Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft
Herausgeber Professor Klaus Olfert

www.kiehl.de

Grefe

Unternehmenssteuern

22. Auflage

kiehl E-BOOK

Grefe
Unternehmenssteuern

Kompendium der
praktischen Betriebswirtschaft
Herausgeber Professor Klaus Olfert

www.kiehl.de

Unternehmenssteuern

Von
Steuerberater Prof. Dr. Cord Grefe

22., aktualisierte Auflage

kiehl

Herausgeber:
Prof. Klaus Olfert
76530 Baden-Baden

ISBN 978-3-470-**10272**-6 · 22., aktualisierte Auflage 2019
eISBN 978-3-470-**00263**-7

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1995

Kiehl ist eine Marke des NWB Verlags
www.kiehl.de

Alle Rechte vorbehalten.
Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 52a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld
Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft

Das Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft soll dazu dienen, das allgemein anerkannte und praktisch verwertbare Grundlagenwissen der modernen Betriebswirtschaftslehre praxisgerecht, übersichtlich und einprägsam zu vermitteln.

Dieser Zielsetzung gerecht zu werden, ist gemeinsames Anliegen des Herausgebers und der Autoren, die durch ihr Wirken an Hochschulen, als leitende Mitarbeiter von Unternehmen und in der betriebswirtschaftlichen Unternehmensberatung vielfältige Kenntnisse und Erfahrungen sammeln konnten.

Das Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft umfasst zahlreiche Textbände, die einheitlich gestaltet sind und jeweils aus zwei Teilen bestehen:

- Dem **Textteil**, der systematisch gegliedert sowie mit vielen Beispielen und Abbildungen versehen ist, welche die Wissensvermittlung erleichtern. Zahlreiche Kontrollfragen mit Lösungshinweisen dienen der Wissensüberprüfung. Umfassende Literaturverzeichnisse zu jedem Kapitel verweisen auf die verwendete und weiterführende Literatur.
- Dem **Übungsteil**, der eine Vielzahl von Aufgaben und Fällen enthält, denen sich ausführliche Lösungen anschließen, die schrittweise und in verständlicher Form in die betriebswirtschaftlichen Fragestellungen einführen.

Als praxisorientierte Fachbuchreihe, die um einzelne Lexika ergänzt wird, wendet sich das Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft vor allem an:

- **Studierende** der Fachhochschulen und Universitäten, Akademien und sonstigen Institutionen, denen eine systematische Einführung in die betriebswirtschaftlichen Teilgebiete vermittelt werden soll, die eine praktische Umsetzbarkeit gewährleistet
- **Praktiker** in den Unternehmen, die sich innerhalb ihres Tätigkeitsfeldes weiterbilden, sich einen fundierten Einblick in benachbarte Bereiche verschaffen oder sich eines umfassenden betrieblichen Handbuches bedienen wollen.

Für Anregungen, die der weiteren Verbesserung der Fachbuchreihe dienen, bin ich dankbar.

Prof. Klaus Olfert
Herausgeber

Feedbackhinweis

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig. Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen verbessern? Bitte schreiben Sie einfach eine E-Mail an: **feedback@kiehl.de**

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Monat ein Buchgeschenk!

Vorwort zur 22. Auflage

Wirtschaftliche Vorgänge sind stets mit steuerlichen Konsequenzen verbunden. Nicht zuletzt wegen der bestehenden Belastungshöhe erfordern sachgerechte Entscheidungen daher die Berücksichtigung von Steuern.

Deren hohe praktische Bedeutung findet auch im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Ausbildung ihren Niederschlag. Veranstaltungen über Grundlagen der Besteuerung gehören durchweg zum Katalog der Pflichtfächer.

Für Ausbildungszwecke wie auch für interessierte Praktiker soll in dem vorliegenden Lehrbuch ein systematischer Überblick über unternehmerisch relevante laufende Steuern vermittelt werden. Im Hinblick auf diese Zielsetzung sind entsprechende thematische Abgrenzungen des überaus breiten Stoffgebiets erforderlich. Die getroffene inhaltliche Schwerpunktbildung ist wesentlich geprägt durch die Erfahrungen aus der bisherigen Lehrtätigkeit an der Hochschule Trier und der eigenen beruflichen Praxis.

Die Neuauflage berücksichtigt folgende Änderungsgesetze des abgelaufenen Jahres:

- Gesetz zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen vom 29.11.2018 (BStBl 2018 I, S. 1374)
- Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BStBl 2018 I, S. 1377).

Damit basieren die Ausführungen auf dem derzeit maßgebenden Rechtsstand für den Veranlagungszeitraum 2019.

Anregungen und Hinweise aus der Leserschaft sind willkommen, gern auch auf elektronischem Wege (**c.grefe@hochschule-trier.de**).

Cord Grefe
Trier, im Januar 2019

Benutzungshinweise

Kontrollfragen

Die Kontrollfragen dienen der Wissenskontrolle. Sie finden sich am Ende eines jeden Kapitels.

Aufgaben/Fälle

Die Aufgaben/Fälle im Übungsteil dienen der Wissens- und Verständniskontrolle. Auf sie wird jeweils im Textteil hingewiesen:

Aufgabe 1 > Seite 454
Aufgabe 2 > Seite 454

Der Übungsteil befindet sich im Anschluss an Kapitel E. Es wird empfohlen, die Aufgaben/Fälle unmittelbar nach Bearbeitung der entsprechenden Textstellen zu lösen.

Aus Gründen der Praktikabilität und besseren Lesbarkeit wird darauf verzichtet, jeweils männliche und weibliche Personenbezeichnungen zu verwenden. So können z. B. Mitarbeiter, Arbeitnehmer, Vorgesetzte grundsätzlich sowohl männliche als auch weibliche Personen sein.

Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft 5
Vorwort zur 22. Auflage 7
Benutzungshinweise 8
Abkürzungsverzeichnis 17

A. Grundlagen der Besteuerung 19

1. Steuern im System der öffentlichen Abgaben 19
1.1 Begriff der Steuern 19
1.2 Abgrenzung zu anderen Abgaben 21
1.3 Weitere steuerliche Begriffe 22
1.3.1 Personenbezogene Begriffe 23
1.3.2 Sachbezogene Begriffe 24

2. Grundsätze der Besteuerung 25
2.1 Formelle Steuergerechtigkeit 26
2.2 Materielle Steuergerechtigkeit 26

3. Steuerhoheit 27
3.1 Gesetzgebungshoheit 27
3.2 Ertragshoheit 28
3.3 Verwaltungshoheit 28

4. Gliederung der Steuern 30
4.1 Gliederung nach Steuerhoheit 31
4.2 Gliederung nach Steuerobjekt 32
4.3 Gliederung nach Überwälzbarkeit 33
4.4 Gliederung nach Steuertarif 34
4.5 Gliederung nach Art und Häufigkeit der Steuererhebung 34
4.6 Gliederung nach Steueraufkommen 35
4.7 Gliederung nach (Haupt-)Bemessungsgrundlage 35

5. Rechtliche Grundlagen der Besteuerung 36
5.1 Rechtsnormen 36
5.1.1 Völkerrechtliche Normen 36
5.1.2 Innerstaatliche Normen 37
5.1.2.1 Gesetze 37
5.1.2.2 Rechtsverordnungen 38
5.2 Verwaltungsvorschriften 38
5.3 Rechtsprechung 40

6. Grundzüge des Besteuerungsverfahrens 42
6.1 Ermittlungsverfahren 43
6.2 Festsetzungs- und Feststellungsverfahren 49
6.3 Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren 51
6.4 Rechtsbehelfsverfahren 54
6.4.1 Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren 55
6.4.2 Gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren 56
6.5 Straf- und Bußgeldvorschriften 57

Kontrollfragen 58

B. Einkommensteuer 61

1. Einführung 61

2. Persönliche Steuerpflicht 62
2.1 Arten der Steuerpflicht 62
2.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht 62
2.1.1.1 Normale unbeschränkte Steuerpflicht 62
2.1.1.2 Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht 64
2.1.2 Beschränkte Steuerpflicht 64
2.1.2.1 Normale beschränkte Steuerpflicht 64
2.1.2.2 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht 65
2.2 Beginn und Ende der persönlichen Steuerpflicht 66

3. Sachliche Steuerpflicht 67
3.1 Theoretische Grundlagen des Einkommensbegriffs 67
3.2 Abgrenzung des Besteuerungsgegenstands 68
3.2.1 Steuerbarer/nicht steuerbarer Bereich 68
3.2.2 Steuerpflichtiger/steuerfreier Bereich 68
3.2.3 Einkunftsbereich 69
3.2.3.1 Determinanten der Einkünfte 69
3.2.3.2 Zeitliche Zuordnung 72
3.2.3.3 Persönliche Zurechnung 74
3.2.3.4 Ordnung der Einkunftsarten 76
3.2.4 Einkommensbereich 78
3.3 Einkommensteuerlich relevante Zeiträume 78
3.3.1 Ermittlungszeitraum 79
3.3.2 Bemessungszeitraum 81
3.3.3 Veranlagungszeitraum 81

4. Veranlagungsformen 82
4.1 Einzelveranlagung 82
4.2 Veranlagung von Ehegatten bzw. Lebenspartnern 83

5. Ermittlung der Einkünfte 86
5.1 Gewinneinkünfte 86
5.1.1 Struktur der Einkunftsarten 86
5.1.1.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 86
5.1.1.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb 87
5.1.1.2.1 Merkmale des Gewerbebetriebs 87
5.1.1.2.2 Arten gewerblicher Einkünfte 90
5.1.1.2.2.1 Laufende Einkünfte 90
5.1.1.2.2.2 Einmalige Einkünfte 93
5.1.1.3 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit 105
5.1.2 Einzelne Gewinnermittlungsmethoden und deren Anwendungsbereiche 108
5.1.2.1 Betriebsvermögensvergleich 109
5.1.2.2 Einnahmenüberschuss-Rechnung 126
5.1.3 Grundzüge des Betriebsvermögensvergleichs (Bilanzsteuerrecht) 129
5.1.3.1 Arten von Steuerbilanzen 129
5.1.3.2 Grundsatz der Maßgeblichkeit 130
5.1.3.3 Gegenstände der Bilanzierung 133
5.1.3.3.1 Wirtschaftsgüter 133
5.1.3.3.2 Sonstige Bilanzpositionen 138
5.1.3.3.3 Relevante Vermögensarten 140
5.1.3.4 Steuerliche Bewertungsmaßstäbe 149
5.1.3.4.1 Anschaffungskosten 149
5.1.3.4.2 Herstellungskosten 151
5.1.3.4.3 Teilwert 155
5.1.3.4.4 Fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten 156
5.1.3.4.5 Abgezinster Rückzahlungsbetrag 168
5.1.3.4.6 Modifizierter notwendiger Erfüllungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung 168
5.2 Überschusseinkünfte 170
5.2.1 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 170
5.2.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen 173
5.2.3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 179
5.2.4 Sonstige Einkünfte 180
5.2.4.1 Wiederkehrende Bezüge 181
5.2.4.2 Leistungen und Zahlungen nach § 10 Abs. 1a EStG 185
5.2.4.3 Private Veräußerungsgeschäfte 186
5.2.4.4 Sonstige Leistungen 190
5.2.4.5 Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen 190

5.3 Verlustausgleich 191
5.3.1 Allgemeine Regelungen 192
5.3.2 Einschränkungen des Verlustausgleichs 193
5.4 Altersentlastungsbetrag 196
5.5 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende 199

6. Ermittlung des Einkommens 199
6.1 Steuerliche Berücksichtigung von Kindern 200
6.1.1 Kindbegriff 200
6.1.2 Einzelne Berücksichtigungsfälle 200
6.2 Sonderausgaben 202
6.2.1 Begriff und Arten 202
6.2.2 Verlustabzug als unechte Sonderausgabe 204
6.2.3 Echte Sonderausgaben 209
6.2.3.1 Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben 209
6.2.3.2 Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben 210
6.2.3.2.1 Übrige Sonderausgaben 210
6.2.3.2.2 Vorsorgeaufwendungen 218
6.3 Außergewöhnliche Belastungen 226
6.3.1 Begriff und Arten 226
6.3.2 Einzelne außergewöhnliche Belastungen 228
6.3.2.1 Nicht typisierte außergewöhnliche Belastungen 228
6.3.2.2 Typisierte außergewöhnliche Belastungen 230

7. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 233
7.1 Freibeträge für Kinder 233
7.2 Härteausgleich 234

8. Festsetzung und Erhebung der Einkommensteuer 235
8.1 Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer 236
8.1.1 Regelfall 236
8.1.2 Besondere Steuersätze 238
8.1.2.1 Progressionsvorbehalt 238
8.1.2.2 Abgeltungsteuer 239
8.1.2.3 Außerordentliche Einkünfte 242
8.1.2.4 Thesaurierungsbegünstigung 244
8.2 Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer 254
8.2.1 Anrechnung ausländischer Steuern 254
8.2.2 Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb 258
8.2.3 Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen 263
8.3 Ermittlung der Steuerzahlung 265

9. Zuschlagsteuern zur Einkommensteuer 265
9.1 Kirchensteuer 265
9.2 Solidaritätszuschlag 268

Kontrollfragen 269

C. Körperschaftsteuer 279

1. Einführung 279

2. Persönliche Steuerpflicht 280
2.1 Arten der Steuerpflicht 280
2.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht 280
2.1.2 Beschränkte Steuerpflicht 281
2.2 Beginn und Ende der persönlichen Steuerpflicht 282

3. Sachliche Steuerpflicht 284
3.1 Körperschaftsteuerlicher Einkommensbegriff 284
3.2 Persönliche Zurechnung 284
3.2.1 Grundsatzregelung 284
3.2.2 Besonderheiten bei Organschaft 284
3.3 Körperschaftsteuerlich relevante Zeiträume 288

4. Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens 289
4.1 Maßgebende einkommensteuerliche Vorschriften 290
4.2 Körperschaftsteuerliche Sonderregelungen 292
4.2.1 Gewinnanteile persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA 292
4.2.2 Nichtabziehbare Aufwendungen 292
4.2.3 Verdeckte Gewinnausschüttungen 294
4.2.4 Zinsschranke 297
4.2.5 Verdeckte Einlagen 299
4.2.6 Steuerfreie Ergebnisse aus Beteiligungen 301
4.2.6.1 Dividendenerträge 301
4.2.6.2 Veräußerungsergebnisse 304
4.2.7 Abziehbare Spenden 305
4.2.8 Verlustabzug 306

5. Körperschaftsteuertarif und Steuerfestsetzung 314

6. Steuerliches Einlagekonto 315

Kontrollfragen 317

D. Gewerbesteuer 321

1. Einführung 321

2. Sachliche Steuerpflicht 322
2.1 Arten von Gewerbebetrieben 322
2.2 Formen von Gewerbebetrieben 324
2.3 Organschaft 326
2.4 Mehrheit von Betrieben 326
2.5 Beginn und Ende der sachlichen Steuerpflicht 327

3. Steuerschuldner 330

4. Ermittlung des Gewerbeertrags 331
4.1 Einkommen-/körperschaftsteuerlicher Gewinn als Ausgangsgröße 331
4.2 Gewerbesteuerliche Modifikationen 333
4.2.1 Hinzurechnungen 335
4.2.2 Kürzungen 341
4.3 Gewerbeverlust 347

5. Ermittlung der Gewerbesteuer 349

6. Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer 351

Kontrollfragen 353

E. Umsatzsteuer 357

1. Einführung 357

2. Steuergegenstand 360
2.1 Leistungen 360
2.1.1 Allgemeine Charakterisierung 360
2.1.2 Merkmale steuerbarer Leistungen 362
2.1.2.1 Unternehmer 362
2.1.2.1.1 Unternehmermerkmale 362
2.1.2.1.2 Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft 366
2.1.2.2 Unternehmen 366
2.1.2.3 Inland 369
2.1.2.4 Entgelt/Leistungsaustausch 371
2.1.3 Zeitpunkt und Ort von Leistungen 375
2.1.3.1 Lieferungen 375
2.1.3.2 Sonstige Leistungen 381
2.2 Einfuhr im Inland 392

2.3 Innergemeinschaftlicher Erwerb 393
2.3.1 Merkmale des innergemeinschaftlichen Erwerbs 393
2.3.2 Zeitpunkt und Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs 396

3. Steuerbefreiungen 397
3.1 Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug 397
3.2 Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug 401
3.3 Verzicht auf Steuerbefreiungen 402

4. Bemessungsgrundlage 403
4.1 Leistungen/Innergemeinschaftlicher Erwerb 404
4.2 Einfuhr im Inland 407
4.3 Mindestbemessungsgrundlagen 407

5. Steuersätze 409

6. Vorsteuerabzug 410
6.1 Bedeutung des Vorsteuerabzugs 410
6.2 Persönliche und sachliche Voraussetzungen 410
6.3 Einschränkungen des Vorsteuerabzugs 416
6.3.1 Aufwandsartenbezogene Einschränkungen 416
6.3.2 Umsatzartenbezogene Einschränkungen 417
6.4 Aufteilung der Vorsteuer 421
6.5 Berichtigung des Vorsteuerabzugs 423

7. Besteuerungsverfahren 431
7.1 Besteuerung nach vereinbarten Entgelten 431
7.2 Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten 431
7.3 Besteuerung der Kleinunternehmer 432

8. Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer 432

9. Ertragsteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer 436

Kontrollfragen 437

Übungsteil (Aufgaben und Fälle) 451
Lösungen 493
Stichwortverzeichnis 577

AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
AltZertG	Gesetz über die Zertifizierung von Altersvorsorgeverträgen
AO	Abgabenordnung
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
bearb.	bearbeitet
BewG	Bewertungsgesetz
BewRGr	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BpO	Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung –
BStBl	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
DB	Der Betrieb
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EnergieStG	Energiesteuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise 2017
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FAG	Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (Finanzausgleichsgesetz)
FAGO	Geschäftsordnung für die Finanzämter
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fifo	First in – first out
FR	Finanz-Rundschau
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStH	Gewerbesteuer-Hinweise 2016
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien

Nicht berücksichtigt sind allgemeine, im Duden aufgeführte Abkürzungen

GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
H	Hinweis
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. S.	im Sinne
i. V.	in Verbindung
KapErtSt	Kapitalertragsteuer
KiSt	Kirchensteuer
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz 2002
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise 2015
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStH	Lohnsteuer-Hinweise 2018
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
OFD	Oberfinanzdirektion
R	Richtlinie
S.	Seite
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
StB	Der Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium
StIdV	Steueridentifikationsnummerverordnung
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (bis 2008: Steuern und Bilanzen)
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
u. M.	unter Mitarbeit
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WISU	Das Wirtschaftsstudium
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz

A. Grundlagen der Besteuerung

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.10.2002 (BStBl 2002 I, S. 1056), zuletzt geändert durch Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BStBl 2018 I, S. 1377)

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949 (BGBl 1949, S. 1), zuletzt geändert durch Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 13.7.2017 (BGBl 2017 I, S. 2347)

1. Steuern im System der öffentlichen Abgaben

Öffentliche Gemeinwesen benötigen finanzielle Mittel, um die ihnen übertragenen Aufgaben, wie z. B. innere und äußere Sicherheit, Bildungswesen oder Infrastrukturmaßnahmen, erfüllen zu können. Die erforderlichen Einnahmen (vgl. hierzu umfassend *Dickertmann/Gelbhaar*, S. 214 ff.) stammen hauptsächlich aus der

- Erhebung hoheitlicher Abgaben
- Erzielung von Erwerbseinkünften
- Aufnahme von Schulden.

Von größter Bedeutung für die öffentlichen Haushalte sind dabei die Abgaben, und innerhalb dieser Kategorie wiederum die Steuern. Deren Anteil an den Gesamteinnahmen im Bundeshaushalt beträgt derzeit knapp 90 %.

1.1 Begriff der Steuern

In § 3 Abs. 1 AO werden Steuern wie folgt definiert:

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

Als Wesensmerkmale des Steuerbegriffs sind festzuhalten:

- **Geldleistungen**
  Steuern sind monetäre Größen. Sach- und Dienstleistungen gehören nicht zu den Steuern.

  Bei den Betroffenen führen Steuern zu einem Liquiditätsabfluss. Dadurch erfolgt ein Werttransfer vom privaten in den öffentlichen Bereich. Das Ausmaß dieser Umverteilung spiegelt sich im Anteil der Steuereinnahmen am Bruttosozialprodukt, der so

genannten **volkswirtschaftlichen Steuerquote**, wider. Diese beträgt in der Bundesrepublik Deutschland derzeit rund 24 %.

Die heutigen modernen Industriestaaten sind immer auch gleichzeitig Steuerstaaten. Der Staat kann dabei generell nur das geben, was er vorher von seinen Bürgern erhalten hat. Steuerstaat und Leistungsstaat sind damit komplementär zueinander.

Die Geldleistung kann einmaliger bzw. gelegentlicher Art sein (z. B. Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer) oder regelmäßig bzw. laufend zu erbringen sein (z. B. Einkommensteuer, Umsatzsteuer).

- **keine Gegenleistung für eine besondere Leistung**
  Steuern entstehen unabhängig davon, ob bzw. inwiefern das jeweilige Gemeinwesen für den einzelnen Steuerbürger tätig war oder tätig wird. Ein unmittelbarer Anspruch auf staatliche Gegenleistungen wird durch Steuern also nicht begründet. Die Bemessung der Steuern richtet sich ebenfalls nicht nach den vom Einzelnen empfangenen staatlichen Leistungen.
- **Erhebung von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen**
  Zur Erhebung von Steuern berechtigt sind ausschließlich die Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden) sowie als öffentlich-rechtliche Körperschaften anerkannte Religionsgemeinschaften. Steuern werden als Zwangsabgaben kraft staatlicher Finanzhoheit erhoben. Vertragliche bzw. freiwillige Zahlungen oder Zahlungen an andere Institutionen fallen damit nicht unter den Steuerbegriff.
- **Erzielung von Einnahmen**
  Die Steuern dienen vornehmlich zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs (so genannter **fiskalischer Besteuerungszweck**). Eine Zweckbindung für bestimmte hoheitliche Aufgaben besteht dabei nicht (**Grundsatz der Non-Affektation**). Steuern stehen dem Staat endgültig, d. h. ohne Rückzahlungsverpflichtung zur Verfügung.
- **Tatbestandsmäßigkeit**
  Steuern entstehen, wenn gesetzlich geregelte Tatbestände erfüllt werden. Die Steuern sind in diesen Fällen bei allen Betroffenen zwingend zu erheben.
- **Erreichung außerfiskalischer Ziele**
  Die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck der Besteuerung sein. Neben bzw. statt des fiskalischen können auch andere Zwecke mit der Besteuerung verfolgt werden, und zwar insbesondere
  - wirtschaftspolitische Ziele
    z. B. Förderung strukturschwacher Regionen, Belebung der Wirtschaftskonjunktur
  - sozialpolitische Ziele
    z. B. Vermögensbildung bei Arbeitnehmern.

  Im Hinblick darauf wird mittels steuerlicher Sonderregelungen versucht, Entscheidungen von Steuerpflichtigen im Sinne der angestrebten politischen Ziele zu beeinflussen. Derartige steuerliche Vergünstigungen wirken sich auf den finanziellen Dispositionsspielraum aus. Dies kann entweder direkt durch Zahlungen des Staats an den Steuerpflichtigen (z. B. Arbeitnehmer-Sparzulage) oder indirekt durch Beeinflussung der Steuerbelastung (z. B. Gewährung von Sonderabschreibungen) erfolgen.

1.2 Abgrenzung zu anderen Abgaben

Im Gegensatz zu den Steuern beruhen die anderen hoheitlichen Abgaben auf einem besonderen Verpflichtungsgrund; somit liegen **Kausalabgaben** vor. Deren Zahlung erfolgt entweder für eine bestimmte Gegenleistung oder hinsichtlich einer bestimmten ordnungs- bzw. prozesspolitischen Lenkungswirkung (vgl. *Dickertmann/Gelbhaar*, S. 218 f.). Zu unterscheiden sind:

(1) Gebühren

Diese stellen Entgelte für bestimmte öffentliche Leistungen dar. Im Einzelnen handelt es sich um:

- **Verwaltungsgebühren**
  für eine besondere Leistung der Verwaltung als Entgelt für die Vornahme einer Amtshandlung (z. B. Passgebühr, Zulassungsgebühr für Kraftfahrzeuge)
- **Benutzungsgebühren**
  für die Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung oder Anlage (z. B. Nutzung eines öffentlichen Schwimmbads, Müllabfuhrgebühren)
- **Verleihungsgebühren**
  für die Verleihung bestimmter Nutzungsrechte an private Wirtschaftssubjekte (z. B. Erhebung eines Förderzinses oder Entrichtung von Konzessionsabgaben).

(2) Beiträge

Hierbei handelt es sich um Entgelte für angebotene öffentliche Leistungen (z. B. Beiträge von Straßenanliegern, Sozialversicherungsbeiträge). Beiträge sind von denjenigen zu entrichten, denen ein dauernder Vorteil aus einer öffentlichen Einrichtung geboten wird. Die Erhebung ist unabhängig davon, ob der Vorteil auch tatsächlich in Anspruch genommen wird.

(3) Sonderabgaben

Sonderabgaben dienen zur Finanzierung besonderer Aufgaben durch einen bestimmten homogenen Personenkreis. Es handelt sich mithin um zweckgebundene Abgaben, die entweder Finanzierungsfunktion (z. B. Filmabgabe nach dem Filmförderungsgesetz) oder Lenkungsfunktion (z. B. Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz) haben (vgl. zu einzelnen Arten *Becker*, S. 144 ff.).

Sonderabgaben werden auch als **parafiskalische Abgaben** (vgl. *Tipke/Lang*, S. 46) bezeichnet, da die entsprechenden Einnahmen in den öffentlichen Haushaltsplänen nicht erfasst werden.

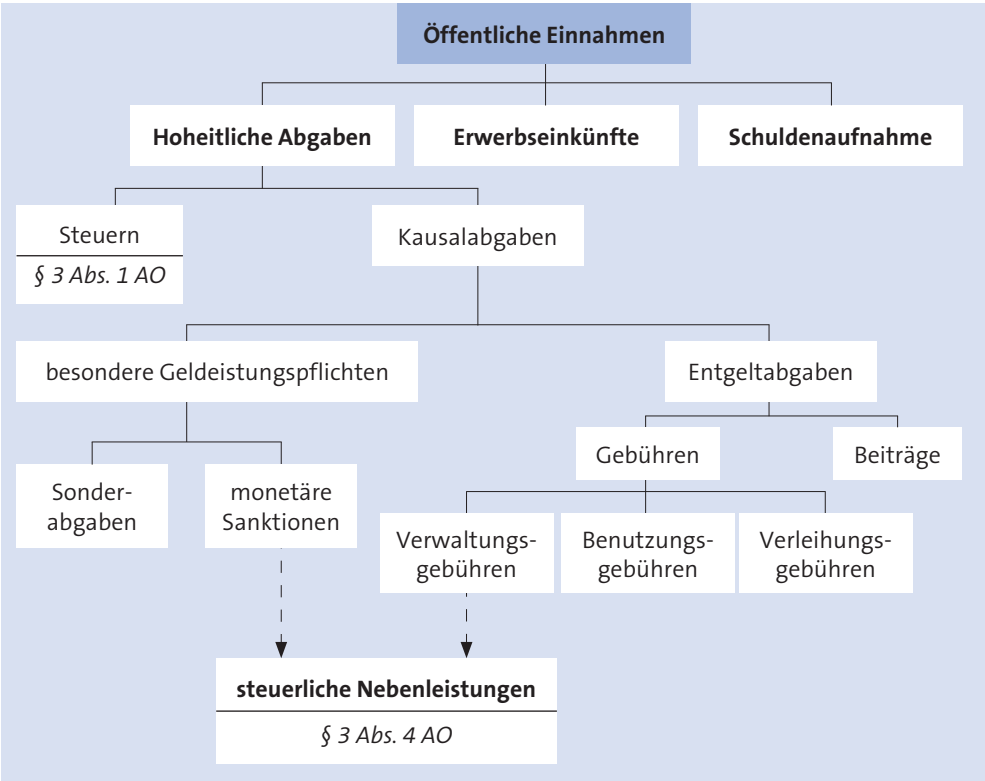
(4) Steuerliche Nebenleistungen

Steuerliche Nebenleistungen stellen monetäre Sanktionen zur Einhaltung rechtlicher Normen dar. Die Steuerpflichtigen sollen zu einem bestimmten Tun oder Unterlassen angehalten werden. Zu den steuerlichen Nebenleistungen zählen nach § 3 Abs. 4 AO insbesondere:

- Verspätungszuschläge (§ 152 AO)
  bei verspäteter Abgabe von Steuererklärungen

- Zinsen (§§ 233 - 237 AO)
  z. B. Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen
- Säumniszuschläge (§ 240 AO)
  bei verspäteter Zahlung geschuldeter Steuern.

Die Stellung der Steuern im System der öffentlichen Einnahmen zeigt das nachfolgende Schaubild (vgl. *Dickertmann/Gelbhaar/Piel*):



Aufgabe 1 > Seite 454

1.3 Weitere steuerliche Begriffe

Zur Gliederung bzw. Systematisierung des derzeitigen Steuersystems werden Grundbegriffe benötigt. Diese können nach personenbezogenen bzw. sachbezogenen Kriterien unterschieden werden (vgl. *Breithecker* u. M. von *Klapdor*, S. 21 ff.; *Scheffler*, S. 10 ff.).

1.3.1 Personenbezogene Begriffe

- **Steuerpflichtiger oder Steuersubjekt**
  ist derjenige, der durch Steuergesetze vermögensrechtliche (z. B. Steuerzahlung) oder nicht vermögensrechtliche (z. B. Führung von Aufzeichnungen oder Büchern) Pflichten und Rechte hat.

- **Steuerschuldner**
  ist derjenige, der die für die Entstehung des Steueranspruchs relevanten Tatbestände verwirklicht. Hierbei handelt es sich um einen auf vermögensrechtliche Pflichten beschränkten Unterbegriff des Steuerpflichtigen.

  Es gilt folgender Grundsatz:

  Jeder Steuerschuldner ist zugleich auch Steuerpflichtiger, jeder Steuerpflichtige hingegen nicht auch gleichzeitig Steuerschuldner.

- **Steuerzahler oder Steuerentrichtungspflichtiger**
  ist derjenige, der nach dem jeweiligen Steuergesetz die Steuerzahlung an den Fiskus zu leisten hat. Abgestellt wird also allein auf den Zahlungsvorgang.

  Regelmäßig sind Steuerschuldner und Steuerzahler identisch.

  Abweichungen ergeben sich, wenn eine Rechtsperson die Steuer lediglich für Rechnung des Steuerschuldners einzubehalten und abzuführen hat. So wird z. B. die Lohnsteuer vom Arbeitgeber (= Steuerentrichtungspflichtiger) an das zuständige Finanzamt für Rechnung des Arbeitnehmers (= Steuerschuldner) überwiesen (§ 38 Abs. 2 und Abs. 3, § 41a Abs. 1 EStG).

- **Steuerträger**
  ist derjenige, der eine Steuer im Ergebnis trägt, d. h. durch die Steuer wirtschaftlich belastet ist.

  Steuerschuldner und Steuerträger sind nicht identisch, wenn die Steuer vom Steuerschuldner auf einen anderen überwälzt werden kann. Steuerschuldner der Schaumwein-(Sekt-)steuer sind die Unternehmer. Sofern die Steuer über den Verkaufspreis an die Abnehmer überwälzt werden kann, sind letztere Steuerträger. Gelingt keine Überwälzung der Steuer, so ist der Steuerschuldner gleichzeitig auch Steuerträger.

- **Steuerdestinatar**
  ist derjenige, der nach dem Willen des Gesetzgebers die Steuer wirtschaftlich tragen soll.

  Bei der Einkommensteuer beispielsweise ist dies die natürliche Person, die steuerpflichtiges Einkommen bezieht. Demgegenüber soll u. a. durch die Umsatzsteuer der Endverbraucher belastet werden. Dieses Ergebnis wird aber nur erreicht, wenn über den Preis eine Überwälzung der Steuer an den Endverbraucher gelingt.

  Steuerdestinatar und Steuerträger können, müssen jedoch nicht identisch sein.

- **Steuergläubiger** oder **Steuerberechtigter**
  ist das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen, dem die Steuereinnahmen zufließen und das über das Steueraufkommen verfügen kann.

1.3.2 Sachbezogene Begriffe

- **Steuerobjekt** oder **Steuergegenstand**
  ist der Tatbestand, an welchen die jeweilige Steuerpflicht knüpft. Es geht um die Festlegung, was steuerlich relevant ist. Hierbei kann es sich um einen Vorgang, Zustand oder Gegenstand handeln. So unterliegen z. B. bei der Einkommensteuer bestimmte Einkünfte, bei der Gewerbesteuer Gewerbebetriebe, bei der Kraftfahrzeugsteuer das Halten von Fahrzeugen der Besteuerung.

- **Steuerbemessungsgrundlage**
  quantifiziert das Steuerobjekt wert- oder mengenmäßig.

  Steuern als Geldgröße müssen zahlenmäßig ausgedrückt werden. So ist bei der Einkommensteuer das zu versteuernde Einkommen, bei der Gewerbesteuer der Steuermessbetrag oder bei der Kraftfahrzeugsteuer die Schadstoffemissionen und der Hubraum oder das Gesamtgewicht maßgebend für die Höhe des Steuertatbestands.

- **Freibetrag**
  stellt den Teil der Bemessungsgrundlage dar, der von der Besteuerung generell ausgenommen wird und damit steuerfrei bleibt.

- **Freigrenze**
  ist der Betrag, bis zu dessen Erreichen der entsprechende Teil der Bemessungsgrundlage außer Ansatz bleibt und insoweit keine Steuer anfällt.

  Bei Überschreiten der Freigrenze wird jedoch die gesamte Bemessungsgrundlage zur Besteuerung herangezogen.

- **Pauschbetrag**
  ist ein aus Vereinfachungsgründen fest bemessener Abzugsbetrag. Er wird bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen allen Steuerpflichtigen ohne weitere Nachweise gewährt.

- **Steuersatz**
  legt die Höhe des Steueranspruchs fest. Aus der Multiplikation von Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz ergibt sich die Steuerschuld. Der Steuersatz kann alternativ beruhen auf

  - einer Tarifformel (§ 32a EStG)
  - einer Tariftabelle (§ 19 ErbStG)
  - einem bestimmten Prozentsatz (§ 23 KStG)
  - einem Geldbetrag pro Einheit einer bestimmten Mengen- oder Wertgröße (§ 9 KraftStG, § 2 EnergieStG).

- **Steuertarif**
  stellt tabellarisch oder formelmäßig die Beziehung zwischen Steuerbemessungsgrundlage und dazugehörigem Steuersatz dar.

  Der Steuersatz kann von der Höhe der Bemessungsgrundlage unabhängig (konstanter Steuersatz) sein oder damit variieren (variabler Steuersatz). Dementsprechend liegt entweder ein proportionaler oder ein variabler Steuertarif – derzeit praktisch immer als progressiver Tarif ausgestaltet – vor.

- **Durchschnittsteuersatz**
  gibt die durchschnittliche steuerliche Belastung an. Er wird durch Division von Steuerschuld und Bemessungsgrundlage ermittelt.

$$\text{Durchschnittsteuersatz} = \frac{\text{Steuerschuld}}{\text{Bemessungsgrundlage}}$$

- **Grenzsteuersatz**
  dieser entspricht der aus einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage resultierenden zusätzlichen Steuerschuld. Es handelt sich um den Steuersatz, mit dem bei einer Marginalbetrachtung die jeweils letzte Einheit der Bemessungsgrundlage belastet wird.

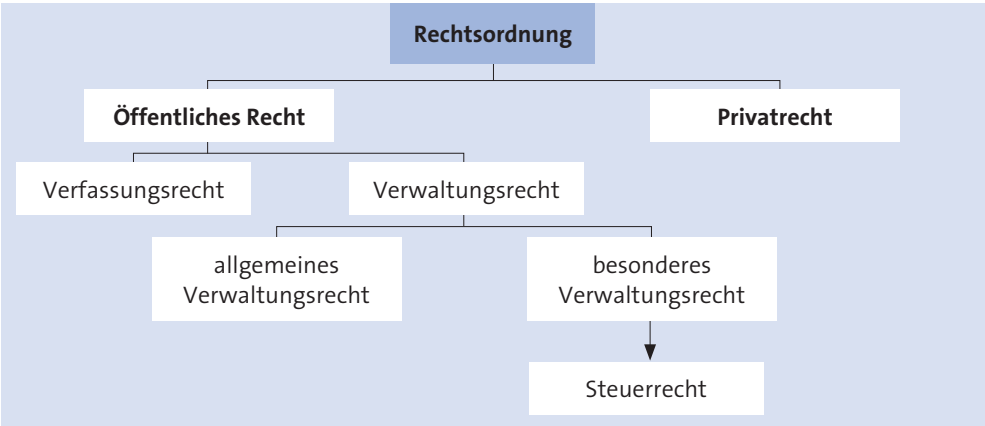
$$\text{Grenzsteuersatz} = \frac{\text{Veränderung Steuerschuld}}{\text{Veränderung Bemessungsgrundlage}}$$

2. Grundsätze der Besteuerung

Steuerrecht ist Teil des öffentlichen Rechts, welches das Verhältnis der Bürger zu öffentlichen Institutionen regelt. Dabei gilt das Verhältnis der Über- und Unterordnung.

Innerhalb des öffentlichen Rechts zählt das Steuerrecht zum besonderen Verwaltungsrecht. Hier geht es um Normen für einen sachlich begrenzten Teilbereich der Verwaltung.

Die systematische Stellung des Steuerrechts veranschaulicht die nachfolgende Abbildung:



Innerhalb der geltenden Rechtsordnung wird aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG der **Grundsatz der Steuergerechtigkeit** abgeleitet. Steuergerechtigkeit ist dabei relativ zu sehen, jeweils abhängig von bestehenden und sich im Zeitablauf ändernden ethischen und sozialen Grundhaltungen.

Das Postulat einer gerechten Besteuerung muss für praktische Erfordernisse durch Prinzipien oder Regeln in formeller und materieller Hinsicht konkretisiert werden (vgl. *Tipke/Lang*, S. 92 ff.).

2.1 Formelle Steuergerechtigkeit

(1) Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit
Steuerrecht ist immer Eingriffsrecht und hat folglich besonders strengen rechtlichen Anforderungen zu entsprechen.

Steuern dürfen nur auf der Grundlage gesetzlicher Regelungen erhoben werden (Art. 20 Abs. 3 GG; § 3 Abs. 1 Halbsatz 1 AO). In diesen müssen die Tatbestände, an die die Besteuerung knüpft, hinreichend genau festgelegt bzw. umschrieben sein. Unbestimmte Rechtsbegriffe sollen möglichst vermieden werden. Dies ist als eine spezielle Ausprägung des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit für Verwaltungshandeln anzusehen.

(2) Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung
Gleiche Sachverhalte sind gleich zu behandeln. Gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit muss demnach gleiche steuerliche Konsequenzen zur Folge haben.

Sachlich nicht zu vertretende Ungleichbehandlungen sollen hierdurch ausgeschlossen werden.

(3) Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung
Alle Personen, die einen Steuertatbestand verwirklichen, sind zur Steuer heranzuziehen. Gleiche Tatbestände müssen einem allgemein gültigen Maßstab unterliegen. Auf Steuerbefreiungen ist möglichst zu verzichten, da diese nur für einen begrenzten Kreis zu Abweichungen bzw. Ausnahmen vom Allgemeinheitsgrundsatz führen.

2.2 Materielle Steuergerechtigkeit

Diesbezüglich geht es um die Frage der Verteilung der Steuerlast auf die Steuerpflichtigen.

Nach derzeit herrschender Meinung hat sich die Höhe der Steuerbelastung nach der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** zu richten. Hierdurch kommt es nicht zu einer absoluten, sondern nur zu einer relativen Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Alle Beteiligten sollen entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein prozentual gleiches Opfer für die Finanzierung der öffentlichen Aufgaben erbringen. Als Maßstab für die Leistungsfähigkeit wird im Bereich der Einkommensentstehung vor

allem das erzielte Einkommen angesehen. Das Opfer besteht in diesem Fall in einer Minderung des frei verfügbaren Einkommens durch den Werttransfer an den Staat mittels der Besteuerung. Persönliche Merkmale, wie z. B. Geschlecht oder Ausbildung, spielen keine Rolle.

Daneben wird auch der Konsum – also der Bereich der Einkommensverwendung – zur Besteuerung herangezogen. Eine allgemeine Belastung des Verbrauchs erfolgt durch die Umsatzsteuer.

Zusätzlich gelten auch noch andere Anknüpfungspunkte für die Besteuerung. Aufgrund dessen hat die Bundesrepublik Deutschland derzeit ein **Vielsteuersystem**.

3. Steuerhoheit

Die Steuerhoheit ist ein Element der Staatsgewalt und damit räumlich auf das jeweilige Staatsgebiet beschränkt (vgl. *Tipke/Lang*, S. 27 f.). Dies schließt jedoch nicht aus, dass nach innerstaatlichen Regelungen auch im Ausland verwirklichte Sachverhalte der Besteuerung unterworfen werden.

Als Teil des staatlichen Finanzwesens (Art. 104a - 115 GG) umfasst die Steuerhoheit sachlich die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit.

3.1 Gesetzgebungshoheit

Die Gesetzgebungshoheit bezeichnet das Recht, Gesetze zu erlassen. Die Gesetzgebungsbefugnis ist zwischen Bund und Ländern wie folgt aufgeteilt:

	Bund	**Länder**	**Gemeinden**
ausschließliche Gesetzgebung	Zölle und Finanzmonopole	örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern	Hebesatzfestsetzung für Realsteuern
konkurrierende Gesetzgebung	übrige Steuern		

Im Bereich der Steuergesetzgebung wird nach Art. 105 GG unterschieden zwischen

- ausschließlicher Gesetzgebung des Bundes
- ausschließlicher Gesetzgebung der Länder
- konkurrierender Gesetzgebung.

Dem **Bund** steht die ausschließliche Gesetzgebung über die Zölle und Finanzmonopole zu (Art. 105 Abs. 1 GG).

Die **Länder** haben das ausschließliche Gesetzgebungsrecht über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind (Art. 105 Abs. 2a GG).

Alle übrigen Steuern unterliegen der **konkurrierenden Gesetzgebung** (Art. 105 Abs. 2 GG). Danach setzt die konkurrierende Gesetzgebung voraus, dass dem Bund das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder nach Art. 72 Abs. 2 GG ein Bedürfnis nach einer bundesgesetzlichen Regelung besteht.

Der Bundesrat muss Bundesgesetzen über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder Gemeinden ganz oder zum Teil zufließt, zustimmen (Art. 105 Abs. 3 GG).

Die bei konkurrierender Gesetzgebung zwingend erforderliche Zustimmung des Bundesrats zu den betreffenden Steuergesetzen führt bei unterschiedlichen Mehrheiten im Bundestag und Bundesrat erfahrungsgemäß zu erheblichen Schwierigkeiten, wie zahlreiche Gesetzgebungsverfahren in der Vergangenheit gezeigt haben.

Die **Gemeinden** haben nach den abschließenden Regelungen des Art. 105 GG kein eigenes Steuergesetzgebungsrecht. Ihnen steht lediglich das Recht zu, die Hebesätze der Realsteuern – Gewerbe- und Grundsteuer (§ 3 Abs. 2 AO) – festzusetzen (Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG).

Bei einer zusammenfassenden Betrachtung ist festzuhalten, dass die Gesetzgebungskompetenz des Bundes dominiert (vgl. *Tipke/Lang*, S. 56).

3.2 Ertragshoheit

Die Ertragshoheit beinhaltet das Recht auf die Steuereinnahmen. Hierdurch wird festgelegt, welches öffentlich-rechtliche Gemeinwesen Steuergläubiger ist. Die entsprechenden Regelungen enthält Art. 106 GG. Zu unterscheiden ist dabei generell zwischen einem Trennsystem, bei dem das Steueraufkommen allein einer Gebietskörperschaft zufließt, und einem Verbundsystem mit Ansprüchen mehrerer Gebietskörperschaften auf die Steuereinnahmen.

In der Bundesrepublik Deutschland sind beide Systeme miteinander kombiniert.

3.3 Verwaltungshoheit

Die in Art. 108 GG geregelte Verwaltungshoheit bezeichnet das Recht, Steuern zu verwalten, d. h. die erlassenen Steuergesetze zu vollziehen. Diese Aufgabe wird von der Finanzverwaltung wahrgenommen. Auf Bundes- wie auch auf Landesebene ergibt sich allgemein folgender Aufbau (§ 1 und § 2 FVG i. V. mit § 6 AO):

Aufbau der Finanzverwaltung		
Hierarchieebene	**Finanzbehörden**	
	Bundesebene	**Länderebene**
oberste Behörde	Bundesministerium der Finanzen	Finanzministerien (Senatsverwaltungen) der Länder
Oberbehörden	Bundeszentralamt für Steuern Generalzolldirektion Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (bis 2018) u. a.	Rechenzentren Landesämter (soweit eingerichtet)
Mittelbehörden		Oberfinanzdirektionen
örtliche Behörden	Hauptzollämter	Finanzämter

Dem Bundes-/Landesfinanzministerium obliegt die Leitung der Bundes-/Landesfinanzverwaltung (§ 3 FVG).

Bundesoberbehörden erledigen in eigener Zuständigkeit die ihnen durch Gesetz bzw. durch das Bundesfinanzministerium zugewiesenen Aufgaben (§ 4 Abs. 2 und Abs. 3 FVG). Das Bundeszentralamt für Steuern wirkt u. a. an Außenprüfungen mit, führt Dateien über steuerliche Auslandsbeziehungen und nimmt die Entlastung von deutschen Abzugsteuern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor (§ 5 FVG).

Oberbehörden auf Länderebene sind die Rechenzentren (§ 6 Abs. 2 i. V. mit § 17 Abs. 3 FVG) sowie – anstelle von Oberfinanzdirektionen – eingerichtete Landesämter, und zwar Landesämter für Steuern (in Bayern und Rheinland-Pfalz) bzw. Landesamt für Steuern und Finanzen (in Sachsen).

Auf Landesebene kann es gesonderte Mittelbehörden geben. Dabei handelt es sich um Oberfinanzdirektionen (in Baden-Württemberg, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen). Die Hauptaufgabe der Mittelbehörden besteht darin, in ihrem jeweiligen Zuständigkeitsbereich die Finanzverwaltung des Landes zu leiten (§ 8a Abs. 1 FVG); sie sind Aufsichtsbehörden der örtlichen Landesbehörden. Sofern gem. § 2a Abs. 1 FVG auf die Einrichtung von Landesämtern bzw. Oberfinanzdirektionen verzichtet wird, gehen die den Mittelbehörden zugewiesenen Aufgaben nach § 2a Abs. 2 FVG auf die oberste Landesbehörde über (in Berlin, Brandenburg, Bremen, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Saarland, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein).

Örtliche Bundesbehörden sind die Hauptzollämter. Deren Zuständigkeit erstreckt sich insbesondere darauf, die Zölle, bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer sowie die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften zu verwalten (Art. 108 Abs. 1 GG; § 12 Abs. 2 FVG).

Die örtlichen Landesfinanzbehörden (= Finanzämter) sind zuständig für die Verwaltung der übrigen Steuern, soweit dies nicht den Bundesfinanzbehörden oder den Gemeinden übertragen ist (Art. 108 Abs. 2 GG; § 17 Abs. 2 FVG). Dies geschieht entweder als eigene Angelegenheit oder im Auftrag des Bundes, soweit Steuern ganz oder zum Teil dem Bund zufließen (Art. 108 Abs. 3 GG). Die Finanzämter verwalten danach die Besitz- und Verkehrsteuern.

Jedes Finanzamt wird von einem Vorsteher geleitet. Die organisatorische Gliederung erfolgt nach Sachgebieten – jeweils unter Leitung eines Sachgebietsleiters. Jedes Sachgebiet umfasst mehrere Arbeitsgebiete; diese werden von Sachbearbeitern eigenverantwortlich wahrgenommen (vgl. hierzu die Geschäftsordnung für die Finanzämter [FAGO 2010], BStBl 2010 I, S. 1315).

Für die den Gemeinden allein zufließenden Steuern können die Länder ihre Verwaltungshoheit auf die Gemeinden übertragen (Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG). Dies ist hinsichtlich der Festsetzung der Realsteuern und der Verwaltung der kommunalen Verbrauch- und Aufwandsteuern, wie z. B. Vergnügungsteuern oder Hundesteuer, geschehen. Hierfür liegt die Zuständigkeit bei den Gemeinde- bzw. Stadtsteuerämtern.

4. Gliederung der Steuern

Die zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben benötigten Mittel lassen sich nicht allein mithilfe einer einzigen Steuer aufbringen. Die Gesamtheit der einzelnen Steuern eines Staates entspricht dem jeweiligen Steuersystem. In der Bundesrepublik Deutschland gibt es derzeit rund 30 Einzelsteuern.

Die fiskalisch bedeutsamsten Steuern mit insgesamt rund 94 % des Gesamtsteueraufkommens waren im Jahr 2017:

Steuerart	**Steueraufkommen 2017**	
	Mrd. €	**%**
1. Einkommensteuer	283,2	38,6
2. Umsatzsteuer	226,4	30,8
3. Gewerbesteuer	52,9	7,2
4. Energiesteuer	41,0	5,6
5. Körperschaftsteuer	29,3	4,0
6. Solidaritätszuschlag	18,0	2,4
7. Tabaksteuer	14,4	2,0
8. Grundsteuer	14,0	1,9
9. Versicherungsteuer	13,3	1,8
10. übrige Steuern	42,0	5,7
Gesamt	**734,5**	**100,0**

Die Vielzahl der derzeit erhobenen Steuern lässt sich dabei keineswegs auf eine in sich geschlossene, widerspruchsfrei geordnete und gegliederte Grundstruktur zurückführen. Vielmehr handelt es sich um ein im Zeitablauf entstandenes bzw. gewachsenes System; dieses wird auch als **historisches Steuersystem** bezeichnet.

4.1 Gliederung nach Steuerhoheit

Die derzeit erhobenen Steuern lassen sich nach unterschiedlichen Kriterien gliedern. Allgemein gebräuchliche Unterscheidungen und Abgrenzungen werden nachfolgend dargestellt.

(1) Gesetzgebungshoheit
Nach der Gesetzgebungshoheit wird differenziert zwischen

- **Steuern mit ausschließlicher Gesetzgebungshoheit des Bundes bzw. der Länder**

  und

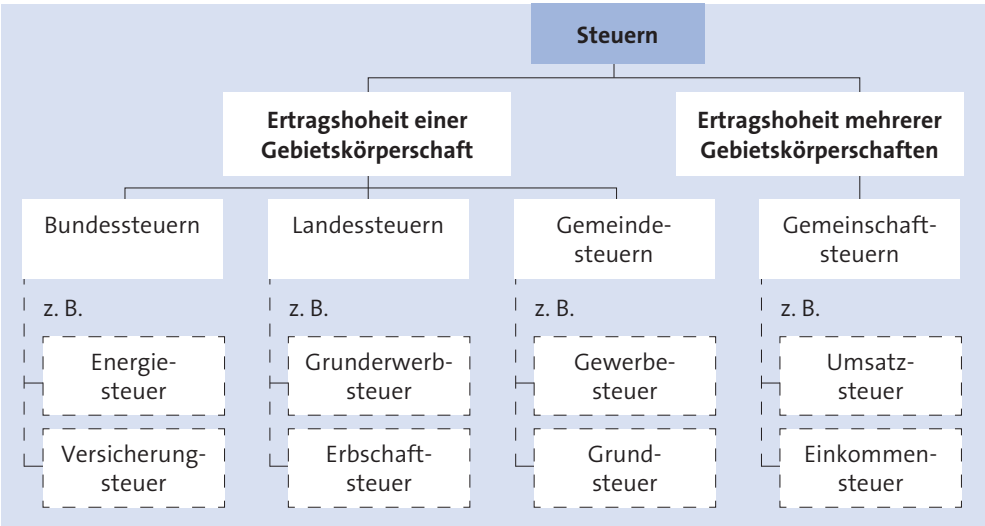
- **Steuern mit konkurrierender Gesetzgebung.**

(2) Ertragshoheit
Nach der Zahl der Steuergläubiger wird unterschieden zwischen

- **Trennsteuern** (ein Steuergläubiger)

  und

- **Gemeinschaftsteuern** (mehrere Steuergläubiger).



Die Verteilung der Gemeinschaftsteuern auf die beteiligten Gebietskörperschaften für 2017 ergibt sich aus nachfolgender Übersicht:

Aufteilung der Gemeinschaftsteuern			
Steuerart	**Gebietskörperschaft**		
	Bund	**Länder**	**Gemeinden**
Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 3 GG; § 1 Gemeindefinanzreformgesetz)			
► Lohnsteuer und veranlagte Einkommensteuer	42,5 %	42,5 %	15,0 %
► Abgeltungsteuer	44,0 %	44,0 %	12,0 %
Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 3 GG)	50,0 %	50,0 %	–
Umsatzsteuer (Art. 106 Abs. 3 und 5a GG; § 1 Abs. 1 FAG)	50,7 %	46,6 %	2,7 %

(3) Verwaltungshoheit
Zu unterscheiden ist zwischen von Bundes- bzw. von Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern.

4.2 Gliederung nach Steuerobjekt

Nach dem Anknüpfungspunkt der Steuer wird differenziert zwischen Besitz- und Verkehrsteuern einerseits und Verbrauchsteuern und Zöllen andererseits.

Dieser Einteilung kommt hinsichtlich der Verwaltung der Steuern Bedeutung zu: So werden Besitz- und Verkehrsteuern durch die örtlichen Finanzämter, Verbrauchsteuern und Zölle von den Hauptzollämtern verwaltet.

(1) Besitzsteuern
Besitzsteuern knüpfen an ein vorhandenes Vermögen bzw. die hieraus fließenden Erträge oder an einen werdenden Besitz (Einkommen) an. Je nachdem, ob die Steuerpflicht dabei eine natürliche bzw. juristische Person oder eine Sache betrifft, erfolgt eine weitere Untergliederung in Personensteuern und Realsteuern (auch bezeichnet als Sach- oder Objektsteuern).

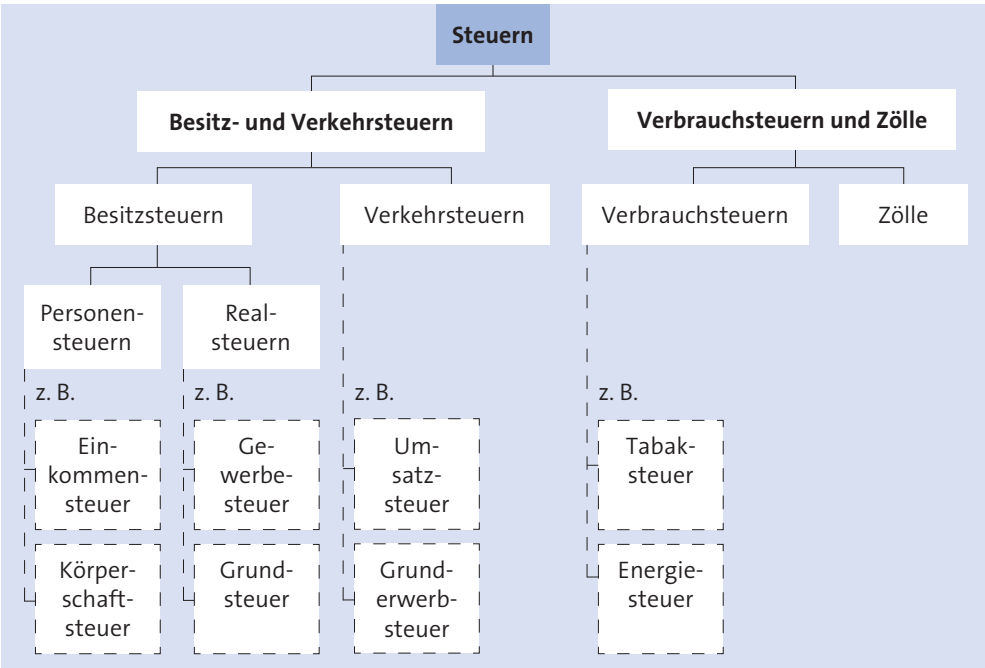
(2) Verkehrsteuern
Verkehrsteuern haben Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs zum Gegenstand. In Abhängigkeit von ihrem Geltungsbereich wird zwischen allgemeinen Verkehrsteuern – als solche gilt die Umsatzsteuer – und besonderen Verkehrsteuern unterschieden. Letztere belasten nur ausgewählte Vorgänge des Wirtschaftsverkehrs,

wie z. B. die bei Grundstücksgeschäften anfallende Grunderwerbsteuer oder die Versicherungsverträge betreffende Versicherungsteuer.

(3) Verbrauchsteuern
Verbrauchsteuern sind an den Verbrauch bestimmter Wirtschaftsgüter geknüpft (z. B. Tabaksteuer, Energiesteuer). Derartige Vorgänge werden ohne Rücksicht auf persönliche Verhältnisse der Verbraucher belastet.

(4) Zölle
Zölle betreffen den grenzüberschreitenden Warenverkehr (Import/Export).

Die Einteilung nach dem Steuerobjekt stellt sich im Überblick wie folgt dar:



4.3 Gliederung nach Überwälzbarkeit

Hiernach ist zwischen direkten und indirekten Steuern zu unterscheiden.

(1) Direkte Steuern
Bei diesen ist der Steuerschuldner mit dem Steuerträger identisch. Eine Überwälzung der Steuer auf eine andere Person ist nicht möglich. Wichtigstes Beispiel für diese Gruppe sind die Personensteuern.

(2) Indirekte Steuern
Bei indirekten Steuern sind Steuerschuldner und Steuerträger vom Grundsatz her nicht identisch. Der Steuerschuldner wälzt über den Preis seiner Leistungen die Steuer auf eine andere Person ab. Typische Beispiele für indirekte Steuern sind die Umsatzsteuer sowie Verbrauchsteuern.

Die Problematik dieser Einteilung liegt darin, dass die Überwälzbarkeit von Steuern nicht von der Steuerart, sondern von der jeweiligen Marktsituation abhängt. Gelingt die Überwälzung nicht, so wird eine ansonsten indirekte Steuer zu einer direkten Steuer.

4.4 Gliederung nach Steuertarif

Nach der Tarifform kann zwischen proportionalen und progressiven Steuern getrennt werden.

(1) Proportionale Steuern
Diese sind durch einen einheitlichen, von der Höhe der Bemessungsgrundlage unabhängigen Steuersatz gekennzeichnet (z. B. Körperschaftsteuer, Grunderwerbsteuer). Der Grenzsteuersatz entspricht dabei stets dem Durchschnittsteuersatz.

(2) Progressive Steuern
Bei diesen variiert der Steuersatz in Abhängigkeit von der Höhe der Bemessungsgrundlage (z. B. Einkommensteuer, Erbschaftsteuer). Der Grenzsteuersatz liegt immer über dem Durchschnittsteuersatz.

4.5 Gliederung nach Art und Häufigkeit der Steuererhebung

(1) Nach der Erhebungsart ist zu differenzieren zwischen:

- **Veranlagungsteuern**
  Diese werden durch förmliche Steuerbescheide festgesetzt.
- **Fälligkeitsteuern**
  Bei diesen tritt die Fälligkeit kraft Gesetz aufgrund von Berechnungen des Steuerpflichtigen ein (vgl. *Tipke/Lang*, S. 1361).

(2) Nach der Häufigkeit der Steuererhebung lassen sich unterscheiden:

- **regelmäßig wiederkehrende Steuern** (= laufende Steuern)
- **unregelmäßig anfallende Steuern** (= einmalige oder gelegentliche Steuern).

Entsprechende Beispiele enthält nachstehende Übersicht:

Häufigkeit / Art	regelmäßig (laufend)	unregelmäßig (einmalig)
Veranlagungsteuern	z. B. Körperschaftsteuer	z. B. Erbschaftsteuer
Fälligkeitsteuern	z. B. Lohnsteuer	

4.6 Gliederung nach Steueraufkommen

Nach der Höhe der Steuereinnahmen werden aufkommenstarke und aufkommensgeringe Steuern gegeneinander abgegrenzt.

(1) Aufkommenstarke Steuern
Zu dieser Gruppe zählen Steuern, deren Aufkommen wesentlich zu den Gesamtsteuereinnahmen beiträgt.

(2) Aufkommensgeringe Steuern
Hierzu zählen Steuern mit einem vergleichsweise niedrigen prozentualen Anteil am Gesamtsteueraufkommen. Diese Steuern werden auch als Bagatellsteuern bezeichnet.

4.7 Gliederung nach (Haupt-)Bemessungsgrundlage

Nach der Übereinstimmung von wirtschaftlicher Entscheidungsgröße und steuerlicher Bemessungsgrundlage hat sich in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eine Unterteilung in Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern etabliert (vgl. *Rose*, S. 4).

(1) Ertragsteuern
Hier bilden die von einem Wirtschaftssubjekt erzielten Erträge den Gegenstand der Besteuerung (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer).

(2) Verkehrsteuern
Grundlage der Besteuerung bilden Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs (z. B. Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer).

(3) Substanzsteuern
Bei diesen ist die Besteuerung an die vorhandene bzw. eingesetzte (Vermögens-)Substanz geknüpft (z. B. Grundsteuer).

Dieser Einteilung folgend werden die für unternehmerische Entscheidungen wichtigen Steuerarten dargestellt. Die Ertragsteuern – Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer – werden dabei vollständig behandelt. Aus der Gruppe der Verkehrsteuern wird auf die Umsatzsteuer als allgemeine Verkehrsteuer eingegangen. Bei den Substanzsteuern verbleibt als regelmäßig erhobene Steuer allein die Grundsteuer. Aufgrund der geringen Belastung und nur sehr bedingter unternehmerischer Gestaltungsmöglichkeiten wird im Weiteren auf die Darstellung dieser Steuer verzichtet.

Die so abgegrenzten **Unternehmenssteuern** werden stets vor dem Hintergrund wirtschaftlicher bzw. unternehmerischer Entscheidungen betrachtet. Dementsprechend sind innerhalb der einzelnen Steuerarten weitere thematische Einschränkungen bzw. Abgrenzungen erforderlich.

Nach Maßgabe der Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Ertragshoheit gelten für die im Weiteren behandelten Steuerarten folgende Zuordnungen:

Steuerart	Gesetzgebungshoheit	Verwaltungshoheit	Ertragshoheit
Einkommensteuer	konkurrierende Gesetzgebung	Länder	Bund, Länder und Gemeinden
Körperschaftsteuer	konkurrierende Gesetzgebung	Länder	Bund und Länder
Gewerbesteuer	konkurrierende Gesetzgebung[1]	Länder und Gemeinden	Gemeinden[2]
Umsatzsteuer	konkurrierende Gesetzgebung	Länder	Bund, Länder und Gemeinden

5. Rechtliche Grundlagen der Besteuerung

5.1 Rechtsnormen

Die Besteuerung darf nur auf der Grundlage gesetzlicher Regelungen erfolgen (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung). Gesetz ist nach § 4 AO jede Rechtsnorm.

5.1.1 Völkerrechtliche Normen

Regelungen des Völkerrechts haben Vorrang vor nationalem Recht (§ 2 AO).

(1) Gemeinschaftsrecht der EG
Rechtsnormen des Europäischen Gemeinschaftsrechts sind insbesondere Verordnungen und Richtlinien (Art. 189 EWGV).

Verordnungen haben allgemeine Geltung und sind unmittelbar verbindlich; sie dienen der Rechtsvereinheitlichung.

Für den steuerlichen Bereich bedeutsamer sind **Richtlinien**. Diese verpflichten die betroffenen Mitgliedstaaten zu einer Anpassung nationaler Vorschriften an vorgegebene Rahmenregelungen. Durch Richtlinien soll eine Harmonisierung, also eine Rechtsangleichung, erreicht werden. Für die Bürger sind die betreffenden Richtlinienbestimmungen danach grundsätzlich erst nach Transformation in innerstaatliches Recht bindend bzw. maßgeblich. EG-Richtlinien sind folglich als mittelbare Rechtsnormen anzusehen.

Auf steuerlichem Gebiet lag der Schwerpunkt der Richtlinien bislang im Bereich der Umsatzsteuer und der Verbrauchsteuern.

[1] Die Festsetzung der Hebesätze erfolgt durch die Gemeinden.

[2] Die Gemeinden haben einen Teil der Gewerbesteuer im Wege einer Umlage an Bund und Länder abzuführen.

(2) Doppelbesteuerungsabkommen
Doppelbesteuerungsabkommen sind bilaterale völkerrechtliche Verträge. Sie dienen der Vermeidung oder Milderung bestehender (wirtschaftlicher) Doppelbesteuerungen. Zu diesem Zweck begrenzen die beteiligten Staaten ihre nationale Steuerhoheit durch gegenseitige Steuerverzichte (zum Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverhandlungen am 1.1.2018 vgl. BMF-Schreiben vom 17.1.2018, BStBl 2018 I, S. 239).

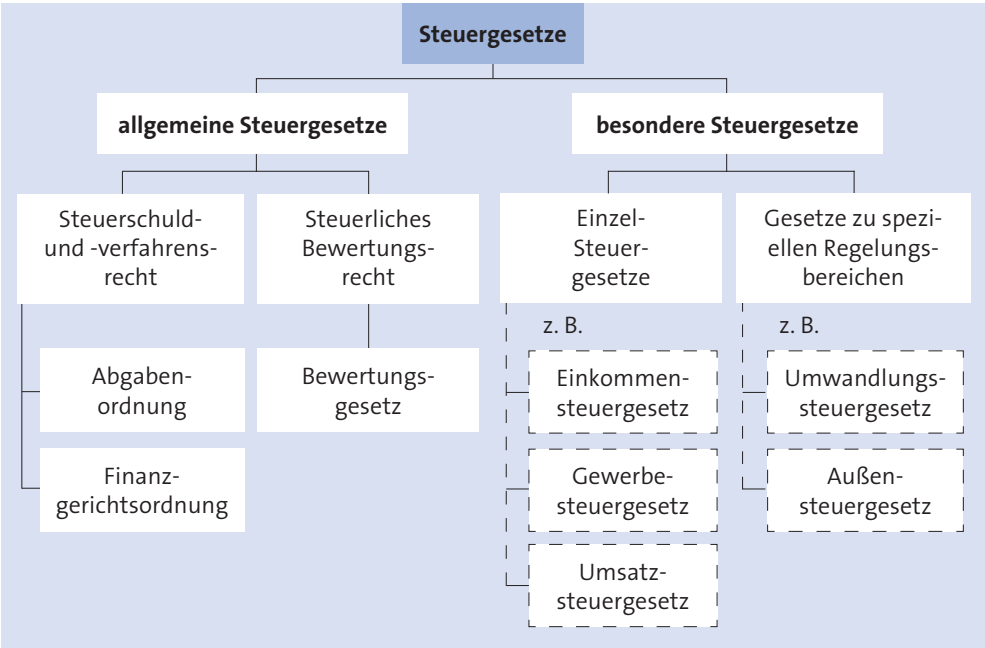
5.1.2 Innerstaatliche Normen

5.1.2.1 Gesetze

Gesetze sind alle Rechtsnormen, die in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zu Stande kommen, ordnungsgemäß ausgefertigt und in den dafür vorgesehenen amtlichen Blättern verkündet werden (vgl. hinsichtlich Bundesgesetzen Art. 76 - 78 und Art. 82 GG).

Das Grundgesetz hat als Verfassungsgesetz Vorrang vor einfachen Gesetzen. Bei letzteren kann es sich um Bundes- oder Landesgesetze über Steuern handeln (Art. 105 GG).

Bei den Steuergesetzen wird zwischen allgemeinen und besonderen Gesetzen unterschieden. Letztere gehen als Spezialgesetze den allgemeinen Steuergesetzen vor.



Allgemeine Steuergesetze enthalten Vorschriften, die für alle oder mehrere Steuerarten Geltung haben. Hinsichtlich des Besteuerungsverfahrens zählen hierzu die Ab-

gabenordnung und die Finanzgerichtsordnung. Für das steuerliche Bewertungsrecht enthält das Bewertungsgesetz zentrale Regelungen.

Bei den **besonderen Steuergesetzen** wird unterschieden zwischen:

- **Einzel-Steuergesetzen**
  hierbei handelt es sich um Gesetze zu einer einzelnen Steuerart (z. B. Einkommensteuergesetz oder Umsatzsteuergesetz)
- **Gesetze zu speziellen Regelungsbereichen**
  anzuführen sind beispielsweise:
  - Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)
    hierin sind die Steuerfolgen bei der Umstrukturierung von Unternehmen geregelt;
  - Außensteuergesetz (AStG)
    dieses Gesetz beinhaltet Maßnahmen zur Sicherstellung des inländischen Steueranspruchs bei Geschäftsaktivitäten im Ausland.

5.1.2.2 Rechtsverordnungen

Rechtsverordnungen kommen nicht in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zu Stande, sondern werden von der Exekutive aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigung erlassen (Art. 80 GG). Die Rechtsverordnungen bedürfen der Zustimmung des Bundesrats. Sie haben ebenso wie Gesetze Rechtsnormcharakter, d. h. sie sind in gleicher Weise für Finanzverwaltung, Steuerpflichtige und Finanzgerichte bindend.

Rechtsverordnungen dienen der Ergänzung und Erläuterung von Steuergesetzen. Zu allen wichtigen Steuergesetzen gibt es Durchführungsverordnungen, so z. B.

- Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) auf der Grundlage von § 51 EStG
- Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) auf der Grundlage von § 35c GewStG
- Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) auf der Grundlage von § 26 Abs. 1 UStG.

5.2 Verwaltungsvorschriften

Verwaltungsvorschriften stellen Dienstanweisungen übergeordneter an nachgeordnete Behörden dar. Unmittelbare Bindungswirkungen haben die Verwaltungsvorschriften nur für die Behörden selbst, nicht jedoch für die Steuerpflichtigen oder die Finanzgerichte.

Sachlich können die Anweisungen Fragen der Organisation oder der Gesetzesanwendung betreffen. Ziel ist eine einheitliche Verwaltungspraxis basierend auf dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung gemäß Art. 3 GG. Hierdurch soll dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprochen werden.

Für die bundeseigene Verwaltung räumt Art. 86 GG der Bundesregierung die Kompetenz zum Erlass von Verwaltungsregelungen ein. Für die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag verwalteten Steuern steht der Bundesregierung nach Art. 85 Abs. 2 GG das Recht zu, allgemeine Verwaltungsvorschriften herauszugeben. Von dieser Ermächtigung wird durch den Erlass von Verwaltungsregelungen zu allen wichtigen Steuergesetzen Gebrauch gemacht. Mit Ausnahme der zur Abgabenordnung und zum Umsatzsteuergesetz ergangenen Anwendungserlasse handelt es sich – bezogen auf die nachfolgend betrachteten Steuerarten – dabei ansonsten stets um so genannte **Steuerrichtlinien**, wie beispielsweise:

- Einkommensteuer-Richtlinien (EStR)
- Lohnsteuer-Richtlinien (LStR)
- Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR)
- Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR).

Nach der dem Richtlinientext vorangestellten „Einführung“ dienen die Einkommensteuer-Richtlinien der „einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.“

Neben den Steuerrichtlinien der Bundesregierung werden zu speziellen steuerrechtlichen Fallgestaltungen bzw. Themenbereichen vom Bundesfinanzministerium Schreiben bzw. von den Länderfinanzministerien Erlasse herausgegeben (zu den für nach dem 31.12.2016 verwirklichte Steuertatbestände geltenden BMF-Schreiben sowie den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vgl. BMF-Schreiben sowie gleich lautende Erlasse vom 19.3.2018, BStBl 2018 I, S. 322 sowie 323). Sofern Gemeinschaftsteuern betroffen sind, handelt es sich dabei häufig um gemeinsame Anweisungen von Bund und Ländern.

Als Beispiele lassen sich anführen:

- Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG (BMF-Schreiben vom 8.12.2011, BStBl 2011 I, S. 1279)
- Bewertung des Vorratsvermögens gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 2a EStG – Lifo-Methode (BMF-Schreiben vom 12.5.2015, BStBl 2015 I, S. 462).

Daneben gibt es gleichlautende (koordinierte) Ländererlasse, die für alle Landesfinanzbehörden gelten. Diese Erlasse beziehen sich auf für alle Länder bedeutsame Sachverhalte, bei denen sich die Beteiligten auf eine einheitliche Interpretation geeinigt haben.

Schreiben des Bundesfinanzministeriums gelten ebenso wie die Steuerrichtlinien bundesweit, Erlasse der Landesministerien nur für das jeweilige Bundesland.

Bezogen auf ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich geben Oberfinanzdirektionen zu Einzelfragen Verfügungen für die nachgeordneten Behörden (= Finanzämter) heraus.

Obwohl Verwaltungsvorschriften rechtlich allein nur die Finanzbehörden binden, haben sie in der Praxis auch für die Steuerpflichtigen und zum Teil ebenso für die Rechtsprechung Bedeutung. Aus den Verwaltungsvorschriften ist das Verhalten der Finanzbehörden für die Beteiligten absehbar; insofern wird die Rechtssicherheit erhöht. Der Steuerpflichtige kann sich im Vorfeld mit der Rechtsposition der Finanzverwaltung auseinandersetzen. Hierdurch wird das Besteuerungsverfahren, bei dem es sich um ein Massenverfahren handelt, für alle beteiligten Parteien vereinfacht.

5.3 Rechtsprechung

(1) Gerichtshof der Europäischen Union
Zur Klärung der Frage, ob eine nationale Vorschrift gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht verstößt, kann seitens der Finanzgerichte der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) angerufen werden (Art. 177 EWGV). Dessen Entscheidung ist für das nationale Gericht bindend und präjudiziert ähnliche Sachverhalte.

Kläger oder Beklagtem steht kein Vorlagerecht zu.

(2) Innerstaatliche Gerichte
Streitigkeiten in Steuerangelegenheiten unterliegen der Finanzgerichtsbarkeit. Die diesbezüglichen Regelungen finden sich in der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Für den zwei-instanzlichen Rechtszug sind zuständig (§ 2 FGO):

Länderebene	Finanzgerichte (FG) als obere Landesgerichte
Bundesebene	Bundesfinanzhof (BFH) mit Sitz in München

Abgesehen von dem gemeinsamen Finanzgericht für Berlin und Brandenburg sind die Finanzgerichte ansonsten für bzw. im Bereich des jeweiligen Bundeslands zuständig.

Jedes Finanzgericht besteht aus einem oder mehreren Senaten (§ 5 Abs. 2 bzw. § 10 Abs. 2 FGO).

Der Bundesfinanzhof hat derzeit 11 (Einzel-)Senate und einen (übergeordneten) Großen Senat. Letzterer entscheidet, wenn ein Senat in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Senats oder des Großen Senats abweichen will (§ 11 Abs. 2 FGO).

Die bei den Finanzgerichten anhängigen Verfahren haben sich wie folgt entwickelt:

	Anhängige Fälle (1.1.)	**Neueingänge**	**Erledigungen**	**Anhängige Fälle (31.12.)**
Bundesfinanzhof (Stand 2017)	1.716	2.496	2.571	1.641
Länder-Finanzgerichte (Stand 2015)[1]	42.931	40.987	43.905	40.013

Nach erfolglosem finanzgerichtlichem Verfahren kann bei Verletzung grundgesetzlich verankerter Rechte das Bundesverfassungsgericht angerufen werden.

Entscheidungen der Finanzgerichte gelten jeweils nur für den zu Grunde liegenden Sachverhalt, sind also einzelfallbezogen. Sie binden immer nur die am Verfahren Beteiligten (§ 110 Abs. 1 FGO).

Da Entscheidungen des Bundesfinanzhofs regelmäßig von grundsätzlicher Bedeutung sind (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), wendet die Finanzverwaltung diese Urteile üblicherweise auch über den entschiedenen Einzelfall hinaus in gleichgelagerten Fällen an. Hieraus erklärt sich die besondere Bedeutung der Kenntnis der Finanzrechtsprechung für eigene Überlegungen des Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater.

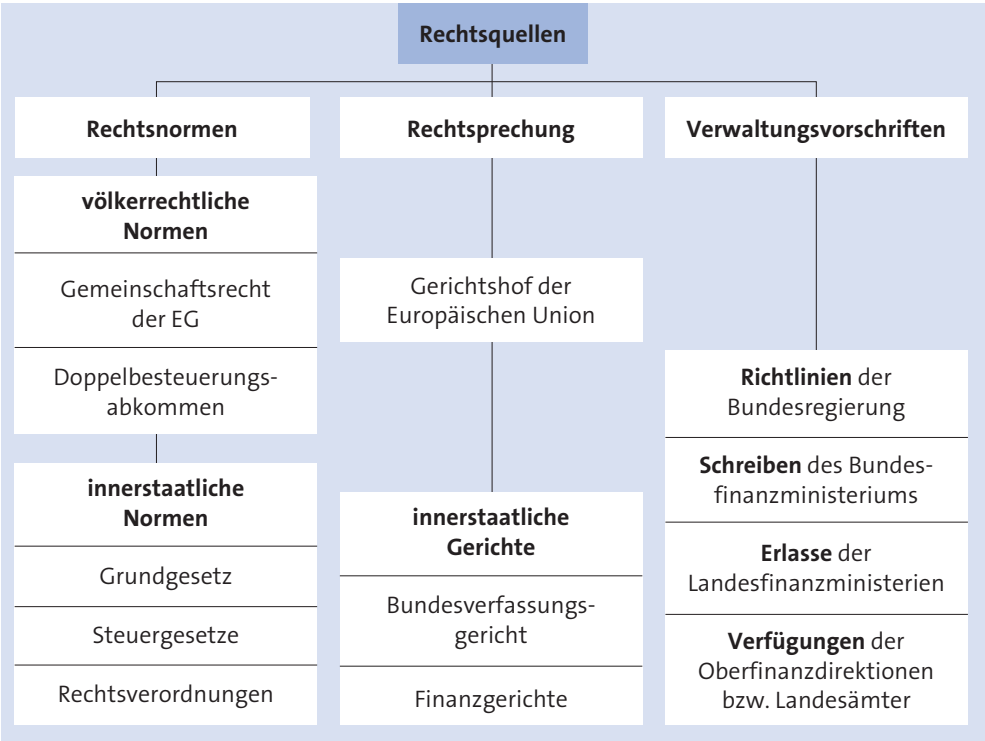
Will die Finanzverwaltung ein Urteil des Bundesfinanzhofs nicht über den Einzelfall hinaus anwenden, wird hierzu ein so genannter **Nichtanwendungserlass** herausgegeben (vgl. hierzu beispielsweise Schreiben vom 29.3.2018 bezüglich BFH-Urteile vom 23.8.2017 [BStBl 2018 I, S. 588]).

Die Finanzgerichte haben auf der Grundlage der bestehenden Gesetze zu urteilen (Art. 1 Abs. 3 GG). Der Gesetzgeber ist jedoch nicht an Entscheidungen der Finanzgerichte gebunden. Sofern der Gesetzgeber eine bestimmte Rechtsprechung für unerwünscht erachtet, kann er der Rechtsprechung durch eine Gesetzesänderung den Boden entziehen. Dies geschah z. B. bezüglich der doppelstöckigen Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

[1] Vgl. Geschäftsbericht der Finanzgerichte der Bundesrepublik Deutschland (für die Jahre 2013 bis 2015), EFG 2016, S. 957.

Die Bedeutung des Bundesverfassungsgerichts im Zusammenhang mit Steuerverfahren hat in den letzten Jahren stark zugenommen. Dies zeigt sich u. a. darin, dass für zahlreiche Sachverhalte die Steuerveranlagung derzeit vorläufig erfolgt im Hinblick auf anhängige Verfassungsklagen.

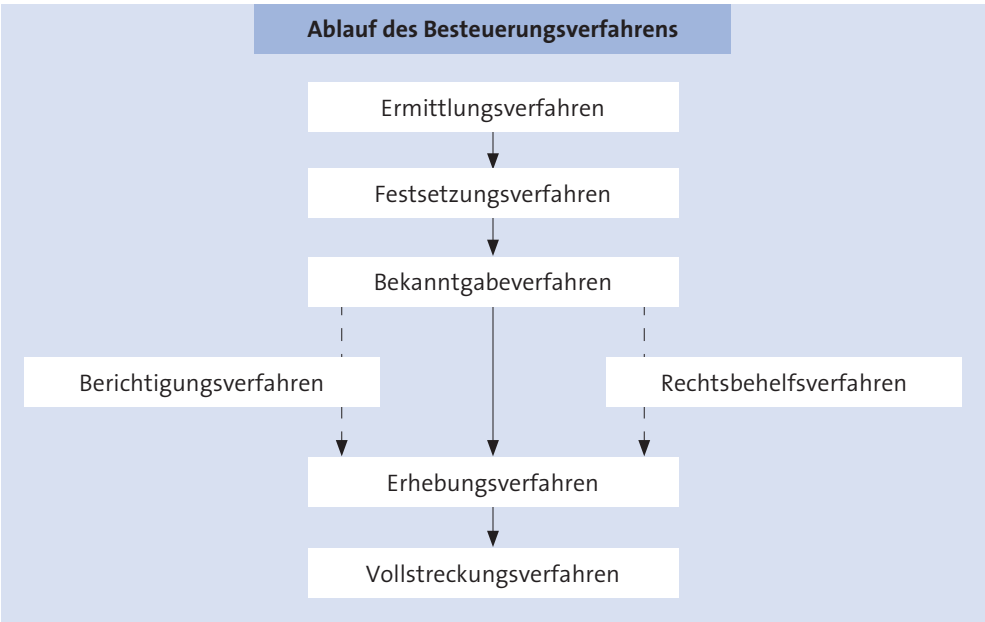
Die unterschiedlichen Rechtsquellen der Besteuerung sind nachfolgend im Überblick zusammengefasst:



6. Grundzüge des Besteuerungsverfahrens

Die Regelungen zum Besteuerungsverfahren finden sich in der Abgabenordnung (AO) und der Finanzgerichtsordnung (FGO). Diese Gesetze zählen zu den allgemeinen Steuergesetzen, da sie für alle Steuerarten verfahrensrechtliche Aspekte, also Form und Ablauf der Besteuerung, regeln. Hierdurch werden die Einzelgesetze von entsprechenden allgemein gültigen Bestimmungen entlastet. Die Abgabenordnung „ummantelt“ damit die besonderen Steuergesetze. Daher wird die AO auch als Mantelgesetz bzw. Grundgesetz des Steuerrechts bezeichnet.

Inhalt und Aufbau der AO entsprechen im Wesentlichen dem zeitlichen Ablauf des Besteuerungsverfahrens:



Nach einleitenden und allgemeinen Vorschriften werden Entstehung, Ermittlung, Festsetzung, Erhebung und Vollstreckung von Steueransprüchen geregelt. Danach finden sich Bestimmungen zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren sowie Straf- und Bußgeldvorschriften.

6.1 Ermittlungsverfahren

Das Ermittlungsverfahren dient der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, also der für die Bemessung der Steuern maßgebenden rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse (§ 199 AO). Beteiligt sind die Finanzbehörden und der Steuerpflichtige.

Als Steuerpflichtiger gilt nach § 33 Abs. 1 AO, „wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat."

Bei den durch Steuergesetze auferlegten Verpflichtungen kann es sich entweder um vermögensrechtliche oder um nicht vermögensrechtliche Verpflichtungen handeln.

Vermögensrechtliche Verpflichtungen betreffen Zahlungsvorgänge an den Fiskus. Nicht vermögensrechtliche Verpflichtungen beziehen sich u. a. auf Mitwirkungs- und Erklärungspflichten.

Jeder Steuerpflichtige wird mittels eines eindeutigen und dauerhaften Merkmals identifiziert (§§ 139a - 139d AO). Dieses wird nur einmal erteilt und bleibt während der gesamten Dauer der Steuerpflicht unverändert. Die Vergabe und Führung des Merkmals erfolgt durch das Bundeszentralamt für Steuern. Das Identifikationsmerkmal besteht aus einer Reihe von Zahlen, die jedoch keine Rückschlüsse auf die Person des Steuerpflichtigen zulassen (so genannte **nichtsprechende Ziffernfolge**).

Zu unterscheiden sind die beiden folgenden Arten von Identifikationsmerkmalen:

- **Identifikationsnummer** (§ 139b AO)
  Alle natürlichen Personen (Privatpersonen), die die Voraussetzungen einer Steuerpflicht erfüllen, erhalten eine Identifikationsnummer. Es kommt nicht darauf an, ob tatsächlich Einkommensteuer geschuldet wird. Neugeborenen wird nach einer entsprechenden Anzeige seitens der Meldebehörde eine Nummer erteilt (§ 139b Abs. 7 AO). Die Identifikationsnummer gilt damit von Geburt an und wird spätestens 20 Jahre nach Ablauf des Todesjahres des Steuerpflichtigen gelöscht (§ 4 StIdV).

  Die Identifikationsnummer besteht aus insgesamt 11 Ziffern; die letzte Ziffer ist dabei eine Prüfziffer (§ 1 StIdV).

- **Wirtschafts-Identifikationsnummer** (§ 139c AO)
  Wirtschaftlich Tätige erhalten eine Wirtschafts-Identifikationsnummer. Dieser Personenkreis umfasst (§ 139a Abs. 3 AO):

  - natürliche Personen, die wirtschaftlich tätig sind
    Dieser Begriff ist weit auszulegen. Hierzu zählen beispielsweise alle Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG sowie meldepflichtige Arbeitgeber.
  - juristische Personen
  - Personenvereinigungen.

  Mithilfe dieses zusätzlichen Identifikationsmerkmals soll eine einfache und sichere Trennung von persönlichen und betrieblichen Daten eines Steuerpflichtigen ermöglicht werden. Die Wirtschafts-Identifikationsnummer wird nicht von Amts wegen, sondern nur auf Anforderung der zuständigen Finanzbehörde durch das Bundeszentralamt für Steuern vergeben (§ 139c Abs. 1 Satz 1 AO). Die mit den Buchstaben „DE“ beginnende Nummer hat auch die Funktion der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erfüllen und wird letztere gegebenenfalls zu einem späteren Zeitpunkt ersetzen.

  Derzeit werden die Finanzbehörden voraussichtlich nur für wirtschaftlich Tätige, die keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer haben, eine Wirtschafts-Identifikationsnummer anfordern. Ansonsten ist davon auszugehen, dass beide Nummern identisch sind.

Der Steuerpflichtige kann seine Pflichten selbst wahrnehmen oder sich nach § 80 AO durch Bevollmächtigte – insbesondere Angehörige steuerberatender Berufe (§ 3 StBerG) – vertreten lassen.

Die Pflichten der Finanzbehörden bzw. der Steuerpflichtigen im Rahmen des Ermittlungsverfahrens umfassen insbesondere:

(1) Pflichten der Finanzbehörden

Nach dem **Untersuchungsgrundsatz** des § 88 AO ermitteln die Finanzbehörden die relevanten Sachverhalte von Amts wegen. Dabei sind alle für den Einzelfall bedeutsamen Umstände zu berücksichtigen, und zwar sowohl zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen (vgl. zur Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.11.1996, BStBl 1996 I, S. 1391). Dies belegt auch die Regelung des § 89 AO, nach der Finanzbehörden die Abgabe von Erklärungen oder die Stellung von Anträgen anregen sollen.

Das Ermittlungsverfahren wird innerhalb der Finanzverwaltung vom jeweils zuständigen Finanzamt durchgeführt. Die örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden ergibt sich grundsätzlich aus den §§ 17 - 29a AO. Differenziert nach Steuerarten sowie nach der (einheitlichen und gesonderten) Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gilt dabei:

- **Zuständigkeit nach Steuerarten**
  Für die Besteuerung natürlicher Personen nach dem Einkommen und Vermögen (insbesondere Einkommensteuer) ist das so genannte **Wohnsitzfinanzamt** zuständig. Hierbei handelt es sich um das Finanzamt, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat (§ 19 Abs. 1 Satz 1 AO).

  Das Wohnsitzfinanzamt ist bei natürlichen Personen, die keine Unternehmer sind, auch für die Umsatzsteuer zuständig (§ 21 Abs. 2 AO).

  Hinsichtlich der Steuern vom Einkommen und Vermögen juristischer Personen (u. a. Körperschaftsteuer) liegt die Zuständigkeit beim so genannten **Geschäftsleitungsfinanzamt** (§ 20 Abs. 1 AO). Als solches gilt das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ersatzweise der Sitz (§ 11 AO) der juristischen Person befindet (§ 20 Abs. 1 und Abs. 2 AO).

  Für die Umsatzsteuer inländischer Unternehmen ist das so genannte **Betriebsfinanzamt** zuständig (§ 21 Abs. 1 AO) – also das Finanzamt, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen ganz oder überwiegend betreibt.

  Zusammenfassend gilt damit:

Örtliche Zuständigkeit nach Steuerarten	
Steuerart	**zuständiges Finanzamt**
Steuern vom Einkommen und Vermögen	
► natürlicher Personen	Wohnsitzfinanzamt *(§ 19 Abs. 1 AO)*
► juristischer Personen	Geschäftsleitungsfinanzamt *(§ 20 Abs. 1 AO)*
Umsatzsteuer	Betriebsfinanzamt *(§ 21 Abs. 1 AO bzw. § 22 Abs. 1 AO)*
Gewerbesteuer	

- **Örtliche Zuständigkeit nach der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen**
  Bestimmte Besteuerungsgrundlagen werden gesondert festgestellt nach §§ 179 ff. AO oder aufgrund von Regelungen in Einzelgesetzen (z. B. Verlustabzug nach § 10d EStG), so genannte **Feststellungsbescheide**.

  Sofern diese Besteuerungsgrundlagen mehrere Personen betreffen (z. B. die an einer KG beteiligten Gesellschafter), hat die Feststellung einheitlich für alle Beteiligten zu erfolgen. Dieses Verfahren wird bezeichnet als **einheitliche und gesonderte Feststellung** (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO; zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei gleichen Sachverhalten vgl. BMF-Schreiben vom 2.5.2001, BStBl 2001 I, S. 256).

  Für die Realsteuern werden die Steuerbemessungsgrundlagen durch Steuermessbescheide (§ 184 Abs. 1 Satz 1 AO) festgesetzt.

Hinsichtlich der Zuständigkeit lässt sich dabei für hier relevante Fälle festhalten:

Örtliche Zuständigkeit bei gesonderten Feststellungen	
Gegenstand der gesonderten Feststellung	**Zuständiges Finanzamt**
Einheitswerte von Grundstücken *(§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)*	Lagefinanzamt *(§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO)*
Einkünfte aus Gewerbebetrieb *(§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO)*	Betriebsfinanzamt *(§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO)*
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit *(§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO)*	Tätigkeitsfinanzamt *(§ 18 Abs. 1 Nr. 3 AO)*
Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehrerer Personen *(§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO)*	Verwaltungsfinanzamt *(§ 18 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO)*

(2) Pflichten der Steuerpflichtigen

Nach § 90 AO müssen die Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsermittlung mitwirken. Sie haben dabei die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Dieser Mitwirkungsverpflichtung kommen die Steuerpflichtigen insbesondere durch die Abgabe von Steuererklärungen nach (§§ 149 - 151 AO). Steuererklärungen sind grundsätzlich elektronisch nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen an die Finanzbehörden zu übermitteln (§ 87a Abs. 6 AO). Sofern vom Steuerpflichtigen in der Steuererklärung die Steuer selbst zu berechnen ist, handelt es sich um eine Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO); beispielhaft ist hierfür die Umsatzsteuervoranmeldung nach § 18 Abs. 1 UStG anzuführen.

Den Steuererklärungen sind alle gesetzlich vorgeschriebenen Unterlagen beizufügen (§ 150 Abs. 4 AO). Wichtigstes Beispiel im unternehmerischen Bereich sind (elektronisch zu übermittelnde) Jahresabschlüsse von Gewerbetreibenden. Ansonsten besteht eine so genannte **Belegvorhaltepflicht**, d. h. Belege sind nur auf Anforderung der Finanzverwaltung vorzulegen (vgl. beispielsweise § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 i. V. mit § 32d Abs. 4 oder Abs. 6 EStG).

In den Einzelsteuergesetzen ist jeweils festgelegt, wer innerhalb welchen Zeitraums Steuererklärungen abgeben muss. Für nach dem 31.12.2017 beginnende Besteuerungszeiträume sind Jahressteuererklärungen allgemein spätestens sieben Monate nach Ablauf der betreffenden Periode abzugeben (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO i. V. mit Art. 97 § 10a Abs. 4 Satz 1 EGAO). Bei Beauftragung steuerlicher Berater mit der Erstellung von Erklärungen (= beratende Steuerpflichtige) wird erstmals für Erklärungen des Jahres 2018 die Abgabefrist bis Ende Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahrs ausgedehnt (§ 149 Abs. 3 AO i. V. mit Art. 97 § 10a Abs. 4 Satz 1 EGAO).

Bei nicht fristgemäßer Abgabe kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Aktuell darf der Verspätungszuschlag 10 % der festgesetzten Steuer nicht übersteigen und höchstens 25.000 € betragen (§ 152 Abs. 2 Satz 1 AO a. F.). Für nach dem 31.12.2018 einzureichende Steuerklärungen beträgt dieser – im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzverwaltung stehende – Verspätungszuschlag für jeden angefangenen Monat 0,25 % der festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 10 € für jeden Monat der eingetretenen Verspätung (§ 152 Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 AO i. V. mit Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 EGAO). Hiervon abweichend kommt es dann u. a. zwingend zur Festsetzung eines Verspätungszuschlags, wenn Jahressteuererklärungen nicht innerhalb von 14 Monaten nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs abgegeben werden. Der Verspätungszuschlag beträgt hierbei für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 25 € für jeden angefangenen Verspätungsmonat (§ 152 Abs. 2 und Abs. 5 Satz 2 AO i. V. mit Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 EGAO). In beiden Fällen darf der Verspätungszuschlag höchstens 25.000 € betragen (§ 152 Abs. 10 AO).

Unterbleibt die Abgabe einer Steuererklärung, kann das Finanzamt Zwangsmittel ergreifen (§ 328 AO). Von Bedeutung ist insbesondere die Festsetzung von Zwangsgeld (§ 329 AO). Das Zwangsgeld darf 25.000 € im Einzelfall nicht übersteigen.

Als weitere besondere Mitwirkungspflichten sind anzuführen:

- Auskunftspflichten (§ 93 AO)
- Anzeigepflichten (§§ 137 - 139 AO)
- Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§§ 140 ff. AO).

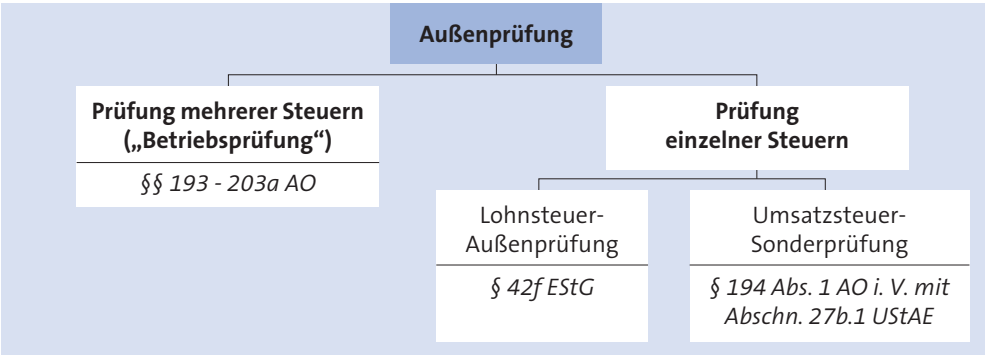
Das Besteuerungsverfahren ist ein Massenverfahren. Steuererklärungen werden unter Einsatz von Risikomanagementsystemen vollautomatisch bearbeitet und Steuerbescheide ausschließlich automationsgestützt erlassen (§ 88 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 5 AO sowie § 155 Abs. 4 AO). Nur bei bestimmten Anlässen erfolgt eine Einzelfallbearbeitung durch Amtsträger (vgl. hierzu grundlegend § 155 Abs. 4 Satz 3 AO). Eine ausführliche Prüfung erfolgt in gesetzlich vorgeschriebenen Fällen durch die Außenprüfung (§§ 193 ff. AO).

Ziel der Außenprüfung ist es, die Angaben der Steuerpflichtigen in den eingereichten Steuererklärungen im Einzelnen auf ihre sachliche Richtigkeit und zutreffende steuerliche Behandlung zu überprüfen (§ 2 Abs. 1 BpO). Praktisch bedeutsam sind Außenprüfungen (**Betriebsprüfungen**) insbesondere bei Gewerbetreibenden, freiberuflich Tätigen und Land- und Forstwirten. Gegenstand der Prüfung können eine oder mehrere Steuerarten für einen zurückliegenden (meistens dreijährigen) Prüfungszeitraum sein (§ 4 und § 5 BpO). Diese Prüfungen können auch als zeitnahe Betriebsprüfung erfolgen (§ 4a BpO), und zwar für einen oder mehrere gegenwartsnahe Besteuerungszeiträume.

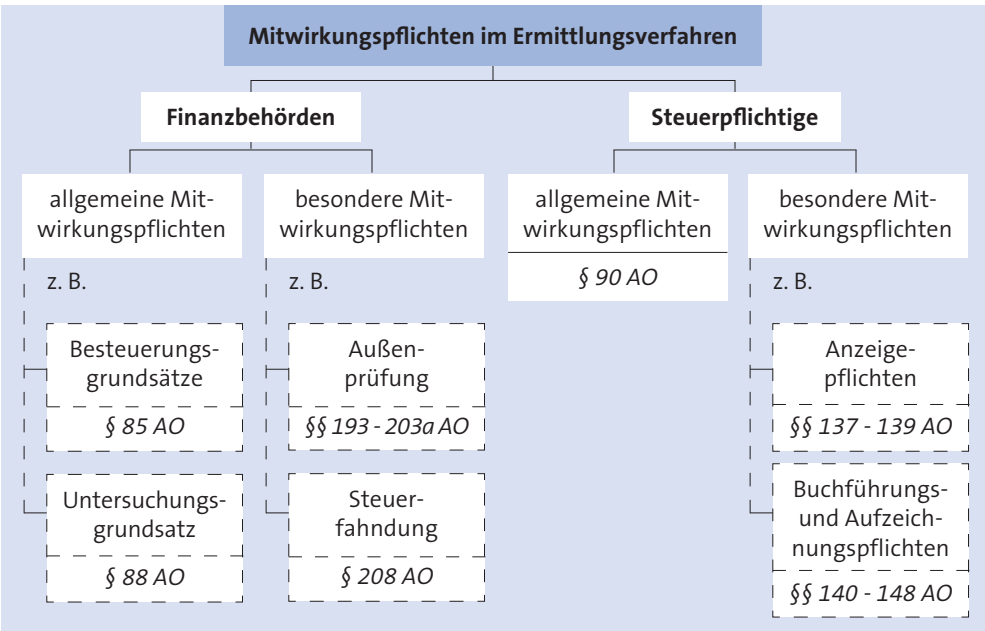
Besondere Formen der Außenprüfung – jeweils nur bezogen auf eine Steuerart – sind die Lohnsteuer-Außenprüfung (§ 42f EStG; vgl. auch R 42f LStR sowie BMF-Schreiben vom 16.10.2014, BStBl 2014 I, S. 1408) und die Umsatzsteuer-Sonderprüfung (§ 194 Abs. 1 AO i. V. mit Abschn. 27b.1 UStAE).

Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeiten werden von der Steuerfahndung verfolgt (§ 208 AO). Auch hier erfolgt eine gezielte Ermittlung und Prüfung der Besteuerungsgrundlagen.

Die einzelnen Arten der Außenprüfung zeigt nachfolgende Übersicht:



Die Mitwirkungspflichten sind in nachstehendem Schaubild zusammengefasst:



Aufgabe 2 > Seite 454
Aufgabe 3 > Seite 455

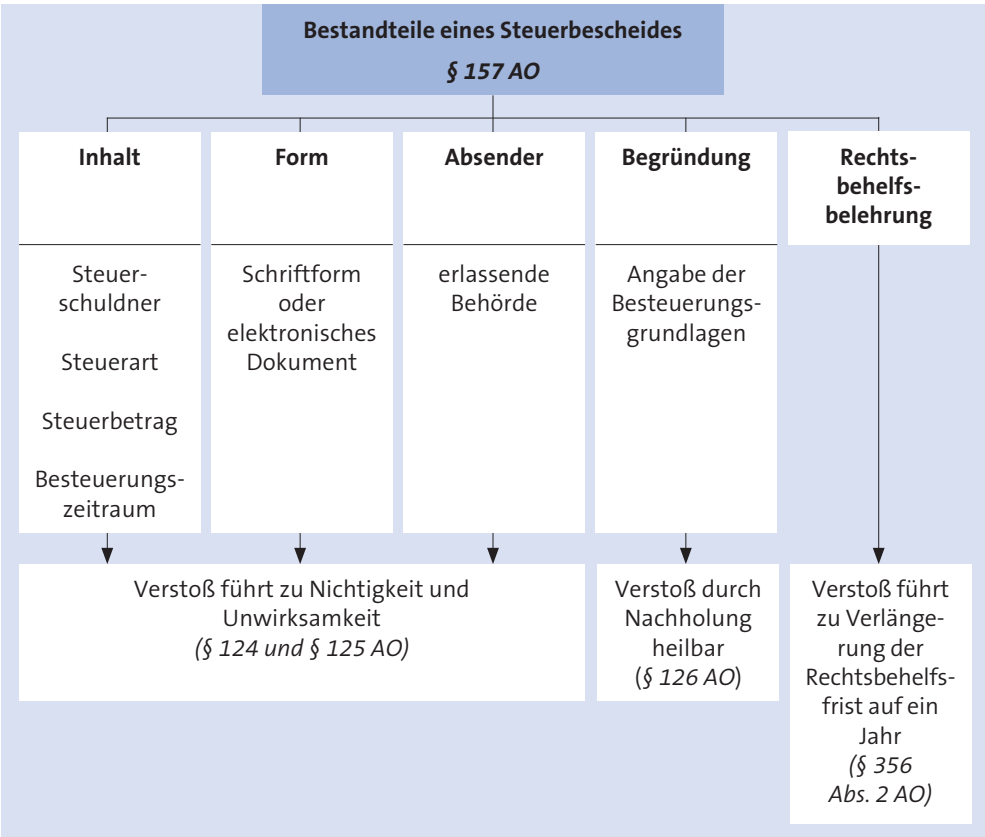
6.2 Festsetzungs- und Feststellungsverfahren

Nach erfolgter Sachaufklärung und Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wird der Steueranspruch festgestellt. Hierdurch wird der Steueranspruch des Finanzamts konkretisiert.

Die Finanzbehörden haben nach § 85 AO „die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.“

Die Steuerschuld entsteht bereits, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Steuergesetz eine Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Für den Steuerschuldner ergibt sich regelmäßig jedoch erst nach der Steuerfestsetzung eine Zahlungsverpflichtung.

Steuern werden regelmäßig durch Steuerbescheide festgesetzt (§ 155 Abs. 1 Satz 1 AO); diese sind grundsätzlich schriftlich oder elektronisch zu erteilen (§ 157 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Bestandteile eines Steuerbescheids sind nachfolgend dargestellt:



Im Rahmen der Steuerfestsetzung behält sich die Finanzverwaltung vielfach das Recht auf eine spätere detaillierte Prüfung des Einzelfalls vor (§ 164 AO). Die Steuerfestsetzung steht dann unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so genannte **Vorbehaltsfestsetzung**. Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann der Steuerfall insgesamt überprüft und geändert werden.

Sofern einzelne Sachverhalte ungewiss sind, d. h. Ungewissheit über das Eintreten eines für die Besteuerung relevanten Ereignisses besteht, wird der Steuerbescheid insoweit vorläufig erlassen (§ 165 AO); es handelt sich damit um eine so genannte **Vorläufigkeitsfestsetzung**. Eine spätere Änderung des Steuerbescheids kommt nur bezüglich des ungewissen Sachverhalts, auf dem die Vorläufigkeit beruht, in Betracht.

Die Steuerfestsetzung bzw. die Änderung von Steuerbescheiden ist nur innerhalb gesetzlicher Fristen möglich. Nach § 169 Abs. 2 AO gelten folgende Festsetzungsfristen:

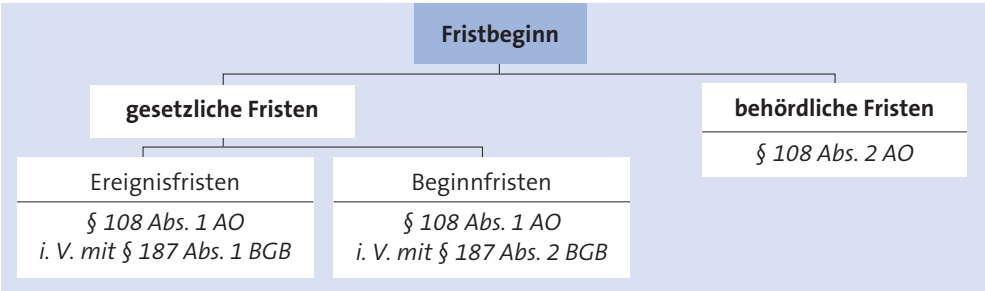
Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen	1 Jahr
alle übrigen Steuern	4 Jahre

Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Jahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 AO). In bestimmten Fällen wird der Beginn der Frist (**Anlaufhemmung** nach § 170 Abs. 2 AO) bzw. das Ende der Frist (**Ablaufhemmung** nach § 171 AO) zeitlich hinausgeschoben. Nach Eintritt der Festsetzungsverjährung darf eine entstandene Steuerschuld nicht mehr festgesetzt werden.

6.3 Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren

An die Ermittlung und Festsetzung der Steuer schließt sich die Realisierung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Rahmen des Erhebungsverfahrens an. Auf der Grundlage der erlassenen Steuerbescheide werden die festgesetzten Ansprüche eingefordert. Die Fälligkeit der jeweiligen Steueransprüche ergibt sich generell aus den entsprechenden Regelungen der Einzelsteuergesetze (§ 220 Abs. 1 AO). In der Regel sind Steuerzahlungen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu leisten. Als bekannt gegeben gilt ein schriftlicher Bescheid allgemein drei Tage nach der Aufgabe zur Post (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO), ein elektronisch übermittelter Bescheid drei Tage nach der Absendung (§ 122 Abs. 2a AO).

Für die Berechnung der betreffenden Fristen bzw. den Fristbeginn ist zu unterscheiden zwischen Ereignisfristen und Nicht-Ereignisfristen (§ 108 AO i. V. mit § 187 BGB). Die einschlägigen Regelungen sind nachfolgend im Überblick dargestellt:



Bei **Ereignisfristen** wird bei der Berechnung des Fristbeginns der Tag nicht mitgerechnet, auf welchen das Ereignis oder der Zeitpunkt fällt.

Beispiel

Ein schriftlicher Steuerbescheid wird am 10.3.01 zur Post gegeben. Beginn für die Bekanntgabefrist ist der 11.3.01, 0:00 Uhr.

Beginnfristen (z. B. Berechnung des Lebensalters) laufen mit dem Beginn eines Tages an.

Beispiel

Ein am 1.1.1979 geborener Steuerpflichtiger vollendet am 31.12.2018, 24:00 Uhr, sein 40. Lebensjahr.

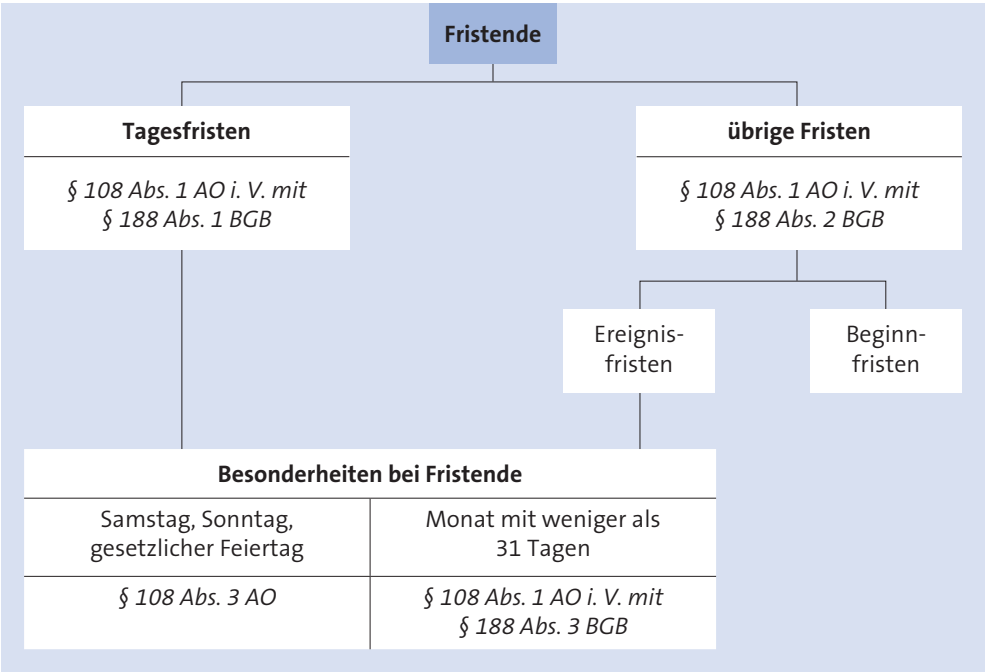
Bei der Bestimmung des Fristendes ist nach § 108 Abs. 3 AO folgende Besonderheit zu beachten: Fällt das Ende der Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, so endet die Frist mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags.

Beispiel

Ein schriftlicher Steuerbescheid wird von der Finanzbehörde am 29.3.01 zur Post gegeben. Der Steuerbescheid gilt am 1.4.01 als bekannt gegeben.

Die einmonatige Rechtsbehelfsfrist läuft bis zum 1.5.01, 24:00 Uhr. Da dieser Tag ein gesetzlicher Feiertag ist, verlängert sich die Rechtsbehelfsfrist auf den 2.5.01, 24:00 Uhr, sofern es sich dabei um einen Werktag handelt.

Überblickmäßig zusammengefasst gilt damit:



Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis können nur geltend gemacht werden, wenn ein Steuerbescheid ergangen und die Fälligkeit des Steueranspruchs eingetreten ist.

Die Fälligkeit kann unter Umständen auch hinausgeschoben werden. Von besonderer Bedeutung ist dabei das Rechtsinstitut der **Stundung** (§ 222 AO). Hierzu ist ein Antrag des Steuerpflichtigen notwendig. Eine vollständige oder teilweise Stundung kann von den Finanzbehörden nur gewährt werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint.

Als weitere Möglichkeit zum Hinausschieben der Fälligkeit ist die **Aussetzung der Vollziehung** anzuführen (§ 361 Abs. 2 AO). Auf Antrag des Steuerpflichtigen kommt dieses Rechtsinstitut im Zusammenhang mit angefochtenen Verwaltungsakten in Betracht. Es wird gewährt, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts bestehen oder wenn dessen Vollziehung eine unbillige Härte für den Steuerpflichtigen zur Folge hätte.

Das Erhebungsverfahren endet bei Erlöschen der Steuerschuld aus folgenden Gründen:

Erlöschen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis	Gesetzliche Regelung
Zahlung	§§ 224 - 225 AO
Aufrechnung	§ 226 AO
Erlass	§ 227 AO
Verjährung ► Festsetzungsverjährung ► Zahlungsverjährung	§§ 228 - 232 AO
Eintritt der Bedingung bei auflösend bedingten Ansprüchen	§ 50 AO

Zu den Erlöschensgründen ist festzuhalten:

- **Zahlung**
  Dies ist der Regelfall für das Erlöschen einer Steuerschuld. Zahlungen sind regelmäßig unbar zu leisten (§ 224 Abs. 3 AO). Der Zahlungsbetrag muss zum Fälligkeitszeitpunkt dem Konto des Finanzamts gutgeschrieben sein (§ 224 Abs. 2 Nr. 2 AO).
- **Aufrechnung**
  Die Aufrechnung zwischen einem Steueranspruch des Staates und einem Gegenanspruch des Steuerpflichtigen führt unter den Voraussetzungen des § 226 AO ebenfalls zum Erlöschen einer Steuerschuld.

- **Erlass**
  Die Finanzbehörden können festgesetzte Steueransprüche gegebenenfalls auch erlassen. Dies bedeutet einen endgültigen Verzicht des Fiskus auf entstandene Steuern. Ein Erlass kommt daher nur ausnahmsweise in Betracht, wenn die Einziehung der Steuern nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre (§ 227 AO). Unbilligkeit setzt beim Steuerpflichtigen Erlassbedürftigkeit (persönliche Unbilligkeit) und Erlasswürdigkeit (sachliche Unbilligkeit) voraus.
- **Zahlungsverjährung**
  Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis unterliegen einer besonderen Zahlungsverjährung. Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre (§ 228 AO). Die Zahlungsverjährung beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist (§ 229 AO). Durch verschiedene Ereignisse wird die Zahlungsverjährung unterbrochen (§ 231 AO). Nach Ablauf der Verjährung erlischt der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 232 AO). Eine früher festgesetzte Steuerschuld kann danach nicht mehr erhoben werden.

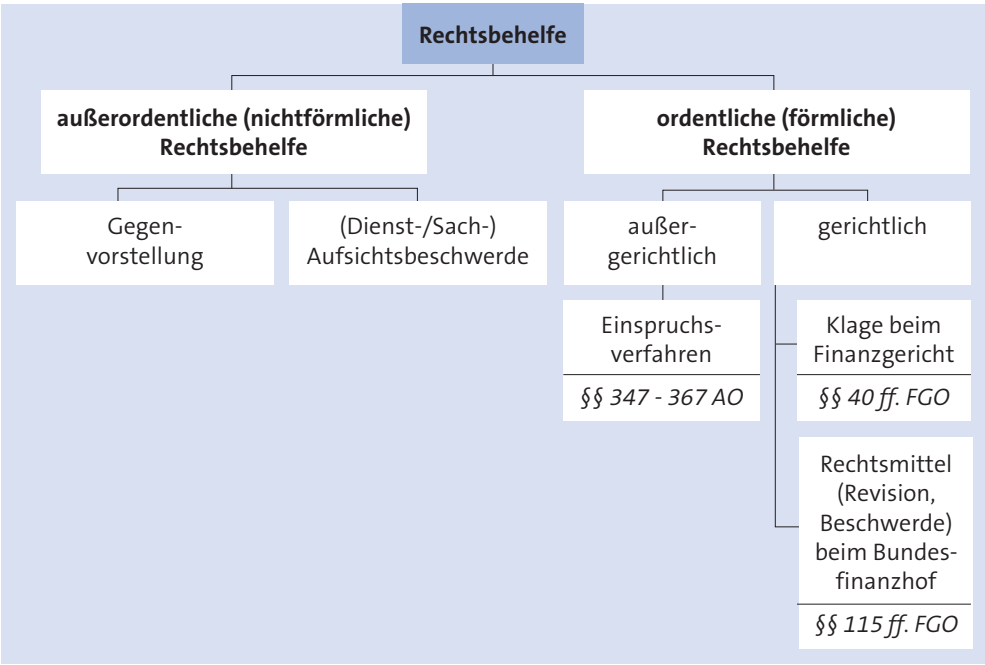
Werden Steueransprüche verspätet, d. h. erst nach dem Fälligkeitszeitpunkt gezahlt, werden Säumniszuschläge erhoben (§ 240 AO). Diese belaufen sich für jeden angefangenen Monat auf 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags. Abzurunden ist auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag. Bei Banküberweisung wird eine Zahlungsschonfrist von drei Tagen eingeräumt (§ 240 Abs. 3 AO). Innerhalb dieser Schonfrist wird auf die Erhebung von Säumniszuschlägen verzichtet.

Sofern ein Steuerpflichtiger trotz Fälligkeit und erfolgter Mahnung seine Steuerschuld nicht begleicht, kann das Finanzamt Vollstreckungsmaßnahmen zur Durchsetzung des Steueranspruchs einleiten (§§ 249 ff. AO). Für die betreffenden Maßnahmen ist die Vollstreckungsstelle des Finanzamts zuständig. Am häufigsten ist die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen. Dabei werden einzelne Vermögenswerte gepfändet (§ 281 AO) und nachfolgend öffentlich versteigert (§ 298 AO).

6.4 Rechtsbehelfsverfahren

Rechtsbehelfe dienen der Gewährung von Rechtsschutz im Besteuerungsverfahren. Der Steuerpflichtige kann mittels Rechtsbehelf gegen ihn gerichtete Maßnahmen der Finanzverwaltung auf ihre Rechtmäßigkeit überprüfen lassen. Ziel ist die Korrektur einer Maßnahme oder eines Verhaltens.

Rechtsschutz wird einem Steuerpflichtigen zunächst in einem außergerichtlichen Vorverfahren und nachfolgend in einem gerichtlichen Verfahren gewährt. Die einzelnen Rechtsbehelfe sind nachfolgend im Überblick dargestellt:



6.4.1 Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

Im Rahmen des der richterlichen Überprüfung vorgeschalteten außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens erhält die Finanzbehörde, die den betreffenden Verwaltungsakt erlassen hat, nochmals Gelegenheit zur Stellungnahme. Fehler, die dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung der Erklärung oder dem Finanzamt im weiteren Verlauf des Besteuerungsverfahrens unterlaufen sind, sollen so von der zuständigen Behörde auf einfache, verwaltungsökonomisch günstige Weise berichtigt werden. Hierdurch wird zu einer Entlastung der Finanzgerichte beigetragen.

Als Rechtsbehelf kommt der **Einspruch** (§ 347 Abs. 1 AO) in Betracht.

Einspruch kann nur von demjenigen erhoben werden, der durch einen Verwaltungsakt beschwert, d. h. in seinen Rechten beeinträchtigt ist (§ 350 AO). Der Rechtsbehelf muss dabei innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts eingelegt werden (§ 355 Abs. 1 AO).

Der Einspruch muss schriftlich oder elektronisch erfolgen unter Angabe

- des angefochtenen Verwaltungsakts
- des Anfechtungsumfangs
- einer Begründung

  und
- von Beweismittel für den Antrag.

Über den Einspruch entscheidet die Finanzbehörde durch schriftlich oder elektronisch zu erteilenden Bescheid, den so genannten **Einspruchsentscheid** (§ 366 und § 367 AO). Dabei ist von der Finanzverwaltung der Steuerfall in vollem Umfang zu überprüfen. Der angefochtene Verwaltungsakt kann auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden, so genannte **Verböserung**. Dies setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige hierauf vorher hingewiesen und ihm rechtliches Gehör geschenkt wurde (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO). In diesem Fall hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, den Rechtsbehelf zurückzunehmen (§ 362 Abs. 1 AO).

Sofern es sachdienlich ist, kann die Finanzbehörde vorab bereits über Teile des Einspruchs entscheiden (so genannte **Teileinspruchsentscheidung** nach § 367 Abs. 2a AO). Diese Möglichkeit kommt in Betracht, wenn Teile des Einspruchs entscheidungsreif sind.

Statt eines Einspruchsentscheids kann die Finanzbehörde durch einen geänderten Verwaltungsakt dem Antrag des Steuerpflichtigen entsprechen und seinem Einspruch damit stattgeben, so genannter **Abhilfebescheid**. Hierdurch wird das Einspruchsverfahren in einfacher Weise erledigt (§ 367 Abs. 2 Satz 3 AO).

Das Einspruchsverfahren ist für den Steuerpflichtigen kostenfrei.

6.4.2 Gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren

Bei erfolglos gebliebenem außergerichtlichen Vorverfahren kann der Steuerpflichtige den Verwaltungsakt bzw. das Verwaltungshandeln gerichtlich prüfen lassen (§ 44 Abs. 1 FGO). Dies erfolgt im Wege der Klage vor dem örtlich zuständigen Finanzgericht (§§ 40 ff. FGO) und nachfolgend der Revision bzw. Beschwerde beim Bundesfinanzhof (§§ 115 ff. FGO).

Die Möglichkeit der gerichtlichen Überprüfung von Steuerverwaltungsakten begründet sich aus Art. 19 Abs. 4 GG. Die Besteuerung greift ganz erheblich in die Rechte des Einzelnen ein und muss daher aus rechtsstaatlichen Gründen einer gerichtlichen Kontrolle unterliegen.

Für die Erhebung der Klage besteht eine Frist von einem Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf (§ 47 Abs. 1 FGO). Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen und innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen (§ 120 Abs. 1 und Abs. 2 FGO).

Der gerichtliche Rechtsbehelf ist stets kostenpflichtig (§§ 135 ff. FGO).

Die Einlegung eines Rechtsmittels hindert nicht den Vollzug des angefochtenen Verwaltungsakts (§ 361 Abs. 1 AO). Die Erhebung einer festgesetzten Steuer wird dadurch also regelmäßig nicht berührt.

Die Finanzbehörde hat jedoch die Möglichkeit, den Vollzug des Verwaltungsakts auszusetzen (§ 361 Abs. 2 AO). Dies kommt dann in Betracht, „wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte."

6.5 Straf- und Bußgeldvorschriften

Verletzungen steuerlicher Pflichten werden von der Finanzverwaltung als Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten geahndet (vgl. grundlegend hierzu die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 1.12.2018, BStBl 2018 I, S. 1235). Steuerstraftaten haben Geld- oder Freiheitsstrafen zur Folge, Steuerordnungswidrigkeiten führen zu Geldbußen.

(1) Steuerstraftaten
Von den verschiedenen strafbedrohten Sachverhalten (§ 369 Abs. 1 AO) kommt der **Steuerhinterziehung** die größte Bedeutung zu. Steuerhinterziehung begeht insbesondere, wer vorsätzlich über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über derartige Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO).

Durch eine Selbstanzeige kann der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen Straffreiheit erlangen (§ 371 AO).

(2) Steuerordnungswidrigkeiten
Zu den Steuerordnungswidrigkeiten zählt insbesondere die **leichtfertige Steuerverkürzung** (§ 378 AO). Diese liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger leichtfertig über steuerlich relevante Sachverhalte falsche Angaben macht oder Finanzbehörden hierüber in Unkenntnis lässt. Anders als bei der Steuerhinterziehung handelt der Steuerpflichtige nicht vorsätzlich, sondern leichtfertig, d. h. grob fahrlässig.

Durch eine Selbstanzeige bzw. die Entrichtung der verkürzten Steuern innerhalb einer angemessen Frist lässt sich gegebenenfalls Bußgeldfreiheit erreichen (§ 378 Abs. 3 AO).

	Lösung
1. Welches sind die Haupteinnahmequellen öffentlicher Haushalte?	S. 19
2. Welche Bedeutung haben Steuern im System der öffentlichen Einnahmen?	S. 19
3. Durch welche Merkmale werden Steuern definiert?	S. 19 f.
4. Welche Ziele werden mit der Besteuerung verfolgt?	S. 20
5. Wodurch unterscheiden sich Gebühren und Beiträge von Steuern?	S. 21
6. Durch welche Merkmale werden Sonderabgaben charakterisiert?	S. 21
7. Führen Sie einzelne steuerliche Nebenleistungen auf!	S. 22
8. Grenzen Sie die Begriffe Steuerpflichtiger, Steuerzahler und Steuerschuldner gegeneinander ab!	S. 23
9. Inwiefern unterscheiden sich Freibetrag und Freigrenze?	S. 24
10. Welchem Zweck dienen Pauschbeträge?	S. 24
11. Welche Arten von Steuertarifen lassen sich unterscheiden?	S. 25
12. Welche systematische Stellung hat das Steuerrecht innerhalb der geltenden Rechtsordnung?	S. 25
13. Welche tragenden Prinzipien liegen der Besteuerung zu Grunde?	S. 26 f.
14. Wie ist die steuerliche Gesetzgebungsbefugnis geregelt?	S. 27 f.
15. Beschreiben Sie den Aufbau der Finanzverwaltung!	S. 29 f.
16. Welches sind die drei aufkommenstärksten Steuerarten?	S. 30
17. Was sind Gemeinschaftsteuern?	S. 31
18. Welche Gemeinschaftsteuern gibt es?	S. 32
19. Welche Finanzbehörden sind für die Verwaltung der Besitz- und Verkehrsteuern einerseits sowie der Verbrauchsteuern und Zölle andererseits zuständig?	S. 32 f.
20. Wodurch unterscheiden sich direkte und indirekte Steuern?	S. 33 f.
21. Welche Beziehung besteht zwischen Grenzsteuersatz und Durchschnittsteuersatz bei einer progressiven Steuer?	S. 34
22. Nennen Sie Beispiele für Ertragsteuern und Verkehrsteuern!	S. 35
23. Welche steuerlichen Rechtsquellen sind Ihnen bekannt?	S. 36 ff.
24. Welche Arten von Steuergesetzen lassen sich unterscheiden?	S. 37 f.

25. Welche Bedeutung haben Verwaltungsanweisungen für Steuerpflichtige in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht?	S. 38 ff.
26. Welche nationalen Instanzen sind für die Finanzgerichtsbarkeit zuständig?	S. 40 f.
27. Inwiefern kommt finanzgerichtlichen Entscheidungen unmittelbare und inwiefern mittelbare Bindungswirkung zu?	S. 41
28. Welche Arten von Identifikationsmerkmalen werden unterschieden?	S. 44
29. Welchen Steuerpflichtigen wird ein Wirtschafts-Identifikationsmerkmal erteilt?	S. 44
30. Welcher Grundsatz ist von der Finanzverwaltung im Rahmen des Ermittlungsverfahrens zu beachten?	S. 45
31. Welche Fälle der örtlichen Zuständigkeit nach Steuerarten sind zu unterscheiden?	S. 45 f.
32. Welche Pflichten hat der Steuerpflichtige im Rahmen des Ermittlungsverfahrens?	S. 46
33. Welchem Zweck dienen Außenprüfungen?	S. 48
34. Welche Arten der Außenprüfung sind zu unterscheiden?	S. 48 f.
35. Führen Sie einzelne Bestandteile von Steuerbescheiden auf!	S. 50
36. Wie lang sind die gesetzlichen Festsetzungsfristen?	S. 51
37. Welche Regelungen des Fristbeginns sind Ihnen bekannt?	S. 51 f.
38. Welche Besonderheiten sind bei der Bestimmung des Fristendes zu beachten?	S. 52
39. Wodurch erlöschen Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis?	S. 53 f.
40. Welche Rechtsbehelfe stehen Steuerpflichtigen zu?	S. 55
41. Welche Angaben muss ein Einspruch enthalten?	S. 55
42. Grenzen Sie Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten gegeneinander ab!	S. 57