



Steuerfachbücher

Herausgegeben von
Professor Dr. Klaus von Sicherer

Bisher erschienene Werke:

Kirsch, Besteuerung von Gesellschaften

Seigel, Betriebliche Steuerlehre – Arbeitsbuch

Seigel, Bilanzsteuerrecht – Arbeitsbuch

von *Sicherer*, Einkommensteuer, 3. Auflage

von *Sicherer · Sandner*, Einkommensteuer – Arbeitsbuch

Einkommensteuer

Von
Professor
Dr. Klaus von Sicherer

3., vollständig überarbeitete Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

© 2005 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
www.oldenbourg-verlag.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Gesamtherstellung: Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH, Bad Langensalza

ISBN 3-486-57659-3

Vorwort	XVIII
----------------------	-------

Abkürzungsverzeichnis	XX
------------------------------------	----

Erster Teil

Grundlagen des Einkommensteuerrechts

1	Das Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung	1
2	Die Steuern im System öffentlicher Abgaben	2
3	Die Gliederung der Steuern	7
3.1	Gliederung nach der Gesetzgebungshoheit	7
3.2	Gliederung nach der Ertragshoheit	8
3.3	Gliederung nach der Verwaltungshoheit	14
3.4	Gliederung nach dem Steuerobjekt	15
3.5	Gliederung nach der Überwälzbarkeit	17
4	Wesen und Bedeutung der Einkommensteuer	18
4.1	Stellung der Einkommensteuer im Steuersystem	18
4.2	Wesen der Einkommensteuer	18
4.3	Zur Geschichte der Einkommensteuer	19
5	Rechtsquellen der Einkommensteuer	22
5.1	Völkerrechtliche Rechtsnormen	22
5.2	Innerstaatliche Rechtsnormen	23
5.2.1	Gesetze	23
5.2.2	Durchführungsverordnungen	24
5.3	Verwaltungsvorschriften	25
5.4	Rechtsprechung	26
6	Erhebungsformen und Erhebungsverfahren der Einkommensteuer	27
7	Grundprinzipien der Besteuerung	29

Zweiter Teil

Persönliche Steuerpflicht

1	Steuersubjekt	31
2	Beginn und Ende der Steuerpflicht	31
3	Arten der persönlichen Steuerpflicht	32
3.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	33
3.1.1	Tatbestandsvoraussetzungen	33
3.1.2	Inland	35
3.1.3	Wohnsitz	35

3.1.4	Gewöhnlicher Aufenthalt.....	39
3.1.5	Welteinkommensprinzip.....	41
3.2	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht	42
3.3	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht	44
3.4	Beschränkte Steuerpflicht.....	45
3.5	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht	46

Dritter Teil

Sachliche Steuerpflicht

Erster Abschnitt

Einführung in die Grundlagen der Einkommensteuer

1	System der Einkommensteuer	48
2	Einnahmen	54
2.1	Steuerbare Einnahmen	54
2.2	Steuerfreie Einnahmen	55
2.2.1	Leistungen aus Versicherungen	55
2.2.2	Lohnersatzleistungen.....	55
2.2.3	Arbeitslohnbedingte Steuerbefreiungen.....	56
2.2.3.1	Entlassungsabfindungen.....	56
2.2.3.2	Andere arbeitslohnbedingte Steuerbefreiungen.....	56
2.2.4	Kindergeld.....	61
2.2.5	Übungsleiterfreibetrag.....	61
2.2.6	Sachprämien.....	62
2.2.7	Halbeinkünfteverfahren.....	63
2.3	Betriebseinnahmen	65
3	Ausgaben.....	67
3.1	Betriebsausgaben	67
3.1.1	Begriffsdefinition und Abflussprinzip	67
3.1.2	Ausnahmen vom Abflussprinzip.....	69
3.1.2.1	Abnutzbare Wirtschaftsgüter.....	69
3.1.2.2	Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter	69
3.1.2.3	Darlehen	70
3.1.2.4	Berücksichtigung von Einlagen	70
3.1.3	Schuldzinsenabzug gem. § 4 Abs. 4 a EStG	71
3.1.3.1	Betrieblich veranlasste Schuldzinsen.....	71
3.1.3.2	Überentnahmen	72
3.1.3.3	Korrektur der Einlagen und Entnahmen des 4. Quartals.....	73
3.1.3.4	Berechnung des Gewinnzurechnungsbetrages	74
3.1.3.5	Schuldzinsen aus Investitionsdarlehen	75
3.1.3.6	Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	75
3.1.3.7	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	75
3.1.4	Nicht abzugsfähige und beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben	76
3.1.4.1	Geschenke.....	77
3.1.4.2	Bewirtungsaufwendungen.....	78
3.1.4.3	Gästehäuser	79
3.1.4.4	Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segel- und Motorjachten.....	79

3.1.4.5	Mehraufwendungen für die Verpflegung.....	79
3.1.4.6	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs-/ Arbeitsstätte	80
3.1.4.7	Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung	82
3.1.4.8	Abzugseinschränkung für häusliche Arbeitszimmer	82
3.1.4.9	Angemessenheitsprüfung	86
3.1.4.10	Geldbußen, Geldstrafen	86
3.1.4.11	Hinterziehungszinsen	87
3.1.4.12	Ausgleichszahlungen.....	87
3.1.5	Besondere Aufzeichnungspflichten	87
3.1.6	Betriebsausgaben-Pauschalen.....	88
3.2	Werbungskosten.....	89
3.2.1	Begriff	89
3.2.2	Werbungskosten bei den einzelnen Einkunftsarten.....	90
3.2.2.1	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.....	91
3.2.2.2	Einkünfte aus Kapitalvermögen.....	96
3.2.2.3	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	96
3.2.2.4	Sonstige Einkünfte.....	97
3.3	Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Kosten der privaten Lebensführung.....	98
3.3.1	Grundsätzliches.....	98
3.3.2	Typische Aufwendungen der Lebensführung	99
3.3.2.1	Unterhaltsleistungen und Ausbildungskosten.....	99
3.3.2.2	Ernährung.....	99
3.3.2.3	Wohnung	100
3.3.2.4	Kleidung	100
3.3.3	Aufteilungsverbot bei gemischt veranlasseten Aufwendungen.....	100
4	Einkunftsermittlungsmethoden.....	103
4.1	Gewinnermittlungsmethoden.....	103
4.2	Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.....	105
4.2.1	Rechtsgrundlagen	105
4.2.2	Handels- und steuerrechtliche Voraussetzungen	107
4.2.3	Handelsrechtlicher Begriff des Vermögensgegenstandes	115
4.3	Bilanzierung von Wirtschaftsgütern	116
4.3.1	Besonderheiten bei der Aktiva.....	117
4.3.2	Besonderheiten bei der Passiva.....	121
4.3.2.1	Bewertung von Verbindlichkeiten	121
4.3.2.2	Bewertung von Rückstellungen	122
4.3.2.3	Sonderposten mit Rücklageanteil.....	123
4.4	Maßgeblichkeitsprinzip	126
4.4.1	Materielle Aushöhlung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002	126
4.4.1.1	Teilwertabschreibung	127
4.4.1.2	Wertaufholungsgebot	128
4.4.1.3	Vorliegen einer dauerhaften Wertminderung	129
4.5	Unterschiede bei den handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen	130
4.6	Bewertung	132
4.6.1	Anschaffungskosten	133
4.6.2	Herstellungskosten.....	135
4.6.2.1	Anschaffungsnahe Herstellungskosten	138
4.6.2.2	Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand.....	138

4.6.3	Verfahren der Bewertung zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	139
4.6.3.1	Grundsatz der Einzelbewertung	139
4.6.3.2	Festwertverfahren	139
4.6.3.3	Gruppenbewertung	140
4.6.3.4	Verfahren der Gruppenbewertung	141
4.6.3.5	Tages- oder Zeitwert	144
4.6.3.6	Teilwert	145
4.6.3.7	Gemeiner Wert	146
4.6.4	Abschreibungen	146
4.6.5	Abschreibungsmethoden	150
4.6.5.1	Leistungsabschreibung	150
4.6.5.2	Lineare Abschreibung	151
4.6.5.3	Degressive Abschreibung	151
4.6.5.4	Geometrisch-degressive Abschreibung	152
4.6.5.5	Arithmetisch-degressive, digitale Abschreibung	153
4.6.5.6	Absetzung für Substanzverringerung	154
4.6.6	Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter	155
4.6.7	Sonderabschreibungen	155
4.6.8	Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen gem. § 7 g EStG	157
4.6.9	Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe	159
4.7	Einnahmen-Ausgabenrechnung	160
4.7.1	Grundlagen	160
4.7.2	Betriebseinnahmen	163
4.7.3	Betriebsausgaben	164
4.7.4	Einlagen und Entnahmen	166
4.7.4.1	Sacheinlagen und Sachentnahmen	166
4.7.4.2	Einlagen und Entnahmen von Nutzungen und Leistungen	168
4.7.4.3	Umsatzsteuer für fiktive Leistungen	168
4.8	Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen	171
4.9	Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr	172
4.10	Schätzung des Gewinns	172
4.11	Überschussermittlung	173
4.12	Zeiträume zur Ermittlung der Einkünfte	173
4.12.1	Gewinnermittlungszeitraum	174
4.12.1.1	Grundsätzliches	174
4.12.1.2	Gewerbetreibender	175
4.12.1.3	Land- und Forstwirte	176
4.12.2	Überschussermittlungszeitraum	179
5	Zu- und Abflussprinzip	179
5.1	Vereinnahmung und Verausgabung	179
5.2	Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip	180
5.2.1	Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben	180
5.2.2	Zufluss von Arbeitslohn	184
5.3	Anwendungsbereich des § 11 EStG	185

Zweiter Abschnitt

Ermittlung der Einkünfte

1	Gewinneinkunftsarten	186
1.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	186
1.1.1	Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte.....	186
1.1.2	Umfang der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte.....	189
1.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	191
1.2.1	Begriff des Gewerbebetriebs	191
1.2.1.1	Positive Merkmale	192
1.2.1.2	Negative Merkmale.....	197
1.2.2	Arten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....	202
1.2.3	Mitunternehmerschaft.....	206
1.2.3.1	Allgemeines	206
1.2.3.2	Arten der Mitunternehmerschaft	208
1.2.3.3	Gewinnermittlung und Gewinnverteilung von Mitunternehmerschaften	214
1.2.4	Betriebsaufspaltung	216
1.2.4.1	Rechtsgrundlagen	217
1.2.4.2	Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung	217
1.2.4.3	Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	220
1.2.4.4	Betriebsaufspaltung bei Vermietung/ Verpachtung von freiberuflichem Vermögen an eine Betriebs-GmbH	222
1.2.4.5	Zivilrechtliche und steuerliche Aspekte der Betriebsaufspaltung	223
1.3	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	226
1.3.1	Begriff selbständige Arbeit.....	226
1.3.2	Arten der Einkünfte aus selbständiger Arbeit	226
1.3.3	Freiberufliche Tätigkeit	227
1.3.3.1	Begriff freiberufliche Tätigkeit	227
1.3.3.2	Wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeiten.....	228
1.3.3.3	Katalogberufe	229
1.3.3.4	Berufe, die den Katalogberufen ähnlich sind	230
1.3.4	Staatliche Lottereeinnehmer	230
1.3.5	Sonstige selbständige Arbeit	231
1.3.6	Vermögensveräußerung	231
2	Überschusseinkunftsarten	232
2.1	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.....	232
2.1.1	Arbeitnehmer	232
2.1.2	Arbeitslohn	233
2.1.2.1	Barbezüge	233
2.1.2.2	Sachbezüge	234
2.1.2.3	Steuerfreie Bezüge	235
2.1.2.4	Versorgungsfreibetrag bis VZ 2004	235
2.1.2.5	Versorgungsfreibetrag ab VZ 2005.....	236
2.1.3	Geringfügige Beschäftigungsverhältnisse	238
2.1.3.1	Gewerblicher Bereich und Privathaushalte.....	238
2.1.3.2	Steuerliche Regelungen	239
2.1.3.3	Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen	242
2.1.3.4	Mehrere geringfügige Beschäftigungsverhältnisse	243

2.1.3.5	Hauptbeschäftigung und ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis	244
2.1.3.6	Hauptbeschäftigung und mehrere geringfügige Beschäftigungsverhältnisse	245
2.1.3.7	Sozialversicherungsrechtliche Gleitzone	245
2.1.4	Negative Abgrenzung zum Arbeitslohn	246
2.1.5	Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.....	247
2.2	Einkünfte aus Kapitalvermögen	247
2.2.1	Grundlagen und Abgrenzung	247
2.2.2	Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001.....	248
2.2.2.1	Definitivbesteuerung bei Kapitalgesellschaften.....	248
2.2.2.2	Halbeinkünfteverfahren.....	250
2.2.2.3	Zeitliche Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens	253
2.2.3	Arten der Einnahmen aus Kapitalvermögen	254
2.2.3.1	Erträge aus Beteiligungen an juristischen Personen des Privatrechts	254
2.2.3.2	Einnahmen aus der Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter und aus partiarischem Darlehen	256
2.2.3.3	Zinsen aus Kapitalvermögen	257
2.2.3.4	Einnahmen aus bestimmten Veräußerungsgeschäften	259
2.2.4	Steuerabzug vom Kapitalertrag	259
2.2.5	Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen.....	260
2.2.6	Sparer-Freibetrag.....	261
2.2.7	Berechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen.....	262
2.2.8	Jahresbescheinigung der Kreditinstitute	263
2.3	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....	263
2.3.1	Allgemeines	263
2.3.2	Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und grundstücksgleichen Rechten	265
2.3.3	Verbilligte Wohnungsüberlassung.....	268
2.3.4	Gebäude-Abschreibung	269
2.3.5	Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand.....	270
2.3.6	Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und bei Baudenkmalern	270
2.3.7	Steuerbegünstigungen für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten.....	271
2.3.8	Vermietung und Verpachtung von Sachbegriffen.....	271
2.3.9	Vermietung und Verpachtung von zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten.....	272
2.3.10	Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen	272
2.3.11	Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	272
2.4	Sonstige Einkünfte	274
2.4.1	Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen.....	274
2.4.1.1	Allgemeine Grundsätze.....	274
2.4.1.2	Wiederkehrende Bezüge	276
2.4.1.3	Dauernde Lasten	277
2.4.1.4	Renten	277
2.4.1.5	Überblick über die steuerliche Behandlung von wiederkehrenden Bezügen	279
2.4.1.6	Änderungen der Altersbezüge ab VZ 2005.....	283
2.4.2	Einkünfte aus Unterhaltsleistungen.....	284
2.4.3	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	286
2.4.3.1	Grundsätzliches	286

2.4.3.2	Voraussetzungen von privaten Veräußerungsgeschäften	286
2.4.3.3	Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	288
2.4.3.4	Andere Wirtschaftsgüter	292
2.4.3.5	Fixgeschäfte	294
2.4.3.6	Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäft.....	295
2.4.3.7	Konkurrenz zur Veräußerung wesentlicher Beteiligungen	298
2.4.4	Leistungseinkünfte.....	298
2.4.4.1	Grundsätzliches.....	298
2.4.4.2	Ermittlung der Leistungseinkünfte	299
2.4.4.3	Freigrenze	300
2.4.4.4	Verlustrausgleich bei Einkünften aus sonstigen Leistungen	301
2.4.5	Abgeordnetenbezüge	302
2.4.6.	Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen	302
3	Ergänzung zu den Einkunftsarten i.S.d. § 24 EStG	302
3.1	Grundsätzliches.....	302
3.2	Entschädigungen.....	303
3.2.1	Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen	304
3.2.2	Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit	304
3.2.3	Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter gem. § 89 b HGB.....	305
3.3	Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit.....	305
3.4	Nutzungsvergütungen	305

Dritter Abschnitt

Ermittlung der Summe der Einkünfte

1	Grundsätzliches.....	306
2	Mindestbesteuerung.....	306
2.1	Horizontaler Verlustrausgleich.....	311
2.2	Vertikaler Verlustrausgleich	311
3	Beschränkungen des Verlustrausgleiches	312
3.1	Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verlustzuweisungs- gesellschaften gem. § 2 b EStG	312
3.1.1	Grundsätzliches.....	312
3.1.2	Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 b EStG	313
3.1.2.1	Beteiligung an Gesellschaften, Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen	313
3.1.2.2	Erzielung eines steuerlichen Vorteils.....	314
3.1.3	Rechtsfolgen	315
3.1.3.1	Ausgleichs- und Abzugsverbot für negative Einkünfte aus Verlustzuweisungsgesellschaften.....	315
3.1.3.2	Zulässiger Verlustrausgleich und Verlustabzug.....	316
3.1.4	Finanzpolitische Bedeutung von Verlustzuweisungsgesellschaften.....	317
3.1.5	Anwendungsschreiben zu § 2 b EStG.....	318
3.1.5.1	Einkunftserzielungsabsicht	319
3.1.5.2	Nichtaufgriffsgrenze.....	319

3.1.5.3	Modellhafte Gestaltung	320
3.1.5.4	Steuerlicher Vorteil.....	321
3.1.5.5	Regelbeispiele	322
3.1.5.6	Rechtsfolgen	323
3.2	Verluste bei beschränkter Haftung gem. § 15 a EStG	323
3.2.1	Handelsrechtliche Behandlung von Verlusten	323
3.2.2	Steuerrechtliche Behandlung von Verlusten	324
3.2.3	Systematische Darstellung des § 15 a Abs. 1 und Abs. 2 EStG beim Kommanditisten	326
3.2.4	Einlageminderungen und Verringerung der Hafteinlage gem. § 15 a Abs. 3 EStG	328
3.2.5	Sinngemäße Anwendung des § 15 a Abs. 5 EStG	329
3.2.6	Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Verlustbegrenzung des § 15 a EStG.....	329
3.2.6.1	Verlustberücksichtigung bei weitgehender Außenhaftung	329
3.2.6.2	Verlustverrechnung durch Einlageerhöhung.....	330
3.2.6.3	Fremdfinanzierung der Einlage.....	330
3.3	Negative ausländische Einkünfte gem. § 2 a EStG.....	331
3.4	Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung	331
3.5	Verluste aus Termingeschäften	332
3.6	Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften	333
3.7	Verluste aus Einkünften sonstiger Leistungen	334
3.8	Verluste im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen	334
3.9	Verluste aus einer nicht steuerbaren Tätigkeit (Liebhaberei).....	335

Vierter Abschnitt

Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte

1	Grundsätzliches	335
2	Altersentlastungsbetrag	336
2.1	Persönliche Voraussetzungen	336
2.2	Sachliche Voraussetzungen	336
2.3	Ermittlung des Altersentlastungsbetrages.....	338
2.4	Änderungen ab dem Kalenderjahr 2005	340
3	Freibetrag für Alleinerziehende	341
4	Freibetrag für Land- und Forstwirte	342

Fünfter Abschnitt

Ermittlung des Einkommens

1	Grundlagen	343
2	Verlustabzug	344
2.1	Grundsätzliches	344
2.2	Hintergrund der Vorschrift des § 10 d EStG	345
2.3	Weitreichende Folgen der Änderung der gesetzlichen Neuregelung	346
3	Sonderausgaben	348
3.1	Grundsätzliches	348
3.2	Arten der Sonderausgaben	350
3.2.1	Renten und dauernde Lasten	351
3.2.2	Kirchensteuer	352
3.2.3	Steuerberatungskosten	353
3.2.4	Vorsorgeaufwendungen	353
3.2.4.1	Grundsätzliches	353
3.2.4.2	Voraussetzungen	356
3.2.4.3	Sonderausgabenabzugsverbot	357
3.2.4.4	Höchstbetragsregelung	358
3.2.4.5	Höchstbetragsregelung für die sonstigen Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG 2005	362
3.2.4.6	Höchstbetragsregelung für Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 4a EStG 2005	364
3.2.5	Unterhaltsleistungen	368
3.2.6	Aus- und Weiterbildungskosten	370
3.2.7	Schulgeld	371
3.2.8	Zusätzliche Altersvorsorge	372
3.2.9	Steuerbegünstigte Zuwendungen	374
3.2.9.1	Zuwendungsbegriff	374
3.2.9.2	Höhe der abzugsfähigen Zuwendungen	382
3.2.9.3	Behandlung von Großzuwendungen	390
3.3	Sonderausgaben-Pauschbetrag und Vorsorgepauschale	392
3.3.1	Grundsätzliches	392
3.3.2	Allgemeine Vorsorgepauschale	395
3.3.3	Besondere Vorsorgepauschale	401
3.3.4	Ermittlung der Vorsorgepauschale in Mischfällen	403
4	Steuerliche Förderung des Wohneigentums	404
4.1	Grundsätzliches	404
4.2	Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus	406
4.3	Eigenheimzulagengesetz	407
4.3.1	Aktueller Stand	408
4.3.1.1	Anspruchsberechtigter	409
4.3.1.2	Begünstigte Objekte	409
4.3.1.3	Einkommensgrenze	410
4.3.1.4	Bemessungsgrundlage	410
4.3.1.5	Förderzeitraum und Höhe der Eigenheimzulage	411
4.3.1.6	Anschaffung von Genossenschaftsanteilen	412

5	Außergewöhnliche Belastungen	414
5.1	Grundsätzliches	414
5.2	Systematik der außergewöhnlichen Belastungen	414
5.3	Persönliche Voraussetzungen	416
5.4	Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 EStG.....	417
5.4.1	Notwendige und angemessene Aufwendungen.....	417
5.4.2	Abzugsverbot für Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben als außergewöhnliche Belastungen	418
5.4.3	Einkommens- und Vermögensbelastung	419
5.4.3.1	Erstattung von Aufwendungen	419
5.4.3.2	Erlangung von Gegenwerten	420
5.4.3.3	Aufwendungen die üblicherweise aus der Vermögensmasse bestritten werden.....	422
5.4.3.4	Bestreitung der Aufwendungen mit fremden Mitteln	424
5.4.4	Außergewöhnlichkeit.....	424
5.4.5	Zwangsläufigkeit	426
5.4.5.1	Zwangsläufigkeit dem Grunde nach.....	426
5.4.5.2	Zwangsläufigkeit der Höhe nach.....	430
5.4.6	Zumutbare Belastung.....	431
5.4.7	Antragstellung.....	432
5.4.8	Abzugsverbot von Diätaufwendungen	433
5.5	Außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen	433
5.5.1	Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung	433
5.5.1.1	Aufwendungen	434
5.5.1.2	Zwangsläufigkeit	435
5.5.1.3	Kein Anspruch auf Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld.....	438
5.5.1.4	Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person und des Höchstbetrages	439
5.5.1.5	Zwölfteilung	441
5.5.1.6	Unterstützung durch mehrere Personen	443
5.5.1.7	Unterstützung von mehreren Personen	443
5.5.2	Ausbildungsfreibetrag	447
5.5.2.1	Grundsätzliches	447
5.5.2.2	Aufwendungen für die Berufsausbildung	448
5.5.2.3	Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld.....	449
5.5.2.4	Auswärtige Unterbringung	449
5.5.2.5	Höhe des Ausbildungsfreibetrags	450
5.5.2.6	Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes auf den Ausbildungsfreibetrag.....	450
5.5.2.7	Zwölfteilung	452
5.5.2.8	Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags auf mehrere Anspruchsberechtigte	455
5.5.2.9	Auslandskinder	456
5.5.3	Aufwendungen für die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt und wegen einer Heimunterbringung	456
5.6	Außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 b EStG.....	459
5.6.1	Pauschbeträge für Behinderte	460
5.6.1.1	Behinderte Person	460
5.6.1.2	Gewährung von Pauschbeträgen gem. § 33 b Abs. 2 EStG	461
5.6.1.3	Nachweis der Behinderung	461
5.6.1.4	Höhe der Pauschbeträge für Behinderte.....	463
5.6.2	Pauschbetrag für Hinterbliebene	468

5.6.3	Übertragung des Behinderten-Pauschbetrag und Hinterbliebenen-Pauschbetrages	468
5.6.4	Pflegepauschbetrag.....	470
5.7	Kinderbetreuungskosten.....	471

Sechster Abschnitt

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

1	Allgemeines	473
2	Familienleistungsausgleich	473
2.1	Allgemeines	473
2.2	Kinder	476
2.2.1	Bedeutung von Kindern	476
2.2.2	Einkommensteuerlicher Kindbegriff	476
2.2.3	Berücksichtigung von Kindern	477
2.2.3.1	Kinder bis 18 Jahre.....	477
2.2.3.2	Behinderte Kinder.....	478
2.2.3.3	Kinder von 18 bis 21 Jahren.....	479
2.2.3.4	Kinder über 21 bzw. 27 Jahre.....	482
2.2.3.5	Eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes.....	484
2.3	Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes	485
2.4	Kindergeld	487
2.5	Kinderfreibetrag oder Kindergeld.....	488
3	Härteausgleich § 46 Abs. 3 EStG und § 46 Abs. 5 EStG i.V.m. § 70 EStDV	491
3.1	Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG	491
3.2	Härteausgleich nach § 46 Abs. 5 EStG i.V.m. § 70 EStDV	493

Vierter Teil

Veranlagung und tarifliche Einkommensteuer

1	Veranlagung	495
1.1	Veranlagungszeitraum.....	495
1.2	Steuererklärungspflicht.....	496
1.3	Veranlagungsarten	503
1.3.1	Einzelveranlagung	503
1.3.2	Veranlagung von Ehegatten	504
1.3.2.1	Grundsätzliches	504
1.3.2.2	Zusammenveranlagung	505
1.3.2.3	Getrennte Veranlagung	506
1.3.2.4	Besondere Veranlagung.....	507
2	Tarifliche Einkommensteuer	508
2.1	Einkommensteuertarif.....	508
2.2	Grundtarif	509
2.3	Splittingverfahren.....	513

2.4	Progressionsvorbehalt	516
2.4.1	Grundsätzliches	516
2.4.2	Progressionsvorbehalt bei Bezug von bestimmten steuerfreien Lohn- und Einkommensersatzleistungen	517
2.4.3	Progressionsvorbehalt bei ausländischen Einkünften	519
2.5	Besteuerung außerordentlicher Einkünfte	522
2.5.1	Grundsätzliches	522
2.5.2	Steuerermäßigung bei außerordentliche Einkünfte	523
2.5.3	Steuerermäßigung bei Veräußerungsgewinnen	525
2.5.4	Außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft	527
3	Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer	528
3.1	Grundsätzliches	528
3.2	Anrechnung ausländischer Steuern	530
3.2.1	Anrechnungsverfahren	530
3.2.2	Abzugsverfahren	532
3.2.3	Abzug gem. § 34 c Abs. 3 EStG	533
3.2.4	Doppelbesteuerungsabkommen	535
3.2.5	Pauschalierungserlass	535
3.3	Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen	536
3.4	Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	537
3.4.1	Grundsätzliches	537
3.4.2	Mitunternehmerschaften	539
4	Exkurs: Zuschlagsteuern zur Einkommensteuer	540
4.1	Solidaritätszuschlag	541
4.2	Kirchensteuer	541
4.2.1	Kirchensteuerpflicht und Verwaltung der Kirchensteuer	541
4.2.2	Neue Rechtslage ab dem VZ 2001	542

Fünfter Teil

Besonderheiten bei der Besteuerung erweitert und fiktiv unbeschränkt sowie beschränkt Steuerpflichtiger

1	Beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen	544
1.1	Tatbestandsvoraussetzungen	544
2	Inländische Einkünfte	544
2.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	545
2.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	545
2.3	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	550
2.4	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	551
2.5	Einkünfte aus Kapitalvermögen	552
2.6	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	552
2.7	Sonstige Einkünfte	553
3	Isolierende Betrachtungsweise	555
4	Steuererhebung	556
4.1	Grundsätzliches	556

4.2	Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen	556
4.3	Steuerabzug bei Einkünften i.S.d. § 50 a Abs. 4 EStG.....	558
4.4	Steuerabzug bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.....	559
4.5	Steuerabzug bei Einkünften aus Kapitalvermögen	561
4.6	Steuerabzug gem. § 50 a Abs. 7 EStG.....	561
5	Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger	562
5.1	Grundsätzliches.....	562
5.2	Ermittlung der Einkünfte	562
5.3	Ermittlung der Summe der Einkünfte.....	563
5.4	Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte	563
5.5	Ermittlung des Einkommens.....	564
5.6	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und des Steuertarifs	564
5.7	Wechsel der Steuerpflichtarten.....	565
6	Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	566
7	Sonderregelungen des § 1 a EStG.....	569
7.1	Grundsätzliches.....	569
7.2	Realsplitting	570
7.3	Zusammenveranlagung und Splittingtarif	570
7.4	Sonderregelungen für Auslandsbedienstete.....	571
8	Veranlagung bei erweitert beschränkter Steuerpflicht	575
9	Doppelbesteuerungsabkommen	577
10	Negative ausländische Einkünfte	578
Anhang		582
Ländergruppeneinteilung		583
Literaturhinweise		584
Stichwortverzeichnis.....		592

Vorwort zur dritten Auflage

Alles ist im Fluss
(Heraklit ca. 544-483 v. Christus)

Diese weise Erkenntnis des Philosophen Heraklit hat heute für das deutsche Steuerrecht mehr Bedeutung als je zuvor. Der Steuergesetzgeber ist sehr bemüht, mit seinen stetig wachsenden Änderungen eine Steueränderungsdynamik zu entwickeln, der zu folgen es manchmal schwer ist. Das ist besonders auch für den Autor eines Steuerfachbuches aufmunternd, wenn die bereits vorgenommenen Änderungen nur für die Historie produziert worden sind. Wie sonst ist es erklärbar, dass im Vergleich zur vorherigen Auflage über zwei Drittel des Buches gestrichen, verändert oder neu geschrieben werden mussten. Andererseits wird aber gerade durch diese Dynamik das Steuerrecht erst spannend.

Dieses Werk unternimmt den Versuch, durch die didaktische Aufbereitung als Lehr- und Lernbuch den Leser bei der Einarbeitung in die Einkommensteuerproblematik zu begleiten. Der interessierte Leser erhält zahlreiche Gelegenheiten, seine Fähigkeiten auf diesem Gebiet zu testen und zu vervollkommen. Er hat weiterhin die Möglichkeit, sich im Selbststudium aktuelles Einkommensteuerwissen anzueignen und dieses Werk als Begleiter für Lehrveranstaltungen zu nutzen.

Um dem Leser die komplexe Materie optimal aufzubereiten, wurden Abprüfschemata und Übersichten zur Überprüfung und Wiederholung des Wissens, sowie zahlreiche Beispiele für das Verständnis angeführt. Für eine optimale Wissensvertiefung und Prüfungsvorbereitung hat der Verfasser zusammen mit Frau Dipl.-Kff. Petra Sandner ein Arbeitsbuch zur Ergänzung des Einkommensteuerbuches herausgegeben. Dieses untergliedert sich in Kontrollfragen zu allen Gebieten des Einkommensteuerrechts, wobei die Antworten in diesem Buch nachgelesen werden können und einem großen Aufgabenteil, der das Üben an praktischen Fällen ermöglicht und somit die Sicherheit gibt, Sachverhalte zu erkennen und das Einkommensteuerrecht richtig anzuwenden.

Die ausführlichen Lösungen zum Aufgabenteil befinden sich im abschließenden Teil des Arbeitsbuches.

Diese zwei Bücher stellen eine Verbindung zwischen der Wissensaneignung und der Wissensanwendung dar und muntern zur kritischen Auseinandersetzung mit der Einkommensteuermaterie auf. Das vorliegende Werk richtet sich jedoch nicht nur als Lehr- und Lernbuch an Studierende, sondern auch an Auszubildende der wirtschafts- und steuerberatenden Berufe sowie an interessierte Praktiker.

Der Inhalt des Buches basiert auf dem Stand der Gesetzgebung und der Rechtsprechung bis 01. August 2004. Bis zum Redaktionsschluss wurde unter anderem das Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) vom 09. Juli 2004 mit in diese aktualisierte und erweiterte Auflage eingearbeitet. Allein mit diesem Gesetz erfolgt ab dem Veranlagungszeitraum 2005 eine völlige Neuorientierung der einkommensteuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, die ausgehend von den steuerfreien Einnahmen, § 3 EStG sich über die Werbungskosten, § 9 a EStG, über den Sonderausgabenabzug der §§ 10, 10 a und 10 c EStG, weiter über die Einkunftsarten der § 19 und § 22 EStG bis hin zum Altersentlastungsbetrag, § 24 a EStG erstrecken.

Meine Mitarbeiterin, Frau Dipl.-Kff. Petra Sandner hat mich bei der Überarbeitung des Manuskripts engagiert unterstützt. Für ihre Mitarbeit bedanke ich mich ganz herzlich. Mein Dank gilt auch meinen Mitarbeitern Frau stud. rer. oec. Bianca Beirau und Herrn stud. rer. oec. Daniel Albin für ihre wertvolle und sehr engagierte Mithilfe im Rahmen der Korrektur- und Recherchearbeiten.

Dem Cheflektor des Verlags, Herrn Diplom Volkswirt Martin M. Weigert bin ich für die freundschaftliche und harmonische Zusammenarbeit sehr verbunden.

München

Klaus von Sicherer

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung	BKGG	Bundeskindergeldgesetz
a.a.O.	am angegebenen Ort		
AB	Anfangsbestand	BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
Abs.	Absatz		
Abschn.	Abschnitt	BMG	Bemessungsgrundlage
abzgl.	abzüglich	Bp.	Betriebsprüfung
AEB	Altersentlastungsbetrag	BranntwMonG	Branntweinmonopolgesetz
AEAO	Anwendungserlass		
	Abgabenordnung	BRD	Bundesrepublik Deutschland
a.F.	alte Fassung		
AfA	Absetzung für Abnutzung	BRiilG	Bilanzrichtliniengesetz
AfS	Absetzung für Substanzverringerung	bspw.	beispielsweise
AG	Aktiengesellschaft	BStBl.	Bundessteuerblatt
agB	außergewöhnliche Belastungen	BV	Betriebsvermögen
		BVerfG	Bundesverfassungsgericht
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten	BVG	Bundesverfassungsgesetz
AK	Anschaffungskosten	BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidung
AltEinkG	Alterseinkünftegesetz		
AN	Arbeitnehmer	bzgl.	bezüglich
AO	Abgabenordnung	bzw.	beziehungsweise
ArbG	Arbeitgeber	DB	Der Betrieb
Art.	Artikel	DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ASTG	Außensteuergesetz		
Aufl.	Auflagen	d.h.	das heißt
Aufw.	Aufwendungen	DM	Deutsche Mark
AV	Anlagevermögen	DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
AZ	Aktenzeichen		
BA	Betriebsausgabe	DStRE	Deutsche Steuerrechtsentscheidung
BaföG	Bundesausbildungsförderungsgesetz		
BAnz.	Bundesanzeiger	DStZ	Deutsche Steuerrecht Zeitung
BB	Betriebsberater		
Bd.	Band	DV	Durchführungsverordnung
BEA-FB	Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfsfreibetrag	EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
		EG	Europäische Gemeinschaft
BerlFG	Berlinfördergesetz		
BewG	Bewertungsgesetz	EGV	EG-Vertrag
BFH	Bundesfinanzhof	EigZulG	Eigenheimzulagen-Gesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch		
		ELSTER	elektronische Steuererklärung
BGBI	Bundesgesetzblatt		
BGH	Bundesgerichtshof	ErbSt	Erbschaftsteuer
BIP	Bruttoinlandsprodukt	ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
		Est	Einkommensteuer

ESTDV	Einkommensteuer- durchführungsver- ordnung	GG	Grundgesetz
		ggf.	gegebenenfalls
		GHB	gekürzter Höchst- betrag
ESTG	Einkommensteuer- gesetz	GIE	Groupement d'intérêt économique
ESTH	Einkommensteuer- hinweis	GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
ESTR	Einkommensteuer- Richtlinien	GmbHG	Gesetz für Gesellschaft mit beschränkter Haftung
EU	Europäische Union	GoB	Grundsätze ordnungs- gemäßer Buchführung
EuGH	Europäischer Gerichtshof	GrEst	Grunderwerbsteuer
EuroEG	Euroeinführungs- Gesetz	GrEstG	Grunderwerbsteuer- gesetz
EV	Einzelveranlagung	grds.	grundsätzlich
evtl.	eventuell	GrS	Großer Senat
EWG	Europäische Wirtschaftsgemein- schaft	GrSt	Grundsteuer
		GuV	Gewinn- und Verlust- Rechnung
EWGV	Europäische Wirtschaftsgemein- schaftsverordnung	GWG	Geringwertiges Wirtschaftsgut
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung	H	Hinweis
		HB	Höchstbetrag
EWIV-AG	EWIV- Ausführungsgesetz	HGB	Handelsgesetzbuch
		Hifo	highest in first out
EWIV-VO	EWIV-Verordnung	HK	Herstellkosten
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum	HRefG	Handelsrechtsreform- gesetz
f.	folgende	hrsg.	Herausgegeben
FA	Finanzamt	HWP	Höchstwertprinzip
FAG	Finanzausgleichs- gesetz	IAS	International accounting standards
FB	Freibetrag	i.d.F.	in der Fassung
ff.	fortfolgende	i.d.R.	in der Regel
FG	Finanzgericht	IFRS	International Financial Reporting Standards
FGO	Finanzgerichts- ordnung	i.H.v.	in Höhe von
		insbes.	insbesondere
Fifo	first in first out	i.S.	im Sinne
FinVerw	Finanzverwaltung	i.S.d.	im Sinne des
Förder- gebietsG	Fördergebietsgesetz	i.S.v.	im Sinne von
FR	Finanzrechtsprechung	i.V.m.	in Verbindung mit
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung	JStG	Jahressteuergesetz
		KapEst	Kapitalertragsteuer
gem.	gemäß	KapG	Kapitalgesellschaften
GenG	Genossenschafts- gesetz	Kfz	Kraftfahrzeug
		KiBK	Kinderbetreuungs- kosten
GewEst	Gewerbeertragsteuer	KiFB	Kinderfreibetrag
GewSt	Gewerbesteuer	Kfz	Kraftfahrzeug
GewStG	Gewerbsteuergesetz	KG	Kommandit-

KGaA	gesellschaft Kommandit- gesellschaft auf Aktien	SA SachBezV	Sonderausgaben Sachbezugs- verordnung
KiSt	Kirchensteuer	SchwBG	Schwerbehinderten- gesetz
KJ	Kalenderjahr	SEC	Securities and Exchange Comission
km	Kilometer	SGB	Sozialgesetzbuch
KMU	kleine- und mittelstän- dige Unternehmen	sog.	sogenannte
KraftSt	Kraftfahrzeugsteuer	SolZ	Solidaritätszuschlag
KSt	Körperschaftsteuer	SolZG	Solidaritätszuschlag- gesetz
KStG	Körperschaftsteuer- gesetz	St.	Steuer
L+F	Land- und Forst- wirtschaft	StÄndG	Steueränderungs- gesetz
Lifo	last in first out	StEntlG	Steuerent- lastungsgesetz
LJ	Lebensjahr	StEuglG	Steuer- Euroglättungs- gesetz
Lofo	lowest in first out	Stpfl.	Steuerpflichtige(r)
LSt	Lohnsteuer	StSenkG	Steuersenkungs- gesetz
LStÄR	Lohnsteueränderungs- Richtlinien	StSenkErgG	Steuersenkungs- ergänzungsgesetz
LStDV	Lohnsteuer- durchführungs- verordnung	typ.	typisch
LStR	Lohnsteuer- Richtlinien	Tz	Textziffer
max.	maximal	u.a.	unter anderem
ME	Mengeneinheit	u.ä.	und ähnliches
MGP	Maßgeblichkeits- prinzip	u.E.	unseres Erachtens
Mrd.	Milliarden	UmwStG	Umwandlungsteuer- gesetz
ND	Nutzungsdauer	US-GAAP	Generall accepted accounting principles
NWP	Niederstwertprinzip	USt	Umsatzsteuer
n.F.	neue Fassung	UStG	Umsatzsteuergesetz
Nr.	Nummer	u.U.	unter Umständen
o.a.	oben angeführte	UV	Umlaufvermögen
OECD-MA	Doppelbesteuerungs- Musterabkommen der OECD	V+V	Vermietung und Verpachtung
o.g.	oben genannt	v.	vom
OFD	Oberfinanzdirektion	v.H.	vom Hundert
OHG	Offene Handelsgesell- schaft	v.T.	vom Tausend
PB	Pauschbetrag	VersSt	Versicherungsteuer
PC	Personalcomputer	vgl.	vergleiche
Pkw	Personenkraftwagen	VR	Volksrepublik
PV	Privatvermögen	VSt	Vermögensteuer
R	Richtlinie	VwV	Verwaltungsvorschrift
Rn. (Rdnr.)	Randnummer	VZ	Veranlagungszeitraum
RFH	Reichsfinanzhof	VZG	Verlustzuweisungs- gesellschaft
RGBI	Reichsgesetzblatt	WettSt	Wettsteuer
RStBl	Reichssteuerblatt	wg.	wegen
RV	Rentenversicherung	WJ	Wirtschaftsjahr
S.	Seite		

WK	Werbungskosten
z.B.	zum Beispiel
ZA	Zinsabschlag
ZHR	Zeitschrift
ZPO	Zivilprozessordnung
ZV	Zusammen- veranlagung
zvE	zu versteuerndes Einkommen
zzgl.	zuzüglich

Erster Teil

Grundlagen des Einkommensteuerrechts

1 Das Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung

Das Steuerrecht ist die Gesamtheit der Rechtsnormen unserer Rechtsordnung, die - im weitesten Sinn - Steuern betreffen. Diese begründen und regeln die Rechte und Pflichten im Steuerrechtsverhältnis. Die Steuerberechtigten (Bund, Länder, Gemeinden sowie steuerberechtigte Kirchen als Personen des Öffentlichen Rechts) stehen als Inhaber der Ertrags- oder Verwaltungshoheit dem Steuerpflichtigen (Person des privaten Rechts) gegenüber.

Steuerrecht

Der in diesem Verhältnis wirksame Grundsatz der Über- und Unterordnung klassifiziert das Steuerrecht als Öffentliches Recht, welches die Beziehungen zwischen Bürgern und Staat regelt. Der Bürger befindet sich als Steuerbürger in einem Dauerrechtsverhältnis zum Staat.

*Öffentliches
Recht*

Als Teil des besonderen Verwaltungsrechts umfasst das Steuerrecht einen sachlich eingegrenzten Bereich der öffentlichen Verwaltung. Es bildet ein eigenständiges rechtliches Subsystem mit einer eigenen, speziell ausgebildeten Verwaltung und Gerichtsbarkeit. Das Steuerrecht verwendet eine eigene Begrifflichkeit und hat spezielle Berufsbilder einschließlich eines Berufsrechts hervorgebracht. Als öffentliches Finanzrecht hat das Steuerrecht seine Grundlagen im Verfassungsrecht.

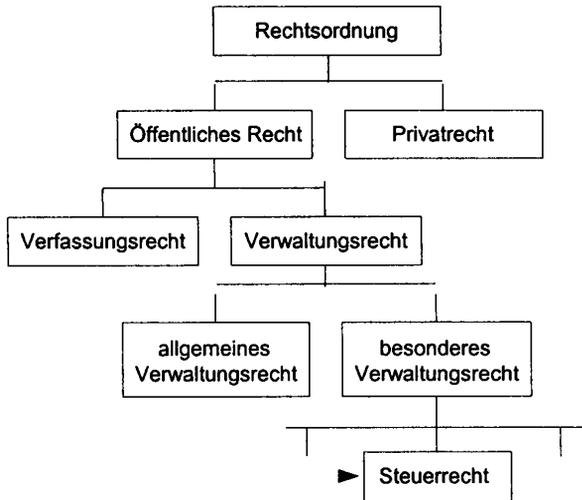
*besonderes
Verwaltungs-
recht*

Das allgemeine Steuerrecht beinhaltet neben den Grundlagen der Steuerrechtsordnung, das Steuerverfahrensrecht und das allgemeine Steuerschuldrecht. Das besondere Steuerrecht regelt Steuerschuld und spezielle Verfahrensfragen der einzelnen Steuerarten.

*allgemeines u.
besonderes
Steuerrecht*

Die nachfolgende Abbildung zeigt die Stellung des Steuerrechts in der Rechtsordnung:

Rechtsordnung



2 Die Steuern im System öffentlicher Abgaben

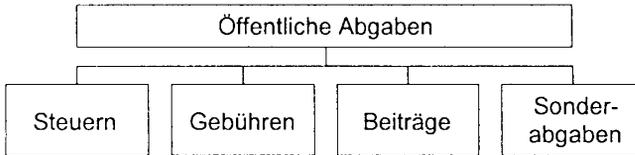
Die Gebietskörperschaften des Öffentlichen Rechts (öffentlich-rechtliche Gemeinwesen) haben in der Bundesrepublik Deutschland im Interesse des Gemeinwohls eine Vielzahl von Aufgaben zu erfüllen. Primär sind diese hoheitlicher Art, woraus sich der institutionelle Finanzbedarf ergibt. Da der Staat in hohem Maß auch im Sinne sozialer Sicherung in Anspruch genommen wird, entsteht außerdem ein großer sozialer Finanzbedarf. Die sich daraus ergebenden Abgabenlasten werden zum beherrschenden Faktor der Wirtschaftsordnung.

*institutioneller
und sozialer
Finanzbedarf*

Um sich die erforderlichen Einnahmen zu verschaffen, nutzt der Staat neben der Erzielung von Erwerbseinkünften und der Schuldenaufnahme die Möglichkeiten der Erhebung hoheitlicher Abgaben. Öffentliche Abgaben - im weitesten Sinn - sind alle Geldleistungen, die der Staat zur Erzielung von Einnahmen kraft Öffentlichen Rechts in Anspruch nehmen kann.

*öffentliche
Abgaben*

Die folgende Abbildung zeigt die Stellung der Steuern im System der öffentlichen Abgaben:



Den Steuern kommt aufgrund ihres Anteils von rund 75 Prozent an den Einnahmen der öffentlichen Haushalte die größte Bedeutung zu. Der moderne Staat wird deshalb als Steuerstaat bezeichnet. Nur die Umverteilung finanzieller Mittel vom privaten in den öffentlichen Bereich ermöglicht die hinreichende Aufgabenerfüllung des Staates. Steuerstaat und Leistungsstaat verhalten sich komplementär zueinander, da die vom Bürger beanspruchten Leistungen des Staates vorrangig durch deren Steuern finanziert werden.

Steuerstaat

Die große haushaltsmäßige Bedeutung des Steueraufkommens (Summe aller Steuereinnahmen in einem Kalenderjahr) lässt sich an der volkswirtschaftlichen Steuerquote der Bundesrepublik Deutschland (prozentualer Anteil der jährlichen Steuereinnahmen am Bruttonationaleinkommen) ersehen.

*Steuer-
aufkommen*

*volkswirt-
schaftliche
Steuerquote*

In der nachfolgenden Tabelle sind die Verhältnisse der Jahre 1960-2003 aufgeführt:

Jahr	Bruttonational- einkommen	Steuer- einnahmen	Finanz- statistische Steuerquote	Abgaben- quote
	Mrd. €	Mrd. €	Prozent	Prozent
1960		35,0	22,6	32,2
1970		78,8	22,4	33,5
1980		186,6	24,3	39,7
1990		281,0	22,7	38,0
2000	2.020,29	467,3	23,0	40,6
2002	2.108,83	441,7	20,9	38,4
2003	2.118,15 ¹	442,2	20,9	38,5

Quelle: Statistisches Bundesamt, BMF: Monatsbericht 05.2004

¹ Stand: 05.2004.

Steuern

Der Begriff der Steuern ist in § 3 Abs. 1 AO definiert:

Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

Wesensmerkmale der Steuer

Folgende Wesensmerkmale charakterisieren die Steuer:

Geldleistungen

- Geldleistungen
Steuern sind monetäre Größen, die Liquiditätsabfluss verursachen. Sach- oder Dienstleistungen kommen **nicht** in Betracht.

keine Gegenleistung

- **keine** Gegenleistung für eine besondere Leistung
Es besteht kein Zusammenhang zwischen Steuerpflicht und -höhe und den Leistungen, die der einzelne Bürger vom Gemeinwesen empfangen hat. Ein Anspruch kann deshalb nicht abgeleitet werden.

öffentlich-rechtliches Gemeinwesen

- Erhebung von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen
Die Gebietskörperschaften - Bund, Länder und Gemeinden - sowie die als öffentlich-rechtliche Körperschaften anerkannten Religionsgemeinschaften sind ausschließlich zur Erhebung von Steuern ermächtigt. Insoweit stellen Steuern Zwangsabgaben dar, die kraft staatlicher Finanzhoheit erhoben werden.

*Zwangsabgaben**keine Zweckbindung der Einnahmen*

- Erzielung von Einnahmen
Steuern dienen primär zur Deckung des gesamten öffentlichen Finanzbedarfs. Eine konkrete Zweckbindung besteht nicht.

Leistungspflicht

- Leistungspflicht bei Tatbestandsmäßigkeit
Wenn der jeweilige gesetzlich geregelte Tatbestand zutrifft, entstehen Steuern, die bei allen Betroffenen zwingend zu erheben sind.

Nebenzweck

- Steuereinnahmen als Nebenzweck zur Erreichung außerfiskalischer Zwecke
Die Einnahmenerzielung kann Haupt- oder Nebenzweck der Steuern sein. Neben der Finanzierungsfunktion können außerfiskalische Zwecke verfolgt werden. Die Steuern

erhalten Ordnungs- und Lenkungsfunction, wie bspw. in der Wirtschafts- oder Sozialpolitik. Sozialpolitische Ziele können bspw. die Vermögensbildung bei Arbeitnehmern sein. Zu den wirtschaftspolitischen Zielen zählen u.a. auch die Förderung strukturschwacher Regionen.

Gebühren, Beiträge, Sonderabgaben und steuerliche Nebenleistungen erfüllen diese Merkmale nicht, da sie auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhen. Es handelt sich um sog. Kausalabgaben.

Kausalabgaben

- **Gebühren** sind Entgelte für eine bestimmte, öffentliche Leistung. Im Gegenleistungsverhältnis sollen die Einnahmen die zurechenbaren Kosten decken. Zu unterscheiden sind:
 - Verwaltungsgebühren für die Inanspruchnahme bestimmter Amtshandlungen (z.B. für die Ausstellung eines Personal-ausweises oder für die Erteilung einer Baugenehmigung),
 - Benutzungsgebühren für die Benutzung einer öffentlichen Anstalt oder Einrichtung (z.B. Rundfunkgebühren, Müllabfuhrgebühren oder Nutzungsgebühr eines öffentlichen Schwimmbades),
 - Verleihungsgebühren für die Verleihung bestimmter Nutzungsrechte an private Wirtschaftssubjekte (z.B. Erhebung von Konzessionsabgaben)
- **Beiträge** sind Entgelte für angebotene öffentliche Leistungen. Die Gegenleistung muss nicht zwingend erbracht werden, die Möglichkeit der Inanspruchnahme reicht aus (z.B. Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer, Kurtaxen u. Fremdenverkehrsbeiträge). *Beiträge*
- **Sonderabgaben** werden wie Steuern ohne Rücksicht auf eine Gegenleistung erhoben, jedoch fließt ihr Aufkommen **nicht** in den allgemeinen Staatshaushalt, sondern in Sonderfonds oder -vermögen (parafiskalische Abgaben). Sie haben entweder Finanzierungs- oder Lenkungsfunction (z.B. die bis 1996 erhobene Ausgleichsabgabe zur Sicherung des Steinkohleeinsatzes – der sog. Kohlepfennig). *Sonderabgaben*

steuerliche Nebenleistungen Definitionsgemäß von den Steuern zu unterscheiden sind die steuerlichen Nebenleistungen. Hierbei handelt es sich um steuerliche Zwangsmittel zur Durchsetzung des Steueranspruchs. Mittels monetärer Sanktionen soll beim Steuerpflichtigen ein bestimmtes Verhalten erzwungen werden.

Steuerliche Nebenleistungen sind gemäß § 3 Abs. 4 AO:

- Verspätungszuschlag*

 - Verspätungszuschläge (§ 152 AO)
Bei nicht oder nicht rechtzeitig erfolgter Abgabe einer Steuererklärung kann ein Verspätungszuschlag erhoben werden.
- Zinsen*

 - Zinsen (§§ 233 bis 237 AO)
Die AO nennt die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen (§ 233 a AO), Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge (§ 236 AO) und Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung (§ 237 AO).
- Säumniszuschlag*

 - Säumniszuschläge (§ 240 AO)
Wird die festgesetzte, geschuldete Steuer nicht rechtzeitig entrichtet, ist ein Säumniszuschlag zu zahlen.
- Zwangsgeld*

 - Zwangsgeld (§ 329 AO)
Zwangsgeld ist eine Form des Zwangsmittels, das bis zu maximal 25.000 Euro zur Durchsetzung einer Handlung, Duldung oder Unterlassung, z.B. zur Erzwingung der Abgabe einer Steuererklärung, eingesetzt werden kann.
- besondere Verwaltungskosten*

 - Kosten für die besondere Inanspruchnahme der Finanzverwaltung (§ 178, §§ 337-345 AO)
Hierzu gehören kostenpflichtige Amtshandlungen der Zollbehörden (§ 178 AO) und verschiedene Gebühren des Vollstreckungsverfahrens wie Kosten der Vollstreckung (§ 337 AO). Im einzelnen können im Vollstreckungsverfahren Pfändungsgebühren (§ 339 AO), Wegnahmegebühren (§ 340 AO) für die Wegnahme beweglicher Sachen einschließlich Urkunden (Kosten des Gerichtsvollziehers), Verwertungsgebühren (§ 341 AO) wie bspw. Kosten einer Versteigerung durch das Finanzamt oder sonstige Kosten der Verwertung
- Pfändungsgebühren*
- Verwertungsgebühren*

von Gegenständen, Auslagen (§ 344 AO) wie Kosten für Zustellungen durch die Post oder Entschädigungszahlungen an Zeugen sowie Reisekosten und Aufwandsentschädigungen (§ 345 AO) der Vollziehungsbeamten.

Auslagen

3 Die Gliederung der Steuern

Der Finanzierungsbedarf des öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens lässt sich nicht durch eine einzige Steuerart decken. Die Gesamtheit aller Steuern bildet das Steuersystem eines Staates. Die Bundesrepublik Deutschland verfügt mit ihren derzeit rund 40 Einzelsteuern über ein historisch gewachsenes Steuersystem ohne geordnete Grundstruktur. Die einzelnen Steuerarten tragen in sehr unterschiedlichem Maße zum Steueraufkommen bei.

Steuersystem

Die Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland ist in den Art. 104 a – 115 GG (GG der Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949, BGBl S. 1 mit späteren Änderungen) zu finden. Hier werden die finanziellen Kompetenzen des Bundes und der Länder bezüglich Steuergesetzgebung (Art. 105 GG), Steuerverwaltung (Art. 108 GG) und Ertragshoheit (Art. 106 u. 107 GG) festgelegt.

Finanzverfassung

Nachfolgend soll das Steuersystem nach einigen wesentlichen Unterscheidungsmerkmalen gegliedert werden.

3.1 Gliederung nach der Gesetzgebungshoheit

Bezüglich der Steuergesetzgebungskompetenz ist im Grundgesetz folgendes festgelegt:

Grundgesetz

- ausschließliche Gesetzgebungshoheit des Bundes

Die Steuergesetzgebungshoheiten des Bundes und der Länder sind in Art. 105 GG geregelt. Dies ist eine Spezialregelung zu den allgemeinen Zuständigkeitsvorschriften in den Art. 70 ff. GG. Der Bund hat nach Art. 105 Abs. 1 GG die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz über die Zölle und Finanzmonopole. Die Länder können auf diesem Gebiet nur Gesetze erlassen, wenn sie der Bund dazu ermächtigt.

*ausschließliche
Gesetzgebungshoheit
des Bundes*

- konkurrierende Gesetzgebungshoheit des Bundes*

 - konkurrierende Gesetzgebungshoheit des Bundes
Gemäß Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder teilweise zusteht (Art. 106 GG) oder wenn die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Da rund 70 Prozent der Steuereinnahmen sogenannte Gemeinschaftsteuern sind, besitzt der Bund einen weitreichenden Regelungsvorbehalt.

- Gesetzgebungshoheit der Länder*

 - ausschließliche Gesetzgebungshoheit der Länder
Gemäß Art 105 Abs. 2 a GG haben die Länder die ausschließliche Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit diese nicht bundesgesetzlich geregelt sind.

- Steuerfindungsrecht der Gemeinden*

 - Steuerfindungsrecht der Gemeinden
Die Gemeinden besitzen keine originäre, verfassungsrechtlich verankerte Besteuerungsbefugnis. Die Landesgesetzgeber räumen den Gemeinden eine derivative Befugnis zur Steuererhebung durch teilweise Übertragung ihrer Besteuerungsrechte an die Gemeinden ein. Diese erlassen Satzungen, ein Gesetzgebungsrecht besteht jedoch nicht.

3.2 Gliederung nach der Ertragshoheit

- Ertragshoheit*
Steuergläubiger
- Die Steuerertragshoheit ist nicht mit der Gesetzgebungshoheit identisch. In den Art. 106 und 107 GG wird die Verteilung des Steueraufkommens gesondert behandelt. Steuergläubiger sind die öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen, denen das jeweilige Steueraufkommen durch Gesetz allein oder gemeinschaftlich zusteht. Im Verteilungsverfahren ist zwischen vertikalem und horizontalem Finanzausgleich zu unterscheiden.
- Der **vertikale Finanzausgleich** des Art. 106 GG ist ein abschließendes und zwingendes Verteilungssystem zwischen den Gebietskörperschaften. Der Ertrag der Finanzmonopole und Steuern, die dem Bund zustehen, ist in Art. 106 Abs. 1 GG benannt und das Aufkommen der Steuern, die den Ländern zustehen, in Art. 106 Abs. 2 GG. Hierbei handelt es sich um ein Trennsystem, da es für jede Steuerart nur einen Steuergläubiger gibt (Trennsteuern). Das
- vertikaler Finanzausgleich*
Trennsystem

komplizierte, in Art. 106 Abs. 3 – 9 GG festgelegte Verbundsystem regelt die Verteilung der Steuerarten, für die es mehrere Steuergläubiger gibt (Gemeinschaftsteuern). Die unterschiedliche Verteilung der Steuereinnahmen auf Bund, Länder und Gemeinden ergibt sich aus der Aufgabenverteilung. So stehen dem Bund vor allem die Mineralölsteuer und ein Großteil des Steueraufkommens aus den Verbrauchsteuern zu. Während den Ländern insbesondere die Steueraufkommen über die Biersteuer, die Erbschaftsteuer u.a. zugewiesen wurden, können die Gemeinden über das Aufkommen der Realsteuern wie bspw. der Grundsteuer und die örtlichen Verbrauchsteuern verfügen. Von Bedeutung ist hierbei, dass die Gemeinden innerhalb einer vorgegebenen Bandbreite die Höhe der Gewerbeertragsteuer und der Grundsteuer durch die Festlegung von sogenannten Hebesätzen eigenständig festlegen können. Mit dieser Möglichkeit wird der Grundsatz einer einheitlichen Steuerbelastung im Bundesgebiet durchbrochen.

Verbundsystem

Mineralölsteuer

*Biersteuer
Erbschaftsteuer*

Hebesatz

- Der **horizontale Finanzausgleich** des Art. 107 Abs. 2 GG soll gewährleisten, dass jedem einzelnen Bundesland die finanziellen Mittel zur Verfügung stehen, die es benötigt, um seine Aufgaben zu erfüllen. Durch Ausgleichszahlungen zwischen den Ländern soll die Finanzkraft der Länder auf ein vergleichbares Niveau gebracht werden. Die Finanzkraft der Bundesländer ist sehr verschieden und hat seine Ursachen primär in den unterschiedlichen Wirtschaftsstrukturen. Auf der anderen Seite ist der Finanzbedarf in Ländern mit Ballungsräumen höher als in ländlichen Regionen. Die finanzstarken Länder werden zu Ausgleichszahlern und die finanzschwachen Länder zu Ausgleichsempfängern. Mit dem Länderfinanzausgleich soll nach der horizontalen Steuerverteilung die unterschiedliche Finanzkraft der Bundesländer angemessen ausgeglichen werden. Durch die Zahlungen der Länder mit starker Finanzkraft werden die Länder mit schwacher Finanzkraft über 95 Prozent und mehr des Länderdurchschnitts angehoben.²

*horizontaler
Finanzausgleich*

*Länderfinanz-
ausgleich*

Ausgleichszahler

*Ausgleichs-
empfänger*

² Näheres regelt das „Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (Finanzausgleichsgesetz - FAG)“ vom 23. Juni 1993 (BGBl. I S. 944/977) mit späteren Änderungen. Zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über die Errichtung eines Fonds „Deutsche Einheit“ und des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern vom 21. Dezember 2000, BGBl. I S. 1917 sowie dem Solidaritätsgesetz v. 20.12.2001, reformiert auf den Grundzügen der Entschlüssen des Deutschen Bundestages v. 05.07.2001 (Bundesdrucksache 14/6577) und des Bundesrates v. 13.07.2001 (Bundesratsdrucksache 485/01).

Ergänzungszuweisungen

- Die **Ergänzungszuweisungen** des Bundes gemäß Art. 107 Abs. 2 Satz 3 GG stellen die dritte Stufe des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems dar und werden leistungsschwachen Ländern vom Bund zur weiteren Deckung ihres Finanzbedarfes gewährt. Davon profitieren am meisten die neuen Bundesländer. Diese Zahlungen erfolgen im Ermessen des Bundes an die Länder als Bundesergänzungszuweisungen sowie als Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen an die leistungsschwachen Bundesländer. Bundesergänzungszuweisungen erhalten nur noch diejenigen finanzschwachen Länder, deren Finanzkraft nach dem Länderfinanzausgleich unter 99,5 v.H. statt wie bisher 100 v.H. der Finanzkraft der Ländergesamtheit liegt. Die neuen Länder werden auf absehbare Zeit die solidarische Unterstützung des Bundes und der alten Länder in Anspruch nehmen müssen. So wurde der bundesstaatliche Finanzausgleich derart geregelt, dass die neuen Länder und Berlin im Rahmen der Fortführung des Solidarpaktes für die Jahre bis 2019 Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen mit einem Volumen von insgesamt 105,3 Mrd. Euro erhalten. Die neuen Länder müssen aber regelmäßig über die Verwendung der Mittel berichten.

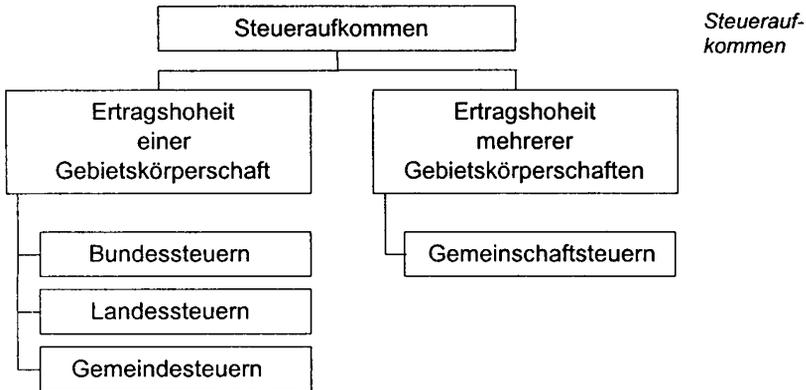
Bundesergänzungszuweisungen

Finanzausgleichsgesetz

Mit der Neufassung des Finanzausgleichsgesetz ab 01. Januar 2005 im Solidarpaktfortführungsgesetz wird der bundesstaatliche Finanzausgleich auf eine langfristig konzipierte Grundlage gestellt. Damit wurde der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11. November 1999 (BVerfGE 101, 158 ff.) entsprochen, den Gesetzgeber zu verpflichten, das alte Finanzausgleichsgesetz auf den Prüfstand zu stellen. Für die Ausformung der Maßstäbe hatte das BVerfG grundlegende Leitlinien vorgegeben, ein neues Maßstäbengesetz zu verabschieden. Auf der Grundlage des im Sommer 2001 verabschiedeten Maßstäbengesetz, das auf der ersten Stufe die Finanzverfassung durch allgemeine Maßstäbe konkretisiert, regelt das neue Finanzausgleichsgesetz auf der abschließenden zweiten Stufe die detaillierten Verteilungs- und Ausgleichsfolgen.

Maßstäbengesetz

Die nachfolgende Abbildung zeigt die Gliederung der Steuern nach der Ertragshöhe:



- **Gemeinschaftsteuern** sind die Lohn- und Einkommensteuer, die Kapitalertragsteuer, der Zinsabschlag, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer. *Gemeinschaftsteuern*

- **Bundessteuern** sind bspw. die Mineralölsteuer, Tabaksteuer, Kaffeesteuer, Branntweinabgabe, Schaumweinsteuer, Versicherungsteuer und der Solidaritätszuschlag. *Bundessteuern*

- **Landessteuern** sind bspw. die Biersteuer, Erbschaftsteuer, Kfz-Steuer, Grunderwerbsteuer (Länderanteil), Lotteriesteuer, Spielbankabgabe und die bis 31.12.1996 erhobene Vermögensteuer. *Landessteuern*

- **Gemeindesteuern** sind die Gewerbesteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer (Gemeindeanteil) und kleinere eigene Steuern wie z.B. die Hundesteuer, Getränke- und Vergnügungssteuer, die Jagd- und Fischereisteuer sowie die Zweitwohnungsteuer. *Gemeindesteuern*

Rund 70 Prozent des gesamten Steueraufkommens in Deutschland sind Gemeinschaftsteuern, d.h. die Steuereinnahmen stehen anteilig dem Bund, den Ländern und den Gemeinden zu. Nur 30 Prozent des Steueraufkommens sind reine Bundes-, Landes- oder Gemeindesteuern. Die Gemeinschaftsteuern wurden durch die Finanzreform 1969 mit der Schaffung eines großen Steuerverbundes verfassungsrechtlich verankert. So sind Bund und Länder an der Einkommen- und Körperschaftsteuer je zur Hälfte beteiligt, wobei ein Teil den Gemeinden zufließt, andererseits Bund und Länder wiederum

Finanzreform

über eine Umlage an der Gewerbeertragsteuer der Gemeinden beteiligt sind. Bei der Umsatzsteuer werden die Anteile von Bund und Ländern entsprechend ihrer Finanzentwicklung in mehrjährigen Abständen durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, neu geregelt, wobei die Aufteilung der Gemeinschaftsteuern, insbesondere bei der Umsatzsteuer meistens sehr umstritten ist.

*Aufkommen der
stärksten
Steuerarten*

Die Tabelle zeigt die aufkommenstärksten Steuern mit den jeweiligen Beträgen für die Kalenderjahre 2001 bis 2003:

Steuerart	Steueraufkommen 2001-2003 in Mrd. Euro		
	2001	2002	2003
Lohnsteuer	132,626	132,189	133,090
Umsatzsteuer	138,935	138,195	136,995
Mineralölsteuer	40,690	42,192	43,187
Gewerbsteuer	24,533	23,489	24,138
Körperschaftsteuer ³	-0,426	2,864	8,275
Solidaritätszuschlag ⁴	11,069 ⁵	10,403	10,280
Tabaksteuer	12,072	13,778	14,093
Grundsteuer	9,076	9,261	9,657
Versicherungssteuer	7,427	8,326	8,869
Kfz-Steuer	8,376	7,591	7,335
Kapitalertragsteuer ⁶	29,846	22,501	16,633
Einkommensteuer ⁷	8,771	7,540	4,568
Vermögensteuer	0,291	0,238	0,229
übrige Steuern/Zölle	22,961	23,137	24,889
Gesamtaufkommen	446,247	441,704	442,238

Quelle: BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik Februar 2003, Steuern von A-Z August 2004;

www.bundesfinanzministerium.de/Anlage25600/Steuereinnahmen-nach-Steuerarten-2002_2003.pdf, 19.07.2004

Die Verteilung des Aufkommens der Gemeinschaftsteuern ist grundsätzlich in Art. 106 Abs. 3 GG geregelt. Die Besonderheiten für die Verteilung der Einkommensteuer legt § 1 Gemeindefinanzreformgesetz⁸ fest und für die Umsatzsteuer § 1 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz (FAG).

³ Nach Erstattungen durch das Bundesamt für Finanzen.

⁴ Inkl. Solidaritätszuschlag zur Pauschalsteuer für Mini-Jobs.

⁵ Ab 1991 auch Ergänzungsabgabe/globale Steuern 1990.

⁶ Ab 1993 einschl. Zinsabschlag.

⁷ Nach Erstattungen durch das Bundesamt für Finanzen.

⁸ Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen i.d.F.v. 6. Februar 1995, BGBl I S. 189 mit späteren Änderungen.

Die nachfolgende Übersicht zeigt den Verteilungsschlüssel der Gemeinschaftsteuern im Jahr 2003:

*Verteilung der
Gemeinschaft-
steuern*

Steuerart	Gebietskörperschaften		
	Bund	Länder	Gemeinden
Einkommensteuer • Lohnsteuer und veranlagte ESt	42,5 %	42,5 %	15,0 %
• Zinsabschlag	44,0 %	44,0 %	12,0 %
Körperschaftsteuer	50,0 %	50,0 %	-
Umsatzsteuer	51,4 %	46,5 %	2,1 %

Quelle : BMF, Monatsbericht 02.2004

Unter Berücksichtigung aller Steuereinnahmen der Gebietskörperschaften ergibt sich folgende zahlenmäßige Verteilung:

Steuereinnahmen in Mrd. Euro	2000	2001	2002	2003
Bund	198,790	193,767	192,051	191,943
Länder	189,492	178,690	178,552	177,577
Gemeinden	57,136	54,059	52,542	51,788
EU	21,832	19,731	18,559	20,926
Summe	467,252	446,247	441,704	442,233

Quelle: BMF, Steuern von A-Z, August 2003, Monatsbericht 05.2004,
www.bundesfinanzministerium.de/Anlage24314/Anlage-1-Schaetzergebnisse-des-Arbeitskreises-
Steuerschätzungen.pdf

Nachfolgend werden die Steuerschätzungen für die Jahre 2004 bis 2007 dargestellt.

*Schätzung der
Steuer-
einnahmen*

Steuereinnahmen in Mrd. Euro geschätzt	2004	2005	2006	2007
Bund	188,883	194,182	201,506	209,299
Länder	180,766	181,094	188,974	196,884
Gemeinden	54,016	55,238	58,822	61,836
EU	20,100	23,000	24,400	25,000
Summe	443,763	463,514	473,702	493,018

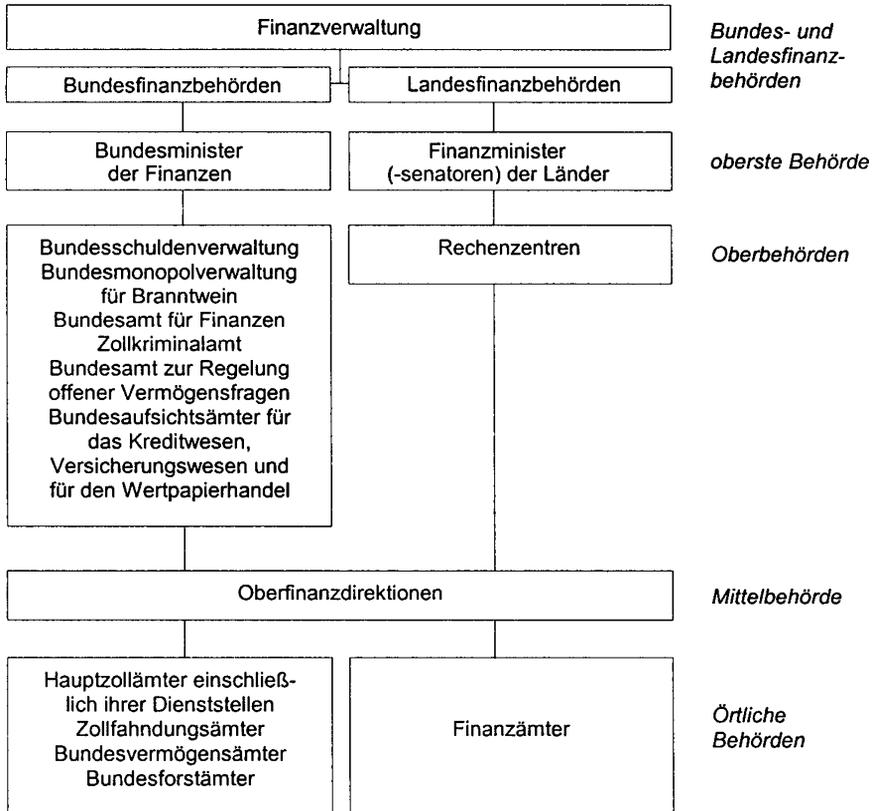
Quelle: www.bundesfinanzministerium.de/Anlage24314/Anlage-1-Schaetzergebnisse-des-
Arbeitskreises-Steuerschätzungen.pdf

3.3 Gliederung nach der Verwaltungshoheit

<i>Verwaltungs- hoheit</i>	Die Steuerverwaltungshoheit ist in Art. 108 GG und im „Gesetz über die Finanzverwaltung“ (FVG vom 30. August 1971, BGBl. I S. 1426 mit späteren Änderungen) geregelt. Zölle, Finanzmonopole, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften werden durch die Bundesfinanzbehörden verwaltet. Die übrigen Steuern werden durch die Landesfinanzbehörden verwaltet. Eine Ausnahme stellen diejenigen Steuern dar, die ganz oder zum Teil dem Bund zufließen. Sie werden gemäß Art. 108 Abs. 3 GG von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet. Die den Landesfinanzbehörden zustehende Verwaltung der ihnen allein zufließenden Steuern kann den Gemeinden ganz oder zum Teil übertragen werden (Art. 108 Abs. 4 GG).
<i>Finanzver- waltung</i>	
<i>Bundes- ministerium der Finanzen</i>	Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) wird im Rahmen der vom Bundeskanzler festgelegten politischen Richtlinien vom Bundesminister der Finanzen geleitet. Ihm zur Seite gestellt sind zwei parlamentarische und zwei verbeamtete Staatssekretäre, denen die Zentralabteilung und die neun Fachabteilungen des BMF unterstehen.
<i>Oberfinanz- direktionen</i>	Die Oberfinanzdirektionen (OFD) leiten die Finanzverwaltung des Bundes und des Landes in ihrem Bezirk (§ 8 FVG). Organisatorisch wird eine OFD in eine Bundes- und eine Landesabteilung gegliedert. Derzeit gibt es 21 Oberfinanzdirektionen, die jeweils von einem Oberfinanzpräsidenten geleitet werden (§ 9 FVG).
<i>Finanzamt</i>	Den häufigsten Kontakt haben die Bürger meist zu den örtlichen Behörden der Landesfinanzverwaltung, den Finanzämtern, da diese die aufkommenstarken Steuerarten (z.B. Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer) verwalten. Ein Finanzamt (FA) gliedert sich in verschiedene Sachgebiete und diese wiederum in Arbeitsgebiete. Es wird von einem Vorsteher geleitet.
<i>Gemeinde- finanzbehörden</i>	Als Gemeindefinanzbehörden verwalten die Steuerämter der Städte und Gemeinden (Gemeindeverbände) insbesondere die Getränkesteuer, Vergnügungssteuer, Schankerlaubnissteuer und Hundesteuer sowie gemeinsam mit den Finanzämtern die

Grundsteuer und die Gewerbesteuer entsprechend der jeweiligen Kommunalverwaltungsgesetze der Länder.

Die Abbildung zeigt die vierstufige Gliederung der Finanzverwaltung:



3.4 Gliederung nach dem Steuerobjekt

Nach dem Steuerobjekt (Steuergegenstand) lassen sich die Steuern einerseits in Besitz- und Verkehrsteuern und andererseits in Zölle und Verbrauchsteuern einteilen. Diese Einteilung ist verwaltungsorganisatorischer Art. Auf der unteren Verwaltungsebene werden die Besitz- und Verkehrsteuern von den Finanzämtern und die Zölle und Verbrauchsteuern von den Hauptzollämtern verwaltet.

Steuerobjekt

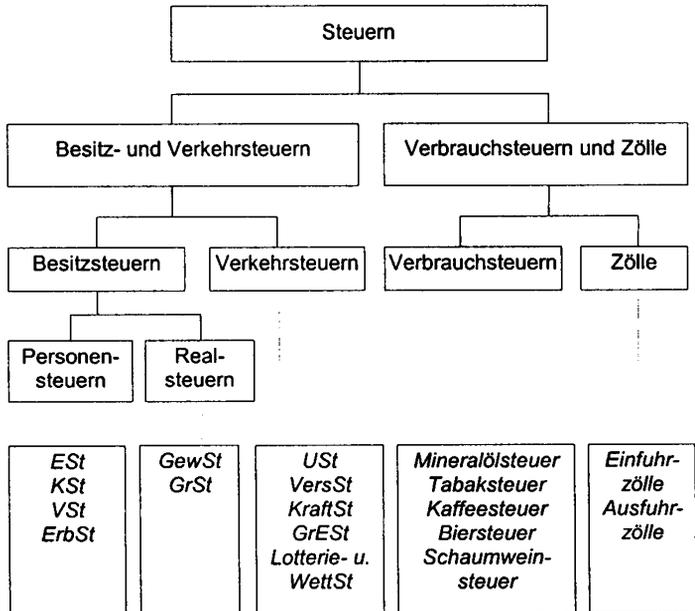
Besitzsteuern Gegenstand von Besitzsteuern sind ein vorhandenes Vermögen, die daraus fließenden Erträge oder ein zufließender Besitz (Einkommen). Knüpft die Steuerpflicht an die persönlichen Verhältnisse und die Leistungsfähigkeit einer Person an, handelt es sich um eine *Personensteuer*.
Realsteuern Bezieht sie sich davon unabhängig auf eine Sache, so liegt eine Realsteuer (Objektsteuer, Sachsteuer) vor.

Verkehrsteuern Gegenstand von Verkehrsteuern sind Vorgänge des rechtlichen oder wirtschaftlichen Verkehrs. Der Verkehrsakt unterliegt der Besteuerung. Ist dieser allgemeiner Art, wird Umsatzsteuer (allgemeine Verkehrsteuer) erhoben. Bei ausgewählten Vorgängen des Wirtschaftsverkehrs fallen besondere Verkehrsteuern an.

Zölle Zölle sind Steuern, die bei Import oder Export von Gegenständen anfallen. Hierbei kommt den Einfuhrzöllen die größere Bedeutung zu.

Verbrauchssteuern Gegenstand von Verbrauchssteuern ist der Verbrauch bestimmter Waren. Der Verbrauchsvorgang wird unabhängig vom Verbraucher besteuert.

Steuern nach dem Steuerobjekt Die Abbildung zeigt die Gliederung der Steuern nach dem Steuerobjekt:



3.5 Gliederung nach der Überwälzbarkeit

Das Kriterium der Überwälzbarkeit soll eine Aussage über die wirtschaftliche Auswirkung der Steuer beim Steuerschuldner liefern. Als Steuerschuldner wird derjenige bezeichnet, der die Steuer an die Finanzbehörde abzuführen hat (Steuerzahler), d.h. zu ihrer Entrichtung verpflichtet ist und somit den Steuerbescheid erhält. Steuerschuldner und Steuerzahler sind immer identisch. Steuerträger ist hingegen derjenige, der die Steuer letztendlich trägt, d.h. durch die Steuer wirtschaftlich belastet ist. Steuerträger und Steuerschuldner müssen nicht identisch sein. Es wird zwischen direkten und indirekten Steuern unterschieden.

Steuerschuldner

Steuerzahler

Steuerträger

Direkte Steuern sind die Steuern, bei denen Steuerschuldner und Steuerträger **identisch** sind. Eine Überwälzung der Steuer auf andere Personen ist nicht möglich. Hierzu zählen insbesondere die Steuerarten: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer und Grundsteuer.

direkte Steuern

Indirekte Steuern sind die Steuern, bei denen Steuerschuldner und Steuerträger grundsätzlich **nicht identisch**, d.h. verschiedene Personen sind. Der Steuerschuldner wälzt die Steuer über den Preis seiner Güter und Leistungen auf eine andere Person, i.d.R. den Endverbraucher ab. Zu den indirekten Steuern zählen insbesondere die Umsatzsteuer und die Verbrauchsteuern.

indirekte Steuern

Eine eindeutige Abgrenzung von direkten und indirekten Steuern ist jedoch nicht möglich, da die Überwälzbarkeit einer Steuer von der jeweiligen Marktsituation abhängig ist. So kann es in einer bestimmten Marktsituation bspw. möglich sein, dass ein Unternehmen seine geschuldete Körperschaftsteuer (direkte Steuer) überwälzen kann. Andererseits ist es in bestimmten Marktsituationen nicht möglich, indirekte Steuern, wie z.B. die Mineralölsteuer, zu überwälzen. Somit wird der Wille des Gesetzgebers, der einem bestimmten Personenkreis (Steuerdestinatäre) die Steuerlast zugedacht hat, nicht immer erreicht. Beispielsweise soll bei der Einkommenssteuer nach dem Willen des Gesetzgebers die natürliche Person, die steuerpflichtiges Einkommen erzielt, die Steuer wirtschaftlich tragen. Bei der Umsatzsteuer soll der Endverbraucher wirtschaftlich belastet werden. Dies gelingt aber nur, wenn eine Überwälzung dieser Steuer auf den Endverbraucher über den Preis möglich ist.

*marktsituations-
abhängige
Überwälzbarkeit*

Steuerdestinatär

Insoweit können Steuerträger und Steuerdestinatar identisch sein.

4 Wesen und Bedeutung der Einkommensteuer

4.1 Stellung der Einkommensteuer im Steuersystem

*steuer-
systematische
Einordnung*

Die nachfolgende Übersicht zeigt die steuersystematische Einordnung der Einkommensteuer nach den wichtigsten Merkmalen:

Einordnungsmerkmal	Zuordnung
Gesetzgebungshoheit	konkurrierende Gesetzgebung
Ertragshoheit	Gemeinschaftsteuer
Verwaltungshoheit	landesverwaltet im Auftrag des Bundes
Steueraufkommen	aufkommenstarke Steuer
Steuerobjekt	Besitzsteuer / Personensteuer
Abzugsfähigkeit	nicht abzugsfähig
Überwälzbarkeit	direkte Steuer
Bemessungsgrundlage	Ertragsteuer
Steuererhebung	periodische Steuer
Steuertarif	progressive Steuer

Anhand der Zuordnung zu den Einordnungsmerkmalen kann die Einkommensteuer bestimmt werden.

4.2 Wesen der Einkommensteuer

Steuerobjekt

Steuergegenstand (Steuerobjekt) und damit Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist das disponible Einkommen (Markteinkommen abzüglich des existenznotwendigen Lebensbedarfs) natürlicher Personen. D.h., besteuert wird das am Markt realisierte Einkommen (zufließender Ertrag) und nicht die Substanz. Die Einkommensteuer ist eine Ertragsteuer. Der Staat verschafft sich durch die Erhebung dieser Steuer Teilhabe am tatsächlich erwirtschafteten Zuwachs des privaten Vermögens seiner Bürger.

Ertragsteuer

Der von der Markteinkommenstheorie verwendete Einkommensbegriff verbindet die finanzwissenschaftlichen Ansätze der Quellentheorie und der Reinvermögenzugangstheorie mitein-

Quellentheorie

ander und wird durch den Gesetzgeber recht pragmatisch gehandhabt. Dies äußert sich in einem abgegrenzten Katalog steuerbarer Einkünfte, dem Grundsatz der persönlichen Zurechnung, der Realisation und des Nettoansatzes der Vermögenszuwächse in einer Zeitperiode.

Zu den Steuern vom Einkommen zählt auch die Körperschaftsteuer (KSt). Als Personen- und Ertragsteuer wird sie bei bestimmten Körperschaften und Personenvereinigungen (juristischen Personen des Privatrechts) erhoben. Rechtsgrundlage hierfür ist das Körperschaftsteuergesetz 2002 (KStG 2002)⁹.

Körperschaftsteuer

Als Personensteuer ist die Einkommensteuer eine nicht abzugsfähige Steuer (§ 12 Nr. 3 EStG). Da sie zu den Aufwendungen der Lebensführung gehört, darf sie weder bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte noch beim Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

Abzugsfähigkeit

Formal betrachtet ist es dem Steuerpflichtigen nicht möglich, die Einkommensteuer zu überwälzen. Marktsituationsabhängig kann es ihm jedoch gelingen, die Steuerlast zu überwälzen, bspw. durch Gehaltsverhandlung eines Arbeitnehmers mit seinem Arbeitgeber oder Preisanhebung bei Gütern und Dienstleistungen eines Einzelunternehmers.

Überwälzbarkeit

4.3 Zur Geschichte der Einkommensteuer

Die Finanzierung des Gemeinwesens aus Abgaben von Privatpersonen und Personenvereinigungen lässt sich schon zu Beginn der Kulturgeschichte beobachten. Eine Steuer, die sich als direkter Vorläufer der heutigen Einkommensteuer ansehen lässt, brachte die historische Entwicklung jedoch erst zu Beginn des 19. Jahrhunderts hervor. Drastisch gewachsener Finanzbedarf im vom Krieg gegen Napoleon geschwächten Großbritannien ließ dort 1799 die Idee einer Kriegsteuer auf das Gesamteinkommen Realität werden. So hieß die Einkommensteuer in der Schweiz noch bis 1982 „Wehrsteuer“.

Kriegsteuer

Wehrsteuer

Auf deutschem Boden kam es erstmals 1808 im Zuge der Verwaltungsreform in Preußen, Litauen und Königsberg zur Ein-

erste deutsche Einkommensteuer im preuß. Reich

⁹ KStG 2002 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144, geändert durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (BGBl. I S. 2840) und das Haushaltbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 (BGBl. I S. 3076).

führung einer progressiven Steuer auf das Gesamteinkommen mit Selbstdeklaration. Der preußische Reformator Freiherr vom Stein hielt diese Steuerart schon damals für die gleichförmigste und einträglichste Abgabe. Aber der Widerstand und die Unehrllichkeit der Steuerzahler führte notwendigerweise bereits 1820 zur Umstellung auf eine Klassensteuer nach äußeren Wohlstandsmerkmalen. Ab 1851 wurde in Preußen als Steuermaßstab das öffentlich eingeschätzte Einkommen benutzt (klassifizierte Einkommensteuer). In den folgenden Jahrzehnten führten fast alle deutsche Teilstaaten Steuern auf das Einkommen ein, die zumeist auf bestimmte Einkunftsarten beschränkt blieben.

*preuß. EStG
von 1891*

Das sächsische Einkommensteuergesetz vom 02.07.1878 und das preußische EStG vom 24.06.1891 überwand die bisherige Erhebungspraxis und basierten auf dem Steuergerechtigkeitsgedanken. Preußen erfasste nunmehr die Einkünfte, die aus einer Quelle flossen und nicht mehr die Quelle an sich. Mit der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch die Steuerprogression (Stufenbetragstarif von 0,67-4 Prozent) wurde eine neue Qualität des Einkommensteuerrechts erreicht. Subjektive und objektive Steuerpflicht, Steuertarif und Besteuerungsverfahren wurden als Grundprinzipien artikuliert.

*Reichsreform
des EStG
von 1920*

*Reinvermögens-
zugangstheorie*

Nach dem Ende des Ersten Weltkrieges griff der deutsche Fiskus mit einem Tarif von 10-60 Prozent deutlich tiefer in die Taschen seiner Bürger und verüffachte so sein Steueraufkommen. Reichsfinanzminister ERZBERGER brachte mit dem EStG vom 29.03.1920 die erste reichseinheitliche Reform des Einkommensteuerrechts zum Durchbruch. Grundlage war die Reinvermögenszugangstheorie, die einen periodengerechten Saldo der Vermögenszu- und -abgänge ermittelt. Erstmals wurden die Körperschaften (Zusammenschlüsse, die als juristische Person eigene Rechtsfähigkeit besitzen und durch Organe vertreten werden) nach einem eigenen Gesetz, dem Körperschaftsteuergesetz besteuert und die Lohnsteuer als Erhebungsform eingeführt. Mit dem EStG vom 10.08.1925 wurde die Verbindung der Quellen- mit der Reinvermögenszugangstheorie vollzogen und der Einkünftekatalog formuliert. Das EStG vom 16.10.1934 trennte die Begriffe Einkommen und Einkünfte, strich den Verlustvortrag und führte den Teilwertbegriff ein. Es begründete im wesentlichen die heutige Gesetzesstruktur.

Quellentheorie

EStG von 1934

Mit Ende des 2. Weltkrieges schuf der Alliierte Kontrollrat per Gesetz Nummer 12 vom 11.02.1946 den höchsten Grenzsteuersatz der deutschen Geschichte: Einkommen über 100.000 Mark (51.129,19 Euro), ab 1948 über 250.000 Mark (127.822,97 Euro) wurden mit 95 Prozent Steuer belastet.

Grenzsteuersatz

In der Bundesrepublik Deutschland kam es bis zum Jahr 1998 zu keiner weiteren großen Einkommensteuerreform. Erst als nach dem Regierungswechsel 1998 am 19. März 1999 der Bundesrat dem Hauptteil des Steuerreformpakets, dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 zugestimmt hat, wurden einschneidende Änderungen im Einkommensteuerrecht durchgesetzt. Dazu gehörten bspw. die Einführung der sog. Mindestbesteuerung gem. § 2 Abs. 3 EStG, die ab dem 01.01.2004 wieder abgeschafft wurde. Mit vielen weiteren Detailänderungen wie z.B. dem Sparer-Freibetrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wurde mit der Verabschiedung des Steuersenkungsgesetzes am 14. Juli 2000 im Bundesrat die größte Steuerreform seit über zwei Jahrzehnten verwirklicht. Kernbereiche dieser Reform waren sicher die Umstellung vom Körperschaftsteuer-Vollanrechnungsverfahren auf das sog. Halbeinkünfteverfahren und die Reduktion der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersätze, womit sich die deutsche Position im internationalen Steuerwettbewerb zweifellos verbessert hat.

Steuerentlastungsgesetz

Steuersenkungsgesetz

internationaler Steuerwettbewerb

So wurde der Eingangssteuersatz bei der Einkommensteuer von 23,9 v.H. im Jahr 2000 bis auf 15 v.H. im Jahr 2005 abgesenkt und der Grenzsteuersatz von 51 v.H. im Jahr 2000 auf 42 v.H. im Jahr 2005. Schließlich ist das große Steuerpaket des Jahres 2003, das Haushaltsbegleitgesetz 2004, das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“), das Gewerbesteuerreformgesetz und das Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit („Steueramnestiegesetz“) am 19.12.2003 vom Bundestag und Bundesrat verabschiedet worden. Mit der Zustimmung des Bundesrates zum Alterseinkünftegesetz am 11. Juni 2004 erfolgt schließlich ab 2005 eine grundlegende Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen. Das Alterseinkünftegesetz wurde schließlich am 05. Juli 2004 vom Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates beschlossen.

Eingangssteuersatz

Steueramnestiegesetz

5 Rechtsquellen der Einkommensteuer

5.1 Völkerrechtliche Rechtsnormen

<i>Grundgesetz</i>	Steuerrecht ist primär innerstaatliches Recht, d.h. die innerstaatlichen Rechtsnormen (Gesetze) prägen das Schuldverhältnis. Das GG der Bundesrepublik Deutschland hat als Verfassungsgesetz Vorrang gegenüber einfachen Gesetzen.
<i>völkerrechtliche Vereinbarungen</i>	Die Ausgestaltung des innerstaatlichen Rechts muss sich stets in Einklang mit völkerrechtlichen Normen befinden. Nach § 2 AO haben völkerrechtliche Vereinbarungen, soweit sie innerstaatliches Recht geworden sind, Vorrang vor den innerstaatlichen Gesetzen.
<i>Bilaterale völkerrechtliche Verträge</i>	Hauptanwendungsbereich bilateraler völkerrechtlicher Verträge sind bspw. die Doppelbesteuerungsabkommen zur Vermeidung oder Milderung steuerlicher Doppelbelastungen. Hintergrund dieser Abkommen ist, die eigene nationale Steuerhoheit der beteiligten Staaten durch gegenseitigen Steuerverzicht einzuschränken. Auch erlangt das innergemeinschaftliche Recht der Europäischen Union immer größere Bedeutung für die Mitgliedstaaten. Vorschriften des europäischen Gemeinschaftsrechts bilden gegenüber dem nationalen Recht eine selbständige Rechtsordnung, die Vorrang gegenüber dem nationalen Recht hat. Dies gilt für Verordnungen der EU, womit in den Gemeinschaftsstaaten unmittelbar geltendes Recht gesetzt wird. (Art. 189 Abs. 1 und 2 EWGV).
<i>Steuerharmonisierung</i>	Im Rahmen der Steuerharmonisierung haben die Richtlinien jedoch eine größere Bedeutung, da sie als Rahmenvorschriften die Mitgliedstaaten zu einer Anpassung in nationales Recht verpflichten.
<i>EU-Richtlinien</i>	Richtlinien richten sich an die Mitgliedstaaten, die von diesen in innerstaatliches Recht transformiert werden müssen und erst dann für den Bürger bindendes Recht darstellen. Folglich sind Richtlinien als mittelbare Rechtsnormen einzustufen und Voraussetzung für eine europäische Harmonisierung der Steuergesetze.

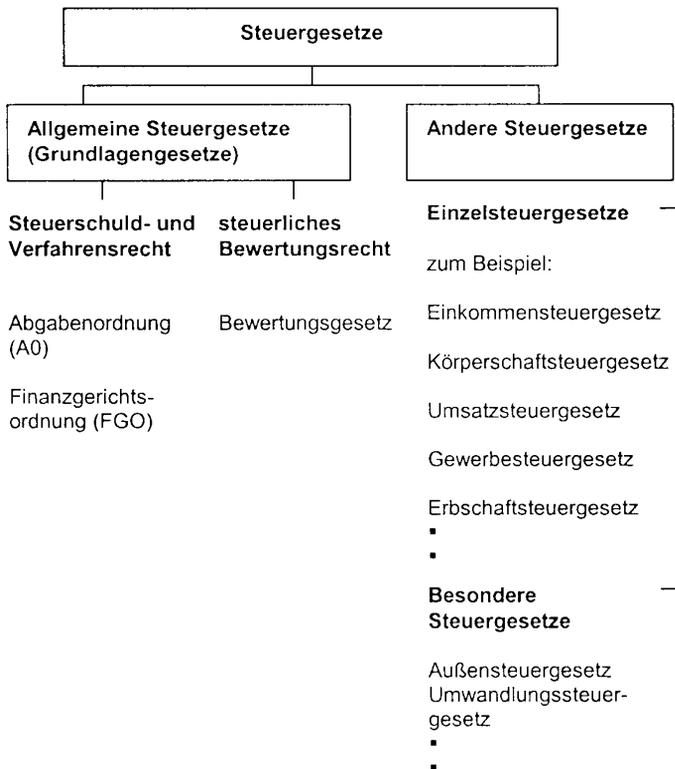
5.2 Innerstaatliche Rechtsnormen

5.2.1 Gesetze

Rechtsnormen sind Gesetze und Rechtsverordnungen. Gesetze kommen durch ein förmliches Gesetzgebungsverfahren zustande, Verordnungen hingegen nicht, sondern werden aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassen. Das **Grundgesetz** der Bundesrepublik Deutschland hat als Verfassungsgesetz vor sog. einfachen Gesetzen, wozu auch die Steuergesetze gehören, Vorrang. Bei den Steuergesetzen ist zwischen allgemeinen Steuergesetzen (Grundlagengesetze) und anderen Steuergesetzen zu unterscheiden.

Rechtsnormen

Verordnungen



Steuergesetze

Die Grundlagengesetze umfassen verfahrens- und steuerliche Bewertungsregelungen, die für alle oder mehrere andere Steuergesetze Geltung haben. Hierzu zählen beim Steuer-

*Grundlagen-
gesetz*

verfahrensrecht die Abgabenordnung (AO) und die Finanzgerichtsordnung (FGO).

*Einzelsteuer-
gesetze*

Die anderen Steuergesetze lassen sich unterscheiden in Einzelsteuergesetze und besondere Steuergesetze.

*besondere
Steuergesetze*

Bei den Einzelsteuergesetzen handelt es sich um Gesetze zu einer einzelnen Steuerart wie bspw. der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer. Zu den besonderen Steuergesetzen gehören z.B. das Umwandlungsteuergesetz oder das Außensteuergesetz.

EStG 2004

Einkommensteuergesetz 2004 (EStG/2004) vom 16.04.1997 (BGBl I S. 823) zuletzt geändert durch Art. 1 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) v. 15.12.2003 (BGBl I 2645); Art. 3 Gesetz zur Modernisierung des Investmentwesens und zur Besteuerung von Investmentvermögen (Investmentmodernisierungsgesetz) v. 15.12.2003 (BGBl I 2676); Art. 1 Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003 (BGBl. I 2840); Art. 61 Drittes Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2003 (BGBl I 2848); Art. 1 Gesetz zur Änderung des GewStG und anderer Gesetze v. 23.12.2003 (BGBl I 2922); Art. 33 Viertes Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 24.12.2003 (BGBl I 2954); Art. 5 Drittes Gesetz zur Änderung des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch und anderer Gesetze v. 27.12.2003 (BGBl I 3019); Art. 48 Gesetz zur Einordnung des Sozialhilferechts in das Sozialgesetzbuch v. 27.12.2003 (BGBl I 3022); Art. 9 Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HBegIG 2004) v. 29.12.2003 (BGBl 3076, ber. 2004 I 69).

5.2.2 Durchführungsverordnungen

Durchführungsverordnungen sind als Ergänzungen und zur Erläuterung von Steuergesetzen zu verstehen wie bspw. die

EStDV 2000

- **Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000** (EStDV 2000) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717) zuletzt geändert durch das Gesetz zur Einordnung des Sozialhilferechts in das Sozialgesetzbuch vom 27.12.2003 (BGBl. I S. 3022) und das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 (BGBl. I S. 3076)

- **Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV 1990)** *LStDV 1990*
vom 10. Oktober 1989 (BGBl. I S. 1848) zuletzt geändert durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl. I S. 402) und durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BGBl. I S. 2601), Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19.12.2000 (BGBl. I S. 1790) das Steueränderungsgesetz 2001 vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3794) und das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003 (BGBl. I S. 2645).

Gesetze und Durchführungsverordnungen sind Rechtsnormen, welche die Steuerpflichtigen, Finanzgerichte und die Finanzverwaltung binden, d.h. sie stellen verbindliches Recht dar.

Rechtsnormen

Grundsätzlich haben die Einzelsteuergesetze Vorrang gegenüber den allgemeinen Steuergesetzen wie der Abgabenordnung (AO 1977 vom 16. März 1976, BGBl. I S. 613 mit späteren Änderungen, zuletzt geändert durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19.12.2000 (BGBl. I S. 1790) und durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 vom 20.12.2000 (BGBl. I S. 1850)) und dem Bewertungsgesetz (BewG i.d.F. vom 1. Februar 1991, BGBl. I S. 230 mit späteren Änderungen).

*allgemeine
Steuergesetze*

5.3 Verwaltungsvorschriften

Verwaltungsanordnungen sind Dienstanweisungen übergeordneter Dienststellen an untergeordnete Dienststellen. Solche Verwaltungsanordnungen zu wichtigen Steuergesetzen sind die Steuerrichtlinien. Für Einkommensteuerfragen sind folgende Richtlinien von Interesse:

*Verwaltungs-
anordnung*

- **Einkommensteuerrichtlinien 2003 (EStR 2003)** *EStR 2003*
Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Einkommensteuerrechts vom 15.12.2003 (BStBl. I Sondernummer 2) mit den Einkommensteuer-Hinweisen 2003.
- **Lohnsteuer-Richtlinien 2004 (LStR 2004)** *LStR 2004*
Allgemeine Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn vom 11. Oktober 2001 (BAnz. Nr. 203a; BStBl. I Sondernummer 1), in der Fassung der Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004 vom 08. Oktober 2003 (BStBl. I S. 455) mit den Lohnsteuer-Hinweisen 2003.

Richtlinien Richtlinien sind Verwaltungsanordnungen für die Steuerbehörden. Sie sollen die Gleichmäßigkeit der Verwaltungsausübung gewährleisten und damit eine Gleichmäßigkeit der

Finanzgericht Besteuerung. Steuerbürger und Finanzgerichte sind nicht an die Richtlinien gebunden, ausschließlich die Finanzbehörden müssen danach vorgehen. Aus den Verwaltungsvorschriften können aber Rückschlüsse auf das Vorgehen der Finanzbehörden gezogen werden, wodurch sich die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen erhöht.

*Verwaltungs-
erlasse* Auch andere Verwaltungserlasse wie Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF-Schreiben), BMF-Erlasse, Erlasse der Landesfinanzministerien und Verfügungen der Oberfinanzdirektionen (OFD-Verfügungen) sind nur Vorschriften einer vorgesetzten Behörde an nachgeordnete Behörden zur Gesetzesanwendung und damit kein verbindliches Recht.

5.4 Rechtsprechung

*Finanzgerichte
Bundesfinanzhof* Die Finanzgerichtsbarkeit ist in der Finanzgerichtsordnung (FGO vom 06. Oktober 1965, BGBl. I S. 1477 mit späteren Änderungen, zuletzt geändert durch Steueränderungsgesetz 2001 vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3794) und Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 19.12.2001 (BGBl. I S. 3922)), geregelt. Sie wird durch unabhängige, von den Verwaltungsbehörden getrennte, besondere Verwaltungsgerichte ausgeübt und ist zweistufig aufgebaut: die Finanzgerichte (FG) in den Ländern und der Bundesfinanzhof (BFH) mit Sitz in München (§§ 1, 2 FGO). Diese Steuergerichte sind somit auch für Einkommensteuerfragen zuständig.

Urteilsbindung Die rechtskräftigen Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit (FG-Urteile bzw. BFH-Urteile) sind, soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist, nur für die Beteiligten und deren Rechtsnachfolger im konkreten Sachverhalt bindend (§ 110 Abs. 1 FGO). Sie haben keine allgemeine Bindung. Die Finanzverwaltung versucht die Anwendung eines BFH-Urteils über den Einzelfall hinaus teilweise durch einen sog. Nichtanwendungserlass zu verhindern. Grundsätzlich steht es jedem Bürger frei, sich bei erfolglosen finanzgerichtlichen Verfahren an das Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe oder ggf. an den Europäischen Gerichtshof in Luxemburg zu wenden.

*Nichtanwendungserlass
Bundesverfassungsgericht
Europäischer
Gerichtshof*

6 Erhebungsformen und Erhebungsverfahren der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer tritt in **vier** verschiedenen Erhebungsformen auf:

Erhebungsformen der ESt

- veranlagte Einkommensteuer
- Lohnsteuer (LSt)
- Kapitalertragsteuer (KapESt)
- Zinsabschlag (ZA)

Nach dem Erhebungsverfahren werden **zwei** Formen unterschieden:

Erhebungsverfahren

- Veranlagungssteuer
- Abzugsteuer (Quellensteuer).

Die Einkommensteuer entsteht, soweit nichts anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Kalenderjahres (§ 36 Abs. 1 EStG). Es handelt sich somit um eine periodische Steuer. Die Einkommensteuer ist eine Veranlagungssteuer, weil sie in einem förmlichen Verfahren veranlagt wird (§ 25 Abs. 1 EStG). Das Kalenderjahr wird Veranlagungszeitraum (VZ) genannt. Der Stpfl. hat für den abgelaufenen VZ eine Einkommensteuererklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3 EStG). Ihm ergeht ein Steuerbescheid (§ 155 Abs. 1 AO).

periodische Steuer

Veranlagungssteuer

Vom Steuerpflichtigen sind vierteljährlich am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu entrichten, die er für den laufenden VZ voraussichtlich schulden wird (§ 37 Abs. 1 EStG). Diese werden auf die Einkommensteuer angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

Vorauszahlungen

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und Sicherung des Steueraufkommens wird die Einkommensteuer teilweise bereits an der Quelle erhoben (Quellensteuer). Der Stpfl. (Steuerschuldner) hat die Steuer selbst zu berechnen und abzuführen. Man spricht von sog. Fälligkeits- oder Abzugsteuern. Auf das förmliche Verfahren wird zunächst verzichtet.

Quellensteuer

Fälligkeitssteuer

Bei lohnsteuerpflichtiger Tätigkeit von Arbeitnehmern (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - § 19 EStG) erfolgt die Erhebung der Einkommensteuer als Lohnsteuer durch Abzug vom

Lohnsteuer

Abzugssteuer

laufenden Arbeitslohn (§§ 38 ff. EStG). Die Lohnsteuer ist daher eine Abzugssteuer. Erfolgt eine Einkommensteuerfestsetzung, wird die abgeführte Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Zinsabschlag

Bei bestimmten Kapitalerträgen (Einkünfte aus Kapitalvermögen - § 20 EStG wie bspw. Gewinnanteile aus der Beteiligung an juristischen Personen des Privatrechts) wird die Einkommensteuer in Form der Kapitalertragsteuer bei Auszahlung oder Fälligkeit als Abzugssteuer erhoben (§ 43 EStG). Bei bestimmten Zinsen und zinsähnlichen Erträgen wird die Kapitalertragsteuer, wenn sie der Gläubiger selbst trägt, in der Form eines Zinsabschlages erhoben (§ 43 a Abs. 1 Nr. 4 EStG - sog. Zinsabschlagsteuer) und von der auszahlenden Stelle z.B. Kreditinstitut abgeführt. Abgeführter Zinsabschlag und Kapitalertragsteuer sind bei der Einkommensteuerfestsetzung auf die Einkommensteuer anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Die nachfolgende Tabelle zeigt die Entwicklung der Einkommensteuereinnahmen der Jahre 2000 – 2003, gegliedert nach den Erhebungsformen.

EST-Einnahmen in Mrd. Euro	2000	2001	2002	2003
Lohnsteuer	135,733	132,626	132,189	133,090
veranlagte ESt ¹⁰	12,225	8,771	7,540	4,568
Kapitalertragsteuer (einschl. Zinsabschlag)	20,849	29,846	22,501	16,633
Summe	168,807	171,243	162,230	154,291

Quelle: BMF, *Steuern von A- Z August 2003, Datensammlung zur Steuerpolitik Februar 2003*, www.bundesfinanzministerium.de/Anlage23324/Kalenderjahr-2003.pdf

Annexsteuer

Der ab 01.01.1995 erhobene Solidaritätszuschlag (SolZ) ist eine Annexsteuer (Zuschlagsteuer) zur Einkommensteuer in Form einer Ergänzungsabgabe. In den VZ 1995 bis 1997 wurde er in Höhe von 7,5 v.H. und ab dem VZ 1998 in Höhe von 5,5 v.H. der Bemessungsgrundlage (der festgesetzten oder vorauszahlenden Einkommensteuer) erhoben. Rechtsgrundlage ist das Solidaritätszuschlaggesetz 1995 (In der Fassung vom 15. Oktober 2002 BGBl. I S. 4130).

Solidaritätszuschlag

¹⁰ Die statistische Größe „veranlagte Einkommensteuer“ wird in Form eines Saldos gebildet, d.h. von den Einkommensteuer-Vorauszahlungen der Stplf. werden die vom Finanzamt bei der Veranlagung im jeweiligen Kalenderjahr erstatteten Beträge an Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Zinsabschlag sowie Körperschaftsteuer abgezogen. Auf dem Konto bleibt nur der entsprechende jährliche Restwert erhalten.

Der Solidaritätszuschlag wird gleichzeitig mit den jeweiligen Erhebungsformen der Einkommensteuer fällig.

Eine weitere Annexsteuer zur Einkommensteuer ist die Kirchensteuer (KiSt)¹¹. Sie wird von den steuerberechtigten Religionsgemeinschaften erhoben, aber von den staatlichen Finanzämtern verwaltet. Rechtsgrundlage sind Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Weimarer Reichsverfassung vom 11.08.1919 und die Kirchensteuergesetze der Länder. Der Hebesatz der Kircheneinkommen – bzw. Kirchenlohnsteuer beträgt derzeit je nach Bundesland entweder 8 v.H. oder 9 v.H.

Kirchensteuer

7 Grundprinzipien der Besteuerung

Für die Steuererhebung gilt der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit (Art. 20 Abs. 3 GG) und Tatbestandsmäßigkeit (§ 3 Abs. 1 Satz 1 AO), d.h. Steuern dürfen nur auf gesetzlicher Grundlage bei Zutreffen der festgelegten Tatbestandsvoraussetzungen erhoben werden.

*Gesetz- und
Tatbestands-
mäßigkeit*

Das Einkommensteuerrecht unterliegt dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG), aus dem sich das Prinzip der Steuergerechtigkeit ableiten lässt. Dieses äußert sich in den Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Alle Personen, unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit, Religion, sozialen Herkunft, werden zur Einkommensteuer herangezogen. Personen, die in gleichen oder gleichartigen Verhältnissen leben, sollen gleich behandelt werden.

*Gleichheits-
grundsatz*

*Gleichmäßigkeit
der Besteuerung*

An den Grundsatz der Gleichmäßigkeit knüpft das Prinzip der Leistungsfähigkeit an. Die persönlichen Verhältnisse (bspw. Alter, Familienstand, Kinder) und wirtschaftlichen Bedingungen (bspw. soziale Absicherung, außergewöhnliche Belastungen), unter denen der einzelne Bürger lebt, bestimmen die Steuerbelastung. Ausschlaggebend ist die reale Leistungsfähigkeit. Berücksichtigt werden die tatsächlich erzielten Einkünfte des Steuerpflichtigen unabhängig davon, welche höheren Einkünfte er bei seinen Fähigkeiten hätte erzielen können. Wesentlicher Ausdruck dieses Prinzips im Einkommensteuergesetz ist die

*Leistungsfähig-
keit*

¹¹ Vgl. hierzu die weiterführenden Ausführungen auf S. 541

Steuerprogression tarifliche Steuerprogression, die die höheren Einkommen prozentual stärker belastet.

Steuergerechtigkeit
Schattenwirtschaft Diese formellen und materiellen Grundsätze der Besteuerung verfolgen alle das übergeordnete Ziel der Steuergerechtigkeit. Ob dieses Ziel tatsächlich erreicht wird, darf bezweifelt werden, wenn man bedenkt, dass die Schattenwirtschaft in Deutschland auch im Jahr 2002 trotz der Steuerreform 2000 nach einer Studie des „Schwarzarbeit“-Experten Prof. Friedrich Schneider von der Universität Linz weiterwächst. Im Jahr 2002 wurden

Schwarzarbeit nach dieser Studie 350,4 Mrd. Euro am Staat vorbei erwirtschaftet¹². Der Anteil der Schwarzarbeit am „offiziellen“ Bruttoinlandsprodukt beträgt 16,5 v.H. Im Jahr 2001 betrug die Schattenwirtschaft noch 16 v.H. des BIP. Laut dieser Studie sind weit mehr als neun Millionen Menschen zumindest teilzeitmäßig in der Schattenwirtschaft tätig. Dieser Anteil an illegaler Beschäftigung und Leistungsmissbrauch führt zu der Schlussfolgerung, dass viele Stpfl. unser Steuersystem nicht als gerecht empfinden. Die bedeutendste Ursache für die stetige Zunahme der Schattenwirtschaft ist sicher die Belastung der Arbeitseinkommen mit hohen Steuer- und Sozialversicherungsabgaben. Dies führt zu verstärktem Steuerwiderstand und begünstigt zwangsweise die Abwanderung in die Schattenwirtschaft. Weitere Gründe für die Expansion der Schattenwirtschaft sind auch Anzeichen für eine geringe vorhandene Steuermoral und eine sinkende Identifikation mit dem Staat. Es müssen also die Anreize zur Schwarzarbeit verringert werden. Das kann vor allem durch ein gerechtes Steuersystem erreicht werden. Mit der Steuerreform 2000 ist Deutschland heute mit einer Steuerquote von knapp über 20 v.H. in der Europäischen Union das Land mit der niedrigsten Steuerquote. Auch mit der um die Sozialversicherungsabgaben erweiterten Steuerquote liegt Deutschland mit 38,5 v.H. (2003) im europäischen Mittelfeld.

Steuerwiderstand

Steuermoral

Steuerquote

Um zu mehr legaler Beschäftigung durch Verringerung illegaler Aktivitäten zu kommen, hat der Deutsche Bundestag am 6. Mai 2004 das „Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit Zusammenhängender Steuerhinterziehung“ beschlossen.

¹² Da die offiziellen Statistiken noch nicht vorliegen, handelt es sich um Prognosezahlen.
Weiterführende Literatur Schneider/Ernste, Schattenwirtschaft und Schwarzarbeit

Zweiter Teil

Persönliche Steuerpflicht

1 Steuersubjekt

Die Einkommensteuer ist gem. § 1 EStG subjektbezogen. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unterliegen ihr nur natürliche Personen. Der Begriff natürliche Person ist im EStG nicht definiert. Eine Begriffsbestimmung für das Einkommensteuerrecht wird deshalb aus dem BGB (Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896 RGBl S. 195 mit späteren Änderungen) abgeleitet.

Steuersubjekt

Eine natürliche Person ist der lebende Mensch. Andere Merkmale wie Alter, Geschäftsfähigkeit, Erwerbstätigkeit oder Familienstand sind für die persönliche Steuerpflicht grundsätzlich ohne Bedeutung.

*natürliche
Personen*

Die Einkommensteuerpflicht erstreckt sich ausschließlich auf natürliche Personen. Juristische Personen, wie z.B. Kapitalgesellschaften (AG, GmbH), eingetragene Vereine oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften unterliegen der Körperschaftsteuer. Nichtrechtsfähige Personen, z.B. Personengesellschaften wie die OHG oder KG sind weder nach dem EStG noch nach dem Körperschaftsteuergesetz [KStG in der Fassung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I S. 4144), geändert durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.05.2003 (BGBl I S. 660), Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003 (BGBl I S. 2645), Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (BGBl I S. 2840) und das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 (BGBl I S. 3076)] steuerpflichtig. Die von diesen Gesellschaften bzw. Gemeinschaften erzielten Einkünfte werden unmittelbar bei den Beteiligten der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterworfen.

*Einkommen-
steuerpflicht*

*nichtrechtsfähige
Person*

2 Beginn und Ende der Steuerpflicht

Die Einkommenssteuerpflicht beginnt mit der Vollendung der Geburt, d.h. mit der Existenz der natürlichen Person. Grundlage der Einkommensteuerpflicht ist somit immer die Rechtsfähigkeit eines Menschen gem. § 1 BGB.

*Beginn der
Steuerpflicht*

Rechtsfähigkeit

<i>Ende der Steuerpflicht</i>	Die persönliche Einkommensteuerpflicht endet mit dem Tod eines Menschen. Im Falle des Todes ist der Stpfl. bis zum Tag seines Ablebens steuerpflichtig. Eine dann noch bestehende Steuerpflicht geht auf die Erben über. Für die Erben und den
<i>getrennte Veranlagung</i>	Erblasser erfolgt im Todesjahr eine getrennte Veranlagung zur Einkommensteuer.
<i>Verschollenheit</i>	Für verschollene Personen gilt § 49 AO. Dabei ist für die Besteuerung der Tag als Todestag ausschlaggebend, mit dessen Ablauf der Beschluss über die Todeserklärung des Verschollenen rechtskräftig wird.

Beispiele: Beginn und Ende der Steuerpflicht

- (1) Ein Einzelunternehmer verstirbt am 20.02., sein Sohn führt als alleiniger Erbe den Gewerbebetrieb ab 21.02. fort.
Die Steuerpflicht des Vaters erlischt mit seinem Tod. Alle nach diesem Zeitpunkt (21.02.) aus dem Gewerbebetrieb erzielten Einkünfte sind dem Sohn zuzurechnen.

- (2) Das Unternehmen eines am 05.03. verstorbenen Arbeitnehmers zahlt der Witwe am 15.03. dessen Gehalt für den Monat Januar verspätet aus.
Zum Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohnes ist die Steuerpflicht des Verstorbenen bereits erloschen. Das Gehalt unterliegt der Steuerpflicht der Witwe und muss nach deren steuerlichen Merkmalen versteuert werden (R 76 LStR 2004).

- (3) Ein zweijähriges Kind hat ein Mietwohnhaus geerbt. Der Mietzins wird auf ein Konto der Eltern eingezahlt.
Das Kind ist hinsichtlich der Mieteinnahmen steuerpflichtig; dass diese von den gesetzlichen Vertretern verwaltet werden, da beim Kind die Geschäftsfähigkeit fehlt, ist unerheblich.¹³

Geschäftsfähigkeit

3 Arten der persönlichen Steuerpflicht

Arten der Steuerpflicht

Das Einkommensteuerrecht unterscheidet grundsätzlich zwei Arten der Steuerpflicht. Nach § 1 EStG handelt es sich um die unbeschränkte Steuerpflicht und die beschränkte Steuerpflicht. Diese Unterscheidung ist in der Intensität der Beziehung des Stpfl. zum Inland begründet. Durch den differenzierten Umfang der Besteuerung ergeben sich wesentliche Steuervergünstigungen für die jeweilige Art der Steuerpflicht.

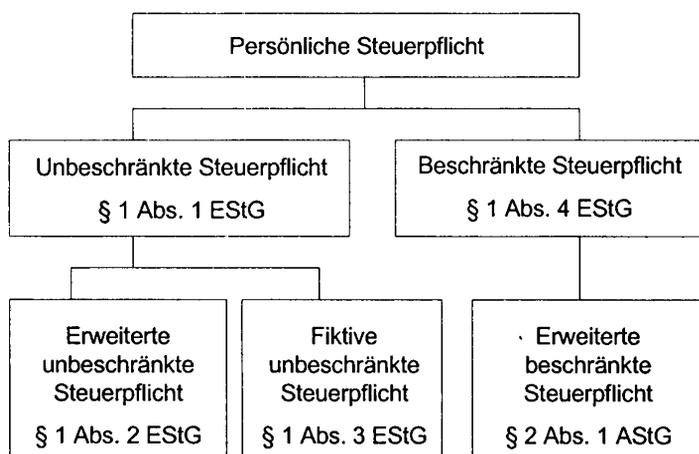
¹³ Natürliche Personen sind bis zur Vollendung des 7. Lebensjahres nach § 104 Abs. 1 BGB geschäftsunfähig.

Die unbeschränkte Steuerpflicht wird in zwei Sonderformen untergliedert, zum einen in die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) und zum anderen in die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG). Dadurch vergrößert sich der Personenkreis, bei welchem die persönlichen Verhältnisse in stärkerem Maße bei der Einkommenbesteuerung Berücksichtigung finden.

Sonderformen

Auch die beschränkte Steuerpflicht kennt eine Erweiterungsform. Hierbei handelt es sich um die erweiterte beschränkte Steuerpflicht, die in § 2 Abs. 1 ASTG¹⁴ geregelt ist.

Schematisch lassen sich die unterschiedlichen Arten der persönlichen Steuerpflicht wie folgt darstellen:



3.1 Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG)

3.1.1 Tatbestandsvoraussetzungen

Nach § 1 Abs. 1 EStG sind

- alle natürlichen Personen,
- die im Inland
- einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder
- einen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben,

unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Tatbestandsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht

¹⁴ Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen – Außensteuergesetz – vom 08.09.1972, BGBl I, S. 1713, mit späteren Änderungen.

<i>Staats- angehörigkeit</i>	Dabei spielt die Staatsangehörigkeit keine Rolle. Hat ein Ausländer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, so ist dieser unbeschränkt steuerpflichtig. Das Vorliegen
<i>Steuerpflicht</i>	von Einkünften ist für die unbeschränkte Steuerpflicht nicht erforderlich. Dieses Kriterium wird erst bei der sachlichen
<i>sachliche Steuerpflicht</i>	Steuerpflicht untersucht, da die sachliche Steuerpflicht auf die Bemessungsgrundlage, also was steuerpflichtig ist, abstellt. Hingegen untersucht die persönliche Steuerpflicht, wer steuerpflichtig ist.
<i>Welteinkommens- prinzip</i>	Die Steuerpflicht erstreckt sich auf die gesamten in- und ausländischen Einkünfte des Stpfl., unabhängig von der Belegenheit der Einkunftsquelle (H 1 – EStH 2003 – Allgemein).
<i>Totalitätsprinzip</i>	Es gilt das Prinzip der Besteuerung des Welteinkommens (Totalitätsprinzip). Dieses geht nicht direkt aus § 1 EStG hervor, aber gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 EStG unterliegen die dort aufgezählten Einkünfte der Einkommensteuer, wenn der Stpfl. im Zeitraum der Erzielung der Einkünfte unbeschränkt steuerpflichtig war, ohne dass dabei zwischen inländischen und ausländischen Einkünften unterschieden wird.
<i>Maßnahmen zur Vermeidung der Doppel- besteuerung</i>	Die Anwendung des Welteinkommensprinzips bei der unbeschränkten Steuerpflicht lässt sich des Weiteren aus den §§ 34 c u. 34 d EStG ableiten, die eine Steuerermäßigung für ausländische Steuern auf die deutsche ESt vorsehen. Diese Vorschriften, sowie die §§ 2 a und 32 b EStG und die Doppelbesteuerungsabkommen (CDBA) schränken das Welteinkommensprinzip insoweit ein.
<i>Einkunfts- erzielung</i>	Zwingend notwendig für das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht ist immer das Vorhandensein eines Wohnsitzes (§ 8 AO) oder eines gewöhnlichen Aufenthaltes (§ 9 AO) des Stpfl. im Inland, wobei auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen ist ¹⁵ . Liegen die genannten Tatbestandsvoraussetzungen vor, ist der Stpfl. unbeschränkt steuerpflichtig. Hierbei ist es unerheblich, ob er tatsächlich Einkünfte erzielt hat. Erzielt der Stpfl. im Verlauf seiner unbeschränkten Steuerpflicht Einkünfte, so unterliegt er mit sämtlichen Einkünften (Welteinkommensprinzip) der Besteuerung im Inland. Es spielt grundsätzlich keine Rolle, ob die ausländischen Einkünfte positiv oder negativ sind, wobei jedoch in den §§ 2 a u. 2 b EStG Einschränkungen vorgenommen werden.

¹⁵ Vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung 1977 (AEAO) vom 15. Juli 1998, BStBl I S. 630 mit späteren Änderungen; AEAO zu § 8,9 AO Nr. 1 Satz 2 AEAO.

3.1.2 Inland

Das EStG enthält **keine** explizite Definition des Begriffes Inland, *Inland* so dass die hoheitlichen Landesgrenzen bestimmen, ob der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt im Inland belegen ist oder nicht.

Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG gehört zum Inland nicht nur das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit seinen 16 Bundesländern, sondern auch der Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes erforscht und abgebaut werden. Für die unbeschränkte Steuerpflicht hat die Ausdehnung des Inlandsbegriffes auf den Festlandsockel kaum eine Bedeutung. Für die beschränkte Steuerpflicht kann § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG von Bedeutung sein, da die Einkünfte, welche bei der Ausbeutung oder Erforschung der Naturschätze erzielt werden, inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG sind.

Des weiteren gehören zum Inland die Zollausschlüsse (Zollgrenzen sind nicht zur Bestimmung des Inlandes maßgeblich, sondern die Staatsgrenzen), die zollfreien Gebiete *zollfreie Gebiete* (z.B. Insel Helgoland), die Freihäfen *Freihäfen* (z.B. Bremen) und die Küstengewässer, welche von der Dreimeilenzone eingeschlossen sind. Der Raum über und unter der Erdoberfläche gehört auch zum Inland. Schiffe unter deutscher Flagge gehören solange zum Inland, wie sie sich auf hoher See oder in inländischen Gewässern befinden. *Schiffe* Völkerrechtlich gelten Schiffe auf hoher See als schwimmende Gebietsteile des Staates, dessen Flagge sie führen. Erst wenn sie in ausländischen Häfen oder Küstengebieten vor Anker gehen, sich also in fremden Hoheitsgewässern befinden, gehören sie, solange ihr Aufenthalt dort anhält, nicht zum Inland, sondern sind grundsätzlich den Rechtsvorschriften des Aufenthaltsstaates unterworfen. *Luftfahrzeuge* Für Luftfahrzeuge gilt dies entsprechend.

3.1.3 Wohnsitz (§ 8 AO)

Eine grundlegende Voraussetzung für die unbeschränkte Steuerpflicht ist die Existenz eines Wohnsitzes. *Wohnsitz* Einen Wohnsitz nach § 8 AO hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

<i>Merkmale des Wohnsitzes</i>	<p>Der Wohnsitz gem. § 8 AO setzt folgende drei Merkmale voraus:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ das Vorhandensein einer Wohnung, ▪ das Innehaben einer Wohnung, ▪ das Beibehalten und Benutzen der Wohnung.
<i>Begriff der Wohnung</i>	<p>Als Wohnung werden erstens zum Aufenthalt geeignete Räume angesehen, die den Lebensverhältnissen einer natürlichen Person entsprechen (AEAO zu § 8 AO Nr. 3 Satz 1 AEAO).</p>
<i>geeignete Räume</i>	<p>Zum Aufenthalt geeignete Räume liegen vor, wenn sie</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ eine gewisse Mindestgröße haben, ▪ durch Wände und eine Tür abgeschlossen und ▪ über eine funktionsfähige Heizung verfügen, so dass die Wohnung ganzjährig genutzt werden kann. <p>Nicht erforderlich ist, dass die Räume:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ nach den finanziellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen eingerichtet sind, ▪ über eine Küche und ein separates Bad verfügen (AEAO zu § 8 AO Nr. 3 AEAO). <p>Aus diesem Grunde werden z.B. folgende Räumlichkeiten auch als Wohnung anerkannt:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ möbliertes Zimmer am Arbeitsort, ▪ Barackenunterkünfte für Bauarbeiter ▪ Wohnwagen, wenn sie auf einem Dauercampingplatz stehen und ▪ Hotelzimmer, bei einem Dauermietverhältnis (mindestens sechs Monate, AEAO zu § 8 Nr. 4 Satz 4 AEAO, BFH, BStBl II 1989,S. 956). <p>Jedoch stellen z.B. Büro- und Geschäftsräume oder bloße Schlafräume keine Wohnung dar (AEAO zu § 8 Nr. 4 Satz 5 AEAO, BFH, BStBl II 1985,S. 331).</p> <p>Beispiel: Wohnung i.S.d. § 8 AO</p> <p>Ein Stpfl. mietet ein möbliertes Zimmer. Das Zimmer verfügt über ein Fenster und eine Tür. Der Stpfl. kann die sanitären Einrichtungen der Vermieterin mitbenutzen.</p> <p>Die Räumlichkeiten, welche der Stpfl. gemietet hat, verfügen über ein abgeschlossenes Zimmer mit Tür und Fenster (kein Durchgangszimmer).</p>

Der Stpfl. hat auch die Möglichkeit, die sanitären Einrichtungen der Vermieterin zu nutzen. Das Vorhandensein einer Küche ist für das Vorliegen einer Wohnung nicht erforderlich, da er sich auch anderweitig verpflegen kann.

Sanitäre Einrichtungen müssen jedoch vorhanden sein. Dies ist der Fall; eine separate Waschgelegenheit ist für das Vorliegen einer Wohnung nicht erforderlich. Es liegt demnach eine Wohnung i.S.d. § 8 AO vor (AEAO zu § 8 AO Nr. 4 Satz 6 AEAO).

Der Stpfl. muss zweitens über die Wohnung die tatsächliche Verfügungsgewalt besitzen, d.h. er darf den Wohnsitz nicht nur formell begründen. Er muss selbst entscheiden können, wann und wie er die Wohnung nutzt (AEAO zu § 8 AO Nr. 4 Satz 1 AEAO).

*tatsächliche
Verfügungs-
gewalt der
Wohnung*

Der Stpfl. kann die tatsächliche Verfügungsgewalt oder die Sachherrschaft über die Wohnung auch von seinen Angehörigen ausüben lassen (AEAO zu § 8 AO Nr. 4 Satz 6 AEAO). Er muss die Wohnung also nicht zwingend selbst innehaben, jedoch die Möglichkeit der jederzeitigen Nutzung besitzen. Demnach begründet z.B. ein Hotelzimmer grundsätzlich keinen Wohnsitz. Auch die Strafvollzugsanstalt stellt für einen Inhaftierten keine Wohnung i.S.d. § 8 AO dar, da die tatsächliche Verfügungsgewalt fehlt.

Die dritte Voraussetzung für das Vorliegen eines Wohnsitzes i.S.d. § 8 AO ist das Beibehalten und Benutzen der Wohnung. Hierbei kommt es nicht auf die ständige Nutzung an, sondern es ist ausreichend, wenn die Person die Wohnung mit einer gewissen Regelmäßigkeit nutzt (AEAO zu § 8 AO Nr. 4 Satz 2 AEAO). Die objektiven Umstände müssen die Absicht einer weiteren Benutzung der Wohnung aufzeigen. Zur Klärung des Sachverhaltes, ob eine Wohnung beibehalten und benutzt wird, müssen alle Umstände des Einzelfalls herangezogen und überprüft werden.

*Beibehalten und
Benutzen der
Wohnung*

Dabei kommt der Einrichtung der Wohnung und der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Wohnung eine besondere Bedeutung zu. Aus der Einrichtung der Wohnung können Rückschlüsse auf das Beibehalten und Benutzen der Wohnung gezogen werden. Ist z.B. die Wohnung nur dürftig eingerichtet, so kann unterstellt werden, dass die dort lebende Person die Wohnung nicht auf Dauer bewohnen wird, sondern nur für einen kurzen Zeitraum. Bei dieser Schlussfolgerung sind die persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen (z.B. finanzielle Situation, Hauptwohnung oder Nebenwohnung; AEAO zu § 8 AO Nr. 4 Satz 3 AEAO).

Die Beibehaltung und Benutzung der Wohnung lässt sich auch aus der voraussichtlichen Dauer der Nutzung der Wohnung ableiten. Wird eine Wohnung von vornherein nur für einen kurzen Zeitraum (weniger als sechs Monate) angemietet, kann man daraus schließen, dass die Wohnung nur vorübergehend beibehalten und benutzt wird (AEAO zu § 8 AO Nr. 4 Satz 4 AEAO). Das Tatbestandsmerkmal des § 8 AO ist somit nicht erfüllt. Es wird kein Wohnsitz begründet.

*mehrere
Wohnsitze*

Ein Wohnsitz wird immer nur dann begründet, wenn alle Kriterien des § 8 AO erfüllt sind. Es können auch mehrere Wohnsitze begründet werden. Hierbei muss es sich um Wohnungen handeln, die die Person inne hat und welche sie benutzt und beizubehalten beabsichtigt.

*Aufgabe des
Wohnsitzes*

Ein Wohnsitz gilt als aufgegeben, wenn **alle drei** Tatbestandsmerkmale des § 8 AO nicht mehr vorliegen.

Beispiele: Wohnsitz gem. § 8 AO

(1) Ein Stpfl. ist von seinem Arbeitgeber für zwei Jahre ins Ausland versetzt worden. Ihm gehört eine Eigentumswohnung im Inland.

- a) Seine Familie wohnt weiterhin in der Eigentumswohnung. Da seine Familienangehörigen die Sachherrschaft über die Wohnung ausüben, behält der Stpfl. seinen Wohnsitz im Inland bei.
- b) Seine Familie geht mit ins Ausland, außer seinem Sohn. Dieser wohnt weiterhin in der Eigentumswohnung. Der Stpfl. hat einen Wohnsitz im Inland, da die Sachherrschaft über die Wohnung des Stpfl. durch den Sohn ausgeübt wird.
- c) Die Wohnung wird für die Dauer des zweijährigen Aufenthaltes vermietet. Der Stpfl. gibt die Sachherrschaft über die Wohnung auf. Er hat keinen Wohnsitz mehr im Inland, da er die Wohnung nicht nur kurzfristig (bis zu sechs Monaten) vermietet (AEAO zu § 8 AO Nr. 5 Satz 3 AEAO).

(2) Die Stpfl. A und B schließen am 30.03.01 den Bund der Ehe. A hat zum Zeitpunkt der Eheschließung einen Wohnsitz in München und B einen Wohnsitz in Salzburg.

Durch die Hochzeit haben sie nicht automatisch die Wohnung des anderen inne oder einen gemeinsamen Familienwohnsitz. Vielmehr müssen die Tatbestandsmerkmale des § 8 AO erfüllt sein. Es reicht also nicht das bloße Vorhandensein der zwei Wohnungen aus, sondern die Eheleute müssen die Wohnungen auch beide innehaben. Des weiteren müssen beide die tatsächliche Verfügungsmacht über die Wohnungen besitzen und sie auch benutzen und beibehalten.

Die Eheleute haben natürlich auch die Möglichkeit, einen neuen Wohnsitz, welcher die Tatbestandsmerkmale des § 8 AO erfüllt, zu gründen. Jeder behält solange seinen eigenen Wohnsitz bei, bis die Tatbestandsmerkmale des § 8 AO für einen gemeinsamen Wohnsitz erfüllt sind. (AEAO zu § 8 AO Nr. 1 Satz 2 AEAO)

Erfüllen A und B beide die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Wohnsitzes, sowohl für die Wohnung in Salzburg als auch für die Wohnung in München, so begründen beide zwei Wohnsitze gleichzeitig, mit der Konsequenz das A und B in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, auch wenn sie einen weiteren Wohnsitz in der Bundesrepublik Österreich begründen und in diesem Vertragsstaat laut Doppelbesteuerungsabkommen ansässig sind (AEAO vor §§ 8, 9 AO Nr. 1 Satz 8 und Nr. 2 AEAO). Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 4. Oktober 1954 (BGBl II 1955, S. 749; BStBl I 1955, S. 369) i. d. F. des Änderungsabkommens vom 8. Juli 1992 (BGBl II 1994, S. 122; BStBl I 1994, S. 227) maßgebend.

3.1.4 Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)

Das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthalts muss nur dann geprüft werden, wenn ein Stpfl. keinen Wohnsitz im Inland hat.

Nach § 9 AO hat jemand seinen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet (im Inland) **nicht nur** vorübergehend verweilt.

*gewöhnlicher
Aufenthalt*

Unter Aufenthalt versteht man die körperliche Anwesenheit einer natürlichen Person im Inland. Erstreckt sich der Aufenthalt über einen längeren Zeitraum, so ist er nicht nur vorübergehend. Es ist nicht zwingend vorgeschrieben, dass sich die Person ununterbrochen an diesem Ort oder in diesem Gebiet aufhält. Der gewöhnliche Aufenthalt wird nicht durch kurzfristige Unterbrechungen aufgegeben (§ 9 Satz 1 AO), wenn abzusehen ist, dass die Person an den Ort oder in das Gebiet zurückkehrt und sich dort weiterhin aufhalten wird (AEAO zu § 9 AO Nr. 1 Satz 4 u. 5 AEAO). Eine natürliche Person kann insgesamt nur einen gewöhnlichen Aufenthalt begründen. Die persönlichen Umstände der natürlichen Person sind für die Prüfung der Tatbestandsmerkmale des § 9 AO maßgebend. Grenzgänger, die im Inland tätig sind und im Ausland übernachten, begründen grundsätzlich keinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO). Hingegen begründen natürliche Personen, die im Inland tätig sind und nur am Wochenende ihren Wohnsitz im Ausland

*kurzfristige
Unterbrechung*

Grenzgänger

aufsuchen, einen gewöhnlichen Aufenthalt gem. § 9 AO (AEAO zu § 9 AO Nr. 3 AEAO).

*Sechsmonats-
frist*

Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist nach § 9 Satz 2 AO stets gegeben, wenn **von Beginn an** ein Aufenthalt von **mehr als** sechs Monaten im Geltungsbereich der Abgabenordnung (Inland) vorliegt, wobei kurzfristige Unterbrechungen unberücksichtigt bleiben (AEAO zu § 9 AO Nr. 1 Satz 1 AEAO). Bei ununterbrochenem Aufenthalt wird die Sechsmonatsfrist nach Tagen berechnet. Gem. §§ 187 Abs. 1 und 188 Abs. 2 BGB wird bei der Fristberechnung der Tag der Anreise in das Inland und der Tag der Abreise in das Ausland mit gezählt.

Für das Vorliegen eines gewöhnlichen Aufenthalts muss die Sechsmonatsfrist nicht in ein und dasselbe Kalenderjahr fallen.

Unschädlich für die Berechnung der Sechsmonatsfrist sind kurzfristige Unterbrechungen von ca. drei Wochen, z.B. für die Dauer des Urlaubs oder für Familienheimfahrten eines Gastarbeiters am Wochenende (AEAO zu § 9 AO Nr. 1 Satz 6 AEAO). Solche Zeiten von Unterbrechungen zählen dann mit zur Sechsmonatsfrist. Hier wird der Unterschied der kurzfristigen Unterbrechung gem. § 9 Satz 1 und § 9 Satz 2 AO deutlich. Während § 9 Satz 1 AO auf die objektiven Umstände abstellt, die erkennen lassen, dass die Person an den Ort oder das Gebiet zurückkehrt und sich dort weiterhin aufhält, kommt es bei § 9 Satz 2 AO auf die Dauer der kurzfristigen Unterbrechung an.

Jahresfrist

Von der Sechsmonatsfrist ausgenommen sind gem. § 9 Satz 3 AO Aufenthalte zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken, wenn diese **nicht länger** als ein Jahr dauern. § 9 Satz 3 AO verlängert somit die Sechsmonatsfrist auf eine Jahresfrist. Bei Überschreitung der Jahresfrist begründet die natürliche Person einen gewöhnlichen Aufenthalt von Anfang an. Dann liegt von Beginn des gewöhnlichen Aufenthalts an eine unbeschränkte Steuerpflicht vor.

Liegen die Tatbestandsmerkmale des § 9 Satz 1 oder 2 AO vor, so begründet eine natürliche Person einen gewöhnlichen Aufenthalt. Im Gegensatz zu § 8 AO kann eine Person nur einen gewöhnlichen Aufenthalt im In- oder Ausland haben. Maßgebend für die Begründung eines gewöhnlichen Aufenthaltes sind die objektiven Umstände und nicht der Wille der Person.

Analog zur Gründung eines Wohnsitzes liegt nicht automatisch nach einer Eheschließung ein gewöhnlicher Aufenthalt dieser Person bei seinem Ehegatten vor. Vielmehr muss jeder Ehegatte die Tatbestandsmerkmale des § 9 Satz 1 oder 2 AO erfüllen.

Ein gewöhnlicher Aufenthalt gilt als aufgegeben, wenn nicht mehr alle Tatbestandsmerkmale des § 9 AO vorliegen.

*Aufgaben des
gewöhnlichen
Aufenthalts*

Beispiele: Gewöhnlicher Aufenthalt gem. § 9 AO

- (1) Ein britischer Staatsbürger hat für seine Praktikantentätigkeit im Inland eine Wohnung gemietet. Der Aufenthalt ist von vornherein auf vier Monate begrenzt.

Es handelt sich hier lediglich um einen zeitlich begrenzten Aufenthalt, da der Stpfl. nur für einen begrenzten Zeitraum eine Wohnung mietet und nicht die Absicht hatte, sich länger im Inland aufzuhalten. Es liegt kein gewöhnlicher Aufenthalt gem. § 9 AO vor.

- (2) Ein Künstler aus den USA ist am 01.09.01 zu einer Konzerttournee, die bis zum 15.05.02 dauern soll, in die Bundesrepublik eingereist. Er wohnt ununterbrochen in verschiedenen Hotels.

Er unterliegt vom 01.09.01 bis zum 15.05.02 der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Auch wenn er keinen Wohnsitz gem. § 8 AO begründet hat, denn die jeweiligen Hotelzimmer bilden nicht seinen Lebensmittelpunkt, hält er sich über sechs Monate im Inland auf und hat dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 Satz 2 AO).

Er würde auch für diesen Zeitraum unbeschränkt steuerpflichtig sein, wenn er über Weihnachten und Neujahr seine Tournee unterbrechen würde, um mit seiner Familie die Festtage gemeinsam zu verbringen. Ein vorübergehender Zwischenaufenthalt im Ausland bleibt als kurzfristige Unterbrechung unberücksichtigt und zählt in der Fristberechnung als Inlandsaufenthalt.

3.1.5 Welteinkommensprinzip

Das Welteinkommensprinzip kommt grundsätzlich bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Anwendung.¹⁶ Es soll gewährleisten, dass der Staat alle in- und ausländischen Einkünfte (Welteinkommen) einer natürlichen Person, die sich innerhalb seines Hoheitsgebietes aufhält, steuerlich erfassen kann.

*Welteinkommens-
prinzip*

Da in der Regel nicht nur der Wohnsitzstaat, sondern auch der Quellenstaat Besteuerungsrechte erhebt, kann es zu einer zweifachen Besteuerung, also zu einer Doppelbesteuerung kommen.

¹⁶ Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht gilt grundsätzlich das Welteinkommensprinzip. Hiervon gibt es allerdings Ausnahmen; z.B. bei Diplomaten und sonstigen Beschäftigten ausländischer Vertretungen in der BRD gem. § 3 Nr. 29 EStG.