

Thomas Schmallowsky

# Einführung in die betriebliche Steuerlehre

3. Auflage

Thomas Schmallowsky

Einführung in die betriebliche Steuerlehre



**Thomas Schmallowsky**

# **Einführung in die betriebliche Steuerlehre**

3., erweiterte Auflage

**Tectum Verlag**

Thomas Schmallowsky  
Einführung in die betriebliche Steuerlehre  
3., erweiterte Auflage

© Tectum – ein Verlag in der Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2021  
ePDF 978-3-8288-7548-7  
(Dieser Titel ist zugleich als gedrucktes Werk unter der ISBN  
978-3-8288-4509-1 im Tectum Verlag erschienen.)

Alle Rechte vorbehalten

Besuchen Sie uns im Internet  
[www.tectum-verlag.de](http://www.tectum-verlag.de)

**Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek**  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Angaben  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Theo Fred, Lasse Thomas et Katrin



## **Vorwort zur 3. Auflage**

Änderungen in der Rechtsprechung, situationsbezogene Einflüsse auf das Steuerrecht und neue Anforderungen an die Ausbildung von Studenten und Schülern haben es notwendig gemacht, eine neue Auflage dieses Werkes zu erstellen. Insbesondere der Wegfall des Bankengeheimnisses bzw. die sich daraus ergebenden Rechtsfragen stehen im Focus der Bearbeitung. In das Werk wurde ferner – auf Wunsch der Leser – zu jedem Thema umfangreiche Rechtsprechung mit diversen Querverweisen eingefügt, um an entsprechender Stelle einfach zitieren zu können und zu einem Thema die gegensätzliche Literatur und Rechtsprechung auf einen Blick zu erfahren. Dies ist für Studenten des Steuerrechts ebenfalls nicht unwichtig, da sich langwierige Recherchen erübrigen und die besprochene Materie anhand der relevanten Rechtsprechung wiederholt werden kann. Für Wissenschaftler ist die Einfügung aktueller Rechtsprechung ebenfalls sinnvoll, da sich pro und contra diverser Streitfragen übersichtlich darstellen lässt. Auch für die Praktiker wie Juristen und Steuerberater entfällt damit der zeitaufwändige Einstieg in die Suche nach geeigneter Rechtsprechung, sodass der Zeitgewinn sinnvoll genutzt werden kann.

Im Jahre 2020 hat das Steuerrecht einen gewaltigen Innovationssprung erlebt, nicht zuletzt durch die Corona-Pandemie. Welchen Ursprungs auch immer die Änderungen sind – das gesamte Steuerrecht ist zumindest temporär davon betroffen. Bei einem dauerhaft aufgelegten Werk wie dem vorliegenden kann es natürlich unmöglich sinnhaft sein, alle Änderungen zu publizieren, die sich möglicherweise im Herbst bereits wieder erledigt haben. Daher dient der Band als Grundlagenliteratur und soll zur weiteren Lektüre anregen. Für Anregungen und Änderungswünsche steht der Verfasser selbstverständlich gerne zur Verfügung. Mit dem größten Dank an den Verlag und der Bitte, trotz sorgfältigen Lektorates auftretende Fehler jedweder Art zu entschuldigen, hofft der Verfasser, den Einstieg in das Steuerrecht einfach gestaltet zu haben.

Wismar, im September 2020

Prof. Dr. Thomas Schmallowsky





# Inhalt

<b>Vorwort zur 3. Auflage</b>	<b>7</b>
<b>Einleitung und Übersicht</b>	<b>13</b>
<b>I. Einkommensteuerrecht (EStG)</b>	<b>15</b>
1. Einkunftsarten	16
a. Steuergeheimnis, § 30 AO	17
b. Bankgeheimnis, § 30 a AO	21
2. Steuerfreie Einnahmen, § 3 EStG	23
3. Gewinnermittlung, § 4 EStG	25
4. Gewinnermittlungszeitraum/Wirtschaftsjahr, § 4a EStG	25
5. Altersvorsorge, §§ 4b ff. EStG	28
6. Zinsschranke, § 4h EStG	29
7. Pflicht zur Bilanzierung, § 5 EStG	31
8. Bewertungsvorschriften § 6 EStG	47
9. Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung, § 7 EStG	48
10. Einnahmen und Ausgaben, § 8 EStG	53
11. Werbungskosten, § 9 EStG	56
12. Vorsteuerabzug (§ 9b EStG)	63
13. Kinderbetreuungskosten, § 9c EStG	65
14. Sonderausgaben, § 10 EStG	69
15. Spezialvorschriften der Einkunftsarten	72
16. Sonstige Einkünfte, § 22 EStG	73
17. Altersentlastungsbetrag, § 24 a EStG.	74
18. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24 b EStG	78
19. Veranlagungszeitraum, § 25 EStG	83
20. Kinder, Freibeträge für Kinder, § 32 EStG	93
21. Außergewöhnliche Belastungen, § 33 EStG	94
22. Progressionsvorbehalt, § 32 EStG	98
23. Abgeltungssteuer, § 32d EStG	100
24. Tarif, § 32a EStG	104
25. Lohnsteuer	108
26. Steuerabzug bei Bauleistungen, § 48 EStG	108
<b>II. Körperschaftssteuerrecht (KStG)</b>	<b>117</b>
1. Steuerpflicht	118
a. Unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 KStG	118
b. Beschränkte Steuerpflicht, § 2 KStG	120
2. Einkommen, § 8 KStG	121
3. Organschaft	122
4. Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), § 8 III 2 HS 1 KStG	124
5. Verdeckte Einlagen	127

6. Steuersatz, § 23 KStG	128
7. Steuerveranlagungsverfahren, §§ 30 f. KStG	128
<b>III. Gewerbesteuerrecht (GewStG)</b>	<b>131</b>
1. Steuerpflicht, § 2 GewStG	131
2. Steuerbefreiung, § 3 GewStG	131
3. Heheberechtigte Gemeinde, § 4 GewStG	131
4. Steuerschuldner, § 5 GewStG	131
5. Besteuerungsgrundlage, § 6 GewStG	132
6. Beginn der Gewerbesteuerpflicht	132
7. Ende der Gewerbesteuerpflicht	132
<b>IV. Umsatzsteuerrecht (UStG)</b>	<b>135</b>
1. Steuerbarkeit	135
2. Steuerpflicht, § 4 UStG	136
3. Bemessungsgrundlage, § 10 UStG	136
4. Steuersatz, §§ 12, 24 UStG	136
5. Entstehung der Steuer, § 13 UStG	136
6. Vorsteuer, § 15 UStG	137
7. Faktura von Rechnungen, § 14 UStG	137
8. Ort der sonstigen Leistung, § 3a UStG	138
<b>V.) Rechtsbehelfsverfahren im Steuerrecht</b>	<b>139</b>
1. Einführung	139
2. Einspruch	139
a. Zulässigkeit	140
a.a. Finanzrechtsweg, § 347 AO	140
a.b. Statthafte des Einspruchs, §§ 347 I, 348 AO	141
a.c. Einspruchsbefugnis, §§ 350 ff. AO	142
a.d. Beteiligtenfähigkeit, §§ 33, 78 AO	144
a.e. Handlungsfähigkeit, §§ 365 I, 79 AO	145
a.f. Einspruchsfrist, § 355 I 1 AO	147
a.g. Sonstige Sachentscheidungsvoraussetzungen	148
b. Begründetheit	149
3. Klageverfahren	151
a. Zulässigkeit der Klage	151
a.a. Zulässigkeit des Finanzrechtsweges, § 33 FGO	151
a.b. Zuständigkeit des Finanzgerichts, § 35 FGO	152
a.c. Statthafte Klageart	154
a.d. Erfolgloses Vorverfahren, § 44 I FGO	156
a.e. Klagebefugnis, § 40 II FGO	157
a.f. Beteiligtenfähigkeit, Prozessfähigkeit, §§ 57 ff. FGO	157
a.g. Klagefrist, § 47 FGO	157
b. Begründetheit	158

---

4. Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, § 69 FGO	159
a. Geltungsbereich	160
b. Zuständigkeit, § 69 II FGO	161
c. Antragsbefugnis	161
d. Rechtsschutzbedürfnis	162
e. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des VA	162
f. Unbillige Härte	163
g. Wirkung der Aussetzungsanordnung	164
5. Einstweilige Anordnung, § 114 FGO	167
a. Anordnungsanspruch	167
b. Anordnungsgrund	168
6. Stundung, § 222 AO	169
a. Besondere Härte	170
b. Gefährdung des Anspruchs	170
7. Gegenvorstellung	172
8. Dienst-/ Fachaufsichtsbeschwerde	172
9. Sonstige Anträge insbesondere Sprungklage, § 45 FGO	173
10. Widerspruch, §§ 68 ff. VwGO	173
a. Sinn und Zweck des Vorverfahrens	173
b. Voraussetzungen des Widerspruchsverfahrens	175
c. Begründetheit	177
11. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO	179
12. Berichtigung offener Unrichtigkeiten, § 129 AO	181
13. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, § 172 AO	182
14. Korrektur wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen, § 173 AO	183
15. Korrektur wegen eines rückwirkenden Ereignisses, § 175 I 1 Nr. 2 AO	184
16. Korrektur materieller Fehler, § 177 AO	185
17. Rücknahme eines Steuerverwaltungsaktes, § 130 AO	186
18. Widerruf eines Steuerverwaltungsaktes, § 131 AO	187
<b>VI. Fragen und Antworten</b>	<b>189</b>
<b>VII. Literaturverzeichnis</b>	<b>193</b>
<b>Stichwortverzeichnis</b>	<b>195</b>



## Einleitung und Übersicht

Grundlage eines jeden Studiums ist die Kenntnis des Ertragsteuerrechts, da dieses wiederum Grundlage weiterer Gesetze und Verwaltungsanweisungen ist. Elementare Grundlage eines jeden Studiums ist auch die Kenntnis von Bilanzrecht und Handelsrecht. Die einzelnen Gesellschaftsarten und Rechtsformen sowie die Kenntnis von Bilanzierungsgrundsätzen führen zu einem besseren Verständnis des Steuerrechts. Zudem wird in den einzelnen Vorschriften eine dezidierte Kenntnis über die Unterschiede der einzelnen Rechtsformen und der damit in Verbindung stehenden Rechtsfolgen verlangt. Ohne die Kenntnis des Handelsgesetzbuches und der internationalen Rechnungslegungsvorschriften ist heutzutage das Steuerrecht kaum noch überschaubar. Auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes nimmt immer größeren Einfluss auf das deutsche Steuerrecht. So ist es unabdingbar, die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zu kennen und sich einen kleinen Überblick über die europäische Rechtsprechung, welche elementare Wirkung für jeden Steuerpflichtigen entfaltet, zu verschaffen.

Dieses Buch beschäftigt sich zunächst mit dem Einkommensteuerrecht und verweist danach auf das Körperschaftsteuerrecht und das Gewerbesteuerrecht.

Weiter soll ein Einblick in das Umsatzsteuerrecht erfolgen, welches dauerhafte Änderungen erfährt.

Nicht zuletzt sind Verfahrensfragen von elementarer Bedeutung. Auf die Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung wird daher ebenfalls eingegangen.

Es wird kein Anspruch erhoben, sämtliche Rechtsprechung und Literatur dieser umfangreichen Sachgebiete berücksichtigt zu haben.



## I. Einkommensteuerrecht (EStG)

Rechtsgrundlagen für die Besteuerung ergeben sich aus dem EStG und der EStDV. Spezialvorschriften enthalten die AO und andere Steuergesetze wie DBA etc.

EStR sind die Verwaltung bindende Anweisungen zur Anwendung des EStG. Darin werden Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung hinsichtlich immer wiederkehrender Sachverhalte behandelt. Sichergestellt werden soll damit die Einheitlichkeit der Anwendung des Steuerrechts, sowie die Verfahrensökonomie der Finanzbehörden. Ergänzende Verfügungen, Erlasse und Richtlinien vervollständigen die Anwendung der Steuervorschriften.

Dem Einkommensteuergesetz liegt in § 1 EStG der Grundsatz der unbeschränkten Steuerpflicht zu Grunde. Da die Einkommensteuer eine Personensteuer darstellt, beurteilt sich die Steuerpflicht nach der subjektiven Pflicht zur Entrichtung von Steuern. Ausschließlich natürliche Personen im Sinne des § 1 BGB sind für sich einzeln steuerpflichtig. Die persönliche Steuerpflicht definiert denjenigen, der in den Steuergesetzen als Steuerpflichtiger bezeichnet wird. Unterschieden wird im deutschen Steuerrecht ferner zwischen persönlicher und sachlicher Steuerpflicht.<sup>1</sup> § 1 EStG wird ergänzt durch das Außensteuergesetz (AStG).

Die sachliche Steuerpflicht definiert die Verwirklichung eines Tatbestandes, der eine Steuerschuld entstehen lässt.

Die Steuerpflicht beginnt mit der Vollendung der Geburt und endet mit dem Tode. Andere Kriterien spielen für die Steuerpflicht keine wesentliche Rolle.

Jede natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland ist mit ihrem Welteinkommen in Deutschland steuerpflichtig. Dies bedeutet, dass jedes Einkommen, welches von einem in Deutschland Steuerpflichtigen erzielt wird, in der Besteuerung ebenfalls in Deutschland unterliegt.

Ausnahmen bieten Doppelbesteuerungsabkommen, auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll.

Sachlich erfolgt eine Besteuerung, wenn ein zu versteuerndes Einkommen vorliegt. Bitte beachten Sie, dass auch Einkünfte aus verbotenen Tätigkeiten der Besteuerung unterliegen (vergleiche § 40 AO). § 1 Abs. 1 EStG enthält eine Übersicht der Voraussetzungen, um die persönliche Steuerpflicht zu begründen. Diese Norm sollte unbedingt bekannt sein.

Die Einkommensteuer wird nach Ablauf eines Kalenderjahres mittels Veranlagungsverfahren – also nach der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen – fest-

---

1 Heinicke / Schmidt, EStG, § 1 Rn. 1 ff.



gesetzt und dem Steuerpflichtigen mittels Bescheid bekannt gegeben. Veranlagungszeitraum ist mithin das Kalenderjahr. Grundlage für die Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen, (vergleiche § 2 Abs. 5 1 EStG). Grundsätzlich wird jede natürliche Person einzeln veranlagt. Hinzuweisen ist jedoch gemäß §§ 25 ff. EStG auf die Zusammenveranlagung, die getrennte Veranlagung und die besondere Veranlagung für Eheleute. Unterschiede ergeben sich dabei im Hinblick auf die außergewöhnlichen Belastungen, die Verdoppelung von Pauschbeträgen (Sonderausgaben und Vorsorgepauschale), den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) sowie den Steuertarif. Unbestritten dürfte die Zusammenveranlagung von Eheleuten in der Regel steuerlich günstiger ausfallen. Es sei noch darauf hinzuweisen, dass die Zusammenveranlagung noch am letzten Tag eines Veranlagungszeitraumes gewählt werden kann, um Geltung für das gesamte Kalenderjahr zu entfalten.

### 1. Einkunftsarten

Das deutsche Einkommensteuerrecht weist gemäß § 2 I EStG die sieben folgenden Einkunftsarten auf, die mit der Einkommensteuer belastet werden:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,  
Einkünfte aus Gewerbebetrieb,  
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit,  
Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit,  
Einkünfte aus Kapitalvermögen,  
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,  
sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG,

die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt.

Die §§ 13 ff. EStG definieren die Einkünfte (Reinertrag aus allen wirtschaftlichen Betätigungen, die zu derselben Einkunftsart zählen, d. h. Gewinn / Verlust hinsichtlich Nr. (1) bis Nr. (3), §§ 4–7g, 9b EStG und Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hinsichtlich Nr. (4) bis (7), §§ 8, 9, 9a EStG)) allgemeinverbindlich und weisen die jeweiligen Einkünfte den dazugehörigen Einkunftsarten zu.

Gem. § 22 Nr. 2 EStG gehören Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. d. § 23 I 1 Nr. 2 EStG zu den sonstigen Einkünften. Dies gilt auch für Kinder und zusammenveranlagte Eheleute. Personengesellschaften und juristische Personen unterliegen selbst nicht dem Einkommensteuerrecht. Vielmehr wird bei einer Kapitalgesellschaft die Gesellschaft an sich steuerpflichtig (Körper-

schaftsteuergesetz); bei einer Personengesellschaft werden die Einkünfte auf die Beteiligten verteilt und diesen zugerechnet (vergleiche §§ 179, 180 AO).

§ 17 EStG bildet die Ausnahme zu dem Grundsatz, dass private Veräußerungsgeschäfte von Gegenständen des Privatvermögens (stille Reserven) grundsätzlich steuerrechtlich nicht erfasst werden. Davon soll dann eine Ausnahme gemacht werden, wenn die Grenzen von den steuerbaren zu den nicht steuerbaren privaten Veräußerungsgeschäften überschritten werden, indem die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte im Sinne der Fruchtziehung entscheidend in den Vordergrund tritt, m. a. W. wenn die Einkünfte gewerblichen Einschlag erhalten und nicht mehr der privaten Lebensführung dienen sollen.

Der Durchsetzung stehen jedoch in erheblichem Maße das Steuergeheimnis und das Bankgeheimnis entgegen; diese Rechtsinstitute erschweren die Informationsbeschaffung und praktische Subsumtion des Steuertatbestandes des § 23 I 1 Nr. 2 EStG.

Die Einkunftsarten 1–3 werden auch als Gewinneinkünfte und die restlichen Einkunftsarten als Überschusseinkünfte bezeichnet werden. In der Literatur wird dies auch als Dualismus der Einkunftserzielung bezeichnet. Bitte beachten Sie, dass begrifflich ein Unterschied zwischen Einnahmen und Einkünften besteht. Einnahmen sind Bruttoeinnahmen aus der jeweiligen Einkunftsart, während Einkünfte den Nettobetrag darstellen. Bei der Besteuerung wird das Nettoprinzip angewandt, das heißt, besteuert wird die netto-Ertragskraft eines Menschen. Berücksichtigt werden soll bei der Steuerfestsetzung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuersubjekte. Daraus folgt, dass das Ziel der Steuergerechtigkeit<sup>2</sup> nicht erreicht werden kann. Die besonderen Umstände im Leben einer natürlichen Person sind zu verschieden, als dass mit einer Steuervorschrift alle Lebenslagen und wirtschaftlichen Gesichtspunkte Berücksichtigung finden könnten.

Die Einkommensteuer ist nicht abzugsfähig und wird direkt beim Steuerpflichtigen angesetzt, der sowohl gesetzlicher Schuldner als auch wirtschaftlicher Steuerträger ist.

Die konjunkturabhängige Einkommensteuer ist eine wichtige Ertragsquelle des Bundes; daher kommt ihr neben der MwSt. ein hoher Stellenwert zu.

### a. Steuergeheimnis, § 30 AO

Das Steuergeheimnis im deutschen Steuerrecht gem. § 30 AO ist eine Regelungsnorm zur Durchsetzung des Datenschutzes im geltenden Recht. Geschützt werden soll damit die informationelle Selbstbestimmung eines jeden Steuerpflichtigen nach Maßgabe der Art. 1 I GG i. V. m. Art. 2 I GG. Der Ein-

<sup>2</sup> Vgl. Badura, Peter, Staatsrecht, 732 Rn. 16.

zelle soll selbst bestimmen können, inwieweit seine persönlichen Daten verwendet und preisgegeben werden dürfen. Bedeutung erlangt das Steuergeheimnis insbesondere im Steuerrecht *de lege lata*. Denn darin werden den staatlichen Stellen weitreichende Einblicke in die private Lebensführung eines jeden Einzelnen gewährt, indem die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen eine Offenlegung des jeweiligen Lebensbereiches verlangt.<sup>3</sup> Das Steuergeheimnis regelt somit die Berücksichtigung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts. Es ist zeitlich nicht begrenzt.

Das Steuergeheimnis bestimmt, dass Amtsträger (Abs. 1) das Geheimnis zu wahren haben, also dementsprechend sämtliche Beamte der Gerichte, Behörden, Verwaltungen. Zum Zwecke des weitreichenden Schutzes werden aber auch die Angestellten und Beschäftigten des öffentlichen Dienstes sowie sonstige nichtverbeamtete Personen zur Geheimhaltung verpflichtet. Denn auch diese gelangen in den Geltungsbereich der Norm durch die Verwendung persönlichkeitsintensiver Daten. Um eine Ausuferung des Anwendungsbereiches zu vermeiden, werden die Arbeitgeber aus dem Verpflichtungskontext herausgenommen.

Geschützt werden sollen mit § 30 AO insbesondere Verhältnisse Anderer sowie fremde Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse (Abs. 2). Dabei ist nicht zur Voraussetzung zu machen, dass der Steuerpflichtige etwa ein berechtigtes Interesse an der Geheimhaltung geltend machen kann. Denn das Rechtsinstitut findet automatische Anwendung, auch wenn die zu beachtenden Verhältnisse steuerlich nicht relevant werden.

Andere sind in diesem Zusammenhang nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch z. B. der Steuerberater, Rechtsanwalt, Auskunftspersonen etc.

Nach dem Zweck der Vorschrift sind sämtliche Begriffsbestimmungen im Rahmen des § 30 AO weit auszulegen, um einen umfassenden Schutz der Persönlichkeitssphäre zu gewährleisten.

Ein Ausschluss von der Gewährleistung des Steuergeheimnisses ist dann zu statuieren, wenn die preiszugebenden Daten Voraussetzung für einen Strafanspruch des Staates sind. So muss etwa im Steuerstrafverfahren eine Verdichtung zur Pflicht der Preisgabe erfolgen (Abs. 2 Nr. 1 lit. a). Denn nur so kann das Recht der Allgemeinheit Vorrang gegenüber dem Recht des Einzelnen Durchsetzbarkeit erlangen.

Offenbarung i. d. § 30 AO ist jedes Verhalten, was dazu geeignet ist, einem Dritten die unter das Steuergeheimnis fallenden Verhältnisse oder Tatsachen bekannt zu geben. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Dritte bereits in Kenntnis dieser Informationen war, bevor diese ihm preisgegeben wurden. Damit schei-

---

<sup>3</sup> Vgl. BVerfGE 65, 1, 46.