

Freichel | Brähler  
Lösel | Krenzin

# Ertragsteuern

7. Auflage



utb 2549



### **Eine Arbeitsgemeinschaft der Verlage**

Brill | Schöningh – Fink • Paderborn  
Brill | Vandenhoeck & Ruprecht • Göttingen – Böhlau • Wien • Köln  
Verlag Barbara Budrich • Opladen • Toronto  
facultas • Wien  
Haupt Verlag • Bern  
Verlag Julius Klinkhardt • Bad Heilbrunn  
Mohr Siebeck • Tübingen  
Narr Francke Attempto Verlag – expert verlag • Tübingen  
Psychiatrie Verlag • Köln  
Ernst Reinhardt Verlag • München  
transcript Verlag • Bielefeld  
Verlag Eugen Ulmer • Stuttgart  
UVK Verlag • München  
Waxmann • Münster • New York  
wbv Publikation • Bielefeld  
Wochenschau Verlag • Frankfurt am Main



Christoph Freichel / Gernot Brähler /  
Andreas Krenzlin / Christian Lösel

# **Ertragsteuern**

7., vollständig überarbeitete Auflage

UVK Verlag · München

**Prof. Dr. Christoph Freichel**, WP, StB, FBStR, ist Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen und Betriebliche Steuerlehre an der htw saar.

**Prof. Dr. Gernot Brähler** ist als Dozent und Autor für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte?“.

**Dr. Christian Lösel**, StB, ist Altoberbürgermeister der Stadt Ingolstadt.

**Dr. Andreas Krenzin** ist Steuerberater und Partner der Kastl & Dr. Krenzin Steuerberatungsgesellschaft.

Umschlagabbildung: © iStock MicroStockHub

6., überarbeitete und aktualisierte Auflage 2018  
5., überarbeitete und aktualisierte Auflage 2012  
4., überarbeitete und aktualisierte Auflage 2010  
3., überarbeitete und aktualisierte Auflage 2008  
2. Auflage 2006

DOI: <https://doi.org/10.36198/9783838557922>

© UVK Verlag 2022

— ein Unternehmen der Narr Francke Attempto Verlag GmbH + Co. KG  
Dischingerweg 5 • D-72070 Tübingen

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Alle Informationen in diesem Buch wurden mit großer Sorgfalt erstellt. Fehler können dennoch nicht völlig ausgeschlossen werden. Weder Verlag noch Autor:innen oder Herausgeber:innen übernehmen deshalb eine Gewährleistung für die Korrektheit des Inhaltes und haften nicht für fehlerhafte Angaben und deren Folgen. Diese Publikation enthält gegebenenfalls Links zu externen Inhalten Dritter, auf die weder Verlag noch Autor:innen oder Herausgeber:innen Einfluss haben. Für die Inhalte der verlinkten Seiten sind stets die jeweiligen Anbieter:innen oder Betreibenden der Seiten verantwortlich.

Internet: [www.narr.de](http://www.narr.de)  
eMail: [info@narr.de](mailto:info@narr.de)

Einbandgestaltung: siegel konzeption | gestaltung

utb-Nr. 2549

ISBN 978-3-8252-5792-7 (Print)

ISBN 978-3-8463-5792-7 (ePub)

# Inhalt

Vorwort

Abkürzungsverzeichnis

## 1 Einführung in das Ertragsteuerrecht

1.1 Bedeutung der Steuern

1.2 Steuerbelastung und Steuergerechtigkeit

1.3 Die drei Steuerwissenschaften

1.4 Das Steuersystem

1.4.1 Einnahmen des Staates

1.4.2 Einteilung der Steuerarten

1.4.3 Begriffe der Besteuerung

1.4.4 Ertragshoheit über Steuern

## 2 Einkommensteuer

2.1 Grundlagen der Einkommensteuer

2.1.1 Charakterisierung, Bedeutung und Prinzipien der Einkommensteuer

2.1.2 Persönliche und sachliche Einkommensteuerpflicht

2.1.3 Persönliche Einkommensteuerpflicht

2.1.4 Sachliche Einkommensteuerpflicht

2.1.5 Zeitliche Zuordnung

2.2 Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

2.2.1 Ermittlung der Einkünfte

2.2.2 Die sieben Einkunftsarten

2.2.3 Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte

2.2.4 Die steuerliche Behandlung von Verlusten

2.2.5 Sonderausgaben

2.2.6 Außergewöhnliche Belastungen

2.2.7 Der Familienleistungsausgleich

2.2.8 Bemessungsgrundlage und Tarif

2.3 Personengesellschaften

- 2.3.1 Mitunternehmereinkünfte
- 2.3.2 Sonstige Gesellschafter einer Personengesellschaft

### 3 Körperschaftsteuer

#### 3.1 Grundlagen

- 3.1.1 Wesensmerkmale
- 3.1.2 Persönliche Steuerpflicht
- 3.1.3 Steuerbefreiung

#### 3.2 Steuerbemessungsgrundlage

- 3.2.1 Ermittlung des zu versteuernden Einkommens
- 3.2.2 Anpassungen der Handelsbilanz an die Steuerbilanz
- 3.2.3 Hinzurechnungen und Kürzungen zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens außerhalb der Bilanz
- 3.2.4 Vom Gesamtbetrag der Einkünfte zur verbleibenden Körperschaftsteuerzahlung/-erstattung

#### 3.3 Optionsmodell

### 4 Gewerbesteuer

#### 4.1 Grundlagen

- 4.1.1 Charakterisierung der Gewerbesteuer
- 4.1.2 Steuergegenstand
- 4.1.3 Persönliche Steuerpflicht

#### 4.2 Gewinn aus Gewerbebetrieb

- 4.2.1 Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG
- 4.2.2 Kürzungen gemäß § 9 GewStG
- 4.2.3 Verlustvortrag
- 4.2.4 Freibetrag, Steuermesszahl, Hebesatz und Vorauszahlungen

#### 4.3 Zerlegung

#### 4.4 Die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer

#### 4.5 Abschlusssaufgabe zur Gewerbesteuer

### 5 Rechtsformneutralität der Besteuerung

- 5.1 Prinzip der Rechtsformneutralität der Besteuerung
- 5.2 Ansätze zur Umsetzung einer rechtsformneutralen Besteuerung in Deutschland

## 6 Übergreifender Abschlussfall

### 6.1 Angaben zur Körperschaftsteuer

### 6.2 Angaben zur Einkommensteuer

### 6.3 Lösungshinweise

### 6.4 Falllösung

#### 6.4.1 Ermittlung des zu versteuernden Einkommens/GewSt-/KSt-Rückstellung

#### 6.4.2 Berechnung der Steuerschuld für 2022

## Sachverzeichnis

# Vorwort

Das deutsche Ertragsteuerrecht unterliegt permanenten Änderungen. Mit der vorliegenden Auflage des Lehrbuches „Ertragsteuern“ wird die im Jahre 2018 veröffentlichte 6. Auflage der Autoren abgelöst.

Zwischenzeitlich haben gravierende Ertragsteueränderungen das Gesetzgebungsverfahren durchlaufen. Angesichts der hohen Komplexität einzelner Regelungen ist es uns ein Anliegen, die ertragsteuerlichen Grundlagen systematisch und anschaulich darzustellen.

Um bislang nicht versierte Leser in die Welt dieser Steuern einzuführen, verzichten wir auf die Erläuterungen von (zu) komplexen Regelungsbereichen (z. B. §§ 4k, 4i EStG). Etliche Berechnungsschemata, Abbildungen und Beispiele sollen das Verständnis fördern und die Grundlage dafür bilden, sich ggf. zu einem späteren Zeitpunkt auch den diesbezüglich komplexeren Themen widmen zu können.

Mit diesem Lehrbuch wird dem Einsteiger ein umfassender Überblick über grundlegende Aspekte des Ertragsteuerrechts vermittelt. Nach einer Einführung in das Ertragsteuerrecht wird die Einkommensteuer (Kapitel 2) als Schwerpunkt analysiert. Hierzu gehören die Charakterisierung, die Bedeutung und die Prinzipien der Einkommensteuer, die persönliche und sachliche Steuerpflicht sowie die zeitliche Zuordnung der Einkünfte. Die Erläuterungen bzgl. der Ermittlung des zu

versteuernden Einkommens sowie der festzusetzenden Einkommensteuer stehen im Mittelpunkt dieses Kapitels. Anschließend werden die Grundlagen der Körperschaftsteuer (Kapitel 3) und der Gewerbesteuer (Kapitel 4) dargestellt. Die Erläuterungen beschränken sich dabei jedoch nicht auf die jeweiligen Grundlagen, sondern beziehen sich u. a. auch auf Fragen zur Steuerpflicht und zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bzw. des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb. Auch bei diesen Steuerarten wird anhand zahlreicher Beispiele aufgezeigt, wie die jeweilige Steuerfestsetzung konkret vonstattengeht. Kapitel 5 widmet sich den Ansätzen des Gesetzgebers zur Umsetzung einer Rechtsformneutralität der Besteuerung in Deutschland. Hierbei war der Einführung einer Option für Personenhandelsgesellschaften zur Körperschaftsteuer erstmalig mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2022 in dieser Neuauflage Rechnung zu tragen. Die Ausführungen dieses Lehrbuchs zur Einkommen-, Körperschaft- sowie Gewerbesteuer werden durch einen übergreifenden Abschlussfall (Kapitel 6) ergänzt, in dem die Zusammenhänge der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bzw. des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb, die ggf. notwendigen jeweiligen Rückstellungen sowie die Berechnung der relevanten Steuerschulden unter Berücksichtigung der im Fall genannten Besonderheiten aufgezeigt werden. Für die siebte Auflage wurden die gesamten Ausführungen überarbeitet und aktualisiert, um das Buch dem aktuellen Erkenntnis- und Rechtsstand anzupassen. Um die didaktischen Anforderungen zu erfüllen, beinhaltet das Werk zahlreiche praktische Beispiele sowie veranschaulichende Abbildungen und Tabellen. Am Ende der Kapitel finden sich jeweils eine Zusammenfassung in Form von Kernaussagen über wesentliche Erkenntnisse, Fragen sowie individuelle

Literaturhinweise, die zu einem vertiefenden themenspezifischen Literaturstudium geeignet sind. Das umfangreiche Sachverzeichnis hilft bei der Suche nach konkreten Inhalten.

Das Buch ist der ideale Begleiter zur zielorientierten Vorbereitung für Klausuren im Bachelor- sowie im Masterstudium an Hochschulen, die auf die betriebswirtschaftliche Steuerlehre bzw. das Steuerrecht ausgerichtet sind. Zudem eignet es sich hervorragend zum Selbststudium. Zielgruppen sind daher sowohl Studentinnen und Studenten, Dozentinnen und Dozenten im Bereich der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sowie des Steuerrechts. Das Werk eignet sich auch für Praktikerinnen und Praktiker, die ihr für den Berufsalltag nützliches Grundlagenwissen verbessern möchten. Hier sind Assistentinnen und Assistenten der Steuerberatung, Steuerfachangestellte sowie Steuerfachwirte und nicht zuletzt auch Steuerberater angesprochen.

Bedanken möchten wir uns bei Herrn Leonhard Arweiler und Herrn Lukas Biermann von der Moore Treuhand Kurpfalz GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft für die Unterstützung bei der Manuskripterstellung. Für die sehr angenehme Zusammenarbeit danken wir Herrn Dr. Jürgen Schechler vom UVK Verlag.

Für Verbesserungsvorschläge, Hinweise auf Schreibfehler und Anregungen sind wir dankbar und verweisen auf die folgenden E-Mail-Adressen.

Das Buch basiert auf dem Rechtsstand 01.07.2022.

Christoph Freichel ([christoph.freichel@htwsaar.de](mailto:christoph.freichel@htwsaar.de))

Gernot Brähler ([gernot.braehler@stb-braehler.de](mailto:gernot.braehler@stb-braehler.de))

Christian Lösel ([christian.loesel@gmx.de](mailto:christian.loesel@gmx.de))

Andreas Krenzin ([andreas.krenzin@kastl-krenzin.de](mailto:andreas.krenzin@kastl-krenzin.de))

# Abkürzungsverzeichnis

|              |                                            |
|--------------|--------------------------------------------|
| Abb.         | Abbildung                                  |
| Abs.         | Absatz                                     |
| abzgl.       | abzüglich                                  |
| a. F.        | alte Fassung                               |
| AfA          | Absetzung für Abnutzung                    |
| AG           | Arbeitgeber; Aktiengesellschaft            |
| AK           | Anschaffungskosten                         |
| allgem.      | allgemein(e/em)                            |
| AltEinkG     | Alterseinkünftegesetz                      |
| AN           | Arbeitnehmer                               |
| a. o.        | außerordentlich (e)                        |
| AO           | Abgabenordnung                             |
| Art.         | Artikel                                    |
| AStG         | Außensteuergesetz                          |
| Aufl.        | Auflage                                    |
| ausschließl. | ausschließlich                             |
| ausl.        | ausländisch (e)                            |
| BA           | Betriebsausgaben                           |
| BAföG        | Bundesausbildungsförderungsgesetz          |
| BB           | Betriebs-Berater (Zeitschrift)             |
| Bd.          | Band                                       |
| BE           | Betriebseinnahmen                          |
| BewG         | Bewertungsgesetz                           |
| BfA          | Bundesversicherungsanstalt für Angestellte |
| BGB          | Bürgerliches Gesetzbuch                    |
| BGBI.        | Bundesgesetzblatt                          |

|                |                                                                                                                                                                                      |
|----------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BilMoG         | Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz                                                                                                                                                    |
| BIP            | Bruttoinlandsprodukt                                                                                                                                                                 |
| BFH            | Bundesfinanzhof                                                                                                                                                                      |
| BMF            | Bundesministerium der Finanzen                                                                                                                                                       |
| BMG            | Bemessungsgrundlage                                                                                                                                                                  |
| Bsp.           | Beispiel                                                                                                                                                                             |
| bspw.          | beispielsweise                                                                                                                                                                       |
| Bst.           | Buchstabe                                                                                                                                                                            |
| BStBl.         | Bundessteuerblatt                                                                                                                                                                    |
| BVV            | Betriebsvermögensvergleich                                                                                                                                                           |
| BVerfG         | Bundesverfassungsgericht                                                                                                                                                             |
| bzgl.          | bezüglich                                                                                                                                                                            |
| bzw.           | beziehungsweise                                                                                                                                                                      |
| B <sub>Z</sub> | Bemessungsgrundlagenbestandteil                                                                                                                                                      |
| Co.            | Compagnie                                                                                                                                                                            |
| DBA            | Doppelbesteuerungsabkommen                                                                                                                                                           |
| DBst.          | Doppelbuchstabe                                                                                                                                                                      |
| DG             | Dachgeschoss                                                                                                                                                                         |
| d. h.          | das heißt                                                                                                                                                                            |
| DIHK           | Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V.                                                                                                                                       |
| DStR           | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)                                                                                                                                                  |
| €              | Euro                                                                                                                                                                                 |
| EBITDA         | Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation (Ertrag vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen auf Sachanlagen und Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände) |
| EFTA           | European Free Trade Association                                                                                                                                                      |
| EG             | Erdgeschoss; Europäische Gemeinschaft                                                                                                                                                |
| EigZulG        | Eigenheimzulagengesetz                                                                                                                                                               |
| EnergieSt      | Energiesteuer                                                                                                                                                                        |
| ErbSt          | Erbschaftsteuer                                                                                                                                                                      |
| ESt            | Einkommensteuer                                                                                                                                                                      |
| EStDV          | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung                                                                                                                                              |
| EStG           | Einkommensteuergesetz                                                                                                                                                                |
| EStH           | Einkommensteuer-Hinweise                                                                                                                                                             |

|             |                                                               |
|-------------|---------------------------------------------------------------|
| EStR        | Einkommensteuer-Richtlinien                                   |
| etc.        | et cetera, und so weiter                                      |
| EU          | Europäische Union                                             |
| EuGH        | Europäischer Gerichtshof                                      |
| evtl.       | eventuell                                                     |
| EWR         | Europäischer Wirtschaftsraum                                  |
| f.          | folgende                                                      |
| FB          | Freibetrag                                                    |
| ff.         | fortfolgende                                                  |
| FR          | Finanz-Rundschau (Zeitschrift)                                |
| gem.        | gemäß                                                         |
| GewSt       | Gewerbsteuer                                                  |
| GewStG      | Gewerbsteuergesetz                                            |
| GewStDV     | Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung                          |
| GewStR      | Gewerbsteuerrichtlinien                                       |
| ges.        | gesamt(e)                                                     |
| GFB         | Grundfreibetrag                                               |
| GG          | Grundgesetz                                                   |
| ggf.        | gegebenenfalls                                                |
| GmbH        | Gesellschaft mit beschränkter Haftung                         |
| GoB         | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung                        |
| grds.       | grundsätzlich                                                 |
| GrESt       | Grunderwerbsteuer                                             |
| GrSt        | Grundsteuer                                                   |
| GrStG       | Grundsteuergesetz                                             |
| GuV         | Gewinn- und Verlustrechnung                                   |
| GWG         | Geringwertige Wirtschaftsgüter, geringwertiges Wirtschaftsgut |
| H           | Hinweis                                                       |
| HGB         | Handelsgesetzbuch                                             |
| HRG         | Hochschulrahmengesetz                                         |
| Hrsg./hrsg. | Herausgeber/herausgegeben                                     |
| Hs.         | Halbsatz                                                      |
| i. d. R.    | in der Regel                                                  |
| i. H. v.    | in Höhe von                                                   |

|                   |                                                |
|-------------------|------------------------------------------------|
| inkl.             | inklusive                                      |
| InvStG            | Investmentsteuergesetz                         |
| i. R. d.          | im Rahmen des                                  |
| i. S. d.          | im Sinne des/r                                 |
| i. S. v.          | im Sinne von                                   |
| i. V. m.          | in Verbindung mit                              |
| IWB               | Internationale Wirtschaftsbrieft (Zeitschrift) |
| JStG              | Jahressteuergesetz                             |
| jur.              | juristisch (e)                                 |
| JÜ                | Jahresüberschuss                               |
| KapESt            | Kapitalertragsteuer                            |
| KfzSt             | Kraftfahrzeugsteuer                            |
| KG                | Kommanditgesellschaft                          |
| KGaA              | Kommanditgesellschaft auf Aktien               |
| Kfz               | Kraftfahrzeug                                  |
| KfzSt             | Kraftfahrzeugsteuer                            |
| KSt               | Körperschaftsteuer                             |
| KStG              | Körperschaftsteuergesetz                       |
| KStR              | Körperschaftsteuer-Richtlinien                 |
| KV                | Krankenversicherung                            |
| kwh               | Kilowattstunde                                 |
| l. u. f. wirtsch. | land- und forstwirtschaftlichen                |
| lit.              | litera                                         |
| LSt               | Lohnsteuer                                     |
| LStDV             | Lohnsteuer-Durchführungsverordnung             |
| LStR              | Lohnsteuer-Richtlinien                         |
| lt.               | laut                                           |
| LVA               | Landesversicherungsanstalt                     |
| max.              | maximal                                        |
| MinöSt            | Mineralölsteuer                                |
| Mio.              | Million (en)                                   |
| Mrd.              | Milliarde (n)                                  |
| n. F.             | neue Fassung                                   |
| Nr.               | Nummer, Nummern                                |

|         |                                                           |
|---------|-----------------------------------------------------------|
| NWB     | Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)                      |
| od.     | oder                                                      |
| o. g.   | oben genannte (n)                                         |
| OG      | Obergeschoss                                              |
| OHG     | Offene Handelsgesellschaft                                |
| §       | Paragraph                                                 |
| p. a.   | per annum                                                 |
| PB      | Pauschbetrag                                              |
| PC      | Personal Computer                                         |
| PKW     | Personenkraftwagen                                        |
| PV      | Pflegeversicherung                                        |
| R       | Richtlinie                                                |
| RSt     | Rückstellung                                              |
| RV      | Rentenversicherung                                        |
| S.      | Seite (n)                                                 |
| SE      | Societas Europaea                                         |
| sog.    | so genannte(n)                                            |
| SolZ    | Solidaritätszuschlag                                      |
| St      | Steuer                                                    |
| StB     | Steuerberater                                             |
| stpfl.  | steuerpflichtige/s/r                                      |
| StSenkG | Steuersenkungsgesetz                                      |
| StuW    | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)                       |
| SWI     | Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)         |
| Sz      | Steuer auf Bemessungsgrundlage                            |
| T       | Tausend                                                   |
| Tab.    | Tabelle (n)                                               |
| TabakSt | Tabaksteuer                                               |
| tat.    | tatsächlich (er)                                          |
| TÜV     | Technischer Überwachungsverein                            |
| u.      | und                                                       |
| u. a.   | und andere; unter anderem                                 |
| USA     | United States of America (Vereinigte Staaten von Amerika) |

|          |                                   |
|----------|-----------------------------------|
| USt      | Umsatzsteuer                      |
| usw.     | und so weiter                     |
| u. U.    | unter Umständen                   |
| v. a.    | vor allem                         |
| vGA      | verdeckte Gewinnausschüttung      |
| vgl.     | vergleiche                        |
| v. H.    | von Hundert                       |
| vs.      | versus, gegen, gegenüber gestellt |
| Vss.     | Voraussetzungen                   |
| VSt      | Vorsteuer, Vermögensteuer         |
| V & V    | Vermietung und Verpachtung        |
| VW       | Volkswagen                        |
| VZ       | Veranlagungszeitraum              |
| WK       | Werbungskosten                    |
| z. B.    | zum Beispiel                      |
| z. v.    | zu versteuerndes                  |
| z. v. E. | zu versteuerndes Einkommen        |
| zzgl.    | zuzüglich                         |
| zzt.     | zurzeit                           |

# **1 Einführung in das Ertragsteuerrecht**

## **1.1 Bedeutung der Steuern**

Steuern sind ein wichtiger Teil des Wirtschaftslebens jedes Staatsbürgers. Die Steuerpflicht begleitet ihn von der Geburt bis zu seinem Tod. Sie wird ihm vom staatlichen Gemeinwesen zur Finanzierung der Staatsaufgaben auferlegt und beeinflusst sein ökonomisches Handeln. Bei der Besteuerung muss der Staat bestimmte Grundsätze beachten, z. B. die Prinzipien der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Insbesondere soll sich die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen richten. Will er nachhaltig am Erfolg privaten Wirtschaftens teilhaben, darf der Staat nicht unverhältnismäßig auf den einzelnen Staatsbürger zugreifen (Erdrosselungswirkung). Ungleichmäßige Besteuerungen können zu Ausweichreaktionen seitens der Wirtschaftssubjekte führen und Glaubwürdigkeits- und Legitimitätsprobleme aufwerfen, die u. U. einen Rückgang des Steueraufkommens bewirken können. Schon aus diesem Grund muss ein Staat darauf bedacht sein, eine rechtmäßige, nachvollziehbare und als gerecht empfundene Besteuerung vorzunehmen, die das Spannungsverhältnis von Eigentumsschutz und Sozialpflichtigkeit des Eigentums widerspiegelt. Bei der

Besteuerung ist daher stets die Gegenläufigkeit der Ziele und Interessen, die im Rahmen der Besteuerung eine Rolle spielen, zu berücksichtigen. Wirtschaftssubjekte wollen und müssen, u. a. unter dem Druck der Globalisierung, die Steuerlast minimieren. Andererseits finanzieren die Steuern Aufgaben, deren Erfüllung den Wirtschaftssubjekten zugutekommen kann, und sie geben dem Staat die Möglichkeit, u. U. zum Vorteil Aller, lenkend in den Wirtschaftsprozess einzugreifen.

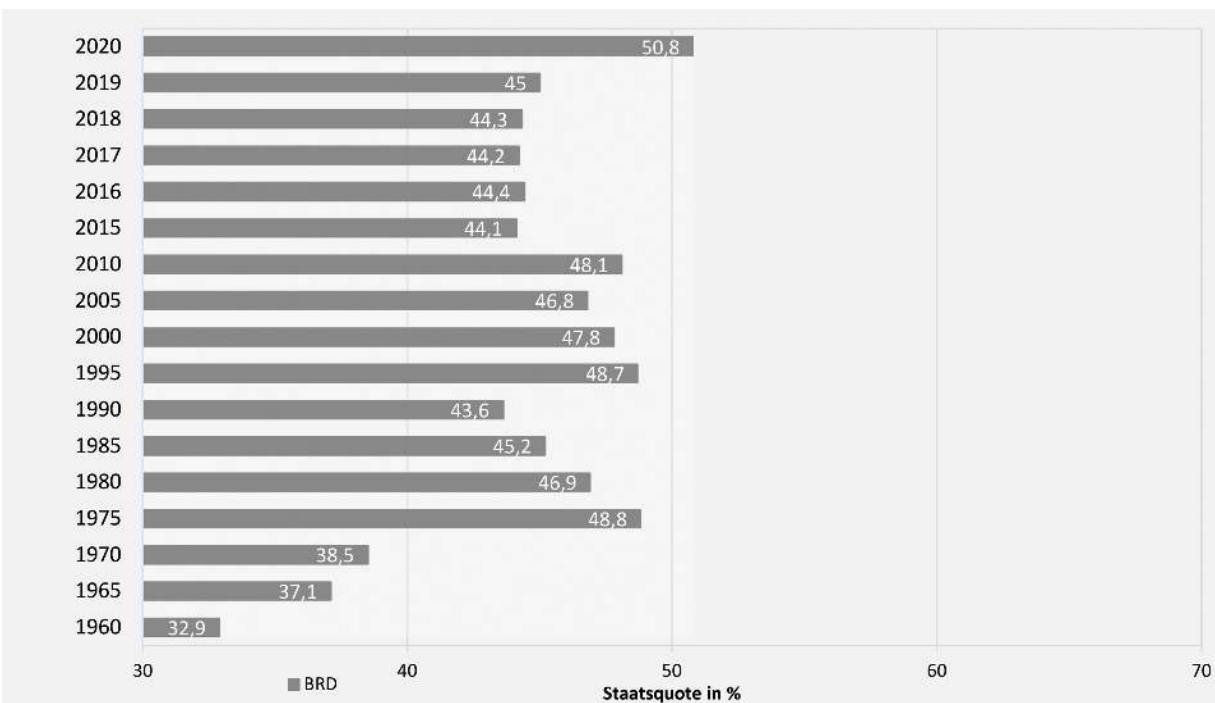
## 1.2 Steuerbelastung und Steuergerechtigkeit

Moderne Industriestaaten nehmen eine Reihe von sozial-, ordnungs- und wirtschaftspolitischen Aufgaben wahr. Der Umfang der dem jeweiligen Staatswesen übertragenen Aufgaben spiegelt sich in seiner sog. Staatsquote wider, die die Höhe der staatlichen Ausgaben im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt (BIP) angibt. Im Jahr 2020 betrug diese Quote in Deutschland 50,8 %:

$$\text{Staatsquote (2020)} = \frac{\text{Staatsausgaben}}{\text{Bruttoinlandsprodukt}} = \frac{1.710,4 \text{ Mrd. €}}{3.368,0 \text{ Mrd. €}} = 50,8 \%$$

*Staatsquote in Deutschland 2020*

**Abb. 1:** Staatsquote in Deutschland 2020



**Abb. 2:** Entwicklung der Staatsquote in Deutschland von 1960 bis 2020

Zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben werden von Staaten Abgaben v. a. in Form von Steuern erhoben. Eine hohe Staatsquote bringt daher regelmäßig eine hohe Steuer- und Abgabenbelastung der Wirtschaftssubjekte mit sich. Diese Steuer- und Abgabenbelastung wird durch die sog. Abgabenquote ausgedrückt, die das Verhältnis von Steuern und Sozialabgaben zum Bruttoinlandsprodukt angibt. Im Jahr 2020 belief sich diese Abgabenquote auf 41,0 %:

$$\text{Abgabenquote (2020)} = \frac{\text{Steuern + Abgaben}}{\text{Bruttoinlandsprodukt}} = \frac{739,7 \text{ Mrd. €} + 641,2 \text{ Mrd. €}}{3.368 \text{ Mrd. €}} = 41,0 \%$$

**Abb. 3:** Abgabenquote in Deutschland 2020

Steuern beeinflussen die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Menschen und verändern deren Konsum-, Investitions- und Sparverhalten. Aus diesem Grunde müssen Steuern „gerecht“ ausgestaltet sein. „Gerecht“ heißt dabei, die Besonderheiten des Einzelfalls zu berücksichtigen, denn nur maßgeschneiderte Regelungen verhindern im Einzelfall pauschale und damit ungerechte Rechtsfolgen. Je stärker aber Steuergesetze Einzelheiten berücksichtigen, desto unübersichtlicher werden sie und desto schwerer sind sie anzuwenden bzw. auszuführen. Die durch ausufernde Einzelfallregelungen hervorgerufene Komplexität der Steuernormen bedingt – genauso wie eine zu geringe Regelungsdichte – Ungerechtigkeiten, da es nur demjenigen, der über entsprechend kompetente Beratung verfügt, gelingt, seine Verhältnisse steueroptimal zu gestalten. Der nicht bzw. schlecht beratene Steuerpflichtige befindet sich aufgrund seiner mangelnden Kenntnisse gegenüber dem gut beratenen im Nachteil, da er die Möglichkeiten zur Steuervermeidung nicht in Anspruch nehmen kann. In

diesem Zusammenhang wird auch der Begriff der „Dummensteuer“ verwendet. Daher heißt „gerecht“ auch, das Steuersystem nicht überzuregulieren, sondern handhabbar und verständlich für den Großteil der Steuerpflichtigen zu gestalten.

Abgesehen von überbordenden Einzelfallgestaltungen ist ein weiterer Grund für die Komplexität unseres Steuersystems die Tatsache, dass die Erhebung von Steuern nicht nur der Einnahmenbeschaffung des Staates dient, sondern im Rahmen der Wirtschafts- und Sozialpolitik auch zur Lenkung des Verhaltens der Individuen eingesetzt wird. Steuern sollen steuern! Statt direkte Ge- oder Verbote zu erlassen, belastet der Gesetzgeber unerwünschtes Verhalten mit zusätzlichen Steuern und fördert erwünschtes Verhalten und förderungswürdige Güter (sog. meritorische Güter) durch Steuerentlastungen (z. B. geringerer Umsatzsteuersatz für Lebensmittel und Zeitschriften i. H. v. 7 % statt üblicherweise 19 %). So verfolgt der Staat mit der Steuererhebung nicht nur fiskalische Interessen, sondern auch Lenkungs Zwecke (z. B. Einschränkung des Zigarettenkonsums durch die Tabaksteuer, Forcierung des Energiesparens durch die Ökosteuer, Reduzierung des Konsums bestimmter Alkoholika durch die Alkopopsteuer).

## 1.3 Die drei Steuerwissenschaften

Aufgrund der allokativen und distributiven Bedeutung, die Steuern für den Staat und seine Wirtschaftssubjekte haben, beschäftigen sich mehrere wissenschaftliche Forschungsrichtungen mit ihren Wirkungen, ihrer Verwendung bzw. ihrer Verteilung. Die Steuerwissenschaften lassen sich in die drei Teilbereiche Steuerrechtswissenschaft, Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre untergliedern. Das Erfahrungsobjekt aller drei Disziplinen ist das Phänomen „Steuern“, ihr Untersuchungsgegenstand ist hingegen unterschiedlich. Die Grenzen zwischen den einzelnen Bereichen verlaufen fließend.

Die **Steuerrechtswissenschaft** versteht die Besteuerung als Rechtsvorgang. Sie ist juristisch ausgerichtet und beschäftigt sich mit dem Steuerrechtsverhältnis zwischen Staat und Bürger. Gegenstand sind bspw. Probleme der Auslegung von Steuernormen oder deren Prüfung hinsichtlich ihrer Verfassungsmäßigkeit bzw. EU-Konformität.

Die **Finanzwissenschaft** ist Teilgebiet der Volkswirtschaftslehre und daher makroökonomisch orientiert. Erkenntnisobjekt ist das wirtschaftliche Handeln des Staates, so weit damit Einnahmen und Ausgaben verbunden sind. Die Finanzwissenschaft beschäftigt sich bspw. mit Fragen der volkswirtschaftlich gerechten Verteilung der Steuereinnahmen (Distribution) oder der Minimierung von negativen Steuerwirkungen auf Produktion, Konsum und Wettbewerb (Beeinflussung der Ressourcenverteilung (Allokation), Minimierung des Wohlfahrtsverlustes).

Gegenstand der **Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre** ist die Beschäftigung mit Problemen, die sich aus der Tatsache der Besteuerung für das Wirtschaften in Unternehmen ergeben. Innerhalb der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre werden fünf wissenschaftliche Hauptaufgabengebiete unterschieden:

- Problemorientierte Erfassung des Steuerrechts (Rechtsnormendarstellung): Die Kenntnis der wichtigsten nationalen und internationalen Steuerrechtsnormen ist für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre von grundlegender Bedeutung.
- Betriebswirtschaftliche Steuerwirkungslehre: Analyse und Beschreibung des Einflusses der Besteuerung auf die für die Entscheidung der Wirtschaftssubjekte wesentlichen Größen.
- Betriebswirtschaftliche Steuerplanungslehre: Beratung der Entscheidungsträger eines Unternehmens bei der Ausübung von steuerlichen Wahlrechten und Gestaltung geplanter Sachverhalte mit dem Ziel, die steuerliche Gesamtbelastung zu minimieren.
- Wertend-normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre: Kritische Stellungnahme zum aktuellen Stand des Steuerrechts (de lege lata) und zu geplanten Änderungen (de lege ferenda).
- Empirische Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre: Anwendung empirischer Methoden, z. B. Umfragen, Experimente, Auswertungen von steuerrelevanten Daten, um Aussagen über die tatsächlichen Auswirkungen der Besteuerung auf die Wirtschaftssubjekte treffen zu können.

Da das Steuerrecht einerseits den Rahmen, innerhalb dessen die Steuergestaltungsmaßnahmen erfolgen, und andererseits das Instrument der Steuergestaltung darstellt, ist es unabdingbare Voraussetzung, sich zuerst mit dem Steuerrecht im Sinne der Rechtsnormendarstellung auseinander zu setzen. Darauf aufbauend können die Steuerwirkungen untersucht werden, um anschließend eine zielführende Steuerplanung vorzunehmen.

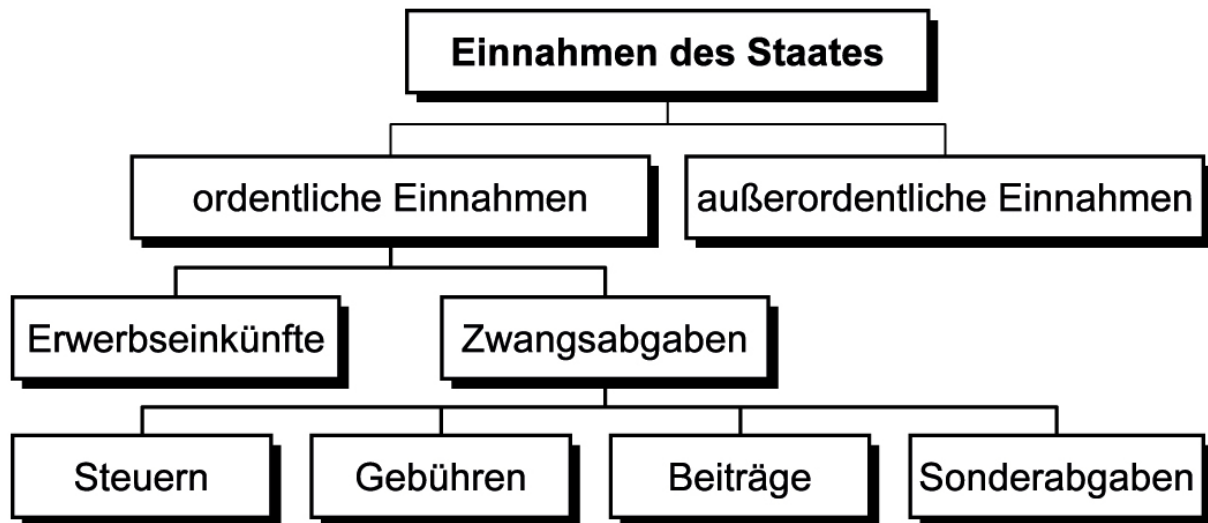
Es gibt drei verschiedene Teilbereiche der Steuerwissenschaft:

- Steuerrechtswissenschaft,
- Finanzwissenschaft und
- Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

## **1.4 Das Steuersystem**

### **1.4.1 Einnahmen des Staates**

Der öffentliche Sektor finanziert sich durch ordentliche und außerordentliche Einnahmen. Ordentliche Einnahmen fließen dem Staat endgültig zu und stehen ihm somit dauerhaft zur Verfügung. Dabei ist zwischen staatlichen Erwerbseinkünften und (hoheitlichen) Zwangsabgaben zu differenzieren. Erwerbseinkünfte des Staates erwachsen aus der Teilnahme des öffentlichen Sektors am Markt, z. B. durch privatwirtschaftliche Betriebe mit staatlicher Beteiligung (Deutsche Post, Deutsche Bahn, Deutsche Telekom sowie Banken, Forschungszentren, Hafen-, Flughafen- und Wohnungsbaugesellschaften etc.). Zwangsabgaben sind in Steuern, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben zu unterteilen. Außerordentliche Einnahmen stehen dem Staat nur vorübergehend zur Verfügung und müssen nach Ablauf einer bestimmten Frist zurückgezahlt werden. Zu diesen außerordentlichen Einnahmen zählt die staatliche Kreditaufnahme.



**Abb. 4:** Finanzierungsquellen des Staates

#### 1.4.1.1 Steuern

In allen Industriestaaten, so auch in Deutschland, haben Steuern den größten Anteil an den Einnahmen der öffentlichen Haushalte. Gemäß der Legaldefinition in § 3 Abs. 1 AO sind Steuern *„Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“* Der Steuerbegriff weist damit folgende Merkmale auf:

- **Zwangsabgaben:** Steuern werden von öffentlich-rechtlichen Körperschaften kraft ihrer Finanzhoheit erhoben. Der Steuerpflichtige muss bei Erfüllung bestimmter, gesetzlich geregelter Voraussetzungen diese Abgaben leisten. Es besteht keine Freiwilligkeit.

- **Geldleistungen:** Steuern sind per Definition Geld- und keine Naturalleistungen. Sie können einmalige (z. B. Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer) oder periodisch wiederkehrende (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) Zahlungsverpflichtungen sein.
- **Keine Gegenleistung:** Steuern begründen weder einen Anspruch auf eine staatliche Gegenleistung noch wird das Steuerniveau unmittelbar nach den vom Steuerpflichtigen empfangenen Staatsleistungen bemessen. Die Bemessung der Steuern erfolgt also nicht nach dem Äquivalenzprinzip.
- **Öffentlich-rechtliches Gemeinwesen:** Zur Steuererhebung ist eine Steuerhoheit notwendig. Diese steht in Deutschland dem Bund, den Ländern, den Gemeinden sowie den Religionsgemeinschaften mit dem Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu.
- **Gesetzliche Grundlagen:** Steuern müssen bei allen erhoben werden, die den Tatbestand erfüllen, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Steuern dürfen nicht erhoben werden, wenn die gesetzliche Grundlage hierzu fehlt.
- **Einnahmenerzielung auch als Nebenzweck:** Steuern dienen nicht nur der Einnahmenerzielung, sondern auch wirtschafts- und gesellschaftspolitischen (Lenkungs-)Zwecken. In der Finanzwissenschaft wird daher auch auf die Möglichkeit hingewiesen, mit Steuern das Verhalten der Steuerpflichtigen zu beeinflussen (z. B. „CO<sub>2</sub>-Steuer“).

Die Steuererhebung wird flankiert durch sog. steuerliche Nebenleistungen. Dies sind nach § 3 Abs. 4 AO Verzögerungsgelder, Zuschläge, Säumniszuschläge,

Zwangsgelder, Kosten und Verspätungsgelder. Ziel des Gesetzgebers ist hierbei nicht die Einnahmenerzielung, sondern die Herbeiführung eines bestimmten Verhaltens des Steuerpflichtigen. Steuerliche Nebenleistungen werden eingefordert, wenn die dem Steuerpflichtigen auferlegten, steuerlichen Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden.

#### 1.4.1.2 Gebühren

(Öffentlich-rechtliche) Gebühren sind ebenfalls Abgaben, die der Staat zur Einnahmenerzielung erhebt. Im Gegensatz zu den Steuern steht hier jedoch der Leistung des Bürgers in Form der Gebühr eine konkrete Gegenleistung des Staates gegenüber. Sie werden also für die tatsächliche, individuelle Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtungen auferlegt; es gilt das Äquivalenzprinzip. Es ist zu unterscheiden zwischen:

- Verwaltungsgebühren (z. B. Passgebühr, Kfz-Zulassungsgebühr),
- Benutzungsgebühren (z. B. Straßen-Maut, Gebühr für den Besuch des städtischen Freibads, Müllabfuhrgebühr) und
- Verleihungsgebühren (z. B. für Konzessionsabgaben).

#### 1.4.1.3 Beiträge

Beiträge stellen auferlegte Aufwandungsersatzleistungen für die potenzielle Inanspruchnahme einer konkreten Gegenleistung der öffentlichen Einrichtungen dar. Sie dienen ebenfalls der Finanzbedarfsdeckung. Während aber bei Gebühren eine konkrete Gegenleistung erbracht wird, besteht bei Beiträgen für den Beitragspflichtigen lediglich die Möglichkeit, eine solche Gegenleistung in