

utb.

Freichel | Brähler  
Lösel | Krenzin

# Ertragsteuern

7. Auflage



### **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

**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.

Christoph Freichel, Gernot Brähler, Andreas  
Krenzin, Christian Lösel

# **Ertragsteuern**

7., vollständig überarbeitete Auflage

UVK Verlag · München

Umschlagabbildung: © iStock MicroStockHub

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

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 fürervielfältigungen, 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

CPI books GmbH, Leck

utb-Nr. 2549

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

ISBN 978-3-8385-5792-2 (ePDF)

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



# Inhalt

Vorwort .....	9
Abkürzungsverzeichnis .....	11
1 Einführung in das Ertragsteuerrecht .....	19
1.1 Bedeutung der Steuern .....	19
1.2 Steuerbelastung und Steuergerechtigkeit .....	19
1.3 Die drei Steuerwissenschaften .....	22
1.4 Das Steuersystem .....	23
1.4.1 Einnahmen des Staates .....	23
1.4.2 Einteilung der Steuerarten .....	26
1.4.3 Begriffe der Besteuerung .....	29
1.4.4 Ertragshoheit über Steuern .....	33
2 Einkommensteuer .....	36
2.1 Grundlagen der Einkommensteuer .....	36
2.1.1 Charakterisierung, Bedeutung und Prinzipien der Einkommensteuer .....	36
2.1.2 Persönliche und sachliche Einkommensteuerpflicht .....	43
2.1.3 Persönliche Einkommensteuerpflicht .....	44
2.1.4 Sachliche Einkommensteuerpflicht .....	55
2.1.5 Zeitliche Zuordnung .....	71
2.2 Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens .....	76
2.2.1 Ermittlung der Einkünfte .....	77
2.2.2 Die sieben Einkunftsarten .....	90
2.2.3 Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte .....	159
2.2.4 Die steuerliche Behandlung von Verlusten .....	167
2.2.5 Sonderausgaben .....	176
2.2.6 Außergewöhnliche Belastungen .....	197

2.2.7	Der Familienleistungsausgleich . . . . .	207
2.2.8	Bemessungsgrundlage und Tarif . . . . .	213
2.3	Personengesellschaften . . . . .	244
2.3.1	Mitunternehmereinkünfte . . . . .	246
2.3.2	Sonstige Gesellschafter einer Personengesellschaft . . . . .	257
3	Körperschaftsteuer . . . . .	261
3.1	Grundlagen . . . . .	261
3.1.1	Wesensmerkmale . . . . .	264
3.1.2	Persönliche Steuerpflicht . . . . .	265
3.1.3	Steuerbefreiung . . . . .	267
3.2	Steuerbemessungsgrundlage . . . . .	267
3.2.1	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens . . . . .	267
3.2.2	Anpassungen der Handelsbilanz an die Steuerbilanz . . . . .	270
3.2.3	Hinzurechnungen und Kürzungen zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens außerhalb der Bilanz . . . . .	271
3.2.4	Vom Gesamtbetrag der Einkünfte zur verbleibenden Körperschaftsteuerzahlung/-erstattung . . . . .	306
3.3	Optionsmodell . . . . .	309
4	Gewerbsteuer . . . . .	313
4.1	Grundlagen . . . . .	313
4.1.1	Charakterisierung der Gewerbesteuer . . . . .	313
4.1.2	Steuergegenstand . . . . .	315
4.1.3	Persönliche Steuerpflicht . . . . .	318
4.2	Gewinn aus Gewerbebetrieb . . . . .	319
4.2.1	Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG . . . . .	321
4.2.2	Kürzungen gemäß § 9 GewStG . . . . .	329
4.2.3	Verlustvortrag . . . . .	337
4.2.4	Freibetrag, Steuermesszahl, Hebesatz und Vorauszahlungen . . . . .	338
4.3	Zerlegung . . . . .	342
4.4	Die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer . . . . .	343
4.5	Abschlussaufgabe zur Gewerbesteuer . . . . .	344

5	Rechtsformneutralität der Besteuerung . . . . .	348
5.1	Prinzip der Rechtsformneutralität der Besteuerung . . . . .	348
5.2	Ansätze zur Umsetzung einer rechtsformneutralen Besteuerung in Deutschland . . . . .	350
6	Übergreifender Abschlussfall . . . . .	357
6.1	Angaben zur Körperschaftsteuer . . . . .	357
6.2	Angaben zur Einkommensteuer . . . . .	358
6.3	Lösungshinweise . . . . .	359
6.4	Falllösung . . . . .	361
6.4.1	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens/GewSt-/ KSt-Rückstellung . . . . .	361
6.4.2	Berechnung der Steuerschuld für 2022 . . . . .	362
	Sachverzeichnis . . . . .	370
	Abbildungsverzeichnis . . . . .	374
	Tabellenverzeichnis . . . . .	377



## 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

BGBL.	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
EW	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 Wirtschaftsbriefe (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)
S <sub>Z</sub>	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 %:

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

Abb. 1: Staatsquote in Deutschland 2020

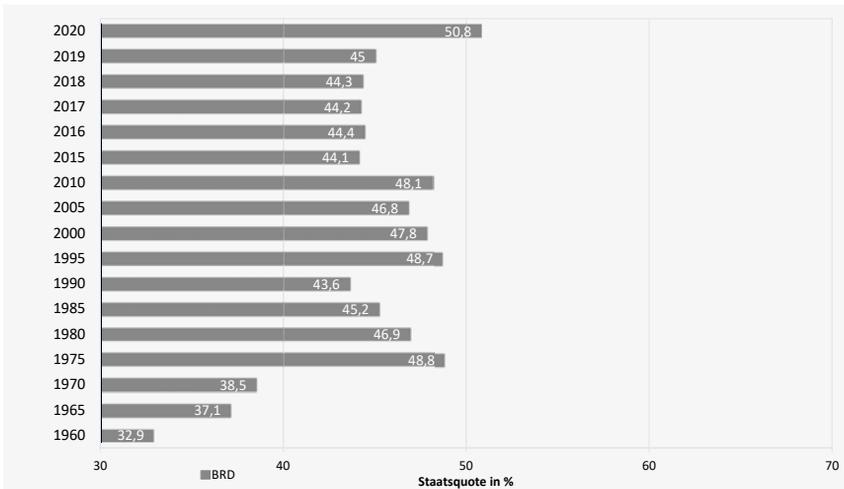


Abb. 2: Entwicklung der Staatsquote in Deutschland von 1960 bis 2020

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 Lenkungszwecke (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 Rechtsverhältnis 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 Wohnungsbau-gesellschaften 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.

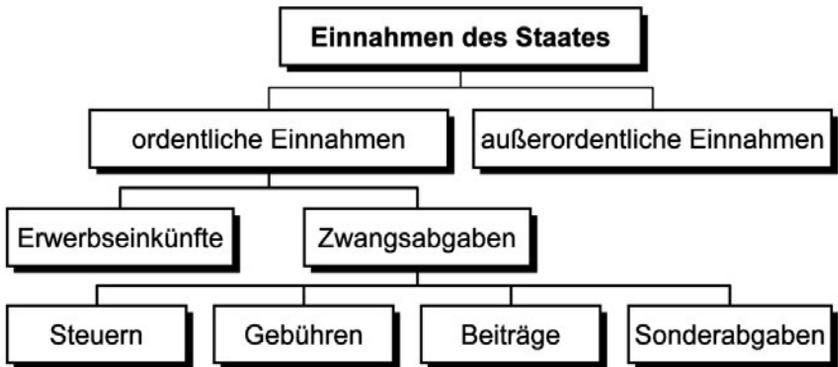


Abb. 4: Finanzierungsquellen des Staates

#### 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 Aufwundersersatzleistungen 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 Anspruch zu nehmen. Der Beitragspflichtige muss der Zahlungspflicht nachkommen, auch wenn er die Gegenleistung nicht in Anspruch nimmt (z. B. Fremdenverkehrsabgabe).

#### **1.4.1.4 Sonderabgaben**

Sonderabgaben sind Abgaben, die nicht zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs des Staates von der Allgemeinheit der Steuerpflichtigen erhoben werden, sondern der Finanzierung besonderer Aufgaben dienen und nur von bestimmten Gruppen von Bürgern erhoben werden. Neben dem Finanzierungszweck sollen auch Lenkungszwecke verfolgt werden; so soll ein Anreiz zu einem bestimmten Verhalten gegeben und unerwünschtes Verhalten bestraft werden. Ein Beispiel ist die Ausgleichsabgabe von Arbeitgebern nach dem Schwerbehindertengesetz, wenn nicht eine bestimmte Mindestzahl an Schwerbehinderten beschäftigt wird.

### **1.4.2 Einteilung der Steuerarten**

Das Steuersystem umfasst die Gesamtheit der in einem Staat erhobenen Einzelsteuern und die Art und Weise ihrer Erhebung. Angesichts der Vielzahl von Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern, die in Deutschland von unterschiedlichen Steuersubjekten, -objekten und Bemessungsgrundlagen in unterschiedlichen Erhebungsformen – zum Teil mit Abhängigkeiten und Interdependenzen – erhoben werden, erweist sich das deutsche Steuersys-

tem als äußerst komplex. So umfasst das Steuer- und Abgabenrecht der Bundesrepublik Deutschland über 100 Gesetze und Rechtsverordnungen sowie etliche Hundert BMF-Schreiben. Hinzu kommt eine nicht bezifferbare Anzahl von Gesetzen, die zwar keine Steuergesetze sind, aber dennoch Relevanz für steuerliche Sachverhalte besitzen.

In der Wissenschaft wurden verschiedene Ansätze zur Systematisierung der (Einzel-) Steuern entwickelt.



Abb. 5: Systematisierungsansätze

■ Direkte und indirekte Steuern:

Diese Unterscheidung stammt aus der Finanzwissenschaft und bezieht sich auf die vom Gesetzgeber vorgesehene Möglichkeit zur Überwälzung der Steuerlast. Bei direkten Steuern sind Steuerschuldner, -träger und -zahler identisch (z. B. Einkommensteuer). Kennzeichen der indirekten Steuern ist die intendierte Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger. So ist bei der Umsatzsteuer zwar Steuerschuldner und -zahler der Unternehmer, wirtschaftlich belastet werden soll jedoch der private Endkonsument (Steuerträger).

Direkte Steuern: Keine Überwälzung der Steuerlast vorgesehen

Indirekte Steuern: Überwälzung der Steuerlast vorgesehen

### ■ **Personen- und Sachsteuern:**

Personen- bzw. Subjektsteuern sind Steuern, bei denen personenbezogene Merkmale (z. B. Familienstand, Alter) berücksichtigt werden. Die wichtigsten Personensteuern sind die Einkommensteuer (ESt), die Erbschaftsteuer (ErbSt) aber auch die Körperschaftsteuer (KSt). Ein wesentliches Kennzeichen der Personensteuer ist darüber hinaus die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Bei Sach- bzw. Objekt- bzw. Realsteuern hingegen wird die Höhe der Steuer grundsätzlich nur durch objektbezogene Merkmale bestimmt. Beispiele für Sachsteuern sind die Gewerbesteuer (GewSt) und die Grundsteuer (GrSt).

### ■ **Abzugs- und Veranlagungssteuern:**

Zur Deckung des permanenten Finanzbedarfs des Staates werden mit der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer Abzugsteuern vom Lohn- bzw. Gehalt bzw. von bestimmten Kapitalerträgen z. B. auf monatlicher Basis erhoben. Bei den Ertragsteuern werden die Steuern ansonsten im Wege der Veranlagung i. d. R. unter Anrechnung der jeweiligen Abzugsteuern erhoben.

### ■ **Gliederung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten:**

Bei der Betrachtung wirtschaftlicher Gesichtspunkte bzw. der steuerlichen Bemessungsgrundlage kann zwischen folgenden Steuergruppen unterschieden werden:

- Ertragsteuern (Bemessungsgrundlage ist der wirtschaftliche Erfolg; z. B. bei ESt, KSt und GewSt),
- Substanzsteuern (Bemessungsgrundlage ist der Mittelbestand; z. B. bei GrSt und ausgesetzter Vermögensteuer (VSt)),
- Verkehrssteuern (knüpfen i. d. R. an Rechtsgeschäfte an; z. B. bei GrESt), Verbrauchsteuern (knüpfen am Verbrauch an, praktisch erfolgt die Besteuerung aber meist bereits beim Erzeuger; z. B. bei MinöSt und TabakSt).

Die Umsatzsteuer kann in das vorstehende Schema nicht eindeutig eingeordnet werden. Sie ist technisch als Verkehrssteuer ausgestaltet und erfasst den Übergang der Verfügungsmacht. Da der Letztverbraucher belastet werden soll, ist sie nach der Gesetzesintention aber eine Verbrauchsteuer.

Weitere Gliederungsgesichtspunkte wurden insbesondere im Bereich der Finanzwissenschaften entwickelt. Diesbezüglich kann etwa nach den Ertragsberechtigten (Bundes-, Landes-, Gemeindesteuern oder Gemein-

schaftssteuern) oder nach der Maßeinheit der Bemessungsgrundlage (spezifische Steuern oder ad valorem-Steuern) unterschieden werden. Spezifische Steuern beziehen sich auf physische Größen wie Menge, Gewicht oder Stückzahl (z. B. Liter für MinöSt, kWh für Stromsteuer). Die Bemessungsgrundlage von ad valorem-Steuern sind dagegen Wertgrößen (z. B. zu versteuerndes Einkommen bei der ESt).

### **1.4.3 Begriffe der Besteuerung**

#### **1.4.3.1 Steuerpflichtiger bzw. Steuersubjekt**

Steuersubjekt ist die Person, die zur Besteuerung herangezogen wird. Dies kann sowohl eine natürliche Person (Einkommensteuer) als auch eine juristische Person (Körperschaftsteuer), wie beispielsweise eine Kapitalgesellschaft, sein.

#### **1.4.3.2 Steuergegenstand bzw. Steuerobjekt**

Steuergegenstand und Steuerobjekt sind synonym verwendete Begriffe, die eine Sache, Handlung oder Geldsumme bezeichnen können. Die Existenz des Steuergegenstandes bzw. des Steuerobjekts begründet die Steuerpflicht. Beispielsweise knüpfen die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer an das erzielte Einkommen an. Auch ein Wirtschaftsgut (z. B. Grundstück, Gewerbebetrieb, Kraftfahrzeug) oder ein wirtschaftlicher Vorgang (z. B. Umsatz) können Anknüpfungspunkt einer Steuer sein.

#### **1.4.3.3 Steuerbemessungsgrundlage**

Die Steuerbemessungsgrundlage gibt Auskunft darüber, in welchem Umfang ein Steuergegenstand zur Besteuerung herangezogen wird. Sie ist der quantifizierte Steuergegenstand. Die Bemessungsgrundlage ist häufig ein Geldwert (z. B. Einkommen). Sie kann aber auch eine technische bzw. physikalische Größe wie der Hubraum (z. B. KfzSt) oder Liter einer Flüssigkeit (z. B. MinöSt) sein.

#### **1.4.3.4 Freigrenze, Freibetrag, Absetzbetrag**

Eine Freigrenze ist derjenige Teil der Bemessungsgrundlage, bis zu dessen Obergrenze eine Steuer nicht erhoben wird. Wird die Freigrenze über-