

Inhaltsverzeichnis

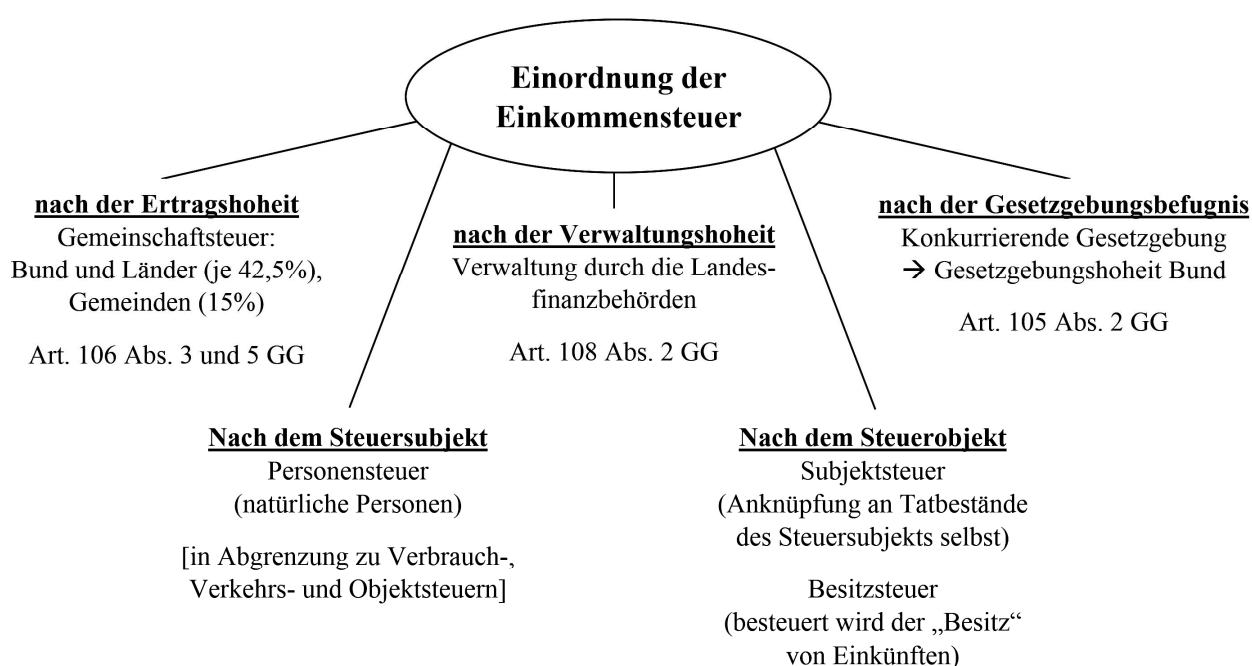
I. Die Einkommensteuer - systematische Einordnung und Abgrenzung.....	1
II. Rechtsgrundlagen für die Einkommensteuer	3
1. Das unmittelbar bindende Recht	3
2. Veröffentlichungen im Bundessteuerblatt	4
3. Sonstige Veröffentlichungen.....	5
III. Persönliche Steuerpflicht - §§ 1, 1a EStG	6
1. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	6
2. Die beschränkte Einkommensteuerpflicht und Ausnahmen	7
3. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht für Ehegatten (bzw. Lebenspartner) im EU/EWR-Ausland - § 1a EStG.....	10
IV. Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger - §§ 49 ff. EStG	11
1. Grundsätzliches	11
2. Inländische Einkünfte - § 49 Abs. 1 EStG als Zuordnungsnorm	11
3. Erhebungsverfahren: Steuerabzug contra Veranlagung - § 50 EStG	17
4. Quellensteuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen - § 50a EStG	18
V. Veranlagung	21
1. Veranlagungszeitraum	21
2. Steuererklärungspflicht (vollständige Paragraphenkette)	21
3. Veranlagung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern	23
VI. Veranlagung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - § 46 EStG	25
1. Veranlagung bei Nebeneinkünften bzw. „Progressionseinkünften“	25
2. Weitere zwingende Veranlagungsgründe	27
3. Veranlagung auf Antrag - § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG.....	29
VII. Sachliche Steuerpflicht - § 2 EStG.....	31
1. Umfang der sachlichen Steuerpflicht - Absatz 1	31
2. Dualismus der Einkünfte - § 2 Abs. 2 EStG	34
3. Die Gewinneinkünfte - Abgrenzung.....	35
4. Schema der Ermittlung der zu zahlenden Einkommensteuer.....	37
VIII. Übersicht: Steuerfreie Einnahmen - §§ 3 bis 3c EStG	39
1. Überblick	39
2. Einnahmen aus ehrenamtlichen Tätigkeiten - § 3 Nr. 26, 26a EStG.....	40
3. Teileinkünfteverfahren - § 3 Nr. 40 EStG	41
IX. Verluste - § 10d EStG.....	43

1. Begriffsdefinitionen.....	43
2. Grundfall des Verlustabzugs: Verlustrücktrag - § 10d Abs. 1 EStG.....	44
3. Verlustfeststellung und Verlustvortrag - § 10d Abs. 2 und 4 EStG	44
4. Exkurs: Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten - § 2a EStG.....	45
X. Der Einkommensteuertarif	47
1. Grund- und Splittingtarif - § 32a EStG.....	47
2. Der Progressionsvorbehalt - § 32b EStG.....	49
3. Außerordentliche Einkünfte und „Fünftelregelung“ - § 34 EStG	50
4. Das Wahlrecht auf „Thesaurierungsbesteuerung“ - § 34a EStG.....	52
XI. Steuerermäßigungen - §§ 34c - 35b EStG	55
1. Zuwendungen an politische Parteien - § 34g EStG.....	55
2. Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften - §§ 34c, d EStG	55
3. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb - § 35 EStG.....	57
4. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Aufwendungen - § 35a EStG	58
XII. Grundbegriffe der Einkünfteermittlung	64
XIII. Die Ermittlung der Gewinneinkünfte - §§ 4 bis 6c EStG	65
1. Gewinnermittlungsarten / Gewinnermittlungszeitraum.....	65
2. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	66
3. Wechsel der Gewinnermittlungsart.....	72
4. Nicht abzugsfähige Schuldzinsen - § 4 Abs. 4a EStG.....	77
5. Steuerfreie Rücklagen.....	78
6. Absetzung für Abnutzung - § 7 EStG.....	86
XIV. Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen - § 7g EStG	89
1. Investitionsabzugsbeträge („IAB“) - § 7g Abs. 1 bis 4 EStG	89
2. Sonderabschreibungen - § 7g Abs. 5 und 6 EStG	93
3. Fallbeispiel.....	93
XV. Ermittlung der Überschusseinkünfte - §§ 8 bis 9a EStG	95
1. Einnahmen - § 8 EStG.....	95
2. Werbungskosten, Pauschbeträge - §§ 9, 9a EStG	96
XVI. Nicht abzugsfähige Ausgaben - § 12 EStG	97

I. Die Einkommensteuer - systematische Einordnung und Abgrenzung

Die **Einkommensteuer** wird - im Abgrenzung zur Körperschaftsteuer - ausschließlich bei natürlichen Personen im Sinne des § 1 BGB erhoben, vgl. § 1 Abs. 1 EStG. Die **Körperschaftsteuer** hingegen erfasst die juristischen Personen wie z.B. Kapitalgesellschaften (GmbH inklusive UG [haftungsbeschränkt], AG), Genossenschaften, Vereine und Stiftungen.

Personengesellschaften und -gemeinschaften unterliegen aufgrund des steuerlichen Transparenzprinzips (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) nicht der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, hier werden aufgrund des Transparenzprinzips im Durchgriff durch die Gesellschaft die Gesellschafter besteuert.



Gleichheitsgrundsatz und Leistungsfähigkeitsprinzip

Aus dem Gleichheitsgrundsatz „Jeder Mensch ist vor dem Gesetz gleich“ des Artikels 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) hat die Rechtswissenschaft (Klaus Tipke und andere) das **Leistungsfähigkeitsprinzip** abgeleitet. Es definiert Leistungsfähigkeit als die Fähigkeit, Steuern zahlen zu können. Wer leistungsfähiger ist, ist in der Lage, eine auch prozentual höhere Last zu tragen.

Als wesentlicher Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips ist der **progressive Steuertarif** mit einem Grundfreibetrag sowie Kinderfreibeträgen zu sehen, des Weiteren ebenfalls die **Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Belastungen** (§§ 33 ff. EStG) und Beiträgen zu Pflichtversicherungen (Basisbeitrag zu Kranken- und Pflegeversicherung, § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Das objektive Nettoprinzip

Des Weiteren muss auch die Bemessungsgrundlage der Steuer klar definiert sein. Das allgemein gefasste Leistungsfähigkeitsprinzip wird nach herrschender Auffassung für das Einkommensteuer-

recht zum **objektiven Nettoprinzip** konkretisiert. Dieses sagt aus, dass Aufwendungen, die mit der Erzielung von Einkünften im Zusammenhang stehen, abzugsfähig sein müssen.

„Keine Regel ohne Ausnahme“: § 20 Absatz 9 Satz 1 EStG verbietet den Abzug von Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen. Das Bundesverfassungsgericht sieht die Regelung in Anbetracht der Tatsache, dass nach aktuellen Erhebungen nur wenigen Steuerpflichtigen aus ihren Kapitalanlagen Aufwendungen erwachsen, die den Sparerpauschbetrag überschreiten, als verfassungsgemäß an.

Auch bestimmte privat veranlasste Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen nicht notwendigerweise erwachsen, werden bspw. in Form von Sonderausgaben oder haushaltsnahen Aufwendungen zur Bemessung der Steuer herangezogen, beispielsweise weil der Gesetzgeber an der Förderung eines bestimmten Verhaltens von Steuerpflichtigen ein Interesse hat (z.B. zur Bekämpfung der Schwarzarbeit im Falle der haushaltsnahen Aufwendungen). Der Gesetzgeber ist in diesem Bereich relativ frei in der Entscheidung, zusätzliche Begünstigungen zu schaffen. Dies gilt auch für den Bereich der Einkünfteerzielung (degressive AfA, Investitionsabzugsbeträge, Investitionszulage).

Es ist systemgerecht, dass die in der Person des Steuerpflichtigen begründete *Einkommensteuer* nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähig ist, was auch für ihre Nebenleistungen (Säumnis- und Verspätungszuschläge, Nachzahlungszinsen) und andere Personensteuern (Erbschaftsteuer, Solidaritätszuschlag) gilt.

Die Einkommensteuer wird mit ihrem größten Anteil durch Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), teilweise als Quellensteuer von Zinsen und Dividenden (Kapitalertragsteuer und Abgeltungssteuer) erhoben, ansonsten nachdem zu versteuernden Einkommen eines Kalenderjahres veranlagt (festgesetzt). Aufgrund des Steuerbescheids ist die Steuer dann zu entrichten, wobei bereits gezahlte Abzugssteuern bzw. Vorauszahlungen angerechnet werden. Das kann auch zu einer Erstattung führen.

II. Rechtsgrundlagen für die Einkommensteuer

1. Das unmittelbar bindende Recht

Gesetze und Verordnungen binden vollziehende Gewalt (also bspw. Finanzbehörden), Rechtsprechung (also bspw. Finanzgerichte) - und natürlich den Steuerpflichtigen.

à Artikel 20 Abs. 3 Grundgesetz

Die nachfolgend aufgezählten Gesetze stellen eine Auswahl der nach Auffassung des Verfassers und wohl auch allgemeiner Verkehrsanschauung wesentlichen Rechtsquellen im Bereich des Einkommensteuerrechts dar:

1. **Einkommensteuergesetz (EStG)** in der Fassung (i.d.F.) der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (EStG 2010).

Das EStG wurde zuletzt geändert durch das Gesetz zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften vom 14.08.2017. Erstmals ausgefertigt wurde das EStG am 16.10.1934 aufgrund des nationalsozialistischen Ermächtigungsgesetzes vom 24.03.1933, mit dem Adolf Hitler als Reichskanzler ebenfalls das Parlament entmachtet und Gesetzgebungsrechte auf die Regierung verschoben hatte, durch die damalige Reichsregierung; das Gesetz ist damit älter als die meisten anderen Steuergesetze, älter ist jedoch z.B. das KStG (von 1920).

Da es sich bei dem EStG um ein Bundesgesetz handelt, bedarf eine Änderung des Gesetzes des Gesetzgebungsverfahrens des Bundestags, der Zustimmung des Bundesrats und der Unterschrift des Bundespräsidenten. Im Rahmen einer Änderung des Gesetzes erhalten grundsätzlich auch die Interessenverbände Gelegenheit zur Stellungnahme.

2. **Solidaritätszuschlaggesetz (SolZG 1995)** i.d.F. der Ausfertigung vom 23.06.1993, zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2016.

Als Rechtsverordnungen können die nachfolgend aufgezählten Verordnungen EStDV, LStDV und SvEV (Auswahl) durch das Bundesfinanzministerium ohne Beteiligung des Bundestags geändert werden; der Bundesrat muss jedoch zustimmen, da die Bundesländer an der Einkommensteuer beteiligt werden. Damit diese Änderungsbefugnis nicht missbraucht werden kann, müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung im Gesetz bestimmt werden und in der Verordnung ist auf die Rechtsgrundlage hinzuweisen - achten Sie beim Lesen bei Gelegenheit darauf.

à Art. 80 Abs. 1 Grundgesetz

3. **Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV 2000)** i.d.F. der Bekanntmachung vom 10.05.2000; letzte Änderung durch die Dritte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 18.07.2016. Die ursprüngliche Fassung stammt vom 1955, daher ist auch die Abkürzung „EStDV 1955“ gebräuchlich.

4. **Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV 1990)** i.d.F. der Bekanntmachung vom 10.10.1989; zuletzt geändert durch Gesetz vom 14.08.2017.

Inhalte: Definitionen „Arbeitnehmer“ und „Arbeitslohn“, Aufzeichnungspflichten.

5. **Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV)** i.d.F. der Bekanntmachung vom 21.12.2006, zuletzt geändert durch Gesetz vom 23.05.2017.

Inhalte: Enthält in § 1 nur sozialversicherungsrechtlich relevante Aussagen, auf die §§ 2 und 3 verweist das EStG in seinem § 8 („Einnahmen“).

Gesetze und Verordnungen werden in dem Bundesgesetzblatt („BGBI“, nicht Bundessteuerblatt, siehe nachfolgend) veröffentlicht und treten mit dieser Bekanntmachung in Kraft.

2. Veröffentlichungen im Bundessteuerblatt

Das Bundessteuerblatt (BStBl.) ist ein seit 1951 vom Bundesministerium der Finanzen („BMF“) im Stollfuß-Verlag herausgegebenes Informationsblatt über Entwicklungen des deutschen Steuerrechts. Veröffentlichungen im Bundessteuerblatt haben keine Bindungswirkung für die Allgemeinheit, setzen also kein Recht, sondern sind schlicht eine durch die Veröffentlichung getätigte Meinungsäußerung des BMF als Herausgeberin. Der Abruf ist kostenpflichtig.

Steuerliche Rechtsvorschriften und Verwaltungsanweisungen des BMF und der obersten Landesfinanzbehörden werden in Teil I des BStBl. veröffentlicht. BFH-Entscheidungen (Urteile und Beschlüsse), denen das BMF sich über den entschiedenen Einzelfall hinaus angeschlossen hat, werden in Teil II veröffentlicht. à *siehe auch: www.bundessteuerblatt.de*

1. Teil I des BStBl. | Richtlinien, BMF-Schreiben und einheitliche Ländererlasse

Ist der Gesetzestext nach Auffassung des BMF erläuterungsbedürftig, formuliert das BMF sogenannte Verwaltungsrichtlinien. Diese Richtlinien sollen der Verwaltung als Orientierung dienen und eine einheitliche Rechtsanwendung bei allen Finanzbehörden bundesweit sicherstellen; da Finanzämter Landesbehörden sind, werden auch die Finanzministerien der Länder einbezogen. Insofern binden Richtlinien die Finanzbehörden auch gegenüber dem BMF.

Steuerpflichtige und auch Finanzbehörden können sich (glücklicherweise?) nicht auf die Richtlinien berufen, denn damit hätten sie Gesetzesrang und das BMF könnte am Parlament vorbei regieren - gerade dies, Gesetze, sind die Richtlinien aber gerade nicht, sondern lediglich die Wiedergabe der (oftmals, aber nicht immer berechtigten) Rechtsauffassung des BMF.

Als bekannteste Vertreter im Bereich der Einkommensteuer sind wohl

- die EStR 2012 (Einkommensteuer-Richtlinien, zuletzt geändert 2012)
- sowie die LStR 2015 (Lohnsteuer-Richtlinien, zuletzt geändert 2015)

zu nennen.

Das BMF kann sich auch ohne Beteiligung der Länder zu einem Thema äußern und sich hierzu des Mittels des BMF-Schreibens bedienen.

Umgekehrt können auch die Finanzbehörden der Länder ohne Mitwirkung des BMF aktiv werden und gemeinschaftlich einen Text entwerfen, den sie anschließend - jede für sich - veröffentlichen; sogenannte einheitliche Ländererlasse. Auch diese werden regelmäßig im BStBl. veröffentlicht.

2. Teil II des BStBl. | BFH-Entscheidungen

Die Finanzgerichtsbarkeit kennt nur zwei Instanzen, nämlich

- die Finanzgerichte (Abkürzung „FG“) als obere Landesgerichte, und
- den Bundesfinanzhof („BFH“) mit Sitz in München als obersten Gerichtshof des Bundes.

Halten ein Finanzgericht oder der Bundesfinanzhof eine gesetzliche Regelung oder eine Verordnung für verfassungswidrig, können sie des Weiteren das Bundesverfassungsgericht anrufen; das Bundesverfassungsgericht allein ist als Kontrollinstanz der Lage, ein Gesetz oder eine Verordnung bei Nichtvereinbarkeit mit dem Grundgesetz aufzuheben oder zu ändern, während BFH und FGs lediglich die Befugnis besitzen, das Steuergesetz anzuwenden. Hierzu ist es schon mehrfach gekommen, beispielsweise beim häuslichen Arbeitszimmer oder bei der Entfernungspauschale.

3. Sonstige Veröffentlichungen

1. Erlasse und Weisungen der Landesfinanzbehörden

Im Rahmen ihres Weisungsrechts können Landesfinanzbehörden (Finanzministerien als obere, Oberfinanzdirektionen als mittlere und theoretisch auch einzelne Finanzämter als untere Landesfinanzbehörden) Verfügungen zur Handhabung des Gesetzes erlassen. Diese gelten jedoch nur für die Ebene (also die jeweils nachgelagerten Behörden) und des Weiteren ebenso wie Veröffentlichungen im BStBl. nur für die Finanzbehörden, nicht für Steuerpflichtige.

2. Kommentare, Fachaufsätze etc.

In zahlreichen Fällen besteht für das interessierte Fachpublikum der Bedarf nach einer Konkretisierung und Diskussion von Gesetzestexten und Verwaltungsschreiben. In diesem Fall liefern Fachaufsätze und Kommentare zu Gesetzen wertvolle Unterstützung, jedoch können sie für sich genommen, da sie nicht von staatlicher Seite stammen, weder die Verwaltung noch Gerichte binden - den Steuerpflichtigen erst recht nicht.

Jedoch: Auch Finanzämter und -gerichte ziehen zu ihrer Rechtsfindung bei Bedarf Kommentierungen zu Rate und zitieren sie auch in Entscheidungen. Bekannte Kommentare zum Einkommensteuergesetz sind beispielsweise (willkürliche Auswahl):

- Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Loseblattwerk, rd. 27.000 Seiten),
- Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (seit 1920; Loseblattwerk, rd. 17.000 Seiten),
- Blümich, EStG, KStG, GewStG (Loseblattwerk, rd. 10.600 Seiten),
- Kirchhof, EStG (mit 2.700 Seiten relativ kompakt, jährlich neu erscheinend),
- Schmidt, EStG (rund 2.600 Seiten, zahlreiche Abkürzungen, jährlich neu erscheinend),
- Frotscher/Geurts, EStG (Besonderheit: in weiten Teilen kostenlos online verfügbar).

III. Persönliche Steuerpflicht - §§ 1, 1a EStG

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet in § 1 EStG zwischen vier Formen der persönlichen Steuerpflicht, an die jeweils unterschiedliche Rechtsfolgen für die sachliche Steuerpflicht anknüpfen:

Die Grundformen:

Fundstellen

- | | |
|--------------------------------|-----------------|
| 1. Unbeschränkte Steuerpflicht | § 1 Abs. 1 EStG |
| 2. Beschränkte Steuerpflicht | § 1 Abs. 4 EStG |

Weitere (besondere) Regelungen:

- | | |
|--|-----------------|
| 3. Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht | § 1 Abs. 2 EStG |
| 4. Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag | § 1 Abs. 3 EStG |
| 5. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht | § 2 AStG |

Die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht knüpft grundsätzlich an den Begriff des **Inlands** an. Der ertragsteuerliche Begriff des Inlands ist anders definiert als der umsatzsteuerliche Inlandsbegriff (der z.B. die Insel Helgoland und andere Gebiete vom Inland ausnimmt).

§ 1 Abs. 1 Satz 2 EStG definiert, dass neben dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland auch künstliche Inseln und Orte der Erforschung am Meeresboden oder Offshore-Energieanlagen innerhalb der *ausschließlichen Wirtschaftszone* und des *Festlandsockels* der Bundesrepublik als Inland anzusehen sind.

Des Weiteren setzt jede Art von Einkommensteuerpflicht voraus, dass eine **natürliche Person** vorliegt. Natürliche Personen sind Menschen von der Geburt bis zum Tode (§ 1 BGB). Wer noch nicht geboren wurde oder bereits gestorben ist, ist insofern nicht steuerpflichtig.

1. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Tatbestandsmerkmale

Natürliche
Person
§ 1 BGB



Wohnsitz
§ 8 AO

- oder -

gewöhnlicher
Aufenthalt
§ 9 AO



Rechtsfolge

Unbeschränkte
ESt-Pflicht
§ 1 Abs. 1 EStG

im Inland

§ 1 Abs. 1 Satz 2 EStG

Wer unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, wird im Inland im Grundsatz mit sämtlichen Einkünften besteuert, auch wenn diese nicht aus dem Inland stammen. Erzielt ein Steuerpflichtiger auch aus einem anderen Staat Einkünfte, kann es zu einer doppelten Besteuerung dieser Einkünfte

kommen. Diese **Doppelbesteuerung** wird durch besondere Regelungen des nationalen Rechts wie auch in Doppelbesteuerungsabkommen (diese Themen sind Gegenstand des Fachgebiets „Internationales Steuerrecht“) vermieden.

Zu der Frage „Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt“ zwei kurze Beispiele; zu prüfen ist jeweils, ob der international bekannte Tenor P seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte:

Beispiel 1

Sachverhalt: P wohnt von Februar bis September des zu beurteilenden Jahres in einem Hotel in Deutschland. Er unterhält daneben eine Wohnung in Paris.

Lösung: P hatte seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** damit für den zu beurteilenden Veranlagungszeitraum im Inland, da er sich für eine Dauer von mehr als sechs Monaten (Februar bis September: 8 Monate) im Inland aufgehalten hatte (§ 9 Satz 2 AO).

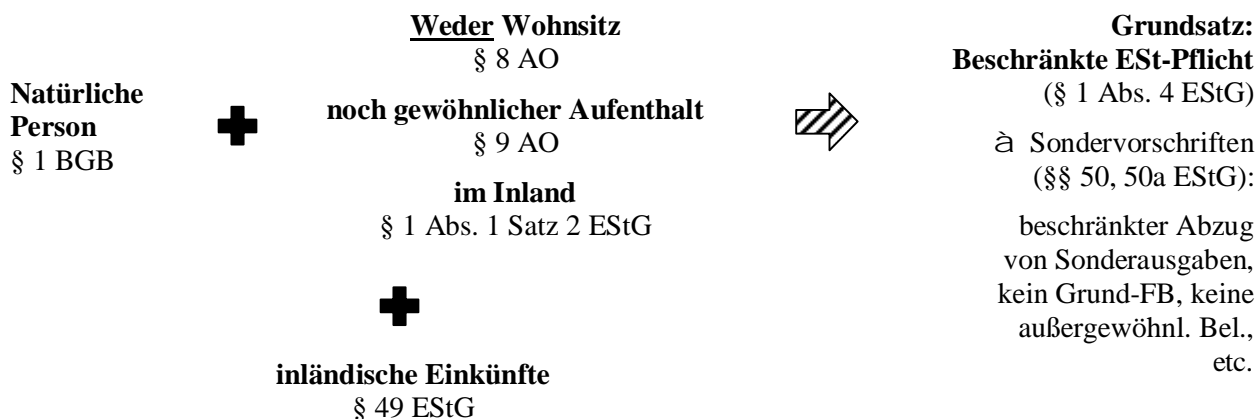
Beispiel 2

Sachverhalt: P wohnt im Zeitraum **Juli bis August** eines Jahres in einem **Hotel in Deutschland** und mietet **ab September** desselben Jahres **eine Wohnung am gleichen Ort**. Seine Wohnung in Paris behält er ebenfalls bei.

Lösung: Durch das Innehaben der Wohnung liegt ein Wohnsitz des P im Inland, da P hier eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er sie beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO).

Aus dem Vergleich der Beispiele 1 und 2 wird deutlich: Eine natürliche Person kann mehrere Wohnsitze besitzen. Es ist nicht auszuschließen, dass eine Person auch in mehreren Staaten einen gewöhnlichen Aufenthalt hat (denn nicht immer lässt sich der gewöhnliche Aufenthalt über die „Sechs-Monats-Grenze“ nach § 9 Satz 2 AO bestimmen), dennoch ist dieser Fall verglichen mit einer Person mit Wohnsitzen in mehreren Staaten deutlich seltener anzutreffen.

2. Die beschränkte Einkommensteuerpflicht und Ausnahmen



Kein Grundsatz ohne Ausnahme:

Wer als natürliche Person weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland besitzt, muss nicht zwingend beschränkt einkommensteuerpflichtig sein.

Ausnahme 1: Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht - § 1 Abs. 2 EStG

Wer als natürliche Person ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland

1. deutscher Staatsangehöriger ist,
2. in einem aktiven Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts steht,
3. aus einer inländischen öffentlichen Kasse Arbeitslohn bezieht (also steuerlich als Arbeitnehmer anzusehen ist)

- und -

4. im ausländischen Wohnsitzstaat nur wie ein beschränkt Steuerpflichtiger besteuert wird,

wird trotz des nicht vorhandenen Wohnsitzes im Inland wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt und muss im Grundsatz das Welteinkommen im Inland versteuern, daher auch „erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht“. Gleiches gilt für im Haushalt lebende Angehörige (§ 15 AO), die keine im Ausland steuerpflichtigen Einkünfte beziehen.

Die Regelung stellt die Umsetzung des internationalen **Kassenstaatsprinzips** dar und verengt den Anwendungsbereich weitestgehend auf deutsche Beamte, die z.B. als Diplomaten und Lehrer im Ausland tätig sind (Beamte müssen aufgrund Art. 33 Abs. 2 GG die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen).

Ausnahme 2: Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag - § 1 Abs. 3 EStG

Eine Person, die eigentlich beschränkt einkommensteuerpflichtig wäre, weil sie weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, kann unter bestimmten Voraussetzungen beantragen, hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Es handelt sich hierbei also um ein Antragswahlrecht.

Tatbestandsmerkmale:

1. Zunächst beschränkt steuerpflichtige Person im Sinne von § 1 Abs. 4 EStG
2. Die der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte betragen
 - a) entweder mindestens 90% der Welteinkünfte¹

¹ **Inländische Einkünfte, die nach DBA nur beschränkt besteuert werden dürfen** (z.B. Dividenden, Lizenzgebühren), gelten für die Berechnung der 90% Grenze als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend.

Außerdem an dieser Stelle interessant: Verwendet das deutsche EStG den Begriff der Einkünfte, handelt es sich - auch bei ausländischen Einkünften - im Grundsatz stets um nach deutschem Steuerrecht ermittelten Einkünfte. § 1 (3) Satz 5 EStG fordert jedoch, dass die ausländischen Einkünfte durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen sind - die bescheinigten Einkünfte werden also in diesem Fall nach ausländischem Steuerrecht ermittelt sein.

- b) oder übersteigen nicht den Grundfreibetrag².
3. Die Person beantragt die Anwendung

Rechtsfolgen:

1. Der Steuerpflichtige wird als unbeschränkt ESt-pflichtig behandelt, jedoch nur hinsichtlich seiner inländischen Einkünfte im Sinne von § 49 EStG („soweit“).
2. Die ausländischen Einkünfte werden nicht besteuert, gehen aber aufgrund von § 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG über den Progressionsvorbehalt in die Bemessung des Steuersatzes ein.

Es kann sinnvoll sein, diesen Antrag zu stellen, wenn hohe Sonderausgaben oder andere in der privaten Sphäre liegende abzugsfähige Aufwendungen (Sonderausgaben, Spenden, Unterhalt und dergleichen) im Inland angefallen sind, die einem beschränkt Steuerpflichtigen nicht zustehen würden; zudem erhält der fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige (anders als beschränkt Steuerpflichtige) den Grundfreibetrag.

Beispiel:

Zahnarzt mit Praxis in Deutschland, aber § 8 und § 9 AO in Polen.

Ausnahme 3: Erweiterte beschränkte Steuerpflicht - § 2 AStG

Schutzvorschrift für steuerliche Gestaltung durch Wegzug in ein niedrig besteuertes Gebiet, hier nur im Überblick dargestellt:

Tatbestandsmerkmale:

1. Personen, die als deutsche Staatsangehörige
2. innerhalb der letzten 10 Jahre
3. mindestens 5 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren

und nun

4. in einem niedrig besteuerten Gebiet ansässig sind (§ 2 Abs. 2 AStG) sowie
5. wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland haben (§ 2 Abs. 3 AStG),

werden abweichend von § 1 Abs. 4 EStG mit allen Einkünften, die nicht ausländische Einkünfte (§ 34d EStG) sind, im Inland besteuert (Rechtsfolge). **Der Umfang der im Inland steuerbaren Einkünfte ist im Vergleich zu § 1 Abs. 4 EStG deutlich größer, daher der Begriff „erweiterte beschränkte Steuerpflicht“.**

² 8.652 €(2016) / 8.820 €(2017) / 9.000 €(2018). Es gilt die Viertelregelung nach Ländergruppeneinteilung, vgl. Beck Steuererlasse, 1 § 33a/4; der Grundfreibetrag ist ggf. nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat zu vierteln.

3. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht für Ehegatten (bzw. Lebenspartner) im EU/EWR-Ausland - § 1a EStG

Tatbestandsmerkmale

... in der Person des Steuerpflichtigen:

1. Staatsangehörige(r) eines EU/EWR-Staates (umfasst auch Deutschland)
2. Steuerpflichtiger ist
 - a) nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt - oder -
 - b) nach § 1 Abs. 3 EStG fiktiv unbeschränkt steuerpflichtig (zur Prüfung der Grenze nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG ist für die Anwendung dieser Norm bei Ehegatten auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen, der Grundfreibetrag ist zu verdoppeln – vgl. BFH I 16/14 vom 06.05.2015)



Rechtsfolgen

§ 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG - Unterhalt an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten

Der geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatte/Lebenspartner wird für Zwecke der Norm wie ein unbeschränkt stpfl. Ehegatte/Lebenspartner angesehen

⇒ Unterhaltsleistungen sind nach Maßgabe der Norm abzugsfähig.

§ 10 Abs. 1a Nr. 2 ff. EStG - Als Sonderausgaben abzugsfähige Versorgungsleistungen, Ausgleichsleistungen oder Ausgleichszahlungen, meist (nicht zwingend) an nahe Angehörige...

Der Empfänger ist für die Anwendung dieser Normen als unbeschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln – die Leistungen an ihn werden damit abzugsfähig.

§ 26 EStG - Ehegattenveranlagung

Der wohl häufigste Anwendungsfall von § 1a EStG: Der im EU/EWR-Ausland nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte wird wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt. Der Stpfl. im Inland kann damit die Zusammenveranlagung (§ 26b) wählen.

... in der Person des Ehegatten/Lebenspartners:

1. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Gebiet eines EU/EWR-Staates
2. Besteuerung etwaiger Unterhaltszahlungen im ausl. Staat

... in formeller Hinsicht:

Antragstellung

EWR = EU + sogenannte „NIL-Staaten“ (Norwegen, Island, Liechtenstein)

IV. Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger - §§ 49 ff. EStG

Es werden im Folgenden die Grundzüge der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen dargestellt.

1. Grundsätzliches

Während die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG an das Vorliegen eines Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthalts im Inland anknüpft und damit zunächst das Welteinkommen aller Steuerinländer der Besteuerung unterwirft, bezieht sich die beschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG auf Menschen ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (Steuerausländer).

Dem **Welteinkommensprinzip** bei der unbeschränkten Steuerpflicht steht bei der beschränkten Steuerpflicht das **Territorialitätsprinzip** gegenüber, d.h. beschränkt Steuerpflichtige sind in Deutschland lediglich mit bestimmten Einkünften (nämlich den inländischen Einkünften) der Steuer zu unterwerfen.

2. Inländische Einkünfte - § 49 Abs. 1 EStG als Zuordnungsnorm

Was unter dem Begriff „Inländische Einkünfte“ zu verstehen ist, bestimmt sich nach § 49 Abs. 1 EStG, wo selbige abschließend aufgezählt sind. Umgekehrt: Was hier nicht genannt ist, gehört nicht zu den inländischen Einkünften. Die aufgezählten Einkünfte sind in der Reihenfolge des Gesetzes (§§ 13 bis 22) sortiert, die Nummerierung der sieben Einkunftsarten entspricht der in § 2 Abs. 1 EStG. § 49 formuliert zu der jeweiligen Einkunftsart den für inländische Einkünfte erforderlichen **Inlandsbezug, der sich je nach Einkunftsart unterscheidet**:

2.1. § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Inländische Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind Einkünfte im Sinne von § 13 bzw. § 14 EStG aus im Inland betriebener Land- und Forstwirtschaft wird. Hierzu müssen die bewirtschafteten Grundstücke im Inland liegen (Belegenheitsprinzip).

2.2. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Diese Norm ist mit ihren **insgesamt sieben Unterpunkten** die mit Abstand umfangreichste Zuordnungsnorm. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass eine gewerbliche Tätigkeit, die ein Steuerausländer im Inland ausübt, häufig eine Einheit mit seiner gewerblichen Tätigkeit in anderen Staaten bildet, die schwer zu trennen ist.

Außerdem sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht nur Einkünfte aus einer laufenden betrieblichen Tätigkeit (§ 15 EStG), sondern auch solche aus der Betriebsveräußerung im Ganzen oder der Betriebsaufgabe (§ 16 EStG) sowie aus der Veräußerung von Kapitalanteilen im Sinne von § 17 EStG.

Insofern umfasst § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG viele verschiedenartige Inlandsbezüge der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, damit diese als inländische Einkünfte angesehen werden können.

Hierzu zählt im Wesentlichen die gewerbliche Betätigung

- über eine inländische Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen inländischen ständigen Vertreter (§ 13 AO),
- durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge zwischen inländischen bzw. zwischen in- und ausländischen Häfen,
- durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen,
- durch Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung im Sinne von § 17 EStG an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland,
- durch Veräußerung von inländischem unbeweglichen Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten, die zu einem Gewerbebetrieb (ohne inländische Betriebsstätte) gehören.
- die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten; dies gilt nur bei einer Gesamteinnahme von mehr als 100.000 €

Buchstabe a): Inländische Betriebsstätte oder ständiger Vertreter

Entscheidender Tatbestand für einen laufenden Gewerbebetrieb, der inländische Einkünfte begründet, ist damit regelmäßig das Innehaben einer inländischen **Betriebsstätte** (§ 12 AO) bzw. das Bestellen eines ständigen Vertreters im Inland (§ 13 AO). Gemäß § 12 AO ist eine **Betriebsstätte** *jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient*. § 12 Satz 2 AO zählt beispielhaft (also nicht abschließend) auf:

- die Stätte der Geschäftsleitung (à § 10 AO)
- Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen
- Fabrikations- und Werkstätten, Warenlager, Ein- oder Verkaufsstellen
- Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen
- Bauausführungen oder Montagen (auch örtlich fortschreitende oder schwimmende) mit einer Dauer von länger als sechs Monaten.

Ein **ständiger Vertreter** (§ 13 AO) ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig *Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt*. Ein ständiger Vertreter ist eine den Sachweisungen des Unternehmens unterliegende Person. Dabei spielt es keine Rolle, ob dieser ein Angestellter oder ein selbstständiger Beauftragter ist, der auch andere Kunden hat. **Nicht** als ständige Vertreter gelten indes Handelsvertreter ohne allgemeine Vertragsvollmacht und Warenlager sowie Kommissionäre und Makler im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit.

Hiernach nimmt die Bundesrepublik Deutschland ein Besteuerungsrecht nur in Anspruch, wenn der Gewinn über eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Inland erzielt wird. Reiner Versandhandel aus dem Ausland ins Inland fällt also nicht hierunter.

Buchstabe d): Künstlerische, sportliche, unterhaltenden und ähnliche Darbietungen im Inland

Diese Norm erfasst als Auffangtatbestand zu Buchstabe a) auch Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische oder sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen, die nicht Einkünfte aus selbständiger oder aus nichtselbständiger Arbeit darstellen. Auch solche Einkünfte sind nach dem nationalen Recht Deutschlands als inländische Einkünfte hier steuerbar.

Unerheblich ist dabei, *wem* die Einnahmen zufließen, denn maßgeblich ist das **Ausüben** oder **Verwerten** im Inland. Als **Darbietung** sind Ausstellungen, Konzerte usw. anzusehen, aber auch nichtöffentliche Auftritte sowie Video- und Audioaufnahmen zur Herstellung von Tonträgern oder zur Radio- bzw. Fernsehübertragung. Als unterhaltende Darbietung ist bspw. auch die vergütete Teilnahme an einer Talkshow anzusehen. Den Tatbestand der Norm erfüllen daneben auch Leistungen, die mit derartigen Darbietungen zusammenhängen.

Buchstabe e): Veräußerung einer inländischen Beteiligung (§ 17 EStG)

Auch die Veräußerung einer Beteiligung im Sinne von § 17 EStG kann zur inländischen Steuerpflicht eines beschränkt Steuerpflichtigen führen, nämlich für diejenigen Fälle, in denen

Doppelbuchstabe aa) die Kapitalgesellschaft, deren Anteil veräußert wird ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat

- oder -

Doppelbuchstabe bb) in bestimmten Fällen des Umwandlungssteuerrechts bzw. die Veräußerung bestimmter Beteiligungen im EU-Ausland (Verweis auf § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG).

Buchstabe f): Verwertung bestimmten inländischen Vermögens

Auch dieser Buchstabe kann als Auffangtatbestand für den Fall angesehen werden, dass keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter bestellt ist.

Auch die **Vermietung, Verpachtung und Veräußerung von im Inland belegenem unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder grundstücksgleichen Rechten aus einem Gewerbebetrieb heraus** begründet eine beschränkte Steuerpflicht im Inland, ohne dass es einer inländischen Betriebsstätte bedarf.

Durch diesen Tatbestand werden insbesondere ausländische gewerbliche Investoren erfasst, die inländische Grundstücke ohne Vorliegen einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters erwerben und nach Ablauf der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ wieder veräußern, denn im Rahmen des Gewerbebetriebs bleibt der Wertzuwachs zeitlich unbegrenzt steuerverstrickt.

Nachrichtlich:

Insbesondere für körperschaftsteuerliche Zwecke von Interesse ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) Satz 3 EStG. Ausländische Kapitalgesellschaften erzielen (anders als inländische) nicht aufgrund § 8 Abs. 2 KStG zwingend gewerbliche Einkünfte mit ihrer Tätigkeit. Satz 3 der Norm enthält eine **gesetzliche Fiktion** der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für den Fall, dass die Vermietung, Verpachtung oder Veräußerung des inländischen Vermögens durch eine ausländische juristische Person.

Beispiel-Sachverhalt zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG

Der Schweizer Fabrikant F betreibt nahe der deutsch-schweizerischen Grenze sein Unternehmen. Auf der anderen Seite der Grenze in Deutschland besitzt er ein Mehrfamilienhaus, das er an Arbeitnehmer seines Betriebes vermietet, sodass das Haus bei Gesamtbetrachtung zum notwendigen Betriebsvermögen seines schweizerischen Betriebes zu zählen ist.

Ü *Liegen in Form der Vermietung inländische Einkünfte vor?*

Beispiel-Lösung:

Wegen des Sachzusammenhangs mit dem Betrieb stellt das Mehrfamilienhaus jedenfalls nach ständiger BFH-Rechtsprechung notwendiges Betriebsvermögen des F dar (vgl. R 4.2 Abs. 4 Satz 2 EStR, H 4.2 Abs. 7 „Vermietung an Arbeitnehmer“ EStH); die Vermietung führt daher zu Einkünften, die unter § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu fassen sind.

Einkünfte im Sinne von § 21 EStG liegen daher aufgrund der Subsidiarität von § 21 gegenüber § 15 EStG (§ 21 Abs. 3 EStG) nicht vor. Damit scheiden inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) zunächst ebenfalls aus.

Zu prüfen ist als nächstes, ob inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Das Mehrfamilienhaus stellt keine Betriebsstätte dar, damit liegen mit der Vermietung keine inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG vor.

Eine andere Norm in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG bietet sich ebenfalls an: § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG. Es handelt sich bei dem mit dem Mehrfamilienhaus bebauten Grundstück um unbewegliches Vermögen im Inland, die Einkünfte sind solche aus Gewerbebetrieb. F erzielt mithin inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

2.3. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Hierunter fallen Einkünfte, die beschränkt Steuerpflichtige aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) erzielen, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird - oder - für die im Inland eine Betriebsstätte (vgl. § 12 AO) unterhalten wird.

2.4. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG: Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind nur dann *inländische Einkünfte*, wenn

- a) die Arbeit in Deutschland ausgeübt oder verwertet wird,
- b) eine Vergütung aus inländischen öffentlichen Kassen für ein gegenwärtiges (Gehalt) oder früheres (Pension) Dienstverhältnis gewährt werden, auch ohne Rechtsgrund geleistete Zahlungen (à Kassenstaatsprinzip),
- c) eine Vergütung für die Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer inländischen Gesellschaft (à Ort der Geschäftsleitung im Inland) gezahlt wird,
- d) eine Vergütung als Entschädigung i.S.v. § 24 Nr. 1 EStG für die Auflösung des Dienstverhältnisses gezahlt wird, dessen Vergütung zuvor der inländischen Besteuerung unterlegen hat
- oder -
- e) es sich um Vergütungen von Luftfahrtpersonal (Piloten, Stewards/Stewardessen) handelt, wenn das Flugzeug von einem Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland betrieben wird.

2.5. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG: Einkünfte aus Kapitalvermögen

Buchstabe a)

Vergleichsweise einfach ist die Herstellung des Inlandsbezugs bei Einkünften im Sinne des Buchstaben a) dieser Norm, diese sind:

- **Dividenden** inkl. verdeckter Gewinnausschüttungen und ähnlicher Bezüge
[§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 EStG]
- Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen
[§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG]
- Zinsen aus Lebensversicherungen
[§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG]
- inländische Tafelgeschäfte
[§ 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 EStG]
- sowie -
- Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen

Der Inlandsbezug setzt hier lediglich voraus, dass der Schuldner im Inland ansässig ist.

Buchstabe c)

Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen keineswegs immer dann vor, wenn beispielsweise **Zinsen** (also Einkünfte im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 7 bzw. im Falle von Hypothekenzinsen § 20 Abs. 1 Nr. 5 EStG) auf einem Konto einer inländischen Bank gutgeschrieben werden.

Damit derartige Einkünfte *aus Kapitalforderungen aller Art* als inländische Einkünfte anzusehen sind, müssen sie

- entweder durch inländischen Grundbesitz bzw. grundstücksgleiche Rechte oder in ein inländisches Schiffsregister eingetragene Schiffe unmittelbar oder mittelbar gesichert sein (Registereintrag), ausgenommen sind Eintragungen in öffentliche Schuldbücher (Buchstabe c Doppelbuchstabe aa),
- oder -

- Erträge aus bestimmten Genussrechten (Buchstabe c Doppelbuchstabe bb) darstellen

Buchstabe d)

Neben Kapitaleinkünften aus sogenannten **Tafelgeschäften** unterliegen auch Kapitaleinkünfte aus **Wertpapier- und Forderungsveräußerungen** der beschränkten Steuerpflicht, wenn diese dem ausländischen Gläubiger - mit Ausnahme eines ausländischen Kreditinstituts - gegen Übergabe der Wertpapiere oder Aushändigung der Zinsscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden.

2.6. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Voraussetzung für das Vorliegen inländischer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne von § 21 EStG ist, dass

- das gegen Entgelt überlassene unbewegliche **Vermögen**, die Sachinbegriffe oder Rechte
- im Inland belegen oder in ein öffentliches Buch oder Register eingetragen sind
- oder -

in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung **verwertet** werden.

Die Regelung ist, ähnlich wie für § 21 EStG im nationalen Steuerrecht normiert, subsidiär gegenüber den vorherigen Nummern. Damit inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, darf also keine der vorausgehenden Nummern einschlägig sein.

2.7. § 49 Abs. 1 Nr. 7 ff. EStG: Sonstige Einkünfte

Nr. 7 Leibrenten und andere Leistungen i.S.v. § 22 Nr. 1 Satz 3 a) EStG, die von inländischen Rentenversicherungsträgern, berufsständischen Versorgungseinrichtungen, Versicherungsunternehmen oder sonstigen Zahlstellen an im Ausland wohnhafte Empfänger gezahlt werden, sind ebenfalls als inländische Einkünfte anzusehen (à Kassenstaatsprinzip). Das Finanzamt Neubrandenburg ist für derartige Fälle aufgrund § 19 Abs. 6 AO bundesweit zentral zuständig.

Nr. 8 Private Veräußerungsgeschäfte unterliegen der inländischen Besteuerung, soweit sie sich auf inländische Grundstücke bzw. grundstücksgleiche Rechte beziehen (à also nur hinsichtlich der in § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Gegenstände).

Nr. 8a Die Norm definiert - etwas unglücklich formuliert - sonstige Einkünfte im Sinne von § 22 Nr. 4 EStG (also Abgeordnetenbezüge) als inländische Einkünfte. Gemeint sind nicht sämtliche Abgeordnetenbezüge. Das Gesetz meint verständlicherweise nur Bezüge aus inländischen Kassen - anderenfalls wären sämtliche (auch ausländische) EU-Parlamentarier mit ihren Abgeordnetenbezügen in Deutschland steuerpflichtig.

Nr. 9 Eine weitere Auffangregelung für Einkünfte aus Leistungen im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG, subsidiär gegenüber den Nummern 1 bis 8. § 22 Nr. 3 umfasst z.B.

- die Nutzungsüberlassung von beweglichen Gegenständen
- Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen oder Darbietungen etc.

Inländische Einkünfte liegen dann vor, wenn die Nutzungsüberlassung bzw. die Darbietung im Inland stattfindet. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG fasst auch die Nutzungsüberlassung von Rechten unter § 22 Nr. 3 EStG.

Nr. 10 Leistungen im Sinne von § 22 Nr. 5 EStG aus Altersvorsorgeverträgen („Riester-Rente“), Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen unterliegen ebenfalls der inländischen Besteuerung, soweit sie auf im Inland steuerfrei gestellten Beiträgen beruhen oder auch bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zu Einkünften im Sinne von § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG führen würden.

Isolierende Betrachtungsweise

Die isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) besagt, dass ausländische Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, wenn bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne von § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten. Durch die Einführung von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG hat die isolierende Betrachtungsweise gegenüber früheren Zeiten erheblich an Bedeutung verloren.

3. Erhebungsverfahren: Steuerabzug contra Veranlagung - § 50 EStG

Die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen wird **entweder im Abzugsverfahren oder im Veranlagungsverfahren** erhoben. Dabei hat der Gesetzgeber aufgrund der praktischen Schwierigkeiten der Veranlagung ausländischer Steuerpflichtiger insbesondere das **Abzugsverfahren** favorisiert und dessen Anwendungsbereich über die Bereiche von Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer hinaus erheblich erweitert (vgl. § 50a EStG). Der Steuerabzug erfolgt grundsätzlich abgeltend (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG).

3.1. Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger - § 50 Abs. 2 Satz 2 ff. EStG

Beschränkt Steuerpflichtige werden im Grundsatz nur dann zur Einkommensteuer veranlagt, wenn die bezogenen inländischen Einkünfte keinem Steuerabzug unterlegen, beispielsweise bei inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Für beschränkt Steuerpflichtige, die als Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staates Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, aus im Inland ausgeübten künstlerischen oder unterhaltenden Darbietungen oder deren inländischer Verwertung oder aus einer Aufsichtsrats Tätigkeit erzielen besteht ein Antragswahlrecht auf Veranlagung anstelle des abgeltenden Steuerabzugs.

3.2. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkommensteuer - § 50 Abs. 1 EStG

Auch für die Ermittlung der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen hält § 50 EStG Sonderregelungen bereit:

Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben und Werbungskosten verständlicherweise nur absetzen, soweit sie mit ihren inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG); dies gilt auch für die Anwendung von § 10d EStG. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a EStG) findet auch bei beschränkt Steuerpflichtigen Anwendung, er ist jedoch ggf. zeitanteilig zu mindern. Hingegen ist die Berücksichtigung von *Aufwendungen und Freibeträgen* ausgeschlossen, die das Existenzminimum bzw. die private Sphäre des Stpfl. berühren, ausgeschlossen, dies obliegt grundsätzlich dem Wohnsitz-/Ansässigkeitsstaat. Außer Ansatz bleiben also

- zahlreiche Sonderausgaben im Sinne von § 10 und 10a EStG,
- der Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG),
- der Freibetrag für Betriebsveräußerungen und -aufgaben (§ 16 Abs. 4 EStG),
- der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG),
- Kinder (insbesondere Freibeträge im Sinne von § 32 Abs. 6 EStG),
- der Grundfreibetrag, das „Gnaden-“ und Verwitweten-Splitting (§ 32a Abs. 6 EStG),
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 - 33b) - sowie -
- haushaltsnahe Aufwendungen (§ 35a EStG).

Lediglich **beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern** wird der Grundfreibetrag gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 2, 2. Halbsatz EStG). Ebenfalls können Vorsorgeaufwendungen im Rahmen von § 10 Abs. 1 Nr. 2 a) (Beiträge zu gesetzlicher Rentenversicherung, berufsständischen Versorgungseinrichtungen und der landwirtschaftlichen Alterskasse) sowie § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Basisbeiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung) und auch der Sonderausgaben-Pauschbetrag geltend gemacht werden, soweit der Arbeitnehmer sie aufgrund seiner in Deutschland steuerbaren Arbeitnehmertätigkeit geleistet hat.

4. Quellensteuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen - § 50a EStG

Das speziell für beschränkt Steuerpflichtige geschaffene zusätzliche Abzugsverfahren findet sich in § 50a EStG; es dient in erster Linie der Sicherung des Steueraufkommens, indem (meist inländische) Schuldner von bestimmten Arten von Vergütungen verpflichtet werden, eine Abzugsteuer (umgangssprachlich „50a-Steuer“) einzubehalten. Die sind für die Einbehaltung und Abführung haftbar zu machen (§ 50a Abs. 5 Satz 4 EStG).

4.1. Betroffene Arten von Vergütungen - § 50a Abs. 1 EStG

Der Katalog in § 50a Abs. 1 EStG enthält im Wesentlichen Einkünfte aus

- inländischen künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen, einschließlich zusammenhängenden Leistungen (Nr. 1),
- der Verwertung solcher inländischer Darbietungen (Nr. 2),

- der zeitlich befristeten Nutzungsüberlassung oder der Gewährung des Nutzungsrechts an Rechten (z.B. Urheberrechte) oder aus der befristeten Verpflichtung von Berufssportlern (Nr. 3),
- sowie Aufsichtsratsvergütungen (Nr. 4).

4.2. Höhe des Steuerabzugs und Bemessungsgrundlage - § 50a Abs. 2 EStG

Der Steuerabzug beträgt - mit Ausnahme von Aufsichtsratsvergütungen, die einem Steuerabzug von 30 % unterliegen - 15 % der gesamten Einnahmen (§ 50a Abs. 2 Satz 1 EStG).

Vom Schuldner ersetzte oder übernommene Reisekosten gehören nur insoweit zur Bemessungsgrundlage (den Einnahmen), als sie

- bei Fahrt- und Übernachtungsauslagen die tatsächlichen Kosten
- und bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG³

übersteigen (§ 50a Abs. 2 EStG).

4.3. Wahlrecht zum Abzug von Ausgaben - § 50a Abs. 3 EStG

Der Vergütungsschuldner kann in den Fällen von § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG beantragen, den Steuerabzug von der sogenannten Nettoeinnahme (Bruttovergütung abzüglich unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängender Aufwendungen) vorzunehmen, wenn der beschränkt Steuerpflichtige

a) EU-/EWR-Staatsangehörige(r) ist

- und -

b) in einem EU-/EWR-Mitgliedsstaat seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (oder bei beschränkt steuerpflichtigen EU-/EWR-Körperschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in EU/EWR, vgl. § 32 Abs. 4 KStG).

In der Umsetzung bedeutet dies, dass

- der Steuersatz 30 % der Nettoeinnahme beträgt (abweichend 15% bei Körperschaften)

- und -

- für die Berechnung der Nettoeinnahmen nur diejenigen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen von der Bruttovergütung abgesetzt werden können, die

a) dem Vergütungsschuldner von einem beschränkt Steuerpflichtigen in einer für das zuständige Bundeszentralamt für Steuern nachprüfbarer Form nachgewiesen wurden

³ Wohl ein redaktionelles Versehen: Seit 2014 enthält § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG keine Pauschbeträge mehr. Jedoch existiert die Norm noch und verweist auf § 9 Abs. 4a EStG, wo schließlich in Satz 3 die gesuchten Pauschbeträge zu finden sind.

- oder -

- b) die der Vergütungsschuldner übernommen hat.

Zuständig für den Steuerabzug gem. § 50a EStG ist für Jahre ab 2014 das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), für frühere Jahre noch das örtlich zuständige Finanzamt.

4.4. Weiteres Verfahren - § 50a Abs. 5 ff. EStG

Die Steuer entsteht mit Zufluss der Einnahmen. In diesem Zeitpunkt ist die Abzugssteuer für Rechnung des Empfängers einzubehalten, quartalsweise anzumelden und an das BZSt abzuführen (§ 50a Abs. 5 EStG). Der Steuerabzug hat für den Zahlungsempfänger grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG).

Dies gilt nicht, wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind bzw. die Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 6 EStG (durch EU-/EWR-Staatsangehörige, s.o.) beantragt wird.

V. Veranlagung

1. Veranlagungszeitraum

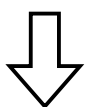
Veranlagungszeitraum (**VZtR**) ist das Kalenderjahr (§ 25 Abs. 1 EStG). Die Einkommensteuer als Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1 EStG) ist jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln (§ 2 Abs. 7 Satz 2 EStG). So verwundert es denn auch nicht, dass die Steuer (also der staatliche Anspruch auf die Steuer) gemäß § 36 Abs. 1 EStG nach Ablauf eines jeden Kalenderjahres *entsteht*, auch wenn er sich betragsmäßig oftmals erst mit dem Steuerbescheid offenbart.

Die Besteuerungsgrundlagen sind also **jahresweise getrennt zu ermitteln**. Ob in einem früheren Jahr ein Sachverhalt gegebenenfalls unzutreffend gewürdigt wurde, ist im Grundsatz (zu dem zahlreiche Ausnahmen existieren) nicht relevant. Es werden nur die Besteuerungsmerkmale des betreffenden Kalenderjahres berücksichtigt.

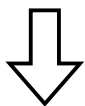
Einkünfte und Abzugsbeträge müssen hierzu einem bestimmten Kalenderjahr zugeordnet werden. Diese Zuordnung richtet sich im Grundsatz, nämlich soweit keine spezielle Regelung vorgesehen ist (zum Beispiel der Betriebsvermögensvergleich im Sinne von § 4 Abs. 1, § 5 EStG), nach dem **Zu- und Abflussprinzip (§ 11 EStG)**. Auch die Zuordnung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen richtet sich nach dem Abflussprinzip (mit den dort niedergelegten Besonderheiten z.B. hinsichtlich regelmäßig wiederkehrender Ausgaben).

2. Steuererklärungspflicht (vollständige Paragraphenkette)

§ 149 Abs. 1 AO „Die Steuergesetze bestimmen, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. Zur Abgabe [...] ist auch verpflichtet, wer hierzu von einer Finanzbehörde aufgefordert wird. [...]“

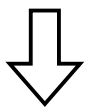


§ 149 Abs. 2 AO (für Besteuerungszeiträume nach dem 31.12.2017, also ab dem VZtR 2018)
„Soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr [...] beziehen, spätestens sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres [...] abzugeben. [...]“



⇒ Also bis zum 31.07. des jeweiligen Folgejahres, bis einschließlich 2017 noch bis zum 31.05. des Folgejahres.

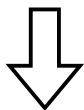
§ 149 Abs. 3 AO (für Besteuerungszeiträume nach dem 31.12.2017, also ab dem VZtR 2018)
Im Falle der steuerlichen Beratung verlängert sich die Frist ohne besonderen Antrag bis zum 28.02. des jeweils übernächsten Jahres.
Für Jahre bis 2017 existiert keine entsprechende gesetzliche Regelung.



Da § 149 AO auf das Steuergesetz (EStG) verweist, ist hier die Prüfung der Erklärungspflicht fortzusetzen:

§ 25 Abs. 3 EStG teilt lapidar mit, dass im Grundsatz jede „steuerpflichtige Person“ (im Sinne von § 1 EStG) zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist;

§ 25 Abs. 4 EStG legt daneben fest, dass die Erklärung bei Vorhandensein von Gewinneinkünften grundsätzlich elektronisch zu übermitteln ist.



§ 56 EStDV Diese Norm konkretisiert für bestimmte Fälle die Erklärungspflicht (aufgrund der zahlreichen Anmeldepflichten z.B. bei Aufnahme einer selbständigen Arbeit, eher von strafrechtlicher Bedeutung, in der Praxis wird das Finanzamt regelmäßig Steuerpflichtige nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO zur Erklärungsabgabe auffordern, wenn ihm bekannt ist, dass diese einer selbständigen Tätigkeit nachgehen):

Satz 1 Nr. 1 Nicht dauernd getrennt im Inland lebende Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner (§ 26 Abs. 1 EStG), wenn

a) keiner der Ehegatten Arbeitslohn mit Steuerabzug bezogen hatte und der Gesamtbetrag der Einkünfte höher als der zweifache Grundfreibetrag ist

- oder -

b) mindestens ein Ehegatte Arbeitslohn mit Steuerabzug bezogen hat und eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1-7 EStG durchzuführen ist.

Satz 1 Nr. 2 Personen, die die Voraussetzungen nach § 26 Abs. 1 EStG nicht erfüllen (Ledige, dauernd getrennt lebende Ehegatten usw.), wenn

a) die Person keinen Arbeitslohn mit Steuerabzug bezogen hatte und der Gesamtbetrag der Einkünfte höher als der Grundfreibetrag ist

- oder -

b) die Person Arbeitslohn mit Steuerabzug bezogen hat und eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1-6 bzw. 7 b) EStG durchzuführen ist.

Satz 2 In jedem Fall ist eine ESt-Erklärung abzugeben, wenn im Vorjahr ein verbleibender Verlustvortrag bestand.

Aufgrund des Umfangs ist der Norm § 46 EStG ein eigener Teil dieses Skriptes (à **Teil VI**) gewidmet, während hier lediglich die Grundzüge dargestellt sind.

Die der ESt-Erklärung beizulegenden Unterlagen ergeben sich aus § 60 EStDV:

1. bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich: Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Ausnahme: E-Bilanz gemäß § 5b Abs. 2 EStG)

2. Erfordernis der Angleichung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz: § 60 Abs. 2 EStDV
3. Anhang, Lagebericht und Prüfungsbericht, soweit erstellt
4. in Fällen des § 4 Abs. 3 EStG: Gewinnermittlung, ab 2011 grundsätzlich elektronische Übermittlung, auf Antrag weiter in Papierform.

Eine Veranlagung erfolgt in Fällen von § 46 EStG (für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer) oder § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG (für beschränkt Arbeitnehmer sowie Personen mit Einnahmen im Sinne von § 50a EStG und abgeltend besteuerten Kapitalerträgen) nur im Rahmen der dort bezeichneten Ausnahmefälle. **F Teil VI**

3. Veranlagung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern

Die Ehe steht seit dem 01. Oktober 2017 auch Menschen desselben Geschlechts offen. Vor diesem Tag eingegangene eingetragene Lebenspartnerschaften bleiben bestehen. Eingetragene Lebenspartner sind bereits seit 2013 in steuerlichen Gesichtspunkten den Ehegatten gleichgestellt; sämtliche Regelungen zu Ehegatten gelten damit auch für Lebenspartner (§ 2 Abs. 8 EStG).

3.1. Ehegattenveranlagung - §§ 26 - 26b EStG

Ehegatten und Lebenspartner, die

- beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind (Ausnahme: § 1a EStG, vgl. Teil III)
- und -
- nicht dauernd getrennt leben,

können im Rahmen der Ehegattenveranlagung (§ 26 EStG) zwischen der Einzel- (§ 26a EStG) und der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) wählen. Es genügt, wenn die obigen Voraussetzungen in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum an einem beliebigen Tage eingetreten sind. Ehegatten und Lebenspartner, die eine oder beide Voraussetzungen nicht erfüllen, sind im Veranlagungsfall einzeln zu veranlagern (§ 25 Abs. 1 EStG).

Das Wahlrecht kann bis zur Unanfechtbarkeit des erstmaligen oder eines geänderten Bescheides neu ausgeübt werden; die Wahl kann für jeden Veranlagungszeitraum getrennt getroffen werden. Wird von dem Wahlrecht *nicht Gebrauch gemacht* (regelmäßig durch Nichtabgabe einer Steuererklärung), ist eine Zusammenveranlagung durchzuführen - diese ist meist auch günstiger (§ 26 Abs. 3 EStG).

Einzelveranlagung von Ehegatten (und Lebenspartnern) - § 26a EStG

Ehegatten werden einzeln veranlagt, wenn einer von beiden die Einzelveranlagung wählt (§ 26 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Dabei gilt das Prinzip der Individualbesteuerung für Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG - dies bedeutet, die Aufwendungen des Ehegatten oder Lebenspartners, der sie wirtschaftlich getragen hat, werden diesem zugerechnet. Die Ehe-

gatten können aber auch gemeinsam - aus Gründen der Steuervereinfachung - insgesamt eine hälftige Zuordnung beantragen (§ 26a Abs. 2 EStG).

Zusammenveranlagung von Ehegatten (und Lebenspartnern) - § 26b EStG

Eine Zusammenveranlagung ist durchzuführen, wenn beide Ehegatten die Zusammenveranlagung wählen (§ 26 Abs. 2 EStG) oder sie von Amts wegen durchgeführt wird (§ 26 Abs. 3 EStG).

Die Zusammenveranlagung hat die Anwendung des Splittingtarifs zur Folge (§ 32a Abs. 5 EStG).

3.2. Übersicht: Veranlagungsarten

Ehegatten haben ein Wahlrecht, wenn sie

1. beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind
2. nicht dauernd getrennt leben
3. und die Voraussetzungen zu Beginn oder im Laufe des Veranlagungszeitraums vorlagen.

Antrag eines Ehegatten*

Einzelveranlagung § 26a EStG

Jeder Ehegatte erhält seine Einkünfte zugeordnet. SA - agB - § 35a EStG erhält, wer diese Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Auf übereinstimmenden Antrag 50:50.

- à Grundtarif § 32a Abs. 1 EStG
- à ggf. Splittingtarif, § 32a Abs. 6 EStG

Antrag beider Ehegatten*

Zusammenveranlagung § 26b EStG

Die Einkünfte werden für die Ehegatten getrennt ermittelt und dann zusammengerechnet. Dann werden die Ehegatten als ein Steuerpflichtiger behandelt.

- à Splittingtarif § 32a Abs. 5 EStG



Wechsel der Veranlagungsart

Auf Antrag

- a) bis zur Unanfechtbarkeit des Bescheides,
- b) darüber hinaus nur bei Änderung von Bescheiden, jeweils bis zur Unanfechtbarkeit der Änderungsbescheide.

* bzw. Lebenspartner.

Der Antrag erfolgt durch Abgabe der Einkommensteuererklärung:

24 Zusammenveranlagung Einzelveranlagung von Ehegatten / Lebenspartnern

VI. Veranlagung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - § 46 EStG

Steuerpflichtige, deren Einkommen jedenfalls zum Teil aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht (nachfolgend kurz als **Arbeitnehmer** bezeichnet, auch wenn diese Personen durchaus auch weitere, andere Einkünfte erzielen mögen), **werden nicht in jedem Fall zur Einkommenssteuer veranlagt**, in der Praxis bildet die Durchführung einer Veranlagung eher die Ausnahme.

Tatsächlich kann man in diesem Zusammenhang, wenn auch die Wortwahl unüblich anmuten mag, von einer *Abgeltungswirkung* der Lohnsteuer in der Weise sprechen, dass prinzipiell mit dem Lohnsteuerabzug das Besteuerungsverfahren bei Menschen, die nur Arbeitnehmer sind, erledigt sein soll.

Das Gesetz enthält in § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 einen umfangreichen Katalog der Fälle, in denen ein Arbeitnehmer zur Einkommensteuer zu veranlagten ist. Dies sind die Fälle, in denen die sich nach dem Gesetz ergebende Einkommensteuer typischerweise die im Abzugsverfahren erhobene Lohnsteuer überschreitet (und daher das Besteuerungsverfahren nach dem Willen des Gesetzgebers eben *nicht* mit dem Lohnsteuerabzug beendet sein sollte). Außerdem (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG) können Arbeitnehmer grundsätzlich (durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung) eine **Veranlagung beantragen**, die dann (auch im Falle einer Nachzahlung) grundsätzlich durchzuführen ist.

1. Veranlagung bei Nebeneinkünften bzw. „Progressionseinkünften“

§ 42 Abs. 2 Nr. 1 beschreibt folgenden Fall:

Ein Arbeitnehmer bezieht - ggf. zusammen mit seinem zusammenveranlagten Ehegatten bzw. Lebenspartner - in einem Jahr

- **positive Einkünfte**, die nicht dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen waren (sog. Nebeneinkünfte)
- **oder andere Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen** (zum Beispiel ausländische Einkünfte, Arbeitslosen- oder Insolvenzgeld),

in Höhe von jeweils mehr als 410 EUR (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Rechtsfolge: Der Arbeitnehmer ist zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet, es ist eine Veranlagung durchzuführen.

Zu den **Nebeneinkünften** gehören insbesondere auch ausländische Einkünfte nach § 19 EStG, die im Inland steuerpflichtig sind, zum Beispiel bei den sog. Grenzgängern. Im Rahmen der Nebeneinkünfte sind positive und negative Einkünfte miteinander zu verrechnen, „positive Nebeneinkünfte“ bezieht sich auf den Saldo. Bei zusammenveranlagten Ehegatten werden für die 410 EUR-Grenze die Nebeneinkünfte beider Ehegatten zusammengerechnet.

Übrigens führen Nebeneinkünfte in Höhe von - zum Beispiel - 410 Euro und Progressionseinkünfte in Höhe von weiteren 410 Euro nicht zur Erklärungspflicht. Nur wenn einer von beiden Werten die 410-Euro-Grenze überschreitet, ist eine Steuererklärung abzugeben.

Exkurs: Nichtbesteuerung von Einkünften - Der Härteausgleich

Stufe 1: Freibetrag nach § 46 Abs. 3 EStG für 410 Euro

Um zu vermeiden, dass Steuerpflichtige, die neben ihrer Arbeitnehmertätigkeit geringfügige Nebeneinkünfte erzielen, in die Erklärungspflicht gezwungen werden und damit einen außer Verhältnis zum Nutzen stehenden Verwaltungsaufwand produzieren würden, kennt das Gesetz einen **Freibetrag in Höhe von 410 Euro**. Der Gesetzgeber bestimmt hier inhaltlich Folgendes:

- In Fällen von § 46 Abs. 2 EStG (eine Person bzw. mindestens einer von zwei Ehegatten/Lebenspartner ist Arbeitnehmer und es ist eine Steuererklärung abzugeben)
- bleiben diejenigen Einkünfte, von denen kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde („Nebeneinkünfte“)
- bis zu einem Höchstbetrag von 410 Euro (bis 2001 waren es 800 Deutsche Mark, der Betrag wurde also seit 2002 nie erhöht) außer Ansatz (Freigrenze).

Nebeneinkünfte zu einer Höhe von 410 Euro bleiben also gemäß § 46 Abs. 3 EStG insgesamt außer Ansatz, wenn eine Veranlagung durchgeführt werden sollte.

Für den gedachten Fall, die Nebeneinkünfte eines Steuerpflichtigen lägen bei 411 Euro, würde § 46 Abs. 3 EStG nicht anwendbar sein; dieser Steuerpflichtige müsste eine erkennbar höhere Steuer zahlen als ein Dritter, dessen Nebeneinkünfte nur 410 Euro betragen. Der Gesetzgeber hat hier auf mit § 46 Abs. 5 EStG reagiert; diese Norm verweist auf § 70 EStDV.

Stufe 2: Härteausgleich nach § 46 Abs. 5 EStG, § 70 EStDV bis zu 820 Euro Nebeneinkünften

Für Nebeneinkünfte, die zwischen 410 und 820 Euro betragen, wird zur Vermeidung von unbilligen Härten „schrittweise“ auf die übliche Besteuerung übergeleitet.

Gehen die Nebeneinkünfte nicht über 820 EUR hinaus, kann der Arbeitnehmer einen Freibetrag, den sog. **Härteausgleich**, in Anspruch nehmen (§ 70 EStDV). Dieser berechnet sich nach der Formel "820 Euro \cdot Betrag der Nebeneinkünfte".

Beispiel-Sachverhalte

(in Euro)	A	B	C	D	E
Nebeneinkünfte	410	411	700	819	820
Härteausgleich (820 Euro abzgl. der obigen Werte)	410	409	120	1	0
Steuerpflichtig bleiben	0	2	580	818	820

Die Fälle A und E unterfallen nicht dem Anwendungsbereich der Norm, dargestellt werden nur die rechnerischen Ergebnisse der Formel zur Verdeutlichung des Prinzips.

Da der Härteausgleich zum Ziel hat, das Veranlagungsverfahren zu vereinfachen und damit nicht als Freibetrag im herkömmlichen Sinne zu verstehen ist, sehen Gesetz und Durchführungsverordnung **keine Verdoppelung der maßgeblichen Beträge bei zusammenveranlagten Ehegatten** vor.

Nichtanwendung für Zwecke des Progressionsvorbehalts

Der Härteausgleich deckt außerdem **nicht** den Bereich des Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) ab. Hier nimmt der Gesetzgeber eine Diskrepanz zwischen der Nichtabgabe der Steuererklärung aufgrund von § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG und den Rechtsfolgen bei Veranlagung in Kauf. Allerdings ist die steuerliche Auswirkung von 410 Euro Progressionseinkünften erkennbar geringer als die Besteuerung gleich hoher Einkünfte wäre.

Für die Arbeitspraxis: Verzicht auf Zusammenveranlagung

Bei Ehegatten, die zwischen Zusammen- und Einzelveranlagungen wählen können, kann in dieser Konstellation ein Antrag auf Einzelveranlagung zu einer niedrigeren Steuer führen, um Progressionseinkünfte (des einen Ehegatten) und steuerpflichtige Einkünfte (des anderen Ehegatten) voneinander zu trennen. Ob dies im Einzelfall tatsächlich zutrifft, kann meist nur eine genaue Kontrollrechnung zeigen.

2. Weitere zwingende Veranlagungsgründe

Aber auch Arbeitnehmer ohne Nebeneinkünfte können verpflichtet sein, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, denn auch andere Sachverhalte können dazu führen, dass die Einkommensteuer höher ist als die einbehaltene Lohnsteuer, zum Beispiel mehrere Arbeitsverhältnisse nebeneinander oder die Steuerklassenkombination III/V. Es folgt eine kurze Übersicht.

(Lfd. Nr. in § 46 Abs. 2 EStG)

2 Arbeitslohn in Steuerklasse VI

Der Arbeitnehmer (bzw. der einzelne Ehegatte) hat nebeneinander von **mehreren Arbeitgebern** Arbeitslohn bezogen. Der Steuerabzug beim zweiten und jedem weiteren Arbeitsverhältnis unterliegt dann gemäß § 39 Abs. 1 Nr. 6 EStG der Steuerklasse VI - in vielen Fällen ist selbst der hohe Abzug in dieser Steuerklasse noch zu gering, um die hieraus resultierende Einkommensteuerlast abzudecken.

Nur für den Fall, dass der Arbeitslohn aus den verschiedenen Dienstverhältnissen für lohnsteuerliche Zwecke zusammengerechnet wird, ist nach dieser Norm keine Erklärung erforderlich (zum Beispiel innerhalb eines Konzerns, § 38 Abs. 3a Satz 7 EStG).

3 Vorsorgepauschale > Vorsorgeaufwendungen

In den Lohnsteuerabzug geht auch eine sogenannte Vorsorgepauschale ein. In diese gehen pauschal ermittelte Aufwendungen für die Sozialversicherung ein. Die Vorsorgepauschale kommt jedoch nur im Abzugsverfahren zur Anwendung, bei der Veranlagung sind die Sonderausgaben in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Insbesondere Beamte mit freier Heilfürsorge (Polizisten, Soldaten, Feuerwehr) oder Beihilfeanspruch (Verwaltung) zahlen oftmals nur geringe Versicherungsbeiträge, daher ist die **Vorsorgepauschale** in diesen Fällen meist **höher als die tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen**. Ist dies der Fall, dann ist ebenfalls eine Steuererklärung abzugeben.

Ausnahme: Bagatellfälle, bei denen der Arbeitslohn im Kalenderjahr 11.200 Euro (2017) / 11.400 Euro (2018) bzw. bei zusammen veranlagten Ehegatten 21.250 Euro (2017) / 21.650 Euro (2018) nicht überschreitet.

3a Nur für zusammen veranlagte Arbeitnehmer-Ehegatten

Eine relativ komplexe Norm; Tatbestandsmerkmale für die Veranlagungspflicht:

- Zusammen veranlagte Ehegatten,
- beide haben Arbeitslohn bezogen
- und es liegt ein Lohnsteuereinbehalt nach Klasse IV mit Faktor (§ 39f EStG), V oder VI vor.

4 Freibetrag für den Lohnsteuerabzug (§ 39a EStG)

Wird dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag für den Lohnsteuerabzug gewährt, erfolgt die Prüfung der gewährten Beträge nur vorläufig, für die endgültige Prüfung muss eine Steuererklärung abgegeben werden. Dies gilt für alle Freibeträge mit **Ausnahme** des Behinderten-Pauschbetrags und des Hinterbliebenen-Pauschbetrags.

Auch hier gilt eine **Ausnahme für Bagatellfälle** mit den Beträgen nach Nummer 3.

4a Ledige, geschiedene oder dauernd getrennt lebende Eltern

Beantragen Eltern, die nicht zusammen veranlagt werden, eine von dem Verhältnis 50:50 abweichende Verteilung

- des Freibetrags für die auswärtige Unterbringung eines in Berufsausbildung befindlichen Kindes (§ 33a Abs. 2 EStG)
- oder des gemäß § 33b Abs. 5 EStG vom Kind auf die Eltern übertragenen Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrags,

dann besteht für die Eltern, soweit sie Arbeitnehmer sind, jeweils eine Veranlagungspflicht.

5 „Sonstiger Bezug“ mit Fünftelregelung

Hat ein Arbeitnehmer einen sonstigen Bezug (§ 34 Abs. 1 bzw. Abs. 2 Nr. 2 und 4 EStG, insbesondere Abfindungen oder Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit) erhalten, für die der Arbeitgeber die **Lohnsteuer nach der sog. Fünftelregelung ermittelt** hat, soll auch die-

ser Vorgang im Rahmen einer Veranlagung überprüft werden, daher besteht auch für diesen Fall eine Erklärungspflicht.

5a „Sonstiger Bezug“ ohne Berücksichtigung früherer Dienstverhältnisse

Hier geht es um eine andere Art von sonstigen Bezügen als den unter Nummer 5 genannten - hier geht es um sonstige Bezüge im Sinne von § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG (also alles, was nicht laufender Arbeitslohn ist). Derartige sonstige Bezüge (zum Beispiel Urlaubs- und Weihnachtsgeld) werden nach der voraussichtlichen Jahressteuer besteuert. Wurde bei der Ermittlung der Lohnsteuer für den sonstigen Bezug das frühere Dienstverhältnis eines Jahres nicht berücksichtigt, ist die Lohnsteuer im Verhältnis zu der regulären Einkommensteuer zu gering. Daher ist eine Erklärung abzugeben.

6 Ende einer Ehe und Neuheirat im gleichen Jahr

Ist die Ehe bzw. Lebenspartnerschaft des Arbeitnehmers im Laufe des Jahres durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden und er selbst oder der andere Ehegatte haben in demselben Jahr **erneut geheiratet** (§ 46 Abs. 2 Nr. 6 EStG), bleibt die frühere Ehe für die Anwendung der Einkommensteuer unberücksichtigt (§ 26 Abs. 1 Satz 2 EStG). In diesen Fällen kann es aus verschiedenen Gründen zu einem unzutreffenden Lohnsteuerabzug kommen (z.B. weil die Lohnsteuer nach StKl. III ermittelt wurde - vgl. aber § 32a Abs. 6 EStG, Verwitweten- bzw. Gnadensplitting). Das Gesetz sieht auch für diese Fälle die Pflichtveranlagung vor.

7 Buchstabe a: EU-Auslands-Ehegatte für Steuerklasse III, § 1a EStG

Lässt sich ein unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, dessen Ehegatte im Ausland lebt, aufgrund von § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG die **Steuerklasse III** bescheinigen, dann muss, vergleichbar der Regelung für unbeschränkt Steuerpflichtige (vgl. Nr. 3a), eine Veranlagung durchgeführt werden.

7 Buchstabe b: Fiktiv unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, § 1 Abs. 3 EStG

Wurde einem beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, der nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird, aufgrund von § 39 Abs. 2 Satz 2 f. EStG durch das Betriebsstätten-Finanzamt des Arbeitgebers für Zwecke des Lohnsteuerabzugs ein Abzugsmerkmal gebildet, ist ebenfalls eine Steuererklärung abzugeben, sodass der Lohnsteuereinbehalt überprüft werden kann.

3. Veranlagung auf Antrag - § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG

Arbeitnehmer können auch freiwillig eine Steuererklärung abgeben, um eine teilweise oder ganze Erstattung der im Abzugswege erhobenen Einkommensteuer zu erhalten.

Sinnvoll ist dies nur dann, wenn sich aus der Veranlagung eine Erstattung ergibt, wie es oftmals aufgrund von Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen der Fall sein kann.

Kommt es bei der Veranlagung zu einer Nachzahlung, obwohl tatsächlich keine Erklärungspflicht besteht, gewährt das Finanzamt regelmäßig rechtliches Gehör (§ 91 Abs. 1 AO), kann der Antrag auf Veranlagung schlicht zurückgenommen werden.

In formeller Hinsicht ist Vorsicht geboten:

Ein rechtswirksamer Antrag muss zwingend auf dem eigenhändig unterschriebenen amtlichen Vordruck (ein Nachdruck ist zulässig, aber auch dieses Thema beschäftigte im Jahre 2006 den BFH) oder durch authentifizierte Übermittlung der Steuererklärung gestellt werden.

Er muss vor Ende der Festsetzungsverjährung bei dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt (§ 19 AO) eingehen, anderenfalls ist er gemäß dauernder Rechtsprechung als nicht fristgemäß eingegangen anzusehen.

Antragsfrist

Es war in der Zeit von 2008 bis 2011 strittig, für wie viele Jahre rückwirkend der Antrag auf Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG gestellt werden kann, strittig war der Eintritt der Festsetzungsverjährung.

Die Festsetzungsfrist, nach deren Ablauf grundsätzlich keine Bescheide mehr erlassen oder geändert werden können, beträgt für die Einkommensteuer im Regelfall 4 Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO). Fraglich war, wann die Frist beginnt, denn grundsätzlich beginnt sie mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist (also mit Ablauf des Veranlagungszeitraums).

Mit dem Argument, dass § 25 EStG grundsätzlich eine Erklärungspflicht für alle Steuerpflichtigen festlegt, wurde vertreten, es sei zusätzlich die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO zu gewähren und der Antrag auf Veranlagung könne damit rückwirkend für sieben Jahre (!) gestellt werden.

Dieser Auffassung schloss sich der BFH mit Urteil vom 14.04.2011, BStBl. II 2011, Seite 746) nicht an, sodass inzwischen die Verjährung auch des Erstattungsanspruchs mit Ablauf des vierten Jahres nach dem jeweiligen Veranlagungszeitraum einhellige Auffassung in Rechtsprechung und Literatur ist. Der Antrag kann somit höchstens für die vergangenen vier Jahre gestellt werden, für das Jahr 2013 somit nur bis zum 31.12.2017.

Inhaltsverzeichnis

III. Persönliche Steuerpflicht – §§ 1, 1a EStG	1
Übungen zu Persönliche Steuerpflicht.....	1
IV. Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger – §§ 49 ff. EStG	2
Übungen zu Beschränkte Steuerpflicht.....	2
V. Veranlagung	3
Übung zu Veranlagung von Ehegatten	3
Übung zu Steuerpflicht, Veranlagung und Tarif (gleichgeschlechtliche Ehe).....	3
Übung zu Veranlagungsform & Tarif.....	3
VI. Veranlagung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – § 46 EStG	5
Übungen zu Arbeitnehmer-Veranlagung.....	5
VII. Sachliche Steuerpflicht – § 2 EStG	6
Übung zu Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (GdE)	6
Übungen zu Bestimmung der Einkunftsarten	6
IX. Verluste – § 10d EStG	8
Übungsfall zu Option zum Verzicht auf einen Verlustrücktrag.....	8
X. Der Einkommensteuertarif	9
Übung zu Progressionsvorbehalt und Tarif.....	9
Übung zu Außerordentliche Einkünfte	9
Übung zu Zuwendungen	9
XIII. Die Ermittlung der Gewinneinkünfte – §§ 4 bis 6c EStG	11
Übungen zu Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	11
Übung zu Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG	12
Übung zu Beschränkung des Schuldzinsenabzugs – § 4 Abs. 4a EStG.....	14
Übung zu Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR).....	14
Übung zu § 6b in Verbindung mit § 6c EStG	15
XIV. Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen – § 7g EStG	16
Übung zu § 7g EStG in der Fassung des Gesetzes bis 31.12.2015.....	16
Übung zu § 7g EStG in der Fassung des Gesetzes ab 01.01.2016	16

III. Persönliche Steuerpflicht – §§ 1, 1a EStG

Übungen zu Persönliche Steuerpflicht

Aufgabe:

Kennzeichnen Sie die persönliche Steuerpflicht der folgenden Personen.

Sachverhalte

- 1) Der Franzose F wohnt bis März 2017 in Frankreich, zieht dann zu seiner neuen Freundin nach Berlin, die ihn bereits April 2017 aus der **gemeinsamen** Wohnung heraus wirft. Er zieht kurzerhand in einem Kloster in Griechenland und gibt seinen Wohnsitz in Deutschland auf.
- 2) Variante zu 1.:
F zieht von Frankreich aus gleich ins Kloster nach Griechenland, erwirbt jedoch im März 2017 eine Wohnung in Berlin, die er nun vermietet.
- 3) H wohnt in 2017 in Berlin, bezieht jedoch ganzjährig nur Krankengeld von der Krankenkasse.
- 4) H aus SV 3 erbt das Haus des Vaters in Almeria (Spanien), das der Vater seit Jahren an Stammgäste vermietet.
- 5) Der polnische Zahnarzt PZ mit Praxis in Danzig zieht in 2017 aufgrund der günstigen Grundstückspreise in die Uckermark.
- 6) Variante zu 5.:
PZ tritt zusätzlich als Gesellschafter in die Zahn-Labor-GbR ein.

Zusatzfall nach BFH, Urteil v. 06.05.2015, I R 16/14:

Ehemann (M) lebt in 2009 zusammen mit seiner Ehefrau (F) in Österreich. F erzielt keine Einkünfte. Für M ergeben sich bei Welteinkünften von 19.000 Euro inländische Einkünfte von 9.000 Euro (Rente aus der deutschen Rentenversicherung) und nur in Österreich steuerpflichtige Einkünfte von 10.000 Euro (Pension).

Die Eheleute beantragen bezüglich der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte die Zusammenveranlagung.

Fragestellung:

Können die Ehegatten zusammenveranlagt werden?

IV. Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger – §§ 49 ff. EStG

Übungen zu Beschränkte Steuerpflicht

- 1) Der niederländische Diamantenhändler Karat verkauft im Zuge einer Geschäftsreise in Lübeck eine größere Menge Edelsteine an einen deutschen Einzelhändler. Hieraus erzielt er einen Gewinn von 150.000 Euro. *Ist er in Deutschland steuerpflichtig?*
- 2) Der österreichische Bauunternehmer B erneuert einen größeren Autobahnabschnitt zwischen Dresden und Berlin. Die Arbeiten dauern insgesamt 15 Monate. In dieser Zeit bewegt sich die Baustelle von Dresden nach Berlin, sodass sich die Autofahrer ständig auf wechselnde Verkehrsbeeinträchtigungen einstellen müssen. *Ist B in Deutschland steuerpflichtig?*
- 3) Der bekannte US-amerikanische Profi-Golfer P nimmt an einem in der Nähe von Frankfurt a. M. ausgetragenen Golfturnier teil und gewinnt dieses. Hierfür erhält er ein Preisgeld in Höhe von 400.000 Euro. Daneben bezieht er für das Tragen der Kleidung eines bekannten Sportartikelherstellers während des Turniers ein Honorar in Höhe von 70.000 Euro. Nach dem Turnier tritt er anlässlich seines Sieges kurz in einer Sportsendung eines deutschen Privatsenders auf, wofür er 10.000 Euro Honorar erhält. *Sind die Einkünfte jeweils im Inland steuerpflichtig? Wie wird die Steuer erhoben?*
- 4) Ein dänischer Maler M verewigt auf seinen Werken die dänische Küstenlandschaft in Öl. Hierzu sitzt er oft wochenlang an der dänischen Küste und malt. Seine Bilder verkauft er zu einem bedeutenden Teil an deutsche Galerien. *Ist er in Deutschland steuerpflichtig?*
- 5) Der 62-jährige Arbeitnehmer Alt scheidet nach langjähriger Tätigkeit für seinen inländischen Arbeitgeber zum 01.05.2016 vorzeitig aus dem Unternehmen aus und erhält am 30.09.2016 eine Abfindung wegen der Auflösung des Dienstverhältnisses. Alt ist bereits am 01.07.2016 in die Niederlande verzogen, wo er seinen Lebensabend verbringen möchte. *Ist die Abfindung dennoch in Deutschland zu besteuern?*
- 6) Der Gewerbetreibende Smart aus London, Großbritannien, der im Inland keine Betriebsstätte unterhält, hat der inländischen A-GmbH gegen Zahlung einer Lizenzgebühr Erfahrungen aus seinem Gewerbebetrieb überlassen. *Ist Smart im Inland steuerpflichtig?*
- 7) Popstar Michael Jason (Wohnsitz in den USA) tourt durch Europa und hat auch einen Auftritt in Deutschland. Der Veranstalter sagt ihm hierfür eine Gage i.H.v. 500.000 Euro zu. Jason weiß, was er seinen Fans schuldig ist und zelebriert einen phantastischen Auftritt auf einer gigantischen, hochtechnisierten Bühne. Zur Montage und auftrittsfertigen Installation des „Equipments“ bringt er eine ganze Armee hochqualifizierter Bühnentechniker und Betreuer mit, deren Bezahlung ihn bei jedem Auftritt durchschnittlich 400.000 Euro kostet. Nach dem Auftritt zahlt ihm der Veranstalter statt der vereinbarten 500.000 Euro nur 425.000 Euro aus – mit der Begründung, er wäre verpflichtet, die Steuer in Höhe von 15 % der Einnahmen (75.000 Euro) abzuziehen. Jason ist über das Dahinschwenden seines Gewinns erzürnt. Er wendet ein, dass das so nicht stimmen könne, da er in diesem Fall fast seinen gesamten Gewinn (= 100.000 Euro) an die Steuer abgeben würde, d.h. einen Steuersatz i.H.v. 75 % zu leisten hätte. *Hat der Veranstalter Recht und muss Michael Jason fast „umsonst“ auftreten?*

V. Veranlagung

Übung zu Veranlagung von Ehegatten

Christoph (C) und Daphne (D) heiraten am 15.10.2015 in Hamburg. Sie begründen ihren Wohnsitz in Bremen. C lebte bis zur Heirat in Oslo (Norwegen), während D bereits seit Jahren in Bremen lebt.

Seit Februar 2017 leben die Eheleute in Bremen dauernd getrennt.

Die Ehe wird am 12.01.2018 rechtskräftig geschieden. C zieht nach München und heiratet am 20.05.2018 die unbeschränkt steuerpflichtige Erike (E).

D bleibt in Bremen wohnen und lebt dort mit Fridolin (F) in „wilder Ehe“ in einer gemeinsamen Wohnung; eine Heirat mit F kann sich D nicht vorstellen.

Aufgabe:

Welche Veranlagungsformen kommen für die Veranlagungszeiträume 2015 bis 2018 in Betracht? Bitte gehen Sie auch auf den Tarif ein.

Übung zu Steuerpflicht, Veranlagung und Tarif (gleichgeschlechtliche Ehe)

Der 32-jährige vermögende Mandant Max Müller (MM) wohnt in Dortmund. Er ist alleinerziehender Vater der 7-jährigen Tochter Inge. Die Kindsmutter ist bereits im Jahr 2015 ins Ausland verzogen.

Nach seinem im Jahr 2017 gefeierten Coming-Out heiratete MM, begeistert von der Möglichkeit, nunmehr endlich von der „Ehe für alle“ Gebrauch machen zu können, im Dezember 2017 unter ausdrücklicher Zustimmung von Inge seinen Partner Mario Bart (MB). MB kümmert sich um den gemeinsamen Haushalt, er hat keine eigenen Einkünfte.

Aufgabe:

Max Müller fragt Sie nach seiner Besteuerung im Jahr 2016. Nehmen Sie bitte Stellung zu

1. *persönlicher Einkommensteuerpflicht,*
2. *Veranlagungsart und*
3. *Tarif*

Übung zu Veranlagungsform & Tarif

Der am 01.01.1946 geborene Harry Potter lebt seit 1982 mit Myrthe, geboren am 02.01.1954, in einem gemieteten Einfamilienhaus in Hogwarts, 20 km nördlich von Hamburg. Harry lernte Myrthe, die ausschließlich die bulgarische Staatsbürgerschaft besitzt, während einer Flugveranstaltung 1982 in Frankreich kennen. 1982 verlegte Myrthe ihren Wohnsitz von Frankreich nach Hog-

warts/Hamburg und heiratete Harry. Die kinderlose Ehe hielt bis zum 31.01.2017. Doch am 01.02.2017 verließ Myrthe ihren Harry und zog in eine eigene Mietwohnung. Am 01.10.2017 wurde die Ehe rechtskräftig geschieden.

Harry heiratete am 01.12.2017 die bis dahin unverheiratete, im ostfriesischen Dorf Askaban (nahe Bremen) lebende Hermine Granger (geb. 03.01.1937).

Myrthe lernte einen bulgarischen Besenbinder kennen und kehrte am 01.12.2017 Deutschland für immer den Rücken, um nun nur noch mit ihrem Freund in Bulgarien zu leben.

Aufgabe:

Welche Veranlagungsarten und welcher Tarif kommen in 2017 in Betracht?

VI. Veranlagung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – § 46 EStG

Übungen zu Arbeitnehmer-Veranlagung

Sachverhalt 1

Die Arbeitnehmerin Verdi (V) erzielt in **2017** außer seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ebenfalls Einkünfte nach § 18 EStG (500 Euro) und Einkünfte nach § 21 EStG (– 150 Euro).

Im Folgejahr **2018** bezieht V neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte aus § 21 EStG (400 Euro), darüber hinaus erhält sie 500 Euro Krankengeld.

Aufgabe:

Ist Verdi in 2017/2018 zur Einkommensteuer zu veranlagern?

Sachverhalt 2

Der Beamte Emil Emsig (E) bezieht im Jahr **2017** Arbeitslohn von der Finanzbehörde, bei der er beschäftigt war. Gleichzeitig erhält er Arbeitslohn aus einer Zweitbeschäftigung, der er nach Feierabend und teilweise am Wochenende nachgeht.

Anfang **2018** geht E in Pension und arbeitet weiterhin in seiner Zweitbeschäftigung. Es handelt sich in beiden Jahren nicht um eine geringfügige Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV.

Aufgabe:

Ist Emsig in 2017 bzw. 2018 zur Einkommensteuer zu veranlagern?

Sachverhalt 3

Der 50-jährige ledige Arbeitnehmer Sparsam (S) hat in 2017 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch 750 Euro sonstige Einkünfte erzielt.

Aufgabe:

Wie ist Emsig bei Anwendung von § 46 EStG zutreffend zu behandeln? Gehen Sie bitte auch auf die Höhe des Härteausgleichs ein.

Inhaltsverzeichnis

III. Persönliche Steuerpflicht – §§ 1, 1a EStG	1
Lösungen zu den Übungen zu Persönliche Steuerpflicht.....	1
IV. Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger – §§ 49 ff. EStG	4
Lösungen zu den Übungen zu Beschränkte Steuerpflicht.....	4
V. Veranlagung	6
Lösung zur Übung zu Veranlagung von Ehegatten	6
Lösung zur Übung zu Steuerpflicht, Veranlagung und Tarif (gleichgeschlechtliche Ehe).....	7
Lösung zur Übung zu Veranlagungsform & Tarif	7
VI. Veranlagung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – § 46 EStG.....	9
Lösungen zu den Übungen zu Arbeitnehmer-Veranlagung	9
VII. Sachliche Steuerpflicht – § 2 EStG	10
Lösung zur Übung zu Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (GdE).....	10
Lösungen zu den Übungen zu Bestimmung der Einkunftsarten	11
IX. Verluste – § 10d EStG	13
Lösung zum Übungsfall zu Option zum Verzicht auf einen Verlustrücktrag	13
X. Der Einkommensteuertarif	14
Lösung zur Übung zu Progressionsvorbehalt und Tarif	14
Lösung zur Übung zu Außerordentliche Einkünfte.....	15
Lösung zur Übung zu Zuwendungen.....	16
XIII. Die Ermittlung der Gewinneinkünfte – §§ 4 bis 6c EStG	18
Lösungen zu den Übungen zu Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	18
Lösung zur Übung zu Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG.....	21
Lösung zur Übung zu Beschränkung des Schuldzinsenabzugs – § 4 Abs. 4a EStG	28
Lösung zur Übung zu Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR).....	29
Lösung zur Übung zu § 6b in Verbindung mit § 6c EStG	30
XIV. Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen – § 7g EStG.....	33
Lösung zur Übung zu § 7g EStG in der Fassung des Gesetzes bis 31.12.2015	33
Lösung zur Übung zu § 7g EStG in der Fassung des Gesetzes ab 01.01.2016.....	34

III. Persönliche Steuerpflicht – §§ 1, 1a EStG

Lösungen zu den Übungen zu Persönliche Steuerpflicht

1) Der Franzose F

F unterhält in 2017 einen Wohnsitz in Deutschland, da er eine gemeinsame Wohnung mit seiner Freundin im Inland innehat, denn der vorübergehende Charakter („...beibehalten und benutzen...“, § 8 AO) war zunächst nicht geplant.

F ist daher zeitweise unbeschränkt ESt-pflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG) und wird in Deutschland für 2017 mit seinem Welteinkommen besteuert (§ 2 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz EStG). Der Wohnsitz in Paris ist für diese Frage ohne Bedeutung. Mit der Aufgabe seines Wohnsitzes durch den Wegzug nach Griechenland endet die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland.

Da F zeitweise unbeschränkt steuerpflichtig war, sind jedoch seine für das gesamte Jahr bezogenen Einkünfte in eine Veranlagung einzubeziehen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG). Sollte er in Paris oder in Griechenland Einkünfte beziehen, unterliegen auch diese (vorbehaltlich Doppelbesteuerungsabkommen) grundsätzlich der inländischen Steuer.

2) Variante zu 1.: F zieht gleich ins Kloster nach Griechenland und vermietet eine Wohnung in Berlin.

F hat seinen Wohnsitz bis März 2017 in Frankreich und anschließend in Griechenland. Durch die Vermietung der Wohnung erzielt F Einkünfte aus V & V, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und ist mit diesen gemäß § 1 Abs. 4 in Verbindung mit § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG in Deutschland beschränkt steuerpflichtig.

F kann unter den Voraussetzungen von § 1 Abs. 3 EStG einen Antrag auf fiktiv unbeschränkte Einkommensteuerpflicht stellen; zur Prüfung von § 1 Abs. 3 EStG liefert der Sachverhalt jedoch keine Angaben.

3) H wohnt in 2017 in Berlin, bezieht jedoch ganzjährig nur Krankengeld.

H ist wegen des inländischen Wohnsitzes unbeschränkt ESt-pflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG).

Hinweis: Der Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b) EStG ist ohne steuerliche Auswirkung, da H keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt.

4) H erbt das Haus des Vaters in Almeria (Spanien), das der Vater seit Jahren vermietet.

H erbt das Gebäude im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 BGB), die Einkünfte werden nunmehr ihr zugerechnet. H ist (siehe SV 3) unbeschränkt ESt-pflichtig, es gilt das Welteinkommensprinzip (§ 2 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz EStG). Gegebenenfalls ist ein DBA zu beachten, das nach § 2 Abs. 1 AO grundsätzlich Vorrang vor den Normen des EStG hat.

Hinweis: Das OECD-Musterabkommen weist bei Vermietungseinkünften grundsätzlich dem Belegenheitsstaat – hier: Spanien – das Besteuerungsrecht zu. Der Progressionsvorbehalt aus SV 3

würde sich damit nur auswirken, wenn die Einkünfte aus Spanien nach dem DBA im Inland zu versteuern wären.

5) Der polnische Zahnarzt PZ mit Praxis in Danzig zieht aufgrund der günstigen Preise in die Uckermark.

Über den Wohnsitz in Deutschland ist PZ unbeschränkt ESt-pflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG).

à Welteinkommensprinzip, (§ 2 Abs. 1 EStG)

à Die in 2017 bezogenen Einkünfte aus der Praxis in Danzig sind grundsätzlich ebenfalls in Deutschland steuerpflichtig (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG).

à Besteuerung nach DBA vorrangig, (§ 2 Abs. 1 AO)

6) PZ (aus SV 5) tritt zusätzlich als Gesellschafter in die deutsche Zahn-Labor GbR ein.

Die GbR selbst ist aufgrund der steuerlichen Transparenz (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) selbst nicht steuerpflichtig. Der Gewinn wird im Feststellungsverfahren (§§ 179, 180 AO) auf die Gesellschafter verteilt, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, dann wie SV 5.

Zusatzfall nach BFH, Urteil v. 06.05.2015, I R 16/14:

Die Eheleute M und F leben zusammen in Österreich. F erzielt keine Einkünfte, M erzielt Welteinkünfte in Höhe von 19.000 Euro, darunter inländische Einkünfte (Rente) in Höhe von 9.000 Euro und nur in Österreich steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 10.000 Euro (Pension).

Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (wie hier M), werden auf Antrag nach (§ 1 Abs. 3 EStG) als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, soweit sie inländische Einkünfte haben.

Voraussetzung ist, dass entweder die Einkünfte im Kalenderjahr zu mindestens 90 Prozent der deutschen ESt unterliegen (relative Wesentlichkeitsgrenze) oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nicht übersteigen (absolute Wesentlichkeitsgrenze). Diese Regelung (§ 1 Abs. 3 EStG) wird in § 1a EStG dahingehend ergänzt, dass für EU-/EWR-Staatsangehörige, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, bei der Prüfung der Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG) und bei Anwendung des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG (relative und absolute Wesentlichkeitsgrenze) auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag zu verdoppeln ist.

Das FG (Vorinstanz) ging davon aus,

- dass M und F die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung erfüllen, wenn in die Prüfung der absoluten Wesentlichkeitsgrenze (Einkünftegrenze) nur die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte beider Ehegatten einbezogen und diese mit dem doppelten Grundfreibetrag verglichen werden.
- dass die Zusammenveranlagungsvoraussetzungen dagegen nicht erfüllt sind, wenn die We-

sentlichkeitsgrenzen – vor der Verdoppelung des Grundfreibetrags und unter Einbeziehung der Einkünfte beider Ehegatten – für die Eheleute zusätzlich jeweils isoliert und unter Ansatz des einfachen Grundfreibetrags geprüft werden müssen.

Der BFH teilt die Auffassung des FG, dass es einer eigenständigen Vorprüfung der Einkünftegrenzen der Ehegatten nicht bedarf. Der BFH verweist auf seine bisherige Rechtsprechung, an der er auch nach erneuter Überprüfung festhält (BFH vom 01.10.2014, Az. I R 18/13, BStBl 2015 II, S. 474) sowie auf neuere Entscheidungen anderer FG (FG Berlin-Brandenburg vom 24.06.2014, 6 K 6279/12, EFG 2015, S. und FG Köln vom 04.07.2013, 11 V 1596/13, EFG 2013, S. 1564).

Es bedurfte einer Auslegung von § 1a Abs. 1 Satz 1 EStG:

(„Für Staatsangehörige eines Mitgliedsstaates [...], die [...] nach § 1 Absatz 3 als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln sind [...]“)

Dem teilweise (zum Beispiel durch die Finanzverwaltung) anders gelesenen Eingangssatz stehen grammatikalisch-systematische Erwägungen entgegen. Diese Auslegung wird durch den **Gesetzeszweck** des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG bestätigt.

Die Regelung beruht auf der Rechtsprechung des EuGH. Danach gehört auch das Splittingverfahren zu den zu berücksichtigenden persönlichen und familienbezogenen Umständen. Es erscheint deshalb folgerichtig, diesen Regelungszusammenhang auch der Prüfung der Wesentlichkeitsgrenzen zugrunde zu legen – einschließlich der doppelten Gewährung des Grundfreibetrags. Der Gesetzestext selbst liefert keinen hinreichenden Anhaltspunkt dafür, das Wahlrecht zur Zusammenveranlagung an eine zweistufige Prüfung der Einkünftegrenzen zu binden.

Hinweis

Der BFH widerspricht damit der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung in R 1 Satz 3 EStR. Danach sollen die Einkünftegrenzen nacheinander gesondert geprüft werden. Wenn - wie im Streitfall - nur ein Ehegatte inländische Einkünfte erzielt, wäre dann der Grundfreibetrag erst auf der zweiten Stufe zu verdoppeln und eine Zusammenveranlagung wäre im vorliegenden Fall ausgeschlossen, weil die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte über dem einfachen Grundfreibetrag liegen.

Durch Veröffentlichung im Bundessteuerblatt und Nennung des Urteils in H 1a „Ehegattensplitting bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht“ EStH hat sich die Finanzverwaltung inzwischen dieser Auffassung angeschlossen.

IV. Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger – §§ 49 ff. EStG

Lösungen zu den Übungen zu Beschränkte Steuerpflicht

1) Karat unterhält weder eine Betriebsstätte, § 12 AO, noch einen ständigen Vertreter, § 13 AO, im Inland unterhält. § 1 Abs. 4 in Verbindung mit § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist damit nicht erfüllt; Karat ist damit nicht in Deutschland steuerpflichtig.

2) B ist in Deutschland gem. § 1 Abs. 4 in Verbindung mit § 15 Abs. 1 Nr. 1 und § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG beschränkt steuerpflichtig, weil es eine Betriebsstätte betreibt. Denn hierunter fallen gem. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO auch Bauausführungen, die länger als sechs Monate dauern. Dabei spielt es keine Rolle, dass die Baustelle fortschreitet, also nicht permanent an einem Ort verbleibt.

3) Sämtliche Einkünfte des P unterliegen der beschränkten ESt-Pflicht gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 d) EStG. Hierzu zählt auch die Vergütung für den Auftritt in einer Sportsendung, da sie mit seinen inländischen sportlichen Darbietungen zusammenhängt.

Die Steuer für derartige sportliche Darbietungen wird nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG durch Steuerabzug erhoben. Der Steuerabzug beträgt gemäß § 50a Abs. 2 Satz 1 EStG 15 % der Einnahmen, insgesamt also 72.000 Euro ($400T + 70T + 10T = 480T€$ $480 T€ \times 15 \% = 72T€$). Die Besteuerung ist damit abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG), P kann als US-Amerikaner nicht die Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG beantragen.

4) M ist mit seinen Einkünften in Deutschland gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 sowie § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG (künstlerische Tätigkeit) beschränkt steuerpflichtig, soweit seine Werke im Inland verwertet werden, soweit er sie also im Inland verkauft.

5) Da die bisherigen Einkünfte des Alt aus nichtselbstständiger Arbeit der inländischen Besteuerung unterlegen haben, unterliegt auch die Abfindung gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 Nr. 2 und § 49 Abs. 1 Nr. 4 d) EStG der inländischen Besteuerung.

6) Die Einkünfte von Smart sind nicht im Rahmen eines inländischen Betriebes erzielt worden, sodass keine gewerblichen Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 EStG vorliegen. Eine inländische Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG läge daher bei Einbeziehung des ausländischen Besteuerungsmerkmals „Gewerbebetrieb“ nicht vor.

Die Überlassung von Erfahrungen würde jedoch gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 22 Nr. 3 EStG inländische Einkünfte vermitteln. Da die inländische Steuerpflicht nur bei Außerachtlassung des Gewerbebetriebs im Ausland vorliegt, ist § 49 Abs. 2 EStG (isolierende Betrachtungsweise) anzuwenden. Smart ist damit gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 9 und § 22 Nr. 3 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig. Gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG werden die Lizenzgebühren dem Steuerabzug unterworfen.

7) Der Veranstalter hat leider Recht. Jason unterliegt gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 und § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (künstlerische Tätigkeit) mit seinen Einnahmen aus dem Auftritt der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland.

Die Steuer wird gemäß § 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG im Wege des Steuerabzugs erhoben. Dem Steuerabzug in Höhe von 15 % der Einnahmen unterliegt dabei der gesamte Betrag der Einnahmen, d.h. vorliegend 500.000 Euro; die Steuer beträgt damit 75.000 Euro.

Abzüge für unmittelbar mit den Betriebseinnahmen im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben sind auch gemäß § 50a Abs. 3 Satz 1 EStG im vorliegenden Fall nicht zulässig, da Jordan nicht Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Mitgliedsstaats ist.

Die Einkommensteuer ist nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG durch den Steuerabzug abgegolten. Auch die Ausnahmeregelung § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG findet **nur für EU/EWR-Staatsangehörige mit Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU/EWR-Staat** Anwendung, sodass Jordan ebenfalls nicht die Veranlagung beantragen kann.

V. Veranlagung

Lösung zur Übung zu Veranlagung von Ehegatten

2015

Die Eheleute C und D erfüllen im VZ 2015 die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG:

- Sie haben im Laufe des VZ geheiratet,
- leben nicht dauernd getrennt,
- D ist unbeschränkt steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 EStG, weil er seinen Wohnsitz ganzjährig im Inland hat; C wird mit Begründung seines Wohnsitzes in Bremen ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig.

C und D haben demnach als miteinander verheiratete Ehegatten die Wahl zwischen der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) und der Einzelveranlagung (§ 26a EStG). Das Einkommen, das C während der Zeit der zuvor wohl vorliegenden beschränkten Steuerpflicht in Norwegen bezogen hat, ist in die inländische Steuerpflicht und damit auch in die Ehegattenveranlagung einzu beziehen (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, vorbehaltlich Doppelbesteuerungsabkommen).

2016

Im VZ 2016 liegen weiterhin die Voraussetzungen für die Ehegattenveranlagung vor; es besteht damit weiterhin das Wahlrecht zur Zusammen- und Einzelveranlagung.

2017

Obwohl die Eheleute ab Februar 2017 dauernd getrennt leben, erfüllen sie zu Beginn der VZ 2017 noch die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG und erfüllen damit auch in diesem Jahr die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung, sodass sie zwischen Zusammenveranlagung und Einzelveranlagung wählen dürfen.

2018

Im VZ 2018 liegen die Voraussetzungen gem. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht mehr vor; zwar waren C und D zu Jahresbeginn noch miteinander verheiratet, lebten aber dauernd getrennt. Außerdem bleibt diese Ehe gemäß § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG für die Anwendung von § 26 Abs. 1 EStG außer Betracht, da C noch im selben Veranlagungszeitraum erneut heiratet.

Da C die E geheiratet hat und mit ihr die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG erfüllt, können C und E zwischen der Zusammenveranlagung, § 26b EStG und der Einzelveranlagung, § 26a EStG wählen. D ist hingegen einzeln zu veranlagern (§ 25 Abs. 1 EStG).

Tarif

Sofern C und D in den VZ 2015, 2016 und 2017 jeweils die Einzelveranlagung gewählt haben sollten, gilt für sie jeweils der Grundtarif (§ 32a Abs. 1 EStG), im Falle der Zusammenveranlagung der Splittingtarif (§ 32a Abs. 5 EStG). Gleiches gilt für 2018 für die Eheleute C und E.

D unterliegt in 2018 dem Grundtarif (§ 32a Abs. 1 EStG); die Möglichkeit des sog. „Betrogenensplittings“ gem. § 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG besteht für D nicht, da zwar der frühere Ehegatte C im Kalenderjahr der Ehescheidung erneut geheiratet hat und zusammen mit E die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllt, jedoch zwischen C und D zu Beginn des VZ 2018 die Voraussetzungen von § 26 Abs. 1 S. 1 EStG (nicht dauernd getrennt leben) bereits nicht mehr vorgelegen haben.

Lösung zur Übung zu Steuerpflicht, Veranlagung und Tarif (gleichgeschlechtliche Ehe)

1. Persönliche Einkommensteuerpflicht

MM und MB haben ihren Wohnsitz im Inland (Dortmund) und ist damit unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 1 EStG. MM und MB unterliegen damit der inländischen Steuerpflicht mit ihrem Welteinkommen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EStG).

2. Veranlagungsart

Eine Ehegattenveranlagung kommt in Betracht, da beide unbeschränkt steuerpflichtig sind, im Dezember 2017 geheiratet haben und nicht dauernd getrennt leben, § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG. MM und MB können damit zwischen Zusammen- (§ 26b EStG) und der Einzelveranlagung (§ 26a EStG) wählen.

Dasselbe Ergebnis würde vorliegen, wenn MM und MB eine gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz begründet hätten (§ 2 Abs. 8 EStG).

3. Tarif

Das gemeinsame zu versteuernde Einkommen unterliegt im Falle der Zusammenveranlagung dem Splittingtarif (§ 32a Abs. 5 EStG). Im Falle der Einzelveranlagung unterliegt das von jedem einzeln erzielte Einkommen dem Grundtarif (§ 32a Abs. 1 EStG).

Lösung zur Übung zu Veranlagungsform & Tarif

Persönliche Steuerpflicht

Harry und Hermine sind mit sämtlichen Einkünften in 2017 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, weil sie als natürliche Personen ihren Wohnsitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 EStG).

Auch Myrthe ist als natürliche Person bis zum 01.12.2017 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, weil sie bis dahin über einen inländischen Wohnsitz verfügt (§ 1 Abs. 1 EStG); ihre bulgarische Staatsbürgerschaft ist für die Frage der Steuerpflicht unbeachtlich. Die unbeschränkte Steuerpflicht endet jedoch am 01.12.2017 mit Wegzug ins Ausland und Aufgabe des inländischen

Wohnsitzes. Anzumerken ist, dass nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht ab dem 01.12.2017 erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen sind.

Veranlagungsart: Harry – Hermine – Myrthe

Harry und Hermine erfüllen als Ehegatten die Voraussetzung für die Ehegattenveranlagung, weil sie im Veranlagungszeitraum 2017 unbeschränkt steuerpflichtig sind, nicht dauernd getrennt leben und diese Voraussetzungen innerhalb des Veranlagungszeitraums eingetreten sind (§ 26 Abs. 1 EStG). Da aus dem Sachverhalt nicht hervorgeht, dass die Ehegatten Harry und Hermine eine Einzelveranlagung beantragen, ist nach § 26 Abs. 3 EStG zu unterstellen, dass für die Ehegatten eine Zusammenveranlagung nach § 26b EStG durchgeführt wird.

Die in 2017 aufgelöste Ehe zwischen Harry und Myrthe bleibt unberücksichtigt, weil

1. Harry im gleichen Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat und
2. bei ihm und Hermine die Voraussetzungen für das Ehegattenwahlrecht ebenfalls vorliegen (§ 26 Abs. 1 Satz 2 EStG). Eine Wahl zur Zusammenveranlagung mit Myrthe scheidet danach aus, weil Myrthe die Scheidung überlebt hat, oder besser gesagt, die Auflösung der Ehe nicht durch Tod erfolgte. *Bitte beachten Sie auch die Ausführungen zum Veranlagungswahlrecht in R 26 Abs. 2 EStR.*

Myrthe ist daher im Veranlagungszeitraum 2017 einzeln zu veranlagern, da für sie kein Ehegattenwahlrecht besteht (§ 25 Abs. 1 EStG).

Tarif: Harry – Hermine – Myrthe

Für die Ehegatten Harry und Hermine ist der Splittingtarif anzuwenden, da die Zusammenveranlagung (siehe „Veranlagungsart“) von Amts wegen durchgeführt wird (§ 32a Abs. 5 EStG).

Für Myrthe ist ebenfalls der Splittingtarif anzuwenden, jedoch im Sonderfall des auch so genannten „Betrogenensplittings“ (§ 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG), da

1. ihre Ehe im Veranlagungszeitraum 2017 aufgelöst wurde,
2. Myrthe und Harry die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG für 2017 erfüllt haben,
3. Harry als der bisherige Ehegatte wieder geheiratet hat und
4. auch in der neuen Ehe mit Hermine die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt sind.

VI. Veranlagung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – § 46 EStG

Lösungen zu den Übungen zu Arbeitnehmer-Veranlagung

- In **2017** beträgt die Summe der „Nebeneinkünfte“ der V $500 - 150 = 350$ Euro. Da die Freigrenze von 410 Euro (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG) hierdurch nicht überschritten wird, ist V zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung nicht verpflichtet, es ist nicht zwangsläufig eine Veranlagung durchzuführen.

In **2018** überschreiten die „Nebeneinkünfte“ mit 400 Euro ebenfalls nicht die Freigrenze. Allerdings bezieht V Krankengeld in Höhe von 500 Euro, das dem Progressionsvorbehalt unterliegt (§ 32 b Abs. 1 Nr. 1 b) EStG) und damit zu einer abweichenden Steuer führt. Gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG ist für 2017 damit Veranlagung durchzuführen, V muss eine Einkommensteuererklärung abgeben.
- E unterliegt sowohl in 2017 als auch in 2018 einer Veranlagungspflicht gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG, da er nebeneinander steuerpflichtigen Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen bezieht (auch als Pensionär ist E Arbeitnehmer, vgl. § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG).
- S hat in 2017 „Nebeneinkünfte“ von mehr als 410 Euro erzielt, nämlich in Höhe von 750 Euro. Damit besteht für ihn gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG eine Veranlagungspflicht. Der Härteausgleich berechnet sich nach § 46 Abs. 5 EStG in Verbindung mit § 70 Satz 1 EStDV wie folgt: $820 \text{ Euro Grenzbetrag} - 750 \text{ Euro „Nebeneinkünfte“} = 70 \text{ Euro Härteausgleich}$. Der Härteausgleich ist vom Einkommen abzuziehen.