

Georg-August-Universität Göttingen
Abteilung für deutsche und internationale Besteuerung



Prof. Dr. Andreas Oestreicher

Unternehmenssteuern



Unternehmenssteuern

[Abbildungsverzeichnis](#)

[Tabellenverzeichnis](#)

[Verzeichnis der Beispiele](#)

[Abkürzungsverzeichnis](#)

[Literaturhinweise](#)

[A Grundlagen der Unternehmensbesteuerung](#)

[1 Begriff der Steuer](#)

[2 Systematisierung der Steuern](#)

[3 Steuerhoheit](#)

[4 Merkmale des deutschen Steuersystems](#)

[5 Rechtsquellen](#)

[6 Fragestellungen im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre](#)

[B Besteuerung natürlicher Personen durch die Einkommensteuer](#)

[1 Fallstudie zur Einkommensteuer „Jakob und Georgia Augusta Grimm“](#)

[1.1 Sachverhalt](#)

[1.2 Aufgabenstellung](#)

[2 Systematik und Grundprinzipien des Einkommensteuergesetzes](#)

[3 Schema zur Ermittlung der Einkommensteuer](#)

[4 Persönliche Steuerpflicht](#)

[5 Sachliche Steuerpflicht](#)

[5.1 Grundlagen](#)

[5.2 Einkunftsarten](#)

[5.2.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft](#)

[5.2.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb](#)

[5.2.3 Einkünfte aus selbständiger Arbeit](#)

[5.2.4 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit](#)

[5.2.5 Einkünfte aus Kapitalvermögen](#)

5.2.6 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

5.2.7 Sonstige Einkünfte

5.3 Ordnung der Einkünfte

5.4 Einkunftsermittlung

5.4.1 Überblick und gemeinsame Prinzipien

5.4.2 Gewinnermittlung

5.4.3 Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

5.4.4 Kosten der privaten Lebensführung

5.4.5 Verlustausgleich

C Steuerliche Gewinnermittlung im Rahmen der Ertragsteuerbilanz

1 Fallstudie zur Gewinnermittlung „Wilhelm-Albrecht-Schreibwaren-GmbH“

1.1 Sachverhalt

1.2 Aufgabenstellung

2 Konzeption der Ertragsteuerbilanz

2.1 Überblick

2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

2.2.1 Grundlagen

2.2.2 Systemgrundsätze

2.2.3 Grundsätze der Periodisierung und der vorsichtigen Gewinnermittlung

2.3 Maßgeblichkeitsgrundsatz

2.3.1 Inhalt des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

2.3.2 Ausprägungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

2.4 Bilanzierungs- und Bewertungskonzeption

D Besteuerung des Grundbesitzes durch die Grundsteuer

1 Fallstudie zur Grundsteuer „Wilhelm-Albrecht-Schreibwaren-GmbH“

1.1 Sachverhalt

1.2 Aufgabenstellung

2 Grundlegende Merkmale

3 Sachliche Steuerpflicht

4 Bemessungsgrundlage

5 Tarif und Steuerzahlung

6 Ertragsteuerliche Berücksichtigung

7 Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts

E Besteuerung juristischer Personen durch die Körperschaftsteuer

1 Fallstudie zur Körperschaftsteuer „Wilhelm-Albrecht-Schreibwaren-GmbH“

1.1 Sachverhalt

1.2 Aufgabenstellung

2 Überblick

3 Körperschaftsteuersysteme

4 Persönliche Steuerpflicht

5 Sachliche Steuerpflicht und Bemessungsgrundlage

5.1 Ausgangspunkt

5.2 Körperschaftsteuerliche Modifikationen

5.2.1 Gesellschaftsrechtliche Vorgänge

5.2.2 Abziehbare Aufwendungen

5.2.3 Nicht abziehbare Aufwendungen

5.2.4 Steuerfreie Betriebseinnahmen

5.2.5 Abzug von Zinsaufwendungen

F Besteuerung gewerblicher Erträge durch die Gewerbesteuer

1 Fallstudie zur Gewerbesteuer Buchhandel des Jakob Grimm und „Wilhelm-Albrecht-Schreibwaren-GmbH“

1.1 Sachverhalt

1.2 Aufgabenstellung

2 Wesen, Rechtfertigung und Kritik

3 Steuergegenstand

4 Steuerpflicht

5 Bemessungsgrundlage

5.1 Ausgangsgröße

[5.2 Hinzurechnungen](#)

[5.3 Kürzungen](#)

[5.4 Zerlegung](#)

[G Umsatzsteuer](#)

[1 Überblick](#)

[2 Unternehmer und Unternehmen](#)

[3 Steuergegenstand](#)

[3.1 Lieferungen und sonstige Leistungen](#)

[3.2 Grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit](#)

[3.2.1 Leistungsbeziehungen mit Drittstaaten](#)

[3.2.2 Leistungsbeziehungen innerhalb der EU](#)

[3.3 Leistungsort](#)

[3.3.1 Ort der Lieferung](#)

[3.3.2 Ort der sonstigen Leistung](#)

[3.3.3 Ort der gegen Entgelt gleichgestellten Leistung](#)

[Impressum](#)

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Methoden der Einkunftsermittlung

Abbildung 2: Verlustverrechnung

Abbildung 3: Proportionaler und direkt progressiver Tarif

Abbildung 4: Verlauf des Einkommensteuertarifs

Abbildung 5: Veranlagungsformen der Einkommensteuer

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Ermittlung der Einkünfte und des zu versteuernden Einkommens im Rahmen der Einkommensteuer

Tabelle 2: Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer sowie der Abschlusszahlung der Einkommensteuer

Tabelle 3: Sonstige Einkünfte des § 22 EStG

Tabelle 4: Verlustvortrag

Tabelle 5: Abschlussbeispiel zu Verlustabzug und Mindestbesteuerung

Tabelle 6: Negative Wirkung des progressiven Einkommensteuertarifs

Tabelle 7: Ermittlung der Grundsteuer

Tabelle 8: Ermittlung des Steuerbilanzgewinns und des zu versteuernden Einkommens für Kapitalgesellschaften

Tabelle 9: Kaskadeneffekt

Tabelle 10: Ermittlung der festzusetzenden Körperschaftsteuer sowie der Körperschaftsteuerabschlusszahlung

Tabelle 11: Ermittlung der Gewerbesteuer

Tabelle 12: Systematisierung der Hinzurechnungen und Kürzungen im Rahmen der Gewerbesteuer

Tabelle 13: Solidaritätszuschlag und Gewerbesteueranrechnung

Tabelle 14: Wirkung der Umsatzsteuer

Tabelle 15: Ermittlung der Umsatzsteuer

Verzeichnis der Beispiele

Beispiel 1: Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG

Beispiel 2: Unterschied zwischen Freigrenze und Freibetrag

Beispiel 3: Subsidiarität der Einkünfte aus Kapitalvermögen

Beispiel 4: Subsidiarität der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Beispiel 5: Subsidiarität der sonstigen Einkünfte (wiederkehrende Bezüge)

Beispiel 6: Subsidiarität der sonstigen Einkünfte (Leistungen)

Beispiel 7: Subsidiarität der sonstigen Einkünfte (Private Veräußerungsgeschäfte)

Beispiel 8: Betriebsausgaben

Beispiel 9: Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Beispiel 10: Kosten der privaten Lebensführung

Beispiel 11: Kosten der privaten Lebensführung

Beispiel 12: Begrenzung des Verlustrücktrags

Beispiel 13: Berechnung der Einkommensteuer gem. § 32a EStG

Beispiel 14: Pauschalwertabschreibung

Beispiel 15: Allgemeines Maßgeblichkeitsprinzip

Beispiel 16: Durchbrechung der Maßgeblichkeit (Bilanzierung)

Beispiel 17: Durchbrechung der Maßgeblichkeit (Bilanzierung)

Beispiel 18: Durchbrechung der Maßgeblichkeit (Bewertung)

Beispiel 19: Handelsrechtliche Bilanzierungswahlrechte

Beispiel 20: Steuerlicher Wahlrechtsvorbehalt

Beispiel 21: Erwerb durch Aufwendungen

Beispiel 22: Immaterielle Wirtschaftsgüter
Beispiel 23: Selbständige Gebäudebestandteile
Beispiel 24: Abgrenzung von Gebäude und Betriebsvorrichtung
Beispiel 25: Einheitliches Wirtschaftsgut nach Verbindung mehrerer Sachen
Beispiel 26: Periodenübergreifender Nutzen
Beispiel 27: Notwendiges Betriebsvermögen
Beispiel 28: Notwendiges Privatvermögen
Beispiel 29: Neutrales Vermögen
Beispiel 30: Zuordnung gemischt genutzter beweglicher Wirtschaftsgüter
Beispiel 31: Niederstwertprinzip
Beispiel 32: Abschreibungsdauer und Abschreibungsprozentsatz
Beispiel 33: Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
Beispiel 34: Fehlmaßnahmen im Rahmen der Widerlegung der Teilwertvermutung
Beispiel 35: Außenverpflichtung
Beispiel 36: Wirtschaftliche Verursachung
Beispiel 37: Sachliche Zurechnung
Beispiel 38: Auflösung von Schuldposten
Beispiel 39: Bildung von Schuldrückstellungen
Beispiel 40: Erfolgsneutrale Buchung einer Entnahme
Beispiel 41: Entnahmen
Beispiel 42: Entnahmefähigkeit
Beispiel 43: Entnahmehandlung
Beispiel 44: Nutzungseinlage
Beispiel 45: Offene Gesellschafter-Einlage
Beispiel 46: Verdeckte Gesellschafter-Einlage
Beispiel 47: Verdeckte Gesellschafter-Einlage im Wege eines schuldrechtlichen Vertrages
Beispiel 48: Nutzungseinlage
Beispiel 49: Steuerlich wirksamer Gesellschaft-Gesellschafter-Vertrag
Beispiel 50: Verdeckte Gewinnausschüttung

Beispiel 51: Anwendbarkeit des Maßstabs des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers

Beispiel 52: Verdeckte Gewinnausschüttung bei beherrschendem Gesellschafter

Beispiel 53: Verdeckte Gewinnausschüttungen im Rahmen von Darlehensverträgen

Beispiel 54: Widersprüchlicher Anwendungsbereich der Gewerbesteuer

Beispiel 55: Gewerbebetrieb eines Einzelunternehmers

Beispiel 56: Kein Gewerbebetrieb bei Vorliegen einer nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft

Beispiel 57: Gewerbebetrieb kraft Rechtsform

Beispiel 58: Gewerbebetrieb aufgrund wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Beispiel 59: Unternehmereigenschaft

Beispiel 60: Abgrenzung des Unternehmens

Beispiel 61: Steuerbarkeit von Umsätzen

Beispiel 62: Ort der Lieferung

Beispiel 63: Ort der sonstigen Leistung

Beispiel 64: Vorsteuerabzug

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BewG	Bewertungsgesetz
BewGÄndG	Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes
BewRGr	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union

EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
ff.	fortfolgende
Gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrStG	Grundsteuergesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
Halbs.	Halbsatz
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
KapESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz

LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuerrichtlinie
Mio.	Million
Mrd.	Milliarde
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
S.	Satz
sog.	So genannte
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
T	Tausend
u.a.	und andere
u.Ä.	und Ähnliches
u.U.	unter Umständen
vgl.	vergleiche
v.H.	von Hundert
v.T.	vom Tausend
VZ	Veranlagungszeitraum
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
zzt.	zurzeit

Literaturhinweise

Zur Vertiefung und Erweiterung seien folgende Bücher empfohlen:

Scheffler, W., Besteuerung von Unternehmen, Band I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, aktuelle Auflage

Scheffler, W., Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, aktuelle Auflage

A Grundlagen der Unternehmensbesteuerung

1 Begriff der Steuer

Der Begriff der Steuer wird in § 3 AO definiert. Danach handelt es sich bei Steuern um „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.“

Zentrales Merkmal einer Steuer ist ihr Charakter als **Geldleistung**. Steuern sind keine Natural- oder Dienstleistungen. Steuern können einmalige oder laufende Zahlungsverpflichtungen sein. Die weiteren Tatbestandsmerkmale des Steuerbegriffs ermöglichen die Abgrenzung gegenüber anderen Geldleistungsverpflichtungen im Gefüge der öffentlichen Abgaben. Dies sind insbesondere Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben.

Steuern sind **gegenleistungslos**. Die Zahlung einer Steuer durch den Steuerschuldner begründet keinen Anspruch auf Erbringung einer direkten Gegenleistung durch den Steuerberechtigten, also dem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen, dem die Steuer zusteht. Dieser Aspekt

grenzt die Steuern von den Gebühren und Beiträgen ab. Gebühren sind für die tatsächliche Inanspruchnahme einer konkreten Gegenleistung des Staates zu entrichten (Verwaltungs-, Benutzungs- oder Verleihungsgebühren). Beiträge stellen Aufwandsersatz für die potentielle Inanspruchnahme konkreter Leistungen durch öffentliche Einrichtungen dar.

Steuern sind nur Geldleistungen, die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen **hoheitlich** auferlegt werden. Zu diesen Institutionen gehören Bund, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände sowie Religionsgemeinschaften mit öffentlich-rechtlichem Status.

Prinzipiell dienen Steuern der Erzielung von Staatseinnahmen. Die Absicht der Einnahmeerzielung kann Nebenzweck sein. Somit wird es dem Gesetzgeber ermöglicht, im Rahmen der Besteuerung neben dem **Fiskalzweck** weitere staatspolitische Zielsetzungen zu verwirklichen. Es existieren in den Steuergesetzen vielerlei Normen, die Lenkungs- oder auch Umverteilungszwecken dienen.

Die Erhebung einzelner Steuern darf nicht zur Finanzierung bestimmter Staatsausgaben dienen. Steuern sollen zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs des Staates beitragen (**Grundsatz der Non-Affektation**). Eine Steuer wird denjenigen Personen auferlegt, die wirtschaftliche Sachverhalte verwirklichen, die in einem Steuergesetz als Tatbestandsmerkmale erfasst sind. Nur in diesem Fall entsteht eine Leistungspflicht (**Tatbestandsmäßigkeit**). Es ist nicht möglich durch Analogieschlüsse oder Vereinbarungen eine Leistungspflicht zu begründen (**Tatbestandsbestimmtheit**).

2 Systematisierung der Steuern

Das Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland besteht aus einem historisch gewachsenen Konglomerat von derzeit mehr als vierzig einzelnen Steuerarten, die in ihren Anknüpfungen und Belastungswirkungen nicht systematisch aufeinander abgestimmt sind. Dabei entfielen im Jahr 2021 auf die fünf an Aufkommen stärksten Steuerarten, das sind die Einkommensteuer, einschließlich der Lohn- und Kapitalertragsteuer (300,8 Mrd.), die Umsatzsteuer (187,6 Mrd.), die Energiesteuer (früher: Mineralölsteuer) (37,1 Mrd.), die Gewerbesteuer (61,1 Mrd.) und die Körperschaftsteuer (42,1 Mrd.) mehr als 75 v.H. des Gesamtsteueraufkommens, das ein Volumen in Höhe von 833,2 Mrd. Euro erreichte. Größere Bedeutung haben neben den genannten Steuern lediglich noch die Tabaksteuer, die Grundsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und die Versicherungssteuer. Die fiskalische Bedeutung der übrigen Steuern ist dagegen relativ gering.

Zur Klassifizierung des deutschen Vielsteuersystems wurden von den steuerwissenschaftlichen Disziplinen (Steuerrechtswissenschaft, Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre) und der Finanzverwaltung Einteilungen entwickelt, die sich aufgrund der voneinander abweichenden Bedürfnisse oder Untersuchungsziele z.T. erheblich voneinander unterscheiden. In der **Steuerrechtswissenschaft** werden nach den Maßgrößen der steuerlichen Leistungsfähigkeit überwiegend Steuern auf das Einkommen, das Vermögen und die Verwendung von Einkommen und Vermögen unterschieden.

- Steuern vom **Einkommen** sind die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Kirchensteuer und Gewerbesteuer. In der betriebswirtschaftlichen Terminologie werden diese Steuern unter dem Begriff **Ertragsteuern** zusammengefasst.
- Das **Vermögen** wird besteuert durch die Grundsteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die Betriebswirtschaftslehre subsumiert die Steuern auf die Vermögenssubstanz unter dem Begriff **Substanzsteuern**.
- Zu den Steuern, die die **Verwendung von Einkommen** und Vermögen belasten, gehören die Umsatzsteuer, spezielle Verkehrssteuern, Verbrauch- und Aufwandsteuern sowie Zölle. Für diese Gruppe findet man in der betriebswirtschaftlichen Literatur die Bezeichnungen **Verkehr- und Verbrauchsteuern**.

Im Gegensatz dazu stehen innerhalb der **Finanzwissenschaft** einzelne Klassifikationsmerkmale im Vordergrund, die es erlauben, die Struktur und Wirkungsweise einzelner Steuerarten zu analysieren. Hierzu gehört die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern, Subjekt- und Objektsteuern oder proportionalen und progressiven Steuern.

- Unter **direkten** Steuern werden dabei jene Steuern verstanden, bei denen Steuerschuldner und Steuerträger identisch sind. Steuerschuldner ist die Person, die die Verpflichtung zur Zahlung einer Steuer hat (materielle Steuerpflicht). Steuerträger ist derjenige, den die Steuer wirtschaftlich belastet. Hierzu werden im Allgemeinen die Steuern auf das Einkommen und Vermögen gerechnet.
- **Indirekte** Steuern sind Steuern, die wirtschaftlich betrachtet nicht vom Steuerschuldner getragen werden. Die tatsächliche Steuerlast wird, soweit

möglich, auf Dritte überwältzt. Zu den indirekten Steuern gehören die Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen, so z.B. die Umsatzsteuer und die Mineralölsteuer, die im Preis enthalten sind und somit vom Konsumenten getragen werden, soweit eine Überwälzung gelingt.

- **Subjekt- oder Personensteuern** sind auf die Person des Steuerpflichtigen zugeschnitten. Sie tragen den Merkmalen der Steuerpflichtigen Rechnung, die deren individuelle Leistungsfähigkeit beeinflussen (Alter, Familienstand oder Zahl der Kinder). Typische Personensteuern sind die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer.
- **Objektsteuern**, Sach- oder Realsteuern lassen dagegen personenbezogene Kriterien der Leistungsfähigkeit außer Acht. Sie werden ausschließlich nach Kriterien erhoben, die sich auf das Steuerobjekt beziehen. Objektsteuern sind die Gewerbesteuer und die Grundsteuer.
- **Proportionale** Steuern zeichnen sich dadurch aus, dass auf die Bemessungsgrundlage (unabhängig von ihrer Höhe) ein konstanter Steuersatz angewendet wird, während bei einer **progressiven** Steuer der anzuwendende Steuersatz mit steigender Bemessungsgrundlage zunimmt.

Nach **betriebswirtschaftlichen** Gesichtspunkten wiederum ist an die Auswirkungen einer Steuerart auf den unternehmerischen Leistungsprozess anzuknüpfen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Steuern auf die Produktionsfaktoren, die Unternehmensleistung sowie das finanzielle Ergebnis des unternehmerischen Engagements.

- **Produktionsfaktorsteuern** sind Steuern, die sich auf die im Betrieb eingesetzten Produktionsfaktoren beziehen. Sie können unterschieden werden in Steuern

auf die Mittelbeschaffung, den Mittelbestand, den Mitteleinsatz und die Übertragung von Unternehmensmitteln. Die Beschaffung von Produktionsfaktoren ist Gegenstand der Grunderwerbsteuer. Der Bestand der im Unternehmen eingesetzten Wirtschaftsgüter unterliegt der Grundsteuer sowie ggf. der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Eine Steuer auf den Mitteleinsatz ist die Kraftfahrzeugsteuer.

- Die **Unternehmensleistung** wird beim Verkauf durch die Umsatzsteuer belastet. Auf bestimmte Produkte werden daneben Verbrauchsteuern erhoben. Hierzu gehören die Mineralölsteuer, die Tabaksteuer, die Biersteuer, die Kaffeesteuer oder die Versicherungssteuer.
- Das **finanzielle Ergebnis**, der Gewinn oder Gewerbeertrag, wird von der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer (zzgl. des Solidaritätszuschlages), der Gewerbesteuer und der Kirchensteuer erfasst.

Die **Finanzverwaltung** unterscheidet nach Maßgabe der Abgabenordnung zwischen Besitz- und Verkehrssteuern einerseits und Verbrauchsteuern sowie Zöllen andererseits.

- **Besitzsteuern** sind Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer, **Verkehrssteuern** sind die Umsatzsteuer sowie die speziellen Verkehrssteuern (z.B. Grunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer). Sie werden von den Landesfinanzbehörden und in Teilbereichen von den Steuerämtern der Gemeinden verwaltet.
- **Verbrauchsteuern** sind die Produktsteuern auf Lebensmittel, Genussmittel und sonstige Verbrauchsgüter. Verbrauchsteuern und Zölle werden von den Bundesfinanzbehörden verwaltet.

Bedeutsam ist schließlich auch die Unterteilung der Steuern nach der Ertragshoheit in Bundessteuern, Landessteuern, Gemeinschaftssteuern, Gemeindesteuern und in die Kirchensteuer.

Das vorliegende Skript folgt der Unterscheidung nach dem Gegenstand der Besteuerung¹ und behandelt die für die Besteuerung der Unternehmen wichtigsten Steuerarten. Hierbei handelt es sich um die Ertragsteuern Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, die Grundsteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer als Substanzsteuern sowie die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer. Grundlage der Gewinnermittlung im Rahmen der Besteuerung von Unternehmen bildet die Ertragsteuerbilanz. Die erforderlichen Grundlagen und Zusammenhänge der steuerlichen Bilanzierung sind zum Verständnis der Besteuerung unabdingbar.

3 Steuerhoheit

Die **Steuergesetzgebungshoheit** liegt im Wesentlichen beim Bund. Sie unterteilt sich in die ausschließliche Gesetzgebungshoheit des Bundes für Zölle und Finanzmonopole sowie die konkurrierende Gesetzgebungshoheit für die weiteren Steuerarten unter den Voraussetzungen des Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 72 GG. Danach hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebungshoheit, sofern dem Bund das Aufkommen ganz oder teilweise zusteht oder eine bundesgesetzliche Regelung zur Herstellung gleicher Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich ist. Die Länder können gem. Art. 105 Abs. 2

GG Gesetze erlassen, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungshoheit keinen Gebrauch macht. Daneben besitzen die Länder gem. Art. 105 Abs. 2a GG die ausschließliche Gesetzgebungshoheit für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern, die nicht mit bundeseinheitlich geregelten Steuerarten gleichartig sind. Gemeinden hingegen verfügen über keine eigene Gesetzgebungshoheit. Sie können lediglich gem. Art. 106 Abs. 6 GG die Hebesätze für die Grund- und Gewerbesteuer festsetzen.

Die **Steuerverwaltungshoheit**, d.h. der Vollzug der Regelungen der einzelnen Steuergesetze, liegt im Wesentlichen bei den Ländern. Landesfinanzbehörden verwalten gem. Art. 108 Abs. 3 GG im Auftrag des Bundes die Steuern, die ganz oder teilweise dem Bund zustehen (Einkommen- und Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag, Umsatzsteuer, Versicherungssteuer). Die übrigen Steuern werden im eigenen Auftrag von den Ländern verwaltet. Dies sind insbesondere die Gewerbe- und Grundsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Kraftfahrzeugsteuer. Den Steuerämtern der Gemeinden kann gem. Art. 108 Abs. 4 GG die Verwaltung der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern übertragen werden.

Bedeutend für die Finanzierung der Gebietskörperschaften ist die **Steuerertragshoheit**, d.h. das Recht die Steuerzahlungen zu vereinnahmen. Diese ist in Art. 106 GG kodifiziert. Dem Bund stehen unter anderem die Zölle und Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften, ein Anteil an der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer (Gemeinschaftssteuern) sowie die Ergänzungsabgaben zur Einkommen- und Körperschaftsteuer und ein Anteil der Gewerbesteuerumlage zu. Die Länder können insbesondere

über die Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und wie der Bund über einen Anteil an den Gemeinschaftssteuern und der Gewerbesteuerumlage verfügen. Die Gemeinden vereinnahmen die Grund- und Gewerbesteuer, die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sowie Anteile an der Einkommen- und Umsatzsteuer.

4 Merkmale des deutschen Steuersystems

Das deutsche Steuersystem ist durch das Zusammenwirken einer **Vielzahl einzelner Steuern** gekennzeichnet. Im Bereich der Besteuerung von Unternehmen ist dabei zu beachten, dass keine eigenständige Unternehmensbesteuerung existiert. Gewinne eines gewerblichen Einzelunternehmens und Gewinnanteile gewerblicher Personengesellschaften unterliegen der Einkommensteuer. Daneben knüpfen die Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) an die Einkommensteuer an. Gewinne einer Kapitalgesellschaft werden dagegen der Körperschaftsteuer und dem Solidaritätszuschlag unterworfen. Schüttet eine Kapitalgesellschaft Gewinne an natürliche Personen als Anteilseigner aus, so stellen diese Zuflüsse Kapitaleinkünfte im Rahmen der Einkommensteuer dar. Darauf entfallen entsprechend die Zuschlagsteuern. Bei gewerblichen Einzelunternehmen, gewerblichen Personengesellschaften und bei Kapitalgesellschaften knüpft ferner die Gewerbesteuer an die Bemessungsgrundlage der Einkommen- oder Körperschaftsteuer an, so dass Gewinne gewerblicher

Unternehmen zusätzlich mit Gewerbesteuer belastet werden. Der inländische Grundbesitz (Grundstücke und Gebäude) von Unternehmen wird der Grundsteuer unterworfen. Neben den Ertragsteuern und der Grundsteuer knüpfen eine Reihe weiterer Steuerarten an das Objekt Unternehmung an. So unterliegen Lieferungen und Leistungen der Umsatzsteuer, für die Fahrzeuge des Unternehmens ist Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten, der Einsatz von Betriebsmitteln löst weitere Besteuerungsfolgen aus (z.B. Mineralöl- und Stromsteuer). Die unentgeltliche Übertragung von Unternehmen unterliegt der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Diese Beispiele zeigen nicht nur, dass eine Vielzahl unterschiedlicher Steuern für die Ermittlung der Steuerbelastung von Unternehmen zu beachten ist, sondern dass insbesondere **Verbindungen der Steuerarten untereinander** bestehen. Zum einen knüpfen mehrere Steuerarten an ein- und dasselbe Steuerobjekt an. Gewerbliche Gewinne unterliegen der Gewerbesteuer und der Einkommensteuer (Einzelunternehmen) oder der Körperschaftsteuer (Kapitalgesellschaft). Zum anderen sind Steuerarten miteinander verbunden. Dabei kann ein Anknüpfen einer Steuerart an die Bemessungsgrundlage einer anderen Steuerart erfolgen oder eine Steuer kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer anderen Steuerart abzugsfähig sein. So bemisst sich der Solidaritätszuschlag nach der festzusetzenden Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Die Grundsteuer stellt im Rahmen der Gewinnermittlung eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Folglich kann die tatsächliche effektive Steuerbelastung von Unternehmen nur unter Beachtung aller relevanten Steuerarten mit ihren Abhängigkeiten und Interdependenzen ermittelt werden kann.

Gegenstand der Unternehmensbesteuerung stellen wirtschaftliche Sachverhalte dar. Die Abgrenzung dessen, was der Besteuerung im Rahmen unternehmerischer Tätigkeiten unterliegen soll, muss anhand geeigneter Kriterien erfolgen. Dazu könnten betriebswirtschaftliche Zielgrößen wie z.B. Cash-Flow, ökonomischer Gewinn oder der Gesamtunternehmenswert herangezogen werden. Das würde allerdings schwierige Abgrenzungen mit sich bringen. Daher konkretisieren sich das **Steuerobjekt** und damit die Sachverhalte, die von einer Steuer erfasst werden sollen, in der Bemessungsgrundlage. Diese wird nach juristischen Gesichtspunkten definiert. So sind im Rahmen der Ertragsteuern juristische Begriffsdefinitionen zu beachten, die festlegen, welche Beträge der Besteuerung unterworfen werden. Einkunftsarten und Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen und schließlich das zu versteuernde Einkommen werden in § 2 EStG abgegrenzt und knüpfen nicht unmittelbar an betriebswirtschaftliche Größen an. Dies gilt ebenso für den Gewerbeertrag des § 7 GewStG oder für den Einheitswert des Grundstückes nach § 13 GrStG im Rahmen der Grundsteuer. Darüber hinaus treten Unterschiede zwischen betriebswirtschaftlichen und juristischen Erfolgsbegriffen durch die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse eines Unternehmers (Familienstand und Anzahl der Kinder, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, Alter, u.Ä.) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auf.

Nicht nur die Abgrenzung des Steuerobjektes, sondern auch die Bestimmung des **Steuersubjektes** orientiert sich an zivilrechtlichen Wertungen. Kapitalgesellschaften sind juristische Personen und als solche unterliegen sie der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Für die Anteilseigner besteht eine eigenständige Steuerpflicht im Rahmen der

Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Ein Einzelunternehmen stellt ein rechtlich unselbständiges Gebilde dar. Dies bedeutet, dass der Erfolg des Unternehmens unmittelbar beim Inhaber erfasst und mit seinen weiteren Einkünften der Einkommensteuer unterworfen wird. Personengesellschaften sind ebenfalls zivilrechtlich nicht voll rechtsfähig. Somit unterliegen auch Personengesellschaften nicht der Besteuerung durch die Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Vielmehr sind, wie bei Einzelunternehmen, die Gesellschafter einer Personengesellschaft mit ihren Einkünften aus ihrer Gesellschaft direkt steuerpflichtig.

Zivilrechtliche Rechtsgeschäfte werden im Steuerrecht prinzipiell anerkannt. Somit hat die rechtliche Form der Ausübung wirtschaftlicher Aktivitäten einen entscheidenden Einfluss auf die Besteuerungsfolgen. Diese Anknüpfung an zivilrechtliche Sichtweisen und die damit einhergehenden Abweichungen zu betriebswirtschaftlichen Größen stellen die Hauptursache für die fehlende (betriebswirtschaftliche) **Entscheidungsneutralität** der Besteuerung dar. Entscheidungsneutralität bedeutet, dass Entscheidungen mit oder ohne Steuereinfluss in gleicher Weise getroffen werden, die Besteuerung demnach die Rangfolge von Handlungsalternativen nicht verändert. Durch abweichende zivilrechtliche Wertungen treten jedoch Besteuerungseinflüsse auf Entscheidungen über Investitionen (Vorteilhaftigkeit und Rangfolge), Finanzierungsform (Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung, Leasing), Auswahl der Rechtsform (Kapitalgesellschaft, Einzelunternehmen, Personengesellschaft) oder die Form der Gewinnverwendung (Thesaurierung, Gewinnausschüttung) auf.

Ein weiteres Merkmal des deutschen Steuersystems ist die ausgeprägte **Wertungsabhängigkeit**. Zum einen ist die

Besteuerung von subjektiven Beurteilungen abhängig. Die Beurteilung einzelner wirtschaftlicher Sachverhalte und deren Subsumtion unter steuerliche Vorschriften kann nicht in allen Fällen zweifelsfrei vorgenommen werden. Bei der Prüfung der Steuerbarkeit eines wirtschaftlichen Sachverhaltes oder Vorganges, der Bestimmung einer Bemessungsgrundlage, der Beachtung von Befreiungsvorschriften u.Ä. können Divergenzen bei der Beurteilung durch den Steuerpflichtigen und seinem Berater, der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit auftreten. Die Höhe der Steuerbelastung wird somit entscheidend durch die **Beurteilungsabhängigkeit** im deutschen Steuersystem beeinflusst. Diese Abhängigkeit resultiert einmal aus der Komplexität der steuerlichen Normen. Daneben existieren zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe, die einer Auslegung bedürfen, womit es vorkommen kann, dass die Begriffe in unterschiedlichster Weise von den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung interpretiert werden. Neben der Beurteilungsabhängigkeit kann eine **Optionsabhängigkeit** gegeben sein. Diese zeigt sich darin, dass zahlreiche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte im Rahmen des Steuerbilanzrechts bestehen. Beispielhaft seien Wahlrechte in Bezug auf die Abschreibungsmethode für das Anlagevermögen, die Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen oder die Bildung steuerfreier Rücklagen genannt. Schließlich bestehen Möglichkeiten zur Sachverhaltsgestaltung. Diese beeinflussen die steuerliche Einordnung eines wirtschaftlichen Vorganges. So kann zum Beispiel der ursprüngliche Inhaber bei einer Betriebsverpachtung das Entgelt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung qualifizieren.

Die oben dargestellten Merkmale des deutschen Steuersystems, insbesondere die Wertungsabhängigkeit,

führen zu Planungsunsicherheit hinsichtlich der endgültigen Besteuerung. Den Steuerpflichtigen wird es erschwert, ihre wirtschaftliche Tätigkeit richtig einzuordnen und die damit verbundenen steuerlichen Konsequenzen abzuschätzen. Die Verwirklichung wirtschaftlicher Sachverhalte und deren Veranlagung sowie etwaige Außenprüfungen und gerichtliche Verfahren erstrecken sich über einen Zeitraum von teilweise mehreren Jahren. Entscheidende Ursache für die langen Verfahrensdauern stellt die **Unbestimmtheit steuerlicher Normen** dar. Ständige kurzfristige Änderungen der Steuergesetze und damit verbundene Änderungen in der Rechtsprechung sind ein weiteres Kennzeichen der deutschen Unternehmensbesteuerung.

5 Rechtsquellen

Steuerliche Folgen ergeben sich aus unterschiedlichen Rechtsquellen, die in einer hierarchischen Ordnung zueinanderstehen. Innerhalb des **Grundgesetzes** ist dabei die Finanzverfassung (Art. 104a bis 115 GG) zentral. Diese regelt die Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Ertragshoheit für den Bereich der Besteuerung. Aber auch rechtsstaatliche Grundsätze (z.B. der Grundsatz der Gewaltenteilung) und die Grundrechte (vor allem der Gleichheitssatz) sind für die Besteuerung bedeutsam.

Im Bereich der völkerrechtlichen Regelungen nehmen die **Doppelbesteuerungsabkommen** eine herausragende Stellung ein. Dabei handelt es sich um zweiseitige (bilaterale) Verträge zwischen Staaten, die die Aufteilung konkurrierender Besteuerungsansprüche regeln, um Doppel- oder Minderbesteuerungen im Falle internationaler

Geschäftsbeziehungen zu vermeiden.
Doppelbesteuerungsabkommen bedürfen der formellen Transformation in nationales Recht.

Europäisches Gemeinschaftsrecht (supranationales Recht) teilt sich in das primäre Gemeinschaftsrecht (Gründungsverträge der Europäischen Gemeinschaften und der Europäischen Union) und das sekundäre Gemeinschaftsrecht. Letzteres umfasst für den Bereich der Besteuerung vor allem Verordnungen und Richtlinien. **Verordnungen** entfalten unmittelbare Wirkung. Sie sind für sämtliche Steuerpflichtigen verbindlich. **Richtlinien** hingegen verpflichten die Staaten lediglich dazu, die darin enthaltenen Regelungen in innerstaatliches Recht umzusetzen. Erst danach erlangt der Regelungsinhalt einer Richtlinie Rechtskraft. Der einzelne Steuerpflichtige erhält durch die Richtlinie selbst keine unmittelbaren Rechte oder Pflichten. Ziel der gemeinschaftsweiten Steuerharmonisierung durch Richtlinien und Verordnungen ist die Verwirklichung eines einheitlichen Binnenmarktes. Es sollen Grundlagen für eine Gleichheit des Wettbewerbes unter Beachtung der Grundfreiheiten geschaffen werden. Die direkten Steuern, insbesondere Einkommen- und Körperschaftsteuer, beeinträchtigen den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr nur in geringerem Maße. Daher existieren im Bereich der direkten Steuern nur wenige gemeinschaftsrechtliche Richtlinien und Verordnungen (z.B. die Mutter-Tochter-Richtlinie oder die Fusionsrichtlinie). Völkerrechtliche Normen und Verträge wie die Doppelbesteuerungsabkommen sowie Europäisches Gemeinschaftsrecht gehen dem einfachen innerstaatlichen Recht vor.

Wichtigste Rechtsquelle des innerstaatlichen Rechts für die Besteuerung bilden die **Gesetze**. Dies zeigt sich unter anderem an den Merkmalen der Tatbestandsmäßigkeit und

Tatbestandsbestimmtheit, die in § 3 Abs. 1 AO enthalten sind. Gesetze lassen sich in Mantelgesetze, Einzelsteuergesetze sowie Gesetze zu besonderen Regelungsbereichen gliedern. Mantelgesetze fassen Regelungen zusammen, die für mehrere Steuerarten Wirkung entfalten. In der Abgabenordnung sind Regelungen zum allgemeinen Steuerschuldrecht und Steuerverfahrensrecht enthalten. Im Bewertungsgesetz sind gemeinsame Vorschriften zur Bewertung von Wirtschaftsgütern kodifiziert. Die Regelungen zu Steuersubjekt und -objekt, Bemessungsgrundlage und Tarif der einzelnen Steuerarten sind in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen (z.B. Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz) enthalten. Oftmals ergänzen Durchführungsverordnungen die formellen Einzelsteuergesetze. Diese werden nicht von der Legislative, sondern von der Exekutive (Bundesregierung, Bundesministerium der Finanzen) erlassen und entfalten die gleiche Wirkung wie die Einzelsteuergesetze. Sie dienen der Konkretisierung der in den Einzelsteuergesetzen enthaltenen Regelungen. Daneben existieren Gesetze zu besonderen Bereichen mit steuerlicher Relevanz. Das Außensteuergesetz betrifft den Bereich grenzüberschreitender Sachverhalte. Es sollen der inländische Steueranspruch gewahrt und ungerechtfertigte Steuerverkürzungen verhindert werden. Das Umwandlungssteuergesetz betrifft die steuerliche Behandlung von Umstrukturierungen der Unternehmenstätigkeit (z.B. Fusion oder Rechtsformwechsel von Unternehmen).

Verwaltungsvorschriften der Behörden sind für den einzelnen Steuerpflichtigen zwar nicht rechtsverbindlich, entfalten jedoch eine faktische Bindungswirkung. Verwaltungsvorschriften enthalten Anweisungen einer Behörde an eine nachgeordnete Behörde oder einen