



**STEUERFACHKURS**

**LEHRBUCH**

Maier · Gunsenheimer · Kremer

# Lehrbuch Einkommensteuer

28. Auflage

► **nwb** E-BOOK

Maier · Gunsenheimer · Kremer

Lehrbuch Einkommensteuer

Steuerfachkurs · Lehrbuch

# Lehrbuch Einkommensteuer

Von

Professor Dr. Hartwig Maier

Diplom-Finanzwirt Gerhard Gunsenheimer, Steuerberater

Diplom-Finanzwirt Thomas Kremer

28., aktualisierte Auflage

**Bearbeitervermerk:**

Kapitel 7, 8: Gunsenheimer

Kapitel 4, 5, 6, 9, 10, 11, 13, 14: Maier

Kapitel 1–3, 12, 15: Kremer

ISBN 978-3-482-**65838-9**

eISBN 978-3-482-**02062-9**

28., aktualisierte Auflage 2022

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1998

[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm

Druck: CPI books, Leck

# VORWORT

Jedem Steuerpflichtigen ist sie bekannt: die Einkommensteuer. Sich aber tatsächlich im Einkommensteuerrecht zurechtzufinden verlangt profunde Kenntnisse auf diesem äußerst komplexen und sich durch Gesetzgebung und Rechtsprechung ständig ändernden Steuerrechtsgebiet. Daher ist ein grundlegendes Lehrwerk für angehende Steuerberater, Steuerfachwirte oder Finanzanwörter nicht nur hilfreich, sondern unerlässlich.

Das vorliegende Lehrbuch will seinen Lesern das komplette prüfungsrelevante Wissen über die Einkommensteuer vermitteln. Sie finden hier eine systematische Darstellung mit vielen Beispielen und Abbildungen, die sie befähigt, sich auf die beruflichen Prüfungen und die praktische Arbeit vorzubereiten.

Das Buch wurde weiter verbessert und erweitert. So wurden den einzelnen Kapiteln jeweils detaillierte Inhaltsverzeichnisse vorangestellt. Wiederholungsfragen am Kapitelende dienen der Selbstkontrolle, geben Sicherheit oder decken etwaige letzte Wissenslücken auf. Verweise auf die jeweilige Fundstelle im Buch helfen, diese Wissenslücken schnell zu schließen. Zusätzliche Inhalte und ein WissensCheck stehen in der Online-Version des Buches zur Verfügung. Auf diese Weise ist das „Lehrbuch Einkommensteuer“ ein zuverlässiger Begleiter bei Lehrgängen und Kursen, ist aber auch zum Selbststudium bestens geeignet.

An dieser Stelle möchten wir auch auf die „Fallsammlung Einkommensteuer“ von Friebel, Jauch, Schoor verweisen, mit deren Hilfe die Leser die Anwendung theoretischen Wissens vertiefend trainieren können.

Die vorliegende 28. Auflage des Lehrbuchs wurde dem Rechtsstand 1. 1. 2022 angepasst.

Aus Gründen der Praktikabilität und besseren Lesbarkeit wird im Text das generische Maskulinum verwendet. So können z. B. Mitarbeiter, Arbeitnehmer, Vorgesetzte grundsätzlich sowohl männliche, weibliche als auch diverse Personen sein.

Verfasser und Verlag hoffen, dass es Lesern und Lernenden nützlich ist. Für Anregungen und Kritik sind wir jederzeit dankbar.

Herne, im Juli 2022

*Verlag und Verfasser*



# INHALTSÜBERSICHT

|                                                                                                | Rdn.  | Seite     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----------|
| <b>Kapitel 1: Einleitung</b>                                                                   |       | <b>2</b>  |
| 1.1 Geschichte der Einkommensteuer                                                             | 1     | 2         |
| 1.2 Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Einkommensteuer                                    | 2     | 2         |
| 1.3 Die Stellung der Einkommensteuer im System der Steuern und die Verteilung ihres Aufkommens | 4     | 3         |
| 1.4 Abgrenzung der Zuständigkeiten zwischen Bund und Ländern                                   | 5     | 4         |
| 1.5 Bedeutung der Einkommensteuer                                                              | 7     | 4         |
| 1.6 Kontrollfragen                                                                             | 9     | 6         |
| <b>Kapitel 2: Steuerpflicht</b>                                                                |       | <b>9</b>  |
| 2.1 Persönliche und sachliche Steuerpflicht                                                    | 11    | 9         |
| 2.2 Die einkommensteuerpflichtigen Personen                                                    | 15    | 9         |
| 2.3 Arten und Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht                                         | 17    | 10        |
| 2.4 Abgrenzung der unbeschränkten gegen die beschränkte Steuerpflicht                          | 20    | 12        |
| 2.5 Beginn und Ende der Steuerpflicht                                                          | 47    | 23        |
| 2.6 Sachliche Einkommensteuerpflicht                                                           | 55    | 25        |
| 2.7 Kontrollfragen                                                                             | 59    | 26        |
| <b>Kapitel 3: Einkommensteuerliche Grundbegriffe</b>                                           |       | <b>33</b> |
| 3.1 Einkünfte und Gesamtbetrag der Einkünfte                                                   | 66    | 33        |
| 3.2 Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer                                                    | 178   | 78        |
| 3.3 Besonderheiten bei Einkünften aus Kapitalvermögen                                          | 185/1 | 80        |
| 3.4 Zeitliche Bestimmungen über die Einkommensbesteuerung                                      | 186   | 81        |
| 3.5 Vereinnahmung und Verausgabung (§§ 11–11b EStG)                                            | 200   | 85        |
| 3.6 Kontrollfragen                                                                             | 224   | 95        |
| <b>Kapitel 4: Allgemeine Fragen der Veranlagung</b>                                            |       | <b>98</b> |
| 4.1 Die zu veranlagenden Personen                                                              | 227   | 98        |
| 4.2 Zeitraum und Zeitpunkt der Veranlagung                                                     | 229   | 98        |
| 4.3 Die Steuererklärung                                                                        | 232   | 99        |
| 4.4 Das Veranlagungsverfahren                                                                  | 241   | 102       |

|                                                                                                                                                                             | Rdn. | Seite      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------------|
| <b>Kapitel 5: Nicht abzugsfähige Ausgaben (§ 12 EStG)</b>                                                                                                                   |      | <b>104</b> |
| 5.1 Allgemeines                                                                                                                                                             | 246  | 104        |
| 5.2 Kosten der Lebenshaltung (§ 12 Nr. 1 EStG)                                                                                                                              | 249  | 104        |
| 5.3 Freiwillige Zuwendungen, Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (§ 12 Nr. 2 EStG) | 259  | 107        |
| 5.4 Personensteuern, Umsatzsteuer auf Entnahmen, steuerliche Nebenleistungen (§ 12 Nr. 3 EStG)                                                                              | 268  | 108        |
| 5.5 Geldstrafen und ähnliche Aufwendungen (§ 12 Nr. 4 EStG)                                                                                                                 | 271  | 109        |
| <b>Kapitel 6: Sonderausgaben</b>                                                                                                                                            |      | <b>119</b> |
| 6.1 Wesen und Begriff                                                                                                                                                       | 281  | 119        |
| 6.2 Die einzelnen Sonderausgaben des § 10 EStG                                                                                                                              | 294  | 124        |
| 6.3 Steuerliche Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge (§ 10a EStG)                                                                                                      | 564  | 254        |
| 6.4 Steuerbegünstigung von Spenden (§ 10b EStG)                                                                                                                             | 567  | 255        |
| 6.5 Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG)                                                                                                                                | 648  | 284        |
| 6.6 Verlustabzug (§ 10d EStG)                                                                                                                                               | 651  | 284        |
| 6.7 Kontrollfragen                                                                                                                                                          | 673  | 298        |
| <b>Kapitel 7: Familienleistungsausgleich</b>                                                                                                                                |      | <b>303</b> |
| 7.1 Allgemeines                                                                                                                                                             | 691  | 303        |
| 7.2 Regelung des Kindergeldes (§§ 62 – 78 EStG)                                                                                                                             | 706  | 306        |
| 7.3 Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kindern (§ 32 Abs. 1 – 5 und Abs. 6 Satz 10 EStG)                                                                          | 711  | 308        |
| 7.4 Die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG                                                                                                                                   | 770  | 324        |
| 7.5 Durchführung des Familienleistungsausgleichs (§ 31 EStG)                                                                                                                | 783  | 331        |
| 7.6 Kontrollfragen                                                                                                                                                          | 791  | 334        |
| <b>Kapitel 8: Außergewöhnliche Belastungen</b>                                                                                                                              |      | <b>339</b> |
| 8.1 Bedeutung und Anwendungsbereich der Vorschriften über die außergewöhnlichen Belastungen                                                                                 | 801  | 339        |
| 8.2 Die außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG                                                                                                                        | 804  | 340        |
| 8.3 Die außergewöhnlichen Belastungen nach § 33a EStG                                                                                                                       | 874  | 365        |

|                                                                                           | Rdn. | Seite |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|------|-------|
| 8.4 Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen (§ 33b EStG) | 953  | 389   |
| 8.5 Kontrollfragen                                                                        | 982  | 401   |

---

|                                    |     |
|------------------------------------|-----|
| <b>Kapitel 9: Gewinnermittlung</b> | 408 |
|------------------------------------|-----|

---

|                                                                                   |       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-------|-----|
| 9.1 Grundbegriffe der Gewinnermittlung                                            | 991   | 408 |
| 9.2 Allgemeines zur Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich                     | 1028  | 420 |
| 9.3 Das Betriebsvermögen als Gegenstand des Vermögensvergleichs                   | 1056  | 430 |
| 9.4 Die Betriebseinnahmen                                                         | 1061  | 432 |
| 9.5 Die Betriebsausgaben                                                          | 1070  | 434 |
| 9.6 Besonderheiten beim Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG                   | 1121  | 458 |
| 9.7 Besonderheiten beim Vermögensvergleich nach § 5 EStG                          | 1125  | 459 |
| 9.8 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG                                         | 1131  | 461 |
| 9.9 Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen | 1169  | 482 |
| 9.10 Übertragung stiller Reserven                                                 | 1169a | 483 |
| 9.11 Gewinnschätzung                                                              | 1170  | 488 |
| 9.12 Kontrollfragen                                                               |       | 492 |

---

|                                            |     |
|--------------------------------------------|-----|
| <b>Kapitel 10: Absetzung für Abnutzung</b> | 500 |
|--------------------------------------------|-----|

---

|                                                                                                               |      |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-----|
| 10.1 Begriff und Bedeutung der Abschreibungen                                                                 | 1186 | 500 |
| 10.2 Abschreibungen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter (ohne Gebäude/selbständige Gebäudeteile) | 1257 | 522 |
| 10.3 Abschreibungen für Gebäude und selbständige Gebäudeteile                                                 | 1316 | 537 |
| 10.4 Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (§ 7a EStG)                     | 1348 | 550 |
| 10.5 Sonderabschreibungen für den Mietwohnungsneubau, § 7b EStG                                               | 1356 | 552 |
| 10.6 Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder § 7c EStG           | 1361 | 554 |
| 10.7 Investitionsförderung kleiner und mittlerer Betriebe gemäß § 7g EStG                                     | 1369 | 554 |
| 10.8 Kontrollfragen                                                                                           |      | 561 |

---

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| <b>Kapitel 11: Einkunftsarten</b> | 580 |
|-----------------------------------|-----|

---

|                                              |      |     |
|----------------------------------------------|------|-----|
| 11.1 Einleitung                              | 1376 | 580 |
| 11.2 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 1379 | 580 |

|                                                                                                                                                           | Rdn.  | Seite      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------|
| 11.3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb                                                                                                                         | 1441  | 594        |
| 11.4 Einkünfte aus selbständiger Arbeit                                                                                                                   | 1626  | 652        |
| 11.5 Besteuerung der Veräußerungsgewinne i. S. der §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 EStG                                                                           | 1659  | 664        |
| 11.6 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG)                                                                                        | 1811  | 722        |
| 11.7 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)                                                                                                  | 1843  | 735        |
| 11.8 Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)                                                                                                            | 1879  | 746        |
| 11.9 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)                                                                                                 | 1951  | 770        |
| 11.10 Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)                                                                                                                      | 2101  | 814        |
| 11.11 Entschädigungen, nachträgliche Einkünfte, Nutzungsvergütungen (§ 24 EStG)                                                                           | 2243  | 865        |
| 11.12 Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)                                                                                                                | 2255  | 870        |
| 11.13 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)                                                                                                 | 2263  | 872        |
| <b>Kapitel 12: Veranlagung von Ehegatten und Lebenspartnern</b>                                                                                           |       | <b>877</b> |
| 12.1 Allgemeines                                                                                                                                          | 2281  | 877        |
| 12.2 Gleichstellung von Lebenspartnern                                                                                                                    | 2281a | 877        |
| 12.3 Voraussetzungen der Veranlagung von Ehegatten bzw. Lebenspartnern § 26 EStG                                                                          | 2282  | 877        |
| 12.4 Veranlagung von Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartnern                                                                                          | 2297  | 882        |
| 12.5 Zurechnung der Einkünfte von Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartnern                                                                             | 2314  | 887        |
| 12.6 Kontrollfragen                                                                                                                                       |       | 901        |
| <b>Kapitel 13: Steuertarif</b>                                                                                                                            |       | <b>906</b> |
| 13.1 Allgemeines                                                                                                                                          | 2381  | 906        |
| 13.2 Progressionsvorbehalt                                                                                                                                | 2388  | 907        |
| 13.3 Grund- und Splittingtarif                                                                                                                            | 2398  | 911        |
| 13.4 Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften                                                                                                         | 2404  | 914        |
| 13.5 Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft                                                                                     | 2433  | 927        |
| 13.6 Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften                                                                                                        | 2439  | 928        |
| 13.7 Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen (§ 34g EStG)                       | 2448  | 932        |
| 13.8 Steuerermäßigung wegen Gewerbesteuer (§ 35 EStG)                                                                                                     | 2451  | 934        |
| 13.9 Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a EStG) | 2463  | 938        |

|                                                                                                    | Rdn. | Seite       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------|-------------|
| 13.10 Solidaritätszuschlag                                                                         | 2470 | 941         |
| 13.11 Steuerermäßigung bei der Belastung mit Erbschaftsteuer                                       | 2473 | 942         |
| 13.12 Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen<br>Wohnzwecken genutzten Gebäuden | 2474 | 943         |
| <b>Kapitel 14: Entrichtung der Einkommensteuer</b>                                                 |      | <b>948</b>  |
| 14.1 Voraus- und Abschlusszahlungen                                                                | 2476 | 948         |
| 14.2 Pauschalierung der Einkommensteuer                                                            | 2489 | 952         |
| 14.3 Steuerabzugsverfahren                                                                         | 2512 | 958         |
| 14.4 Veranlagung von Steuerpflichtigen mit Einkünften aus<br>nichtselbständiger Arbeit             | 2546 | 970         |
| 14.5 Abzugsbesteuerung bei Bauleistungen                                                           | 2572 | 983         |
| 14.6 Kontrollfragen                                                                                | 2610 | 984         |
| <b>Kapitel 15: Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger</b>                                        |      | <b>990</b>  |
| 15.1 Allgemeine Grundsätze und Einschränkungen der beschränkten<br>Steuerpflicht                   | 2616 | 990         |
| 15.2 Einkünfte- und Einkommensermittlung bei beschränkter Steuerpflicht                            | 2677 | 1014        |
| 15.3 Tarif                                                                                         | 2684 | 1017        |
| 15.4 Abgeltung der Einkommensteuer durch den Steuerabzug                                           | 2691 | 1018        |
| 15.5 Erweiterungen der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht                               | 2701 | 1023        |
| 15.6 Kontrollfragen                                                                                |      | 1028        |
| <b>Stichwortverzeichnis</b>                                                                        |      | <b>1031</b> |



# LITERATURHINWEISE

- Bundesministerium der Finanzen**, Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2021, Herne 2021
- Bilke/Heining/Mann**, Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht, 13. Auflage, Herne 2021
- Blümich/Falk**, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, München (Kommentar)
- Friebel/Schneider/Schoor**, Fallsammlung Einkommensteuer, 25. Auflage, Herne 2022
- Herrmann/Heuer/Raupach**, Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Loseblatt, Köln (Kommentar)
- Kirchhoff/Söhn**, Einkommensteuergesetz, Loseblatt, Köln (Kommentar)
- Koltermann**, Fallsammlung Bilanzsteuerrecht, 20. Auflage, Herne 2021
- Wilke (Hrsg.)**, Fallsammlung Internationales Steuerrecht, 14. Auflage, Herne 2021
- Schmidt**, Einkommensteuergesetz, Kommentar, München, erscheint jährlich neu, zzt. 41. Auflage 2022
- Tipke/Lang**, Steuerrecht, 24. Auflage, Köln 2021
- Wilke**, Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 16. Auflage, Herne 2022



# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

## A

---

|          |                                              |
|----------|----------------------------------------------|
| a. A.    | anderer Ansicht                              |
| a. a. O. | am angegebenen Ort                           |
| Abs.     | Absatz                                       |
| Abschn.  | Abschnitt                                    |
| a. E.    | am Ende                                      |
| AEAO     | Anwendungserlass zur Abgabenordnung          |
| a. F.    | alte(r) Fassung                              |
| AfA      | Absetzungen für Abnutzung                    |
| AFG      | Arbeitsförderungsgesetz                      |
| AfS      | Absetzungen für Substanzverringerung         |
| AIg      | Auslandsinvestitionsgesetz                   |
| AktG     | Aktiengesetz                                 |
| AltEinkG | Alterseinkünftegesetz                        |
| AltZertG | Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz |
| AO       | Abgabenordnung                               |
| ArbG     | Arbeitgeber                                  |
| ArbN     | Arbeitnehmer                                 |
| ASEG     | Agrarsoziales Ergänzungsgesetz               |
| ASRG     | Agrarsozialreformgesetz                      |
| AStG     | Außensteuergesetz                            |

## B

---

|         |                                                                              |
|---------|------------------------------------------------------------------------------|
| BA      | Betriebsausgabe                                                              |
| BAföG   | Bundesausbildungsförderungsgesetz                                            |
| BauGB   | Baugesetzbuch                                                                |
| BBiG    | Berufsbildungsgesetz                                                         |
| BE      | Betriebseinnahme                                                             |
| BewG    | Bewertungsgesetz                                                             |
| BewRGr  | Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens                                 |
| bzgl.   | bezüglich                                                                    |
| BFH     | Bundesfinanzhof                                                              |
| BFH/NV  | Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift) |
| BGB     | Bürgerliches Gesetzbuch                                                      |
| BGBI    | Bundesgesetzblatt                                                            |
| BGH     | Bundesgerichtshof                                                            |
| BilMoG  | Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz                                            |
| BiRiLiG | Bilanzrichtlinien-Gesetz                                                     |
| BKKG    | Bundeskindergeldgesetz                                                       |
| BMF     | Bundesminister(ium) der Finanzen                                             |

|            |                            |
|------------|----------------------------|
| BMG        | Beitragsbemessungsgrenze   |
| BPO        | Betriebsprüfungsordnung    |
| BRD        | Bundesrepublik Deutschland |
| BSG        | Bundessozialgericht        |
| BSHG       | Bundessozialhilfegesetz    |
| bspw.      | beispielsweise             |
| BStBl      | Bundessteuerblatt          |
| BT-Drucks. | Bundestags-Drucksache      |
| Buchst.    | Buchstabe                  |
| BV         | Berechnungsverordnung      |
| BVerfG     | Bundesverfassungsgericht   |
| BVFG       | Bundesvertriebenengesetz   |
| BVO        | Betriebsvorrichtung        |

---

**D**

|             |                                                                  |
|-------------|------------------------------------------------------------------|
| DA-Fam EStG | Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs |
| DBA         | Doppelbesteuerungsabkommen                                       |
| DDR         | Deutsche Demokratische Republik                                  |
| d. h.       | das heißt                                                        |
| DMBilG      | D-Markbilanzgesetz 1990                                          |

---

**E**

|          |                                                   |
|----------|---------------------------------------------------|
| €        | Euro                                              |
| EALG     | Entschädigungs- und Ausgleichsleistungsgesetz     |
| EFG      | Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)   |
| EFH      | Einfamilienhaus                                   |
| EGHGB    | Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch           |
| EheG     | Ehegesetz                                         |
| EigRentG | Eigenheimrentengesetz                             |
| EnEV     | Energieeinsparverordnung                          |
| ErfVO    | Erfinderverordnung                                |
| ESt      | Einkommensteuer                                   |
| EStDV    | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung           |
| EStG     | Einkommensteuergesetz                             |
| EstH     | Einkommensteuer-Hinweise                          |
| EStR     | Einkommensteuer-Richtlinien                       |
| ETW      | Eigentumswohnung                                  |
| EU       | Europäische Union                                 |
| EURLUmSG | Richtlinien-Umsetzungsgesetz                      |
| EWG      | Europäische Wirtschafts-Gemeinschaft              |
| EWIV     | Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung |
| EWK      | Europäischer Wirtschaftsraum                      |

**F**

---

|         |                                                             |
|---------|-------------------------------------------------------------|
| f., ff. | folgend, folgende                                           |
| FA/FÄ   | Finanzamt/Finanzämter                                       |
| FG      | Finanzgericht                                               |
| FinVerw | Finanzverwaltung                                            |
| FKPG    | Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms |
| FördG   | Fördergebietsgesetz                                         |

**G**

---

|         |                                       |
|---------|---------------------------------------|
| GdE     | Gesamtbetrag der Einkünfte            |
| GenG    | Genossenschaftsgesetz                 |
| GewStDV | Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung |
| GG      | Grundgesetz                           |
| ggf.    | gegebenenfalls                        |
| grds.   | grundsätzlich                         |
| GWG     | geringwertige Wirtschaftsgüter        |

**H**

---

|        |                                                         |
|--------|---------------------------------------------------------|
| H      | Hinweise zu den EStR (im amtlichen ESt-Handbuch)        |
| HB     | Handelsbilanz                                           |
| HBeglG | Haushaltsbegleitgesetz                                  |
| HFR    | Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift) |
| HGB    | Handelsgesetzbuch                                       |
| h. L.  | herrschende Lehre                                       |
| h. M.  | herrschende(r) Meinung                                  |
| Hs.    | Halbsatz                                                |

**I**

---

|          |                           |
|----------|---------------------------|
| i. d. F. | in der Fassung            |
| i. d. R. | in der Regel              |
| i. H.    | in Höhe                   |
| insbes.  | insbesondere              |
| InvStG   | Investmentsteuergesetz    |
| InvZulG  | Investitionszulagengesetz |
| i. S.    | im Sinne                  |
| i. V.    | in Verbindung             |

**J**

---

|      |                    |
|------|--------------------|
| JStG | Jahressteuergesetz |
|------|--------------------|

**K**

---

|           |                                            |
|-----------|--------------------------------------------|
| KAGG      | Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften    |
| KapErhStG | Kapitalerhöhungssteuergesetz               |
| KapESt    | Kapitalertragsteuer                        |
| KartStVO  | Kartellsteuer-Verordnung                   |
| KG        | Kommanditgesellschaft                      |
| KiSt      | Kirchensteuer                              |
| Kj        | Kalenderjahr                               |
| KÖSDi     | Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)          |
| KSt       | Körperschaftsteuer                         |
| KStDV     | Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung |
| KStG      | Körperschaftsteuergesetz                   |

**L**

---

|        |                                                                               |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------|
| LAG    | Lastenausgleichsgesetz                                                        |
| Lj.    | Lebensjahr                                                                    |
| LPartG | Gesetz über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz) |
| LSt    | Lohnsteuer                                                                    |
| LStDV  | Lohnsteuer-Durchführungsverordnung                                            |
| LStR   | Lohnsteuer-Richtlinien                                                        |
| lt.    | laut                                                                          |

**M**

---

|         |                         |
|---------|-------------------------|
| max.    | maximal                 |
| mtl.    | monatlich               |
| m.w. N. | mit weiteren Nachweisen |

**N**

---

|        |                                                 |
|--------|-------------------------------------------------|
| Nr.    | Nummer                                          |
| n. st. | nach ständiger                                  |
| n.v.   | nicht veröffentlicht (bezieht sich auf Urteile) |
| NWB    | Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)           |

**O**

---

|     |                     |
|-----|---------------------|
| OFD | Oberfinanzdirektion |
|-----|---------------------|

**P**

---

|          |                                   |
|----------|-----------------------------------|
| PartG    | Parteiengesetz                    |
| PartGG   | Partnerschaftsgesellschaftsgesetz |
| PflegeVG | Pflege-Versicherungsgesetz        |
| PTNeuOG  | Postneuordnungsgesetz             |
| PV       | Privatvermögen                    |

**R**

---

|       |                                                  |
|-------|--------------------------------------------------|
| R     | Einkommensteuer-Richtlinie                       |
| RBW   | Restbuchwert                                     |
| Rdn.  | Randnummer                                       |
| RFH   | Reichsfinanzhof                                  |
| RGZ   | Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen |
| rkr.  | rechtskräftig                                    |
| RND   | Restnutzungsdauer                                |
| Rspr. | Rechtsprechung                                   |
| RStBl | Reichssteuerblatt                                |
| RVO   | Reichsversicherungsordnung                       |

**S**

---

|            |                                                      |
|------------|------------------------------------------------------|
| s.         | siehe                                                |
| S.         | Seite                                                |
| s. a.      | siehe auch                                           |
| SED-UnBerG | SED-Unrechtsbereinigungsgesetz                       |
| SGB (IX)   | (Neuntes Buch) Sozialgesetzbuch                      |
| sog.       | so genannte(r)                                       |
| SolZ       | Solidaritätszuschlag                                 |
| SolZG      | Solidaritätszuschlagsgesetz                          |
| st.        | ständige                                             |
| StandOG    | Standortsicherungsgesetz                             |
| StÄndG     | Steueränderungsgesetz                                |
| StEntlG    | Steuerentlastungsgesetz                              |
| StGB       | Strafgesetzbuch                                      |
| StMBG      | Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz |
| StKapErhG  | Steuerliches Kapitalerhöhungsgesetz                  |
| Stpfl.     | Steuerpflichtige(r)                                  |
| StPO       | Strafprozessordnung                                  |
| StRefG     | Steuerreformgesetz                                   |
| StSenkG    | Steuersenkungsgesetz                                 |

**T**

---

|     |            |
|-----|------------|
| TW  | Teilwert   |
| Tz. | Textziffer |

**U**

---

|        |                                       |
|--------|---------------------------------------|
| u. a.  | unter anderem                         |
| u. E.  | unseres Erachtens                     |
| UmwStG | Umwandlungssteuergesetz               |
| u. U.  | unter Umständen                       |
| UVEG   | Unfallversicherungs-Einordnungsgesetz |

**V**

---

|         |                                 |
|---------|---------------------------------|
| v.      | von                             |
| VAG     | Versicherungsaufsichtsgesetz    |
| VermBG  | Vermögensbildungsgesetz         |
| VerschG | Verschollenheitsgesetz          |
| vGA     | verdeckte Gewinnausschüttung    |
| vgl.    | vergleiche                      |
| VO      | Verordnung                      |
| v.T.    | vom Tausend                     |
| VZ      | Veranlagungszeitraum/-zeiträume |

**W**

---

|            |                               |
|------------|-------------------------------|
| WEG        | Wohneigentumsgesetz           |
| WG         | Wirtschaftsgut(güter)         |
| Wj         | Wirtschaftsjahr               |
| WoBauFördG | Wohnungsbauförderungsgesetz   |
| WoBauG     | Wohnungsbaugesetz             |
| WohneigFG  | Wohneigentumsförderungsgesetz |
| WoPG       | Wohnungsbau-Prämiengesetz     |

**Z**

---

|       |                            |
|-------|----------------------------|
| ZFH   | Zweifamilienhaus           |
| ZPO   | Zivilprozessordnung        |
| zvE   | zu versteuerndes Einkommen |
| zzgl. | zuzüglich                  |
| zzt.  | zurzeit                    |

# KAPITEL 1: EINLEITUNG

|            |                                                                                                   |          |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>1.1</b> | <b>Geschichte der Einkommensteuer</b>                                                             | <b>2</b> |
| <hr/>      |                                                                                                   |          |
| <b>1.2</b> | <b>Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Einkommensteuer</b>                                    | <b>2</b> |
| <hr/>      |                                                                                                   |          |
| <b>1.3</b> | <b>Die Stellung der Einkommensteuer im System der Steuern und die Verteilung ihres Aufkommens</b> | <b>3</b> |
| <hr/>      |                                                                                                   |          |
| <b>1.4</b> | <b>Abgrenzung der Zuständigkeiten zwischen Bund und Ländern</b>                                   | <b>4</b> |
| 1.4.1      | Gesetzgebungshoheit                                                                               | 4        |
| 1.4.2      | Verwaltungshoheit                                                                                 | 4        |
| <hr/>      |                                                                                                   |          |
| <b>1.5</b> | <b>Bedeutung der Einkommensteuer</b>                                                              | <b>4</b> |
| 1.5.1      | Aufkommen                                                                                         | 4        |
| 1.5.2      | Die soziale und wirtschaftliche Bedeutung der Einkommensteuer                                     | 6        |
| <hr/>      |                                                                                                   |          |
| <b>1.6</b> | <b>Kontrollfragen</b>                                                                             | <b>6</b> |

# Kapitel 1: Einleitung

## 1.1 Geschichte der Einkommensteuer

- 1 Die Einkommensteuer (ESt) ist schon seit langer Zeit eine der bedeutendsten Einnahmequellen aller zivilisierten Staaten. Seit ihrer Einführung Anfang des 19. Jahrhunderts war sie in Deutschland zunächst Ländersache und wurde nach dem Ersten Weltkrieg durch das Reichseinkommensteuergesetz (REStG) vom 29.3.1920 (RGBl 1920, 359) zu einer Reichssteuer. In der Folgezeit hat der Gesetzgeber das Einkommensteuerrecht permanent reformiert, insbesondere durch das Einkommensteuergesetz 1925 vom 10.8.1925 (RGBl I 1925, 189), mit dem der im Wesentlichen heute noch gültige Katalog der einzelnen Einkunftsarten eingeführt wurde. Die im Kontrollratsgesetz Nr. 12 zur Änderung der Gesetzgebung in Bezug auf Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und Gewinnabführung vom 11.2.1946 normierte erhebliche Anhebung des Einkommensteuertarifs wurde nach der Währungsreform durch mehrere Gesetze, die Tarifsenkungen und steuerliche Vergünstigungen bei der Gewinn- und Einkommensermittlung vorsahen, wieder abgemildert.

Eine bedeutende Änderung hat das EStG durch das Einkommensteuerreformgesetz vom 5.8.1974 (BGBl I 1974, 1769) erfahren, in dem u. a. der Sonderausgabenabzug von Versicherungs- und Bausparbeiträgen neu geregelt wurde. Weitere Meilensteine der Einkommensteuergesetzgebung waren die Einführung des linear-progressiven Tarifs im Jahre 1990 sowie die Anhebung des Grundfreibetrages auf das Existenzminimum und die Einführung der Günstigerprüfung zwischen Kinderfreibetrag und Kindergeld im Jahre 1996. Aktuell gilt das EStG aus dem Jahr 2002 in der Fassung der Bekanntmachung vom 8.10.2009 (BGBl I 3366, ber. I 2009 3862) unter Einbeziehung der seither erfolgten umfangreichen Gesetzesänderungen (siehe Rdn. 2).

## 1.2 Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Einkommensteuer

- 2 Die Grundlagen des Einkommensteuerrechts sind in zahlreichen Gesetzen und Verordnungen festgelegt. Die wichtigsten einkommensteuerlichen Bestimmungen sind in folgenden Rechtsquellen enthalten:
  - **Einkommensteuergesetz (EStG).** Die amtliche **Neufassung des EStG 2002** vom 19.10.2002 (BGBl 2002 I 4210) wurde am 8.10.2009 bekannt gegeben (BGBl 2009 I 3366), am 8.12.2009 wurde die Neubekanntgabe berichtigt (BGBl 2009 I 3862), die jüngsten Änderungen des EStG erfolgten durch Art. 27 des Gesetzes über die Entschädigung der Soldatinnen und Soldaten und zur Neuordnung des Soldatenversorgungsrechts vom 20.8.2021 (BGBl 2021 I 3932).
  - **Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000 (EStDV 2000)** i. d. F. der Bekanntmachung vom 10.5.2000 (BGBl 2000 I 717), mit späteren Änderungen, letztmals durch Art. 10 des Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) vom 2.6.2021 (BGBl 2021 I 1259).

- **Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV)** 1990 i.d.F. der Bekanntmachung vom 10.10.1989 (BGBl 1989 I 1848), mit späteren Änderungen, letztmals durch Art.2 der Fünften Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 25.6.2020 (BGBl. I S. 1495).

Weitere Regelungen beinhalten die sog. „einkommensteuerlichen“ Nebengesetze. Hierzu gehören insbesondere das Solidaritätszuschlaggesetz, das Außensteuergesetz, das Investmentsteuergesetz, das Investitionszulagengesetz sowie das Umwandlungssteuergesetz (Hinweis: eine Zusammenstellung aller Steuergesetze in ausbildungsgerechter Darstellung bietet die „**NWB Textausgabe Deutsche Steuergesetze**“, die jährlich neu erscheint).

Zur Klärung von Zweifels- und Auslegungsfragen bei der Anwendung des Einkommensteuerrechts erlassen die obersten Finanzbehörden allgemeine **Verwaltungsvorschriften**. Hier sind in erster Linie die von der Bundesregierung aufgrund der Ermächtigungsvorschrift in Art.108 Abs.7 GG ergangenen **Einkommensteuer-Richtlinien 2012** (EStR 2012) v.16.12.2005 (BStBl I Sondernummer 1/2005), geändert durch die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR) vom 25.3.2013 (BStBl 2013 I 276) mit den Einkommensteuer-Hinweisen 2020, und die **Lohnsteuer-Richtlinien 2015** (LStR 2015) vom 10.12.2007 (BStBl I Sondernummer 1/2007) in der Fassung der Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien (LStÄR) 2011 vom 23.11.2010 (BStBl 2010 I 1325), der LStÄR 2013 vom 8.7.2013 (BStBl 2013 I 851), der LStÄR 2015 vom 22.10.2014 (BStBl 2014 I 1344) ) sowie der LStÄR 2021 vom 3.6.2021 (BStBl 2021 I 776) mit den Lohnsteuer-Hinweisen 2022 zu nennen. Die Abschnitte der EStR und LStR werden mit „R“ zitiert, die der ergänzenden „Hinweise“ mit „H“.

Weitere Verwaltungsanweisungen zur Anwendung des Einkommensteuerrechts finden sich in den Erlassen des Bundesfinanzministeriums, der Finanzministerien der Länder sowie deren Ober- und Landesfinanzdirektionen bzw. Landesämtern für Steuern. Darüber hinaus stellen die Finanzbehörden wichtige einkommen- und lohnsteuerliche Regelungen in sog. Einkommensteuer- bzw. Lohnsteuer-Karteien zusammen.

### 1.3 Die Stellung der Einkommensteuer im System der Steuern und die Verteilung ihres Aufkommens

Steuern können nach verschiedenen Gesichtspunkten untergliedert werden. Wesentliche Kriterien sind die Einteilung in direkte und indirekte Steuern sowie die Unterscheidung von Besitz-, Verkehr- und Verbrauchsteuern. Die ESt gehört zu den direkten Steuern, da die das Einkommen beziehende natürliche Person gleichzeitig Steuerschuldner und Steuerträger ist. Da die ESt an das vorhandene Einkommen anknüpft, gehört sie außerdem zur Gruppe der Besitzsteuern. Letztere werden wiederum in Personen- und Sachsteuern unterteilt. Da die ESt die individuelle Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen berücksichtigt, bspw. im Rahmen des Familienleistungsausgleichs, der Sonderausgaben oder der außergewöhnlichen Belastungen, ist sie den Personensteuern zuzurechnen.

Nach der Verteilung des Steueraufkommens unterscheidet man Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern. Nach Art. 106 Abs. 3 GG sind der Bund und die Länder grundsätzlich je zur Hälfte am Aufkommen der ESt beteiligt. Darüber hinaus sind Teile des Aufkommens der ESt nach Art. 106 Abs. 5 GG i.V.m. dem Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzenreformgesetz) von den Ländern an die Gemeinden weiterzuleiten.

## **1.4 Abgrenzung der Zuständigkeiten zwischen Bund und Ländern**

### **1.4.1 Gesetzgebungshoheit**

- 5 Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen, da ihm das Aufkommen der ESt teilweise zusteht. Gesetze über die ESt sind föderative Gesetze, das bedeutet, dass der Bundesrat den vom Bundestag beschlossenen Einkommensteuergesetzen zustimmen muss.

### **1.4.2 Verwaltungshoheit**

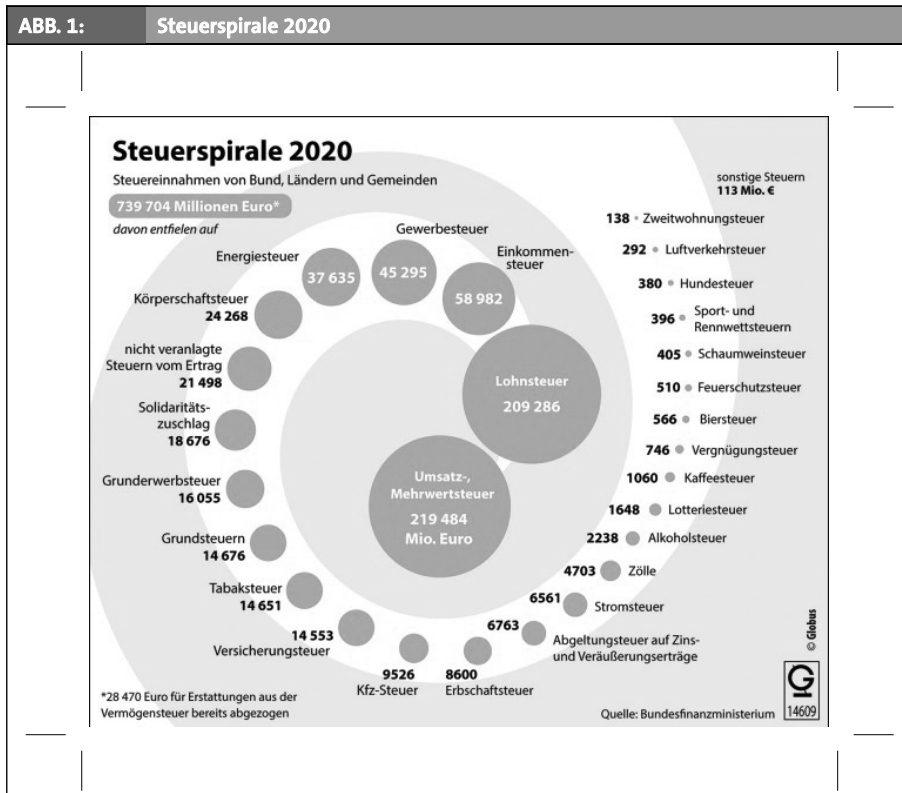
- 6 Die ESt wird grundsätzlich von den Landesfinanzbehörden verwaltet (Art. 108 Abs. 2 GG). Die Verwaltung des dem Bund zustehenden Anteils an der ESt hat der Bund im Rahmen der sog. Auftragsverwaltung den Landesfinanzbehörden übertragen (Art. 108 Abs. 3 GG und § 17 Finanzverwaltungsgesetz v. 30.8.1971, BGBl 1971 I 1426, 1427 in der Fassung der Bekanntmachung vom 4.4.2006, BGBl 2006 I 846, ber. S. 1202, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze vom 25.6.2021 (BGBl 2021 I 2056)).

## **1.5 Bedeutung der Einkommensteuer**

### **1.5.1 Aufkommen**

- 7 Die Bedeutung der ESt für den Haushalt des Bundes und der Länder ergibt sich aus einer Übersicht der kassenmäßigen Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden aus dem Kalenderjahr 2020.

ABB. 1: Steuerspirale 2020



Steuerspirale 2020, NWB 32/2021 S. 2339, NWB DAAAH-86381

Wie aus Abbildung 1 ersichtlich ist, haben Bund, Länder und Gemeinden im Jahr 2020 rund 739,7 Milliarden Euro Steuern eingenommen. Spitzenreiter ist die Umsatzsteuer, die insgesamt rund 219,4 Milliarden Euro in die staatlichen Kassen brachte. An zweiter Stelle stand die Lohnsteuer mit rund 209,2 Milliarden Euro. Die Lohnsteuer ist allerdings keine eigenständige Steuer, sie gehört als besondere Erhebungsform zur Einkommensteuer. Rechnet man alle Steuern auf alle Arten von Einkommen zusammen, so wird klar, dass diese Steuerquelle am kräftigsten sprudelte: Lohnsteuer, veranlagte Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, nicht veranlagte Steuern vom Ertrag, Solidaritätszuschlag sowie Abgeltungsteuer auf Zins- und Veräußerungserträge brachten es zusammen auf 339,4 Milliarden Euro. Das waren ca. 45,9 % des gesamten Steueraufkommens der Bundesrepublik Deutschland im Jahr 2020.

Durch die Erhebung von ESt-Vorauszahlungen sowie den direkten Abzug von Steuerbeträgen seitens der Arbeitgeber (Lohnsteuer), Kreditinstitute und sonstigen zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichteten Personen und Institutionen (Abgeltungsteuer) sichert sich der Staat den regelmäßigen Zufluss von Einnahmen im Laufe des jeweiligen Steuerjahres. Falls nach Ablauf des Jahres eine Veranlagung zur ESt durchzuführen ist, wird die ESt unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls neu ermittelt. Es handelt sich insoweit um eine Art Endabrechnung, bei der die ESt-Vorauszahlungen

und die durch Steuerabzug erhobene ESt gem. § 36 Abs. 2 Nr. 1 u. Nr. 2 EStG auf die durch Veranlagung ermittelte ESt angerechnet werden. Dies gilt jedoch nicht für die Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge, bei denen die ESt durch die Erhebung der Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 5 EStG abgegolten ist (vgl. im Einzelnen Kapitel 11.8).

### 1.5.2 Die soziale und wirtschaftliche Bedeutung der Einkommensteuer

- 8 Die ESt berücksichtigt als Personensteuer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen; dabei spielen soziale Gesichtspunkte eine große Rolle. Dies zeigt sich insbesondere im progressiv gestalteten Steuertarif (§ 32a Abs. 1 EStG), in der Gewährung von tariflichen Vergünstigungen bei Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern (Splittingtarif nach § 32a Abs. 5 i.V.m. § 2 Abs. 8 EStG) sowie in der Gewährung von Steuerfreibeträgen aus den verschiedensten Gründen (z. B. Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende § 24b EStG, Berücksichtigung von Sonderausgaben nach §§ 10 ff. EStG und außergewöhnlichen Belastungen nach §§ 33, 33a und 33b EStG).

Auch wirtschaftspolitisch hat das Einkommensteuerrecht eine erhebliche Bedeutung. So werden z. B. durch Bestimmungen des Einkommensteuerrechts der Wohnungsbau (§§ 7b, 7c, 7h, 7i EStG) und die eigene Altersvorsorge (§§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 10a EStG) steuerlich gefördert. Zahlreiche weitere Vorschriften sind im Interesse bestimmter Wirtschaftszweige (z. B. Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft nach § 13 Abs. 3 EStG) und zur Durchsetzung staatlich gewünschter wirtschaftspolitischer Maßnahmen ergangen (z. B. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG).

## 1.6 Kontrollfragen



### FRAGEN

|                                                                                                                    | Rdn.                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|
| 1. Welches sind die wichtigsten Rechtsgrundlagen der Einkommensteuer?                                              | 2 <input type="checkbox"/>   |
| 2. Wie ist die Einkommensteuer im System der Steuerarten einzuordnen?                                              | 4 <input type="checkbox"/>   |
| 3. Welchen Gebietskörperschaften stehen Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit bei der Einkommensteuer zu? | 4-6 <input type="checkbox"/> |
| 4. Welches sind die vom Aufkommen her wichtigsten Steuern für die Bundesrepublik Deutschland?                      | 7 <input type="checkbox"/>   |

# KAPITEL 2: STEUERPFLICHT

|            |                                                                          |           |
|------------|--------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>2.1</b> | <b>Persönliche und sachliche Steuerpflicht</b>                           | <b>9</b>  |
| <hr/>      |                                                                          |           |
| <b>2.2</b> | <b>Die einkommensteuerpflichtigen Personen</b>                           | <b>9</b>  |
| <hr/>      |                                                                          |           |
| <b>2.3</b> | <b>Arten und Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht</b>                | <b>10</b> |
| <hr/>      |                                                                          |           |
| <b>2.4</b> | <b>Abgrenzung der unbeschränkten gegen die beschränkte Steuerpflicht</b> | <b>12</b> |
| 2.4.1      | Abgrenzungsmerkmale                                                      | 12        |
| 2.4.1.1    | Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt                                     | 12        |
| 2.4.1.2    | Bedeutung anderer Merkmale                                               | 12        |
| 2.4.1.2.1  | Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht                                   | 12        |
| 2.4.1.2.2  | Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag                           | 13        |
| 2.4.1.2.3  | Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen  | 14        |
| 2.4.1.2.4  | Regelungsbereich des § 1a Abs. 2 EStG                                    | 15        |
| 2.4.1.2.5  | Beschränkte Steuerpflicht                                                | 16        |
| 2.4.2      | Der Wohnsitz                                                             | 16        |
| 2.4.2.1    | Wohnung                                                                  | 17        |
| 2.4.2.2    | Innehaben der Wohnung                                                    | 17        |
| 2.4.2.3    | Umstände, die auf Beibehaltung und Benutzung schließen lassen            | 18        |
| 2.4.3      | Der gewöhnliche Aufenthalt                                               | 19        |
| 2.4.3.1    | Begriff                                                                  | 19        |
| 2.4.3.2    | Auslegungsregel des § 9 Satz 2 AO                                        | 20        |
| 2.4.3.3    | Verlängerte Frist von einem Jahr                                         | 21        |
| 2.4.3.4    | Gewöhnlicher Aufenthalt bei kürzerer als sechsmonatiger Dauer            | 21        |
| 2.4.3.5    | Bedeutung der §§ 8 und 9 AO in der Praxis der Finanzämter                | 22        |
| 2.4.4      | Inland                                                                   | 22        |
| 2.4.5      | Persönliche Befreiungen                                                  | 23        |
| <hr/>      |                                                                          |           |
| <b>2.5</b> | <b>Beginn und Ende der Steuerpflicht</b>                                 | <b>23</b> |

|       |                                      |    |
|-------|--------------------------------------|----|
| 2.5.1 | Unbeschränkte Steuerpflicht          | 23 |
| 2.5.2 | Beschränkte Steuerpflicht            | 23 |
| 2.5.3 | Wechsel in der Art der Steuerpflicht | 24 |
| 2.5.4 | Verschollenheit                      | 24 |

---

|       |                                         |    |
|-------|-----------------------------------------|----|
| 2.6   | <b>Sachliche Einkommensteuerpflicht</b> | 25 |
| 2.6.1 | Allgemeines                             | 25 |
| 2.6.2 | Beschränkungen                          | 26 |

---

|     |                       |    |
|-----|-----------------------|----|
| 2.7 | <b>Kontrollfragen</b> | 26 |
|-----|-----------------------|----|

## Kapitel 2: Steuerpflicht

### 2.1 Persönliche und sachliche Steuerpflicht

Bei jedem Steuerfall ist zu untersuchen, ob und ggf. in welcher Höhe eine Steuerschuld entstanden ist (§ 38 AO). ESt wird nur dann geschuldet, wenn zwei voneinander unabhängige Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die Person, welche die Steuer schuldet, ist steuerpflichtig (§ 33 Abs. 1 AO);
2. diese Person hat ein zu versteuerndes Einkommen erzielt.

*(Einstweilen frei)*

Folglich unterscheidet das EStG zwei verschiedene Arten von „Steuerpflicht“. Einerseits dient der Begriff nach § 1 EStG zur Abgrenzung des Personenkreises, der Steuerschuldner sein kann. Insofern spricht man von **persönlicher** Steuerpflicht.

Im EStG werden jedoch auch Einkünfte ausdrücklich als „steuerpflichtig“ bezeichnet (vgl. z. B. die §§ 18 Abs. 2, 22 Nr. 3 Satz 2 EStG). Der Begriff „Steuerpflicht“ dient folglich auch dazu, Art und Umfang der Einkünfte festzulegen, die der ESt unterliegen. Insofern spricht man von **sachlicher** Steuerpflicht.



#### MERKE

Bei der persönlichen Steuerpflicht wird geprüft, wer der ESt unterliegt, bei der sachlichen Steuerpflicht wird geprüft, was der ESt unterliegt.

### 2.2 Die einkommensteuerpflichtigen Personen

Aus § 1 EStG geht hervor, dass nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig sein können. **Juristische Personen** und **Personenvereinigungen** kommen somit nicht als Schuldner von ESt in Betracht.

Das Einkommen juristischer Personen ist nach dem KStG zu besteuern (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 KStG), das Gleiche gilt für das Einkommen nichtrechtsfähiger Vereine und Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 u. Nr. 6 KStG). Andere Personenvereinigungen (z. B. Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, Erbengemeinschaften, Bruchteilsgemeinschaften) unterliegen – vorbehaltlich der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG – weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. In diesem Fall wird die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte durch Feststellungsbescheid gesondert und einheitlich für alle Beteiligten festgestellt, d. h. die Einkünfte der Personenvereinigung werden zunächst als Gesamtbetrag ermittelt und sodann entsprechend dem jeweiligen Beteiligungsverhältnis auf die einzelnen Beteiligten aufgeteilt (§§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO). Die anteiligen Beträge werden schließlich bei der Ermittlung des Einkommens der beteiligten natürlichen bzw. juristischen Personen erfasst und unterliegen bei diesen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (§ 182 AO).

## 2.3 Arten und Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht

- 17 Nach § 1 EStG sind natürliche Personen entweder

- ▶ unbeschränkt,
- ▶ beschränkt oder
- ▶ überhaupt nicht

persönlich einkommensteuerpflichtig.

**Unbeschränkt steuerpflichtig** sind gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG in erster Linie natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben (vgl. Rdn. 20, 21). Darüber hinaus können auch natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, unter bestimmten weiteren Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht unterfallen.

Hierzu gehören deutsche Staatsangehörige, die zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (§ 1 Abs. 2 EStG). Diese sog. **erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht** gilt unter bestimmten weiteren Voraussetzungen auch für zum Haushalt gehörende Angehörige der betreffenden Personen (vgl. Rdn. 22, 23).

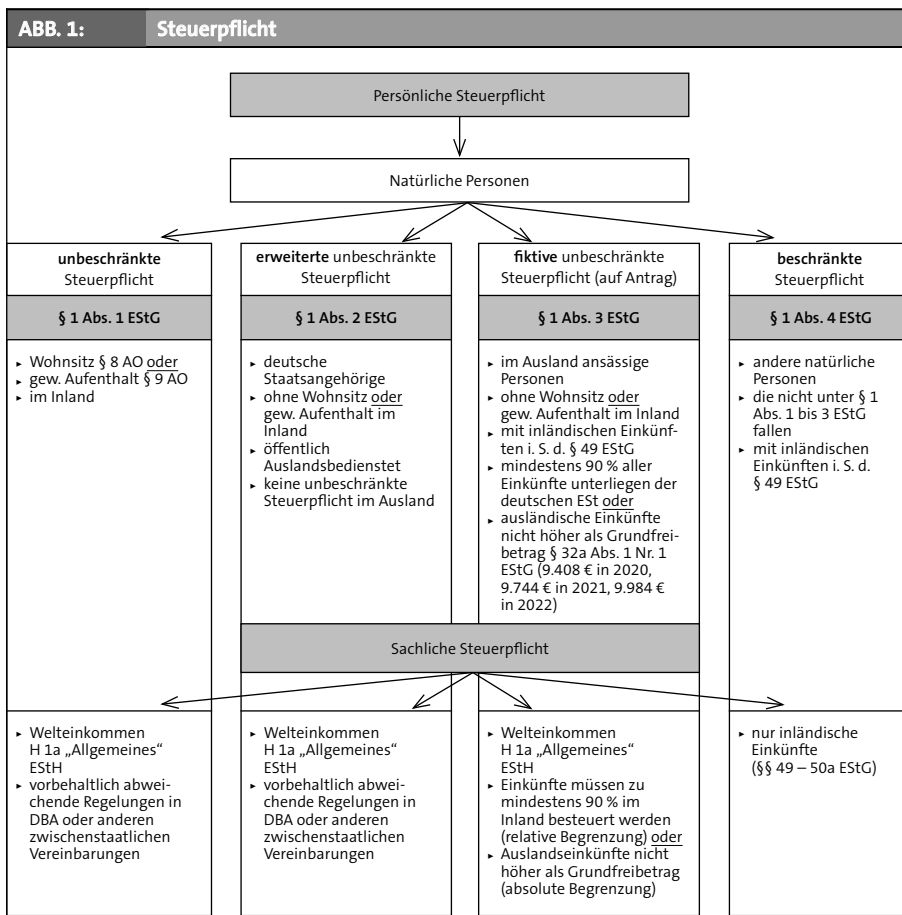
Darüber hinaus haben natürliche Personen, deren Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich der deutschen ESt unterliegen, unter bestimmten Bedingungen auch die Möglichkeit der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG). In diesen Fällen liegt eine sog. **fiktive unbeschränkte Steuerpflicht** vor (vgl. Rdn. 24, 25).

- 18 Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und auch nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 EStG (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht) oder § 1 Abs. 3 EStG (fiktive unbeschränkte Steuerpflicht) erfüllen, sind **beschränkt steuerpflichtig**, wenn sie inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG erzielen (§ 1 Abs. 4 EStG).
- 19 Die Frage, ob eine natürliche Person der unbeschränkten oder der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, ist von erheblicher Bedeutung für die Besteuerung, weil für beschränkt Steuerpflichtige zahlreiche Besonderheiten gelten (vgl. auch Kapitel 15). Hierzu zählen insbesondere folgende Regelungen:
1. Je nachdem, ob eine natürliche Person unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, werden ihre Einkünfte in unterschiedlichem Umfang der Besteuerung unterworfen. Bei **unbeschränkter** Steuerpflicht sind grundsätzlich alle inländischen und ausländischen Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG zu erfassen (sog. **Welteinkommensprinzip**), soweit keine abweichenden Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen oder anderen zwischenstaatlichen Vereinbarungen bestehen. Bei **beschränkter** Steuerpflicht werden dagegen nur die **inländischen Einkünfte** i. S. des § 49 EStG besteuert (sog. **Quellenprinzip**).
  2. Viele Bestimmungen, die bei unbeschränkter Steuerpflicht für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gelten, bspw. die Vorschriften über den Abzug von Son-

derausgaben und außergewöhnlichen Belastungen, sind bei beschränkter Steuerpflicht nicht oder nur eingeschränkt anwendbar (vgl. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG).

- Bei beschränkter Steuerpflicht gelten Sondervorschriften bei der Ermittlung der ESt (vgl. § 50 Abs. 1 Satz 2 u. Satz 3 EStG).
- Während bei unbeschränkter Steuerpflicht ein Steuerabzug nur vom Arbeitslohn in Form der Lohnsteuer (§§ 38 ff. EStG) und vom Kapitalertrag in Form der Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG) in Frage kommt, ist der Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht auch für diverse andere inländische Einkünfte vorgesehen (vgl. § 50a EStG s. dazu Rdn. 2694 ff.).

Einen Überblick über die Arten der persönlichen Steuerpflicht und den damit verbundenen Umfang der sachlichen Steuerpflicht gibt folgendes Schaubild:



## 2.4 Abgrenzung der unbeschränkten gegen die beschränkte Steuerpflicht

### 2.4.1 Abgrenzungsmerkmale

#### 2.4.1.1 Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt

- 20 Zur Gebietshoheit eines Staates gehört auch das Recht, Steuern zu erheben (sog. Steuerhoheit). Da die Gebietshoheit eines Staates an seinen Staatsgrenzen endet, ist es notwendig, den Umfang der persönlichen Steuerpflicht nach örtlichen Kriterien abzugrenzen. Dabei liegt es nahe, alle natürlichen Personen uneingeschränkt der Besteuerung zu unterwerfen, die ihren Lebensmittelpunkt im Inland des jeweiligen Staates haben. Hierzu gehören in erster Linie natürliche Personen mit einem **inländischen Wohnsitz**.

Der Wohnsitz kann aber nicht allein als Maßstab für die Abgrenzung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht dienen, denn auch Personen ohne Wohnsitz im Inland können dort ihren Lebensmittelpunkt haben. Es wäre nicht gerechtfertigt, Personen, die sich gewöhnlich im Inland aufhalten, dort aber keinen Wohnsitz unterhalten, steuerlich anders zu behandeln als Personen mit inländischem Wohnsitz. Demgemäß bestimmt § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, dass eine der beiden Voraussetzungen zur unbeschränkten Steuerpflicht genügt, entweder der inländische Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt im Inland. Der enge inhaltliche Zusammenhang zwischen **Wohnsitz** und **gewöhnlichem Aufenthalt** muss auch bei der Auslegung dieser beiden Begriffe beachtet werden.

- 21 Hat eine natürliche Person mehrere Wohnsitze, so genügt es zur Annahme der unbeschränkten Steuerpflicht bereits, dass einer dieser Wohnsitze im Inland liegt.

**BEISPIEL:** A hat einen Wohnsitz in Brüssel (Belgien) und betreibt dort einen Gewerbebetrieb. Er ist gleichzeitig Eigentümer eines Einfamilienhauses in Aachen, in dem er während eines Teils des Jahres mit seiner Familie wohnt. Während der restlichen Zeit des Jahres wohnt die Familie in Brüssel, so dass das Haus in Aachen in diesem Zeitraum leer steht.

A ist ganzjährig unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, da hierfür im Falle mehrerer Wohnsitze genügt, dass **einer davon** im Inland (hier Aachen) liegt.

#### 2.4.1.2 Bedeutung anderer Merkmale

##### 2.4.1.2.1 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht

- 22 Andere Merkmale als der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt sind für die Abgrenzung der **unbeschränkten** Steuerpflicht i. S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG gegenüber der beschränkten Steuerpflicht grds. ohne Bedeutung. So kommt es weder auf das Alter, noch auf die Konfession oder den Beruf und insbesondere auch nicht auf die **Staatsangehörigkeit** der natürlichen Person an. Demzufolge ist ein ausländischer Staatsangehöriger in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.
- 23 Eine Ausnahmeregelung beinhaltet § 1 Abs. 2 EStG. Nach dieser Vorschrift ist ein deutscher Staatsangehöriger auch dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er im Inland

weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, aber in einem **Dienstverhältnis** zu einer **inländischen juristischen Person** des öffentlichen Rechts steht und aus diesem Dienstverhältnis Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezieht (**deutsche Auslandsbeamte**). Unbeschränkt steuerpflichtig sind in diesem Fall auch die zum Haushalt des betreffenden Steuerpflichtigen gehörenden Angehörigen (§ 15 AO), die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen, oder die keine Einkünfte beziehen oder aber nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind, § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG. Weitere Voraussetzung ist gem. § 1 Abs. 2 Satz 2 EStG, dass diese Personen in dem ausländischen Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden, da eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll.

#### 2.4.1.2.2 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag

Natürliche Personen, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, können nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, soweit sie inländische Einkünfte gem. § 49 EStG erzielen. Dies gilt gem. § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG allerdings nur, wenn ihre gesamten Einkünfte zu mindestens 90 % der deutschen ESt unterliegen oder aber wenn die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte unter dem Grundfreibetrag von 9 408 € (VZ 2020) bzw. 9 744 € (VZ 2021) bzw. 9 984 € (VZ 2022) liegen (vgl. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG). Dabei ist der maßgebende Grundfreibetrag zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist; je nach Ländergruppenzugehörigkeit des Wohnsitzstaates (vgl. Schreiben betr. Berücksichtigung ausländischer Verhältnisse; Ländergruppeneinteilung ab 1.1.2017 vom 20.10.2016, BStBl. 2016 I S. 1183, ab dem Veranlagungszeitraum 2021 ersetzt durch das BMF-Schreiben vom 11.11.2020, BStBl. 2020 I 1212) kommt eine Kürzung auf  $\frac{3}{4}$ ,  $\frac{1}{2}$  oder  $\frac{1}{4}$  des Grundfreibetrags in Betracht. Inländische Einkünfte, die nach DBA nur in beschränktem Umfang besteuert werden dürfen, gelten nach § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend. Bei der Ermittlung unberücksichtigt bleiben nach § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG Einkünfte, die weder der deutschen Einkommensbesteuerung unterliegen noch im Ausland besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte auch im Inland steuerfrei sind. Im Rahmen des Antragsverfahrens ist die Höhe der nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 5 EStG). Zur Vereinfachung dienen entsprechende zweisprachige Bescheinigungen, die für alle Staaten innerhalb der EU-/EWR existieren.

**BEISPIELE:** Der ungarische Staatsangehörige U lebt in Budapest und erzielt ausschließlich Gewinne aus der Beteiligung an einer deutschen Kommanditgesellschaft.

Der deutsche Staatsangehörige D lebt in New York und bezieht ausschließlich Einkünfte aus vermieteten Grundstücken in Deutschland.

U und D unterliegen nicht der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG, da sie weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Die Staatsangehörigkeit spielt insoweit keine Rolle. Beide Personen beziehen jedoch ausschließlich inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, die der deutschen ESt unterliegen. Sie sind

somit grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG, unterliegen jedoch auf Antrag der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG). Hierzu ist eine Bescheinigung der jeweiligen ausländischen Steuerbehörde in Ungarn bzw. den USA erforderlich, aus der hervorgeht, dass keine ausländischen Einkünfte vorhanden sind.

#### 2.4.1.2.3 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen

- 25 § 1a Abs. 1 EStG beinhaltet Sonderregelungen bei der Anwendung von § 10 Abs. 1a EStG und § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der **Europäischen Union (EU)** oder eines Staates, auf den das Abkommen über den **Europäischen Wirtschaftsraum (EWR)** anwendbar ist, sofern sie nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Zu den sog. EWR-Staaten gehören neben den Mitgliedsstaaten der EU auch die Staaten Island, Norwegen und Liechtenstein (H 1a „Europäischer Wirtschaftsraum“ EStH). In den angesprochenen Fällen gilt Folgendes:

1. Aufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1a EStG sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger der Leistung oder Zahlung nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist und
2. der Empfänger der Unterhalts-, Versorgungsleistungen, Ausgleichsleistungen und -zahlungen seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat hat (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a EStG), die Staatsangehörigkeit dieser Person ist dabei ohne Bedeutung. Außerdem muss die ausländische Besteuerung der Unterhalts-, Versorgungsleistungen bzw. Ausgleichsleistungen und -zahlungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b EStG).
3. Auf Antrag wird der nicht dauernd getrennte Ehegatte oder eingetragene Lebenspartner (vgl. § 2 Abs. 8 EStG) auch ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG), so dass eine Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splittingtarifs ermöglicht wird (vgl. Rdn. 2302 ff.). Voraussetzung ist allerdings, dass der Ehegatte bzw. eingetragene Lebenspartner seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat hat (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass bei der Prüfung der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen bzw. der Grundfreibetrag zu verdoppeln ist (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG).

Wegen des zeitlichen Rahmens der Möglichkeit der Antragstellung i. S. d. § 1a EStG wird auf BFH, Urteil v. 19.1.2000 - I R 30/99 (BStBl 2000 II S. 657) hingewiesen.

**BEISPIEL 1:** R ist russischer Staatsbürger. Er wohnt in Moskau und bezieht ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die nach Art. 6 des DBA mit Russland in Deutschland zu versteuern sind.

R bezieht inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Er ist gem. § 1 Abs. 4 EStG grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig, kann jedoch auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt werden.

**BEISPIEL 2:** ➔ Wie Beispiel 1. R ist verheiratet, seine Ehefrau ist ebenfalls Russin und wohnt in Moskau.

Lösung wie Beispiel 1. § 1a EStG kommt nicht zur Anwendung, da R nicht Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Staates ist. Eine Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG ist somit nicht möglich.

**BEISPIEL 3:** ➔ D und seine Ehefrau sind deutsche Staatsangehörige und wohnen in der Türkei. D bezieht ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die nach Art. 6 des DBA mit der Türkei in Deutschland zu versteuern sind.

D bezieht inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Er ist nach § 1 Abs. 4 EStG grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig, kann jedoch auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt werden. Die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Satz 1 EStG sind dann für D erfüllt:

- D ist Angehöriger eines EU-Staates (Deutschland) und
- D ist nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Die Familienvergünstigungen des § 1a EStG können für die Ehefrau allerdings nicht angewendet werden, da die Ehefrau ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht in einem EU-/EWR-Staat hat. Eine Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG ist somit auch in diesem Fall nicht möglich.

**BEISPIEL 4:** ➔ E ist deutscher Staatsangehöriger, seine Ehefrau R ist Russin. Beide haben ihren Wohnsitz in Belgien. D bezieht ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die nach Art. 6 des DBA mit Belgien in Deutschland zu versteuern sind.

E bezieht inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Er ist nach § 1 Abs. 4 EStG grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig, kann jedoch auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt werden. Die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Satz 1 EStG sind dann für E erfüllt:

- E ist Angehöriger eines EU-Staates (Deutschland) und
- E ist nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Die Familienvergünstigungen des § 1a EStG können für die Ehegatten angewendet werden, da die Ehefrau R ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat (Belgien) hat, die russische Staatsangehörigkeit der Ehefrau ist insoweit ohne Bedeutung. Eine Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG ist somit möglich, sofern die gemeinsamen Einkünfte der Ehegatten zu mindestens 90 % der deutschen ESt unterliegen oder die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte beider Ehegatten den doppelten Grundfreibetrag nicht übersteigen (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG).

#### 2.4.1.2.4 Regelungsbereich des § 1a Abs. 2 EStG

Über die Regelung des § 1a Abs. 2 EStG kann der nicht dauernd getrennte Ehegatte oder eingetragene Lebenspartner auch dann als unbeschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG behandelt werden, wenn der Ehegatte bzw. der eingetragene Lebenspartner seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nicht im EU- oder EWR-Gebiet hat. Dies gilt zum einen für unbeschränkt steuerpflichtige Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 EStG, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG (vgl. Rdn. 24) erfüllen, und zum andern für unbeschränkt steuerpflichtige Personen i.S.d. § 1 Abs. 3 EStG, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Nr. 1 u. Nr. 2 EStG (vgl. Rdn. 23) erfüllen. Voraussetzung für die Anwendung § 1a Abs. 2 EStG ist allerdings, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit an einem ausländischen Dienstort ausübt. Die nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG

erforderliche Ansässigkeit im EU/EWR-Bereich wird in Fällen des § 1a Abs. 2 EStG durch die Ansässigkeit im Staat des ausländischen Dienstorts ersetzt.

**BEISPIEL:** D ist deutscher Staatsbürger und wohnt mit seiner russischen Ehefrau R in Moskau. Er ist Sekretär in der deutschen Botschaft und wird von einer inländischen öffentlichen Kasse besoldet. Weitere Einkünfte beziehen die Eheleute nicht.

R fällt mangels deutscher Staatsangehörigkeit nicht unter die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG. Auch eine Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG scheidet (zunächst) aus, da R ihren Wohnsitz nicht im EU/EWR-Raum hat.

D ist unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 2 EStG und die Einkünfte der Ehegatten unterliegen ausschließlich der deutschen Einkommensteuer, so dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 5 EStG erfüllt sind. Da D an einem ausländischen Dienstort tätig ist, kann für die Anwendung des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG auf den Wohnsitz am ausländischen Dienstort abgestellt werden (§ 1a Abs. 2 EStG). Da D mit seiner Ehefrau am ausländischen Dienstort wohnt, sind die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt.

#### 2.4.1.2.5 Beschränkte Steuerpflicht

- 27 Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben, sind –vorbehaltlich der erweiterten oder fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht (vgl. Rdn. 22 bis 26) – **beschränkt** steuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG, wenn sie inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG (vgl. Rdn. 2630 ff.) bezogen haben. Dies gilt auch dann, wenn es sich um deutsche Staatsangehörige handelt. Die Frage der beschränkten Steuerpflicht ist also – im Gegensatz zur unbeschränkten persönlichen Steuerpflicht i. S. des § 1 Abs. 1 und 2 EStG – von der Erzielung von Einkünften abhängig.

Die sog. **erweiterte beschränkte Steuerpflicht** nach §§ 2 und 5 AStG erfasst neben den in § 49 EStG genannten noch weitere Einkünfte (vgl. Rdn. 2701 ff.).

### 2.4.2 Der Wohnsitz



28

#### DEFINITION

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO).

Die Vorschrift des § 8 AO, die den Begriff „Wohnsitz“ einheitlich für alle Steuergesetze definiert, stellt an die Begründung eines Wohnsitzes erheblich höhere Anforderungen als das Zivilrecht. § 7 Abs. 1 BGB verlangt insoweit lediglich, dass sich jemand an einem bestimmten Ort ständig niederlässt. Hierfür genügt, dass man sich dort ständig aufhält und zu erkennen gibt, an diesem Ort nicht nur vorübergehend bleiben zu wollen. Somit kann zivilrechtlich einen Wohnsitz auch begründen, wer weder eine Wohnung innehat noch die Absicht hat, in absehbarer Zeit eine Wohnung zu beziehen.

Im Gegensatz zu § 7 Abs. 1 BGB enthält § 8 AO als Voraussetzungen des steuerlichen Wohnsitzes ausschließlich objektive Merkmale. Da die tatsächlichen Umstände (BFH,

Urteil v. 10.11.1978 - VI R 127/76, BStBl 1979 II S. 335) steuerlich allein entscheidend sind, können Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner ihren Wohnsitz an verschiedenen Orten haben. Ebenso ist es möglich, dass minderjährige Kinder den Wohnsitz bei ihren Eltern aufgeben und einen eigenen Wohnsitz im steuerlichen Sinn begründen. Im Gegensatz dazu teilen minderjährige Kinder aus zivilrechtlicher Sicht grundsätzlich den Wohnsitz der Eltern (§ 8 BGB). Ebenso ist es steuerlich unerheblich, dass der Erbe gem. § 857 BGB mit dem Erbfall Besitzer der Wohnung des Erblassers wird. Der Erbe begründet an diesem Ort erst dann einen Wohnsitz im steuerrechtlichen Sinn, wenn die tatsächlichen Verhältnisse erkennen lassen, dass sämtliche Erfordernisse des § 8 AO erfüllt sind.

### 2.4.2.1 Wohnung

Eine Wohnung im Sinne des § 8 AO ist stets gegeben, wenn irgendwelche zum Aufenthalt geeignete und entsprechend eingerichtete Räumlichkeiten vorhanden sind. Was im Einzelfall als Wohnung angesehen werden kann, richtet sich nach der Verkehrsauffassung und damit nach örtlich und zeitlich unterschiedlichen Maßstäben (BFH, Urteil v. 19.7.1951 - III 35/51 U, BStBl 1951 III S. 176). 29

Der Wohnungsbegriff nach § 8 AO ist weit auszulegen, weil dessen Zweck, an den Lebensmittelpunkt anzuknüpfen, andernfalls nicht erreicht werden kann. Dem entspricht, dass nach allgemeiner Rechtsauffassung schon ein einziger Raum als Wohnung i. S. des § 8 AO ausreichen kann. Im Unterschied zur bewertungsrechtlichen Definition einer Wohnung gehört eine Kochgelegenheit ebenso wenig zu den unabdingbaren Erfordernissen wie sanitäre Einrichtungen. So hat z. B. der Bewohner eines Zimmers in einem Alters- oder Pflegeheim in dieser Einrichtung seine „Wohnung“. Nach der Rechtsprechung ist der Begriff „Wohnung“ jedoch enger auszulegen. Nur wenn die Räume den Verhältnissen des Steuerpflichtigen angemessen sind, sollen sie als „Wohnung“ i. S. des § 8 AO angesehen werden können. Mit dieser Einschränkung kann auch ein möbliertes Zimmer als Wohnung in Betracht kommen (RFH 5.9.1940, RStBl 1940, 858). Dagegen sind **Wohnwagen** oder Zelte nach der Verkehrsauffassung nicht als Wohnung anzusehen (BFH, Urteil v. 15.11.1974 - VI R 195/72, BStBl 1975 II S. 278).

### 2.4.2.2 Innehaben der Wohnung

Das in § 8 AO weiterhin geforderte Tatbestandsmerkmal „innehaben“ der Wohnung bedeutet, dass die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht über die Wohnung bestehen muss (BFH, Urteil v. 6.3.1968 I 38/65, BStBl 1968 II 439). Hiermit ist nichts anderes als die tatsächliche Herrschaft über die Wohnung in Verbindung mit dem Hausrecht gemeint (RFH 9.10.1940, RStBl 1940, 925). Daher haben der Mieter die gemietete Wohnung bzw. der Benutzer einer unentgeltlich überlassenen Wohnung die betreffende Wohnung inne. Auch bei Personen, die mit dem eigentlichen Wohnungsinhaber die Wohnung teilen, ist anzunehmen, dass sie die Wohnung „innehaben“. Das gilt insbesondere für den Ehegatten, den eingetragenen Lebenspartner, den Lebensgefährten 30

sowie für volljährige und minderjährige Kinder. Diese haben die Wohnung der Eltern solange „inne“, bis erkennbar wird, dass sie nicht mehr bei den Eltern wohnen.

Das „Innehaben“ der Wohnung wird selbst durch häufige und lang dauernde Abwesenheit nicht ohne Weiteres beendet, da die Ausübung der Verfügungsmacht durch Angehörige oder Dienstpersonal ausreicht (BFH, Urteil v. 17.3.1961 - VI 185/60 U, BStBl 1961 III S. 298). Aus diesem Grunde hat auch ein Verschollener bis zur Rechtskraft des Beschlusses über die Todeserklärung seinen Wohnsitz bei den nächsten Angehörigen (vgl. Rdn. 50 ff.).

### **2.4.2.3 Umstände, die auf Beibehaltung und Benutzung schließen lassen**

- 31 § 8 AO setzt schließlich Umstände voraus, unter denen man annehmen kann, dass der Inhaber die Wohnung beibehalten und darüber hinaus auch in Zukunft selbst nutzen wird, dass er also immer wieder in die Wohnung zurückkehren wird. Benutzen nur die Angehörigen des Inhabers die Wohnung und steht fest, dass er sie selbst in absehbarer Zeit keinesfalls mehr benutzen wird, so hat er demnach die Wohnung zwar inne, sein steuerlicher Wohnsitz an diesem Ort ist aber trotzdem zu verneinen.
- 32 Wann auf die „Beibehaltung“ einer Wohnung geschlossen werden kann, lässt das Gesetz offen. Ist die Dauer der Verfügungsmacht über die Wohnung von vornherein begrenzt, so erscheint es nach dem Wortlaut des § 8 AO unklar, welcher Zeitraum es rechtfertigt, trotz der in absehbarer Zeit erfolgenden Aufgabe der Wohnung Umstände anzunehmen, die auf deren Beibehaltung schließen lassen. So setzt ein Wohnsitz nicht voraus, dass der Steuerpflichtige von dort aus seiner täglichen Arbeit nachgeht. Ebenso wenig ist es erforderlich, dass der Steuerpflichtige sich während einer Mindestzahl von Tagen pro Jahr in der Wohnung aufhält (BFH, Urteil v. 19.3.1997 - I R 69/96, BStBl 1997 II S. 447).
- 33 Unter den dargelegten Gesichtspunkten ergeben sich aus § 8 AO für die Auslegung des Wohnsitzbegriffes folgende Grundsätze (vgl. AEAO zu § 8):
  - a) Umstände, die auf die Beibehaltung der Wohnung schließen lassen, können angenommen werden, wenn die Verfügungsmacht über die Wohnung zwar zeitlich von vornherein begrenzt war, sich jedoch mindestens auf einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten erstreckt;
  - b) ein kürzeres als sechsmonatiges Innehaben der Wohnung reicht zur Begründung eines Wohnsitzes nur aus, wenn die Wohnung zunächst für mehr als sechs Monate überlassen war, dann aber aufgrund eines späteren Entschlusses vom Inhaber vorzeitig aufgegeben worden ist;
  - c) Innehaben einer Wohnung auf unbestimmte Zeit mit der Möglichkeit jederzeitiger Kündigung kann nur dann zur Begründung des Wohnsitzes genügen, wenn andere Umstände den Schluss zulassen, dass der Inhaber die Wohnung für wenigstens sechs Monate beibehalten wird.

**BEISPIEL:** Ein italienisches Ehepaar reist am 1.5.01 nach Deutschland ein. Die Eheleute beabsichtigen, spätestens am 15.10.01 wieder nach Italien zurückzukehren. Sie mieten in München für die Zeit vom 15.5. - 15.9.01 einen Kiosk, in dem sie eine Eisdiele betreiben und in dessen Nebenräumen sie wohnen. Am 30.9.01 kehrt das Ehepaar nach Italien zurück. Es beabsichtigt nicht, in nächster Zeit erneut nach Deutschland zu kommen.

Die Ehegatten haben weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet. Zwar hatten sie eine Wohnung im Inland inne, aber nicht unter Umständen, die auf deren Beibehaltung schließen ließen, denn die Räumlichkeiten waren nur für vier Monate gemietet. Da die Eheleute durch den Betrieb der Eisdiele inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a EStG erzielen, unterliegen sie jedoch der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG).

- d) Es spricht für die Beibehaltung eines Wohnsitzes, wenn jemand eine Wohnung, die er vor und nach einem Auslandsaufenthalt als einzige ständig nutzt, während dieses Auslandsaufenthalts unverändert und in einem ständig nutzbaren Zustand beibehält (BFH, Urteil v. 19.3.1997 - I R 69/96, BStBl 1997 II S.447). Dies gilt auch, wenn jemand seine Wohnung im Inland in unregelmäßigen Abständen immer wieder für ein paar Tage nutzt und sie während seiner Abwesenheit zur jederzeitigen Nutzung bereitsteht (BFH, Urteil v. 24.1.2001 - I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402, AAAAA-66710).

*(Einstweilen frei)*

34–35

Der steuerliche Wohnsitz entfällt nicht schon im Zeitpunkt, in dem die Absicht erkennbar wird, die Wohnung aufzugeben, sondern erst mit der tatsächlichen Aufgabe der Verfügungsmacht über die Wohnung. Im Übrigen fällt der Wohnsitz trotz weiterer Ausübung der Verfügungsmacht durch Angehörige oder Dienstpersonal weg, sobald feststeht, dass der Inhaber die Wohnung in absehbarer Zeit nicht mehr selbst benutzen wird. Behält der Wohnungsinhaber die Wohnung bspw. nach seiner Auswanderung zunächst noch bei, so kann es im Einzelfall schwierig sein, den Zeitpunkt der Aufgabe des Wohnsitzes zu bestimmen.

## 2.4.3 Der gewöhnliche Aufenthalt

### 2.4.3.1 Begriff



#### DEFINITION

37

Den gewöhnlichen Aufenthalt i. S. der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt (§ 9 Satz 1 AO; BFH, Urteil v. 10.8.1983 - I R 241/82, BStBl 1984 II S. 11; BFH, Urteil v. 30.8.1989 - I R 215/85, BStBl 1989 II S. 956).

Zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht ist – im Unterschied zum Wohnsitz nach § 8 AO – nicht der gewöhnliche Aufenthalt an einem bestimmten Ort erforderlich. Wer sich gewöhnlich im Inland aufhält, ist auch dann unbeschränkt steuerpflichtig,

wenn er ständig von Ort zu Ort reist. Notwendig ist aber eine gewisse Stetigkeit des Aufenthalts im Inland. Hierzu gehört, dass auch die Nächte zwischen den Arbeitstagen i. d. R. im Inland verbracht werden (BFH, Urteil v. 6.2.1985 - I R 23/82, BStBl 1985 II S. 331; BFH, Urteil v. 25.5.1988 - I R 225/82, BStBl 1988 II S. 944). Sog. Grenzgänger haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt daher grundsätzlich im Wohnsitzstaat (BFH, Urteil v. 10.5.1989 - I R 50/85, BStBl 1989 II S. 755; BFH, Urteil v. 10.7.1996 - I R 4/96, BStBl 1997 II S. 15).

**BEISPIEL:** A hat seinen Wohnsitz in Belgien nahe der deutschen Grenze. Sein Gewerbebetrieb ist in Aachen belegen. Er hält sich deshalb tagsüber in Aachen auf und kehrt jeden Abend nach Belgien zurück.

A hat keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, weil dem Aufenthalt in Aachen die erforderliche Stetigkeit fehlt (AEAO zu § 9 Nr. 2). Er unterliegt somit nicht der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG.

A ist jedoch – vorbehaltlich § 1 Abs. 3 EStG – beschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG, da er inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a EStG bezieht.

### 2.4.3.2 Auslegungsregel des § 9 Satz 2 AO

- 38 Ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt im Inland von mehr als sechs Monaten Dauer ist stets und von Beginn an als gewöhnlicher Aufenthalt anzusehen (§ 9 Satz 2 AO). Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt dann mit der Einreise in das Inland, erstreckt sich also auch auf die ersten sechs Monate des Inlandsaufenthalts. Nicht erforderlich ist, dass diese sechs Monate zum selben Kalenderjahr gehören.
- 39 Die Berechnung der Sechsmonatsfrist richtet sich nach § 108 AO i.V. mit den §§ 187 bis 193 BGB, denn § 108 AO gilt nicht nur für die verfahrensrechtlichen Bestimmungen der AO, sondern auch für materiell-rechtliche Fristen. Handelt es sich um einen ununterbrochenen Inlandsaufenthalt, so beginnt die Frist mit dem auf die Einreise folgenden Tag (§ 187 Abs. 1 BGB) und endet sechs Monate später mit Ablauf des Tages, der seiner Zahl nach dem Einreisetag entspricht (§ 188 Abs. 2 BGB).

**BEISPIEL:** A ist am 12.10.01 aus seiner Heimat (Schweden) nach Deutschland eingereist und hier als Handelsvertreter tätig geworden, ohne einen Wohnsitz im Inland zu begründen. Nachdem er sich bis zum 14.4.02 ständig in Deutschland aufgehalten hat, kehrt er an diesem Tag nach Schweden zurück.

Da der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate gedauert hat, ist A unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, und zwar vom Tag der Einreise an bis zum Verlassen des Bundesgebiets (§ 9 Satz 2 AO). Die Frist begann am 13.10.01, da der Einreisetag nicht mitzählt (§ 187 Abs. 1 BGB) und endete mit Ablauf des 12.4.02 (§ 188 Abs. 2 BGB).

- 40 Der sechsmonatige Aufenthalt im Inland muss nicht ununterbrochen bestehen, kurzfristige Unterbrechungen durch Auslandsaufenthalte können unberücksichtigt bleiben (§ 9 Satz 2 Halbsatz 2 AO; BFH, Urteil v. 3.8.1977 - I R 210/75, BStBl 1978 II S. 118). Es genügt, wenn trotz vorübergehender Unterbrechungen durch Auslandsreisen noch ein einheitlicher Aufenthalt im Inland angenommen werden kann. Ist dies der Fall, so wird die Sechsmonatsfrist nach Tagen berechnet, wobei die Zeiten zwischenzeitlicher Auslandsreisen nicht mitgerechnet werden. Für die Prüfung der Sechsmonatsfrist wird dabei aus Vereinfachungsgründen jeder Monat mit 30 Tagen gerechnet (§ 191 BGB), so-

dass ein gewöhnlicher Aufenthalt nach § 9 AO vorliegt, wenn die Aufenthaltsdauer insgesamt mehr als 180 Tage beträgt. Berücksichtigt werden dabei nur volle Tage, die Tage der Ein- und Ausreise bleiben unberücksichtigt, da bei Fristen, die nach Tagen oder längeren Zeiträumen bestimmt sind, nur nach vollen Tagen gerechnet wird.

**BEISPIEL:** B war am 11.10.01 aus seiner Heimat (Schweden) nach Deutschland eingereist, hat hier jedoch keinen Wohnsitz begründet. Nachdem er am 22.12.01 vorübergehend in seine Heimat zurückgekehrt war, um das Weihnachtsfest und den Jahreswechsel bei seinen Angehörigen zu verbringen, hielt er sich vom 3.1.02 bis 29.4.02 abermals in Deutschland auf.

Trotz der Unterbrechung handelt es sich um einen als einheitlich zu wertenden Aufenthalt vom 11.10.01 bis 29.4.02. Während dieses ganzen Zeitraums war B unbeschränkt steuerpflichtig, denn der Inlandsaufenthalt hat mehr als 180 Tage gedauert (§ 9 Satz 2 AO, § 108 AO i.V.m. § 191 BGB). Die Frist begann am Tage nach der Einreise (§ 187 Abs. 1 BGB), also mit dem 12.10.01. Bis einschließlich 21.12.01 hat B sich 70 Tage (Oktober 19 Tage, November 30 Tage, Dezember 21 Tage) im Inland aufgehalten. Der 22.12.01 als Ausreisetag und der 3.1.02 als Tag der erneuten Einreise sind nicht mitzurechnen. Vom 4.1.02 bis einschließlich 28.4.02 hat sich B nochmals an 115 vollen Tagen (Januar 27 Tage, Februar und März je 30 Tage, April 28 Tage) in Deutschland aufgehalten, insgesamt also an 185 Tagen. Somit hat B für den gesamten Zeitraum einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.

### 2.4.3.3 Verlängerte Frist von einem Jahr

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass ein mehr als sechsmonatiger Aufenthalt im Inland zum gewöhnlichen Aufenthalt und somit zur unbeschränkten Steuerpflicht führt, gilt für Personen, die sich ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken im Inland aufhalten und sich dort weder gewerblich noch beruflich betätigen. In diesen Fällen gilt der Aufenthalt nicht als gewöhnlicher Aufenthalt, wenn er nicht länger als ein Jahr dauert (§ 9 Satz 3 AO). 41

### 2.4.3.4 Gewöhnlicher Aufenthalt bei kürzerer als sechsmonatiger Dauer

Der gewöhnliche Aufenthalt im Inland – und damit die unbeschränkte Steuerpflicht – kann ausnahmsweise auch bei einem Inlandsaufenthalt von weniger als sechs Monaten zu bejahen sein (§ 9 Satz 1 AO). Dies gilt stets, wenn die Umstände erkennen lassen, dass eine Person beabsichtigt, länger als sechs Monate im Inland zu bleiben. Die unbeschränkte Steuerpflicht besteht in einem solchen Fall vom Tage der Einreise an, selbst wenn der Aufenthalt im Inland infolge eines späteren Entschlusses die Dauer von sechs Monaten nicht erreicht (BFH, Urteil v. 27.7.1962 - VI 156/59 U, BStBl 1962 III S. 429; BFH, Urteil v. 3.8.1977 - I R 210/75, BStBl 1978 II S. 118). 42

**BEISPIEL:** Der italienische Facharbeiter A hat sich verpflichtet, für 7 Monate bei einer deutschen Firma in Köln zu arbeiten. Wegen einer schweren Erkrankung kehrt er nach drei Monaten endgültig in seine Heimat nach Italien zurück.

A war während seines gesamten Aufenthalts in Köln unbeschränkt steuerpflichtig, da er die Absicht hatte, länger als sechs Monate und damit nicht nur vorübergehend im Inland zu verweilen.

- 43 Die unbeschränkte Steuerpflicht kann hingegen nicht eintreten, wenn die Dauer des Inlandsaufenthalts zunächst unbestimmt ist, schließlich aber doch weniger als sechs Monate beträgt. § 9 Satz 1 AO verlangt für die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts mehr, als dass die Aufenthaltsdauer nach den Umständen unklar ist. Es muss möglich sein, den Aufenthalt als nicht nur vorübergehend zu erkennen.

**BEISPIEL:** Ist der italienische Facharbeiter A ohne festen Vertrag nach Deutschland gekommen und macht er deutlich, dass er noch nicht weiß, wie lange er in Deutschland bleiben wird, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht nicht ein, falls er Deutschland vor Ablauf von sechs Monaten wieder verlässt.

#### 2.4.3.5 Bedeutung der §§ 8 und 9 AO in der Praxis der Finanzämter

- 44 In Fällen, in denen der Aufenthalt im Inland länger als 6 Monate gedauert hat, entstehen bei der Prüfung der Steuerpflicht in der Verwaltungspraxis zumeist keine Probleme. Aus § 9 Satz 2 AO geht hervor, dass der gewöhnliche Aufenthalt unter dieser Voraussetzung grundsätzlich zu bejahen ist, und zwar auch schon für die ersten 6 Monate. Dagegen ist die Frage, ob jemand seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, bei einem Aufenthalt von weniger als 6 Monaten vielfach sehr schwierig zu beantworten. Dies gilt ebenso in Fällen, in denen festgestellt werden muss, zu welchem Zeitpunkt die unbeschränkte Steuerpflicht endet und die beschränkte Steuerpflicht beginnt.

### 2.4.4 Inland

- 45 Die Frage der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht hängt im Wesentlichen davon ab, ob ein Wohnsitz (vgl. Rdn. 28 ff.) oder gewöhnlicher Aufenthalt (vgl. Rdn. 37 ff.) im **Inland** vorliegt. Der Inlandsbegriff ist vom Gesetzgeber im EStG nicht genau definiert worden. Als Inland ist folglich ganz allgemein der Geltungsbereich des EStG und somit das staatsrechtliche Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland anzusehen.

Daneben gehört zum Inland gem. § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone, soweit dort

- natürliche Ressourcen der Gewässer erforscht, ausgebeutet, erhalten oder bewirtschaftet werden,
- andere Tätigkeiten zur wirtschaftlichen Erforschung oder Ausbeutung (z. B. Energieerzeugung aus Wasser, Strömen und Wind) ausgeübt werden oder
- zu diesen Zwecken künstliche Inseln, Anlagen und Bauwerke errichtet oder genutzt werden.

Darüber hinaus gehört zum Inland auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am **Festlandsockel**, soweit dort natürliche Ressourcen erforscht und ausgebeutet oder zu diesen Zwecken künstliche Inseln, Anlagen und Bauwerke errichtet oder genutzt werden (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG).

Schließlich zählen zum Inland auch **Handelsschiffe**, die berechtigt sind, die deutsche Flagge zu führen, solange sie sich in deutschen Häfen oder auf hoher See befinden (H 1a „Schiffe“ EStH). **Kriegsschiffe** gehören sogar zum Inland, wenn sie in Häfen fremder Staaten liegen.

Abschließend ist anzumerken, dass der einkommensteuerliche Inlandsbegriff nicht identisch ist mit dem Inlandsbegriff im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG, nach dem bestimmte staatsrechtlich zur Bundesrepublik Deutschland gehörende Gebiete (z. B. Büsingen, Insel Helgoland) nicht zum umsatzsteuerlichen Inland gehören.

### 2.4.5 Persönliche Befreiungen

Nach allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätzen sind unter Wahrung der Gegenseitigkeit die Leiter und Mitglieder beglaubigter diplomatischer Vertretungen in der Bundesrepublik Deutschland sowie deren Familienangehörige als exterritorial und damit als nicht unbeschränkt steuerpflichtig anzusehen (§ 2 AO). Dasselbe gilt für Bedienstete dieser Personen, die keine deutschen Staatsangehörigen sind. Unabhängig davon können die genannten von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Personen der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG unterliegen, wenn sie inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG bezogen haben. 46

Weitere Sonderregelungen hinsichtlich der persönlichen Steuerpflicht bestehen für Angehörige ausländischer Streitkräfte, die in der Bundesrepublik Deutschland stationiert sind (BFH, Urteil v. 14.11.1969 - III R 95/68, BStBl 1970 II S. 153).

## 2.5 Beginn und Ende der Steuerpflicht

### 2.5.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG **beginnt** entweder mit der Geburt – wenn gleichzeitig Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland gegeben sind – oder mit der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland. Sie **endet** durch Tod oder durch Aufgabe von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt im Inland. 47

In den Fällen des § 1 Abs. 2 u. Abs. 3 EStG vgl. Rdn. 22 ff.

### 2.5.2 Beschränkte Steuerpflicht

Die **beschränkte Steuerpflicht** beginnt entweder mit der Geburt, wenn gleichzeitig inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG erzielt werden, oder mit der erstmaligen Erzielung inländischer Einkünfte i. S. des § 49 EStG. Sie beginnt ferner mit der Aufgabe von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland, wenn ab diesem Zeitpunkt inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG bezogen werden. Das **Ende** der beschränkten Steuer- 48

pflcht kann durch Tod, Wegfall der inländischen Einkünfte oder Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht eintreten.

### 2.5.3 Wechsel in der Art der Steuerpflicht

- 49 Wird ein unbeschränkt Steuerpflichtiger beschränkt steuerpflichtig oder tritt der umgekehrte Fall ein, so ist dies als Beendigung der bisherigen und Begründung einer neuen Steuerpflicht anzusehen. Bei einem unterjährigen Wechsel der Steuerpflicht sind die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte im Fall einer im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht durchzuführenden Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG).

Wegen der Durchführung der Besteuerung in den Fällen des **Wechsels der Steuerpflicht** s. Rdn. 192.

### 2.5.4 Verschollenheit

- 50 Die **Steuerpflicht** – unbeschränkte wie beschränkte – beginnt frühestens mit der Geburt und endet spätestens mit dem Tod (wegen Beginn und Ende in übrigen Fällen vgl. Rdn. 47 ff.). Der Zeitraum der Steuerpflicht deckt sich daher grundsätzlich mit dem Zeitraum der Rechtsfähigkeit i. S. d. BGB.
- 51 Eine Besonderheit ist jedoch bei **verschollenen** Personen zu beachten. Die Todeserklärung Verschollener erfolgt häufig erst, nachdem sie schon viele Jahre vermisst waren. Sie wirkt dann bürgerlich-rechtlich auf den mutmaßlichen Todeszeitpunkt zurück (§ 9 VerschG). Steuerlich war jedoch eine Sonderregelung erforderlich, weil ohne eine solche die Veranlagungen für den Verschollenen und seine Erben nicht durchgeführt werden könnten oder nach der Todeserklärung für u.U. weit zurückliegende Jahre berichtigt werden müssten. Deshalb bestimmt § 49 AO, dass Verschollene bis zur Rechtskraft des Beschlusses über die Todeserklärung als lebend zu behandeln sind. Da der Beschluss über die Todeserklärung einen Monat nach seiner Zustellung rechtskräftig wird, bleibt der Verschollene bis zu diesem Zeitpunkt persönlich einkommensteuerpflichtig. Eine Rückwirkung auf den mutmaßlichen Todeszeitpunkt besteht hinsichtlich des Zeitraums der persönlichen Steuerpflicht also - im Unterschied zum Zivilrecht - nicht.

**BEISPIEL:** Der nach einem Flugzeugunglück vermisste A wird durch Beschluss des zuständigen Amtsgerichts vom 28.6.05 für tot erklärt. Als mutmaßlichen Todeszeitpunkt nennt der Beschluss den 12.9.01, den Tag, an dem A zuletzt gesehen wurde. Der Beschluss ist den Eltern des A, die den Beschlussantrag gestellt hatten, am 5.7.05 zugestellt worden. A war Eigentümer eines Mietwohngrundstücks und erzielte daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

A gilt bürgerlich-rechtlich als mit dem 12.9.01 verstorben (widerlegbare Vermutung, § 9 VerschG). Das Grundstück ist ab diesem Zeitpunkt seinen Erben zuzurechnen (Gesamtrechtsnachfolge § 1922 BGB). Die nach dem 12.9.01 angefallenen Einnahmen sind daher aus zivilrechtlicher Sicht Einnahmen der Erben.

Die Steuerpflicht des A endet jedoch nach § 49 AO erst mit der Rechtskraft des Todeserklärungsbeschlusses, also einen Monat nach Zustellung des Beschlusses an die Antragsteller, mit Ablauf des 5.8.05. Die vom 12.9.01 bis zum 5.8.05 erzielten Mieteinnahmen sind demnach

steuerlich nicht den Erben, sondern A selbst zuzurechnen. Lagen sie in den einzelnen Jahren so hoch, dass sie zur Entstehung einer Steuerschuld geführt haben, so muss gegen A ein auf seinen Namen lautender Steuerbescheid ergehen, der den Erben als Bekanntgabeempfängern zugesandt wird.

Die praktische Bedeutung des § 49 AO für die Erben des Verschollenen besteht einkommensteuerlich also darin, dass dessen Einkünfte für die Zeit bis zur Rechtskraft des Todeserklärungsbeschlusses nicht mit den Einkünften der Erben zusammengerechnet werden dürfen. 52

Für die Frage, ob ein Verschollener Erbe geworden ist, kommt es im Unterschied zur o. a. Regelung auf den im Todeserklärungsbeschluss festgestellten mutmaßlichen Todeszeitpunkt an. Nach dem Wortlaut des § 49 AO könnte man allerdings annehmen, dass die steuerlichen Folgen der Todeserklärung auch insoweit vom bürgerlichen Recht abweichen. Der BFH hat jedoch bereits mit Urteil vom 21.9.1956 - III 30/56 U (BStBl 1956 III S. 373) entschieden, dass § 49 AO hinsichtlich dieser Frage ohne Bedeutung ist. 53

**BEISPIEL:** A ist seit dem 20.1.01 vermisst. Sein Vater, der einen Gewerbebetrieb führt, verstirbt in 08, ohne ein Testament zu hinterlassen. Ein Bruder des A führt den Betrieb seitdem weiter. Im Jahre 10 wird A für tot erklärt. Mutmaßlicher Todeszeitpunkt ist der 20.1.01.

A hat seinen Vater nicht beerbt. Er gilt nach dem Beschluss über die Todeserklärung als am 20.1.01 verstorben, also lange Jahre vor seinem Vater. Diese erbrechtlichen Wirkungen der Todeserklärung gelten trotz § 49 AO auch für das Steuerrecht. Aus diesem Grunde darf der Gewinn, den der Gewerbebetrieb zwischen dem Tod des Vaters und der Rechtskraft des Todeserklärungsbeschlusses abgeworfen hat, dem A nicht anteilig zugerechnet werden, sondern entfällt in vollem Umfang auf den Bruder.

§ 49 AO ist ferner auch dann nicht anwendbar, wenn nach § 39 VerschG zur Behebung von Zweifeln nur der Zeitpunkt des Todes einer mit Sicherheit verstorbenen Person festgestellt wurde. 54

## 2.6 Sachliche Einkommensteuerpflicht

### 2.6.1 Allgemeines

Die **persönliche Steuerpflicht** in § 1 EStG knüpft regelmäßig an den **Wohnsitz** oder an den **gewöhnlichen Aufenthalt** des Steuerpflichtigen an. Für eine persönlich unbeschränkte ESt-Pflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) ist daher nicht erforderlich, dass die Person auch einkommensteuerrechtlich relevante Einkünfte erzielt. Lediglich im Fall der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG) setzt die persönliche Steuerpflicht zugleich eine sachliche Steuerpflicht, d. h. die Erzielung von Einkünften voraus. Zur Festsetzung einer ESt kommt es jedoch auch in Fällen der persönlichen Steuerpflicht i. S. des § 1 Abs. 1 EStG letztlich nur dann, wenn auch sachlich eine Steuerpflicht vorliegt, d. h. wenn steuerrelevante Einkünfte erzielt werden. Darüber hinaus setzt die sachliche Steuerpflicht voraus, dass die Bundesrepublik Deutschland das Recht hat, diese Einkünfte zu besteuern. 55

## 2.6.2 Beschränkungen

- 56 Im Fall der **unbeschränkten** Steuerpflicht unterliegen grundsätzlich alle Einkünfte der steuerpflichtigen Person der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland (**Welteinkommensprinzip**), im Fall der **beschränkten** Steuerpflicht erstreckt sich die Besteuerung hingegen nur auf die im Inland erzielten Einkünfte (**Quellenprinzip**). Allerdings können diese Grundsätze der sachlichen Steuerpflicht sowohl durch internationale Vereinbarungen als auch durch nationale Gesetze eingeschränkt sein. Entsprechende Regelungen ergeben sich insbesondere aus Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA), durch andere zwischenstaatliche Vereinbarungen, durch einseitigen Steuererzicht und durch die Steuerbefreiungen in §§ 3–3b EStG (vgl. H 1a „Allgemeines“ EStH). Die Steuerbefreiungen dienen dazu, ganz gezielt bestimmte Vorgänge von der Steuerpflicht auszunehmen, um sie dadurch staatlich zu fördern (vgl. hierzu Rdn. 83 ff.).
- 57 Umgekehrt kann die sachliche Steuerpflicht sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt steuerpflichtige Personen durch bestimmte Regelungen des Außensteuergesetzes erweitert werden (vgl. Rdn. 2711 ff.).
- 58 Auf die Ausführungen in Kapitel 15 zur **Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen** wird hingewiesen.

## 2.7 Kontrollfragen



### FRAGEN

|                                                                                                                                                                                              | Rdn.   |                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------------------------|
| 1. Was versteht man unter persönlicher Steuerpflicht bzw. sachlicher Steuerpflicht?                                                                                                          | 13, 14 | <input type="checkbox"/> |
| 2. Können juristische Personen und Personenvereinigungen Schuldner von ESt sein?                                                                                                             | 15     | <input type="checkbox"/> |
| 3. Wie wird das Einkommen einer OHG ertragsteuerlich erfasst?                                                                                                                                | 16     | <input type="checkbox"/> |
| 4. Bei welcher Art der persönlichen Steuerpflicht wird das Welteinkommen erfasst?                                                                                                            | 19     | <input type="checkbox"/> |
| 5. Kann ein ausländischer Staatsbürger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein?                                                                                                           | 22     | <input type="checkbox"/> |
| 6. Inwieweit ist eine unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag möglich?                                                                                                                        | 24     | <input type="checkbox"/> |
| 7. Was versteht man unter einem Wohnsitz i. S. v. § 1 Abs. 1 EStG?                                                                                                                           | 28 ff. | <input type="checkbox"/> |
| 8. Was versteht man unter einem gewöhnlichen Aufenthalt i. S. v. § 1 Abs. 1 EStG?                                                                                                            | 37 ff. | <input type="checkbox"/> |
| 9. Kann ein Säugling ausländischer Eltern, der heute in München zur Welt kommt, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein?                                                                  | 47     | <input type="checkbox"/> |
| 10. Ist ein Spanier, der in seinem Heimatland wohnt, ausschließlich dort seine Einkünfte erzielt und in Deutschland keinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, beschränkt einkommensteuerpflichtig? | 48     | <input type="checkbox"/> |
| 11. Führt der Wegzug einer natürlichen Person vom Inland ins Ausland zwingend zum Ende der unbeschränkten Steuerpflicht?                                                                     | 47     | <input type="checkbox"/> |
| 12. Kann die beschränkte Steuerpflicht mit der Geburt beginnen?                                                                                                                              | 48     | <input type="checkbox"/> |
| 13. Kann die beschränkte Steuerpflicht durch Tod beendet werden?                                                                                                                             | 48     | <input type="checkbox"/> |

- 
14. Kann die beschränkte Steuerpflicht durch Wegfall der inländischen Einkünfte beendet werden? 48 ☐
15. Unterliegt ein Franzose, der seinen Wohnsitz von Frankreich nach Deutschland verlegt und ausschließlich Einkünfte in Frankreich bezieht, der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland? 47 ☐
- 

*(Einstweilen frei)*

59–65



# KAPITEL 3: EINKOMMENSTEUERLICHE GRUND- BEGRIFFE

|              |                                                                                                                                                                                                        |           |
|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>3.1</b>   | <b>Einkünfte und Gesamtbetrag der Einkünfte</b>                                                                                                                                                        | <b>33</b> |
| 3.1.1        | Erfassung der Bruttoerträge                                                                                                                                                                            | 33        |
| 3.1.2        | Begriff der Einkünfte                                                                                                                                                                                  | 34        |
| 3.1.2.1      | Abzug von den Bruttoerträgen                                                                                                                                                                           | 34        |
| 3.1.2.2      | Keine Einkünfte bei Liebhaberei                                                                                                                                                                        | 36        |
| 3.1.3        | Steuerfreie Beträge i. S. der §§ 3 bis 3c EStG                                                                                                                                                         | 39        |
| 3.1.3.1      | Allgemeines                                                                                                                                                                                            | 39        |
| 3.1.3.2      | Steuerbefreiung bestimmter Versicherungsleistungen                                                                                                                                                     | 40        |
| 3.1.3.2.1    | Leistungen aus einer Kranken- oder<br>Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1 Buchst. a EStG)                                                                                                                    | 40        |
| 3.1.3.2.2    | Leistungen aus der gesetzlichen<br>Unfallversicherung (§ 3 Nr. 1 Buchst. a EStG)                                                                                                                       | 41        |
| 3.1.3.2.3    | Sachleistungen und Kinderzuschüsse aus der<br>gesetzlichen Rentenversicherung einschließlich<br>Sachleistungen nach dem Gesetz über die<br>Alterssicherung der Landwirte (§ 3 Nr. 1 Buchst. b<br>EStG) | 41        |
| 3.1.3.3      | Leistungen zur Arbeitsförderung (§ 3 Nr. 2 EStG)                                                                                                                                                       | 42        |
| 3.1.3.4      | Kapitalabfindungen und Beitragserstattungen (§ 3 Nr. 3<br>Buchst. a bis d EStG)                                                                                                                        | 43        |
| 3.1.3.5      | Beihilfen und Zuschüsse zur Abmilderung der Belastungen<br>aufgrund der Coronakrise (§ 3 Nr. 11a EStG)                                                                                                 | 43        |
| 3.1.3.6      | Ersatz von Reisekosten-, Kosten doppelter Haushaltsführung<br>und Umzugskosten (§ 3 Nr. 13 u. 16 EStG)                                                                                                 | 43        |
| 3.1.3.7      | Zuschüsse zur Krankenversicherung von Rentnern (§ 3 Nr. 14<br>EStG)                                                                                                                                    | 44        |
| 3.1.3.8      | Zuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und erster<br>Tätigkeitsstätte (§ 3 Nr. 15 EStG)                                                                                                                | 44        |
| 3.1.3.9      | Steuerbefreiung für Weiterbildungsleistungen (§ 3 Nr. 19<br>EStG)                                                                                                                                      | 45        |
| 3.1.3.10     | Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26,<br>26a, 26b EStG)                                                                                                                       | 45        |
| 3.1.3.10.1   | Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG<br>(Übungsleiterpauschale)                                                                                                                                        | 45        |
| 3.1.3.10.1.1 | Allgemeines                                                                                                                                                                                            | 45        |
| 3.1.3.10.1.2 | Begünstigte Tätigkeiten                                                                                                                                                                                | 46        |
| 3.1.3.10.1.3 | Nebenberuflichkeit                                                                                                                                                                                     | 47        |

|              |                                                                                           |    |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1.3.10.1.4 | Auftraggeber/Arbeitgeber                                                                  | 48 |
| 3.1.3.10.1.5 | Höchstbetrag                                                                              | 48 |
| 3.1.3.10.1.6 | Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten                                            | 49 |
| 3.1.3.10.2   | Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG (Ehrenamtspauschale)                                | 50 |
| 3.1.3.10.2.1 | Allgemeines                                                                               | 50 |
| 3.1.3.10.2.2 | Begünstigte Tätigkeiten                                                                   | 50 |
| 3.1.3.10.2.3 | Höchstbetrag                                                                              | 50 |
| 3.1.3.10.2.4 | Konkurrenzvorschriften                                                                    | 51 |
| 3.1.3.10.2.5 | Verschiedenartige Tätigkeiten                                                             | 51 |
| 3.1.3.10.2.6 | Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug                                                | 51 |
| 3.1.3.10.3   | Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG                                                     | 52 |
| 3.1.3.11     | Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von Kindern (§ 3 Nr. 33 EStG) | 52 |
| 3.1.3.12     | Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsfürsorge (§ 3 Nr. 34 EStG)                     | 53 |
| 3.1.3.13     | Betreuung von Kindern und Angehörigen (§ 3 Nr. 34a EStG)                                  | 53 |
| 3.1.3.13.1   | Beratungs- und Vermittlungsleistungen (§ 3 Nr. 34a Buchst. a EStG)                        | 54 |
| 3.1.3.13.2   | Kurzfristige Betreuung (§ 3 Nr. 34a Buchst. b EStG)                                       | 54 |
| 3.1.3.14     | Einnahmen aus weitergeleiteten Pflegeleistungen (§ 3 Nr. 36 EStG)                         | 54 |
| 3.1.3.15     | Überlassung von betrieblichen Fahrrädern (§ 3 Nr. 37 EStG)                                | 55 |
| 3.1.3.16     | Sachprämien (§ 3 Nr. 38 EStG)                                                             | 55 |
| 3.1.3.17     | Überlassung von Vermögensbeteiligungen (§ 3 Nr. 39 EStG)                                  | 55 |
| 3.1.3.18     | Vermögensmehrungen (§ 3 Nr. 40 EStG)                                                      | 56 |
| 3.1.3.19     | Stipendien (§ 3 Nr. 44 EStG)                                                              | 56 |
| 3.1.3.20     | Geldwerter Vorteil aus privater EDV-Nutzung (§ 3 Nr. 45 EStG)                             | 57 |
| 3.1.3.21     | Aufladen von Elektrofahrzeugen (§ 3 Nr. 46 EStG)                                          | 58 |
| 3.1.3.22     | Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG)                                                          | 59 |
| 3.1.3.23     | Trinkgelder (§ 3 Nr. 51 EStG)                                                             | 59 |
| 3.1.3.24     | Zukunftssicherungsleistungen (§ 3 Nr. 62 EStG)                                            | 59 |
| 3.1.3.25     | Erziehungsgeld/Elterngeld (§ 3 Nr. 67 EStG)                                               | 60 |
| 3.1.3.26     | Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 3b EStG)                           | 61 |
| 3.1.3.27     | Sonstige Steuerbefreiungen                                                                | 62 |
| 3.1.4        | Arten der Ermittlung von Einkünften                                                       | 62 |

|           |                                                              |    |
|-----------|--------------------------------------------------------------|----|
| 3.1.5     | Betriebseinnahmen – Einnahmen                                | 64 |
| 3.1.5.1   | Zufließen von Gütern                                         | 64 |
| 3.1.5.2   | Güter in Geld oder Geldeswert                                | 65 |
| 3.1.5.3   | Zufließen „im Rahmen einer Einkunftsart“                     | 68 |
| 3.1.6     | Betriebsausgaben und Werbungskosten                          | 70 |
| 3.1.6.1   | Allgemeines                                                  | 70 |
| 3.1.6.2   | Merkmale der Betriebsausgaben und Werbungskosten             | 71 |
| 3.1.6.2.1 | Aufwendungen                                                 | 71 |
| 3.1.6.2.2 | Notwendigkeit ohne Bedeutung                                 | 72 |
| 3.1.6.2.3 | Abgrenzung gegen nicht abzugsfähige Aufwendungen (§ 12 EStG) | 73 |
| 3.1.6.3   | Die Rückzahlung von Einnahmen                                | 73 |
| 3.1.7     | Die Werbungskostenpauschbeträge                              | 74 |
| 3.1.8     | Summe der Einkünfte                                          | 75 |
| 3.1.8.1   | Grundsatz                                                    | 75 |
| 3.1.8.2   | Verlustrausgleich                                            | 76 |
| 3.1.9     | Gesamtbetrag der Einkünfte                                   | 77 |
| <hr/>     |                                                              |    |
| 3.2       | <b>Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer</b>               | 78 |
| 3.2.1     | Einkommen                                                    | 78 |
| 3.2.2     | Das zu versteuernde Einkommen                                | 79 |
| 3.2.3     | Zusammenfassung                                              | 79 |
| <hr/>     |                                                              |    |
| 3.3       | <b>Besonderheiten bei Einkünften aus Kapitalvermögen</b>     | 80 |
| <hr/>     |                                                              |    |
| 3.4       | <b>Zeitliche Bestimmungen über die Einkommensbesteuerung</b> | 81 |
| 3.4.1     | Der Bemessungszeitraum                                       | 81 |
| 3.4.2     | Der Veranlagungszeitraum                                     | 81 |
| 3.4.3     | Der Ermittlungszeitraum                                      | 82 |
| 3.4.3.1   | Begriff und Dauer                                            | 82 |
| 3.4.3.2   | Wechsel in der Steuerpflicht                                 | 82 |
| 3.4.3.3   | Wirtschaftsjahr                                              | 83 |
| <hr/>     |                                                              |    |
| 3.5       | <b>Vereinnahmung und Verausgabung (§§ 11–11b EStG)</b>       | 85 |
| 3.5.1     | Die Bedeutung des § 11 EStG                                  | 85 |

|         |                                                                       |    |
|---------|-----------------------------------------------------------------------|----|
| 3.5.2   | Der Geltungsbereich des § 11 EStG                                     | 87 |
| 3.5.2.1 | Die unmittelbare Anwendung                                            | 87 |
| 3.5.2.2 | Die analoge Anwendung                                                 | 88 |
| 3.5.3   | Die Begriffe „Zufließen“ und „Leisten“                                | 88 |
| 3.5.3.1 | Die Abtretung von Forderungen                                         | 89 |
| 3.5.3.2 | Die Aufrechnung und Umbuchung                                         | 89 |
| 3.5.3.3 | Das Damnum                                                            | 89 |
| 3.5.3.4 | Die Gutschrift                                                        | 90 |
| 3.5.3.5 | Wechsel und Scheck                                                    | 90 |
| 3.5.3.6 | Überweisung                                                           | 91 |
| 3.5.3.7 | Lastschrifteinzugsverfahren                                           | 91 |
| 3.5.4   | Ausnahmeregelung für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben | 91 |
| 3.5.5   | Umsatzsteuer-Vorauszahlungen                                          | 93 |
| 3.5.5.1 | Fälle des § 108 Abs. 3 AO                                             | 93 |
| 3.5.5.2 | Lastschrifteinzugsverfahren                                           | 94 |
| 3.5.5.3 | Zustimmungsfälle                                                      | 94 |
| 3.5.6   | Sonderbehandlung nach §§ 11a und 11b EStG                             | 94 |
| <hr/>   |                                                                       |    |
| 3.6     | Kontrollfragen                                                        | 95 |

## Kapitel 3: Einkommensteuerliche Grundbegriffe

### 3.1 Einkünfte und Gesamtbetrag der Einkünfte

#### 3.1.1 Erfassung der Bruttoerträge

Bei Einführung des EStG war zu entscheiden, ob alle Vermögensmehrungen ausnahmslos als Einkommen behandelt werden oder ob insoweit Einschränkungen gemacht werden sollten. Zu dieser Frage bestehen zwei unterschiedliche Denkansätze: Nach der sog. **Reinvermögenszuwachstheorie** gehört jede Art von Vermögensmehrung ohne Rücksicht auf ihren Ursprung zum Einkommen, also auch alle einmaligen Vermögensmehrungen wie bspw. Erbschaften, Schenkungen oder Lotteriegewinne. Nach der sog. **Quellentheorie** hingegen setzt sich das Einkommen nur aus den Erträgen **dauernd fließender Ertragsquellen** zusammen, bspw. aus Erträgen eines Betriebes (Gewinn), Erträgen der Arbeitskraft (Arbeitslohn), aus Grundbesitz (Miete bzw. Pacht) oder Kapitalvermögen (Zinsen und sonstige Kapitalerträge). Einmalige Vermögensmehrungen hingegen zählen nach der Quellentheorie nicht zum Einkommen.

Im EStG 1920 wurde der steuerliche Einkommensbegriff zunächst aus der Reinvermögenszuwachstheorie abgeleitet. Mit dem Einkommensteuergesetz 1925 vom 10.8.1925 (RGBl 1925 I 189) wurde der Katalog der bis heute gültigen sieben Einkunftsarten eingeführt, die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG abschließend aufgezählt werden. Das bedeutet, dass die ESt ausschließlich Vermögensmehrungen erfasst, die sich einer dieser sieben **Einkunftsarten** zuordnen lassen.

In § 2 Abs. 1 EStG sind – seit 1934 unverändert – die folgenden **sieben Einkunftsarten** aufgeführt:

1. § 13 EStG: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
2. § 15 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
3. § 18 EStG: Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
4. § 19 EStG: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
5. § 20 EStG: Einkünfte aus Kapitalvermögen,
6. § 21 EStG: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
7. § 22 EStG: sonstige Einkünfte.

Die zutreffende Unterscheidung einkommensteuerlich bedeutsamer Vermögensmehrungen von den nicht zu erfassenden Erträgen sowie die Abgrenzung der Einkunftsarten gegeneinander wird dadurch erleichtert, dass in den §§ 13 – 24 EStG festgelegt ist, welche Arten von Bezügen der jeweiligen Einkunftsart zuzurechnen sind. § 22 EStG enthält auch für die siebte Einkunftsart eine solche Aufzählung, durch die abschließend geregelt wird, welche Vermögensmehrungen im Rahmen der sonstigen Einkünfte anzusetzen sind. Damit ist klargestellt, dass nicht etwa – wie man aus dem Begriff „sonstige“ Einkünfte ableiten könnte – jede Vermögensmehrung, die in keine der ersten sechs Einkunftsarten eingeordnet werden kann, zu den sonstigen Einkünften rechnet. Aus den angesprochenen gesetzlichen Regelungen ergibt sich insbesondere auch, dass

66

67

68

Vermögensmehrungen durch Erbschaft, Schenkung oder Lotteriegewinne keiner der sieben Einkunftsarten zuzurechnen sind und somit nicht der ESt unterliegen.

- 69 Um die einzelnen Einkunftsarten zutreffend gegeneinander abgrenzen zu können, ist im EStG bestimmt, dass Einnahmen nur dann zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung oder zu den sonstigen Einkünften gehören, wenn sie nicht schon bei einer anderen Einkunftsart zu erfassen sind (sog. Subsidiaritätsklauseln). Wegen der Einzelheiten vgl. § 20 Abs. 8, § 21 Abs. 3, § 22 Nr. 1 Satz 1 u. Nr. 3 Satz 1 sowie § 23 Abs. 2 EStG.

**BEISPIEL 1:** A erhält eine Dividende aus Aktien, die zu seinem gewerblichen Betriebsvermögen zählen.

Es handelt sich zwar begrifflich um Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG; die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG stellt aber klar, dass die Dividende vorrangig den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG zuzurechnen ist.

**BEISPIEL 2:** Vermieter B erhält von seinem Mieter M Verzugszinsen wegen verspäteter Mietzahlungen.

Es handelt sich zwar begrifflich um Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG; die Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG stellt aber klar, dass die Zinsen vorrangig den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen sind.

- 70 *(Einstweilen frei)*

### 3.1.2 Begriff der Einkünfte

#### 3.1.2.1 Abzug von den Bruttoerträgen

- 71 Die nach Festlegung der Einkunftsarten zweite grundlegende Frage, die sich bei der Festlegung des steuerlichen Einkommensbegriffs ergibt, betrifft den Umfang, in dem Aufwendungen bei der Berechnung des Einkommens von den anzusetzenden Vermögensmehrungen abgezogen werden dürfen.
- 72 Das EStG enthält hinsichtlich der **Abzugsfähigkeit von Aufwendungen** den Grundsatz, dass sich bei jeder Einkunftsart nur diejenigen Aufwendungen auswirken dürfen, die mit der Erzielung der Bruttobeträge aus der jeweiligen Einkunftsart zusammenhängen (sog. Veranlassungsprinzip, vgl. § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG für den Bereich der Werbungskosten). Bei gleich hohen Einnahmen können die Aufwendungen, die notwendig waren, um sie zu erzielen, bei den einzelnen steuerpflichtigen Personen unterschiedlich hoch sein. Es entspricht daher der steuerlichen Gerechtigkeit, diese Aufwendungen individuell steuermindernd zu berücksichtigen.

Da die Aufwendungen jeweils bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie entstanden sind, versteht das EStG unter dem Ausdruck „**Einkünfte**“ den **Reinertrag** einer jeden Einkunftsart.

**BEISPIEL 1:** ➤ Aus der Vermietung eines Mietwohngrundstücks erzielt Grundstückseigentümer G im Jahr 01 Mieteinnahmen von 15 000 €. Die unmittelbar damit zusammenhängenden Aufwendungen betragen unter Einbeziehung der Gebäude-AfA 4 000 €.

G erzielt aus der Vermietung des Mietwohngrundstücks Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte betragen nach Abzug der Werbungskosten (4 000 €) von den Einnahmen (15 000 €) 11 000 €.

Wie aus § 2 Abs. 1 EStG hervorgeht, gilt der Ausdruck „Einkünfte“ für alle Einkunftsarten. Dabei spielt es keine Rolle, ob das Reinergebnis aus einer Einkunftsart positiv oder negativ ist. Verluste aus einer Einkunftsart können somit auch als negative Einkünfte bezeichnet werden. 73

**BEISPIEL 2:** ➤ Wie Beispiel 1. Allerdings betragen die Mieteinnahmen nur 5 000 € und die damit zusammenhängenden Aufwendungen einschließlich der Gebäude-AfA 8 000 €.

G erzielt aus der Vermietung des Mietwohngrundstücks nunmehr negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG von ./ 3 000 €.

Der Begriff „Einkünfte“ hat im EStG nicht immer die gleiche Bedeutung. Zwar wird damit im Allgemeinen das Gesamtergebnis aus einer der sieben Einkunftsarten bezeichnet, das bei einer Steuerfestsetzung zu berücksichtigen ist, im Einzelfall kann jedoch unter „Einkünften“ auch nur ein Teilergebnis aus einer Einkunftsart zu verstehen sein. 74

**BEISPIEL 3:** ➤ Ein Gewerbetreibender erzielt im Jahr 01 aus seinem Betrieb einen laufenden Gewinn nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG von 5 000 € und einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG von 11 000 €.

Die „Einkünfte“ aus Gewerbebetrieb belaufen sich auf insgesamt 16 000 €. Zu den tarifbegünstigten außerordentlichen „Einkünften“ im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gehört jedoch nur der Veräußerungsgewinn von 11 000 €.

In gleicher Weise kann der Begriff „Einkünfte“ auch in den Formulierungen der §§ 22 u. 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG nur für das Teilergebnis einer Einkunftsart gelten.

Hat der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten erzielt, so ist für jede Einkunftsart eine gesonderte Ermittlung erforderlich. Die vielfältigen Unterschiede bei der Ermittlung der einzelnen Einkunftsarten, insbesondere die unterschiedlichen Regelungen zum Umfang, in dem Aufwendungen abgezogen werden dürfen, zwingen zu dieser getrennten Berechnung der Einkünfte für jede Einkunftsart. Systematisch falsch wäre es, die Einnahmen aus mehreren Einkunftsarten zusammenrechnen und die Summe um sämtliche mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen zu vermindern, da dies in vielen Fällen zu einer unrichtigen Steuerfestsetzung führen würde. 75

Wegen der Einkünfte im Einzelnen s. Kapitel 11 Einkunftsarten.



#### BEACHTEN

Weil das EStG je nach Einkunftsart unterschiedliche Ermittlungsvorschriften vorsieht, sind die Einkünfte aus jeder Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG im Rahmen einer ESt-Veranlagung zunächst getrennt zu ermitteln. Danach sind die für jede Einkunftsart ermittelten Beträge zur Summe der Einkünfte zusammen zu rechnen (vgl. § 2 Abs. 3 EStG). Eine Besonderheit gilt dabei für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 20 EStG. Diese sind nicht in die Summe der Einkünfte ein-

zubeziehen, soweit sie nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 EStG der Abgeltungsteuer unterliegen (vgl. § 2 Abs. 5b EStG und Stichwort Abgeltungsteuer Rdn. 1932 ff.).

### 3.1.2.2 Keine Einkünfte bei Liebhaberei

- 76 Von den im Gesetz genannten Einkunftsarten setzen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und nichtselbständiger Arbeit i. d. R. eine entsprechende Tätigkeit des Steuerpflichtigen voraus. Ferner können auch sonstige Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 3 EStG auf einer Tätigkeit beruhen, bspw. im Fall von Provisionen aus gelegentlicher Vermittlungstätigkeit. Der Zweck einer derartigen Tätigkeit besteht in der Regel darin, einen finanziellen Gewinn zu erzielen.

In Ausnahmefällen wird eine solche Tätigkeit aber auch in erster Linie deshalb ausgeübt, weil sie dem Steuerpflichtigen Freude macht, unabhängig davon, ob er daraus Erträge erzielt oder Verluste erleidet. Ist Letzteres der Fall, wird also auf die Dauer gesehen kein finanzieller Gewinn angestrebt, so bezeichnet man die betreffende Tätigkeit steuerlich als sog. „**Liebhaberei**“, mit der Folge, dass das Ergebnis – sei es nun positiv oder negativ – einkommensteuerlich nicht berücksichtigt werden kann. § 2 Abs. 1 EStG, der die Einkunftsarten abschließend aufzählt, setzt nach ständiger BFH-Rechtsprechung eine ernst gemeinte Beteiligung am Wirtschaftsleben voraus (BFH, Urteil v. 25.6.1984 - GrS 4/82, BStBl 1984 II S. 751). Diese wird nur bejaht, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer gesehen beabsichtigt, positive Einkünfte aus der betreffenden Einkunftsart zu erzielen. Oberster Zweck des EStG ist es nämlich, dem Staat Einnahmen zu verschaffen. Dementsprechend darf bei den einzelnen Einkunftsarten nur das Ergebnis von Tätigkeiten erfasst werden, bei denen nicht von vornherein und bewusst ständige Verluste in Kauf genommen werden.

Die Entscheidung, ob eine Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, wird in aller Regel anhand von objektiven Merkmalen getroffen. Ist die Tätigkeit so gestaltet, dass nach den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre auf die Dauer gesehen kein Überschuss der Erträge über die Aufwendungen zu erwarten ist, so handelt es sich um Liebhaberei (BFH, Urteil v. 15.11.1984 - IV R 139/81, BStBl 1985 II S. 205). In der Praxis wird es oft nur schwer möglich sein, mit Sicherheit vorausszusagen, ob ein positives Gesamtergebnis erwartet werden kann. Deshalb ist ausschlaggebend, welcher Grad von Wahrscheinlichkeit für die Erzielung positiver Einkünfte spricht. So hat der BFH bspw. angenommen, dass trotz des Risikos aller Zuchtungsversuche beim Züchten von Pflanzen im Allgemeinen keine Liebhaberei, sondern eine ernsthafte Beteiligung am Wirtschaftsleben vorliegt (BFH, Urteil v. 6.5.1954 - IV 221/53 U, BStBl 1954 III S. 197). Dagegen hat das Gericht bei einem Kaufmann, der neben seinem Beruf ein landwirtschaftliches Anwesen mit fremden Arbeitskräften betreibt, über 14 Jahre aber nur Verluste erwirtschaftete, Liebhaberei angenommen (BFH, Urteil v. 18.3.1976 - IV R 113/73, BStBl 1976 II S. 485).

- 77 Ist entsprechend der Wesensart einer Tätigkeit und nach der Art ihrer Ausübung eindeutig Liebhaberei anzunehmen, so fällt demgegenüber die Einlassung des Steuerpflichtigen, er habe ernsthaft Einkünfte angestrebt, als subjektives Moment nicht mehr

ins Gewicht. Nur in Grenzfällen können subjektive Merkmale indizielle Bedeutung erlangen (vgl. auch BFH, Urteil v. 27.1.2000 - IV R 33/99, BStBl 2000 II S. 227).

Die Notwendigkeit, zwischen ernsthafter Beteiligung am Wirtschaftsleben und Liebhaberei zu unterscheiden, ergibt sich insbesondere bei den Einkunftsarten, die in Form einer Tätigkeit ausgeübt werden. Am häufigsten kommt Liebhaberei im Bereich der Land- und Forstwirtschaft vor. Typische Beispiele bilden das vorwiegend zu Erholungszwecken erworbene Landgut eines Industriellen oder eine ausschließlich zu Vergnügungszwecken betriebene Jagd. Ebenso ist die Tätigkeit der Schrebergärtnerei i. d. R. Liebhaberei, genau wie eine kleine Pferdezucht, auch in Verbindung mit der Erteilung von Reitunterricht, bei der der Hobbycharakter überwiegt (BFH, Urteil v. 17.3.1960 - IV 193/58 U, BStBl 1960 III S. 324).

Im gewerblichen Bereich ist bspw. die Frage aufgeworfen worden, ob Sportanlagen, die von Privatpersonen für öffentliche Massenveranstaltungen errichtet wurden, als Gewerbebetrieb oder als Liebhaberei anzusehen sind. Der BFH hat dazu entschieden, dass es sich i. d. R. um Gewerbebetriebe handelt (BFH, Urteil v. 28.6.1955 - I 25/55 U, BStBl 1955 III S. 237). 78

Auch eine Tätigkeit, die bei ernsthafter Beteiligung am Wirtschaftsleben nach §§ 18 oder 19 EStG zu beurteilen wäre, kann im Ausnahmefall Liebhaberei darstellen. 79

**BEISPIEL 1:** Ein Steuerpflichtiger, dessen wirtschaftliche Lage gesichert ist, betätigt sich als Vortragsmeister. Infolge geringer Vergütungen und häufiger Reisen hat er seit Jahren Verluste aus dieser Tätigkeit erlitten. Auch in Zukunft sind Verluste zu erwarten.

Die Verluste dürfen nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, da es sich um Liebhaberei handelt.

**BEISPIEL 2:** Ein vermögender Steuerpflichtiger ist als Dozent an einer technischen Hochschule tätig. Auf Vergütung hat er verzichtet. Ein Zusammenhang der Lehrtätigkeit mit einem Gewerbebetrieb oder einer freiberuflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht nicht.

Die Aufwendungen, die im Rahmen der Lehrtätigkeit anfallen, können nicht als Verluste aus § 19 EStG berücksichtigt werden, weil die Tätigkeit als Liebhaberei zu werten ist.

Es kann jeweils nur einheitlich für die gesamte Tätigkeit entschieden werden, ob eine ernst gemeinte Beteiligung am Wirtschaftsleben vorliegt. Verneint man diese, so muss das gesamte Ergebnis der Tätigkeit einkommensteuerlich außer Betracht bleiben. Hat man aber bejaht, dass Einkünfte ernsthaft angestrebt werden, so kommt es grundsätzlich auf die Notwendigkeit, Angemessenheit und Zweckmäßigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit den betreffenden Einkünften nicht an. Abgesehen von den gesetzlichen Einschränkungen des § 4 Abs. 4a, Abs. 5, Abs. 5b, Abs. 6 und Abs. 7 EStG kann sich eine Begrenzung des Abzugs dann allenfalls aus § 12 EStG ergeben. Mit § 4 Abs. 4 EStG u. § 9 EStG ist es jedoch nicht vereinbar, in einem solchen Falle einzelne Aufwendungen mit der Begründung vom Abzug auszuschließen, es handele sich um Liebhaberei. 80

In der Praxis liegt das Problem vielfach in der Abgrenzung zwischen subjektiven Vorträgen des Steuerpflichtigen einerseits und objektiven Merkmalen für das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht andererseits. In Zweifelsfällen beobachtet die Finanzverwaltung die Einkunftsentwicklung über mehrere Jahre und versucht darüber hinaus, durch gezielte Fragestellungen die Motivation des Steuerpflichtigen zu erkennen. Die Befra- 81

gung zum Beispiel nach Werbemaßnahmen, Kalkulationen und Gewinnprognosen, Reaktionen auf ständige Verluste, Gestaltung des Geschäftssitzes, Öffnungszeiten, Warenbeständen und nach der Zahl der Angestellten dient dazu, das Vorhandensein der Einkunftserzielungsabsicht anhand objektiver Kriterien zu überprüfen.

- 82 Obwohl die Einkünfte aus § 21 EStG nicht auf einer Tätigkeit, sondern auf einem Rechtsverhältnis beruhen, ist auch bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken in vielen Fällen zu prüfen, ob es sich hierbei um Liebhaberei handelt (BFH, Urteil v. 14.12.1976 - VIII R 99/72, BStBl 1977 II S. 305; BFH, Urteil v. 25.6.1984 - GrS 4/82, BStBl 1984 II S. 751). Die Notwendigkeit, dies zu entscheiden, stellt sich insbesondere bei nicht auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit, bei Zweit- oder Ferienwohnungen sowie bei der verbilligten Vermietung an nahe Angehörige (BFH, Urteil v. 21.10.1980 - VIII R 81/79, BStBl 1981 II S. 452).
- 82a Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung und Verpachtung kann nach dem BFH, Urteil v. 30.9.1997 - IX R 80/94 (BStBl 1998 II S. 771) grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass **Einkunftserzielungsabsicht gegeben** ist. Dies gilt nur dann nicht, wenn besondere Umstände gegen das Vorliegen einer Einkunftserzielungsabsicht sprechen (z. B. bei Mietkaufmodellen oder Bauherrenmodellen mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie) oder die Art der Nutzung für sich allein Beweisanzeichen für eine private, nicht mit der Einkunftserzielung zusammenhängende Veranlassung ist (z. B. bei einer Ferienwohnung). Nur in derartigen Ausnahmefällen muss festgestellt werden, ob während der voraussichtlichen Vermögensnutzung (Prognosezeitraum) ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erreichen ist.
- 82b Die **typisierende Annahme** einer Einkunftserzielungsabsicht gilt nach dem BFH, Beschluss v. 25.3.2003 (IX B 2/03, BStBl 2003 II S. 479) **nicht** für die dauerhafte Verpachtung von **unbebautem** Grundbesitz. Mit Urteil vom 28.11.2007 (IX R 9/06, BStBl 2008 II S. 515) bestätigt der BFH sein o.a. Urteil vom 25.3.2003 und führt weiter aus, dass der **Prognosezeitraum** bei der Verpachtung von **unbebautem** Grundbesitz **30 Jahre** beträgt. Ergänzend zum Urteil vom 28.11.2007 hat der BFH mit Urteil vom 26.11.2008 (IX R 67/07, BStBl 2009 II S. 370) entschieden, dass in Fällen, in denen ein bebautes Grundstück aufgrund eines einheitlichen Mietvertrags zusammen mit einem unbebauten Grundstück vermietet wird, die § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zugrundeliegende Typisierung der Einkunftserzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit grundsätzlich nicht für die Vermietung des unbebauten Grundstücks gilt.
- 82c Zur Überschusserzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietung und Verpachtung sowie zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Ferienwohnungen nehmen die BMF-Schreiben vom 14.10.2002 (BStBl 2002 I S. 1039) und vom 8.10.2004 (BStBl 2004 I S. 933) Stellung. In Fällen der verbilligten Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken ist § 21 Abs. 2 EStG zu beachten (vgl. hierzu Rdn. 1989 f.).
- 82d Auch in folgenden weiteren Entscheidungen hat der BFH zur Frage der Liebhaberei bzw. Einkunftserzielungsabsicht Stellung genommen:

- Nachweis der Einkunftserzielungsabsicht bei einer nach Selbstnutzung leerstehenden Wohnung (BFH 28.10.2008 IX R 1/07, BStBl 2009 II 848),
- Einkunftserzielungsabsicht bei Verpachtung von beweglichem Betriebsvermögen (BFH, Urteil v. 28.10.2008 - IX R 51/07, BFH/NV 2009 157).
- objektbezogene Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht (BFH, Urteil v. 1.4.2009 - IX R 39/08, BStBl 2009 II S. 776 u. BFH, Urteil v. 9.10.2013 - IX R 2/13, BStBl 2014 II S. 527),
- Einkunftserzielungsabsicht bei Ferienwohnungen (BFH, Urteil v. 16.4.2013 - IX R 26/11, BStBl 2013 II S. 613),
- Aufgabe der Vermietungsabsicht bei langjährigem Leerstand einer Wohnung (BFH, Urteil v. 12.6.2013 - IX R 38/12, BStBl 2013 II S. 1013) sowie
- Einkunftserzielungsabsicht bei strukturell bedingtem Leerstand von Wohnungen (BFH, Urteil v. 9.7.2013 - IX R 48/12, BStBl 2013 II S. 693).

### 3.1.3 Steuerfreie Beträge i. S. der §§ 3 bis 3c EStG

#### 3.1.3.1 Allgemeines

Nicht alle Vermögensmehrungen, die dem Grunde nach unter eine der sieben Einkunftsarten subsumiert werden können, unterliegen auch tatsächlich der ESt. Vielmehr hat der Gesetzgeber in den §§ 3 bis 3c EStG geregelt, dass bestimmte Vermögensmehrungen steuerfrei bleiben, selbst wenn sie grundsätzlich einer Einkunftsart zugerechnet werden können (sog. sachliche Steuerbefreiungen). Ursächlich dafür sind insbesondere sozial- und kulturpolitische Gründe sowie bilaterale Vereinbarungen, weitere Steuerbefreiungen dienen der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. 83

Die Steuerfreiheit der in §§ 3 bis 3c EStG genannten Einnahmen besteht unabhängig davon, inwieweit die jeweiligen Einnahmen einer Einkunftsart zugeordnet werden können. Obwohl man für viele steuerfreie Einnahmen theoretisch eine solche Zuordnung treffen könnte, werden steuerfreie Einnahmen und damit zusammenhängenden Ausgaben nicht als „Einkünfte“ i. S. des EStG angesehen. Sie sind auch insoweit nicht zu berücksichtigen, als bestimmte oder alle „Einkünfte“ Voraussetzung oder Bemessungsgrundlage für eine Steuerermäßigung sind (BFH, Urteil v. 14.1.1972 - VI R 30/69, BStBl 1972 II S. 341; BFH, Urteil v. 18.3.1983 - VI R 172/79, BStBl 1983 II S. 475). Im Ergebnis bedeutet das also, dass eine Steuerbefreiung die entsprechende „Quelle“ dem gesamten Anwendungsbereich des EStG entzieht (vgl. Rdn. 56). 83a

Die Überschrift vor § 3 EStG lautet: „**Steuerfreie Einnahmen**“. Dennoch darf aus der Befreiung bestimmter „Einnahmen“ nicht gefolgert werden, dass mit diesen Einnahmen zusammenhängende Aufwendungen bei der betreffenden Einkunftsart abgezogen werden können. Vielmehr stellt § 3c Abs. 1 EStG klar, dass Betriebsausgaben oder Werbungskosten insoweit nicht abzugsfähig sind, als sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Sonderregelungen beinhalten die Steuerbefreiungsvorschriften nach § 3 Nr. 40, Nr. 40a und Nr. 70 EStG, in denen die dort genannten Einkünfte nicht vollständig, sondern nur zu 40 % steuerfrei gestellt werden. Konsequenterweise 84

können auch die mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Abzugsbeträge nach den korrespondierenden Vorschriften des § 3c Abs. 2 bzw. Abs. 3 EStG nur zu 60 % in Abzug gebracht werden (sog. Teileinkünfteverfahren).

- 85 Obwohl § 3 EStG missverständlich nur von steuerfreien „Einnahmen“ spricht, sind die in den §§ 3 und 3b EStG aufgezählten Bezüge selbstverständlich auch dann steuerfrei, wenn sie im Rahmen eines Betriebs anfallen, es sich also begrifflich um Betriebseinnahmen handelt. Die Bedeutung der Steuerbefreiungen liegt insbesondere darin, dass die für steuerfrei erklärten Betriebseinnahmen oder Einnahmen sich in vielen Fällen zwar in eine Einkunftsart einordnen lassen, bei der Berechnung der Einkünfte aber nicht erfasst werden. Unter Einnahmen i. S. des § 2 Abs. 2 EStG sind folglich nur **steuerpflichtige** Einnahmen zu verstehen. Steuerfreie Beträge wirken sich somit weder auf die Höhe der Einkünfte, noch auf die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und des zu versteuernden Einkommens aus. Zur Einbeziehung bestimmter steuerfreier Einnahmen bei der Ermittlung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG vgl. Rdn. 2388 ff.
- 86 Wie in § 2 Abs. 2 EStG sind unter Einnahmen i. S. d. Vorschrift des § 9a EStG ebenfalls nur steuerpflichtige Beträge zu verstehen. Daraus folgt, dass der Abzug von Pauschbeträgen für Werbungskosten nach § 9a EStG nicht in Frage kommt, wenn nur steuerfreie Einnahmen erzielt werden.
- 87 Die Vorschriften der §§ 3 bis 3c EStG beinhalten keine abschließende Aufzählung der sachlichen Steuerbefreiungen im Einkommensteuerrecht. Da auch eine Systematisierung kaum möglich ist, soll nachfolgend lediglich ein Überblick über die wichtigsten Steuerbefreiungen gegeben werden.

### 3.1.3.2 Steuerbefreiung bestimmter Versicherungsleistungen

#### 3.1.3.2.1 Leistungen aus einer Kranken- oder Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1 Buchst. a EStG)

- 88 Unter die nach § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfreien Bar- und Sachleistungen (H 3.1 „Allgemeines“ EStH) aus einer gesetzlichen oder privaten Krankenversicherung sowie aus einer entsprechenden Pflegeversicherung fallen insbesondere die Zahlung von Krankengeld sowie die Erstattung von Krankheitskosten durch die gesetzliche oder private Krankenversicherung. Zu den Krankenversicherungen in diesem Sinne gehören auch Krankenhaustagegeld- und Krankentagegeldversicherungen (BFH, Urteil v. 22.5.1969 - IV R 144/68, BStBl 1969 II S. 489). Steuerfrei sind gem. H 3.1 „Krankenversicherung“ EStH auch Leistungen aus einer ausländischen Krankenversicherung (BFH, Urteil v. 26.5.1998 - VI R 9/96, BStBl 1998 II S. 581).

**BEISPIEL:** Der Gewerbetreibende A hat auf freiwilliger Basis eine Krankenversicherung und eine Krankentagegeldversicherung abgeschlossen. Mit den Leistungen aus der Krankentagegeldversicherung will er im Krankheitsfall einen Teil seiner Betriebsausgaben abdecken. Anlässlich eines Krankenhausaufenthaltes sind ihm Aufwendungen für Arzt- und Krankenhauskosten in Höhe von 5 000 € entstanden. Diese Aufwendungen werden von der Krankenversicherung er-

stattet. Darüber hinaus erhält A aus seiner Krankentagegeldversicherung einen Betrag von 1 000 €, weil er während des Krankenhausaufenthaltes arbeitsunfähig war.

Sowohl die Leistungen aus der Krankenversicherung als auch die Leistungen aus der Krankentagegeldversicherung sind steuerfrei gem. § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG. Auch die Tatsache, dass A mit den Leistungen aus der Krankentagegeldversicherung Betriebsausgaben abdecken wollte und somit ein mittelbarer Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb gegeben ist, ändert nichts an der Steuerfreiheit der Erstattungen.

### 3.1.3.2.2 Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung (§ 3 Nr. 1 Buchst. a EStG)

Zu den nach § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfreien Leistungen gehören auch Bar- und Sachleistungen (H 3.1 „Allgemeines“ EStH) aus der gesetzlichen Unfallversicherung, unabhängig davon, ob die Barleistungen als Einmalbetrag oder in Form einer Rente gezahlt werden. Die Steuerfreiheit kommt gem. H 3.1 „Unfallversicherung“ EStH auch für entsprechende Leistungen aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversicherung in Betracht (BFH, Urteil v. 7.8.1959 - VI 299/57 U, BStBl 1998 III S. 462). Dagegen gehören Renten aus einer privaten Unfallversicherung zu den sonstigen Einkünften und sind gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG mit dem Ertragsanteil zu versteuern. 89

**BEISPIEL:** B ist bei einem Verkehrsunfall von Unfallverursacher C so schwer verletzt worden, dass er einige Zeit arbeitsunfähig krank war. Die Versicherung des C zahlt an B neben den Krankheitskosten eine Entschädigung für entgangenen Verdienst in Höhe von 10 000 €. Außerdem erhält B aus einer privat abgeschlossenen Unfallversicherung eine Einmalzahlung von 5 000 €. Die Beiträge zu der Unfallversicherung hatte B als Sonderausgaben abgezogen.

Die Entschädigung seitens der Versicherung des C steht, soweit damit die Krankheitskosten abgedeckt werden, nicht im Zusammenhang mit irgendwelchen Einkünften. Eine Steuerbefreiung braucht daher nicht geprüft zu werden.

Auch die Einmalzahlung aus der privaten Unfallversicherung des B führt nicht zu einkommensteuerlich relevanten Einnahmen, weil es sich um eine einmalige Geldleistung handelt, die nicht zu Einkünften i. S. des § 2 EStG führt.

Dagegen führt die Entschädigung für entgangenen Verdienst zu Einkünften i. S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG. Eine Steuerbefreiung greift insoweit nicht ein, weil es sich um eine Entschädigung aus einer Haftpflichtversicherung, allenfalls aus einer Unfallversicherung des C handelt, die nicht gesetzliche Unfallversicherung des B ist.

### 3.1.3.2.3 Sachleistungen und Kinderzuschüsse aus der gesetzlichen Rentenversicherung einschließlich Sachleistungen nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte (§ 3 Nr. 1 Buchst. b EStG)

Träger der gesetzlichen Rentenversicherung in Deutschland ist die Deutsche Rentenversicherung. Für Selbständige in den Bereichen Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau sowie für Angehörige dieses Personenkreises ist die Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau (SVLFG) zuständig. Steuerfrei nach § 3 Nr. 1 Buchst. b EStG sind nur Sachleistungen, die nach SGB VI bzw. nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte erbracht werden, nicht dagegen die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen in Form von Barleistungen gezahlten Renten. Diese unterliegen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG mit ihrem Besteuerungsanteil der ESt. Kinderzuschüsse, die als Zuschlag zur Rente aus der gesetzli- 90

chen Rentenversicherung gezahlt werden, sind dagegen nach § 3 Nr. 1 Buchst. b EStG steuerfrei.

### 3.1.3.3 Leistungen zur Arbeitsförderung (§ 3 Nr. 2 EStG)

- 91 Zu den steuerfreien Leistungen zur Arbeitsförderung nach dem SGB III gehören insbesondere das Arbeitslosengeld, das Teilarbeitslosengeld, das Kurzarbeitergeld, der Zuschuss zum Arbeitsentgelt, das Übergangsgeld, der Gründungszuschuss sowie die übrigen Leistungen nach dem SGB III und entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder, soweit sie Arbeitnehmern oder Arbeitsuchenden oder zur Förderung der Aus- oder Weiterbildung oder Existenzgründung der Empfänger gewährt werden (§ 3 Nr. 2 Buchst. a EStG). Zuschüsse zur Förderung von Existenzgründern aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds und aus Landesmitteln sind gem. H 3.2 „Existenzgründerzuschuss“ EStH nicht steuerfrei, wenn sie nicht der Aufstockung des Überbrückungsgeldes nach SGB III dienen (vgl. BFH, Urteil vom 26. 6. 2002, BStBl 2002 II S. 697).

Außerdem sind nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfrei:

- das Insolvenzgeld und Leistungen auf Grund der in §§ 169, 175 Abs. 2 SGB III genannten Ansprüche sowie Zahlungen des Arbeitgebers an einen Sozialleistungsträger auf Grund des gesetzlichen Forderungsübergangs nach § 115 Abs. 1 SGB X, wenn ein Insolvenzereignis nach § 165 SGB III vorliegt (§ 3 Nr. 2 Buchst. b EStG),
- die Arbeitslosenbeihilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz (§ 3 Nr. 2 Buchst. c EStG),
- Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach SGB II (§ 3 Nr. 2 Buchst. d EStG) sowie
- mit den in § 3 Nr. 1 bis Nr. 2 Buchst. d und Nr. 67 Buchst. b EStG genannten Leistungen vergleichbare Leistungen ausländischer Rechtsträger, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet oder in der Schweiz haben (§ 3 Nr. 2 Buchst. e EStG).

Die nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfreien Leistungen unterliegen grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG (vgl. Rdn. 2388 ff.).

**Zahlungen** nach dem SGB III, die dem **Arbeitgeber** zufließen, sind **nicht** nach § 3 Nr. 2 EStG steuerbefreit. Dies gilt auch für aus dem Ausland bezogenes Arbeitslosengeld. Es handelt sich dabei um wiederkehrende Bezüge i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG, die ggf. nach dem DBA mit dem jeweiligen ausländischen Staat steuerfrei sein können (R 3.2 EStR).

Das nach SGB II gezahlte sog. **Arbeitslosengeld II** (besser bekannt unter der Bezeichnung „**Hartz IV**“) dient der Sicherung des Existenzminimums und steht nicht im Zusammenhang mit einer Einkunftsart. Es unterliegt somit – auch ohne gesetzliche Steuerbefreiungsvorschrift – weder der Einkommensbesteuerung noch findet der Progressionsvorbehalt Anwendung.

### 3.1.3.4 Kapitalabfindungen und Beitragserstattungen (§ 3 Nr. 3 Buchst. a bis d EStG)

Steuerfrei sind Rentenabfindungen, Beitragserstattungen, Kapitalabfindungen und Ausgleichszahlungen, soweit sie nach den Bestimmungen des SGB aus der Deutschen Rentenversicherung, aus der Knappschaftsversicherung oder aufgrund beamtenrechtlicher Bestimmungen des Bundes und der Länder, insbesondere nach dem Beamtenversorgungs- bzw. Soldatenversorgungsgesetz gezahlt werden. Darüber hinaus fallen auch entsprechende Leistungen aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen unter die Steuerbefreiung. Nicht darunter fallen hingegen laufende Bezüge, die aufgrund der genannten Bestimmungen gezahlt werden, wie bspw. Beamtenpensionen, die nach §§ 19 Abs. 1 Nr. 2, 19 Abs. 2 Nr. 1 EStG der Besteuerung unterliegen. 92

### 3.1.3.5 Beihilfen und Zuschüsse zur Abmilderung der Belastungen aufgrund der Coronakrise (§ 3 Nr. 11a EStG)

Steuerfrei nach § 3 Nr. 11a EStG sind Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1.500 €, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährt. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Zuwendungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastungen aufgrund der Corona-Krise und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (vgl. § 8 Abs. 4 EStG) geleistet werden. Der Arbeitgeber hat die steuerfreien Leistungen im Lohnkonto aufzuzeichnen. 93

Die Steuerbegünstigung wurde durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020 (BGBl 2020 I 1385) eingeführt und war ursprünglich auf Beihilfen und Unterstützungen befristet, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer in der Zeit vom 01.03. bis 31.12.2020 gewährt hat. Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 (BGBl 2020 I 3096) wurde der Begünstigungszeitraum zunächst bis zum 30.6.2021 und durch das Gesetz vom 2.6.2021 (BGBl 2021 I 1259) nochmals bis zum 31.03.2022 verlängert. Im zu der Steuerbefreiungsvorschrift ergangenen BMF-Schreiben vom 26.10.2020 (BStBl 2020 I S. 1227) stellt die Finanzverwaltung klar, dass § 3 Nr. 11a EStG als „lex specialis“ Vorrang vor der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 EStG hat. Auch andere Steuerbefreiungen, Bewertungsvergünstigungen oder Pauschalbesteuerungsmöglichkeiten bleiben unberührt und können neben § 3 Nr. 11a EStG gewährt werden. Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld sind nach § 3 Nr. 28a EStG begünstigt und fallen grundsätzlich nicht unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11a EStG.

### 3.1.3.6 Ersatz von Reisekosten-, Kosten doppelter Haushaltsführung und Umzugskosten (§ 3 Nr. 13 u. 16 EStG)

Werden einem Arbeitnehmer im öffentlichen Dienst Reisekosten, Kosten einer doppelten Haushaltsführung (Trennungsgeld) oder Umzugskosten aus öffentlichen Kassen ersetzt, so sind diese Vergütungen grundsätzlich steuerfrei nach § 3 Nr. 13 EStG. Die Steuerbefreiung gilt jedoch nur insoweit, als die nach den einschlägigen einkommensteuerlichen Vorschriften als Werbungskosten abzugsfähigen Beträge nicht überschritten werden. Insbesondere dürfen die steuerfreien Vergütungen die nach § 9 Abs. 4a EStG 94

maßgebenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand nicht übersteigen, vom Arbeitgeber gezahlte Trennungsgelder sind nur bis zu den nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abziehbaren Aufwendungen steuerfrei (vgl. R 3.13 LStR). So können bspw. Aufwendungen für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich mit der Entfernungspauschale von 0,30 € und ab dem 21. Kilometer 0,35 € (2021 bis 2023) bzw. 0,38 € (2024 bis 2026) je vollem Entfernungskilometer steuerfrei ersetzt werden (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 und 6 EStG).

Analog zu § 3 Nr. 13 EStG werden gem. § 3 Nr. 16 EStG auch Vergütungen an Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung steuerfrei gestellt, soweit die nach § 9 EStG als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nicht überschritten werden.

### **3.1.3.7 Zuschüsse zur Krankenversicherung von Rentnern (§ 3 Nr. 14 EStG)**

- 95 Steuerfrei nach § 3 Nr. 14 EStG sind Zuzahlungen eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Beiträgen von Rentnern zu deren Krankenversicherung, unabhängig davon ob diese Leistungen in Form von Zuschüssen zur privaten Krankenversicherung oder nach § 249a SGB V als Anteile an den Beiträgen zur gesetzlichen Krankenversicherung geleistet werden.

### **3.1.3.8 Zuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 3 Nr. 15 EStG)**

- 95a Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl 2018 I 2338) werden ab VZ 2019 zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (vgl. § 8 Abs. 4 EStG) gewährte Arbeitgeberleistungen zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte steuerfrei gestellt. Das gleiche gilt für Fahrten des Arbeitnehmers zu einem Sammelpunkt bzw. zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG, die nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale berücksichtigt werden. Darüber hinaus wird die Steuerbegünstigung auch für private Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr gewährt. Die Vorschrift soll zu einer Minderung der Umweltbelastung und des Energieverbrauchs führen, indem für die Arbeitnehmer Anreize zur Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel geschaffen werden.
- 95b Die Steuerbefreiung gilt für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Zurverfügungstellung von Fahrausweisen durch den Arbeitgeber, für Zuschüsse des Arbeitgebers zum Erwerb von Fahrausweisen sowie für entsprechende Leistungen Dritter, die mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis erbracht werden. Sie ist darüber hinaus auch

in Fällen anwendbar, in denen der Arbeitgeber nur mittelbar (z. B. durch Abschluss eines Rahmenabkommens) an der Vorteilsgewährung beteiligt ist.

Nicht von der Steuerbefreiung erfasst werden Arbeitgeberleistungen zu Taxifahrten oder zur Nutzung des Luftverkehrs sowie Zuschüsse und Sachbezüge, die durch Umwandlung des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns finanziert werden; auch die private Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel außerhalb des öffentlichen Personennahverkehrs ist nicht begünstigt. 95c

Die steuerfreien Leistungen werden gem. § 3 Nr. 15 Satz 3 EStG auf die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG angerechnet.

### 3.1.3.9 Steuerbefreiung für Weiterbildungsleistungen (§ 3 Nr. 19 EStG)

Mit der Einführung des § 3 Nr. 19 EStG durch das Jahressteuergesetz 2019 vom 12.12.2019 (BGBl. 2019 I 2451) werden bestimmte Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers zugunsten seiner Arbeitnehmer ab VZ 2019 steuerfrei gestellt. Voraussetzung ist, dass es sich entweder um Maßnahmen nach § 82 Abs. 1 bzw. Abs. 2 SGB III oder um Maßnahmen zur Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers handelt. Die Steuerbefreiung ist jedoch ausgeschlossen, wenn die Weiterbildungsleistungen überwiegend Belohnungscharakter haben.

In der ab VZ 2020 gültigen Neufassung des § 3 Nr. 19 EStG (Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020, BGBl. 2020 I 3096) wurde ergänzt, dass auch Weiterbildungsleistungen auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten steuerfrei erbracht werden können. Außerdem fallen Beratungsleistungen zur beruflichen Neuorientierung des Arbeitnehmers bei Beendigung des Dienstverhältnisses unter die Steuerbefreiung.

### 3.1.3.10 Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26, 26a, 26b EStG)

#### 3.1.3.10.1 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG (Übungsleiterpauschale)

##### 3.1.3.10.1.1 Allgemeines

Einnahmen aus folgenden nebenberuflichen Tätigkeiten werden nach § 3 Nr. 26 EStG bis zur Höhe von jährlich 2 400 € bzw. ab VZ 2021 bis zur Höhe von jährlich 3 000 € steuerfrei gestellt: 96

- ▶ Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder einer vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeit,
- ▶ künstlerische Tätigkeiten oder
- ▶ Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die betreffende Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedsstaat der EU, einem EWR-Staat oder in der Schweiz ansässig ist, oder einer dort ansässi-

gen unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeübt wird.

### 3.1.3.10.1.2 Begünstigte Tätigkeiten

- 97 Einheitliches Merkmal der begünstigten Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer ist, dass durch persönlichen Kontakt Einfluss auf andere Menschen genommen wird, um dadurch deren geistige und körperliche Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern. Gemeinsames Kriterium der begünstigten Tätigkeiten ist daher die **pädagogische Ausrichtung**.

Unter die Steuerbefreiung fallen bspw. die Tätigkeit eines Sporttrainers, Chorleiters, Orchesterdirigenten, die Lehr- und Vortragstätigkeit im Rahmen der Allgemeinbildung und Ausbildung sowie die Durchführung von Kursen und Vorträgen an Schulen und Volkshochschulen (z. B. Erste-Hilfe-Kurs, Erteilung von Schwimmunterricht etc.). Auch für Personen, die betreuend im Jugend- und Sportbereich gemeinnütziger Vereine tätig werden wie bspw. Jugendleiter, Ferienbetreuer oder Schulwegbegleiter kommt die Übungsleiterpauschale in Betracht.

Im Bereich der nebenberuflichen **künstlerischen** Tätigkeit sind an den Begriff „künstlerisch“ dieselben strengen Anforderungen zu stellen wie an die hauptberufliche künstlerische Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

- 98 Nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind bspw. Tätigkeiten als Vorstandsmitglied, Vereinskassierer oder Gerätewart bei einem Sportverein, da diese Personen keine Übungsleitende, ausbildende, erzieherische, betreuende oder künstlerische Funktion ausüben. Auch ehrenamtlich tätige Betreuer (§§ 1896, § 1908i BGB), ehrenamtlich tätige Vormünder (§ 1773 BGB) und ehrenamtliche Pfleger (§§ 1909 ff., 1915 BGB) fallen nicht unter die Regelung, da insoweit kein direkter pädagogisch ausgerichteter persönlicher Kontakt zu den betreuten Menschen besteht. In diesen Fällen ist jedoch zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a (Rdn. 106 ff.) bzw. Nr. 26b EStG (Rdn. 113) in Frage kommt.
- 99 Die Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen umfasst außer der Dauerpflege auch **hauswirtschaftliche oder betreuende** Hilfsdienste bei der häuslichen Versorgung, z. B. Unterstützung bei der Grund- und Behandlungspflege, bei häuslichen Verrichtungen (z. B. Putzen, Kochen) und Einkäufen, beim Schriftverkehr, Leistungen im Rahmen der Altenhilfe nach § 71 SGB XII (z. B. Hilfe bei der Wohnungs- und Heimplatzbeschaffung), in Fragen der Inanspruchnahme altersgerechter Dienste, und bei Sofortmaßnahmen gegenüber Schwerkranken und Verunglückten, z. B. durch Rettungssanitäter und Ersthelfer (vgl. R 3.26 Abs. 1 LStR). Nicht begünstigt sind jedoch reine Hilfsdienste (z. B. Putzen, Waschen und Kochen) im Reinigungsdienst oder in der Küche von Altenheimen, Krankenhäusern und Behinderteneinrichtungen, da in diesen Fällen keine häusliche Betreuung im engeren Sinne stattfindet und kein unmittelbarer persönlicher Bezug zu den gepflegten Menschen besteht.
- 100 In Ergänzung zu den Verwaltungsanweisungen in R 3.26 LStR hat die OFD Frankfurt am Main mit Rundvfg. v. 2.9.2019 S 2245 A-002-St 29 zur Anwendbarkeit des § 3 Nr. 26 EStG in folgenden Einzelfällen Stellung genommen:

- ▶ Ärzte im Behinderten- und Corona-Sport
- ▶ Aufsichtsvergütung für die juristische Staatsprüfung
- ▶ Bahnhofsmision
- ▶ Behindertentransport
- ▶ Bereitschaftsleistungen und Jugendgruppenleiter
- ▶ Diakon
- ▶ Ehrenamtliche Auditoren zur Akkreditierung akademischer Studiengänge im Rahmen des paneuropäischen Bologna-Prozesses
- ▶ Ehrenamtliche Richter, Schöffen
- ▶ Ferienbetreuer
- ▶ Feuerwehrleute
- ▶ Hauswirtschaftliche Tätigkeiten in Altenheimen, Krankenhäusern usw.
- ▶ Helfer im sog. Hintergrunddienst des Hausnotrufdienstes
- ▶ Küchenmitarbeiter in Waldheimen
- ▶ Lehrbeauftragte an Schulen
- ▶ Mahlzeitendienste
- ▶ Notfallfahrten bei Blut- und Organtransport
- ▶ Organistentätigkeit
- ▶ Patientenfürsprecher
- ▶ Predikanten
- ▶ Richter, Parcourschefs u. deren Assistenten bei Pferdesportveranstaltungen
- ▶ Rettungssanitäter, Rettungsschwimmer, Notärzte im Rettungsdienst
- ▶ Schulweghelfer und Schulbusbegleiter
- ▶ Stadtführer/Museumsführer
- ▶ Statisten/Komparsen bei Theateraufführungen
- ▶ Versicherungsberatung
- ▶ Versichertenälteste
- ▶ Zahnärzte im Arbeitskreis Jugendzahnpflege

#### 3.1.3.10.1.3 Nebenberuflichkeit

Weitere Voraussetzung für die Gewährung des Übungsleiterpauschbetrags ist, dass die jeweilige begünstigte Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird. Das ist der Fall, wenn die Tätigkeit – bezogen auf das KJ. – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Es können deshalb auch solche Personen nebenberuflich tätig sein, die keinen Hauptberuf im steuerrechtlichen Sinne ausüben, z. B. Hausfrauen, Vermieter, Studenten, Rentner oder Arbeitslose. 101

Übt ein Stpfl. mehrere verschiedenartige Tätigkeiten i. S. d. § 3 Nr. 26 EStG aus, so ist die Nebenberuflichkeit grundsätzlich für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen. Mehrere gleichartige Tätigkeiten sind zusammenzufassen, z. B. mehrere Unterrichtstätigkeiten an unterschiedlichen begünstigten Einrichtungen, wenn jede einzelne Tätigkeit ihrem

Umfang nach die Drittelgrenze nicht überschreitet. Steht eine bestimmte Tätigkeit im Zusammenhang mit der ausgeübten Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen, so wird sie nicht nebenberuflich ausgeübt (vgl. R 3.26 Abs. 2 LStR).

#### **3.1.3.10.1.4 Auftraggeber/Arbeitgeber**

- 102 Der Freibetrag wird nur gewährt, wenn die Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedsstaat der EU oder einem EWR-Staat belegen ist, oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeübt wird. Als juristische Personen des öffentlichen Rechts kommen neben den Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden) auch Gemeindeverbände, Industrie-, Handels- und Handwerksammern, Rechtsanwalts-, Steuerberater- und Wirtschaftsprüferkammern sowie Ärztekammern, Universitäten oder die Träger der Sozialversicherung in Betracht. Bei einer Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist es unschädlich, wenn sie für einen Betrieb gewerblicher Art ausgeführt wird, da Betriebe gewerblicher Art auch gemeinnützigen Zwecken dienen können (z. B. Krankenhäuser oder Kindergärten). Zu den Einrichtungen i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gehören Körperschaften, Personenvereinigungen, Stiftungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung oder dem Stiftungsgeschäft und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO verfolgen. Nicht zu den begünstigten Einrichtungen gehören bspw. Berufsverbände (Arbeitgeberverband, Gewerkschaft) oder Parteien (vgl. R 3.26 Abs. 3 LStR).
- 102a Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl 2018 I S. 2338) wurde der Anwendungsbereich des § 3 Nr. 26 EStG auf nebenberufliche Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag einer in der Schweiz ansässigen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder vergleichbaren Einrichtung in der Schweiz ausgedehnt. Hintergrund der Neuregelung war ein Urteil des EUGH, der die Nichtgewährung des Freibetrags im Verhältnis zur Schweiz als Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen zwischen der EU und der Schweiz angemahnt hatte (EUGH, Urteil v. v. 21.9.2016 - Rs.C-478/15). Die Regelung ist nach § 52 Abs. 4 Satz 5 EStG in allen offenen Fällen anzuwenden.

#### **3.1.3.10.1.5 Höchstbetrag**

- 103 Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG i. H. v. 2 400 € (ab VZ 2021 3 000 €) ist ein Jahresbetrag, d. h. es erfolgt keine zeitanteilige Kürzung, wenn die begünstigte Tätigkeit nicht ganzjährig ausgeübt wird. Er wird auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten nebeneinander ausgeübt werden (vgl. R 3.26 Abs. 8 LStR). Die Steuerbefreiung ist bei Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartnern stets personenbezogen vorzunehmen. Bei einer Zusammenveranlagung kann der Freibetrag demnach von jedem Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartner bis zur Höhe der Einnahmen, die er für eine eigene begünstigte Tätigkeit erhält, höchstens jedoch bis 2 400 € (ab VZ 2021 3 000 €) jährlich in Anspruch genommen werden. Eine Übertragung des nicht ausgeschöpften Teils des Freibetrags eines Ehegatten oder Lebenspartners auf höhere

Einnahmen des anderen Ehegatten oder Lebenspartners aus einer begünstigten nebenberuflichen Tätigkeit ist nicht zulässig.

### 3.1.3.10.1.6 Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten

Nach § 3c Abs. 1 EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Ausgaben, die zugleich steuerfreie und steuerpflichtige Einnahmen betreffen, sind – ggf. im Schätzungsweg – aufzuteilen und anteilig abzuziehen. 104

Abweichend von diesen Grundsätzen dürfen die mit der begünstigten Tätigkeit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben nach § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG insoweit abgezogen werden, als sowohl die Einnahmen als auch die Betriebsausgaben oder Werbungskosten den steuerfreien Betrag von 2 400 € (ab VZ 2021 3 000 €) übersteigen, d. h. Ausgaben können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie den Betrag von 2 400 € (ab VZ 2021 3 000 €) übersteigen. Unabhängig davon ist bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in jedem Fall der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG in Höhe von 1 000 € anzusetzen, soweit er nicht bereits bei anderen Dienstverhältnissen verbraucht ist (vgl. R 3.26 Abs. 9 LStR).

**BEISPIEL 1:** ➔ A erzielt im VZ 2021 freiberufliche Einnahmen von 2 800 €, die nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind. Die Ausgaben dazu betragen 2 400 €.

Die Einnahmen sind in voller Höhe steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG. Die Ausgaben dürfen nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abgezogen werden, da sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

**BEISPIEL 2:** ➔ B erzielt im VZ 2021 freiberufliche Einnahmen von 3 400 €, die nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind. Die Ausgaben dazu betragen 3 300 €.

Da die Einnahmen von 3 400 € den Höchstbetrag von 3 000 € übersteigen, ist § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG anzuwenden. Danach dürfen die Ausgaben nur insoweit abgezogen werden, als sie den Freibetrag von 3 000 € übersteigen. Die Ausgaben sind demnach i. H. v. 300 € zu berücksichtigen, so dass sich steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 100 € (Einnahmen 400 € - Ausgaben 300 €) ergeben.

Abweichend von der Verwaltungsauffassung in R 3.26 Abs. 9 LStR kommt das FG Berlin-Brandenburg mit rechtskräftigem Urteil vom 5.12.2007 (7 K 3121/05 B, EFG 2008, 1535, MAAAC-8162) zur Auffassung, dass Ausgaben im Zusammenhang mit einer nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigten Tätigkeit immer dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten angesetzt werden können, wenn sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen. Dies gelte selbst dann, wenn sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben unter dem Freibetrag von 2 400 € (ab VZ 2021 3 000 €) liegen. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. 1 500 € Einnahmen aus einer nebenberuflichen, selbstständigen Trainertätigkeit i. S. d. § 3 Nr. 26 EStG. Den Einnahmen standen Ausgaben i. H. v. 3 376 € gegenüber, so dass der Stpfl. einen Verlust i. S. d. § 18 EStG aus der Übungsleitertätigkeit i. H. v. 1 876 € beanspruchte. Das FG erkannte den Verlust – im Gegensatz zum zuständigen Finanzamt – in der beantragten Höhe an. Auch das FG Rheinland-Pfalz hat sich in seinem Urteil vom 25.5.2011 - 2 K 1996/10 (EFG 2011 1596) der Auffassung des FG Berlin-Brandenburg angeschlossen. Es heißt im Leitsatz sinngemäß: Das Ausgaben- 105

abzugsverbot des § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG ist auch dann auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen begrenzt, wenn diese unter dem Freibetrag von 2 400 € (ab 2021 3 000 €) liegen.

Entgegen der o.a. Rechtsprechung hält die Finanzverwaltung an ihrer gegenteiligen Rechtsauffassung fest und lässt R 3.26 Abs. 9 LStR unverändert bestehen.

**BEISPIEL 3:** A erzielt im VZ 2021 freiberufliche Einnahmen von 2 400 €, die nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind. Die Ausgaben dazu betragen 2 600 € (Fallvariante: 3 600 €).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung können die Ausgaben gem. § 3 Nr. 26 Satz 2 i.V.m. § 3c Abs. 1 EStG nicht berücksichtigt werden, da die Einnahmen den Höchstbetrag von 3 000 € nicht übersteigen. Folgt man der o.a. Auffassung der Finanzgerichte, so wären die Ausgaben zu berücksichtigen, so dass sich insgesamt ein Verlust von 200 € (Fallvariante: Verlust 1 200 €) ergibt.

### 3.1.3.10.2 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG (Ehrenamtspauschale)

#### 3.1.3.10.2.1 Allgemeines

- 106 Nach § 3 Nr. 26a EStG sind ergänzend zu § 3 Nr. 26 EStG Einnahmen aus allen **nebenberuflichen** Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich bis zu einem Betrag von jährlich 720 € (ab VZ 2021 840 €) steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist analog zu § 3 Nr. 26 EStG, dass die betreffende Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedsstaat der EU, einem EWR-Staat oder in der Schweiz ansässig ist, oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden dortigen Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke, ausgeübt wird.

#### 3.1.3.10.2.2 Begünstigte Tätigkeiten

- 107 Da § 3 Nr. 26a EStG im Gegensatz zu § 3 Nr. 26 EStG keine Begrenzung auf bestimmte (qualifizierte) Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich beinhaltet, ist der Anwendungsbereich der Vorschrift erheblich weiter. Begünstigt sind bspw. auch Tätigkeiten als Vorstandsmitglied, Kassierer, Platzwart, Bürokraft oder Reinigungspersonal im Dienst einer begünstigten Einrichtung. Betroffen sind auch Väter und Mütter, die ihre Kinder zum Fußballspiel fahren und dafür eine Aufwandsentschädigung erhalten, oder auch der Zeugwart eines Sportvereins, der die Trikots wäscht. Die Tätigkeit der Amateursportler ist dagegen nicht begünstigt.
- 108 Eine Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer steuerbegünstigten Körperschaft muss für deren ideellen Bereich einschließlich ihrer Zweckbetriebe ausgeübt werden. Tätigkeiten in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und bei der Verwaltung des Vermögens sind dagegen nicht begünstigt. Hinsichtlich Nebenberuflichkeit und Auftraggeber/Arbeitgeber gelten die Ausführungen zu § 3 Nr. 26 EStG entsprechend (vgl. Rdn. 101 bis 102a).

#### 3.1.3.10.2.3 Höchstbetrag

- 109 Auch der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG i.H.v. 720 € (ab VZ 2021 840 €) ist ein Jahresbetrag, der nicht zeitanteilig zu kürzen ist, wenn die begünstigte Tätigkeit lediglich

wenige Monate ausgeübt wird. Er kann auch dann nur einmal gewährt werden, wenn in einem VZ mehrere begünstigte Tätigkeiten ausgeübt werden. Die Steuerbefreiung ist auch bei Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartnern stets personenbezogen zu gewähren, die Übertragung eines nicht ausgeschöpften Freibetrags auf den Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartner im Rahmen einer Zusammenveranlagung ist nicht möglich.

#### **3.1.3.10.2.4 Konkurrenzvorschriften**

Die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 26 und Nr. 26a EStG sind grundsätzlich nebeneinander anwendbar, allerdings nicht gleichzeitig für ein- und dieselbe Tätigkeit. Die Steuerbefreiungen des § 3 Nr. 12 und Nr. 26 EStG gehen der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26a EStG vor. Für eine Tätigkeit, die neben einer nach § 3 Nr. 12 oder Nr. 26 EStG begünstigten Tätigkeit bei einer anderen oder derselben Körperschaft ausgeübt wird, kann die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird und die Tätigkeiten voneinander trennbar sind, gesondert vergütet werden und die dazu getroffenen Vereinbarungen eindeutig sind und auch vereinbarungsgemäß durchgeführt werden. Einsatz- und Bereitschaftsdienstzeiten der Rettungssanitäter und Ersthelfer sind als einheitliche Tätigkeit zu behandeln, die insgesamt unter § 3 Nr. 26 EStG fällt und für die deshalb die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG nicht, auch nicht teilweise gewährt werden kann. 110

Aufwandsentschädigungen nach § 1835a BGB an ehrenamtlich tätige Betreuer (§§ 1896, 1908 BGB), Vormünder (§ 1773 BGB) und Pfleger (§§ 1909 ff., 1915 BGB) fallen ausschließlich unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG. Eine Anwendung des § 3 Nr. 26a EStG ist insoweit ausgeschlossen (vgl. § 3 Nr. 26a Satz 2 EStG).

#### **3.1.3.10.2.5 Verschiedenartige Tätigkeiten**

Erzielt der Steuerpflichtige Einnahmen, die teils für eine Tätigkeit i. S. d. § 3 Nr. 26a EStG und teils für eine andere Tätigkeit, die nicht unter § 3 Nr. 12, 26 oder 26a EStG fällt, gezahlt werden, ist der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG lediglich für den entsprechenden Anteil zu gewähren. Andere Steuerbefreiungsvorschriften, z. B. § 3 Nr. 13, 16 EStG sind jedoch unabhängig von § 3 Nr. 26a EStG zusätzlich anwendbar. Sind für bestimmte Einnahmen sowohl § 3 Nr. 26a EStG als auch andere Steuerbefreiungsvorschriften einschlägig, so können diese Vorschriften in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Reihenfolge berücksichtigt werden. 111

#### **3.1.3.10.2.6 Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug**

Analog zu § 3 Nr. 26 EStG ist der Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 26a EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, gem. Satz 3 der Vorschrift nur dann möglich, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit und gleichzeitig auch die jeweiligen Ausgaben den Freibetrag übersteigen. In Arbeitnehmerfällen ist in jedem Falle der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG anzusetzen, soweit er nicht bereits bei anderen Dienstverhältnissen verbraucht ist. 112

**BEISPIEL:** A erzielt im VZ 2021 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nebenbei arbeitet er als Tierpfleger in einem als gemeinnützig anerkannten städtischen Tierheim und erhält für diese Tätigkeit insgesamt 2 000 € jährlich. Weitere Einkünfte hat A nicht.

Die steuerpflichtigen Einkünfte aus der nebenberuflichen Tätigkeit nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags von 1 000 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1a EStG) und des Freibetrags nach § 3 Nr. 26a EStG von 840 € betragen 160 €.

Zu weiteren Einzelheiten siehe auch das BMF-Schreiben betr. steuerfreie Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit; Anwendungsschreiben zu § 3 Nr. 26a und 26b EStG (BMF v. 21.11.2014, BStBl 2014 I S. 1581). Zur Bezahlung ehrenamtlicher Vereinsvorstände s. das BMF-Schreiben vom 14.10.2009 (BStBl 2009 I S. 1318).

### 3.1.3.10.3 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG

- 113 Da der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG nur in Frage kommt, wenn mit der Tätigkeit ein direkter pädagogisch ausgerichteter persönlicher Kontakt zu den betreuten Menschen hergestellt wird, gilt er nicht für Aufwandsentschädigungen nach § 1835a BGB, die an ehrenamtliche rechtliche **Betreuer** (§§ 1896 ff. BGB), ehrenamtlich tätige **Vormünder** (§ 1773 BGB) und ehrenamtliche **Pfleger** (§§ 1909 ff. BGB) gezahlt werden.

Diese Einnahmen fallen jedoch unter die Steuerbefreiung nach **§ 3 Nr. 26b EStG**. Danach sind die entsprechenden Aufwandsentschädigungen allerdings nur insoweit steuerfrei, als sie zusammen mit anderen steuerfreien Einnahmen, die die Voraussetzungen des § 3 Nr. 26 EStG erfüllen, den Freibetrag von 2 400 € (ab VZ 2021 3 000 €) jährlich nicht überschreiten. Im Ergebnis können somit Einnahmen aus steuerbegünstigten Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 und Nr. 26b EStG maximal i. H. v. insgesamt 2 400 € (ab VZ 2021 3 000 €) jährlich steuerfrei bleiben. Hinsichtlich der Berücksichtigung von Ausgaben gilt gem. § 3 Nr. 26b Satz 2 EStG der Satz 2 des § 3 Nr. 26 EStG entsprechend (vgl. Rdn. 104 ff.).

§ 3 Nr. 26b EStG hat gem. § 3 Nr. 26a Satz 2 EStG Vorrang vor § 3 Nr. 26a EStG. Gleichwohl können die Freibeträge nach diesen Vorschriften auf Einnahmen aus verschiedenen Tätigkeiten nebeneinander gewährt werden.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26b EStG gilt nur für Aufwandsentschädigungen nach § 1835a BGB (ab VZ 2023 Aufwandspauschalen nach § 1878 BGB); einer Begünstigung des Aufwandsersatzes nach § 1835 BGB bedarf es nicht, weil sich getätigte Auslagen und erhaltene Erstattungen ausgleichen. Die begünstigte Aufwandsentschädigung beträgt nach § 1835a Abs. 1 Satz 1 BGB i. V. m. § 22 JVEG für jede ehrenamtliche Vormundschaft oder Betreuung  $19 \times 21 \text{ €} = 399 \text{ €}$  bzw. ab VZ 2021  $19 \times 25 \text{ €} = 475 \text{ €}$ . Zu weiteren Einzelheiten siehe auch das BMF-Schreiben betr. steuerfreie Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit; Anwendungsschreiben zu § 3 Nr. 26a und 26b EStG (BMF v. 21.11.2014, BStBl 2014 I 1581).

### 3.1.3.11 Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von Kindern (§ 3 Nr. 33 EStG)

- 113a Steuerfrei nach § 3 Nr. 33 EStG sind Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung nicht schulpflichtiger Kinder des Arbeitnehmers in Kindergärten oder

vergleichbaren Einrichtungen. Voraussetzung ist jedoch, dass die Leistungen des Arbeitgebers zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (vgl. § 8 Abs. 4 EStG) erbracht werden. Mit Beschluss vom 14.4.2021 (BStBl 2021 II 772) hat der BFH entschieden, dass die als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG abziehbaren Kinderbetreuungskosten ggf. um gem. § 3 Nr. 44 EStG steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zu kürzen sind, da der Steuerpflichtige insoweit nicht wirtschaftlich belastet wird.

### **3.1.3.12 Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsfürsorge (§ 3 Nr. 34 EStG)**

Nach § 3 Nr. 34 EStG sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (vgl. § 8 Abs. 4 EStG) erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verhinderung und Vermin- 114  
derung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit (§§ 20 und 20a SGB V) steuerfrei, soweit sie den Freibetrag von 600 € (bis VZ 2019 500 €) im Kalenderjahr nicht übersteigen. Der Freibetrag gilt pro Kalenderjahr und Arbeitnehmer, der überstei-  
gende Betrag unterliegt ggf. der Steuer- und Sozialversicherungspflicht. Bei einem un-  
terjährigen Arbeitgeberwechsel oder einer Mehrfachbeschäftigung kann der Freibetrag  
mehrfach in Anspruch genommen werden.

Die begünstigten Maßnahmen kann der Arbeitgeber entweder direkt selbst anbieten 114a  
oder extern durchführen lassen. Bei einer externen Durchführung muss eine entspre-  
chende Rechnung vorliegen, die zu den Lohnunterlagen des betroffenen Arbeitnehmers  
genommen werden muss. Unter die Steuerbefreiung fallen insbesondere Leistungen,  
die im „Leitfaden Prävention“ des GKV-Spitzenverbandes vom 21.6.2000 in der Fassung  
vom 14.12.2020 aufgeführt sind, aber auch Barzuschüsse an die Mitarbeiter für extern  
durchgeführte Maßnahmen. Die Übernahme von Mitgliedsbeiträgen an Sportvereine  
oder Fitnessstudios ist dagegen nicht nach § 3 Nr. 34 EStG steuerbefreit.

Leistet der Arbeitgeber die Aufwendungen zur Gesundheitsförderung seiner Arbeitneh- 114b  
mer aus überwiegend eigenbetrieblichem Interesse, so liegt insoweit kein Arbeitslohn  
vor. Die Aufwendungen bleiben in diesem Fall unabhängig von ihrer Höhe in vollem  
Umfang steuerfrei, vgl. H 19.3 „Allgemeines zum Arbeitslohnbegriff“ LStH.

Das BMF hat mit Schreiben vom 20.4.2021 (BStBl 2021 I 700) im Wege einer sog. Um-  
setzungshilfe Einzelheiten zur Anwendung der Steuerbefreiung von Gesundheitsför-  
derungsleistungen nach § 3 Nr. 34 EStG geregelt. Darin werden insbesondere die be-  
günstigten Maßnahmen sowie die erforderlichen Nachweise näher erläutert. Außer-  
dem weist die Finanzverwaltung daraufhin, dass bei vielen Maßnahmen die entspre-  
chende Zertifizierung wesentliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefrei-  
ung ist.

### **3.1.3.13 Betreuung von Kindern und Angehörigen (§ 3 Nr. 34a EStG)**

Mit dem Zollkodex-Anpassungsgesetz vom 22.12.2014 (BGBl I S. 2417) hat der Gesetz- 114c  
geber zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf mit Wirkung ab VZ 2015 die  
Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 34a EStG eingeführt. Danach werden folgende

Leistungen des Arbeitgebers unter der Voraussetzung steuerfrei gestellt, dass sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (vgl. § 8 Abs. 4 EStG).

#### **3.1.3.13.1 Beratungs- und Vermittlungsleistungen (§ 3 Nr. 34a Buchst. a EStG)**

- 114d Steuerfrei nach § 3 Nr. 34a Buchst. a EStG sind vom Arbeitgeber erbrachte Leistungen an ein Dienstleistungsunternehmen, das den ArbN hinsichtlich der Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen berät oder hierfür Betreuungspersonen vermittelt. Die entsprechenden Aufwendungen bleiben in tatsächlicher Höhe steuerfrei, es besteht keine Begrenzung auf einen Höchstbetrag.

#### **3.1.3.13.2 Kurzfristige Betreuung (§ 3 Nr. 34a Buchst. b EStG)**

- 114e Unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34a Buchst. b EStG fallen Leistungen des Arbeitgebers zur Betreuung von

- steuerlich zu berücksichtigenden Kindern bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres,
- behinderten Kindern, die aufgrund einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, und
- pflegebedürftigen Angehörigen des Arbeitnehmers,

wenn die Betreuung aus zwingenden beruflichen Gründen erforderlich wird, auch wenn sie im Privathaushalt des Arbeitnehmers erfolgt. Leistungen des Arbeitgebers i. S. d. § 3 Nr. 34 Buchst. b EStG sind nur insoweit steuerfrei, als sie den Freibetrag von 600 € im Kalenderjahr nicht übersteigen. Der Freibetrag ist ein Jahresbetrag, der für alle Kinder bzw. Angehörige und ggf. auch für alle Arbeitgeber gilt, eine zeitanteilige Kürzung ist nicht vorzunehmen.

#### **3.1.3.14 Einnahmen aus weitergeleiteten Pflegeleistungen (§ 3 Nr. 36 EStG)**

- 115 Steuerfrei sind Einnahmen in Form von weitergeleiteten Pflegegeldern aus Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung bis zur Höhe des Pflegegeldes nach § 37 SGB XI, wenn diese Leistungen von Angehörigen des Pflegebedürftigen oder von anderen Personen erbracht werden, die damit eine sittliche Pflicht im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen. Entsprechendes gilt, wenn der Pflegebedürftige das weitergeleitete Pflegegeld aus privaten Versicherungsverträgen nach den Vorgaben des SGB XI oder eine Pauschalbeihilfe nach Beihilfevorschriften für häusliche Pflege erhält.
- 115a Nach Einführung der Pflegegrade 1 - 5 zum 1.1.2017 besteht ein Anspruch auf Pflegegeld nach § 37 SGB XI nur für die Pflegegrade 2 – 5, so dass Pflegegelder aufgrund des Pflegegrades 1 von der Steuerbefreiung ausgenommen sind. Mit einer entsprechenden Ergänzung des § 3 Nr. 36 EStG im Rahmen des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl 2018 I S. 2338) erfasst die Steuerbefreiung nunmehr auch Pflegegelder, die aufgrund des neuen Pflegegrades 1 gezahlt werden.

### 3.1.3.15 Überlassung von betrieblichen Fahrrädern (§ 3 Nr. 37 EStG)

§ 3 Nr. 37 EStG stellt den geldwerten Vorteil aus zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (vgl. § 8 Abs. 4 EStG) vom Arbeitgeber gewährten Vorteilen aus der Überlassung betrieblicher Fahrräder an den Arbeitnehmer steuerfrei. Elektrofahräder werden nur dann von der Begünstigung erfasst, wenn es sich nicht um Kraftfahrzeuge handelt. Dies ist der Fall, wenn der Elektromotor nur Geschwindigkeiten von maximal 25 km/h unterstützt. Im Rahmen des Werbungskostenabzugs des Arbeitnehmers sind die steuerfreien Leistungen gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 7 EStG nicht auf die Entfernungspauschale anzurechnen, auch die Vorschrift des § 3c Abs. 1 EStG ist insoweit nicht einschlägig. Die Steuerbefreiung ist auch auf die Gewinneinkünfte übertragbar, so dass für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das verkehrsrechtlich kein Kraftfahrzeug ist, gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG keine Entnahmebesteuerung durchzuführen ist. 115b

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 37 EStG war zunächst auf die VZ 2019 – 2021 befristet, wurde jedoch durch § 52 Abs. 4 Satz 7 EStG bzw. § 52 Abs. 12 Satz 2 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2019 vom 12.12.2019 (BGBl. 2019 I S. 2451) bis einschließlich VZ 2030 verlängert. 115c

### 3.1.3.16 Sachprämien (§ 3 Nr. 38 EStG)

Steuerfrei sind nach § 3 Nr. 38 EStG Sachprämien, die der Steuerpflichtige für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Unternehmen unentgeltlich erhält, die diese zum Zweck der Kundenbindung im allgemeinen Geschäftsverkehr in einem jedermann zugänglichen planmäßigen Verfahren gewähren, soweit ihr Wert 1 080 € im Kalenderjahr nicht übersteigt. 116

Hierunter fallen insbesondere die von Fluggesellschaften für Vielflieger gewährten kostenlosen Bonusflüge wie bspw. nach dem Miles & More Programm der Lufthansa, wenn ArbN die Ansprüche durch Flüge anlässlich von Dienstreisen erworben haben. Die Steuerbefreiung gilt auch für Selbständige, die die Ansprüche im Rahmen ihrer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit erworben haben. Das Unternehmen, das die Sachprämien i. S. d. § 3 Nr. 38 EStG gewährt, hat die Möglichkeit, die ESt auf den nicht steuerfreien Teil der Prämien unter den Voraussetzungen des § 37a EStG mit einem Pauschsteuersatz von 2,25 % zu erheben.

### 3.1.3.17 Überlassung von Vermögensbeteiligungen (§ 3 Nr. 39 EStG)

Steuerfrei nach § 3 Nr. 39 EStG ist die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Vermögensbeteiligungen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses. Die Steuerbefreiung ist begrenzt auf einen Höchstbetrag, der durch das Fondsstandortgesetz vom 3.6.2021 (BGBl. 2021 I 1498) von bisher 360 € auf nunmehr 1.440 € angehoben wurde. Der Höchstbetrag von 1.440 € ist ein Jahresfreibetrag, der bereits für den gesamten VZ 2021 anzuwenden ist. Hat der Arbeitgeber vor dem 30.6.2021 Vermögensbeteiligungen verbilligt oder unent- 116a

geltlich überlassen, bei denen der geldwerte Vorteil den bisherigen Höchstbetrag von 360 € überstiegen hat, so ist der Lohnsteuerabzug entsprechend zu korrigieren. Die Steuerbefreiung gilt auch, wenn die Beteiligung im Rahmen einer Entgeltumwandlung überlassen wird. Nicht erforderlich ist, dass die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (§ 8 Abs. 4 EStG) gewährt wird.

- 116b Der Freibetrag gilt unter der Voraussetzung, dass es sich um eine freiwillige Leistung des Arbeitgebers handelt, die grundsätzlich allen Beschäftigten offensteht, die mindestens ein Jahr ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Arbeitgeber stehen. Weitere Voraussetzung ist, dass es sich um eine Vermögensbeteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens i. S. d. § 18 AktG handeln muss.
- 116c Die begünstigten Vermögensbeteiligungen sind im Vermögensbildungsgesetz abschließend aufgezählt (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, b, f bis l und Abs. 2 bis 5 des Fünften VermBG), dazu zählen insbesondere Aktien und GmbH-Anteile. Die Vermögensbeteiligung ist bei Anwendung der Steuerbefreiung mit dem gemeinen Wert nach § 11 BewG im Zeitpunkt der Überlassung anzusetzen.
- 116d Die Finanzverwaltung hat in einem umfangreichen Schreiben (BMF vom 16.11.2021, DStR 2021, 2735) zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab VZ 2021 Stellung bezogen.

### **3.1.3.18 Vermögensmehrungen (§ 3 Nr. 40 EStG)**

- 117 Die in § 3 Nr. 40 Buchst. a bis i EStG abschließend aufgelisteten Vermögensmehrungen sind zu 40 % von der ESt befreit, im Umkehrschluss also nur zu 60 % steuerpflichtig (sog. Teileinkünfteverfahren). Hinsichtlich des eingeschränkten Abzugs von im Zusammenhang mit den nach § 3 Nr. 40 EStG teilbesteuerten Einnahmen stehenden Aufwendungen wird auf § 3c Abs. 2 EStG hingewiesen, der analog regelt, dass die entsprechenden Aufwendungen und Abzugsbeträge nur zu 60 % berücksichtigt werden dürfen.

### **3.1.3.19 Stipendien (§ 3 Nr. 44 EStG)**

- 118 Stipendien, die unmittelbar aus öffentlichen Mitteln oder von zwischen- oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden, sind nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei. Dies gilt auch für Stipendien, die zu den genannten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gewährt werden.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Stipendien einen für die Erfüllung der jeweiligen Forschungsaufgabe oder die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den vom Stipendienggeber erlassenen Richtlinien vergeben werden. Ausgeschlossen ist die Steuerbefreiung dagegen, wenn der Begünstigte im Zusammenhang mit dem Stipendi-

um zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist.

### 3.1.3.20 Geldwerter Vorteil aus privater EDV-Nutzung (§ 3 Nr. 45 EStG)

Steuerfrei nach § 3 Nr. 45 EStG sind die geldwerten Vorteile des ArbN aus der privaten Nutzung von: 119

- betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör,
- System- und Anwendungsprogrammen, die der ArbG auch in seinem Betrieb einsetzt, und
- den im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen erbrachten Dienstleistungen.

Es spielt für die Steuerfreiheit keine Rolle, ob die Vorteile zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden oder im Zusammenhang mit einer Herabsetzung des Arbeitslohns stehen.

Die Privatnutzung betrieblicher Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte durch den ArbN ist unabhängig vom Verhältnis der beruflichen zur privaten Nutzung steuerfrei. Die Steuerfreiheit ist auch nicht auf die private Nutzung im Betrieb beschränkt, sondern gilt bspw. auch für Mobiltelefone im Auto oder für PC in der Wohnung des ArbN. Die Steuerfreiheit gilt nur für die Überlassung zur Nutzung durch den ArbG oder auf Grund des Dienstverhältnisses durch einen Dritten. In diesen Fällen sind auch die vom ArbG getragenen Verbindungsentgelte wie bspw. Grundgebühren und sonstige laufende Kosten steuerfrei. Nach H 3.45 LStH ist die Steuerbefreiung in folgenden Fällen anzuwenden bzw. nicht anzuwenden: 119/1

#### ► Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräte:

Begünstigt ist die private Nutzung von PC, Laptop, Handy, Smartphone, Smartwatch, Tablet und Autotelefon, nicht jedoch die private Nutzung von Smart TV, Konsole, MP3-Player, Spielautomat, E-Book-Reader, Gebrauchsgegenstand mit eingebautem Mikrochip, Digitalkamera und digitaler Videocamcorder, weil es sich nicht um betriebliche Geräte des Arbeitgebers handelt, ebenso ein vorinstalliertes Navigationsgerät im Pkw (BFH, Urteil v. 16.2.2005, BStBl 2005 II S. 563).

#### ► System- und Anwendungsprogramme:

Begünstigt sind Betriebssysteme, Browser, Virens Scanner, Softwareprogramme (z. B. Home-Use-Programme, Volumenlizenzvereinbarung), nicht begünstigt sind insbesondere Computerspiele, da diese im Regelfall nicht im Betrieb des ArbG eingesetzt werden.

#### ► Zubehör:

Begünstigt sind Monitore, Drucker, Beamer, Scanner, Modem, Netzwerkswitch, Router, Hubs, Bridges, ISDN-Karten, Sim-Karten, UMTS-Karten, LTE-Karten sowie Ladegeräte und Transportbehältnisse.

► **Dienstleistung:**

Begünstigt ist insbesondere die Installation oder Inbetriebnahme der begünstigten Geräte und Programme i. S. d. § 3 Nr. 45 EStG durch einen IT-Service des Arbeitgebers

Die Steuerbefreiung gilt nach § 3 Nr. 45 Satz 2 EStG auch für geldwerte Vorteile, die dem Steuerpflichtigen zusätzlich zu einer Aufwandsentschädigung i. S. d. § 3 Nr. 12 EStG gewährt werden.

### **3.1.3.21 Aufladen von Elektrofahrzeugen (§ 3 Nr. 46 EStG)**

- 120 Steuerfrei nach § 3 Nr. 46 EStG sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom ArbG gewährte Vorteile (vgl. § 8 Abs. 4 EStG) für das kostenlose oder verbilligte elektrische Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbsatz 2 EStG im Betrieb sowie die zeitweise Überlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung zur privaten Nutzung. Damit können ArbG auf die Besteuerung des geldwerten Vorteils und eine aufwändige Erfassung der vom einzelnen ArbN abgenommenen Strommenge verzichten. Die Steuerbefreiung ist gem. § 52 Abs. 4 Satz 11 EStG erstmals für nach dem 31.12.2016 endende Lohnzahlungszeiträume und nach diesem Zeitpunkt zugewendete sonstige Bezüge anzuwenden. Sie war zunächst auf die VZ 2019 – 2021 befristet, wurde jedoch durch § 52 Abs. 4 Satz 14 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2019 vom 12.12.2019 (BGBl 2019 I S. 2451) bis einschließlich VZ 2030 verlängert. Im Einzelnen wird die Steuerbefreiung in folgenden Fällen gewährt:

- a) Elektrisches Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs des ArbN oder eines Dienstwagens mit Fahrtenbuchmethode in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des ArbG oder bei einem verbundenen Unternehmen i. S. d. § 15 AktG; wird der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens typisierend nach der pauschalen Nutzungswertermittlung (1 %-Regelung) ermittelt, ist der geldwerte Vorteil für den vom Arbeitgeber verbilligt oder unentgeltlich gestellten Ladestrom bereits abgegolten. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 46 EStG wirkt sich in diesem Fall nicht aus.
- b) Überlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung (gesamte Ladeinfrastruktur einschließlich Zubehör und Dienstleistungen wie Installation etc.) für Elektrofahrzeuge

Zu den begünstigten Fahrzeugen gehören neben reinen Elektrofahrzeugen und Hybrid-elektrofahrzeugen auch Elektrofahräder, wenn diese verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (z. B. Elektrofahräder, deren Motor Geschwindigkeiten über 25 Kilometer pro Stunde unterstützt). Aus Billigkeitsgründen rechnen auch vom ArbG gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen von Elektrofahrädern, die verkehrsrechtlich nicht als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (u. a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht), im Betrieb des ArbG oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) nicht zum Arbeitslohn (vgl. im Einzelnen BMFv. 26.10.2017, BStBl 2017 I S. 1439 in der geänderten Fassung vom 29.9.2020, BStBl 2020 I 972). Die Steuerbefreiung ist weder auf einen Höchstbetrag, noch nach der Anzahl der begünstigten Kraftfahrzeuge begrenzt.

### 3.1.3.22 Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG)

Steuerfrei nach § 3 Nr. 50 EStG sind Beträge, die der ArbN vom ArbG erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), sowie Beträge, durch die Auslagen des ArbN für den ArbG ersetzt werden (Auslagenersatz). Hierunter fällt bspw. der Ersatz von Telefongebühren für Telefonate, die der ArbN für seinen ArbG außerhalb des Betriebs führt. 120/1

Nach BMF v. 26.10.2017, BStBl 2017 I S. 1439 lässt die Finanzverwaltung zur Vereinfachung des steuer- und beitragsfreien Auslagenersatzes nach § 3 Nr. 50 EStG für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens (ausschließlich Pkw) beim ArbN für den Zeitraum 1.1.2017 bis 31.12.2020 folgende monatliche Pauschalen zu:

- ▶ 20 € für Elektrofahrzeuge bzw. 10 € für Hybridelektrofahrzeuge, wenn eine zusätzliche Lademöglichkeit beim ArbG besteht
- ▶ 50 € für Elektrofahrzeuge bzw. 25 € für Hybridelektrofahrzeuge, wenn keine zusätzliche Lademöglichkeit beim ArbG besteht.

Die Pauschalen wurden mit BMF v. 29.9.2020, BStBl 2020 I S. 972 für den Zeitraum 1.1.2021 bis 31.12.2030 wie folgt erhöht:

- ▶ 30 € für Elektrofahrzeuge bzw. 15 € für Hybridelektrofahrzeuge, wenn eine zusätzliche Lademöglichkeit beim ArbG besteht
- ▶ 70 € für Elektrofahrzeuge bzw. 35 € für Hybridelektrofahrzeuge, wenn keine zusätzliche Lademöglichkeit beim ArbG besteht.

Die genannten Beträge mindern den geldwerten Vorteil des ArbN aus der Firmenwagenstellung, wenn die Kosten für den Ladestrom nicht vom ArbG erstattet, sondern vom ArbN selbst getragen werden.

### 3.1.3.23 Trinkgelder (§ 3 Nr. 51 EStG)

Trinkgelder, die dem ArbN von Dritten freiwillig gezahlt werden, ohne dass ein Rechtsanspruch darauf besteht, sind steuerfrei nach § 3 Nr. 51 EStG. Betroffen von dieser Regelung sind insbesondere ArbN in der Gaststättenbranche und im Friseurhandwerk. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen Trinkgelder an sonstige Stpfl. wie Nicht-ArbN, selbständige Friseure oder selbständige Handwerker. In der Praxis führt die Steuerbefreiung zur Vermeidung eines umfangreichen Ermittlungs- und Erfassungsaufwands und damit zu einer erheblichen Vereinfachung im Besteuerungsverfahren. 120/2

### 3.1.3.24 Zukunftssicherungsleistungen (§ 3 Nr. 62 EStG)

Aufwendungen des ArbG für die Absicherung seiner ArbN und deren nahen Angehörigen gegen Krankheit, Unfall, Invalidität, Alter oder Tod (= Zukunftssicherungsleistungen) gehören gem. § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV grundsätzlich zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Abweichend hiervon bleiben jedoch nach § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG Zukunftssicherungsleistungen steuerfrei, zu denen der ArbG aufgrund sozialversicherungsrechtlichen oder anderen gesetzlichen Vorschriften verpflichtet ist, soweit es sich nicht um Zuwendungen oder Beiträge nach § 3 Nr. 56, 63 und 63a EStG handelt. Unter die Steuer- 121

befreiung fällt insbesondere der gesetzliche Arbeitgeberanteil zur Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung. Wenn und soweit der ArbG entsprechende Leistungen allerdings freiwillig erbringt, besteht grundsätzlich Steuerpflicht.

- 121a Den aufgrund gesetzlicher Verpflichtung erbrachten Zukunftssicherungsleistungen gleichgestellt und damit steuerfrei nach § 3 Nr. 62 Satz 2 EStG sind auch die Zuschüsse des ArbG zu den Beiträgen des ArbN für eine Lebensversicherung – auch für die mit einer betrieblichen Pensionskasse abgeschlossene Lebensversicherung –, für die freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung oder für eine öffentlich-rechtliche Versicherungs- oder Versorgungseinrichtung der Berufsgruppe, wenn der ArbN auf eigenen Antrag von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreit worden ist. Dies gilt nicht, wenn der ArbN kraft Gesetzes in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungsfrei ist. Den Beiträgen des ArbN für eine freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten stehen im Übrigen Beiträge für die freiwillige Versicherung in der Arbeiterrentenversicherung oder in der knappschaftlichen Rentenversicherung oder für die Selbstversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung gleich (vgl. R 3.62 Abs. 3 LStR).
- 121b Die Steuerfreiheit der gleichgestellten Zuschüsse beschränkt sich nach § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG auf den Betrag, den der ArbG als Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung aufzuwenden hätte, wenn der ArbN nicht von der gesetzlichen Versicherungspflicht befreit wäre. Soweit der ArbG die steuerfreien Zuschüsse unmittelbar an den ArbN auszahlt, hat dieser die zweckentsprechende Verwendung durch eine entsprechende Bescheinigung des Versicherungsträgers bis zum 30. April des folgenden Kalenderjahres nachzuweisen. Die Bescheinigung hat der ArbG als Unterlage zum Lohnkonto aufzubewahren (vgl. R 3.62 Abs. 4 LStR).

### 3.1.3.25 Erziehungsgeld/Elterngeld (§ 3 Nr. 67 EStG)

- 122 Steuerfrei nach § 3 Nr. 67 Buchst. a bis d EStG sind folgende Leistungen:
- Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz sowie vergleichbare Leistungen der Länder,
  - Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz sowie vergleichbare Leistungen der Länder,
  - Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach SGB VI,
  - Zuschläge nach Beamtenversorgungsgesetz, Soldatenversorgungsgesetz oder vergleichbaren Regelungen der Länder für ein vor dem 1.1.2015 geborenes Kind oder für eine vor dem 1.1.2015 begonnene Zeit der Pflege einer pflegebedürftigen Person; im Falle des Zusammentreffens von Zeiten für mehrere Kinder genügt es, wenn eines der Kinder vor dem 1.1.2015 geboren ist.

Beim Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz ist zu beachten, dass es nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. j EStG dem Progressionsvorbehalt unterliegt.

### 3.1.3.26 Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 3b EStG)

Steuerfrei sind Zuschläge, die einem ArbN für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden. Die Steuerfreiheit gilt jedoch gem. § 3b Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG nur insoweit, als die Zuschläge 123

- für Nachtarbeit 25 %,
- für Sonntagsarbeit 50 %,
- für Arbeit am 31. Dezember (ab 14 Uhr) und an den gesetzlichen Feiertagen 125 %,
- für Arbeit am 24. Dezember (ab 14 Uhr), am 25. und 26. Dezember sowie am 1. Mai 150 %
- des Grundlohns nicht übersteigen.

Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem ArbN im Rahmen seiner regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 € anzusetzen. Nachtarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr. Sonntags- und Feiertagsarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. Welche Tage zu den gesetzlichen Feiertagen gehören, richtet sich nach den am jeweiligen Arbeitsort geltenden Bestimmungen (vgl. § 3b Abs. 2 EStG). 123/1

Wird die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen, so erhöht sich der Zuschlag für Nachtarbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr gem. § 3b Abs. 3 Nr. 1 EStG von 25 % auf 40 %. Außerdem gilt in diesem Fall auch die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des auf einen Sonn- oder Feiertag folgenden Tages als Sonntags- oder Feiertagsarbeit (vgl. § 3b Abs. 3 Nr. 2 EStG). 123/2

Wird an Sonn- und Feiertagen oder in der nach § 3b Abs. 3 Nr. 2 EStG zu diesen Tagen gehörenden Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des folgenden Tages Nachtarbeit geleistet, kann die Steuerbefreiung nach § 3b Abs. 1 Nr. 2 bis 4 EStG kumulativ neben der Steuerbefreiung für Nachtarbeit nach § 3b Abs. 1 Nr. 1 EStG in Anspruch genommen werden. Dabei ist der steuerfreie Zuschlagssatz für Nachtarbeit mit dem steuerfreien Zuschlagssatz für Sonntags- oder Feiertagsarbeit auch dann zusammenzurechnen, wenn nur ein Zuschlag gezahlt wird. Ist ein Sonntag zugleich Feiertag, kann ein Zuschlag nur bis zur Höhe des jeweils in Betracht kommenden Feiertagszuschlags steuerfrei gezahlt werden. Das gilt auch dann, wenn nur ein Sonntagszuschlag gezahlt wird. 123/3

**BEISPIEL:** ► ArbN A beginnt seine Nachtschicht am Sonntag, dem 26.12. um 21 Uhr und beendet sie am Montag, dem 27.12. um 8 Uhr.

Für A können steuerfreie Zuschläge zum Grundlohn bis zu folgenden Sätzen gezahlt werden:

- 26.12. von 21 Uhr bis 24 Uhr: 25 % für Nachtarbeit + 150 % für Feiertagsarbeit = 175 %
- 27.12. von 0 Uhr bis 4 Uhr: 40 % für Nachtarbeit + 150 % für Feiertagsarbeit = 190 %
- 27.12. von 4 Uhr bis 6 Uhr: 25 % für Nachtarbeit = 25 %

Zu weiteren Einzelheiten s. auch R 3b LStR.

### 3.1.3.27 Sonstige Steuerbefreiungen

- 124 Neben den dargestellten Steuerbefreiungen gibt es zahlreiche weitere Steuerbefreiungen in § 3 EStG und aufgrund anderer Gesetze. Hingewiesen sei hier vor allem auf die steuerfreien **Investitionszulagen** nach den Investitionszulagengesetzen und die Steuerfreiheit der **Arbeitnehmer-Sparzulage** nach § 13 Abs. 3 des Vermögensbildungsgesetzes.

### 3.1.4 Arten der Ermittlung von Einkünften

- 125 Die Ermittlung der Einkünfte vollzieht sich nicht bei allen Einkunftsarten nach der gleichen Methode. Dies ergibt sich insbesondere aus der Formulierung in § 2 Abs. 2 EStG, in der die Einkünfte aus den ersten drei Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit) als **Gewinn** bezeichnet sind, während hinsichtlich der übrigen vier Einkunftsarten (nichtselbständige Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte) vom **Überschuss der Einnahmen** über die **Werbungskosten** die Rede ist. Dementsprechend sind zwei Gruppen von Einkünften zu unterscheiden, die **Gewinneinkünfte** nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG und die **Überschusseinkünfte** nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG.
- 126 **Überschusseinkünfte** werden ermittelt, indem man von der Summe der Einnahmen, die der Steuerpflichtige im Ermittlungszeitraum aus der betreffenden Einkunftsart erzielt hat, die Summe der im gleichen Zeitraum geleisteten Werbungskosten abzieht (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Da diese Berechnungsmethode zwingend einzuhalten ist, wäre es unzulässig, noch nicht vereinnahmte, aber bereits fällige Beträge oder noch nicht geleistete, aber bereits fällige Aufwendungen in die Ermittlung der Einkünfte einzubeziehen. Soweit Vermögensgegenstände der Erzielung von Überschusseinkünften dienen, werden Wertveränderungen bei der Berechnung der Einkünfte in der Regel nicht berücksichtigt. Ausnahmen bilden lediglich die Absetzungen für Abnutzung (AfA), die zu den Werbungskosten gehören (§§ 9 Abs. 1 Nr. 7, 7 Abs. 1, Abs. 4 EStG), einschließlich der außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung (z. B. durch Unfall), ferner Wertminderungen des Grund- und Bodens, die durch Entnahme von Bodenschätzen vom Pächter des Grundstücks verursacht worden sind. Da der Verpächter diese Verschlechterung der Ackerkrume zur Erlangung der Pachteinahmen bewusst in Kauf nimmt, stellen derartige Vermögensopfer Werbungskosten i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG dar (BFH, Urteil v. 21.10.1960 - VI 169/59 S, BStBl 1961 III S. 45).
- 127 Im Bereich der **Gewinneinkünfte** ist die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG die praktisch bedeutsamste. Es gibt jedoch noch weitere Möglichkeiten der Gewinnermittlung, wie die Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 3 EStG, die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG sowie die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a EStG (Tonnagebesteuerung).

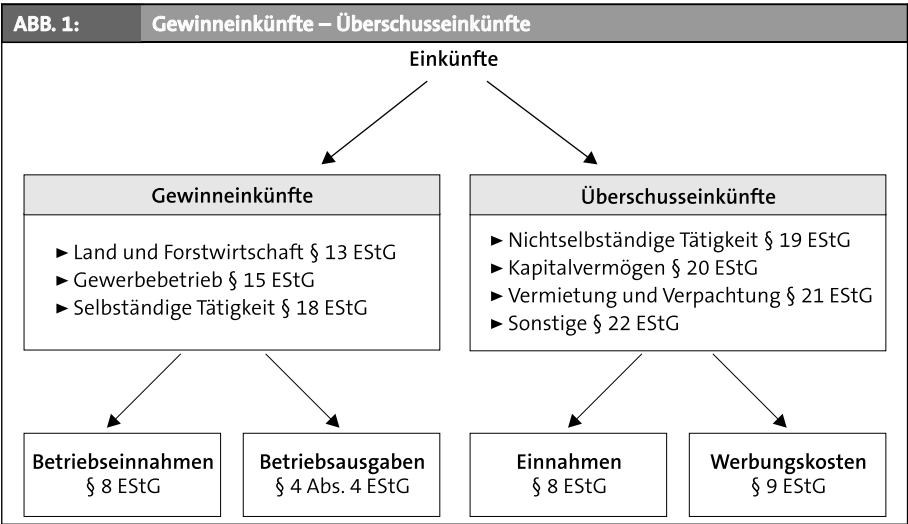


LITERATURHINWEISE:

Nähere Informationen über Anwendung und Berechnungsmethoden der einzelnen Gewinnermittlungsarten bietet Kapitel 9.1 in „Grundbegriffe der Gewinnermittlung“. Ferner wird zu diesen Themen hingewiesen auf die Bände: *Gunsenheimer*, Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 15. Aufl., Herne/Berlin 2019 und *Bilke/Heining/Mann* Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht, 13. völlig überarbeitete Aufl., Herne 2021.

Neben den unterschiedlichen Ermittlungsformen rechtfertigt es auch eine Reihe weiterer Merkmale, die Gewinneinkünfte allgemein gegen die Überschusseinkünfte abzugrenzen. Ohne dass hier eine abschließende Aufzählung dieser Merkmale gegeben werden kann, sei erwähnt, dass Gewinne aus der Veräußerung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter sowie des ganzen Betriebs die Einkünfte erhöhen; die Veräußerung von Kapitalvermögen oder Grundvermögen, das nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, beeinflusst hingegen die Höhe der Einkünfte nur in Ausnahmefällen (§§ 17, 20 Abs. 2, 22 Nr. 2, 23 EStG). Ferner ist der Abzug von Aufwendungen bei den Gewinneinkünften in anderem Umfang zulässig als bei den Überschusseinkünften (vgl. §§ 4 Abs. 4 u. 5, § 6 Abs. 2 u. Abs. 2a, § 7g EStG einerseits und § 9 EStG andererseits).

128



HINWEIS:

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen tritt § 20 Abs. 9 EStG (Sparer-Pauschbetrag 801 € bei Einzelveranlagung bzw. 1 602 € bei Zusammenveranlagung) an die Stelle der §§ 9 und 9a EStG (§ 2 Abs. 2 Satz 2 EStG). Die tatsächlich angefallenen Werbungskosten können – vorbehaltlich der Regelungen in § 32d Abs. 2 EStG – nicht berücksichtigt werden.

### 3.1.5 Betriebseinnahmen – Einnahmen

- 129 Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte stellt sich die Frage, welche Beträge bei den einzelnen Einkunftsarten als **Betriebseinnahmen** bzw. **Einnahmen** zu erfassen sind. Dabei ist festzustellen, dass der Begriff „Einnahmen“ in § 8 Abs. 1 EStG gesetzlich geregelt ist, eine Definition für den Begriff „Betriebseinnahmen“ allerdings sucht man im EStG vergeblich. Aus diesem Grund ist es allgemein anerkannt, dass die für den Begriff der Einnahmen in § 8 Abs. 1 EStG aufgestellten Grundsätze auch für die Auslegung des Begriffs der Betriebseinnahmen sinngemäß anzuwenden sind. Diese Tatsache ist insbesondere für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wichtig, weil hier der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen ist.
- 130 Wie aus § 8 Abs. 1 EStG hervorgeht, liegen Einnahmen bzw. sinngemäß Betriebseinnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart Güter in Geld oder Geldeswert zugeflossen sind.

#### 3.1.5.1 Zufließen von Gütern

- 131 Da dem Steuerpflichtigen **Güter zugeflossen** sein müssen, erzielt keine Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen, wer auf ein ihm zustehendes Entgelt verzichtet. Es muss also stets eine tatsächliche Vermögensmehrung eingetreten sein. Fordert z. B. ein Arzt oder Rechtsanwalt kein Honorar, weil er für einen Freund tätig geworden ist, so darf nicht etwa das angemessene Honorar als Betriebseinnahme angesetzt werden. Das Gleiche gilt für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, der mit der Kapitalgesellschaft kein Entgelt für seine Tätigkeit vereinbart hat. Ebenso hat ein Vermieter mit Einkünften aus § 21 EStG insoweit keine Einnahmen erzielt, als er auf die Miete verzichtet und somit vom Mieter keine Gegenleistung für die Überlassung der vermieteten Wohnung erhält.
- 132 Wegen der Besonderheiten, die sich bei einer ganz oder teilweise unentgeltlich (verbilligt) überlassenen Wohnung ergeben können, vgl. § 21 Abs. 2 EStG sowie R 21.3 EStR.
- 133 Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen entstehen nicht, wenn sich der Wert eines der Einkunftserzielung dienenden Vermögensgegenstandes erhöht. § 8 Abs. 1 EStG erfordert das Zufließen von „Gütern“. Weil dieser Begriff inhaltlich mit dem von der Rechtsprechung für die Gewinneinkünfte entwickelten Begriff „Wirtschaftsgüter“ übereinstimmt, müssen auch Güter i. S. des § 8 Abs. 1 EStG stets selbständig bewertbar sein (vgl. BFH, Urteil v. 28.3.1973 - I R 105/71, BStBl 1974 II S. 2). Wertsteigerungen können aber nicht selbständig bewertet werden und sind somit grundsätzlich nicht als Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen zu erfassen. Ausnahmen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG (Ansatz des niedrigeren Teilwerts) möglich, wenn der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird.
- 134 Wertsteigerungen können sich somit frühestens beim Ausscheiden der betreffenden Wirtschaftsgüter aus dem Betrieb bzw. bei der Veräußerung des der Einkunftserzielung dienenden Vermögens einkommensteuerlich auswirken, soweit die entsprechenden Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne der Besteuerung unterliegen.

Mangels Zufluss von Gütern hat grundsätzlich auch derjenige keine Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen erzielt, der durch eigene Tätigkeit oder durch die Benutzung eigener Sachen Ausgaben gespart hat, die Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen würden. 135

**BEISPIEL 1:** ➔ Zum Gewerbebetrieb gehört ein Grundstück des Betriebsinhabers, das ausschließlich betrieblichen Zwecken dient.

Der Nutzungswert des Grundstücks erhöht den Gewinn nicht, denn dem Betriebsinhaber sind durch die Benutzung des eigenen Grundstücks keine Güter zugeflossen. Er hat zwar Ausgaben gespart, die ihm entstanden wären, wenn er ein gleichwertiges Grundstück hätte pachten müssen; andererseits hat er aber auch nicht die Möglichkeit, die (ersparten) Pachtzinsen als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen.

**BEISPIEL 2:** ➔ Ein Hauseigentümer beseitigt in Eigenregie Mängel, die in seiner vermieteten Wohnung entstanden sind. Durch die eigene Arbeitsleistung spart er 500 €, die er aufwenden müsste, wenn er einen Handwerker mit der Reparatur beauftragt hätte.

Die ersparten 500 € erhöhen nicht etwa die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung des Hauseigentümers, andererseits können mangels tatsächlicher Aufwendungen auch keine Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Der Zeitpunkt, in dem Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen zu erfassen sind, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG (vgl. Rdn. 200 ff.). Erfolgt die Gewinnermittlung jedoch durch Betriebsvermögensvergleich, so sind Betriebseinnahmen nicht im Wirtschaftsjahr des Zuflusses, sondern im Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung zu erfassen (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). 136

### 3.1.5.2 Güter in Geld oder Geldeswert

Von der Ausgabenersparnis durch eigene Tätigkeit oder Benutzung eigener Wirtschaftsgüter zu unterscheiden ist der Fall, in dem die Ausgabenersparnisse als Folge des Zufließens von Einnahmen entstehen. Beispielsweise erspart der ArbN, dem von seinem ArbG als Teil der Vergütung für die Arbeitsleistung eine Wohnung zur Verfügung gestellt worden ist, dadurch zwar Ausgaben; der Nutzungswert der Wohnung gehört beim ArbN aber trotzdem zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG. 137

Durch § 8 Abs. 1 EStG wird klargestellt, dass Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen nicht nur in Geld bestehen können, sondern auch Güter in Geldeswert zu erfassen sind. Der Grund hierfür liegt darin, dass es wirtschaftlich gleichgültig ist, ob eine Leistung in Geld besteht oder in anderen Werten, die sich in Geld umrechnen lassen. Unter Einnahmen in Form von Geld sind nur solche zu verstehen, die mit den im Bundesgebiet geltenden gesetzlichen 137a

Zahlungsmitteln geleistet worden sind. Zahlungen in anderer Währung stellen dagegen Einnahmen in Geldeswert dar.

**Vermögensmehrungen**, die nicht in Geld bestehen, werden in § 8 Abs. 2 EStG „**Sachbezüge**“ genannt. Darunter fällt nicht nur die Übereignung von Sachen, also von körperlichen Gegenständen (§ 90 BGB), sondern auch die Überlassung anderer geldwerter Gü- 138

ter wie bspw. die unentgeltliche oder teilweise unentgeltliche Überlassung einer Wohnung oder eines Pkw zur privaten Nutzung.

- 139 **Sachbezüge** sind grundsätzlich bei allen Einkunftsarten denkbar, Hauptanwendungsfall ist jedoch die Überlassung geldwerter Vorteile durch ArbG an ihre ArbN, die daraus Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielen. Besonders häufig ist die Überlassung von Verpflegung, Unterkunft und Wohnung sowie von im Betrieb des ArbG hergestellten Waren; leitenden Angestellten wird auch häufig ein Pkw zur privaten Nutzung überlassen (R 8.1 Abs. 9 LStR).

Auch Dienstleistungen können zu Sachbezügen führen, z. B. führt die kostenlose Beschäftigung eines Werksgärtners im Garten eines Angestellten zu Einnahmen dieses Angestellten. Ebenso kann der Vorteil, der in der Zinslosigkeit oder niedrigeren Verzinsung eines Darlehens besteht, bei einem Bankangestellten als Einnahme aus § 19 EStG bzw. beim Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als Einnahme aus § 20 EStG (BFH, Urteil v. 25.9.1970 - VI R 122/67, BStBl 1971 II S. 53) zu erfassen sein. Auch die Zuwendung einer Reise kann eine Betriebseinnahme im Rahmen gewerblicher Einkünfte darstellen (BFH, Urteil v. 22.7.1988 - III R 175/85, BStBl 1988 II S. 995; BFH, Urteil v. 20.4.1989 - IV R 106/87, BStBl 1989 II S. 641; BFH, Urteil v. 28.7.1994 - V R 16/92, BStBl 1995 II S. 274).

- 140 Sachbezüge sind gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe zu bewerten. Erhält der ArbN eine Ware oder Dienstleistung, so kann der geldwerte Vorteil aus Vereinfachungsgründen mit 96 % des Endpreises angesetzt werden, zu dem die Ware oder Dienstleistung einem fremden Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr angeboten wird. Dieser Abschlag gilt nicht, wenn als Endpreis der günstigste Preis am Markt angesetzt, ein Sachbezug durch eine (zweckgebundene) Geldleistung des Arbeitgebers verwirklicht oder ein Warengutschein mit Betragsangabe hingegen wird (R 8.1 Abs. 2 Satz 3 u. 4 EStR). Einnahmen in fremder Währung sind mit dem aktuellen Kurswert anzusetzen.

Sachbezüge, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sind, bleiben steuerfrei, wenn sie – nach Abzug eventueller Zuzahlungen des ArbN – die Freigrenze von 50 € (bis VZ 2019 44 €) im Kalendermonat nicht übersteigen (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG). Überlässt der Arbeitgeber oder ein ihm verbundenes Unternehmen i. S. d. § 15 AktG dem Arbeitnehmer eine Wohnung zu Wohnzwecken, so unterbleibt der Ansatz eines Sachbezugs gem. § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG insoweit, als die vom Arbeitnehmer zu zahlende Miete mindestens 2/3 der ortsüblichen Miete beträgt. Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die ortsübliche Kaltmiete nicht mehr als 25 € je qm beträgt.

Abweichend von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG richtet sich die Bewertung bestimmter Sachbezüge, insbesondere die Gewährung von Verpflegung, Unterkunft und Wohnung, nach den Bestimmungen der Sozialversicherungsentgeltverordnung (§ 8 Abs. 2 Satz 6 ff. EStG). Auch die Bewertung von Sachbezügen in Form der Überlassung eines betrieblichen Pkw zur privaten Nutzung ist in § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG gesondert geregelt.

**BEISPIEL:** A ist ArbN bei der Firma F. Laut Arbeitsvertrag steht ihm ein Firmenwagen (Bruttolistenpreis 40 000 €) zur Verfügung, den er im Jahr 01 wie folgt nutzte:

|                                                      |           |
|------------------------------------------------------|-----------|
| Geschäftsfahrten                                     | 13 000 km |
| Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte | 3 600 km  |
| 180 Fahrten, einfache Entfernung 10 Km               |           |
| Privatfahrten                                        | 5 000 km  |

Die anhand von Nachweisen über die Kfz-Kosten und die Jahreskilometerleistung (ordnungsgemäßes Fahrtenbuch) ermittelten Aufwendungen für den Firmenwagen im Jahr 01 betrugen 0,40 € pro gefahrenem Kilometer.

**LÖSUNG:** Die Pkw-Gestellung für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist ein Sachbezug nach § 8 Abs. 2 EStG (R 8.1 Abs. 9 LStR). Die Fahrten wurden durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen und können daher nach § 8 Abs. 2 Satz 4 i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG mit den auf die betreffenden Fahrten entfallenden anteiligen Aufwendungen bewertet werden. Der Wert des Sachbezugs beträgt somit

$$3\,600\text{ km} + 5\,000\text{ km} = 8\,600\text{ km} \times 0,40\text{ €/km} = 3\,440\text{ €}.$$

Statt Fahrtenbuch und Belegnachweis kann der Sachbezug gem. § 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG i.V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG alternativ auch nach der Listenpreismethode wie folgt ermittelt werden:

$$\text{Privatfahrten: } 1\% \text{ des Listenpreises/Monat} = 1\% \text{ von } 40\,000\text{ €} \times 12 \text{ Monate} = 4\,800\text{ €}$$

$$\text{Fahrten zur Arbeit: } 0,03\% \times \text{Listenpreis} \times \text{Entfernungskilometer/Monat} = 0,03\% \times 40\,000\text{ €} \times 10\text{ Km} \times 12 \text{ Monate} = 1\,440\text{ €}$$

Der Wert des nach der Fahrtenbuchmethode ermittelten Sachbezugs beträgt somit insgesamt 3 440 €, der Wert nach Listenpreismethode beträgt 6 240 €.

Zur Möglichkeit der Pauschalversteuerung des geldwerten Vorteils aus der Pkw-Überlassung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und der damit einhergehenden Kürzung des Werbungskostenabzugs vgl. § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG.

Eine weitere Ausnahmeregelung beinhaltet § 8 Abs. 3 EStG für die Bewertung von Sachbezügen in Form von Waren oder Dienstleistungen, die vom ArbG nicht überwiegend für seine ArbN, sondern für seine Geschäftskunden hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. In diesen Fällen richtet sich die Bewertung – vorbehaltlich einer eventuellen Pauschalversteuerung gem. § 40 EStG – nach dem um 4 % geminderten Endpreis, zu dem der ArbG oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Die sich nach Abzug eventueller Zuzahlungen des ArbN ergebenden Vorteile sind steuerfrei, soweit sie insgesamt den sog. Rabattdfreibetrag von 1 080 € im Kalenderjahr nicht übersteigen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 EStG).

Anstelle der Bewertung nach § 8 Abs. 3 EStG kann der geldwerte Vorteil wahlweise auch nach § 8 Abs. 2 EStG ohne Bewertungsabschlag und ohne Rabattdfreibetrag ermittelt werden (BFH, Urteil v. 26.7.2012 - BStBl 2013 II S. 400 und 402). Das Wahlrecht kann sowohl im Lohnsteuerabzugsverfahren als auch im Veranlagungsverfahren ausgeübt werden, sinnvollerweise dann, wenn die Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG zum steuerlich günstigeren Ergebnis, also zu einem niedrigeren Wertansatz führt (vgl. H 8.2 „Wahlrecht“ LStH). Dies kommt bspw. dann in Frage, wenn der Rabattdfreibetrag von 1 080 € bereits anderweitig ausgeschöpft wurde (vgl. im Einzelnen BMF vom 16.5.2013, BStBl 2013 I S. 729).

### 3.1.5.3 Zufließen „im Rahmen einer Einkunftsart“

- 141 Sind einem Stpfl. Güter in Geld oder Geldeswert zugeflossen, so handelt es sich um Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen, wenn das Zufließen im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten erfolgt ist. Diese Voraussetzung hängt von den Umständen des Einzelfalls ab, es lassen sich jedoch einige allgemeine Grundsätze aufstellen.
- 142 Für die Einordnung in eine Einkunftsart ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung die Güter zufließen und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht oder nicht. Erhält bspw. ein ArbN neben dem Lohn für die geleistete Arbeit eine Abfindung, weil er auf seinen Urlaub verzichtet, so gehört die Abfindung zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Aus dem gleichen Grund können als „Geschenk“ bezeichnete Leistungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung keine Geschenke sind, weil ihnen eine Leistung des Begünstigten gegenübersteht, zu den Betriebseinnahmen oder Einnahmen zählen.

**BEISPIEL:** Ein ArbN bekommt von seinem ArbG 800 € als „Weihnachtsgeschenk“.

Der Betrag gehört in voller Höhe zum Arbeitslohn (§ 2 Abs. 1 LStDV), wenn das Weihnachtsgeschenk nur durch das Bestehen des Arbeitsverhältnisses erklärt werden kann.

- 143 Da das EStG nicht nur entgeltliche Vorgänge besteuert, sind bei den Gewinneinkünften auch **Geschenke** als Betriebseinnahmen zu erfassen, falls sie durch den Betrieb des Beschenkten und nicht durch persönliche Beziehungen des Schenkers zum Beschenkten veranlasst sind. Des Öfteren erhofft sich der Schenker eine Gegenleistung, auch wenn sie vom Beschenkten tatsächlich nicht erbracht wird. Das Geschenk gehört dann trotz der Unentgeltlichkeit des Vorgangs zu den Betriebseinnahmen.

**BEISPIEL 1:** Ein Großhändler mit Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG erhält von einem seiner Lieferanten, von dem er nur in geringem Umfang Waren bezieht und den er persönlich nicht kennt, eine Uhr im Wert von 300 € geschenkt. Der Lieferant möchte auf diese Weise intensivere Geschäftsbeziehungen mit dem Großhändler erreichen. Der erstrebte Erfolg bleibt jedoch aus, weil der Großhändler bei anderen Lieferanten zu günstigeren Bedingungen einkaufen kann.

Es handelt sich zivilrechtlich um eine Schenkung (§ 516 BGB). Weil das Geschenk jedoch betrieblich veranlasst ist, erhöht es das Betriebsvermögen des Beschenkten und mithin auch seinen Gewinn. Da die Uhr unentgeltlich erworben wurde, muss sie mit dem Betrag angesetzt werden, den der Beschenkte im Zeitpunkt des Erwerbs dafür hätte aufwenden müssen. Verwendet der Beschenkte die Uhr für private Zwecke, so muss sie dem Betrieb mit dem Teilwert entnommen werden (§ 4 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG).

**BEISPIEL 2:** Ein Arzt erhält von einem Patienten über das in Rechnung gestellte Honorar hinaus wegen einer überaus erfolgreichen Behandlung ein Geldgeschenk i. H. von 500 €.

Die 500 € sind für den Arzt Betriebseinnahmen, da sie ihm in ursächlichem Zusammenhang mit dem Betrieb zugeflossen sind.

**BEISPIEL 3:** Mehrere ArbN erhalten im Rahmen einer Feierstunde von ihrem ArbG Buchpräsentate im Wert von jeweils 200 €, weil sie die Gesellenprüfung erfolgreich bestanden haben.

Auch diese freiwilligen Zuwendungen aus persönlichem Anlass führen in voller Höhe zu Einnahmen (= Arbeitslohn) der einzelnen ArbN nach § 2 Abs. 1 LStDV (R 19.3 LStR). Eine nicht steuerbare Aufmerksamkeit i. S. d. R 19.6 Abs. 1 LStR liegt nicht vor, da die Freigrenze von 60 € (brutto) überschritten ist.

**HINWEIS:**

Für Geschenke, die nicht in Geld bestehen, kann der Schenker die ESt für den Beschenkten im Wege der Lohnsteuerpauschalierung nach § 37b EStG mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % übernehmen. Das BMF-Schreiben v. 19.5.2015 (BStBl 2015 I S. 468) unter Berücksichtigung der Änderungen im BMF-Schreiben v. 28.6.2018 (BStBl 2018 I S. 814) nimmt zur Pauschalierung der ESt bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG ausführlich Stellung (s. a. Rdn. 2491 ff.).

Auch bei anderen Einkunftsarten sieht das Gesetz die Besteuerung unentgeltlich zufließender Güter vor. So zählen wiederkehrende Bezüge i. S. des § 22 Nr. 1 EStG auch zu den Einnahmen, wenn sie unentgeltlich gewährt werden. 144

Gegen die steuerpflichtigen Einnahmen in Geldeswert (= Sachbezüge) sind die sog. 145

**Aufmerksamkeiten** abzugrenzen. Dabei handelt es sich um Sachleistungen des ArbG für seine ArbN, die nach der Verkehrsauffassung nicht als Arbeitslohn angesehen werden (BFH, Urteil v. 26.4.1963 - VI 291/62 U, BStBl 1963 III S. 329). Nach Ansicht des BFH stellen derartige Aufwendungen des ArbG nur dann einen geldwerten Vorteil des ArbN dar, wenn

dieser durch die Zuwendung „objektiv“ bereichert ist, der Anlass der Zuwendung unüblich ist oder der Wert der Zuwendung das übliche Maß überschreitet.

Unter Aufmerksamkeiten sind insbesondere Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60 € (brutto) zu verstehen, die der ArbG dem ArbN oder dessen Angehörigen anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses zukommen lässt. Hierunter fallen bspw. ein Blumenstrauß, ein Weingeschenk, ein Präsentkorb, ein Buch oder eine CD bzw. DVD. Zu beachten ist, dass Geldgeschenke stets zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, auch wenn ihr Wert gering ist (vgl. R 19.6 Abs. 1 LStR). 146

Zu den Aufmerksamkeiten gehören außerdem auch Getränke und Genussmittel zum Verzehr im Betrieb sowie Mahlzeiten bis zu einem Wert von 60 € (brutto) anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes (z. B. Besprechung im Betrieb), die der ArbG dem ArbN unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt (vgl. R 19.6 Abs. 2 LStR). 147

Dagegen gehören Zuwendungen des ArbG an seine ArbN anlässlich von **Betriebsveranstaltungen** (z. B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern) gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG grundsätzlich zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Soweit die auf den einzelnen ArbN entfallenden Zuwendungen im Rahmen einer einzelnen Betriebsveranstaltung den Freibetrag von 110 € nicht übersteigen, gehören sie jedoch nicht zum Arbeitslohn. Diese Regelung betrifft zum einen nur Betriebsveranstaltungen, deren Teilnahme allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Außerdem gilt der Freibetrag nur für maximal zwei Betriebsveranstaltungen jährlich, d. h. jede weitere Betriebsveranstaltung unterliegt in vollem Umfang der Besteuerung. Werden in einem Jahr mehr als zwei Betriebsveranstaltungen durchgeführt, so können die beiden begünstigten Veranstaltungen im Sinne einer steueroptimalen Gestaltung frei ausgewählt werden. 148

Zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung gehören dabei sowohl Aufwendungen (brutto), die dem einzelnen ArbN individuell zugerechnet werden können (z. B. Speisen, Getränke, Eintrittskarten) als auch die anteiligen Aufwendungen für den äußeren Rahmen (z. B. Kosten für die Unterhaltung, Raummiete oder Buskosten). Falls Begleitpersonen des ArbN (z. B. Ehefrau, Kinder) an der Veranstaltung teilnehmen, sind die auf diese Personen entfallenden Kosten dem jeweiligen ArbN zuzurechnen.

Zur lohn- und umsatzsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen im Einzelnen s. auch die BMF-Schreiben vom 14.10.2015 (BStBl 2015 I S. 832) und vom 19.4.2016 - III C 2 - S 7109/15/10001 (UR 2016 452).

- 149 Die Einreihung zugeflossener Güter in eine Einkunftsart erfolgt unabhängig davon, ob die Leistung auf einem Rechtsgeschäft beruht, das gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Steuerlich ist allein maßgebend, ob das mit dem Rechtsgeschäft bezweckte wirtschaftliche Ergebnis eingetreten ist oder nicht (§ 40 AO).

**BEISPIEL:** Ein Handelsvertreter hat dem Einkäufer eines großen Werkes für jede Bestellung Schmiergelder zugesagt und auch bezahlt.

Die Vereinbarung, Schmiergelder zu zahlen, verstößt gegen die guten Sitten. Das Rechtsgeschäft war daher nach § 138 BGB nichtig, so dass der Einkäufer zivilrechtlich bezüglich der Schmiergelder keinen Zahlungsanspruch gegen den Vertreter erlangt hat. Da die Zahlungen aber geleistet wurden, sind sie im Rahmen des § 22 Nr. 3 EStG als Einnahmen des Einkäufers zu erfassen (§ 40 AO).

- 150 Unter den Begriff der Güter, die im Rahmen einer Einkunftsart zufließen, fallen auch **Entschädigungen** für entgangene oder entgehende Einnahmen aus der betreffenden Einkunftsart (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG). Außerdem regelt § 24 Nr. 2 EStG, dass Betriebseinnahmen oder Einnahmen auch dann zu erfassen sind, wenn ihnen eine frühere, nicht mehr ausgeübte Tätigkeit oder ein früheres, nicht mehr bestehendes Rechtsverhältnis zugrunde liegt. Dies gilt auch dann, wenn die betreffenden Erträge dem Rechtsnachfolger zufließen.

**BEISPIEL:** V war Eigentümer eines Mietwohngrundstücks, das er im Jahr 01 verkauft hat. Er erhält in 02 von einem seiner früheren Mieter aufgrund eines rechtskräftigen Urteils 600 € rückständige Miete.

Der Betrag von 600 € ist mit Zufluss im Jahre 02 als Einnahme des V aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen (§§ 21 Abs. 1 Nr. 1 u. 24 Nr. 2 EStG), auch wenn im Zeitpunkt der Mietzahlung keine Vermietung mehr erfolgt.

- 151 **Zurückgezahlte** Betriebsausgaben sind als Betriebseinnahmen und zurückgezahlte Werbungskosten als Einnahmen im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart zu erfassen.

### 3.1.6 Betriebsausgaben und Werbungskosten

#### 3.1.6.1 Allgemeines

- 152 Weitere grundlegende Frage der Einkommensbesteuerung ist, inwieweit Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten von den Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen aus der jeweiligen Einkunftsart abgezogen werden können. Die Begriffe „Betriebsausgaben“ und „Werbungskosten“ sind gesetzlich definiert: Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4

EstG „die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind“. Unter Werbungskosten versteht man nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EstG „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“.

Der Gesetzeswortlaut lässt den Schluss zu, dass zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten ein grundlegender Unterschied besteht. Während der Betriebsausgabenbegriff kausal (durch den Betrieb veranlasst) zu sehen ist, wurden die Werbungskosten über Jahre hinweg rein final (zur Erzielung der Einnahmen) gesehen. Die BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil v. 28.11.1980 - VI R 193/77, BStBl 1981 II S. 368) hat den Werbungskostenbegriff jedoch dem Begriff der Betriebsausgaben angenähert. Danach sind Werbungskosten, bspw. im Rahmen des § 19 EstG, alle Aufwendungen, die durch das **Arbeitsverhältnis veranlasst** sind, siehe auch R 9.1 Abs. 1 Satz 1 LStR. 153

Der BFH wurde zu dieser kausalen Auslegung vor allem dadurch bewogen, dass nachträgliche, d. h. nach Beendigung der Einnahmeerzielung anfallende Ausgaben von der rein finalen Begriffsdefinition der Werbungskosten nicht erfasst werden. Dem kann aber entgegengehalten werden, dass auch vorweggenommene Ausgaben, die der künftigen Einnahmeerzielung dienen sollen, im Falle der kausalen Auslegung nicht erfasst werden, weil ein Betrieb, Beruf usw., durch den die Ausgaben „veranlasst“ werden könnten, noch gar nicht vorhanden ist. Im Ergebnis empfiehlt sich im Zweifelsfall eine wirtschaftliche Betrachtung, nach der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten immer dann vorliegen, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben besteht (BFH, Urteil v. 8.2.1983 - VIII R 130/79, BStBl 1983 II S. 554). 154

### 3.1.6.2 Merkmale der Betriebsausgaben und Werbungskosten

#### 3.1.6.2.1 Aufwendungen

Die gesetzlichen Definitionen der Begriffe Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EstG) und Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EstG) haben gemeinsam, dass jeweils von „**Aufwendungen**“ die Rede ist. Diesen Begriff erläutert das EstG nicht, obwohl er auch in den Vorschriften zu den Sonderausgaben (§ 10 EstG) und zu den außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 u. 33a EstG) verwendet wird. Die Bedeutung des Wortes „Aufwendungen“ lässt sich jedoch aus dem gegenteiligen Begriff der „Einnahmen“ ableiten: Während Einnahmen voraussetzen, dass dem Steuerpflichtigen Güter zufließen, also eine **Vermögensmehrung** eintritt, liegen im Umkehrschluss hierzu Aufwendungen vor, wenn Güter aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausscheiden (**Vermögensminderung**). Die ausscheidenden Güter müssen analog zu den Einnahmen nicht notwendigerweise in Geld bestehen, es kann sich vielmehr auch um geldwerte Leistungen handeln. Die Regelungen in § 8 EstG finden daher sinngemäß Anwendung. 155

Aufwendungen in diesem Sinne liegen daher auch dann vor, wenn ein Wertverlust eintritt, der ein Wirtschaftsgut betrifft, das ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Einnahmeerzielung dient (z. B. Arbeitsmittel), oder wenn aus nahezu ausschließlich betrieblichen/beruflichen Gründen ein privates Wirtschaftsgut geschädigt wird (BFH, Urteil v. 29.4.1983 - VI R 139/80, BStBl 1983 II S. 586).

- 156 Entgehende oder entgangene Einnahmen sind dagegen keine Aufwendungen (BFH, Urteil v. 15.12.1977 - VI R 102/75, BStBl 1978 II S. 216). Bei unentgeltlicher **Überlassung einer Wohnung** kann daher der Nutzungswert einer solchen Wohnung beim Überlassenden weder zu den Betriebsausgaben noch zu den Werbungskosten gehören.

**BEISPIEL:** Der ArbG zahlt dem ArbN monatlich 3 000 € Arbeitslohn und überlässt ihm außerdem eine zum Betriebsvermögen gehörende Wohnung mit einem Nutzungswert von monatlich 500 €, ohne dass der ArbN Miete zu zahlen hat.

Der ArbN hat zwar monatlich 3 500 € Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, weil der Nutzungswert der Wohnung für ihn eine Einnahme in Geldeswert darstellt; der ArbG darf jedoch nur 3 000 € als Betriebsausgaben behandeln, da sich sein Vermögen nicht um den Nutzungswert der Wohnung verringert. Wegen des Verzichts auf die Zahlung von Miete tritt zwar keine Vermögensmehrung, aber auch keine Vermögensminderung ein. Die Aufwendungen des ArbG bestehen nur in den gezahlten 3 000 €.

- 157 Wegen fehlender **Vermögensminderung** stellen auch vom Stpfl. selbst erbrachte Dienstleistungen keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar. Der Handwerker, der bei einem Auftraggeber persönlich eine Reparatur ausführt, darf also nicht etwa aufgrund der eigenen Arbeitsleistung einen angemessenen Betrag als Betriebsausgaben abziehen. Auch dem Vermieter, der eine Reparatur in der vermieteten Wohnung selbst ausgeführt hat, sind keine „Aufwendungen“ erwachsen. Insoweit kommt ein Abzug von Werbungskosten nicht in Frage.
- 158 Sind Aufwendungen entstanden, die Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen, so ergibt sich die weitere Frage, in welchem Ermittlungszeitraum (Rdn. 191 ff.) sie zu erfassen sind. Nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgt der Abzug von Aufwendungen regelmäßig in dem Jahr, in dem sie **geleistet** wurden (Abflussprinzip). Die Vorschriften über den Betriebsvermögensvergleich, die von § 11 EStG unberührt bleiben (§ 11 Abs. 2 Satz 6 EStG), führen jedoch vielfach dazu, dass Betriebsausgaben den Gewinn in einem anderen Wirtschaftsjahr als dem der Zahlung mindern.

### 3.1.6.2.2 Notwendigkeit ohne Bedeutung

- 159 Betriebsausgaben und Werbungskosten haben weiterhin gemeinsam, dass es i. d. R. nicht darauf ankommt, ob die Aufwendungen objektiv notwendig sind und ob sie im Rahmen des Üblichen liegen. Für die Betriebsausgaben geht dies aus § 4 Abs. 4 EStG hervor, der lediglich verlangt, dass die Aufwendungen durch den Betrieb „veranlasst“ sind. Aufwendungen können aber auch dann betrieblich veranlasst sein, wenn sie sich bei objektiver Betrachtung als überflüssig oder den Rahmen des Üblichen überschreitend herausstellen. Allerdings wird der Abzug von Betriebsausgaben durch die Vorschrift des § 4 Abs. 5 EStG (vgl. Rdn. 1087 ff.) eingeschränkt.
- 160 Auch beim Abzug von Werbungskosten kommt es i. d. R. auf die Notwendigkeit der Aufwendungen und auf deren Üblichkeit nicht an. Es genügt, dass die Aufwendungen objektiv geeignet sind, die Einnahmeerzielung zu fördern, und vom Steuerpflichtigen subjektiv auch dazu bestimmt sind (BFH, Urteil v. 28.11.1980 - VI R 193/77, BStBl 1981 II S. 368).

Selbst unnötige Aufwendungen, die in dieser Absicht geleistet werden, gehören demnach zu den Werbungskosten. Auch die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 4, 6 u. 7 EStG ge-

nannten Aufwendungen sind unabhängig von ihrer Notwendigkeit und Üblichkeit als Werbungskosten abzuziehen. Bspw. können auch ungewöhnlich hohe Ausgaben, die ein ArbN zu seiner Fortbildung für Fachliteratur aufwendet, nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG in vollem Umfang als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Rechtsprechung wie Finanzverwaltung messen der Notwendigkeit und Üblichkeit von Aufwendungen jedoch immer dann Bedeutung zu, wenn die Aufwendungen nicht ausschließlich die berufliche Tätigkeit des Stpfl. betreffen. Überschreiten die Aufwendungen das notwendige oder übliche Maß, so wird dies in solchen Fällen als Anhaltspunkt dafür gewertet, dass diese Ausgaben mindestens zum Teil nicht durch berufliche Interessen, sondern durch die **private Lebensführung** veranlasst sind. Insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit einer beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung sowie für berufliche veranlasste Übernachtungen erkennt der Gesetzgeber nur insoweit als Werbungskosten an, als es sich notwendige Mehraufwendungen handelt (s. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, Nr. 5a und Nr. 5b EStG). 161

### 3.1.6.2.3 Abgrenzung gegen nicht abzugsfähige Aufwendungen (§ 12 EStG)

Die sowohl bei den Betriebsausgaben als auch bei den Werbungskosten erforderliche Abgrenzung gegen **nicht abzugsfähige Kosten der Lebenshaltung** ist von großer praktischer Bedeutung. Als Aufwendungen, die durch den Betrieb, Beruf usw. veranlasst sind, könnte man bei weiter Auslegung der §§ 4 Abs. 4 EStG und 9 Abs. 1 Satz 1 EStG auch die Kosten des Haushalts des Steuerpflichtigen sowie sonstige Kosten ansehen, die mit seiner Lebensführung zusammenhängen. Es wäre jedoch nicht gerechtfertigt, solche Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen. Derartige Aufwendungen entstehen unabhängig davon, ob eine Tätigkeit ausgeübt wird, durch die der Stpfl. Einkünfte erzielt. Auf die Höhe der Einkünfte dürfen sich jedoch nur solche Aufwendungen auswirken, die unterblieben wären, wenn der Stpfl. die der Erlangung von Einkünften dienende Tätigkeit nicht ausgeübt hätte. 162

Die entgegengesetzte Auffassung würde zur Folge haben, dass bei sonst gleichen Verhältnissen derjenige am wenigsten ESt zahlen müsste, der das meiste Geld für seine private Lebensführung ausgibt. Auch die Tatsache, dass angemessene Ernährung, Kleidung und Wohnung die Leistungsfähigkeit und damit die berufliche Tätigkeit des Stpfl. fördern, reicht nicht aus, hierfür entstandene Aufwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte zum Abzug zuzulassen. 163

An dieser Stelle wird auch auf § 4 Abs. 4a EStG hingewiesen, der Zinszahlungen auf betriebliche Darlehen, die durch hohe Privatentnahmen veranlasst wurden und die damit nicht ausschließlich dem betrieblichen Bereich zufallen, nur in eingeschränkter Form zum Betriebsausgabenabzug zulässt. Weitere Erläuterungen zum Thema „Nicht abzugsfähige Ausgaben“ erhalten Sie in Kapitel 5, Rdn. 246 ff. 164

### 3.1.6.3 Die Rückzahlung von Einnahmen

Während die **Rückzahlung von Betriebseinnahmen** zu den Betriebsausgaben zählt, stellt die **Rückzahlung steuerpflichtiger Einnahmen** nach der finalen Auslegung des 165

Werbungskostenbegriffs keine Werbungskosten dar. Derartige Rückzahlungen werden nicht in der Absicht geleistet, Einnahmen zu erwerben, zu sichern oder zu erhalten. Schon der RFH hat diese Zahlungen als „werbungskostenähnlichen“ Aufwand behandelt und in Analogie zu § 9 EStG zum Abzug zugelassen. Auch der BFH gestattet den Abzug, betrachtet die Rückzahlung jedoch begrifflich nicht als Werbungskosten, sondern als „negative Einnahme“ (BFH, Urteil v. 13.12.1963 - VI 22/61 S, BStBl 1964 III S. 184).

### 3.1.7 Die Werbungskostenpauschbeträge

- 166 Da es oft schwierig ist zu unterscheiden, ob bestimmte Aufwendungen Werbungskosten darstellen oder nicht, würden die Finanzämter selbst bei geringen Aufwendungen mitunter vor komplizierte und zeitraubende Abgrenzungsfragen gestellt. Um sie hiervon zu entlasten, enthält § 9a EStG für bestimmte Überschusseinkünfte Werbungskostenpauschbeträge.
- 167 Bei den einzelnen Einkunftsarten kann nicht mit gleich hohen Werbungskosten gerechnet werden. Erfahrungsgemäß sind die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit höher als bei den sonstigen Einkünften i. S. des § 22 EStG. Man hat die Höhe der Pauschbeträge daher für diese beiden Einkunftsarten unterschiedlich wie folgt bemessen:
- |    |                                                                                                               |                                  |         |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|---------|
| 1. | ArbN-Pauschbetrag bei Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit ohne Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG | § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG | 1 000 € |
| 2. | WK-Pauschbetrag bei Versorgungsbezügen nach § 19 Abs. 2 EStG                                                  | § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG | 102 €   |
| 3. | WK-Pauschbetrag bei Einnahmen i. S. d. § 22 Nr. 1, 1a, und 5 EStG                                             | § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG           | 102 €   |
- 168 Die Pauschbeträge stellen die von den Einnahmen abzuziehenden Mindestbeträge dar. Wenn dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit oder aus § 22 Nr. 1, 1a, und 5 EStG keine Aufwendungen erwachsen sind oder aber Aufwendungen, die unter dem Pauschbetrag für die betreffende Einkunftsart liegen, muss mindestens der Pauschbetrag abgezogen werden. Übersteigen die Werbungskosten dagegen den maßgebenden Pauschbetrag, so sind die tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen. Für den Abzug der Pauschbeträge ist kein Antrag erforderlich, sie werden im Rahmen des Lohnsteuerabzugs automatisch bzw. im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung von Amts wegen berücksichtigt.

**BEISPIEL:** Ein ArbN hat für den VZ 01 Werbungskosten von 900 € im Zusammenhang mit seinen Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit geltend gemacht. Es kann dahingestellt bleiben, ob diese Beträge tatsächlich Werbungskosten darstellen, denn nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG werden von den Einnahmen 1 000 € als ArbN-Pauschbetrag abgezogen.

Hätte der ArbN beispielsweise 1 450 € Werbungskosten geltend gemacht, so obliegt es dem FA zu prüfen, welche Aufwendungen zu den Werbungskosten gehören. Würde sich herausstel-

len, dass nur 1 200 € zu den Werbungskosten zählen, so müsste dieser Betrag von den Einnahmen abgezogen werden.

Mit dem Ziel, eine Vereinfachung zu schaffen, wäre es nicht vereinbar, wenn die Werbungskostenpauschbeträge auch dann in voller Höhe abgezogen würden, wenn die Einnahmen unter dem Pauschbetrag liegen. In derartigen Fällen ist die Vermutung gerechtfertigt, dass die Werbungskosten die Einnahmen nicht übersteigen, mag dies im Einzelfall auch einmal nicht zutreffen. Aus diesem Grunde gestattet § 9a Satz 2 EStG den Abzug der Pauschbeträge nur bis zur Höhe der steuerpflichtigen Einnahmen, so dass durch die Kürzung der Einnahmen um den Pauschbetrag nie ein Verlust aus der betreffenden Einkunftsart entstehen kann. 169

**BEISPIEL:** Eine Hausfrau war im Jahr 01 nur im Monat Dezember als Verkäuferin tätig. Ihre steuerpflichtigen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit betragen lediglich 900 €, die tatsächlichen Werbungskosten 260 €.

Die Einkünfte aus § 19 EStG belaufen sich auf 0 €, denn der ArbN-Pauschbetrag darf nur bis zur Höhe der Einnahmen von 900 € abgezogen werden.

Eine Besonderheit gilt beim Werbungskostenpauschbetrag für Versorgungsbezüge nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG, der gem. § 9a Satz 2 Halbsatz 1 EStG nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag und den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag geminderten Einnahmen abgezogen werden darf. 169/1

Die Pauschbeträge sind jeweils Jahresbeträge. Sie sind daher nicht anteilig zu kürzen, wenn nur während eines Teils des Jahres Einnahmen aus der betreffenden Einkunftsart erzielt wurden oder wenn die persönliche Steuerpflicht lediglich während eines Teils des Jahres bestanden hat (vgl. R 9a EStR). 170

Hat der Stpfl. im gleichen VZ sowohl Einkünfte aus einem aktiven Dienstverhältnis nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG als auch Versorgungsbezüge nach §§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG bezogen, so können die Werbungskostenpauschbeträge nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG und Buchst. b EStG kumulativ in Anspruch genommen werden. Auch hier erfolgt keine zeitanteilige Kürzung. 170/1

### 3.1.8 Summe der Einkünfte

#### 3.1.8.1 Grundsatz

Die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten werden jeweils getrennt ermittelt und danach mit den Einkünften aus den anderen Einkunftsarten zusammengerechnet, so dass sich daraus die **Summe der Einkünfte** ergibt (vgl. § 2 Abs. 3 EStG). Bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartnern (vgl. Rdn. 2302 ff.) sind für jeden Ehegatten bzw. jeden Lebenspartner die von ihm bezogenen Einkünfte gesondert zu ermitteln (H 26b „Gesonderte Ermittlung der Einkünfte“ EStH). Die Zusammenveranlagung nach § 26b EStG führt zwar zu einer Zusammenrechnung, nicht aber zu einer einheitlichen Ermittlung der Einkünfte der Ehegatten bzw. Lebenspartner (R 26b Abs. 1 Satz 1 EStR). Kommt bei einem oder auch bei beiden Ehegatten bzw. Lebenspartnern die Berücksichtigung eines Altersentlastungsbetrages i. S. d. § 24a EStG in Betracht, ist dieser im Fall der Zusammenveranlagung jedem Ehegatten bzw. Lebenspart-

ner, der die altersmäßigen Voraussetzungen erfüllt, nach Maßgabe der von ihm bezogenen Einkünfte zu gewähren (H 24a „Altersentlastungsbetrag bei Ehegatten“ EStH). Ein Schema zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Zusammenveranlagung findet sich in Rdn. 177. Etwaige Einschränkungen hinsichtlich der Berücksichtigung von Verlusten sind bei der Bildung der Summe der Einkünfte zu berücksichtigen (vgl. Rdn. 638 ff.).

### 3.1.8.2 Verlustausgleich

- 172 Einkünfte im steuerlichen Sinne sind sowohl positive als auch negative Ergebnisse, die sich bei der Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bzw. Einnahmen und Werbungskosten ergeben. Negative Ergebnisse werden als Verluste bezeichnet und sind grundsätzlich mit positiven Einkünften auszugleichen. Dabei geht der **horizontale Verlustausgleich** dem **vertikalen Verlustausgleich** vor. Horizontaler Verlustausgleich ist die Verrechnung positiver und negativer Ergebnisse innerhalb derselben Einkunftsart.

**BEISPIEL:** A hat zwei Häuser, aus denen er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Für Haus 1 übersteigen die Einnahmen die Werbungskosten um 10 000 €; für Haus 2 übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen um 3 000 €.

Der Verlust aus Haus 2 in Höhe von 3 000 € ist mit dem positiven Ergebnis aus Haus 1 in Höhe von 10 000 € auszugleichen (horizontaler Verlustausgleich), so dass die bei der Veranlagung des Stpfl. anzusetzenden **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** per Saldo + 7 000 € betragen.

- 173 Können aber Verluste nicht mit positiven Einkünften innerhalb derselben Einkunftsart ausgeglichen werden, d. h. ist das Gesamtergebnis für diese Einkunftsart negativ, so ist dieses negative Ergebnis mit positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten auszugleichen (vertikaler Verlustausgleich). Sowohl beim horizontalen als auch beim vertikalen Verlustausgleich sind jedoch Verlustausgleichsverbote zu beachten.



#### MERKE:

- Ein horizontaler Verlustausgleich ist die Verrechnung positiver und negativer Ergebnisse innerhalb derselben Einkunftsart.
- Ein vertikaler Verlustausgleich ist die Verrechnung positiver und negativer Einkünfte innerhalb verschiedener Einkunftsarten.



#### HINWEIS:

Zum Verlustabzug, zur Einschränkung des Verlustabzugs sowie zu den Verlustabzugsverboten s. Kapitel 6.6 (Rz. 638 ff.).

3.1.9 Gesamtbetrag der Einkünfte

Aus der nach Rdn. 171 ff. unter Beachtung der Verlustausgleichsbeschränkungen ermittelten Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten ergibt sich nach Abzug des Altersentlastungsbetrags i. S. des § 24a EStG, des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende nach § 24b EStG und des Freibetrags für Land- und Forstwirte i. S. des § 13 Abs. 3 EStG der **Gesamtbetrag der Einkünfte** (§ 2 Abs. 3 EStG).

Eine etwaige positive Summe der Einkünfte kann also durch die nach §§ 24a, 24b, 13 Abs. 3 EStG abzuziehenden Beträge negativ werden. Das Ergebnis ist in jedem Fall der Gesamtbetrag der Einkünfte. Ist der ermittelte Betrag negativ, so handelt es sich jedoch nicht um den „nicht ausgeglichenen Verlust“ i. S. des § 10d EStG. Zu beachten ist in diesem Fall, dass der Altersentlastungsbetrag, der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und der Freibetrag für Land- und Forstwirte bei der Ermittlung des Verlustabzugs nicht berücksichtigt werden dürfen (s. R 10d Abs. 1 EStR sowie Beispiel 2 unter Rdn. 640).

Für Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner, die zusammenveranlagt werden, wird ein einheitlicher Gesamtbetrag der Einkünfte gebildet (§ 26b EStG, R 2 EStR).

| TAB. 1: Veranlagungsschema bei Zusammenveranlagung (VZ 2021)                                                                                                       |                                                       |                                  |                                                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|----------------------------------|-------------------------------------------------------|
| Einkünfte VZ 2021                                                                                                                                                  | Ehemann<br>(64. Lebens-<br>jahr in 2020<br>vollendet) |                                  | Ehefrau<br>(64. Lebens-<br>jahr in 2020<br>vollendet) |
| § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG<br>(s. u. wegen des Freibetrags)                                                                                                            | 5 000 €                                               |                                  | –                                                     |
| § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG                                                                                                                                             |                                                       |                                  | ./ 40 000 €                                           |
| Gewerbe 1 60 000 €                                                                                                                                                 | 40 000 €                                              | horizontaler<br>Verlustausgleich |                                                       |
| Gewerbe 2 ./ 20 000 €                                                                                                                                              |                                                       |                                  |                                                       |
| § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG                                                                                                                                             |                                                       |                                  | 30 000 €                                              |
| § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG                                                                                                                                             | ./ 5 000 €                                            |                                  |                                                       |
| Haus 1 15 000 €                                                                                                                                                    |                                                       | horizontaler<br>Verlustausgleich | ./ 5 000 €                                            |
| Haus 2 ./ 20 000 €                                                                                                                                                 |                                                       |                                  |                                                       |
| Summe der Einkünfte jedes Ehegatten<br>getrennt ermitteln<br>unter Berücksichtigung des vertikalen<br>Verlustausgleichs auf der Ebene<br>jedes Ehegatten getrennt. | 40 000 €                                              |                                  | ./ 15 000 €                                           |

|                                                                                                                                                                                                                                    |           |                                                                                                                              |              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| abzüglich eventuell AEB gem. § 24a EStG lt. Tabelle (2021)<br>15,2 % von 40 000 €, max. 722 €<br>(positive Summe der Einkünfte vor Berücksichtigung des FB § 13 Abs. 3 EStG, R 24a Abs. 1 S. 1 EStR)                               | ./. 722 € | Bei der Ehefrau kein Altersentlastungsbeitrag möglich, da kein Arbeitslohn und keine positive Summe der Einkünfte vorhanden. |              |
| Zwischensumme                                                                                                                                                                                                                      | 39 278 €  |                                                                                                                              | ./. 15 000 € |
| Zusammenrechnung nach § 26b EStG                                                                                                                                                                                                   |           | 24 278 €                                                                                                                     |              |
| hier: vertikaler Verlustausgleich zwischen den Ehegatten                                                                                                                                                                           |           |                                                                                                                              |              |
| abzüglich Freibetrag gem. § 13 Abs. 3 EStG; Summe der Einkünfte darf bei Zusammenveranlagung 61 400 € nicht übersteigen. Die gemeinsame Summe der Einkünfte beträgt (vor Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrages) 25 000 €. |           |                                                                                                                              | ./. 1 800 €  |
| Gesamtbetrag der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 EStG (R 26b Abs. 1 EStR;<br>H 26b „Gesonderte Ermittlung der Einkünfte“ EStH)                                                                                                           |           |                                                                                                                              | 22 478 €     |
| abzüglich Sonderausgaben (R 10.1 EStR) usw.                                                                                                                                                                                        |           |                                                                                                                              |              |

## 3.2 Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

### 3.2.1 Einkommen

- 178 Durch die ESt wird das Einkommen, präziser ausgedrückt das „zu versteuernde Einkommen“ natürlicher Personen besteuert. **Einkommen** ist nach § 2 Abs. 4 EStG der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die berücksichtigungsfähigen **Sonderausgaben** und **außergewöhnlichen Belastungen**.
- 179 Ob Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder als Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, ist keineswegs gleichgültig. Abgesehen davon, dass der Abzug von Aufwendungen bei einzelnen Einkunftsarten nicht uneingeschränkt erfolgen darf bzw. dass die Aufwendungen u.U. mit Mindestbeträgen (Werbungskostenpauschbeträgen) abgezogen werden, dient der positive Gesamtbetrag der Einkünfte als Berechnungsgrundlage für den Spendenabzug (§ 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und für die zumutbare Belastung im Rahmen der Ermittlung der außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG (vgl. § 33 Abs. 3 EStG).
- 180 Werden bspw. Aufwendungen, die zu den Sonderausgaben gehören, irrtümlich bereits bei der Ermittlung der Einkünfte als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen, so ist der Gesamtbetrag der Einkünfte und damit der Höchstbetrag für den Spendenabzug falsch berechnet.

**BEISPIEL:** A bezieht ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Durch das FA wurden Versicherungsbeiträge i.H.von 1 000 € irrtümlich zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen, obwohl sie zu den Sonderausgaben gehören. Der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb beträgt

nach Abzug der Versicherungsbeiträge 15 000 €. A hat 3 200 € für gemeinnützige Zwecke gespendet. Die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 EStG sind erfüllt.

Da der Gewinn aus Gewerbebetrieb hier gleichzeitig den Gesamtbetrag der Einkünfte darstellt, kommen nach § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG höchstens 20 % von 15 000 € = 3 000 € für den Abzug als Sonderausgaben in Betracht. Der korrekte Gewinn beträgt jedoch 16 000 €, so dass richtigerweise 3 200 € als Spenden abgezogen werden dürfen.

Bei der Ermittlung des Einkommens ist außerdem zu berücksichtigen, dass nicht aus- 181  
geglichene Verluste des Folgejahres (Verlustrücktrag) oder der Vorjahre, die bei der „Verlustfeststellung“ festgesetzt wurden (Verlustvortrag), vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, und zwar vorrangig vor den Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Zu beachten ist dabei, dass auf Antrag des Stpfl. ganz oder teilweise vom Verlustrücktrag abzusehen ist (§ 10d Abs. 1 Satz 5 u. 6 EStG), während der Verlustvortrag zwingend vorzunehmen ist.

Zum Verlustabzug nach § 10d EStG im Einzelnen vgl. Rdn. 638ff.

### 3.2.2 Das zu versteuernde Einkommen

Das **Einkommen**, vermindert um die Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG und 182  
um die sonstigen Abzugsbeträge ergibt das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG), das die **Bemessungsgrundlage** für die tarifliche ESt (§ 32a EStG) darstellt.

Missverständlich formuliert ist § 25 Abs. 1 EStG, wonach die ESt nach dem „Einkom- 183  
men“ (richtig: nach dem „zu versteuernden“ Einkommen) veranlagt wird, das der Stpfl. im Veranlagungszeitraum bezogen hat. Diese Bestimmung steht mit § 2 Abs. 5 EStG und § 32a EStG nicht in Einklang. Offenbar wurde der umgangssprachliche Ausdruck „Einkommen“ an dieser Stelle verwendet.

Zusammenfassend bleibt festzustellen, dass nicht das „Einkommen“, sondern das „zu 184  
**versteuernde Einkommen**“ die regelmäßige **Bemessungsgrundlage** der ESt bildet. Nur wenn ausnahmsweise keinerlei Abzüge vom Einkommen vorgenommen werden müssen, stellt dieses gleichzeitig das zu versteuernde Einkommen dar.

### 3.2.3 Zusammenfassung

Entsprechend den o. g. Ausführungen werden bei der Ermittlung des zu versteuernden 185  
Einkommens die folgenden Schritte unterschieden (R 2 Abs. 1 EStR):

| TAB. 2: | Zu versteuerndes Einkommen                                                                           |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         | Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 bis 14a EStG)                                         |
| +       | Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17 EStG)                                                     |
| +       | Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)                                                       |
| +       | Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)                                                  |
| +       | Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)                                                            |
|         | – soweit sie in Fällen des § 32d Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 EStG nicht der Abgeltungsteuer unterliegen – |

|     |                                                                                             |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| +   | Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)                                        |
| +   | sonstige Einkünfte (§§ 22 u. 23 EStG)                                                       |
| =   | <b>Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG)</b>                         |
| ./. | Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)                                                        |
| ./. | Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)                                         |
| ./. | Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)                                      |
| +   | Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 3 EStG sowie § 8 Abs. 5 Satz 2 AIG)                  |
| =   | <b>Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)</b>                                         |
| ./. | Verlustabzug (§ 10d EStG)                                                                   |
| ./. | Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG)                                                  |
| ./. | außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG)                                           |
| ./. | Steuerbegünstigung der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen und Gebäude (§§ 10f bis 10i EStG) |
| +   | Erstattungsüberhänge (§ 10 Abs. 4b Satz 3 EStG)                                             |
| =   | <b>Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)</b>                                                          |
| ./. | Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)                                              |
| ./. | Härteausgleich (§ 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV)                                               |
| =   | <b>zu versteuerndes Einkommen (§§ 2 Abs. 5 u. 32a EStG)</b>                                 |

### 3.3 Besonderheiten bei Einkünften aus Kapitalvermögen

- 185/1 Nach § 2 Abs. 5b EStG sind abgeltend besteuerte Kapitalerträge weder in die Summe der Einkünfte, noch in den Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen und das zu versteuernde Einkommen einzubeziehen. Grund dafür ist, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht nach § 20 Abs. 8 EStG einer vorrangigen anderen Einkunftsart zuzuordnen sind, nicht der tariflichen ESt nach § 32a EStG, sondern nach § 32d Abs. 1 EStG dem gesonderten Steuertarif von 25 % unterliegen. Wurde von diesen Einkünften bereits der Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) nach §§ 43 ff. EStG vorgenommen, so ist die ESt damit grundsätzlich abgegolten (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG). Diese Kapitalerträge sind folglich nicht mehr im Rahmen der Veranlagung zu erfassen und brauchen daher grundsätzlich auch nicht mehr in der ESt-Erklärung angegeben zu werden.
- 185/2 Haben entsprechende Kapitalerträge jedoch nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen (z. B. wenn Schuldner der Kapitalerträge kein inländisches Kredit- oder vergleichbares Finanzdienstleistungsinstitut ist), so sind die Kapitalerträge nach § 32d Abs. 3 EStG in der ESt-Erklärung anzugeben und werden grundsätzlich – außerhalb des regulären Veranlagungsschemas – nach § 32d Abs. 1 EStG mit dem gesonderten Steuertarif von 25 % versteuert. Die Steuer auf diese Kapitalerträge erhöht die insgesamt festzusetzende ESt.
- 185/3 Nicht betroffen von der Regelung in § 2 Abs. 5b EStG sind Kapitalerträge, die unter § 32d Abs. 2 und Abs. 6 EStG fallen. Diese Kapitalerträge unterliegen ausnahmsweise

nicht dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Abs.1 EStG, sondern der tariflichen ESt nach § 32a EStG und sind daher in das Veranlagungsschema einzubeziehen.

### 3.4 Zeitliche Bestimmungen über die Einkommensbesteuerung

In den §§ 2 und 25 EStG enthält das EStG Vorschriften über den Zeitabschnitt, für den die Besteuerung erfolgen soll. Zu unterscheiden sind dabei die Begriffe „Bemessungszeitraum“, „Veranlagungszeitraum“ und „Ermittlungszeitraum“.

#### 3.4.1 Der Bemessungszeitraum

Da die ESt gem. § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG eine Jahressteuer ist, wird der Steuertarif (vgl. § 32a Abs. 1 EStG) stets auf das zu versteuernde Einkommen angewendet, das innerhalb eines gesamten Kalenderjahres erzielt wurde. Das Kalenderjahr ist mithin der „**Bemessungszeitraum**“ und die Steuertabelle eine (Kalender-)Jahrestabelle.

Hat ein Stpfl. nicht während des ganzen Kalenderjahres Einkünfte gehabt oder hat seine Steuerpflicht nur während eines Teils des Kalenderjahres bestanden, so verkürzt sich dadurch der Bemessungszeitraum nicht. Auch in diesen Fällen ist das zu versteuernde Einkommen im Kalenderjahr bezogen und darauf die Jahressteuertabelle anzuwenden.

**BEISPIEL:** A hat seit dem 1.7.01 seinen Wohnsitz in Deutschland. Bis zu diesem Zeitpunkt hat er sich im Ausland aufgehalten und keine inländischen Einkünfte erzielt. Das zu versteuernde Einkommen, das er im zweiten Halbjahr 01 erzielt hat, beläuft sich auf 30 000 €.

Die Steuertabelle ist auf ein zu versteuerndes Einkommen von 30 000 € anzuwenden. Aufgrund der Regelung in § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG ist es bspw. nicht zulässig, das zu versteuernde Einkommen zu verdoppeln, mit der Begründung, das zu versteuernde Einkommen sei nicht in 12 Monaten, sondern nur in 6 Monaten erzielt worden ist. Andererseits kommt auch eine Halbierung der ESt nicht in Betracht.

#### 3.4.2 Der Veranlagungszeitraum

Gem. § 25 Abs. 1 EStG wird die ESt immer für den Zeitraum eines Kalenderjahres veranlagt, d. h. in einem Steuerbescheid festgesetzt. Das Kalenderjahr ist somit nicht nur der Bemessungszeitraum, sondern gleichzeitig auch der **Veranlagungszeitraum**. Für jedes Kalenderjahr ergeht ein gesonderter Steuerbescheid, in dem die Steuer festgesetzt wird, die sich nach der Steuertabelle für das zu versteuernde Einkommen ergibt, das der Stpfl. im betreffenden Kalenderjahr erzielt hat.

Der Veranlagungszeitraum hat mit dem Bemessungszeitraum gemeinsam, dass er nicht kürzer als ein Kalenderjahr sein kann. Hat die persönliche Steuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahres bestanden, so erfolgt die Steuerfestsetzung trotzdem für das volle Kalenderjahr.

**BEISPIEL:** Der ledige A ist am 30.3.2022 verstorben. Sein zu versteuerndes Einkommen im Jahr 2021 beträgt 30 000 €, die darauf entfallende ESt nach dem Grundtarif (§ 32a Abs. 1 EStG) beträgt 5 091 €.

Der Steuerbescheid, den das FA dem bzw. den Erben zuschickt, trägt die Aufschrift „Steuerbescheid 2021“, denn die Steuer wird nach § 25 Abs. 1 EStG für das gesamte Kalenderjahr (= Veranlagungszeitraum) festgesetzt.

### 3.4.3 Der Ermittlungszeitraum

#### 3.4.3.1 Begriff und Dauer

- 191 Vom Bemessungs- und Veranlagungszeitraum zu unterscheiden ist der **Ermittlungszeitraum**. Darunter ist der Zeitraum zu verstehen, in dem sich die Besteuerungsgrundlagen ergeben haben, d. h. in dem die Einnahmen zugeflossen und die abzugsfähigen Aufwendungen geleistet worden sind. Außerhalb des Ermittlungszeitraums angefallene Besteuerungsgrundlagen können bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens grds. nicht berücksichtigt werden. Eine Ausnahme kann sich jedoch bei regelmäßig wiederkehrenden Leistungen ergeben (§ 11 EStG, vgl. Rdn. 221 ff.).

Auch der Ermittlungszeitraum deckt sich im Allgemeinen mit dem Kalenderjahr (§ 25 Abs. 1 EStG). Er ist aber kürzer, wenn die persönliche Steuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahres bestanden hat.

**BEISPIEL:** Der ledige A, Eigentümer eines Mietwohngrundstücks, ist am 2.8.01 verstorben. Die Augustmiete war von drei Mietern bereits am 1.8.01 gezahlt worden, der vierte Mieter zahlte erst am 23.8.01. Der Erblasser hat am 25.7.01 Arztkosten i. H. von 1 000 € bezahlt, der Erbe am 10.8.01 Krankenhauskosten i. H. von 500 €, die den Erblasser betrafen.

Für die Besteuerung des Erblassers sind nur die **zu seinen Lebzeiten** gezahlten Beträge bedeutsam. Der Ermittlungszeitraum für sein zu versteuerndes Einkommen des Jahres 01 begann am 1.1.01 und endete mit seinem Tod am 2.8.01. Die vom Erben am 23.8.01 vereinnahmte Miete und die von ihm am 10.8.01 gezahlten Krankenhauskosten wirken sich nicht auf das zu versteuernde Einkommen des Erblassers aus, sondern auf das des Erben.

#### 3.4.3.2 Wechsel in der Steuerpflicht

- 192 Da die Einkommensteuer eine Jahressteuer ist, sind die Grundlagen für ihre Festsetzung jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. Besteht während des Kalenderjahres sowohl beschränkte als auch unbeschränkte Einkommensteuerpflicht, so sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG).

**BEISPIEL:** A ist am 30.4.01 nach Deutschland eingewandert. Er war vorher als nichtselbständiger Handelsvertreter in Polen tätig und hat diese Tätigkeit nach seiner Einwanderung in Deutschland fortgesetzt. Außerdem gehört ihm seit Jahren ein Mietwohngrundstück in Frankfurt. Am 10.8.01 erhielt er 800 € Provision für Aufträge, die er seinem polnischen Auftraggeber

im Januar 01 vermittelt hatte. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) haben im Monatsdurchschnitt 2 000 € betragen.

In der Zeit der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht hat der Stpfl. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 16 000 € (Mai bis Dezember 01) und Einkünfte als Handelsvertreter von 800 € erzielt. In die Veranlagung für das Jahr 01 – der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht – werden auch die während der Zeit der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. H. von 8 000 € (Januar bis April 01) mit einbezogen.

Allerdings kann es darüber hinaus erforderlich sein, ausländische Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 bis Nr. 4 EStG bei der Veranlagung einzubeziehen (s. hierzu Kapitel 15).

### 3.4.3.3 Wirtschaftsjahr

Auch wenn die Steuerpflicht während des ganzen Kalenderjahres bestanden hat, deckt sich der Ermittlungszeitraum nicht immer mit dem Kalenderjahr. Ein abweichender Ermittlungszeitraum ist aber nur bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünften aus Gewerbebetrieb möglich, nicht dagegen bei den übrigen Einkunftsarten und Besteuerungsgrundlagen. Landwirte, Forstwirte und Gewerbetreibende haben ihren Gewinn nach dem **Wirtschaftsjahr** zu ermitteln (§ 4a Abs. 1 Satz 1 EStG, §§ 8b, 8c EStDV). Das Wirtschaftsjahr ist demnach der Ermittlungszeitraum für den Gewinn aus einem land-, forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb (= **Gewinnermittlungszeitraum**). 193

In der Regel umfasst das Wirtschaftsjahr zwölf Monate und deckt sich mit dem Kalenderjahr. Wird ein Betrieb eröffnet, erworben, aufgegeben oder veräußert, so entsteht meist ein Wirtschaftsjahr, das kürzer als zwölf Monate ist. Das Gleiche gilt bei einer Umstellung des Wirtschaftsjahres (§ 8b EStDV). Solche Wirtschaftsjahre, die einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfassen, werden als **Rumpfwirtschaftsjahre bezeichnet**. Bei der Umstellung des Wirtschaftsjahres bei Gewerbetreibenden (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) darf nur ein Rumpfwirtschaftsjahr entstehen. 194

**BEISPIEL 1:** ➔ A eröffnet am 1.11.01 einen Gewerbebetrieb. Er will seine Abschlüsse regelmäßig auf den 31. 12. eines Jahres erstellen.

Sein erstes Wj umfasst als Rumpfwirtschaftsjahr nur den Zeitraum vom 1. 11. bis 31.12.01. Für alle anderen Besteuerungsgrundlagen des VZ 01 bildet das Kj 01 den Ermittlungszeitraum.

**BEISPIEL 2:** ➔ Das Wj des Gewerbetreibenden B lief jeweils vom 1. 10. bis 30. 9. Im Sommer 01 beschließt B, das Wj auf das Kj umzustellen.

Die Umstellung ist nur in der Weise möglich, dass dem am 30.9.01 endenden Wj ein Rumpfwirtschaftsjahr für die Zeit vom 1. 10. bis zum 31.12.01 folgt. Es wäre unzulässig, stattdessen ein (verlängertes) Wirtschaftsjahr zu bilden, das vom 1.10.01 bis zum 31.12.02 reicht. Die Umstellung ist ohne Zustimmung des FA zulässig. § 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG schreibt die Zustimmung nur für den Fall der Umstellung auf ein vom Kj abweichendes Wj vor, weil durch eine solche Umstellung die auf den Gewinn entfallende Steuer in das folgende Kj verlagert wird (vgl. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Der **Aufgabe des Betriebs**, die eine Willensentscheidung voraussetzt, muss in Analogie zu § 8b EStDV der Tod des Betriebsinhabers gleichgestellt werden. Mit dem Tod des 195

Stpfl. endet das Wirtschaftsjahr ebenso wie der Ermittlungszeitraum für die übrigen Besteuerungsgrundlagen.

- 195/1 Behält ein bisher unbeschränkt steuerpflichtiger Landwirt, Forstwirt oder Gewerbetreibender seinen inländischen Betrieb trotz Verlegung des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts in das Ausland bei, so endet das Wirtschaftsjahr mit der Auswanderung, denn der Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht beendet den Ermittlungszeitraum für sämtliche Besteuerungsgrundlagen. Das Wirtschaftsjahr einer OHG oder KG läuft dagegen weiter, wenn ein Mitunternehmer auswandert. Der Gewinnanteil des ausgewanderten Mitunternehmers muss dann im Jahr der Auswanderung zumeist durch Schätzung auf den Zeitraum der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht aufgeteilt werden.
- 196 Das Wirtschaftsjahr für einen Betrieb, der in eine Personengesellschaft eingebracht wird, läuft trotz der Einbringung weiter, wenn dieser Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als durch die Personengesellschaft fortgeführt angesehen werden kann. Das Gleiche gilt, wenn eine Personengesellschaft aufgelöst wird und ein Gesellschafter den Betrieb als Einzelkaufmann weiterführt (BFH, Urteil v. 19.8.1969 - VI R 27/69, BStBl 1970 II S. 37). In beiden Fällen darf daher das Wirtschaftsjahr zum Übernahmezeitpunkt nur mit Zustimmung des FA auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum umgestellt werden.
- 197 Vom Kalenderjahr **abweichende Wirtschaftsjahre** sind im Gesetz vorgesehen oder zugelassen, weil es zweckmäßig ist, Land- und Forstwirte sowie Inhaber gewerblicher Saisonbetriebe nicht zu zwingen, ihren Gewinn jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. Sie rechnen von Ernte zu Ernte bzw. von Saison zu Saison. Deshalb weicht das Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten vom Kalenderjahr ab und läuft grundsätzlich vom 1. 7. bis zum 30. 6. des folgenden Kalenderjahres (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG). Abweichend hiervon können bestimmte Land- und Forstwirte gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 8c EStDV folgende andere Zeiträume als Wirtschaftsjahr bestimmen:
- Betriebe mit einem Futterbauanteil von mindestens 80 % der landwirtschaftlichen Nutzfläche können den Zeitraum vom 1. 5. bis zum 30. 4. als Wirtschaftsjahr bestimmen (§ 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStDV),
  - Betriebe mit reiner Forstwirtschaft können den Zeitraum vom 1. 10. bis 30. 9. als Wirtschaftsjahr bestimmen (§ 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStDV),
  - Betriebe mit reinem Weinbau können den Zeitraum vom 1. 9. bis 31. 8. als Wirtschaftsjahr bestimmen (§ 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStDV),
  - alle land- und forstwirtschaftlichen Betriebe können auch das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr bestimmen (§ 8c Abs. 2 Satz 1 EStDV).

Stellt ein Land- und Forstwirt von einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr um, verlängert sich das letzte vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr um den Zeitraum bis zum Beginn des ersten mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahres; ein Rumpfwirtschaftsjahr ist nicht zu bilden. Dies gilt entsprechend, wenn ein Land- und Forstwirt mit einem reinen Weinbaubetrieb sein Wirtschaftsjahr vom 1. 7. bis zum

30.6. auf den Zeitraum vom 1.9. bis zum 31.8. umstellt (§ 8c Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStDV).

Auch Gewerbetreibende können anstelle des Kalenderjahres ein beliebiges abweichendes Wirtschaftsjahr wählen, wenn sie im Handelsregister eingetragen sind (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG).

Bei Land- und Forstwirten ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres auf das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr beginnt, und auf das Kalenderjahr, in dem es endet, entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG; vgl. Rdn. 1420). Bei der Aufteilung sind Veräußerungsgewinne im Sinne des § 14 EStG auszuscheiden und dem Gewinn des Kalenderjahres hinzuzurechnen, in dem sie entstanden sind. 198

**BEISPIEL:** Landwirt C hat in dem am 30.6.02 endenden Wj einen Gewinn von 10 000 € erzielt, im folgenden Wj, das am 30.6.03 endet, einen Gewinn von 16 000 €.

Bei der Veranlagung für das Kj 02 sind die Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb wie folgt zu ermitteln:

|                                                           |                               |
|-----------------------------------------------------------|-------------------------------|
| Gewinn des Wj 01/02                                       | 10 000 € : 2 = 5 000 €        |
| Gewinn des Wj 02/03                                       | 16 000 € : 2 = <u>8 000 €</u> |
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft § 13 EStG (VZ 02) | 13 000 €                      |

Bei Gewerbetreibenden gilt der Gewinn des Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). 199

**BEISPIEL:** Das Wj des Kaufmanns D läuft jeweils vom 1.4. bis 31.3. D hat im am 31.3.01 endenden Wj einen Gewinn von 30 000 €, im am 31.3.02 endenden Wj einen Gewinn von 40 000 € erzielt.

Bei der Veranlagung für 01 betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 30 000 € und bei der Veranlagung für 02 40 000 €. Eine Aufteilung des Gewinns auf die Kj, in die das Wj fällt, ist bei gewerblichen Einkünften nicht zulässig.

## 3.5 Vereinnahmung und Verausgabung (§§ 11–11b EStG)

### 3.5.1 Die Bedeutung des § 11 EStG

Da die Grundlagen für die Festsetzung der ESt jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln sind, ist es erforderlich, sämtliche Einnahmen und Ausgaben einem bestimmten Kalenderjahr zuzuordnen. Wie diese Abgrenzung zu erfolgen hat, ergibt sich grds. aus § 11 EStG. Die Vorschrift basiert auf der Überlegung, dass die steuerlichen Auswirkungen regelmäßig in dem Veranlagungszeitraum eintreten sollen, in dem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. durch die Vereinnahmung gestärkt bzw. durch die Verausgabung geschwächt worden ist. 200

Demzufolge sind steuerpflichtige Einnahmen grundsätzlich im Kalenderjahr ihres Zufließens (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG) zu erfassen und abzugsfähige Aufwendungen in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem sie geleistet worden sind (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG). Auf das Kalenderjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Leistungen kommt es also grundsätzlich nicht an. Eine Ausnahme gilt für regelmäßig wiederkehrende Zahlungen, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres 201

zugeflossen oder geleistet worden sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Diese Leistungen werden – abweichend vom Zu- und Abflussprinzip – gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG im Kalenderjahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit berücksichtigt (vgl. hierzu im Einzelnen Rdn. 221 ff.).

**BEISPIEL 1:** ArbN A erleidet durch Verschulden des X im Mai 01 einen Unfall, aufgrund dessen er bis zum Februar 02 arbeitsunfähig ist. Der Verdienstausfall i. H. von 8 500 € wird ihm im August 02 von X ersetzt.

Die Zahlungen des X sind als Entschädigungen für entgangene Einnahmen im Rahmen der Einkünfte des A aus nichtselbständiger Arbeit gem. §§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 24 Nr. 1 Buchst. a EStG anzusetzen. Obwohl die Entschädigung wirtschaftlich das Kj 01 betrifft, sind die Einnahmen von 8 500 € im Jahre 02 zugeflossen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG) und deshalb zusammen mit dem laufenden Arbeitslohn als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 02 zu erfassen.

**BEISPIEL 2:** B hat zu Beginn jedes Monats 100 € für seine private Altersversorgung (Rürup-Rente) zu zahlen. Infolge finanzieller Schwierigkeiten hat er die fälligen Beträge für die Monate November und Dezember 01 zusammen mit Rückständen aus der ersten Jahreshälfte 02 erst am 15.7.02 entrichtet.

Die Zahlungen für November und Dezember 01 sind im Rahmen der gesetzlichen Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG als Sonderausgaben des Jahres 02 zu berücksichtigen, weil sie in diesem Jahr geleistet worden sind (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG). Dass die Leistungen wirtschaftlich das Jahr 01 betreffen, ist unerheblich. Die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG greift nicht ein. Die Versicherungsbeiträge stellen zwar regelmäßig wiederkehrende Ausgaben dar, sind aber nicht kurze Zeit nach Beendigung des Kj 01 geleistet worden.

- 202 Sonderregelungen gelten für die zeitliche Erfassung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Nach § 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG gilt laufender Arbeitslohn stets in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Dagegen wird Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstiger Bezug), in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem ArbN zufließt (§ 38a Abs. 1 Satz 3 EStG).

**BEISPIEL:** ArbN A erhält seinen Arbeitslohn jeweils vorschüssig am 15. Tag eines Monats für die Zeit vom 15. bis zum 14. des Folgemonats. Am 15.12.01 zahlt ihm der ArbG neben dem laufenden Arbeitslohn i. H. von 3 000 € (Zeitraum 15.12.01 bis 14.1.02) eine Jahresprämie i. H. von 500 €.

Der laufende Arbeitslohn (3 000 €) gilt als im Kj 02 bezogen, da der Lohnzahlungszeitraum in diesem Kj endet (§ 38a Abs. 1 Satz 2 EStG). Die Jahresprämie von 500 € ist ein sonstiger Bezug, der dem ArbN im Kj 01 zugeflossen und daher auch in diesem Jahr zu erfassen ist (§ 38a Abs. 1 Satz 3 EStG).

- 203 Dass die steuerlichen Auswirkungen im Jahr des Zufließens der Betriebseinnahmen oder Einnahmen ohne Rücksicht auf ihre wirtschaftliche Zugehörigkeit zu einem anderen Kalenderjahr eintreten, kann wegen der Progression des Est-Tarifs zu Härten führen. Auch durch die Zahlung von Entschädigungen **oder** Voraus- bzw. Nachzahlungen kann eine erhebliche Zusammenballung zu versteuernde Beträge in einem Jahr bewirkt werden. Deshalb sieht § 34 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG (sog. Fünftelregelung) für Entschädigungen i. S. des § 24 Nr. 1 EStG einen begünstigten Tarif vor.
- 204 Bei Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren (z.B. Miet- und Pachtzinsvorauszahlungen, vorausgezahlte Erbbauzinsen) sieht § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG vor, dass die Zahlungen beim Leistenden abweichend von § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG auf