

# Einführung

Im **ersten Abschnitt** werden die **Begriffe erläutert**, die für das Verständnis der Ausführungen zu den zahlreichen, für Unternehmen bedeutsamen Steuerarten hilfreich sind. Der **zweite Abschnitt** skizziert die **Merkmale des deutschen Steuersystems** aus betriebswirtschaftlicher Sicht. Auf diese Weise werden die Ursachen für die Komplexität der Unternehmensbesteuerung erkennbar. Der **dritte Abschnitt** dient dazu, die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Besteuerung der unternehmerischen Geschäftstätigkeit, dh die **Rechtsquellen**, vorzustellen. 1

## Wichtige Begriffe

### A. Steuer

Steuern sind **definiert als** 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 (§ 3 Abs. 1 AO).<sup>1</sup> 2

Charakteristische Merkmale einer Steuer sind:

1. Steuern sind einmalige oder laufende **Geldleistungen**. Sie bewirken einen Abfluss von liquiden Mitteln. Keine Steuern sind Naturalleistungen (wie früher der „Zehnte“ der Bauern) oder Dienstleistungen, wie der Wehrdienst, Melde-, Anzeige- und andere Mitwirkungspflichten.
2. Steuern sind **gegenleistungslos**. Derjenige, der die Steuern schuldet (Steuerschuldner), erwirbt mit der Abführung von Steuern kein unmittelbares Anrecht auf eine bestimmte Leistung desjenigen, der die Zahlungen vereinnahmt (Steuerogläubiger).
3. Der Steuerbegriff beinhaltet, dass die Geldleistung von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen **hoheitlich auferlegt** wird. Zur Erhebung von Steuern sind neben dem Bund und den Ländern insbesondere Gemeinden, Gemeindeverbände und bestimmte Religionsgemeinschaften mit öffentlich-rechtlichem Status berechtigt.
4. Steuern werden prinzipiell **zur Erzielung von Staatseinnahmen** erhoben (*Fiskalzweck*). Mit der Erhebung einer Steuer können aber auch Beeinflussungen des

---

<sup>1</sup> Siehe hierzu Roland, SteuerStud 2009, Beilage 1; Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2015, S. 41–47.

Verhaltens der Steuerpflichtigen (*Lenkungszweck*) oder eine Änderung der Einkommens- und Vermögensverteilung (*Umverteilungszweck*) beabsichtigt sein. Maßnahmen der Wirtschafts- und Sozialpolitik ergänzen den Fiskalzweck.<sup>2</sup>

5. Steuern dienen der **allgemeinen Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs**. Es gilt prinzipiell ein Verbot der Zweckbindung einzelner Steuern an bestimmte Staatsausgaben (Grundsatz der Non-Affektation).
  6. Zur Zahlung sind nur die Personen oder Institutionen verpflichtet, die mit ihrer Existenz, mit einer Handlung oder mit dem Vorhandensein einer Steuerbemessungsgrundlage einen gesetzlich normierten Tatbestand erfüllen. Der Grundsatz der **Tatbestandsmäßigkeit und Tatbestandsbestimmtheit** (§ 38 AO) verbietet es, Steueransprüche durch Analogieschluss zu begründen oder durch private Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden zu modifizieren.
- 3 **Einfuhr- und Ausfuhrabgaben** nach Art. 4 Nr 10, 11 des Zollkodexes sind gleichfalls als Steuern anzusehen (§ 3 Abs. 3 AO). Zölle dienen der Warenstromregulierung. Im Vordergrund steht der wirtschaftspolitische Lenkungszweck. Die Erzielung von Einnahmen ist lediglich Nebenzweck. Zölle sind Abgaben, die der Staat nach den Vorgaben des Zollkodexes bei Warenbewegungen über die Staatsgrenze (Einfuhr, Ausfuhr, Durchfuhr) erhebt. Bei Warenbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten der EU sind Zölle allerdings bereits seit langem abgeschafft worden.

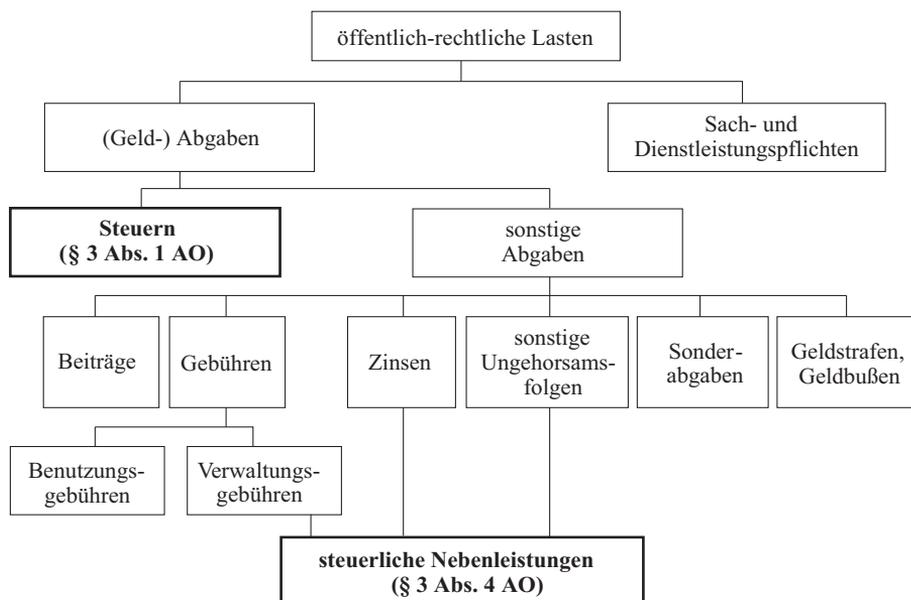


Abb. 1.1: Öffentlich-rechtliche Lasten

<sup>2</sup> „Lenkungszweck“ und „Umverteilungszweck“ können zum Obergriff „Sozialzweck“ zusammengefasst werden.

Zwangsgelder, Säumniszuschläge (verspätete Zahlung von Steuern), Verspätungszuschläge (verspätete Abgabe einer Steuererklärung), Verzögerungsgelder, Verspätungsgelder, die Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (bei Verletzung von Mitwirkungspflichten, die speziell für international tätige Unternehmen bestehen), Zinsen und Kosten sind keine Steuern. Sie werden aber zum Teil als **steuerliche Nebenleistungen** verfahrenstechnisch wie Steuern behandelt (§ 3 Abs. 4 iVm § 37 Abs. 1 AO). 4

Steuern sind nur eine – wenngleich die wichtigste – Form von öffentlichen Abgaben, mit denen die öffentliche Hand aufgrund ihres Hoheitsrechts Einnahmen erzielt. Weitere Finanzabgaben an öffentlich-rechtliche Institutionen sind **Gebühren, Beiträge** und **Sonderabgaben**. 5

Gebühren und Beiträge unterscheiden sich hinsichtlich der Art der Gegenleistung. **Gebühren** sind Zahlungen für besondere Leistungen einer öffentlichen Körperschaft oder für die (freiwillige oder erzwungene) **tatsächliche Inanspruchnahme** von öffentlichen Einrichtungen. Sie unterteilen sich in **Verwaltungsgebühren** (zB Ausstellung eines Ausweises oder Passes, Beurkundungen, Erteilung von Bescheinigungen, Genehmigungen, Bauabnahmen oder Einbürgerungen, Pfändungsgebühren, Kosten für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO, Kosten bei besonderer Inanspruchnahme der Zollbehörden nach § 178 AO, Kosten für die Durchführung eines Verständigungsverfahrens mit einer ausländischen Finanzbehörde nach § 178a AO) und **Nutzungsgebühren** (zB Benutzung von Sportanlagen, Krankenhäusern, Friedhöfen, Büchereien, Schlachthöfen, Nutzung von Verkehrseinrichtungen, wie Häfen, Flughäfen oder öffentlichen Parkplätzen, Inanspruchnahme von öffentlichen Versorgungseinrichtungen für Wasser, Strom oder Gas oder für die Entsorgung, wie Abwasser- und Kanalgebühren). 6

**Beiträge** stellen Aufwandsersatz für die **mögliche Inanspruchnahme** einer konkreten Leistung einer öffentlichen Einrichtung dar. Auf den konkreten Vorteil für den betreffenden Beitragszahler kommt es im Gegensatz zu Gebühren nicht an. Für die Erhebung eines Beitrags reicht die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme der Leistung aus. Beispiele für Beiträge sind Straßenanliegerbeiträge und Kurtaxen. Besondere Gruppen bilden die Verbandslasten zur Finanzierung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft durch ihre Mitglieder (Beiträge an die Industrie- und Handelskammer, Handwerkskammer oder Steuerberaterkammer) sowie die Beiträge zu den **gesetzlichen Sozialversicherungen** (Renten-, Kranken-, Pflege-, Arbeitslosen- und Unfallversicherung). In einer weiten Abgrenzung des Steuerbegriffs können die „Beiträge“ zu den gesetzlichen Sozialversicherungen auch unter den Begriff der Steuern subsumiert werden. 7

**Sonderabgabe** (außersteuerliche Abgabe) ist ein **Oberbegriff** für ein breites Spektrum öffentlicher Abgaben eigener Art.<sup>3</sup> Die mit diesen parafiskalischen Abgaben verbundenen Zielsetzungen sind so unterschiedlich, dass sich keine allgemeine Definition formulieren lässt. Von Steuern unterscheiden sich Sonderabgaben dadurch, 8

- dass ihr **Aufkommen nicht in den allgemeinen Staatshaushalt eingeht**, sondern in einen Sonderfonds, aus dem die vorgegebenen Ziele finanziert werden, und
- dass sie **nur von einer bestimmten Gruppe** von Bürgern **erhoben** werden.

3 Vgl Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2015, S. 45–47.

Sonderabgaben sind umstritten, weil die Gefahr besteht, dass durch die Anerkennung einer Abgabekompetenz außerhalb der Finanzverfassung des Grundgesetzes die Abgabenbelastung unüberschaubar wird. Des Weiteren durchbricht die Parafiskalität der Sonderabgaben den Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans und entzieht die Verwendung des Abgabenaufkommens der parlamentarischen Kontrolle. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>4</sup> sind Sonderabgaben deshalb nur unter sehr restriktiven Voraussetzungen zulässig: Sonderabgaben dürfen nur dann erhoben werden, wenn der verfolgte Zweck in einer besonderen Verantwortung der belasteten Gruppe liegt (Sachverantwortung) und nicht in die Gesamtverantwortung des Staates fällt. Sie müssen die Kriterien **Homogenität der Abgabepflichtigen** (gemeinsame Interessenlage, von anderen Gruppen abgrenzbar), **Gruppenverantwortung** sowie **Gruppennützigkeit** (das Aufkommen ist im Interesse der Abgabepflichtigen zu verwenden) erfüllen. Beispiele für Sonderabgaben, bei denen eher der Finanzierungszweck im Vordergrund steht, sind Beiträge für den Restrukturierungsfonds (Finanzierung künftiger Restrukturierungs- und Abwicklungsmaßnahmen bei systemrelevanten Banken), die Filmabgabe, die Hebammenabgabe, die Abgabe in Weinbaufonds, die Milchausgleichsabgabe und die Naturschutzabgabe. Eine Sonderabgabe mit Lenkungsaufgabe ist beispielsweise die Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz.

Die Erhebung von Gebühren, Beiträgen und Sonderabgaben folgt dem **Äquivalenzprinzip**. Danach steht die spezielle Entgeltlichkeit der Abgabe, dh der Grundsatz von Leistung und Gegenleistung, im Vordergrund. Die Erhebung von Steuern folgt hingegen dem **Leistungsfähigkeitsprinzip**, dh die Belastung richtet sich nach der Fähigkeit des Steuerpflichtigen, zur Finanzierung der staatlichen Ausgaben beizutragen.

## B. Steuerarten

- Das **Steuersystem** umfasst die **Gesamtheit der** in einem Staat erhobenen **Einzelsteuern**. Das Steuersystem der Bundesrepublik setzt sich aus ca. **40 Steuerarten** zusammen. Ihr **Aufkommen** betrug im Jahr 2014 rund 640,9 Mrd. €. Bezogen auf das Bruttoinlandsprodukt von 2903,8 Mrd. € errechnet sich eine Steuerquote von 22,1%.<sup>5</sup> Vom Gesamtsteueraufkommen entfallen auf die fünf bedeutsamsten Einzelsteuern etwa 85%: Einkommensteuer (237,2 Mrd. €), Umsatzsteuer (202,9 Mrd. €), Gewerbesteuer (43,6 Mrd. €), Energiesteuer (39,9 Mrd. €) und Körperschaftsteuer (19,2 Mrd. €). Nur weitere fünfzehn Steuerarten haben ein Aufkommen von mehr als 0,5 Mrd. €. Die anderen Einzelsteuern, insbesondere örtliche Verbrauchs- und Verkehrssteuern, werden wegen ihrer geringen fiskalischen Bedeutung auch als **Bagatellsteuern** bezeichnet.

---

<sup>4</sup> Vgl BVerfG vom 6.11.1984, BStBl. 1984 II, S. 858.

<sup>5</sup> Bezieht man zusätzlich die Beiträge zu den gesetzlichen Sozialversicherungen mit ein, ergibt sich eine Abgabenquote von  $41,2\% = 1197,0 \text{ Mrd. €} / 2903,8 \text{ Mrd. €}$ .

Die folgende Übersicht zeigt das **Steueraufkommen der 20 wichtigsten Steuerarten im Jahr 2014**.<sup>6</sup>

Steuerart	in Mrd. €	in% des Steueraufkommens	Steuerart	in Mrd. €	in% des Steueraufkommens
Einkommensteuer	237,2	37,0	Stromsteuer	6,7	1,1
Umsatzsteuer	202,9	31,8	Erbschaft- und	5,4	0,9
Gewerbesteuer	43,6	6,8	Schenkungssteuer		
Energiesteuer	39,9	6,2	Zölle	4,5	0,7
Körperschaftsteuer	19,2	3,0	Branntweinsteuer	2,1	0,3
Solidaritätszuschlag	14,9	2,3	Rennwett- und	1,7	0,3
Tabaksteuer	14,4	2,3	Lotteriesteuer		
Grundsteuer	12,9	2,0	Kernbrennstoffsteuer	1,1	0,2
Versicherungsteuer	12,1	1,9	Kaffeesteuer	1,0	0,2
Grunderwerbsteuer	9,2	1,4	Luftverkehrssteuer	1,0	0,2
Kraftfahrzeugsteuer	8,5	1,3	Biersteuer	0,7	0,1

Abb. 1.2: Steueraufkommen der 20 wichtigsten Steuerarten im Jahr 2014

In der Literatur finden sich zahlreiche unterschiedliche Gliederungen und Systematisierungen der **Steuerarten**, von denen zwei von besonderer Bedeutung sind:

1. Aus **juristischer Sicht** wird zwischen Personen-, Objekt-, Verkehr- und Verbrauchsteuern unterschieden.
2. Bezogen auf die **Besteuerungsbasis** ist eine Einteilung in Steuern auf das am Markt erzielte Einkommen, Besteuerung von Vermögensmehrungen, die unentgeltlich erworben wurden (Erbfall, Schenkungen), Besteuerung des Vermögensbestands (Substanzsteuern) sowie Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen vorzunehmen.

**Zu 1. Einteilung nach rechtlichen Kriterien:** Gemeinsames Merkmal von **Persoensteuern** ist, dass sich die **Steuerpflicht auf eine** natürliche oder eine juristische **Person bezieht**. Personensteuern werden deshalb auch als Subjektsteuern bezeichnet. Bei Ermittlung der Steuerschuld werden die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (zB Familienstand, Zahl der Kinder, Alter, Krankheit, außergewöhnliche persönliche Ausgaben) berücksichtigt. Personensteuern sollen die Leistungsfähigkeit des steuerpflichtigen Subjekts erfassen (**Leistungsfähigkeitsprinzip**). Zu dieser Gruppe gehören die Einkommen-, Körperschaft-, Erbschaft- und Schenkungssteuer sowie die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag. 10

**Objekt- oder Realsteuern** knüpfen an ein **bestimmtes Objekt** an. Die persönlichen Verhältnisse des Inhabers oder Eigentümers sollen die Höhe der Steuerzahlung nicht beeinflussen. Objektsteuern sind die Gewerbesteuer und die Grundsteuer (§ 3 Abs. 2 AO), bei denen der Gewerbebetrieb bzw der Grundbesitz als Steuergegenstand gilt.

<sup>6</sup> Siehe BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2014, Berlin 2015, S. 12–13.

**Verkehrssteuern** stellen auf Vorgänge des wirtschaftlichen **Verkehrs von Gütern und Leistungen** ab. Sie belasten Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, die Vornahme von Rechtsgeschäften oder wirtschaftliche Vorgänge. Die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten wirken sich auf die Höhe der zu zahlenden Verkehrssteuer im Regelfall nicht aus. Zu den Verkehrssteuern gehören die Grunderwerb-, Versicherungs-, Feuerschutz-, Rennwett- und Lotteriesteuer sowie die Kraftfahrzeugsteuer.

**Verbrauchssteuern** belasten den **Verbrauch von bestimmten Wirtschaftsgütern** (zB Mineralöl, Erdgas, Flüssiggas und Kohle, Strom sowie Branntwein, Bier, Alkohol, Kaffee, Schaumwein, Tabakwaren), ohne auf die persönlichen Verhältnisse des Verbrauchers Rücksicht zu nehmen. **Erhoben** werden die Verbrauchssteuern nicht direkt beim Verbraucher, sondern **indirekt beim Hersteller oder Importeur**. Die Auswahl der besteuerten Güter beruht nicht auf einem einheitlichen Konzept. Aufgrund der mehr oder weniger **willkürlichen Abgrenzung der Steuergegenstände** lassen sich Verbrauchssteuern weder mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch mit dem Äquivalenzprinzip (Steuern als Gegenleistung für eine bestimmte vom Staat erbrachte Leistung) begründen.

Die **Umsatzsteuer** kann nicht eindeutig zugeordnet werden. Die Umsatzsteuer ist **rechtlich** zwar als **Verkehrssteuer** ausgestaltet. Bezogen auf ihre **wirtschaftliche Wirkung** ist sie jedoch als **Verbrauchssteuer** anzusehen.

- 11 **Zu 2. Systematisierung nach der Besteuerungsbasis:** Werden die Steuerarten nach der Besteuerungsbasis klassifiziert, sind vier Gruppen zu unterscheiden:
- a) **Besteuerung der Einkommenserzielung**, dh von Vermögensmehrungen, die am Markt erwirtschaftet wurden, m.a.W. von Vermögensmehrungen, die auf einem entgeltlichen Leistungsaustausch beruhen (Ertragsteuern)
    - Einkommensteuer
    - Körperschaftsteuer
    - Gewerbesteuer
    - Zuschlagsteuern (Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag)
  - b) **Besteuerung von Vermögensmehrungen, die unentgeltlich erworben wurden** (Besteuerung des Vermögenstransfers, bei dem kein Leistungsaustausch stattfindet)
    - Erbschaft- und Schenkungsteuer
  - c) **Besteuerung des Vermögensbestands**, der für Konsumausgaben verwendet werden könnte, dh Besteuerung des Besitzes von Wirtschaftsgütern (Substanzsteuern)
    - Grundsteuer
    - Vermögensteuer  
(Hinweis: Die Vermögensteuer wird seit dem Jahr 1997 nicht mehr erhoben.)
  - d) **Besteuerung der Verwendung von Einkommen und Vermögen**, dh der tatsächlichen Verwirklichung von Konsumausgaben (Verkehr- und Verbrauchssteuern)
    - Umsatzsteuer (als allgemeine Verkehrssteuer [rechtliche Sichtweise] bzw allgemeine Verbrauchssteuer [wirtschaftliche Wirkung])
    - spezielle Verkehrssteuern (zB Grunderwerb-, Versicherungs-, Feuerschutz-, Rennwett- und Lotteriesteuer sowie Kraftfahrzeugsteuer)
    - spezielle Verbrauchssteuern (zB Energie-, Strom-, Tabak- und Branntwein-, Bier- und Alkopopsteuer).