

Dieter Schneeloch  
Stephan Meyering  
Guido Patek

# **Betriebswirtschaftliche Steuerlehre**

**Band 1: Grundlagen der Besteuerung,  
Ertragsteuern**

## Zum Inhalt

Das neue Lehrbuch basiert auf dem in der 6. Auflage erschienenen, von Dieter Schneeloch verfassten Werk „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 1: Besteuerung“. Aufbauend auf der bewährten Grundstruktur fokussiert und vertieft die Neuauflage die Inhalte:

- Grundlagen, Grundbegriffe, Durchführung der Besteuerung
- Einkommensteuer
- Körperschaftsteuer
- Gewerbesteuer
- Zuschlagsteuern, Zulagen, Prämien

Der Grundlagenteil gibt einen prägnanten Überblick über das deutsche Steuersystem und vermittelt Kenntnisse zu den Steuerrechtsquellen, zur Methodik der Steuerrechtsauslegung sowie zur Durchführung der Besteuerung. Der Hauptteil beschreibt die Rechtsvorschriften zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, inkl. ihrer Zuschlagsteuern, sowie die Gewerbesteuer. Viele Praxisbeispiele, Übungsaufgaben und anschauliche Abbildungen erleichtern das Verständnis.

### Zielgruppe

Studierende der Betriebswirtschaftslehre, der Steuerrechtswissenschaft und der Finanzwissenschaft an Universitäten und Hochschulen, Angehörige steuerberatender Berufe, Unternehmensberater und Juristen sowie Mitarbeiter in der Finanzverwaltung und in Steuerfachabteilungen von Unternehmen.

### Zu den Autoren:

**StB Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch**, Emeritus und Leiter der Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre des „Centrum für Steuern und Finanzen (CSF)“ an der FernUniversität in Hagen;

**Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering**, Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der FernUniversität in Hagen;

**StB Prof. Dr. habil. Guido Patek**, Professor für Rechnungswesen und Steuern an der Hochschule Osnabrück.

# Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Band 1: Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern

von

StB Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch

Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

StB Prof. Dr. habil. Guido Patek

7., vollständig überarbeitete Auflage

Verlag Franz Vahlen München

# Vorwort

Das vorliegende Buch ist der erste Band eines insgesamt sechsbändigen Werkes zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Das Gesamtwerk stellt die grundlegend überarbeitete Fassung des von Dieter Schneeloch begründeten und während der bisherigen Auflagen allein verfassten doppelbändigen Werkes „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ dar. Zur nunmehrigen siebenten (bisheriger Band 1) bzw. vierten (bisheriger Band 2) Auflage haben die Verfasser und der Verlag gemeinsam beschlossen, jedes der beiden bisherigen Bücher im Umfang von jeweils ca. 600 Seiten inhaltlich geringfügig auszuweiten und in drei dünnere Bände mit einem Umfang von jeweils ca. 200 bis 250 Seiten aufzuteilen. Die weiteren fünf Bände des Gesamtwerkes sollen während der nächsten Jahre nacheinander in Neuauflage erscheinen.

Adressaten dieses ersten Bandes sind vorrangig Studenten der Betriebswirtschaftslehre mit steuerlicher Schwerpunktsetzung. Darüber hinaus richtet sich das Werk auch an Studenten juristischer Studiengänge, die eine spätere Tätigkeit im steuerlichen Bereich anstreben. Schließlich sind auch Praktiker angesprochen, die grundlegende Kenntnisse der (Ertrags)Besteuerung erwerben oder auffrischen wollen.

Der vorliegende Band mit dem Titel „Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern“ ist in sechs Hauptgliederungspunkte untergliedert. Der erste dieser Gliederungspunkte vermittelt allgemeine Grundkenntnisse zum Themenkomplex der Besteuerung. Die Hauptgliederungspunkte 2 bis 5 befassen sich in der angegebenen Reihenfolge mit der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und den Zuschlagsteuern. Der sechste Hauptgliederungspunkt enthält die Lösungen zu den in die vorangegangenen Gliederungspunkte integrierten Übungsaufgaben. Die Ausführungen beruhen auf dem Mitte August 2016 geltenden Rechtsstand.

Die Federführung bei der Überarbeitung und zum Teil vorgenommenen Erweiterung lag für die Hauptgliederungspunkte Grundlagen der Besteuerung (S. 1-42) und Zuschlagsteuern (S. 203-208) sowie den einkommensteuerlichen Gliederungspunkt „Besteuerung bei Auslandsbeziehungen“ (S. 140-150) bei Dieter Schneeloch, für den Hauptgliederungspunkt Einkommensteuer (S. 43-140) bei Guido Patek und für die Hauptgliederungspunkte Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (S. 151-202) bei Stephan Meyering.

Frau Dr. Verena Verhofen danken wir herzlich für die tatkräftige Unterstützung bei der Anfertigung dieser Auflage. Ferner danken wir Frau Katrin Weber für ihren engagierten Einsatz bei der EDV-technischen Erfassung und Umsetzung unserer Ausführungen. Ein abschließender Dank gilt den Lesern der sechsten Auflage des ersten Bandes zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre für wertvolle Korrekturhinweise und Ergänzungsvorschläge.

Um das Gesamtwerk zum Nutzen unserer Leser auch künftig weiterentwickeln zu können, würden wir uns sehr über entsprechende Anregungen und Hinweise zur neu konzipierten Fassung freuen. Diese können gerne auch über die E-Mail-Adresse [lehrstuhl.meyering@fernuni-hagen.de](mailto:lehrstuhl.meyering@fernuni-hagen.de) kommuniziert werden.

Hagen, 15. August 2016

Dieter Schneeloch  
Stephan Meyering  
Guido Patek

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort . . . . .	V
Abbildungsverzeichnis . . . . .	XV
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	XVII
1 Grundlagen, Grundbegriffe, Durchführung der Besteuerung . . . . .	1
1.1 Einführung . . . . .	1
1.2 Überblick über das Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland . . . . .	4
1.2.1 Einführung . . . . .	4
1.2.2 Die Steuern im System der öffentlichen Einnahmen . . . . .	5
1.2.3 Besteuerungszwecke und ihre Konsequenzen . . . . .	7
1.2.3.1 Fiskalischer Zweck der Besteuerung . . . . .	7
1.2.3.2 Außerfiskalische Zwecke der Besteuerung . . . . .	8
1.2.3.3 Steuerrechtfertigungstheorien und „rationale“ Steuersysteme . . . . .	9
1.2.4 Begriff der Steuern nach geltendem Recht . . . . .	10
1.2.5 Einteilung der Steuern . . . . .	12
1.2.5.1 Arten der Einteilung . . . . .	12
1.2.5.2 Besitzsteuern, Verkehrsteuern, Verbrauchsteuern, Zölle . . . . .	13
1.2.5.3 Ertragsteuern, Substanzsteuern, Verkehrsteuern . . . . .	13
1.2.5.4 Direkte und indirekte Steuern . . . . .	14
1.2.5.5 Personen- und Sachsteuern . . . . .	15
1.2.5.6 Bundes-, Landes-, Gemeinde-, Gemeinschaft- steuern . . . . .	15
1.2.6 Steuerhoheit . . . . .	15
1.2.6.1 Komponenten der Steuerhoheit . . . . .	15
1.2.6.2 Gesetzgebungshoheit . . . . .	16
1.2.6.3 Ertragshoheit . . . . .	17
1.2.6.4 Verwaltungshoheit . . . . .	18
1.3 Am Vorgang der Besteuerung beteiligte Personen und Institu- tionen . . . . .	19

1.3.1	Einführung . . . . .	19
1.3.2	Steuerpflichtige, Steuerschuldner, Steuerzahler . . . . .	20
1.3.3	Finanzbehörden . . . . .	21
1.3.4	Finanzgerichtsbarkeit . . . . .	23
1.3.5	Steuerberatende Berufe . . . . .	24
1.3.6	Steuerabteilungen von Betrieben . . . . .	28
1.4	Rechtsquellen, Verwaltungsvorschriften, Rechtsprechung, Schrifttum . . . . .	29
1.4.1	Einführung . . . . .	29
1.4.2	Rechtsquellen der Besteuerung . . . . .	29
1.4.3	Verwaltungsvorschriften . . . . .	32
1.4.4	Rechtsprechung . . . . .	33
1.4.5	Schrifttum . . . . .	34
1.5	Durchführung der Besteuerung . . . . .	34
1.5.1	Einführung . . . . .	34
1.5.2	Ermittlungsverfahren . . . . .	35
1.5.3	Festsetzungs- und Feststellungsverfahren . . . . .	37
1.5.4	Erhebungsverfahren . . . . .	38
1.5.5	Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren . . . . .	40
1.5.6	Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten . . . . .	41
2	Einkommensteuer . . . . .	43
2.1	Allgemeine und rechtliche Grundlagen . . . . .	43
2.1.1	Charakteristika der Einkommensteuer . . . . .	43
2.1.2	Eigenart und Aufbau des Einkommensteuergesetzes . . . . .	44
2.2	Steuerpflicht, Veranlagung . . . . .	45
2.2.1	Persönliche Steuerpflicht . . . . .	45
2.2.1.1	Abgrenzung . . . . .	45
2.2.1.2	Tatbestände der unbeschränkten Steuerpflicht . . . . .	46
2.2.1.2.1	Grundtatbestände . . . . .	46
2.2.1.2.2	Ergänzungstatbestände . . . . .	47
2.2.1.3	Tatbestände der beschränkten Steuerpflicht . . . . .	48
2.2.1.4	Gefahr der Doppelbesteuerung und rechtliche Methoden zu ihrer Vermeidung . . . . .	48
2.2.1.5	Aufgaben . . . . .	50
2.2.2	Sachliche Steuerpflicht . . . . .	50
2.2.2.1	Einkünfte . . . . .	50
2.2.2.1.1	Überblick . . . . .	50

2.2.2.1.2	Abgrenzung zwischen steuerbaren Einkünften und nicht steuerbaren Vorgängen . . . . .	52
2.2.2.1.3	Steuerfreie Einnahmen und mit diesen im Zusammenhang stehende Ausgaben	54
2.2.2.1.4	Aufgabe . . . . .	54
2.2.2.2	Summe und Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen . . . .	54
2.2.2.3	Nicht abziehbarer private Ausgaben . . . . .	55
2.2.2.4	Zu- und Abflussprinzip und seine Durchbrechung . . . . .	55
2.2.3	Veranlagung . . . . .	56
2.3	Ermittlung der Einkünfte . . . . .	58
2.3.1	Gewinneinkünfte . . . . .	58
2.3.1.1	Gemeinsame Merkmale . . . . .	58
2.3.1.2	Die drei Gewinneinkunftsarten . . . . .	59
2.3.1.2.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	59
2.3.1.2.2	Einkünfte aus selbständiger Arbeit . .	60
2.3.1.2.3	Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . .	61
2.3.1.2.4	Aufgaben . . . . .	62
2.3.1.3	Laufender Gewinn . . . . .	62
2.3.1.3.1	Charakteristik und Gewinnermittlungsmethoden . . . . .	62
2.3.1.3.2	Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsmethoden . . . . .	65
2.3.1.3.3	Grundzüge der Gewinnermittlung nach § 5 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG . . . . .	68
2.3.1.3.4	Aufgaben . . . . .	70
2.3.1.4	Veräußerungs- und Aufgabegewinne, unentgeltliche Betriebsübertragungen . . . . .	71
2.3.1.4.1	Allgemeines . . . . .	71
2.3.1.4.2	Veräußerungsgewinne . . . . .	72
2.3.1.4.3	Aufgabegewinne . . . . .	74
2.3.1.4.4	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG . . . . .	74
2.3.1.4.5	Unentgeltliche Betriebsübertragungen	76
2.3.2	Überschusseinkünfte . . . . .	76
2.3.2.1	Allgemeine Grundsätze . . . . .	76
2.3.2.2	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit . . . .	78



2.3.2.3	Einkünfte aus Kapitalvermögen . . . . .	79
2.3.2.4	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung . .	81
2.3.2.5	Sonstige Einkünfte . . . . .	82
2.3.2.6	Werbungskosten . . . . .	86
2.3.2.6.1	Einzelne Arten von Werbungskosten .	86
2.3.2.6.2	Werbungskosten-Pauschbeträge . . . .	91
2.3.3	Entschädigungen und Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit . . . . .	91
2.3.4	Besteuerung von Personengemeinschaften . . . . .	92
2.3.4.1	Allgemeines . . . . .	92
2.3.4.2	Mitunternehmerschaft . . . . .	92
2.3.5	Aufgaben . . . . .	94
2.4	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens . . . . .	95
2.4.1	Summe der Einkünfte, Verlustverwertung . . . . .	95
2.4.2	Gesamtbetrag der Einkünfte, Entlastungsbeträge . . . .	96
2.4.3	Einkommen . . . . .	97
2.4.3.1	Ermittlung des Einkommens . . . . .	97
2.4.3.2	Sonderausgaben . . . . .	98
2.4.3.2.1	Begriff, Zweck und Einteilung . . . . .	98
2.4.3.2.2	Vorsorgeaufwendungen . . . . .	99
2.4.3.2.2.1	Allgemeines . . . . .	99
2.4.3.2.2.2	Beiträge zur Altersvorsorge . .	100
2.4.3.2.2.3	Beiträge zur Krankenbasissiche- rung und gesetzlichen Pflegever- sicherung . . . . .	102
2.4.3.2.2.4	Sonstige Vorsorgeaufwendungen	103
2.4.3.2.2.5	Aufgabe . . . . .	103
2.4.3.2.2.6	Zusätzliche Altersvorsorge . . .	104
2.4.3.2.3	Sonderausgaben ohne Vorsorge- charakter . . . . .	106
2.4.3.2.3.1	Unterhalts- und Versorgungsleis- tungen . . . . .	106
2.4.3.2.3.2	Zuwendungen für steuerbegüns- tigte Zwecke . . . . .	107
2.4.3.2.3.3	Sonstige Sonderausgaben . . .	108
2.4.3.2.3.4	Sonderausgaben-Pauschbetrag	109
2.4.3.3	Außergewöhnliche Belastungen . . . . .	109
2.4.3.3.1	Begriff, Zweck und Einteilung . . . . .	109

2.4.3.3.2	Allgemeine außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG . . . . .	110
2.4.3.3.3	Besondere außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33a und 33b EStG . . . . .	111
2.4.3.4	Aufgabe . . . . .	112
2.4.4	Zu versteuerndes Einkommen, Familienleistungsausgleich . . . . .	113
2.4.4.1	Grundsätzliche Zusammenhänge . . . . .	113
2.4.4.2	Kinder . . . . .	114
2.4.4.3	Freibeträge für Kinder, Kindergeld . . . . .	114
2.5	Ermittlung der Steuerschuld . . . . .	116
2.5.1	Tarifliche Einkommensteuer . . . . .	116
2.5.1.1	Allgemeines . . . . .	116
2.5.1.2	Normaltarif . . . . .	116
2.5.1.3	Progressionsvorbehalt . . . . .	119
2.5.1.4	Besonderer Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen . . . . .	120
2.5.1.5	Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften . . . . .	122
2.5.1.5.1	Einführung . . . . .	122
2.5.1.5.2	Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG . . . . .	122
2.5.1.5.3	Ermäßigter Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG . . . . .	124
2.5.1.6	Thesaurierungsbegünstigung . . . . .	125
2.5.1.6.1	Begünstigung thesaurierter Gewinne . . . . .	125
2.5.1.6.2	Nachversteuerung, Gesamtbelastung . . . . .	126
2.5.1.6.3	Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags . . . . .	126
2.5.1.7	Aufgabe . . . . .	128
2.5.2	Festzusetzende Einkommensteuer . . . . .	129
2.5.2.1	Begriff und Abgrenzung . . . . .	129
2.5.2.2	Steuerermäßigungen . . . . .	129
2.5.2.2.1	Einführung . . . . .	129
2.5.2.2.2	Gewerbesteueranrechnung . . . . .	129
2.5.2.2.3	Steuerermäßigungen nach § 35a EStG . . . . .	131
2.5.3	Aufgabe . . . . .	132
2.6	Steuererhebung . . . . .	133
2.6.1	Jahressteuerschuld, Abschlusszahlung, Vorauszahlungen . . . . .	133
2.6.2	Lohnsteuer und Veranlagung von Arbeitnehmern . . . . .	134
2.6.3	Steuerabzug vom Kapitalertrag . . . . .	137

2.6.4	Aufgaben . . . . .	139
2.7	Besteuerung bei Auslandsbeziehungen . . . . .	140
2.7.1	Auswahl der zu behandelnden Probleme . . . . .	140
2.7.2	Besteuerung nach dem OECD-Musterabkommen . . . . .	141
2.7.2.1	Einführung . . . . .	141
2.7.2.2	Besteuerung des Einkommens . . . . .	142
2.7.2.2.1	Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen . . . . .	142
2.7.2.2.2	Besteuerung der Unternehmensgewinne . . . . .	142
2.7.2.2.3	Besteuerung der Dividenden . . . . .	143
2.7.2.2.4	Besteuerung von Zinsen . . . . .	143
2.7.2.2.5	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit . . . . .	144
2.7.2.3	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung . . . . .	144
2.7.3	Besteuerung ausländischer Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland . . . . .	145
2.7.3.1	Grundsätzliche Unterscheidungen . . . . .	145
2.7.3.2	Besteuerung ohne Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens . . . . .	145
2.7.3.3	Besteuerung bei Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens . . . . .	146
2.7.3.4	Negative ausländische Einkünfte . . . . .	148
2.7.4	Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen im Inland . . . . .	149
3	Körperschaftsteuer . . . . .	151
3.1	Allgemeine und rechtliche Grundlagen . . . . .	151
3.1.1	Charakteristika der Körperschaftsteuer . . . . .	151
3.1.2	Eigenart und Aufbau des Körperschaftsteuergesetzes . . . . .	152
3.2	Steuerpflicht . . . . .	152
3.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht . . . . .	152
3.2.1.1	Einführung . . . . .	152
3.2.1.2	Körperschaften gem. § 1 KStG . . . . .	153
3.2.1.3	Geschäftsleitung oder Sitz im Inland . . . . .	156
3.2.1.4	Rechtsfolgen . . . . .	156
3.2.2	Beschränkte Steuerpflicht . . . . .	157
3.2.3	Beginn und Ende der Steuerpflicht . . . . .	158
3.2.4	Sachliche und persönliche Befreiungen . . . . .	158
3.3	Einkommen und zu versteuerndes Einkommen . . . . .	159

3.3.1	Bemessungsgrundlage, Ermittlungs- und Erhebungszeitraum . . . . .	159
3.3.2	Anwendung einkommensteuerlicher Vorschriften . . . . .	160
3.3.3	Besondere körperschaftsteuerliche Vorschriften . . . . .	161
3.3.3.1	Überblick . . . . .	161
3.3.3.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen	162
3.3.3.2.1	Überblick und Grundsätze . . . . .	162
3.3.3.2.2	Der Begriff der vGA . . . . .	163
3.3.3.2.3	Die Voraussetzungen einer vGA . . . . .	164
3.3.3.2.4	Systematisierung der vGA . . . . .	165
3.3.3.2.5	Steuerliche Folgen einer vGA . . . . .	167
3.3.3.2.6	Verdeckte Einlagen . . . . .	170
3.3.3.2.7	Vorteilszuwendungen zwischen Schwestergesellschaften . . . . .	171
3.3.3.2.8	Berichtigung von Veranlagungen . . . . .	172
3.3.3.3	Zinsschranke . . . . .	173
3.3.3.4	Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen . . . . .	175
3.3.3.5	Besonderheiten beim Verlustabzug . . . . .	176
3.4	Ermittlung der Steuerschuld, Steuererhebung . . . . .	178
3.4.1	Tarifliche Körperschaftsteuer . . . . .	178
3.4.2	Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften . . . . .	178
3.4.3	Nachwirkungen des Anrechnungsverfahrens . . . . .	179
3.4.4	Steuerschuld, Steuererhebung . . . . .	180
3.5	Gewinnausschüttung und Rückgewährung von Einlagen . . . . .	181
3.5.1	Einführung . . . . .	181
3.5.2	Steuerliches Einlagekonto . . . . .	181
3.5.3	Eigenkapitalkategorien und Verwendungsfiktion . . . . .	182
3.5.4	Gesonderte Feststellung und Bescheinigung . . . . .	184
3.5.5	Besteuerung der Gesellschafter . . . . .	184
3.6	Aufgaben . . . . .	185
4	Gewerbsteuer . . . . .	187
4.1	Allgemeine und rechtliche Grundlagen . . . . .	187
4.1.1	Charakteristika der Gewerbsteuer . . . . .	187
4.1.2	Eigenart und Aufbau des Gewerbesteuergesetzes . . . . .	187
4.2	Steuerobjekt, Steuerschuldner . . . . .	188
4.2.1	Der Begriff Gewerbebetrieb . . . . .	188
4.2.2	Einheitlicher Gewerbebetrieb, Mehrheit von Betrieben . . . . .	189

4.2.3	Befreiungen . . . . .	190
4.2.4	Beginn und Ende der Steuerpflicht . . . . .	190
4.2.5	Steuerschuldner . . . . .	191
4.3	Bemessungsgrundlage . . . . .	191
4.3.1	Gewerbeertrag . . . . .	191
4.3.2	Gewinn aus Gewerbebetrieb . . . . .	192
4.3.3	Hinzurechnungen . . . . .	193
4.3.3.1	Finanzierungsaufwendungen . . . . .	193
4.3.3.2	Weitere Hinzurechnungen . . . . .	194
4.3.4	Kürzungen . . . . .	195
4.3.4.1	Grundsteuer . . . . .	195
4.3.4.2	Bestimmte Gewinnanteile . . . . .	196
4.3.4.3	Weitere Kürzungen . . . . .	197
4.3.5	Gewerbeverlust . . . . .	197
4.4	Tarif . . . . .	198
4.5	Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuerschuld . . . . .	199
4.6	Zerlegung . . . . .	199
4.7	Aufgaben . . . . .	200
5	Zuschlagsteuern, Zulagen, Prämien . . . . .	203
5.1	Einführung . . . . .	203
5.2	Kirchensteuer . . . . .	203
5.3	Solidaritätszuschlag . . . . .	204
5.4	Altersvorsorgezulage . . . . .	205
5.5	Arbeitnehmer-Sparzulage . . . . .	206
5.6	Wohnungsbauprämie . . . . .	207
6	Lösungen zu den Aufgaben . . . . .	209
6.1	Lösungen zu Gliederungspunkt 2 . . . . .	209
6.2	Lösungen zu Gliederungspunkt 3 . . . . .	224
6.3	Lösungen zu Gliederungspunkt 4 . . . . .	226
	Anhang . . . . .	231
	Literaturverzeichnis . . . . .	235
	Stichwortverzeichnis . . . . .	245

# Abbildungsverzeichnis

1.1	Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland . . . . .	5
1.2	Einnahmen der öffentlichen Hand . . . . .	7
1.3	Aufbau der Finanzverwaltung . . . . .	21
1.4	Ergebnisse der Steuerberaterprüfung 2015 im Bundesgebiet . . . . .	27
2.1	Einkünfte aus selbständiger Arbeit . . . . .	60
2.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . .	61
2.3	Gewinnermittlungsmethoden . . . . .	63
2.4	Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsmethoden . . . . .	66
2.5	Sonderausgaben . . . . .	99
2.6	Zumutbare Belastungshöhen in Abhängigkeit vom Gesamtbetrag der Einkünfte und vom Familienstand . . . . .	111
2.7	Grenzsteuersätze in den Tarifzonen . . . . .	117
2.8	Grenz- und Durchschnittssteuersatz-Funktion im Grundtarif . . . . .	117
3.1	Kapitalgesellschaft in der Gründungsphase . . . . .	158
3.2	Schwestergesellschaften . . . . .	172

# Abkürzungsverzeichnis

Abb. ....	Abbildung
ABl. EU ....	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs. ....	Absatz/Absätze
AEAO ....	AO-Anwendungserlass
AEUV ....	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA ....	Absetzung für Abnutzung
AfS ....	Absetzung für Substanzverringerung
AG ....	Aktiengesellschaft
AktG ....	Aktiengesetz
AltZertG ....	Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz
AO ....	Abgabenordnung
Art. ....	Artikel
AStG ....	Außensteuergesetz
BB ....	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BeckOK ....	Beck'scher Online-Kommentar
BewG ....	Bewertungsgesetz
BFH ....	Bundesfinanzhof
BFuP ....	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BgA ....	Betrieb gewerblicher Art
BGBI ....	Bundesgesetzblatt
BMF ....	Bundesministerium der Finanzen
BOStB ....	Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer
BpO ....	Betriebsprüfungsordnung
BR-Drucksache ...	Bundesrats-Drucksache
bspw. ....	beispielsweise
BStBl ....	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache ...	Bundestags-Drucksache
BVerfG ....	Bundesverfassungsgericht
bzw. ....	beziehungsweise
Co. ....	Compagnie
d. h. ....	das heißt
DB ....	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA ....	Doppelbesteuerungsabkommen
DIHK ....	Deutscher Industrie- und Handelskammertag
DStR ....	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DVStB ....	Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften

e. G. ....	eingetragene Genossenschaften
EFG ....	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ELStAM ....	elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale
ErbStG ....	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR ....	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ESt ....	Einkommensteuer
EStDV ....	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG ....	Einkommensteuergesetz
EStH ....	Einkommensteuer-Hinweise
EStR ....	Einkommensteuer-Richtlinien
etc. ....	et cetera
EU ....	Europäische Union
EuGH ....	Europäischer Gerichtshof
EUV ....	Konsolidierte Fassung des Vertrags über die Europäische Union
EWG ....	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR ....	Europäischer Wirtschaftsraum
f ....	folgende
ff ....	fortfolgende
FG ....	Finanzgericht
FGO ....	Finanzgerichtsordnung
Fn. ....	Fußnote
FVG ....	Gesetz über die Finanzverwaltung
GbR ....	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem. ....	gemäß
GenG ....	Genossenschaftsgesetz
GewSt ....	Gewerbsteuer
GewStG ....	Gewerbsteuergesetz
GewStR ....	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG ....	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf. ....	gegebenenfalls
GmbH ....	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG ....	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB ....	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GWG ....	geringwertiges Wirtschaftsgut
H ....	Hinweis
h. M. ....	herrschende Meinung
HGB ....	Handelsgesetzbuch
i. d. R. ....	in der Regel
i. H. d./v. ....	in Höhe des/der/von
i. S. d./v. ....	im Sinne des/von
i. V. m. ....	in Verbindung mit
KG ....	Kommanditgesellschaft
KGaA ....	Kommanditgesellschaft auf Aktien



KSt .....	Körperschaftsteuer
KStDV .....	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG .....	Körperschaftsteuergesetz
KStR .....	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LStDV .....	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR .....	Lohnsteuer-Richtlinien
Ltd. ....	Limited
mbH .....	mit beschränkter Haftung
Mio. ....	Millionen
Mrd. ....	Milliarden
Nr./Nrn. ....	Nummer/Nummern
o. g. ....	oben genannt
OECD .....	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA .....	OECD-Musterabkommen
OFD .....	Oberfinanzdirektion
OHG .....	Offene Handelsgesellschaft
p. a. ....	per annum
Pkw .....	Personenkraftwagen
rd. ....	rund
RFH .....	Reichsfinanzhof
RGBI .....	Reichsgesetzblatt
RStBl .....	Reichssteuerblatt
s. ....	siehe
S. ....	Seite
sog. ....	so genannt(e)
SGB .....	Sozialgesetzbuch
SolZG .....	Solidaritätszuschlagsgesetz
StBerG .....	Steuerberatungsgesetz
StGB .....	Strafgesetzbuch
Stpfl. ....	Steuerpflichtige(r)
StrFinG .....	Straßenbaufinanzierungsgesetz
StuW .....	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SVRechGrV .....	Sozialversicherungs-Rechengrößenverordnung
T€ .....	Tausend Euro
Tz. ....	Textziffer, häufig, z. B. in Kommentaren, auch als Rand- nummer (Rn., Rdn.) oder Randziffer (Rz.) bezeichnet
u. a. ....	unter anderem
u. U. ....	unter Umständen
usw. ....	und so weiter
USt .....	Umsatzsteuer

UStAE .....	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV .....	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG .....	Umsatzsteuergesetz
VermBG .....	Vermögensbildungsgesetz
vGA .....	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl. ....	vergleiche
WoPG .....	Wohnungsbau-Prämiengesetz
WoPR .....	Wohnungsbau-Prämienrichtlinien
z. B. ....	zum Beispiel
z. T. ....	zum Teil
ZfB .....	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
zvE .....	zu versteuerndes Einkommen

# 1 Grundlagen, Grundbegriffe, Durchführung der Besteuerung

## 1.1 Einführung

Das vorliegende Buch vermittelt *Grundlagenwissen*, das zur Beschäftigung mit solchen betriebswirtschaftlichen Fragen befähigen soll, die sich aus der Besteuerung ergeben. Mit derartigen Fragen befasst sich als wissenschaftliche Disziplin die **Betriebswirtschaftliche Steuerlehre**. Das Buch ist somit als ein *Grundlagenwerk* zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre anzusehen.

Die Aufgabengebiete der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, d. h. die Fragestellungen, mit denen sich ihre Fachvertreter nach ihrem eigenen Selbstverständnis beschäftigen sollten, haben sich im Laufe der fast einhundertjährigen Geschichte der Disziplin mehrfach gewandelt.<sup>1</sup> Aus heutiger Sicht lässt sich das Aufgabengebiet wie folgt umreißen:

1. Analyse der steuerlichen Folgen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen (*Steuerwirkungslehre*),
2. Erarbeitung von Kriterien und Entscheidungsregeln für rational begründbare betriebswirtschaftliche Gestaltungsmaßnahmen unter Berücksichtigung der Besteuerung (*Steuergestaltungslehre*),
3. kritische Würdigung bestehenden oder geplanten Steuerrechts aus betriebswirtschaftlicher Sicht und Erarbeitung von Vorschlägen zu seiner Verbesserung (*rechtskritische Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*) und
4. empirische Überprüfung der auf entscheidungslogischem Wege gefundenen Ergebnisse (*empirische Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*).

Die Steuerwirkungs- und die Steuergestaltungslehre werden häufig unter dem Oberbegriff der **Steuerplanung** oder auch der **betrieblichen Steuerpolitik** zusammengefasst.

Die genannten unterschiedlichen Problemstellungen sollen anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.

---

<sup>1</sup> Zur Geschichte der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre s. insbesondere *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980), S. 700 ff; *Wöhe* (1988), S. 3 ff; *Schneider* (1991), S. 175 ff; *Seibold* (2002), S. 10 ff; *Jacobs* (2004), S. 251 ff; *Schneeloch* (2005), S. 251 ff; *Hunsdoerfer/Kieseewetter/Sureth* (2008), S. 61 ff; *Schneeloch* (2011), S. 243 ff; *Schneider/Bareis/Siegel* (2013), S. 1145 f.

**Beispiel**

Zur Ankurbelung der Wirtschaft beschließt der Gesetzgeber, die steuerlichen Abschreibungshöchstsätze um 10 % zu erhöhen. Er geht davon aus, dass diese Maßnahme die Wirtschaft veranlassen wird, ihr Investitionsvolumen zu vergrößern.

Aufgabe der Steuerwirkungslehre ist es, die steuerlichen Folgen einer Erhöhung der höchstzulässigen steuerlichen Abschreibungen um 10 % für den einzelnen Betrieb oder für bestimmte Gruppen von Betrieben zu analysieren.

Aufgabe der betrieblichen Steuergestaltungslehre ist es, zu untersuchen, ob es als Folge der Erhöhung der Abschreibungssätze sinnvoll ist, den vorgesehenen Investitionsplan zu ändern. Zur Klärung dieser Frage ist es erforderlich, die geänderten Steuerfolgen in den Investitionskalkül einzubeziehen.

Eine mögliche Aufgabe der rechtskritischen Steuerlehre besteht darin, zu analysieren, ob die Gesetzesänderung den gewünschten Erfolg verspricht, d. h. ob für die Unternehmen tatsächlich ein Anreiz zu zusätzlichen Investitionen besteht.

Der empirischen Steuerlehre bleibt es vorbehalten, zu untersuchen, ob das tatsächliche Verhalten der für die Investitionsentscheidungen Verantwortlichen den Erwartungen des Gesetzgebers entspricht. Es kann z. B. versucht werden, dies mit Hilfe einer Repräsentativbefragung der betrieblichen Entscheidungsträger zu klären.

Nicht in dem vorstehenden Aufgabenkatalog der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre aufgeführt ist das *Steuerrecht*. Der Grund liegt darin, dass rechtliche – und damit auch steuerrechtliche – Untersuchungen üblicherweise allein dem Forschungsbereich der Jurisprudenz zugerechnet werden. So einleuchtend diese Argumentation auf den ersten Blick erscheinen mag, so wenig sinnvoll ist es, streng nach ihr zu verfahren. Innerhalb der steuerrechtlichen Forschung kommt der Betriebswirtschaftslehre nämlich eine äußerst *wichtige Hilfsfunktion* zu. Der Grund liegt darin, dass das Steuerrecht auf wirtschaftliche Sachverhalte anzuwenden ist und sich vielfach betriebswirtschaftlicher Begriffe bedient. Zur Gesetzesanwendung ist deshalb häufig eine betriebswirtschaftliche Argumentation unumgänglich.

Das jeweils geltende Steuerrecht seinerseits gehört innerhalb der originären betriebswirtschaftlichen Forschung zum *Datenkranz*. Seine genaue Beachtung innerhalb betriebswirtschaftlicher Untersuchungen ist dringend geboten, sollen die Ergebnisse der Untersuchungen für die betriebliche Praxis verwendbar sein. Dieser Zusammenhang erklärt den hohen Stellenwert, der der *Vermittlung von Steuerrechtskenntnissen* innerhalb der akademischen Lehre im Fach der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre beigemessen wird. Schätzungsweise beansprucht das Steuerrecht im Rahmen des Lehrangebots aller Fachvertreter im Durchschnitt etwa 40 bis 50 % der zur Verfügung stehenden Zeit.

Wie bereits eingangs ausgeführt, soll dieses Buch Grundlagenwissen, das zur Beschäftigung mit Problemen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre befähigt, vermitteln. Hierzu gehört nach Ansicht der Verfasser dieses Buches je ein Überblick über

- das Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland,
- die am Vorgang der Besteuerung beteiligten Personen und Institutionen,

- die Rechtsquellen, die Verwaltungsvorschriften, die Rechtsprechung und das Schrifttum zum Steuerrecht sowie
- die Durchführung der Besteuerung.

Außerdem halten es die Verfasser für sinnvoll, in diesem Buch über die im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wichtigsten Steuerarten, nämlich die Ertragsteuern, zu informieren. Bei diesen handelt es sich um die Einkommen-, die Körperschaft- und die Gewerbesteuer. Aus den genannten Informationsbedürfnissen der Leser ergibt sich der nachfolgend skizzierte Aufbau dieses Buches.

In Gliederungspunkt 1.2 auf der nächsten Seite werden die Stellung der Steuern im System der öffentlichen Einnahmen, einige Besteuerungszwecke, der Begriff der Steuern nach geltendem Recht, mehrere mögliche Einteilungen der Steuern und unterschiedliche Aspekte der Steuerhoheit behandelt.

In Gliederungspunkt 1.3 (S. 19)<sup>2</sup> wird auf die am Vorgang der Besteuerung beteiligten Personen und Institutionen eingegangen. Hierbei handelt es sich einmal um die von der Besteuerung betroffenen Personen; in diesem Zusammenhang ist auf die unterschiedliche Bedeutung der Begriffe „Steuerpflichtiger“, „Steuerschuldner“ und „Steuerzahler“ einzugehen. Weiter werden behandelt: Die Finanzbehörden, die Finanzgerichtsbarkeit, die steuerberatenden Berufe und die Steuerabteilungen von Betrieben.

In Gliederungspunkt 1.4 (S. 29) wird darauf eingegangen, welche Rechtsquellen der Besteuerung zugrunde liegen. Ferner werden die Bedeutung der Verwaltungsvorschriften, der Rechtsprechung sowie des Schrifttums für die Besteuerung erörtert.

Gliederungspunkt 1.5 (S. 34) enthält einen kurzen Überblick über den Vorgang der Besteuerung. Angesprochen werden die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, die Festsetzung der Steuerschulden und deren Erhebung. Ferner wird kurz dargestellt, welche Möglichkeiten ein Steuerpflichtiger hat, sich gegen die Festsetzung einer Steuerschuld oder eine andere Maßnahme einer Finanzbehörde zu wehren. Letztlich werden die Folgen von Vergehen gegen die Steuergesetze angesprochen.

In den Gliederungspunkten 2 bis 4 wird auf die

- *Einkommensteuer*,
- *Körperschaftsteuer* und
- *Gewerbesteuer*

eingegangen. Diese drei Steuerarten werden in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre üblicherweise unter dem Begriff der **Ertragsteuern** zusammengefasst. Zu den Ertragsteuern zählen auch die **Zuschlagsteuern** zu einzelnen der genannten Steuern. Als Zuschlagsteuern werden seit Jahrzehnten erhoben

---

<sup>2</sup> Hier und nachfolgend bezieht sich eine Seitenangabe im Zusammenhang mit einem Gliederungspunkt auf den Beginn dieses Gliederungspunktes. Ausnahmen von diesem Grundsatz werden kenntlich gemacht.

- die *Kirchensteuer* auf die Einkommensteuer und
- der *Solidaritätszuschlag* auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Die Zuschlagsteuern werden unter Gliederungspunkt 5 (S. 203) behandelt. Eingegangen wird dort auch auf Zulagen und Prämien.

## 1.2 Überblick über das Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland

### 1.2.1 Einführung

In allen Industriestaaten spielen heute die Steuern eine überragende Rolle im System der öffentlichen Einnahmen. Dies war im Laufe der Geschichte keinesfalls selbstverständlich. So waren im Mittelalter die privatwirtschaftlichen Einnahmen aus den Domänen, d. h. aus den hauptsächlich land- und forstwirtschaftlichen Staatsbetrieben und die Einnahmen aus den Regalien, wie etwa dem Jagd-, Fischerei- und Salzrecht, von herausragender Bedeutung. Steuern spielten damals lediglich eine untergeordnete Rolle.<sup>3</sup>

Die Herausbildung des heutigen „Steuerstaates“ fiel in die Zeit des klassischen Liberalismus. Allerdings sind seither vielfältige Änderungen im Steuersystem eingetreten. So sind vor allem die damals dominierenden Sollertragsteuern und Einzelverbrauchsteuern in ihrer Bedeutung immer stärker in den Hintergrund getreten. Herausragende Bedeutung haben stattdessen heute in den meisten Industriestaaten die *Steuern vom Einkommen* und die *Umsatzsteuer*.<sup>4</sup>

In der Bundesrepublik Deutschland gibt es derzeit rd. 40 *Steuerarten*. Die wichtigsten sind mit ihrem Aufkommen in Absolutbeträgen und in Prozentsätzen in Abbildung 1.1 auf der gegenüberliegenden Seite aufgeführt. Die Abbildung lässt die überragende Bedeutung der Steuern vom Einkommen einerseits und der Umsatzsteuer andererseits erkennen. Innerhalb der Steuern vom Einkommen ist die *Lohnsteuer* mit weitem Abstand am wichtigsten. Im Jahr 2014 entfiel auf sie immerhin mehr als ein Viertel des Gesamtsteueraufkommens.

Die Abbildung lässt außerdem erkennen, dass eine Vielzahl der Steuerarten von völlig untergeordneter Bedeutung ist. Diese Steuerarten werden deshalb auch als *Bagatellsteuern* bezeichnet. Bei einigen von ihnen erscheint es fraglich, ob das Aufkommen die Verwaltungskosten deckt.

<sup>3</sup> Vgl. *Häuser* (1977), S. 30. Zur Geschichte der Besteuerung vgl. z. B. *Homburg* (2015), S. 23 ff.

<sup>4</sup> Vgl. *Hedtkamp* (1977), S. 650 ff; *Andel* (1998), S. 352; *Cansier/Bayer* (2003), S. 23; *Cansier* (2004), S. 2.

Lfd. Nr.	Steuerart	Einnahmen in Mrd. €		Anteil am Gesamtaufkommen in %	
		2004	2014	2004	2014
1	Steuern vom Einkommen				
a)	Lohnsteuer	123,9	168,0	27,98	26,52
b)	Veranlagte Einkommensteuer	5,4	45,6	1,22	7,20
c)	Körperschaftsteuer	13,1	20,0	2,96	3,16
d)	Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	16,7	17,4	3,77	2,75
e)	Solidaritätszuschlag	10,1	15,0	2,28	2,37
	Steuern vom Einkommen insgesamt	169,2	266,0	38,21	42,00
2	Umsatzsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	137,4	203,1	31,03	32,05
3	Energiesteuer	41,8	39,8	9,44	6,28
4	Gewerbsteuer	28,4	43,8	6,41	6,91
5	Tabaksteuer	13,6	14,6	3,07	2,30
6	Grundsteuer	9,9	12,7	2,24	2,00
7	Versicherungsteuer	8,8	12,0	1,99	1,89
8	Kfz-Steuer	7,7	8,5	1,74	1,34
9	Stromsteuer	6,6	6,6	1,49	1,04
10	Grunderwerbsteuer	4,7	9,3	1,06	1,47
11	Erbschaftsteuer	4,3	5,4	0,97	0,85
12	Zölle	3,1	4,6	0,70	0,73
13	Branntweinsteuer	2,2	2,1	0,50	0,33
14	Rennwett- u. Lotteriesteuer	1,9	1,7	0,43	0,27
15	Kaffeesteuer	1,0	1,0	0,23	0,16
16	Biersteuer	0,8	0,7	0,18	0,11
17	Schaumweinsteuer	0,4	0,4	0,09	0,06
18	Sonstige	1,0	1,3	0,22	0,21
	Insgesamt	442,8	633,6	100,00	100,00

Abb. 1.1: Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland<sup>5</sup>

## 1.2.2 Die Steuern im System der öffentlichen Einnahmen

Auch im heutigen „Steuerstaat“ sind die Steuern zwar die wichtigste, keinesfalls aber die einzige Einnahmequelle der öffentlichen Hand. Die Einnahmen der öffentlichen Hand lassen sich untergliedern in

- (Geld-)Abgaben einerseits und
- Einnahmen aus wirtschaftlicher Betätigung und aus Vermögen andererseits.<sup>6</sup>

(Geld-)Abgaben sind alle kraft öffentlicher Finanzhoheit zur Erzielung von Einnahmen erhobenen Zahlungen. Sie lassen sich weiter einteilen in

- Steuern,
- steuerliche Nebenleistungen,

<sup>5</sup> Quelle: Statistisches Bundesamt (2010), S. 578; Statistisches Bundesamt (2015b), S. 267.

<sup>6</sup> Zur Vertiefung s. Cansier/Bayer (2003), S. 19 ff; Zimmermann/Henke/Broer (2012), S. 18 ff.

- *Beiträge und*
- *Gebühren.*

**Steuern** dienen der Deckung des allgemeinen öffentlichen Finanzbedarfs. Sie stellen keine Gegenleistung für eine besondere Leistung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft dar. Steuern können nur von öffentlich-rechtlichen Körperschaften erhoben werden, und zwar nur dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, an den ein Steuergesetz eine Leistungspflicht knüpft. Auf den Begriff der Steuern wird in Gliederungspunkt 1.2.4 (S. 10) noch näher eingegangen.

**Steuerliche Nebenleistungen** unterscheiden sich von Steuern dadurch, dass der Zweck ihrer Erhebung nicht die Erzielung von Einnahmen ist. Mit ihrer Erhebung wird vielmehr das Ziel verfolgt, die betroffenen Personen zu einem Tun oder Unterlassen zu veranlassen. Als Beispiele können genannt werden:

- die Festsetzung von Verspätungszuschlägen bei verspäteter Abgabe von Steuererklärungen,
- die Festsetzung von Säumniszuschlägen bei verspäteter Zahlung von Steuerschulden,
- die Festsetzung von Geldstrafen oder Geldbußen bei Steuerhinterziehung bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung.

**Beiträge** sind Abgaben, die derjenige zu entrichten hat, dem ein dauernder Vorteil aus einer öffentlichen Einrichtung geboten wird. Voraussetzung ist, dass die Abgabe *unabhängig von der Inanspruchnahme des Vorteils* erhoben wird. Als Beispiele sind zu nennen:

- Beiträge zu den Sozialversicherungen,
- Straßenanliegerbeiträge,
- Kurtaxen,
- IHK-Beiträge.

**Gebühren** sind Abgaben, die von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft für eine *tatsächlich erbrachte oder noch zu erbringende Leistung* erhoben werden. Gebühren können erhoben werden für

- eine besondere Leistung der Verwaltung oder
- die Inanspruchnahme von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen.

Zur erstgenannten Art gehören z. B. Gebühren für eine Bauabnahme, zur zweiten Gebühren für die Nutzung eines öffentlichen Schwimmbads.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass sich Beiträge und Gebühren dadurch von den Steuern unterscheiden, dass ihnen besondere, d. h. einer bestimmten Person oder einer Personengruppe zugute kommende Leistungen der öffentlichen Hand gegenüberstehen. Steuern hingegen werden nicht zur Abgeltung einer bestimmten Leistung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft, sondern zur Deckung der allgemeinen Staatsausgaben erhoben.



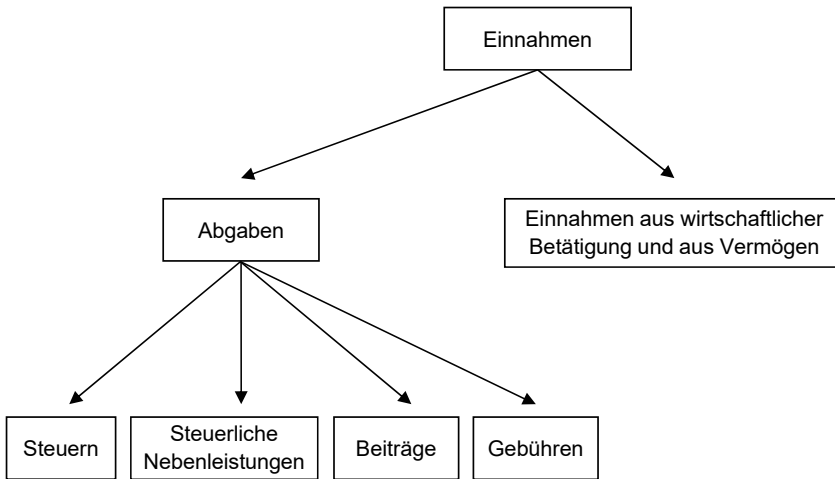


Abb. 1.2: Einnahmen der öffentlichen Hand

## 1.2.3 Besteuerungszwecke und ihre Konsequenzen

### 1.2.3.1 Fiskalischer Zweck der Besteuerung

Geprägt von dem Gedankengut des klassischen Liberalismus galt lange Zeit als einzig zulässiger Zweck der Besteuerung die *Beschaffung der für die staatlichen Aufgaben erforderlichen Mittel*.<sup>7</sup> Es handelte sich somit um einen rein *fiskalischen Zweck*. Wenn auch schon frühzeitig *Nebenzwecke* verfolgt wurden, so galt dies doch allgemein als Verstoß gegen das Grundprinzip der Besteuerung: Nach klassischer Ansicht durfte der Staat nicht aktiv in das Wirtschaftsgeschehen eingreifen; er hatte sich vielmehr wirtschaftlich neutral zu verhalten.

Von dieser klassischen Auffassung ging noch § 1 der Reichsabgabenordnung aus, die bis einschließlich 1976 anzuwenden war. Diese Norm nannte die Erzielung von Einnahmen als alleinigen Zweck der Besteuerung. Tatsächlich wurden aber bereits seit langem und in zunehmendem Maße Nebenzwecke mit der Besteuerung verfolgt. Inzwischen ist die Verfolgung von außerfiskalischen Zwecken mit Hilfe der Besteuerung nicht nur in der Bundesrepublik Deutschland, sondern in allen Industriestaaten längst eine Selbstverständlichkeit. Diesem Umstand trägt nunmehr auch der Wortlaut des § 3 AO Rechnung, in dem der Begriff der Steuern definiert ist.

Mit dem rein fiskalischen Zweck der Besteuerung sind unterschiedliche Belastungen der einzelnen Staatsbürger und unterschiedliche Lastenverteilungen zwischen ihnen vereinbar. Heute wird im Allgemeinen davon ausgegangen, dass sich die Höhe der Steuerlast des einzelnen Bürgers nach dessen *Leistungsfähigkeit* zu richten habe.<sup>8</sup> Umstritten ist lediglich, ob das *Leistungsfähigkeits-*

<sup>7</sup> Hinsichtlich der Besteuerungszwecke in der historischen Entwicklung s. Häuser (1977), S. 1 ff.; Becker (1990), S. 50; Blankart (2011), S. 196 ff.; Homburg (2015), S. 23 ff.

<sup>8</sup> Vgl. Hey (2015), § 3, Tz. 40 ff.

*prinzip* der einzige Maßstab für die Höhe der Steuerschuld sein soll oder ob es durch andere „Prinzipien“ ergänzt werden soll.<sup>9</sup>

Das **Leistungsfähigkeitsprinzip** besagt, dass alle natürlichen Personen entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein prozentual gleiches Opfer bringen müssen. Problematisch ist der Maßstab, an dem das Opfer gemessen wird. Überwiegend wird er in dem bei den natürlichen Personen entstehenden *Einkommen* gesehen. Das Opfer besteht dann in einem relativ gleich hohen Nutzenentzug durch Entzug eines Teils des entstandenen Einkommens. Da die Nutzenfunktionen der einzelnen Steuerpflichtigen individuell verschieden, aber nicht bekannt sind, muss der Gesetzgeber von einem *typisierten Verlauf der Nutzenfunktionen* ausgehen.<sup>10</sup> Wird ein mit steigendem Einkommen sinkender Grenznutzen angenommen, so ergibt sich ein progressiver Steuertarif. In nahezu allen Industrieländern gilt ein *progressiver Einkommensteuertarif* heute als selbstverständlich.

Die Einkommen der natürlichen Personen können nicht nur auf ihrer *Entstehungs-*, sondern auch auf ihrer *Verwendungsseite* besteuert werden. Hieraus lässt sich eine allgemeine Besteuerung des Verbrauchs ableiten. Eine allgemeine Verbrauchsteuer gibt es heute in den meisten Industriestaaten in der Form der Umsatzsteuer, üblicherweise auch als *Mehrwertsteuer* bezeichnet.

Eine progressive Gestaltung des Umsatzsteuertarifs ist technisch nicht durchführbar. Ein relativ gleich hoher Nutzenentzug ist somit durch eine allgemeine *Einkommensverwendungssteuer* (Umsatzsteuer), im Gegensatz zur *Einkommensentstehungssteuer* (Einkommensteuer), nicht erreichbar. Dennoch wird die Umsatzsteuer allgemein als sinnvolle und wichtige Ergänzung der Einkommensteuer angesehen.<sup>11</sup> Der Grund liegt darin, dass eine alleinige Erfassung der Einkommensentstehung bei dem hohen Finanzbedarf des Staates zu sehr hohen Steuersätzen führen würde. Dies, so wird befürchtet, würde zu einem Erlahmen des Erwerbsfleißes einerseits und zur Steuerflucht andererseits führen.

### 1.2.3.2 Außerfiskalische Zwecke der Besteuerung

Neben dem fiskalischen Zweck werden mit steuerlichen Maßnahmen vielfach auch *außerfiskalische Zwecke* verfolgt.<sup>12</sup> Besonders verbreitet sind steuerliche Maßnahmen zur *Wirtschaftsförderung*. Zu diesem Zweck räumt der Gesetzgeber häufig die Möglichkeit der Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen ein, d. h. von Abschreibungen, die über das üblicherweise steuerlich zulässige Maß hinausgehen. Durch die erhöhten Abschreibungen können die begünstigten Personen die Bemessungsgrundlage der von ihnen zu zahlenden Steuern vom Einkommen und vom Ertrag und damit letztlich auch die Steuerschulden der jeweiligen Periode selbst mindern. Abschreibungen können aber lediglich diejenigen Personen vornehmen, die investieren; nur sie kommen daher in den Genuss der Steuervergünstigungen. Auf diese Weise versucht der Gesetzgeber, bestimmte Personengruppen zu Investitionen anzuregen.

<sup>9</sup> Zu Einzelheiten s. z. B. *Homburg* (2015), S. 197 ff.

<sup>10</sup> Vgl. *Haller* (1981), S. 79; *Blankart* (2011), S. 184 ff.

<sup>11</sup> Vgl. z. B. *Haller* (1981), S. 122 ff; *Andel* (1998), S. 352; *Cansier* (2004), S. 207.

<sup>12</sup> Hinsichtlich außerfiskalischer Zwecke der Besteuerung s. *Haller* (1981), S. 213 ff; *Becker* (1990), S. 50 ff; *Cansier* (2004), S. 9 ff; *Zimmermann/Henke/Broer* (2012), S. 398 ff.

Neben oder anstelle der Einräumung erhöhter Abschreibungsmöglichkeiten kann der Gesetzgeber auch andere steuerliche Maßnahmen zur Wirtschaftsförderung ergreifen. Hierauf kann an dieser Stelle nicht eingegangen werden.

Mit steuerlichen Maßnahmen zur Wirtschaftsförderung kann versucht werden

- das *gesamtwirtschaftliche Wachstum langfristig zu beschleunigen*, etwa indem neue Technologien gefördert werden,
- *kurzfristig den Konjunkturverlauf zu beeinflussen*,
- bestimmte *Regionen* oder *Wirtschaftszweige lang- oder kurzfristig zu fördern*.

Außer mit wirtschaftspolitischen versucht der Gesetzgeber häufig mit Maßnahmen der Steuergesetzgebung auch *sozialpolitische* Ziele zu erreichen. So kann er mit steuergesetzlichen Maßnahmen z. B. eine breitere Vermögensstreuung anstreben bzw. versuchen, einer Vermögenskonzentration entgegenzuwirken.

Mit steuerpolitischen Maßnahmen kann der Gesetzgeber auch versuchen, eine *Umverteilung von Einkommen und Vermögen* innerhalb der Bevölkerung herbeizuführen. Einem derartigen Zweck dient in vielen Ländern die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Auch durch eine Verschärfung der Progression des Einkommensteuertarifs kann versucht werden, dieses Ziel zu erreichen.

Schließlich soll noch erwähnt werden, dass der Gesetzgeber mit steuergesetzlichen Maßnahmen auch *prohibitive Ziele* verfolgen kann. So kann er z. B. mit einer Tabak- oder Alkoholsteuer versuchen, den Tabak- oder Alkoholenuss einzudämmen. Die Wirksamkeit derartiger prohibitiver Maßnahmen wird aber häufig angezweifelt. Außerdem können sie unerwünschte soziale Nebenwirkungen zeitigen.<sup>13</sup>

Die genannten Nebenziele der Besteuerung stehen nur beispielhaft für eine Vielzahl möglicher Ziele. Vor Ergreifung steuerpolitischer Maßnahmen sollte der Gesetzgeber aber immer prüfen, ob diese adäquate Mittel zur Zielerreichung darstellen und ob nicht unerwünschte Nebenwirkungen zu erwarten sind.

### 1.2.3.3 Steuerrechtfertigungstheorien und „rationale“ Steuersysteme

Immer wieder haben Wissenschaftler im Laufe der Jahrhunderte versucht, ein „rationales“ System der Besteuerung zu entwerfen.<sup>14</sup> Je nachdem, von welchen Grundideen die Autoren hierbei ausgingen, mussten die von ihnen entworfenen Steuersysteme unterschiedlich ausfallen.

Aus der Neuzeit ist als erste die große Gruppe von Autoren zu nennen, die von einer individualistisch-utilitaristischen Staatsauffassung ausgingen. Die Hauptblütezeit dieser Staatsauffassung lag im 17. und 18. Jahrhundert. Doch auch im Liberalismus und Neoliberalismus des 19. und des frühen 20. Jahrhunderts spielten die dort vertretenen Ansichten eine große Rolle. Allen Vertretern dieser Staatsauffassung war gemeinsam, dass sie die Besteuerung als eine Art

<sup>13</sup> Vgl. hierzu Haller (1981), S. 293 ff.

<sup>14</sup> Vgl. den historischen Überblick bei Blankart (2011), S. 196 ff.

von Tausch zwischen Staat und Staatsbürger ansahen. Ihre Vertreter verfochten somit einen generellen Entgeltcharakter der Steuern, d. h. sie forderten ein quantitatives Entsprechungsverhältnis zwischen individuellen Steuerleistungen und den dafür vom Steuerzahler zu beanspruchenden Staatsleistungen. Dieser Grundgedanke lag der Tausch-, der Genuss-, der Interessen-, der Äquivalenz- und der Versicherungstheorie zugrunde. Alle diese Theorien – oder besser Steuerrechtfertigungsversuche – werden heute fast einhellig abgelehnt; höchstens zur Rechtfertigung einzelner Steuerarten findet die *Äquivalenztheorie* noch Anwendung. Bei Gebühren und Beiträgen ist die Äquivalenztheorie aber auch heute von großer Bedeutung.

Als zweite große Gruppe von Steuerrechtfertigungstheorien sind alle die Besteuerungsentwürfe zu nennen, die sich unter dem Schlagwort der *Opfertheorie* zusammenfassen lassen. In ihrer modernen Form kommt der Opfergedanke im *Leistungsfähigkeitsprinzip* zum Ausdruck, das bereits kurz in Gliederungspunkt 1.2.3.1 (S. 7) erläutert worden ist.

*Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann heute als das beherrschende Prinzip der Besteuerung angesehen werden.* Das gilt auch – und zwar in ganz besonderem Maße – für die einschlägigen (finanz-)wissenschaftlichen Diskussionen.<sup>15</sup>

Allerdings werden von vielen Autoren auch Steuern für sinnvoll oder sogar notwendig erachtet, die sich nicht aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten lassen. Beispielfhaft sei hier auf das Standardwerk von *Haller* verwiesen.<sup>16</sup>

## 1.2.4 Begriff der Steuern nach geltendem Recht

Der Begriff der Steuern ist staatsrechtlich von großer Bedeutung, da die Verfassung zwischen der allgemeinen Gesetzgebungskompetenz (Art. 70 ff GG) und der Gesetzgebungskompetenz über Steuern (Art. 105 GG) unterscheidet. Wäre der Steuerbegriff nicht eindeutig definiert, so könnte der Bund versuchen, in einem „Steuergesetz“ Fragen zu regeln, für die ihm nach der allgemeinen Gesetzgebungskompetenz keine Regelungsbefugnis zusteht. Er brauchte dann lediglich die entsprechenden Normen als „Steuergesetz“ zu bezeichnen.

Der Begriff der Steuern ist in § 3 Abs. 1 AO geregelt. Danach sind **Steuern** „[...] Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“ Nach § 3 Abs. 3 AO sind Einfuhr- und Ausfuhrabgaben (Zölle) Steuern i. S. d. AO.

Soll eine Steuer i. S. d. Abgabenordnung vorliegen, so müssen also folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sein:

1. Es muss sich um eine einmalige oder laufende *Geldleistung* handeln, die
2. von einem *öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen* auferlegt sein muss und
3. *keine Gegenleistung* für eine besondere Leistung darstellt;

<sup>15</sup> Vgl. *Haller* (1981), S. 14 ff; *Blankart* (2011), S. 185 ff; *Zimmermann/Henke/Broer* (2012), S. 115 ff.

<sup>16</sup> Vgl. *Haller* (1981). Ferner sei auf *Homburg* (2015), S. 23 ff verwiesen.