

# 1 Überblick über das Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland

## 1.1 Steueraufkommen

In allen westlichen Industriestaaten spielen heute die Steuern eine überragende Rolle im System der öffentlichen Einnahmen. In der Bundesrepublik Deutschland gibt es derzeit *rd. 40 Steuerarten*. Die wichtigsten sind mit ihrem Aufkommen in Absolutbeträgen und in Prozentsätzen in Tabelle 1 aufgeführt. Die Tabelle 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 2008 entfiel auf sie immerhin rund ein Drittel des Gesamtsteueraufkommens. Die Tabelle lässt 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.

**Bedeutung der Steuern und einzelner Steuerarten**

**Bagatellsteuern**

**Tabelle 1: Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland 2008**

Lfd. Nr.	Steuerart	Einnahmen in Mrd € 2008 <sup>1</sup>	Anteil am Gesamteueraufkommen in %
1	Steuern vom Einkommen		
a)	Lohnsteuer	141,9	25,29
b)	veranlagte Einkommensteuer	32,7	5,83
c)	Kapitalertragsteuer und Zinsabschlag	30,0	5,35
	Einkommensteuer insgesamt	204,6	36,47
d)	Körperschaftsteuer	15,9	2,83
e)	Solidaritätszuschlag	13,1	2,34
	Insgesamt	233,6	41,64
2	Umsatzsteuer (einschl. Einfuhrumsatzsteuer)	176,0	31,37
3	Gewerbesteuer	41,0	7,31
4	Energiesteuer (bis 31.7.2006 Mineralölsteuer)	39,2	6,99
5	Tabaksteuer	13,6	2,42
6	Grundsteuer	10,8	1,93
7	Versicherungsteuer	10,5	1,87
8	Kfz-Steuer	8,8	1,57
9	Stromsteuer	6,3	1,12
10	Grunderwerbsteuer	5,7	1,02
11	Erbschaftsteuer	4,8	0,86
12	Branntweinsteuer	2,1	0,37
13	Rennwett- und Lotteriesteuer	1,5	0,27
14	Kaffeesteuer	1,0	0,18
15	Sonstige	6,1	1,09
	Insgesamt	561,0	100,00

<sup>1</sup> Quelle: Statistisches Bundesamt, Statistik über das Steueraufkommen

## 1.2 Besteuerungszwecke und ihre Konsequenzen

### Besteuerungszwecke

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*. Es handelte sich somit um einen rein *fiskalischen Zweck*. Tatsächlich wurden aber bereits seit langem und in zunehmendem Maße Nebenziele mit der Besteuerung verfolgt. Inzwischen ist die Verfolgung von außerfiskalischen Zielen mit Hilfe der Besteuerung nicht nur in der Bundesrepublik Deutschland, sondern in allen Industriestaaten längst eine Selbstverständlichkeit. Diesem Umstand trägt 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. Umstritten ist lediglich, ob das *Leistungsfähigkeitsprinzip* der einzige Maßstab für die Höhe der Steuerschuld sein oder durch andere „Prinzipien“ ergänzt werden soll.

### Leistungsfähigkeitsprinzip

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. Wird ein mit steigendem Einkommen sinkender Grenznutzen angenommen, so ergibt sich ein *progressiver Steuertarif*. In allen Industrieländern gilt ein progressiver Einkommensteuertarif heute als selbstverständlich.

### Progressiver Einkommensteuertarif

### Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer

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* im Gegensatz zur *Einkommensentstehungssteuer*, nicht erreichbar. Dennoch wird die Umsatzsteuer allgemein als sinnvolle und wichtige Ergänzung der Einkommensteuer angesehen. 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.

Neben den fiskalischen werden mit steuerlichen Maßnahmen vielfache *außerfiskalische Zwecke* verfolgt. 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 damit letztlich auch die Steuerschulden der jeweiligen Periode selbst mindern.

**Außerfiskalische  
Besteuerungszwecke**

Mit steuerlichen Maßnahmen zur Wirtschaftsförderung kann versucht werden

**Wirtschaftsförderung**

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

**Sozialpolitische Ziele**

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.

**Umverteilungszielsetzung**

Schließlich soll noch erwähnt werden, dass der Gesetzgeber mit steuerrechtlichen Maßnahmen auch *prohibitive* Ziele verfolgen kann. So kann er z. B. mit einer Tabak- oder Alkoholsteuer versuchen, den Tabak- oder Alkoholgenuß einzudämmen. Die Wirksamkeit derartiger prohibitiver Maßnahmen wird aber häufig angezweifelt.

**Prohibitive Ziele**

### 1.3 Begriff der Steuern nach geltendem Recht

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. Zölle und Abschöpfungen sind Steuern im Sinne dieses Gesetzes.“

**Legaldefinition**

**Tatbestandsmerkmale**

Soll eine Steuer im Sinne der AO 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;
4. die Geldleistung muss *zur Erzielung von Einnahmen* auferlegt sein und es muss
5. ein *materiell-rechtlicher Tatbestand* erfüllt sein, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft.

Die Frage, ob es sich bei einer öffentlich-rechtlichen Abgabe um eine Steuer handelt, ist ausschließlich danach zu beurteilen, ob die einzelnen Merkmale der Legaldefinition erfüllt sind. Die vom Gesetzgeber gewählte Bezeichnung der Abgabe ist unbeachtlich.

## 1.4 Einteilung der Steuern

Die Vielzahl der Einzelsteuern lässt sich nach unterschiedlichen Kriterien systematisieren.

Im *Steuerrecht* hat die Einteilung der Steuern in

- *Besitz- und Verkehrsteuern* einerseits und
- *Zölle und Verbrauchsteuern* andererseits

eine lange Tradition. Je nachdem, welcher Kategorie eine Steuerart angehört, ergeben sich nach einigen Vorschriften des Steuerrechts unterschiedliche Rechtsfolgen.

**Besitzsteuern**

*Besitzsteuern* sind Steuern, deren Bemessungsgrundlagen an einen Besitz anknüpfen. Bemessungsgrundlage kann hierbei entweder das *Vermögen* oder aber der *Ertrag aus dem Vermögen* sein. Zur erstgenannten Gruppe gehört vor allem die Grundsteuer. Zur Gruppe der an den Ertrag anknüpfenden Besitzsteuern werden vor allem die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer gezählt. Angemerkt sei, dass die Hinzurechnung der Einkommensteuer zu den Besitzsteuern nur teilweise einleuchtet, da die - gemessen am Steueraufkommen - weitaus wichtigste Teil-Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer der Arbeitslohn der Arbeitnehmer ist. Dieser aber ist nicht an den Besitz von Vermögen, sondern an die Arbeitsleistung von Menschen geknüpft.

**Verkehrsteuern**

*Verkehrsteuern* sind Steuern, die an Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs anknüpfen, so z. B. an den Verkauf von Waren oder Erzeugnissen (Umsatz-

steuer) oder an den Verkauf von Grundstücken (Grunderwerbsteuer). Zu den Verkehrsteuern werden vor allem die Umsatz-, Grunderwerb-, Versicherungs- und die Rennwett- und Lotteriesteuer gerechnet.

*Verbrauchssteuern* sind dadurch gekennzeichnet, dass ihre Bemessungsgrundlagen an den Verbrauch von Gegenständen anknüpfen. Zu nennen sind vor allem die Mineralöl-, Tabak-, Bier-, Schaumwein-, Zucker-, Tee- und Salzsteuer.

Eine Sonderstellung nimmt die Umsatzsteuer ein. Sie gehört zwar rechtlich zu den Verkehrsteuern, ihre wirtschaftliche Wirkung ist aber die einer allgemeinen Verbrauchssteuer.

*Zölle* werden bei der Einfuhr von Gegenständen in das Inland (Zollgebiet) erhoben. Dies gilt nicht für die Einfuhr aus einem anderen EU-Land.

In der Literatur zur *Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre* hat sich während der vergangenen Jahre in immer stärkerem Maße eine Einteilung der Steuern in *Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern* durchgesetzt. Benannt sind diese Gruppen von Steuern nach den jeweiligen (Haupt-)Bemessungsgrundlagen der ihnen zugeordneten Steuerarten. So bemessen sich die Ertragsteuern nach Erträgen, die Substanzsteuern nach einer im Gesetz näher definierten (Vermögens-)Substanz und die Verkehrsteuern nach Vorgängen des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs. Mit diesen drei Gruppen von Steuern werden die in den gängigen Kalkülen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre enthaltenen Steuerarten erfasst. Nicht in der Systematik enthalten sind die Verbrauchssteuern sowie die Zölle. Da diese Steuern nur den Verbrauch spezieller Erzeugnisse oder einen kleinen Teil der eingeführten Wirtschaftsgüter betreffen, werden sie in modellhaften Analysen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre üblicherweise nicht benötigt. In konkreten Belastungsrechnungen für einen einzelnen Betrieb können diese Steuern aber ohne große Schwierigkeiten berücksichtigt werden.

Zu den *Ertragsteuern* gehören die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, zu den *Substanzsteuern* die Grund-, Erbschaft- und Schenkungsteuer. Zu den *Verkehrsteuern* rechnen vor allem die Umsatz-, Grunderwerb-, Versicherungs- und die Rennwett- und Lotteriesteuer.

In der *Finanzwissenschaft* spielt die Unterscheidung zwischen *direkten* und *indirekten* Steuern eine große Rolle. Sie erfolgt danach, ob die die Steuerschuld zahlende Person, der *Steuerzahler* also, durch die Steuer wirtschaftlich belastet ist, oder ob die Belastung eine andere Person trifft. Bei direkten Steuern sind Steuerzahler und wirtschaftlich Belasteter ein- und dieselbe Person. Bei indirekter Besteuerung hingegen ist wirtschaftlich Belasteter eine andere Person als der Steuerzahler: Der Steuerschuldner überwälzt seine Steuerschuld auf eine andere Person.

Als Beispiele für direkte Steuern werden üblicherweise insbesondere die Einkommen- und Körperschaftsteuer genannt. Zu den indirekten Steuern werden vor allem die Umsatz- und die Mineralölsteuer gerechnet.

#### Überwälzungs- problematik

Kritisch sei angemerkt, dass eine Überwälzung direkter Steuern keinesfalls ausgeschlossen, und eine Überwälzung indirekter Steuern keinesfalls gesichert ist. So werden die Schuldner sowohl von Einkommen- als auch von Umsatzsteuer in aller Regel versuchen, die von ihnen gezahlten Steuern auf die Abnehmer ihrer Erzeugnisse oder Leistungen zu überwälzen: Der Obstverkäufer auf die Abnehmer seines Obstes, der Autohändler auf die Käufer seiner Wagen und der Vermieter auf die Mieter seiner Wohnungen. Ob die Steuerüberwälzung gelingt, hängt von der jeweiligen Situation des Angebot- und Nachfragemarktes ab. Allerdings dürfte wohl richtig sein, dass die in den Rechnungen offen ausgewiesene Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) tendenziell leichter überwälzbar ist als die für den Käufer bzw. Empfänger einer Leistung nicht erkennbare Einkommensteuer.

#### Steuerhoheit

Aus *staats- und verfassungsrechtlicher* Sicht lassen sich die Steuern nach der *Steuerhoheit* einteilen. Hierbei lassen sich Bundes-, Landes-, Gemeinde-, und Gemeinschaftsteuern unterscheiden. Der Begriff der Steuerhoheit ist mehrdeutig. Verstanden werden hierunter die Gesetzgebungs-, die Ertrags- und die Verwaltungshoheit. Auf diese Begriffe wird im nächsten Gliederungspunkt näher eingegangen.

#### Bundes-, Landes-, Ge- meinde- und Gemein- schaftsteuern

In gleicher Weise mehrdeutig wie der Begriff der Steuerhoheit sind die Begriffe der Bundes-, Landes-, Gemeinde- und Gemeinschaftsteuern. Unter Bundessteuern werden Steuern verstanden, bei denen der Bund entweder die Gesetzgebungs- oder die Ertrags- oder die Verwaltungshoheit besitzt. Selbstverständlich sind Bundessteuern auch solche Steuern, bei denen dem Bund mehr als eine der genannten Kompetenzen zusteht. Entsprechendes gilt auch hinsichtlich der Landes- und Gemeindesteuern. Da die drei Komponenten der Steuerhoheit unterschiedlich auf die Gebietskörperschaften verteilt sind, muss zur exakten Kennzeichnung einer Steuer als Bundessteuer gesagt werden, in welcher Beziehung sie Bundessteuer ist, ob in Bezug auf die Gesetzgebungs-, die Ertrags- oder die Verwaltungshoheit.

#### Gemeinschaftsteuern

Gemeinschaftsteuern sind Steuern, bei denen eine oder mehrere Komponenten der Steuerhoheit mindestens zwei Gebietskörperschaften gemeinsam zustehen. Das deutsche Verfassungsrecht kennt Gemeinschaftsteuern lediglich für den Bereich der Ertragshoheit. Hierauf wird später noch näher eingegangen.



## 1.5 Steuerhoheit

Wie bereits ausgeführt, werden unter der Steuerhoheit die Gesetzgebungshoheit, die Ertragshoheit und die Verwaltungshoheit verstanden.

Grundsätzlich haben nach Art. 70 Abs. 1 GG die Länder die **Gesetzgebungshoheit**, d. h. das Recht zur Gesetzgebung (*ausschließliche Gesetzgebungskompetenz der Länder*). Das gilt aber nur insoweit, als nicht das Grundgesetz an anderer Stelle dem Bund das Gesetzgebungsrecht verleiht (*ausschließliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes*). Neben der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz der Länder und der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz des Bundes gibt es die *konkurrierende Gesetzgebungskompetenz*. Im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung haben nach Art. 72 Abs. 1 GG die Länder solange und soweit die Gesetzgebungsbefugnis, wie der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch macht. Allerdings hat der Bund von seinem Recht, die Steuergesetzgebung an sich zu ziehen, weitestgehend Gebrauch gemacht, so dass heute *alle wichtigen Steuergesetze Bundesgesetze* sind. Die Länder haben von der ihnen verbliebenen Gesetzgebungsbefugnis z. T. dadurch Gebrauch gemacht, dass sie die Befugnis zur Normsetzung ihren Landkreisen, Gemeinden oder Gemeindeverbänden übertragen haben. Den *Gemeinden* steht darüber hinaus gem. Art. 106 Abs. 6 GG das Recht zu, die *Hebesätze der Realsteuern*, d. h. der Gewerbe- und der Grundsteuer, festzusetzen.

Gesetzgebungshoheit

Alle wichtigen Steuergesetze Bundesgesetze

Die **Ertragshoheit**, d. h. das Recht auf das Steueraufkommen, kann in unterschiedlicher Weise geregelt werden. Unterscheiden lassen sich Regelungen

Ertragshoheit

- nach dem Trennsystem,
- nach dem Verbundsystem,
- nach unterschiedlichen Kombinationen von Trenn- und Verbundsystem.

Bei Anwendung des *Trennsystems* wird das Steueraufkommen aus jeder einzelnen Steuerart ausschließlich einer bestimmten Gebietskörperschaft zuerkannt. Bei Anwendung des *Verbundsystems* hingegen sind die einzelnen öffentlichen Hände nach einem bestimmten Schlüssel am Steueraufkommen beteiligt.

Das deutsche Verfassungsrecht enthält eine Kombination aus Trenn- und Verbundsystem. Die entsprechenden Regelungen ergeben sich aus Art. 106 GG. Danach sind die *wichtigsten Steuern Gemeinschaftsteuern*, nämlich die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer. Für sie gilt nach Art. 106 Abs. 3 GG ein *Verbundsystem*. Am Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Bund und Länder je zur Hälfte beteiligt. Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer werden durch einfaches Bundesgesetz festgelegt und häufig geändert. Die Gemeinden erhalten nach Art. 106 Abs. 5 GG einen Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer. Der Anteil bemisst sich nach der Höhe des Einkommensteueraufkommens innerhalb der jeweiligen Gemeinde.

Gemeinschaftsteuern

Die Gemeinden und Gemeindeverbände erhalten nach Art. 106 Abs. 7 GG gemeinsam von dem Länderanteil am Gesamtaufkommen der Gemeinschaftsteuern einen durch Landesgesetz zu bestimmenden Anteil.

#### Realsteuern

Das Aufkommen der *Realsteuern* (Gewerbe- und Grundsteuer) steht den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG). Die Realsteuern stellen die wichtigste Einnahmequelle der Gemeinden dar. Bund und Länder werden durch eine Umlage an dem Aufkommen der Gewerbesteuer beteiligt.

#### Verwaltungshoheit

Die dritte Komponente der Steuerhoheit ist die **Verwaltungshoheit**. Sie beinhaltet das Recht, die Steuern zu verwalten. Art. 108 GG unterscheidet zwischen der Verwaltung der Steuern durch Bundesfinanzbehörden, Landesfinanzbehörden und Behörden der Gemeinden und Gemeindeverbände. Der Bund verwaltet gem. Art. 108 Abs. 1 GG mit Hilfe von Bundesfinanzbehörden die Zölle und Finanzmonopole, die Einfuhrumsatzsteuer, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern, die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften. *Die übrigen Steuern werden durch Landesfinanzbehörden verwaltet (Art. 108 Abs. 2 GG)*. Soweit die Landesfinanzbehörden Steuern verwalten, die ganz oder z. T. dem Bund zufließen, werden sie im Auftrag des Bundes tätig (Art. 108 Abs. 3 GG).

## 2 Am Vorgang der Besteuerung beteiligte Personen und Institutionen

### 2.1 Einführung

An dem Vorgang der Besteuerung, dem *Besteuerungsverfahren*, können unterschiedliche Personen oder Personengruppen beteiligt sein, sei es, dass sie aktiv tätig werden, sei es, dass sie ein Handeln anderer Personen erleiden.

#### Steuerpflichtige

Beteiligte sind zunächst einmal die einzelnen der Besteuerung unterworfenen Personen, die Steuerpflichtigen, Steuerschuldner oder Steuerzahler, wie sie in den Steuergesetzen genannt werden.

#### Finanzbehörden

Beteiligte auf Seiten des Staates sind die für die einzelnen Steuerfälle zuständigen Finanzbehörden. In aller Regel handelt es sich hierbei um das örtlich zuständige Finanzamt. Da Behörden selbst nicht handlungsfähig sind, nehmen deren Aufgaben ihre Amtsträger wahr.

#### Steuerberater, Steuerabteilungen

Zur Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten bedienen sich Steuerpflichtige häufig anderer Personen. Diese haben dann in aller Regel zugleich die Aufgabe, für eine möglichst vorteilhafte Gestaltung der steuerlichen Angelegenheiten ihrer Auftraggeber zu sorgen. Bei diesen zu Rate gezogenen Personen kann es sich entweder um selbständige Steuerberatungsbetriebe oder aber um Angestellte der Steuerpflichtigen handeln.



Bestehen Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde, so werden oft Gerichte, die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit, zur Entscheidung angerufen. Diese Gerichte sind somit ebenfalls häufig am Vorgang der Besteuerung beteiligt.

Gerichte

## 2.2 Steuerpflichtige, Steuerschuldner, Steuerzahler

**Steuerpflichtiger** ist nach § 33 Abs. 1 AO jeder, der eine ihm durch ein Steuergesetz auferlegte Verpflichtung zu erfüllen hat. Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die *Verpflichtung* eines Steuerschuldners zur *Steuerzahlung*. Neben dieser vermögensrechtlichen Verpflichtung definieren die Steuergesetze eine Vielzahl anderer Verpflichtungen. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere

Steuerpflichtiger

- die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen und
- Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bestimmter Personen.

Wer im konkreten Einzelfall Steuerpflichtiger ist, richtet sich nach den Vorschriften der AO und der Einzelsteuergesetze. Steuerpflichtige können vor allem natürliche Personen, Zusammenschlüsse natürlicher Personen und Kapitalgesellschaften sein. So unterliegen natürliche Personen bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1 EStG der Einkommensteuerpflicht, d. h. die entsprechenden natürlichen Personen sind Steuerpflichtige i. S. d. § 33 AO. Kapitalgesellschaften unterliegen zwar nicht der Einkommen-, dafür aber bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1 KStG der Körperschaftsteuerpflicht. Sie sind damit ebenfalls Steuerpflichtige i. S. d. § 33 AO.

**Steuerschuldner** ist jeder, der einen Tatbestand verwirklicht, an den ein Steuergesetz eine Leistungspflicht knüpft. *Eine Steuerschuld entsteht mit Tatbestandsverwirklichung und nicht erst aufgrund eines besonderen Tätigwerdens einer Finanzbehörde (§ 38 AO)*. Wer im konkreten Fall Steuerschuldner ist, richtet sich nach den Einzelsteuergesetzen (§ 43 AO). Der Begriff des Steuerschuldners ist ein Unterbegriff desjenigen des Steuerpflichtigen. Anders ausgedrückt: Jeder Steuerschuldner ist ein Steuerpflichtiger, aber nicht jeder Steuerpflichtige ist ein Steuerschuldner.

Steuerschuldner

**Steuerzahler** ist derjenige, der aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung eine Steuerschuld an den Fiskus entrichtet. Steuerzahler ist in der Regel der Steuerschuldner, in einigen Fällen aber ein Dritter. So hat die Lohnsteuer gem. § 38 i. V. m. § 41a EStG nicht der Arbeitnehmer, sondern an dessen Stelle der Arbeitgeber zu entrichten. Der Arbeitnehmer ist also Steuerschuldner, der Arbeitgeber hingegen Steuerzahler.

Steuerzahler

## 2.3 Finanzbehörden

### Bundes- und Landesfinanzbehörden

### Verwaltung der wichtigsten Steuern durch Landesfinanzbehörden

Der Aufbau der Finanzverwaltung ist im Gesetz über die Finanzverwaltung (FVG) geregelt. Unterschieden wird dort zwischen Bundes- und Landesfinanzbehörden. Die *Bundesfinanzbehörden* verwalten die Zölle und Verbrauchsteuern, die Landesfinanzbehörden die Besitz- und Verkehrsteuern (Art. 108 GG). Die wichtigsten Steuerarten werden somit von den *Landesfinanzbehörden* verwaltet. Das gilt auch für die Besitz- und Verkehrsteuern, die Gemeinschaftsteuern sind, deren Aufkommen also nach Art. 106 Abs. 3 GG Bund und Ländern gemeinsam zusteht.

### Oberste Behörden

### OFD

### Finanzämter

### Bearbeitung des einzelnen Steuerfalls durch Finanzamt

Der *Bundesfinanzminister* leitet die Bundesfinanzverwaltung (§ 3 Abs. 1 FVG), die Länderfinanzminister die Landesfinanzverwaltung (§ 3 Abs. 2 FVG). Eine *Oberfinanzdirektion* (OFD) leitet die Finanzverwaltung sowohl des Bundes als auch des Landes in einem bestimmten Bezirk (§ 8 Abs. 1 FVG). Die OFD ist also sowohl Bundes- als auch Landesbehörde und ist besetzt mit Bundes- und Landesbediensteten. Der Leiter einer OFD, der Oberfinanzpräsident, ist zugleich Bundes- und Landesbeamter (§ 9 Abs. 2 FVG). Die örtlichen Behörden, d. h. die Hauptzollämter einerseits und die *Finanzämter* andererseits, sind reine Bundes- bzw. Landesbehörden. Ihre Aufgabe ist die *Bearbeitung der einzelnen Zoll- bzw. Steuerfälle*. Besonders hervorzuheben ist, dass der einzelne Steuerfall von dem jeweils örtlich zuständigen Finanzamt und nicht etwa von der OFD oder gar dem Bundes- oder Landesfinanzministerium bearbeitet wird. Die örtliche Zuständigkeit richtet sich nach den Vorschriften der §§ 17-29 AO.

## 2.4 Finanzgerichtsbarkeit

Das Steuerrecht hat eine eigene Gerichtsbarkeit, die *Finanzgerichtsbarkeit*. Diese ist in der Finanzgerichtsordnung (FGO) geregelt.

### Gerichte

*Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit* sind nach § 2 FGO:

- in den Ländern die *Finanzgerichte* (FG) als obere Landesgerichte,
- im Bund der *Bundesfinanzhof* (BFH) mit Sitz in München.

### Finanzgericht

### Bundesfinanzhof

Jedes Finanzgericht besteht aus einem oder mehreren *Senaten* (§ 5 Abs. 2 FGO). Es hat einen Präsidenten, die den Senaten vorsitzenden Richter und weitere Richter, die den einzelnen Senaten angehören (§ 5 Abs. 1 FGO). In gleicher Weise wie die Finanzgerichte ist auch der Bundesfinanzhof aufgebaut (§ 10 FGO). Außer den Einzelsenaten hat der Bundesfinanzhof einen übergeordneten Senat, den *Großen Senat* (§ 11 FGO). Dieser entscheidet dann, wenn ein Senat des Bundesfinanzhofs von der Entscheidung eines anderen Senats oder des Großen Senats abweichen will (§ 11 Abs. 2 FGO).

## 2.5 Steuerberatende Berufe

Während der vergangenen Jahrzehnte ist das Steuerrecht ständig komplizierter und unübersichtlicher geworden. Diese Entwicklung führte bereits in den dreißiger Jahren des Zwanzigsten Jahrhunderts zur Herausbildung zweier neuer Berufsstände, und zwar dem des **Steuerberaters** einerseits und dem des **Steuerbevollmächtigten** andererseits. Neuzulassungen sind bereits seit 1980 nur noch zum Beruf des Steuerberaters möglich.

Steuerberater haben nach § 33 StBerG die Aufgabe, ihre Auftraggeber (Mandanten) in ihren steuerlichen Angelegenheiten zu beraten, zu vertreten und ihnen bei Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Zu den steuerlichen Pflichten der Mandanten gehören auch Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.

Steuerberater

Neben Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten kennt das StBerG *Steuerberatungsgesellschaften*. Diese können nach § 49 StBerG in den Rechtsformen der AG, der KGaA, der GmbH, der OHG, der KG und der Partnerschaftsgesellschaft geführt werden. Voraussetzung für die Anerkennung derartiger Gesellschaften ist nach § 50 Abs. 1 StBerG, dass die Mitglieder des Vorstandes, die Geschäftsführer oder die persönlich haftenden Gesellschafter Steuerberater sind.

Steuerberatungsgesellschaften

Neben Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften sind nach § 3 StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen noch Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften befugt. Während Rechtsanwälte in der Steuerberatung nur eine geringe Rolle spielen, sind Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vor allem bei der Beratung großer Unternehmen von Bedeutung. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang aber, dass Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer meistens zugleich auch Steuerberater, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften zugleich auch Steuerberatungsgesellschaften sind. Reine Wirtschaftsprüfer sind äußerst selten in der Steuerberatung tätig; sie beschränken sich meist auf Prüfungstätigkeiten.

Sonstige zur Steuerberatung berechnigte Personen

## 2.6 Steuerabteilungen von Betrieben

In § 3 StBerG sind die zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen abschließend aufgezählt. Geschäftsmäßig beinhaltet selbständig. Nicht unter § 3 StBerG fällt demnach eine unselbständige Hilfeleistung in Steuersachen, d. h. also eine Tätigkeit als Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen. Arbeitnehmer eines Steuerpflichtigen dürfen somit dessen steuerliche Angelegenheiten bearbeiten.

Von der Möglichkeit, Fachkräfte auf steuerlichem Gebiet beschäftigen zu können, machen im Allgemeinen nur *Großunternehmen* Gebrauch. Diese allerdings besit-

Steuerabteilungen in Großbetrieben

zen häufig ganze *Steuerabteilungen* mit einer Vielzahl von Spezialisten. Neben der Durchführung von Routinearbeiten beschäftigen sich derartige Steuerabteilungen meist auch in erheblichem Maße mit Steuerplanung. Hierbei werden häufig zusätzlich externe Berater, meistens große Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, zu Rate gezogen.

Im Gegensatz zu den großen, beschäftigen kleine und mittlere Unternehmen in aller Regel keine steuerlichen Fachkräfte als Angestellte. Sie bedienen sich stattdessen der Hilfe externer Berater, meistens also derjenigen von Steuerberatern.

### 3      **Rechtsquellen, Verwaltungsvorschriften, Rechtsprechung, Schrifttum**

#### 3.1      **Einführung**

In ihrer praktischen Tätigkeit arbeiten die mit der Besteuerung beschäftigten Personen, also z. B. Steuerberater oder Finanzbeamte, laufend mit Gesetzen, Verordnungen, Richtlinien, OFD-Verfügungen, Urteilen des BFH oder der Finanzgerichte, Kommentaren, Fachzeitschriften usw. Es fragt sich, welche Bedeutung diesen Rechtsquellen und Hilfsmitteln der Besteuerung beizulegen ist. Dieser Frage soll nunmehr nachgegangen werden.

#### 3.2      **Rechtsquellen der Besteuerung**

##### **Steuergesetze**

*Rechtsquellen* der Besteuerung sind die Gesetze, in erster Linie die **Steuergesetze**. *Eine Besteuerung ohne gesetzliche Grundlage ist rechtswidrig* (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung). *Gesetz* ist nach § 4 AO *jede Rechtsnorm*. Die Gesetze lassen sich untergliedern in Gesetze im formellen (förmliche Gesetze) und im materiellen Sinne.

##### **Gesetze im formellen Sinne**

*Gesetze im formellen Sinne* sind alle Rechtsnormen, die in einem förmlichen, verfassungsmäßig vorgeschriebenen Verfahren zustande kommen, ordnungsgemäß ausgefertigt und verkündet worden sind. Handelt es sich bei dem Gesetz um ein Bundesgesetz, so kommt dieses nach Art. 78 GG dadurch zustande, dass es vom Bundestag beschlossen wird und ihm der Bundesrat zustimmt. Die Ausfertigung des Gesetzes wird nach Art. 82 Abs. 1 GG vom Bundespräsidenten vorgenommen; verkündet wird es durch Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt. Steuergesetze werden - ohne dass dies verfassungsmäßig erforderlich wäre - zusätzlich immer im *Bundessteuerblatt Teil I* veröffentlicht. Rangmäßig ist zwischen Verfassungsgesetzen und einfachen Gesetzen zu unterscheiden. Einziges Verfassungsgesetz des Bundes ist das Grundgesetz vom 23.5.1949. Es hat Vorrang vor einfachen Gesetzen. Die in ihm verankerten Grundrechte binden gem. Art. 1 Abs. 3 GG Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht.

*Gesetze im materiellen Sinne* sind alle abstrakten und generellen Regeln, die zu einer bestimmten Zeit in einem bestimmten Gebiet für alle Personen verbindlich sind und von der staatlichen Gewalt garantiert werden. Gesetze im formellen sind zugleich fast alle auch Gesetze im materiellen Sinne; die Steuergesetze sind es ausnahmslos.

**Gesetze im materiellen Sinne**

Wichtige förmliche Steuergesetze sind z. B.

- die Abgabenordnung (AO),
- das Einkommensteuergesetz (EStG),
- das Körperschaftsteuergesetz (KStG),
- das Gewerbesteuergesetz (GewStG),
- das Umsatzsteuergesetz (UStG).

**Wichtige formelle Steuergesetze**

Neben den förmlichen Gesetzen gibt es eine Vielzahl von Rechtsnormen, die ausschließlich Gesetze im materiellen Sinne sind. Hierbei handelt es sich um *Rechtsverordnungen*. Dies sind Rechtsnormen, die nicht in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande kommen, sondern von der Exekutive erlassen, „verordnet“, werden. Nach Art. 80 Abs. 1 GG können die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen. Rechtsverordnungen bedürfen nach Art. 80 Abs. 2 GG der Zustimmung des Bundesrates, sofern das zugrunde liegende Bundesgesetz ebenfalls der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Rechtsverordnungen können vom Verordnungsgeber nicht nach Belieben erlassen werden. Dies würde dem Prinzip der Gewaltenteilung widersprechen. Nach Art. 80 Abs. 1 GG müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung im zugrunde liegenden förmlichen Gesetz bestimmt sein. Die Rechtsverordnung muss sich in dem vom Gesetzgeber gezogenen Ordnungsrahmen halten.

**Rechtsverordnungen**

Das Steuerrecht kennt eine Vielzahl von Rechtsverordnungen. Sie werden dort meistens als *Durchführungsverordnungen* bezeichnet. Durchführungsverordnungen gibt es zu den meisten wichtigen Steuergesetzen, so

**Durchführungsverordnungen**

- die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV),
- die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV),
- die Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV),
- die Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV),
- die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV).

*Alle materiellen Gesetze*, also sowohl die förmlichen Gesetze als auch die Rechtsverordnungen, sind als Rechtsnormen *allgemein verbindlich*. Sie sind also sowohl von den einzelnen Staatsbürgern als auch den Behörden und den Gerichten zu beachten.

**Verbindlichkeit von Gesetzen**

Hält ein Gericht eine Rechtsnorm für rechtswidrig, so ist zu unterscheiden, ob es sich bei der Rechtsnorm um ein förmliches Gesetz oder um eine Rechtsverordnung handelt. Ein förmliches Gesetz kann grundsätzlich nur dann rechtswidrig sein, wenn es gegen die Verfassung verstößt. Hält ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei einer anstehenden Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig, so hat es nach Art. 100 Abs. 1 GG das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des Verfassungsgerichts einzuholen.

Eine Rechtsverordnung kann nicht nur wegen einer Kollision mit der Verfassung rechtswidrig sein, sondern auch deshalb, weil sie gegen das zugrunde liegende förmliche Gesetz verstößt. Ein derartiger Fall ist wesentlich häufiger als ein Verstoß gegen die Verfassung. Ein Verstoß von Normen einer Rechtsverordnung gegen ein förmliches Gesetz kann von dem zur Entscheidung berufenen Gericht, in steuerlichen Angelegenheiten also von einem Finanzgericht oder dem BFH, festgestellt werden. Dies hat die Nichtanwendbarkeit der entsprechenden Norm zur Folge.

#### Doppelbesteuerungsabkommen

Die Bundesrepublik Deutschland hat mit einer Vielzahl von ausländischen Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (*Doppelbesteuerungsabkommen*) abgeschlossen. Derartige Abkommen sollen vor allem verhindern, dass Einkünfte oder Vermögensteile eines Steuerpflichtigen sowohl im Inland als auch im Ausland besteuert werden, bzw. es soll erreicht werden, dass die doppelte Besteuerung durch eine Anrechnung der im anderen Vertragsstaat gezahlten Steuern gemindert oder beseitigt wird. Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge. Sie erhalten innerstaatliche Rechtsnormqualität erst durch ein Zustimmungsgesetz (Transformationsgesetz) des Bundesgesetzgebers (Art. 59 GG). Mit der Transformation des Abkommens in nationales Recht wird das Doppelbesteuerungsabkommen zum Gesetz im formellen Sinne.

### 3.3 Verwaltungsvorschriften

#### Verwaltungsvorschriften

**Verwaltungsvorschriften** beschäftigen sich mit Fragen der Gesetzesanwendung sowie mit Organisationsfragen der Verwaltung. Sie werden auf einer übergeordneten Hierarchieebene der Exekutive für deren nachgeordnete Behörden erlassen. Oberste Hierarchieebene der Exekutive des Bundes ist die Bundesregierung, diejenige eines Bundeslandes die jeweilige Landesregierung. Folglich hat die Bundesregierung in allen bundeseigenen Verwaltungen die höchste Kompetenz zum Erlass von Verwaltungsvorschriften (Art. 86 GG); entsprechendes gilt grundsätzlich für die Landesregierungen in ihrem jeweiligen Land.

Für die von Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern, die ganz oder zum Teil dem Bund zufließen, gilt eine wichtige Besonderheit. Hinsichtlich dieser Steuern ist gem. Art. 85 Abs. 2 GG die Bundesregierung zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften, die der Zustimmung des Bundesrates bedürfen, ermächtigt. Diese Ermächtigung ist der Rechtsgrund für eine Vielzahl bundeseinheitlicher



Verwaltungsvorschriften. Insbesondere sind zu fast allen wichtigen Steuergesetzen sog. Steuerrichtlinien ergangen. Zu nennen sind vor allem

**Steuerrichtlinien**

- die Einkommensteuer-Richtlinien (EStR),
- die Lohnsteuer-Richtlinien (LStR),
- die Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR),
- die Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR),
- die Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR).

Neben den Steuerrichtlinien der Bundesregierung erlässt der Bundesminister der Finanzen (abgekürzt „BdF“ oder „BMF“ genannt) eine Vielzahl weiterer Verwaltungsvorschriften. Diese werden meistens als *Erlass* oder *Schreiben des BMF* bezeichnet. Auch die Länderfinanzminister sowie die Oberfinanzdirektionen erlassen jährlich eine Vielzahl von Verwaltungsvorschriften. Die Vorschriften der Länderfinanzminister (-senatoren) werden üblicherweise als *Erlasse*, die der Oberfinanzdirektionen als *OFD-Verfügungen* bezeichnet. In wichtigen Fragen versuchen die Länderfinanzminister meistens eine einheitliche Ansicht zu vertreten. Diese kommt dann in gleichlautenden Erlassen der Länderfinanzminister zum Ausdruck. OFD-Verfügungen ergehen zu Fragen von regionaler oder untergeordneter Bedeutung.

**Schreiben des BMF**

**Erlasse, OFD-Verfügungen**

Bei allen Verwaltungsvorschriften handelt es sich nicht um Gesetze, also nicht um für alle verbindliche Rechtsnormen. *Verwaltungsvorschriften binden lediglich die Verwaltung, nicht hingegen die Steuerpflichtigen und die Gerichte.*

**Bindung nur der Verwaltung**

### 3.4 Rechtsprechung

Entscheidungen der Steuergerichte binden gem. § 110 Abs. 1 FGO lediglich die an dem jeweiligen Verfahren Beteiligten, also den Kläger und den Beklagten. *Sie gelten lediglich für den entschiedenen Einzelfall.* Eine allgemeine Bindungswirkung haben die Entscheidungen also nicht. Das bedeutet, dass die Finanzverwaltung ein Urteil eines Finanzgerichtes oder des BFH nur in dem entschiedenen Einzelfall, nicht jedoch in weiteren gleichgelagerten Fällen anzuwenden hat. Auch sind die Finanzgerichte nicht an Entscheidungen des BFH in anderen Einzelfällen gebunden. Obwohl die Entscheidungen lediglich für den Einzelfall bindend sind, hat die Rechtsprechung insgesamt doch eine außerordentlich große Bedeutung für die Fortentwicklung des Steuerrechts und für die praktische Arbeit der steuerlichen Berater einerseits und der Finanzverwaltung andererseits.

Das gilt in ganz besonders hohem Maße für die Entscheidungen des BFH. *Üblicherweise wendet die Finanzverwaltung nämlich Entscheidungen des BFH sofort nach Bekanntwerden auf gleichgelagerte Fälle an.*

**Regelmäßige Anwendung der Rechtsprechung auf gleichgelagerte Fälle**

Ausnahmen macht sie lediglich häufiger dann, wenn der BFH von einer in einer bundeseinheitlichen Verwaltungsanordnung vertretenen Rechtsansicht abweicht. Das gilt vor allem dann, wenn diese Rechtsansicht bereits seit langem praktiziert und allgemein anerkannt wird. Vielfach beruht diese Rechtsansicht sogar auf älterer Rechtsprechung des BFH oder des RFH. In derartigen Fällen kommt es dann häufig zu *Nichtanwendungserlassen*. In ihnen weist der BdF die Verwaltung an, das neue Urteil nicht über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden und eine weitere Entscheidung des BFH abzuwarten. Entscheidet der BFH in einem weiteren Urteil in gleicher Weise, so hebt der BdF den Nichtanwendungserlass auf und weist die Verwaltung an, nunmehr nach der neuen Rechtsprechung zu verfahren.

### 3.5 Schrifttum

Eine große Bedeutung für alle am Vorgang der Besteuerung beteiligten Personen hat das einschlägige *Schrifttum*. Besonders hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang *Fachzeitschriften* und *Kommentare*.

#### Fachzeitschriften

Nur durch das regelmäßige und zeitnahe Lesen mehrerer Fachzeitschriften ist es möglich, mit der raschen Entwicklung auf dem Gebiet der Besteuerung Schritt zu halten. Die Fachzeitschriften dienen vorrangig dem Ziel, über aktuelle Entwicklungen zu informieren und sich mit ihnen kritisch auseinanderzusetzen.

#### Kommentare

*Kommentare* gibt es zu allen Steuergesetzen, zu manchen wichtigen Gesetzen eine größere Anzahl. Sie sind zur Lösung von Steuerrechtsfällen oft unentbehrlich. In ihnen sind meistens sowohl Gerichtsentscheidungen als auch Verwaltungsvorschriften verarbeitet, zu denen dann häufig kritisch Stellung genommen wird. Auch auf andere Literaturmeinungen wird eingegangen.

## 4 Durchführung der Besteuerung

### 4.1 Einführung

#### Ermittlungsverfahren

Zur Durchführung der Besteuerung müssen zunächst die Steuerpflichtigen und die diesen zuordenbaren *Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden*. Das Verfahren, in dem dies geschieht, wird als *Ermittlungsverfahren* bezeichnet.

#### Festsetzungsverfahren

An die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen schließt sich die *Festsetzung der Steuerschuld* an. Das entsprechende Verfahren heißt *Festsetzungsverfahren*. In ihm wird also die Steuerschuld für alle Beteiligten, d. h. sowohl für das Finanzamt als auch für den Steuerpflichtigen, verbindlich festgesetzt.

#### Erhebungsverfahren

Nach der Festsetzung erfolgt die *Erhebung der Steuerschuld*. Wie dies zu geschehen hat, regelt das *Erhebungsverfahren*.

Kommt ein Steuerschuldner seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nach, so muss das Finanzamt versuchen, die *Steuerschulden zwangsweise beizutreiben*. Dies geschieht durch *Vollstreckungsmaßnahmen* im *Vollstreckungsverfahren*.

**Vollstreckungsverfahren**

Fühlt sich ein Steuerpflichtiger durch eine bestimmte Maßnahme des Finanzamtes unrechtmäßig behandelt, so muss er sich gegen diese Maßnahme *wehren* können. Die rechtlich zulässigen Abwehrmaßnahmen des Steuerpflichtigen werden *Rechtsbehelfe* und *Rechtsmittel* genannt. Die Verfahren, in denen Rechtsbehelfe und Rechtsmittel angewendet werden können, werden *Rechtsbehelfs-* und *Rechtsmittelverfahren* genannt.

**Rechtsbehelfs- und  
Rechtsmittelverfahren**

Verkürzt ein Steuerpflichtiger durch falsche Erklärungen vorsätzlich oder leichtfertig eine Steuerschuld, so begeht er - bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen - eine *Steuerstraftat* oder *-ordnungswidrigkeit*. Dies kann ein *Steuerstraf-* oder *-bußgeldverfahren* zur Folge haben.

**Steuerstraf- und -buß-  
geldverfahren**

## 4.2 Ermittlungsverfahren

Das **Ermittlungsverfahren** dient der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, d. h. der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse, die für die Bemessung der Steuern maßgebend sind. Das Ermittlungsverfahren wird beherrscht von dem *Untersuchungsgrundsatz*. Er besagt, dass die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat (§ 88 Abs. 1 AO). Sie muss alle für den Einzelfall bedeutsamen Umstände berücksichtigen, und zwar sowohl die für den Steuerpflichtigen *günstigen* als auch die für ihn *ungünstigen* (§ 88 Abs. 2 AO).

**Untersuchungsgrundsatz**

Innerhalb der Finanzbehörde wird das Ermittlungsverfahren von dem für den Einzelfall zuständigen *Finanzamt* durchgeführt. Zuständig ist also weder die OFD noch das Bundes- oder Landesfinanzministerium. Das einzelne Finanzamt vergibt an jeden bei ihm geführten Steuerpflichtigen eine „Steuernummer“, die bei jedem Schriftwechsel als Aktenzeichen dient.

**Finanzamt zuständig**

Zur Durchführung der Ermittlungen ist das Finanzamt häufig auf die Hilfe anderer Behörden angewiesen. Das gilt vor allem hinsichtlich der Erfassung aller potentiellen Steuerpflichtigen. Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass nach § 136 AO die Meldebehörden (Einwohnermeldeämter) verpflichtet sind, den Finanzämtern meldepflichtige Daten, wie Zu- und Wegzüge von Personen, mitzuteilen.

**Hilfe anderer Behörden**

Ohne Hilfe der betroffenen Steuerpflichtigen kann das Finanzamt die steuerlich bedeutsamen Sachverhalte in aller Regel nicht ermitteln. Aus diesem Grunde unterwerfen die Steuergesetze die Steuerpflichtigen einer Vielzahl von *Mitwirkungspflichten*. Generell ergibt sich dies bereits aus § 90 Abs. 1 AO. Nach dieser

**Mitwirkungspflichten**

Vorschrift sind die Steuerpflichtigen zur Mitwirkung bei der Ermittlung des steuerlich bedeutsamen Sachverhalts verpflichtet. Ergänzt wird diese generelle Verpflichtung durch eine Vielzahl von speziellen Verpflichtungen, die sich teilweise aus der AO, teilweise aber auch aus den Einzelsteuergesetzen ergeben. Hier soll lediglich kurz auf die vermutlich wichtigste spezielle Verpflichtung, nämlich auf die zur Abgabe von Steuererklärungen eingegangen werden.

#### Abgabe von Steuererklärungen

Wer zur *Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet* ist, bestimmt sich gem. § 149 Abs. 1 AO nach den Vorschriften der Einzelsteuergesetze. Aus § 150 Abs. 1 AO und den Einzelsteuergesetzen ergibt sich, dass für die Steuererklärungen grundsätzlich amtlich vorgeschriebene Vordrucke verwendet werden müssen. Bei laufend veranlagten Steuern, d. h. bei Steuern, für die jährlich eine Steuererklärung einzureichen ist, übersendet das Finanzamt den ihm bekannten Steuerpflichtigen nach Ablauf eines Kalenderjahres (*Veranlagungszeitraumes*) jeweils die erforderlichen *amtlichen Erklärungs-vordrucke*. Kommt ein Steuerpflichtiger seiner Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder verspätet nach, so kann das Finanzamt gegen ihn einen *Verspätungszuschlag* festsetzen (§ 152 Abs. 1 AO). Der Verspätungszuschlag darf 10 % der festgesetzten Steuer nicht übersteigen und höchstens 25.000 € betragen (§ 152 Abs. 2 AO).

#### Mitwirkungspflichten Dritter

Neben den Steuerpflichtigen selbst und neben anderen Behörden als den Finanzbehörden, können in einzelnen in der AO und in den Einzelsteuergesetzen näher umschriebenen Fällen auch andere Personen als die Steuerpflichtigen zur Mitwirkung herangezogen werden.

#### Außenprüfung, Betriebsprüfung

Als nachträglicher Teil des Ermittlungsverfahrens kann die *Außenprüfung* angesehen werden, die unter den in § 193 AO genannten Voraussetzungen vom Finanzamt angeordnet werden kann. Mit ihrer Hilfe soll das Finanzamt feststellen, ob der Steuerpflichtige in der Vergangenheit seine Steuerbemessungsgrundlagen den Gesetzen entsprechend ermittelt und erklärt hat. Außenprüfungen finden in erster Linie statt bei Steuerpflichtigen, die einen Betrieb besitzen. Außenprüfungen bei diesen Steuerpflichtigen werden gem. § 2 Abs. 1 der Betriebsprüfungsordnung als *Betriebsprüfungen* bezeichnet.

### 4.3 Festsetzungs- und Feststellungsverfahren

#### Steuerfestsetzung

Eine Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den ein Steuergesetz eine Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Konkretisiert wird ein Steueranspruch aber erst durch eine *Steuerfestsetzung* durch das Finanzamt (**Steuerfestsetzungsverfahren**). *Erst nach der Steuerfestsetzung besteht für den Steuerschuldner eine Zahlungsverpflichtung*. Steuern werden von dem Finanzamt grundsätzlich durch **Steuerbescheid** festgesetzt (§ 155 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine Steuerfestsetzung ist nach § 169 Abs. 1 AO unzulässig, wenn die Steuerfestsetzungsfrist abgelaufen ist. In diesem Fall tritt *Festsetzungsverjährung* ein. Die Festsetzungsfrist beträgt gem. § 169 Abs. 2 AO i. d. R. vier Jahre.

Steuerbescheide sind grundsätzlich *schriftlich* zu erteilen (§ 157 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie müssen gem. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO die *festgesetzte Steuer* nach Art und Betrag angeben und den *Steuerschuldner* bezeichnen. Steuerbescheide sind außerdem nach § 121 Abs. 1 AO schriftlich zu *begründen*, soweit dies für das Verständnis des jeweiligen Bescheides erforderlich ist. Dies geschieht regelmäßig durch Nennung der Besteuerungsgrundlagen in dem Bescheid. Kann das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln, z. B. weil der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgegeben hat, so hat gem. § 162 AO das Finanzamt die *Besteuerungsgrundlagen zu schätzen*. Es ergeht dann ein normaler Steuerbescheid, der lediglich den Vermerk trägt „Schätzung gem. § 162 AO“. Bei vielen Steuerarten werden nach den Vorschriften der Einzelsteuergesetze Vorauszahlungen auf die Jahressteuerschuld festgesetzt. Dies geschieht mit Hilfe von *Vorauszahlungsbescheiden*. Sie gehören zu den Steuerbescheiden i. S. d. AO und unterliegen deren Vorschriften. Steuerbescheide, einschließlich der Vorauszahlungsbescheide, werden heute üblicherweise durch EDV-Ausdruck erstellt.

Steuerbescheide

Von den Steuerbescheiden zu unterscheiden sind die **Feststellungsbescheide**. Während die festgesetzte Steuer notwendiger Bestandteil eines jeden Steuerbescheides ist (§ 157 Abs. 1 AO), enthält ein Feststellungsbescheid überhaupt keinen Steuerbetrag. *In ihm werden lediglich bestimmte Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt*. Eine derartige gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist allerdings gem. § 179 Abs. 1 AO nur zulässig - dann aber auch geboten - soweit dies in der AO oder in Einzelsteuergesetzen ausdrücklich vorgesehen ist. Betreffen die gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen mehrere Personen, so sind sie einheitlich für die Beteiligten festzustellen. Es handelt sich dann um eine *gesonderte und einheitliche Feststellung*. So wird z. B. der Gewinn einer KG gesondert und einheitlich für alle Beteiligten festgestellt.

Feststellungsbescheide

Neben den Steuerbescheiden und den Feststellungsbescheiden kennen die Steuergesetze **Steuermessbescheide**. Diese bilden die Grundlage *für die Festsetzung der Realsteuern, d. h. der Gewerbe- und der Grundsteuer*. In den Flächenstaaten werden die Gewerbe- und die Grundsteuer nicht von den Finanzämtern, sondern von den Gemeinden erhoben. Diese erteilen auch die Gewerbesteuerbescheide. Die Finanzämter haben lediglich die Aufgabe, die Steuerbemessungsgrundlagen festzustellen. Dies geschieht mit Hilfe von Steuermessbescheiden (§ 184 Abs. 1 Satz 1 AO).

Steuermessbescheide

Wegen des hohen Arbeitsanfalls (Massengeschäft) kann das Finanzamt das Ermittlungsverfahren vielfach nicht mit der nötigen Sorgfalt durchführen. Häufig werden die Angaben der Steuererklärung ohne jede Prüfung in den Bescheid übernommen. In derartigen Fällen kann sich das Finanzamt eine spätere Prüfung, z. B. für mehrere Jahre gemeinsam, vorbehalten (§ 164 AO). Es erfolgt dann eine Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (*Vorbehaltsfestsetzung*). Eine Vorbehaltsfestsetzung muss als solche kenntlich gemacht werden. Dies geschieht durch einen ausdrücklichen Vermerk in dem Bescheid.

Vorbehaltsfestsetzung



#### 4.4 Erhebungsverfahren

##### Erhebungsverfahren

Das **Erhebungsverfahren** dient der Erfüllung der Steueransprüche des Fiskus. Die zu realisierenden Ansprüche ergeben sich aus den Steuerbescheiden (§ 218 Abs. 1 AO). Die Erfüllung der Steueransprüche kann das Finanzamt weder zum Entstehungs- noch zum Festsetzungs-, sondern erst zum *Fälligkeitszeitpunkt* der jeweiligen Steuerschuld verlangen. Dieser richtet sich gem. § 220 Abs. 1 AO nach den Vorschriften der Einzelsteuergesetze.

##### Stundung

Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann das Finanzamt Steueransprüche ganz oder teilweise stunden (§ 222 AO). Eine *Stundung* bedeutet eine *Hinausschiebung des Fälligkeitszeitpunktes*. Das Finanzamt darf eine Stundung nur dann gewähren, wenn die Einziehung des Anspruchs zum Fälligkeitszeitpunkt für den Schuldner eine *erhebliche Härte* bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint.

##### Erlöschen von Steuerschulden

Steuerschulden *erlöschen* gem. § 47 AO insbesondere durch Zahlung, Aufrechnung, Erlass, Zahlungsverjährung. Ein *Erlöschen durch Zahlung* ist der bei weitem häufigste Fall. Die Zahlung kann im Regelfall nur unbar erfolgen (§ 224 Abs. 4 AO). Die Finanzbehörde kann Steueransprüche ganz oder zum Teil *erlassen*. Voraussetzung ist, dass die Einziehung der Schuld nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre (§ 227 Abs. 1 AO). *Unbilligkeit* ist bei *Erlassbedürftigkeit* und gleichzeitiger *Erlasswürdigkeit* gegeben. Erlassbedürftigkeit setzt die Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des Steuerschuldners voraus. Erlasswürdigkeit liegt nur dann vor, wenn der Schuldner weder bewusst noch grob fahrlässig seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. Der Erlass führt zum Erlöschen der Steuerschuld. Diese lebt auch dann nicht wieder auf, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Schuldners nach Wirksamwerden des Erlasses erheblich verbessert, der ehemalige Schuldner z. B. ein großes Vermögen erbt. Als letzter wichtiger Erlöschensgrund einer Steuerschuld ist der Eintritt der *Zahlungsverjährung* zu nennen. Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre (§ 228 AO). *Von der Zahlungsverjährung ist die bereits behandelte Festsetzungsverjährung zu unterscheiden.*

##### Vollstreckungsmaßnahmen

Zahlt ein Steuerschuldner eine Schuld trotz Fälligkeit und nachfolgender Mahnung nicht, so kann das Finanzamt zu *Vollstreckungsmaßnahmen* (§§ 249-346 AO) greifen. Vollstreckungsmaßnahmen werden von der *Vollstreckungsstelle* des zuständigen Finanzamtes durchgeführt. Von mehreren Arten der Vollstreckung ist die in das bewegliche Vermögen die häufigste. Hier werden bewegliche Sachen (z. B. Büromöbel und Kraftfahrzeuge) von dem zuständigen Vollziehungsbeamten *gepfändet* (§ 281 AO) und öffentlich *versteigert* (§ 296 Abs. 1 AO).



## 4.5 Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren

**Rechtsbehelfe** und **Rechtsmittel** dienen dem Rechtsschutz der Steuerpflichtigen. Mit ihrer Hilfe kann der einzelne Steuerpflichtige eine gegen ihn gerichtete Maßnahme einer Finanzbehörde, einen sog. *Steuerverwaltungsakt*, auf ihre Rechtmäßigkeit überprüfen lassen. Steuerverwaltungsakte sind z. B. Steuerbescheide, Feststellungsbescheide, Steuermessbescheide, Stundungsverfügungen und Festsetzungen von Verspätungszuschlägen. *Rechtsbehelfe* gibt es sowohl in dem sog. *außergerichtlichen Vorverfahren* als auch in *Verfahren vor den Gerichten* der Finanzgerichtsbarkeit. *Rechtsmittel* hingegen wenden sich gegen (Gerichts-)Urteile und andere Entscheidungen (§ 36 FGO); sie kommen deshalb nur in der Finanzgerichtsbarkeit vor.

**Rechtsbehelfe gegen  
Steuerverwaltungsakte,  
Rechtsmittel gegen  
Urteile**

Ein *außergerichtliches Vorverfahren* ist - wie der Name unschwer erkennen lässt - kein Gerichts-, sondern ein reines Verwaltungsverfahren: die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, soll ihn auf Wunsch des Steuerpflichtigen nochmals überprüfen. So befremdlich diese Überprüfung durch die zu überprüfende Behörde auf den ersten Blick auch sein mag, so sehr hat sie sich in der Praxis bewährt. Der Grund liegt darin, dass Fehler, die dem Steuerpflichtigen bei Erstellung der Erklärung oder dem Finanzamt bei der Veranlagung unterlaufen sind, von dem Finanzamt auf unkomplizierte Weise berichtigt werden können. Ein gerichtliches Verfahren hingegen würde auch in derartigen Fällen einen erheblichen Verwaltungsaufwand verursachen. Das außergerichtliche Vorverfahren dient somit der Vereinfachung und der Entlastung der Finanzgerichte.

**Außergerichtliches  
Vorverfahren**

Das außergerichtliche Vorverfahren wird nach § 347 Abs. 1 AO als Einspruch bezeichnet. Er ist in erster Linie zulässig in Abgabenangelegenheiten auf die die AO Anwendung findet (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Die wichtigsten der in § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgeführten Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten, gegen die der Einspruch gegeben ist, sind

**Einspruch**

- Steuerbescheide einschließlich der Vorauszahlungsbescheide,
- Feststellungsbescheide und Steuermessbescheide,
- Bescheide über die Festsetzung von Verspätungs- und Säumniszuschlägen,
- Stundungsverfügungen, Erlassverfügungen.

Rechtsbehelf vor dem Finanzgericht ist die **Klage**. Eine Klage setzt grundsätzlich ein erfolgloses außergerichtliches Vorverfahren voraus. Die FGO unterscheidet mehrere Klagearten. Zu nennen sind vor allem die Anfechtungs- und die Verpflichtungsklage.

**Klage**

Mit einer *Anfechtungsklage* - der mit Abstand wichtigsten Klageart - wird die Aufhebung oder Änderung eines Steuerverwaltungsaktes begehrt (§ 40 Abs. 1 FGO). Anfechtungsklagen können sich also vor allem richten gegen

- Steuerbescheide einschließlich der Vorauszahlungsbescheide,
- Feststellungsbescheide und
- Steuermessbescheide.

Eine *Verpflichtungsklage* hat zum Ziel, die Finanzbehörde zum Erlass eines abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsaktes zu veranlassen (§ 40 Abs. 1 FGO). Bei dem abgelehnten oder unterlassenen Verwaltungsakt kann es sich z. B. um eine Stundungs- oder um eine Erlassverfügung handeln. Eine Verpflichtungsklage ist aber nur dann zulässig, wenn vorher die Stundung oder der Erlass in einem außergerichtlichen Vorverfahren abgelehnt worden ist (§ 44 FGO).

#### Revision

Von den unterschiedlichen Verfahren vor dem BFH sei hier lediglich die *Revision* erwähnt. Sie richtet sich gegen Urteile der Finanzgerichte (§ 115 Abs. 1 FGO), ist also ein Rechtsmittel. Eine Revision ist keinesfalls gegen jedes Urteil eines Finanzgerichts zulässig, sondern nur dann, wenn die in § 115 Abs. 1 FGO definierten engen Voraussetzungen erfüllt sind.

#### Zulässigkeitsvoraussetzungen

Die Rechtsbehelfe der AO und alle Rechtsbehelfe und Rechtsmittel der FGO sind nur dann zulässig, wenn bestimmte *Zulässigkeitsvoraussetzungen* erfüllt sind. Diese Voraussetzungen lauten:

1. Der Rechtsbehelf (das Rechtsmittel) muss in der vorgeschriebenen *Form*, i. d. R. Schriftform, erhoben werden;
2. die *Rechtsbehelfsfrist* (Rechtsmittelfrist) von einem Monat muss gewahrt sein;
3. es muss *Beschwer* gegeben sein;
4. es darf *kein* wirksamer Rechtsbehelfsverzicht vorliegen.

Ist bei einem Rechtsbehelf oder einem Rechtsmittel eine Zulässigkeitsvoraussetzung nicht erfüllt, so ist es von der zuständigen Finanzbehörde bzw. dem zuständigen Gericht als *unzulässig* zu verwerfen. Über die sachliche Berechtigung wird dann gar nicht entschieden. *Die Begründetheit eines Rechtsbehelfs oder eines Rechtsmittels spielt also nur dann eine Rolle, wenn die Zulässigkeit vorab bejaht worden ist.*

## 4.6 Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten

Die AO enthält umfangreiche Vorschriften zur Ahndung von Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten (§§ 369 - 412 AO).

Die wichtigste Steuerstraftat ist die **Steuerhinterziehung** (§ 370 AO). Steuerhinterziehung begeht vor allem, wer vorsätzlich der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen falsche Angaben macht oder sie über derartige Tatsachen in Unkenntnis lässt (§ 370 Abs. 1 AO).

**Steuerhinterziehung**

Die wichtigste Art der Steuerordnungswidrigkeiten ist die **leichtfertige Steuerverkürzung** (§ 378 AO). Sie begeht, wer leichtfertig den Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen falsche Angaben macht oder sie über derartige Tatsachen in Unkenntnis lässt. Der Unterschied zur Steuerhinterziehung besteht also darin, dass nicht Vorsatz, sondern Leichtfertigkeit vorliegt. Leichtfertigkeit ist in etwa mit grober Fahrlässigkeit gleichzusetzen.

**Leichtfertige Steuerverkürzungen**

Während Steuerhinterziehung eine Straftat darstellt, handelt es sich bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung um eine Ordnungswidrigkeit, vergleichbar mit einer Ordnungswidrigkeit im Straßenverkehr. Entsprechend ist die Ahndung unterschiedlich. Während bei einer Steuerhinterziehung eine Geld- oder Freiheitsstrafe droht (§ 370 Abs. 1 und 3 AO), wird eine leichtfertige Steuerverkürzung mit einer Geldbuße geahndet (§ 377 Abs. 1 AO).

## 5 Überblick über einige wichtige Steuerarten

### 5.1 Vorbemerkungen

Zu den Ertragsteuern werden alle diejenigen Steuerarten gerechnet, deren (Haupt-)Bemessungsgrundlagen Ertragsgrößen sind. Als Ertragsgrößen kommen z. B. der steuerliche Gewinn oder der später noch zu definierende Gewerbeertrag in Betracht. Nach derzeitigem Recht sind als wichtige Ertragsteuern die Einkommen-, die Körperschaft- und die Gewerbesteuer zu nennen. Mit diesen Steuerarten beschäftigt sich dieser Gliederungspunkt.

Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Personensteuern, die Gewerbesteuer hingegen ist eine Sachsteuer. Bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer unterliegt eine Person (Steuersubjekt), bei der Gewerbesteuer hingegen eine Sache (Steuerobjekt, Steuergegenstand) der Besteuerung. Steuersubjekte der Einkommensteuer sind natürliche Personen, die bestimmte in § 1 EStG genannte Voraussetzungen erfüllen. Steuersubjekte der Körperschaftsteuer sind die in den §§ 1 und 2 KStG genannten Körperschaften. Hierzu gehören vor allem Kapitalgesellschaften, wie Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Körperschaften können nicht der Einkommen-, natürliche Personen nicht der Körperschaftsteuer unterliegen. Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht schließen einander somit aus. Steuergegenstand der Gewerbesteuer ist jeder im Inland betriebene Gewerbebetrieb.

## 5.2 Einkommensteuer

### 5.2.1 Steuerpflicht

§ 1 EStG unterscheidet zwischen *unbeschränkter* und *beschränkter* Steuerpflicht.

#### Unbeschränkte Steuerpflicht

**Unbeschränkt steuerpflichtig** sind nach § 1 Abs. 1 EStG alle natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. *Natürliche Personen* sind alle lebenden Menschen. *Inland* ist der Geltungsbereich des Grundgesetzes. Einen Wohnsitz hat jemand nach § 8 AO dort, „... wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“. Auf die polizeiliche Anmeldung kommt es also nicht an, sondern auf das tatsächliche Wohnen. Den *gewöhnlichen Aufenthalt* hat nach § 9 AO jemand an dem Ort, an dem er sich für einen längeren Zeitraum tatsächlich aufhält. I. d. R. ist dies die Wohnung.

#### Besteuerung mit dem Welteinkommen Ausnahmen durch DBA

Ist jemand unbeschränkt steuerpflichtig, so hat dies nach § 1 Abs. 1 EStG grundsätzlich zur Folge, dass er mit allen seinen *in- und ausländischen Einkünften*, d. h. mit seinem *Welteinkommen*, der deutschen Einkommensteuer unterliegt. Von diesem Grundsatz gibt es dann Ausnahmen, wenn dies in einem *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)* ausdrücklich vorgesehen ist. Bei den Doppelbesteuerungsabkommen handelt es sich um Abkommen mit ausländischen Staaten, die der Vermeidung oder Verringerung einer doppelten Steuerbelastung im In- und Ausland dienen.

#### Beschränkte Steuerpflicht

Der **beschränkten Steuerpflicht** unterliegen natürliche Personen nach § 1 Abs. 4 EStG dann, wenn sie im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Steuerpflicht ist dann nur auf bestimmte *inländische Einkünfte* beschränkt. Diese Einkünfte sind in § 49 EStG abschließend aufgezählt.

#### Nationalität ohne Belang

Zu beachten ist, dass es bei der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht *nicht* auf die *Nationalität*, sondern ausschließlich darauf ankommt, ob der Steuerpflichtige im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat oder nicht.

### 5.2.2 Einkünfte

In § 2 Abs. 1 EStG sind die einkommensteuerlich relevanten Einkunftsarten *abschließend* aufgezählt. Nur Einnahmen und Ausgaben, die sich unter eine dieser Einkunftsarten subsumieren lassen, berühren die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage. Im Einzelnen nennt § 2 Abs. 1 EStG folgende **sieben Einkunftsarten**:

#### 7 Einkunftsarten

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
7. Sonstige Einkünfte.

Inhaltlich werden die genannten sieben Einkunftsarten in den §§ 13 - 24b EStG bestimmt.

Bei den Einkünften aus *Land- und Forstwirtschaft* handelt es sich nach § 13 EStG vor allem um Einkünfte aus dem selbständigen Betreiben einer Landwirtschaft, einer Forstwirtschaft sowie eines Garten-, Obst- und Gemüsebaus.

Einkünfte aus  
- Land- und Forstwirtschaft

Bei den Einkünften aus *selbständiger Arbeit* handelt es sich nach § 18 EStG insbesondere um *freiberufliche Tätigkeiten*, wie z. B. die selbständige Tätigkeit von Ärzten, Zahnärzten, Rechtsanwälten, Notaren, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und den Angehörigen der anderen in der genannten Vorschrift aufgeführten Berufe.

- freiberuflicher Tätigkeit

*Einkünfte aus Gewerbebetrieb* setzen ebenso wie die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit *Selbständigkeit* des Steuerpflichtigen voraus. Dieser muss das unternehmerische Risiko tragen, darf also nicht Arbeitnehmer sein. Der die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielende Steuerpflichtige wird als *Gewerbetreibender* bezeichnet. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen vor allem

- Gewerbebetrieb

- alle Einzelkaufleute,
- die Gesellschafter einer Personengesellschaft, d. h. einer OHG oder KG und
- alle selbständigen Handwerker.

Zu den *Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit* gehören nach § 19 EStG alle Löhne, Gehälter, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge, die Arbeitnehmer von ihren Arbeitgebern im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses erhalten.

- nichtselbständiger Arbeit

Den *Einkünften aus Kapitalvermögen* sind nach § 20 EStG vor allem Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Zinseinnahmen zuzurechnen. Voraussetzung ist, dass die Dividenden bzw. Zinsen dem Steuerpflichtigen in seinem Privatvermögen und nicht in einem Betriebsvermögen zufließen. In letzterem Falle sind die Dividenden bzw. Zinsen als Erträge zu verbuchen (i. d. R. bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb). Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften

- Kapitalvermögen

sind die Dividenden von Aktiengesellschaften und die Gewinnausschüttungen von Gesellschaften mbH (nachfolgend aus Vereinfachungsgründen häufig ebenfalls als „Dividenden“ bezeichnet). Nicht hierzu zählen hingegen Gewinnentnahmen aus Personengesellschaften. Wie bereits ausgeführt, sind diese den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Für Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften galt bis zum 31.12.2008 eine Besonderheit. Sie waren nach § 3 Nr. 40 EStG a. F. zur Hälfte steuerfrei. Besteuert wurde bei den Aktionären einer AG bzw. den Gesellschaftern einer GmbH also nur die Hälfte der Dividenden. Bezeichnet wird diese Art der Besteuerung als *Halbeinkünfteverfahren*. Zum 1.1.2009 hat ein radikaler Wechsel der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen *im privaten Bereich* stattgefunden. Diese Einkünfte des Privatvermögens werden zwar auch weiterhin der Einkommensteuer unterworfen, doch werden sie grundsätzlich nicht mehr in die Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen. Stattdessen werden sie nur noch an der Einkunftsquelle, i. d. R. also bei dem Kreditinstitut, einer 25 %igen Kapitalertragsteuer unterworfen (§ 32d i. V. m. § 43 Abs. 5 i. V. m. § 43a Abs. 1 EStG n. F.). Mit dieser Kapitalertragsteuer gilt dann die Einkommensteuer auf die zugrunde liegenden Dividenden bzw. Zinsen für den Empfänger der Erträge als abgegolten (**Abgeltungssteuer**). Von dieser grundsätzlichen Regelung gibt es Ausnahmen. Die wichtigste besteht darin, dass der Steuerpflichtige nach § 32d Abs. 6 EStG die Einbeziehung der Kapitalerträge in die Veranlagung beantragen kann. Dies ist für ihn dann von Vorteil, wenn die Kapitalerträge bei einer Einbeziehung in die Veranlagung einem geringeren Steuersatz als 25 % unterliegen.

- Vermietung und  
Verpachtung

Zu den *Einkünften aus Vermietung und Verpachtung* gehören nach § 21 EStG vor allem die Einnahmen aus der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken, Gebäuden und Gebäudeteilen, etwa Wohnungen. Voraussetzung ist, dass sich das Grundstück im Privat- und nicht im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen befindet. Gehört das Grundstück zu einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, so erzielt dieser hieraus nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern Einkünfte aus einer Gewinnermittlungsart, i. d. R. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

- Sonstige Einkünfte

*Sonstige Einkünfte* sind nach § 22 EStG vor allem Renteneinnahmen, z. B. Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Diese werden aber i. d. R. nicht in voller Höhe, sondern lediglich in Höhe ihres sog. Besteuerungs- bzw. Ertragsanteils angesetzt. Dieser ergibt sich aus den in § 22 EStG enthaltenen Tabellen. Zu den sonstigen Einkünften gehören auch die in § 23 EStG definierten Überschüsse aus *privaten Veräußerungsgeschäften*. Hierbei handelt es sich um Überschüsse, die beim An- und Verkauf von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens innerhalb der in § 23 EStG genannten Fristen (zehn Jahre bei Grundstücken, ein Jahr bei anderen Wirtschaftsgütern) entstehen. Fallen Gewinne aus dem An- und Verkauf von Wirtschaftsgütern hingegen im Rahmen eines Betriebsvermögens an, so sind diese stets bei der entsprechenden Gewinneinkunftsart, i. d. R. also bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, zu erfassen. Seit dem 1.1.2009 gehören Gewinne aus Veräußerungsgeschäften von Wertpapieren des Privatvermögens nicht mehr - wie früher - zu den sonstigen Einkünften, sondern zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, für die dann das soeben erläuterte Verfahren der Besteuerung in Form einer Abgeltungssteuer von 25 % gilt.



Die Einkunftsarten der Nrn. 1 bis 3 werden als *Gewinneinkünfte*, die letzten vier Einkunftsarten werden als *Überschusseinkünfte* bezeichnet. Diese Begriffe beruhen darauf, dass die Einkünfte der ersten drei Einkunftsarten als Gewinn, die der letzten vier als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden (§ 2 Abs. 2 EStG).

**Gewinneinkünfte,  
Überschusseinkünfte**

Unter Einkünften i. S. d. EStG sind nur Nettobeträge zu verstehen. Einkünfte ergeben sich als Differenzgröße zwischen Einnahmen und Ausgaben einer jeden Einkunftsart. Bei den Gewinneinkünften lautet die Differenzrechnung:  
Betriebseinnahmen (Bruttobetrag) ./. Betriebsausgaben = Gewinn (Nettobetrag).

**Einkünfte = Nettobeträge**

Die Überschusseinkünfte lassen sich wie folgt ermitteln:

Einnahmen (Bruttobetrag) ./. Werbungskosten = Überschuss (Nettobetrag).

*Betriebsausgaben* sind in § 4 Abs. 4 EStG definiert als Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine entsprechende Legaldefinition der *Betriebseinnahmen* fehlt zwar, doch können diese entsprechend als Erträge, die durch den Betrieb entstehen, umschrieben werden. Den Begriffen „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“ entsprechen handelsrechtlich und buchhalterisch die Begriffe „Erträge“ und „Aufwendungen“. Damit wird deutlich, dass mit „Gewinn“ der aus der Buchhaltung und dem Jahresabschluss bekannte Begriff, der dort häufig als „Jahresüberschuss“ bezeichnet wird, gemeint ist. Damit gelten auch die aus den Kursen „Buchhaltung“ und „Jahresabschluss“ bekannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Insbesondere gilt der Grundsatz der *periodengerechten Gewinnermittlung*.

**Betriebseinnahmen,  
Betriebsausgaben**

*Einnahmen* im Rahmen einer Überschusseinkunftsart sind nach § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nrn. 4-7 EStG zufließen. *Werbungskosten* sind nach § 9 Abs. 1 EStG alle Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Für diese Einnahmen und die Werbungskosten gilt das *Zu- und Abflussprinzip* des § 11 Abs. 1 Satz 1 bzw. Abs. 2 Satz 1 EStG. Dies hat zur Folge, dass bei den Überschusseinkünften des § 2 Abs. 1 Nrn. 4-7 EStG der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung nicht zur Anwendung kommt. Vielmehr sind Einnahmen bei ihrem *Zufluss* (Einzahlung auf dem Bankkonto oder in die Kasse) und Werbungskosten bei ihrem *Abfluss* (Auszahlung von dem Bankkonto oder aus der Kasse) zu berücksichtigen.

**Einnahmen,  
Werbungskosten**

Sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten können nur bei Ermittlung der Einkünfte aus derjenigen Einkunftsart geltend gemacht werden, zu der sie sachlich gehören. Für jede Einkunftsart ist also für jeden Steuerpflichtigen der Gewinn (Betriebseinnahmen minus Betriebsausgaben) bzw. der Überschuss (Einnahmen minus Werbungskosten) getrennt zu ermitteln. Ist ein Steuerpflichtiger also z. B. Inhaber eines Gewerbebetriebes und erzielt er außerdem Einnahmen aus

**Getrennte Ermittlung  
der Einkünfte aus jeder  
Einkunftsart**

Vermietung und Verpachtung, so muss er den Gewinn aus dem Gewerbebetrieb getrennt von dem Überschuss aus der Vermietung und Verpachtung ermitteln.

**Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten**

**Abzug bestimmter Pauschbeträge**

**Verluste**

Betriebsausgaben und Werbungskosten können grundsätzlich nur in ihrer jeweiligen tatsächlich entstandenen Höhe von den Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen abgezogen werden. Von diesem Grundsatz gibt es nach § 9a EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und bei bestimmten sonstigen Einkünften Ausnahmen. Bei diesen Einkunftsarten kommt es nach § 9a EStG bzw. § 20 Abs. 9 EStG zum Abzug des dort jeweils genannten Pauschbetrages für Werbungskosten, sofern dieser höher ist als die tatsächlich entstandenen Werbungskosten. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen kommt es nach § 20 Abs. 9 EStG zum Abzug eines Freibetrags, der in pauschaler Form die mit dieser Einkunftsart im Zusammenhang stehenden Werbungskosten berücksichtigen soll. Nach der derzeit geltenden Fassung des Gesetzes (Dezember 2009) beträgt dieser Freibetrag (*Sparer-Pauschbetrag*) 801 € jährlich. Der sich aus § 20 Abs. 9 EStG ergebende Freibetrag kommt bei den Einkünften aus Kapitalvermögen auch dann zur Anwendung, wenn er niedriger ist als die tatsächlichen Werbungskosten. Dies bedeutet, dass der Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen auf 801 € bzw. 1.602 € bei zusammenveranlagten Ehegatten beschränkt ist. Sind die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten innerhalb einer Einkunftsart höher als die Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen, so ergeben sich negative Einkünfte. Diese werden einheitlich für alle Einkunftsarten als *Verlust* bezeichnet. Pauschbeträge für Werbungskosten können nicht zu negativen Einkünften führen.

**Mehrere Einkünfte**

Ein Steuerpflichtiger kann innerhalb eines Besteuerungszeitraums (Veranlagungszeitraums) Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten beziehen.

#### **Beispiel**

Ein Steuerpflichtiger ist Alleininhaber einer Metzgerei. Außerdem ist er Eigentümer eines Mietshauses und mehrerer Aktien. Der Steuerpflichtige bezieht

- a) als Inhaber der Metzgerei Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG),
- b) als Eigentümer des Mietshauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG),
- c) als Dividendenbezieher Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

**Mehrere Einkunftsquellen**

Ein Steuerpflichtiger kann innerhalb derselben Einkunftsart Einnahmen aus mehreren Einkunftsquellen erzielen. So kann er z. B. innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen nebeneinander Zinsen aus Sparguthaben, aus festverzinslichen Wertpapieren und aus Aktien vereinnahmen.

### 5.2.3 Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen

Die Einkünfte aus jeder Einkunftsart sind gesondert zu ermitteln. Werden Ehegatten nach § 26 EStG zusammenveranlagt (s. Gliederungspunkt 5.2.4), so hat jeder seine eigenen Einkünfte gesondert von denen des anderen Ehegatten zu ermitteln.

Nach Ermittlung der einzelnen Einkünfte sind diese zu addieren bzw. zu saldieren. Werden Gewinne bzw. Überschüsse einzelner Einkunftsarten mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten saldiert, so wird der Vorgang als **Verlustausgleich** bezeichnet. Die Summe bzw. der Saldo der einzelnen Einkünfte wird nach § 2 Abs. 3 EStG als **Summe der Einkünfte** bezeichnet. Von dieser wird bei älteren Steuerpflichtigen gem. § 24a EStG ein *Altersentlastungsbetrag* abgezogen. Für Alleinerziehende ist unter den engen Voraussetzungen des § 24b EStG ein *Entlastungsbetrag für Alleinerziehende* abzuziehen. Nach § 2 Abs. 3 EStG ergibt sich dann der **Gesamtbetrag der Einkünfte**.

Summe der Einkünfte,  
Gesamtbetrag der Einkünfte

Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die *Sonderausgaben* und die *außergewöhnlichen Belastungen*, ist das **Einkommen**. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind Ausgaben, die keiner Einkunftsart zurechenbar sind, vielmehr zu den Ausgaben der privaten Lebensführung gehören. Derartige Ausgaben der privaten Lebensführung sind nach § 12 EStG grundsätzlich nicht abzugsfähig. Ausgenommen von diesem Abzugsverbot sind ausdrücklich die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen.

Einkommen

Die *Sonderausgaben* sind in § 10 EStG definiert. Ergänzend hierzu enthält die „10er-Gruppe“ (§§ 10a, 10b, 10d – 10i EStG) weitere Ausgaben, die als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Zu den Sonderausgaben gehören vor allem die *Vorsorgeaufwendungen* i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG. Dies sind insbesondere bestimmte Versicherungsbeiträge, wie die Arbeitnehmeranteile zu den Sozialversicherungen, bestimmte Beiträge zum Aufbau einer kapitalgedeckten Altersversorgung, private Krankenkassenbeiträge und Lebensversicherungsbeiträge.

Sonderausgaben

Alle Vorsorgeaufwendungen sind nicht unbeschränkt, sondern lediglich im Rahmen der durch § 10 Absätze 3 und 4 EStG gezogenen Grenzen abzugsfähig.

In der gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherte können nach § 10a EStG zusätzlich in dem in dieser Vorschrift vorgegebenen engen Rahmen Altersvorsorgebeiträge i. S. d. § 82 EStG (Beiträge für eine „Riester-Rente“) als Sonderausgaben abziehen. Zu einem Abzug als Sonderausgaben kommt es allerdings nur dann, wenn dieser für den Steuerpflichtigen vorteilhafter ist als die sich aus den §§ 83 bis 85 EStG ergebende Altersvorsorgezulage. Diese besonderen Altersvorsorgebeiträge können also entweder - im beschränkten Umfang - im Rahmen des Sonderausgabenabzugs die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern oder aber - ebenfalls im beschränkten Umfang - als Bemessungsgrundlage für eine besondere Altersvorsorgezulage dienen.

**Verlustabzug,  
Verlустаusgleich**

Innerhalb der „10er-Gruppe“ nimmt § 10d EStG eine Sonderstellung ein. Er ermöglicht den Abzug von bei der Einkünfteermittlung sich ergebenden Verlusten in anderen Jahren als in dem Jahr der Verlustentstehung. Dieser Vorgang wird als **Verlustabzug** bezeichnet. Er kann nur insoweit vorgenommen werden, als im Jahr der Verlustentstehung entstandene Verluste nicht mit positiven Einkünften im Rahmen des **Verlустаusgleichs** ausgeglichen werden konnten. Bei dem *Verlустаusgleich* handelt es sich also um die Saldierung positiver und negativer Einkünfte innerhalb eines Jahres, bei dem *Verlustabzug* hingegen um die Berücksichtigung von Verlusten in einem anderen Jahr als dem Jahr der Verlustentstehung. Bei dem *Verlustabzug* ist zwischen einem **Verlustrücktrag** und einem **Verlustvortrag** zu unterscheiden. Nicht ausgleichsfähige Verluste sind nach § 10d Abs. 1 EStG zunächst um ein Jahr zurückzutragen. Sofern dann noch abzugsfähige Verluste vorhanden sind, sind sie nach § 10d Abs. 2 EStG in die Jahre nach dem Jahr der Verlustentstehung vorzutragen. Allerdings sind sowohl der Verlustrücktrag als auch der Verlustvortrag nach § 10d Absätze 1 und 2 EStG der Höhe nach beschränkt. Auf Einzelheiten wird hier nicht eingegangen.

**Verlustrücktrag,  
Verlustvortrag****Außergewöhnliche  
Belastungen**

Was unter *außergewöhnlichen Belastungen* zu verstehen ist, ist in den §§ 33 – 33b EStG definiert. Hierunter fallen z. B. nicht erstattete Krankheitskosten oder - unter sehr engen Voraussetzungen - Unterhaltsleistungen an Angehörige.

**Tariffreibeträge**

Vom Einkommen können, falls die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind, die sich aus § 32 Abs. 6 EStG ergebenden *Freibeträge für Kinder* abgezogen werden. Freibeträge für Kinder sind der Kinderfreibetrag und der Betreuungsfreibetrag. Für die Gewährung der Freibeträge für Kinder ist nach § 32 Abs. 4 EStG eine Altersgrenze zu beachten. Ist das Kind älter als 18 Jahre, so setzt der Abzug weiterhin voraus, dass sich das Kind in einer Berufsausbildung befindet oder eine andere der in § 32 Abs. 4 EStG genannten Voraussetzungen erfüllt ist. Der jährliche Kinderfreibetrag beträgt für jedes Kind nach § 32 Abs. 6 EStG für jeden Elternteil 1.932 €, der Betreuungsfreibetrag 1.080 €. Da die Freibeträge sich auf jeden Elternteil beziehen, kommen die genannten Freibeträge also insgesamt zweimal zum Abzug. Die genannten Freibeträge beziehen sich auf das Jahr 2009. Für das Jahr 2010 plant die Bundesregierung eine Erhöhung des Kinderfreibetrags.

**zu versteuerndes  
Einkommen**

Nach Abzug der Freibeträge für Kinder vom Einkommen ergibt sich das **zu versteuernde Einkommen**. Dieses bildet die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer.

**Anhang 1**

In Anhang 1 sind die Zusammenhänge zwischen den einzelnen Einkünften, der Summe der Einkünfte, dem Einkommen und dem zu versteuernden Einkommen nochmals in schematischer Weise dargestellt. Es sei allen Lesern empfohlen, sich dieses Schema einzuprägen!

### 5.2.4 Veranlagungsformen

Die Einkommensteuer wird gem. § 25 Abs. 1 EStG nach Ablauf des Kalenderjahres (**Veranlagungszeitraum**) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Bei Arbeitnehmern unterbleibt eine Veranlagung unter den in § 46 EStG genannten engen Voraussetzungen. Hier nimmt der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen an, dass die Einkommensteuer mit der einbehaltenen Lohnsteuer abgegolten sei.

Im Einkommensteuerrecht gilt der *Grundsatz der Individualbesteuerung*. Das bedeutet, dass grundsätzlich jeder Steuerpflichtige einzeln besteuert wird (**Grundsatz der Einzelveranlagung**). Die Bemessungsgrundlagen mehrerer Steuerpflichtiger werden also grundsätzlich nicht zusammengefasst.

Grundsatz der Einzelveranlagung

Eine wichtige Ausnahme von dem Grundsatz der Individualbesteuerung ergibt sich im Falle der **Zusammenveranlagung** von Ehegatten. Hier werden die Einkünfte der Ehegatten zunächst einzeln ermittelt, danach zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte zusammengerechnet und ihnen gemeinsam zugeordnet. Die Ehegatten werden sodann als *ein* Steuerpflichtiger behandelt (§ 26b EStG).

Zusammenveranlagung

Neben der Zusammenveranlagung kennt das Gesetz für Eheleute die **getrennte Veranlagung** (§ 26a EStG). Bei dieser Veranlagungsform werden jedem Ehegatten nur die von ihm selbst bezogenen Einkünfte zugerechnet. Dies hat zur Folge, dass zwei (getrennte) Veranlagungen erforderlich sind. Hinsichtlich der Aufteilung der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen stehen den Ehegatten bei getrennter Veranlagung Gestaltungswahlrechte zu, die sich aus § 26a Abs. 2 und 3 EStG ergeben.

Getrennte Veranlagung

Ehegatten können zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung wählen. Normalerweise ist die Zusammenveranlagung vorteilhafter als die getrennte Veranlagung. Doch gibt es auch Ausnahmen.

### 5.2.5 Ermittlung der Steuerschuld

Aus dem Einkommensteuer-Schema (Anhang 1) ist zu ersehen, dass zwischen **tariflicher** und **festzusetzender** Einkommensteuer zu unterscheiden ist. Die festzusetzende Einkommensteuer ergibt sich nach § 2 Abs. 6 EStG durch Abzug bestimmter Steuerermäßigungen von der tariflichen Einkommensteuer.

Tarifliche und festzusetzende Einkommensteuer

Ausgangspunkt zur Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen. Die Steuer ergibt sich durch die Anwendung des Tarifs auf die Bemessungsgrundlage. Zu unterscheiden sind zwei Arten des Normaltarifs, und zwar der **Grund-** und der **Splittingtarif**. Der *Grundtarif* ist bei *Einzelveran-*



*lagung und getrennter Veranlagung, der Splittingtarif bei Zusammenveranlagung anzuwenden.*

#### Grundtarif

Der **Grundtarif** ergibt sich aus § 32a Abs. 1 EStG. In Abhängigkeit von der Höhe der Bemessungsgrundlage waren in der Vergangenheit vier Tarifzonen zu unterscheiden, für die jeweils eine eigene Tarifformel galt. Seit dem Jahre 2007 gibt es zusätzlich eine fünfte Tarifformel, die auf zu versteuernde Einkommen von mehr als 250 T€ (Grundtarif) bzw. 500 T€ (Splittingtarif) anzuwenden ist.

#### Grundfreibetrag Progressionsbereich

Zur Freistellung des Existenzminimums von der Besteuerung wird das zu versteuernde Einkommen in Höhe des Grundfreibetrags nicht besteuert. Hieran schließen sich zwei Zonen mit progressivem Verlauf des Grenzsteuersatzes an (Progressionszonen), d. h. die Grenzsteuersätze steigen mit wachsendem zu versteuernden Einkommen. Der Grenzsteuersatz ist derjenige Steuersatz, mit dem die jeweils letzte Einheit der Bemessungsgrundlage belastet wird. Mathematisch handelt es sich um die 1. Abteilung der Steuertarif-Funktion. Die vierte Zone besitzt einen proportionalen Verlauf (erste Proportionalzone oder *unterer Plafond* genannt). Die seit dem Veranlagungszeitraum 2007 neu in das Gesetz eingefügte fünfte Tarifzone weist ebenfalls einen proportionalen Verlauf auf. Sie soll als zweite Proportionalzone oder *oberer Plafond* bezeichnet werden.

#### Proportionalzonen Plafond

#### Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz

Der *Grenzsteuersatz* im unteren Plafond beträgt 42 %. In dem mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 2007 neu in das Gesetz eingefügten oberen Plafond beträgt der Grenzsteuersatz 45 %. Der *Durchschnittssteuersatz*, d. h. der Steuersatz, mit dem das zu versteuernde Einkommen durchschnittlich belastet ist, beträgt zunächst 0 % und steigt dann kontinuierlich an bis auf Werte, die sich 45 % nähern, ohne diesen Prozentsatz je völlig zu erreichen.

#### Splittingtarif

Die Steuer laut **Splittingtarif** beträgt das Doppelte des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens ergeben würde (§ 32a Abs. 5 EStG). Das zu versteuernde Einkommen der Ehegatten wird also zunächst halbiert („gesplittet“), von dem sich ergebenden Betrag die Steuer errechnet und dann der Steuerbetrag verdoppelt. Durch dieses **Splittingverfahren** wird immer dann die Steuerprogression gemildert, wenn die Ehegatten unterschiedlich hohe zu versteuernde Einkommen haben und sich zumindest eines dieser zu versteuernden Einkommen im Progressionsbereich befindet.

#### Splittingverfahren

#### Jahressteuerschuld

Die Steuerschuld, die der Steuerpflichtige letztlich für einen Veranlagungszeitraum schuldet, wird als **festzusetzende Steuerschuld (Jahressteuerschuld)** bezeichnet. Sie ergibt sich durch Abzug der Steuerermäßigungen von der tariflichen Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG). Welche Steuerermäßigungen im Einzelnen in Betracht kommen können, ergibt sich aus R 2 Abs. 2 EStR. Hier soll lediglich in knapper Form auf die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG eingegangen werden.



§ 35 EStG dient der pauschalen Entlastung derjenigen Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Es handelt sich also um gewerbliche Einzelunternehmer sowie um die Mitunternehmer einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, insbesondere also die Gesellschafter einer OHG oder einer KG. Nicht entlastet werden hingegen die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, d. h. die Gesellschafter einer GmbH oder AG.

Pauschale Entlastung von  
Gewerbsteuer

Die Entlastung nach § 35 EStG beträgt das 3,8-fache des Gewerbesteuer-Messbetrags. Dies ergibt sich aus § 35 Abs. 1 EStG. Bei dem Gewerbesteuer-Messbetrag handelt es sich um die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer. Auf dessen Ermittlung wird unter Gliederungspunkt 5.4 eingegangen.

§ 35 EStG ist vom Gesetzgeber in das EStG in der Absicht eingefügt worden, Personenunternehmer (Einzelunternehmer und Mitunternehmer) von der von den gewerblichen Personenunternehmen zu entrichtenden Gewerbesteuer weitgehend zu entlasten. Gesetzestechisch wäre es zweifellos einfacher, Gewerbesteuer überhaupt nicht zu erheben, d. h. die Gewerbesteuer abzuschaffen. Dies war aber bisher politisch gegen den erbitterten Widerstand der Gemeinden nicht durchsetzbar. Dieser Widerstand liegt darin begründet, dass die Gewerbesteuer die wichtigste Einnahmequelle der Gemeinden darstellt.

### 5.2.6 Steuererhebung

Die Jahressteuerschuld entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG), d. h. des Kalenderjahres. Sie wird grundsätzlich durch *Veranlagung* festgesetzt und erhoben. Nach § 36 Abs. 2 EStG werden auf die Jahressteuerschuld *angerechnet*:

Auf die Jahressteuer-  
schuld anrechenbare  
Beträge

1. die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Einkommensteuer-*Vorauszahlungen*,
2. die durch *Steuerabzug* erhobene Einkommensteuer.

Nach Anrechnung dieser Beträge auf die Jahressteuerschuld ergibt sich für den Steuerpflichtigen entweder eine Restverbindlichkeit (**Abschlusszahlung**) oder ein **Guthaben**. Eine Abschlusszahlung ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (§ 36 Abs. 4 EStG).

Abschlusszahlung,  
Guthaben

Der Steuerpflichtige hat am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember **Vorauszahlungen** auf die Einkommensteuer zu entrichten, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum *voraussichtlich* schulden wird (§ 37 Abs. 1 EStG). Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge bei der *letzten* Veranlagung ergeben hat (§ 37 Abs. 3 EStG). Der Vorauszahlungsbescheid befindet sich üblicherweise auf demselben Blatt Papier wie der zuletzt erteilte Einkommensteuerbescheid.

Vorauszahlungen

**Lohnsteuer**

Bei der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer handelt es sich um die *Lohnsteuer* und unter noch näher zu erläuternden Umständen um *Kapitalertragsteuer*. Nach § 38 EStG hat der Arbeitgeber vom Arbeitslohn der bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer **Lohnsteuer** einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die einbehaltene Lohnsteuer wird nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG bei der Veranlagung des Arbeitnehmers auf dessen Einkommensteuerschuld angerechnet. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer dem Finanzamt die Lohnsteuerkarte einreicht, aus der sich die für ihn einbehaltene Lohnsteuer ergibt.

**Kapitalertragsteuer**

Auf die in § 43 Abs. 1 EStG aufgeführten Kapitalerträge wird Einkommensteuer in der Form einer **Kapitalertragsteuer** erhoben. Bei diesen Kapitalerträgen handelt es sich im Wesentlichen um *Gewinnausschüttungen (Dividenden)* von *Kapitalgesellschaften* (AG, GmbH) und um *Zinsen*. Gewinnentnahmen aus Personenunternehmen unterliegen hingegen nicht der Kapitalertragsteuer. Kapitalertragsteuer wird nur einbehalten, soweit der Gläubiger der Kapitalerträge der die Kapitalerträge auszahlenden Bank oder Gesellschaft keinen Freistellungsauftrag i. S. d. § 44a Abs. 2 EStG erteilt. Jeder Gläubiger kann einen derartigen Freistellungsauftrag von jährlich bis zu 801 € erteilen. Dieser Betrag gilt bei Anwendung des Grundtarifs. Bei Anwendung des Splittingtarifs verdoppelt er sich auf 1.602 €. Die genannten Beträge entsprechen dem sich aus § 20 Abs. 9 EStG ergebenden Sparer-Pauschbetrag. Erteilt der Steuerpflichtige einen Freistellungsauftrag, so wird der Sparer-Pauschbetrag also bereits im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs berücksichtigt. Einer Einbeziehung der Kapitalerträge in die Veranlagung zur Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags bedarf es dann also nicht.

Der Kapitalertragsteuersatz für Kapitalerträge im privaten Bereich beträgt seit dem 1.1.2009 gemäß § 32d i. V. m. § 43 Abs. 5 i. V. m. § 43a Abs. 1 EStG einheitlich 25 %. Mit der Einbeziehung der Kapitalertragsteuer ist die Einkommensteuer auf die Kapitalerträge seither grundsätzlich abgegolten (Abgeltungssteuer). Die Kapitalerträge werden also grundsätzlich nicht in die Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen. Allerdings kann der Steuerpflichtige nach § 20 Abs. 6 EStG eine Einbeziehung der Kapitalerträge in seine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen. Dies ist dann für ihn von Vorteil, wenn er hierdurch eine Besteuerung der der Kapitalertragsteuer unterliegenden Einkünfte mit einem geringeren Einkommensteuersatz (Differenzsteuersatz) als 25 % erreicht.

### 5.2.7 Aufgaben zur Einkommensteuer

Nehmen Sie Stellung zur Art der Steuerpflicht der in den Aufgaben 1-3 genannten Personen und erläutern Sie die sich ergebenden Rechtsfolgen:

1. A, B und C beziehen mehrere Arten inländischer und ausländischer Einkünfte. A wohnt in Köln, B in Boston und C in Paris.
2. Der Österreicher Hämmerle wohnt seit Jahren in München. Er bezieht in- und ausländische Einkünfte.
3. Eine deutsche AG (OHG) erzielt nur inländische Einkünfte.

Welcher Einkunftsart sind die sich aus den Aufgaben 4-9 ergebenden Einnahmen zuzuordnen und welche einkommensteuerlichen Folgen ergeben sich?

4. Peter Schulze bezieht Gehalt als Angestellter, außerdem hat er Mieteinnahmen aus mehreren Mietshäusern.
5. Ferdinand Schleicher erbt von seiner Tante Wertpapiere und drei Häuser.
6. Rechtsanwalt Listig erhält von Bankier Reich zusätzlich zu dem in Rechnung gestellten Honorar von 15.000 € einen Betrag von 5.000 € als Geschenk, weil dieser ihn in einem Strafprozess mit Erfolg verteidigt hat.
7. Konrad Glücklos gewinnt 500.000 € in der Lotterie.
8. Krösus schenkt seinem Neffen anlässlich des bestandenen Abiturs 10.000 €.
9. Der an einer Schule festangestellte Sportlehrer Schmitz bezieht nebenberuflich als Trainer eines Sportvereins eine Aufwandsentschädigung von monatlich 150 €.
10. Welcher Einkunftsart sind die nachfolgend aufgeführten Einkünfte zuzuordnen: Einkünfte
  - a) eines selbständigen Wirtschaftsprüfers,
  - b) eines auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitenden Berufsboxers,
  - c) eines Journalisten, der als freier Mitarbeiter für verschiedene Zeitungen arbeitet,
  - d) eines Schriftstellers, der in schneller Folge Heimat- und Liebesromane veröffentlicht.
11. Mit Steuerbescheid vom 7.4. des Jahres 4 (Tag der Bekanntgabe 10.4. des Jahres 4) wird die Einkommensteuerschuld des Steuerpflichtigen A für das Jahr 2 auf 90.000 € festgesetzt. A hat im Laufe des Jahres 2 einmal 2.000 € und dreimal 3.000 € Vorauszahlungen geleistet. Sein Arbeitgeber hat im Lohnsteuerabzugsverfahren für ihn 20.000 € entrichtet. Eine GmbH, an der er beteiligt ist, hat ihm bescheinigt, dass sie die auf seinen Gewinnanteil für das Jahr 1 anfallende Kapitalertragsteuer i. H. v. 10.000 € nach dem Gewinnverteilungsbeschluss im Jahre 2 an das Finanzamt abgeführt hat. A will keinen Antrag auf Einbeziehung der Kapitalertragsteuer in seine Veranlagung beantragen. A hat am 10.3. des Jahres 4 - einem Vorauszahlungsbescheid vom 12.1. des Jahres 4 entsprechend - eine Vorauszahlung von 4.000 € geleistet.

Ermitteln Sie die Einkommensteuer-Abschlusszahlung für das Jahr 2 und die restlichen Vorauszahlungen für das Jahr 4. Geben Sie für alle diese Zahlungen die Fälligkeitstermine an. Gehen Sie bei Ermittlung der Vorauszahlungen davon aus, dass in allen genannten Jahren das für 2009 geltende Recht anzuwenden ist.

## 5.3 Körperschaftsteuer

### 5.3.1 Steuerpflicht

#### Unbeschränkte Steuerpflicht

Ebenso wie das EStG unterscheidet auch das KStG zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. **Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig** sind die in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführten Körperschaften, sofern sie ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben. Bei diesen Körperschaften handelt es sich vorrangig um *Kapitalgesellschaften* (AG, GmbH) und um in das Genossenschaftsregister eingetragene *Genossenschaften*. Ihren *Sitz* hat nach § 11 AO eine Kapitalgesellschaft an dem Ort, der durch die Satzung (AG) oder den Gesellschaftsvertrag (GmbH) bestimmt wird. Der Ort der *Geschäftsleitung* ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Er ist i. d. R. mit dem Sitz identisch. *Inland* ist - ebenso wie bei der Einkommensteuer - der Geltungsbereich des Grundgesetzes.

#### Welteinkommen DBA

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 1 Abs. 2 KStG auf alle in- und ausländischen Einkünfte, also auf das *Welteinkommen*. Bei Auslandsbeziehungen sind auch hier die Bestimmungen der einschlägigen *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA) zu beachten, die eine doppelte Besteuerung im In- und Ausland verhindern oder doch vermindern sollen.

#### Beschränkte Steuerpflicht

Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, sind nach § 2 Nr. 1 KStG **beschränkt steuerpflichtig**. Unter diese Vorschrift fallen vor allem *ausländische Kapitalgesellschaften*. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 2 Nr. 1 KStG nur auf die *inländischen* Einkünfte ausländischer Körperschaften. Unter inländischen Einkünften sind nur die unter § 49 EStG fallenden zu verstehen. Das bedeutet, dass keinesfalls alle, sondern lediglich die in § 49 EStG definierten Arten inländischer Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Im Einzelfall kann eine derartige Besteuerung allerdings durch ein DBA ausgeschlossen sein.

### 5.3.2 Einkommen, zu versteuerndes Einkommen

#### Bemessungsgrundlage

*Bemessungsgrundlage* der Körperschaftsteuer ist nach § 7 Abs. 1 KStG das *zu versteuernde Einkommen*. Die Bemessungsgrundlage hat somit die gleiche Bezeichnung wie die der Einkommensteuer. Das zu versteuernde Einkommen ist bei Kapitalgesellschaften identisch mit dem *Einkommen*. Aus Gründen der sprachlichen Vereinfachung wird der Begriff „Einkommen“ nachfolgend synonym für den Begriff „zu versteuerndes Einkommen“ verwendet.

#### Veranlagungs- und Ermittlungszeitraum

Die Körperschaftsteuer ist - ebenso wie die Einkommensteuer - nach § 7 Abs. 3 Satz 1 KStG eine Jahressteuer. *Erhebungszeitraum* (*Veranlagungszeitraum*) ist also das Kalenderjahr. *Ermittlungszeitraum* ist gem. § 7 Abs. 3 Satz 2 KStG ebenfalls grundsätzlich das Kalenderjahr. Bei Kapitalgesellschaften mit vom Kalen-

derjahr *abweichenden Wirtschaftsjahr* gilt der Gewinn als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 7 Abs. 4 KStG).

Das **Einkommen** ist gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln. Grundlage der Einkommensermittlung sind demnach zunächst die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Das gilt allerdings nur insoweit, als sie nicht auf natürliche Personen zugeschnitten sind. Anwendbar sind vor allem die Vorschriften über die *steuerliche Gewinnermittlung* (§§ 4-7 EStG). Durch sie können sich erhebliche Abweichungen zwischen dem Gewinn nach Handelsbilanz, d. h. dem Jahresüberschuss und dem Gewinn nach Steuerbilanz ergeben. **Einkommen**

Neben den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes sind zur körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung auch *spezielle Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes* zu beachten. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang vor allem Vorschriften über Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 KStG) und nichtabziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG).

Für die Ermittlung des Einkommens ist es nach § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. *Gewinnausschüttungen sind demnach nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig*. Diese Regelung entspricht völlig der einkommensteuerlichen: Die Einkommensteuer knüpft an das entstandene Einkommen an; die Verwendung dieses Einkommens ist ohne Bedeutung. **Gewinnausschüttungen**

Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dürfen auch verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht mindern.

*Verdeckte Gewinnausschüttungen* sind Ausschüttungen, die nicht in offener Form als Gewinnausschüttungen kenntlich gemacht werden, die vielmehr in verdeckter Form an den Gesellschafter bzw. die Muttergesellschaft erfolgen. **Verdeckte Gewinnausschüttungen**

### Beispiel

Die X-GmbH verkauft an ihren Gesellschafter G ein Grundstück zum Preis von 1 Mio €. Der Verkehrswert des Grundstücks beträgt 3 Mio €.

In Höhe von  $(3 - 1 =) 2$  Mio € verzichtet die X-GmbH zugunsten ihres Gesellschafters auf Einnahmen. Insoweit liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dem Einkommen der X-GmbH sind außerhalb der Bilanz 2 Mio € verdeckte Gewinnausschüttungen hinzuzurechnen.

Die Hinzurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen erfolgt üblicherweise erst im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung.

**Vier Gruppen verdeckter Gewinnausschüttungen**

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind stets nur Vorteilsgewährungen einer Kapitalgesellschaft an einen ihrer Gesellschafter, niemals hingegen Vorteilsgewährungen eines Gesellschafters an „seine“ Kapitalgesellschaft. Sie lassen sich in folgende vier Gruppen untergliedern:

1. Die Kapitalgesellschaft erhält für eine sonstige Leistung ein zu niedriges Entgelt;
2. der Gesellschafter erhält für eine sonstige Leistung ein zu hohes Entgelt;
3. die Kapitalgesellschaft erhält für eine Lieferung ein zu niedriges Entgelt;
4. der Gesellschafter erhält für eine Lieferung ein zu hohes Entgelt.

Als Beispiele für die erste Gruppe von Fällen lassen sich nennen:

- Die Gesellschaft vermietet oder verpachtet Wirtschaftsgüter an den Gesellschafter unter Preis oder stellt ihm Wirtschaftsgüter leihweise, d. h. unentgeltlich, zur Verfügung;
- die Gesellschaft stellt dem Gesellschafter unentgeltlich oder unter Preis Arbeitskräfte zur Verfügung;
- die Gesellschaft gewährt dem Gesellschafter ein unverzinsliches oder niedrig verzinsliches Darlehen.

**Überhöhtes Gehalt an Gesellschafter-Geschäftsführer**

In der zweiten Gruppe von Fällen erbringt nicht die Gesellschaft an den Gesellschafter, sondern umgekehrt der Gesellschafter an die Gesellschaft eine sonstige Leistung der soeben beschriebenen Art. Er erhält hierfür aber nicht ein zu niedriges, sondern ein überhöhtes Entgelt. Ein besonders wichtiger Fall der zweiten Fallgruppe ist der der Zahlung eines überhöhten Gehaltes an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, also an einen Geschäftsführer, der zugleich Gesellschafter der GmbH ist.

**Beispiel**

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erhält ein Jahresgehalt von 500 T€. Angemessen ist höchstens ein Betrag von 250 T€. Der überhöhte Teil des Gehalts i. H. v.  $(500 - 250 =) 250$  T€ stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Der Wert einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form einer sonstigen Leistung ist die Differenz zwischen dem vereinbarten Preis und dem Preis, der von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter an einen Dritten gezahlt bzw. von diesem gefordert würde.

Lieferungen der Gesellschaft an einen Gesellschafter unter Preis (3. Fallgruppe) können unterschiedlicher Art sein. So kann die Gesellschaft Waren oder Fertigerzeugnisse oder auch Gegenstände des Anlagevermögens liefern. Auch überteuerte



Lieferungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft (4. Fallgruppe) können unterschiedliche Wirtschaftsgüter zum Liefergegenstand haben.

Verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter gehören bei diesem ebenso wie offene Gewinnausschüttungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG. Insoweit unterscheiden sie sich von den Vorteilszuwendungen, die eine Personengesellschaft (OHG, KG) einem ihrer Gesellschafter gewährt. Derartige Vorteilszuwendungen einer Personengesellschaft sind Teil des steuerlichen Gesamtgewinns der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft). Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung sind sie dem begünstigten Gesellschafter vorab zuzurechnen. Sie stellen bei diesem einen sog. *Vorabgewinn* i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar. Der Gesellschafter hat also Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Zur Klarstellung sei vermerkt, dass die Personengesellschaft - im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft - nicht der Körperschaftsteuer unterliegt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen, sind - ebenso wie offene Ausschüttungen - bei dem Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern. Sie unterliegen allerdings grundsätzlich dem besonderen Einkommensteuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG i. H. v. 25 %.

**Besteuerung beim  
Gesellschafter**

Begünstigter einer verdeckten Gewinnausschüttung kann auch eine dem Gesellschafter nahestehende Person sein. Nahestehende Personen sind insbesondere der Ehegatte und die Kinder des Gesellschafters. Erhält eine dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nahestehende Person von dem Gesellschafter einen geldwerten Vorteil, so ist dieser steuerlich aber nicht der nahestehenden Person, sondern dem Gesellschafter zuzurechnen. Als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung gilt steuerlich somit infolge einer Fiktion auch in diesen Fällen der Gesellschafter und nicht die diesem nahestehende Person.

**Begünstigter einer ver-  
deckten Gewinnausschüt-  
tung**

In § 10 KStG werden einige Aufwendungen ausdrücklich für nichtabzugsfähig erklärt. Hier wird nur auf die Nr. 2 dieser Vorschrift eingegangen. Nichtabzugsfähig sind danach die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern. Als **Steuern vom Einkommen** werden nach derzeitigem Recht lediglich die Körperschaftsteuer und der auf die Körperschaftsteuer entfallende Solidaritätszuschlag erhoben. Die Körperschaftsteuer ist somit von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage nicht abzugsfähig. Auf die sonstigen Personensteuern wird hier nicht eingegangen. Alle nichtabziehbaren Aufwendungen werden in der Rechnungslegung als Aufwand behandelt, d. h. sie mindern den Gewinn lt. Bilanz und lt. Gewinn- und Verlustrechnung. Zur Ermittlung des körperschaftlichen Einkommens müssen diese Aufwendungen deshalb dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden. Dies geschieht außerhalb der Bilanz in der Körperschaftsteuererklärung bzw. in dem Körperschaftsteuerbescheid.

**Steuern vom Einkommen  
und sonstige Personen-  
steuern**

### 5.3.3 Tarif

#### Konstanter Steuersatz

Im Gegensatz zum Einkommensteuersatz, der von der Einkommenshöhe abhängt, kennt das Körperschaftsteuerrecht nur einen konstanten Steuersatz. Zwischen der Steuerbemessungsgrundlage, dem zu versteuernden Einkommen, und der Höhe der Steuerschuld besteht also eine lineare Abhängigkeit.

Die Körperschaftsteuer beträgt nach § 23 Abs. 1 KStG seit dem Veranlagungszeitraum 2008 15 %.

### 5.3.4 Steuerschuld, Steuererhebung

#### Jahressteuerschuld

Die **Jahressteuerschuld** ergibt sich als das Produkt aus zu versteuerndem Einkommen und dem Körperschaftsteuersatz gem. § 23 Abs. 1 KStG i. H. v. 15 %.

#### Beispiel

Das zu versteuernde Einkommen der Y-AG für das Jahr 2009 beträgt 900 Mio €. Die Y-AG plant, für das Jahr 2009 eine Dividende von 210 Mio € auszuschütten.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 beträgt  $(900 \text{ Mio €} \cdot 15 \% =) 135 \text{ Mio €}$ . Die Ausschüttung hat hierauf keinen Einfluss.

#### Auf die Steuerschuld anrechenbare Beträge

Bei der Durchführung der Besteuerung sind nach § 31 Abs. 1 KStG die Vorschriften des EStG entsprechend anzuwenden. Die Jahressteuerschuld wird demnach durch einen Steuerbescheid festgesetzt. Auf die Jahressteuerschuld sind die bereits für den Veranlagungszeitraum geleisteten Vorauszahlungen anzurechnen. Außerdem kann die Körperschaft Kapitalertragsteuer, die für sie von einem Schuldner von Kapitalerträgen entrichtet worden ist, auf ihre Steuerschuld anrechnen.

#### Abschlusszahlung, Guthaben

Verbleibt nach Anrechnung der genannten Beträge eine Steuerschuld, so hat die Körperschaft diese innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten. Zu viel gezahlte Steuern hat das Finanzamt zu erstatten.

#### Vorauszahlungen

Während eines Veranlagungszeitraums hat die Körperschaft *Vorauszahlungen* auf die zu erwartende Körperschaftsteuerschuld zu entrichten. Deren Höhe richtet sich - ebenso wie bei der Einkommensteuer - grundsätzlich nach den Ergebnissen der letzten Veranlagung (§ 31 Abs. 1 KStG i. V. m. § 37 Abs. 3 EStG). Über die zu entrichtenden Vorauszahlungen ergeht ein Vorauszahlungsbescheid. Dieser ist üblicherweise auf demselben Stück Papier abgedruckt wie der Steuerbescheid für das Jahr, nach dessen Ergebnissen die Höhe der Vorauszahlungen bemessen wird.

### 5.3.5 Aufgaben zur Körperschaftsteuer

#### Aufgabe 1

Die A-GmbH hat nach dem Gesellschaftsvertrag ihren Sitz in Stuttgart. Der mehrheitsbeteiligte Gesellschafter, der die Geschäfte der GmbH maßgeblich lenkt, hat seinen Wohnsitz in der Schweiz. Dort befinden sich auch die wichtigsten Produktionsstätten der GmbH. Ist die GmbH körperschaftsteuerpflichtig?

#### Aufgabe 2

Ein inländisches Unternehmen vermietet ausschließlich Wohnungen. Bei dem Unternehmen handelt es sich um

- a) eine KG,
- b) eine GmbH.

Besteht in beiden Fällen Körperschaftsteuerpflicht, und welcher Einkunftsart sind die Einkünfte aus der Vermietung zuzurechnen?

#### Aufgabe 3

Der Jahresüberschuss der Mark Meyer GmbH beträgt in dem am 31.12.2009 endenden Wirtschaftsjahr 100 T€. Den Jahresüberschuss hat eine nach einkommensteuerlichen Vorschriften nicht zulässige außerplanmäßige Abschreibung i. H. v. 66 T€ gemindert. Außerdem ist er u.a. durch folgende Aufwendungen gemindert worden:

	T€
Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen	44
Gewinnausschüttung in verdeckter Form an den Mehrheitsgesellschafter Mark Meyer	150

Weitere Abweichungen zwischen Jahresüberschuss und zu versteuerndem Einkommen, als sich aus dem vorstehenden Sachverhalt ergeben, bestehen nicht.

Die GmbH beschließt am 10.5.2010, für das Wirtschaftsjahr 2009 eine Ausschüttung i. H. v. 100 T€ vorzunehmen.

Ermitteln Sie

- a) das zu versteuernde Einkommen, die Körperschaftsteuer sowie die Abschlusszahlung der GmbH für den Veranlagungszeitraum 2009 und
- b) die Summe der Vorauszahlungen für das Jahr 2010 und die vierteljährlich zu entrichtenden Teilbeträge unter der Voraussetzung, dass zum 10.3.2010 eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung von 9 T€ entrichtet worden ist.

## 5.4 Gewerbesteuer

### 5.4.1 Steuerobjekt, Steuerschuldner

#### Steuerobjekt

Der Gewerbesteuer unterliegt nach § 2 Abs. 1 GewStG jeder *Gewerbebetrieb*, soweit er *im Inland betrieben* wird. Durch Verweis auf das EStG wird in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG klargestellt, dass jeder Gewerbebetrieb i. S. d. EStG zugleich auch Gewerbebetrieb i. S. d. GewStG ist.

#### Gewerbebetrieb

**Gewerbebetrieb** ist nach der Legaldefinition des § 15 Abs. 2 EStG jede *selbstständige nachhaltige Betätigung*, die mit *Gewinnerzielungsabsicht* unternommen wird und sich als *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* darstellt. Voraussetzung ist allerdings, dass die Betätigung *weder* als Ausübung von *Land- und Forstwirtschaft* *noch* als *Ausübung eines freien Berufes* *noch* als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist. Als Gewerbebetrieb *gilt* nach § 2 Abs. 1 GewStG i. V. m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang die Tätigkeit der offenen Handelsgesellschaften und der Kommanditgesellschaften. Als Gewerbebetrieb gilt nach § 2 Abs. 2 GewStG auch die Tätigkeit von Kapitalgesellschaften.

#### Betriebsstätten

Gewerbebetriebe unterliegen der Gewerbesteuer nur, soweit sie im Inland betrieben werden. Als *Inland* ist - ebenso wie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer - der Geltungsbereich des Grundgesetzes anzusehen. Im Inland *betrieben* wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland eine *Betriebstätte* unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Unterhält ein Betrieb Betriebsstätten sowohl im In- als auch im Ausland, so unterliegen nur die inländischen Betriebsstätten der Besteuerung. Betriebstätte ist gem. § 12 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Betriebsstätten sind vor allem die Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikations- oder Werkstätten, Warenlager sowie Ein- und Verkaufsstellen.

#### Steuerschuldner

**Schuldner** der Gewerbesteuer ist gem. § 5 Abs. 1 GewStG der *Unternehmer*. Als Unternehmer gilt derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Bei *Einzelgewerbetreibenden* ist dies der Einzelunternehmer, bei *Kapitalgesellschaften* die Gesellschaft. Bei *Personengesellschaften* ist gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Gesellschaft selbst Steuerschuldner. Insoweit besteht eine andere Regelung als bei der Einkommensteuer, bei der bekanntlich die einzelnen Mitunternehmer Steuerschuldner sind.

### 5.4.2 Gewerbeertrag

Die Gewerbesteuer beruhte bis einschließlich 1997 auf zwei Bemessungsgrundlagen, und zwar auf dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital. Mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform wurde die zweite Bemessungsgrundlage, das Gewerbekapital, mit Wirkung ab dem Jahre 1998 abgeschafft. Seither ist der **Gewerbeertrag** (§ 6 Satz 1 GewStG) also die einzige Bemessungsgrundlage. Dieser ist gem. § 7 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommen- oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde *Gewinn aus Gewerbebetrieb*, vermehrt um die *Hinzurechnungen* nach § 8 GewStG und vermindert um die *Kürzungen* nach § 9 GewStG. Die Hinzurechnungen und Kürzungen dienen dem Zweck, einen von den persönlichen Verhältnissen des Unternehmers losgelösten „objektiven Reinertrag“ der Besteuerung zu unterwerfen. Darin kommt der objektive Charakter der Gewerbesteuer zum Ausdruck. Hinzurechnungen setzen voraus, dass die hinzuzurechnenden Beträge bei Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb gewinnmindernd behandelt worden sind. Kürzungen setzen grundsätzlich voraus, dass die zu kürzenden Beträge den Gewinn aus Gewerbebetrieb erhöht haben. Außer Hinzurechnungen und Kürzungen sind zur Ermittlung des Gewerbeertrags ggf. *Verlustvorträge* (§ 10a GewStG) zu berücksichtigen. Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften ist ferner nach § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG ein *Freibetrag* abzuziehen. Einen Überblick über die Ermittlung des Gewerbeertrages gibt das im Anhang 2 befindliche Schema.

Gewerbeertrag

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrags und zugleich wichtigste Teil-Bemessungsgrundlage ist der **Gewinn aus Gewerbebetrieb**. Hierbei handelt es sich gem. § 7 GewStG um den nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn. Bei Körperschaften i. S. d. Körperschaftsteuergesetzes sind zusätzlich die Vorschriften dieses Gesetzes zu berücksichtigen. Hieraus folgt, dass als Gewinn aus Gewerbebetrieb anzusetzen sind:

Gewinn aus  
Gewerbebetrieb

- bei *Einzelgewerbetreibenden* die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG,
- bei *Mitunternehmerschaften* die Summe der Einkünfte aller Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, d. h. die Summe aller gesondert und einheitlich festgestellten Gewinnanteile einschließlich der Vorabgewinne,
- bei *Kapitalgesellschaften* und den anderen der Gewerbesteuer unterliegenden Körperschaften das körperschaftsteuerliche Einkommen, ggf. zuzüglich eines bei der Einkommensermittlung vorgenommenen Verlustabzugs.

**Hinzurechnungen**

Von allen **Hinzurechnungen** ist die des § 8 Nr. 1 GewStG die wichtigste. Danach ist ein Viertel der Summe der in dieser Rechtsnorm genannten Beträge, soweit die Summe den Betrag von 100 T€ übersteigt (Freibetrag), hinzuzurechnen. Hierbei handelt es sich insbesondere um folgende als Aufwand verbuchten Beträge:

- Entgelte für Schulden,
- Renten und dauernde Lasten,
- ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen,
- dreizehn Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, und
- ein Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten.

Zu den Entgelten für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG) gehören in erster Linie alle als Aufwand verbuchten Zinsen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Zinsen für kurz- oder langfristige Schulden handelt und wer der Gläubiger ist.

Nach § 8 Nr. 1 Buchstaben d und e GewStG sind ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung beweglicher und dreizehn Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu berücksichtigen. Da die Summe aller in § 8 Nr. 1 GewStG aufgeführten Aufwendungen nur zu einem Viertel hinzugerechnet wird, werden Miet- und Pachtzinsen im Ergebnis nur zu  $(25 \% \cdot 20 \% =) 5 \%$  (bewegliches Anlagevermögen) bzw.  $(25 \% \cdot 65 \% =) 16,25 \%$  (unbewegliches Anlagevermögen) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

**Kürzungen**

**Kürzungen** ergeben sich aus § 9 GewStG. Aus der Vielzahl möglicher Kürzungen soll hier lediglich auf Kürzungen um bestimmte Gewinnanteile eingegangen werden, die Doppelerfassungen verhindern sollen. Zunächst sieht § 9 Nr. 2 GewStG eine Kürzung des Gewinns um die in diesem enthaltenen, aus einer Mitunternehmerschaft stammenden Gewinnanteile vor.

**Beispiel**

Die X-GmbH ist Kommanditistin der Y-KG. Im Gewinn der X-GmbH sind 40.000 € Gewinnanteile an der Y-KG enthalten. Der Gewinn der Y-KG wird bei dieser der Gewerbesteuer unterworfen. Ein Gewinnanteil von 40.000 € ist zusätzlich im Gewinn aus Gewerbebetrieb der X-GmbH enthalten. In Höhe dieses Gewinnanteils ist gem. § 9 Nr. 2 GewStG eine Kürzung bei Ermittlung des Gewerbeertrags der X-GmbH vorzunehmen, da andernfalls insoweit eine gewerbesteuerliche Doppelerfassung dieses Gewinnanteils erfolgen würde.



Eine Doppelerfassung von Gewinnanteilen soll ebenfalls bei Schachtelerträgen ausgeschlossen werden (§ 9 Nr. 2a GewStG). *Schachtelerträge* sind Anteile am Gewinn einer inländischen Kapitalgesellschaft, an deren Nennkapital das Unternehmen zu Beginn des Erhebungszeitraums zu mindestens 15 % beteiligt ist. In Höhe der Schachtelerträge ist bei dem Unternehmen, das die Beteiligung hält, eine Kürzung vorzunehmen.

Schachtelerträge

Neben diesem soeben behandelten inländischen, enthält das GewStG ein grenzüberschreitendes Schachtelprivileg. Ist ein Gewerbebetrieb an einer ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar, d. h. über eine Tochtergesellschaft, zu mindestens 15 % beteiligt, so werden die empfangenen Gewinnausschüttungen unter den Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG vom gewerblichen Gewinn abgezogen.

Die Summe aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb und den Hinzurechnungen ergibt nach Abzug der Kürzungen den *Gewerbeertrag*. Dieser ist nach § 11 Abs. 1 GewStG auf 100 € abzurunden. Bei Personenunternehmen (Einzelunternehmen, OHG, KG) ist außerdem nach § 11 Abs. 1 GewStG ein Freibetrag abzuziehen. Bei Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) hingegen kommt kein Freibetrag zum Abzug. Der Gewerbeertrag, ggf. gekürzt um einen Freibetrag, ist die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer.

Gewerbeertrag

### 5.4.3 Steuerschuld, Steuererhebung

Bemessungsgrundlage der **Gewerbesteuer** ist nach § 6 i. V. m. § 11 Abs. 1 GewStG der auf 100 € abgerundete Gewerbeertrag des Jahres (Erhebungszeitraum). Bei Personenunternehmen ist er nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG zusätzlich um einen Freibetrag in Höhe von 24.500 € zu kürzen. Der Gewerbeertrag ist nach § 11 Abs. 1 GewStG mit einem Hundertsatz (*Steuermesszahl auf den Gewerbeertrag*) zu multiplizieren. Dieser beträgt seit dem Erhebungszeitraum 2008 für alle Gewerbebetriebe einheitlich 3,5 %. Das Produkt aus Gewerbeertrag und Steuermesszahl ergibt nach § 11 Abs. 1 GewStG den *Steuermessbetrag*. Hierbei handelt es sich um den Betrag, der in dem bereits behandelten § 35 EStG als Gewerbesteuer-Messbetrag bezeichnet wird. Es handelt sich also um den Betrag, der die Bemessungsgrundlage für die pauschale Entlastung von Gewerbesteuer bei Ermittlung der Einkommensteuerschuld darstellt. Auf diese Entlastung ist unter Gliederungspunkt 5.2.5 eingegangen worden.

Gewerbesteuer

Steuermesszahl auf den Gewerbeertrag

Steuermessbetrag

Die *Gewerbesteuer* ergibt sich als das Produkt aus dem Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag und dem *Hebesatz* der jeweiligen Gemeinde. Bei dem Hebesatz handelt es sich nach § 16 Abs. 1 GewStG um einen Hundertsatz, der von der Gemeinde festgelegt wird, auf deren Gebiet sich der Gewerbebetrieb befindet. Die Hebesätze weichen in den einzelnen Gemeinden stark voneinander ab. Die Spannbreite liegt zwischen rd. 300 % und 500 % mit steigender Tendenz.

Hebesatz

Die Ermittlung der Gewerbesteuer soll anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.

### Beispiel

Der Gewerbeertrag der X-GmbH für das Jahr 2009 beträgt 2.500.000 €, der Hebesatz der Gemeinde, in der die X-GmbH ansässig ist, 420 %.

Die Gewerbesteuer ergibt sich aus dem Produkt aus Gewerbeertrag, Steuermesszahl (3,5 %) und Hebesatz (420 %). Sie beträgt  $(2.500.000 \text{ €} \cdot 3,5 \% \cdot 420 \% =) 367.500 \text{ €}$ .

#### Gewerbesteuer-Messbescheid und Gewerbesteuerbescheid

*Verfahrensrechtlich* wird nur der Gewerbesteuer-Messbetrag von dem Finanzamt festgestellt, und zwar durch einen *Gewerbesteuer-Messbescheid*. Dieser ist Grundlagenbescheid für den *Gewerbesteuerbescheid*, den die Gemeinde zu erlassen hat (§ 184 Abs. 3 AO).

#### Vorauszahlungen

Während des laufenden Erhebungszeitraums hat der Steuerschuldner am 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11. Vorauszahlungen zu entrichten (§ 19 Abs. 1 GewStG). Sie betragen grundsätzlich jeweils ein Viertel der Steuer, die sich bei der letzten Veranlagung ergeben hat.

#### Abschlusszahlung

Die für einen Erhebungszeitraum entrichteten Vorauszahlungen werden auf die Steuerschuld für diesen Erhebungszeitraum angerechnet (§ 20 Abs. 1 GewStG). Eine sich ergebende *Abschlusszahlung* ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (§ 20 Abs. 2 GewStG). Ergibt sich eine Überzahlung, so hat die Gemeinde den zu viel entrichteten Betrag nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zurückzuzahlen (§ 20 Abs. 3 GewStG).

## 5.5 Umsatzsteuer

### 5.5.1 System der Umsatzbesteuerung

#### Definitivbelastung des Endverbrauchers

Der Umsatzsteuer unterliegen grundsätzlich alle von *Unternehmern* getätigten *Umsätze*. Nicht der Umsatzsteuer unterliegen hingegen die von Nicht-Unternehmern getätigten Umsätze. Unternehmer können sowohl an andere Unternehmer als auch an Nicht-Unternehmer (Endverbraucher) liefern oder Dienstleistungen erbringen. Der Bezug von Waren oder von Dienstleistungen ist somit grundsätzlich durch Umsatzsteuer belastet. Dies ist aber nicht das vom Gesetzgeber gewünschte Ergebnis. Definitiv belastet soll vielmehr lediglich der Endverbraucher sein. Technisch geschieht dies durch eine Entlastung der Unternehmer von der ihnen selbst in Rechnung gestellten Umsatzsteuer: Die Unternehmer können die ihnen von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als *Vorsteuer* von ihrer eigenen Umsatzsteuerschuld abziehen.

**Beispiel**

Der Händler U2 bezieht von dem Fabrikanten U1 Waren zu 100 € plus 19 € Umsatzsteuer; er verkauft sie zu 300 € plus 57 € Umsatzsteuer an einen Endverbraucher.

U1 ist Schuldner von 19 € Umsatzsteuer. Wirtschaftlich trägt er die Umsatzsteuer aber nicht, da er sie seinem Abnehmer U2 in Rechnung stellt. U2 zahlt also neben dem Nettoentgelt auch 19 € Umsatzsteuer an U1. Der Umsatz des U2 an den Endverbraucher hat das Entstehen von 57 € Umsatzsteuer zur Folge. U2 wird aber nicht Steuerschuldner von 57 €, sondern lediglich von 38 €, da er 19 € Vorsteuern von seiner Steuerschuld abziehen kann. Jedoch trägt er auch diese 38 € wirtschaftlich nicht, da er diesen Betrag seinem Abnehmer in Rechnung stellt. Im Ergebnis bleibt er somit unbelastet. Der Endverbraucher ist zwar kein Steuerschuldner, wirtschaftlich trägt er aber die gesamte Steuerschuld von 57 €.

Bei jedem Unternehmer wird infolge des Vorsteuerabzugs letztlich nur der „Mehrwert“ erfasst. Die deutsche Umsatzsteuer wird deshalb auch als **Mehrwertsteuer** bezeichnet. Mehrwert im Sinne dieser Bezeichnung ist der Betrag, um den der Verkaufspreis einer Ware (Dienstleistung) die Einkaufspreise der zur Beschaffung oder Produktion der Ware erforderlichen Güter und Dienstleistungen übersteigt.

**Mehrwertsteuer**

Für die Umsatzsteuer ist - wie im vorangegangenen Beispiel deutlich wurde - kennzeichnend, dass Steuerschuldner und wirtschaftlich Belasteter nicht übereinstimmen. *Steuerschuldner ist der Unternehmer, wirtschaftlich Belasteter hingegen der Endverbraucher.* Die Umsatzsteuer hat deshalb - obwohl rechtlich als Verkehrssteuer ausgestaltet - wirtschaftlich den Charakter einer allgemeinen Verbrauchsteuer.

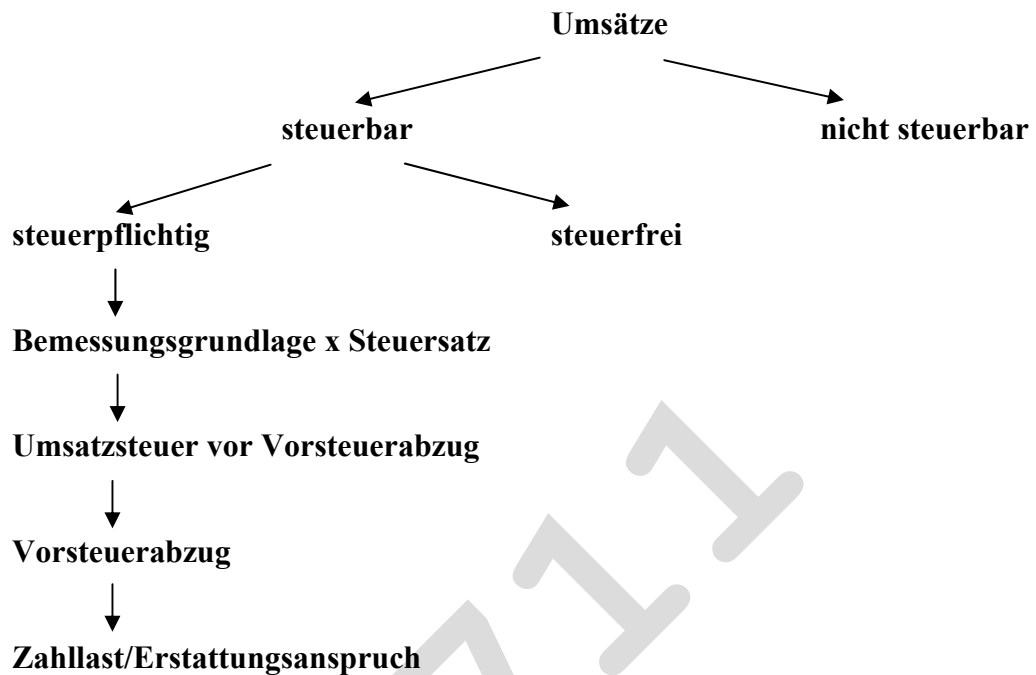
**Steuerschuldner und wirtschaftlich Belasteter**

Der Umsatzsteuer unterliegen nicht alle Umsätze, sondern lediglich *steuerbare* Umsätze. Von diesen zu unterscheiden sind die nichtsteuerbaren Umsätze. Zu letzteren zählen z. B. im Ausland getätigte Umsätze. Diese dürfen nicht mit Ausfuhrumsätzen verwechselt werden. Steuerbare Umsätze können sowohl *steuerpflichtig* als auch *steuerfrei* sein. Nur steuerpflichtige Umsätze verursachen Umsatzsteuer. Zu den steuerfreien Umsätzen gehören vor allem Ausfuhrumsätze.

**Steuerbare Umsätze**

Das Produkt aus der Bemessungsgrundlage eines steuerpflichtigen Umsatzes und dem anzuwendenden Steuersatz ergibt die Umsatzsteuer dieses Umsatzes. Die Summe der Umsatzsteuern eines Kalenderjahres ergibt nach Abzug der Vorsteuern des Kalenderjahres die *Zahllast* (= *Jahressteuerschuld*) bzw. den Erstattungsanspruch dieses Zeitraumes. Die geschilderten Zusammenhänge sind in Abbildung 1 schematisch dargestellt.

**Steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze****Zahllast**

**Abbildung 1: Übersicht über das Mehrwertsteuersystem**

Das Mehrwertsteuersystem ist in den sechziger Jahren des vergangenen Jahrhunderts EG-weit eingeführt worden. Dies bedeutet aber nicht, dass in allen EG-Staaten identische Vorschriften gelten. Diese weichen vielmehr in vielen Einzelfragen voneinander ab. Am gravierendsten sind die Unterschiede hinsichtlich der Steuersätze. Einen Überblick über die im Jahr 2009 geltenden Steuersätze gibt die nachfolgende Tabelle 2.

**Tabelle 2: Umsatzsteuersätze einiger EU-Mitgliedstaaten (Stand 1.1.2009)<sup>2</sup>**

Mitgliedstaat	Normalsteuersatz (in %)	Ermäßigter Steuersatz (in %)
Belgien	21	6/12
Dänemark	25	-
Finnland	22	8/17
Frankreich	19,6	5,5
Griechenland	19	9
Vereinigtes Königreich	15	5
Irland	21,5	13,5
Italien	20	10
Niederlande	19	6
Österreich	20	10
Portugal	20	5/12
Schweden	25	6/12
Spanien	16	7

<sup>2</sup> Vgl. Europäische Kommission, Mehrwertsteuersätze, 2009, S. 3.

Insbesondere die stark voneinander abweichenden Steuersätze stehen einer weiteren Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts innerhalb der EG<sup>3</sup> im Wege. Angestrebt wird von den Institutionen der EG ein System, das bei Lieferungen innerhalb der EG (innergemeinschaftliche Lieferungen) eine Besteuerung nur im Land des liefernden Unternehmers vorsieht (**Ursprungslandprinzip**). Derzeit besteht eine Regelung, die von völlig anderen Grundsätzen ausgeht. Danach erfolgt mit dem Export in ein anderes EG-Land eine völlige Entlastung von der Umsatzsteuer des Staates, in dem der Exporteur ansässig ist. Dies geschieht durch eine Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen, d. h. der Exporte in ein anderes EG-Land, kombiniert mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs der dem Exporteur von seinen Lieferanten in Rechnung gestellten Vorsteuer. Der Importeur in dem anderen EG-Staat hat den Import als „innergemeinschaftlichen Erwerb“ der Umsatzsteuer des Importlandes zu unterwerfen. Diese Steuer gilt bei ihm zugleich als Vorsteuer. Die von ihm an seine Abnehmer getätigten Lieferungen unterliegen dann der Umsatzsteuer des Landes, in dem er seine Lieferungen tätigt (**Bestimmungslandprinzip**). Damit kommt es also per Saldo nur zu einer Umsatzsteuerbelastung in dem Land, in dem der Importeur ansässig ist.

Ursprungslandprinzip

Inneregemeinschaftlicher Erwerb

Bestimmungslandprinzip

Mit dieser Regelung entsteht wirtschaftlich gesehen das gleiche Ergebnis, das auch bei Lieferungen zwischen einem Unternehmer eines EG-Landes und einem Unternehmer eines Nicht-EG-Landes entsteht, sofern dieses Drittland ebenfalls ein Mehrwertsteuersystem anwendet. Die Art der Steuererhebung beim Importeur ist allerdings zumindest nach deutschem Recht eine andere als bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb. Bei Grenzüberschreitung entsteht dann keine Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb, sondern Einfuhrumsatzsteuer. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb ist diese nicht von den Finanzämtern, sondern von der Zollverwaltung zu erheben. Außerdem bestehen in den beiden Fällen unterschiedliche Kontrollmechanismen zur Sicherung des jeweiligen Steueranspruchs infolge des Imports.

Einfuhrumsatzsteuer

## 5.5.2 Steuerbare Umsätze

### 5.5.2.1 Gemeinsame Voraussetzungen

Die **steuerbaren Umsätze** sind in § 1 Abs. 1 UStG definiert. Hierbei handelt es sich um

Steuerbare Umsätze

- *Lieferungen und sonstige Leistungen* im Inland,
- die *Einfuhr* von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in das Zollgebiet und
- den *innergemeinschaftlichen Erwerb* im Inland.

<sup>3</sup> Das UStG verwendet - abweichend von dem heute üblichen Sprachgebrauch - immer noch den Begriff der Europäischen Gemeinschaft (EG) und nicht den der Europäischen Union (EU).

Alle Tatbestände des § 1 Abs. 1 UStG haben grundsätzlich folgende Voraussetzungen gemeinsam:

1. Der Umsatz muss von einem Unternehmer ausgeführt werden,
2. der Umsatz muss die Unternehmenssphäre berühren,
3. der Umsatz muss im Inland erfolgen.

#### Unternehmer

**Unternehmer** ist nach § 2 Abs. 1 UStG jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. *Gewerblich* oder *beruflich* ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. *Selbständig* ist eine Tätigkeit dann, wenn sie auf eigene Rechnung und Verantwortung, d. h. auf eigenes Risiko, vorgenommen wird. Die Unternehmereigenschaft ist an keine bestimmte Rechtsform geknüpft. Als Unternehmer i. S. d. UStG kommen vor allem in Betracht:

- Natürliche Personen (Gewerbetreibende, Freiberufler, Mietshausbesitzer),
- Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & CoKG),
- Kapitalgesellschaften (GmbH, AG).

Im Gegensatz zum Einkommen- kennt das Umsatzsteuerrecht *keine* Zusammenveranlagung von Ehegatten. Hat z. B. der Ehemann eine Metzgerei, die Ehefrau eine andere Metzgerei, so handelt es sich um zwei verschiedene Unternehmen.

#### Unternehmen

Steuerbar können Umsätze nach § 1 Abs. 1 UStG nur dann sein, wenn sie im Rahmen eines Unternehmens ausgeführt werden. Das **Unternehmen** umfasst nach § 2 Abs. 1 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Es umfasst hingegen *nicht* die *private* Sphäre.

#### Beispiel

Rechtsanwalt R veräußert eine von seinem Onkel ererbte Violine. R ist infolge seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt Unternehmer. Die Veräußerung der Violine fällt nicht in seine unternehmerische, vielmehr in seine private Sphäre. Die Veräußerung ist nicht steuerbar.

#### Inland

#### Ausland

Umsätze sind nach § 1 Abs. 1 UStG nur dann steuerbar, wenn sie im Inland erfolgen. Das **Inland** ist nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG weitgehend deckungsgleich mit dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Das Gebiet, das nicht Inland ist, wird in § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG als **Ausland** bezeichnet.

### 5.5.2.2 Lieferung und sonstige Leistung

#### Leistung

Der Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfasst *Lieferungen* und *sonstige Leistungen*. Lieferungen und sonstige Leistungen lassen sich unter dem Oberbegriff „Leistungen“ zusammenfassen. **Leistung** ist *jede Tätigkeit, jedes positive oder negative Verhalten*. Sie kann nach § 3 Abs. 9 UStG auch in einem Unterlas-



sen oder in einem Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Beispiele für Leistungen sind Warenlieferungen, handwerkliche Leistungen, Krankenbehandlungen, Vermietungen von Wohnungen, die Überlassung von Erfindungen, der Verzicht auf Umsatz zugunsten eines Konkurrenten. Die bloße Entgeltentrichtung ist allerdings keine Leistung im Sinne des UStG, da hiermit *kein eigenständiges wirtschaftliches Ziel* verfolgt wird.

**Beispiel**

Ein Bäcker verkauft einer Hausfrau Brötchen. Die Hausfrau entrichtet das geforderte Entgelt. Der Bäcker bewirkt eine steuerbare Leistung (Lieferung), die Hausfrau hingegen nicht.

Eine Leistung ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nur dann steuerbar, wenn sie gegen *Entgelt* ausgeführt wird. Ihr muss demnach eine konkrete Gegenleistung des Leistungsempfängers gegenüberstehen, es muss ein Leistungsaustausch vorliegen. **Entgelt** ist nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

Eine Lieferung ist in § 3 Abs. 1 UStG definiert als die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand. Bei den Liefergegenständen handelt es sich um Sachen i. S. d. § 90 BGB, es kann sich aber auch um alle sonstigen Wirtschaftsgüter handeln, die im wirtschaftlichen Verkehr wie Sachen umgesetzt werden. Elektrizität, Gas und Dampfkraft sind zwar keine Sachen, wohl aber Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Verkehr wie Sachen behandelt werden. Die Versorgung mit Elektrizität stellt also eine Lieferung dar. Die Verschaffung der Verfügungsmacht beinhaltet regelmäßig die Übertragung des Eigentums an dem Liefergegenstand. Lieferungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nur dann steuerbar, wenn Sie im Inland ausgeführt werden. Der Ort der Lieferung muss also im Inland liegen. In Beförderungs- oder Versandungsfällen ist nach § 3 Abs. 6 UStG der Ort der Lieferung dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt.

**Lieferung****Ort der Lieferung**

**Sonstige Leistungen** sind alle Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 UStG). Beispiele für sonstige Leistungen sind Dienst-, Werk-, Vermittlungs- und Beförderungsleistungen, Vermietungen, Verpachtungen und Darlehensgewährungen. Ebenso wie bei einer Lieferung ist auch bei einer sonstigen Leistung der Ort der Leistung von Bedeutung: Nur wenn der Ort der sonstigen Leistung im Inland liegt, kann ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbarer Umsatz vorliegen. § 3a Abs. 1 UStG definiert als Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich den Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Dieser Grundsatz wird durch § 3a Abs. 2 bis 7 und der §§ 3b, 3e und 3f UStG allerdings vielfach durchbrochen.

**Sonstige Leistung**

### 5.5.2.3 Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb

Ein Grundsatz des deutschen Umsatzsteuersystems besteht darin, dass jede Leistung, die ein Endverbraucher im Inland empfängt, der deutschen Umsatzsteuer unterworfen wird. Ob die Leistung im Inland oder im Ausland erbracht wird, ist ohne Bedeutung. Hierdurch soll erreicht werden, dass alle miteinander konkurrierenden Produkte im gleichen Maßstab mit Umsatzsteuer belastet werden. Die Umsatzsteuer soll also wettbewerbsneutral sein. Dieser Grundsatz kann aber nur dann verwirklicht werden, wenn sichergestellt ist, dass alle eingeführten Produkte von der Umsatzsteuer erfasst werden. Dies geschieht technisch durch die Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer bzw. durch die Erhebung von Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb.

#### Einfuhrumsatzsteuer

Die **Einfuhrumsatzsteuer** entsteht gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG durch die Einfuhr von Gegenständen in das Zollgebiet. Dabei spielt es keine Rolle, *wer* die Gegenstände einführt bzw. aus welchem Grunde die Einfuhr geschieht. Die Einfuhrumsatzsteuer entsteht also auch, wenn *eine Privatperson* den Gegenstand einführen will. Insoweit wird der vorhin dargestellte Grundsatz, dass nur Unternehmer steuerbare Umsätze tätigen können, durchbrochen. *Einfuhrumsatzsteuer* entsteht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG nur bei der Einfuhr von Gegenständen aus *Drittländern* in das Zollgebiet. Bei den Drittländern handelt es sich um solche Länder, die nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft (EG) sind.

#### Innergemeinschaftlicher Erwerb

Bei einem Import aus einem *EG-Land* kann zwar keine Einfuhrumsatzsteuer entstehen, doch kann ein **innergemeinschaftlicher Erwerb** i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG vorliegen. Während die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer lediglich an die Voraussetzung der Einfuhr aus einem Drittland in das Zollgebiet (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) geknüpft ist, ist der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland an mehrere Voraussetzungen gebunden. Diese sind:

1. Der Erwerb muss *entgeltlich* erfolgen (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG).
2. Der Gegenstand muss bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines anderen EG-Landes (übriges Gemeinschaftsgebiet) in das Inland gelangen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG).
3. Der Erwerber muss entweder ein Unternehmer sein, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder es muss sich bei dem Erwerber um eine juristische Person handeln (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG). Klargestellt sei, dass viele juristische Personen zugleich Unternehmer sind. Dies gilt insbesondere für Kapitalgesellschaften (GmbH, AG).
4. Die Lieferung an den (inländischen) Erwerber muss durch einen (ausländischen) Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens erfolgen (§ 1a Abs. 1 Nr. 3 UStG).

Für den *innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge* gilt nicht die allgemeine Regelung des § 1a UStG, sondern die Sonderregelung des § 1b UStG. Die wichtigste Abweichung von der allgemeinen Regelung besteht darin, dass auch

ein *privater* Erwerber neuer Fahrzeuge im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs einen steuerbaren Umsatz tätigt.

Der *Ort* des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist in § 3d UStG abweichend von dem Ort der Lieferung in § 3 UStG geregelt. Nach § 3d Satz 1 UStG wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet desjenigen Mitgliedstaats bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland setzt also voraus, dass sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung im Inland befindet.

**Ort des innergemein-  
schaftlichen Erwerbs**

#### Beispiel

Der Mailänder Unternehmer U1 veräußert Waren an den Düsseldorfer Unternehmer U2 für 100.000 €. U1 versendet die Waren durch Übergabe an einen Spediteur von Mailand nach Düsseldorf.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher entgeltlicher Erwerb i. S. d. § 1a Abs. 1 UStG vor. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist nach § 3d Satz 1 UStG Düsseldorf. Der Erwerb ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbar.

Zur Klarstellung sei vermerkt, dass das UStG lediglich eine gleichartige Belastung aller Konkurrenzprodukte mit *deutscher*, nicht hingegen mit *deutscher und ausländischer* Umsatzsteuer bezweckt. Letzteres kann nur durch Entlastungsmaßnahmen seitens des Staates des Handelspartners erfolgen, was vielfach auch geschieht.

### 5.5.3 Steuerbefreiungen

Ist ein Umsatz steuerbar, so ist damit noch nicht geklärt, ob er auch Umsatzsteuer auslöst. Der Umsatz kann nämlich steuerfrei sein und damit keine Steuerpflicht auslösen. Steuerbarkeit ist somit eine notwendige, aber keine hinreichende Voraussetzung zur Auslösung der Steuerpflicht. Die Befreiungstatbestände befinden sich in dem umfangreichen Katalog des § 4 UStG sowie in den §§ 4b und 5 UStG. Hier können nur einige der wichtigsten dieser Vorschriften angesprochen werden.

Volkswirtschaftlich am bedeutsamsten ist die Steuerbefreiung der Exportumsätze. Hierbei handelt es sich vor allem um **Ausfuhrlieferungen** i. S. d. § 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 UStG und um **innergemeinschaftliche Lieferungen** i. S. d. § 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UStG. Beide Arten von Lieferungen sind dadurch gekennzeichnet, dass der Ort der Lieferung zwar im Inland liegt, dass der Liefergegenstand aber im Verlauf der Lieferung ins Ausland gelangt. Sie unterscheiden sich dadurch, dass der Liefergegenstand bei einer Ausfuhrlieferung in ein Drittlandsgebiet (Gebiet außerhalb der EG), bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung hingegen in ein anderes EG-Land (übriges Gemeinschaftsgebiet) gelangt. Trotz dieser Diffe-

**Ausfuhrlieferungen,  
innergemeinschaftliche  
Lieferungen**

renzung sind die Steuerfolgen bei beiden Arten von Lieferungen gleich: Die Lieferungen sind zwar steuerbar, aber steuerbefreit. Angemerkt sei, dass die Differenzierung im Gesetz vor allem deshalb vorgenommen wird, weil an die beiden Arten von Lieferungen unterschiedliche Pflichten der Steuerpflichtigen geknüpft sind.

#### Befreiungen im Geld- und Kapitalverkehr

Von der Umsatzsteuer befreit sind nach § 4 Nr. 8 UStG bestimmte Umsätze im Geld- und Kapitalverkehr. Hierunter fällt vor allem die Gewährung von Krediten. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Kapitalhingabe und -rückzahlung selbst keine steuerbaren Umsätze darstellen. Steuerbar ist vielmehr lediglich die Nutzungsüberlassung des Kapitals gegen Entgelt, d. h. gegen Zinsen, Provisionen oder Gebühren; nur die Nutzungsüberlassung fällt demnach auch unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8a UStG.

#### Beispiel

Unternehmer U1 (eine Bank oder ein anderes Unternehmen) gewährt Unternehmer U2 einen Kredit von 100.000 €. U2 zahlt vereinbarungsgemäß 10.000 € Zinsen an U1.

Nur die entgeltliche Nutzungsüberlassung des Geldes ist steuerbar. Das Entgelt besteht in 10.000 € Zinsen. Die Höhe des Entgelts ist aber ohne Bedeutung, da die sonstige Leistung des U1 steuerfrei ist.

Reine Geldzahlungen sind keine steuerbaren Umsätze, wohl hingegen der Verkauf ausländischer gesetzlicher Zahlungsmittel (etwa durch Kreditinstitute). Ein derartiger steuerbarer Verkauf ist aber nach § 4 Nr. 8b UStG steuerbefreit, wenn die Zahlungsmittel nicht wegen ihres Metallgehalts oder ihres Sammlerwerts umgesetzt werden.

Befreit sind auch viele typische Bankumsätze, so die Umsätze bzw. die Vermittlung der Umsätze von Geldforderungen, die Umsätze im Einlagengeschäft, im Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr und das Inkasso von Handelspapieren (§ 4 Nr. 8c und d UStG) sowie bestimmte in § 4 Nr. 8e und f UStG genau bezeichnete Wertpapierumsätze (einschließlich der Optionsgeschäfte). Zu beachten ist aber, dass nur die aufgeführten Bankgeschäfte befreit sind und nicht Bankgeschäfte schlechthin.

#### Vermietung und Verpachtung

Von der Umsatzsteuer befreit sind nach § 4 Nr. 12 UStG die *Vermietung und Verpachtung von Grundstücken* sowie einige in dieser Vorschrift definierte ergänzende Tatbestände. Der Grundstücksbegriff richtet sich grundsätzlich nach den Vorschriften des BGB. Zu einem Grundstück gehört neben dem Grund und Boden auch ein auf diesem errichtetes Gebäude; das Gebäude ist *wesentlicher Bestandteil* des Grundstücks. Für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG ist es nicht erforderlich, dass das ganze Grundstück vermietet oder verpachtet wird. Auch die Vermietung oder Verpachtung einzelner Gebäudeteile, z. B. einzelner Ladenlokale, Wohnungen oder Zimmer, ist befreit.

### 5.5.4 Bemessungsgrundlagen und Steuersätze

Die Höhe der zu entrichtenden Umsatzsteuer wird durch die Bemessungsgrundlagen und Steuersätze der jeweiligen Umsätze sowie durch den Vorsteuerabzug bestimmt. *Bemessungsgrundlage und Steuersatz sind für jeden Umsatz gesondert zu ermitteln.*

Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen und den innergemeinschaftlichen Erwerb ist das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). **Entgelt** ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung (Leistungsempfänger) aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die Höhe des Entgelts ergibt sich somit grundsätzlich aus der mit dem Leistungsempfänger vereinbarten Vergütung abzüglich der in diesem Betrag enthaltenen Umsatzsteuer. Erstellt der Leistende eine Rechnung, so wird in dieser das (Netto-)Entgelt ausgewiesen und anschließend die Umsatzsteuer gesondert hinzugerechnet. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet. Auf die Bezeichnung (Preis, Honorar, Gebühr etc.) kommt es nicht an. Rechnungszu- und -abschläge erhöhen bzw. vermindern das Entgelt.

#### Beispiel

	€
Listenpreis	100.000
./. verschiedene Rabatte	<u>./ 5.000</u>
	95.000
Zuschlag für Sonderwünsche	<u>15.000</u>
	110.000
19 % Umsatzsteuer	<u>20.900</u>
	130.900
Unter Abzug von 3 % Skonto zahlt der Kunde	126.973

Das Entgelt beträgt 110.000 € abzüglich 3 % Skonto. Es beläuft sich also auf 106.700 €. Die endgültige Umsatzsteuer beträgt  $(106.700 \cdot 19\% =) 20.273$  €.

Wird das *Entgelt in ausländischer Währung* entrichtet, so ist eine Umrechnung in € erforderlich. Die Umrechnung hat grundsätzlich nach den Durchschnittskursen des Monats zu erfolgen, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 16 Abs. 6 UStG). Die Durchschnittskurse werden vom Bundesminister der Finanzen monatlich im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Das Finanzamt kann eine Umrechnung zum Tageskurs gestatten, wenn die einzelnen Beträge durch Bankabrechnung belegt werden.

Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer ist nach § 11 Abs. 1 UStG grundsätzlich der Zollwert der eingeführten Gegenstände. Dem Zollwert bzw. dem Entgelt sind die außerhalb des Zollgebietes entrichteten Beträge an Eingangsabgaben, Steuern und sonstigen Abgaben hinzuzurechnen (§ 11 Abs. 3 UStG).

**Regelsteuersatz,  
ermäßigter Steuersatz**

Steuerpflichtige Umsätze unterliegen gem. § 12 Abs. 1 UStG grundsätzlich einem Steuersatz von 19 % (**Normal-** oder **Regelsteuersatz**). Für die in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführten Umsätze sieht das Gesetz aber einen **ermäßigten Steuersatz** von 7 % vor. Aus der Vielzahl der in dieser Vorschrift definierten Tatbestände soll hier nur kurz auf einige wenige eingegangen werden.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG unterliegen die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. In dieser Anlage sind insbesondere aufgeführt

- eine Vielzahl von Lebensmitteln,
- Holz,
- Waren des Buchhandels und Erzeugnisse des graphischen Gewerbes,
- Kunstgegenstände und Sammlungsstücke.

Die Steuersätze von 19 % bzw. 7 % sind auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden. Die auf den Bruttobetrag, d. h. die Bemessungsgrundlage zuzüglich der Umsatzsteuer, bezogenen Prozentsätze sind entsprechend niedriger. Sie betragen 15,97 % bzw. 6,54 %<sup>4</sup>.

**5.5.5 Vorsteuerabzug****Vorsteuern**

Als **Vorsteuern** abzugsfähig sind in erster Linie die einem *Unternehmer* von einem *anderen Unternehmer gesondert* in Rechnung gestellten Steuern für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Nur Rechnungen von *Unternehmern* berechtigen somit zum Vorsteuerabzug. Diese Rechnungen müssen die Umsatzsteuer *gesondert ausweisen*, d. h. die Umsatzsteuer muss *betragsmäßig* in der Rechnung erscheinen. Ein Ausweis lediglich des Steuersatzes genügt also grundsätzlich nicht. Auf Ausnahmen von diesem Grundsatz wird hier nicht eingegangen.

**Einfuhrumsatzsteuer**

Als Vorsteuer abzugsfähig ist außerdem die *Einfuhrumsatzsteuer*, die der Unternehmer für Gegenstände entrichtet hat, die für sein Unternehmen in das Inland eingeführt worden sind (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

**Steuern für den innergemeinschaftlichen Erwerb**

Als Vorsteuer ist schließlich die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen durch den Unternehmer für sein Unternehmen abzugsfähig (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG). Im Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist der Unternehmer also Schuldner der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb ent-

<sup>4</sup> Die exakten Prozentsätze lauten:  
 $\frac{0,19 \cdot 100}{1,19} = 15,96638$  und  $\frac{0,07 \cdot 100}{1,07} = 6,54206$ .



fallenden Umsatzsteuer, zugleich kann er aber diese Umsatzsteuer in gleicher Höhe als Vorsteuer von seiner Steuerschuld abziehen.

Vom *Vorsteuerabzug ausgeschlossen* sind gem. § 15 Abs. 2 UStG die Steuern, die (in der sich aus dem nachfolgenden Beispiel ergebenden Weise) mit steuerfreien Umsätzen im Zusammenhang stehen. **Ausschluss vom Vorsteuerabzug**

### Beispiel

A ist Eigentümer eines Mietwohnhauses. Ein Handwerker stellt ihm nach einer Reparatur des Mietshauses 1.000 € Umsatzsteuer in Rechnung.

A ist als Vermieter Unternehmer. Die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer erfüllt die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG. Dennoch ist diese Steuer gem. § 15 Abs. 2 UStG nicht als Vorsteuer abzugsfähig, da sie mit steuerfreien Umsätzen i. S. d. § 4 Nr. 12 UStG (Verpachtung und Vermietung von Grundstücken) zusammenhängt.

*Nicht alle Arten steuerfreier Umsätze führen zum Ausschluss des Abzugs der mit ihnen im Zusammenhang stehenden Vorsteuern.* Nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen nach § 15 Abs. 3 UStG insbesondere die nach § 4 Nr. 1 bis 7 UStG befreiten Umsätze. Steuerfreie Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 UStG) und innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UStG) führen somit nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug. *Durch die Kombination von Steuerfreiheit und Vorsteuerabzugsberechtigung ergibt sich eine vollständige Entlastung der Exporte von deutscher Umsatzsteuer.* In allen anderen Staaten der EG sowie in vielen Drittländern fällt bei der Einfuhr allerdings ausländische Umsatzsteuer an. **Ausnahme vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs**

*Nichtsteuerbare Umsätze führen grundsätzlich nicht nach § 15 Abs. 2 UStG zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug.* Stehen Vorsteuern mit im Ausland getätigten, d. h. also mit nichtsteuerbaren Umsätzen im Zusammenhang, so sind sie demnach abzugsfähig.

Führt ein Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze aus, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so muss er die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nichtabziehbare *aufteilen*. Nichtabziehbar ist nach § 15 Abs. 4 UStG der Teil der Vorsteuerbeträge, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Wie die wirtschaftliche Zurechnung zu erfolgen hat, regelt das Gesetz nicht. Verfügt das Unternehmen über eine brauchbare Kostenrechnung, so wird die Aufteilung zweckmäßigerweise anhand der Kostenträgerrechnung vorgenommen. **Teilweiser Ausschluss vom Vorsteuerabzug**

Ein Unternehmer ist grundsätzlich nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn ihm von einem *anderen Unternehmer* Umsatzsteuer *gesondert in Rechnung* gestellt worden ist. Ihm muss also eine *Rechnung* vorliegen. Sein Vertragspartner ist verpflichtet, ihm auf Verlangen eine Rechnung auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). Diese muss gem. § 14 Abs. 4 UStG *mindestens die folgenden Angaben enthalten*:

1. den vollständigen *Namen* und die vollständige *Anschrift* des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
2. die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte *Steuernummer*<sup>5</sup>,
3. das *Datum* der Ausstellung der Rechnung,
4. die *Rechnungsnummer*,
5. die *Art* und *Menge* der gelieferten Gegenstände bzw. die Art und der Umfang der sonstigen Leistung,
6. den *Zeitpunkt* der Lieferung oder sonstigen Leistung,
7. das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte *Entgelt*,
8. den anzuwendenden *Steuersatz* und den auf das Entgelt entfallenden *Steuerbetrag*.

Jede Rechnungsnummer darf von dem Rechnungsaussteller nur einmalig vergeben werden.

Eine **Rechnung** ist nach § 14 Abs. 1 UStG jedes *Dokument*, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. Es handelt sich um einen sehr weitgefassten Rechnungsbegriff. Er umfasst auch Belege über Gutschriften. Diese müssen dann - ebenso wie Rechnungen im engeren Sinne - alle oben aufgeführten und sich aus § 14 Abs. 4 UStG ergebenden Angaben enthalten. Rechnungen können sowohl in herkömmlicher Weise auf Papier als auch auf elektronischem Wege übermittelt werden. Im letzteren Fall müssen allerdings die Echtheit und die Unversehrtheit des Inhaltes der Rechnung gewährleistet sein. Wie diese Gewährleistung zu erfolgen hat, ergibt sich aus § 14 Abs. 3 UStG.

An Rechnungen über Kleinbeträge (Gesamtrechnungsbetrag bis 150 €) werden gemäß § 33 UStDV geringere Anforderungen gestellt als sich aus § 14 Abs. 4 UStG ergibt. Insbesondere braucht der Steuerbetrag nicht gesondert ausgewiesen zu werden, vielmehr reicht die Angabe des Bruttobetrag (einschließlich der Umsatzsteuer) sowie des Steuersatzes. Fahrausweise brauchen gemäß § 34 UStDV ebenfalls nicht alle Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG zu erfüllen, um als Rechnung anerkannt werden zu können.

---

<sup>5</sup> Anstelle der Steuernummer kann - falls vorhanden - auch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben werden. Näheres zur Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ergibt sich aus § 27a UStG. Hierauf wird in diesem Kurs nicht eingegangen.

### 5.5.6 Entstehung, Festsetzung und Entrichtung der Umsatzsteuer

Bei der Versteuerung von Lieferungen und sonstigen Leistungen **entsteht** die Steuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Das gilt auch für *Teilleistungen*. Der Begriff der Teilleistungen setzt voraus, dass eine Leistung teilbar ist und sie nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Ferner ist Voraussetzung, dass für die Teilleistungen Teilentgelte vereinbart werden. Steuerentstehung

#### Beispiel

Zwischen einem Bauunternehmer und einem Bauherrn wird ein Vertrag geschlossen, in dem sich der Bauunternehmer verpflichtet, den Rohbau eines Bürohauses zu errichten sowie den Innen- und Außenputz an diesem Gebäude vorzunehmen. Vertragsgemäß wird der Rohbau nach seiner Errichtung abgerechnet. Die Innen- und Außenputzarbeiten werden erst einige Monate später durchgeführt und anschließend gesondert abgerechnet.

Es liegen zwei Teilleistungen vor, für die Teilentgelte vereinbart werden. Die Steuerschuld für jede der beiden Teilleistungen entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die jeweiligen Teilleistungen ausgeführt werden.

**Steuerschuldner** ist nach § 13a Abs. 1 UStG

**Steuerschuldner**

- in Fällen der Lieferung und sonstigen Leistung der Unternehmer und
- im Falle des innergemeinschaftlichen entgeltlichen Erwerbs der Erwerber.

Was unter **Voranmeldungszeitraum** zu verstehen ist, ergibt sich aus § 18 Abs. 2 UStG. Danach ist grundsätzlich das Kalendervierteljahr Voranmeldungszeitraum. Beträgt die Umsatzsteuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 €, so ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum. Voranmeldungszeitraum

Der Unternehmer hat innerhalb von 10 Tagen nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraumes eine *Voranmeldung* nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung abzugeben, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (**Vorauszahlung**) *selbst zu berechnen hat* (§ 18 Abs. 1 UStG). *Er hat gleichzeitig die Vorauszahlung zu entrichten*. Das Finanzamt hat gem. § 46 UStDV i. V. m. § 18 Abs. 6 UStG dem Steuerpflichtigen auf Antrag die Fristen für die Abgabe der Voranmeldungen und für die Entrichtung der Vorauszahlungen um einen Monat zu verlängern (Dauerfristverlängerung). In diesen Fällen hat der Unternehmer nach § 47 Abs. 1 UStDV jährlich eine *Sondervorauszahlung* zu entrichten. Sie beträgt ein Elftel der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr. Voranmeldungen und Vorauszahlungen haben lediglich vorläufigen Charakter. Voranmeldung  
Vorauszahlung

**Jahressteuer**

Die Umsatzsteuer ist eine **Jahressteuer**; *Besteuerungszeitraum (Veranlagungszeitraum) ist das Kalenderjahr* (§ 16 Abs. 1 und 3 UStG). Daher muss der Unter-

nehmer nach Ablauf des Kalenderjahres eine *Jahressteuererklärung* abgeben. In ihr hat er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergibt, selbst zu errechnen (§ 18 Abs. 3 UStG). Ist die Steuerschuld laut Jahreserklärung höher als die sich aus den Voranmeldungen ergebende Summe der Steuerschulden desselben Jahres, so hat der Unternehmer den Unterschiedsbetrag innerhalb eines Monats nach Abgabe der Jahreserklärung zu entrichten (§ 18 Abs. 4 Satz 1 UStG). Ergibt sich hingegen ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Unternehmers, so wird dieser an ihn zurückgezahlt.

### 5.5.7 Buchhalterische Behandlung der Umsatzsteuer

Fallen Umsätze innerhalb einer Gewinneinkunftsart an, so stellt die aufgrund von Leistungen des Unternehmers entstehende Umsatzsteuer eine sonstige Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt dar. Die Entstehung der Umsatzsteuer ist also ein *erfolgsneutraler Vorgang*.

Erfolgsneutrale  
Behandlung

#### Beispiel

Bank (Kto. 113)	119 €	an Warenverkauf (Kto. 850)	100 €
		an Umsatzsteuer-Verbindlichkeit (Kto. 175)	19 €

Abziehbare Vorsteuern sind in diesen Fällen ebenfalls erfolgsneutral zu verbuchen (§ 9b Abs. 1 EStG); sie stellen sonstige Forderungen gegenüber dem Finanzamt dar.

#### Beispiel

Wareneinkauf (Kto. 390)	100 €		
Sonstige Forderung gegenüber Finanzamt (Vorsteuer, Kto. 155)	19 €	an Bank (Kto. 113)	119 €

### 5.5.8 Aufgaben zur Umsatzsteuer

#### Aufgabe 1

Die „International Constructions AG“ (IC) mit Sitz in Frankfurt entwickelt einen neuen Typ windbetriebener Kraftwerke mit der Markenbezeichnung „Giant“. Als Entwicklungsbeihilfe erhält die Gesellschaft von mehreren staatlichen Stellen insgesamt 1.500.000 €. Ihren Plan, drei derartige Kraftwerke auf Dächern der Frankfurter City zu installieren, muss sie mangels Nachfrage aufgeben. Nach langen vergeblichen Verkaufsanstrengungen gelingt es ihr schließlich, die Husumer „Wind-GmbH“ (W) für den Bau eines Kraftwerkes auf der Hallig Hooge zu gewinnen. Sie liefert ein Kraftwerk mit einem Rechnungsbetrag von 20 Mio € plus 3,8 Mio € Mehrwertsteuer im Januar des Jahres 2009 und erhält wenig später eine Gutschrift auf ihrem Bankkonto von 10 Mio €. Im April des Jahres 2009 stellt W

die Zahlungen ein. Ihr Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird vom zuständigen Gericht mangels Masse abgelehnt. Resigniert beschließt der Vorstand der IC, „Giant“ aus dem Angebotsprogramm zu streichen.

Die IC erwirbt nunmehr von einem dänischen Konkurrenzunternehmen eine Lizenz zum Bau kleiner Windkraftwerke. Bereits im Herbst des Jahres 2009 gelingt es ihr, zehn dieser Kraftwerke zum Stückpreis von 50.000 € (netto) im Inland zu installieren. Noch vor Jahresende werden die Rechnungen von den Abnehmern unter Abzug von insgesamt netto 12.000 € Skonti beglichen.

Der Vorstand der IC ist der Ansicht, dass die Gesellschaft im Jahre 2009 für die Lieferung von Windkraftwerken keine Umsatzsteuer zu entrichten habe. Zur Begründung führt er aus, dass die IC durch die Entwicklung von Giant und den Verkauf eines Exemplars an W insgesamt 30 Mio € Verluste erlitten habe. In den Folgejahren will der Vorstand der IC die steuerbaren Umsätze um die an das dänische Unternehmen zu zahlenden Lizenzgebühren kürzen. Er ist der Ansicht, bei den Lizenzgebühren handelte es sich um durchlaufende Posten. Die Lizenzgebühren sind in den Rechnungen an die Abnehmer der Kraftwerke jeweils gesondert aufgeführt worden. Unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem dänischen Unternehmen und den einzelnen Abnehmern sind nicht hergestellt worden.

Es sind die umsatzsteuerlichen Folgen des geschilderten Sachverhalts bei der IC zu untersuchen.

**Lösungshinweis:** Lesen Sie bitte zusätzlich zu den aus der bisherigen Lektüre dieses Lehrbriefs bekannten umsatzsteuerlichen Vorschriften noch § 10 Abs. 1, Sätze 3 - 5 und § 17 Absätze 1 und 2 UStG.

## Aufgabe 2

Der Lebensmittel-Einzelhändler Willy Weinrich (W) besitzt in Dortmund ein Wohn- und Geschäftsgebäude, das im Jahre 2009 wie folgt genutzt wird:

Erdgeschoss: Laden und Lager des W 150 m<sup>2</sup>

1. Stock: Vermietet an einen Steuerberater 150 m<sup>2</sup>.
2. Stock: Vermietet an einen privaten Mieter 120 m<sup>2</sup>.

W lässt im Jahre 2009 seinen Laden renovieren. Von verschiedenen Handwerkern werden ihm insgesamt 4.000 € Mehrwertsteuern in Rechnung gestellt. Ebenfalls im Jahre 2009 lässt W den Außenanstrich des Hauses erneuern. Der die Arbeit ausführende Malermeister stellt ihm 20.000 € Entgelt plus 3.800 € Mehrwertsteuer in Rechnung. Letztlich lässt W im Jahre 2009 im gesamten Haus die Heizung erneuern. Er erhält hierfür eine Rechnung über 15.000 € plus 2.850 € Mehrwertsteuer.

Nehmen Sie zu der Frage Stellung, ob W die ihm in Rechnung gestellten Vorsteuern von seiner Steuerschuld des Jahres 2009 abziehen kann. Sollte W über Gestaltungswahlrechte verfügen, untersuchen Sie, wie er diese am vorteilhaftesten nutzen kann.

## 6 Grundfragen der betrieblichen Steuerpolitik

### 6.1 Steuerpolitik im Rahmen der Unternehmenspolitik

#### 6.1.1 Betriebliche Steuerpolitik, steuerliche Aktionsparameter

##### Betriebliche Steuerpolitik, betriebliche Steuerplanung

Die **betriebliche Steuerpolitik** (nachfolgend meist nur „Steuerpolitik“ genannt) ist Teil der allgemeinen Unternehmenspolitik. Sie ist zugleich der Kernbereich des universitären Faches „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“, das mittlerweile an fast allen wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten bzw. Fachbereichen gelehrt wird. Die betriebliche Steuerpolitik kann als die *zielgerichtete, d. h. planmäßige Ausnutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten* verstanden werden. Anstelle des Begriffs der betrieblichen Steuerpolitik wird deshalb häufig auch der der **betrieblichen Steuerplanung** (nachfolgend meist nur „Steuerplanung“ genannt) verwendet.

##### Steuerliche Aktionsparameter

Die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten (**steuerliche Aktionsparameter**) lassen sich in drei Gruppen gliedern, und zwar in

1. steuerliche Wahlrechte,
2. steuerliche Ermessensspielräume und
3. steuerlich orientierte Sachverhaltsgestaltungen.

##### Steuerliche Wahlrechte

**Steuerliche Wahlrechte** sind Wahlmöglichkeiten, die in einem Gesetz oder in einer Verwaltungsanweisung ausdrücklich eingeräumt werden. Sie ermöglichen den Steuerpflichtigen bei gegebenem Sachverhalt die Wahl zwischen zwei oder mehreren Steuerfolgen. Steuerliche Wahlrechte gibt es in weiten Bereichen des Steuerrechts. Besonders verbreitet sind sie bei den Ertragsteuern und hier vor allem im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung.

##### Ermessensspielräume

**Ermessensspielräume** sind Wahlmöglichkeiten, die nicht ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sind, sich aber faktisch ergeben. Sie können auf unbestimmten Rechtsbegriffen, aber auch auf einer ungeklärten Rechtslage beruhen. Von Ermessensspielräumen soll hier nur dann gesprochen werden, wenn der Rahmen des rechtlich Vertretbaren nicht gesprengt wird. Ein bewusster Verstoß gegen eine Rechtsnorm hingegen soll als illegale Praktik bezeichnet werden. Illegale Praktiken werden grundsätzlich nicht behandelt.

##### Steuerlich orientierte Sachverhaltsgestaltungen

**Steuerlich orientierte Sachverhaltsgestaltungen** können sowohl alle betrieblichen Aufbauelemente als auch die betrieblichen Funktionen betreffen. So hat die



Besteuerung häufig Einfluss auf die Wahl der Rechtsform (Aufbauelement) oder auch auf die Art der Finanzierung (Funktion).

## 6.1.2 Steuerliche Partialplanung und integrierte Steuerplanung

### 6.1.2.1 Problemstellungen und Begriffe

Soll das betriebliche Geschehen optimal gestaltet werden, so ist dies nur durch eine *Simultanplanung aller Teilbereiche* möglich. Dieser stehen in der betrieblichen Praxis *unüberwindliche Schwierigkeiten* entgegen, da die erforderliche Kenntnis aller für die Zukunft zu erwartenden Daten nicht, auch nicht im Schätzwege, erreichbar ist. Als Ausweg bleibt nur die Möglichkeit, eine *Teilplanung (Partialplanung)* einzelner betrieblicher Bereiche vorzunehmen. Die *Teilplanungen* sind dann *iterativ* aufeinander abzustimmen.

Simultanplanung

Partialplanung

Es stellt sich die Frage, in welcher Weise die Besteuerung im Rahmen der betrieblichen Planung berücksichtigt werden kann. Es sind *zwei* Fälle zu unterscheiden, die wie folgt gekennzeichnet werden können:

1. Der *Sachverhalt* nichtsteuerlicher Art ist gegeben;
2. Der *Sachverhalt* soll *planerisch gestaltet* werden.

Im *ersten Fall* kann eine rein steuerliche Partialanalyse für die sich eventuell aus dem Sachverhalt ergebenden steuerlichen Wahlrechte (z. B. steuerliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte) durchgeführt werden. Das mit Hilfe dieser Analyse ermittelte Optimum kann dann als steuerlicher Teilplan in die Planung der übrigen Bereiche des Betriebes einbezogen werden. Die Erstellung derartiger steuerlicher Teilpläne wird als **steuerliche Partialplanung** oder als **autonome Steuerpolitik** bezeichnet.

Steuerliche Partialplanung, autonome Steuerpolitik

Im *zweiten Fall* sind die Steuerfolgen als Daten innerhalb der möglichen Sachverhaltsgestaltungen zu berücksichtigen. Die Steuerplanung ist in derartigen Fällen in eine andere betriebliche Teilplanung, z. B. die Finanzplanung, zu integrieren. Diese Art der Planung wird als **integrierte Steuerplanung** bzw. als **integrierte Steuerpolitik** bezeichnet. Gibt es bei der Wahl zwischen mehreren Gestaltungsmöglichkeiten nichtsteuerlicher Art zugleich steuerliche Aktionsparameter, so kann die Planung in zwei Stufen vorgenommen werden. Auf der ersten wird im Rahmen einer steuerlichen Partialplanung die optimale Ausnutzung der steuerlichen Aktionsparameter ermittelt. Bei dem sich auf der zweiten Stufe anschließenden Vergleich der nichtsteuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten miteinander wird von der optimalen Ausnutzung dieser steuerlichen Aktionsparameter ausgegangen. Nunmehr werden auch die nicht durch Aktionsparameter beeinflussbaren und bisher nicht berücksichtigten Steuerfolgen der miteinander zu vergleichenden

Integrierte Steuerplanung, integrierte Steuerpolitik

Gestaltungsmaßnahmen berücksichtigt. An die steuerliche Partialplanung (erste Stufe) schließt sich somit eine integrierte Planung (zweite Stufe) an.

### Beispiel

Die Geschäftsleitung eines Unternehmens steht vor der Wahl, eine Datenverarbeitungsanlage entweder zu kaufen oder zu leasen. Bei Kauf ergeben sich unterschiedliche steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten. Weitere steuerliche Aktionsparameter bestehen nicht.

Für die Alternative „Kauf“ ist die optimale Gestaltung der Abschreibungen zu ermitteln (erste Stufe). Diese ist anschließend beim Vorteilsvergleich von Kauf und Leasing im Fall des Kaufs zu berücksichtigen (zweite Stufe). In dem Vergleich der Alternativen Kauf und Leasing miteinander sind nunmehr auch alle bisher nicht berücksichtigten und durch steuerliche Wahlrechte nicht beeinflussbaren Steuerfolgen zu berücksichtigen.

### 6.1.2.2 Anwendungsbereiche

#### Steuerbilanzpolitik

Der Hauptanwendungsfall einer steuerlichen *Partialplanung* dürfte der der *Steuerbilanzpolitik* sein. Hierbei handelt es sich um den zielgerichteten Einsatz steuerbilanzieller Wahlrechte und Ermessensspielräume. Bei Erstellung der Steuerbilanz ist das zu bilanzierende und zu bewertende betriebliche Geschehen bereits Vergangenheit, der reale Sachverhalt ist damit abgeschlossen.

Eine *integrierte Steuerplanung* ist bei allen konstitutiven betrieblichen Entscheidungen erforderlich. Zu nennen sind hier vor allem

- die Wahl oder der Wechsel der *Rechtsform* und
- *Standortentscheidungen*.

#### Rechtsformwahl

So sind bei der *Wahl der Rechtsform* die Steuerwirkungen mit zu berücksichtigen. Häufig bestehen innerhalb der einzelnen Rechtsformen Gestaltungsmöglichkeiten. Es sind dann vorab die Suboptima innerhalb der Rechtsformen zu ermitteln. Diese sind in den sich anschließenden Rechtsformvergleich einzubeziehen.

### Beispiel

A beabsichtigt ein Einzelhandelsgeschäft zu eröffnen. Er erwägt, entweder ein Einzelunternehmen oder eine GmbH zu gründen. Bei Gründung einer GmbH hat er die Möglichkeit, die für seinen privaten Bedarf erforderlichen Mittel entweder in der Form von Ausschüttungen oder von Gehältern der GmbH zu entnehmen.

Innerhalb der Rechtsform der GmbH ist zu ermitteln, ob und ggf. in welchem Verhältnis zueinander die Zahlungen der GmbH an A in der Form von Ausschüttungen und in der Form von Gehältern erfolgen sollen. Erst wenn das Optimum dieser Gestaltungsmaßnahmen ermittelt ist, ist es sinnvoll, einen Vergleich der beiden in Betracht kommenden Rechtsformen durchzuführen.

Bei *Standortentscheidungen* spielen steuerliche Faktoren vor allem dann eine Rolle, wenn es sich um eine Standortwahl im internationalen Bereich handelt. In diesem Zusammenhang spielen insbesondere die in den jeweiligen Ländern erhobenen Steuerarten, die Steuersätze, aber auch Abschreibungsmodalitäten und steuerliche Begünstigungsvorschriften eine erhebliche Rolle. Auch innerhalb der Bundesrepublik Deutschland gibt es standortbezogene steuerliche Einflussfaktoren. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang vor allem die unterschiedlichen Gewerbesteuer-Hebesätze in den einzelnen Gemeinden.

**Standortwahl**

Steuern können auch im Rahmen *funktionaler* betrieblicher Entscheidungen zu berücksichtigen sein. Als betriebliche *Funktionen* sind die Beschaffung, die Produktion und der Absatz sowie die Investition und Finanzierung zu nennen. Steuern spielen vor allem bei *Investitions- und Finanzierungsentscheidungen* eine Rolle. So kann aus einer ohne Berücksichtigung von Steuern vorteilhaften Investition unter Berücksichtigung der Steuern eine nachteilige werden. Es lässt sich zeigen, dass aber auch der umgekehrte Fall eintreten kann, dass also aus einer ohne Steuern nachteiligen Investition unter Berücksichtigung der Steuern eine vorteilhafte Investition werden kann. Dieser Fall ist bekannt unter dem Begriff des „Steuerparadoxon“. In Anbetracht der aufgezeigten Zusammenhänge ist es einleuchtend, dass Steuern bei Entscheidungen der genannten Art berücksichtigt werden sollten.

**Steuern im Rahmen funktionaler Entscheidungen**

**Steuerparadoxon**

### 6.1.3 Zur Ermittlung der Steuerzahlungen im Rahmen der Steuerplanung

Die hohe steuerliche Belastung der Unternehmen erfordert eine sorgfältige Steuerplanung. Diese beinhaltet eine *genaue Beachtung der Rechtsordnung* im Rahmen der steuerlichen Analyse. Beim Vergleich unterschiedlicher Gestaltungsmöglichkeiten sind demnach *grundsätzlich alle Steuern*, die durch die jeweilige Maßnahme ausgelöst werden, in den Vergleich einzubeziehen. Ist aber geklärt, dass sich einzelne Rechtsnormen auf alle Alternativen *in gleicher Weise* auswirken, Vor- oder Nachteile insoweit also bei keiner Gestaltungsmöglichkeit auftreten, können diese aus der Betrachtung ausgeschlossen werden. Gleiches gilt, wenn feststeht, dass der Einfluss der Steuerbelastung auf den Vergleich vernachlässigbar gering ist. Diese Frage ist allerdings vor der Entscheidung über die Nichtberücksichtigung sorgfältig zu prüfen.

**Genaue Beachtung der Rechtsordnung**

Zur Beurteilung der Vorteilhaftigkeit von Gestaltungsmaßnahmen ist demnach oft die Berücksichtigung einer Vielzahl von Steuerzahlungen unterschiedlicher Steuerarten erforderlich. Es stellt sich die Frage, in welcher Weise die Steuerzahlungen ermittelt werden sollen.

Aus dem Schrifttum sind drei unterschiedliche Arten der Ermittlung bekannt, und zwar

- eine grobe Schätzung der Steuerzahlungen ohne Berücksichtigung der vielfachen Verästelungen des Steuerrechts,
- eine Ermittlung durch Veranlagungssimulation,
- eine mathematische Erfassung.

Eine *grobe Schätzung* der Steuerzahlungen kann zu Fehlschlüssen führen. Sie ist somit für planerische Entscheidungen ungeeignet, von ihr kann nur abgeraten werden.

#### Veranlagungssimulation

Bei der *Veranlagungssimulation* werden die Steuerfolgen der in den Vergleich einzubeziehenden Gestaltungsmöglichkeiten mit Hilfe fiktiver Veranlagungen ermittelt. Dies geschieht für alle in Betracht kommenden Steuerarten gesondert. Die Summe der Wirkungen aller Steuerarten ergibt dann die Gesamtwirkung einer Gestaltungsmöglichkeit. Dieses in der Steuerberatungspraxis weitverbreitete Verfahren ist allerdings umständlich und zeitraubend, weil bei jeder Modifikation einer Steuerbemessungsgrundlage erneut eine Veranlagungssimulation erforderlich ist. Im Rahmen rechnergestützter Veranlagungssimulationen dürfte der so entstehende Nachteil allerdings nicht sehr groß sein. Ein anderer Nachteil kann aber auch durch rechnergestützte Veranlagungssimulation nicht beseitigt werden. Er besteht darin, dass die gegenseitigen Wechselwirkungen der Veränderung von steuerlichen Bemessungsgrundlagen infolge von Steuergestaltungsmaßnahmen nicht sichtbar werden. Diesen Nachteil der Veranlagungssimulation vermeiden die mathematischen Verfahren der Erfassung von Steuerwirkungen.

#### Mathematische Erfassung

Ansätze zur *mathematischen Erfassung* von Steuerwirkungen gibt es bereits seit längerem. Sie betrafen zunächst nur Teilaspekte betrieblichen Geschehens. So wurden z. B. die Steuerwirkungen bestimmter Finanzierungsmaßnahmen mathematisch erfasst. Methoden zur Berücksichtigung der steuerlichen Wirkungen beliebiger betrieblicher Dispositionen sind Ende der sechziger und Anfang der siebziger Jahre des vergangenen Jahrhunderts sowohl von *Rose* mit der *Teilsteuerrechnung* als auch vom *Verfasser* mit den auf *Gesamtbelastungsformeln* aufbauenden Steuerbelastungsvergleichen entwickelt worden. Beide Methoden ermöglichen eine einfache Ermittlung der Jahressteuerbelastung alternativer Gestaltungsmaßnahmen. Berücksichtigt werden in diesen Verfahren ausschließlich Steuerfolgen bestimmter laufend veranlagter Steuerarten. Die Rechenmethoden sind allerdings darüber hinaus für beliebige Steuerarten offen.

#### Teilsteuerrechnung, Gesamtbelastungsformeln

Sind im Rahmen eines Vorteilsvergleichs außer Steuerzahlungen auch andere Zahlungen, wie z. B. Zinsen, zu berücksichtigen, so können diese gesondert neben den sich aus der Teilsteuerrechnung bzw. den Jahresbelastungsformeln ergebenden Beträgen in den Kalkül einbezogen werden. Sind die Jahresbelastungswerte ermittelt worden, so müssen diese ggf. in einem zweiten Verfahrensschritt in einem mehrperiodigen Belastungsvergleich einbezogen werden.

### 6.1.4 Planungszeitraum - Vergleichszeitraum

Für den planmäßigen Einsatz steuerlicher Gestaltungsmaßnahmen, d. h. für eine aktive Steuerpolitik, ist die Kenntnis des Zeitraumes, für den geplant werden soll (**Planungszeitraum**), unerlässlich. Die Bestimmung des Planungszeitraumes gehört seit Jahrzehnten zu den umstrittenen Fragen der betriebswirtschaftlichen Theorie, insbesondere der Investitionstheorie. Letztlich nicht befriedigend lösbar ist das Problem der Zahlungen, die jenseits des Planungshorizonts anfallen, aber bereits im Planungszeitraum verursacht werden. Diese Zahlungen beeinflussen nämlich die Höhe des am Ende des Planungszeitraumes vorhandenen Vermögens, dessen Kenntnis für den der Planung zugrunde liegenden Vorteilsvergleich unerlässlich ist.

Planungszeitraum

Bei einer rein *steuerlichen Partialplanung* ist das Problem der Bestimmung des Planungszeitraumes weitgehend entschärft. Der Grund liegt darin, dass sich das Problem der Zahlungen jenseits des Planungshorizonts häufig nicht stellt. Oft dürfte es nämlich möglich sein, den Planungszeitraum von vornherein so festzulegen, dass sämtliche entscheidungsrelevanten Steuerzahlungen innerhalb dieses Zeitraumes anfallen. Ist z. B. zu entscheiden, ob eine Maschine linear-gleichbleibend oder aber geometrisch-degressiv abgeschrieben werden soll, so ist es sinnvoll, als Planungszeitraum die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer festzulegen. Es ist zu erwarten, dass innerhalb dieses Zeitraumes sämtliche für die Entscheidung relevanten Steuerzahlungen entstehen werden.

Als *Planungszeitraum einer autonomen Steuerpolitik* kann mithin vielfach der Zeitraum festgelegt werden, für den unterschiedliche steuerliche Wirkungen der Vergleichsmaßnahmen feststellbar sind (**Vergleichszeitraum**). Dieser beginnt mit dem Zeitpunkt der Durchführung der Gestaltungsmaßnahme und endet mit dem Zeitpunkt, ab dem keine unterschiedlichen steuerlichen Folgen mehr auftreten. Dieses Verfahren kann allerdings in Einzelfällen Planungen über Jahrzehnte erfordern. In der Regel ist der Vergleichszeitraum aber wesentlich kürzer. In den Fällen, in denen im Rahmen einer steuerlichen Partialplanung der Vergleichszeitraum unabsehbar oder für eine sinnvolle Planung zu lang ist, muss geprüft werden, welche Festlegung des Planungszeitraumes am zweckmäßigsten ist.

Vergleichszeitraum

### 6.1.5 Unsichere Erwartungen im Rahmen der Steuerpolitik

Wirtschaftliches Planen erfordert das Vorausschätzen künftiger wirtschaftlicher Entwicklungen. Diese aber sind nicht mit Sicherheit vorhersehbar, ihre Prognose ist vielmehr mit Unsicherheit behaftet. Das sich hieraus ergebende Problem der *Entscheidungen unter Unsicherheit* gehört zu den schwierigsten der Betriebswirtschaftslehre. Da die Höhe der Steuerschulden von wirtschaftlichen Entwicklungen abhängt, scheint dem Problem der Unsicherheit auch im Rahmen der betrieblichen Steuerpolitik große Bedeutung beizulegen zu sein. Dass die tatsächliche Bedeutung wesentlich geringer ist, sollen die nachfolgenden Ausführungen erweisen.

Entscheidungen unter  
Unsicherheit

**Steuerbelastungs-  
differenzen  
von Fehlprognosen  
häufig unbeeinflusst**

Der eine Grund für diese Behauptung liegt darin, dass die Höhe der Belastungsdifferenzen zwischen alternativen Gestaltungsmöglichkeiten durch unterschiedliche wirtschaftliche Entwicklungen des Datenkranzes vielfach nicht berührt wird. Das gilt immer dann, wenn bei keiner der Gestaltungsmöglichkeiten steuerliche Verluste oder progressive Steuertarife eine Rolle spielen. Lediglich Verluste oder progressive Steuersätze können nämlich Veränderungen der Steuerbelastungsdifferenzen zwischen alternativen Gestaltungsmöglichkeiten bei unterschiedlichen Zukunftslagen bewirken. Sieht man von gesetzgeberischen Änderungen des Steuertarifs ab, so sind beachtenswerte Änderungen des Steuersatzes im Rahmen von steuerlichen Partialanalysen derzeit nur bei der Einkommensteuer zu verzeichnen. Einkommensteuerliche Progressionseffekte treten aber nur für Einkommen bis zu rd. 52 T€ (in 2009) bzw. 106 T€ bzw. rd. 53 T€ (in 2010) bei unverheirateten und bis zu rd. 104 T€ bei verheirateten Steuerpflichtigen auf. Nur bis zu diesen Einkommenshöhen können sich somit unterschiedliche wirtschaftliche Entwicklungen auf die Höhe der Steuerbelastungsdifferenz auswirken. Seit dem Jahre 2007 ist zu beachten, dass für Einkommenssteile, die zu versteuernde Einkommen von 250.000 € bzw. 500.000 € übersteigen, ein Spitzensteuersatz von 45 % anzuwenden ist. Sind bei allen Alternativen und allen für möglich erachteten wirtschaftlichen Entwicklungen die angeführten Einkommen überschritten, so haben die unsicheren Erwartungen keinen bzw. nur sehr geringen Einfluss auf die Höhe der Steuerbelastungsdifferenzen. Das hat zur Folge, dass ein exakter oder annähernd exakter steuerlicher Vorteilsvergleich auch bei unsicheren Erwartungen möglich ist.

Ein exakter Vorteilsvergleich kann aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass bei Eintritt bestimmter Erwartungslagen einzelne Gestaltungsmöglichkeiten gegen die Nebenbedingung der Aufrechterhaltung der Liquidität verstoßen können. Dieser Frage muss dann im Rahmen einer Liquiditätsplanung nachgegangen werden. Hierbei müssen die Gesamtzahlungen der Alternativen berücksichtigt werden; die Kenntnis der Belastungsdifferenzen allein reicht dann nicht aus.

**Entscheidung über Aus-  
nutzung von Wahlrech-  
ten hinausschiebbar**

Der andere Grund für die vergleichsweise geringe Bedeutung des Unsicherheitsproblems im Rahmen der Steuerplanung liegt darin, dass zumindest über zeitliche Steuerverlagerungen mit Hilfe von Bewertungswahlrechten häufig erst dann entschieden zu werden braucht, wenn die Unsicherheit bereits völlig oder doch weitgehend beseitigt ist. Selbst wenn progressive Steuersätze oder Verluste vorliegen, spielt dann das Unsicherheitsproblem keine Rolle. Der Grund für die zwischenzeitlich eingetretene Sicherheit besteht darin, dass die Entscheidung über eine zeitliche Steuerverlagerung erst bei Einreichung der Steuererklärung getroffen zu werden braucht. Das aber ist i. d. R. erst ein Jahr, oftmals auch anderthalb Jahre nach Ablauf des Jahres der Fall, für das die Erklärung zu erstellen ist (Veranlagungszeitraum). So reicht es z. B. vielfach aus, über Bewertungswahlrechte für das Jahr 1 erst im Frühjahr des Jahres 3 zu entscheiden. Dann aber liegen die wirtschaftlichen Ergebnisse für die Jahre 1 und 2 dem Steuerpflichtigen bereits vor. Zumindest für das Jahr 3 dürften zudem hinsichtlich der Steuerbemessungsgrundlagen zuverlässige Prognosen möglich sein. Zum Planerstellungszeitpunkt im Frühjahr des Jahres 3 hat der Steuerpflichtige somit für drei Jahre des Planungszeitraumes bereits Kenntnis des tatsächlichen Sachverhalts oder doch Anhaltspunkte für eine hinreichend genaue Prognose.



## 6.2 Ziele und Vorteilskriterien im Rahmen der Steuerplanung

### 6.2.1 Endvermögensmaximierung, Konsummaximierung, Wohlstandsmaximierung

**Vorteilskriterien** für die Beurteilung steuerlicher Gestaltungsmaßnahmen müssen aus den Zielen des Steuerpflichtigen, die ihrerseits wiederum auf verschiedenartigen Handlungsmotiven beruhen können, ableitbar sein. *Handlungsmotive* können nichtmonetärer, sie können aber auch monetärer Art sein. Nichtmonetär ist beispielsweise das Prestigemotiv. Als monetäre Motive kommen etwa das Verlangen nach dem Besitz eines höheren Vermögens oder der Wunsch nach einer Steigerung des Konsums in Betracht. Nichtmonetäre Motive dürften vermutlich nur selten die Antriebskraft für steuerplanerische Entscheidungen sein. Sie sollen deshalb aus den weiteren Überlegungen ausgeklammert werden.

Um planvoll handeln zu können, müssen die oft verschwommenen Motive in klar definierte *Ziele*, hier also in *monetäre Ziele*, transformiert werden. Als **Ziele** monetärer Art kommen in Betracht:

- die Maximierung des Endvermögens (Endvermögensmaximierung),
- die Maximierung der für Konsumzwecke zur Verfügung stehenden Mittel (Konsummaximierung),
- eine Kombination der beiden genannten Ziele (Wohlstandsmaximierung).

Im Fall der **Endvermögensmaximierung** will der Handelnde bei vorgegebener jährlicher Konsumentnahme sein Vermögen am Ende des Planungszeitraumes maximieren. Zielgröße ist also das Endvermögen am Planungshorizont. Unbeeinflusst vom Zielerreichungsgrad ist hingegen die Höhe der für Konsumzwecke vorgesehenen Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen.

Im Fall der **Konsummaximierung** will der Handelnde während des Planungszeitraumes seine Konsumentnahme bzw. die für Konsumzwecke vorgesehenen Ausschüttungen maximieren. Hierbei geht er von einem vorgegebenen Endvermögen am Planungshorizont aus, d. h. das Endvermögen wird unabhängig von der Höhe der Entnahmen bzw. Ausschüttungen geplant. Die Zielsetzung der Konsummaximierung ist nicht eindeutig, vielmehr sind unterschiedliche Varianten denkbar. So kann das konkrete Ziel darin bestehen,

- einen konstanten oder
- einen gewichteten

Entnahmestrom (Ausschüttungsstrom) zu maximieren. Im ersten Fall ist also die Höhe der Entnahmen während des ganzen Planungszeitraumes konstant. Im zweiten Fall hingegen werden die Entnahmen innerhalb des Planungszeitraumes hin-

sichtlich des von ihnen ausgehenden Nutzens unterschiedlich gewichtet. So wird regelmäßig davon ausgegangen, dass eine Entnahme im Jahre 01 einen größeren Nutzen erbringt als eine gleich hohe Entnahme im Jahre 02.

#### Wohlstandsstreben

Beim **Wohlstandsstreben**, als dritter Zielsetzung, sind sowohl Konsum als auch Vermögen variabel. Das Streben des Handelnden richtet sich auf die Erlangung von beidem. Da Konsum und Vermögen aber nicht gleichzeitig maximiert werden können, setzt Wohlstandsstreben eine Austauschregel zwischen beiden Zielen voraus. Derartige Austauschregeln zwischen Konsumstreben einerseits und Vermögensstreben andererseits hängen von den individuellen Nutzenfunktionen des Handelnden ab. Generell gültige Austauschregeln können demnach nicht ermittelt werden. Damit kann auch keine Zielfunktion für das Wohlstandsstreben, die allgemeingültig wäre, abgeleitet werden.

### 6.2.2 Endvermögensmaximierung

#### Endvermögensmaximierung

Endvermögensmaximierung, Konsummaximierung und Wohlstandsmaximierung können als Ziele auf der obersten monetären Zielebene bezeichnet werden. Von diesen drei möglichen Zielen wird nachfolgend nur das erstgenannte, d. h. also das Ziel der Endvermögensmaximierung, weiter betrachtet. Der Grund liegt darin, dass die beiden anderen Ziele - wie bereits ausgeführt - nicht allgemeingültig bestimmbar sind, vielmehr der Konkretisierung im individuellen Einzelfall bedürfen.

Bestehen  $j$  Gestaltungsmöglichkeiten ( $j = 1, 2, \dots, m$ ), so sind im Rahmen eines Vorteilsvergleichs deren Endvermögen (EV) miteinander zu vergleichen. Bei zielgerechtem Verhalten ist die Alternative mit dem höchsten Endvermögen zu wählen:

$$(1) \quad EV_j \rightarrow \text{Max!}$$

Das Endvermögen wird durch die Summe der Einzahlungen ( $Ze^*$ ) nach Abzug der Summe der Auszahlungen ( $Za^*$ ) bis zum Ende des Planungszeitraumes bestimmt. Sind Zahlungen noch jenseits des Planungshorizonts zu erwarten, so besteht am Ende des Planungszeitraumes ein Restwert ( $R$ ). Beträgt der Planungszeitraum  $t$  Jahre ( $t = 0, 1, 2, \dots, n$ ), so kann das Endvermögen am Planungshorizont wie folgt geschrieben werden.

$$(2) \quad EV = \sum_{t=0}^n (Ze_t^* - Za_t^*) + R.$$

Der Restwert  $R$  gibt den abgezinste Wert der Einzahlungen und Auszahlungen von jenseits des Planungshorizonts am Planungshorizont an. Seine Schätzung kann im Einzelfall außerordentlich problematisch sein.

Unterschiedliche Gestaltungsmaßnahmen führen zu unterschiedlichen Zahlungsreihen. Als Konsequenz hieraus ergeben sich bei der Endvermögensmaximierung unterschiedliche betriebliche Investitionen, da annahmegemäß der Konsum von der Wahl der Gestaltungsmaßnahmen nicht beeinflusst wird. Bei diesen **Differenzinvestitionen**, häufig auch **Supplementinvestitionen** genannt, kann es sich sowohl um **Realinvestitionen** (z. B. Anschaffung eines Grundstücks, einer Maschine, Herstellung eines Gebäudes) als auch um **Finanzinvestitionen** (z. B. Erhöhung der Bankguthaben oder Abbau von Verbindlichkeiten) handeln.

Differenz-, Supplement-, Real-, Finanzinvestitionen

Bei einer *autonomen Steuerpolitik* erfolgen die Differenzinvestitionen stets in der Form von Finanzinvestitionen, da voraussetzungsgemäß das reale Geschehen bei allen Vergleichstatbeständen gleich ist. Aber auch in einer Vielzahl von Fällen, in denen *keine* autonome Steuerpolitik angebracht ist, die Steuerplanung vielmehr in eine größere betriebliche Teilplanung integriert werden soll, ist die Annahme gleicher Realinvestitionen für alle Gestaltungsmaßnahmen sinnvoll. So hat z. B. die Wahl zwischen den Rechtsformen der GmbH und der KG häufig keinen Einfluss auf die Höhe der Realinvestitionen. Gleiches gilt hinsichtlich der Wahl zwischen mehreren Finanzierungsalternativen. Nachfolgend wird deshalb in aller Regel von geplanten Realinvestitionen ausgegangen, so dass unterschiedliche Ein- und Auszahlungsreihen lediglich die Finanzinvestitionen beeinflussen. Nur bei Fragestellungen, die die Art, den Umfang oder den Zeitpunkt von Realinvestitionen zum Inhalt haben, wird z. T. von dieser Regel abgewichen.

Differenzinvestitionen in Form von Finanzinvestitionen

$Ze^*$  und  $Za^*$  können nach der hier gewählten Definition auch Zinseinnahmen und Zinsausgaben (korrekt: Zinseinzahlungen und Zinsauszahlungen) enthalten. Führen *Zahlungsdifferenzen* zu *Supplementinvestitionen* in der Form von *Finanzinvestitionen*, so können die auf diese entfallenden Zinseinzahlungen bzw. verhinderten Zinsauszahlungen auch mit den üblichen Mitteln der *Finanzmathematik* berücksichtigt werden. Dies bedeutet, dass die Zinseinzahlungen bzw. Zinsauszahlungen und die diesen zugrunde liegenden Finanzinvestitionen nicht in  $Ze^*$  bzw.  $Za^*$  erfasst werden müssen, vielmehr mit Hilfe der jeweils relevanten Zinssätze (i) dieser Finanzinvestitionen berücksichtigt werden können. Bei diesen Zinssätzen kann es sich also je nach Lage des Einzelfalls sowohl um Soll- (isoll) als auch um Habenzinssätze (ihaben) handeln. Werden die um die genannten Zinseinzahlungen bzw. Zinsauszahlungen und um die Finanzinvestitionen gekürzten Einzahlungen und Auszahlungen mit  $Ze$  bzw.  $Za$  bezeichnet, so kann das Endvermögen wie folgt geschrieben werden:

$$(3) \text{ EV} = \sum_{t=0}^n (Ze_t - Za_t) \begin{cases} (1 + \text{isoll}_t)^{n-t} + R & \text{für Abbau von Verbindlichkeiten} \\ (1 + \text{ihaben}_t)^{n-t} + R & \text{für positive Finanzinvestition} \end{cases}$$

In dieser Gleichung gibt  $t$  den Zeitindex,  $n$  gibt die Anzahl der Perioden des Planungszeitraumes an.

**Kalkulationszinssatz**

Wird davon ausgegangen, dass *in einer Periode* ein *einheitlicher Zinssatz*  $i$  herrscht, so kann dieser als der **Kalkulationszinsfuß** dieser Periode bezeichnet werden. Gleichung (3) wird dann zu

$$(3a) \quad EV = \sum_{t=0}^n (Ze_t - Za_t) \cdot (1 + i_t)^{n-t} + R.$$

Wird definiert

$$(4) \quad 1 + i_t = q_t,$$

so kann Gleichung (3a) wie folgt geschrieben werden:

$$(5) \quad EV = \sum_{t=0}^n (Ze_t - Za_t) \cdot q_t^{n-t} + R.$$

Die Einzahlungen  $Ze$  und die Auszahlungen  $Za$  werden in den Gleichungen (3), (3a) und (5) also auf das Ende des Planungszeitraumes aufgezinst. Hierbei wird unterstellt, dass die Zahlungen eines Jahres jeweils an dessen Ende anfallen. Trifft diese Prämisse nicht zu, so vernachlässigen die Gleichungen unterjährige Verzinsungen.

### 6.2.3 Kapitalwertmaximierung

**Kapitalwert**

Wird von der Anwendbarkeit der Regeln der Finanzmathematik ausgegangen, so kann zur Vergleichbarmachung der zu unterschiedlichen Zeitpunkten anfallenden Zahlungen statt einer Aufzinsung auch eine Abzinsung vorgenommen werden. Der abgezinste Wert (**Barwert**) wird in der Betriebswirtschaftslehre üblicherweise als **Kapitalwert** ( $K$ ) bezeichnet. Für den auf das Ende des Jahres  $t = 0$  (Beginn des Planungszeitraumes) abgezinste Kapitalwert ergibt sich dann unter den Prämissen der Gleichung (5):

$$(6) \quad K = \sum_{t=0}^n (Ze_t - Za_t) \cdot (1 + i_t)^{-t} + R \cdot (1 + i_t)^{-n}$$

bzw.

$$(7) \quad K = \sum_{t=0}^n (Ze_t - Za_t) \cdot q_t^{-t} + R \cdot q_t^{-n}.$$

$q_t$  wird hierbei als der **Abzinsungsfaktor** oder **Diskontierungsfaktor** bezeichnet. Wird der Kapitalwert als Vorteilskriterium gewählt, so wird aus dem Ziel der Endvermögensmaximierung das Ziel der **Kapitalwertmaximierung**. Aus Gleichung (1) wird dann:

Abzinsungs-, Diskontierungsfaktor Kapitalwertmaximierung

$$(8) \quad K_j \rightarrow \text{Max!}$$

Wird der Kapitalwert als Vorteilskriterium für betriebliche Entscheidungen gewählt, so wird diese Vorgehensweise als **Kapitalwertverfahren** bezeichnet. In den Darstellungsweisen der Gleichungen (3a), (5), (6) und (7) weisen alle Supplementinvestitionen des Jahres  $t$  einen einheitlichen Kalkulationszinssatz  $i_t$  auf. Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang üblicherweise von der Vorstellung eines *vollkommenen Kapitalmarktes* ausgegangen. Diese beinhaltet, dass auf dem Kapitalmarkt ein einheitlicher Zinssatz herrscht, zu dem Finanzanlagen in beliebiger Höhe getätigt und Kredite ebenfalls in beliebiger Höhe aufgenommen werden können.

Kapitalwertverfahren

Ein Blick in die Finanzierungspraxis zeigt, dass die Annahme eines vollkommenen Kapitalmarkts *realitätsfern* ist. So sind Sollzinsen üblicherweise deutlich höher als Habenzinsen. Die Höhe der Sollzinsen ihrerseits richtet sich in erheblichem Maße nach der Bonität des Schuldners und nach den von ihm zur Verfügung gestellten Sicherheiten. Die Höhe der Habenzinsen hingegen richtet sich in erster Linie nach der gewählten Anlageform. So weist eine Termineinlage i. d. R. einen erheblich höheren Zinssatz aus als ein Kontokorrentguthaben.

Vollkommener Kapitalmarkt realitätsfern

Auf den ersten Blick erscheint damit der Kapitalwert in der hier dargestellten einfachen Form als Entscheidungskriterium unbrauchbar. Die Nichtanwendung hätte zur Folge, dass stets das wesentlich aufwendigere Verfahren der Endvermögensmaximierung mit Hilfe der Aufstellung vollständiger Finanzpläne angewendet werden müsste. Bei näherem Hinsehen ist aber die Anwendung des Kapitalwertkriteriums unter Zuhilfenahme eines einheitlichen Kalkulationszinssfußes häufig aus Vereinfachungsgründen vertretbar. Das kann z. B. dann der Fall sein, wenn bei allen Entscheidungsvarianten stets nur Supplementinvestitionen im Bereich positiver Finanzinvestitionen auftreten. In derartigen Fällen kann vielfach zumindest *näherungsweise* von einem *einheitlichen Habenzinssatz* für alle Finanzinvestitionen eines Jahres ausgegangen werden. Gleiches gilt häufig für die Fälle, in denen bei allen Entscheidungsvarianten stets nur Supplementinvestitionen im Bereich der Verbindlichkeiten auftreten. Die Supplementinvestitionen bestehen hier in einem Abbau von Verbindlichkeiten. Auch in derartigen Fällen kann häufig zumindest *näherungsweise* von einem *einheitlichen Sollzinssatz* ausgegangen werden. Darüber hinaus lässt sich zeigen, dass häufig auch die Anwendung eines *Mischkalkulationszinssatzes* vertretbar ist. Hierbei handelt es sich um einen fiktiven Zinssatz, der anhand von zwei oder mehreren für den Betrieb real relevanten Zinssätzen geschätzt wird. Dieser kann sich sowohl aus Soll- als auch aus Habenzinssätzen zusammensetzen.

Anwendung eines einheitlichen Kalkulationszinssatzes häufig vertretbar

Mischkalkulationszinssatz

Konstanter  
Kalkulationszinssatz

Im Schrifttum wird bei Ermittlung des Kapitalwerts üblicherweise nicht nur von einem einheitlichen, sondern auch von einem *im Zeitablauf konstanten Kalkulationszinssatz*  $i$  ausgegangen. Die Gleichungen (6) bzw. (7) werden dann zu

$$(9) \quad K = \sum_{t=0}^n (Ze_t - Za_t) \cdot (1+i)^{-t} + R \cdot (1+i)^{-n}$$

bzw.

$$(10) \quad K = \sum_{t=0}^n (Ze_t - Za_t) \cdot q^{-t} + R \cdot q^{-n}.$$

#### 6.2.4 Steuerendwert- und Steuerbarwertminimierung

Vereinfachung, wenn  
Einzahlungen von  
Entscheidung  
unabhängig

Eine erhebliche *Vereinfachung* des Vorteilsvergleichs ergibt sich dann, wenn die Einzahlungen in den Vergleichsfällen *in gleicher Höhe* prognostiziert werden können. Dies ist z. B. bei einem Rechtsformvergleich der Fall. So ist nicht einzusehen, weshalb sich Einzahlungen bei Wahl der Rechtsform einer KG anders entwickeln sollten, als bei der Wahl der Rechtsform einer GmbH.

Minimierung des  
Auszahlungsbarwerts

Sind die Einzahlungen in den Vergleichsfällen gleich, so haben sie *keinen* Einfluss auf deren relative Vorteilhaftigkeit. Sie können dann aus dem Vorteilsvergleich herausgenommen werden. Dies kann dadurch geschehen, dass  $Ze$  in den abgeleiteten Gleichungen der Wert 0 zugeordnet wird. Aus dem Ziel der Endvermögensmaximierung wird dann das Ziel der Minimierung des Auszahlungsendwerts und aus dem Ziel der Kapitalwertmaximierung wird das Ziel der Minimierung des Barwerts der Auszahlungen. Auf eine explizite mathematische Darstellung dieser Ziele wird hier verzichtet.

Im Rahmen einer *steuerlichen Partialplanung* sind lediglich *Steuerzahlungen*, d. h. *Auszahlungen* zu berücksichtigen. Die Einzahlungen hingegen sind bei allen in der Planung zu beachtenden Alternativen gleich, so dass sie außer Betracht bleiben können. Endvermögen und Kapitalwert sind unter diesen Umständen umso größer, je kleiner die Summe der Steuerzahlungen und der durch sie verursachten Zinsauszahlungen (bzw. fortfallenden Zinseinzahlungen) bis zum Ende des Planungszeitraumes ist. Fallen bei einzelnen Alternativen Steuerzahlungen jenseits des Planungshorizonts an, so sind sie auf das Ende des Planungszeitraumes abzuzinsen und in den Vorteilsvergleich einzubeziehen. Dieser Fall soll aber nachfolgend nicht weiter betrachtet werden. Vielmehr soll grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der Planungszeitraum alle Perioden erfasst, innerhalb derer bei den unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten unterschiedliche Steuerzahlungen anfallen.



Wird die Summe der auf das Ende des Planungszeitraumes aufgezinste Steuerzahlungen als **Steuerendwert** bezeichnet, so kann im Rahmen einer autonomen Steuerpolitik formuliert werden: Das Endvermögensmaximum wird erreicht durch eine *Minimierung des Steuerendwerts*. Als *Zielvorschrift* einer rein steuerlichen Partialplanung kann also die Minimierung des Steuerendwerts angesehen werden.

**Minimierung des Steuerendwerts**

Wird die Summe der auf den Anfang des Planungszeitraumes abgezinste Steuerzahlungen als **Steuerbarwert** bezeichnet, so kann auch definiert werden: Das Ziel einer autonomen Steuerpolitik ist die *Minimierung des Steuerbarwerts*.

**Minimierung des Steuerbarwerts**

Nachfolgend soll lediglich auf die Steuerbarwertminimierung, nicht hingegen auf die Steuerendwertminimierung eingegangen werden. Dies geschieht deshalb, weil die Steuerbarwertminimierung im Schrifttum zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wesentlich weiter verbreitet ist als die Steuerendwertminimierung. Der Grund liegt vermutlich darin, dass ein Steuerbarwert für anschaulicher gehalten wird als ein auf einen evtl. fernen Zeitpunkt errechneter Steuerendwert.

Bei der Steuerbarwertermittlung ist der *Barwert* (Bar) der sich aus der jeweiligen Gestaltungsmaßnahme ergebenden Steuerzahlungen zu ermitteln. Er ergibt sich als die Summe der auf den Beginn des Planungszeitraumes ( $t = 0$ ) abgezinste Steuerzahlungen:

**Steuerbarwert**

$$(11) \quad \text{Bar} = \sum_{t=0}^n S_t \cdot q^{-t}.$$

Hierbei gibt  $S_t$  die Jahressteuerbelastung im Jahre  $t$  an. Sie kann grundsätzlich mit Hilfe der bereits erwähnten Jahresbelastungsformeln ermittelt werden. Ist im Einzelfall eine steuerliche Wirkung nicht durch eine Belastungsformel erfassbar, so ist sie gesondert zu ermitteln und der Steuerbelastung des entsprechenden Jahres hinzuzurechnen.

Bestehen  $k$  steuerliche Gestaltungsalternativen ( $k = 1, 2, \dots, m$ ), so sind im Rahmen der Steuerplanung deren Barwerte ( $\text{Bar}_k$ ) miteinander zu vergleichen. Die Alternative mit dem geringsten Barwert ist sodann bei zieladäquatem Verhalten zu wählen:

$$(12) \quad \text{Bar}_k \rightarrow \text{Min} !$$

### Barwert der Steuerdifferenzen

Vielfach erweist sich die Errechnung der Barwerte für den Vorteilsvergleich als nicht erforderlich, vielmehr reicht die Kenntnis der *Differenz* der miteinander zu vergleichenden *Barwerte*. Sind in derartigen Fällen die Barwerte der Alternativen (1) und (2) miteinander zu vergleichen, so kann die Differenz der Barwerte als *Barwert der jährlichen Steuerdifferenzen* zwischen den Alternativen geschrieben werden:

$$(13) \quad \sum_{t=0}^n S1_t \cdot q^{-t} - \sum_{t=0}^n S2_t \cdot q^{-t} = \sum_{t=0}^n (S1_t - S2_t) \cdot q^{-t}.$$

Alternative (1) ist dann vorteilhafter, wenn gilt

$$(14) \quad \sum_{t=0}^n (S1_t - S2_t) \cdot q^{-t} < 0.$$

Die „1“ und „2“ nach dem Hauptsymbol „S“ in den Gleichungen (13) und (14) kennzeichnen die gleichnamigen Alternativen.

### 6.2.5 Vereinfachende Ersatzkriterien des Vorteilsvergleichs und allgemeingültige Aussagen

### Ersatzkriterien

Endvermögensmaximierung bzw. Kapitalwertmaximierung und Steuerbarwertminimierung erweisen sich oft als aufwendige Verfahren des Vorteilsvergleichs. Daher sollte für konkrete Fragestellungen versucht werden, vereinfachende Vorteilskriterien zu finden. Diese müssen aber jeweils mit der Zielsetzung der Kapitalwertmaximierung bzw. der Barwertminimierung *vereinbar* sein und sich aus ihr ergeben. Bei der Suche nach derartigen **Ersatzkriterien** des Vorteilsvergleichs kann teilweise auf eine streng mathematische Ableitung aus dem Kapitalwert- bzw. Steuerbarwertkriterium verzichtet werden. Stattdessen können Plausibilitätsüberlegungen, d. h. heuristische Methoden, angewendet werden. Als brauchbare Ersatzkriterien erweisen sich z. B. in vielen Fällen des Rechtsformenvergleichs die Jahresbelastungsdifferenzen zwischen den zu untersuchenden Rechtsformen. Als Ersatzkriterien im Rahmen der Steuerbilanzpolitik lassen sich unter bestimmten Voraussetzungen Zinssätze ableiten.

Eine weitere erhebliche Vereinfachung des Vorteilsvergleichs ergibt sich dann, wenn es gelingt, zu allgemeingültigen Aussagen über die Vorteilhaftigkeit von Steuergestaltungsmaßnahmen zueinander zu gelangen. Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen derartige Aussagen möglich sind, ist ein wichtiger Untersuchungsgegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

### 6.3 Aufgaben zur betrieblichen Steuerpolitik

#### Aufgabe 1

Ermitteln Sie die Steuerbarwerte (bei  $i = 6\%$ ) folgender Steuerzahlungsreihen:

Jahr	Alternative 1	Alternative 2
	€	€
0	100.000	100.000
1	120.000	125.000
2	130.000	125.000
3	180.000	180.000
$\Sigma$	530.000	530.000

Die Abzinsung soll zum 31.12. des Jahres 0 erfolgen. Es wird davon ausgegangen, dass die Steuerzahlungen jeweils zum 31.12. des Jahres ihrer Entstehung erfolgen.

#### Aufgabe 2

Wählen Sie unter dem Gesichtspunkt der Kapitalwertmaximierung die günstigere der beiden nachfolgend aufgeführten Alternativen aus. Hierbei ist von einem Kalkulationszinsfuß von  $8\%$  p. a. auszugehen.

Alternative 1			Alternative 2	
Jahr	Einzahlungen	Auszahlungen	Einzahlungen	Auszahlungen
0	90	23	80	26
1	92	24	95	29
2	103	31	109	30
3	117	12	116	12
$\Sigma$	402	90	400	97

## **7      Lösungen zu den Aufgaben**

### **7.1      Zu den Aufgaben zur Einkommensteuer**

#### **Zu Aufgabe 1**

A ist nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig, da er seinen Wohnsitz im Inland hat. Die Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche in- und ausländischen Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EStG), soweit sich nicht aus Doppelbesteuerungsabkommen abweichende Regelungen ergeben (vgl. R 1a EStR). B hat keinen Wohnsitz im Inland. Er ist deshalb gemäß § 1 Abs. 4 EStG lediglich mit seinen inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig. C hat seinen Wohnsitz ebenfalls im Ausland. Auch er ist also lediglich beschränkt steuerpflichtig; für Einwohner anderer EU-Staaten gelten insoweit keine Besonderheiten.

#### **Zu Aufgabe 2**

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht ist stets gegeben, wenn die Tatbestandsmerkmale „natürliche Person“, „Wohnsitz“ oder „gewöhnlicher Aufenthalt“ im „Inland“ erfüllt sind. Da der Österreicher Hämmerle seinen Wohnsitz im Inland hat, unterliegt er mit seinen in- und ausländischen Einkünften der unbeschränkten Steuerpflicht. § 1 Abs. 1 EStG stellt lediglich auf den Wohnsitz, nicht auf die Nationalität des Steuerpflichtigen oder die Herkunft seiner Einkünfte ab.

#### **Zu Aufgabe 3**

Eine AG ist keine natürliche, sondern eine juristische Person (§ 1 Abs. 1 AktG). Juristische Personen unterliegen nicht der Einkommensteuer, sondern gemäß § 1 Abs. 1 KStG der Körperschaftsteuerpflicht. Eine OHG ist weder eine natürliche noch eine juristische Person (§§ 105, 124 HGB). Soweit die Gesellschafter der OHG jedoch natürliche Personen sind, unterliegen sie persönlich mit ihren Gewinnanteilen der Einkommensteuer (§§ 1 und 15 EStG).

**Zu Aufgabe 4**

Löhne und Gehälter gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 19 Abs. 1 EStG), Mieteinnahmen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 EStG).

**Zu Aufgabe 5**

Ein Erbanfall ist der Vermögens- und nicht der Einkommenssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Die Erbschaft ist somit keiner der sieben in § 2 Abs. 1 EStG aufgeführten Einkunftsarten zuzurechnen. Zu beachten ist jedoch, dass spätere Erträge aus den ererbten Wertpapieren zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), Überschüsse aus der Vermietung der Häuser zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) führen.

**Zu Aufgabe 6**

Listig bezieht Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem. § 18 Abs. 1 EStG (Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit). Hierzu gehören sowohl die 15.000 € Honorar als auch die zusätzlich erhaltenen 5.000 €, da sie in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung des Rechtsanwalts stehen. Auf die Bezeichnung des Entgelts kommt es nicht an.

**Zu Aufgabe 7**

Spiel- und Wettgewinne rechnen zu den einmaligen Vermögensanfällen. Der Lotteriegewinn des Privatmanns fällt unter keine der sieben Einkunftsarten des EStG.

**Zu Aufgabe 8**

In diesem Fall handelt es sich um eine Schenkung, d. h. um einen Vorgang auf der Vermögensebene, durch den die steuerlichen Einkünfte nicht berührt werden.

**Zu Aufgabe 9**

Die Aufwandsentschädigung für die Trainertätigkeit fällt unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 26 EStG. Sie ist damit für Schmitz in voller Höhe von  $(150 \text{ €} \cdot 12 \text{ Monate}) = 1.800 \text{ €}$  steuerfrei.

**Zu Aufgabe 10**

- a) Ein selbstständiger Wirtschaftsprüfer hat Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (freiberuflicher Tätigkeit). Wirtschaftsprüfer sind in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG unter den sog. „Katalogberufen“ aufgeführt.
- b) Da der Berufsboxer auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitet, ist er kein Arbeitnehmer, sondern Selbstständiger. Er bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht aus selbstständiger Arbeit, da er keine der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Tätigkeiten ausübt und Berufsboxer weder unter den Katalogberufen aufgeführt sind, noch konkrete Ähnlichkeit mit einem bestimmten Katalogberuf aufweisen.
- c) Der Journalist bezieht Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.
- d) Es handelt sich um eine schriftstellerische Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Auf die Qualität der Erzeugnisse kommt es nicht an.

**Zu Aufgabe 11**

Ermittlung der Abschlusszahlung für das Jahr 2:

	€	€
Die festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2 beträgt		90.000
Darauf werden angerechnet nach		
§ 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG		
Einkommensteuer-Vorauszahlungen		
1 x 2.000 €	2.000	
3 x 3.000 €	9.000	
	<hr/>	
	11.000	./. 11.000
Lohnsteuer gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG		./. 20.000
		<hr/>
Es verbleibt eine Abschlusszahlung von		59.000



Die Abschlusszahlung ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu leisten, spätestens also am 10. Mai des Jahres 4 (§ 36 Abs. 4 EStG).

Ermittlung der restlichen Vorauszahlungen für das Jahr 4:

Nach § 37 Abs. 3 EStG bemessen sich die Vorauszahlungen grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge bei der letzten Veranlagung (hier: für das Jahr 2) ergeben hat. Es ergibt sich Folgendes:

	€
Voraussichtliche Einkommensteuerschuld Jahr 4	90.000
voraussichtliche Lohnsteuer	./. 20.000
<hr/>	
für das Jahr 4 zu entrichtende Vorauszahlungen	70.000
bereits am 10. März des Jahres 4 entrichtet	./. 4.000
<hr/>	
noch zu entrichtende Vorauszahlung für das Jahr 4	66.000

Die Vorauszahlungen sind nach § 37 Abs. 1 EStG zu den restlichen Vorauszahlungsterminen am 10. Juni, 10. September und 10. Dezember des Jahres 4 zu entrichten, und zwar in Höhe von jeweils  $(66.000 : 3 =) 22.000$  €.

## 7.2 Zu den Aufgaben zur Körperschaftsteuer

### Zu Aufgabe 1

Die A-GmbH ist gem. § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sie zu den in dieser Vorschrift genannten Körperschaften gehört und ihren Sitz im Inland hat. Ohne Belang ist, dass die Geschäftsleitung maßgeblich von der Schweiz aus erfolgt und die GmbH dort auch ihre wichtigsten Produktionsstätten hat.

### Zu Aufgabe 2

Die KG (= Kommanditgesellschaft) ist keine Körperschaft i. S. d. § 1 KStG, sondern eine Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Sie unterliegt also nicht der Körperschaftsteuer; vielmehr sind ihre Gesellschafter ggf. einkommensteuerpflichtig. Da die KG ausschließlich Wohnungen vermietet, betreibt sie keine gewerbliche, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Die Einkünfte sind

deshalb bei den Gesellschaftern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Die GmbH ist eine Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG; sie ist also unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Einkünfte sind bei der GmbH gemäß § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

### Zu Aufgabe 3

a)

Die nach einkommensteuerlichen Vorschriften nicht zulässige Abschreibung von 66 T€ ist gem. § 8 Abs. 1 KStG dem Jahresüberschuss zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns hinzuzurechnen. Die Zuwendung an den Gesellschafter Meyer i. H. v. 150 T€ ist eine verdeckte Gewinnausschüttung. Sie ist ebenfalls zur Ermittlung des Einkommens hinzuzurechnen, und zwar nach § 8 Abs. 3 KStG.

Die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen i. H. v. 44 T€ sind nichtabziehbare Aufwendungen i. S. d. § 10 Nr. 2 KStG. Sie sind, da sie als Aufwand behandelt worden sind, dem Steuerbilanzgewinn außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen.

Das zu versteuernde Einkommen der GmbH lässt sich demnach wie folgt ermitteln:

	T€
Jahresüberschuss	100
+ steuerlich nicht zulässige Abschreibung	66
= Steuerbilanzgewinn	166
+ verdeckte Gewinnausschüttung	150
+ Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen	44
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen	<u>360</u>

Das zu versteuernde Einkommen von 360 T€ ist dem Veranlagungszeitraum 2009 zuzurechnen.

Auf das zu versteuernde Einkommen ist der Steuersatz des § 23 Abs. 1 KStG von 15 % anzuwenden. Es ergibt sich eine Tarifbelastung von  $(360.000 \cdot 15 \% =) 54.000 \text{ €}$ . Die Ausschüttung hat nach § 8 Abs. 3 KStG keinen Einfluss auf die Höhe der Körperschaftsteuerschuld. Die Steuerschuld für das Jahr 2009 beträgt demnach 54.000 €. Hierauf sind die geleisteten Vorauszahlungen i. H. v. 44 T€

anzurechnen. Als Abschlusszahlung ist somit ein Betrag von  $(54.000 - 44.000 =) 10.000 \text{ €}$  zu entrichten.

b)

Die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen für das Jahr 2010 richten sich gem. § 31 Abs. 1 KStG i. V. m. § 37 Abs. 3 EStG grundsätzlich nach dem letzten Veranlagungsergebnis. Die letzte Veranlagung ist für das Jahr 2009 erfolgt. Für das Jahr 2010 wird von einer gleich hohen Steuerschuld wie für das Jahr 2009 i. H. v. 54 T€ ausgegangen. In dieser Höhe hat das Finanzamt die Summe der Vorauszahlungen für das Jahr 2010 festzusetzen. Hierauf hat die GmbH am 10.3.2010 bereits 9 T€ entrichtet. Für die restlichen drei Vorauszahlungstermine verbleiben somit noch  $(54 - 9 =) 45 \text{ T€}$ . Dieser Betrag ist auf die drei folgenden Vorauszahlungstermine gleichmäßig aufzuteilen. Die GmbH hat somit am 10.6., 10.9. und 10.12.2010 jeweils  $(45 : 3 =) 15 \text{ T€}$  Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen zu entrichten.

### 7.3 Zu den Aufgaben zur Umsatzsteuer

#### Zu Aufgabe 1:

Die Umsatzsteuer bemisst sich nach den steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen. Betriebsausgaben mindern die Bemessungsgrundlage nicht. Für die Entstehung von Umsatzsteuer ist es somit unerheblich, ob die IC Gewinne oder Verluste erwirtschaftet.

Die Werklieferung eines Kraftwerks an W ist ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz. Bemessungsgrundlage dieser Lieferung ist nach § 10 Abs. 1 UStG i. V. m. § 16 Abs. 1 UStG das für die Lieferung vereinbarte Entgelt, d. h. 20 Mio €. Mit der Uneinbringlichkeit von 13,8 Mio € mindert sich gem. § 17 Abs. 2 UStG die Bemessungsgrundlage. Die geänderte Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem vereinnahmten Betrag von 10 Mio €, abzüglich der darin enthaltenen Mehrwertsteuer von  $(15,96638 \% \cdot 10.000.000 =) 1.596.638 \text{ €}$ . Sie beträgt also  $(10.000.000 ./ 1.596.638 =) 8.403.362 \text{ €}$ .

Die Entwicklungsbeihilfen staatlicher Stellen sind echte Zuschüsse und keine Zusatzentgelte Dritter im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG, da sie nicht zur Entgeltauffüllung einer bestimmten Lieferung gedacht sind. Vielmehr soll mit ihrer Hilfe eine politisch gewünschte neuartige technische Entwicklung gefördert werden. Das endgültige Entgelt für die Lieferung eines Kraftwerks vom Typ Giant an W beträgt somit 8.403.362 €.

Die Lieferungen der 10 in Lizenz gebauten Kraftwerke sind steuerbar und steuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage für diese Lieferungen besteht gem. § 10 Abs. 1 i. V. m. § 16 Abs. 1 UStG in den vereinbarten Entgelten von insgesamt  $(10 \cdot$

50.000  $\Rightarrow$  500.000 €. Die Bemessungsgrundlage mindert sich gem. § 17 Abs. 1 UStG nachträglich um die von den Abnehmern einbehaltenen Skonti von 12.000 €. Das Entgelt beträgt somit letztlich  $(500.000 \text{ €} - 12.000 \text{ €}) = 488.000 \text{ €}$ .

Die Bemessungsgrundlage für alle im Jahre 2009 getätigten Lieferungen von Windkraftwerken beläuft sich auf  $(8.403.362 + 488.000) = 8.891.362 \text{ €}$ . Alle diese Lieferungen unterliegen dem Steuersatz des § 12 Abs. 1 UStG von 19 %, so dass eine Umsatzsteuer von  $(8.891.362 \cdot 19 \%) = 1.689.358,78 \text{ €}$  entsteht.

Entgegen der Ansicht ihres Vorstandes kann die IC in den Folgejahren die Entgelte nicht um die zu zahlenden Lizenzgebühren mindern, da es sich nicht um durchlaufende Posten im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG handelt. Durchlaufende Posten setzen eine Vereinnahmung und Verausgabung im Namen und für Rechnung eines anderen voraus. Dies ist hier nicht gegeben.

### **Zu Aufgabe 2:**

W ist Unternehmer. Sein Unternehmen umfasst gem. § 2 UStG seine gesamte selbständig ausgeübte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Zu seinem Unternehmen gehört nicht nur sein Lebensmittelgeschäft, sondern auch die Vermietung der beiden oberen Stockwerke seines Hauses in Dortmund.

W kann gem. § 15 Abs. 1 UStG die ihm von anderen Unternehmern für Leistungen an sein Unternehmen gesondert in Rechnung gestellten Mehrwertsteuern grundsätzlich als Vorsteuern abziehen. Das gilt nach § 15 Abs. 2 UStG nicht, soweit die Vorsteuern mit eigenen steuerfreien Umsätzen im Zusammenhang stehen. Dies ist hinsichtlich der Vorsteuern der Fall, die mit seinen Vermietungsumsätzen im Zusammenhang stehen. Die Vermietung an den Steuerberater kann er allerdings nach § 9 UStG der Umsatzsteuer unterwerfen. Macht er von dieser Möglichkeit Gebrauch, so kann er die Vorsteuern, die auf diese Vermietungsumsätze entfallen, abziehen. Dies ist für ihn vorteilhaft, da er seine eigene Umsatzsteuer auf den Mieter überwälzen kann, ihn diese also nicht belastet und er zusätzlich Vorsteuern abziehen kann. Nachfolgend wird deshalb davon ausgegangen, dass W für das Jahr 2009 hinsichtlich der Vermietung an den Steuerberater gem. § 9 UStG zur Besteuerung optiert. Die Vermietung an den privaten Mieter kann W hingegen nicht nach § 9 UStG der Steuerpflicht unterwerfen.

Die im Rahmen der Ladenrenovierung angefallenen Vorsteuern entfallen ausschließlich auf die gewerbliche Tätigkeit; sie sind in vollem Umfang abzugsfähig. Mit Vermietungsumsätzen stehen somit lediglich die für den Außenanstrich und die für die Heizungserneuerung angefallenen Vorsteuern im Zusammenhang - dies aber auch nicht in vollem Umfang, sondern lediglich zum Teil. Lediglich diese Vorsteuern, d. h. insgesamt  $(3.800 + 2.850) = 6.650 \text{ €}$  sind in abziehbare und nichtabziehbare aufzuteilen. Dieser Betrag ist im Verhältnis der Wohn- und Nutz-

flächen der beiden unteren Stockwerke einerseits und des oberen Stockwerks andererseits in abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuern aufzuteilen. Dieser Art der Aufteilung wird § 15 Abs. 4 UStG am besten gerecht.

Abziehbar sind demnach  $\left( \frac{300 \text{ m}^2}{420 \text{ m}^2} \cdot 6.650 = \right)$  4.750 €,

nichtabziehbar hingegen  $\left( \frac{120 \text{ m}^2}{420 \text{ m}^2} \cdot 6.650 = \right)$  1.900 €.

Insgesamt sind somit  $(4.000 + 4.750 =)$  8.750 € Vorsteuern von der Umsatzsteuerschuld des Jahres 2009 abziehbar.

#### 7.4 Zu den Aufgaben zur betrieblichen Steuerpolitik

##### Zu Aufgabe 1:

Der Steuerbarwert der Alternative 1 ( $\text{Bar}_1$ ) ergibt sich aus Gleichung (11)

$$\text{Bar} = \sum_{t=0}^n S_t \cdot q^{-t}.$$

unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 6 % wie folgt:

$$\text{Bar}_1 = 100.000 + 120.000 \cdot 1.06^{-1} + 130.000 \cdot 1.06^{-2} + 180.000 \cdot 1.06^{-3},$$

$$\text{Bar}_1 = 480.039.$$

Der Steuerbarwert der Alternative 2 ( $\text{Bar}_2$ ) ergibt sich entsprechend mit:

$$\text{Bar}_2 = 100.000 + 125.000 \cdot 1.06^{-1} + 125.000 \cdot 1.06^{-2} + 180.000 \cdot 1.06^{-3},$$

$$\text{Bar}_2 = 480.306.$$

Der Steuerbarwert der Alternative 2 ist also um  $(480.306 - 480.039 =)$  267 € größer als derjenige der Alternative 1. Bei einer rein steuerlichen Partialbetrachtung ist demnach die Alternative 2 (minimal) nachteiliger als die Alternative 1.

**Zu Aufgabe 2:**

Der Kapitalwert der Alternative 1 ergibt sich aus Gleichung (7)

$$K = \sum_{t=0}^n (Ze_t - Za_t) \cdot q_t^{-t} + R \cdot q_t^{-n}.$$

unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 8 % wie folgt:

$$K_1 = (90 - 23) \cdot 1.08^{-0} + (92 - 24) \cdot 1.08^{-1} + (103 - 31) \cdot 1.08^{-2} + (117 - 12) \cdot 1.08^{-3},$$

$$K_1 = 275.$$

Für die Alternative 2 ergibt sich entsprechend:

$$K_2 = (80 - 26) \cdot 1.08^{-0} + (95 - 29) \cdot 1.08^{-1} + (109 - 30) \cdot 1.08^{-2} + (116 - 12) \cdot 1.08^{-3},$$

$$K_2 = 265.$$

Der Kapitalwert der Alternative 1 ist mit rd. 275 € größer als der Kapitalwert der Alternative 2 mit rd. 265 €. Also ist die Alternative 1 (minimal) vorteilhafter als die Alternative 2.