

Berufsbegleitender Bachelorstudiengang

Business Administration in mittelständischen Unternehmen (B.A.)



Ass. iur. Jörg Richter

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Impressum

Autor: Ass. iur. Jörg Richter, Akad. Rat

Herausgeber: Carl von Ossietzky Universität Oldenburg – Center für lebenslanges Lernen C3L

Auflage: 7. Auflage, Erstausgabe 2004

Copyright: Vervielfachung oder Nachdruck auch auszugsweise zum Zwecke einer Veröffentlichung durch Dritte nur mit Zustimmung der Herausgeber, 2004-2016

ISSN: 1612-1473

Oldenburg, Februar 2016

Ass. iur. Jörg Richter



Jörg Richter ist Mitglied im Institut für Bank-, Finanz- und Rechnungswesen an der Fakultät Wirtschaftswissenschaften der Leuphana Universität Lüneburg.

Er lehrt neben dem Recht der Wirtschaft insbesondere Finanz- und Steuerrecht mit den Kernbereichen Ertragsteuerrecht, Verkehrsteuerrecht und Steuerbilanzrecht sowie in den Querschnittsbereichen der Unternehmensnachfolge, Existenzgründung und VBA-gestützten quantitativen Steueranalyse.

Schwerpunkte der Forschung sind unter anderem die Existenzgründung und Unternehmensnachfolge Freier Berufe im Rahmen des Centers for Research in Entrepreneurship, Professions and Small Business Economics (CREPS) an der Leuphana Universität Lüneburg.

Er ist Mitherausgeber und (Mit-)Autor verschiedener Sammelbände zu aktuellen Forschungsbeiträgen zu kleinen und mittleren Unternehmen (Fokus), von denen der neunte Sammelband im Herbst 2012 erschienen ist.

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	6
EINFÜHRUNG IN DAS GESAMTE MODUL	8
1 EINFÜHRUNG IN DAS STEUERSYSTEM	12
1.1 Steuerarten und Steueraufkommen	12
1.2 Rechtsstaatliche Ordnung und Rechtsquellen.....	18
1.3 Besteuerungsverfahren.....	21
2 GRUNDZÜGE WICHTIGER	
 UNTERNEHMENSSTEUERN.....	26
2.1 Einkommensteuer	26
2.1.1 Allgemeine Eigenschaften	26
2.1.2 Steuerpflicht.....	30
2.1.3 Strukturprinzipien des Einkommensbegriffs.....	32
2.1.4 Einkünfteermittlungsmethoden	42
2.1.5 Erwerbsaufwendungen	45
2.1.6 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....	47
2.1.7 Verluste.....	51
2.1.8 Einkommensteuertarif.....	52
2.2 Körperschaftsteuer	56
2.2.1 Allgemeine Eigenschaften	56
2.2.2 Steuerpflicht.....	57
2.2.3 Einkommensbegriff von Kapitalgesellschaften	58
2.2.4 Verdeckte Gewinnausschüttungen	60
2.2.5 Verluste.....	63
2.2.6 Steuertarif	66
2.3 Gewerbesteuer	67
2.3.1 Allgemeine Eigenschaften	67
2.3.2 Steuerpflicht.....	68
2.3.3 Gewerbeertrag.....	69
2.3.4 Betriebsaufspaltung	71
2.3.5 Gewerbeverlust.....	73
2.3.6 Ermittlung der Gewerbesteuer.....	74

3	GRUNDSÄTZE DER ERFOLGSBESTEUERUNG VON PERSONENUNTERNEHMEN UND KAPITALGESELLSCHAFTEN.....	76
3.1	Personenunternehmen.....	76
3.1.1	Regelbesteuerung	77
3.1.2	Tariffbegünstigung nicht entnommener Gewinne	84
3.2	Kapitalgesellschaften	89
3.2.1	Definitivbelastung.....	89
3.2.2	Gewinnausschüttung	91
3.3	Zusammenfassung.....	96
4	FALLORIENTIERTE EINFÜHRUNG IN DIE WAHL DER UNTERNEHMENSFORM	98
4.1	Vorüberlegungen.....	98
4.2	Ausgangsfall	99
4.3	Einzelunternehmen	100
4.4	GmbH & Still.....	102
4.5	GmbH & Co. KG	107
4.6	Betriebsaufspaltung.....	113
4.7	Ergebnis	117
	LITERATURVERZEICHNIS.....	120
	GLOSSAR.....	122
	SCHLÜSSELWÖRTER	134
	MUSTERLÖSUNGEN	138

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
abzugsf.	abzugsfähig
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Bd.	Band
BG	Bemessungsgrundlage
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BTDrs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
CD	Compact Disc
Co.	Companie
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EG	Europäische Gemeinschaft
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii, und andere
EU	Europäische Union
f.	folgend
ff.	fortfolgende
FGO	Finanzgerichtsordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
H.	Heft
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Hebesatz

i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
Mio.	Million
Mrd.	Milliarde
MwSt	Mehrwertsteuer
NachwG	Nachweisgesetz
Nr.	Nummer
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PKW	Personenkraftwagen
Rz.	Randziffer
S.	Satz, Seite
SBG IX	Sozialgesetzbuch Neuntes Buch
sog.	so genannt
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlagsgesetz
SteuerStud	Steuer + Studium (Zeitschrift)
Tab.	Tabelle
tarifl.	tarifliche
Tsd.	Tausend
Tz.	Tabellenzeilenziffer
u. a.	und andere, unter anderem
u.	und
UmwG	Umwandlungsgesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VSt	Vorsteuer
z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

EINFÜHRUNG IN DAS GESAMTE MODUL

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird allgemein als Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre verstanden. Sie befasst sich mit den mikroökonomischen Wirkungen der Besteuerung, und zwar maßgeblich unter dem Aspekt der Entscheidungstheorie.

Um ihre Aufgaben erfüllen zu können, muss ein Kenntnisstand über die bestehenden steuerrechtlichen Normen vorhanden sein (Steuerrechtsnormendarstellung). Erst danach kann die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre die einzelwirtschaftlichen Einflüsse der Besteuerung analysieren und beschreiben (Steuerwirkungslehre) und anschließend die gewonnenen Erkenntnisse bei der Suche nach Gestaltungsalternativen verwenden (Steuergestaltungslehre).

Diesen Zusammenhängen folgt der Aufbau des Moduls. Sie sind herzlich eingeladen, sich mit der spannenden Materie der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auseinanderzusetzen und ihre einzelnen Teilbereiche kennenzulernen.

Das **erste Kapitel** skizziert – beschränkt auf einige wichtige Punkte – das deutsche Steuersystem.

Die wichtigsten Unternehmenssteuern – das sind die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer – werden im **zweiten Kapitel** mit einer gewissen Tiefenschärfe erarbeitet. Zum Schluss sollten Sie ein Bild von der rechtlichen Besteuerungssituation von Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften vor Augen haben.

Das **dritte Kapitel** führt in die Erfolgsbesteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften ein. In einem ersten Schritt wird die Gesamtsteuerbelastung eines Einzelunternehmens analysiert. Die Ergebnisse dienen als Grundlage für die nachfolgende Betrachtung der Gesamtsteuerbelastung einer Kapitalgesellschaft. Sie werden typisierende Aussagen zur Abhängigkeit der Steuerhöhe von der Bemessungsgrundlage treffen können. Ebenso wird es Ihnen leicht fallen, eine Gesamtsteuerbelastungsquote zu ermitteln.

Im **vierten** und letzten **Kapitel** werden Sie das in den beiden vorherigen Kapiteln vermittelte Wissen verfestigen und verfeinern. Dies geschieht an einem praktischen Beispiel zur Wahl der Unternehmensform. Ein einfacher Sachverhalt wird verschiedenen Gestaltungsalternativen zugeführt und bewertet. Dabei wird deutlich werden, welche Steuerwirkungen sich ergeben, wenn eine Besteuerungsgröße verändert wird oder wegfällt. Am Ende werden Sie einen transparenten Eindruck über die Besteuerung von Unternehmen gewonnen und ein Verständnis für die unterschiedlichen Wirkungszusammenhänge entwickelt haben.

Jedes Kapitel hat folgenden Aufbau:

- Vorangestellt sind jedem Kapitel die Lernziele. Sie beschreiben, welche Kenntnisse und Fähigkeiten Sie nach dem Durcharbeiten des jeweiligen Kapitels erworben haben sollten.

- Die Darstellung des Themas erfolgt in einem Basistext in mehreren Abschnitten mit Grafiken, Tabellen und Beispielen mit Lösungen, die die strategischen und grundlegenden Zusammenhänge anschaulich machen und das Verständnis erleichtern sollen.
- Die fett gedruckten Begriffe im Text und Schlüsselworte im Anschluss an den Text finden Sie am Ende des Moduls im Glossar erläutert, da diese im Text den Lesefluss stören würden. Sie sollten sich diese Fachbegriffe und die zahlreichen Abkürzungen bei der Durcharbeitung der Texte erarbeiten.
- Aufgaben zur Lernkontrolle sind nummeriert und finden sich in der Regel am Ende jedes Abschnitts. Sie überprüfen damit, ob Sie sich das Gelesene wirklich eingeprägt, das heißt verstanden und gelernt haben. Hilfe bei der Lösung der Aufgaben finden Sie als Musterlösungen am Ende des Moduls. Sie sollten sie unbedingt erst nach einer eigenen Lösungsformulierung und nur zur Überprüfung nutzen. Aus Fehlern lernen Sie mehr als nur durch Nachvollziehen des Gelesenen.
- Aufgaben mit Bezug zur eigenen Berufstätigkeit sieht dieses Modul nicht vor. Die Komplexität vieler Lebenssachverhalte der Erfolgsbesteuerung und die feingliedrig miteinander verwobenen Steuervorschriften könnten sehr schnell eine Überforderung darstellen.
- Einen Selbsttest zur Überprüfung des Gelernten finden Sie auf der Lernplattform. Dieser Test hat die Funktion, Ihre verbleibenden Wissenslücken und Unsicherheiten aufzudecken sowie Sie auf die Art der Fragestellung in der Klausur vorzubereiten.
- Am Ende eines jeden Abschnitts finden Sie weiterführende Literaturhinweise, unter anderem aus folgenden Lehrbüchern:
 - Scheffler, Wolfram (2012), Besteuerung von Unternehmen I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuer, 12. Aufl., Heidelberg.
 - Scheffler, Wolfram (2013), Besteuerung von Unternehmen III, Steuerplanung, 2. Aufl., Heidelberg.
 - Tipke, Klaus/Lang, Joachim (2015), Steuerrecht, 22. Aufl., Köln.

Die beiden Lehrbücher von *Scheffler* geben einen Überblick über die wichtigsten Regelungen der einzelnen Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern (Bd. I) sowie ihrer einzelwirtschaftlichen Wirkungszusammenhänge (Bd. III).

„Steuerrecht“ von *Tipke/Lang* ist seit der ersten Auflage (1973) das mit weitem Abstand umfassendste und anspruchsvollste Lehrbuch. Es gibt eine fundierte Einführung in das gesamte Steuerrecht.

Die Lehrbücher sind aus unterschiedlichen Gründen empfehlenswert. Auf sie sollte als erstes zurückgegriffen werden. Für die Bearbeitung des Moduls ist ihre Anschaffung aber nicht erforderlich.

Allgemein sollen Ihnen die Literaturhinweise bei Interesse die Möglichkeit eines tiefer gehenden Einblicks geben. Beachten Sie dabei, dass die Besteuerung un-

ternehmerischer Tätigkeiten eine teilweise sehr komplexe Regelungsmaterie darstellt, bei der die Systematik durch einzelfallspezifische Ausnahmeregelungen oftmals an Kontur verliert.

Anschaffen sollten Sie sich eine aktuelle Textsammlung der wichtigsten Steuergesetze, zum Beispiel:

- Aktuelle Steuertexte 2016, C.H. Beck, München.

Eine inhalts- und seitenidentische Ausgabe der Aktuellen Steuertexte 2016 wird auch bei Vahlen, München, angeboten sowie als Steuergesetze I im dtv, München, herausgegeben.

Erfahrungsgemäß werden die diesjährigen Ausgaben der Steuertexte beziehungsweise Steuergesetze erst Anfang April verfügbar sein. In diesem Fall können Sie ohne Bedenken auf die 2. Auflagen des letzten Jahres mit Stand vom 15. September 2015 zurückgreifen und mit diesen arbeiten.

- Eine Textsammlung der wichtigsten Steuergesetze können und sollten Sie in der **Klausur** ebenso benutzen wie eine Ausgabe wichtiger Wirtschaftsgesetze. Die Textsammlungen dürfen außer Paragrafenquerverweise keine eigenen handschriftlichen Ergänzungen enthalten, erlaubt sind Unterstreichungen, Markierungen und Klebezettel, letztere mit Paragrafennennung; ein nicht programmierbarer Taschenrechner könnte hilfreich sein.

Viel Spaß und Erfolg bei der Erarbeitung des Moduls.

KAPITEL 1: EINFÜHRUNG IN DAS STEUERSYSTEM

Nachdem Sie die Inhalte dieses Kapitels erarbeitet haben, sollten Sie

- die wichtigsten Steuern klassifizieren können,
- den Zusammenhang zwischen Gesetzgebungskompetenz und Ertragshoheit verstanden haben,
- die wichtigsten Maßstäbe gesetzgeberischen Handelns kennen,
- wissen, was der Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung bedeutet, und
- in der Lage sein, das Besteuerungsverfahren in groben Zügen zu beschreiben.

1 EINFÜHRUNG IN DAS STEUERSYSTEM

1.1 Steuerarten und Steueraufkommen

Steuern sind die bedeutendste staatliche Einnahmequelle. Sie zählen in traditioneller Unterteilung neben den Gebühren und Beiträgen zu den klassischen öffentlich-rechtlichen Abgabeformen. Dürfen Letztere nur zur individuellen (Gebühren) beziehungsweise zur gruppennützigen Kostendeckung (Beiträge) erhoben werden, sodass ein grundsätzliches Gleichgewicht zwischen der Zahlung und der Gegenleistung bestehen muss (Äquivalenzprinzip), gilt dies nicht für Steuern. Steuern sind keine Gegenleistung für eine besondere staatliche Leistung (§ 3 AO). Sie dienen vielmehr der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs (Fiskalzweck). Andererseits können sie aber auch zu Lenkungszwecken eingesetzt werden, um Ziele regulativer Wirtschafts- und Sozialpolitik zu verwirklichen (z. B. Investitionsförderung, Begünstigung gemeinnütziger Einrichtungen).

Öffentlich-rechtliche Abgaben			
Steuern	Gebühren	Beiträge	Sonderabgaben
Gegenleistungslos	Individuelle Kostendeckung	Gruppennützige Kostendeckung	Gruppennützige Verwendung
	Äquivalenzprinzip		

Abb. 1.1-1: Öffentlich-rechtliche Abgaben

Den Kreis der verfassungsrechtlich zulässigen öffentlich-rechtlichen Abgabeformen schließen die so genannten Sonderabgaben. Ihnen liegt eine gemeinsame Interessenlage der Abgabepflichtigen zugrunde, die von anderen Gruppen abgrenzbar ist. Diese Homogenität der Abgabepflichtigen und ihre Gruppenverantwortung fordert, dass das Abgabeaufkommen gruppennützig verwandt werden muss.

Eine Sondergabe mit beschäftigungspolitischen Lenkungscharakter ist die Ausgleichsabgabe nach § 77 Sozialgesetzbuch Neuntes Buch (SGB IX). Private und öffentliche Arbeitgeber müssen mindestens fünf Prozent der Arbeitsplätze mit Menschen mit Behinderung besetzen. Kommen sie ihrer Beschäftigungspflicht nicht oder nur eingeschränkt nach, müssen sie eine Ausgleichsabgabe entrichten. Das Aufkommen der Ausgleichsabgabe dient dann folgerichtig zur Gewährung von Hilfen zur Förderung der Teilhabe von Menschen mit Behinderung am Arbeitsleben (gruppennützige Verwendung).

Das deutsche Steuersystem kennt – je nach Zählweise – aktuell zwischen 40 und 45 Steuerarten. Die Steuereinnahmen betragen im Jahr 2013 rund 619 Mrd. Euro.

Steuerart	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	Mrd. Euro									
Lohnsteuer	118,9	122,6	131,8	141,9	135,2	127,9	139,7	149,1	158,2	168,0
Einkommensteuer	26,7	37,1	50,0	62,7	51,3	52,9	58,2	65,6	68,2	70,8
Körperschaftsteuer	16,3	22,9	22,9	15,9	7,2	12,0	15,6	16,9	19,5	20,0
Umsatzsteuer	139,7	146,7	169,6	176,0	177,0	180,0	190,0	194,6	196,8	203,1
Versicherungssteuer	8,7	8,8	10,3	10,5	10,5	10,3	10,8	11,1	11,6	12,0
Tabaksteuer	14,3	14,4	14,3	13,6	13,4	13,5	14,4	14,1	13,8	14,6
Energiesteuer	40,1	39,9	39,0	39,2	39,8	39,8	40,0	39,3	39,4	39,8
Solidaritätszuschlag	10,3	11,3	12,3	13,1	11,9	11,7	12,8	13,6	14,4	15,0
Kraftfahrzeugsteuer	8,7	8,9	8,9	8,8	8,2	8,5	8,4	8,4	8,5	8,5
Erbschaftsteuer	4,1	3,8	4,2	4,8	4,5	4,4	4,2	4,3	4,6	5,5
Grunderwerbsteuer	4,8	6,1	7,0	5,7	4,9	5,3	6,4	7,4	8,4	9,3
Gewerbsteuer	32,1	38,4	40,1	41,0	32,4	35,7	40,4	42,3	43,0	43,8
Summe	424,8	460,9	510,4	533,3	496,4	502,1	541,0	566,9	586,4	610,5
übrige Steuern	27,3	27,6	27,9	27,9	27,6	28,5	32,3	33,2	33,3	33,1
Einnahmen, gesamt	452,1	488,4	538,2	561,2	524,0	530,6	573,4	600,0	619,7	643,6

Quelle: Statistisches Bundesamt (2016).

Tab. 1.1-1: Steuereinnahmen nach wichtigen Steuerarten (2005-2014)

Die Ergiebigkeit der einzelnen Steuern ist sehr unterschiedlich. Klar wird aber die Bedeutung der Lohn-, Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer. Das durch sie generierte Steueraufkommen (2015: 505,6 Mrd. Euro) beträgt mehr als drei Viertel der gesamten Steuereinnahmen (2013: 643,6 Mrd. Euro). Dabei zeigen sich – auch mit Blick auf die (aktuelle) gesamtwirtschaftliche Entwicklung – die Lohn- und Umsatzsteuer gegenüber der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer als besonders robust. Dies kann unter anderem auf die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen zurückgeführt werden, da die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer zu den gewinnabhängigen Unternehmenssteuern gehören.

Nicht immer werden aus der Veränderung des Steueraufkommens so deutlich Rückschlüsse auf gesetzgeberische Maßnahmen gezogen werden können, wie dies für die Entwicklung der Körperschaftsteuer in den Jahren 2000 (23,6 Mrd. Euro) und 2001 (-0,4 Mrd. Euro) gilt. So ist der Verlust des Körperschaftsteueraufkommens in 2001 das Ergebnis der Änderungen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften durch das Steuersenkungsgesetz 2000/01. Überraschenderweise ging der Gesetzentwurf (BT Drs. 14/2683) lediglich von einer Halbierung der Steuereinnahmen aus.

Dass die Auswirkungen auf das Steueraufkommen schwer zu prognostizieren sind, weil sie von vielen Faktoren abhängen, zeigt auch der Anstieg der Umsatzsteuer im Jahr 2007 um 22,9 Mrd. Euro auf 169,6 Mrd. Euro gegenüber 2006 (146,7 Mrd. Euro). Die Steigerung steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anhebung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes um 3 %, was die gesetzgeberische Zielvorstellung von 19,4 Mrd. Euro (BTDrs. 16/752) bei weitem übertraf.

Steuern können unterschiedlich gegliedert werden. Aus rechtlicher Sicht wird zwischen Personen-, Objekt-, Verkehr- und Verbrauchsteuern unterschieden.

Steuern			
Besitzsteuern		Verkehrsteuern	Verbrauchsteuern
Einkommensteuer	Gewerbsteuer	Umsatzsteuer	Energiesteuer
Körperschaftsteuer	Grundsteuer	Grunderwerbsteuer	Tabaksteuer
Erbschaft- und Schenkungsteuer	Objektsteuern		
Personensteuern			

Abb. 1.1-2: Einteilung der Steuern nach Steuerarten – rechtliche Unterteilung

Personensteuern (Subjektsteuern) unterwerfen natürliche oder juristische Personen dem Steuerzugriff. Belastungsziel ist das Steuersubjekt selbst. Im Gegensatz dazu will die Gewerbesteuer den Unternehmensgegenstand „Gewerbebetrieb“ erfassen, das heißt ein Objekt (Objektsteuern). Personensteuern und Objektsteuern (Realsteuern, § 3 Abs. 2 AO) lassen sich unter dem Begriff der Besitzsteuern zusammenführen. Anknüpfungspunkt ist dabei entweder vorhandenes Vermögen beziehungsweise die hieraus generierten Erträge andererseits der werdende Besitz (Einkommen). Besitzsteuern haben unter anderem das gemeinsame Merkmal, dass Steuerträger und Steuerschuldner identisch sind.

Aus rechtlicher Sicht gilt die Umsatzsteuer als eine Verkehrsteuer, da sie an den rechtsgeschäftlichen Leistungsaustausch anknüpft (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist der Unternehmer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Gelingt es ihm, die Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger zu überwälzen, wird er nicht belastet. Da nur der Unternehmer ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) verrechnen kann, erreicht er eine vollständige Freistellung. Die Belastung trifft den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Verbraucher. Der Verbraucher wird dadurch zum Steuerträger. Dies entspricht zugleich der gesetzgeberischen Zielvorstellung – der Verbraucher ist Steuerdestinatär. Das Auseinanderfallen von Steuerschuldnerschaft und Steuerträgerschaft qualifiziert die Umsatzsteuer zu einer indirekten Steuer.

Wirtschaftlich betrachtet gehört die Umsatzsteuer jedoch zu den Verbrauchsteuern. Der mit der Umsatzsteuer wirtschaftlich belastete Verbraucher „verbraucht“ Einkommen zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse.

Die Einordnung der Umsatzsteuer ist allerdings keine bloße akademische Fragestellung. Sie ist bedeutsam für die Frist, innerhalb der Steuern festgesetzt werden können: Für Verbrauchsteuern beträgt sie ein Jahr, für alle übrigen Steuern gilt ein Zeitraum von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 AO). Aus abgabenrechtlicher Sicht ist die Umsatzsteuer eine Verkehrsteuer und keine Verbrauchsteuer mit der Konsequenz einer vierjährigen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Beispiel: 1.1

A ist Inhaber eines Gewerbebetriebs.

A unterliegt als natürliche Person der Einkommensteuer (§ 1 Abs. 1 EStG). Er ist Steuersubjekt. Seine persönliche Steuerpflicht begründet zugleich seine Pflicht zur Steuerzahlung, er ist Steuerschuldner. Da A die Einkommensteuer aus seinem erzielten Einkommen leisten muss, wird er durch sie belastet (Steuerträger).

Der Gewerbebetrieb selbst ist Steuergegenstand (Steuerobjekt) der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG). Da ein Gewerbebetrieb als solcher keine Rechtsfähigkeit besitzt, kann er nicht Steuersubjekt sein. Diese Rolle fällt A in seiner Eigenschaft als Unternehmer (Unternehmensträger) zu (§ 5 Abs. 1 S. 1 GewStG), er ist Steuersubjekt und Steuerschuldner. A wird die Gewerbesteuer aus seinem erwirtschafteten Gewinn zahlen müssen und so zum Steuerträger der Gewerbesteuer.

Die gewerbliche Tätigkeit vermittelt A den Status als umsatzsteuerlicher Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG). Seine Ausgangsleistungen unterliegen der Umsatzsteuer, sie sind Steuerobjekt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Zum Steuersubjekt der Umsatzsteuer wird der Unternehmer A dadurch, dass er Schuldner der Umsatzsteuer ist (vgl. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Gelingt ihm die preisliche Weitergabe der Umsatzsteuer, wird ein Dritter zum Steuerträger, in aller Regel der Verbraucher.

Die Eingangsleistungen, die A von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen empfängt, werden grundsätzlich zu keiner Steuerbelastung führen. Die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wird als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG vergütet.

Wird – idealtypisch betrachtet – die auf eine Ausgangsleistung entfallende Umsatzsteuer mit der Vorsteuer der entsprechenden Eingangsleistung verrechnet, bildet die Differenz den von A auf seiner Leistungsstufe ausgelösten Umsatzsteueranteil ab. Dieser Zusammenhang beschreibt die Umsatzsteuer als Mehrwertsteuer.

Eine weitere Möglichkeit, die verschiedenen Steuern zu klassifizieren, ist die Differenzierung nach dem Besteuerungsgegenstand. Neben dem Steuerzugriff auf den Einkommens- und Vermögenszuwachs tritt die Besteuerung der Verwendung des Einkommens und Vermögens. Dieser Dualismus soll grundsätzlich zu einer leistungsgerechten Besteuerung führen.

Steuergegenstand			
Besteuerung von Einkommens- und Vermögenszuwachs		Besteuerung der Verwendung von Einkommen und Vermögen	
Abschöpfung der am Markt erzielten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	Abschöpfung der nicht am Markt erzielten Leistungsfähigkeit	Umsatzsteuer	Grunderwerbsteuer
		Tabaksteuer	Grundsteuer
Einkommensteuer	Erbschaft- und Schenkungsteuer		
Körperschaftsteuer			
Gewerbsteuer			
Ertragsteuern			

Abb. 1.1-3: Einteilung der Steuern nach der Art des Steuergegenstands

Der föderale Aufbau Deutschlands erfordert eine Kompetenzverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. Die finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben unterscheiden zwischen verschiedenen Befugnissen: der Gesetzgebungskompetenz (Gesetzgebungshoheit), der Ertragshoheit und der Verwaltungshoheit.

Bei der Verteilung des Steueraufkommens werden die Gemeinschaftssteuern, die grundsätzlich dem Bund und den Ländern gemeinsam zustehen (Art. 106 Abs. 3 GG), von den Steuern unterschieden, deren Aufkommen ausschließlich dem Bund, den Ländern oder den Gemeinden zugewiesen wird. (Art. 106 Abs. 1 u. 2 GG). Ergänzt werden diese Regelungen durch einen Finanzausgleich zwischen den Ländern und Gemeinden (vgl. Art. 107 GG). Zölle gehören nur formal zu den Bundessteuern (Art. 106 Abs. 1 Nr. 1 GG), da ihr Aufkommen infolge der bestehenden Zollunion der Europäischen Union als eine der wenigen direkten Einnahmequellen zusteht (Art. 28 Abs. 1 AEUV).

Steuerart	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	Mrd. Euro									
Gemeinschaftssteuern	301,7	329,3	374,3	396,5	370,7	372,9	403,6	426,2	442,8	462,0
Bundessteuern	83,5	84,2	85,7	86,3	89,3	93,4	99,1	99,8	100,5	101,8
Landessteuern	20,6	21,7	22,8	21,9	16,4	12,1	13,1	14,2	15,7	17,6
Gemeindesteuern	42,9	49,3	51,4	52,5	44,0	47,8	53,0	55,4	56,5	57,7
Zölle	3,4	3,9	4,0	4,0	3,6	4,4	4,6	4,5	4,2	4,6
Einnahmen, gesamt	452,1	488,4	538,2	561,2	524,0	530,6	573,4	600,0	619,7	643,6

Quelle: Statistisches Bundesamt (2016).

Tab. 1.1-2: Steuereinnahmen nach Ertragshoheit (2005-2014)

Die Gesetzgebungskompetenz hängt von der Ertragshoheit ab. Nach Art. 105 Abs. 1 GG hat der Bund die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz unter anderem über den Solidaritätszuschlag (Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer) und bestimmte Verbrauchsteuern, beispielsweise die Energiesteuer (bis 2006 Mineralölsteuer) sowie die Tabaksteuer (Art. 105 Abs. 1 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 GG). Die übrigen Steuern unterliegen der konkurrierenden Gesetzgebung, sofern dem Bund zumindest ein Teil des Steueraufkommens zusteht (Art. 105 Abs. 2 GG).

Verteilung des Aufkommens wichtiger Steuern			
Bundessteuern	Gemeinschaftssteuern	Landessteuern	Gemeindesteuern
Energiesteuer	Einkommensteuer	Kraftfahrzeugsteuer	Gewerbsteuer
Tabaksteuer	Körperschaftsteuer	Erbschaft- und Schenkungsteuer	Grundsteuer
Solidaritätszuschlag	Umsatzsteuer	Grunderwerbsteuer	

Abb. 1.1-4: Einteilung der Steuern nach der Verteilung des Steueraufkommens

Trotz der bestehenden konkurrierenden Gesetzgebung, bei der den Ländern die Befugnis zur Gesetzgebung nur zufällt, solange und soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch macht, besitzen sie einen starken Einfluss.

Nach Art. 105 Abs. 3 GG muss die Länderkammer (Bundesrat) Gesetzesänderungen dann zustimmen (Zustimmungsgesetze), wenn den Ländern das Aufkommen ganz oder zum Teil zufließt (Art. 105 Abs. 3 GG). Da die aufkommensstärksten Steuern Gemeinschaftssteuern sind (Art. 106 Abs. 3 GG), ist es nicht überraschend, wenn Änderungen des Einkommen-, Körperschaft- oder Umsatzsteuerrechts zum Spielball widerstreitender verteilungspolitischer Interessen werden und letztlich durch den Bundesrat blockiert werden können. Dies gilt im Ergebnis auch für die Gewerbesteuer.

Die Verwaltung der Steuern (Verwaltungshoheit) fällt bis auf wenige Ausnahmen den Ländern zu (Art. 108 Abs. 1 u. 2 GG). Die örtlichen Landesfinanzbehörden (Finanzämter) sind maßgeblich zuständig für die Verwaltung der Besitz- und Verkehrsteuern (Art. 108 Abs. 3 GG).

Schlüsselwörter

Abgaben, Äquivalenzprinzip, Ausgleichsabgabe, Beiträge, Besitzsteuer, Bundessteuer, direkte Steuer, Ertragshoheit, Gebühren, Gemeindesteuer, Gesetzgebungskompetenz, Gemeinschaftsteuer, indirekte Steuer, Landessteuern, Mehrwertsteuer, Objektsteuer, Personensteuer, Sonderabgaben, Steuern, Steuerdestinatär, Steuerschuldner, Steuerträger, Umsatzsteuer, Verbrauchsteuer, Verkehrssteuer, Verwaltungshoheit, Vorsteuer.

Aufgaben zur Lernkontrolle

1.1-1 Die Bundesregierung plant, die Steuern zu erhöhen. Zur Auswahl stehen die Anhebung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags. Es gilt als sicher, dass der Bundesrat beide Gesetzesinitiativen ablehnen wird.

Welches Gesetzgebungsverfahren wird die Bundesregierung mit Erfolg betreiben können?

1.1-2 Klassifizieren Sie die Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Literatur zur Vertiefung

- Scheffler (2012), Besteuerung von Unternehmen I, S. 1-12.
- Tipke/Lang (2015), Steuerrecht, § 3.

1.2 Rechtsstaatliche Ordnung und Rechtsquellen

Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Die Pflicht zur Zahlung von Steuern verletzt vor allem die Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen. Ein solcher Eingriff muss rechtsstaatlichen Ansprüchen genügen, insbesondere stellt er hohe Anforderungen an die Steuergesetzgebung und die Steuerverwaltung.

Der Gesetzgeber ist an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG), maßgeblich müssen die von ihm erlassenen Gesetze die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten. Die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung sind an Recht und Gesetz gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG).

Nicht immer gelingt es dem Gesetzgeber – gemessen an der Verfassung – widerspruchsfreie Regelungen zu finden; die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen, zur Verschonung existenzsichernder Aufwendungen bei der Einkommensteuer und zur Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer belegen dies neben einer Vielzahl weiterer Entscheidungen zur Verfassungswidrigkeit steuerrechtlicher Normen. Teilweise muss der Steuerbürger den Eindruck gewinnen, dass die Gesetzgebung eine Grundrechtsverletzung zumindest billigend in Kauf nimmt; vielleicht bestärkt durch die Tatsache, dass die Verfassungswidrigkeit einer Norm nicht zwangsläufig zu deren Nichtigkeit führen muss. Rechtfertigen es gewichtige Belange, wie beispielsweise die Sicherung einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung, kann eine verfassungswidrige Vorschrift für eine Übergangszeit weiter angewandt werden. So musste der Gesetzgeber im Fall der Erbschaft- und Schenkungsteuer erst bis zum 31. Dezember 2008 eine Neuregelung treffen, obwohl das Bundesverfassungsgericht bereits Ende 2006 festgestellt hatte, dass die seinerzeit gültigen Bewertungsregelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes zu einer grundrechtsverletzenden Besteuerung führten. Andererseits zeigen sowohl die Ende 2008 ergangene Entscheidung über die 2007 eingeführte Beschränkung von Wegekosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernungspauschale) als auch der aktuelle Beschluss über die ebenfalls 2007 getroffene Neuregelung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, dass das Bundesverfassungsgericht eine rückwirkende Unver-

einbarkeit insbesondere dann als geboten ansieht, wenn es sich um einen vergleichsweise kurzen Anwendungszeitraum handelt.

Ein weiterer Maßstab gesetzgeberischen Handelns ergibt sich aus den Europäischen Verträgen und deren Umsetzung durch EU-Verordnungen und EU-Richtlinien. Dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehende nationale Regelungen sind grundsätzlich nicht anwendbar (Vorrang des Gemeinschaftsrechts).

Der (europäische) Steuerbürger kann sich auf das EU-Recht berufen, wenn nationale Steuervorschriften ihn in seinen europäischen Grundfreiheiten beeinträchtigen, das heißt, die nationalen Steuervorschriften müssen die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 ff. AEUV) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) ebenso sicherstellen wie die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 45 ff. AEUV), die Niederlassungsfreiheit der Selbständigen (Art. 49 ff. AEUV) und die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV).

EU-Richtlinien müssen in nationales Recht umgesetzt werden (Art. 288 AEUV). Typisches Beispiel dafür ist das Umsatzsteuergesetz. Seine Regelungen sind die Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes sind deshalb richtlinienkonform zu interpretieren. Bei Zweifeln an der Vereinbarkeit einer umsatzsteuerrechtlichen Norm mit der Richtlinie muss das entscheidende Gericht – in aller Regel der Bundesfinanzhof, in Ausnahmefällen auch die Finanzgerichte – beim Europäischen Gerichtshof eine Entscheidung zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts einholen.

Rechtsquellen		
	Grundgesetz	EG/EU-Verträge
Rechtsnormen	EU-Verordnungen	
	verfassungskonforme Interpretation	Gesetze Verordnungen Satzungen
	EU-rechtskonforme Interpretation	
	(einfachgesetzliche) Rechtsprechung	
	Verwaltungsanweisungen	

Abb. 1.2: Rechtsquellen in hierarchischer Anordnung

Steuergesetze enthalten häufig für die Bundesregierung und den Bundesfinanzminister die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen (Art. 80 GG). Rechtsverordnungen konkretisieren und ergänzen bestimmte Steuertatbestände, so zum Beispiel § 60 EStDV mit der Regelung, welche Unterlagen ein Steuerpflichtiger neben seiner Steuererklärung (§ 25 Abs. 3 S. 1 EStG) einzureichen hat.

Da Verordnungen aus den Gesetzen abgeleitete Vorschriften sind, treten sie in der Rangordnung gegenüber den Gesetzen zurück, was auch für kommunale Hebesatzungen gilt. Gleichwohl beanspruchen Verordnungen und Satzungen die gleiche Allgemeingültigkeit wie Gesetze: Sie sind allgemeinverbindlich und binden Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Steuerbürger gleichermaßen. Sie sind damit Gesetze im materiellen Sinne, aber keine formalen Gesetze, da sie nicht in einem formellen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen sind.

Etwas anderes gilt für die von der Finanzverwaltung erlassenen Verwaltungsvorschriften (in erster Linie Steuerrichtlinien, z. B. die Einkommensteuer-Richtlinien). Sie sind keine Rechtsnormen und binden deshalb nur die nachgeordneten Behörden und Bediensteten, nicht aber den Steuerpflichtigen und vor allem nicht die Rechtsprechung.

Die Vielzahl bestehender Finanzämter, die als Steuerbehörde vor Ort dem Steuerbürger gegenübertreten, und die Tatsache, dass Steuerverfahren Massenverfahren sind, erfordern ein möglichst einheitliches Verwaltungshandeln. Es liegt in der Natur eines abstrakt formulierten Steuertatbestands, dass seine konkrete Anwendung zu unterschiedlichen Auslegungen führen kann. Deshalb dienen Richtlinien in erster Linie als Kommentierungshilfe. Sie enthalten aber auch Pauschalierungen, um den Verwaltungsaufwand zu begrenzen.

Beispiel: 1.2-1

Entstehen einem Arbeitnehmer durch sein Arbeitsverhältnis Fahrtkosten anlässlich einer Dienstreise, kann er diese steuerlich geltend machen. Das Einkommensteuergesetz enthält dafür nur die allgemeine Aussage, dass entsprechende Aufwendungen verrechenbar sind (§ 9 EStG).

Benutzt ein Arbeitnehmer seinen eigenen Pkw für Dienstreisen und entstehen ihm dadurch Aufwendungen, enthalten die Lohnsteuer-Richtlinien die Regelungen, dass die Fahrtkosten aus Vereinfachungsgründen pauschal für jeden Kilometer mit 0,30 Euro geltend gemacht werden können.

Obwohl Verwaltungsvorschriften nur die nachgeordneten Behörden unmittelbar binden, ist allgemein anerkannt, dass ein Steuerpflichtiger einen durchsetzbaren Anspruch auf die allgemein bekanntgegebene und angewandte Verwaltungspraxis hat. Dieser Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung ergibt sich aus dem verfassungsrechtlichen Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die allgemein verbindliche Anwendung von Verwaltungsvorschriften hat aber dort ihre Grenze, wo sie zu einer offensichtlich unzutreffenden und damit rechtswidrigen Besteuerung führt.

Beispiel: 1.2-2

Nutzt ein Steuerpflichtiger seinen Pkw für Dienstreisen und entstehen ihm dadurch für 60.000 Fahrkilometer tatsächliche Aufwendungen von 10.000 Euro, kann er den pauschalen Ansatz nicht geltend machen. Gemessen an den tatsächlichen Aufwendungen würde die Pauschalregelung mit 18.000 Euro (60.000 x 0,30 Euro) zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen.

Verwaltungsvorschriften besitzen in der Steuerpraxis eine große Bedeutung, da sie Verwaltungshandeln berechenbarer machen. Steuerpflichtige und Steuerberatung können sich danach ausrichten. Probleme werden dann entstehen, wenn Verwaltungsvorschriften als alleiniger Maßstab der Beurteilung von steuerlichen Sachverhalten dienen.

Schlüsselwörter

Rechtsnorm, richtlinienkonforme Interpretation, Selbstbindung der Verwaltung, Steuer-richtlinien.

Aufgaben zur Lernkontrolle

1.2-1 Bund und Länder sind übereinstimmend der Auffassung, dass in das Einkommensteuergesetz eine Verordnungsermächtigung aufgenommen werden sollte, die die Bundesregierung mit Zustimmung der Länder ermächtigt, kurzfristig den Einkommensteuertarif zu ändern, umso besser auf Mindereinnahmen oder Mehrausgaben reagieren zu können.

Kann der Einkommensteuertarif – wie vorgesehen – in der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung geregelt werden?

1.2-2 Warum können Steuerrichtlinien grundsätzlich keine allgemeine Verbindlichkeit besitzen?

Literatur zur Vertiefung

- Scheffler (2012), Besteuerung von Unternehmen I, S. 1-12 u. 22-29.
- Tipke/Lang (2015), Steuerrecht, §§ 4 u. 5.

1.3 Besteuerungsverfahren

Steuern werden grundsätzlich von den Finanzbehörden durch Steuerbescheid festgesetzt (§ 155 AO). In der Regel geschieht dies auf der Grundlage einer vom Steuerpflichtigen abzugebenden Steuererklärung (§ 140 AO, für die Einkommensteuer § 25 Abs. 3 EStG). In der Steuererklärung hat der Steuerpflichtige über seinen steuererheblichen Sachverhalt Auskunft zu erteilen und die Vollständigkeit und Richtigkeit seiner Angaben zu versichern (§ 150 Abs. 2 AO). Die Mehrzahl der Einzelsteuergesetze fordert dazu die eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen (§ 150 Abs. 3 S. 1 AO, für die Einkommensteuer § 25 Abs. 3 S. 4 EStG).

Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen (Amtsermittlungsgrundsatz, § 88 AO). Sie hat bestehende Gesetze anzuwenden (Rechtsanwendungsgebot) und darf nicht von bestehenden Regeln abweichen (Rechtsabweichungsverbot); § 85 AO gibt insoweit das wieder, was bereits aus dem Rechtsstaatsprinzip folgt.

Die Akzeptanz von Verwaltungshandeln bestimmt sich zunächst danach, wie die Finanzbehörde mit der Versicherung des Steuerpflichtigen umgeht, seine Besteuerungsgrundlagen richtig und vollständig erklärt zu haben. In der Regel ist davon auszugehen, dass die Angaben zutreffend sind. Nur für den Fall, dass greifbare Umstände auf das Gegenteil hindeuten, besteht vorerst Handlungsbedarf.

Dieses Grundverständnis vom Verhältnis zwischen Steuerstaat und Steuerbürger muss aber auch der Erkenntnis Rechnung tragen, dass die Steuerehrlichkeit bei Steuerpflichtigen unterschiedlich ausgeprägt sein kann. Die Ursachen dafür haben viele Gründe, letztlich sind aber die Steuermoral der Steuerbürger und die Besteuerungsethik des Steuerstaates untrennbar miteinander verflochten.

Ein gleichmäßiger Gesetzesvollzug erfordert ein bestimmtes Maß an Überprüfung. Dem Deklarationsprinzip (Erklärung des Besteuerungsgegenstands durch den Steuerpflichtigen) muss eine Sachverhaltsüberprüfung folgen (Verifikationsprinzip). Die Sachverhaltsüberprüfung kann sich auf die inhaltliche Plausibilität beschränken, aber auch eine Prüfung vor Ort bedeuten (Außenprüfung, §§ 193 ff. AO).

Wird nach der Prüfungsdichte gefragt, fallen Unterschiede in der Behandlung von Steuerpflichtigen nach Gruppenzugehörigkeit auf. Unterliegen Arbeitnehmer einer jährlichen Kontrolle und müssen die von ihnen geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich belegen, gilt dies nur in eingeschränktem Umfang für betriebliche Gewinne.

Nach den vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) aktuell veröffentlichten Ergebnissen der steuerlichen Betriebsprüfung 2014 (BMF 2014) wurden 2014 Großbetriebe im Durchschnitt alle 4,6 Jahre geprüft, bei Mittelbetrieben lag das statistische Maß 2014 bei 15,9 Jahren. Da Zahlen für Klein- und Kleinstbetriebe amtlich nicht ausgewiesen werden, dürfte der Prüfungsturnus die Lebensdauer entsprechender Betriebe in den meisten Fällen überschreiten, das heißt die Wahrscheinlichkeit einer Überprüfung ist äußerst gering.

Unabhängig dieser statistischen Zahlen kann bei Massenverfahren – wie sie im Steuerrecht üblich sind – und bei der Komplexität vieler Sachverhalte keine vollzählige Überprüfung stattfinden. Gleichwohl sehen Kritiker in den unterschiedlichen Prüfungsmaßstäben eine Gerechtigkeitslücke.

Der Ankauf so genannter Steuer-CD durch die Finanzverwaltung ist umstritten, verfassungsrechtlich jedoch als noch vertretbar eingestuft. Bilaterale Steuerabkommen mit Staaten, die noch vor nicht allzu langer Zeit ihr Bankgeheimnis als Standortvorteil führten, schnüren ebenso ein engmaschiges Netz wie die Zunahme der Kontrolldichte durch einen Datenaustausch zwischen den Finanz-

behörden und anderen Verwaltungsbehörden sowie der verstärkte Auf- und Ausbau eines Risikomanagements im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung und der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung des Jahresabschlusses nach vorgegebener Taxonomie (sog. E-Bilanz, vgl. § 5b EStG).

Erwartet der Steuerstaat vom Steuerpflichtigen eine vollständige und richtige Erklärung und ist er darüber hinaus verpflichtet, an der Ermittlung des Sachverhalts durch die Finanzbehörde mitzuwirken, muss er sicher sein, dass seine Daten geschützt werden. Diese Funktion übernimmt im Kern § 30 AO. Das Steuergeheimnis gewährt aber keinen vollumfänglichen Datenschutz. In bestimmten Fällen, namentlich bei Verbrechen und schweren Wirtschaftsstraftaten, ist eine Offenbarung zulässig (Auskunftspflicht, § 30 Abs. 4 AO). Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob die Finanzbehörde von sich aus verpflichtet ist, ihr bekannt gewordene und strafrechtlich relevante Sachverhalte den Ermittlungsbehörden mitzuteilen (Mitteilungspflicht).

Die Finanzbehörde hat im Regelfall vier Jahre Zeit, Steuern festzusetzen (Festsetzungsfrist), danach verjährt der Festsetzungsanspruch (Festsetzungsverjährung, § 169 ff. AO). Bei Veranlagungssteuern, das heißt Steuern, die durch Steuerbescheid in einem förmlichen Verfahren festzusetzen sind, beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Steuerpflichtige die Steuererklärung abgibt, spätestens mit Ablauf des dritten Jahres, das auf das Jahr folgt, für das die Steuererklärung abzugeben ist (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Steuerfestsetzungen können endgültig vorgenommen werden, unter den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) gestellt werden und/oder in einem Punkt vorläufig ergehen (§ 165 AO). Hat der Steuerpflichtige die Steuer selbst berechnet (Umsatzsteuer) oder ist eine Prüfung noch nicht erfolgt (allgemein bei Unternehmen), findet in der Regel eine Vorbehaltsfestsetzung statt. Besteht in einem Punkt Rechtsunsicherheit, insbesondere bei vor dem Bundesfinanzhof oder Bundesgerichtshof anhängigen Verfahren, wird die Veranlagung insoweit vorläufig durchgeführt.

Diese drei Arten der Steuerfestsetzung unterscheiden sich darin, dass ein endgültiger Steuerbescheid nur noch unter sehr engen Voraussetzungen (z. B. bei Vorliegen neuer Tatsachen) geändert, ein unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangener Steuerbescheid aber jederzeit aufgehoben oder geändert werden kann (§ 164 Abs. 2 AO). Der Vorbehalt entfällt mit Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist (§ 164 Abs. 4 AO). Demgegenüber schiebt ein Vorläufigkeitsvermerk den Ablauf der Festsetzungsfrist insoweit hinaus (Ablaufhemmung, § 171 Abs. 8 AO).

Dem Steuerpflichtigen muss das Recht eingeräumt werden, sich gegen die Steuerfestsetzung wenden zu können. Das Steuerrecht sieht als Rechtsbehelf das außergerichtliche Einspruchsverfahren vor (§§ 347 ff. AO). Ein Einspruch hat grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung, bestehen ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids, soll die Vollziehung ausgesetzt werden (§ 361 Abs. 2 S. 1 AO).

Hilft die Finanzbehörde dem Einspruch nicht ab, ergeht ein Einspruchsbescheid, gegen den der Steuerpflichtige gerichtlichen Rechtsschutz (§§ 40 ff. FGO) beantragen kann.

Gegen finanzgerichtliche Entscheidungen können unter bestimmten Voraussetzungen sowohl der Steuerpflichtige als auch die Finanzbehörde Rechtsmittel (Rechtsbehelf gegen gerichtliche Entscheidungen) beim Bundesfinanzhof einlegen, je nach Art der erstinstanzlichen Entscheidung ist dies die Revision (§ 115 FGO) oder die Beschwerde (§ 128 AO).

Schlüsselwörter

Deklarationsprinzip, Einspruch, Rechtsbehelf, Rechtsmittel, Steuergeheimnis, Verifikationsprinzip, Vorbehaltsfestsetzung, vorläufige Steuerfestsetzung.

Aufgaben zur Lernkontrolle

1.3 *A reicht seine Einkommensteuererklärung für 05 im August 07 beim zuständigen Finanzamt ein. Dort gerät sie in Vergessenheit. In 012 will der Sachbearbeiter die Veranlagung durchführen.*

Kann das Finanzamt rechtswirksam für 05 noch Einkommensteuer festsetzen?

Literatur zur Vertiefung

- Gerlach (2012): Die Korrektur von Steuerbescheiden – Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und Rechtssicherheit, in: SteuerStud 2012, S. 659-665.
- Jachmann/Liebl (2012): Rechtsschutz in Steuersachen, in: SteuerStud 2012, S. 573-580 u. S. 637-643.
- Tipke/Lang (2015), Steuerrecht, § 21.