

Grundriß des deutschen Steuerrechts

Grundlegende Regelungen und Vorschriften Grundgesetz, Abgabenordnung und einzelne Steuerarten

Version 2.12 © Harry Zingel 2003-2009, EMail: info@zingel.de, Internet: <http://www.zingel.de>
Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung

Inhaltsübersicht

1.	Über dieses Skript	4	5.4.2.3.	Beweis durch Sachverständigengutachten	18
1.1.	Eine Definition zur Einleitung	4	5.4.2.4.	Beweis durch Urkunden und Akten	18
1.2.	In die Breite, nicht in die Tiefe	4	5.4.2.5.	Augenschein	18
1.3.	Zusammenhang mit der BWL CD	4	5.4.3.	Beratung und Auskunft	18
1.4.	Über den Autor	4	5.5.	Das Festsetzungs- und Bekanntgabeverfahren	18
2.	Steuerliche Rechtsquellenlehre	5	5.5.1.	Festsetzungsverfahren	18
2.1.	Drei Arten von Rechtsquellen	5	5.5.1.1.	Förmliche Steuerbescheide	18
2.2.	Die Hierarchie der Rechtsquellen	5	5.5.1.2.	Arten der Steuerfestsetzung	19
2.2.1.	Über- und zwischennationales Recht	5	5.5.1.2.1.	„Unter dem Vorbehalt der Nachprüfung“ (§164 AO)	19
2.2.2.	Regelungen im Grundgesetz	6	5.5.1.2.2.	„Vorläufige Festsetzung“ (§165 AO)	19
2.2.3.	Nationale Steuergesetze	6	5.5.1.3.	Festsetzungsverjährung (§§169 ffAO)	19
2.2.4.	Verordnungen	6	5.5.1.3.1.	Beginn der Festsetzungsfrist (§170 AO)	19
2.2.5.	Richtlinien und Hinweise	6	5.5.1.3.2.	Festsetzungsfristen (§169 Abs. 2)	19
2.2.6.	BMF-Schreiben und OFD-Verfügungen	7	5.5.1.3.3.	Ende der Festsetzungsfrist (Ablaufhemmungen) (§171 AO)	20
2.2.7.	Richterrecht	7	5.6.	Das Erhebungsverfahren	20
2.3.	Umgang mit steuerlichen Rechtsquellen	7	5.6.1.	Entstehung und Fälligkeit der Steuer	20
3.	Systematisierung der Steuern	9	5.6.2.	Zahlungsmöglichkeiten (§224 AO)	20
3.1.	Die Einteilung nach Art. 106 GG	9	5.6.3.	Folgen nichtrechtzeitiger Zahlung	20
3.1.1.	Bundessteuern	9	5.6.3.1.	Säumniszuschlag	20
3.1.2.	Ländersteuern	9	5.6.3.2.	Vollstreckungsverfahren	20
3.1.3.	Gemeinschaftssteuern	9	5.6.4.	Zinsen, §§233ff. AO	20
3.1.4.	Der Länderfinanzausgleich	9	5.6.4.1.	Zinsen für Steuernachzahlungen und -erstattungen (§233a AO)	21
3.1.5.	Gemeindesteuern	10	5.6.4.2.	Stundungszinsen	21
3.2.	Einteilung nach dem Steuergegenstand	10	5.6.5.	Zahlungsverjährung (§§228 ff AO)	21
3.3.	Einteilung nach der Bemessungsgrundlage	10	5.7.	Die Zwangsvollstreckung	21
3.4.	Einteilung nach der Steuerträgerschaft	10	5.7.1.	Arten der Vollstreckung	21
3.5.	Einteilung nach Zweckbezug	11	5.7.1.1.	Vollstreckung wegen Geldforderung	21
3.6.	Steuer und Quasi-Steuer	11	5.7.1.2.	Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen	21
3.6.1.	Handel mit Emissionsrechten	11	5.7.2.	Die Kosten der Zwangsvollstreckung	21
3.6.2.	Die Straßenbenutzungsmaut	11	5.7.3.	Nachrang der Zwangsvollstreckung	22
4.	Gesamtwirtschaftliche Grundgedanken zur Steuerpolitik	13	5.8.	Das Einspruchsverfahren	22
4.1.	Der Grundzusammenhang zwischen Steuern und Staateinnahmen	13	5.8.1.	Allgemeines zum außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren	22
4.2.	Was passiert bei einer Steuererhöhung?	13	5.8.2.	Die einzelnen Voraussetzungen der Zulässigkeit des Einspruchs	22
4.3.	Steuerpolitik und Arbeitsmarkt	14	5.8.2.1.	Statthaftigkeit	22
5.	Grundzüge der Abgabenordnung	15	5.8.2.2.	Form	22
5.1.	Grundbegriffe und Definitionen	15	5.8.2.3.	Beschwer	22
5.1.1.	Probleme des Steuerbegriffes	15	5.8.2.4.	Frist	22
5.1.2.	Begriff des Steuerpflichtigen §33 AO	15	5.8.3.	Einspruchsentscheidung	22
5.1.3.	Das Steuerschuldverhältnis	15	5.8.4.	Verböserung möglich	22
5.1.3.1.	Weitere Definitionen	15	5.8.5.	Aussetzung der Vollziehung	24
5.1.4.	Entstehung des Steuerschuldverhältnis (§38 AO)	15	5.8.6.	Klage	24
5.2.	Abgabe der Steuererklärung	16	5.9.	Änderungen und Berichtigungen von Verwaltungsakten	24
5.2.1.	Erklärungspflicht und Folgen der Pflichtverletzung	16	5.9.1.	Allgemeines zum Berichtigungsverfahren	24
5.2.2.	Form und Inhalt der Steuererklärungen	16	5.9.2.	Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten	25
5.2.3.	Verspätungszuschlag (§152 AO)	16	5.9.3.	Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden	25
5.3.	Das Zuständigkeitsverfahren	16	5.9.3.1.	Änderung und Aufhebung auf Antrag oder mit Zustimmung des Steuerpflichtigen (§172)	25
5.3.1.	Zuständigkeit der Finanzbehörde (§§16, 17 AO)	16	5.9.3.2.	Änderung und Aufhebung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel (§173)	25
5.3.1.1.	Sachliche Zuständigkeit	16	5.9.3.3.	Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen (§175)	26
5.3.1.2.	Örtliche Zuständigkeit	16	5.10.	Das Strafverfahren	26
5.3.2.	Zuständigkeit für Einkommensteuer natürlicher Personen (§19)	16	5.10.1.	Arten von Steuertraftaten	26
5.3.3.	Zuständigkeit für Körperschaftsteuer von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§20)	16	5.10.2.	Arten von Steuertraftaten in der AO	26
5.3.4.	Zuständigkeit für Umsatzsteuer (§21)	17	5.10.3.	Steuerhinterziehung	26
5.3.5.	Zuständigkeit für Gewerbesteuer und Grundsteuer (§22)	17	5.10.3.1.	Definition	26
5.4.	Allgemeine Verfahrensgrundsätze	17	5.10.3.2.	Strafmaß	26
5.4.1.	Beteiligung am Verfahren	17	5.10.3.3.	Straffreiheit bei Selbstanzeige	26
5.4.1.1.	Beteiligte Personen	17	5.10.3.4.	Andere Formen der Steuerhinterziehung	26
5.4.1.2.	Ausgeschlossene Personen	17			
5.4.2.	Besteuerungsgrundsätze und Beweismittel	17			
5.4.2.1.	Allgemeines	17			
5.4.2.2.	Beweis durch Auskünfte jeder Art von Beteiligten und anderen Personen	18			

5.10.4.	Steuerordnungswidrigkeiten	27	6.6.1.	Allgemeines Verfahren	46
5.10.4.1.	Definition	27	6.6.2.	Steuererhebung bei Arbeitnehmern	46
5.10.4.2.	Strafmaß	27	6.6.2.1.	Lohnsteuerklassen	46
5.10.4.3.	Straffreiheit bei Selbstanzeige	27	6.6.2.2.	Führung des Lohnkontos	47
5.10.4.4.	Andere Formen der Steuerordnungswidrigkeiten	27	6.6.2.3.	Pauschalierung der Lohnsteuer	47
5.10.5.	Das Strafverfahren	27	6.6.3.	Baubzugsbesteuerung	48
5.10.6.	Verfassungsrechtliche Probleme	27	6.6.3.1.	Direkte Abführung durch den Bauherrn	48
5.10.7.	Die Steueramnestieregelung ab 2004	27	6.6.3.2.	Gegenleistung	48
5.10.7.1.	Amnestie und Begnadigung	27	6.6.3.3.	Eindämmung illegaler Beschäftigung	48
5.10.7.2.	Neue und alte Steueramnestieregelungen	27	6.6.3.4.	Abgabepflicht	48
5.10.7.3.	Das Strafbefreiungserklärungsgesetz	27	6.6.3.5.	Bauleistungen	48
5.10.7.3.1.	Pauschalsteuersätze	28	6.6.3.6.	Verfahren	48
5.10.7.3.2.	Weitere Anreize zur Steuerehrlichkeit	28	6.3.3.7.	Sicherung von Steueransprüchen	48
5.10.7.3.3.	Persönliche und sachliche Geltung	28	6.6.4.	Kapitalertragssteuer	49
5.10.7.3.4.	Wirkung der Strafbefreiung	28	6.6.4.1.	Quellenbesteuerung bei Kapitalerträgen	49
5.10.7.3.5.	Datenschutz	28	6.6.4.2.	Umfang und Höhe der Kapitalertragsbesteuerung	49
5.10.7.4.	Die rechtspolitische Diskussion	28	6.6.4.3.	Entstehen und Tilgung	49
5.11.	Technische Abwicklung des Verfahrens	28	6.6.4.4.	Neugestaltung der Besteuerung der Kapitaleinkünfte ab 2009	50
5.11.1.	Neue Identifikationsmerkmale	28	6.7.	Exkurs: Vereinfachungsvorschläge für das Einkommen- steuerrecht	50
5.11.2.	Die Identifikationsnummer	28	6.7.1.	Der Kirchhof-Entwurf	50
5.11.2.1.	Geltungsbereich und Datensätze	28	6.7.2.	Kirchhofs EStG-Entwurf im Wortlaut	51
5.11.2.2.	Datenschutzprobleme	29	7.	Grundzüge des Körperschaftsteuerrechts	54
5.11.3.	Die Wirtschafts-Identifikationsnummer	29	7.1.	Übersicht über das Regelwerk	54
5.11.3.1.	Geltungsbereich und Datensätze	29	7.1.1.	Wichtige Rechtsquellen	54
5.11.3.2.	Datenschutzprobleme	29	7.1.2.	Grundstruktur des KStG	54
5.11.3.3.	Verordnungsermächtigung	29	7.1.3.	Dieses Skript	54
6.	Grundzüge des Einkommensteuerrechts	30	7.2.	Personelle Steuerpflicht	54
6.1.	Komplexes Regelwerk	30	7.2.1.	Unbeschränkte Steuerpflicht	54
6.1.1.	Wichtige Rechtsquellen	30	7.2.2.	Beschränkte Steuerpflicht	54
6.1.2.	Großer Reformdruck	30	7.2.3.	Abgrenzung zur Einkommensteuer	54
6.1.3.	Grundstruktur des EStG	30	7.2.4.	Personelle Steuerbefreiungen	54
6.1.4.	Dieses Skript	30	7.2.5.	Besondere Freibeträge	54
6.2.	Personelle Steuerpflicht	30	7.3.	Materielle Steuerpflicht	55
6.2.1.	Unbeschränkte Steuerpflicht	30	7.3.1.	Oft nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb	55
6.2.2.	Steuerpflicht von EU-Bürgern	30	7.3.2.	Ermittlung des Einkommens	55
6.2.3.	Beschränkte Steuerpflicht	30	7.3.3.	Verdeckte Gewinnausschüttungen	55
6.3.	Materielle Steuerpflicht	30	7.3.4.	Besondere Abzugsbeträge	55
6.3.1.	Die Einkunftsarten	30	7.3.5.	Besondere Abzugsverbote	55
6.3.2.	Der sogenannte „steuerliche Dualismus“	31	7.4.	Organschaft	56
6.3.3.	Einzelne Einkunftsarten	31	7.4.1.	Grundsätzliche Definition	56
6.3.3.1.	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	31	7.4.2.	Rechtsquelle (§14)	56
6.3.3.2.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	31	7.4.3.	Einkommensermittlung bei Organschaft	56
6.3.3.3.	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	31	7.5.	Tarif	56
6.3.3.4.	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	33	7.6.	Verfahren	56
6.3.3.5.	Einkünfte aus Kapitalvermögen	34	7.6.1.	Entstehung der Steuer	56
6.3.3.6.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	34	7.6.2.	Steuervorauszahlungen und Steuererhebung	57
6.3.3.7.	sonstige Einkünfte	34	7.6.3.	Körperschaftsteuer und Einkommensteuer	57
6.3.3.7.1.	Renten	34	8.	Grundzüge des Umsatzsteuerrechts	58
6.3.3.7.2.	Exkurs: Rentenbesteuerung 2005 bis 2040	34	8.1.	Definitionen und Begrifflichkeiten	58
6.3.3.7.3.	Spekulationsgeschäfte	35	8.1.1.	Das Steuersystem der Umsatzsteuer	58
6.3.3.7.4.	Andere sonstige Einkünfte	35	8.1.2.	Relevante Rechtsquellen	58
6.4.	Steuerfreiheit	37	8.1.2.1.	Übernationale Rechtsquellen	58
6.4.1.	Steuerfreiheit nach §3 EStG	37	8.1.2.2.	Bundesrecht	58
6.4.2.	Der Progressionsvorbehalt	37	8.1.2.3.	Verordnungen	58
6.4.3.	Sonstige Fälle von Steuerfreiheit	37	8.1.2.4.	Verwaltungsvorschriften und Richtlinien	59
6.5.	Tarif und Berechnung	37	8.1.2.5.	Rechtsprechung	59
6.5.1.	Das Grundmodell	37	8.1.3.	Verbot konkurrierender Steuerarten	59
6.5.1.1.	Nach §2 EStG	37	8.2.	Steuerpflicht	59
6.5.1.2.	Gemäß R 2 EStR	37	8.2.1.	Die grundsätzliche Regelung	59
6.5.2.	Ermittlung der Einkünfte	38	8.2.2.	Detailregeln, Sonderfälle und Ausnahmen	59
6.5.2.1.	Die Gewinneinkünfte	38	8.2.2.1.	Inneregemeinschaftliche Lieferungen	59
6.5.2.2.1.	Gewinndefinition	38	8.2.2.2.	Inneregemeinschaftlicher Erwerb	59
6.5.2.2.2.	Gewinnermittlung	38	8.2.2.3.	Das Bestimmungslandprinzip und das Ursprungslandprinzip	60
6.5.2.2.3.	Exkurs zur Einnahme-Überschuß-Rechnung	39	8.2.2.4.	Versandhandel	61
6.5.2.2.4.	Einnahme-Überschuß-Rechnung und Umsatzsteuer	40	8.2.2.5.	Lieferungen und Erwerb neuer Fahrzeuge	61
6.5.2.2.	Die Überschubeinkünfte	40	8.2.2.6.	Weitere Detailregelungen zum Ort der Leistungserbringung	61
6.5.2.2.1.	Definition der Werbungskosten	41	8.3.	Unternehmereigenschaft	61
6.5.2.2.2.	Werbungskosten und Pauschbeträge	41	8.3.1.	Nachhaltigkeit	61
6.5.3.	Sonderausgaben	41	8.3.2.	Selbständigkeit	61
6.5.4.	Außergewöhnliche Belastungen	41	8.3.3.	Unternehmereigenschaft und BGB	62
6.5.5.	Steuertarifrechnung	42	8.3.4.	Konsequenzen	62
6.5.5.1.	Stufentarif	42			
6.5.5.2.	Progressivtarif	44			
6.5.5.3.	Steuertarifverlauf und Tarifsenkungen	44			
6.6.	Steuerverfahren und Steuererhebung	46			

8.4.	Steuersätze und Besteuerungssystem	63	8.4.4.8.	Istversteuerung	67
8.4.1.	Die Steuersätze	63	8.4.5.	Steuerschuldner	67
8.4.2.	Das System der Steuerverwälzung	63	8.5.	Besteuerung der Kleinunternehmer	68
8.4.3.	Anforderungen an die Rechnung	63	8.6.	Das Besteuerungsverfahren	68
8.4.3.	Anforderungen an die Rechnung	63	8.6.1.	Die Umsatzsteuererklärungen	68
8.4.3.1.	Allgemeine Definitionen	63	8.6.2.	Neue Vorsteuerberichtigung ab 2005	68
8.4.3.2.	Sonderfälle	64	8.6.3.	Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	69
8.4.3.3.	Unberechtigter oder falscher Steuerausweis	64	8.6.4.	Verfahren bei Umsatzsteuer innerhalb der EU	69
8.4.3.4.	Die Gutschrift	64	9.	Anhang	72
8.4.3.5.	Aufbewahrungspflicht	64	9.1.	Die Liste der steuerfreien Umsätze aus §4 UStG im vollständigen Wortlaut	72
8.4.3.6.	Digitale Rechnungen	64	9.2.	Geltung des ermäßigten Steuersatz gemäß §12 Abs. 2 UStG	75
8.4.4.	Entstehung der Steuer	65	9.3.	Die Liste der Gegenstände, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (Anlage zu §12 Abs. 2 UStG)	75
8.4.4.1.	Soll- und Istversteuerung	65	9.4.	Abkürzungen	77
8.4.4.2.	Die Sollversteuerung	65	9.5.	Kleiner Steuerterminkalender	77
8.4.4.3.	Einzelfälle und Sonderregelungen	65	9.6.	Grundlegende Übersicht über wichtige Steuerarten	78
8.4.4.4.	Sollversteuerung in der Bauwirtschaft	66			
8.4.4.5.	Sollversteuerung bei Architekten und Ingenieuren	66			
8.4.4.6.	Teilleistungen bei Sollversteuerung	67			
8.4.4.7.	Dauerleistungen	67			

Das Steuerrecht steht allgemein im Ruf, kompliziert und unverständlich zu sein. Angeblich sind fast drei Viertel aller weltweit erschienenen steuerrechtlichen Texte in deutscher Sprache und über deutsches Steuerrecht veröffentlicht worden. Dieses kleine Skript erhöht die Masse steuerrechtlichen Schrifttums, zielt aber im Gegensatz zu den vielen Einzelveröffentlichungen eher auf die grundsätzliche Struktur des Steuerrechts. Es will also eine grundlegende Orientierung in einer komplexen Rechtsmaterie vermitteln.

Die folgenden Dateien enthalten numerische Lösungen zu den hier dargestellten Problemen und sollten ggfs. ausprobiert werden:

Außergewöhnliche Belastungen.xls	Ermittelt den abzugsfähigen Betrag u.a. nach §33 EStG.
Ertragsanteil.xls	Berechnet den Ertragsanteil an Rentenrechten gemäß §22 EStG.
Fahrtkosten.xls	Berechnungen zu den Fahrtkostenregelungen des EStG.
Schuldzinsen.xls	Berechnet den Schuldzinsenabzug nach §4 Abs. 4a EStG.
Steuerreform Nachweisrechnung.xls	Berechnet die Einkommensteuer für verschiedene Jahre.
Steuertabellen.xls	Nichtamtliche Steuertabellen.
Steuertarifvergleich.xls	Vergleicht Steuertarife für zwei beliebige Jahre als Tabelle und Grafik.
Steuerterminrechner.xls	Kalender mit automatisch vorgegebenen Steuerterminen.
Verwertbares Realeinkommen.xls	Demonstriert, was von einem Arbeitnehmereinkommen übrig bleibt.

1. Über dieses Skript

1.1. Eine Definition zur Einleitung

Dieses Skript handelt vom Steuerrecht, und damit von einer bedeutenden und umfangreichen Rechtsmaterie. So definiert die Abgabenordnung den Steuerbegriff:

§3 [Steuern, steuerliche Nebenleistungen] (1) *Steuern sind 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.*

Diese Definition demonstriert die *Komplexität* und *umfassende Bedeutung* des Steuerbegriffes:

- Steuern sind das *hauptsächliche Finanzierungsinstrument öffentlicher Gemeinwesen*, also die *wesentliche Einnahmequelle des Staates*. Da der Staat, aufgrund der Regelungen, die die Alliierten Siegermächte nach dem zweiten Weltkrieg in das Grundgesetz geschrieben haben, aus Bund, Ländern und Gemeinden besteht, fehlt es uns nicht an steuererhebenden öffentlichen Gemeinwesen.
- Steuern sind Geldleistungen, die *ohne direkte Gegenleistung* erhoben werden. Das wundert angesichts der zahlreichen Kürzungen und Verknappungen nicht; allerdings entwickeln sich derzeit neuartige, *steuerähnliche Instrumentarien* wie etwa die sogenannten „Treibhausgasemissionsberechtigungen“, die steuerähnliche Wirkung entfalten, aber - im Gegensatz zur Steuer - handelbar sind. Wir befassen uns auch mit diesen Instrumentarien.
- Die Einnahmeerzielung kann *Nebenzweck* sein, was uns natürlich sagt, daß das Steuerrecht zudem mit allen möglichen *politischen Lenkungsintentionen* bzw. überfrachtet sein kann. Das macht es *zusätzlich kompliziert* und manchmal *geradezu unverständlich*.

1.2. In die Breite, nicht in die Tiefe

Dieses Skript beleuchtet steuerliche Probleme *generell*, nicht *speziell*. Es geht also in die *Breite*, nicht in die *Tiefe*. Es dient der *steuerrechtlichen Grundlagenausbildung* und will eine *grundlegende Orientierung im Thema* verschaffen. Es demonstriert damit steuerrechtliche Grundtatsachen und Elementarzusammenhänge, aber keine kleinen, und dann zumeist höchst komplexe Details.

Das vorliegende Skript wurde *von einem Betriebswirt für andere Betriebswirte* geschrieben. Der Betriebswirt ist jedoch ein *Nebenfachjurist*. Er verwendet juristische Zusammenhänge zur Erreichung taktischer und strategischer Ziele auf betrieblicher Ebene, d.h., er nutzt das Steuerrecht zur *Optimierung seiner finanziellen Lage*. An theoretischen Feinheiten ist er in der Regel nicht interessiert.

Für die Ausbildung der Steuerberater und möglicherweise auch der Bilanzbuchhalter ist dieses Skript daher *nicht ausreichend*, aber für diesen Zweck auch *nicht gedacht*. Sie können es natürlich dennoch als *Grundlagenmaterial* verwenden, benötigen aber zur Vorbereitung auf ihre Prüfung *viel weitergehendes Material*, das die *Tiefenstruktur dieses Rechtsgebietes* vermittelt.

1.3. Zusammenhang mit der BWL CD

Dieses Skript ist Teil der *großen Zahl anderer Schriftwerke* auf der *BWL CD*. Es sollte zusammen mit diesen vielen anderen Inhalten gelesen und verwendet werden. Insbesondere gehören die auf der Titelseite genannten *Excel-Dateien* zur Berechnung steuerrechtlicher Probleme in dieses Skript.

1.4. Über den Autor

Der Autor dieses Skriptes ist seit Ende seines Studiums der Betriebswirtschaft im Jahre 1988 freiberuflich und erfolgreich als Dozent und Berater tätig.

2. Steuerliche Rechtsquellenlehre

Eine Rechtsquelle ist eine Erkenntnisquelle, die geeignet ist, *eine Rechtsfrage zu lösen*. Die steuerliche Rechtsquellenlehre des deutschen Steuerrechts ist, wer würde etwas anderes erwarten, *außerordentlich komplex*. Wir betrachten in diesem Abschnitt die Grundzüge.

2.1. Drei Arten von Rechtsquellen

Allgemein unterscheidet man drei Arten von Rechtsquellen:

- **Kodifiziertes Recht** ist jede Rechtsquelle, die von einem *Gesetzgeber* in formaler Art und Weise niedergelegt worden ist;
- **Richterrecht** ist die *Konkretisierung des Rechts* durch die *rechtsprechende Gewalt* eines Staates, also die *Anwendung rechtlicher Regelungen auf Einzelfälle*, so daß die Rechtsprechung Lücken im kodifizierten Recht schließt;
- **Gewohnheitsrecht** schließlich ist jede Rechtsquelle, über die keine formale, allgemein anerkannte schriftliche Aufzeichnung existiert, die aber dennoch verbindlich ist.

Während *zahlreiche*, zum Teil *hochkomplexe Einzelschriften* im Bereich des kodifizierten Rechts bestehen, und sich im Laufe der Jahre eine *geradezu unübersehbare Rechtsprechung* zu den kleinsten Details des Steuerrechts angesammelt hat, gibt es *kaum Gewohnheitsrecht* im deutschen Steuerrecht. Das mag am besonderen deutschen Gen der *Bürokratisierung* und *Überreglementierung* ebenso wie am staatlichen Motiv der immer weiter verschärften *Abzocke* liegen, hat seinen Grund aber ebenso im *Gleichheitsgrundsatz* des Art. 3 Abs. 1 GG, der seinen Ausfluß in §85 AO findet, wo gefordert wird, daß die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze *gleichmäßig festzusetzen und zu erheben* hätten, eine angesichts des so überbordend komplexen Steuerrechts keine kaum zu lösende Aufgabe.

Allerdings lassen sich einige wenige Beispiele für gewohnheitsrechtliche Regelungen auch im deutschen Steuerrecht finden, wenn man ein wenig sucht. So ist in

§238 HGB und §145 Abs. 1 AO vorgeschrieben, daß die Buchführung eines buchführungspflichtigen Unternehmers so beschaffen sein muß, daß sich ein „sachverständiger Dritter“ innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen können muß. Wie das aber auszusehen hat, steht nur unvollständig im Gesetz. So wird aber der „sachverständige Dritte“ zweifellos die Buchungsregeln mit „Soll“ und „Haben“ beherrschen. Damit ist aber indirekt gesagt, daß die Buchungssystematik, die Buchungssätze mit „Soll“ und „Haben“ verwendet, steuerwie handelsrechtlich vorgeschrieben ist, ohne aber explizit im Gesetz erwähnt zu werden - eine *gewohnheitsrechtliche Rechtsquelle*.

2.2. Die Hierarchie der Rechtsquellen

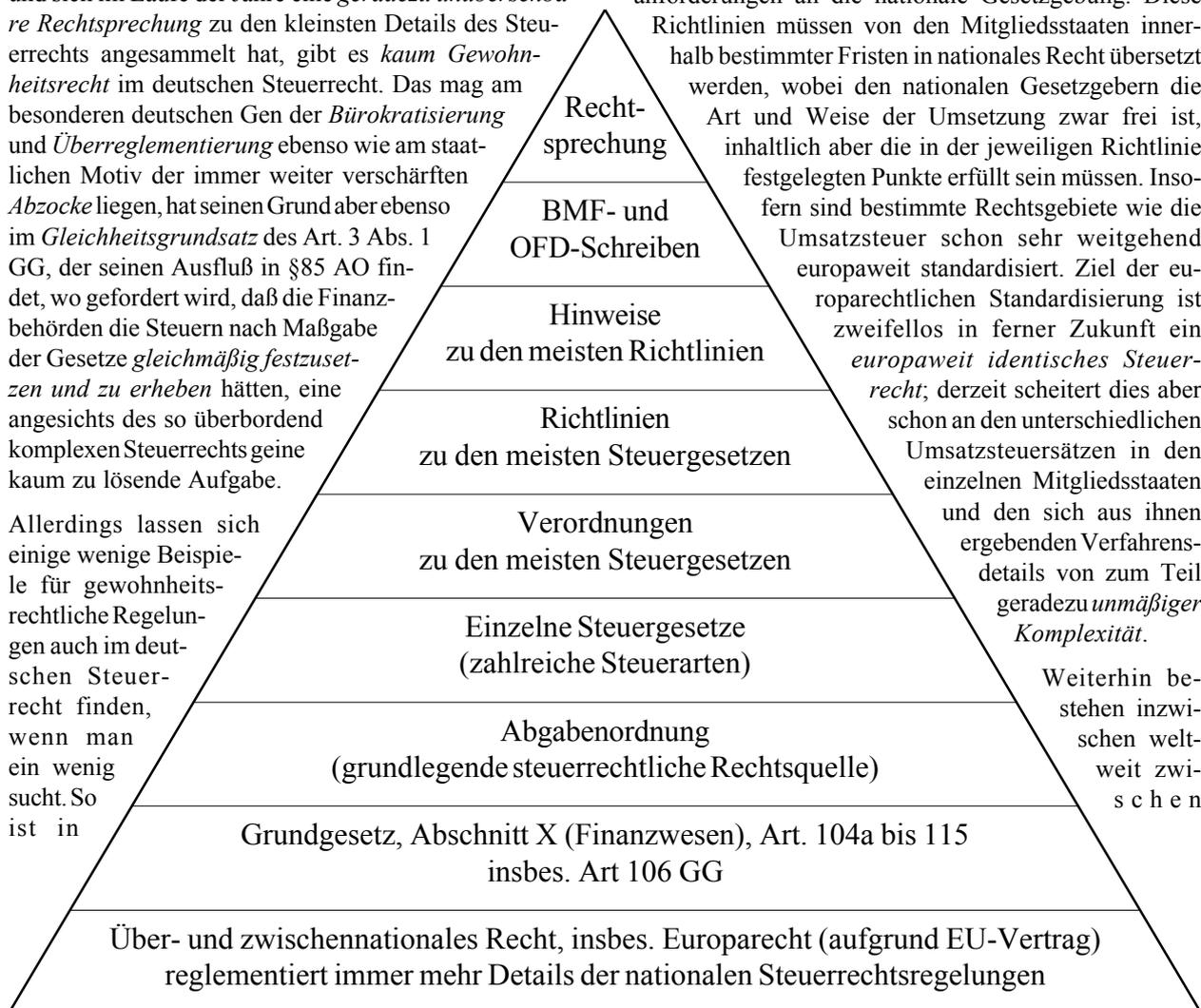
Ignoriert man das kaum relevante Gewohnheitsrecht, dann bleiben das kodifizierte- und das Richterrecht übrig, die in eine *Hierarchie* geordnet werden können.

2.2.1. Über- und zwischennationales Recht

Aufgrund *internationaler Verträge* und insbesondere dem *Vertrag über die Europäische Union* („EU-Vertrag“) werden zahlreiche nationale steuerliche Regelungen bestimmt.

Die *Europäische Union* erläßt *Richtlinien* mit Mindestanforderungen an die nationale Gesetzgebung. Diese Richtlinien müssen von den Mitgliedsstaaten innerhalb bestimmter Fristen in nationales Recht übersetzt werden, wobei den nationalen Gesetzgebern die Art und Weise der Umsetzung zwar frei ist, inhaltlich aber die in der jeweiligen Richtlinie festgelegten Punkte erfüllt sein müssen. Insofern sind bestimmte Rechtsgebiete wie die Umsatzsteuer schon sehr weitgehend europaweit standardisiert. Ziel der europarechtlichen Standardisierung ist zweifellos in ferner Zukunft ein *europaweit identisches Steuerrecht*; derzeit scheitert dies aber schon an den unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen in den einzelnen Mitgliedsstaaten und den sich aus ihnen ergebenden Verfahrensdetails von zum Teil geradezu *unmäßiger Komplexität*.

Weiterhin bestehen inzwischen weltweit zwischen



zahlreichen Staaten sogenannte *Doppelbesteuerungsabkommen*. Diese regeln die Verfahrensweise bei der Kollision unterschiedlicher Steuerrechte, also wenn ein Ausländer beispielsweise nach deutschem wie nach seinem nationalen Recht gleichermaßen Steuern zahlen müßte. Zumeist wird dann so verfahren, daß ein Staat die Steuer eines anderen Landes in irgendeiner Form anerkennt, um eine *Doppelbesteuerung* zu vermeiden. Diese Materie ist *noch komplexer* als das EU-Recht und umfaßt zusammen mit den jeweiligen zwischenstaatlichen Protokollen inzwischen *über 15.000 Druckseiten!*

2.2.2. Regelungen im Grundgesetz

Hinsichtlich des Grundgesetzes spricht man oft vom *Verfassungsrecht*, was mit Blick auf Art. 146 GG *natürlich falsch* ist, denn das Grundgesetz ist *keine Verfassung* im Sinne eines demokratischen Staatswesens. Dennoch reglementiert es *grundsätzliche steuerliche Regelungen* in Abschnitt X in den Artikeln 104a bis 115 („Finanzverfassung“), auf die wir uns in diesem Zusammenhang beschränken. Neben der grundsätzlichen Systematik der Steuern in Art. 106 GG regelt dieser Abschnitt des Grundgesetzes haushaltsrechtliche Details, die im Zusammenhang mit dem vorliegenden Skript wenig bedeutsam sind.

2.2.3. Nationale Steuergesetze

Das grundlegende steuerliche Regelwerk ist die Abgabenordnung (AO) von 1977, die alle grundsätzlichen Regelungen zum *Steuerschuldrecht*, zum *Steuerverfahren* und zur *Bestrafung von Steuerübertretungen* enthält. Bei der Klärung einer grundsätzlichen steuerlichen Frage empfiehlt es sich daher immer, die AO griffbereit zu haben. In einer Unzahl von Fällen sind insbesondere Verfahrensdetails zur Erreichung konkreter steuerlicher Einzelziele relevant, die sich sonst nicht erreichen ließen. So kann man etwa ein Verfahren gezielt mit Verfahrensdetails verzögern oder behindern, so daß die Erreichung eines Zieles, das aus den Steuergesetzen alleine kaum zu begründen wäre, erleichtert wird.

Einzelne Steuergesetze betreffen in der Regel jeweils *einzelne Steuerarten*, d.h., zu jeder Steuerart gibt es ein Steuergesetz. Zu den wichtigsten gehören das Einkommensteuergesetz (EStG), das Körperschaftsteuergesetz (KStG), das Bewertungsgesetz (BewG), das Umsatzsteuergesetz (UStG), das Gewerbesteuerengesetz (GewStG), das zu einem allgemeinen Gemeindefinanzierungssteuergesetz umstrukturiert werden soll, und eine Vielzahl weiterer Gesetze.

Die meisten Steuergesetze sind *Bundesgesetze*, d.h., sie gelten bundesweit, aber einige Regelungen sind auch *Ländergesetze*, die nur in jeweils einem Bundesland gelten. Ein gutes Beispiel hierfür sind die 16 Kirchensteuergesetze, die für jedes Bundesland einzeln die Höhe und Detailregelungen der Kirchensteuer *unterschiedlich* reglementieren. Dieser absurde Föderalismus, der in einer geradezu wahnwitzigen Bürokratie groteske Auswüchse findet, ist eine der Lasten, die Deutschland von den Alliierten Siegermächten nach dem 2. Weltkrieg in das

Grundgesetz geschrieben bekam, und die bis heute den Staat schwerfällig, teuer, langsam und unmäßig bürokratisch werden lassen.

2.2.4. Verordnungen

Während Gesetze im Rahmen eines parlamentarischen Verfahrens beschlossen und erlassen werden, sind Verordnungen Regelwerke, die die *Exekutive*, im Bereich des Steuerrechts in der Regel der *Finanzminister* erläßt. Sie unterliegen daher nicht der gleichen parlamentarischen Kontrolle, sind einfacher und schneller zu erlassen, dürfen aber das Gesetz nicht in seiner Substanz antasten, sondern nur *konkretisieren*. Zu den meisten Steuergesetzen existieren Verordnungen. Jedes Steuergesetz muß jeweils eine *Verordnungsermächtigung* erhalten, und ausschließlich aufgrund dieser Verordnungsermächtigung darf die ausführende Gewalt tätig werden.

Beispiel: Das Einkommensteuergesetz als vermutlich wichtigstes Steuergesetz enthält eine Vielzahl von Regelungen, die bereits *außerordentlich kompliziert*, aber dennoch *bei weitem nicht ausreichend* sind. Aus diesem Grund müssen Einzelfragen immer wieder neu, und immer mehr ins Detail geregelt werden. Um dies nicht jedes Mal durch ein langwieriges Gesetzgebungsverfahren erledigen zu müssen, enthält §51 EStG eine *Verordnungsermächtigung*, in der das Bundesfinanzministerium zum Erlaß von Verordnungen zu genau in §51 EStG umrissenen *Einzelfragen* ermächtigt wird. Aufgrund dieser Vorschrift sind u.a. die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDVO) und die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDVO) erlassen worden.

2.2.5. Richtlinien und Hinweise

Art 3 Abs. 1 GG fordert *Gleichheit vor dem Gesetz* und §85 AO eine *gleichmäßige Steuererhebung*. Während man sich über die grundsätzliche Erreichbarkeit dieses Zieles streiten kann, sind doch Richtlinien und Hinweise Mittel, diesem hohen Ziel näher zu kommen. Beide Regelungsquellen werden wie Verordnungen von der ausführenden Gewalt erlassen, aber nicht auf Minister-, sondern auf Behördenebene.

In den *Richtlinien* werden Details des Steuerverfahrens geregelt, die in den Gesetzen oder Verordnungen nicht festgelegt sind, und für eine Vielzahl von Steuerpflichtigen in gleicher Weise angewandt werden sollen; zu jedem Paragraphen des Hauptgesetzes existieren inzwischen zumeist mehrere Richtlinien, die ihrerseits wieder in Nummern geordnet sind. Die *Hinweise* enthalten weitergehende Informationen, insbesondere *Verweise auf andere Rechtsquellen*.

Beispiel: In den §§7ff EStG sind zum Teil hochgradig komplexe Regelungen über die *Abschreibung* gegeben. Hierzu besteht *keine Verordnungsermächtigung*. Alleine zu §7 EStG selbst gibt es aber mehrere Richtlinien (nämlich R 71. bis R 7.5 EStR); ebenso haben zu allen anderen §§ jeweils ihre Richtlinien. Während dann das Gesetz nur anordnet, *daß* und in welcher *grundsätzlichen Höhe* abgeschrieben werden muß, regeln die Richtlinien beispielsweise, daß die Abschreibung zu beginnen hat,

wenn ein Wirtschaftsgut *angeschafft* oder *hergestellt* wird (R 7.4 Abs. 1 Satz 1 EStR). Bei beweglichen Wirtschaftsgütern, die bis einschließlich 2003 in der *ersten Hälfte* des Jahres angeschafft oder hergestellt wurden, war es sogar nicht einmal zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige für dieses Jahr die volle Jahresabschreibung beansprucht, bei *Anschaffung* oder *Herstellung* beweglicher Wirtschaftsgüter in der *zweiten Hälfte* des Jahres aber noch die halbe Abschreibung dieses Jahres in Anspruch nahm (R 7.4 Abs. 2 Satz 3 EStR). Insbesondere diese Regelung *konkretisierte* das Gesetz ganz erheblich, ohne aber in seine Substanz einzugreifen – ab 2004 ist hingegen stets *genau nach Anschaffungszeitpunkt* abzuschreiben, also der jeweilige Anteil des Jahres, auf den die Abschreibung entfällt, *zu berechnen*. Diese Regelung wird noch weiter konkretisiert in H 43, 44 EStH, wo zu *Einzelfällen* der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abschreibung Stellung genommen und auf andere Rechtsnormen verwiesen wird. Solche Hinweise entstehen oft aus *einzelnen Steuerverfahren* und werden von den Behörden *verallgemeinert*.

Richtlinien, Hinweise und Verordnungen haben ähnliche Aufgaben und sind manchmal *schwer systematisch gegeneinander abzugrenzen*. Während man diesem System aber zugegebenermaßen vorwerfen kann, hochgradig komplex und unübersichtlich zu sein, so hilft es doch, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufrecht zu erhalten.

2.2.6. BMF-Schreiben und OFD-Verfügungen

Schließlich existieren zu einer ebenfalls großen Vielzahl von Einzelfragen *Schreiben des Bundesfinanzministers* und *Verfügungen der Oberfinanzdirektionen der Länder*, die faktisch eine *richtlinienähnliche Wirkung* haben. Die Hinweise im Steuerrecht verweisen oft auf diese Rechtsquellen. Insbesondere BMF-Schreiben haben oft „nur“ *erläuternden Charakter* und legen Rechenschemata oder Verfahrensdetails fest.

Beispiel: Das Thema Leasing ist bis heute *praktisch unregelt*. Es bestehen keine Gesetzesvorschriften und keine Richtlinien oder Hinweise zu diesem Thema. Man ist daher gezwungen, auf das BMF-Schreiben vom 21.03.1972, F/IV B 2 – S 2170 – 11/72, BStBl I S. 188 mit dem Titel „Ertragsteuerliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter“, den sogenannten *Immobilien-Leasingerlaß*, und das BMF-Schreiben vom 19.04.1971, IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl I 1971, 264 mit dem Titel „Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter“, den sogenannten *Mobilien-Leasingerlaß*, zurückzugreifen. Daß es der Gesetzgeber in über 30 Jahren nicht geschafft hat, eine so häufige und wichtige Vertragsart wie den Leasingvertrag endlich einheitlich auf Gesetzesebene zu regeln, kann als Armutszeugnis gewertet werden, ist aber leider nicht zu ändern.

2.2.7. Richterrecht

Selbst dies *reicht noch nicht*. Vielfach entstehen über steuerliche Einzelfragen Streitigkeiten, die zunächst in

einem Vorverfahren vor den Finanzbehörden selbst entschieden werden, nämlich im sogenannten *Rechtsbehelfsverfahren*. Man unterscheidet hier den *Einspruch* und die *Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand*. Regelungsquelle sind die §§347-367 AO. Hauptgedanke ist, daß manche Probleme sich lösen lassen, indem sich das Finanzamt den Fall erneut ansieht. Dieses Vorverfahren ist zudem *kostenfrei*.

Kommt es im Vorverfahren nicht zu einer Einigung, steht der Weg vor den Gerichten offen. Man unterscheidet hier zunächst die *Anfechtungsklage*, die *Verpflichtungsklage*, die *Sprungklage* und die *Untätigkeitsklage* im sogenannten ersten Rechtszug vor den zuständigen Finanzgerichten. Stellt das Ergebnis eines solchen Verfahrens den Kläger (oder den Fiskus) nicht zufrieden, so kann vor dem Bundesfinanzhof im Wege der *Revision* weiterverhandelt werden. Schließlich finden sich manche steuerliche Klagen am Ende vor dem *Bundesverfassungsgericht* in Karlsruhe wieder.

Die Entscheidungen der Richter regeln zunächst nur die Rechtsverhältnisse *einzelner Fälle*. Sie klären damit *Einzelfragen*. Ist eine Einzelfrage aber von grundsätzlicher Bedeutung, insbesondere nämlich dann, wenn eine grundgesetzliche Norm angewandt werden soll (oder ihre Verletzung von einer Prozeßpartei argumentiert wird), kann das Urteil *Grundsatzwirkung* entfalten. Dies bedeutet, daß das eigentlich in einem Einzelfall gefällte Urteil die spätere rechtsprechung *bindet*. Es kann sogar sein, daß das Verfassungsgericht den Gesetzgeber zum Erlaß oder zur Abschaffung gesetzlicher Regelungen verpflichtet. Auf diese Art ist im Laufe der Jahre eine Unzahl von Urteilen erlassen worden, die teilweise generelle Bedeutung erlangt haben, teilweise aber auch nur auf Einzelfälle beschränkt blieben.

2.3. Umgang mit steuerlichen Rechtsquellen

Soll ein steuerrechtliches Problem geklärt werden, so empfiehlt sich die folgende *Reihenfolge* bei der Konsultation der zur Verfügung stehenden Rechtsquellen:

1. Prüfen der anwendbaren *Steuergesetze*;
2. Bei Verfahrensfragen *zusätzlich* in der *Abgabenordnung* nach Rechtsnormen suchen;
3. Nach einer *Verordnung* zu den gefundenen Rechtsnormen suchen und, falls eine vorhanden ist, dort nach anwendbaren Regelungen nachsehen;
4. Die zu den gefundenen Gesetzes- und Ordnungsparagraphen möglicherweise vorhandenen *Richtlinien*, *Hinweise* und *BMF-Schreiben* sowie *OFD-Verfügungen* überprüfen und dabei auch die in den Hinweisen möglicherweise genannten weiteren Rechtsquellen aufsuchen;
5. Schließlich in einer Rechtsprechungsdatenbank nach früheren Urteilen zu ähnlichen Sachverhalten forschen. Wird in einer Argumentation mit dem Finanzamt auf Urteile, so hilft dies oft weiter, einen eigenen Rechtsstandpunkt durchzusetzen;

6. In manchen Fällen ist schließlich das Europarecht zu prüfen, das sich sogar in direktem Gegensatz zum nationalen Recht befinden kann, was die Rechtssicherheit nicht gerade erhöht.

Besonders die Widersprüche zwischen Europarecht und nationalen Vorschriften können problematisch sein, schon alleine deshalb, weil die EU-Richtlinie (im Gegensatz zu einer EU-Verordnung) nur auf die *Regierung* eines Mitgliedsstaates (und nicht den einzelnen Rechtsteilnehmer) wirkt, also den nationalen Gesetzgeber verpflichtet, und daher oft *schlecht greifbar* ist.

Beispiel: In §4 UStG sind die steuerfreien Umsätze aufgezählt, darunter in Nr. 21 auch zahlreiche Umsätze von Lehrern und Schulen. Der Autor selbst hat von diesen Umsätzen vielfach profitiert. Die Regelung der Nr. 21 wurde ab 1999 durch die damalige rot-grüne Regierung noch erweitert, d.h., weitere Umsätze wurden in die

Umsatzsteuerfreiheit *einbezogen*. Dennoch kann man sich nicht auf den Bestand dieser Vorschrift verlassen, weil die europarechtlichen Regelungen zur Umsatzsteuerpflicht eigentlich gar keine Umsatzsteuerbefreiung bei Lehrtätigkeit zulassen - nur hat der deutsche Gesetzgeber die entsprechende Richtlinie der Europäischen Union *nicht vollständig umgesetzt*. Dies bedeutet, daß

1. die Rechtsprechung sich am Europa- eher als am nationalen Recht orientieren und einen Lehrer oder eine Schule *zur Umsatzsteuerpflicht verurteilen* könnte oder
2. der Gesetzgeber jederzeit die fragliche Vorschrift *abschaffen* oder *modifizieren* könnte.

Der Leser versteht jetzt möglicherweise, weshalb das deutsche Steuerrecht als so kompliziert und unübersichtlich gilt.

3. Systematisierung der Steuern

Man kann die Steuern auf verschiedene Art *einteilen* und *systematisieren*. Diese Einteilungen legen zum Teil *gesetzliche Regelungen* (insbesondere aus dem Grundgesetz), zum Teil auch *Sachkriterien* zugrunde und helfen bei einem grundlegenden Verständnis des Steuerrechts.

3.1. Einteilung nach Art. 106 GG

Art. 106 GG regelt die sogenannte *Ertragshoheit*. Hierunter versteht man, welcher öffentlich-rechtlichen Körperschaft welche Steuer in welchem Maße zufließt. Gäbe es nur einen zentralen Staat, der - etwa nach preußischem Vorbild - alles durch eine einzige zentrale Instanz entscheiden ließe, bräuchte man keine Regelung der Ertragshoheit. Da die Siegermächte uns aber den *komplizierten* und bisweilen *absurden Föderalismus* aufgezwungen haben, muß das Grundgesetz bis ins Detail regeln, wer wie viel von welcher Steuer zu bekommen hat.

3.1.1. Bundessteuern

Dies sind Steuern, deren Aufkommen dem Bund zusteht. Art. 106 Abs. 1 definiert als Bundessteuern:

- die Zölle,
- einige Verbrauchsteuern,
- die Straßengüterverkehrssteuer und ab Juli 2009 die Kfz-Steuer sowie andere Steuern auf Verkehrsmittel,
- die Kapitalverkehrssteuern und die Versicherungssteuer,
- die einmaligen Vermögensabgaben und die zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichs-abgaben,
- die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer (Solidaritätszuschlag) und zur Körperschaftsteuer,
- Alle EU-Steuern.

3.1.2. Ländersteuern

Diese Steuern stehen nach Art. 106 Abs. 2 GG den Ländern zu, d.h., die Länder erhalten das Aufkommen aus diesen Steuern:

- die Vermögensteuer, die allerdings ebenfalls inzwischen abgeschafft ist,
- die Erbschaftsteuer,
- bis Juni 2009 die Kraftfahrzeugsteuer,
- einige Verkehrssteuern,
- die Biersteuer,
- die Abgabe von Spielbanken.

3.1.3. Gemeinschaftssteuern

Dieses System wäre noch einfach, würde Art. 106 Abs. 3 nicht festlegen, daß das Aufkommen der

- der Einkommensteuer,
- der Körperschaftsteuer und
- der Umsatzsteuer

dem Bund und den Ländern *gemeinschaftlich* zusteht. Diese Steuern sind daher sogenannte *Gemeinschaftssteuern*. Während Bund und Länder an Körperschafts- und Einkommensteuer zu jeweils gleichen Teilen beteiligt sind (Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG), muß die Höhe der

Beteiligung des Bundes und der Länder an der Umsatzsteuer durch ein *zustimmungsbedürftiges Bundesgesetz* jeweils neu geregelt werden. Dieses Gesetz ist bei den jährlichen Steuerreformrunden jeweils *Gegenstand intensiver Zankereien*. Art. 106 Abs. 3 GG ordnet aber an, daß bei dieser Verteilungsdebatte von den folgenden Grundsätzen auszugehen sei:

1. Im Rahmen der laufenden Einnahmen haben der Bund und die Länder gleichmäßig *Anspruch auf Deckung ihrer notwendigen Ausgaben*, wobei der Umfang der Ausgaben unter Berücksichtigung einer *mehrwährigen Finanzplanung* zu ermitteln sei, und
2. die Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder sind so aufeinander abzustimmen, daß ein *billiger Ausgleich* erzielt, eine *Überbelastung der Steuerpflichtigen* vermieden und die *Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet* gewahrt wird.

Freilich wären die aus diesen schwammigen Regeln resultierenden Streitereien und Auseinandersetzungen *insgesamt entbehrlich*, litten wir nicht unter dem in dieser Hinsicht *unerträglichen Föderalismus*.

Zudem steht den Ländern seit 1996 ein Anteil an den Steuern des Bundes zur *Finanzierung des öffentlichen Personennahverkehrs* zu (Art. 106a GG). Weshalb man hierzu nicht einfach die Verteilungsschlüssel der Gemeinschaftssteuern verändert hat, ist jedoch nicht einsichtig, zumal die vorstehend aufgeführten Regelungen des Art. 106 Abs. 2 GG doch eigentlich ausreichend gewesen wären.

3.1.4. Der Länderfinanzausgleich

Das Aufkommen der Ländersteuern, und der Länderanteil an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, stehen den Ländern insoweit zu, als die jeweiligen Steuern auf ihrem Gebiet erwirtschaftet werden. Diese Regelung sieht zunächst nach einem *fairen Wettbewerb der Länder* aus, d.h., die Länder, deren Steueraufkommen sinkt, sollten durch entsprechende stimulierende Maßnahmen versuchen, die Wirtschaft auf ihrem Gebiet wieder in Schwung zu bringen, um das Steueraufkommen wieder zu erhöhen.

Leider hat der Gesetzgeber sich jedoch den sogenannten *Länderfinanzausgleich* ausgedacht, der alle wettbewerblichen Elemente im Verhältnis zwischen den Ländern *ausschaltet*. Durch den Länderfinanzausgleich nach Art. 107 GG wird die unterschiedliche Finanzkraft der Länder untereinander *ausgeglichen*. Dies heißt, daß Länder mit hohem Steueraufkommen den Ländern, die ein geringes Steueraufkommen haben, Transferzahlungen leisten müssen. Kein Land hat damit noch einen Anreiz, durch wirtschaftsfördernde Maßnahmen das Steueraufkommen zu erhöhen.

Zudem ist der Länderfinanzausgleich regelmäßig Gegenstand geradezu *bühnenfähiger Streitigkeiten* zwischen dem Bund und den einzelnen Ländern, denn Art. 107 Abs. 1 Satz 2 GG fordert, daß der Länderfinanzausgleich durch ein *zustimmungsbedürftiges Bundesgesetz* zu regeln sei, was jedoch wegen des Interessengegensatzes zwischen Bundestag und Bundesrat *ausgesprochen schwierig* ist.

3.1.5. Gemeindesteuern

Der Staat besteht neben dem Bund und den Ländern auch noch aus den *Gemeinden*. Diese erhalten zunächst die *örtlichen Verbrauchssteuern* (Art. 106 Abs. 6 GG). Hierzu zählen insbesondere auch die *Grund- und die Gewerbesteuer*, deren Höhe die Gemeinden autonom festlegen dürfen, so daß es „teure“ und „billige“ Standorte gibt.

Weiterhin erhalten die Gemeinden einen *Anteil des Einkommensteueraufkommens* (Art. 106 Abs. 5 GG), und seit 1998 auch einen *Anteil an der Umsatzsteuer* (Art. 106 Abs. 5a GG), wobei die Höhe dieser Anteile wiederum bundesgesetzlich mit zumeist *heftigem Parteiengänk* festgelegt wird.

Schließlich müssen auch die *Länder* noch einen bestimmten Anteil ihres Steueraufkommens *an die Gemeinden abgeben* (Art. 106 Abs. 7 GG), was die Sache weiter verkompliziert.

Man kann also folgende *Finanzquellen der Gemeinden* zusammenfassen:

- Originäre örtliche *Verbrauchssteuern* (Abs. 6), insbesondere Grund- und Gewerbesteuer;
- Anteile des Aufkommens der *Einkommensteuer* (Abs. 5),
- Seit 998 zusätzlich Anteile des Aufkommens der *Umsatzsteuer* (Abs. 5a),
- Anteile des *Steueraufkommens der Länder* (Abs. 7).

Das ganze Regelwerk macht einen *außerordentlich ungeplanten und chaotischen Eindruck*. Eine zentrale Systematik der Steuerzuweisungen *fehlt*. Aus tagespolitischen Zwängen abgeleitete unsystematische Detailkorrekturen haben das Gesetz zunehmend *unübersichtlich* und *unordentlich* werden lassen. Eine *Totalreform der Steuerhoheit*, und möglichst eine *gleichzeitige Abschaffung des Föderalismus*, der die ganze absurde Übung obsolet werden lassen würde, ist überfällig, aber leider nicht in Sicht. Art. 106 GG ist damit ein Denkmal des sogenannten „*Durchwurstelns*“, das Charles Lindblom schon Ende der 50er Jahre als *typische Verhaltensweise der Verwaltungen* definiert hat.

3.2. Einteilung nach dem Steuergegenstand

Hier wird eher untersucht, welcher Tatbestand besteuert wird:

- *Einkommensteuern* besteuern die Einkommensquelle, etwa die Lohn- und die Einkommenssteuer,
- *Ertragssteuern* besteuern bereits den einen Ertrag vermittelnden Sachverhalt, bevor also ein Einkommen entsteht, etwa die Gewerbesteuer,
- *Substanzsteuern* besteuern einen Bestand an Vermögen oder sonstigen Werten, etwa die Grundsteuer oder die Vermögensteuer,
- *Verbrauchssteuern* erfassen den Verbrauch an einem Gut, etwa die Ökosteuer oder auch die Umsatzsteuer, und *verknappen* damit den Verbrauch.

Im Zusammenhang mit dieser Unterteilung wurde insbesondere vorgeschlagen, die Besteuerung juristischer

Personen (wie etwa der Kapitalgesellschaften) *generell abzuschaffen*, weil diese ja kein „Einkommen“ im eigentlichen Sinne haben, sondern den in ihren Organisationen beschäftigten Arbeitnehmern ein Einkommen verschaffen, welches dann der Besteuerung unterliegt. Diese Abschaffung ist teilweise Realität: staatliche Stellen, die auch juristische Personen sind, zahlen in der Regel keine Steuer, sie sind selbst von Steuern wie der Mineralöl- und der Kfz-Steuer befreit. Nur die Steuerfreiheit nicht-staatlicher juristischer Personen wird möglicherweise *niemals* kommen.

3.3. Einteilung nach der Bemessungsgrundlage

Diese Systematisierung unterscheidet nach der einer Steuer zugrundeliegenden Bemessungsgrundlagen:

- *Subjektsteuern* besteuern die persönlichen Lebensverhältnisse einer Person, wie etwa die Einkommens- oder die Körperschaftsteuer, wobei eine juristische wie eine natürliche Person gemeint sein kann, und
- *Objektsteuern* erfassen gewinnbringende Objekte, also Sachen, wie es etwa bei der Grund- oder der Gewerbesteuer der Fall ist.

Diese Unterteilung erfaßt jedoch die Umsatzsteuer nicht, weil sie einer Person (dem Steuerpflichtigen) wie auch einer Sache (einer unternehmerischen Leistung) zuzuordnen ist.

3.4. Einteilung nach der Steuerträgerschaft

Diese Unterteilung differenziert nach *Steuerträger* und *Steuerschuldner*. Steuerträger ist, wer eine Steuer letztlich zu tragen hat, und Steuerschuldner ist, wer die Steuer an den Fiskus zahlen muß.

- *Direkte Steuern* sind solche, bei denen der Steuerträger, der die Steuer letztlich aufbringen muß, und der Steuerschuldner, der sie an das Finanzamt schuldet, dieselbe Person sind, wie etwa bei der Einkommensteuer,
- *Indirekte Steuern* sind solche, bei denen der Steuerträger und der Steuerschuldner verschiedene Personen sind, etwa bei der Umsatzsteuer, der Mineralölsteuer oder der Ökosteuer. Diese werden zwar beim Kauf eines Gutes vom Verbraucher gezahlt, aber vom Verkäufer an das Finanzamt weitergeleitet.

Obwohl die *Lohnsteuer* im Einkommensteuergesetz geregelt ist, und der Arbeitnehmer als Schuldner der Lohnsteuer gilt, ist sie doch eine indirekte Steuer, da der Arbeitgeber normalerweise diese Steuer im „Auftrag“ des Arbeitnehmers diesem abzieht und an das Finanzamt abführt.

Nach dem Autobahnmautgesetz schulden die Maut der Fahrzeughalter, der Unternehmer und der Fahrer (!) gesamtschuldnersich (!!). Das heißt, daß es vorkommen kann, daß ein Fahrer die Maut für seinen in Insolvenz gegangenen Arbeitgeber zahlen muß, weil er selbst auch Schuldner ist. Er könnte sich dann zwar den gezahlten Geldbetrag von seinem Arbeitgeber zurückholen, aber das ist bei Insolvenz in der Regel wenig erfolgverspre-

chend. Die Maut nimmt damit eine Zwitterstellung zwischen direkter und indirekter Steuer ein.

Direkte Steuern haben aus Sicht des Staates den Vorteil, *schwerer hinterziehbar* zu sein. Sie sind *sicherer*. Während beispielsweise ein Einkommensteuerepflichtiger relativ leicht relevante Sachverhalte verschweigen und damit Steuern hinterziehen kann, hat ein Nichtunternehmer kaum eine Chance, die Umsatzsteuer zu hinterziehen. Es wundert daher nicht, daß die indirekten Steuern schneller steigen als die direkten Steuern, und in den letzten Jahren nur indirekte Steuern (Ökosteuern, Stromsteuer) neu geschaffen, direkte Steuern aber gesenkt (Einkommensteuer) oder gar abgeschafft (Wechselsteuer, Vermögenssteuer) wurden.

3.5. Einteilung nach Zweckbezug

Diese Einteilung wurde schon vor vielen Jahren vom Steuerrechtler *Klaus Tipke* vorgeschlagen und stellt auf den *Sinn* einer Steuer ab. Tipke unterteilt in

- *Steuern auf das Einkommen*, die sich an der wirtschaftlichen Leistung des Steuerpflichtigen orientieren, wie etwa die Einkommens- und die Lohnsteuer, und
- *Steuern auf die Einkommensverwendung*, die sich weiter unterteilen lassen in *Rechtsverkehrssteuern* wie die Umsatzsteuer, die Grunderwerbsteuer oder die Versicherungssteuer und *Verbrauchssteuern* wie die Mineralöl- oder die Ökosteuern.

Die Einteilung nach Tipke hätte das Potential, Grundlage einer radikalen Vereinfachung und Neugestaltung des Steuerrechts zu sein, aber das ist leider nicht in Sicht. Im Gegenteil...

3.6. Steuer und Quasi-Steuer

Oben haben wir nach §3 AO eine Steuer 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. Dieser Steuerbegriff wird in der letzten Zeit durch die Einführung eines neuen, steuerähnlichen Instruments der Abschöpfung *erweitert*.

Quasi-Steuern sind *steuerähnliche Abgaben*, die i.d.R. zur Erzielung von Einnahmen oder zur *politischen Lenkung* von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen allen aufgelegt werden, auf die ein bestimmter Sachverhalt zutrifft, und die keine direkte Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt (vgl. analog §3 AO), die aber *nicht im Steuerrecht geregelt* oder durch dieses vorgeschrieben wäre. Typisch für Quasi-Steuern ist, *nicht als Durchlaufposten oder Kostensteuern in der unternehmerischen Rechnungslegung zu erscheinen*, sondern als „normale“ *Kostenart*, u.U. sogar als *Einzelkosten*.

3.6.1. Handel mit Emissionsrechten

Bekanntestes Beispiel einer Quasi-Steuer ist der ab 2005 zwangsweise eingeführte *Handel mit Emissionsrechten*,

bei dem zur Abgabe von CO₂ an die Luft ein „Zertifikat“ gekauft werden muß, das durch die Abgabe des angeblich klimaschädlichen Gases „verbraucht“ wird.

Da in diesem Fall

- keine echte Knappheit vorliegt, sondern Verknappung aus Gründen der politischen Steuerung jederzeit durch Neufestsetzung der Maximalzahl der gehandelten Zertifikate *erzeugt* werden kann und folglich
- der Marktwert der Zertifikate *kein wirklicher Marktwert* ist, sondern *wie ein Steuersatz einer Lenkung durch die Politik unterliegt*,
- und zudem das Zertifikat *kein Produktionsfaktor* ist, also *nicht zur Erstellung einer unternehmerischen Leistung erforderlich* ist sondern sein Kauf *erzwingen* wird,

besteht in diesem Fall *kein Markt im eigentlichen Sinne*, sondern eine *administrative Zwangsbelastung* der Unternehmen mit *Steuercharakter*, die gleichwohl nicht in einem Steuergesetz geregelt ist.

Systematisch neu ist auch, daß die Quasi-Steuer eine Art handelbare Steuer ist, denn die Abgaben werden in *Wertpapieren*, den sogenannten „Treibhausgasemissionsberechtigungen“ *verbrieft* und können dann auf einem Markt *gehandelt* werden.

Problematisch ist die Quasi-Steuer nicht nur, weil der Staat offensichtlich versucht, aus dem traditionellen Steuerrecht mit alle seinen Verpflichtungen dem Steuerpflichtigen gegenüber zu „flüchten“, sondern insbesondere auch, weil hier ein neues *Derivatgeschäft* installiert wird, was die bekannten *Systemgefahren eines internationalen Finanzzusammenbruchs* mit sich bringt. Zudem kommt, daß durch den Nichtmarktcharakter des Zertifikatehandels und die jederzeitige Verknappungsoption durch Beschränkung eines Maximalwertes Pseudo-Werte durch administrativen Beschluß gefaßt werden, also der Begriff der Wertschöpfung pervertiert wird. Was für praktische Folgen das hat konnte man Anfang 2001 bei der durch jahrzehntelang verfehlte Energiepolitik verursachten *Energiekrise in Kalifornien* sehen: als Energiequoten an die Industrie ausgegeben wurden wie einst Lebensmittelkarten in der Nachkriegszeit, wurde prompt die Produktion eingestellt und ein *schwunghafter Handel mit solchen Zuteilungen* betrieben.

3.6.2. Die Straßenbenutzungsmaut

Ein weiterer Fall einer Quasi-Steuer wäre die *Autobahnmaut*, die zunächst für schwere Nutzfahrzeuge eingeführt wurde, und - möglicherweise ab ca. 2008 nach Fertigstellung des europäischen Satellitennavigationssystems „Galileo“ - auf alle Fahrzeuge und alle Straßen unabhängig vom militärischen GPS ausgedehnt werden soll. Auch in diesem Fall liegt keine Steuer im eigentlichen Sinne vor, weil die Maut die Gegenleistung zur Benutzung einer Straße ist. Allerdings ist die ordnungspolitische Legitimation dieser neuen Abgabe höchst fraglich, denn der Autofahrer hat durch Kfz- und Mineralölsteuer das Straßennetz bereits *mehrfach bezahlt*.

Da die Maut, ähnlich wie die Kostensteuern, vom Unternehmer weitergegeben, d.h., auf die Preise aufgeschlagen wird, handelt es sich ebenfalls um eine *steuerähnliche Abgabe*; zudem sind Konstruktionen wie die *Verbriefung der Maut in Wertpapieren* und deren Handel auf einem Markt denkbar. Insgesamt steht bei der Maut eindeutig das *Einnahmeerzielungsmotiv im Vordergrund*. Würden

Straßen nur noch privat betrieben, und Mautgebühren von konkurrierenden Unternehmern betrieben, die durch Konkurrenz an übermäßiger „Abzocke“ gehindert würden, und würde ferner die Kfz- und die Mineralölsteuer *ersatzlos abgeschafft*, dann würde sich die Maut in eine echte Benutzungsgebühr wandeln und ihren steuerähnlichen Charakter verlieren; dies ist jedoch leider nicht in Sicht.

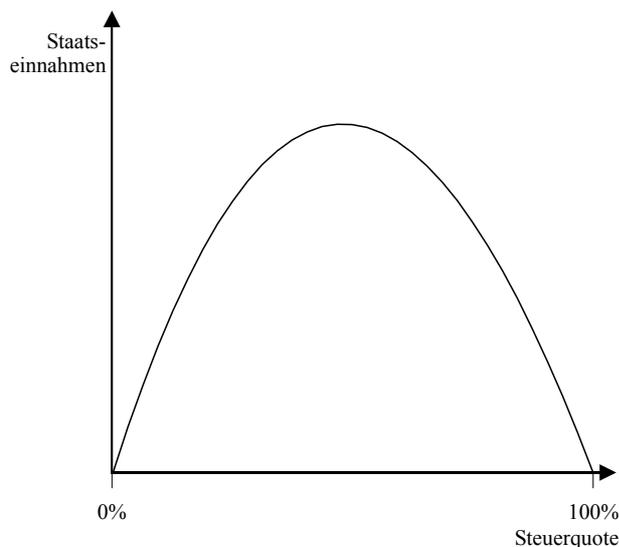
4. Gesamtwirtschaftliche Grundgedanken zur Steuerpolitik

Der deutschstämmige Wirtschaftsprofessor *Arthur B. Laffer*, einst ein wirtschaftspolitischer Berater von President Ronald Reagan, ist Gründer und Vorsitzender von Laffer Associates, einer Wirtschaftsberatungsfirma in San Diego, California. Auf ihn geht die berühmte *Laffer-Kurve* zurück, die dieser Abschnitt erläutert und in ihrer gesamtwirtschaftlichen Bedeutung für Deutschland darstellt.

4.1. Der Grundzusammenhang zwischen Steuern und Staatseinnahmen

Laffer untersuchte den *Zusammenhang zwischen volkswirtschaftlicher Steuerquote und Staatseinnahmen*.

Die sog. *Steuerquote* (oder „Staatsquote“) ist dabei die gesamtwirtschaftliche Nettoübertragung an den Staat, also der *Anteil des Bruttosozialproduktes*, der im Wege von Steuern und Abgaben *dem Staat zufließt*. Obwohl unschwer gezeigt werden kann, daß dieser Wert bezogen auf eine einzelne Person leicht 75% erreicht, wenn diese Person abhängig beschäftigt ist, geht es in diesem Zusammenhang doch nur um die gesamtwirtschaftliche Steuerquote:

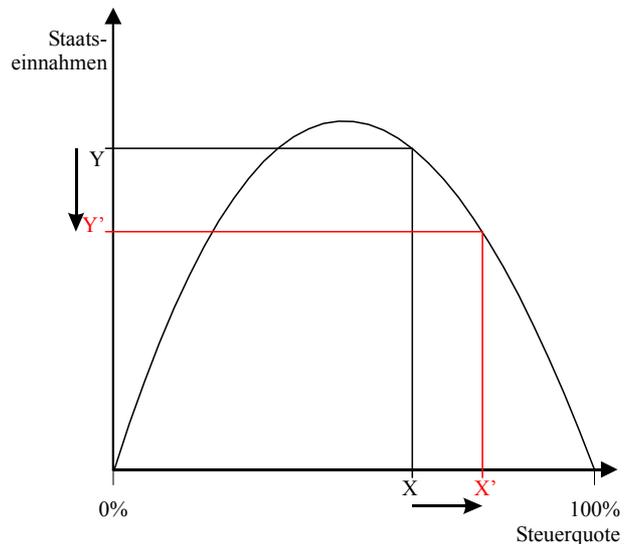


Laffer, ein Gründungsmitglied des Economic Policy Advisory Board, argumentiert nun, daß der Staat *überhaupt keine Steuern* einnehmen wird, wenn er keine Steuern erhebt (linkes Ende der Kurve), aber *auch keine Einnahmen* haben würde, wenn die Steuerquote 100% beträgt, also jeder sein gesamtes Einkommen sofort an den Fiskus überweisen muß - weil dann nämlich niemand mehr arbeiten würde. Zwischen diesen beiden (theoretischen) Endpunkten erhebt sich eine *gewölbte Kurve der Staatseinnahmen in Abhängigkeit von der Steuerquote*. Diese Erkenntnis scheint simpel zu sein, ist aber immerhin einen Nobelpreis für Wirtschaftswissenschaften wert gewesen.

Interessant ist nun aber zu untersuchen, was die Politik aus dieser Gesetzmäßigkeit machen kann:

4.2. Was passiert bei einer Steuererhöhung?

Die Laffer-Kurve besitzt ein *Maximum*, das aus Sicht des Staates natürlich ein *Optimum*, nämlich ein *Einnahmefoptimum* ist. Die Steuerpolitik müßte zum Stopfen der Löcher in öffentlichen Haushalten eigentlich bestrebt sein, *dieses Maximum anzupeilen*, also die Nettoübertragung an den Staat so einzurichten, daß der Staat die *höchsten Einnahmen* erzielt. Anscheinend ist man zu dieser offenbar einfachen Erkenntnis aber nicht in der Lage:



Argumentiert man nämlich, daß in Deutschland die Steuern *schon jetzt relativ hoch* sind, so kann man auch der Ansicht sein, daß wir uns bereits in der rechten Hälfte der Kurve befinden. In diesem Fall hat eine Steuererhöhung aber fatale Auswirkungen: Sie führt nämlich zu einem *Rückgang der Staatseinnahmen*.

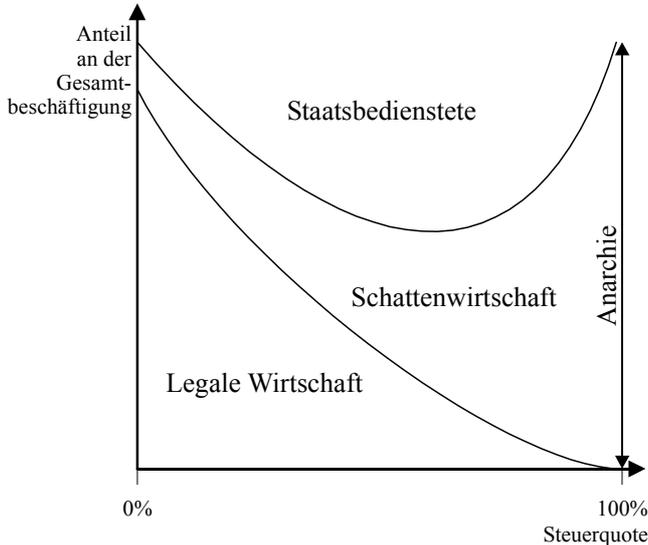
Dies ist möglicherweise in zahlreichen Ländern so, was bedeutet, daß nicht etwa Steuererhöhungen, sondern *Steuersenkungen* ein wirksames Rezept zur Gesundung der Staatshaushalte wären. In der Tat hat Laffer das auch vielfach gefordert, was ihm auch den Beinamen „Vater der angebotsorientierten Ökonomie“ eingetragen hat. Aber rezipiert man solche Ideen auch in Berlin?

Immerhin hat man offenbar eingesehen, daß der hier geschilderte Zusammenhang bei indirekten Steuern *weniger scharf ausgeprägt* oder durch eine Zeitverzögerung „abgemildert“ wird - wegen der niedrigeren *Elastizität* der Nachfrage nach mit indirekten Steuern belasteten Gütern. Das ist der Grund, weshalb direkte Steuern wie die Einkommensteuer zwar eher sinken, die indirekten Steuern aber *eher steigen*, insbesondere die *Mineralölsteuer* oder die indirekte Besteuerung elektrischer Energie durch *planwirtschaftliche Zwangsmaßnahmen*. Ganz offensichtlich hat man es also doch nicht begriffen und versucht weiter, durch höhere Steuern noch tiefer in des Bürgers Taschen zu fassen - der Weg in die Kleptokratie, die Herrschaft der Diebe, ist vorgezeichnet.

Leider ist dies aber noch nicht alles, denn ein weiterer, unter Umständen noch viel fatalerer Zusammenhang, sollte betrachtet werden.

4.3. Steuerpolitik und Arbeitsmarkt

Setzt man die Staatsquote mit der volkswirtschaftlichen Beschäftigung in Beziehung, so kommt man zu einer interessanten *Fortsetzung* der Laffer-Kurve, die *P.M. Gutman* vorgeschlagen hat: Welche Einflüsse haben Steuersätze auf den *Arbeitsmarkt*?



Würden keine Steuern erhoben, so nähme der Staat zwar kein Geld ein, aber es herrschte eine *viel höhere Beschäftigung* - jedoch nur im Rahmen der Privatwirtschaft. Ohne Einkünfte könnte der Staat nämlich keine Bediensteten bezahlen. Je höher nun die Staatsquote steigt, desto

größer wird der Anteil der vom Staat getragenen (und finanzierbaren) Bediensteten - aber nur bis zu dem Punkt da die Staatseinnahmen infolge von Steuererhöhungen wieder zurückgehen und der Staat seine Personaldecke wieder reduzieren muß. Gleichzeitig sinkt aber der Anteil der legal Beschäftigten, denn legale Beschäftigung lohnt sich bei wachsendem Steuersatz immer weniger, wie hier eindrucksvoll bewiesen wird.

Gutmann zeigt überzeugend, daß die Menschen nicht aufhören zu arbeiten, weil die Steuern zu hoch sind - sie hören nur auf, *legal* zu arbeiten, d.h., was bei wachsender Steuerlast immer zunimmt, schon vom Anfang des Diagrammes an, daß sind Schwarzarbeit und Schattenwirtschaft.

Die immer wieder diskutierten Steuer- und Abgabenverschärfungen sowie Sozialkürzungen und Rationierungen sind daher eher ein *Programm zur Einführung der Anarchie als offizieller Staatsform*. Die *Kleptokratie* fördert *Steuerhinterziehung als Nationaldisziplin* und den *Arbeitsplatz als wichtigstes Exportgut der deutschen Wirtschaft*. „Man macht die Armen nicht reich, indem man die Reichen arm macht“, sagt Arthur B. Laffer dazu. Recht hat er!

Doch da die Gewerkschaften und „Umweltverbände“ die wahren Herrscher in diesem Land der kriminellen Politiker sind darf es nicht wundern, daß der ökonomische Sachverstand eines Erstsemesterstudenten der Volks- oder Betriebswirtschaft sich noch nicht nach Berlin herumgesprochen hat.

5. Grundzüge der Abgabenordnung

5.1. Grundbegriffe und Definitionen

Die Abgabenordnung (AO) enthält grundlegende Regelungen zum *Besteuerungsverfahren*, zum *Steuerschuld-* und zum *Steuerstrafrecht*.

Um eine Systematik zu vermitteln, soll dieser Abschnitt – entgegen den meisten Lehrbüchern – nach dem *Gang des Besteuerungsverfahrens* aufgebaut werden. Hierzu ist natürlich notwendig, einige allgemeine Ausführungen voranzustellen:

- Pflicht zur Abgabe der Erklärung (§§149 AO)
- Zuständigkeitsverfahren (§§16 ff. AO)
- Allgemeine Verfahrensgrundsätze (Ermittlungsverfahren) (§§78 ff. AO)
- Durchführung der Besteuerung (Festsetzungsverfahren; §§155 ff AO) (incl. Bekanntgabeverfahren; §§118 ff. AO)
- Erhebungsverfahren (§§218 ff. AO)
- Zwangsvollstreckung (§§249 ff. AO)
- Einspruchsverfahren (§§348 ff. AO)
- Änderungen u. Berichtigungen (§§129, 172 ff. AO)
- Das Strafverfahren (§§369 ff AO)

5.1.1. Probleme des Steuerbegriffes

Die gesamte Abgabenordnung baut auf dem oben bereits skizzierten *Steuerbegriff* auf. Dieser wirft eine Zahl *verfassungsrechtlicher Probleme* auf, die einer Würdigung durch das Bundesverfassungsgericht harren. Vielleicht wird durch die Klagen gegen die Ökosteuer eine Klärung herbeigeführt und das Steuerrecht in seine Schranken verwiesen:

- Verbot der Erdrosselungsabgabe: Steuerliches Verhindern von Aktivitäten ist *verboten* (Art. 2, Art. 20 Abs. 3 GG). Allgemeine Grenze: Die Erzielung von Einnahmen kann *Nebenzweck* sein (§3 Abs. 1 Satz 1 AO), darf also nicht ganz hinter dem Verhinderungsgedanken zurücktreten. Das sozial- und umweltpolitische Lenkungsintentionen im Steuerrecht ist also *höchst fragwürdig*.
- Berufsfreiheit (Art. 12 GG): Das Steuerrecht darf kein *Berufsverbot* aussprechen. Bedenkt man die *faktische Verhinderung des Schwerverkehrs* durch Steuern, etwa die Mineralölsteuer von mehreren hundert Prozent bezögen auf den Wert des Produkts, so ist auch dieses ein ungelöstes Problem.
- Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und rechtsstaatliche Bindung (Art. 20 Abs. 3 GG): Diese schreiben das *Tatbestandsmäßigkeitprinzip* und ein *striktes Ermessensverbot* vor; dennoch gibt es faktisch zahlreiche *Ermessensspielräume* und *große Ungleichbehandlung* im Steuerrecht.
- Schutz der Ehe und Familie (Art. 6 GG): Ist das Steuerrecht wirklich *kinder- und familienfreundlich*?
- Eigentumsgarantie (Art. 14 GG): Das Steuerrecht darf *kein Enteignungsrecht* sein. Bei einem maximalen Erbschaftssteuersatz von 50% (§19 Abs. 1 ErbStG)

kann man aber schon ins Grübeln kommen, ob hier nicht ein *enteignungsgleicher Eingriff* vorliegt.

5.1.2. Begriff des Steuerpflichtigen §33 AO

Die gesetzliche Definition des Begriffes „Steuerpflichtiger“ findet man in §33 Abs. 1 und 2 AO. In Abs. 1 wird positiv ausgedrückt wer im einzelnen Steuerpflichtiger sein kann. Nur wer die dort aufgeführten Voraussetzungen erfüllt, kann Steuerpflichtiger sein.

Ergänzend dazu zählt Abs. 2 nochmals ausdrücklich auf, wer *nicht* Steuerpflichtiger ist. Die Entscheidung, ob jemand Steuerpflichtiger ist oder nicht ist, ist insoweit von Bedeutung, als die AO unterschiedliche Rechte und Pflichten an diesem Begriff knüpft.

5.1.3. Das Steuerschuldverhältnis

Das Steuerschuldverhältnis und dessen Entstehung ist in den §§37 ff. AO geregelt. Das Steuerschuldverhältnis ist dabei das besondere Verhältnis öffentlich-rechtlicher Art zwischen dem *Steuerpflichtigen* und dem *Steuerberechtigten*.

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis können sein:

- Steueranspruch,
- Steuervergütungsanspruch,
- Haftungsanspruch,
- Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen.

Der größten Bedeutung kommt dabei dem *Steueranspruch* zu.

5.1.3. Weitere Definitionen

Steueranspruch ist der *Anspruch des Steuergläubigers gegen den Steuerschuldner* auf Bezahlung der ihm auferlegten Steuer.

In diesem Zusammenhang muß man die folgenden Begriffe auseinanderhalten:

1. Steuergläubiger: derjenige, zu dessen Gunsten die Steuer erhoben wird.
2. Steuerschuldner: derjenige, der die Steuer schuldet.
3. Steuertatbestand: das, was die Leistungspflicht (zumeist in einem Einzelsteuergesetz) begründet.
4. Steuerbemessungsgrundlage: das, wonach besteuert wird (z.B. zu versteuerndes Einkommen bei der Einkommensteuer)
5. Steuersatz: das, wonach sich die Höhe der Steuer richtet (z.B. ESt-Tabelle, USt-Satz 19%)

5.1.4. Entstehung des Steuerschuldverhältnis (§38 AO)

„Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz (Einzelsteuergesetz) die Leistungspflicht knüpft.“

Unwichtig ist dabei, ob die Steuer durch *Steuerbescheid* festgesetzt worden ist, ob die Steuer in der *richtigen Höhe* festgesetzt worden ist usw. Abzugrenzen bleibt die Ent-

stehung auch von der später liegenden *Fälligkeit*. Im Regelfall fallen Entstehung und Fälligkeit *immer auseinander*. Der Entstehungszeitpunkt ist immer *unabhängig vom Willen der Beteiligten* und tritt *kraft Gesetzes* ein. Nachdem z.B. die Steuerschuld entstanden ist, kann sie grundsätzlich weder durch einseitige Handlungen des Steuergläubigers, bzw. Steuerschuldners noch durch irgendeinen privatschriftlichen Vertrag gelöscht werden.

Beispiele für Entstehung:

- ESt: ein genügend hohes zu versteuerndes Einkommen (§38 AO i.V.m §36 (1) EStG)
- USt: steuerbare und steuerpflichtige Umsätze (§38 AO i.V.m. §13 UStG)

5.2. Abgabe der Steuererklärung

5.2.1. Erklärungspflicht und Folgen der Pflichtverletzung

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung ergibt sich aus den *Einzelsteuergesetzen* (vgl. §149 Abs. 1 S. 1 AO). Sie besteht auch dann noch, wenn das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen *geschätzt* hat (§149 Abs. 1 S. 4 AO).

Die Steuererklärungen sind – vorbehaltlich von Sonderregelungen wie z.B. §18 Abs. 1 UStG, §41a Abs. 1 EStG – spätestens *fünf Monate nach Ablauf des Kalenderjahres* oder des Stichtages abzugeben (§149 Abs. 2 AO). Diese Erklärungsfristen können generell oder im Einzelfall verlängert werden (§109 Abs. 1 AO).

Gibt der Steuerpflichtige die Erklärung nicht oder nicht fristgerecht ab, kann die Abgabe nach §§328 ff AO *erzwungen* werden. Unberührt hiervon bleiben die Schätzung nach §162 AO und die Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§152 AO).

5.2.2. Form und Inhalt der Steuererklärungen

Die Steuererklärungen sind nach §150 Abs. 1 AO auf dem amtlich vorgeschriebenen *Vordruck* abzugeben, soweit nicht eine *mündliche Steuererklärung* zugelassen ist. Ab 2009 sind die meisten Steuererklärungen digital abzugeben. Der Steuerpflichtige hat in der Steuererklärung die Steuer selbst zu berechnen, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (Steueranmeldung). Die *eigenhändige Unterschrift* ist von den jeweiligen Steuergesetzen angeordnet (§150 Abs. 2 AO). Den Steuererklärungen müssen die *Unterlagen* beigelegt werden, die nach den Steuergesetzen vorzulegen sind. Dritte Personen sind verpflichtet, hierfür erforderliche Bescheinigungen auszustellen (§150 Abs. 4 AO).

5.2.3. Verspätungszuschlag (§152 AO)

Gegen denjenigen, der schuldhaft seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, *kann* (!) ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Es handelt sich somit um eine „Ermessensvorschrift“ des Finanzamtes. Das ist insbesondere unter dem grundgesetzlichen Gleichheitsgebot problematisch, aber üblich.

Es sind somit folgende Voraussetzungen zu prüfen:

- Steuererklärung
- Verspätete Abgabe oder Nichtabgabe
- Verschulden und Absehen von der Festsetzung
- Bemessungsgrundlage
- Für den Verspätungszuschlag bestehen zwei verschiedene Höchstgrenzen: 10% der festgesetzten Steuer und höchstens 25.000 €.
- Ermessensentscheidung.

5.3. Das Zuständigkeitsverfahren

5.3.1. Zuständigkeit der Finanzbehörde (§§16, 17 AO)

Wenn Steuern zu entrichten sind, muß festgelegt werden, welche Behörde für die Besteuerung zuständig ist. Hierbei unterscheidet man zwischen

- *Sachlicher* Zuständigkeit (§16 AO) und
- *Örtlicher* Zuständigkeit (§17 AO).

5.3.1.1. Sachliche Zuständigkeit

Bei der *sachlichen* Zuständigkeit wird geprüft, welche Behörde die Aufgaben nach den Steuergesetzen zu erfüllen hat. In der Hauptsache sind die Finanzämter zuständig für die Verwaltung der Steuern.

5.3.1.2. Örtliche Zuständigkeit

Bei der *örtlichen* Zuständigkeit wird geprüft,

- welche Behörde,
- unter regionalen Gesichtspunkten,
- für die jeweilige Steuerart oder,
- die Feststellung der jeweiligen Besteuerungsgrundlage

zuständig ist.

5.3.2. Zuständigkeit für Einkommensteuer natürlicher Personen (§19)

Grundsätzlich richtet sich die Zuständigkeit für die Einkommensteuer (und früher auch die Vermögensteuer) natürlicher Personen nach dem *Wohnsitz* (§8 AO) des Steuerpflichtigen. Man spricht in diesem Zusammenhang vom *Wohnsitzfinanzamt* (§19 AO).

Eine Besonderheit stellt §19 Abs. 3 AO dar: Betreibt der Steuerpfl. innerhalb einer Großstadt, aber außerhalb seines Wohnsitzfinanzamt einen Gewerbebetrieb, einer freiberuflichen Tätigkeit oder eine Tätigkeit aus Land- und Forstwirtschaft, so ist immer das entsprechende Finanzamt auch zuständig für die Einkommensteuer.

5.3.3. Zuständigkeit für Körperschaftsteuer von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§20)

Die in Frage kommenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind in §1 Abs. 1 KStG näher bezeichnet. Im wesentlichen fallen hierunter die Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditgesellschaft auf Aktien).

Zuständig für die Körperschaftsteuer (und früher auch die Vermögensteuer) ist das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung (§10 AO) befindet: das *Geschäftsleitungsfinanzamt*.

Ist eine Geschäftsleitung im Inland nicht vorhanden oder kann diese nicht festgestellt werden, so ist der Sitz (§11 AO) Anknüpfungspunkt der Zuständigkeit.

5.3.4. Zuständigkeit für Umsatzsteuer (§21)

Für die Umsatzsteuer (ohne Einfuhrumsatzsteuer) ist in erster Linie das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen ganz oder vorwiegend *betreibt* (§21 S. 1 AO). Dieses heißt auch *Unternehmensfinanzamt*.

Sollte eine Privatperson Schuldner der Umsatzsteuer sein (vgl. §14 Abs. 3 UStG), so ist für die Abführung der USt das Wohnsitzfinanzamt zuständig (vgl. §21 Abs. 2 AO).

5.3.5. Zuständigkeit für Gewerbesteuer und Grundsteuer (§22)

Gewerbesteuer und Grundsteuer sind sogenannte *Gemeindesteuern*. Festsetzung, Erhebung und Beitreibung dieser Steuern ist somit grundsätzlich *Gemeindeangelegenheit*. Dennoch sind auch die Finanzämter in die Verwaltung dieser Steuerarten mit einbezogen, indem sie einen sog. „Steuermeßbescheid“ erlassen.

Die Besonderheit der Gewerbesteuer und der Grundsteuer besteht darin, daß die Bezeichnung der Steuern in zwei Schritten vorzunehmen ist.

- In einem ersten Schritt, für den die Finanzämter zuständig sind, wird ein Meßbetrag errechnet.
- In einem zweiten Schritt wird dieser Betrag mit einem von der jeweiligen Gemeinde durch Satzung festgelegten Hebesatz multipliziert.

Somit ergeben sich auch unterschiedliche Zuständigkeiten:

- Zuständig für die Festsetzung des Grundsteuermeßbetrages ist das Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück oder dessen wertvollster Teil liegt, das sogenannte Lagefinanzamt (§§22 Abs. 1, 18 Abs. 1 Nr. 1 AO);
- Zuständig für die Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrages ist das Finanzamt, in dessen Bezirk sich Geschäftsleitung oder Betriebsstätte befindet, das Betriebsstättenfinanzamt (§§22 Abs. 1, 18 Abs. 1 Nr. 2 AO).

5.4. Allgemeine Verfahrensgrundsätze

5.4.1. Beteiligung am Verfahren

5.4.1.1. Beteiligte Personen

Allgemeine Verfahrensgrundsätze regeln grundsätzlich die Art und Weise, wie das steuerrechtliche Verfahren verläuft. Sie sind auf einen *Ausgleich der verschiedenen Interessen* gerichtet und sollen *faire und gleichmäßige Steuererhebung* sicherstellen.

Zunächst ist geregelt, wer *am Verfahren beteiligt ist*. Dies sind gemäß §78 AO:

- *Antragsteller* und *Antragsgegner*,
- diejenigen, an die die Finanzbehörde den Verwaltungsakt *richten will* oder *gerichtet hat*,
- diejenigen, mit denen die Finanzbehörde einen *öffentlich rechtlichen Vertrag schließen will* oder *geschlossen hat*.

Die Handlungsfähigkeit richtet sich nach den *allgemeinen bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen*, d.h., Geschäftsfähigkeit. Sie betrifft juristische wie natürliche Personen. Behörden werden durch ihre Leiter oder Beauftragte vertreten (§79 Abs. 1 Nr. 4 AO).

Bevollmächtigte und *Beistände*, insbesondere *Rechtsanwälte* und *Steuerberater*, sind nach §80 AO zugelassen.

5.4.1.2. Ausgeschlossene Personen

In einem Verwaltungsverfahren darf für eine Finanzbehörde nicht tätig werden (§82 AO),

- wer *selbst Beteiligter* ist,
- wer *Angehöriger* (§15 AO) eines Beteiligten ist,
- wer einen Beteiligten kraft Gesetzes oder Vollmacht allgemein oder in diesem Verfahren *vertritt*,
- wer *Angehöriger* (§15 AO) einer Person ist, die für einen Beteiligten in diesem Verfahren *Hilfe in Steuer-sachen leistet*,
- wer bei einem Beteiligten *gegen Entgelt beschäftigt* ist oder bei ihm als Mitglied des *Vorstandes*, des *Aufsichtsrates* oder eines gleichartigen Organs *tätig ist*; dies gilt nicht für den, dessen Anstellungskörperschaft Beteiligte ist,
- wer außerhalb seiner amtlichen Eigenschaft in der Angelegenheit ein *Gutachten* abgegeben hat oder *sonst tätig* geworden ist.

Auf diese Art soll Befangenheit von vorne herein ausgeschlossen werden.

5.4.2. Besteuerungsgrundsätze und Beweismittel

5.4.2.1. Allgemeines

Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze *gleichmäßig* und *ohne Ansehen der Person* festzusetzen (§85 AO). Diese durch das Grundgesetz gebotene *Gleichmäßigkeit der Steuer* wird in der Praxis vielfach nicht erreicht, wenn man etwa die außerordentlich große Ungleichverteilung der Steuerprüfungen betrachtet.

Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt *von Amts wegen*. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den *Umständen des Einzelfalles*. Sie hat alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen (§88 AO).

Die *Amtssprache* ist deutsch (§87 Abs. 1 AO). Eingaben, Anträge, Belege und andere Schriftstücke in Fremdsprachen kann die Behörde *übersetzen lassen* (§87 Abs. 2 AO), was eine *fristverlängernde Wirkung* haben kann (§87 Abs. 3 AO).

Als *Beweismittel* werden ausdrücklich genannt (§92 AO):

- *Auskünfte* jeder Art von Beteiligten und anderen Personen,
- *Sachverständigengutachten*,
- *Urkunden* und *Akten*,
- *Augenschein*.

5.4.2.2. Beweis durch Auskünfte jeder Art von Beteiligten und anderen Personen

Beteiligte und andere Personen haben im Steuerverfahren *grundsätzlich eine Mitwirkungspflicht* (§93 Abs. 1 AO). Die Behörde soll sich dabei nur an Nichtbeteiligte wenden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder - etwa wegen mangelnder Kooperationsbereitschaft - keinen Erfolg verspricht (§93 Abs. 1 Satz 2 AO).

Die Behörde kann auch eine eidliche Vernehmung (§94 AO) oder eine Versicherung an Eides Statt *anordnen* (§95 AO).

Angehörige sind *nur in eigenen Sachen auskunftspflichtig*, haben aber ansonsten ein *Auskunftsverweigerungsrecht* sowie das Recht, die *Beeidigung* ihrer Aussagen zu *verweigern* (§101 AO).

Weiterhin haben bestimmte Berufsgruppen wie Geistliche, Mitglieder des Bundes- oder eines Landtages, Rechtsanwälte u.v.a.m. ein *Zeugnisverweigerungsrecht* (§102 Abs. 1 Nrn. 1 bis 4).

5.4.2.3. Beweis durch Sachverständigengutachten

Diese Beweisform ist in §96 Abs. 1 grundlegend geregelt. Hier ist auch niedergelegt, daß die Sachverständigen den Beteiligten vor Beginn der Gutachtertätigkeit bekanntzugeben sind, und diese einen Sachverständigen wegen der Besorgnis der Befangenheit ablehnen können (§96 Abs. 2 AO). Der Sachverständige ist *tätigkeitsverpflichtet* (§96 Abs. 3 AO), kann aber selbst wegen Befangenheit ablehnen (§96 Abs. 4 AO).

5.4.2.4. Beweis durch Urkunden und Akten

Die Finanzbehörde kann von den Beteiligten und anderen Personen die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden zur Einsicht und Prüfung *verlangen* (§97 Abs. 1 AO); soll das in der Regel erst tun, wenn der Vorlagepflichtige eine Auskunft nicht erteilt hat, wenn die Auskunft *unzureichend* ist oder *Bedenken gegen ihre Richtigkeit* bestehen (§97 Abs. 2 AO).

5.4.2.5. Augenschein

Augenschein ist die *Besichtigung von Örtlichkeiten oder Sachen* zur Feststellung von Sachverhalten. Bei den mei-

sten Außenprüfungen kann Augenschein genommen werden. Das Ergebnis ist aktenkundig zu machen und Sachverständige können hinzugezogen werden (§98 AO). Hierbei dürfen die Amtsträger Grundstücke und Gebäude während der üblichen Geschäftszeit betreten (§99 Abs. 1 AO).

Wertsachen sind dabei *auf Verlangen vorzulegen* (§100 Abs. 1 AO); die Vorlage von Wertsachen darf dabei nicht angeordnet werden, um nach unbekanntem Gegenständen zu forschen (§100 Abs. 2 AO). Diese Aufgabe ist Teil der *staatsanwaltschaftlichen Ermittlungen* etwa im Rahmen eines *Strafverfahrens*.

5.4.3. Beratung und Auskunft

Insbesondere bedeutsam ist, daß die Finanzbehörden die Abgabe von Erklärungen und die Stellung von Anträgen anregen sollen, wenn diese offensichtlich nur aus Unkenntnis unterblieben sind (§89 AO). Weiter regelt diese Rechtsvorschrift, daß die Behörde den Beteiligten „soweit erforderlich“ über die ihnen zustehenden Rechte und die sie treffenden Pflichten *Auskünfte erteilt*. Die Kenntnis dieser Vorschrift ist für Steuerpflichtige, die die Finanzbeamten zu den Steuerberatern schicken wollen, gewiß besonders bedeutsam. Ab 2007 sind verbindliche Auskünfte jedoch *gebührenpflichtig*. Über die Höhe dieser Gebühren gibt es eine Verordnung. Allgemeine Auskünfte sind jedoch (noch?) weiterhin kostenfrei.

5.5. Das Festsetzungs- und Bekanntgabeverfahren

5.5.1. Festsetzungsverfahren

Nachdem der steuerliche Sachverhalt und die einschlägigen Gesetzesvorschriften – durch die Finanzbehörde – ermittelt sind, kann das Finanzamt die *Steuern festsetzen*.

Steuern werden meist durch einen *Steuerbescheid* festgesetzt. Diese unterscheidet man in sog. „formlose“ (gilt für Steueranmeldungen) und „förmliche“ Steuerbescheide (Regelfall).

5.5.1.1. Förmliche Steuerbescheide

Ein „förmlicher“ Steuerbescheid (= Regelfall) muß hinsichtlich Form und Inhalt folgende *Bedingungen* erfüllen. Er muß:

- *schriftlich* ergehen (§157 Abs. 1 S. 1 AO)
- die *erlassende Behörde* bezeichnen (§119 Abs. 3 und 4 AO)
- den *Steuerschuldner* bezeichnen (§157 Abs. 1 S. 2 AO)
- die *Höhe* und die *Art* der Steuerschuld angeben (§157 Abs. 1 S. 2 AO)
- *begründet* sein (§§121, 157 Abs. 2 AO)
- eine *Rechtsbehelfsbelehrung* enthalten (§157 Abs. 1 S. 3 AO).

Ergeht der Bescheid nicht schriftlich, sind die erlassende Behörde, der Steuerschuldner oder die Art und Höhe der Steuerschuld nicht hinreichend bezeichnet, so liegt ein *schwerwiegender Mangel* vor, der zur Nichtigkeit führt (§125 AO).

Fehlt jedoch die Begründung, so kann sie durch das Finanzamt nachgeholt werden (§126 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Fehlt die Rechtsbehelfsbelehrung oder ist sie fehlerhaft, so ist dies ein heilbarer Mangel; der Steuerpflichtige kann dann bis zum Ablauf eines Jahres einen Einspruch einlegen (§356 Abs. 2 AO).

5.5.1.2. Arten der Steuerfestsetzung

Steuerbescheide können mit und ohne Nebenbestimmungen festgesetzt werden. Steuerbescheide mit Angabe einer Nebenbestimmung können unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§164 AO) und vorläufig (§165 AO) festgesetzt werden.

Ist eine Steuer festgesetzt, so sind das Finanzamt und der Steuerpflichtige *daran gebunden*. Eine Änderung (= Berichtigung) oder Aufhebung der Festsetzung kann nur noch erfolgen, wenn Berichtigungsvorschriften (§§129, 172 ff AO) dies erlauben oder der Steuerpflichtige *Einspruch* (§348 AO) einlegt. Um jedoch eine Verzögerung des Veranlagungsverfahrens zu vermeiden, hat der Gesetzgeber den Finanzämtern die Möglichkeit an die Hand gegeben, ohne genaue Prüfung zügig zu veranlagern, die genaue Prüfung jedoch später vorzunehmen; die Steuer wird „unter dem Vorbehalt nach Nachprüfung“ festgesetzt.

5.5.1.2.1. „Unter dem Vorbehalt der Nachprüfung“ (§164 AO)

Jeder Steuerbescheid kann durch das Finanzamt mit dem Vermerk „unter dem Vorbehalt der Nachprüfung“ versehen werden.

Einige Bescheide stehen kraft Gesetzes, d.h. auch ohne Vermerk, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Hierzu gehören insbesondere:

- Vorauszahlungsbescheide (§164 Abs. 1 S. 2 AO)
- Steueranmeldungen (§168 S. 1 AO)
- Eintragung eines Lohnsteuerfreibetrages (§39a Abs. 4 EStG)

Voraussetzung für den Vorbehalt der Nachprüfung ist, daß der Steuerfall *noch nicht abschließend geprüft* ist. Eine Begründung für die Festsetzung unter dem Vorbehalt ist nicht erforderlich (§164 Abs. 1 S. 1 AO). Der Vorbehalt erfaßt den gesamten Bescheid.

Die Besonderheit der Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung besteht darin, daß die Steuerfestsetzung inhaltlich aufgehoben oder geändert werden kann, *auch* wenn der Bescheid bereits unanfechtbar ist, d.h. die Einspruchsfrist bereits abgelaufen ist. So können z.B. neue Tatsachen berücksichtigt oder Rechtsfehler berichtigt werden.

Auch der Steuerpflichtige kann jederzeit einen Änderungsantrag (= Berichtigungsantrag) stellen (§164 Abs. 2 S. 2 AO) oder eine geänderte Erklärung oder Steueranmeldung abgeben.

Der Vorbehalt entfällt spätestens (ohne weitere Handlung des Finanzamtes), wenn die *Festsetzungsfrist* abläuft.

5.5.1.2.2. „Vorläufige Festsetzung“ (§165 AO)

Eine Steuer kann *vorläufig festgesetzt* werden, wenn *Ungewißheit über Besteuerungsgrundlagen* bestehen (z.B. weil die Eigentumsverhältnisse an einer Sache ungeklärt sind oder die Steuerpflicht generell bestritten wird).

Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind im Bescheid anzugeben (§165 Abs. 1 S. 3). Die Vorläufigkeit beschränkt sich auf die ungewissen Voraussetzungen, sie bezieht sich nur auf bestimmte Punkte des Steuerbescheides.

Auch wenn das Bundesverfassungsgericht die Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem Grundgesetz festgestellt hat und der Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist, ist die Steuer vorläufig festzusetzen. Daneben ist eine vorläufige Steuerfestsetzung auch dann möglich, wenn ein Musterverfahren beim Europäischen Gerichtshof oder dem Bundesverfassungsgericht anhängig ist (§165 Abs. 1 S. 2 AO).

Ist die Ungewißheit beseitigt, dann muß das Finanzamt entweder die Steuerfestsetzung *nachholen* oder die vorläufige Festsetzung *aufheben, ändern* oder *für endgültig erklären*.

5.5.1.3. Festsetzungsverjährung (§§169 ff AO)

Nach Ablauf der Festsetzungsverjährung kann eine erstmalige Steuerfestsetzung, eine Änderung oder Aufhebung einer Steuerfestsetzung *nicht mehr erfolgen*. (§169 Abs. 1 S. 1 AO). Sowohl der Steueranspruch des Steuergläubigers als auch der Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen kann verjähren.

Die Berechnung der Festsetzungsverjährung setzt voraus, daß Beginn, Dauer (und somit auch Ende) der Frist festgestellt werden.

5.5.1.3.1. Beginn der Festsetzungsfrist (§170 AO)

Bei den Steuerarten, bei denen eine Erklärung oder Anmeldung einzureichen ist, ist der Beginn der Frist hinausgeschoben (sog. „*Anlaufhemmung*“ (§170 Abs. 2)). Die Festsetzungsfrist beginnt:

Mit *Ablauf des Kalenderjahres*, in dem die Steuererklärung oder –anmeldung eingereicht wird (§170 Abs. 2 Nr. 1, 1. Halbsatz), spätestens aber mit *Ablauf des dritten Kalenderjahres*, das auf die Entstehung der Steuer folgt (§170 Abs. 2 Nr. 1, 2. Halbsatz).

5.5.1.3.2. Festsetzungsfristen (§169 Abs. 2)

Es gibt *vier verschiedene Festsetzungsfristen*:

- für *Zölle, Verbrauchsteuern*: 1 Jahr (§169 Abs. 2 Nr. 1 AO)
- alle in Nr. 1 nicht genannten *Steuern* und *Steuervergütungen*: 4 Jahre (§169 Abs. 2 Nr. 2 AO)
- im Falle *leichtfertig verkürzter Steuern* 5 Jahre (§378 AO) / (§169 Abs. 2 S. 2 AO)
- im Falle *hinterzogener Steuern*: 10 Jahre (§370 AO) / (§169 Abs. 2 S. 2 AO)

5.5.1.3.3. Ende der Festsetzungsfrist (Ablaufhemmungen) (§171 AO)

Grundsätzlich endet die Festsetzungsfrist entsprechend der Regelung bei ihrem Beginn *am 31.12. eines Jahres*. Greift aber eine der in §171 Abs. 1 - 13 AO aufgeführten Ablaufhemmungen ein, kann die Frist ausnahmsweise im Laufe eines Jahres enden.

Wichtig sind die Ablaufhemmungen nach §171 Abs. 1 - 4 und Abs. 10 AO. Die kommen am häufigsten vor.

5.6. Das Erhebungsverfahren

5.6.1. Entstehung und Fälligkeit der Steuer

Steuern können erst dann erhoben werden, wenn sie *entstanden, festgesetzt* und *fällig* sind.

Eine Steuer entsteht, wenn der *gesetzliche Tatbestand verwirklicht* ist (§38 AO). Dies richtet sich nach den jeweiligen *Einzelsteuergesetzen*.

- ESt-Abschlußzahlung: 31.12 des entsprechenden Jahres (§36 Abs. 1 EStG)
- USt-Voranmeldung: 10 Tage nach Ablauf des USt-Voranmeldungszeitraums (§18 Abs. 1)

Damit der Steuerpflichtige die Steuer entrichten kann, muß sie (z.B. durch Steuerbescheid, §155 AO) *festgesetzt* sein.

Steuern sind *mit Fälligkeit zu bezahlen*. Die Fälligkeit der Steuern richtet sich meist nach den *Einzelsteuergesetzen* (§220 Abs. 1 AO).

- ESt-Abschlußzahlung: 1 Monat nach Bekanntgabe (§36 Abs. 4 EStG)
- KSt-Abschlußzahlung: 1 Monat nach Bekanntgabe (§§49 Abs. 1 KStG, 36 Abs. 4 EStG)
- USt-Abschlußzahlung: 1 Monat nach Eingang der Jahressteuer-Anmeldung (§18 Abs. 4 S. 1 UStG) oder 1 Monat nach Bekanntgabe des USt-Bescheides (§18 Abs. 4 S. 2 UStG)
- USt-Voranmeldung: 10 Tage nach Ablauf des USt-Voranmeldungszeitraums (§18 Abs. 1 und 2 UStG)
- LSt-Anmeldung: 10 Tage nach Ablauf des LSt-Anmeldungszeitraums (§41a Abs. 1 EStG)

5.6.2. Zahlungsmöglichkeiten (§224 AO)

Die Abgabenordnung sieht folgende *Zahlungsmodalitäten* vor:

- Bar-/Scheckzahlung: am Tag des Eingangs beim Finanzamt
- Überweisung: am Tag der Gutschrift bei der Finanzbehörde
- Einzugsermächtigung: am Fälligkeitstag

Die günstigere Zahlungseingangsregel für die Zahlung per *Lastschrift* soll offensichtlich diese für die Finanzbehörde einfachste und kostensparendste Zahlungsart fördern.

5.6.3. Folgen nicht rechtzeitiger Zahlung

Ist die Steuer nicht rechtzeitig bezahlt worden, so

- fallen *Säumniszuschläge* (§240) an und
- das Finanzamt kann das *Vollstreckungsverfahren* (§249 ff AO) einleiten.

5.6.3.1. Säumniszuschlag

Wird eine Steuer nicht spätestens am Fälligkeitstag gezahlt, hat der Steuerpflichtige einen *Säumniszuschlag* zu entrichten (§240 Abs. 1). Bei steuerlichen Nebenleistungen entstehen *keine Säumniszuschläge* (§240 Abs. 2 AO).

Der Säumniszuschlag entsteht - kraft Gesetz - *allein durch Zeitablauf*. Er wird jedoch bei einer Säumnis bis zu fünf Tagen (= Schonfrist) *nicht erhoben*. Diese Schonfrist gilt jedoch nicht bei Bar/Scheckzahlung (§240 Abs. 3 S. 2).

Der Säumniszuschlag beträgt 1% der auf volle 50 € abgerundeten Steuer für *jeden angefangenen Monat* der Säumnis

Bei Steueranmeldungen (z.B. USt-Voranmeldung, Lohnsteueranmeldung) tritt die Säumnis nicht ein, bevor die *Anmeldung* abgegeben worden ist (§240 Abs. 1 S. 3). Gibt z.B. der Steuerpflichtige seine USt-Voranmeldung verspätet ab, so sind die Säumniszuschläge erst von dem auf den Tag des Eingangs der Voranmeldung folgenden Tag an zu berechnen. Für die verspätete Abgabe der Voranmeldung kann das Finanzamt gleichwohl einen *Verspätungszuschlag* festsetzen.

5.6.3.2. Vollstreckungsverfahren

Das Finanzamt kann, meist nach *Mahnung* (§259 AO), mit *eigenen Vollstreckungsbeamten* in das Vermögen des Steuerpflichtigen *vollstrecken*.

5.6.4. Zinsen, §§233ff. AO

Zinsen sind *steuerliche Nebenleistungen* (§3 Abs. 3 AO) und daher *Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis* (§37 Abs. 1 AO). Sie entstehen zulasten und zugunsten des Steuerpflichtigen nur, wenn dies gesetzlich bestimmt ist (§233 S. 1 AO).

Verzinst werden

- Zinsen für Steuernachzahlungen/-erstattungen (§233a AO)
- Stundungszinsen (§234 AO)
- Hinterziehungszinsen (§235 AO)
- Prozeßzinsen (§236 AO)
- Aussetzungszinsen (§237 AO)

Die Zinsen betragen

- 0,5 % der auf volle 50,- € abgerundeten Steuer
- für jeden vollendeten Monat (§238 Abs. 1, 2 AO)

Diese Berechnung muß für jede „Einzelforderung“ gesondert erfolgen und eine Festsetzung unterbleibt, wenn der Zinsbetrag weniger als 20,- DM beträgt (§239 Abs. 2 AO).

5.6.4.1. Zinsen für Steuernachzahlungen und -erstattungen (§233a AO)

Führt die Festsetzung der Steuer zu einer Nachzahlung bzw. Erstattung, so sind die nachgeforderten bzw. zu erstattenden Zinsen *grundsätzlich zu verzinsen* (§233a AO). Diese Verzinsung soll einen Ausgleich dafür schaffen, daß die Steuern trotz gleichen Entstehungszeitpunkts für alle Steuerpflichtigen doch in den Einzelfällen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden. Von der Verzinsung sind nur *Nachforderungen* und *Erstattungen* bei den in §233a Abs. 1 S. 1 AO genannten Steuern, nämlich ESt, KSt, USt und GewSt betroffen. Nachforderungen und Erstattungen von Abzugsteuern (z.B. LSt, KapESt) und Vorauszahlungen sind in §233a Abs. 1 S. 2 *ausdrücklich von der Zinspflicht ausgenommen*. Ebenfalls ausgenommen ist der *Solidaritätszuschlag* und (teilweise) die *Kirchensteuer*.

Der Zinslauf beginnt mit Ablauf der Karenzfrist, nämlich 15 Monate nach Entstehung der Steuer. Dies ist z.B. für das Jahr 1998 der 01.04.2000 (oder 31.03.2000, 24.00 Uhr).

Für das Ende des Zinslaufs kommt es auf den Ablauf des Tages der wirksamen Steuerfestsetzung an; i.d.R. also auf den Ablauf des Tages der Bescheidbekanntgabe (§233a Abs. 2 S. 3 AO).

Grundlage für die Berechnung der Zinsen ist der sog. *Unterschiedsbetrag*. Er errechnet sich aus der Differenz zwischen festgesetzter Steuer (festgesetztes Soll) und festgesetzten Vorauszahlungen (Vorauszahlungssoll).

Festgesetzte Steuer
./.. anzurechnende Steuerabzugsbeträge (LSt, KapESt)
./.. anzurechnende Körperschaftsteuer
./.. festgesetzte Vorauszahlungen
= Unterschiedsbetrag

Führt jedoch die Steuer zu einer Erstattung, so sind die zu erstattenden Beträge *ebenfalls zu verzinsen*. Um Erstattungszinsen auf festgesetzte, aber nicht entrichtete Vorauszahlungen zu vermeiden, ist nur der tatsächlich zu erstattende Betrag zu verzinsen.

5.6.4.2. Stundungszinsen

Durch eine Stundung (§222 AO) kann die Fälligkeit *hinausgeschoben* werden. Hierzu müssen jedoch folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- es muß eine *erhebliche Härte* für den Steuerpflichtigen vorliegen,
- der Steueranspruch darf *nicht gefährdet* sein,
- es muß ein *Antrag* vorliegen,
- die Gewährung erfolgt gegen *Sicherheitsleistung*,
- es darf sich *nicht um eine Abzugsteuer* (z.B. Lohnsteuer der Arbeitnehmer, Kapitalertragssteuer) handeln

Für die Dauer der Stundung werden Stundungszinsen festgesetzt. Der Zinszahlungszeitraum beginnt bei den Stundungszinsen mit dem 1. Tag der (eventuell rückwirkend gewährten) Stundung. Bei Stundung „ab Fälligkeit“ ist zu beachten, daß die Fälligkeit durch §108 Abs. 3 AO hinausgeschoben sein kann.

5.6.5. Zahlungsverjährung (§§228 ff AO)

Steueransprüche erlöschen u.a. auch mit *Ablauf der Zahlungsverjährung*. Das Finanzamt kann die Steuern nicht mehr fordern und der Steuerpflichtige muß keine Zahlung mehr leisten.

Die Zahlungsverjährungsfrist beträgt für alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis *fünf Jahre* (§228 AO) und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer fällig geworden ist (§229).

5.7. Die Zwangsvollstreckung

5.7.1. Arten der Vollstreckung

Das Zwangsvollstreckungsverfahren dient der *Beitreibung von Forderungen durch die Finanzbehörden*. Es ist in Anlehnung an die Vorschriften der *Zivilprozeßordnung* geregelt.

Die Finanzbehörden können Verwaltungsakte, mit denen eine Geldleistung, eine sonstige Handlung, eine Duldung oder Unterlassung gefordert wird, *im Verwaltungsweg vollstrecken* (§249 AO). Man unterscheidet insbesondere

- die Vollstreckung wegen *Geldforderungen* (§§259 ff AO) und
- die Vollstreckung wegen *anderer Leistungen* (§§328 ff AO).

5.7.1.1. Vollstreckung wegen Geldforderung

Hier sind die gesetzlich vorgeschriebenen Mittel:

- *Mahnung* (§259 AO)
- Vollstreckung gegen *Ehegatten* (§263 AO)
- Vollstreckung gegen *Nießbraucher* (§264 AO)
- Vollstreckung gegen *Erben* (§265 AO)
- *Sonstige Fälle* beschränkter Haftung (§266 AO)
- Vollstreckungsverfahren gegen *nichtsrechtsfähige Personenvereinigungen* (§267 AO)

Die Vollstreckungsmittel sind:

- Vollstreckung *in das bewegliche Vermögen*, insbesondere *Pfändung* (§§281 ff AO)
- Vollstreckung *in das unbewegliche Vermögen* (§§322 f AO)
- *Dinglicher Arrest* (§§324 ff AO)

5.7.1.2. Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen

Hier sieht das Gesetz vor:

- Zwangsmittel (§328 AO),
- Zwangsgeld (§329 AO),
- Ersatzvornahme (§330 AO),
- Unmittelbarer Zwang (§331 AO),
- Ersatzzwangshaft (§334 AO).

5.7.2. Die Kosten der Zwangsvollstreckung

Die Kosten der Vollstreckung bestehen aus *Gebühren* und *Auslagen* und fallen dem *Vollstreckungsschuldner* zur Last (§337 Abs. 1 AO). Das Mahnverfahren ist jedoch mit Ausnahme der Kosten für den Postnachnahmeauftrag *kostenlos* (§337 Abs. 2 AO).

5.7.3. Nachrang der Zwangsvollstreckung

Kosten der Zwangsvollstreckung können im Rahmen des Insolvenzverfahrens *nachrangig* sein (§§39 ff InsO).

Die eigentliche Forderung der Finanzbehörde ist im Rahmen des Insolvenzverfahrens nicht mehr eine bevorrechtigte Forderung, wie es bei den Konkursforderungen im Rahmen des Konkursverfahrens der Fall war.

5.8. Das Einspruchsverfahren

5.8.1. Allgemeines zum außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

Jeder Steuerpflichtige kann Maßnahmen der Verwaltung durch unabhängige Gerichte auf ihre Rechtmäßigkeit hin *überprüfen* lassen. Bevor jedoch die Gerichte bemüht werden können, muß grundsätzlich die Finanzbehörde in einem *Vorverfahren* den Verwaltungsakt *nochmal selbst überprüft* haben.

Eine Überprüfung durch die Behörde kann der Steuerpflichtige durch den *Einspruch* erreichen. Die maßgebenden Vorschriften sind in den §§347-367 AO geregelt.

Ein Einspruch führt nur dann zu dem gewünschten Ergebnis, wenn er *zulässig* ist; daneben muß er auch *begründet* sein, das heißt das Vorbringen muß somit den Steuergesetzen entsprechen.

Die Kriterien der Zulässigkeit sind:

- *Statthaftigkeit* (§347 AO);
- *Form* nach §357 AO, d.h., *schriftlich*, erkennbar, *wer* Einspruch einlegt (nicht unbedingt Unterschrift), unrichtige Bezeichnung schadet nicht, Einspruch *per Fax* ist möglich;
- *Beschwer* §350 AO: bei festgesetzter Steuer von 0 € grundsätzlich keine Beschwer möglich;
- *Frist*: §§355 Abs. 1, 122 Abs. 2, 108 Abs. 1 AO, §§187, 188 BGB

Begründet ist ein Rechtsbehelfsverfahren bei *materieller Rechtmäßigkeit*; Insbesondere ist hier die Rechtmäßigkeit aus den Einzelsteuergesetzen gemeint

5.8.2. Die einzelnen Voraussetzungen der Zulässigkeit des Einspruchs

5.8.2.1. Statthaftigkeit

Der Einspruch ist nach §347 Abs. 1 Nr. 1 AO in allen Abgabenangelegenheiten, auf denen die AO anwendbar ist, statthaft.

Hierunter fallen beispielsweise folgende Verwaltungsakte:

- Steuerbescheide (auch Vorauszahlungsbescheide),
- Steueranmeldungen,
- Feststellungsbescheide,
- Steuermeßbescheide,
- Ablehnung von Stundungs- und Erlaßanträgen,
- Festsetzung von Verspätungszuschlägen,
- Ablehnung eines Antrags auf Aussetzung der Vollziehung.

5.8.2.2. Form

Der Einspruch muß *schriftlich*, zur *Niederschrift* oder „*telegrafisch*“ (d.h., per *Fax* oder *EMail*) eingelegt werden. Eine eigenhändige Unterschrift ist *nicht erforderlich* (§357 AO). Telefonische Einsprüche sind *unzulässig*. Ob der Einspruch als solcher bezeichnet ist, ist *unschädlich*.

Aus dem Einspruch muß sich ergeben, *wer* den Rechtsbehelf einlegt. Außerdem muß erkennbar sein, *welche Entscheidung* der Behörde angegriffen wird.

5.8.2.3. Beschwer

Der Steuerpflichtige kann nach §350 AO nur dann Einspruch einlegen, wenn er *beschwert* ist. Er muß geltend machen, daß er durch einen Verwaltungsakt *in seinen Rechten verletzt* ist. Eine Beschwer ist immer dann anzunehmen, wenn sich die Einwendungen des Steuerpflichtigen auf die Höhe der Steuer auswirken. Bei Festsetzung der Steuer auf 0,00 € liegt demnach keine Beschwer vor; ein Einspruch wäre *nicht zulässig*.

5.8.2.4. Frist

Der Einspruch muß innerhalb der Einspruchsfrist von *einem Monat nach Bekanntgabe* (§122 Abs. 2 AO) des Verwaltungsaktes beim zuständigen Finanzamt eingelegt sein (§355 AO).

Um die Einspruchsfrist zu wahren, kann der Steuerpflichtige den Einspruch zunächst auch ohne Begründung einlegen. Wird die Begründung nicht innerhalb einer vom Finanzamt festgesetzten Frist nachgereicht, kann der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen werden (sog. „Präklusionsfrist“, §364b AO).

MERKE: Sollte der Steuerpflichtige die Einspruchsfrist versäumt haben, so hat er noch die Möglichkeit der *Wiedereinsetzung in den vorigen Stand* (§110 AO), wenn ihn kein Verschulden trifft.

ABER: Erkennt das Finanzamt beispielsweise Werbungskosten nicht an und begründet dies aber nicht, so liegt kein Verschulden vor (§126 Abs. 3 AO).

5.8.3. Einspruchsentscheidung

Über den Einspruch entscheidet die Finanzbehörde, die den Verwaltungsakt erlassen hat, durch Einspruchsentscheidung (§367 Abs. 1 AO). Die Behörde muß den angefochtenen Verwaltungsakt *in vollem Umfang erneut überprüfen*.

Keine förmliche Entscheidung ist erforderlich, wenn dem Einspruch stattgegeben wird; in diesem Fall kann die Finanzbehörde den angefochtenen Verwaltungsakt zurücknehmen oder in vollem Umfang ändern (Abhilfebescheid).

Das Einspruchsverfahren ist *kostenlos*.

5.8.4. Verböserung möglich

Die Überprüfung des Verwaltungsaktes kann auch hinsichtlich eines Sachverhaltes zu einem Nachteil für den

Wichtige Rechtsbehelfe im Steuerrecht nach Abgabenordnung [AO] und Finanzgerichtsordnung [FGO]

Antrag oder Rechtsbehelf oder Rechtsmittel	Fristen		Adressat, Beteiligte(r)	Gegenstand des Verfahrens	Rechtsquelle
	Beginn	Dauer			
Einspruch	Bekanntgabe bzw. Zustellung des Verwaltungsaktes	1 Monat	Die den Verwaltungsakt erlassende oder ablehnende Finanzbehörde	Alle in §347 Abs. 1 AO genannten Verwaltungsakte, insb. Steuerbescheide, sowie deren Aufhebung oder Änderung bzw. Ablehnung (§365 Abs. 3 AO)	§§347, 355, 356, 357 Abs. 2 AO
	Antrag auf Erlaß eines Verwaltungsaktes	keine Frist	Nichtentscheidende Finanzbehörde	Nichtentscheidung der Finanzbehörde nach Antrag auf Erlaß eines Verwaltungsaktes ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist	§§347 Abs. 1 Satz 2, 355 Abs. 2 AO
Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand	Wegfall des Hindernisses zur Einhaltung der gesetzlichen Frist/Ende der versäumten Frist	Bis zu 1 Jahr	Zuständige Finanzbehörde	Unverschuldete Nichteinhaltung einer gesetzlichen Frist	§110 AO
Anfechtungsklage	Bekanntgabe der außergerichtlichen Rechtsbehelfsentscheidung, sonst Bekanntgabe des VA	1 Monat 1 Jahr wenn Rechtsbehelfsbelehrung unterblieben ist oder unrichtig war	Zuständiges FG gegen die Finanzbehörde, die den ursprünglichen VA abgelehnt oder erlassen hat, oder die Finanzbehörde, wenn Klage dort erhoben oder zur Niederschrift gegeben wird (§47 Abs. 2 FGO)	Aufhebung, Änderung eines VA (Einspruchsentscheidung) der Finanzbehörde	§§47 Abs. 1, 40 FGO, §55 Abs. 2 FGO
Verpflichtungsklage	Ablehnung des beantragten VA und Bekanntgabe der außergerichtlichen Rechtsbehelfsentscheidung			Erlaß eines abgelehnten oder unterlassenen VA durch die Rechtsbehelfsbehörde	
Sprungklage	Bekanntgabe des angefochtenen VA oder der Ablehnung des beantragten VA	1 Monat	Zuständiges FG gegen die Finanzbehörde, die den VA abgelehnt oder erlassen hat	Die in §348 AO bezeichneten Verwaltungsakte (z.B. Steuerbescheide) und ihre Ablehnung	§§45, 47 Abs. 1 FGO
Untätigkeitsklage	Einlegung des außergerichtlichen Rechtsbehelfes; Antrag auf Vornahme eines VA	Nicht vor 6 Monaten	Zuständiges FG	Nichtentscheidung in angemessener Frist über außergerichtliche Rechtsbehelfe ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes	§46 FGO

Antrag oder Rechtsbehelf oder Rechtsmittel	Fristen		Adressat, Beteiligte(r)	Gegenstand des Verfahrens	Rechtsquelle
	Beginn	Dauer			
Revision	Zustellung des Urteils oder Zustellung des Beschlusses über die Zulassung der Revision (§115 Abs. 5 FGO)	1 Monat	Zuständiges FG	Urteile der FG bei Verletzung von Bundesrecht, ausnahmsweise im Fall des §33 Abs. 1 Nr. 4 FGO auch von Landesrecht	§§120 Abs. 1 Satz 1 FGO
Nichtzulassungsbeschwerde	Zustellung des Urteils des FG	1 Monat	FG, dessen Entscheidung angefochten werden soll (nicht der BFH)	Die Nichtzulassung der Revision durch das FG	§115 Abs. 3 FGO

Steuerpflichtigen führen, gegen den dieser gar kein Rechtsmittel eingelegt hat, der aber bei der auf das Rechtsmittel hin durchgeführten erneuten Überprüfung des gesamten Sachverhaltes erst aufgefallen ist. Das wird allen Ernstes als sogenannte *Verböserung* bezeichnet. Allerdings muß die Behörden den Steuerpflichtigen auf diese Möglichkeit aufmerksam gemacht haben und ihm Gelegenheit geben, sich zu äußern (§367 Abs. 2 AO). Der Einspruch kann in diesen Fällen *zurückgenommen* werden.

5.8.5. Aussetzung der Vollziehung

Durch das Einlegen des Einspruchs wird die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes *nicht gehemmt* (§361 Abs. 1 AO), d.h. insbesondere, daß der Steuerpflichtige trotz Einspruch bezahlen muß. Wird dagegen die *Vollziehung ausgesetzt*, so wird die angeordnete Rechtsfolge nicht vollzogen.

Die Finanzbehörde, die den angefochtenen Verwaltungsakt erlassen hat, ist auch für die Aussetzung der Vollziehung zuständig (§361 Abs. 2 AO).

Die Aussetzung soll erfolgen, wenn *ernstliche Zweifel* an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine *unbillige Härte* darstellt. Die Aussetzung kann von einer *Sicherheitsleistung* abhängig gemacht werden, soweit eine Gefährdung der Steuerforderung besteht.

Hat der Steuerpflichtige mit dem eingelegten Einspruch keinen Erfolg, so ist der geschuldete Betrag zu verzinsen (§237 AO).

5.8.6. Klage

Ist das Einspruchsverfahren erfolglos geblieben, so kann der Steuerpflichtige *gerichtlich* gegen den Verwaltungsakt der Behörde vorgehen. Diese Möglichkeit besteht insbesondere durch die *Klage* (§§40 ff FGO) und die *Revision* (§115 FGO).

Die Klage ist beim zuständigen Finanzgericht *schriftlich* zu erheben (§64 FGO). Die Frist zur Erhebung der Klage

beträgt *einen Monat ab Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch*.

Über die Klage entscheidet das *Finanzgericht* durch ein *Urteil* (§95 FGO).

Auf der vorstehenden Seite findet sich eine Übersicht über die wichtigsten Rechtsbehelfe im Steuerrecht.

5.9. Änderungen und Berichtigungen von Verwaltungsakten

5.9.1. Allgemeines zum Berichtigungsverfahren

Mit der Bekanntgabe ist der Steuerverwaltungsakt wirksam, *auch wenn er fehlerhaft ist*. Er bindet die Finanzbehörde und die am Verfahren Beteiligten bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist (§124 Abs. 2 AO).

Werden Steuern unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§164 AO) oder vorläufig (§165 AO) festgesetzt, so können die zugrundeliegenden Bescheide innerhalb der Festsetzungsfrist jederzeit aufgehoben oder geändert werden.

Fehlt jedoch ein entsprechender Vermerk, so können Bescheide und andere Verwaltungsakte nur unter bestimmten Voraussetzungen und in beschränktem Umfang aufgehoben oder geändert werden.

Der Steuerpflichtige kann einen Einspruch einlegen (§§347 ff AO). Im Rahmen des Einspruchsverfahrens kann der ursprüngliche Verwaltungsakt berichtigt werden. Hat der Steuerpflichtige die Einspruchsfrist versäumt, so ist der Verwaltungsakt *bestandskräftig*.

Das Finanzamt kann (dies natürlich auch auf Antrag des Steuerpflichtigen) Steuerbescheide (bestandskräftig) bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung *aufheben* oder *ändern* bzw. *berichtigen*.

Es sind *folgende Berichtigungsvorschriften* zu unterscheiden:

- *offenbare Unrichtigkeit* (§129 AO)

- *Aufhebung* und *Änderung* (§§172 ff AO)

5.9.2. Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten

Eine offenbare Unrichtigkeit (§129 AO) liegt vor, wenn

- nach objektiven Gesichtspunkten,
- ein Schreib- oder Rechenfehler oder
- eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit
- seitens der Finanzbehörde angenommen werden muß.

Die Unrichtigkeit muß auf einem *Versehen der Behörde*, nicht aber des Steuerpflichtigen beruhen. Dem Steuerpflichtigen steht zur Beseitigung eigener Fehler *nur der Einspruch* zu.

Objektiv erkennbar ist ein Fehler, der für das Finanzamt und für den Steuerpflichtigen *leicht erkennbar* ist. Dabei reicht es nach Meinung der Verwaltung aus, wenn nur ein Beteiligter den Fehler leicht erkennen kann.

Schreib- und Rechenfehler (z.B. Zahlendreher, statt 45.000,- € etwa 54.000,- €) sind relativ leicht festzustellen. Strittig sind oft die Berichtigungen, die die Finanzbehörde mit der Begründung vornehmen will, eine „ähnliche offenbare Unrichtigkeit“ liege vor.

Beispiele für ähnliche offenbare Unrichtigkeiten sind Fehler beim *Ablesen der Einkommensteuertabelle*, bei der *Eingabe in die Datenerfassung*, bei *Auswerten des Außenprüfungsberichtes* oder *Übertragungsfehler* oder *Übersehen einer Kontrollmitteilung*.

Keine offenbare Unrichtigkeit liegt vor, wenn dem Finanzamt ein *Denkfehler*, ein *Rechtsirrtum* oder ein *Fehler aufgrund mangelnder Sachaufklärung* unterläuft.

Offenbare Unrichtigkeiten des Steuerpflichtigen führen grundsätzlich nicht zur Berichtigung nach §129 AO. Hier greifen eventuell andere Berichtigungsvorschriften (z.B. §173 AO) ein. Jedoch ist zu beachten, daß Fehler des Steuerpflichtigen zu Fehlern des Finanzamtes werden können.

Die Berichtigung wegen offenbarer Unrichtigkeit kann *nur innerhalb der Festsetzungsfrist* erfolgen (§169 Abs. 1 S. 2 AO).

Zu beachten ist im Fall einer offenbaren Unrichtigkeit jedoch noch die Ablaufhemmung des §171 Abs. 2 AO.

5.9.3. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden

Der Steuerpflichtige kann eine Änderung oder Aufhebung erreichen, wenn

- der Bescheid *vorläufig* oder unter dem *Vorbehalt der Nachprüfung* ergangen ist,
- eine *offenbare Unrichtigkeit* vorliegt oder
- eine *Berichtigungsvorschrift* der §§172 ff AO eingreift

Das Finanzamt kann einen Steuerbescheid *ändern* oder *aufheben*, wenn

- der Steuerpflichtige *zustimmt* oder einen *Antrag stellt* oder
- nachträglich *neue Tatsachen oder Beweismittel* bekannt werden.

5.9.3.1. Änderung und Aufhebung auf Antrag oder mit Zustimmung des Steuerpflichtigen (§172)

Ist ein fehlerhafter Steuerbescheid ergangen, so kann der Steuerpflichtige neben dem Einspruch auch eine „schlichte Änderung“ beantragen. Soll sich die Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken, so muß dieser Antrag vor Ablauf der Einspruchsfrist der Finanzbehörde vorliegen (§172 Abs. 1 Nr. 2a AO).

Gegenüber dem Einspruch und dem damit verbundenen Rechtsbehelfsverfahren bietet der Antrag auf schlichte Änderung den Vorteil, daß er *formfrei*, also auch *mündlich* gestellt werden kann. Darüber hinaus vermeidet er die *Gefahr der Verböserung* des ursprünglichen Bescheides. Es wird nicht der gesamte Steuerfall neu aufgerollt, sondern die Berichtigung ist auf die beantragten Punkte beschränkt (*Punktberichtigung*). Mit dem Antrag auf schlichte Änderung kann allerdings keine Aussetzung der Vollziehung gemäß §361 Abs. 2 AO gewährt werden (lediglich ein Antrag auf Stundung (§222 AO) wäre möglich).

5.9.3.2. Änderung und Aufhebung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel (§173)

Bestandskräftige Steuerbescheide müssen *bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist* aufgehoben oder geändert werden, wenn dem Bearbeiter beim Finanzamt nachträglich neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die

- zu einer *höheren Steuer* führen (§173 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder
- zu einer *niedrigeren Steuer* führen, wenn den Steuerpflichtigen am nachträglichen Bekanntwerden kein grobes Verschulden trifft (§173 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Neue Tatsachen sind alle Bestandteile, die Einfluß auf die Höhe der Steuer bzw. auf eine Besteuerungsgrundlage haben (z.B. Familienstand, Alter, private Nutzung eines betrieblichen Anlagegutes). Keine Tatsachen sind bloße Schlußfolgerungen, Vermutungen etc.

Beweismittel (§92 AO) sind insbesondere Gutachten, die neue Tatsachen enthalten, neue Urkunden, Auskünfte und eidesstattliche Versicherungen.

Nachträglich bekannt werden Tatsachen oder Beweismittel, wenn sie bei Erlass des Steuerbescheides bereits vorhanden sind, den zuständigen Beamten aber noch nicht bekannt sind.

Trifft den Steuerpflichtigen ein *grobes Verschulden* am erst nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen, so führt dies dazu, daß zugunsten des Steuerpflichtigen nicht mehr geändert werden kann.

Als grobes Verschulden hat der Steuerpflichtige *Vorsatz* und *grobe Fahrlässigkeit* zu vertreten. Grobe Fahrlässigkeit

keit ist anzunehmen, wenn er die ihm zumutbare Sorgfaltspflicht in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt.

Ein grobes Verschulden kann im allgemeinen angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige trotz Aufforderung eine Steuererklärung nicht abgegeben hat, allgemeine Grundsätze der Buchführung verletzt oder Hinweise, Vordrucke oder Merkblätter der Finanzbehörden nicht beachtet (vgl. zu §173 Nr. 4 AEAO).

Allein mangelnde steuerrechtliche Kenntnisse eines Steuerpflichtigen ohne einschlägige Vorbildung, der seine Steuererklärung ohne Beratung selbst fertigt, können den Vorwurf der groben Fahrlässigkeit *nicht begründen*.

5.9.3.3. Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen (§175)

Soweit ein Grundlagenbescheid (z.B. Gewinnfeststellungsbescheid (§182 Abs. 1), Gewerbesteuermeßbescheid (§184 Abs. 1) etc.) geändert wird, ist auch der Folgebescheid (z.B. ESt-Bescheid) zu ändern (§175 Abs. 1 Nr. 1 AO). Einzige Voraussetzung dieser Norm ist, daß ein Grundlagenbescheid ergeht, geändert oder aufgehoben wird. Was im Einzelfall als Grundlagenbescheid gilt regelt §171 Abs. 10 AO.

5.10. Das Strafverfahren

5.10.1. Arten von Steuertraftaten

Die Steuertraftaten sind nach §369 Abs. 1 AO:

- Taten, die *nach den Steuergesetzen* strafbar sind,
- der *Bannbruch*,
- die *Wertzeichenfälschung* und deren Vorbereitung, soweit die Tat Steuerzeichen betrifft,
- die *Begünstigung* einer Person, die eine der vorstehenden Taten begangen hat.

Für Steuertraftaten gelten die *allgemeinen strafrechtlichen Vorschriften* (§369 Abs. 2 AO). In diesem Skript werden nur Straftaten nach der Abgabenordnung behandelt.

5.10.2. Arten von Steuertraftaten in der AO

Die Abgabenordnung kennt *zwei Arten* von Steuertraftaten:

- die *eigentliche Steuerhinterziehung* (§§370 ff AO) und
- *Steuerordnungswidrigkeiten* (§§377 ff AO).

Nur die Steuerhinterziehung ist eine *Straftat im strafrechtlichen Sinne*, für die Geld- und Freiheitsstrafen verhängt werden können. Steuerordnungswidrigkeiten sind unterhalb der Ebene des eigentlichen Strafrechts angesiedelt, d.h. Taten, die „nur“ mit einem Bußgeld (also keiner Geldstrafe) belegt werden können.

5.10.3. Steuerhinterziehung

5.10.3.1. Definition

Steuerhinterziehung begeht, wer

- den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen *unrichtige* oder *unvollständige* Angaben macht,
- die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen *in Unkenntnis läßt* oder
- pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern *unterläßt*.

und dadurch *Steuern verkürzt* oder für sich oder einen anderen nichtgerechtfertigte *Steuervorteile* erlangt (§370 Abs. 1 AO). Die genannten Taten sind also nur strafbar, wenn hierdurch Steuervorteile erlangt werden, nicht aber, wenn das nicht der Fall war. Der *Versuch* einer Steuerhinterziehung ist aber ebenfalls strafbar (§370 Abs. 2 AO).

Ein Steuervorteil liegt vor, wenn Steuern *nicht, nicht in voller Höhe* oder *nicht rechtzeitig* bezahlt werden (§370 Abs. 4 AO).

5.10.3.2. Strafmaß

Die Strafe ist *Geldstrafe* oder *Freiheitsstrafe bis fünf Jahre* (§370 Abs. 1 Satz 1 AO), bei einem schwerwiegenden Fall *bis zu 10 Jahren* (§370 Abs. 3 AO). Ein schwerwiegender Fall liegt i.d.R. vor, wenn der Täter (§370 Abs. 3 Satz 2 Nrn. 1 bis 3 AO):

- aus *grobem Eigennutz* in *großem Ausmaß* Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt,
- seine Befugnisse oder seine Stellung als *Amtsträger* mißbraucht,
- die *Mithilfe eines Amtsträgers* ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung mißbraucht, oder
- unter Verwendung *nachgemachter* oder *verfälschter* Belege *fortgesetzt* Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

5.10.3.3. Straffreiheit bei Selbstanzeige

Die Fälle der Steuerhinterziehung nach §370 AO werden nicht bestraft, wenn der Täter sich selbst bei den Finanzbehörden anzeigt und unrichtige oder unvollständige Angaben berichtet oder ergänzt (§371 Abs. 1 AO). Dies ist der manifestierte Grundsatz *„pecuniam non olet“* („Geld stinkt nicht“, angeblich ein Zitat des röm. Kaisers Vespasian, der eine hohe Steuer auf die öffentlichen Toiletten in Rom erhoben hat). Die Straffreiheit tritt nicht ein, wenn ein Amtsträger bereits bei dem Steuerpflichtigen erschienen ist oder der Täter wußte oder wissen mußte, daß die Tat entdeckt worden ist.

Allerdings führt eine Selbstanzeige oft zu *weitergehenden Prüfungen*, so daß infolge eines solchen Schrittes oft noch weitere Sachverhalte aufgedeckt werden, für die die vom Gesetz zugesicherte Straffreiheit dann nicht gilt. Die Selbstanzeige ist also stets eine „gefährliche“ Strategie.

5.10.3.4. Andere Formen der Steuerhinterziehung

Hier sind insbesondere zu nennen:

- Bannbruch: begeht, wer Gegenstände *entgegen einem Verbot ein- oder ausführt* (§372 AO);

- **Schmuggel:** Bannbruch in *Zuwiderhandlung gegen Monopolvorschriften* (etwa aufgrund der hohen Besteuerung der Glimmstengel besonders beliebt bei *Zigaretten*) (§373 AO),
- **Steuerhehlerei:** Kauf und Verkauf von Waren oder Gegenständen, *deren Verbrauchssteuern hinterzogen worden sind*, selbst oder durch einen Dritten (§374 AO).

5.10.4. Steuerordnungswidrigkeiten

5.10.4.1. Definition

Eine Steuerordnungswidrigkeit ist eine *leichtfertig* begangene Steuerhinterziehung (§378 Abs. 1 AO). Statt des bei einer Straftat erforderlichen Vorsatzes qualifiziert sich die Ordnungswidrigkeit also durch *Fahrlässigkeit*, d.h., das *Außerachtlassen der üblichen Sorgfalt*.

Die Behauptung eines Steuerpflichtigen, etwas „übersehen“ oder „vergessen“ zu haben, führt in der Regel zur Annahme von Leichtfertigkeit, falls man ihm nicht das Gegenteil nachweisen kann.

5.10.4.2. Strafmaß

Die Strafe ist gemäß §378 Abs. 2 AO eine *Geldbuße* bis zu 50.000 €. Im Gegensatz zu einer *Geldstrafe* führt eine Geldbuße nicht dazu, daß der Täter vorbestraft ist.

5.10.4.3. Straffreiheit bei Selbstanzeige

Die Regelung des §371 Abs. 1 AO wird von §378 Abs. 3 AO analog übernommen.

5.10.4.4. Andere Formen der Steuerordnungswidrigkeiten

Hier sind insbesondere zu nennen:

- **Steuergefährdung:** Ausstellen unrichtiger Belege oder Verstöße gegen die Buchführungspflicht (§379 Abs. 1 AO),
- **Verstöße gegen Mitteilungspflichten:** (§379 Abs. 2 Nr. 1 AO),
- **Verstöße gegen die Kontenwahrheit:** (§379 Abs. 2 Nr. 3 AO),
- **Zuwiderhandlungen gegen Auflagen,** die einem Stpfl. im Rahmen eines Verwaltungsaktes gemacht wurden (§379 Abs. 3),
- **Gefährdung von Abzugssteuern:** Verstoß gegen die Verpflichtung, Steuerabzugsbeträge einzubehalten und abzuführen (§380 Abs. 1 AO),
- **Gefährdung von Verbrauchssteuern:** Verstoß gegen die Vorschriften hinsichtlich Verbrauchssteuern (§381 Abs. 1 AO),
- **Gefährdung von Eingangsabgaben:** Verstöße gegen Zollgesetze bei Einfuhr von Gegenständen (§382 Abs. 1 AO),

Für diese Ordnungswidrigkeiten werden *Geldbußen* bis zu 5.000 € festgesetzt (§379 Abs. 4 AO).

Außerdem sieht das Gesetz eine Geldbuße bis zu 50.000 € vor für den *unzulässigen Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen* (etwa bei Abtretung oder Pfändung), §383 AO).

5.10.5. Das Strafverfahren

Das Strafverfahren richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften über das Straf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren (§385 AO) und wird hier nicht näher beleuchtet.

5.10.6. Verfassungsrechtliche Probleme

In der Praxis herrscht im Steuerstrafrecht eine *große Ungleichbehandlung* vor. Kleinfälle werden i.d.R. eingestellt und erst ab 250.000 € bis 500.000 € hinterzogener Steuer werden Freiheitsstrafen festgesetzt, zumeist noch mit Bewährung. Die „Einstellungsgrenze“, unterhalb derer der Täter außer einer Nachforderung nichts zu befürchten hat, ist von Finanzamt zu Finanzamt verschieden. In Norddeutschland wird außerdem traditionell härter geurteilt als in Süddeutschland. Das alles ist insbesondere mit Blick auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 2 GG äußerst problematisch.

5.10.7. Die Steueramnestieregelung ab 2004

5.10.7.1. Amnestie und Begnadigung

Allgemein versteht man unter einer Amnestie im Strafrecht einen *Gradenerweis* für eine nach abstrakten Merkmalen bestimmte Zahl von Straftätern. Die Amnestie unterscheidet sich dadurch von der *Begnadigung*, die einem einzelnen Straftäter individuell gewährt wird.

5.10.7.2. Neue und alte Steueramnestieregelungen

Im Steuerrecht war mit Wirkung ab 2004 durch das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung (das sogenannte „*Steueramnestiegesetz*“) eine *Steueramnestie im engeren Sinne* eingeführt worden. Die bisherigen strafbefreienden Selbstanzeigen bei Steuerhinterziehung und Steuerordnungswidrigkeiten sind *keine echte Steueramnestie*, weil die Finanzbehörden in diesen Fällen regelmäßig *vertieft nachforschen* und dabei möglicherweise *weitere relevante Sachverhalte* zum Vorschein bringen. Der Täter ist damit nicht sicher, ob seine Selbstoffenbarung wirklich die gewünschte Wirkung besitzt. Und die Praxis zeigt zumeist, daß die meisten Steuerpflichtigen durch eine Selbstanzeige die Geister, die sie bannen wollen, in Wirklichkeit erst rufen.

5.10.7.3. Das Strafbefreiungserklärungsgesetz

Die neue Option bot in den Jahren 2004 und 2005 das *Strafbefreiungserklärungsgesetz* (StraBEG). Gemäß §1 Abs. 1 Nr. 1 StraBEG genügte nämlich, im Gegensatz zu den §§371 Abs. 1 und 2 sowie 378 Abs. 3 AO die Angabe der *Summe* (!) der nichterklärten und damit nicht besteuerten Einnahmen. Details mußten nicht angegeben werden. Dies brachte für den Steuerpflichtigen die *Gewißheit*, daß weitere Nachforschungen der Finanzbehörden und möglicherweise weitere Unannehmlichkeiten nicht zu erwarten waren. Die praktische Erfahrung war jedoch, daß die meisten Steuerpflichtigen das Risiko einer Aufdeckung vergleichsweise gering einschätzten. Anzahl und Umfang der auf diesem Wege offengelegten Steuerstraf-taten war *gering*.

5.10.7.3.1. Pauschalsteuersätze

- Bei einer *strafbefreienden Erklärung in 2004* sollte der hinterzogene Geldbetrag pauschal „nur“ mit 25% versteuert werden;
- bei einer *strafbefreienden Erklärung bis zum 31. März 2005* wurde der hinterzogene Geldbetrag pauschal mit 35% versteuert;

Für Körperschaftsteuer (§1 Abs. 2 StraBEG), für Gewerbesteuer (§1 Abs. 3 StraBEG), für Umsatzsteuer (§1 Abs. 4 StraBEG) und für Erbschaftsteuer (§1 Abs. 5 StraBEG) galten *eigene Pauschalsätze*.

5.10.7.3.2. Weitere Anreize zur Steuerehrlichkeit

Als *besonderer Anreiz* zur Steuerehrlichkeit sollte dabei wirken, daß die strafbefreiende Erklärung selbst bereits als Steueranmeldung ohne den Vorbehalt der Nachprüfung ausgestaltet war (§10 Abs. 2 StraBEG), d.h., die Pauschalsteuer wurde *ohne weitere Mitwirkung des Finanzamtes* fällig. Dies soll dem Steuerpflichtigen weiterhin die Angst vor möglicher weiterer Nachprüfung und entsprechender Strafverfolgung nehmen.

5.10.7.3.3. Persönliche und sachliche Geltung

Erklärungsberechtigt ist *jeder Steueründer* (§2 StraBEG); für die strafbefreiende Erklärung besteht ein *eigenes Formular* (§3 StraBEG). Die Erklärung führt zum Erlöschen der jeweiligen Steueransprüche (§8 Abs. 1 StraBEG), was *Rechtssicherheit* für den Täter bedeutet. Straffrei werden *alle Tatbeteiligten* (§4 Abs. 2 StraBEG), allerdings nur insoweit sie ihre Sünden auch offenbaren; nicht-klärte hinterzogene Beträge können später wieder auf die übliche Art verfolgt werden.

5.10.7.3.4. Wirkung der Strafbefreiung

Die Strafbefreiung gilt nur für *steuerrechtliche Rechtsfolgen*; andere als steuerrechtliche Taten können weiterhin verfolgt werden (§5 StraBEG). Dies zielt insbesondere auf *Geldwäsche, organisierte Kriminalität* und *andere Straftaten*, die oft nur eine steuerrechtliche Komponente haben. Die S. ist damit nur eine Steueramnestie im engeren Sinne und keine allgemeine Amnestie.

5.10.7.3.5. Datenschutz

Die im Rahmen der strafbefreienden Erklärung gewonnenen *Daten* dürfen nur für Zwecke des Strafbefreiungsverfahrens genutzt werden (§13 Abs. 1 StraBEG). Das Gesetz spricht in diesem Zusammenhang von „*geschützten Daten*“, was *weitere Rechtssicherheit* schaffen soll. Allerdings dürfen Daten, die nichtsteuerliche Straftaten betreffen, die mit einer Haftstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind, zur Durchführung des Strafverfahrens an die Gerichte übermittelt werden, was wiederum der Abgrenzung zu anderen Bereichen des Strafrechts dient.

5.10.7.4. Die rechtspolitische Diskussion

Insgesamt wurde das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung vor seiner Einführung *intensiv diskutiert*.

Befürworter meinen, daß es „Fluchtgroschen“ wieder nach Deutschland zurückbringen werde; Kritiker hingegen führen an, daß das Vertrauen der Täter in den Staat so gering bzw. das Vertrauen in das ausländische Steuergeheimnis so groß ist, daß keine nennenswerte Rückführung von verheimlichten Einkünften zu erwarten sei.

Tatsächlich offenbart das Gesetz zunächst die *Unfähigkeit des Staates zu einer wirksamen Verfolgung von Steuerstraftaten*, was auch mit der Komplexität und Unübersichtlichkeit der Steuergesetze zusammenhängen könnte. Es ist in sich bereits ein *Verstoß gegen das Gleichheitsgebot* des Art. 3 Abs. 1 GG, das sich in der Forderung nach gleichmäßiger Anwendung der Steuergesetze nach §85 Satz 1 AO manifestiert und hat daher mit Gerechtigkeit eigentlich nichts zu tun. Pragmatiker argumentieren jedoch, daß eine wirklich effektive Verfolgung von Steuerstraftaten vermutlich *ohnehin nie möglich* sein wird und daher Amnestieregelungen erforderlich sind. Kritiker antworten hierauf, daß der Staat durch dieses Gesetz seine wahre Schwäche zeigt und die Steuerhinterziehung indirekt eher ermutigt statt bekämpft.

5.11. Technische Abwicklung des Verfahrens

5.11.1. Neue Identifikationsmerkmale

Nach einem Modellversuch vom 1. Januar 2002 bis zum 31. Oktober 2003 wurden zum 1. Januar 2004 *einheitliche Identifikationsmerkmale für Steuerpflichtige* eingeführt. Man unterscheidet

- die *Wirtschafts-Identifikationsnummer* nach §139c AO für „wirtschaftlich Tätige“ und,
- die *Identifikationsnummer* nach §139b AO für alle natürlichen Personen.

Beide zusammen werden von der AO als „*Identifikationsmerkmale*“ bezeichnet. Alle Identifikationsnummern werden vom Bundesamt für Finanzen vergeben (§§139a Abs. 1 AO), bestehen aus einer Ziffernfolge und einer Prüfsumme und dürfen nicht aus anderen Daten der Steuerpflichtigen abgeleitet sein. Die tatsächliche Vergabe dieser Personenkennziffern begann jedoch erst im Juli 2007 – eine auffällig lange Frist nach der gesetzlichen Regelung, die vielleicht dem „Vergessen“ und damit der Reduktion möglicher politischer Widerstände dienen soll.

5.11.2. Die Identifikationsnummer

5.11.2.1. Geltungsbereich und Datensätze

Die Identifikationsnummer der natürlichen Personen ist *einmalig* und jeder Steuerpflichtige darf nur eine Identifikationsnummer erhalten (§139b Abs. 1 AO). Das Bundesamt für Finanzen *speichert folgende Informationen* (§139b Abs. 3 AO):

- Identifikationsnummer,
- Wirtschafts-Identifikationsnummern,
- Familienname,
- Frühere Namen,
- Vornamen,
- Doktorgrad,
- Ordens- und Künstlernamen,
- Tag und Ort der Geburt,

- Geschlecht,
- gegenwärtige oder letzte bekannte Anschrift,
- zuständiges Finanzamt,
- Sterbetag.

5.11.2.2. Datenschutzprobleme

Zweck der Identifikationsnummer ist neben der Abwicklung des Steuerverfahrens ganz offensichtlich auch der *Datenabgleich mit anderen Behörden*, um Mißbrauch von Sozialleistungen zu verhindern. Die Identifikationsnummer steht daher auch anderen öffentlichen Stellen außer den Finanzämtern zur Verfügung (§139b Abs. 2 AO), denen damit die Identifikation von Personen erleichtert wird. Das Verfahren war daher schon im Vorfeld *Gegenstand intensiver Besorgnisse von Datenschützern*, die insbesondere bei der Identifikationsnummer befürchten, diese könnte z.B. zur Erstellung von Bewegungsprofilen von Personen verwendet werden. Ähnliche Personenkennziffern gab es einst in der DDR, aber auch die Sozialversicherungsnummer der USA ist eine vergleichbare Identifikationsnummer.

5.11.3. Die Wirtschafts-Identifikationsnummer

Diese wird auf Anforderung des zuständigen Finanzamtes allen „*wirtschaftlich Tätigen*“ vergeben, beginnt mit den Buchstaben „DE“ und ist ebenso wie die Identifikationsnummer einmalig (§139c Abs. 1 AO). Wie auch die Identifikationsnummer steht auch die Wirtschafts-Identifikationsnummer anderen öffentlichen Stellen zur Verfügung, so daß auch diese Unternehmen eindeutig identifizieren können.

Wer „*wirtschaftlich tätig*“ ist, wird vom Gesetz nicht näher spezifiziert; offensichtlich richtet sich dieser Begriff jedoch analog zu §2 UStG auf eine *selbständige berufliche oder gewerbliche Tätigkeit*.

5.11.3.1. Geltungsbereich und Datensätze

Die beim Bundesamt für Finanzen im Zusammenhang mit der Wirtschafts-Identifikationsnummer *gespeicherten Daten* sind (§139c Abs. 3 AO) bei natürlichen Personen, die wirtschaftlich tätig sind:

- Wirtschafts-Identifikationsnummer,
- Identifikationsnummer,
- Firma (§§17ff HGB) oder Name des Unternehmens,
- frühere Firmennamen oder Namen des Unternehmens,
- Rechtsform,
- Wirtschaftszweignummer,
- amtlicher Gemeindeschlüssel,
- Anschrift und Sitz des Unternehmens,
- Handelsregistereintrag,
- Datum der Betriebseröffnung oder Zeitpunkt Aufnahme der Tätigkeit,
- Datum der Betriebseinstellung oder Beendigung der Tätigkeit,
- zuständige Finanzämter.

Für *juristische Personen* werden gespeichert:

- Wirtschafts-Identifikationsnummer,
- Identifikationsmerkmale des gesetzlichen Vertreters,
- Firma (§§17ff HGB) oder Name des Unternehmens,
- frühere Firmennamen oder Namen des Unternehmens,
- Rechtsform,
- Wirtschaftszweignummer,
- amtlicher Gemeindeschlüssel,
- Sitz des Unternehmens, insbesondere Ort der Geschäftsleitung,
- Datum des Gründungsaktes,
- Handels-, Genossenschafts- oder Vereinsregistereintrag,
- Datum der Betriebseröffnung oder Zeitpunkt Aufnahme der Tätigkeit,
- Datum der Betriebseinstellung oder Beendigung der Tätigkeit,
- Zeitpunkt der Auflösung,
- Datum der Löschung im Register,
- verbundene Unternehmen,
- zuständige Finanzämter.

Für *Personenvereinigungen* werden gespeichert:

- Wirtschafts-Identifikationsnummer,
- Identifikationsmerkmale des gesetzlichen Vertreters,
- Identifikationsmerkmale der Beteiligten,
- Firma (§§17ff HGB) oder Name des Unternehmens,
- frühere Firmennamen oder Namen der Personenvereinigung,
- Rechtsform,
- Wirtschaftszweignummer,
- amtlicher Gemeindeschlüssel,
- Sitz des Unternehmens, insbesondere Ort der Geschäftsleitung,
- Datum des Gründungsvertrages,
- Handels- oder Partnerschaftsregistereintrag,
- Datum der Betriebseröffnung oder Zeitpunkt Aufnahme der Tätigkeit,
- Datum der Betriebseinstellung oder Beendigung der Tätigkeit,
- Zeitpunkt der Auflösung,
- Zeitpunkt der Beendigung,
- Datum der Löschung im Register,
- verbundene Unternehmen,
- zuständige Finanzämter.

5.11.3.2. Datenschutzprobleme

Auch die Wirtschafts-Identifikationsnummer ist *Gegenstand intensiver Kritik der Datenschützer*, da diese Nummer, wie schon die Identifikationsnummer der natürlichen Person, auch außerhalb des Steuerverfahrens anderen Behörden zur Verfügung gestellt wird.

5.11.3.3. Verordnungsermächtigung

Regelungen des Datenschutzes im Zusammenhang mit diesen Identifikationsmerkmalen, Richtlinien zur Vergabe, Löschung und Weitergabe dieser Nummern, können durch eine *zustimmungspflichtige Verordnung* geregelt werden (§139d AO).

6. Grundzüge des Einkommensteuerrechts

6.1. Komplexes Regelwerk

6.1.1. Wichtige Rechtsquellen

Das Einkommensteuergesetz (EStG) ist das *wichtigste* und auch das *umfangreichste* Einzelsteuergesetz. Zusammen mit der *Einkommensteuerdurchführungsverordnung* (EStDVO), der *Lohnsteuerdurchführungsverordnung* (LStDVO), zahlreichen *Richtlinien*, *Hinweisen*, *BMF-Schreiben* und *OFD-Verfügungen* sowie einer inzwischen vollkommen unüberschaubaren *Rechtsprechung* bildet es ein *hochkomplexes Regelwerk*.

6.1.2. Großer Reformdruck

Anders als bei anderen Steuern gehören die Einkommensteuer und die Lohnsteuer, die nur eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer ist, zu den *ergiebigsten Steuern*. Es wundert daher nicht, daß zahlreiche Regierungen und Regime seit den Zeiten des Kaiserreiches an der Einkommensteuer *herumgedoktort* und *herumgebastelt* haben, was jedes Mal die Komplexität des Gesamtwerkes erhöht hat. Auch derzeit tobt eine *heftige Reformdebatte*, die vermutlich nie wirklich zu Ende kommen wird. Anders als in früheren Fällen existieren derzeit aber *grundsätzliche Reformbestrebungen*, d.h., Versuche, nicht nur im bestehenden System noch ein paar weitere Kleinigkeiten zu verändern, sondern das Einkommensteuerrecht *fundamental neuzugestalten*. Ob und inwieweit das Erfolg haben wird, *bleibt abzuwarten*.

6.1.3. Grundstruktur des EStG

Dabei ist die Grundstruktur des Gesetzes im Grunde noch *vergleichsweise überschaubar*. Das Gesetz ist in *elf Titeln* strukturiert, wie die folgende Übersicht zeigt:

Titel	Inhalt	§§
I	Steuerpflicht	§§1-1a
II	Einkommen	§§2-24a
III	Veranlagung	§§25-30
IV	Tarif	§§31-34b
V	Steuerermäßigungen	§§34c-35a
VI	Steuererhebung	§36-47
VII	Steuerabzug bei Bauleistungen	§§48-48d
VIII	Besteuerung beschr. Steuerpflichtg.	§§49-50a
IX	Sonstige Vorschriften	§§50b-61
X	Kindergeld	§§62-78
XI	Altersvorsorgezulage	§§79-99

6.1.4. Dieses Skript

Wir werden uns in diesem Skript im wesentlichen auf die Titel I bis IV beschränken.

Da es in diesem Zusammenhang nur darauf ankommt, einen grundsätzlichen Überblick zu vermitteln, werden wir uns nur mit den fundamentalen Regelungen auseinandersetzen. Die weiteren Titel enthalten Detailvorschriften zum Teil großer Komplexität, die in einem grundlegenden Skript darzustellen der Verwirrung mehr als dem Überblick dienen würde.

6.2. Personelle Steuerpflicht

Steuerpflicht ist die Pflicht, sich zu einer bestimmten Steuer *heranziehen* zu lassen. Steuerpflicht kann auch bestehen, wenn tatsächlich am Ende keine Steuer festgesetzt wird. Die Steuerpflicht beschränkt sich dann auf die *Mitwirkungspflichten*, die für die jeweilige Steuerart relevant sind.

Da die Einkommensteuer eine *Personensteuer* ist, ist die Steuerpflicht nach bestimmten *Personenkreisen* geregelt.

6.2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland einen *gewöhnlichen Aufenthalt* oder einen *Wohnsitz* haben (§1 Abs. 1 Satz 1 EStG) sowie Personen ohne gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, die aber deutsche Staatsangehörige sind und von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse beziehen (§1 Abs. 2 EStG), was insbesondere *Botschaftsangehörige*, *Soldaten auf Auslandseinsätzen* und ähnliches Personal meint.

Schließlich können aufgrund bestimmter Umstände auch andere Personen auf Antrag unbeschränkt steuerpflichtig werden (§1 Abs. 3 EStG).

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht bedeutet, daß alle Einkünfte der steuerpflichtigen natürlichen Person zur Einkommensteuer herangezogen werden.

6.2.2. Steuerpflicht von EU-Bürgern

Ausländer gelten zunächst schon durch Aufenthalt als unbeschränkt steuerpflichtig, selbst bei *illegalem Aufenthalt*, wenn - etwa durch Schwarzarbeit - *Einkünfte* erzielt werden. §1a EStG ordnet aber eine besondere Behandlung von Staatsbürgern anderer EU-Mitgliedsstaaten hinsichtlich Unterhaltsleistungen und der Besteuerung von Ehegatten an. Sie genießen insofern eine *bessere Stellung*.

6.2.3. Beschränkte Steuerpflicht

Wer weder im Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt hat, noch im Inland unter die Regelung des §1 Abs. 2 oder 3 EStG fällt, ist *mit seinen deutschen Einkünften* beschränkt steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht bezieht sich also

- personell auf den gesamten Rest der Welt,
- materiell aber nur auf inländische Einkünfte der gesamten Weltbevölkerung, soweit diese nicht schon unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

6.3. Materielle Steuerpflicht

Materiell unterscheidet das EStG nach *Einkunftsarten*. Nur was zu einer Einkunftsart gehört, unterliegt der Steuerpflicht; was zu keiner Einkunftsart gehört, ist *steuerfrei*.

6.3.1. Die Einkunftsarten

Das Gesetz unterscheidet in §2 Abs. 1 EStG *sieben Einkunftsarten*:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- sonstige Einkünfte.

6.3.2. Der sogenannte „steuerliche Dualismus“

Die Einkommensteuer ist eine *Gewinnsteuer*, d.h., sie besteuert den *Gewinn*. Hierzu muß nach einem bestimmten Schema der Gewinn *berechnet* werden. Erster Schritt ist die Festlegung der *Einkünfte*. Einkünfte sind nach §2 Abs. 2 EStG:

1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit *der Gewinn* (§§ 4 bis 7k EStG), aber
2. bei den anderen Einkunftsarten *der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten* (§§ 8 bis 9a).

Man spricht daher hinsichtlich Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit von *Gewinneinkünften*, hinsichtlich nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften auch von *Überschußeinkünften*.

Faktisch liegen hier zwei *vollkommen unterschiedliche Gewinnbegriffe* vor. In diesem Zusammenhang ist auch vom sogenannten *steuerrechtlichen Dualismus* die Rede. Tatsächlich handelt es sich aber um eine *drastische Ungleichbehandlung*, denn in der Realität läßt sich ein Gewinn viel leichter „kleinrechnen“ als der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Bezieher von Gewinneinkünften zahlen damit potentiell *weniger Steuern*.

6.3.3. Einzelne Einkunftsarten

Wir definieren in diesem Bereich die Inhalte der einzelnen Einkunftsarten.

6.3.3.1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Hierzu gehören nach §13 EStG alle Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau, Baumschulen und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, ferner Tierzucht aller Art, Jagd, Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden. §13 EStG enthält bereits eine Fülle spezieller Vorschriften für einzelne Fälle, insbesondere bei *Stilllegung landwirtschaftlicher Betriebe*, was von der EU gefördert wird. §13 Abs. 3 enthält einen besonderen Freibetrag für Landwirte.

6.3.3.2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Abgrenzung des Gewerbebegriffes ist *viel komplizierter* als die der Land- und Forstwirtschaft. Eine klare Definition im EStG *fehlt*; Der Gewerbebetrieb wird jedoch in Abschn. 11 Abs. 1 GewStR in Anlehnung an das Einkommensteuerrecht folgendermaßen definiert:

1. *Selbständigkeit* (vgl. Absatz 2, R 15.1 EStR und zugehörige Hinweise)
2. *Nachhaltigkeit* der Betätigung (vgl. R 15.2 EStR),
3. *Gewinnerzielungsabsicht* (vgl. R 15.3 EStR), also nicht unbedingt auch der diesbezügliche *Erfolg*,
4. Beteiligung am *allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* (vgl. R 15.4 EStR).

Dies kann man *folgendermaßen visualisieren*:

Abgrenzung des Gewerbebegriffes		
Nicht-selbständige Arbeit	Selbständige Arbeit	
<i>Arbeitsverhältnis:</i> mit Haupt- und Nebenpflichten)	<i>Freier Beruf:</i> Dienst- oder Werkvertrag ohne Nebenpflichten aber keine Gewerbe-eigenschaft	<i>Gewerbe:</i> Nachhaltige Gewinnerzielungsabsicht, Teilnahme am allg. Wirtschaftsleben und kein freier Beruf

Aufgrund dieser Abgrenzung gehören gemäß §15 Abs. 1 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb:

1. Einkünfte aus *gewerblichen Unternehmen*. Dazu gehören auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, z.B. aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht land- oder forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sind;
2. die *Gewinnanteile* der *Gesellschafter* einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat (...);
3. die *Gewinnanteile* der *persönlich haftenden Gesellschafter* einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, und die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

Die §§15a, 16 und 17 EStG enthalten bereits eine Vielzahl speziellerer Detailvorschriften.

6.3.3.3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Diese Einkunftsart umfaß im wesentlichen die *freien Berufe*. §18 Abs. 1 EStG zählt insbesondere auf die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte,

Exkurs: Gesamtübersicht über die Gestaltungsformen der Arbeit in Deutschland		
Nichtselbständige Formen der Arbeit		Selbständige Formen der Arbeit
Beamte	Arbeitnehmer	Freie Berufe
		Kodifizierte Freie Berufe
		Nichtkodifizierte Freie Berufe
Gewerbetreibende		
<p>Höchstpersönliche Arbeitspflicht (Vertretung durch Dritte ist unzulässig), weisungs- und zeitgebunden tätig, einem Dienstherrn/Arbeitgeber gegenüber verantwortlich ⇒ Verbraucher (§13 BGB).</p> <p>Erweiterte beamtenrechtliche Treuepflicht als Ausfluß des Treueeides auf Staat und Verfassung zusätzlich zu den allgemeinen arbeitsrechtlichen Treuepflichten:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Generelles Streikverbot ● Vorrechte ● Einsatz des Lebens <p>Das Bestehen von Vorrechten wird vielfach bestritten; das Vorhandensein einer weitaus besseren Altersvorsorge, die durch das AltEinkG erst bis 2040 (!) abgeschmolzen werden soll (→ Rentenbesteuerung), ist jedoch der beste Beweis.</p> <p>Ähnlich wie die Die Unterscheidung zwischen Gewerbe und Freiberuflichkeit ist auch die Abgrenzung zwischen Arbeitnehmern und Beamtentum zweifelhaft. Diente das Beamtentum einst ausschließlich hoheitlichen Aufgaben (Armee, Polizei, Strafvollzug), so hatte es seine Berechtigung. Dann kamen Lehrer, Post- und sogar Telekombeamte hinzu, die mit den hoheitlichen Funktionen des Staates wenig (Lehrer) oder nichts (Telekom) zu tun hatten. Inzwischen übernehmen öffentliche Körperschaften sogar wahllos Mitarbeiter in das Beamtenverhältnis, um die Arbeitgeberanteile der Zwangssozialversicherungen zu sparen: ein wirtschaftspolitischer Wahnsinn. Es wundert daher nicht, daß immer mehr Stimmen die weitgehende oder gar völlige Abschaffung des Berufsbeamtentumes in nahezu allen Bereichen fordern.</p>	<p>Allgemeine arbeitsrechtliche Treuepflicht als Ausfluß der Unselbständigkeit:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Wettbewerbsverbot ● Abwerbungsverbot ● Geheimnismahrung ● Verbot/Einschränkung der freien Meinungsäußerung und politischen Betätigung ● Verbot/Einschränkung, auf arbeitsvertraglichen Rechten zu bestehen ● Verbot der Einleitung behördlicher Verfahren 	<p>Keine Persönliche Arbeitspflicht (Vertretung durch Dritte ist zulässig), nur im einzelvertraglichen Rahmen zeitgebunden tätig, nur den Auftraggebern/Bestellern gegenüber verantwortlich. ⇒ Im bürgerlich-rechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Sinne Unternehmer, §14 BGB, §2 Abs. 1 Satz 1 UStG.</p> <p>Kodifizierte freie Berufe sind durch gesetzliche Regelung als freie Berufe zu betrachten, beispielsweise gemäß §6 Abs. 1 GewO:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Fischerei und Viehzucht, ● Ärzte und andere Heilberufe, ● Verkauf von Arzneimitteln, ● Errichtung und Verlegung von Apotheken, ● Die Personenbeförderungen mit Krankenkraftwagen ● Erziehung von Kindern gegen Entgelt, ● Unterrichtswesen, ● Rechtsanwältinnen und Notare, ● Rechtsbeistände, ● Die Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, ● die vereidigten Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften, ● Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften, ● Steuerbevollmächtigte, ● Auswanderberater (!), ● Seelotswesen und ● Vertrieb von Lotterielosen <p>Die Unterscheidung zwischen Gewerbe und Freiberuflichkeit bezog sich einst auf Handarbeit vs. geistige Arbeit. Gewerbetreibende waren in den Zünften des Mittelalters organisiert. Diese Differenzierung ist überlebt und völlig zeitfremd; für eine Fundamentaltreueform fehlt indes die politische Kraft.</p>
		<p>Eigentlich sollte das Gesetz eindeutige Regeln enthalten; dennoch haben sich im Laufe vieler Jahre eine ganze Reihe von Tätigkeitsfeldern entwickelt, die faktisch freie Berufe sind, ohne durch gesetzliche Regelung zu solchen erklärt zu werden, beispielsweise die Tätigkeiten vieler Kreativberufe (etwa in den Medien oder im Internet). Auch die Autoren gelten gemeinhin als freie Berufe (z.B. ist auch der Autor des vorliegenden Werkes seit Jahrzehnten Freiberufler).</p> <p>Die Unterscheidung zwischen Gewerbe und Freiberuflichkeit ist insbesondere bei den nichtkodifizierten freien Berufen von Bedeutung, da durch Einstufung als freier Beruf die Gewerbesteuer eingespart werden kann. Hier herrscht große Uneindeutigkeit, wie der Autor dieses Werkes persönlich bekannte Fall der beiden seit Jahrzehnten gemeinsam arbeitenden freiberuflichen Cutterinnen nahe München zeigt: obwohl beide genau dasselbe taten, war eine der beiden Damen lange Jahre als Gewerbetreibende und die andere beim Finanzamt als Freiberuflerin geführt.</p>
		<p>Sehr unübersichtlich geregelt; die Grundregel steht in §15 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb), aber vgl. auch gemäß Abschn. 11 Abs. 1 GewStR</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Selbständigkeit (vgl. Absatz 2, R 15.1 EStR) ● Nachhaltigkeit der Betätigung (vgl. R 15.2 EStR), ● Gewinnerzielungsabsicht (vgl. R 15.3 EStR), ● Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. R 15.4 EStR).

Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigten Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe.

Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne dieser Vorschrift ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter *Arbeitskräfte* bedient; Voraussetzung ist, daß er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

Daneben gelten als selbständige Arbeit aber auch die *Einkünfte der Einnahmer einer staatlichen Lotterie*, wenn sie nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, und die Einkünfte aus *sonstiger selbständiger Arbeit*, z.B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied (§18 Abs. 1 Nr. 2 und 3) sowie der Gewinn, der bei der Veräußerung eines Vermögens oder eines selbständigen Teiles davon erzielt wird (§18 Abs. 3 EStG).

6.3.3.4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

In diese Einkunftsart gehören im wesentlichen die *Einkünfte aus Arbeitsverhältnissen* und *öffentlich-rechtlichen Bedienstetenverhältnissen* der Beamten. Da die Abgrenzung des Arbeitsverhältnisses im Einzelfall schwierig sein kann, zeigt die Übersicht die *wesentlichen Definitionselemente*. Auch die *geringfügigen Arbeitsverhältnisse* („Minijobs“) gehören dazu.

§19 Abs. 1 definiert in diesem Zusammenhang als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

1. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden;
2. Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen.

Damit sind insbesondere auf Sozialleistungen verschiedenster Art erfaßt. §19 Abs. 2 enthält einen diesbezüglichen Freibetrag (den Versorgungs-Freibetrag).

Gesamtübersicht über das Arbeitsverhältnis		
Pflichten	Arbeitnehmer („Dienstverpflichteter“)	Arbeitgeber („Dienstberechtigter“)
Hauptpflichten	<u>Arbeitspflicht:</u> 1. Höchstpersönlich, d.h., Vertretung durch einen Dritten ist unzulässig; 2. Weisungs- und zeitgebunden; 3. Unselbstständig.	<u>Zahlungspflicht:</u> Entlohnung der Arbeitsleistung
Arbeitsrechtliche Nebenpflichten Zusätzlich zu Hauptpflichten = konstituieren das eigentliche Arbeitsverhältnis i.S.d. §622 BGB	<u>Arbeitsrechtliche Treuepflicht:</u> 1. Wettbewerbsverbot: Erweiterung der gesetzlichen Verbote des §60 HGB für alle Arbeitnehmer = Gleichheitsgrundsatz, Art. 3 Abs. 1 GG 2. Abwerbungsverbot: Kein Verbot der Vorbereitung der Selbstständigkeit, Ausnahme: §74 HGB. 3. Geheimniskhaltung: Über §§17 UWG, 9 Nr. 6 BBiG und 79 BertVerfG hinaus. 4. Verbot der freien Meinungsäußerung und politischen Betätigung: Einschränkung des Grundrechtes des Art. Abs. 1 GG, verschärft noch im öffentlichen Dienst und in Tendenzbetrieben („Tendenztreuepflicht“). 5. Verbot, auf arbeitsvertraglichen Rechten zu bestehen: =z.B. Überstundenleistungspflicht [bis zu 20 unbezahlte Überstunden, BAG-Rspr], Annahme artfremder Arbeiten oder anderer Einsatzorte bei Personalknappheit. 6. Verbot der Einleitung behördlicher Verfahren: z.B. umwelt-, gewerbe- oder auch strafrechtlicher Art, selbst dann, wenn begründet!	<u>Fürsorgepflicht</u> (unabdingbar, §619 BGB): 1. Zahlung der halben Sozialversicherungsbeiträge (vgl. SGB); 2. Diverse Kündigungsschutznormen (§§622, 624, 625 BGB; KüSchG) 3. Schutzmaßnahmen (z.B. §618 BGB, ArbeitsplatzschutzG, ArbeitssicherheitsG, ArbeitsstättenVO, auch GerätesicherheitsG, Schutznormen des BBiG und der GewO usw.); 4. Minderheitenschutz (z.B. MuSchG, JugendarbeitsschutzG, JugendarbeitsschutzuntersuchungsVO usw.); 5. Entgeltfortzahlung bei Dienstverhinderung (§§616, 617 BGB, EFZG); 6. Bereithaltung des Arbeitsplatzes bei Dienstverhinderung (Babyjahr, Wiedereinstellungspflicht nach Wehrdienst); 7. Beschränkung der Arbeitszeit (ArbeitszeitG); 8. Zahlreiche Beschäftigungsverbote (z.B. §§3, 4 MuSchG für werdende Mütter).
Erweiterte Nebenpflichten = Beamtenverhältnis	<u>Erweiterte, beamtenrechtliche Treuepflicht:</u> 1. Treueeid auf die Verfassung der Bundesrepublik Deutschland; 2. Forderung des Einsatzes des Lebens, z.B. bei Polizei oder Armee; 3. Generelles Streikverbot.	<u>Erweiterte Fürsorgepflicht:</u> 1. Eigene Rentenversicherung der Beamten; 2. Genereller Ausschluß der ordentlichen Kündigung; 3. Bestimmte Sonderrechte, z.T. unkodifiziert (strittig!).

6.3.3.5. Einkünfte aus Kapitalvermögen

§20 EStG definiert eine Vielzahl von Zinsen, Dividenden, Gewinnausschüttungen und ähnlichen Einkünften, die auf *Kapitalvermögen* zurückgehen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die nicht vollhaftenden Gesellschafter der verschiedensten Rechtsformen (Aktionäre, GmbH-Anteilseigner) sind daher nicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern hier gefaßt.

§20 Abs. 4 EStG enthält einen Werbungskosten-Pauschbetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen, der als sogenannter *Sparer-Pauschbetrag* bekanntgeworden ist. Über diesen Betrag braucht der Steuerpflichtige keine Belege oder sonstige Nachweise vorzulegen; will er jedoch einen höheren Werbungskostenbetrag im Sinne der Überschußermittlung nachweisen, so muß er über den ganzen Betrag Nachweise vorlegen.

6.3.3.6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Dieser Einkunftsart liegen die Miete und Pacht als *Vertragstypen des bürgerlichen Gesetzbuches* zugrunde. §21 Abs. 1 EStG definiert daher als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von *unbeweglichem Vermögen*, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht);
2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von *Sachinbegriffen*, insbesondere von *beweglichem Betriebsvermögen*;
3. Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von *Rechten*, insbesondere von schriftstellerischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Gerechtigkeiten und Gefällen;
4. Einkünfte aus der *Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen*, auch dann, wenn die Einkünfte im Veräußerungspreis von Grundstücken enthalten sind und die Miet- oder Pachtzinsen sich auf einen Zeitraum beziehen, in dem der Veräußerer noch Besitzer war.

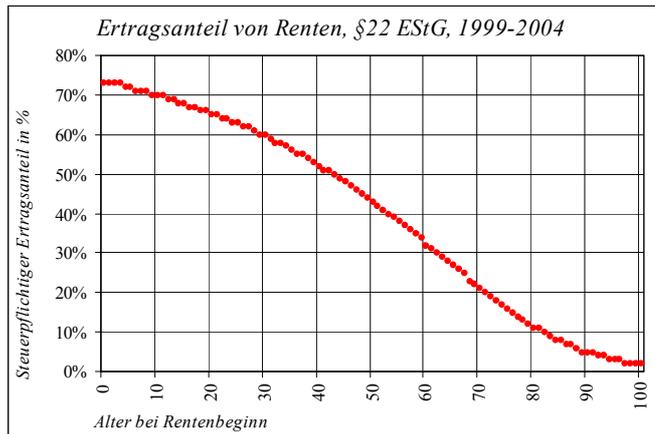
Leasingverträge gehören auf Seiten des Leasinggebers nur dazu, wenn sie Operate Leasing Verträge sind; Finance Leasing hat die Eigenschaft des finanzierten Verkaufes und gehört daher nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dies demonstriert gut die *Unfähigkeit des Gesetzgebers*, einen so wichtigen Vertragstyp eindeutig gesetzlich zu regeln.

6.3.3.7. sonstige Einkünfte

Zu den sonstigen Einkünften gehören eine relativ *heterogene Vielzahl unterschiedlicher Dinge*. Dies macht diese Einkunftsart *unübersichtlich*.

6.3.3.7.1. Renten

Zu den sonstigen Einkünften gehören zunächst die *Renten* (§22 Nr. 1 EStG). Hierbei legt das Gesetz in einer Tabelle den sogenannten *Ertragsanteil* fest. Nur dieser ist steuerpflichtig. Ertragsanteil ist in diesem Zusammenhang derjenige Anteil der Rente, der als Zinsertrag definiert wird. Hierbei liegt zugrunde, daß die Rente aus einer Rückzahlung angesparter Gelder und einer Verzinsung dieser Gelder besteht; da die finanzmathematische jedoch zu komplex ist, wird der Ertragsanteil einfach vom Gesetz *fiktiv festgelegt*:



Hierbei *sinkt der Ertragsanteil mit zunehmendem Renteneintrittsalter*. Dieser Idee liegt zugrunde, daß ein um so kleinerer Ertrag in der empfangenen Rente noch übrig ist, je später ein Rentner in die Rente eintritt, d.h., um so weniger restliche Lebenszeit dem Rentner vermutlich noch verbleiben wird. Das Gesetz verzichtet in diesem Fall auf statistische Rechnungen, und legt Ertragsanteile von 73% bei Renteneintritt ab Geburt bis zu 2% bei Renteneintritt ab dem 97. Lebensjahr zugrunde.

Dieser Ertragsanteil bleibt *während der gesamten Rente gleich*. Wer also in früheren Lebensjahren mit einem Rentenbezug beginnt, hat für den gesamten Rest seines Lebens einen *steuerlichen Nachteil*.

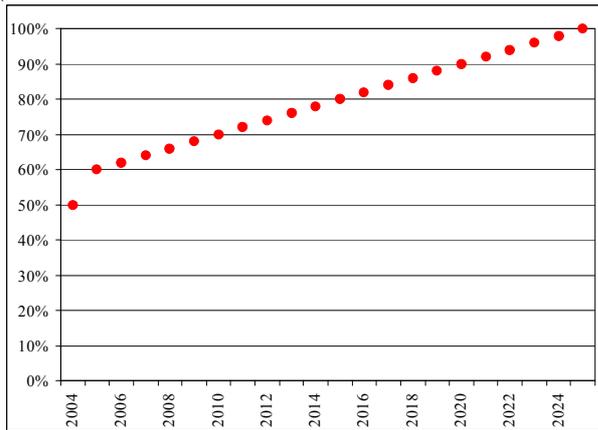
6.3.3.7.2. Exkurs: Rentenbesteuerung 2005 bis 2040

Diese grundsätzliche Methode soll in den kommenden Jahrzehnten *grundsätzlich verändert* werden. Durch das Ende 2003 erschienene „Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen“, das sogenannte *Alterseinkünftegesetz (AltEinkG)* wird nunmehr langsam auf die *sogenannte nachgelagerte Besteuerung der Renten* umgestiegen. Dies bedeutet, daß

- Rentenversicherungsbeiträge stufenweise bis 2025 *steuerfrei* gestellt werden
- hingegen aber der Ertragsanteil stufenweise bis 2040 auf 100% *ansteigt*.

Im Effekt führt das am Schluß der Übergangszeit dazu, daß Altersrenten *wie normale Einkünfte* behandelt werden.

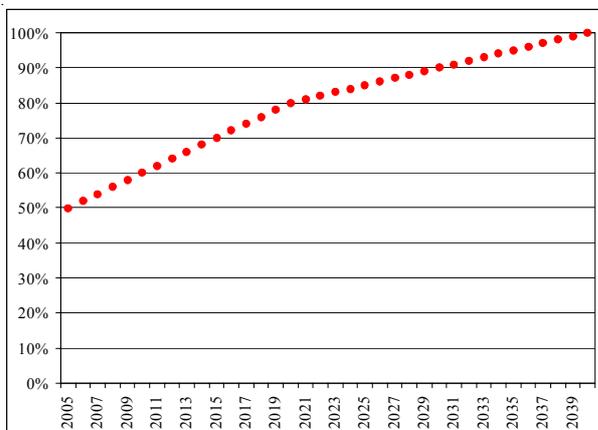
Geplanter Verlauf der Steuerfreistellung der Altersvorsorgebeiträge:



2004	50%	2012	74%	2020	90%
2005	60%	2013	76%	2021	92%
2006	62%	2014	78%	2022	94%
2007	64%	2015	80%	2023	96%
2008	66%	2016	82%	2024	98%
2009	68%	2017	84%	2025	100%
2010	70%	2018	86%		
2011	72%	2019	88%		

Derzeit ist nur der Arbeitgeberanteil komplett steuerfrei (§3 Nr. 62 EStG); bis 2025 sollen alle Einzahlungen in Rechtenversicherungen *vollständig steuerfrei* sein. Gleichzeitig werden aber die *Ertragsanteile ansteigen*. Dabei wird ab 2005 die bisherige Fiktion, der Ertragsanteil hänge (wie es bei einer tatsächlich kapitalgedeckten Rente auch wirklich der Fall wäre) vom Renteneintrittsalter und damit der Lebenserwartung zu Rentenbeginn ab, zugunsten eines für alle gleichen Ertragsanteiles *fallengelassen*. Dies führt gleich zu Beginn für die bisherigen Rentner zu einer *erheblichen Erhöhung des Ertragsanteiles*, die auch dazu führen könnte, daß schon 2005 viele Rentner, die bisher keine Einkommensteuer mehr zahlen mußten, plötzlich wieder veranlagt werden.

Geplanter Verlauf der Besteuerung des Ertragsanteiles:



2004 (mit 67 Jahren)	25%	2021	81%
2004 (mit 65 Jahren)	27%	2022	82%
2004 (mit 63 Jahren)	29%	2023	83%
2004 (mit 60 Jahren)	32%	2024	84%
2005	50%	2025	85%
2006	52%	2026	86%

2007	54%	2027	87%
2008	56%	2028	88%
2009	58%	2029	89%
2010	60%	2030	90%
2011	62%	2031	91%
2012	64%	2032	92%
2013	66%	2033	93%
2014	68%	2034	94%
2015	70%	2035	95%
2016	72%	2036	96%
2017	74%	2037	97%
2018	76%	2038	98%
2019	78%	2039	99%
2020	80%	2040	100%

Man kann dieses Stufenmodell *zusammenfassen*:

- 2005: Vereinheitlichung des Ertragsanteiles auf 50%
- 2006 bis 2020: Steigerung des Ertragsanteiles um 2% pro Jahr und
- 2021 bis 2040: Steigerung des Ertragsanteiles um 1% pro Jahr.

Das Alterseinkünftegesetz setzt einen Beschluß des Bundesverfassungsgerichtes vom 06.03.2002, der die ungleiche Behandlung von Renten der Arbeitnehmer und Pensionen der Beamten für *verfassungswidrig erklärte*. Der Gesetzgeber wurde damals verpflichtet, bis zum 01.01.2005 eine Neuregelung zu schaffen. Dieser Verpflichtung kommt er mit dieser Neuregelung nach. Ob die Regelung freilich auch für ihre gesamte Laufzeit angewandt wird, darf angesichts des bekanntermaßen schon vor Beginn des Überganges desolaten Zustandes der Rentenkassen *bezweifelt* werden.

6.3.3.7.3. Spekulationsgeschäfte

Hierunter versteht man private Käufe mit anschließender Wiederveräußerung. Im Gesetz heißen sie seit 1998 „*private Veräußerungsgeschäfte*“. §23 Abs. 1 EStG definiert insbesondere

- Spekulation mit *Grundstücken und Rechten* mit einer Frist von bis zehn Jahren,
- Spekulation mit *anderen Wirtschaftsgütern* über eine Frist von bis zu 2 Jahre,
- Geschäfte, bei denen die *Veräußerung vor dem Kauf* erfolgt und,
- *Termingeschäft* mit Fristen von bis zu einem Jahr

als private Veräußerungsgeschäfte i.S.d. §22 Abs. 2 EStG. Die genannten Zeitgrenzen gelten vielfach als *besonders ungerecht*, weil die Gewinne aus solchen Geschäften steuerfrei sind, wenn die Zeitgrenzen überschritten werden. Dann handelt es sich nämlich nicht mehr um „private Veräußerungsgeschäfte“. Insoweit bevorteilt das EStG den Kapitaleigner, der *langfristige Spekulation* betreibt.

6.3.3.7.4. Andere sonstige Einkünfte

§22 definiert ferner als sonstige Einkünfte:

- empfangene *Unterhaltsleistungen*,
- *Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Vorsor-*

Exkurs: Gesamtübersicht über die Rechtsvorschriften zur Rentenbesteuerung

Aufgrund des Urteils des BVerfG vom 6.3.2002 (Az.: 2 BvL 17/99, BStBl 2002 II, 618) zur steuerlichen Gleichbehandlung von Arbeitnehmern und Beamten ist nach langem politischen Hickhack die Besteuerung der Renten ab dem 1.1.2005 grundlegend geändert worden. Kern der Reform ist der Umstieg auf die sogenannte „nachgelagerte Besteuerung“, also die Erhebung von Steuern nicht zum Zeitpunkt der Einzahlung an die Rentenkasse, sondern im Zeitpunkt des Zuflusses der Rente.

Art von Altersbezug	Regelungen bis 31.12.2004 (u.U. jahrzehntelange Fortwirkung!)	Neuregelungen ab 01.01.2005
Rente aus der gesetzlichen Zwang Rentenversicherung	Besteuerung als „Sonstige Einkünfte“: Besteuerung nur des Ertragsanteiles abhängig vom Lebensalter im Zeitpunkt des Rentenbeginns, z.B. mit 60 Jahren 32% oder mit 65 Jahren 27% der Rente. Zudem Werbungskostenpauschbetrag 102 €.	Besteuerung als „Sonstige Einkünfte“: Volle Besteuerung der gesamten Rente nach Abzug des persönlichen Freibetrages, abhängig vom Kalenderjahr und der Rentenhöhe im Zeitpunkt des Rentenbeginns; unabhängig vom Alter. Der persönliche Freibetrag wird errechnet bei: Bestandsrentnern: 50% der Rente in 2005, bei Neurentnern je nach Rentenbeginn zwischen 50% (in 2005) und 100% (in 2025). Vgl. hierzu die → Übersichten auf der vorstehenden Seite.
Rente aufgrund Pensionszusage, aus Unterstützungskasse sowie die Beamtenpensionen	Besteuerung als „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“: Abzug des Arbeitnehmerpauschbetrages von 920 €, Falls Bezug nach Vollendung des 63 Lebensjahres oder wegen Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit: Abzug des Versorgungsfreibetrages von 40% der Einnahmen, maximal 3.072 €	Weiterhin Besteuerung als „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“; der Arbeitnehmerpauschbetrag entfällt jedoch. Bestandsfälle und Neupensionäre ab 2005, sofern Pensionsbezug nach Vollendung des 63. Lebensjahres oder wegen Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit: Abzug des Versorgungsfreibetrages von 40% der Einnahmen, maximal 3.000 € Abzug Werbungskostenpauschbetrag 102 €, sofern nicht schon bei Renten berücksichtigt. Diese Beträge gelten lebenslänglich. Für neu hinzukommende Jahrgänge vermindern sich alle genannten Beträge je Jahrgang um 4%.
Betriebsrente aus Pensionskasse oder Direktversicherung sowie Zusatzrenten des öffentlichen Dienstes	wie Rente aus gesetzlicher Zwangsrentenversicherung	Besteuerung als „Sonstige Einkünfte“: Besteuerung nur des Ertragsanteils, der sich nach dem Alter bei Rentenbeginn richtet (wie bisher). Die Ertragsanteile sind aber niedriger als bisher, z.B. mit 60 Jahren 22% oder mit 65 Jahren 18%. Werden die Pensionsansprüche oder die Direktversicherung in einer Summe ausbezahlt, so ist die Auszahlung in vollem Umfang steuerfrei, aber die Zwangsranken- und Zwangspflegeversicherung wird mit Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil in voller Höhe (!) abgezogen.
Privaten Lebens- oder Rentenversicherung	wie Rente aus gesetzlicher Zwangsrentenversicherung	wie Betriebsrente (vorstehend)
Kapitallebensversicherung	Steuerfrei, wenn die Laufzeit der Ansparphase 12 Jahre übersteigt.	Verträge, die ab 2005 abgeschlossen werden und bis zum 60.Lebensjahr, mindestens jedoch 12 Jahre laufen, werden mit 50% des Ertragsanteiles besteuert.
Beiträge zur Riester-Rente	Steuerfrei, ggfs. Zulage	Steuerfrei, ggfs. Zulage

gungsabfindungen, Versorgungsbezüge, die auf Grund des Abgeordnetengesetzes oder des Europaabgeordnetengesetzes, sowie *vergleichbare Bezüge*, die auf Grund der entsprechenden Gesetze der Länder gezahlt werden,

- Leistungen aus *Altersvorsorgeverträgen, Direktversicherungen, Pensionsfonds und Pensionskassen*, wobei eine Vielzahl spezieller Regelungen vorgesehen sind,
- Einkünfte aus *Leistungen*, die nicht zu den anderen genannten Leistungsarten gehören

Ein *Lottogewinn* wäre beispielsweise keine Leistung und damit von keiner Einkunftsart gefaßt und also steuerfrei.

6.4. Steuerfreiheit

6.4.1. Steuerfreiheit nach §3 EStG

§3 EStG zählt eine Vielzahl von Einzeltatbeständen und Sachverhalten auf, die *einkommensteuerfrei sind*. Die Liste läßt eine klare *sozialpolitische Lenkungsintention* erkennen, denn sie umfaßt eine Vielzahl von Sozialleistungen, die Arbeitnehmer empfangen können.

6.4.2. Der Progressionsvorbehalt

Die Steuerfreiheit von Leistungen wie Arbeitslosengeld oder vergleichbaren Lohnersatzleistungen ist durch die Einführung des sogenannten Progressionsvorbehaltes *teilweise rückgängig gemacht worden*.

Da die Einkommensteuer einen Progressivtarif besitzt, wird nämlich die Steuer auf Arbeitseinkommen, das im gleichen Kalenderjahr erzielt wird, in dem ein Arbeitnehmer auch eine Sozialleistung empfangen hat, *höher*. Die Sozialleistung unterliegt damit nicht selbst der Steuer, aber die Besteuerung später verdienter Einkünfte steigt. Diese Lösung ist offensichtlich *sehr verlogen*. Es wäre besser gewesen, die Steuerfreiheit auf Sozialleistungen gar nicht anzutasten, oder ganz abzuschaffen; auf diese Art entsteht aber das in der Bevölkerung ohnehin schon weitverbreitete Bild der unehrlichen und betrügenden Politiker, die *Kranke und Arbeitslose für ihre Flugaffären zahlen lassen*.

Vom Progressionsvorbehalt sind nur die in §32b Abs. 1 EStG genannten Sozialleistungen betroffen.

6.4.3. Sonstige Fälle von Steuerfreiheit

Neben den genannten Fällen des §3 EStG, und den privaten Veräußerungsgeschäften (§§22, 23 EStG) sind nur noch diejenigen Einkünfte steuerfrei, die keiner Einkunftsart unterliegen. Allerdings existieren hierfür *kaum praktische Beispiele*. Es ist das Bestreben des Gesetzgebers zu erkennen, sämtliche Einkünfte der Steuer zu unterwerfen.

6.5. Tarif und Berechnung

6.5.1. Das Grundmodell

Die Einkommensteuerberechnung ist *kompliziert und unübersichtlich*. Dennoch ist das grundlegende Rechen-schemata eigentlich *im Grunde übersichtlich*.

6.5.1.1. Nach §2 EStG

Das grundsätzliche Rechenmodell wird in §2 EStG dargestellt. Da der Paragraph inzwischen von einer Unzahl minimaler Detailregelungen entstellt ist, muß er *selektiv zitiert* werden, um sich einen Überblick zu verschaffen:

- Zunächst unterliegen der Einkommensteuer die *sieben Einkunftsarten* (§2 Abs. 1 EStG).
- Einkünfte sind der *Gewinn* (Gewinneinkünfte) oder der *Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten* (Überschußeinkünfte) (§2 Abs. 2 EStG).
- Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag und den Abzug nach § 13 Abs. 3, ist der *Gesamtbetrag der Einkünfte* (§2 Abs. 3 Satz 1 EStG).
- Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, ist das *Einkommen* (§2 Abs. 4 EStG).
- Das Einkommen, vermindert um die Freibeträge nach §32 Abs. 6 EStG, den Haushaltsfreibetrag nach §32 Abs. 7 EStG und um die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge, ist das *zu versteuernde Einkommen*; dieses bildet die *Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer* (§2 Abs. 5 EStG)
- Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um den Entlastungsbetrag nach § 32c EStG, die anzurechnenden ausländischen Steuern und die Steuerermäßigungen, vermehrt um die Steuer nach § 34c Abs. 5, die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und den Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, ist die festzusetzende Einkommensteuer (§2 Abs. 6 EStG).

6.5.1.2. Gemäß R 2 EStR

Während man §2 EStG selektiv lesen muß, weil unzählige hochkomplexe Detailvorschriften den Paragraphen aufblähen und unverständlich machen, findet sich in Richtlinie 2 EStR eine *handliche Übersicht über das Rechen-schemata*:

- Summe der positiven Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- + Summe der positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- + Summe der positiven Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- + Summe der positiven Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit = Arbeitslohn
 - ./.. Versorgungs-Freibetrag (§19 Abs. 2 EStG)
 - ./.. Werbungskosten- oder Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§9a Nr. 2 EStG)
- + Summe der positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen = Kapitalerträge
 - ./.. Werbungskosten- oder Werbungskosten-Pauschbetrag
 - ./.. Sparer-Freibetrag (§9a Nr. 2 EStG)
- + Summe der positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- + Summe der positiven sonstigen Einkünfte (§22 EStG)
- + Hinzurechnungsbetrag (§52 Abs. 3 Satz 3 EStG), sowie §8 Abs. 5 Satz 2 AIG)
- ausgleichsfähige negative Summen der Einkünfte (§2 Abs. 3 Sätze 3 bis 8 EStG)

- = **Summe der Einkünfte**
- Altersentlastungsbetrag (§24a EStG)
- Freibetrag für Land- und Forstwirte (§13 Abs. 3 EStG)
- = **Gesamtbetrag der Einkünfte (§2 Abs. 3 Satz 1 EStG)**
- Verlustabzug nach §10d EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl I S. 402
- Sonderausgaben (§§10, 10a, 10b, 10c EStG)
- außergewöhnliche Belastungen (§§33 bis 33c EStG)
- Steuerbegünstigung der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§10e bis 10i EStG, 52 Abs. 21 Satz 6 EStG i. d. F. vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821 und §7 FördG)
- Verlustabzug nach §10d EStG i. d. F. vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821 (§52 Abs. 25 EStG)
- + zuzurechnendes Einkommen gemäß §15 Abs. 1 AStG
- = **Einkommen (§2 Abs. 4 EStG)**
- Freibeträge für Kinder (§§31, 32 Abs. 6 EStG)
- Haushaltsfreibetrag (§32 Abs. 7 EStG)
- Härteausgleich nach §46 Abs. 3 EStG, §70 EStDV
- = **zu versteuerndes Einkommen (§2 Abs. 5 EStG).**

Die *festzusetzende Einkommensteuer* ist dann auf folgende Art zu ermitteln:

Steuerbetrag

- a) laut Grundtabelle/Splittingtabelle (§32a Abs. 1, 5, §50 Abs. 3 EStG) oder
- b) nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§32b EStG) oder der Steuersatzbegrenzung sich ergebenden Steuersatz
- + Steuer aufgrund Berechnung nach den §§34, 34b EStG
- = **tarifliche Einkommensteuer (§32a Abs. 1, 5 EStG)**
- Entlastungsbetrag nach §32 c EStG
- ausländische Steuern nach §34c Abs. 1 und 6 EStG, §12 AStG
- Steuerermäßigung nach §35 EStG
- Steuerermäßigung für Stpfl. mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigengenutztes Wohneigentum (§34f Abs. 1, 2 EStG)
- Steuerermäßigung bei Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§34g EStG)
- Steuerermäßigung nach §34f Abs. 3 EStG
- Steuerermäßigung nach §35a EStG
- + Steuern nach §34c Abs. 5 EStG
- + Nachsteuer nach §10 Abs. 5 EStG i. V. m. den §§30, 31 EStDV
- + Zuschlag nach §3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz
- + Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge nach §10a Abs. 2 EStG
- + Kindergeld oder vergleichbare Leistungen, soweit in den Fällen des §31 EStG das Einkommen um Freibeträge für Kinder gemindert wurde
- = **festzusetzende Einkommensteuer (§2 Abs. 6 EStG).**

Es ist offensichtlich, daß das zugrundeliegende System zwar an sich einfach und überschaubar ist, die Detailregelungen zu den einzelnen Rechenschritten aber zum Teil *außerordentlich kompliziert* sind. Wir werden im Rahmen dieses Werkes daher lediglich das Gesamtsystem darstellen, und die unzähligen Einzelvorschriften *ignorieren*. Dieses Skript richtet sich auf Betriebswirte und dient nicht primär der Fachausbildung der Steuerberater.

6.5.2. Ermittlung der Einkünfte

6.5.2.1. Die Gewinneinkünfte

Bei Land- und Fortwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit sind Einkünfte der *Gewinn* (§2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Wir müssen uns also zunächst mit der *Gewinndefinition* befassen.

6.5.2.2.1. Gewinndefinition

Gewinn ist nach §4 Abs. 1 Satz 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Hier entsteht sehr oft eine *Begriffsverwirrung*, weil dieser Vermögensbegriff sich auf das Reinvermögen und *nicht* (!) auf die handelsrechtlichen Aktiva bezieht: Eine Bilanzverlängerung führt bei Außenfinanzierung *nicht* zu steuerlichem Gewinn! Der Betriebsvermögensbegriff des §4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist also ungefähr mit dem Eigenkapitalbegriff des Handelsrechts deckungsgleich.

Da die Einkommensteuer eine Jahressteuer ist, ist der Veranlagungszeitraum das *Kalenderjahr*. Zum Wirtschaftsjahr bestehen für Kaufleute und Landwirte *Sondervorschriften* in §4a EStG.

6.5.2.2.2. Gewinnermittlung

Die Gewinnermittlung kann geschehen

- bei buchführungspflichtigen Unternehmern (§§238ff HGB; §§140ff AO) im Wege der *Bilanzierung*, also der Aufstellung einer *Bilanz* und einer *Gewinn- und Verlustrechnung* (§4 Abs. 2 EStG, §§5-5a EStG), sowie
- bei nichtbuchführungspflichtigen Steuerpflichtigen im Wege der Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§4 Abs. 3 EStG). In diesem Zusammenhang spricht man von der sogenannten *Einnahme-Überschuß-Rechnung*.

Für beide Gewinnermittlungsarten gelten *im Prinzip die gleichen Vorschriften*, an die der Steuerpflichtige gebunden ist. Insbesondere sind dies:

- die *Abgrenzung der zulässigen Betriebsausgaben*, die insbesondere die Abgrenzung des Betriebes zur privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen betreffen. Hierüber bestehen in §4 Abs. 4 bis 8 umfangreiche Regelungen;
- für *bestimmte Einzelfälle* finden sich weitere Regelungen in den §§4a bis 4e EStG;
- für Kaufleute sind *zahlreiche Bilanzierungsvorschriften* in den §§5, 5a EStG gegeben. Diese betreffen beispielsweise die Rechnungsabgrenzungsposten, die Rückstellungen und die ordnungsgemäße Buchführung;
- die *Bewertung*. Hierunter versteht man die Zuordnung eines in Geld ausdrückbaren Wertes zu den jeweiligen Vermögensgegenständen. Die Bewertung erfolgt *dem*

Grund nach, d.h., enthält die Entscheidung, ob ein Wirtschaftsgut überhaupt in die Bilanz aufgenommen werden darf, und *der Höhe nach*, d.h., umfaßt die Entscheidung, mit welchem Geldbetrag ein Wirtschaftsgut zu bilanzieren ist. Die §§6 bis 6d EStG enthalten hierzu Detailregelungen zu *Teilwertabschreibung, Rückstellungen, Einlagen, Entnahmen, Anschaffungs- und Herstellungskosten* usw;

- die *Abschreibung*. Diese ist auch als *Absetzung für Abnutzung* (AfA) oder *Absetzung für Substanzverringerung* (AfS) bekannt, und besteht in der *planmäßigen* oder *außerplanmäßigen Wertminderung* von Vermögensgegenständen. Da durch eine höhere Wertminderung der auszuweisende Gewinn verringert wird, besteht bei den Steuerpflichtigen zumeist die Tendenz, möglichst hoch abzuschreiben, wohingegen der Fiskus versucht, die Höhe der Abschreibung entsprechend zu vermindern. Die §§7 bis 7k EStG enthalten eine Unzahl von Detailregelungen zu den verschiedensten Abschreibungen.

Um den hier gegebenen Rahmen nicht zu sprengen, werden die einzelnen Vorschriften hier nicht referiert; sie sind allerdings auf der *BWL CD im Lexikon für Rechnungswesen und Controlling* sowie in den *Skripten und Excel-Dateien* zu finden.

6.5.2.2.3. Exkurs zur Einnahme-Überschuß-Rechnung

Diese Rechenmethode nach §4 Abs. 3 EStG kommt bei Gewinneinkünften in Betracht und ist ziemlich verbreitet, denn sie betrifft den folgenden umfangreichen Personenkreis: Kleingewerbetreibende bzw. Kaufleute i.S.d. §2 HGB, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind und nicht freiwillig Bücher führen (§4 HGB, §§140, 141 AO), freiberuflich und sonstige selbständig Tätige (§18 EStG), die nicht freiwillig Bücher führen, Land- und Forstwirte, die weder zur Buchführung verpflichtet sind, noch die Voraussetzungen des §13a Abs. 1 Nr. 2, 3 EStG erfüllen (R 13a.2 EStR) sowie Land- und Forstwirte, die auf Antrag nach §13a Abs. 2 Nr. 2 EStG freiwillig Betriebseinnahmen und -Ausgaben aufzeichnen und eine Überschußrechnung machen.

Bislang unterlag die Einnahme-Überschuß-Rechnung keiner gesetzlichen Struktur, wie sie etwa für die Bilanz und die GuV-Rechnung der Kapitalgesellschaften in §§266, 275 HGB vorgesehen ist. Ab Veranlagungszeitraum 2005 wurde jedoch ein neues Formular eingeführt, das zusammen mit der Steuererklärung einzureichen ist und die Angabe der einzelnen Positionen in einer bestimmten Reihenfolge und nach einem bestimmten Rechenschema verlangt. Dies entspricht indirekt einem Berechnungsschema für den steuerlichen Ausweis der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Dieses Berechnungsschema hat die folgende grundlegende Struktur:

Allgemeine Angaben:

- Art des Betriebs
- Kleinunternehmer nach §19 UStG
- Abweichendes Wirtschaftsjahr

- Rumpfwirtschaftsjahr
- Beginn des Gewinnermittlungszeitraums
- Ende des Gewinnermittlungszeitraums

Betriebseinnahmen:

- Betriebseinnahmen zum allgemeinen Umsatzsteuersatz oder eines Kleinunternehmers i.S. des §19 Abs. 1 UStG
- Betriebseinnahmen zum ermäßigten Umsatzsteuersatz
- Umsatzsteuerfreie und nicht umsatzsteuerbare Betriebseinnahmen
- Betriebseinnahmen nach Durchschnittssätzen gemäß §24 UStG
- Sachentnahmen
- Private Kraftfahrzeugnutzung
- Private Telefonnutzung
- Sonstige Nutzungs- und Leistungsentnahmen
- Sonstige betriebliche Einnahmen
- Auflösung von Rücklagen nach §6b i.V.m. §6c EStG, R 6.6 EStR
- Auflösung von Rücklagen nach §7g Abs. 3 bis 6 EStG
- Auflösung von Rücklagen nach §7g Abs. 7 und 8 EStG
- Gewinnzuschlag nach §6c i.V.m. §6b Abs. 7 und 10, §7g Abs. 5 und 6 EStG
- Vereinnahmte Umsatzsteuer sowie Umsatzsteuer auf unentgeltliche Wertabgaben
- Im Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr vom Finanzamt erstattete Umsatzsteuer
- Summe der Betriebseinnahmen

Betriebsausgaben:

- Waren, Rohstoffe und Hilfsstoffe einschl. der Nebenkosten
- Darin enthalten, sofern gesondert aufgezeichnet: zum allgemeinen Umsatzsteuersatz und zum ermäßigten Umsatzsteuersatz
- Bezogene Leistungen
- Gehälter, Löhne und Versicherungsbeiträge für Arbeitnehmer
- Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ohne Kfz und Gebäude
- Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Firmenwert)
- Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nach §7 Abs. 1 Satz 6 EStG
- Sonderabschreibungen nach §7g Abs. 1 und 2 EStG
- Restbuchwert der im Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr ausgeschiedenen Anlagegüter
- Kraftfahrzeugkosten (Kraftfahrzeuge im Betriebsvermögen, einschließlich betrieblicher Leasingfahrzeuge), darunter auszuweisen:
 - laufende und feste Kraftfahrzeugkosten
 - AfA
 - Summe
 - Abzüglich der Kosten für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte
 - Verbleibender Betrag

- Miete/Pacht für Geschäftsräume
- Aufwendungen für zum Betriebsvermögen gehörende Grundstücke (ohne häusliches Arbeitszimmer)

Eingeschränkt abziehbare Betriebsausgaben:
(jeweils mit Gesamtsumme und abziehbarem Anteil)

- Schuldzinsen auf kurzfristige Darlehn (Laufzeit bis 12 Monate)
- Schuldzinsen auf langfristige Darlehn (Laufzeit über 12 Monate)
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (§4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG)
- Werbe-, Repräsentations- und Reisekosten
- Geschenke (§4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG)
- Bewirtungskosten (§4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)
- Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte (§4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 EStG i.V.m. §9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 Satz 1 bis 6 und §9 Abs. 2 EStG)
- Sonstige (z.B. Geldbußen, Gastehäuser)
- Schuldzinsen aus der Finanzierung von Anschaffungs-/Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
- Instandhaltungen und Reparaturen
- Miete und Pacht für Maschinen oder sonstige Einrichtungsgegenstände
- Sonstige Betriebsausgaben/Betriebsausgabenpauschale
- Gewerbesteuer
- Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne Vorsteuerbeträge)
- Im Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr an das Finanzamt gezahlte Umsatzsteuer (einschl. Umsatzsteuer auf unentgeltliche Wertabgaben)
- Rücklage nach §§ 6b i.V.m. 6c EStG, R 6.6 EStR
- Ansparabschreibungen nach §7g Abs. 3 – 6 EStG
- Existenzgründerrücklage nach §7g Abs. 7 und 8 EStG
- Summe der abziehbaren Betriebsausgaben

Parallel zur allgemeinen Rechnungslegung des Unternehmers sollen ab 2005 auch die Kleinunternehmer und ansonsten Nichtbuchführungspflichtigen einen Anlagepiegel offenlegen, der für die abnutzbaren und die nicht-abnutzbaren Wirtschaftsgüter jeweils separat aufzustellen ist. Dieser muß mindestens enthalten:

- Bezeichnung des Anlagegutes
- Anschaffungszeitpunkt
- Anschaffungskosten
- Nutzungsdauer (Jahre)
- Jährliche AfA (€)

Weitere ergänzende Angaben sind:

- Abziehbare Vorsteuerbeträge, die nach allgemeinen Durchschnittssätzen berechnet sind (§§23, 23a UStG)
- Anschaffungskosten der im Wirtschaftsjahr angeschafften Anlagegüter
- Entnahmen einschließlich Sach-, Leistungs- und Nutzungsentnahmen
- Einlagen einschließlich Sach-, Leistungs- und Nutzungseinlagen

Ganz offensichtlich hat man auf diese Weise die äußere Form der Einnahme-Überschuß-Rechnungen vereinheitlicht, um die Steuerverfahren zu erleichtern.

6.5.2.2.4. Einnahme-Überschuß-Rechnung und Umsatzsteuer

Auch die Abrechnung der Umsatzsteuer unterscheidet sich im Rahmen der Einnahme-Überschuß-Rechnung von dem Verfahren, das im Rahmen einer „großen“ Buchführung üblich ist: während der „normale“ buchführungspflichtige Kaufmann

- die *Umsatzsteuer* an das Finanzamt abführt und
- vor *Vorsteuer* erstattet erhält,

wird im Rahmen der Einnahme-Überschuß-Rechnung

- die *Umsatzsteuer* zur ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage gezahlt,
- werden *Betriebsausgaben* zu ihrem Zahlbetrag, also brutto abgerechnet und
- *Umsatzsteuerzahlungen* an das Finanzamt aber ebenfalls als Betriebsausgabe behandelt.

Obwohl es so aussieht, als wäre dies ein separates Besteuerungsverfahren (mit höherem Ergebnis), kommt doch das gleiche Resultat heraus. Das muß man sich aber an einem *Beispiel* verdeutlichen: nehmen wir an, ein Unternehmer verkaufe in einem Abrechnungszeitraum für 1.000 € netto zum Umsatzsteuersatz von 19% und nehme Leistungen in Höhe von 600 € ebenfalls zum Umsatzsteuersatz von 19% in Anspruch.

	Verkauf	Einkauf	Saldo
Netto	1.000 €	600 €	400 €
USt	190 €	114 €	76 €
Brutto	1.190 €	714 €	476 €

Für den buchführungspflichtigen Unternehmer ergibt sich hier

- ein Gewinn von 400 € aus Verkauf 1.000 € minus Einkauf 600 € und
- eine Umsatzsteuer-Zahllast von 76 €.

Für den Steuerpflichtigen, der eine Einnahme-Überschuß-Rechnung machen muß, ergibt sich aber:

- ein Gewinn von 400 € aus Verkauf 1.190 € minus Einkauf 714 € minus gezahlte Umsatzsteuer 76 € und
- eine Umsatzsteuer-Zahllast von 76 €.

Die beiden Methoden erbringen also dasselbe Ergebnis, aber auf unterschiedlichen Rechenwegen.

6.5.2.2. Die Überschusseinkünfte

Bei nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie den sonstigen Einkünften sind Einkünfte der *Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten* (§2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Für jede Einkunftsart sind hierbei *spezielle Werbungkostenvorschriften* gegeben.

6.5.2.2.1. Definition der Werbungskosten

Allgemein sind Werbungskosten Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger zur *Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen* hat. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (§9 Abs. 1 EStG). Anders als es bei den Betriebsausgaben der Fall ist, sind die Werbungskosten zumeist *im Einzelfall definiert*. So legt §9 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 etwa im Detail genau fest, was bei Arbeitnehmern als Werbungskosten gelten darf. Über die reine gesetzliche Regel hinaus hat sich im Laufe der Jahre eine sehr umfangreiche Rechtsprechung entwickelt, die im Detail in einer Unzahl von Fällen genau festlegt, was inwieweit in welchen Fällen als Werbungskosten anerkennungsfähig ist und was nicht. Dies vermindert nicht nur die Rechtssicherheit, weil den meisten Steuerpflichtigen nicht viele Tausend Spezialurteile zur Verfügung stehen, sondern stellt den steuerpflichtigen Arbeitnehmer im Vergleich zum Unternehmer, der viel mehr als Betriebsausgaben absetzen darf, *wesentlich schlechter*.

Das liegt meist schon daran, daß bei den Werbungskosten das Verbotsprinzip mit Erlaubnisvorbehalt *de facto* (nicht *de jure*!) gilt, also „alles“ verboten ist, sofern der Steuerpflichtige die berufliche Veranlassung nachweist, bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit hingegen *de facto* das Erlaubnisprinzip mit Verbotsvorbehalt gilt, also die Steuerbehörde die berufliche Veranlassung der einzelnen angegebenen Ausgaben prüfen muß und ggfs. ablehnen kann. Auch wenn die Rechtsprechung zur beruflichen Veranlassung von Werbungskosten theoretisch für alle Einkunftsarten gilt, wird sie doch für Arbeitnehmer wesentlich enger ausgelegt – selbst dann, wenn sie ihre Tätigkeit auch freiberuflich ausüben könnten, wie beispielsweise Dozenten oder Berater.

Die in §12 EStG genannten Tatbestände dürfen nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden.

6.5.2.2.2. Werbungskosten und Pauschbeträge

Um die Finanzbehörden von einer Unzahl von Kleinfällen zu entlasten, hat das Gesetz für fast alle Werbungskosten sogenannte *Pauschbeträge* festgelegt.

Ein Pauschbetrag ist ein Geldbetrag, der als Werbungskosten stets und ohne Nachweis dem Steuerpflichtigen gegeben ist; will ein Steuerpflichtiger jedoch mehr als diesen Werbungskostenbetrag steuerlich geltend machen, so muß er über den gesamten Geldbetrag Nachweise vorlegen, auch über die Summe des Pauschbetrages.

Die Höhe der Werbungskosten nach §9a EStG sind:

- Bei den *Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit* ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920 €;
- ein zusätzlicher Pauschbetrag bei *Vorsorgeaufwendungen* i.H.v. weiteren 102 €,
- bis zum Jahr 2008 ein Pauschbetrag bei *Kapitaleinkünften* i.H.v. 51 € und
- bei den *sonstigen Einnahmen* im Sinne des §22 Nr. 1, 1a und 5 ein Pauschbetrag von 51 €.

Für die *Zusammenveranlagung von Ehegatten* bestehen spezielle Regelungen.

6.5.3. Sonderausgaben

Sonderausgaben sind Aufwendungen, die *weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten* sind, aber nach §§10-10i EStG abzugsfähig sind. §10 EStG zählt zunächst eine umfangreiche *Liste mit Sonderausgaben* auf, die unter anderem die Beiträge zu den verschiedenen Arten von *Sozialversicherungen* aber beispielsweise auch die *Kirchensteuer* umfassen. Für die Beiträge zu Sozialkassen bestand lange ein *Höchstbetrag* (§10 Abs. 3 EStG), den Arbeitnehmer nur *gemindert* ausschöpfen konnten (§10 Abs. 3, 4 EStG). Erst ab 2010 wurde dies abgeschafft.

Die §§10a bis 10i EStG enthalten zahlreiche *Detailvorschriften zu weiteren Sonderausgaben*, die neben der zusätzlichen *Altersvorsorge* (§10a EStG) und den *steuerbegünstigten Zwecken* (§10n EStG) insbesondere die *Sonderausgaben für Gebäude* (§§10e bis 10i EStG) umfassen. Viele dieser Vorschriften sind inzwischen außer Kraft, wirken jedoch für Altfälle fort, sind also indirekt noch immer relevant.

Für die Sonderausgaben besteht ein *Pauschbetrag von 36 €* (§10c EStG), der jedoch in der Praxis kaum je zum Ansatz kommt, weil die Zwangssozialversicherungen und vergleichbaren Aufwendungen stets weitaus höher sind.

Durch Kürzungen der abzugsfähigen Sonderausgaben ist in den vergangenen Jahren immer wieder (meist auch erfolgreich) versucht worden, die Ertragsbesteuerung indirekt zu verschärfen.

6.5.4. Außergewöhnliche Belastungen

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird (§33 Abs. 1 EStG). Dieser Abzug ist als *außergewöhnliche Belastung* bekannt.

Voraussetzung ist die *Zwangsläufigkeit* der Belastung (§33 Abs. 2 EStG). Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen *nicht entziehen kann* und soweit die Aufwendungen den Umständen nach *notwendig* sind und einen *angemessenen Betrag* nicht übersteigen.

Außergewöhnliche Aufwendungen können nur Aufwendungen sein, die nicht zu den *Betriebsausgaben, Werbungskosten* oder *Sonderausgaben* gehören.

In der Praxis gehören zu den Außergewöhnlichen Belastungen insbesondere:

- Arztkosten, die nicht versichert sind, oder die eine Versicherung nicht erstattet,

- *Unterhalt* und *Berufsausbildung* auch gegenüber Ehegatten (§33a EStG),
- Aufwendungen aufgrund einer *Behinderung* und für *Pflege* (§33b EStG).
- *Kinderbetreuungskosten* (§33c EStG).

Für die meisten dieser Spezialfälle bestehen *eigene Pauschbeträge*.

Sonderausgaben wirken sich nur steuermindernd aus, wenn sie die *zumutbare Belastung* übersteigen. Diese Mindestgrenze wird vom Gesetzgeber in Abhängigkeit von Familienstand und Kinderzahl festgelegt, und *benachteiligt Singles und Kinderlose*:

bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte	bis 15.340 €	über 15.340 € bis 51.130 €	über 51.130 €
1. bei Steuerpflichtigen, die keine Kinder haben und bei denen die Einkommensteuer			
a) nach §32a Abs. 1,	5	6	7
b) nach §32a Abs. 5 oder 6 (Splitting-Verfahren) zu berechnen ist;	4	5	6
2. bei Steuerpflichtigen mit			
a) einem Kind oder zwei Kindern	2	3	4
b) drei oder mehr Kindern	1	1	2

vom Hundert des Gesamtbetrages der Einkünfte

6.5.5. Steuertarifrechnung

Der Steuertarif nach §32a EStG ist ein *Stufentarif* und ein *Progressivtarif*.

6.5.5.1. Stufentarif

Dies bedeutet, daß der Tarif für verschiedene Einkommenshöhen mit einer jeweils *unterschiedlichen Formel* zu berechnen ist. Das Gesetz enthält damit *vier verschiedene Rechenformeln*, wobei die erste nur den Grundfreibetrag mit null angibt, und jede weitere Formel jeweils eine Steuerhöhe errechnet. Für verschiedene Veranlagungszeiträume sieht das folgendermaßen aus:

Veranlagungszeitraum 2004:

§32a Einkommensteuertarif. §32a Einkommensteuertarif. Die tarifliche Einkommensteuer bemißt sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§32b, 34, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7.664 Euro (Grundfreibetrag): 0,
2. von 7.665 Euro bis 12.739 Euro:
 $(793,10 \cdot y + 1.600) \cdot y$;
3. von 12.740 Euro bis 55.151 Euro:
 $(265,78 \cdot z + 2.405) \cdot z + 1.016$;
4. von 55.152 Euro an:
 $0,45 \cdot x - 8.845$;

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7.664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 12.739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden

Tarifübersicht zum Einkommensteuergesetz 1958 bis 2010

Jahr	Grenzsteuersätze		Grundfreibetrag bis		Maximaler Grenzsteuersatz ab	ab
	Min.	Max.	DM/Jahr	Euro/Jahr		
1958-1964	20,0%	53,0%	1.680,00 DM	858,97 €	110.040,00 DM/Jahr	56.262,56 €/Jahr
1965-1974	19,0%	53,0%	1.680,00 DM	858,97 €	110.040,00 DM/Jahr	56.262,56 €/Jahr
1975-1977	22,0%	56,0%	3.029,00 DM	1.548,70 €	130.020,00 DM/Jahr	66.478,17 €/Jahr
1978	22,0%	56,0%	3.329,00 DM	1.702,09 €	130.020,00 DM/Jahr	66.478,17 €/Jahr
1979-1980	22,0%	56,0%	3.690,00 DM	1.886,67 €	130.000,00 DM/Jahr	66.467,94 €/Jahr
1981-1985	22,0%	56,0%	4.212,00 DM	2.153,56 €	130.000,00 DM/Jahr	66.467,94 €/Jahr
1986-1987	22,0%	56,0%	4.536,00 DM	2.319,22 €	130.032,00 DM/Jahr	66.484,31 €/Jahr
1988-1989	22,0%	56,0%	4.752,00 DM	2.429,66 €	130.032,00 DM/Jahr	66.484,31 €/Jahr
1990-1995	19,0%	53,0%	5.611,00 DM	2.868,86 €	120.042,00 DM/Jahr	61.376,50 €/Jahr
1996-1997	25,9%	53,0%	12.095,00 DM	6.184,08 €	120.042,00 DM/Jahr	61.376,50 €/Jahr
1998	25,9%	53,0%	12.365,00 DM	6.322,12 €	120.042,00 DM/Jahr	61.376,50 €/Jahr
1999	23,9%	53,0%	13.067,00 DM	6.681,05 €	120.042,00 DM/Jahr	61.376,50 €/Jahr
2000	22,9%	51,0%	13.499,00 DM	6.901,93 €	114.696,00 DM/Jahr	58.643,13 €/Jahr
2001	19,9%	48,5%	14.093,00 DM	7.205,64 €	107.568,00 DM/Jahr	54.998,65 €/Jahr
2002-2003	19,9%	48,5%	14.541,60 DM	7.435,00 €	107.621,50 DM/Jahr	55.026,00 €/Jahr
2004	16,0%	45,0%	14.989,48 DM	7.664,00 €	102.000,45 DM/Jahr	52.152,00 €/Jahr
2005-2006	15,0%	42,0%	14.989,48 DM	7.664,00 €	102.000,45 DM/Jahr	52.152,00 €/Jahr
2007-2008	15,0%	45,0%	14.989,48 DM	7.664,00 €	488.959,46 DM/Jahr	250.001,00 €/Jahr
2009	14,0%	45,0%	15.321,97 DM	7.834,00 €	489.741,79 DM/Jahr	250.401,00 €/Jahr
ab 2010	14,0%	45,0%	15.654,46 DM	8.004,00 €	490.387,21 DM/Jahr	250.731,00 €/Jahr

Hinweis: In dieser Tabelle symbolisiert **Fettdruck** die Währung, in der das EStG die Tarife festlegte. Bis 2001 waren also die Tarife noch in DM und erst ab 2002 in Euro definiert. 2007 wie 2005/06, nur die „Reichensteuer“ wurde hinzugefügt. Bisheriger Maximaltarif von 42% in 2007-08 weiter bei 52.152 Euro, in 2009 bei 52.552 Euro und ab 2010 bei 52.882 Euro.

- (2) (...)
- (3) (...)
- (4) (...)

(5) Bei Ehegatten, die nach den §§26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§32b, 34 und 34b das Zweifache des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 bis 3 ergibt (Splitting-Verfahren). (...).

- (6) (...)

Veranlagungszeitraum 2005 und 2006:

§32a Einkommensteuertarif. §32a Einkommensteuertarif. Die tarifliche Einkommensteuer bemißt sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§32b, 34, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7.664 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 7.665 Euro bis 12.739 Euro:
 $(883,74 \cdot y + 1.500) \cdot y$;
3. von 12.740 Euro bis 52.151 Euro:
 $(228,74 \cdot z + 2.397) \cdot z + 989$;
4. von 52.152 Euro an:
 $0,42 \cdot x - 7.914$;

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7.664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 12.739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden

- (2) (aufgehoben)
- (3) (aufgehoben)
- (4) (...)

(5) Bei Ehegatten, die nach den §§26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§32b, 34 und 34b das Zweifache des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 bis 3 ergibt (Splitting-Verfahren). (...).

- (6) (...)

Veranlagungszeiträume 2007 und 2008:

Die **fünfte Teilformel** enthält den Tarifzuschlag für „Gutverdiener“, die sogenannte „Reichensteuer“. Der Rest der Formel ist unverändert:

§32a Einkommensteuertarif. §32a Einkommensteuertarif. Die tarifliche Einkommensteuer bemißt sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§32b, 34, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7.664 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 7.665 Euro bis 12.739 Euro:
 $(883,74 \cdot y + 1.500) \cdot y$;
3. von 12.740 Euro bis 52.151 Euro:
 $(228,74 \cdot z + 2.397) \cdot z + 989$;
4. von 52.152 Euro bis 250.000 Euro:
 $0,42 \cdot x - 7.914$;
5. von 250.001 Euro an:
 $0,45 \cdot x - 15.414$.

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7.664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 12.739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen

vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden

- (2) (aufgehoben)
- (3) (aufgehoben)
- (4) (...)

(5) Bei Ehegatten, die nach den §§26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§32b, 34 und 34b das Zweifache des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 bis 3 ergibt (Splitting-Verfahren). (...).

- (6) (...)

Veranlagungszeitraum 2009:

Für den Veranlagungszeitraum 2009 wurde rückwirkend durch das „Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland“ (das „Zweite Konjunkturpaket“) eine geringfügige Steuersenkung zunächst für 2009 und dann auch noch für 2010 und später (vgl. unten) in das Gesetz eingefügt.

Für 2009 wurde zunächst der **Grundfreibetrag** sehr geringfügig von 7.664 auf 7.834 Euro angehoben und der **Eingangssteuersatz** von 15% auf 14% gesenkt:

§32a Einkommensteuertarif. §32a Einkommensteuertarif. Die tarifliche Einkommensteuer bemißt sich nach dem zu versteuernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§32b, 34, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7.834 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 7.835 Euro bis 13.139 Euro:
 $(939,68 \cdot y + 1.400) \cdot y$;
3. von 13.140 Euro bis 52.551 Euro:
 $(228,74 \cdot z + 2.397) \cdot z + 1.007$;
4. von 52.552 Euro bis 250.400 Euro:
 $0,42 \cdot x - 8.064$;
5. von 250.401 Euro an:
 $0,45 \cdot x - 15.576$.

„y“ ist ein Zehntausendstel des 7.834 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 13.139 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden

- (2) (aufgehoben)
- (3) (aufgehoben)
- (4) (...)

(5) Bei Ehegatten, die nach den §§26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§32b, 34 und 34b das Zweifache des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 bis 3 ergibt (Splitting-Verfahren). (...).

- (6) (...)

Veranlagungszeitraum 2010:

Ab 2010 wurde ebenfalls durch das „Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland“ (das „Zweite Konjunkturpaket“) der **Grundfreibetrag** erneut geringfügig von 7.834 auf 8.004 Euro angehoben:

§32a Einkommensteuertarif. §32a Einkommensteuertarif. Die tarifliche Einkommensteuer bemißt sich nach dem zu versteu-

ernden Einkommen. Sie beträgt vorbehaltlich der §§32b, 34, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 8.004 Euro (Grundfreibetrag): 0;
2. von 8.005 Euro bis 13.469 Euro:
 $(912,17 \cdot y + 1.400) \cdot y$;
3. von 13.470 Euro bis 52.881 Euro:
 $(228,74 \cdot z + 2.397) \cdot z + 1.038$;
4. von 52.882 Euro bis 250.730 Euro:
 $0,42 \cdot x - 8.172$;
5. von 250.731 Euro an:
 $0,45 \cdot x - 15.694$.

„y“ ist ein Zehntausendstel des 8.004 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 13.469 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden

(2) (aufgehoben)

(3) (aufgehoben)

(4) (...)

(5) Bei Ehegatten, die nach den §§26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§32b, 34 und 34b das Zweifache des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 bis 3 ergibt (Splitting-Verfahren). (...)

(6) (...)

Beispielrechnung Steuertarife 1990 bis 2010:

Lediger, zu versteuernden Jahreseinkommen i.H.v. **14.000 Euro:**

Einkommensteuer 1990-1995:	2.402,56 €
Einkommensteuer 1996 und 1997:	2.134,64 €
Einkommensteuer 1998:	2.100,90 €
Einkommensteuer 1999 (Kohl):	2.008,87 €
Einkommensteuer 1999 (Schröder):	1.987,90 €
Einkommensteuer 2000:	1.826,85 €
Einkommensteuer 2001:	1.603,41 €
Einkommensteuer 2002 und 2003:	1.592,00 €
Einkommensteuer 2004 (Planung):	1.433,00 €
Einkommensteuer 2004 (tatsächlich):	1.323,00 €
Einkommensteuer 2005 und 2006:	1.294,00 €
Einkommensteuer 2007 und 2008:	1.294,00 €
Einkommensteuer 2009:	1.215,00 €
Einkommensteuer ab 2010:	1.165,00 €

Das macht die folgenden Steuersenkungen:

Kohl-Regierung (1990-1998):	-301,66 €	-12,5559%
Schröder-Regierung (1998-2005):	-806,90 €	-38,4073%
Merkel-Regierung (2007-2010):	-129,00 €	-9,9691%
insgesamt (1990-2010):	-1.237,56 €	-51,5101%

Die diversen Steuerreformen haben insgesamt die unteren Einkommensbereiche privilegiert. Steuerschuld Lediger, zu versteuerndes Jahreseinkommen in Höhe von **40.000 Euro:**

Einkommensteuer 1990-1995:	10.867,00 €
Einkommensteuer 1996 und 1997:	10.866,49 €
Einkommensteuer 1998:	10.866,49 €
Einkommensteuer 1999 (Kohl):	10.865,98 €
Einkommensteuer 1999 (Schröder):	10.844,50 €
Einkommensteuer 2000:	10.778,03 €
Einkommensteuer 2001:	10.154,26 €
Einkommensteuer 2002 und 2003:	10.158,00 €
Einkommensteuer 2004 (Planung):	9.989,00 €

Einkommensteuer 2004 (tatsächlich):	9.547,00 €
Einkommensteuer 2005 und 2006:	9.223,00 €
Einkommensteuer 2007 und 2008:	9.223,00 €
Einkommensteuer 2009:	9.095,00 €
Einkommensteuer ab 2010:	9.007,00 €

Das macht aber nur die folgenden geringeren Steuersenkungen:

Kohl-Regierung (1990-1998):	-0,51 €	-0,0047%
Schröder-Regierung (1998-2005):	-1.643,49 €	-15,1244%
Merkel-Regierung (2007-2010):	-216,00 €	-2,3420%
insgesamt (1990-2010):	-1.860,00 €	-17,1160%

Der Einkommensteuertarif wird traditionell anhand von *Steuertabellen* ermittelt, die es dem Steuerpflichtigen ohne eigene Berechnung ermöglichen, seine Steuerschuld zu ermitteln. Diese Tabellen waren bis 2001 in Schritten von 54 DM für Ledige bzw. 108 DM für Verheiratete aufgebaut (§32a Abs. 2 EStG); in 2002 tritt anstelle dieses Betrages eine neue Schrittweite von 36 € in den Tabellen für Ledige bzw. 72 € in den Tabellen für Verheiratete. Ab 2003 wurde dieser sogenannte Stufentarif vollkommen abgeschafft. Ab diesem Jahr gibt es keine amtlichen Tabellen mehr, was indirekt einer Pflicht zur elektronischen Ermittlung der Einkommensteuerlast gleichkommt. Dennoch wird es gewiß weiterhin Einkommensteuertabellen geben, die dann jedoch nicht mehr verbindlich sind. Aus den Einkommensteuertabellen abgeleitet sind *Lohnsteuertabellen*, die seit 2003 ebenfalls entfallen.

6.5.5.2. Progressivtarif

Dies besagt, daß der *Grenzsteuersatz* mit zunehmender Bemessungsgrundlage *anstiegt*. Grenzsteuersatz ist dabei der sich jeweils für den nächsten Euro ergebende Steuerbetrag. Die Grenzsteuer berechnet man, indem man die Änderung der Steuer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage *teilt*. Hierbei kommt man zu einem Anstieg der Steuerlast für den jeweils nächsten Euro der Bemessungsgrundlage. Die dahintersteckende Idee ist, daß wer verdient, nicht nur in absoluten Zahlen sondern auch in relativen Anteilen mehr zum Gemeinwesen beitragen soll.

Durch den Anstieg der Grenzsteuer steigt auch die *Durchschnittssteuern*, die man erhält, indem man die Gesamtsteuer durch die gesamte Bemessungsgrundlage dividiert. Man kann sich dies am besten verdeutlichen, indem man den *Verlauf der Steuerkurve* visualisiert:

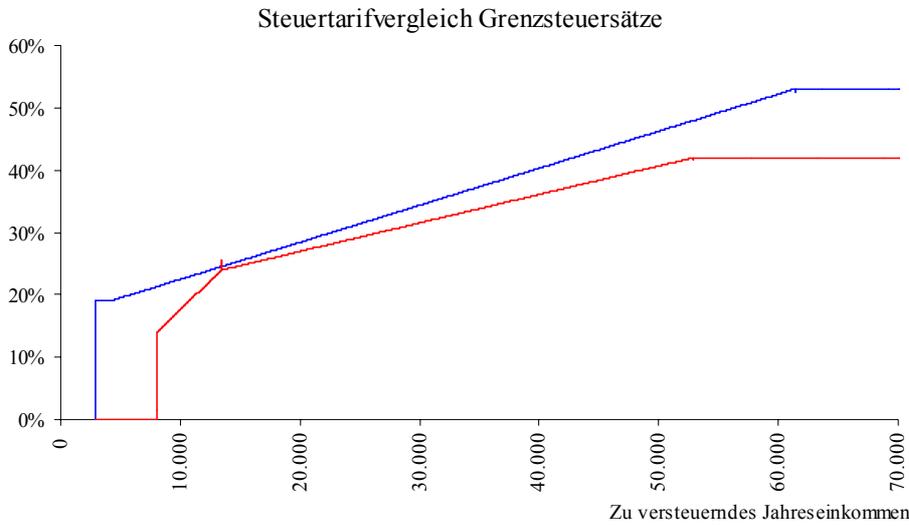
6.5.5.3. Steuertarifverlauf und Tarifsenkungen

Die *Grenzsteuersätze* wurden seit 1995 von maximal 53% auf 45% gesenkt; allerdings wurde der Eingangs-Grenzsteuersatz von 19% zunächst auf 25,9% angehoben und erst später wieder auf 15% gesenkt.

Diese Steuersenkungen wurden jedoch durch Inflation und durch Anhebung der indirekten Steuern wieder *zunichte gemacht*. Man kann also, obwohl rein rechnerisch die Steuertarife gesunken sind, nicht unbedingt von einer Entlastung der Steuerpflichtigen auf der Basis der Realeinkommen sprechen – die Steuerverschärfungen wurden nur auf schwerer zu hinterziehende Steuerarten wie die Ökosteuer, die Mineralölsteuer oder ab 2007 die Umsatzsteuer verlagert. Weiterhin ist eine Abschaffung

Exkurs: Grenzsteuer und Gesamtsteuer

Unter der Grenzbesteuerung versteht man den Anteil der abzuführenden Steuer für den jeweils nächsten verdienten Euro. Die Gesamtsteuerbelastung ist die gesamte für ein zu versteuerndes Einkommen insgesamt fällige Steuer geteilt durch das gesamte Einkommen. Diese beiden Definitionen kann man mit Hilfe von Grafiken visualisieren:

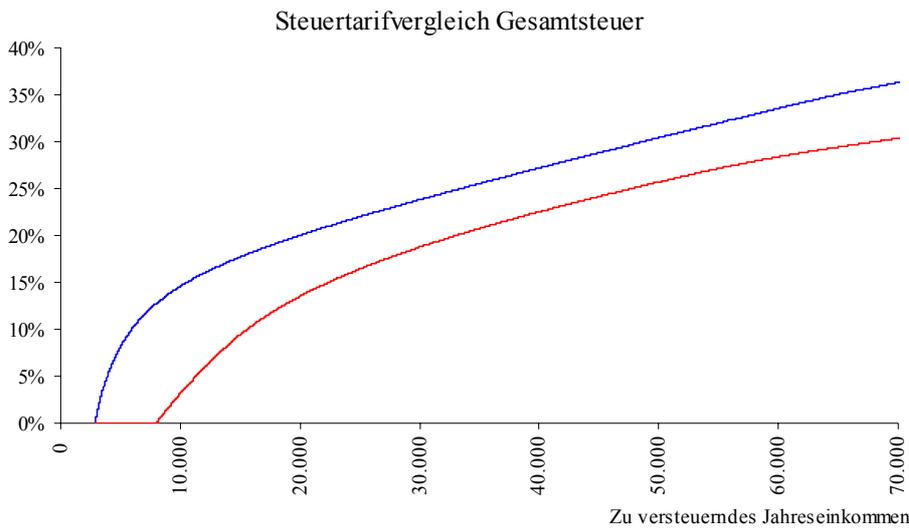


Steuervergleich 1990-1995 und 2010:

Der Verlauf der Grenzbesteuerung zeigt gut zunächst den Grundfreibetrag (links), die Progressivzone (ansteigende Linie) und den Proportionaltarif (horizontale Linie rechts).

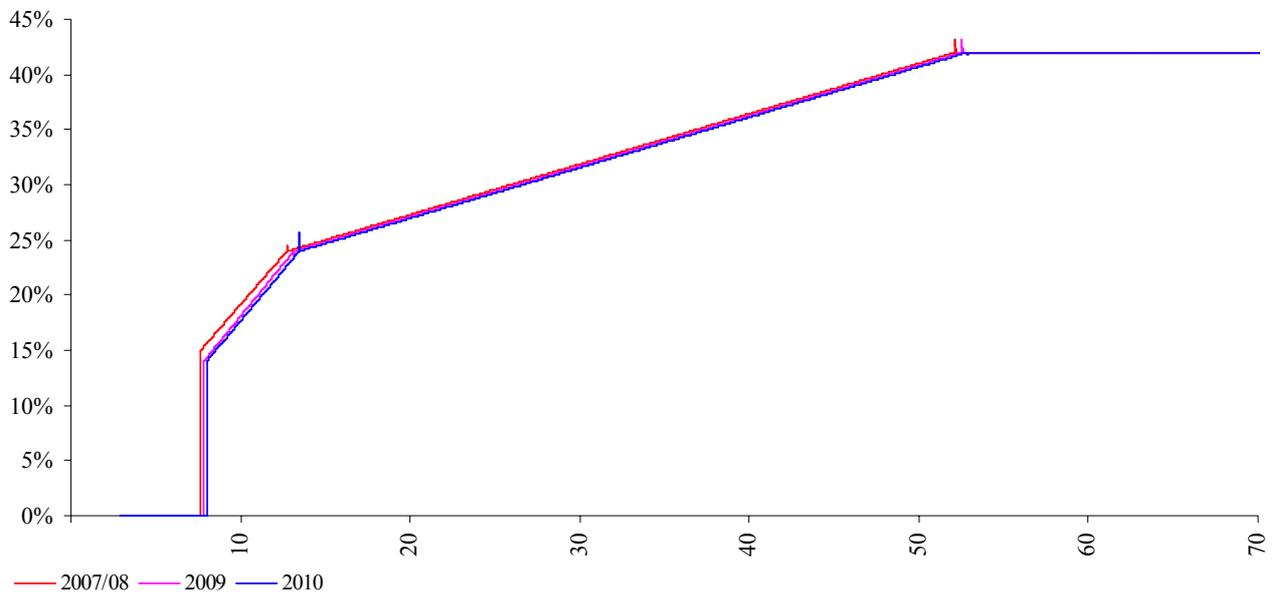
Die Senkungen des Steuertarifes sind nicht unbedingt auch tatsächliche Entlastungen, weil in der gleichen Zeit eine Inflation zu berücksichtigen ist.

Die Gesamtsteuerbelastung beginnt am Grundfreibetrag und steigt dann kontinuierlich an.



Die untere Abbildung zeigt einen Steuertarifvergleich für die Steuertarife 2007/08, 2009 und 2010 gemäß dem Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland. Das „Zweite Konjunkturpaket“ ist eine offensichtliche Mogelpackung. Die tatsächlichen Entlastungen liegen für fast alle Einkommensgruppen nur bei wenigen Euro pro Jahr. Diese Grafik muß drucktechnisch groß dargestellt werden, damit die Entlastung überhaupt zu sehen ist!

Das Zweite Konjunkturpaket vom Februar 2009 ist eine offensichtliche Mogelpackung:



des Splitting-Verfahrens in der Diskussion. Dies könnte, ganz ohne jede Änderung der Tarifformel, zu einer drastischen Steuererhöhung für Ehepaare werden.

Die vorstehend oben dargestellte Grenzsteuergrafik ist aber wenig aussagekräftig hinsichtlich der *Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen*. Hierzu muß die Durchschnittssteuerbelastung betrachtet werden. Sie zeigt den gesamten Anteil der Einkommensteuer am zu versteuernden Einkommen (vorstehende Seite mittlere Grafik).

Beträgt beispielsweise die Grenzsteuer 42% (den maximalen Satz ab dem Veranlagungszeitraum 2007 im Bereich bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 70.000 €), dann ist die Gesamtbelastung immer noch weitaus kleiner aus dieser Betrag, weil für alle Einkommensteile, die unter der Maximalgrenze, ab der erst die höchste Grenzsteuer fällig wird, ein viel kleinerer, für den Grundfreibetrag *überhaupt kein* Steuerbetrag fällig wird.

Alle Steuertarifformeln seit dem Zweiten Weltkrieg (erst ab 1950 gab es wieder ein einheitliches Einkommensteuergesetz) folgen dem gleichen im Prinzip komplexen Gedanken der Progressiv- und der Proportionalbesteuerung. Alternative Entwürfe werden seit vielen Jahren diskutiert; die Kraft zu einer grundlegenden Erneuerung *fehlt jedoch*. Vgl. hierzu unten über den Entwurf von Paul Kirchhof.

6.6. Steuerverfahren und Steuererhebung

Die Einkommensteuer ist eine *Jahressteuer* (§2 Abs. 7 Satz 1 EStG). Veranlagungszeitraum ist das *Kalenderjahr* (§2 Abs. 7 Satz 2 EStG), auch dann, wenn ein buchführungspflichtiger Unternehmer ein vom Kalenderjahr abweichendes *Geschäftsjahr* hat. Allerdings gibt es *verschiedene Arten der Steuererhebung*.

6.6.1. Allgemeines Verfahren

Die Steuer *entsteht* mit Ablauf des Kalenderjahres (§36 Abs. 1 EStG). Der Steuerpflichtige hat jedoch am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember *Vorauszahlungen* auf die Einkommensteuer zu entrichten, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum *voraussichtlich* schulden wird. Die Einkommensteuer-Vorauszahlung *entsteht* jeweils mit *Beginn des Kalendervierteljahres*, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalendervierteljahres begründet wird, mit Begründung der Steuerpflicht (§37 Abs. 1 EStG). Die Festsetzung der Vorauszahlungen geschieht durch *Vorauszahlungsbescheid* (§37 Abs. 2 EStG) und orientiert sich an der Einkommensteuer, die sich im vorhergehenden Veranlagungszeitraum ergeben hat (§37 Abs. 3 Satz 2 EStG).

Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes *veranlagt* (§25 Abs. 2 EStG). Der Steuerpflichtige muß also eine *Steuererklärung* abgeben (§25 Abs. 3 EStG). Für die Zusammenveranlagung von Ehegatten sind spezielle Regeln gegeben (§§25 Abs. 3, 26, 26a, 26b und 26c EStG).

Da das Einkommensteuergesetz keinen Termin zur Abgabe der Steuererklärung nennt, ist die Steuererklärung gemäß §149 Abs. 2 AO *fünf Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes*, also jeweils zum 31. Mai des Folgejahres fällig.

6.6.2. Steuererhebung bei Arbeitnehmern

Arbeitnehmer sind einkommensteuerpflichtig, weil sie *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* beziehen. Sie unterliegen daher im Prinzip dem vorstehend geschilderten Erhebungs- und Veranlagungsverfahren.

Allerdings werden vom Arbeitnehmer *keine vierteljährlichen Vorauszahlungen* verlangt; stattdessen muß der Arbeitnehmer *monatliche Vorauszahlungen* in der Form eines *direkten Abzugs vom Arbeitslohn* leisten. Diese Erhebungsform heißt auch *Lohnsteuer* und ist im Grunde eine Art der indirekten Besteuerung, weil der Arbeitgeber der (regelmäßige) Steuerschuldner, der Arbeitnehmer aber der Steuerträger ist.

Zur Durchführung dieses Verfahrens werden als besondere Belege *Lohnsteuerkarten* jährlich von der Gemeinde ausgestellt. Der Arbeitnehmer muß diese Lohnsteuerkarte vor Beginn des Veranlagungszeitraumes, oder bei Antritt des Beschäftigungsverhältnisses, dem Arbeitgeber vorlegen. Nach Ende des Jahres dient die Lohnsteuerkarte dem Arbeitnehmer als Beleg über den empfangenen Lohn und die vorgenommenen Abzüge.

6.6.2.1. Lohnsteuerklassen

Für die Durchführung des Lohnsteuerabzuges werden Arbeitnehmer durch das Gesetz in *Lohnsteuerklassen* eingeordnet. Hierbei werden von §38b EStG folgende Lohnsteuerklassen festgelegt:

- In die Steuerklasse I gehören Arbeitnehmer, die *ledig* sind, oder die *verheiratet*, *verwitwet* oder *geschieden* sind, und bei denen die Voraussetzungen für die Steuerklasse III oder IV *nicht erfüllt* sind;
- in die Steuerklasse II gehören die vorstehend genannten Arbeitnehmer, wenn bei ihnen der *Entlastungsbetrag für Alleinerziehende* (§32 Abs. 7 EStG) zu berücksichtigen ist;
- in die Steuerklasse III gehören Arbeitnehmer, die *verheiratet* sind, wenn *beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig* sind und *nicht dauernd getrennt leben* und der Ehegatte des Arbeitnehmers *keinen Arbeitslohn* bezieht oder der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse V eingereiht wird, sowie *verwitwete* Arbeitnehmer, wenn sie und ihr verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren, oder die meisten Arbeitnehmer, deren Ehe *aufgelöst* worden ist;
- in die Steuerklasse IV gehören Arbeitnehmer, die *verheiratet* sind, wenn *beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig* sind und *nicht dauernd getrennt leben* und der Ehegatte des Arbeitnehmers *ebenfalls Arbeitslohn bezieht*;

- in die Steuerklasse V gehören die Arbeitnehmer der Steuerklasse III, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse III eingereiht wird;
- die Steuerklasse VI gilt bei Arbeitnehmern, die *nebeneinander von mehreren Arbeitgebern* Arbeitslohn beziehen, für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn aus dem zweiten und weiteren Dienstverhältnis.

6.6.2.2. Führung des Lohnkontos

Das lohnsteuerliche Erhebungsverfahren für Arbeitnehmer ist *sehr kompliziert und bürokratisch*. Gemäß §§39b, 41 EStG hat der Arbeitgeber für jeden Mitarbeiter ein *Lohnkonto* zu führen, auf dem sich die Berechnungsweise des Nettolohnes (Nettoverdienst) und der Abzüge aus dem Bruttolohn nachvollziehen lassen. Gemäß §4 LStDV hat der Arbeitgeber im Lohnkonto des Arbeitnehmers aufzuzeichnen:

1. *Vorname, Nachname, Geburtstag, Wohnort* des Arbeitnehmers,
2. *steuerfreie Beträge*, wenn sie auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers angegeben sind,
3. Hinweise auf Freistellungsbescheinigungen im Sinne des §39b Abs. 6 EStG.

Bei jeder Lohnabrechnung sind insbesondere festzuhalten:

1. *Tag der Lohnzahlung und Lohnzahlungszeitraum*.
2. in den *Fällen des §41 Abs. 1 Satz 1 EStG* (Wegfall des Anspruches auf Arbeitslohn für mindestens 5 aufeinanderfolgende Arbeitstage) jeweils der Großbuchstabe „U“.
3. *Arbeitslohn*, ohne jeden Abzug, getrennt nach *Barlohn* und *Sachbezügen* (die einzeln zu bezeichnen sind), und die davon einbehaltene *Lohnsteuer*.
4. *Steuerfreie Bezüge* mit Ausnahme der Trinkgelder. Sind die steuerfreien Bezüge von geringer Bedeutung, kann ihre Angabe mit Genehmigung des Finanzamtes ebenfalls unterbleiben.
5. Bezüge, die nach einem *Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung* von der Lohnsteuer freigestellt sind,
6. *Sonstige Bezüge* für Zeiträume, die zu mehreren Kalenderjahren gehören, einschließlich einbehaltener Lohnsteuer.
7. *Entschädigungen* einschließlich einbehaltener Lohnsteuer.
8. *Pauschal besteuerte Bezüge* einschließlich einbehaltener Lohnsteuer.
9. *Vermögenswirksame Leistungen*.

Zusätzlich zu diesen steuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten kennt das *Sozialrecht* noch weitere *spezielle Aufzeichnungspflichten*, die die steuerrechtlichen ergänzen und *teilweise übersteigen*. Aufgrund der arbeitsorganisatorischen Nähe zu den lohnsteuerlichen Pflichten des Arbeitgebers macht es daher Sinn, diese Pflichten zugleich im Lohnkonto zu erfüllen.

Nach §28a Abs. 1 SGV IV hat der Arbeitgeber hat der jeweils zuständigen Einzugsstelle, d.h., der für den jeweiligen Mitarbeiter zuständigen *Krankenkasse*, an die die Gesamtsozialversicherungsbeiträge gezahlt werden, für jeden in der Kranken-, Pflege-, Rentenversicherung oder Arbeitslosenversicherung gesetzlich versicherten Beschäftigten über folgende Sachverhalte eine Meldung zu erstatten:

- *Beginn und Ende* der versicherungspflichtigen Beschäftigung,
- *Änderungen in der Beitragspflicht*,
- *Wechsel der Einzugsstelle*,
- *Unterbrechung* der Entgeltzahlung,
- *Auflösung* des Arbeitsverhältnisses,
- *Änderung des Familiennamens* oder des *Vornamens* etwa bei *Heirat*,
- *Änderung der Staatsangehörigkeit* etwa bei Einbürgerung von Ausländern,
- *einmalig gezahlte Arbeitsentgelte*, soweit diese nicht in einer Meldung aus anderem Anlaß erfaßt werden können,
- *Beginn und Ende der Berufsausbildung*,
- *Wechsel von einer Betriebsstätte* in den Neuen Bundesländern in eine in den Alten Bundesländern oder umgekehrt,
- *Beginn und Ende der Altersteilzeitarbeit*,
- *Änderung des Arbeitsentgelts*.

Zum 31. Dezember jedes Jahres ist für das abgelaufene Jahr über jeden Beschäftigten in einer Jahresmeldung bekanntzugeben:

- *Versicherungsnummer*, soweit bekannt,
- *Familien- und Vornamen*,
- *Geburtsdatum*,
- *Staatsangehörigkeit*,
- Angaben über seine *Tätigkeit* nach dem Schlüsselverzeichnis der Bundesanstalt für Arbeit,
- *Betriebsnummer* seines *Beschäftigungsbetriebes*,
- *Beitragsgruppen*,
- *zuständige Einzugsstelle* und
- *Arbeitgeber*.

Zusätzlich sind zu melden:

- bei der *Anmeldung* die Anschrift und den Beginn der Beschäftigung sowie sonstige für die Vergabe der Versicherungsnummer erforderliche Angaben,
- bei der *Abmeldung* und bei der Jahresmeldung jede Anschriftenänderung, die noch nicht gemeldet worden ist, das beitragspflichtige Arbeitsentgelt in Euro, der Zeitraum, in dem das angegebene Arbeitsentgelt erzielt wurde und bei der Meldung der Namensänderung eine Anschriftenänderung, wenn die neue Anschrift noch nicht gemeldet worden ist.

6.6.2.3. Pauschalierung der Lohnsteuer

In bestimmten Fällen erlauben §§40, 40a EStG zudem eine *Pauschalierung der Lohnsteuer*. Dies gilt insbesondere für kurzfristig, geringfügig oder im landwirtschaftlichen Bereich beschäftigte Arbeitnehmer:

Übersicht über die Pauschalisierung der Lohnsteuer		
Art der Beschäftigung	LSt.-Satz	Voraussetzungen der Inanspruchnahme
Kurzfristig (§40a Abs. 1 EStG)	25%	<ul style="list-style-type: none"> Gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend, Beschäftigungsdauer nicht mehr als 18 zusammenhängende Arbeitstage, Arbeitslohn maximal 62 € pro Arbeitstag, bei Rufbereitschaft oder sonst unvorhersehbaren Einsatzzeiten (etwa im Handel) maximal 12 € Stundenlohn aber keine Begrenzung des Tageshöchstlohnes.
Ingeringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn (§40a Abs. 2)	20%	<ul style="list-style-type: none"> Maximal 86 Stunden und 325 € bei monatlicher Lohnzahlung (=ein Siebtel der sozialversicherungsrechtlichen Bezugsgröße, §18 Abs. 1 SGB IV) oder bei kürzeren Lohnzahlungszeiträumen maximal 20 Stunden und 147 DM pro Woche (dieser Grenzwert wurde jedoch ab 2002 gestrichen).
Aushilfen für typisch land- u. forstwirtschaftliche Arbeiten (§40a Abs. 3 EStG)	5%	<ul style="list-style-type: none"> Aushilfen (z.B. Erntehelfer, nicht aber Arbeitnehmer, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören oder laufend mit saisonal wechselnden Tätigkeiten beschäftigt werden), Maximal 180 Tage im Kalenderjahr (§13 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG), Maximal 12 € pro Stunde.

Die Pauschalierung erlaubt eine Vereinfachung des Abzugsverfahrens für den Arbeitgeber; der Arbeitnehmer, der pauschale Lohnsteuer empfangen hat, ist jedoch nach wie vor berechtigt (wenn nicht verpflichtet), eine Einkommensteuererklärung abzugeben.

6.6.3. Bauabzugsbesteuerung

6.6.3.1. Direkte Abführung durch den Bauherrn

Die sogenannte *Bauabzugssteuer* ist eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer bei *Bauleistungen* gemäß §§48 bis 48d EStG. Diese Vorschriften regeln im wesentlichen, daß ein Bauunternehmer 15% des von einem Bauherren geschuldeten Preises *direkt an das Finanzamt abführen muß*, das diesen Betrag dann dem Bauherren gegenüber als Vorschuß auf später fällige Steuerzahlungen behandelt.

6.6.3.2. Gegenleistung

Gegenleistung im Sinne dieser Vorschrift ist das *gesamte geschuldete Entgelt* einschließlich der Umsatzsteuer, also nicht nur der Nettobetrag (§48 Abs. 3 EStG). Die Einkommensteuer wird durch diese der Lohnsteuer ähnliche Erhebungsform zu einer Art *indirekter Steuer*.

6.6.3.3. Eindämmung illegaler Beschäftigung

Die Regelung wurde mit Wirkung ab dem 07.09.2001 durch das „Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe“ vom 30.08.2001 in das Einkommensteuergesetz eingefügt und richtet sich gegen Bauunternehmer, die insbesondere im Rahmen der europäischen Freizügigkeit nach Erbringung und Abrechnung der Bauleistung „plötzlich“ *nicht mehr greifbar* sind, so daß die fällige Steuer nicht eingetrieben werden kann.

6.6.3.4. Abgabepflicht

Abgabepflichtig sind lediglich Bauherren, die Unternehmer i.S.d. §2 UStG oder juristische Personen sind (§48 Abs. 1 EStG), d.h., Privatbauherren („Häuslebauer“) sind von der Regelung also *nicht berührt*.

Der Steuerabzug muß ferner nicht vorgenommen werden, wenn der „Leistungsempfänger“, also der Bauunternehmer eine nach §48b Abs. 1 Satz 1 EStG mögliche *Freistellungsbescheinigung* vorlegt oder bestimmte Grenzwerte von 5.000 € bzw. 15.000 € nicht überschritten werden, was *Bagatellfälle* vom umständlichen Verfahren der Abzugsbesteuerung ausnimmt. Dabei gilt die Grenze von 15.000 € für Vermieter, die steuerfreie Leistungen im Sinne des §4 Nr. 12 Satz 1 UStG ausführen, was als *Falle* betrachtet werden kann, denn viele kennen die neue Regel nicht und begehen prompt einen unbeabsichtigten Rechtsverstoß.

6.6.3.5. Bauleistungen

Bauleistungen im Sinne dieser Vorschrift sind alle Leistungen, die der *Herstellung, Instandsetzung, Änderung oder Beseitigung* von Gebäuden dienen. Reinigungs- oder Wartungsarbeiten sind also ebensowenig wie die Lieferung von Baumaterial von der Regelung betroffen, sehr wohl aber *Sanierungs- und Renovierungsarbeiten*, soweit sie die o.g. Grenzwerte übersteigen, was häufig ist, so daß auch „kleinere“ Arbeiten wie Fußbodenverlegung oder Sanitärinstallationen erfaßt werden.

6.6.3.6. Verfahren

Die *Anmeldung der Steuerabführung* muß am 10. des Folgemonats erfolgen (was den parallelen Abführungsregeln bei anderen Steuerarten entspricht) und auf amtlichem Formular vorgenommen werden. Der Leistungsempfänger muß dabei unter Angabe

- des *Namens* und der *Anschrift* des Leistenden,
- des *Rechnungsbetrags*, des *Rechnungsdatums* und des *Zahlungstags*,
- der *Höhe des Steuerabzugs* und
- des *Finanzamts*, bei dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist,

den abzuführenden Steuerbetrag *selbst berechnen* (§48a EStG). Diese Abführungsregel kann ein wirtschaftliches Problem für den Bauunternehmer darstellen, weil er dem Finanzamt bei längeren Zahlungszielen u.U. ein monatelangen Vorschuß gewähren muß, was mit Blick auf die schlechte Lage im Baugewerbe aus Liquiditätsgründen problematisch sein kann.

6.6.3.7. Sicherung von Steueransprüchen

Zweck der neuen Regelung ist die *Sicherung von Steueransprüchen*. Das Finanzamt kann daher eine *Freistellungsbescheinigung* ausstellen, wenn keine Steueransprüche zu sichern sind (§48b EStG). Der Wortlaut der entsprechenden Regel („...soll erteilt werden...“) läßt vermuten, daß der Bittgang bei Unternehmern mit Verlust i.d.R. erfolgreich sein wird. Die *Freistellungsbescheinigung* enthält

- *Name, Anschrift* und *Steuernummer* des Leistenden,
- *Geltungsdauer* der Bescheinigung,
- *Umfang der Freistellung* sowie der Leistungsempfänger, wenn sie nur für bestimmte Bauleistungen gilt und

- das *ausstellende Finanzamt*.

Einbehaltene Abzugsbeträge werden auf *Steuerschulden des Steuerschuldners angerechnet*, und zwar in folgender Reihenfolge (§48c EStG):

1. nach §41a Abs. 1 EStG einbehaltene und angemeldete Lohnsteuer,
2. Vorauszahlungen auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer,
3. Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Besteuerungs- oder Veranlagungszeitraums, in dem die Leistung erbracht worden ist, und
4. die vom Leistenden im Sinne der §§48, 48a EStG anzumeldenden und abzuführenden Abzugsbeträge.

Für die Nichtabführung der Abzugssteuer ist ein heftiges *Bußgeld* von bis zu 25.000 € vorgesehen.

Zu den Details des Umfangs und der Durchführung der Besteuerung gibt es inzwischen ein umfangreiches BMF-Schreiben vom 1. November 2001 (IV A 5 - S 1900 - 292/01) zum Steuerabzug von Vergütungen für im Inland erbrachte Bauleistungen (§48 ff. EStG), das selbst ein Dokument der grotesk wachsenden Komplexität des deutschen Steuerrechts ist und gewiß nicht zum Erhalt von Arbeitsplätzen in der Bauwirtschaft beiträgt.

6.6.4. Kapitalertragssteuer

6.6.4.1. Quellenbesteuerung bei Kapitalerträgen

Die sogenannte *Kapitalertragssteuer* ist eine weitere Form der direkten Besteuerung an der Quelle („Quellensteuer“) und richtet sich auf den *Kapitalertrag* i.S.d. §§43ff EStG. Die Kapitalertragssteuer ist damit ebenfalls nur eine *Vorwegerhebungsform der Einkommensteuer*. Die erhobene Kapitalertragssteuer wird als Gutschrift dem Steuerpflichtigen bei der Einkommensteuer in voller Höhe gutgeschrieben, ist damit also, wie auch die Bauabzugssteuer, nur eine „echte“ Vorwegerhebung. Das Verfahren, das für diese Steuergutschrift angewandt wird, ist für die Veranlagungszeiträume bis 2000 das *Anrechnungsverfahren*; ab Veranlagungszeitraum 2001 wurde das sogenannte *Halbeinkünfteverfahren* eingeführt, das jedoch die Gutschrift der Kapitalertragssteuer *beibehält* (nicht jedoch die der Körperschaftsteuer).

6.6.4.2. Umfang und Höhe der Kapitalertragsbesteuerung

Wie schon am Namen der Steuer ersichtlich unterliegen der Kapitalertragssteuer die *Erträge aus Kapitalvermögen* i.S.d. §20 EStG. Allerdings ist die Vorwegerhebung *pauschalisiert*.

Die Kapitalertragssteuer beträgt (§43a Abs. 1 EStG)

- Bei *Kapitalerträgen* i.S.d. §20 EStG, also Dividenden, Bezügen aus Kapitalherabsetzungen, Einnahmen aus Beteiligungen usw. 20% des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt oder 25% des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;

- bei Einkünften u.a. aus *Teilschuldverschreibungen, stiller Gesellschaft* 25% des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt oder 33 $\frac{1}{3}$ % des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;

- bei bestimmten Kapitalerträgen *inländischer Kreditinstitute* und *Finanzdienstleister* 30% des Kapitalertrags (*Zinsabschlag*), wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt, oder 42,85% des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt, wobei sich diese beiden Sätze auf 35% und 53,84% erhöhen, wenn das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des §43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b EStG die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine oder der Teilschuldverschreibungen einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut auszahlt oder gutschreibt §44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG);

- bei Kapitalerträgen i.S.d. §20 EStG aus *Anleihen* und *Forderungen*, die in ein *öffentliches Schuldbuch* oder in ein *ausländisches Register* eingetragen sind 20% des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt, oder 25% des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;

- bei *Kapitalerträgen* i.S.d. §10 EStG, wenn der Schuldner der nicht im vorstehenden Punkt genannten Kapitalerträge eine inländische Bank oder ein inländischer Finanzdienstleister i.S.d. Kreditwesengesetzes ist jedoch nur 10%, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt, oder 11 $\frac{1}{9}$ % des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;

- bei bestimmten anderen Kapitalerträgen von Banken und Finanzdienstleistern schließlich 10%.

6.6.4.3. Entstehen und Tilgung

Die Kapitalertragssteuer *entsteht* in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger *zufließen* (§44 Abs. 1 Satz 2 EStG). Schuldner ist der Gläubiger der Kapitalerträge (§44 Abs. 1 Satz 1 EStG), also der Anleger oder Gesellschafter; in den meisten Fällen muß jedoch der *Schuldner* einen Steuerabzug und eine entsprechende Steuerabführung vornehmen (§44 Abs. 1 Satz 3 und Nr. 1 EStG), wodurch die Kapitalertragssteuer zu einer *Quellensteuer* wird. §44 EStG sieht zahlreiche spezielle Regelungen für diesen Steuerabzug vor.

Wer nicht zu Einkommensteuer veranlagt wird, oder insgesamt nur Kapitalerträge in Höhe von nicht mehr als dem *Sparer-Freibetrag* i.S.d. §20 Abs. 4 EStG plus der Werbungskostenpauschale i.S.d. §9a Satz 1 Nr. 2 EStG erhält, bekommt gemäß §44a EStG die Kapitalertragssteuer *in voller Höhe ausgezahlt* („Abstandnahme vom Steuerabzug“). Diese realistische Regel soll die Finanzverwaltung von einer *Unzahl von Kleinfällen* entlasten.

Der Gläubiger der Kapitalerträge, d.h., etwa der Sparer oder Kleinaktionär, erklärt durch einen sogenannten Freistellungsauftrag, zu dem genannten Personenkreis zu gehören.

Für die Erstattung einbehaltener Kapitalertragsteuern ist das *Bundesamt für Finanzen* zuständig (§44b Abs. 2 EStG). Die Antragsfrist endet am 31. Dezember des Jahres, das auf den Zufluß der Kapitalerträge beim Steuerpflichtigen folgt, und *kann nicht verlängert werden* (§44b Abs. 3 EStG). Das Verfahren wird damit *zentralisiert*, was die *Aufdeckung von Steuerhinterziehung* erleichtern soll.

6.6.4.4. Neugestaltung der Besteuerung der Kapitaleinkünfte ab 2009

Durch die am 6. Juli 2007 endgültig vom Bundesrat abgesegnete Unternehmensteuerreform 2008 wird die Besteuerung der Kapitalerträge ab 2009 umgestaltet. Das bisherige Halbeinkünfteverfahren, das eine Verrechnung mit der Einkommensteuer vorsieht, wird durch das sogenannte Teileinkünfteverfahren ersetzt. 60% der Dividenden und Veräußerungsgewinne sind dann steuerfrei und nur noch 40% sind steuerpflichtig. Diese Steuer ist dann aber auch nicht mehr auf die sonstige einkommensteuer anrechenbar und wird anonym erhoben. Damit zusammenhängende Betriebsausgaben und Werbungskosten sind jedoch auch nur noch zu 40% abzugsfähig.

Das neue Teileinkünfteverfahren gilt für betriebliche wie für private Anleger für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wenn sie zu mindestens 1% am Grundkapital beteiligt sind oder innerhalb der letzten fünf Jahre waren.

6.7. Exkurs: Vereinfachungsvorschläge für das Einkommensteuerrecht

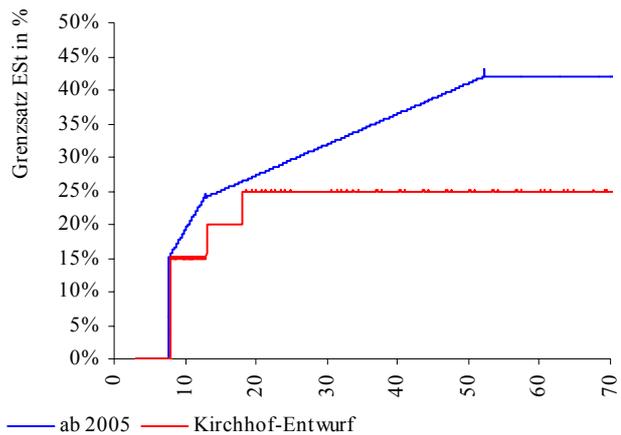
Schon dieser stark vereinfachte Grundriß läßt die *gewaltige Komplexität des Regelwerkes* erahnen. Obgleich die Grundstruktur des EStG einfach und übersichtlich ist, sind die Detailvorschriften doch oft nahezu unverständlich – selbst für Steuerberater, und auch für Finanzbeamten. Nicht nur diese machen daher zahlreiche *Fehler*, was eine *Gerechtigkeitslücke* entstehen läßt. An Vereinfachungsvorschlägen fehlt es daher nicht; wohl aber an Mut und politischer Entschlossenheit, diese auch umzusetzen.

6.7.1. Der Kirchhof-Entwurf

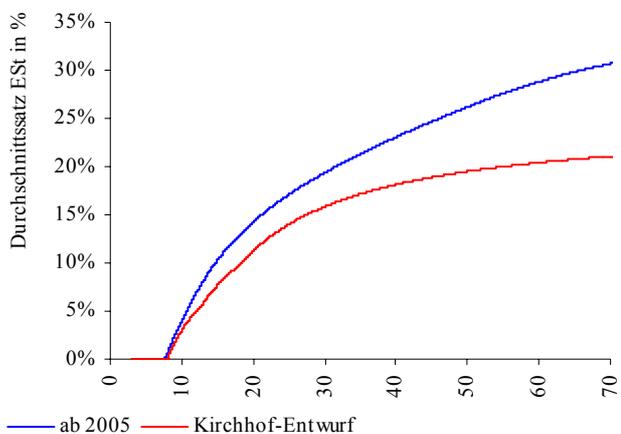
Dieser auf den Juristen und Finanzwissenschaftler *Paul Kirchhof* (* 21.02.1943) zurückgehender Entwurf für eine durchgreifende Totalreform des deutschen Steuerrechts, der insbesondere im Vorfeld der Bundestagswahlen im September 2005 intensiv diskutiert worden ist, dann aber noch deutlich vor der Wahl fallengelassen wurde, ist der jüngste und vermutlich der durchgreifendste Reformvorschlag. Kirchhofs Einkommensteuergesetz umfaßt nur 23 Paragraphen und paßt auf zwei Druckseiten.

Kirchhof sah nur einen *Steuersatz von 25%* vor, der bei niedrigen Einkommen natürlicher Personen auf 20%

bzw. 15% *ermäßigt* wurde. Das führt zu viel niedrigeren Grenzsteuersätzen als der tatsächliche Tarif 2005:



Auch die *Durchschnittsbelastung* wäre jedoch viel kleiner gewesen als der wirkliche Tarif 2005:



Im Gegenzug hätte das EStG nach Paul Kirchhof keine der zahlreichen und so komplexen *Ausnahmen* und *Sonderrechte* mehr enthalten; das hätte aber auch die vielen Ungerechtigkeiten beseitigt, für die das Einkommensteuerrecht gegenwärtig so typisch ist. Der „steuerliche Dualismus“ zweier faktisch vollkommen unterschiedlicher Methoden der Einkommensermittlung wäre *endlich aufgegeben* worden, eine viele Jahrzehnte alte Forderung. Die Besteuerung der Auslandseinkünfte und Spekulationsgeschäfte wäre einfach und übersichtlich geregelt worden. Die verschiedenen Rechtsformen der Unternehmen wären *dem Grunde nach gleichbehandelt* worden. Versteckte *Subventionen* und *Sonderrechte* bestimmter Berufsgruppen (z.B. §3 EStG) wären ersatzlos abgeschafft worden. *Arbeitnehmer* hätten aber auch nicht die gegenwärtigen Kürzungen der Abzugsfähigkeit ihrer Mobilitätskosten zu ertragen (§§6 Abs. 1 Nr. 4; 8 Abs. 2 und 4 und 5 Nr. 6 EStG) und für *Unternehmer* wären keine Kürzungen der *Abschreibungsmöglichkeiten* wie derzeit in den §§7 ff EStG vorgesehen. Zudem wäre der *Sparer-Freibetrag* bei Paul Kirchhof mit 2.000 Euro (§5 EStG-E) höher als in der Gegenwart. Das Gesetz hätte vermutlich allen Steuerpflichtigen eine *wirkliche Entlastung* gebracht; von den drastisch einfacheren und daher vermutlich auch viel schnelleren *Veranlagungsverfahren* mal ganz zu schweigen. Hinzu kommt, daß das EStG nach Paul Kirch-

hof so einfach ist, daß es auch Steuerpflichtige verstehen, die keinen *Steuerberater* zu Rate ziehen wollen. Die Rechtsanwendung wäre also *gerechter* und *gleichmäßiger* geworden, was ja eigentlich einer Forderung aus Art. 3 Abs. 1 GG und §85 Satz 1 AO entspricht.

Der Entwurf von Paul Kirchhof steht am Ende einer langen Reihe vergleichbarer Reformbestrebungen, und ist bisher aus dem gleichen Grund wie alle seine Vorgänger gescheitert: das kirchhof'sche EStG hätte dem Volk wirklichen Nutzen gebracht, Steuerehrlichkeit gefördert und Steuergerechtigkeit weitaus besser sichergestellt als das derzeitige verkrustete Gesetz, das selbst Steuerberater oft nicht mehr vollständig kennen geschweige denn verstehen. Aber es hätte es den Politikern deutlich erschwert, mit Hilfe des Steuerrechts andere Lenkungsintentionen wie gesellschaftliche Umverteilung, angebliche sozial- oder umweltpolitische Ziele oder einfach nur „Abzocke“ zu verwirklichen. Es hätte, in einem Wort, es der Politik erschwert, durch künstliche Verarmung der Menschen Wirtschaftspolitik und Machterhalt zu betreiben. Das dürfte auch der Grund sein, weshalb es *nie in Kraft treten wird*.

6.7.2. Kirchhofs EStG-Entwurf im Wortlaut

Einkommensteuergesetzbuch – Entwurf von Paul Kirchhof (kein geltendes Recht)

1. Abschnitt: Steuerpflicht

§1 [Persönliche Steuerpflicht]. Natürliche Personen und steuerjuristische Personen sind einkommensteuerpflichtig.

2. Abschnitt: Einkommen

§2 [Gegenstand der Besteuerung]. (1) Der Einkommensteuer unterliegt das Einkommen eines Kalenderjahres.

(2) Einkommen sind die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus Erwerbshandeln abzüglich der existenzsichernden Aufwendungen und des Sozialausgleichs.

(3) Einkünfte sind die Erwerbserlöse abzüglich der Erwerbskosten. Erwerbshandeln ist die Nutzung von Arbeitskraft und Erwerbsgrundlagen zur Erzielung von Einkünften am Markt. Eine Erwerbsgrundlage ist eine zur Vermögensmehrung bestimmte und geeignete Einkunftsquelle.

(4) Die Einkommensteuerschuld beträgt ein Viertel des Einkommens.

§3 [Ermittlung der Einkünfte]. (1) Die Einkünfte werden in der Regel als Gewinn, bei Quellenbesteuerung als Überschuß ermittelt. Gewinn sind die Erwerbserträge abzüglich der Erwerbsaufwendungen. Überschuß sind die Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsausgaben.

(2) Erwerbserträge sind Vermögensmehrungen, die durch das Erwerbshandeln verursacht sind. Erwerbsaufwendungen sind Vermögensminderungen, die der Steuerpflichtige durch sein Erwerbshandeln veranlaßt.

(3) Erwerbseinnahmen sind Einnahmen in Geld, die Entgelt des Erwerbshandelns sind. Als Einnahmen in Geld zählen auch geldwerte Vorteile, die als Leistungsentgelt vereinnahmt werden. Erwerbsausgaben sind Ausgaben in Geld, die durch die Erzielung von Erwerbseinnahmen veranlaßt sind. Ausgaben für Werte, die mehrjährig verbraucht werden können, sind auf die Jahre der Gesamtnutzung zu verteilen.

§4 [Gemischte Kosten]. Lasten eigener oder fremder Lebensführung mindern die Einkünfte auch dann nicht, wenn sie durch

Erwerbshandeln mitveranlaßt sind (gemischte Kosten). Übernimmt der Steuerpflichtige sie für einen Dritten, so ist dieser Vorteil für den Dritten steuerfrei.

§5 [Vereinfachungspauschale]. Natürliche Personen können von ihren Erwerbserlösen bis zu 2.000 Euro abziehen (Vereinfachungspauschale), wenn sie nicht höhere Erwerbskosten nachweisen.

§6 [Grundfreibetrag]. Von den Einkünften natürlicher Personen werden 8.000 Euro für gegenwärtige existenzsichernde Aufwendungen abgezogen (Grundfreibetrag). Steuerpflichtige, die Sozialhilfe beziehen oder für die ein Anspruch auf Kindergeld besteht, haben insoweit keinen Grundfreibetrag; vergleichbare Leistungen ausländischer Staaten stehen der Sozialhilfe und dem Kindergeld gleich.

§7 [Sozialausgleichsbetrag]. Von den Einkünften natürlicher Personen wird nach ihrem Grundfreibetrag ein Sozialausgleichsbetrag abgezogen. Er beträgt anteilig für die ersten 5.000 Euro 40 vom Hundert und für die folgenden 5.000 Euro 20 vom Hundert.

3. Abschnitt: Verlustberücksichtigung

§8 [Verlusterleichterung]. (1) Eine natürliche Person kann negative Einkünfte mit positiven Einkünften desselben Veranlagungszeitraums ausgleichen.

(2) Soweit Gewinne einer steuerjuristischen Person auf einen Beteiligten entfallen, können sie mit seinen Verlusten desselben Veranlagungszeitraums ausgeglichen werden (Verlustübernahme).

(3) Soweit Verluste einer steuerjuristischen Person auf eine unmittelbar beteiligte natürliche Person entfallen, kann der Beteiligte sie wie eigene Verluste mit positiven Einkünften ausgleichen, wenn er für die Verbindlichkeiten der steuerjuristischen Person gesellschaftsrechtlich unbeschränkt haftet (Verlustübergabe).

(4) Voraussetzung für Verlustübernahmen und Verlustübergaben ist die Zustimmung der steuerjuristischen Person und des Beteiligten.

§9 [Verlustberücksichtigung in der Zeit]. Negative Einkünfte, die nach §8 nicht ausgeglichen worden sind, können mit positiven Einkünften künftiger Veranlagungszeiträume derselben Erwerbsgrundlage ausgeglichen werden.

4. Abschnitt: Besteuerung von Ehe und Familie

§10 [Unterhaltsgemeinschaft; eheliche Erwerbsgemeinschaft]. (1) Ein Unterhaltsberechtigter kann seinen Grundfreibetrag auf denjenigen übertragen, der ihm gegenüber eine gesetzliche Unterhaltungspflicht erfüllt.

(2) Ehegatten bilden eine eheliche Erwerbsgemeinschaft, wenn sie zusammenleben. Sie können untereinander Einkünfte ausgleichen, die Vereinfachungspauschale, den Grundfreibetrag und den Sozialausgleichsbetrag (persönliche Steuerentlastungsbeträge) übertragen.

5. Abschnitt: Steuerjuristische Personen

§11 [Steuerjuristische Personen]. (1) Steuerjuristische Personen sind Personenvereinigungen und Zweckvermögen des privaten Rechts.

(2) Steuerjuristische Personen sind auch Betriebe der öffentlichen Hand, die im Wettbewerb mit der Privatwirtschaft erwerbswirtschaftlich tätig sind.

§12 [Beteiligungserlöse]. (1) Beteiligungserlöse sind steuerfrei, soweit sie aus dem Anteil an einer steuerjuristischen Person erzielt werden.

(2) Kosten, die mit steuerfreien Erlösen unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängen, dürfen nicht als Erwerbskosten abgezogen werden.

§13 [Veräußerung von Anteilen an steuerjuristischen Personen]. (1) Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an steuerjuristischen Personen sind steuerpflichtig (Veräußerungseinkünfte).

(2) Veräußerungseinkünfte sind die zugeflossenen Veräußerungserlöse abzüglich der Veräußerungskosten. Veräußerungskosten sind die Vermögenserwerbskosten, Erwerbsfolgekosten und Übertragungskosten. Sie werden widerlegbar mit neun Zehnteln des zugeflossenen Veräußerungspreises vermutet (Kostenpauschale).

(3) Negative Veräußerungseinkünfte können nur mit nicht-pauschalisierten, positiven Veräußerungseinkünften desselben Kalenderjahres ausgeglichen werden.

(4) Für die Veräußerung einer Erwerbsgrundlage einer natürlichen Person gelten die Absätze 1 bis 3 entsprechend.

§14 [Steuerbefreiungen]. (1) Gemeinnützige steuerjuristische Personen und die Deutsche Bundesbank sind von der Einkommensteuer befreit, soweit sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

(2) Die Befreiung gilt für inländische, dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte nur, wenn auch der Schuldner dieser Einkünfte nach Absatz 1 steuerbefreit ist. Von der Befreiung ausgenommen sind Beteiligungseinnahmen, die an natürliche Personen oder nicht nach Absatz 1 steuerbefreite steuerjuristische Personen ausgeschüttet werden.

6. Abschnitt: Zukunftssicherung

§15 [Beiträge zur persönlichen Zukunftssicherung]. (1) Erwerbserlöse, die für Beiträge zur eigenen persönlichen Zukunftssicherung, der des Partners einer ehelichen Erwerbsgemeinschaft oder der Kinder verwendet werden, sind bis zu ihrer Auszahlung steuerfrei. §12 Abs. 2 kommt insoweit nicht zur Anwendung.

(2) Der persönlichen Zukunftssicherung dienen nur gesetzliche oder vom Bundesamt für Finanzdienstleistungsaufsicht anerkannte Versicherungen, die dem Steuerpflichtigen Ansprüche auf Altersrente ab dem 60. Lebensjahr, auf eine Hinterbliebenenrente oder eine Rente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit einräumen. Die Ansprüche dürfen auf den Ehegatten übertragen werden, nicht jedoch vererblich, beleihbar, veräußerbar oder kapitalisierbar sein.

§16 [Einnahmen aus der persönlichen Zukunftssicherung].

(1) Leistungen aus der persönlichen Zukunftssicherung und die Auszahlungen der erwirtschafteten Erträge sind als inländische Erwerbseinnahmen zu versteuern.

(2) Gibt der Versicherte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum auf, gilt der bis dahin entstandene Versicherungsanspruch als ausbezahlt.

(3) Begründet der Versicherte erneut einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum, wird die Steuerfreistellung der Erwerbserlöse zur persönlichen Zukunftssicherung nachgeholt, soweit bei der vorangegangenen Aufgabe des Wohnsitzes der Versicherungsanspruch einer inländischen Besteuerung unterlag.

7. Abschnitt: Verfahren der Einkommensbesteuerung

§17 [Verfahren der Quellen- und Veranlagungsbesteuerung].

(1) Arbeitslohn, Kapitaleinnahmen, Leistungen aus der persönlichen Zukunftssicherung sowie Veräußerungserlöse aus dem Verkauf börsennotierter Anteile an steuerjuristischen Personen

werden an der Quelle besteuert. Der Schuldner dieser Erwerbserlöse hat die Steuer für den Steuerpflichtigen einzubehalten und abzuführen (Entrichtungspflichtiger) sowie die Beiträge zur persönlichen Zukunftssicherung von der Steuer freizustellen (Quellenfreistellung). Ansonsten wird der Steuerpflichtige veranlagt; die Beiträge zur persönlichen Zukunftssicherung werden in diesem Verfahren freigestellt (Veranlagungsfreistellung). 4Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr.

(2) Die persönlichen Steuerentlastungsbeträge können durch Vorlage der Steuerkarte auch bei der Quellenbesteuerung in der Reihenfolge Vereinfachungspauschale, Grundfreibetrag und Sozialausgleichsbetrag berücksichtigt werden. Für jeden Monat des Veranlagungszeitraums kann ein Zwölftel der Steuerentlastungsbeträge beansprucht werden.

§18 [Antragsveranlagung, Haftung]. (1) Der Entrichtungspflichtige hat dem Steuerpflichtigen schriftlich bekanntzugeben, in welcher Höhe er die Quellenbesteuerung durchgeführt und welche Steuerentlastungsbeträge er berücksichtigt hat. Entsteht hierüber zwischen den Beteiligten Streit, kann der Steuerpflichtige bei dem für ihn zuständigen Finanzamt Veranlagung beantragen.

(2) Der Entrichtungspflichtige haftet für die Steuer, die er bei der Quellenbesteuerung einzubehalten und abzuführen hat; dies gilt nicht, soweit auf der Steuerkarte ein Steuerentlastungsbetrag unzutreffend eingetragen worden ist. Dem Entrichtungspflichtigen steht derjenige gleich, der Arbeitsleistungen eines Arbeitnehmers anstelle des Arbeitgebers nutzt.

8. Abschnitt: Grenzüberschreitende Sachverhalte

§19 [Unbeschränkte Steuerpflicht]. (1) Wer in Deutschland wohnt (Inländer), ist mit seinem weltweiten Einkommen unbeschränkt steuerpflichtig. Gleiches gilt für eine steuerjuristische Person, wenn der Schwerpunkt ihres Erwerbshandelns in Deutschland liegt.

(2) Wer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums wohnt, ist auf Antrag unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sein Einkommen im Veranlagungszeitraum zu mindestens 80 vom Hundert der Einkommensteuer in Deutschland unterliegt (beantragte unbeschränkte Steuerpflicht).

(3) Auch der Ehegatte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen ist auf Antrag unbeschränkt steuerpflichtig, wenn beide Einkommen im Veranlagungszeitraum zusammen zu mindestens 80 vom Hundert der Einkommensteuer in Deutschland unterliegen.

§20 [Beschränkte Steuerpflicht]. (1) Wer nicht sein weltweites Einkommen nach §19 zu versteuern hat, ist mit seinen inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Inländische Einkünfte sind Einkünfte aus inländischem Erwerbshandeln. Inländisches Erwerbshandeln ist die Nutzung von Arbeitskraft in Deutschland und in Deutschland belegener Erwerbsgrundlagen zur Erzielung von Einkünften am Markt. 4Als inländische Einkünfte gelten auch Erwerbseinnahmen, die ein Auslandsbediensteter von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts bezieht.

(2) Beschränkt Steuerpflichtige dürfen persönliche Steuerentlastungsbeträge, die Rechte einer ehelichen Erwerbsgemeinschaft und die Steuerfreiheit der Erwerbserlöse für Beiträge zur persönlichen Zukunftssicherung nicht in Anspruch nehmen. Satz 1 gilt nicht für Steuerpflichtige mit Einkünften im Sinne des Absatzes 1 Satz 4 und deren Ehegatten.

(3) Erwerbseinnahmen, die beschränkt Steuerpflichtige für Beiträge zur persönlichen Zukunftssicherung verwenden, sind steuerfrei, wenn sie auf sozialversicherungsrechtlicher Grundlage erbracht werden und der Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums wohnt.

§21 [Ausländische Einkünfte und Beteiligungen]. (1) Ausländische Einkünfte sind Einkünfte aus ausländischem Erwerbshandeln. Sie werden wie inländische Einkünfte ermittelt. Bei Freistellung ausländischer Einkünfte sind Erlöse und Kosten unbeachtlich.

(2) Ein Verlustausgleich ist nur unter Einkünften möglich, die einer deutschen Besteuerung unterliegen. Ein Verlustausgleich nach §8 Abs. 2 und 3 setzt voraus, daß die daran beteiligten Personen mit diesen Einkünften steuerpflichtig sind.

(3) Erhebt ein ausländischer Staat auf die Einkünfte einer steuerjuristischen Person weniger als die Hälfte der entsprechenden deutschen Steuer (Niedrigsteuerstaat), sind die Beteiligungserlöse steuerpflichtig, soweit die Einkünfte weder einer deutschen Besteuerung unterlagen noch steuerfrei wären, wenn der Beteiligte sie unmittelbar erzielt hätte. Beteiligungserlöse bleiben steuerfrei, wenn die steuerjuristische Person in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder eines Staats des Europäischen Wirtschaftsraums wirtschaftet und ihre Einkünfte dort einer Regelbesteuerung unterliegen.

§22 [Anrechnung und Abzug ausländischer Einkommensteuer]. (1) Auf die deutsche Einkommensteuer auf ausländische Einkünfte ist die ihr entsprechende, keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende, entrichtete ausländische Steuer des jeweiligen Quellenstaates anzurechnen. Bei einer Besteuerung nach §21 Abs. 3 ist die von der Gesellschaft gezahlte ausländische Steuer anteilig ihren Gesellschaftern zuzurechnen.

(2) Nicht anrechenbare ausländische Steuern sind Erwerbskosten. Vom Quellenstaat erstattete ausländische Steuern sind Erwerbserlöse.

9. Abschnitt: Erlaß von Rechtsverordnungen

§23 [Verordnungsermächtigung]. Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften durch Rechtsverordnungen zu erlassen,

1. über die nähere Bestimmung von Erwerbserlöse gemäß §2 Absatz 3 nach Maßgabe des Markteinkommensprinzips zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung;
2. über die nähere Bestimmung von Erwerbskosten und gemischten Kosten gemäß §2 Absatz 3 und §4, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderlich ist. Läßt sich der Erwerbsanteil praktisch bedeutsamer gemischter Kosten anhand vom Bundesministerium der Finanzen ermittelter Erfahrungswerte pauschalieren, können sie begrenzt zum Abzug zugelassen werden;
3. über die Übertragung persönlicher Steuerentlastungsbeträge gemäß §10 zur Durchführung dieses Gesetzes;
4. über die nähere Bestimmung von steuerjuristischen Personen nach §11 zur Durchführung dieses Gesetzes;
5. über die Verfahren der Quellenbesteuerung und der Veranlagung gemäß der §§17 und 18 zur Durchführung dieses Gesetzes. Bisherige Stichtagsregelungen sollen fortgeführt werden;
6. über Rundungsregeln und über die Nichtfestsetzung von Steuern in Bagatellfällen zur Durchführung dieses Gesetzes. Der festzusetzende Betrag darf einen durch die Rechtsverordnung zu bestimmenden Betrag von höchstens 10 Euro voraussichtlich nicht übersteigen;
7. über den Übergang auf die Neuregelungen dieses Gesetzes innerhalb eines Zeitraums von längstens vier Jahren nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips. Der Übergang soll möglichst schnell und aufkommensneutral vollzogen werden.

7. Grundzüge des Körperschaftsteuerrechts

7.1. Übersicht über das Regelwerk

7.1.1. Wichtige Rechtsquellen

Das Körperschaftsteuergesetz (KStG) ist das Steuergesetz, das die *Gewinnbesteuerung der juristischen Personen* regelt. Es entspricht damit sachlogisch dem Einkommensteuergesetz, das die *Gewinnbesteuerung für die natürlichen Personen* regelt; anders als das EStG ist das KStG jedoch *weitaus übersichtlicher*. Die zugehörige Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDVO) umfaßt nur relativ wenige Einzelparagraphen; wie im Einkommensteuerrecht bestehen auch hier Körperschaftsteuer-Richtlinien, Hinweise und zahlreiche *BMF-Schreiben* und *OFD-Verfügungen* und eine auch hier vollkommen unüberschaubaren *Rechtsprechung*.

7.1.2. Grundstruktur des KStG

Das Körperschaftsteuergesetz ist in *sechs Teile* gegliedert, wie die folgende Übersicht zeigt:

Teil	Inhalt	§§
1.	Steuerpflicht	§§1-6
2.	Einkommen	§§7-22
3.	Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen	§§23-26
4.	Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen und Entstehung und Veranlagung	§§27-32
5.	Ermächtigungs- und Schlußvorschriften	§§33-35
6.	Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren	§§36-40

7.1.3. Dieses Skript

Wir werden uns in diesem Skript im wesentlichen auf die Teile 1 bis 3 beschränken. Wir werden demonstrieren, daß dieser Teil des KStG eigentlich recht einfach und, jedenfalls im Verhältnis zum Einkommensteuerrecht, leichtverständlich ist.

Da es in diesem Zusammenhang nur darauf ankommt, einen grundsätzlichen Überblick zu vermitteln, werden wir uns nur mit den fundamentalen Regelungen auseinandersetzen. Spezielle Regelungen insbesondere im 4. Teil werden wir nicht betrachten. Ebenso wird der Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren, der schon einige Jahre zurückliegt, uns nicht mehr weiter interessieren.

7.2. Personelle Steuerpflicht

7.2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Der Körperschaftsteuer unterliegen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, also *juristische Personen*, mit Sitz im Inland, nämlich:

- *Kapitalgesellschaften*,
- *Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften*,
- *Versicherungsvereinen* auf Gegenseitigkeit,

- sonstigen *juristischen Personen des privaten Rechts*,
- nichtrechtsfähige *Vereine, Anstalten, Stiftungen* und *anderen Zweckvermögen* des privaten Rechts,
- Betrieben gewerblicher Art von *juristischen Personen des öffentlichen Rechts*.

mit ihren sämtlichen Einkünften (§1 Abs. 1 und 2 KStG). Dies umfaßt genau die Personen, die nicht einkommensteuerepflichtig sind.

7.2.2. Beschränkte Steuerpflicht

Ähnlich dem Einkommensteuerrecht gibt es auch im Körperschaftsteuerrecht eine *beschränkte Steuerpflicht*. Diese erfaßt gemäß §2 KStG Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Sitz im Inland mit ihren *inländischen Einkünften*. Theoretisch ist also jede juristische Person auf der ganzen Welt in Deutschland körperschaftsteuerpflichtig, wenn inländische Einkünfte vorhanden sind. Dies entspricht genau der entsprechenden Regelung im Einkommensteuergesetz.

7.2.3. Abgrenzung zur Einkommensteuer

Nach §3 EStG sind nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie *nicht einkommensteuerepflichtig sind*. Auf diese Art sind das Körperschaftsteuer- und das Einkommensteuerrecht *sauber gegeneinander abgegrenzt*.

7.2.4. Personelle Steuerbefreiungen

Bis hierher könnte man das System für einfach, gerecht und fair halten. Leider gibt es eine relativ große Zahl von Steuerbefreiungen in §5 KStG, die im wesentlichen staatliche Betriebe und Vermögensmassen aller Art *steuerfrei stellen*. Die umfangreiche Liste umfaßt u.a.:

- viele öffentlich-rechtliche Unternehmen
- rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken-, und Unterstützungskassen
- kleinere Versicherungsvereine
- politische Parteien
- Vereine (aber nur für den gemeinnützigen Bereich, nicht für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb)
- berufsständische Versorgungseinrichtungen
- gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken dienende Körperschaften,
- Personenvereinigungen, Vermögensmassen
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

Es liegt der Verdacht nahe, daß hier im wesentlichen der Staat sich selbst *Vorteile* verschaffen will. Nur die kommerzielle Wirtschaft soll der Körperschaftsteuer unterliegen; auch staatliche Zweckbetriebe, die keine Gemeinnützigkeit im Sinne der Abgabenordnung aufweisen, können jedoch nach §5 KStG steuerfrei sein.

7.2.5. Besondere Freibeträge

Außer den in §5 KStG genannten Steuerbefreiungen gibt es im KSt-Recht noch die *Steuervergünstigungen* in der Form von Freibeträgen für:

- Sog. *kleinere Körperschaften*, die die Vorschriften der §§27 bis 43 KStG nicht beachten müssen (z.B. Stiftungen, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, etc.) und
- einen Freibetrag für die ersten 10 Veranlagungszeiträume für *Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften* sowie *Vereine, die Land- und Forstwirtschaft* betreiben. Diese Regel soll solche Steuerpflichtige *am Anfang ihrer Gewerbetätigkeit begünstigen*.

7.3. Materielle Steuerpflicht

7.3.1. Oft nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Auch hier lehnt sich das KStG an das EStG an, und zwar in einer *eleganten* und vergleichsweise *einfachen* Art und Weise. So bemißt sich die Körperschaftsteuer nach dem zu versteuernden Einkommen (§7 Abs. 1 KStG). Wie dieses zu ermitteln ist, bemißt sich jedoch nach den *Vorschriften des Einkommensteuerrechts* (§8 Abs. 1 EStG). Bei buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen werden dabei die gesamten Einkünfte wie *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* behandelt (§8 Abs. 2 EStG), was *nahezu alle Steuerpflichtige* trifft, denn die meisten juristischen Personen sind *Formkaufleute* (§6 HGB) und schon daher buchführungspflichtig. Zudem überschreiten die meisten Steuerpflichtigen die *Mindestgrenzen* der §§140, 141 AO, und sind *auch von daher buchführungspflichtig*.

Diese Regel enthebt das Körperschaftsteuerrecht von der Notwendigkeit, für verschiedene Arten von Einkünften *eigene Vorschriften* zu erlassen. Auch der berüchtigte steuerrechtliche *Dualismus* des Einkommensteuerrechts tritt auf diese Weise i.d.R. *nicht in Erscheinung*.

7.3.2. Ermittlung des Einkommens

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen *verteilt* wird, also eine *Ausschüttung* vorgenommen worden ist oder nicht (§8 Abs. 3 KStG). Auch *verdeckte Gewinnausschüttungen* sowie *Ausschüttungen jeder Art auf Genußrechte*, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, *mindern das Einkommen nicht*. Sie werden jedoch auf der Ebene der Ausschüttungsempfänger wiederum zur Einkommensteuer veranlagt. Der Ausgleich zwischen Einkommens- und Körperschaftsteuer geschieht seit 2001 über das sogenannte *Halbeinkünfteverfahren*.

7.3.3. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Eine sogenannte *verdeckte Gewinnausschüttung* liegt vor, wenn an Mitglieder der Körperschaft *ungerechtfertigt hohe Vergütungen* gezahlt, oder für die Inanspruchnahme von Leistungen zu *niedrige Vergütungen* verlangt werden. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind eine *Form der Steuerverkürzung*.

Die Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen ist daher ein beliebtes Thema bei *steuerlichen Außenprüfungen*. Die häufigsten Fälle umfassen

- *Darlehensverträge* mit Gesellschaftern,
- *Miet- und Pachtverträge* mit Gesellschaftern,

- *Erwerb von Wirtschaftsgütern* durch Gesellschafter. und sind offensichtlich von *besonderem Interesse* für *Steuerprüfer*.

Bei *Aufdeckung* einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt es regelmäßig mindestens zu einer *Nachversteuerung* beim Ausschüttungsempfänger (und ggfs. zu *weiteren Rechtsfolgen* aufgrund der §§370, 377, 378 AO).

Für bestimmte häufige Fälle sind *diverse Sondervorschriften* gegeben, so etwa für *Gesellschafter-Fremdfinanzierung* (§8a KStG), *Auflösung und Liquidation* (§11 KStG) oder die *Verlegung des Sitzes ins Ausland* (§12 KStG).

7.3.4. Besondere Abzugsbeträge

Neben der Einkommensermittlung nach dem Einkommensteuerrecht erlaubt §9 KStG jedoch *zusätzlich* den Abzug von

- bestimmten *Gewinnausschüttungen* bei Kommanditgesellschaften auf Aktien und
- Ausgaben zur Förderung *mildtätiger, kirchlicher, religiöser* und *wissenschaftlicher Zwecke* und der als besonders förderungswürdig anerkannten *gemeinnützigen Zwecke* bis zu einer Höhe von insgesamt 5% des Einkommens oder 2‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

7.3.5. Besondere Abzugsverbote

Nichtabziehbar sind hingegen gemäß §10 KStG:

- die Aufwendungen für die *Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen*, die durch *Stiftungsgeschäft, Satzung* oder *sonstige Verfassung* vorgeschrieben sind;
- die *Steuern vom Einkommen* und *sonstige Personensteuern* sowie die *Umsatzsteuer* für Umsätze, die *Entnahmen* oder *verdeckte Gewinnausschüttungen* sind;
- in einem Strafverfahren festgesetzte *Geldstrafen, Bußgelder* und *sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art*;
- die *Hälfte* der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des *Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands* oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden.

Insbesondere die letzte Regel soll übermäßig hohe Aufsichtsratsvergütungen *bremsen*. Leider gibt es immer noch eine Menge Politiker, die neben ihren Vorteilen durch den Beamtenstatus und Privilegien durch das Abgeordnetenverhältnis noch immer *hohe Aufsichtsratsvergütungen* kassieren.

Insgesamt konstituieren die §§9, 10 KStG bereits im Ansatz eine *spezifische körperschaftsteuerrechtliche Gewinnermittlung*. Allerdings sind die spezifischen körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften noch vergleichsweise gering an Zahl und insgesamt nicht sehr umfangreich, so daß die Einheit mit dem Einkommensteuerrecht insgesamt *erhalten bleibt*.

7.4. Organschaft

7.4.1. Grundsätzliche Definition

Unter der sogenannten Organschaft versteht man die *Eingliederung* eines Unternehmens in die Strukturen eines anderen Unternehmens. Das eingegliederte Unternehmen ist das *Organ*, das Unternehmen, in welches das Organ eingegliedert ist, bezeichnet man als *Organträger*.

Die Organschaft kann damit Gliederungsprinzip des *Konzerns* sein und wird i.d.R. nach den Grundsätzen der allgemeinen betrieblichen *Organisation* strukturiert, also etwa nach dem Objektprinzip in der Weise, daß jedes Organ eine strategische Geschäftseinheit repräsentiert.

7.4.2. Rechtsquelle (§14)

Die *körperschaftsteuerliche Organschaft* liegt nach §14 KStG vor, wenn eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland einem anderen inländischen Unternehmen *finanziell, wirtschaftlich* und *organisatorisch* so untergeordnet ist, daß sie *keinen eigenen Willen hat*. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn sie ihren ganzen Gewinn an ein einziges Unternehmen (den Organträger) *abführt* (§14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Im Einzelnen müssen folgende *Bedingungen* erfüllt sein (§14 Abs. 2 KStG):

- Der Organträger muß an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an *ununterbrochen* mit *Stimmrechtsmehrheit* beteiligt sein (*finanzielle* Eingliederung);
- Der Organträger muß eine *unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person* oder eine *nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung* oder *Vermögensmasse* im *körperschaftsteuerlichen Sinne* sein, und es dürfen nur Gesellschafter beteiligt sein, die selbst in Deutschland steuerpflichtig sind;
- Der Gewinnabführungsvertrag muß auf *mindestens fünf Jahre* abgeschlossen und bis zum Ende des jeweils dem Veranlagungszeitraum folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam sein. Er muß während seiner gesamten Geltungsdauer *durchgeführt* werden und nur aus wichtigem Grund *nicht aber ordentlich* kündbar sein bzw. gekündigt werden.
- Der Organträger darf Beträge aus dem Jahresüberschuß nur insoweit in die Gewinnrücklagen (§272 Abs. 3 HGB) einstellen, als dies gesetzlich vorgeschrieben ist (*gesetzliche Rücklage*, §150 AktG) oder dies bei „vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ *wirtschaftlich begründet* ist.

7.4.3. Einkommensermittlung bei Organschaft

Das Einkommen des Organs wird (im Rahmen dieser Bedingungen) *getrennt ermittelt*, dann aber *beim Organträger erfaßt und versteuert*. Der Organträger ist also „*Steuerverantwortlicher*“ für die Organgesellschaften (§19 KStG).

Für die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaften gelten bestimmte *Besonderheiten* (§15 KStG), die in der Summe *Vereinfachungen* darstellen. Man spricht

in diesem Zusammenhang auch vom sogenannten „*Schachtelprivileg*“, wenn mehrere Gesellschaften *kettenweise aneinander beteiligt sind*. Ein Unternehmen wird also an der Erklärung der Organschaft interessiert sein. Auch ausländische Konzerngesellschaften können u.U. als Organträger anerkannt werden (§18 KStG).

7.5. Tarif

Der Steuersatz beträgt gemäß §23 KStG

- *bis Veranlagungszeitraum 2000* grundsätzlich 40% des zu versteuernden Einkommens; bei Ausschüttungen war jedoch eine Körperschaftsteuerminderung auf einen Steuersatz von 30% (die sogenannte Ausschüttungsbelastung) vorzunehmen;
- *ab Veranlagungszeitraum 2001 bis Veranlagungszeitraum 2007* grundsätzlich nur noch 25%, ohne daß eine Steuererhöhung oder -senkung vorgesehen wäre, was das Verfahren wesentlich *erleichtert* und *vereinfacht*;
- in 2003 aber 26,5% aufgrund des Flutopfersolidaritätsgesetzes vom 19.09.2002 und
- *ab Veranlagungszeitraum 2008* nur noch 15%.

Diese Senkung des Steuersatzes ist eine *Frucht der Globalisierung*, denn seit dem Fall der Mauer wurde es für Unternehmen immer leichter, sich in das *Ausland* zu verlagern, und der *Arbeitsplatz* wurde Deutschlands wichtigstes Exportgut. Die letzte Steuersenkung ab 2008 ist Bestandteil der Unternehmensteuerreform 2008, einem der großen Kernprojekte der rot-schwarzen Bundesregierung unter Angela Merkel. Man hat offenbar eingesehen, daß in einer globalisierten Welt kein Land sich mehr eine beliebig hohe Ertragsbesteuerung leisten kann, weil Unternehmen mobiler sind als Menschen. Daher konnten die Körperschaftsteuersätze nicht so hoch bleiben, wollte man nicht mittelfristig die gesamte Industrie verlieren. Dies erreicht man allerdings inzwischen durch andere Maßnahmen, etwa die *Zwangsbewirtschaftung und Verteuerung von Energie*.

7.6. Verfahren

7.6.1. Entstehung der Steuer

Die Körperschaftsteuer ist eine *Jahressteuer* (§7 Abs. 3 Satz 1 KStG) und regelmäßig nach dem *Kalenderjahr* zu ermitteln (§7 Abs. 3 Satz 2 KStG). Bei *abweichendem Wirtschaftsjahr* gilt der Gewinn als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr *endet* (§7 Abs. 4 KStG), d.h., die Wirtschaftsjahre werden durch diese Regel *auf Kalenderjahre umgerechnet*.

Die Körperschaftsteuer *entsteht* (§30 KStG)

- für *Steuerabzugsbeträge* in dem Zeitpunkt, in dem die steuerpflichtigen Einkünfte zufließen,
- für *Vorauszahlungen* mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalenderjahrs begründet wird, mit Begründung der Steuerpflicht,

- für die *veranlagte Steuer* mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, soweit nicht die Steuer schon früher entstanden ist.

7.6.2. Steuervorauszahlungen und Steuererhebung

Wie auch bei der Einkommensteuer muß der Steuerpflichtige auf die Körperschaftsteuer *Vorauszahlungen* leisten. Diese, wie das gesamte Erhebungsverfahren, richten sich nach den entsprechenden *Vorschriften des Einkommensteuerrechts* (§31 KStG). Die *Vorauszahlungstermine* sind also auch hier der 10. März, der 10. Juni, der 10. September und der 10. Dezember.

7.6.3. Körperschaftsteuer und Einkommensteuer

Ein besonderes Problem ist die *Abrechnung der Körperschaftsteuer bei natürlichen Personen*. Als Gesellschafter von juristischen Personen erhalten Sie *Ausschüttungen* zum Beispiel in der Form von *Dividenden*. Diese Dividenden haben aber auf der Ebene der Körperschaft bereits der Körperschaftsteuer unterlegen, wurden also

bereits besteuert. Wie wird mit diesen Einkünften nun auf Seiten des Gesellschafters verfahren? Hierfür sieht das KStG das sogenannte *Halbeinkünfteverfahren* vor, das seit 2001 gilt. Dieses wird aber dadurch kompliziert, dazu zugleich die *Erstattung der Kapitalertragssteuer* zu erfolgen hat.

Folgendermaßen funktioniert das Halbeinkünfteverfahren:

Ebene der Gesellschaft:

- Gewinn vor Steuern
- ./.. Tarifbelastung (25%)
- = Gewinn nach Steuern
- ./.. Kapitalertragssteuer (20%)
- = Auszuschüttende Dividende

Halbeinkünfteverfahren auf Ebene des Gesellschafters:

- Bareinnahmen
- + anrechenbare KapitalertragsSt.
- = Einkommen (Zwischensumme)
- Davon steuerpflichtig
- = Einkommensteuerberechnung = Steuerschuld
- = Effektiver Geldzufluß

8. Grundzüge des Umsatzsteuerrechts

8.1. Definitionen und Begrifflichkeiten

8.1.1. Das Steuersystem der Umsatzsteuer

Das derzeit geltende System der Umsatzsteuer, das in der jetzigen Form im Jahre 1968 eingeführt wurde, nennt man „*Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug*“. D.h. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist der „*Nettobetrag*“, da der Leistungsempfänger, soweit er Unternehmer ist, zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Die Umsatzsteuer ist eine *indirekte Steuer*, d.h., Steuerschuldner ist i.d.R. der Unternehmer, Steuerträge hingegen ist der nicht abzugsberechtigte Konsument.

Die Umsatzsteuer stellt für einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer lediglich einen *durchlaufenden Posten* dar, da er die Umsatzsteuer, die er Abnehmern in Rechnung stellt, an das zuständige Finanzamt abzuführen hat, selbst aber die Umsatzsteuer, die er zahlt, vom Finanzamt zurückfordern kann.

Manchmal wird die Umsatzsteuer auch *Mehrwertsteuer* genannt. Da die Wertmehrung besteuert wird, wird die Steuer oft auch Mehrwertsteuer genannt. Offiziell heißt sie jedoch *Umsatzsteuer*. Beide Begriffe sind *identisch*. *Vorsteuer* ist dagegen diejenige Umsatzsteuer, die ein Unternehmer auf der Einkaufsseite zahlt, und dann von den Finanzbehörden zurückfordert.

8.1.2. Relevante Rechtsquellen

Trotz ihres im Grund einfachen und logischen Systems ist die Umsatzsteuer eine der *kompliziertesten Steuern überhaupt*. Das manifestiert sich auch in der unübersichtlichen Vielzahl anwendbarer Rechtsvorschriften:

8.1.2.1. Übernationale Rechtsquellen

Die Umsatzsteuer ist innerhalb der Europäischen Union *weitgehend harmonisiert*. Die jeweiligen nationalen Umsatzsteuergesetze der EG-Mitgliedstaaten beruhen auf EG-Richtlinien.

Derzeit gelten *folgende Richtlinien*:

- 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie - 77/388/EWG - vom 17. Mai 1977 - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem- (ABI. EG Nr. L 145 vom 13.6.1977, S. 1) zuletzt geändert durch die Richtlinie 2001/41/EG des Rates vom 19.1.2001 (ABI. EG 2001 Nr. L 22 S. 17).
- 8. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie - 79/1072/EWG - vom 6.12.1979 - Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige- (ABI. EG Nr. L 331 vom 27.12.1979, S.11),
- 10. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie - 84/386/EWG - vom 31.7.1994 - Anwendung der Mehrwertsteuer auf die Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen - (ABI. EG Nr. L 208 vom 3.8.1984, S. 58),
- 13. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie vom 17.11.1986 - Verfahren zur Erstattung von Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige - (ABI. EG Nr. L 316 vom 21.11.1986, S. 40),

- 18. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie - 89/465/EWG - vom 18.7.1989 - Aufhebung bestimmter im Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vorgesehener Ausnahmeregelungen - (ABI. EG Nr. L 226 vom 3.8.1989 S. 21).

EG-Richtlinien haben grundsätzlich *keine direkte Wirkung in den Mitgliedstaaten*; sie wenden sich vielmehr an den *nationalen Gesetzgeber*, der die EU-Vorgaben in nationales Recht *umsetzen muß*. Nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) kann sich aber ein Unternehmer gegenüber einer für ihn nachteiligen Vorschrift des innerstaatlichen Rechts unmittelbar auf eine für ihn günstigere Bestimmung einer EU-Richtlinie berufen, wenn der nationale Gesetzgeber es versäumt hat, diese fristgemäß und korrekt in innerstaatliches Recht umzusetzen.

8.1.2.2. Bundesrecht

Hier haben wir es mit dem *Umsatzsteuergesetz 1999* (UStG 1999) - in der seit 1. April 1999 geltenden Fassung der Bekanntmachung vom 9. Juni 1999 (BGBl. 1 S. 1270, BStBI 1 S. 595) zu tun. Dieses Gesetz wurde inzwischen vielfach durch die diversen Steuerreform und -erhöhungsgesetze der Bundesregierung in Details verändert, aber nicht in seiner Substanz angetastet.

Trotz der relativ weitgehenden Harmonisierung steht das Umsatzsteuergesetz noch immer *vielfach im Widerspruch zu den EU-Vorschriften*. Etwa darf nach EU-Recht die Tätigkeit der freien Dozenten und Lehrer nicht umsatzsteuerfrei sein; §4 Abs. 21 UStG enthält aber genau diese eigentlich nicht zulässige Regelung für den deutschen Raum. Da EU-Recht aber eigentlich über nationalem Recht steht, ergibt dies noch immer vielfach erhebliche Rechtsunsicherheit.

8.1.2.3. Verordnungen

Es gelten *zahlreiche Verordnungen*, die umsatzsteuerliche Detailfragen regeln:

- *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999* - UStDV 1999 - in der seit 1. April 1999 geltenden Fassung der Bekanntmachung vom 9. Juni 1999 (BGBl. 1 S. 1308, BStBI 1 S. 633);
- *Datenträger-Verordnung - ZMDV* - über die Abgabe Zusammenfassender Meldungen vom 13. Mai 1993 (BGBl. 1 S. 726, BStBI 1 S.859);
- *Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung 1993* - EUStBV - in der Bekanntmachung vom 11. August 1992 (BGBl. 1 S. 1526, BStBI 1 S. 756), geändert durch die Erste Verordnung zur Änderung der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung 1993 vom 9.2.1994 (BGBl. 1 S. 302, BStBI 1 S. 191) und die Berichtigung der Ersten Verordnung zur Änderung der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung 1993 vom 9.3.1994 (BGBl. 1 S.523);
- *Verordnung über die Erstattung von USt an ausländische ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen sowie an ihre ausländi-*

schen Mitglieder - UStErstV - in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. Oktober 1988 (BGBl. 1 S. 1780, BStBI 1 S. 436), geändert durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19.12.2000 (BGBl. 1 S. 1790, BStBI 2000 1 S. 3).

8.1.2.4. Verwaltungsvorschriften und Richtlinien

Richtlinien der Verwaltung sind die *Umsatzsteuer-Richtlinien* in ihrer jeweiligen Fassung.

Verwaltungsanweisungen der Bundesregierung ergehen gemäß Art. 108 Abs. 7 GG mit Zustimmung des Bundesrates durch den Bundesminister der Finanzen (BMF), die obersten Finanzbehörden der Länder und die Oberfinanzdirektionen.

Die *Schreiben des BMF* werden - sofern sie von allgemeiner Bedeutung sind - im Bundessteuerblatt Teil 1 veröffentlicht. Sie ergehen regelmäßig im Einvernehmen mit den Ländern und binden die Dienststellen der Finanzverwaltung. Die Finanzgerichte werden durch diese Verwaltungsanweisungen selbstverständlich nicht gebunden.

8.1.2.5. Rechtsprechung

Von besonderer Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuerrechts ist die *Rechtsprechung* der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs (früher Reichsfinanzhof bzw. Oberster Finanzgerichtshof). Die *Urteile des BFH* werden in der Amtlichen Sammlung, im Bundessteuerblatt Teil II (bis 1967: Teil III) und in der Zeitschrift „*Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung*“ (HFR) veröffentlicht. Ein Teil der FG-Urteile wird in der Zeitschrift „*Entscheidungen der Finanzgerichte*“ (EFG) abgedruckt.

Obwohl diese Urteile zunächst stets nur Einzelfälle regeln, also das Recht im Einzelfall auslegen, können Sie doch *Grundsatzwirkung* erlangen, wenn das Problem, über das geurteilt wurde, von allgemeiner Bedeutung ist. Solche Grundsatzurteile entfalten Wirkung für ähnliche Fälle in der Zukunft.

8.1.3. Verbot konkurrierender Steuerarten

Art. 33 der 6. EG-Richtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten die Beibehaltung oder Einführung von Steuern, Abgaben oder Gebühren auf Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren nur, wenn sie *nicht den Charakter von Umsatzsteuern* haben. Ob eine Steuer Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen MWSt-Systems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze so belastet, wie es für die MWSt kennzeichnend ist.

Der EuGH hat hierzu ausgeführt, daß Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der MWSt aufweisen, auf jeden Fall als Maßnahmen anzusehen sind, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr *in einer der MWSt vergleichbaren Art und Weise belasten* (so EuGH vom 31.3.1992 Rs.C-200/90 Dansk Denkavit und

Poulsen Trading, EuGHE 1992, 12217). Der EuGH sieht zu diesem Zweck als wesentliche MWSt-Merkmale an:

- *allgemeine Geltung der Steuer* für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte,
- Festsetzung ihrer *Höhe proportional zum Preis*, den Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält,
- Erhebung der Steuer auf *jeder Produktions- und Vertriebsstufe* einschließlich der *Einzelhandelsstufe*, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze,
- *Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge* von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so daß sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat der EuGH z.B. mit Urteil vom 8.6.1999 Rs. C-338/97 und C-390/97 Pelzl u.a. (UR 1999 S. 328) entschieden, daß eine Abgabe wie die nach dem Steiermärkischen Tourismusgesetz, dem Tiroler Tourismusgesetz und dem Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz nicht gegen Art. 33 der 6. EG-Richtlinie verstößt. Auch die *deutschen Müllabgaben* des sogenannten Dualen Systems gelten nicht als Umsatzsteuer, obwohl Sie mindestens ähnlich wirken.

8.2. Steuerpflicht

8.2.1. Die grundsätzliche Regelung

Der Umsatzsteuer unterliegen:

1. *Lieferungen und sonstige Leistungen*, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
2. *Einfuhr von Gegenständen* aus dem Drittlandsgebiet in das Zollgebiet (*Einfuhrumsatzsteuer*).
3. *Inneregemeinschaftlicher Erwerb im Inland* gegen Entgelt.

8.2.2. Detailregeln, Sonderfälle und Ausnahmen

8.2.2.1. Inneregemeinschaftliche Lieferungen

Lieferungen und Lohnveredelungen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft sind unter folgenden Voraussetzungen *umsatzsteuerfrei*:

1. Der Erwerber ist Unternehmer oder eine nicht als Unternehmer tätige juristische Person,
2. Der Erwerber wird beim Erwerb als Unternehmer tätig. Soweit der Erwerber eine juristische Person ist, braucht er nicht als Unternehmer aufzutreten,
3. Der Liefergegenstand muß nachweislich in einen anderen Mitgliedstaat gelangen.

8.2.2.2. Inneregemeinschaftlicher Erwerb

Der *inneregemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen* unterliegt unter folgenden Voraussetzungen der Umsatzsteuer:

1. Der Erwerber ist *entweder Unternehmer* oder eine *nicht als Unternehmer tätige juristische Person* (z.B.

- Gebietskörperschaft im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit),
2. Der Erwerber *handelt beim Erwerb als Unternehmer*. Eine juristische Person braucht nicht als Unternehmer tätig zu sein,
 3. Der *Lieferer ist Unternehmer* und „handelt als solcher“, d.h., tritt nicht etwa als Privatperson auf,
 4. Der gelieferte Gegenstand muß nachweislich *aus einem Mitgliedstaat in einen anderen* gelangen.

Als *Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs* von Gegenständen gilt grundsätzlich der Ort, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden. Als steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb gilt es auch, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat verbringt.

Die Umsatzsteuerpflicht beschränkt sich beim innergemeinschaftlichen Erwerb nicht auf Unternehmer. Sie erfaßt auch juristische Personen, soweit diese nicht als

Unternehmer tätig sind (z.B. öffentlichrechtliche Körperschaften für den Hoheitsbereich oder gemeinnützige Körperschaften für ihren ideellen Bereich).

8.2.2.3. Das Bestimmungslandprinzip und das Ursprungslandprinzip

Im nationalen Bereich gilt zunächst das *Unternehmersitzprinzip*. Dieses besagt, daß die Lieferung oder Leistung stets *am Ort (Sitz) des Unternehmers* erbracht wird.

Für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr zwischen Unternehmern sowie mit juristischen Personen gilt bei der Umsatzsteuer das *Bestimmungslandprinzip*. Dieses besagt im Kern, daß die Umsatzsteuer des Bestimmungslandes der Ware, also des *Ortes des letzten Verbrauches*, umsatzsteuerlich relevant sein soll. Demgegenüber soll für innergemeinschaftliche Warenlieferungen an Privatpersonen - z.B. im Reiseverkehr - grundsätzlich das *Ursprungslandprinzip* gelten, das besagt, daß der Nichtunternehmer die Umsatzsteuer am Ort der Warenabgabe

Übersicht über die Regelungen zum Ort Leistungserbringung im Umsatzsteuergesetz

Allgemeine Regel („Auffangvorschrift“): Ort des Unternehmens oder der Betriebsstätte ist Ort der unternehmerischen Leistung (<i>Unternehmersitzprinzip</i>). Hiervon gibt es die folgenden Ausnahmen:				
Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück ● Vermietung ● Erwerb oder Veräußerung ● Bauleistungen u.a.	Bestimmte Leistungen wie ● künstlerische, wissenschaftliche u. a. Leistungen ● Werkleistungen an beweglichen Gegenständen	Sonstige Leistungen i.S. von §3a Abs. 4 UStG ● Patente, Urheberrechte, Warenzeichenrechte ● Werbung, Öffentlichkeitsarbeit, Werbemittler, Werbeagentur ● Beratungs-, Übersetzungs- und Ingenieurleistungen ● Datenverarbeitung ● Überlassung von Informationen ● Finanzumsätze ● Personalgestellung ● Verzicht auf bestimmte Rechte ● Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände mit Ausnahme von Beförderungsmitteln ● Vermittlungsleistungen bezogen auf die vorgenannten Leistungen	Vermittlungsleistungen	Beförderungsleistungen und damit im Zusammenhang stehende selbständige Nebenleistungen
Ort der Belegenheit des Grundstücks sog. („Belegenheitsprinzip“)	Ort des ausschließlichen oder überwiegenden Tätigwerdens sog. („Tätigkeitsprinzip“)	Ort der Unternehmens oder der Betriebsstätte des Leistungsempfängers (bei Unternehmereigenschaft), sonst Ort des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts (bei fehlender Unternehmereigenschaft) und Wohnsitz oder Sitz außerhalb der EG) („Leistungsempfängerprinzip“)	Ort der Ausführung des vermittelten Umsatzes (Sonderregelung für Leistungsempfänger mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beachten!)	Ort der Bewirkung der Beförderung oder der selbständigen Nebenleistung („Bewirkungsprinzip“), Bei Grenzüberschreitung Aufteilung, Abgangsort oder EG-Staat bei Leistungsempfänger mit USt.-Identifikationsnummer.

zu zahlen hat, und sich nicht auf den USt.-Satz seines Heimatlandes berufen kann. Hierin steckt die Annahme, daß der Reisende Endverbraucher ist, und umsatzsteuerlich nicht besser- oder schlechtergestellt sein soll als die Konsumenten im Zielland.

Von diesen Grundregeln gibt es *zwei wichtige Ausnahmen*: den Versandhandel sowie die Lieferungen und den Erwerb von neuen Fahrzeugen.

8.2.2.4. Versandhandel

Werden im Rahmen des Versandhandels Gegenstände aus einem Mitgliedstaat an Letztverbraucher in einen anderen Mitgliedstaat geliefert, so hat der liefernde Unternehmer diese Lieferungen unter bestimmten Voraussetzungen *im Bestimmungsland* (Käuferland) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Regelung gilt nicht nur für den eigentlichen Versandhandel, sondern für alle Lieferungen, bei denen der von einer Privatperson erworbene Gegenstand durch den Lieferanten aus einem Mitgliedstaat in einen anderen versandt oder befördert wird.

8.2.2.5. Lieferungen und Erwerb neuer Fahrzeuge

Inneregemeinschaftliche Lieferungen von neuen Fahrzeugen sind *ausnahmslos von der Umsatzsteuer befreit*. Dafür hat der Erwerber, auch wenn er Privatperson ist, den Erwerb des Fahrzeugs *im Bestimmungsland* (Käuferland) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Umsatzsteuerpflicht wird in den Fällen des Erwerbs neuer Fahrzeuge *auf Privatpersonen ausgedehnt*. Im Grunde bedeutet dies allerdings keine neue Steuerpflicht, denn schon früher und auch weiterhin bei der Einfuhr aus Drittstaaten haben Privatpersonen für die Einfuhr von Fahrzeugen Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten.

Fahrzeuge, für die diese Sonderregelung gilt, sind neben Wasserfahrzeugen und Luftfahrzeugen vor allem auch bestimmte motorbetriebene Landfahrzeuge. Welche Fahrzeuge im einzelnen von der Sonderregelung erfaßt werden und als neu gelten, ist gemeinschaftsrechtlich geregelt und auch im Umsatzsteuergesetz festgelegt.

8.2.2.6. Weitere Detailregelungen zum Ort der Leistungserbringung

Für folgende Arten von Leistungen kennt das Gesetz zum Teil absurd komplizierte Sondervorschriften (alle §§ aus dem UStG):

Architektenleistungen:	§3a Abs. 2 Nr. 1
Arztstätigkeit:	§3a Abs. 1
Beförderungsleistungen:	§3b Abs. 1 bzw. Abs. 3
Datenverarbeitung:	§3a Abs. 4 Nr. 4
Elektrizitätslieferung:	§3g Abs. 1 und 2
Finanzumsätze:	§3a Abs. 4 Nr. 6
Fotomodelltätigkeit:	§3a Abs. 2 Nr. 3a
Gaslieferung:	§3g Abs. 1 und 2
Grundstücksbezogene Leistungen:	§3a Abs. 2 Nr. 1
Güterbeförderungen:	§3b Abs. 1 bzw. Abs. 3
Handelsvertretung/-makler:	§3a Abs. 1
Inneregemeinschaftlicher Erwerb:	§3d
Künstlerische Tätigkeit:	§3a Abs. 2 Nr. 3a

Lagerung:	§3b Abs. 2 bzw. Abs. 4
Lieferung oder Leistung während einer Beförderung:	§3e
Maklertätigkeit/Handelsmakler:	§3a Abs. 1
Maklertätigkeit/Grundstücksmakler:	§3a Abs. 2 Nr. 1
Personenbeförderung:	§3b Abs. 1
Personalgestellung:	§3a Abs. 4 Nr. 7
Rechtsberatung:	§3a Abs. 4 Nr. 3
Reiseleistungen:	§3a Abs. 1
Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen	§3 Abs. 4 Nr. 13
Schriftstellertätigkeit:	§3a Abs. 4 Nr. 1
Sonstige auf elektronischem Wege erbrachte Leistungen	§3 Abs. 4 Nr. 14
Steuerberatung:	§3a Abs. 4 Nr. 3
Unentgeltliche Lieferung oder Leistung	§3f
Unterhaltungs-/unterrichtende Leistung:	§3a Abs. 2 Nr. 3a
Vermietung (Grundstück):	§3a Abs. 2 Nr. 1
Vermietung (sonst., ohne Beförderungsmittel):	§3a Abs. 4 Nr. 11
Vermittlungsleistungen:	§3a Abs. 2 Nr. 4
Werbung:	§3a Abs. 4 Nr. 2
Werkleistungen:	§3a Abs. 2 Nr. 3c
Wirtschaftsprüfung:	§3a Abs. 4 Nr. 3
Wissenschaftl. Tätigkeit:	§3a Abs. 2 Nr. 3a

Allgemein ist der Wust von Regelungen über den Ort der Lieferung oder Leistung ein schönes Beispiel für die *typisch eurosklerotische Regelungswut*. Wenn Steuersysteme, die nicht zusammenpassen, in Europa zwangsvereinigt werden, dann sind *weltfremde* und *unverständliche bürokratische Regelungen* eine *notwendige Folge*, doch man hat weder den Mut, Europa auf ein erträgliches Maß zurückzustutzen, noch die Entscheidungskraft, eine europaweite einheitliche Regelung steuerrechtlicher Sachverhalte herbeizuführen.

8.3. Unternehmereigenschaft

Lieferungen und Leistungen werden nur besteuert, wenn sie *von einem Unternehmer ausgeführt werden*. Die Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft ergeben sich aus § 2 Abs. 1 UStG. Danach ist Unternehmer, wer eine *gewerbliche* oder *berufliche Tätigkeit selbständig ausübt*. „Gewerblich oder beruflich tätig ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt“ (vgl. §2 Abs. 1 S. 3 UStG). Unter diese Legaldefinition fallen somit *gewerblich Tätige* (z.B. Gewerbetreibende i.S.d. § 15 EStG), *freiberuflich Tätige* i.S.d. § 18 EStG als auch *Vermieter* i.S.d. § 21 EStG, vgl. Abschn. 18 UStR. Ebenso kann aber auch die *Lieferung von Diebesgut* eine gewerbliche Tätigkeit darstellen!

Die Tätigkeit muß nur auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, die der grundlegenden Gewerbedefinition entspricht, ist *nicht erforderlich*.

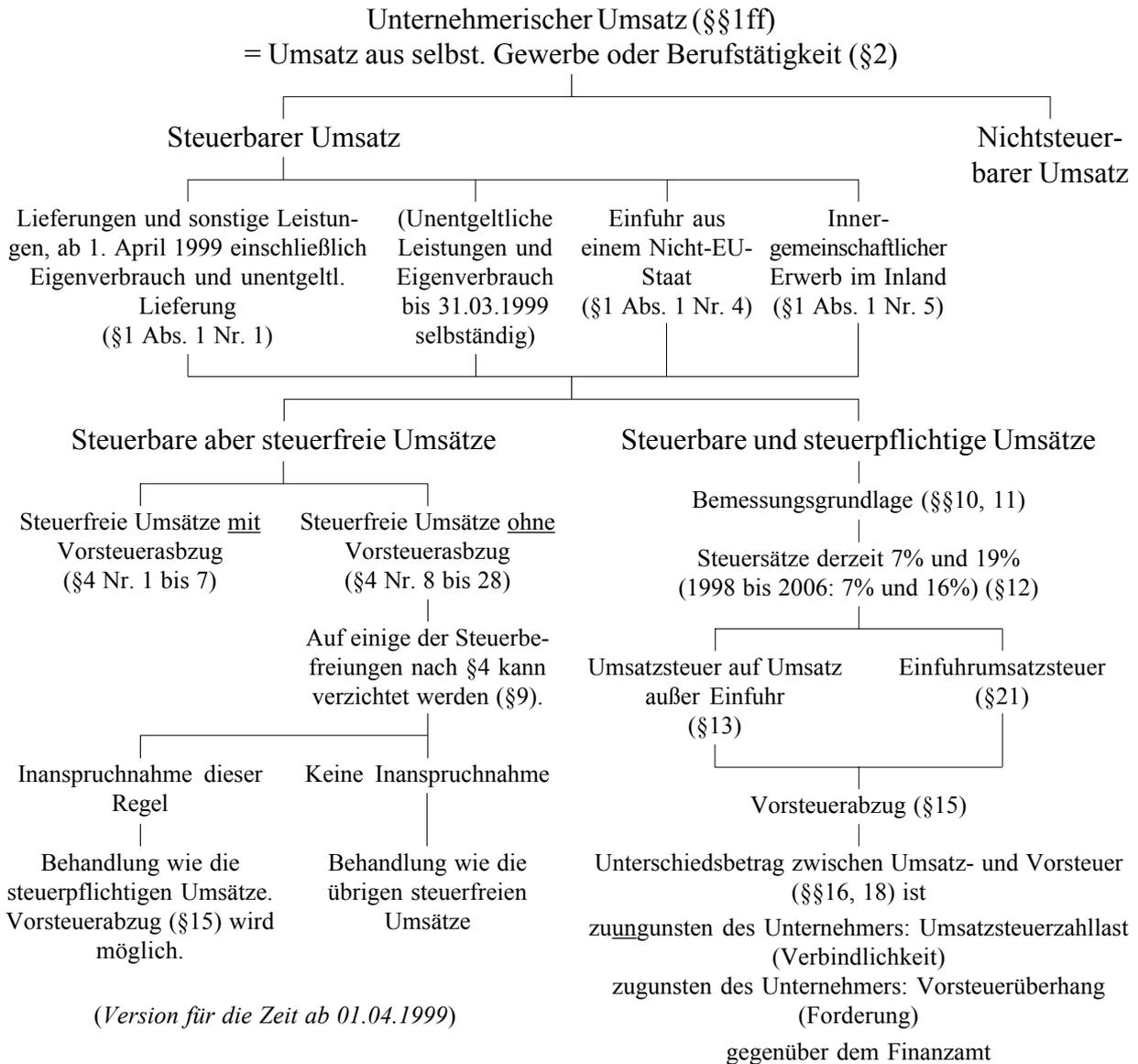
8.3.1. Nachhaltigkeit

Nachhaltigkeit liegt vor, wenn eine Tätigkeit *auf Dauer angelegt* ist. Es ist also jedes dauerhafte aktive Tun oder passive Dulden gegenüber Dritten gemeint.

8.3.2. Selbständigkeit

Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie *auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung* ausgeübt wird. Selbständigkeit ist im arbeitsrechtlichen Sinne das Ge-

Grundsätzliche systematische Übersicht über das Umsatzsteuergesetz



genteil zur nichtselbständigen Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses.

8.3.3. Unternehmereigenschaft und BGB

Diese Definition der Unternehmereigenschaft paßt gut auf die Definition des Unternehmers in §14 Abs. 1 BGB. Insofern ist durch die Schuldrechtsreform ab 2002 eine Vereinheitlichung zwischen bürgerlichem- und Umsatzsteuerrecht eingetreten, was die Abgrenzung insgesamt wesentlich vereinfacht hat. Die Neuregelung trägt damit dazu bei, die Begriffe „Unternehmer“, „Verbraucher“ und „Gewerbe“ auch in umsatzsteuerlicher Sicht endlich zu vereinheitlichen und allgemein und verbindlich zu regeln.

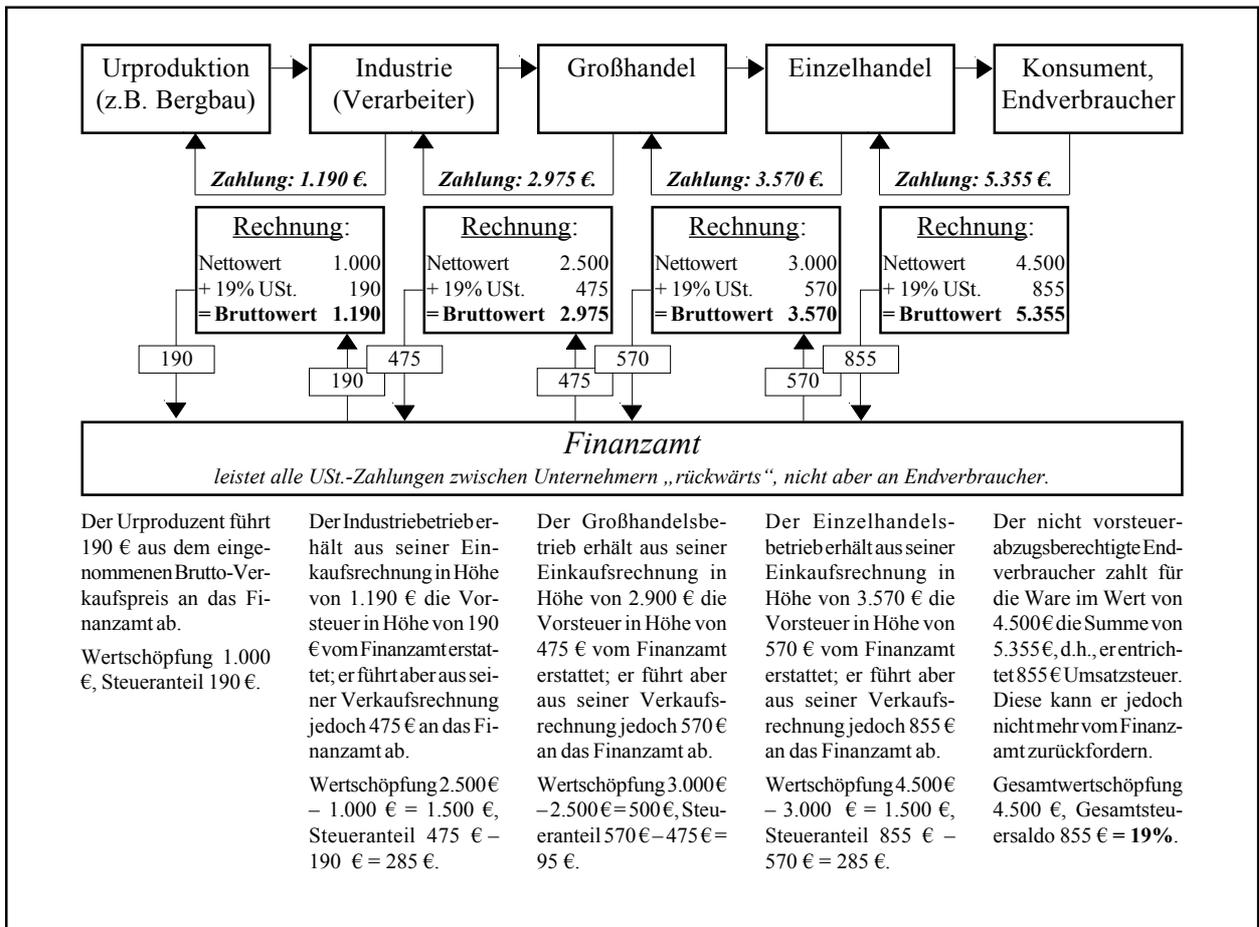
8.3.4. Konsequenzen

Die Unternehmereigenschaft umfaßt nach §2 Abs. 1 Satz 2 UStG das Unternehmen die *gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmens* (= Unternehmens-einheit). Dies bedeutet, daß ein Unternehmer zwar meh-

reere Betriebe haben kann, aber immer nur ein Unternehmen hat. Hieraus abgeleitet, ergeben sich folgende praktische Konsequenzen:

1. Abgabe nur einer, ggfs. konsolidierten Umsatzsteuervoranmeldung bzw. -jahreserklärung;
2. Leistungen zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmens sind sog. nicht steuerbare Inneumsätze;
3. Die Umsätze der einzelnen Betriebe sind zur Ermittlung des Gesamtumsatzes zusammenzurechnen.

Im Gegensatz zum Einkommen- kennt das Umsatzsteuerrecht *keine Zusammenveranlagung von Ehegatten*. Hat z.B. der Ehemann eine Bäckerei, die Ehefrau eine andere Bäckerei, so handelt es sich um zwei verschiedene Unternehmen. Unternehmer ist in dem einen Fall der Ehemann, in dem anderen die Ehefrau. Gründen die Eheleute hingegen eine *Gesamthandsgemeinschaft* (z.B. eine OHG), in die sie die beiden Bäckereien einbringen, so ist Unternehmer die OHG; das Unternehmen umfaßt dann beide Bäckereien.



Ebenfalls im Gegensatz zum ESt-Recht kennt das USt-Recht die Personengesellschaften, d.h. umsatzsteuerlich gesehen ist die Personengesellschaft (z.B. oHG, GbR, KG) als Unternehmer anzusehen, während im ESt-Recht nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter (als Mitunternehmer) mit Einkommensteuer belastet werden (vgl. §§1 Abs. 1; §15 Abs. 1 Satz 2 EStG).

8.4. Steuersätze und Besteuerungssystem

8.4.1. Die Steuersätze

Das Umsatzsteuergesetz kennt zwei Steuersätze: den allgemeinen Steuersatz von derzeit 19% und den ermäßigten von 7% (§12 UStG). Der ermäßigte Steuersatz wird insbesondere angewandt auf Umsätze von Lebensmitteln (ausgenommen Getränke und Gaststättenumsätze), von Büchern, Zeitungen, Zeitschriften und Kunstgegenständen.

Bislang haben seit der Einführung der Umsatzsteuer die Politiker schon mehrfach einen Schluck aus der Pulle genommen:

von	bis	Allg. Satz	Ermäßigt
01.01.1968	30.06.1968	10%	5,0%
01.07.1968	31.12.1977	11%	5,5%
01.01.1978	30.06.1979	12%	6,0%
01.07.1979	30.06.1983	13%	6,5%
01.07.1983	31.12.1992	14%	7,0%
01.01.1993	31.03.1998	15%	7,0%
01.04.1998	31.12.2006	16%	7,0%
01.01.2007	?	19%	7,0%

8.4.2. Das System der Steuerüberwälzung

Die nachstehende Skizze demonstriert, daß die Steuer im Rahmen des Leistungserstellungsprozesses von einem Unternehmer zum nächsten *fortgeführt* („überwälzt“) wird. Jeder Unternehmer muß die Steuer in seiner Rechnung ausweisen und an die Behörden abführen (die sogenannte *Umsatzsteuer-Zahllast*), erhält die Steuerbeträge, die in den erhaltenen Rechnungen ausgewiesen sind, aber vom Finanzamt erstattet (die sogenannte *Vorsteuer-Erstattung*). Die Umsatzsteuer ist also für alle Unternehmer *erfolgsneutral*. Da nur der Nichtunternehmer die Vorsteuer-Erstattung nicht in Anspruch nehmen kann, trägt dieser am Ende der Leistungskette die Steuerlast. Dies begründet, daß die Steuer aus Sicht der Unternehmer ein Durchlaufposten ist.

Theoretische Anmerkung: Gäbe es ausschließlich Unternehmer, und wäre jeder Aspekt des Lebens eine berufliche- oder eine Gewerbetätigkeit, so wäre jeder Wirtschaftsteilnehmer vorsteuererstattungsberechtigt. Der Staat hätte dann aus der Umsatzsteuer ein Steueraufkommen von null. Die Vermutung liegt daher nicht ganz fern, daß der Staat an einer zu weiten Verbreitung von Freiberuflichkeit und Gewerbetätigkeit nicht interessiert sein kann, weil dies das Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer mindert.

8.4.3. Anforderungen an die Rechnung

8.4.3.1. Allgemeine Definitionen

Als Rechnung gilt im Umsatzsteuerrecht jede Urkunde, mit der ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein

Dritter über eine Lieferung oder sonstige Leistung gegenüber dem Leistungsempfänger *abrechnet*, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird (§14 Abs. 1 UStG). Der Unternehmer ist zur Ausstellung einer Rechnung *berechtigt*, und soweit er Umsätze für einen anderen Unternehmer ausführt auch *verpflichtet* (§14 Abs. 2 UStG). Die Rechnung muß folgende Angaben enthalten (§14 Abs. 4 UStG in der Fassung ab 2004):

- Name und Anschrift des *leistenden Unternehmers* und des *Leistungsempfängers*,
- *Steuernummer* und ggfs. die *USt-IdNr.* des leistenden Unternehmers,
- ein *Ausstellungsdatum*, den *Zeitpunkt der Lieferung* und eine fortlaufende, einmalig vergebene *Rechnungsnummer*,
- die *Menge* und die *handelsübliche Bezeichnung* des Gegenstandes der Lieferung oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
- das *Entgelt* für die Lieferung oder sonstige Leistung (§10 UStG), nach *Steuersätzen aufgeschlüsselt*, und
- den auf das Entgelt entfallenden *Steuerbetrag*, der gesondert auszuweisen ist, oder einen *Hinweis auf die Steuerbefreiung*.

8.4.3.2. Sonderfälle

§14a UStG enthält eine Vielzahl von *zusätzlichen Angabepflichten* auf Rechnungen in besonderen Fällen wie z.B. die Angabepflicht der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Bei *Kleinbetragsrechnungen* bis 150 € (die sogenannte „kleine Kasse“) genügen die folgenden Angaben (§33 Abs. 1 UStDV):

- Namen und Anschrift des leistenden Unternehmers;
- Ausstellungsdatum;
- Menge und Art der Lieferung oder;
- Umfang und Art der sonstigen Leistung;
- Entgelt und den Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe;
- Steuersatz in % oder einen Hinweis auf Steuerbefreiung.

Die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des Unternehmers und des Leistungsempfängers anzugeben ist nur im innereuropäischen Geschäftsverkehr erforderlich, damit die Lieferung steuerfrei behandelt werden kann. Diese Angabepflicht ist nicht mit der Pflicht zur Angabe der allgemeinen Steuernummer zu verwechseln.

Angaben, die in der Rechnung enthalten sein müssen, können auch in *anderen (ergänzenden) Unterlagen* zu finden sein, aber es muß stets klar sein, wo diese Angaben dann ersichtlich sein würden (§31 Abs. 1 UStDV). Diese Regelung enthält weitere erleichternde Detailvorschriften.

8.4.3.3. Unberechtigter oder falscher Steuer ausweis

Die in der Rechnung enthaltenen Angaben sind steuerrechtlich insofern endgültig als daß ein Unternehmer, der (etwa auch infolge eines Rechenfehlers etwa eines Angestellten) einen zu hohen Steuerbetrag auf einer Rechnung ausweist, diesen auch *tatsächlich schuldet* (§14c UStG).

Es handelt sich dann um einene sogenannte *unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer*. Gleiches gilt, wenn jemand einen Umsatzsteuerbetrag auf einer Rechnung ausweist, obwohl er zum Ausweis einer Umsatzsteuer überhaupt nicht nicht berechtigt wäre (§14c Abs. 2 UStG). Diese Regelung dient im wesentlichen der *Rechtssicherheit* und verlangt die organisatorische Sicherstellung der rechnerischen Richtigkeit von Rechnungen.

In einer Rechnung über Lieferungen oder sonstige Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen (etwa dem vollen und dem ermäßigten) unterliegen, sind die Entgelte und Steuerbeträge *nach Steuersätzen zu trennen* (§32 Satz 1 UstDV).

8.4.3.4. Die Gutschrift

Als Rechnung gilt auch eine *Gutschrift*, mit der ein Unternehmer über eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Eine Gutschrift ist anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen, die gemäß §14 Abs. 6 UStG durch Verordnung angepaßt werden können:

1. Der leistende Unternehmer (Empfänger der Gutschrift) muß zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung *berechtigt* sein.
2. Zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muß *Einverständnis* darüber bestehen, daß mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird.
3. Die Gutschrift muß die für Rechnungen vorgeschriebenen *Angaben* enthalten.
4. Die Gutschrift muß dem leistenden Unternehmer *zugeleitet* worden sein.

8.4.3.5. Aufbewahrungspflicht

Die Rechnung unterliegt den üblichen *Aufbewahrungsfristen* von derzeit 10 Jahren; vgl. auch §14b Abs. 1 UStG. Dieser Aufbewahrungspflicht kann auch in elektronischer Form etwa durch Scannen oder Verfilmen der Belege nachgekommen werden, was jedoch die Problematik enthalten kann, daß während der gesamten Aufbewahrungsfrist die Belege jederzeit lesbar gemacht werden können müssen, was u.U. problematisch sein kann.

8.4.3.6. Digitale Rechnungen

Seit dem 1. Januar 2002 gilt auch eine mit einer *digitalen Signatur* versehene elektronische Abrechnung als Rechnung (§14 Abs. 3 UStG). Diese Regelung wurde schon durch das Steuersenkungsgesetz im Sommer 2000 in das Umsatzsteuergesetz geschrieben. Die lange Vorlaufzeit sollte offensichtlich den technisch-organisatorischen *Übergang* zur elektronischen Abrechnung erleichtern. Dennoch mußte noch bis Ende 2001 jeder Unternehmer neben der elektronischen Abrechnung noch einen traditionellen Papierbeleg erteilen. Im Kern fördert diese Regelung den Übergang zur digitalen Wirtschaft, denn ab 2002 können dann etwa auch Abrechnungen per EMail oder sonst auf elektronischem Wege zum Vorsteuerabzug oder sonst in steuerrechtlicher Sicht verwendet werden.

Besonders häufig werden Rechnungen als *PDF-Dateien* erteilt. Die elektronische Signatur ist bei Adobe Acrobat als sogenanntes „Zertifikat“ in der Acrobat Self-Sign-Sicherheit enthalten. Der Aussteller der Rechnung muß diese also mit einem Zertifikat versehen, das der Anwender (Rechnungsempfänger oder auch Finanzbeamter) in der Karte „Unterschriften“ am linken Rand des Acrobat-Fensters nachsehen kann. Das Zertifikat dokumentiert jeden ändernden Eingriff in das Dokument, garantiert also, daß die Rechnung nach ihrer (elektronischen) Ausstellung nicht mehr verändert worden ist.

Anstelle von Acrobat könnten auch Rechnungen als *EMails* als einfache Textdatei erteilt werden. In diesem Fall wäre die Signatur an das Mail anzuhängen und müßte mit einem Programm wie PGP erzeugt werden, das beliebige Inhalte signieren kann.

In jedem Fall muß die verwendete Signatur den *Rechtsanforderungen des Signaturgesetzes* und der *Signaturverordnung* entsprechen (§14 Abs. 3 UStG). Um die Integrität der Daten zusätzlich sicherzustellen, ordnet §14 Abs. 3 Nr. 2 UStG zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung auf Papier oder selbst in elektronischer Form an.

Grundlage für diese Neuregelung ist die *EU-Signaturrichtlinie* (Richtlinie 1999/93/EG vom 13.12.1999), die im wesentlichen auf dem deutschen Signaturgesetz beruht. Sie ist insofern unvollständig, daß nur Signaturen anerkannt werden, die mit einem öffentlichen Schlüssel i.S.d. §15 SigG versehen sind. Digitale Signaturen, die mit einem öffentlichen Signaturschlüssel überprüft werden können, für den ein ausländisches Zertifikat aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder aus einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vorliegt, sind, soweit sie gleichwertige Sicherheit aufweisen, digitalen Signaturen nach dem Signaturgesetz gleichgestellt. Damit werden aber u.U. US-amerikanische oder andere ausländische Signaturen nicht anerkannt.

8.4.4. Entstehung der Steuer

8.4.4.1. Soll- und Istversteuerung

Das UStG unterscheidet zwei Möglichkeiten der Entstehung der Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen. Die *allgemeine Besteuerungsform* ist die Besteuerung nach *vereinbarten Entgelten* (sog. Sollversteuerung), für bestimmte Unternehmer läßt §20 UStG die Besteuerung nach *vereinnahmten Entgelten* zu (sog. Istversteuerung). Vor der Leistungserbringung erhaltene Anzahlungen sind auch bei der Sollversteuerung bereits bei Vereinnahmung zu versteuern.

8.4.4.2. Die Sollversteuerung

Nach §13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht die Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten mit *Ablauf des Voranmeldungszeitraums*, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Die Entstehung der USt in der gesetzlichen Höhe ist nicht davon abhängig, ob die am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer von den ih-

nen vom UStG eingeräumten Möglichkeiten der Rechnungserteilung mit gesondertem Steuerausweis und des Vorsteuerabzugs Gebrauch machen oder nicht (BFH vom 7.7.1983 V R 197/81, BStBI 1984 II S. 70) oder ob der leistende Unternehmer die USt beim Finanzamt voranmeldet (BFH vom 20.1.1997 V R 28/95, BStBI II S. 716). Das gilt auch für Teilleistungen.

Für den *Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer* ist demnach ausschlaggebend, ob der Unternehmer die Voranmeldungen monatlich oder vierteljährlich abgeben muß, und ob der Unternehmer nach Solleinnahmen oder nach Isteinnahmen versteuert. Für Umsätze, die ein Unternehmen in seinen Voranmeldungen nicht erklärt (auch bei Rechtsirrtum über deren Steuerbarkeit), entsteht die Umsatzsteuer aber ebenso wie bei ordnungsgemäß angegebenen Umsätzen (BFH vom 20.1.1997, BStBI II S. 716). Zur Zahlung fällig wird die Umsatzsteuer *zehn Tage nach der Entstehung der Steuer* (§18 Abs. 1 Satz 3 UStG).

Lieferungen - einschließlich Werklieferungen - sind danach ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die *Verfügbarmacht über den zu liefernden Gegenstand* erlangt.

Bei *Ratenverkäufen* entsteht die Steuerschuld entsprechend dem Zeitpunkt der Lieferung; die einzelnen Raten sind nicht Entgelt für Teilleistungen, da der Eigentumsvorbehalt des Verkäufers nur zur Sicherung dient. Bei einem *Kauf auf Probe* (§495 BGB) im Versandhandel kommt der Kaufvertrag erst nach Ablauf der vom Verkäufer eingeräumten Billigungsfrist oder durch Überweisung des Kaufpreises zustande (noch nicht mit der Zusendung der Ware). Erst dann ist umsatzsteuerrechtlich die Lieferung ausgeführt. Bei einem Kauf mit Rückgaberecht sind dagegen Kaufvertrag und Lieferung bereits mit der *Zusendung der Ware* gegeben.

Sonstige Leistungen sind in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem der Unternehmer alle zum Erbringen der Leistung erforderlichen Handlungen ausgeführt hat (*Zeitpunkt der Vollendung*). Bei *Werkleistungen* ist dies spätestens mit der Abnahme durch den Leistungsempfänger der Fall.

Die Umsatzsteuer auf den Lieferungen (§3 Abs. 1 b UStG) und sonstigen Leistungen (§3 Abs. 9a UStG) gleichgestellte *Wertabgaben* entsteht nach §13 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Leistungen ausgeführt worden sind. Zu diesen Leistungen gehören auch unentgeltliche Leistungen von Vereinen an ihre Mitglieder und bei Leistungen an Arbeitnehmer, für die kein Entgelt entrichtet wird.

8.4.4.3. Einzelfälle und Sonderregelungen

Die *Leistung einer Fahrschule* ist erbracht, wenn der Fahrschüler die letzte Fahrstunde (Prüfungsfahrt) beendet hat. Die einzelnen Fahrstunden und die Vorstellung zur Prüfung können als Teilleistungen ausgestaltet werden (nicht aber die Grundgebühr, BFH vom 21.4.1994, UR 1995 S. 306).

Reiseleistungen gelten nach §25 UStG als eine einheitliche sonstige Leistung; diese einheitliche Leistung ist ausgeführt, wenn der Reisende die Reise beendet hat.

Nach §§ 87, 87a HGB entsteht der *Provisionsanspruch des Handelsvertreters* mit dem Abschluß des auf seine Tätigkeit zurückzuführenden Geschäfts, aber aufschiebend bedingt durch die Ausführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn (BGH vom 9. 12. 1963 VII ZR 113/62, DB 1964 S. 116) und auflösend bedingt durch die Nichterfüllung des Geschäfts (z.B. Kaufpreiszahlung) durch den Dritten. Die Umsatzsteuerschuld entsteht hier bei Ausführung des Geschäfts durch den Geschäftsherrn, also bei Ausführung der Lieferung durch den vertretenen Unternehmer (BFH vom 18.5.1961 V 34/59 U, BStBI 111 S. 301). Tritt später die auflösende Bedingung ein, so liegt dann ein Fall des §17 Abs. 1 UStG vor.

Der *Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters nach §89b HGB* entsteht gleichzeitig mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses. In diesem Zeitpunkt entsteht auch die Steuerschuld dafür, ohne Rücksicht darauf, ob der Ausgleichsanspruch durch eine einmalige Zahlung oder durch wiederkehrende Bezüge erfüllt wird.

Die *Leistung des Handelsmaklers* wird im Zeitpunkt der Erteilung der Schlußnote (§94 HGB) ausgeführt.

8.4.4.4. Sollversteuerung in der Bauwirtschaft

Das BMF hat mit Schreiben vom 13.11.1998 ein Merkblatt zur *Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft* herausgegeben (siehe BStBI I S. 1472). Werklieferungen und Werkleistungen werden danach als gesamte Leistungen oder in Teilleistungen erbracht. Im ersten Fall entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Werklieferungen oder -leistungen ausgeführt worden sind:

Werklieferungen sind ausgeführt, wenn dem Auftraggeber die *Verfügungsmacht am erstellten Werk verschafft wird*. Das gilt auch dann, wenn das Eigentum an den verwendeten Baustoffen gem. §§ 946, 93, 94 BGB zur Zeit der Verbindung mit dem Grundstück auf den Auftraggeber übergeht.

Nach BFH vom 26. 2. 1976 V R 132/73 (BStBI 1976 11 S. 309) wird der Werklieferungsvertrag in diesen Fällen mit der *Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werkes* (§640 BGB) erfüllt. Auf die *Form der Abnahme* kommt es dabei nicht an. Abnahme ist die Billigung der ordnungsgemäßen vertraglichen Leistungserfüllung durch den Auftraggeber. Nicht maßgebend ist die *baubehördliche Abnahme*. Die Abnahme kann in jeder möglichen Form erfolgen. Bei einer förmlichen Abnahme wird die Verfügungsmacht im allgemeinen am Tag der Abnahmeverhandlung verschafft. Eine Abnahme kann aber auch durch stillschweigende Billigung erfolgen (z. B. wenn der Auftraggeber das Werk durch *schlüssiges Verhalten*, etwa durch Benutzung, abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder aber erst später erfolgen soll). Fehlende Restarbeiten oder Nachbesserungen schließen eine wirksame Abnahme nicht aus, wenn das Werk ohne diese Arbeiten seinen bestimmungsmäßigen Zwecken dienen kann.

Wird das vertraglich vereinbarte Werk nicht fertiggestellt und ist eine Vollendung des Werkes durch den Werkunternehmer nicht mehr vorgesehen, richtet sich die Entstehung der Steuer nach dem neu bestimmten Leistungsgegenstand. Im Falle eines *Insolvenzverfahrens* unter Ablehnung weiterer Erfüllung des Vertrages seitens des Insolvenzverwalters bestimmt sich der Leistungsgegenstand gemäß §103 InsO nach Maßgabe des *bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens* (= Zeitpunkt der Lieferung) tatsächlich Geleisteten; die Lieferung wird im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bewirkt.

Im Falle der *Kündigung des Werkvertrages* ist für den Zeitpunkt der Lieferung der Tag des Zugangs der Kündigung maßgebend.

Stellt der Werkunternehmer die Arbeiten an dem vereinbarten Werk *vorzeitig ein*, weil der Besteller - ohne eine eindeutige Erklärung - seinerseits den Vertrag nicht erfüllt, so wird das bis dahin errichtete *halbfertige Werk* zum Gegenstand der Werklieferung; es wird in dem Zeitpunkt geliefert, in dem für den Werkunternehmer nach den gegebenen objektiven Umständen feststeht, daß er wegen fehlender Aussicht auf die Erlangung weiteren Werklohns nicht mehr leisten werde (vgl. BFH vom 28. 2. 1980 V R 90/75, BStBI II S. 535).

Sonstige Leistungen, insbesondere *Werkleistungen*, sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung bewirkt. Der Zeitpunkt der Vollendung wird häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen; diese ist hier aber nicht Voraussetzung.

Erteilt der Auftragnehmer die Schlußrechnung erst *nach Entstehung der Steuer* (etwa wegen fehlender oder unvollständiger Aufmessungen), hat er das sich erst später endgültig betragsmäßig aufgrund einer Abschlußrechnung ergebende Entgelt zu schätzen. Die Schätzung hat sich an dem erwarteten Entgelt zu orientieren (etwa anhand des Angebots). Ergeben sich in der Schlußrechnung *Abweichungen*, muß der Unternehmer den Unterschiedsbetrag grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wurde (die Finanzverwaltung beanstandet es aus Vereinfachungsgründen aber nicht, wenn die Mehrsteuern in der laufenden Voranmeldung erklärt und abgeführt werden).

8.4.4.5. Sollversteuerung bei Architekten und Ingenieuren

Die Leistungen der Architekten und Ingenieure, denen Leistungsbilder nach der HOAI zugrundeliegen, werden grundsätzlich als *einheitliche Leistung* erbracht. Aus der Beschreibung der Leistungen in der HOAI, insbesondere aus der Aufgliederung der Leistungsbilder in Leistungsphasen, ergibt sich zwar, daß die Gesamtleistung teilbar ist. Allein aus der Aufgliederung der Leistungsbilder in Leistungsphasen, die der Ermittlung des Honorars dient, kann nicht gefolgert werden, daß die Leistung des Architekten oder Ingenieurs entsprechend den einzelnen Leistungsphasen in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Nur wenn zwischen den Vertragspartnern im Rahmen des Gesamtauftrags über ein Leistungsbild zusätzliche Ver-

einbarungen über die gesonderte Ausführung und Honorierung einzelner Leistungsphasen getroffen werden, sind insoweit Teilleistungen i. S. des §13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG anzunehmen.

8.4.4.6. Teilleistungen bei Sollversteuerung

Teilleistungen setzen voraus, daß eine Leistung

- nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise *überhaupt teilbar ist* und
- nicht als Ganzes, sondern *in Teilen geschuldet und bewirkt* wird. Eine Leistung ist in Teilen geschuldet, wenn für bestimmte Teile das Entgelt gesondert vereinbart ist (§13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG).

Vereinbarungen dieser Art werden im allgemeinen anzunehmen sein, wenn für einzelne Leistungsteile *gesonderte Entgeltsabrechnungen* durchgeführt werden. Das Entgelt ist auch in diesen Fällen nach den Grundsätzen des §10 Abs. 1 UStG zu ermitteln. Deshalb gehören Vorauszahlungen auf spätere Teilleistungen zum Entgelt für diese Teilleistungen (BFH-Urteil vom 19.5.1988 V R 102/83, BStBI II S. 848). Die Vorauszahlungen führen jedoch nach §13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG zu einer früheren Entstehung der Steuer.

8.4.4.7. Dauerleistungen

Leistungen, die sich vereinbarungsgemäß über einen *längeren Zeitraum* erstrecken (*Dauerleistungen*), werden ausgeführt:

- im Falle einer sonstigen Leistung (z. B. Vermietungen, Wartungen, Überwachungen, Leasing) an dem Tag, an dem der *vereinbarte Leistungszeitraum endet*, vgl. auch BFH vom 9.9.1993 V R 42/91 (BStBI 11 S. 269);
- im Falle wiederkehrender Lieferungen (z.B. Zeitschriftenabonnements) an dem Tag, an dem die *letzte Lieferung für den vereinbarten Zeitraum* vorgenommen worden ist.

Wird eine Dauerleistung für kürzere Zeitabschnitte als für den insgesamt vereinbarten Zeitraum abgerechnet (z. B. vierteljährliche oder monatliche Abrechnung bei einem Leistungszeitraum von einem Kalenderjahr), so liegen für die abgerechneten Zeitabschnitte jeweils Teilleistungen vor (§13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG). Teilleistungen werden auch dann anerkannt, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt für einen längeren Leistungszeitraum auch das auf einen kürzeren Leistungsabschnitt entfallende Teilentgelt angegeben ist und der Leistungsempfänger nach seiner Wahl das Gesamtentgelt oder die Teilentgelte entrichten kann; je nach der Wahl des Leistungsempfängers liegen dann eine Gesamtleistung oder mehrere Teilleistungen vor. Die Anwendung der Steuersätze richtet sich danach, wann die jeweilige Teilleistung entsprechend den Teilleistungsabschnitten ausgeführt worden ist.

Wird der *Verbrauch der Tarifabnehmer* von Strom, Gas, Wasser und Wärme (Sukzessivlieferungsverträge) in längeren Zeiträumen abgelesen und abgerechnet, so sind die

Abschlagszahlungen der Abnehmer nicht Entgelte für Teilleistungen; die Lieferungen sind erst mit Ablauf des jeweiligen Ableszeitraums als ausgeführt zu behandeln.

Eine *Leasinggesellschaft*, die ihrem Kunden (Mieter) eine Sache gegen Entrichtung monatlicher Leasingraten überläßt, erbringt eine *Dauerleistung*, die entsprechend der Vereinbarung über die monatlich zu zahlenden Leasingraten in Form von *Teilleistungen* bewirkt wird. Die Steuer entsteht jeweils mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, für den die Leasingrate entrichtet wird.

8.4.4.8. Istversteuerung

Bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entsteht die Steuerschuld nach §13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte *vereinnahmt* worden sind. Diese Regelung hat im wesentlichen den Sinn, Unternehmer bei Vorliegen eines Zahlungszieles von allzuhoher Vorauszahlung auf noch nicht vereinbarte USt. zu entlasten.

Für die nach §3 Abs. 1 b und 9a UStG als Lieferungen bzw. sonstige Leistungen geltenden Wertabgaben entsteht die Steuerschuld auch bei Istversteuerung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem diese Leistungen ausgeführt worden sind.

8.4.5. Steuerschuldner

Der Unternehmer hat binnen 10 Tagen nach Ablauf eines jeden Kalendermonats eine *Umsatzsteuervoranmeldung* abzugeben, in der er die Steuer für den abgelaufenen Kalendermonat (*Voranmeldungszeitraum*) selbst berechnen muß (§18 Abs. 1 UStG). Gemäß dem Schema auf der vorstehenden Seite können dabei Vorsteuerbeträge mit Umsatzsteuerschulden verrechnet werden. Den errechneten Betrag hat er als Vorauszahlung an das Finanzamt zu entrichten.

Bislang haftete der Unternehmer für die Umsatzsteuer *neben* dem eigentlichen Leistungserbringer. Der Leistungsempfänger trat damit als *Haftungsschuldner* auf. Das sogenannte Abzugsverfahren kam dann für Unternehmer im Inland insbesondere bei Lieferungen und Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer zur Anwendung. In diesen Fällen mußte der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer „für“ den ausländischen Leistungserbringer einbehalten und abführen. Dieses sogenannte Abzugsverfahren wurde ab 2002 zugunsten der *Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers* aufgehoben.

Gemäß dem neuen §13b UStG führt der Leistungsempfänger die Steuer nicht mehr „für“ den (ausländischen) Leistungserbringer ab, sondern ist *selbst Steuerschuldner*. Die Steuerschuld des Leistungsempfängers entsteht dabei mit Ausstellung der Rechnung durch den leistenden Unternehmer, spätestens jedoch mit Ablauf des der vollständigen Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats (§13b Abs. 1 Satz 1 UStG). Insofern handelt es sich also um eine *neue Art der Sollbesteuerung*. Werden das Leistungsentgelt oder ein Teil davon bereits vor der Leistung oder einer Teilleistung bezahlt, so entsteht die

Steuer schon zum Ablauf des für diesen Zeitpunkt geltenden Voranmeldungszeitraumes.

Dieses Verfahren erscheint auf den ersten Blick sinnlos, denn eigentlich ändert sich ja gar nichts - der Leistungsempfänger zahlt die Umsatzsteuer an das Finanzamt. Die Steuerschuldnerschaft bedeutet aber im wesentlichen eine *Erleichterung und Beschleunigung des Verfahrens*, d.h., schafft durch einen *zusätzlichen Haftungstatbestand* einen *besseren Zugriff der Behörden auf den geschuldeten Steuerbetrag*. Das hielt der Gesetzgeber aufgrund des Mißbrauches mit sogenannten Karusselgeschäften für sinnvoll.

Das Umsatzsteuer-Karussell: Bei einem sogenannten Karusselgeschäft werden innerhalb eines Kreises von Unternehmen, dessen Zusammensetzung sich schneller ändert als der Amtsschimmel wiehern kann, aufeinanderfolgende grenzüberschreitende Erwerbs- und Verkaufsumsätze ausgeführt. Da bei grenzüberschreitenden Lieferungen die Steuer im Abgabeland und nicht im Ursprungsland der Lieferung zu entrichten ist, also das Verfahren in aller Regel länger dauert, hat der Leistungsempfänger Zeit, erfolgreich unter Hinterziehung der Steuer unterzutauchen. Wird das Ganze über viele Länder hinweg in einer komplizierten Kette von Leistungen verborgen, kommen die Finanzbehörden in der Regel nicht nach - was erhebliche Steuerausfälle bedeutet. Die Neuregelung schafft nunmehr einen selbständigen Steuerschuldstatbestand, so daß die Finanzämter die Beziehung des Leistungsempfängers zu einem möglicherweise kriminellen Leistenden nicht mehr prüfen müssen.

Wird bei der Umsatzsteuer-Abrechnung ein Vorsteuerüberhang zugunsten des Unternehmers festgestellt, so muß das Finanzamt diesen dem Unternehmer *erstatten*. Gemäß §25d UStG sind Vorsteuerbeträge von der Erstattung ausgeschlossen, wenn diese auf einer Rechnung ausgewiesen wurde, der Aussteller der Rechnung die Steuer aber schuldhaft nicht abführt und der Leistungsempfänger dies wußte. *Beihilfe zur Steuerhinterziehung ist jetzt also für den Vorsteuerabzug schädlich*. Die Regelung führt faktisch eine *Haftung des Unternehmers für Vorsteuern* ein, schränkt diese aber (vorerst?) auf hinterzogene Vorsteuerbeträge ein.

Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer eine *Umsatzsteuerjahreserklärung* abzugeben, in der er die Steuer ebenfalls selbst berechnen muß (§18 Abs. 3 UStG). Diese Steuererklärung steht einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Das Finanzamt setzt die Umsatzsteuer nur dann durch einen Steuerbescheid fest, wenn es dabei von der in der Steuererklärung errechneten Steuer abweicht.

8.5. Besteuerung der Kleinunternehmer

Von Unternehmern, die die Umsatzgrenzen des §19 UStG 17.500 € im vorangegangenen Kalenderjahr und 50.000 € im laufenden Jahr nicht erreichen, wird die Umsatzsteuer regelmäßig *nicht erhoben*, mit der Folge, daß ihnen auch ein *Vorsteuerabzug nicht zusteht* und bei Kundenrechnungen *keine Umsatzsteuer in Ansatz* gebracht werden kann. Diese Regelung *begünstigt den Kleinunternehmer* im Endkundengeschäft, weil er keine Umsatzsteuer berechnen und überwälzen muß und daher um die

Umsatzsteuer günstiger sein kann, und ist deshalb auch als sogenanntes *Kleinunternehmerprivileg* bekannt.

Die dargestellte Vorjahresregel hat den Zweck, daß ein Unternehmer im Laufe eines Jahres feststellen kann, daß er voraussichtlich die Grenze überschreiten wird, und dann mit Ablauf dieses Jahres beginnen kann, die Umsatzsteuer zu berechnen.

Nach §19 Abs. 2 UStG haben Kleinunternehmer aber die Möglichkeit, sich für 5 Jahre bindend *dem Umsatzsteuerrecht zu unterwerfen*, wie es für Unternehmer gilt, die die Umsatzgrenzen nach §19 Abs. 1 UStG übersteigen. In diesem Fall sind sie zum gesonderten Umsatzsteuerausweis auf Ausgangsrechnungen und zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Regelung kann sinnvoll sein, wenn ein Unternehmer seine Kleinunternehmereigenschaft nicht Dritten bekanntmachen will, denn Rechnungen müssen einen Hinweis auf die Kleinunternehmerregel tragen, wenn sie umsatzsteuerfrei ausgestellt werden (§14 Abs. 1 Nr. 6 UStG). Die Fünfjahresbindung soll verhindern, daß vorübergehende Investitionen zur Vorsteuererstattung genutzt werden, in anschließenden Perioden der Gewinnerwirtschaftung aber wieder zur Anwendung der Kleinunternehmerregel zurückgekehrt wird.

tatsächlich kann der Jahresumsatz eines Unternehmers auch über diesen Grenzwerten liegen, wenn er neben den steuerpflichtigen Umsätzen auch *steuerfreie Umsätze* ausführt, etwa als Dozent.

8.6. Das Besteuerungsverfahren

8.6.1. Die Umsatzsteuererklärungen

Der Unternehmer muß zunächst *zwei Arten von Steuererklärungen* über die Umsatzsteuer abgeben:

- **Umsatzsteuervoranmeldung:** monatliche Meldung an das Finanzamt über die im Berichtsmonat getätigten Umsätze, die gebuchte Umsatzsteuer und die gebuchte Vorsteuer (§18 Abs. 1 UStG). Daraus ergibt sich eine Umsatzsteuerzahllast, die bis zum 10. des Folgemonats zu begleichen ist, oder ein Umsatzsteuererstattungsanspruch, der vom Finanzamt vergütet wird.
- **Umsatzsteuerjahreserklärung:** Der Unternehmer hat für das Kalenderjahr eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bzw. ab 2009 in digitaler Form abzugeben, in der er die zu entrichtende Umsatzsteuer oder den Überschuß, der sich zu seinen Gunsten ergibt, selbst zu berechnen hat. In der jährlichen Meldung müssen die Gesamtjahresbeträge erneut berechnet werden, was über das Jahr entstehende Rundungsungenauigkeiten ausgleichen soll. Die Steuererklärung muß vom Unternehmer unterschrieben bzw. digital signiert sein (§18 Abs. 3 UStG).

8.6.2. Neue Vorsteuerberichtigung ab 2005

Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird innerhalb von fünf Jahren ab der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, so ist für jedes Kalenderjahr der

Änderung ein Ausgleich durch eine *Berichtigung* des Vorsteuerabzuges der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (§15a Abs. 1 Satz 1 UStG). Dies betrifft insbesondere Fälle bei denen ein Gegenstand nachträglich zu einem größeren oder kleineren Teil nichtunternehmerisch genutzt wird (also die Vorsteuer nur anteilig erstattet werden kann). Bei Grundstücken und Gebäuden beträgt die Frist *zehn statt fünf Jahre* (§15a Abs. 1 Satz 2 UStG).

Die hierfür anwendbaren Vorschriften wurden ab 2005 durch das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (EURLUMsG) verändert und bei dieser Gelegenheit weitaus komplexer gefaßt.

Die Berichtigung besteht in einem Fünftel bzw. bei Grundstücken und Gebäuden in einem Zehntel der jeweils geltend gemachten Vorsteuer: wird also beispielsweise eine ursprünglich betrieblich genutzte Anlage nach zwei Jahren in das Privatvermögen des Unternehmers überführt, so muß eine Berichtigung in Höhe von drei Fünfteln oder 60% der ursprünglich geltend gemachten Vorsteuer erfaßt werden. Grund hierfür ist daß der Gesetzgeber verhindern will, daß Anlagen zunächst als betrieblich genutzt angegeben werden, um die Vorsteuer zurückfordern zu können, und dann in das Privatvermögen überführt werden.

Insofern wird eine bisher im Umsatzsteuergesetz vorhandene *Lücke* geschlossen. Das ist nicht an sich problematisch; die Härten liegen aber wie so oft im Detail:

Geht in ein vorhandenes Wirtschaftsgut ein anderer Gegenstand so ein, daß er seine materielle Selbständigkeit (die sogenannte „Verkehrsfähigkeit“) verliert, muß *ebenfalls* eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen werden (§15 Abs. 3 UStG), und zwar *für genau gerade diesen einen Gegenstand*. Dies ist häufig bei *Reparaturen*, also dem Einbau von Ersatzteilen, oder erweiternden Einbauten zusätzlicher Komponenten in Fahrzeuge oder Anlagen.

Wird beispielsweise in ein Dienstfahrzeug nach einem Jahr ein Austauschmotor eingebaut, und dieses Fahrzeug ein weiteres Jahr später aus dem Betriebsvermögen entnommen oder auch nur anteilig privat genutzt, so wäre der Vorsteueranteil für den Austauschmotor anders zu berichtigen als der für den „Rest“ des Fahrzeuges. Das impliziert aber auch, daß nur die Vorsteuer für den „Rest“ des Fahrzeuges zu berichtigen ist - wie aber will man dies ermitteln?

Die Neuregelung führt also indirekt zu einer drastischen *Verschärfung der umsatzsteuerlichen Rechnungslegungspflicht*, denn bei Maschinen oder Gebäuden können innerhalb von fünf bzw. zehn Jahren zahlreiche bauliche oder technische Veränderungen stattfinden, die dann jeweils in „Berichtigungsreihen“ zurückverfolgbar sein müssen. Das kann sogar so weit gehen, daß Änderungen früherer Änderungen (bei mehrfacher reparatur bzw. mehrfachen Ein-, Um- oder Erweiterungsbauten) zurückverfolgbar sein müssen. Insofern tritt ab 2005 eine nicht unerhebliche Mehrbelastung des Rechnungswesens ein.

8.6.3. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Auch USt-IdNr., *Umsatzsteuerrechtliche Steuernummer von Steuerpflichtigen*, die umsatzsteuerpflichtige innergemeinschaftliche Leistungen ausführen. Die USt-IdNr. wird Unternehmern, juristischen Personen, auch wenn sie nicht Unternehmer sind, und Organgesellschaften vom Bundesamt für Finanzen erteilt, wenn sie *innergemeinschaftliche Besteuerungstatbestände* erfüllen. Die USt-IdNr. ist ein *wichtiger Binnenmarktausweis* und erfüllt folgende Zwecke:

1. Die durch den Abnehmer mitgeteilte USt-IdNr. ist ein *Indiz, daß dieser umsatzsteuerpflichtig ist*, so daß der Lieferer seine Leistung im Sinne des §6a UStG umsatzsteuerfrei lassen kann;
2. Die USt-IdNr. ist gemäß §14a UStG in Rechnungen über *innergemeinschaftliche Lieferungen und Dienstleistungen* anzugeben;
3. Unter der USt-IdNr. sind vierteljährlich *zusammenfassende Meldungen* beim Bundesamt für Finanzen abzugeben (§18a UStG).

Gemäß §18e UStG kann jeder Steuerpflichtige die Richtigkeit einer USt-IdNr. beim Bundesamt für Finanzen überprüfen lassen. Ist die USt-IdNr. falsch, kann eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht steuerfrei behandelt werden (Beschluß des BFH vom 02.04.1997, VB 159/96, UR 1997, S. 225). Der USt-IdNr. kommt damit eine *Vertrauensschutzfunktion* zu, aber auf eine Institutionalisierung der Gutgläubigkeit wurde zu Lasten des Steuerpflichtigen verzichtet. Aus Selbstschutzgründen ist eine Überprüfung der USt-IdNr. insbesondere bei Neugeschäften anzuraten. Auch hier befördert Europa wiederum einmal die *Schwerfälligkeit der Verwaltung* und das *Wachstum der Bürokratie und institutionellen Versteinerung*. Allerdings kann die Prüfung der USt-IdNr. inzwischen im Internet auf elektronischem direkt im Internet erfolgen, so daß die Automatisierung des Verfahrens die damit verbundene Bürokratie bis zur Wahrnehmungsgrenze abmildert.

Die USt-IdNr sollte nicht mit der nach §14 Abs. 1a auf Rechnungen anzugebenden Steuernummer verwechselt werden; diese Nummer ist die Steuernummer, unter der der Steuerpflichtige generell geführt wird und muß immer genannt werden, auch im Binnengeschäft.

8.6.4. Verfahren bei Umsatzsteuer innerhalb der EU

Sogenannte *innergemeinschaftliche Lieferung*, liegt vor, wenn eine Leistung in einem anderen Mitgliedsstaat der EU ausgeführt wird (§1a UStG). Von einem *innergemeinschaftlichen Erwerb* spricht man, wenn eine Leistung aus einem anderen Mitgliedsstaat bezogen wird. In jedem Fall müssen *Binnengrenzen der EU* überschritten werden. Die Regelungen über Umsatzsteuer innerhalb der EU sind insbesondere mit Blick auf die unterschiedlichen Steuersätze innerhalb der EU und den Ort der Lieferung oder Leistung von Bedeutung.

Innergemeinschaftliche Lieferung (Übersicht)			
<i>Abnehmer</i>	<i>Leistung</i>	<i>USt.-liche Behandlung</i>	<i>Beleg</i>
Privatperson	Abholung durch den Erwerber	steuerpflichtiger Umsatz im Ursprungsland. Es liegt keine innergemeinschaftliche Lieferung vor.	
	Versenden oder Befördern durch den Lieferer	§3c UStG prüfen! Grundsätzlich steuerpflichtige Lieferung; ist allerdings die Lieferschwelle des Bestimmungslandes überschritten oder auf die Anwendung des §3c UStG verzichtet worden, dann ist die Lieferung im Bestimmungsland durch den Lieferer zu besteuern.	§§17a, 17c Abs. 2 UStDV
Unternehmer	Versand durch den Lieferer oder Abholung durch den Erwerber	Steuerfreie Lieferung nach §6a UStG; beim Erwerber liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor.	§§17a, 17c Abs. 2 UStDV

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt nach §1a Abs. 3 UStG nicht vor, wenn der Erwerber

1. *nicht vorsteuerabzugsberechtigter* Unternehmer ist,
2. *Kleinunternehmer* gemäß §19 Abs. 1 UStG ist,
3. Land- oder Forstwirt ist und seine Umsätze nach den *Durchschnittssätzen* des §24 UStG besteuert oder
4. eine juristische Person ist, die *nicht als Unternehmer tätig* ist, und den Gegenstand nicht für das Unternehmen erwirbt.

Gerade die Umsatzsteuer zählt zu den *bürokratischsten* und *kompliziertesten* Steuern. Folgende Nachweise sind nach §17c UStDV bei innergemeinschaftlichen Lieferungen erforderlich:

1. *Umsatzsteuer-Identifikationsnummer* (USt-IdNr.) des Abnehmers,
2. *Name* und *Anschrift* des Abnehmers,
3. *Gewerbe* oder *Beruf* des Abnehmers,
4. handelsübliche Bezeichnung der *Art und Menge der Lieferung*,
5. *Tag* der Lieferung,
6. *Entgelt*; bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auch den *Tag der Zahlung*,
7. Art und Umfang einer am Gegenstand vorhergehenden *Bearbeitung im Inland* vor Weiterleitung in das übrige Gemeinschaftsgebiet,
8. *Beförderung* oder *Versendung* in das übrige Gemeinschaftsgebiet,
9. *Bestimmungsort* im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Belegnachweis gemäß §17a UStDV	
<i>Art der Lieferung</i>	<i>Belege</i>
Versand durch Lieferer oder Abnehmer	<ul style="list-style-type: none"> ● Rechnungsdoppel ● Versendungsbeleg oder sonstiger handelsüblicher Beleg
Beförderung/Versand durch den Abnehmer	<ul style="list-style-type: none"> ● Rechnungsdoppel ● handelsüblicher Beleg, aus dem der Bestimmungsort zu ersehen ist (Lieferschein) ● Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten ● Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern
Beförderung/Versand durch den Lieferer	<ul style="list-style-type: none"> ● Rechnungsdoppel ● handelsüblicher Beleg, aus dem der Bestimmungsort zu ersehen ist (Lieferschein) ● Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten
Beförderung/Versand im gemeinschaftlichen Versandverfahren	<ul style="list-style-type: none"> ● Bestätigung der Abgangszollstelle, sofern sich daraus die Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ergibt (wird nach Eingang des Rückscheines erteilt) ● Abfertigungsbestätigung der Abgangszollstelle und Empfangsbestätigung der Bestimmungszollstelle im übrigen Gemeinschaftsgebiet

Umsatzsteuer in anderen Ländern				
<i>Staat</i>	<i>Bezeichnung der Steuer in Landessprache</i>	<i>Steuersatz in %</i>		<i>Null- satz</i>
		<i>Normal</i>	<i>Ermäßigt</i>	
Belgien	taxe sur la valeur ajoutée (TVA) <u>oder</u> belasting over de toegevoede waards (BTW)	21	6; 12	ja
Dänemark	omsaetningsavgift (MOMS)	25	–	ja
Deutschland	Umsatzsteuer (USt.)	19	7	ja
Estland	Käibermaks	18	5	ja
Finnland	arvonlisävero (AVL) <u>oder</u> mervärdesskatt (ML)	22	8; 17	ja
Frankreich	taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	19,6	2,1; 5,5	nein
Griechenland	foros prostithemenis axias (FPA)	19	4,5; 9	nein
Großbritannien	value added tax (VAT)	17,5 (15*)	5	ja
Irland	value added tax (VAT)	21	4,4; 13,5	ja
Italien	imposta sul valore aggiunto (IVA)	20	4; 10	ja
Lettland	Pievienotas vertibas nodoklis (PVN)	18	5	ja
Litauen	Pridėtinės vertės mokestis (PVM)	18	5; 9	nein
Luxemburg	taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	15	3; 6; 12	nein
Malta	value added tax (VAT)	18	5	ja
Niederlande	omzetbelasting (OB) <u>oder</u> belasting over de toegevoede waards (BTW)	19	6	nein
Norwegen	merverdiavgift (MVA)	24	0 bis 12	ja
Österreich	Umsatzsteuer (USt.)	20	10; 12	nein
Polen	Podatek od towarów i usług	22	3; 7	ja
Portugal	imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	21	5; 12	nein
Rußland	nalog na dobaw lennjuu stoimost	20	10	ja
Schweden	mervärdeskatt (ML)	25	6; 12	ja
Slowakei	daò z pridanej hodnoty	19	–	ja
Slowenien	Darek na dodano vred nost	20	8,5	nein
Spanien	imposto sobre el valor añadido (IVA)	16	4; 7	nein
Tschechien	Daòì z pøìdané hotnotý	19	5	ja
Ungarn	Általános forgalmi adó	20	5; 15	nein
Zypern	foros prostithemenis axias (FPA)	15	5	ja
Japan	consumption tax	5		nein
Kanada (Bund)	federal sales tax (FST)	7		ja
Kanada (Prov.)	provincial sales tax (PST)	0-12		nein
Norwegen	merverdiavgift (MVA)	25		ja
Schweiz	Mehrwertsteuer (MWSt)	7,6	2,4; 3,6	nein
USA	–	–	–	–

* Großbritannien: 15% Umsatzsteuer befristet 01.12.2008 bis 31.12.2009; Steuersenkung wegen der Finanzkrise.
In den USA gibt es in einigen Staaten eine Sales Tax, die in einigen Fällen auch schon 10% übersteigt, meist aber darunter bleibt. In Kanada zählt die Bundesumsatzsteuer in einigen Fällen zur Bemessungsgrundlage der Provinzumsatzsteuer, so daß sich eine Addition der Steuersätze auf bis zu knapp 20% ergeben kann.

9. Anhang

9.1. Die Liste der steuerfreien Umsätze aus §4 UStG im vollständigen Wortlaut

Von den unter §1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. a) die Ausfuhrlieferungen (§6) und die Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§7),
b) die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§6a);
c) (gestrichen)
2. die Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§8);
3. die folgenden sonstigen Leistungen:
 - a) die grenzüberschreitenden Beförderungen von Gegenständen, die Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr und andere sonstige Leistungen, wenn sich die Leistungen
 - aa) unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr beziehen oder auf eingeführte Gegenstände beziehen, die im externen Versandverfahren in das Drittlandsgebiet befördert werden, oder
 - bb) auf Gegenstände der Einfuhr in das Gebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft beziehen und die Kosten für die Leistungen in der Bemessungsgrundlage für diese Einfuhr enthalten sind. Nicht befreit sind die Beförderungen der in §1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe a bezeichneten Gegenstände aus einem Freihafen in das Inland,
 - b) die Beförderungen von Gegenständen nach und von den Inseln, die die autonomen Regionen Azoren und Madeira bilden,
 - c) sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf eingeführte Gegenstände beziehen, für die zollamtlich eine vorübergehende Verwendung in den in §1 Abs. 1 Nr. 4 bezeichneten Gebieten bewilligt worden ist, wenn der Leistungsempfänger ein ausländischer Auftraggeber (§7 Abs. 2) ist. Dies gilt nicht für sonstige Leistungen, die sich auf Beförderungsmittel, Paletten und Container beziehen. Die Vorschrift gilt nicht für die in den Nummern 8, 10 und 11 bezeichneten Umsätze und für die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes einschließlich der Werkleistung im Sinne des §3 Abs. 10. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer nachgewiesen sein. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat;
4. die Lieferungen von Gold an Zentralbanken;
- 4a. [ab 01.01.2004] die folgenden Umsätze:
 - a) die Lieferungen der in der Anlage 1 bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Zusammenhang mit der Lieferung in ein Umsatzsteuerlager eingelagert wird oder sich in einem Umsatzsteuerlager befindet. Mit der Auslagerung eines Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager entfällt die Steuerbefreiung für die der Auslagerung vorangegangene Lieferung, den der Auslagerung vorangegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr; dies gilt nicht, wenn der Gegenstand im Zusammenhang mit der Auslagerung in ein anderes Umsatzsteuerlager im Inland eingelagert wird. Eine Auslagerung ist die endgültige Herausnahme eines Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager. Der endgültigen Herausnahme steht gleich der sonstige Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sowie die Erbringung einer nicht nach Buchstabe b begünstigten Leistung an den eingelagerten Gegenständen;
 - b) die Leistungen, die mit der Lagerung, der Erhaltung, der Verbesserung der Aufmachung und Handelsgüte oder der Vorbereitung des Vertriebs oder Weiterverkaufs der eingelagerten Gegenstände unmittelbar zusammenhängen. Dies gilt nicht, wenn durch die Leistungen die Gegenstände so aufbereitet werden, daß sie zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeignet sind. Die Steuerbefreiung gilt nicht für Leistungen an Unternehmer, die diese zur Ausführung von Umsätzen verwenden, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des §24 festgesetzt ist. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachgewiesen sein. Umsatzsteuerlager kann jedes Grundstück oder Grundstücksteil im Inland sein, das zur Lagerung der in Anlage 1 genannten Gegenstände dienen soll und von einem Lagerhalter betrieben wird. Es kann mehrere Lagerorte umfassen. Das Umsatzsteuerlager bedarf der Bewilligung des für den Lagerhalter zuständigen Finanzamtes. Der Antrag ist schriftlich zu stellen. Die Bewilligung ist zu erteilen, wenn ein wirtschaftliches Bedürfnis für den Betrieb des Umsatzsteuerlagers besteht und der Lagerhalter die Gewähr für dessen ordnungsgemäße Verwaltung bietet;
- 4b. [ab 01.01.2004] die einer Einfuhr vorangehende Lieferung von Gegenständen, wenn der Abnehmer oder dessen Beauftragter den Gegenstand der Lieferung einführt. Dies gilt entsprechend für Lieferungen, die den in Satz 1 genannten Lieferungen vorausgegangen sind. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachgewiesen sein;
5. die Vermittlung
 - a) der unter die Nummer 1 Buchstabe a, Nummern 2 bis 4b [bis 31.12.2004: 4] und Nummern 6 und 7 fallenden Umsätze,
 - b) der grenzüberschreitenden Beförderungen von Personen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen,
 - c) der Umsätze, die ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden,
 - d) der Lieferungen, die nach §3 Abs. 8 als im Inland ausgeführt zu behandeln sind. Nicht befreit ist die Vermittlung von Umsätzen durch Reisebüros für Reisende. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer nachgewiesen sein. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat;
6. a) die Lieferungen und sonstigen Leistungen der Eisenbahnen des Bundes auf Gemeinschaftsbahnhöfen, Betriebswechselbahnhöfen, Grenzbetriebsstrecken und Durchgangsstrecken an Eisenbahnverwaltungen mit Sitz im Ausland,
b) [nur anzuwenden vom 01.01.1994 bis 31.12.2001] vom 1. Januar 1994 bis zum 30. Juni 1999 die Lieferungen von Gegenständen zur Mitführung im persönlichen Reisegepäck [bis 26.06.1998: nicht zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmten Gegenständen] an Bord eines Schiffes im Seeverkehr oder in einem Luftfahrzeug an die Reisenden während einer Beförderung, die im Inland beginnt und in einem anderen Mitgliedstaat endet, in dem Umfang, in dem im Reiseverkehr die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet von der Umsatzsteuer befreit ist. Soweit hiernach keine Mengenbeschränkung gegeben ist, gilt die Steuerbefreiung nur, wenn das Entgelt für die Lieferungen pro Person und Reise 170 Deutsche Mark nicht übersteigt. Die Voraussetzungen müssen vom Unternehmer nachgewiesen sein. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat,
c) die Lieferungen von eingeführten Gegenständen an im Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach §1 Abs. 3, ansässige Abnehmer, soweit für die Gegenstände zollamtlich eine vorübergehende Verwendung in den in §1 Abs. 1 Nr. 4 bezeichneten Gebieten bewilligt worden ist und diese Bewilligung auch nach der Lieferung gilt. Nicht befreit sind die Lieferungen von Beförderungsmitteln, Paletten und Containern,
d) Personenbeförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt, wenn die Personenbeförderungen zwischen inländischen Seehäfen und der Insel Helgoland durchgeführt werden,
e) [ab 27.06.1998] die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (§3 Abs. 9 Satz 4) im Verkehr mit Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt zwischen einem inländischen und ausländischen Seehafen und zwischen zwei ausländischen Seehäfen. Inländische Seehäfen im Sinne des Satzes 1 sind auch die Freihäfen und Häfen auf der Insel Helgoland;
7. die Lieferungen, ausgenommen Lieferungen neuer Fahrzeuge im Sinne des §1b Abs. 2 und 3, und die sonstigen Leistungen
 - a) an andere Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages, die nicht unter die in §26 Abs. 5 bezeichneten Steuerbefreiungen fallen, wenn die Umsätze für den Gebrauch oder Verbrauch durch die Streitkräfte dieser Vertragsparteien, ihr ziviles Begleitpersonal oder für die Versorgung ihrer Kasinos oder Kantinen bestimmt sind und die Streitkräfte der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen,
 - b) an die in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates stationierten Streitkräfte der Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages, so-

- weit sie nicht an die Streitkräfte dieses Mitgliedstaates ausgeführt werden,
- c) an die in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässigen ständigen diplomatischen Missionen und berufskonsularischen Vertretungen sowie deren Mitglieder und
 - d) an die in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässigen zwischenstaatlichen Einrichtungen sowie deren Mitglieder.
Der Gegenstand der Lieferung muß in den Fällen der Buchstaben b bis d in das Gebiet des anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet werden. Für die Steuerbefreiungen nach den Buchstaben b bis d sind die in dem anderen Mitgliedstaat geltenden Voraussetzungen maßgebend. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiungen müssen vom Unternehmer nachgewiesen sein. Bei den Steuerbefreiungen nach den Buchstaben b bis d hat der Unternehmer die in dem anderen Mitgliedstaat geltenden Voraussetzungen dadurch nachzuweisen, daß ihm der Abnehmer eine von der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaates oder, wenn er hierzu ermächtigt ist, eine selbst ausgestellte Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster aushändigt. Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer die übrigen Voraussetzungen nachzuweisen hat;
8. a) die Gewährung und die Vermittlung von Krediten,
b) die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln. Das gilt nicht, wenn die Zahlungsmittel wegen ihres Metallgehaltes oder ihres Sammlerwertes umgesetzt werden, die Umsätze im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren sowie [bis 31.12.2001: Geldforderungen und] die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Einziehung von Forderungen,
d) die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze im Einlagen-geschäft, im Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr und das Inkasso von Handelspapieren,
e) die Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Verwahrung und die Verwaltung von Wertpapieren,
f) die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen,
g) die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze,
h) die Verwaltung von Sondervermögen nach dem Investmentgesetz [bis 31.12.2003: Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften] und die Verwaltung von Versorgungseinrichtungen im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes,
i) die Umsätze der im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert,
j) die Beteiligung als stiller Gesellschafter an dem Unternehmen oder an dem Gesellschaftsanteil eines anderen;
k) [bis 31.12.1999] die Umsätze im Geschäft mit Goldbarren, mit Goldmünzen, die als gesetzliche Zahlungsmittel gelten, mit un-verarbeitetem Gold und die Vermittlung dieser Umsätze;
 9. a) die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen,
b) die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen, sowie die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind. Nicht befreit sind die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallenden Umsätze, die von der Rennwett- und Lotteriesteuer befreit sind oder von denen diese Steuer allgemein nicht erhoben wird;
 10. a) die Leistungen auf Grund eines Versicherungsverhältnisses im Sinne des Versicherungsteuergesetzes. Das gilt auch, wenn die Zahlung des Versicherungsentgelts nicht der Versicherungssteuer unterliegt;
b) die Leistungen, die darin bestehen, daß anderen Personen Versicherungsschutz verschafft wird;
 11. die Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler;
 - 11a. die folgenden vom 1. Januar 1993 bis zum 31. Dezember 1995 ausgeführten Umsätze der Deutschen Bundespost TELEKOM und der Deutsche Telekom AG:
 - a) die Überlassung von Anschlüssen des Telefonnetzes und des diensteintegrierenden digitalen Fernmeldenetzes sowie die Bereitstellung der von diesen Anschlüssen ausgehenden Verbindungen innerhalb dieser Netze und zu Mobilfunk-einrichtungen,
 - b) die Überlassung von Übertragungswegen im Netzmonopol des Bundes,
 - c) die Ausstrahlung und Übertragung von Rundfunkt-signalen einschließlich der Überlassung der dazu erforderlichen Sendeanlagen und sonstigen Einrichtungen sowie das Empfangen und Verteilen von Rundfunkt-signalen in Breitbandverteilnetzen einschließlich der Überlassung von Kabelanschlüssen;
 - 11b. die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutschen Post AG;
 12. a) die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen,
b) die Überlassung von Grundstücken und Grundstücke-teilen zur Nutzung auf Grund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrages oder Vorvertrages,
c) die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken. Nicht befreit sind die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen und die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind;
 13. die Leistungen, die die Gemeinschaften der Wohnungseigentümer im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 403-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, in der jeweils geltenden Fassung an die Wohnungseigentümer und Teileigentümer erbringen, soweit die Leistungen in der Überlassung des gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch, seiner Instandhaltung, Instandsetzung und sonstigen Verwaltung sowie der Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen bestehen;
 14. [ab 01.01.2000] die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast) [bis 31.12.1999: Krankengymnast], Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker. Steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Satz 1 bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach Satz 1 steuerfreien Umsätze verwendet werden. Die Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses sind mit Ausnahme der ärztlichen Leistungen nur steuerfrei, wenn die in Nummer 16 Buchstabe b bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht
 - a) für die Umsätze aus der Tätigkeit als Tierarzt und für die Umsätze von Gemeinschaften, deren Mitglieder Tierärzte sind,
 - b) für die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen (aus Unterpositionen 9021.21 und 9021.29 des Zolltarifs) und kieferorthopädischen Apparaten (aus Unterposition 9021.10 [bis 19.12.2003: 9021.19] des Zolltarifs), soweit sie der Unternehmer in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat;
 15. die Umsätze der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, der gesetzlichen Träger der Grundsicherung für Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch sowie der Arbeitsgemeinschaften nach §44b Abs. 1 des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch [ab 06.08.2004], der örtlichen und überörtlichen Träger der Sozialhilfe sowie der Verwaltungsbehörden und sonstigen Stellen der Kriegsopfer-versorgung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge
 - a) untereinander,
 - b) an die Versicherten, die Bezahler von Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch [ab 06.08.2004], die Empfänger von Sozialhilfe oder die Versorgungsberechtigten. Das gilt nicht für die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;
 - 15a. die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Medizinischen Dienste der Krankenversicherung (§278 SGB V) und des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen (§282 SGB V) untereinander und für die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung und deren Verbände;
 16. die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung, Einrichtungen zur Geburtshilfe [16] sowie der Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und der Einrichtungen zur am-

- bulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, wenn
- a) diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden oder
 - b) bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die in §67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllt oder bei von Hebammen oder Entbindungspflegern geleiteten Einrichtungen zur Geburtshilfe im vorangegangenen Kalenderjahr die Kosten der stationären Aufnahme (Sozialpflege) in mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflegeetage von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen [ab 20.12.2003] worden sind oder
 - c) bei Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden und im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 vom Hundert der Leistungen den in Nummer 15 Buchstabe b genannten Personen zugute gekommen sind oder
 - d) bei Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeheimen im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 vom Hundert der Leistungen den in §61 Abs. 1 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch [bis 31.12.2004: §68 Abs. 1 des Bundessozialhilfegesetzes] oder den in §53 Nr. 2 der Abgabenordnung genannten Personen zugute gekommen sind oder
 - e) bei Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens 40 vom Hundert der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind;
17. a) die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch,
b) die Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind;
18. die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn
- a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,
 - b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und
 - c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben.
Steuerfrei sind auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die diese Unternehmer den Personen, die bei den Leistungen nach Satz 1 tätig sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewähren;
- 18a. die Leistungen zwischen den selbständigen Gliederungen einer politischen Partei, soweit diese Leistungen im Rahmen der satzungsgemäßen Aufgaben gegen Kostenerstattung ausgeführt werden;
19. a) die Umsätze der Blinden, die nicht mehr als zwei Arbeitnehmer beschäftigen. Nicht als Arbeitnehmer gelten der Ehegatte, die minderjährigen Abkömmlinge, die Eltern des Blinden und die Lehrlinge. Die Blindheit ist nach den für die Besteuerung des Einkommens maßgebenden Vorschriften nachzuweisen. Die Steuerfreiheit gilt nicht für die Lieferungen von Mineralölen und Branntweinen, wenn der Blinde für diese Erzeugnisse Mineralölsteuer oder Branntweinabgaben [ab 01.01.2004] [vom 01.01.2000 bis zum 31.12.2003: Branntweinsteuer [bis 31.12.1999: Branntweinabgaben] zu entrichten hat, und für Lieferungen im Sinne der Nummer 4a Satz 1 Buchstabe a Satz 2;]
b) die folgenden Umsätze der nicht unter Buchstabe a fallenden Inhaber von anerkannten Blindenwerkstätten und der anerkannten Zusammenschlüsse von Blindenwerkstätten im Sinne des §5 Abs. 1 des Blindenwarenvertriebsgesetzes vom 9. April 1965 (BGBl. I S. 311):
aa) die Lieferungen von Blindenwaren und Zusatzwaren im Sinne des Blindenwarenvertriebsgesetzes,
bb) die sonstigen Leistungen, soweit bei ihrer Ausführung ausschließlich Blinde mitgewirkt haben;
20. a) die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände; Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten, Tierparks, Archive, Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst. Das gleiche gilt für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, daß sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen erfüllen. Museen im Sinne dieser Vorschrift sind wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen,
b) die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer, wenn die Darbietungen von den unter Buchstabe a bezeichneten Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles oder Chören erbracht werden;
21. [ab 01.04.1999]
a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen,
aa) wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder
bb) wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, daß sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten,
b) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer
aa) an Hochschulen im Sinne der §§1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen oder
bb) an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen;
- 21a. [bis 31.12.2003] die Umsätze der staatlichen Hochschulen aus Forschungstätigkeit. Nicht zur Forschungstätigkeit gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie Tätigkeiten ohne Forschungsbezug;
22. a) die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten [bis 31.12.2001: Unkosten] verwendet werden,
b) andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchstabe a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht;
23. die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und der üblichen Naturalleistungen durch Personen und Einrichtungen, wenn sie überwiegend Jugendliche für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke oder für Zwecke der Säuglingspflege bei sich aufnehmen, soweit die Leistungen an die Jugendlichen oder an die bei ihrer Erziehung, Ausbildung, Fortbildung oder Pflege tätigen Personen ausgeführt werden. Jugendliche im Sinne dieser Vorschrift sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres. Steuerfrei sind auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die diese Unternehmer den Personen, die bei den Leistungen nach Satz 1 tätig sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewähren;
24. die Leistungen des Deutschen Jugendherbergswerkes, Hauptverband für Jugendwandern und Jugendherbergen e. V., einschließlich der diesem Verband angeschlossenen Untergliederungen, Einrichtungen und Jugendherbergen, soweit die Leistungen den Satzungszwecken unmittelbar dienen oder Personen, die bei diesen Leistungen tätig sind, Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt werden. Das gleiche gilt für die Leistungen anderer Vereinigungen, die gleiche Aufgaben unter denselben Voraussetzungen erfüllen;
25. die folgenden Leistungen der Träger der öffentlichen Jugendhilfe und der förderungswürdigen Träger der freien Jugendhilfe:
a) die Durchführung von Lehrgängen, Freizeiten, Zeltlagern, Fahrten und Treffen sowie von Veranstaltungen, die dem Sport oder der Erholung dienen, soweit diese Leistungen Jugendlichen oder Mitarbeitern in der Jugendhilfe unmittelbar zugute kommen,

- b) in Verbindung mit den unter Buchstabe a bezeichneten Leistungen, die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die den Jugendlichen und Mitarbeitern in der Jugendhilfe sowie den bei diesen Leistungen tätigen Personen als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt werden,
 - c) die Durchführung von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen im Rahmen der Jugendhilfe, wenn die Darbietungen von den Jugendlichen selbst erbracht oder die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.
Förderungswürdig im Sinne dieser Vorschrift sind Träger der freien Jugendhilfe, die kraft Gesetzes oder von der zuständigen Jugendbehörde anerkannt sind oder die die Voraussetzungen für eine Förderung durch die Träger der öffentlichen Jugendhilfe erfüllen. Jugendliche im Sinne dieser Vorschrift sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres;
26. die ehrenamtliche Tätigkeit,
- a) wenn sie für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder
 - b) wenn das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagensatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht;
27. a) die Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke;
- b) die Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften durch juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§24 Abs. 2) mit höchstens drei Vollarbeitskräften zur Überbrückung des Ausfalls des Betriebsinhabers oder dessen voll mitarbeitenden Familienangehörigen wegen Krankheit, Unfall, Schwangerschaft, eingeschränkter Erwerbsfähigkeit oder Todes sowie die Gestellung von Betriebshelfern und Haushaltshilfen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;
28. [ab 01.04.1999] die Lieferungen von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug nach §15 Abs. 1a Nr. 1 ausgeschlossen ist oder wenn der Unternehmer die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Nummern 8 bis 27 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat.

9.2. Die Liste der steuerfreien Umsätze aus §4 UStG im vollständigen Wortlaut

§12 [Steuersätze] (1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz [ab dem 01.01.2007 neunzehn] [ab dem 01.04.1998 bis 31.12.2006 sechzehn] [bis 31.03.1998: fünfzehn] vom Hundert der Bemessungsgrundlage (§§10, 11, 25 Abs. 3 und §25a Abs. 3 und 4).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf sieben vom Hundert für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen, [bis 31.03.1999: den Eigenverbrauch,] die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände;
 2. die Vermietung der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände;
 3. die Aufzucht und das Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere;
 4. die Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen;
 5. (weggefallen)
 6. die Leistungen [bis 31.03.1999: und der Eigenverbrauch] aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die in §4 Nr. 14 Satz 4 Buchstabe b bezeichneten Leistungen der Zahnärzte;
 7. a) die Leistungen der Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre und Museen sowie die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer,
 - b) die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen, soweit die Filme nach § 6 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 des Gesetzes zum Schutze der Jugend in der Öffentlichkeit oder nach § 14 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 des Jugendschutzgesetzes vom 23. Juli 2002 (BGBl. I S. 2730, 2003 I S. 476) in der jeweils geltenden Fassung gekennzeichnet sind oder vor dem 1. Januar 1970 erstaufergeführt wurden,
 - c) die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben,
 - d) die Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze;
8. a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§51 bis 68 der Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden,- b) die Leistungen der nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Gemeinschaften der in Buchstabe a Satz 1 bezeichneten Körperschaften, wenn diese Leistungen, falls die Körperschaften sie anteilig selbst ausführten, insgesamt nach Buchstabe a ermäßigt besteuert würden;

9. die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern. Das gleiche gilt für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist;

10. [ab 01.01.2005] die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr mit Ausnahme der Bergbahnen, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Kraftdroschkenverkehr und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr

 - a) innerhalb einer Gemeinde oder
 - b) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als fünfzig Kilometer beträgt.

9.3. Die Liste der Gegenstände, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (Anlage zu §12 Abs. 2 UStG)

Nr. Warenbezeichnung

1. Lebende Tiere, und zwar
 - a) Pferde einschließlich reinrassiger Zuchttiere, ausgenommen Wildpferde,
 - b) Maultiere und Maulesel,
 - c) Hausrinder einschließlich reinrassiger Zuchttiere,
 - d) Hausschweine einschließlich reinrassiger Zuchttiere,
 - e) Hausschafe einschließlich reinrassiger Zuchttiere,
 - f) Hausziegen einschließlich reinrassiger Zuchttiere,
 - g) Hausgeflügel (Hühner, Enten, Gänse, Truthühner und Perlhühner),
 - h) Hauskaninchen,
 - i) Haustauben,
 - j) Bienen,
 - k) ausgebildete Blindenführhunde,

- 2 Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse
- 3 Fische und Krebstiere, Weichtiere und andere wirbellose Wassertiere, ausgenommen Zierfische, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken
- 4 Milch und Milcherzeugnisse; Vogeleier und Eigelb, ausgenommen ungenießbare Eier ohne Schale und ungenießbares Eigelb; natürlicher Honig
- 5 Andere Waren tierischen Ursprungs, und zwar
 - a) Mägen von Hausrindern und Hausgeflügel,
 - b) [gestrichen ab 01.01.2007] rohe Bettfedern und Daunen,
 - c) rohe Knochen
- 6 Bulben, Zwiebeln, Knollen, Wurzelknollen und Wurzelstöcke, ruhend, im Wachstum oder in Blüte; Zichorienpflanzen und -wurzeln,
- 7 Andere lebende Pflanzen einschließlich ihrer Wurzeln, Stecklinge und Pfropfreiser; Pilzmyzel
- 8 Blumen und Blüten sowie deren Knospen, geschnitten, zu Binde- oder Zierzwecken, frisch
- 9 Blattwerk, Blätter, Zweige und andere Pflanzenteile, ohne Blüten und Blütenknospen, sowie Gräser, Moose und Flechten, zu Binde- oder Zierzwecken, frisch
- 10 Gemüse, Pflanzen, Wurzeln und Knollen, die zu Ernährungszwecken verwendet werden, und zwar
 - a) Kartoffeln, frisch oder gekühlt,
 - b) Tomaten, frisch oder gekühlt,
 - c) Speisezwiebeln, Schalotten, Knoblauch, Porree/Lauch und andere Gemüse der Allium-Arten, frisch oder gekühlt,
 - d) Kohl, Blumenkohl/Karfiol, Kohlrabi, Wirsingkohl und ähnliche genießbare Kohlarten der Gattung Brassica, frisch oder gekühlt,
 - e) Salate (*Lactuca sativa*) und Chicorée (*Cichorium*-Arten), frisch oder gekühlt,
 - f) Karotten und Speisemöhren, Speiserüben, rote Rüben, Schwarzwurzeln, Knollensellerie, Rettiche und ähnliche genießbare Wurzeln, frisch oder gekühlt,
 - g) Gurken und Cornichons, frisch oder gekühlt
 - h) Hülsenfrüchte, auch ausgelöst, frisch oder gekühlt,
 - i) anderes Gemüse, frisch oder gekühlt
 - j) Gemüse, auch in Wasser oder Dampf gekocht, gefroren,
 - k) Gemüse, vorläufig haltbar gemacht (z. B. durch Schwefeldioxid oder in Wasser, dem Salz, Schwefeldioxid oder andere vorläufig konservierend wirkende Stoffe zugesetzt sind), zum unmittelbaren Genuß nicht geeignet,
 - l) Gemüse, getrocknet, auch in Stücke oder Scheiben geschnitten, als Pulver oder sonst zerkleinert, jedoch nicht weiter zubereitet,
 - m) getrocknete, ausgelöste Hülsenfrüchte, auch geschält oder zerkleinert,
 - n) Topinambur
- 11 Genießbare Früchte und Nüsse
- 12 Kaffee, Tee, Mate und Gewürze
- 13 Getreide
- 14 Müllereierzeugnisse, und zwar
 - a) Mehl von Getreide,
 - b) Grobgrieß, Feingrieß und Pellets von Getreide,
 - c) Getreidekörner, anders bearbeitet; Getreidekeime, ganz, gequetscht, als Flocken oder gemahlen
- 15 Mehl, Grieß, Pulver, Flocken, Granulat und Pellets von Kartoffeln
- 16 Mehl und Grieß von trockenen Hülsenfrüchten sowie Mehl, Grieß und Pulver von genießbaren Früchten
- 17 Stärke
- 18 Ölsaaten und ölhaltige Früchte sowie Mehl hiervon
- 19 Samen, Früchte und Sporen, zur Aussaat
- 20 [gestrichen ab 01.01.1997] Hopfen (Blütenzapfen), frisch oder getrocknet, auch gemahlen, sonst zerkleinert oder in Form von Pellets; Hopfenmehl (*Lupulin*)
- 21 Rosmarin, Beifuß und Basilikum in Aufmachungen für den Küchengebrauch sowie Dost, Minzen, Salbei, Kamilleblüten und Hausteel
- 22 Johannisbrot und Zuckerrüben, frisch oder getrocknet, auch gemahlen; Steine und Kerne von Früchten sowie andere pflanzliche Waren (einschließlich nichtgerösteter Zichorienwurzeln der Varietät *Cichorium intybus sativum*) der hauptsächlich zur menschlichen Ernährung verwendeten Art, anderweit weder genannt noch inbegriffen; ausgenommen Algen, Tange und Zuckerrohr
- 23 Stroh und Spreu von Getreide sowie verschiedene zur Fütterung verwendete Pflanzen [bis 31.12.2001: Futter]
- 24 Pektinstoffe, Pektinate und Pektate
- 25 [gestrichen ab 01.01.1997] Korbweiden, ungeschält, weder gespalten noch sonst bearbeitet; Schilf und Binsen, roh, weder gespalten noch sonst bearbeitet
- 26 Genießbare tierische und pflanzliche Fette und Öle, auch verarbeitet, und zwar
 - a) Schweineschmalz, anderes Schweinefett und Geflügelfett,
 - b) Fett von Rindern, Schafen oder Ziegen, ausgeschmolzen oder mit Lösungsmitteln ausgezogen,
 - c) Oleomargarin,
 - d) fette pflanzliche Öle und pflanzliche Fette sowie deren Fraktionen, auch raffiniert,
 - e) tierische und pflanzliche Fette und Öle sowie deren Fraktionen, ganz oder teilweise hydriert, umgeestert, wiederverestert oder elaidiniert, auch raffiniert, jedoch nicht weiterverarbeitet, ausgenommen hydriertes Rizinusöl (sog. Opalwachs),
 - f) Margarine; genießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen sowie von Fraktionen verschiedener Fette und Öle, ausgenommen Form- und Trennöle
- 27 [gestrichen ab 01.01.1997] Bienenwachs, roh
- 28 Zubereitungen von Fleisch, Fischen oder von Krebstieren, Weichtieren und anderen wirbellosen Wassertieren, ausgenommen Kaviar sowie zubereitete oder haltbar gemachte Langusten, Hummer, Austern und Schnecken
- 29 Zucker und Zuckerwaren
- 30 Kakaopulver ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln sowie Schokolade und andere kakaohaltige Lebensmittelzubereitungen
- 31 Zubereitungen aus Getreide, Mehl, Stärke oder Milch; Backwaren
- 32 Zubereitungen von Gemüse, Früchten, Nüssen und anderen Pflanzenteilen, ausgenommen Frucht- und Gemüsesäfte
- 33 Verschiedene Lebensmittelzubereitungen
- 34 Wasser, ausgenommen
 - Trinkwasser, einschließlich Quellwasser und Tafelwasser, das in zur Abgabe an den Verbraucher bestimmten Fertigpackungen in den Verkehr gebracht wird,
 - Heilwasser und
 - Wasserdampf
- 35 Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch oder Milcherzeugnissen (z. B. Molke) von mindestens fünfundsiebzig vom Hundert des Fertigerzeugnisses
- 36 Speiseessig
- 37 Rückstände und Abfälle der Lebensmittelindustrie; zubereitetes Futter
- 38 [gestrichen ab 01.01.2000] Tabakpflanzen und Tabakblätter, grün oder luftgetrocknet, nicht weiterverarbeitet; Abfälle hiervon
- 39 Speisesalz, nicht in wäßriger Lösung
- 40 a) Handelsübliches Ammoniumcarbonat und andere Ammoniumcarbonate,
 - b) Natriumhydrogencarbonat (Natriumbicarbonat)
- 41 D-Glucitol (Sorbit), auch mit Zusatz von Saccharin oder dessen Salzen
- 42 Essigsäure
- 43 Natriumsalz und Kaliumsalz des Saccharins
- 44 [gestrichen ab 01.01.2002] Fütterungsarzneimittel, die den Vorschriften des §56 Abs. 4 des Arzneimittelgesetzes entsprechen
- 45 Tierische oder pflanzliche Düngemittel mit Ausnahme von Guano, auch untereinander gemischt, jedoch nicht chemisch behandelt; durch Mischen von tierischen oder pflanzlichen Erzeugnissen gewonnene Düngemittel
- 46 Mischungen von Riechstoffen und Mischungen (einschließlich alkoholischer Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, in Aufmachungen für den Küchengebrauch
- 47 Gelatine
- 48 Holz, und zwar
 - a) Brennholz in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen
 - b) Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuß, auch zu Pellets, Briquets, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepreßt,
 - c) [gestrichen ab 01.01.1997] Rohholz, auch entrindet, vom Splint befreit oder zwei- oder vierseitig grob zugerichtet,
 - d) [gestrichen ab 01.01.1997] Holzpfähle, gespalten; Pfähle und Pflöcke aus Holz, gespitzt, nicht in der Längsrichtung gesägt
- 49 Bücher, Zeitungen und andere Erzeugnisse des graphischen Gewerbes – mit Ausnahme der Erzeugnisse, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Schriften nach §15 Abs. 2 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes bestehen, sowie Veröffentlichungen, [bis 31.12.2001: der Drucke, die für die Werbezwecke eines Unternehmens herausgegeben

werden oder] die überwiegend Werbezwecken (einschließlich Reise-
werbung) dienen –, und zwar

- a) Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke, auch in Teilheften, losen Bogen oder Blättern zum Broschieren, Kartonieren oder Binden bestimmt, sowie Zeitungen und andere periodische Druckschriften kartoniert, gebunden oder in Sammlungen mit mehr als einer Nummer in gemeinsamem Umschlag (ausgenommen solche, [bis 31.12.2001: kartoniert, gebundene oder als Sammelbände zusammengefaßte periodische Druckschriften,] die überwiegend Werbung enthalten),
 - b) Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (ausgenommen Anzeigenblätter, Annoncen-Zeitungen und dergleichen, die überwiegend Werbung enthalten),
 - c) Bilderalben, Bilderbücher und Zeichen- oder Malbücher, für Kinder,
 - d) Noten, handgeschrieben oder gedruckt, auch mit Bildern, auch gebunden,
 - e) [ab 01.01.2004] kartographische Erzeugnisse aller Art [wie bis 2003] einschließlich Wandkarten, topographischer Pläne und Globen, gedruckt,
 - f) Briefmarken und dergleichen (z. B. Ersttagsbriefe, Ganzsachen, [gestrichen ab 01.01.2004 vorphilatelistische Briefe und freigestempelte Briefumschläge]) als Sammlungsstücke
- 50 [gestrichen ab 01.01.1997] Wolle, roh, nicht bearbeitet
- 51 Rollstühle und andere Fahrzeuge für Behinderte, auch mit Motor oder anderer Vorrichtung zur mechanischen Fortbewegung
- 52 Körperersatzstücke, orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen sowie Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, für Menschen, und zwar
- a) künstliche Gelenke, ausgenommen Teile und Zubehör,
 - b) orthopädische Apparate und andere orthopädische Vorrichtungen einschließlich Krücken sowie medizinisch-chirurgischer Gürtel und Bandagen, ausgenommen Teile und Zubehör,
 - c) Prothesen, ausgenommen Teile und Zubehör,
 - d) Schwerhörigergeräte, Herzschrittmacher und andere Vorrichtungen zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen, zum Tragen in der Hand oder am Körper oder zum Einpflanzen in den Organismus, ausgenommen Teile und Zubehör
- 53 Kunstgegenstände, und zwar
- a) Gemälde und Zeichnungen, vollständig mit der Hand geschaffen, sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke,
 - b) Originalstiche, -schnitte und -steindrucke,
 - c) Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art
- 54 Sammlungsstücke,
- a) zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische, und Sammlungen dieser Art,
 - b) von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem oder völkerkundlichem
 - c) von münzkundlichem Wert, und zwar
 - aa) kursungültige Banknoten einschließlich Briefmarkengeld und Papiernotgeld,
 - bb) Münzen aus unedlen Metallen,

- cc) Münzen und Medaillen aus Edelmetallen, wenn die Bemessungsgrundlage für die Umsätze dieser Gegenstände mehr als 250 vom Hundert des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt

9.4. Abkürzungen

AO	Abgabenordnung
BBiG	Berufsbildungsgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister der Finanzen
EFZG	Entgeltfortzahlungsgesetz
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetzbuch
EStDVO	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EUStBV	Einfuhr-Umsatzsteuer-Befreiungsverordnung
f	Folgende(r) (Paragraph, Seite)
ff	Fortfolgende (Paragraphen, Seiten)
FGO	Finanzgerichtsordnung
GewO	Gewerbeordnung
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
H	Hinweis
KiSt	Kirchensteuer
KiStG	Kirchensteuergesetz
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetzbuch
KStDVO	Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KüSchG	Kündigungsschutzgesetz
LSt	Lohnsteuer
LStDVO	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
MuSchG	Mutterschutzgesetz
OFD	Oberfinanzdirektion
R	Richtlinie
SGB	Sozialgesetzbuch
StraBEG	Gesetz über die strafbefreiende Erklärung
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStDVO	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
ZMDV	Datenträger-Verordnung über die Abgabe zusammenfassender Meldungen

9.5. Kleiner Steuerterminkalender

Januar	10. Umsatzsteuer,
Februar	10. Umsatzsteuer, 15. Gewerbesteuer/Grundsteuer
März	10. Umsatzsteuer, 10. Einkommensteuer, 10. Körperschaftsteuer
April	10. Umsatzsteuer,
Mai	10. Umsatzsteuer, 15. Gewerbesteuer/Grundsteuer
Juni	10. Umsatzsteuer, 10. Einkommensteuer, 10. Körperschaftsteuer
Juli	10. Umsatzsteuer,
August	10. Umsatzsteuer, 15. Gewerbesteuer/Grundsteuer
September	10. Umsatzsteuer, 10. Einkommensteuer, 10. Körperschaftsteuer
Oktober	10. Umsatzsteuer,
November	10. Umsatzsteuer, 15. Gewerbesteuer/Grundsteuer
Dezember	10. Umsatzsteuer, 10. Einkommensteuer, 10. Körperschaftsteuer

Grundlegende Übersicht über wichtige Steuerarten

Name:	Einkommensteuer (ESt)	Lohnsteuer (LSt)	Kapitalertragsteuer (KapErtrSt)	Kirchensteuer (KiSt)
Rechtsquellen:	ESTG, EStDV, EStR, EStH, zahlreiche DBA	§§38-42f ESTG, LStDV, LStR, LStH, zahlreiche DBA	§§43-45e ESTG, EStDV, EStR, EStH, zahlreiche DBA	Kirchensteuergesetze der Länder, Kirchensteuerrahmengesetze, EStG
Steuerträgerschaft:	Direkte Steuer	Indirekte Steuer	Indirekte und (!) direkte Steuer	Direkte Steuer
Steuergegenstand:	Einkommen	Einkommen des Arbeitnehmers	ESt.-Abzug vom Kapitalertrag	Einkommen
Steuerhoheit:	Gemeinschaftssteuer (Bund und Länder) mit Anteil an Gemeinden	Gemeinschaftssteuer (Bund und Länder) mit Anteil an Gemeinden	Gemeinschaftssteuer (Bund und Länder) mit Anteil an Gemeinden	Gemeinschaftssteuer (Bund und Länder) mit Anteil an Gemeinden
Steuerpflicht:	Natürliche Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Inland; alle ausländischen natürlichen Personen mit inländischen Einkünften (§1 EStG)	Arbeitnehmer mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Inland; alle ausländischen Arbeitnehmer mit inländischen Einkünften (§1 EStG)	Natürliche Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Inland; alle ausländischen natürlichen Personen mit inländischen Einkünften (§1 EStG)	Mitglieder einer steuererhebenden kirchlichen Körperschaft
Steuerfreiheit:	Vielzahl von Einzeltatbeständen nach §3 EStG	Vielzahl von Einzeltatbeständen nach §3 EStG	Keine Erhebung bei Freistellungsauftrag oder ESt.-Freiheit, zudem wenn der Gläubiger der Kapitalerträge von der KSt befreit ist. Sonderregelungen. §44a EStG.	Wer aus der kirchlichen Körperschaft austritt
Steuertarif:	Progressivtarif von 15% bis 42% des zu versteuernden Jahreseinkommens (in 2005) (§32a EStG); Entlastung für Ehegatten (Splitting-Tarif)	Progressivtarif von 15% bis 42% des zu versteuernden Jahreseinkommens (in 2005) (§32a EStG); Entlastung für Ehegatten (Splitting-Tarif)	Zwischen 20% und 53,84% der Kapitalerträge (§43a EStG) je nachdem, woher Kapitalerträge zufließen.	Aufschlag auf ESt; Regelsatz 8% oder 9%, Pauschalsatz (bei pauschaler ESt) 4,5% bis 7% je nach Land; streckenweise von Stadt zu Stadt (!) verschieden.
Weitere Details:	Eine Vielzahl von Detailvorschriften und Ausnahmeregelungen, die die persönlichen Lebensverhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen versuchen, machen das Einkommensteuerrecht zu einem hochkomplizierten und vielfach ungerechten Rechtsbereich. Senkungen des Tarifs haben zu einer Entlastung geführt.	Die Lohnsteuer ist keine selbständige Steuer, sondern die Erhebungsform der Einkommensteuer bei Arbeitnehmern, denen die Steuer direkt vom Bruttoentgelt abgezogen und vom Arbeitgeber an den Fiskus gezahlt wird. Die LSt ist damit eine indirekte Steuer. Eine Vielzahl von Ausweis- und Offenlegungsvorschriften sichern die Steuererhebung und die Transparenz der Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis.	Die Kapitalertragsteuer ist wie die Lohnsteuer keine selbständige Steuer, sondern die Erhebung der ESt auf Kapitalerträge. Die KapErtrSt kann eine Quellensteuer sein (indirekte Erhebung) oder direkt beim Gläubiger der Kapitalerträge erhoben werden (direkte Steuer). Ziel ist, die Hinterziehung von Zinsen zu erschweren. Die Kapitalertragsteuer ist als Steuer-gutschrift auf die ESt anrechenbar.	Die Kirchensteuer dient der Finanzierung der evangelischen und katholischen Kirche. Andere christliche Gemeinschaften sowie andere Religionen sind nicht steuerberechtigt.

Grundlegende Übersicht über wichtige Steuerarten

Name:	Körperschaftsteuer (KSt)	Solidaritätszuschlag (SZ)	Grundsteuer (GrSt)	Grunderwerbsteuer (GrErwSt)
Rechtsquellen:	KStG, KStDV, KStR, KStH, zahlreiche DBA	Solidaritätszuschlag	GrStG, GrStR	GrErwStG
Steuerträgerschaft:	Direkte Steuer	Direkte Steuer (Ausnahme indirekt)	Direkte Steuer	Direkte Steuer
Steuergegenstand:	Einkommen	Ergänzungsabgabe auf ESt und KSt	Grundbesitz	Erwerb von Grundstücken
Steuerthoheit:	Gemeinschaftssteuer (Bund und Länder)	Bund	Gemeindesteuer	Gemeindesteuer
Steuerpflicht:	Juristische Personen: Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§1 KStG)	Wer Einkommens- oder Körperschaftsteuerpflichtig ist	Grundstückseigentümer; Nießbraucher haften für Eigentümer	Käufer oder sonstiger Erwerber von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten (z.B. Erbbaurecht, Gebäude auf fremdem Grund und Boden)
Steuerfreiheit:	Zumeist staatliche Körperschaften (§5 KStG), politische Parteien, Sozialversicherungen und eine Vielzahl weiterer Körperschaften (§5 KStG)	Erhebung nur ab bestimmten Mindestgrenzen	Grundbesitz bestimmter Rechtsträger (§3 GrStG)	Kleinbetragsgrenze; Erbschaft oder Schenkung von Grundstücken, Erwerbe unter Ehegatten und weitere Tatbestände nach §3 GrErwStG
Steuertarif:	25% vom zu versteuernden Einkommen (§23 Abs. 1 KStG); einzelne Freibeträge aber ansonsten keine Vielzahl von Spezialregelungen wie beim EStG	5,5% der jeweils erhobenen Einkommens-, Lohn- oder Körperschaftsteuer	Steuermaßbetrag auf Einheitswert (§13 GrStG) mal Hebesatz der Gemeinde (§25 GrStG).	3,5% vom Wert der vertraglichen Leistung (§11 GrErwStG)
Weitere Details:	Die Körperschaftsteuer ist die Ertragsteuer der Kapitalgesellschaften. Ähnlich wie die Einkommensteuer wurde auch die KSt im Laufe der Jahre gesenkt. Diese Senkungen sind aber deutlicher ausgefallen, weil Unternehmen sich leichter als natürliche Personen ins Ausland verlagern können. Die KSt ist nur noch teilweise bei der ESt anrechenbar (→ Halbeinkünfteverfahren).	Der Solidaritätszuschlag wird seit Anfang der 90er Jahre aufgrund der deutschen Einheit erhoben, besteht aber wie zu erwarten auch lange nach der Wiedervereinigung fort. Immerhin wurde der Tarif 1998 von einst 7,5% auf nunmehr 5,5% gesenkt.	Wie die Gewerbesteuer ist die Grundsteuer eine Gemeindesteuer, die durch Festsetzung der Hebesätze ihre Finanzierung oder Standortvorteile für Grundeigentümer regelt.	Der Erwerber des Grundstückes darf erst aufgrund einer sogenannten Unbedenklichkeitsbescheinigung in das Grundbuch eingetragen werden (und erwirbt erst dann die Rechte an dem Grundstück). Dies setzt die Steuererhebung voraus. Steuer-schuldner müssen über Erwerbsvor-gänge Anzeigen erstatten. Örtliche Zuständigkeit nach Lage des Grund-stückes.

Grundlegende Übersicht über wichtige Steuerarten

Name:	Gewerbesteuer (GewSt)	Umsatzsteuer (USt; auch: MWSt)	Mineralölsteuer	Stromsteuer
Rechtsquellen:	GewStG, GewStDV, GewStR	UStG, UStDVO, UStR	EnergiesteuerG, EnergiesteuerDVO	StromStG, StromStDVO
Steuerträgerschaft:	Direkte Steuer	Indirekte Steuer	Indirekte Steuer	Indirekte Steuer
Steuergegenstand:	Stehender Gewerbebetrieb im Inland	Unternehmerische Leistungen	Mineralöle nach Zollnomenklatur	Elektr. Strom (Zollnomenklatur)
Steuerhoheit:	Gemeindesteuer	Gemeinschaftssteuer (Bund und Länder)	Bund	Bund
Steuerpflicht:	Ertrag der Gewerbebetriebe im Inland; Freiberufler sind als Nicht-gewerbetreibende nicht betroffen.	Lieferungen und Leistungen der Unternehmer, Einfuhr in die EU, innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt.	Entfernen des Mineralöls aus dem Steuerlager (§8 Abs. 1 EnergiesteuerG)	Elektrischer Strom nach 2716 der Zollnomenklatur im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland
Steuerfreiheit:	Vielzahl von bestimmten Gewerbebetrieben, insbesondere staatlichen Betrieben nach §3 GewStG	Vielzahl von Tatbeständen in §4 EStG; zudem Kleinunternehmer, §19 UStG.	Unter anderem Flugbenzin (§§24 ff EnergiesteuerG)	Strom aus „erneuerbaren“ Energien; weitere Befreiungen in §9 StromStG
Steuertarif:	Vorläufiger Gewinn + Hinzu-rechnungen – Kürzungen – Gewerbeverlust – Freibeträge = Gewerbebeitrag; hierauf Meßbetrag, hierauf Hebesatz der Gemeinde	7% auf bestimmte Gegenstände, sonst Regelsatz: bis zum 31.03.1998: 15% 01.04.1998 – 31.12.2006: 16% ab dem 01.01.2007: 19%	Vielzahl von Tarifen für verschiedene Treibstoffe nach Zoll-nomenklatur; höchster Satz derzeit 0,721 € je Liter.	20,50 € je Megawattstunde
Weitere Details:	Die Gewerbesteuer dient der Ertrags-erzielung der Gemeinden. Durch Festsetzung der Hebesätze können sie sich nach eigenem Ermessen finanzieren oder Standortvorteile schaffen; die Festsetzung eines Null-Hebesatzes (in Norderfriedrichskoog und Beiersdorf-Freudenberg) wurde aufgrund Art. 28 GG verboten. Die Ausweitung auf alle Wirtschafts-treibenden (also auch Freiberufler) wird diskutiert.	Da die vom Unternehmer an seine Lieferanten gezahlten Umsatzsteuer-beträge erstattet werden, belastet die USt als sogenannte Durchlaufsteuer nur die nicht vorsteuerabzugs-berechtigten Konsumenten. Sie wirkt damit wie eine Verbrauchssteuer. Trotz ihres im grunde einfachen Systems machen eine Unzahl von Detailregelungen das UStG zu einem hochkomplexen bürokratischen Monster.	Die Erhöhungen der Mineralölsteuer sind als sogenannte „Ökosteuer“ bekanntgeworden; dennoch besteht kein eigenständiges Ökosteuer-gesetz. Durch die gezielte Verteuerung von Energie und Mobilität hat die Energiebesteuerung eine drosselnde Wirkung auf die Unternehmen und erhöht die Arbeitslosigkeit.	Die Einführung der Stromsteuer ist als sogenannte „Ökosteuer“ bekanntgeworden; dennoch besteht kein eigenständiges Ökosteuer-gesetz. Steuerermäßigungen für bestimmte Betriebe führen u.a. zu 5-fach höherer Steuerlast bei bestimmten Kühlhausbetreibern. Dies ist nach Auffassung des Verfassungsgerichtes dennoch mit dem Gleichheits-grundsatz des Art. 3 GG vereinbar (http://www.bwl-bote.de/20040420.htm)

Grundlegende Übersicht über wichtige Steuerarten

Name:	Erbschaftsteuer (ErbSt)	Kraftfahrzeugsteuer	Versicherungssteuer	Rennwett- und Lotteriesteuer
Rechtsquellen:	ErbStG, ErbStDV, ErbStR	KraftStG, KraftStDVO	VersichStG, VersichStDVO	RennwG
Steuerträgerschaft:	Direkte Steuer	Indirekte Steuer	Indirekte Steuer	Indirekte Steuer
Steuergegenstand:	Erbschaften und Schenkungen	Halten/Besitz/Nutzung von Kfz	Versicherungsverträge	Wetten, Lotterien
Steuerhoheit:	Länder	Länder; geplant: Umstellung auf Hoheit des Bundes	Bund	Gemeinschaftssteuer (Bund und Länder)
Steuerpflicht:	Erbschaften, Schenkungen, Zweckzuwendungen der Inländer	Halten, Besitz oder auch widerrechtliche Nutzung (!) von Kraftfahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen	Beitragszahlungen aufgrund von Versicherungsverträgen	Rennwetten (§§1-16) und Lotterien (§§17-26)
Steuerfreiheit:	Sachlich bestimmte Freibeträge (z.B. Hausrat) sowie eine Vielzahl von Einzelatbeständen, §13 ErbStG; zudem Freibeträge und Ehegatten und je nach Steuerklasse	Ausnahmen für u.a. staatliche Fahrzeuge (§3 KraftStG), Elektrofahrzeuge (§3d KraftStG)	Ausnahmen für eine Vielzahl von Versicherungsarten (§4 VersichStG)	Bestimmte Lotterien, §18
Steuertarif:	Zwischen 7% und 50%, je nach Steuerklasse; der Tarif steigt, je entfernter Erbe und Erblasser oder Schenker und Beschenkter verwandt sind (§19 ErbStG)	Hochkompliziertes System nach Art des Motors, Hubraum und Schadstoffausstoß	Zwischen 2% und 19% für verschiedene Versicherungsarten (§6 VersichStG); Regelsatz wie auch die USt. ab 2007 von bisher 16% auf dann 19% erhöht.	16,67% des Einsatzes bei Rennwetten und 20% des Nennwertes des Spielscheines bei Lotterien
Weitere Details:	Die Maximalhöhe von 50% ist der höchste Steuersatz, der gerade noch als mit der Eigentumsgarantie des Grundgesetzes vereinbar gilt. Bei Schenkungen wird die Steuer jeweils für 10 Jahre erhoben. Man kann sie also u.U. umgehen, indem man alle 10 Jahre nur so viel schenkt, daß gerade noch Steuerfreiheit besteht.	Wie Maut und Mineralölsteuer verteuert auch die Kraftfahrzeugsteuer die Mobilität und drosselt damit die Wirtschaftstätigkeit. Ab Juli 2009 wurde diese Steuer auf eine teilweise Bemessung nach CO ₂ -Ausstoß umgestellt und bei der Gelegenheit zu einer Bundessteuer gemacht (Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG).	Versicherungsverträge unterliegen im Gegenzug nicht der Umsatzsteuer. Die Existenz dieser Steuer alleine beweist aber, daß jede Versicherung immer einen negativen Erwartungswert besitzt, weil der Versicherer schon nur noch einen Teil der Zahlung des Versicherten erhält. Dieser zahlt also stets mehr ein als er im statistischen Mittel herausbekommt.	Wie auch im Fall der Versicherungssteuer beweist schon die Existenz der Steuer den negativen Erwartungswert des Spiels. Man gewinnt also jede Lotterie, indem man sie nicht spielt!