

I. Grundlagen

Lektion 1: Für die Besteuerung relevante Institutionen und Normen

1 Steuern sind Opfer der Bürger

Steuern sind wohl so alt wie die Menschheit selbst. Sie waren Anlässe für Kriege und Revolutionen, wurden und werden mit großer Kreativität erdacht; genannt seien etwa die russische Bartsteuer, die französische Tür- und Fenstersteuer oder die deutsche Biersteuer. Was **Steuern** sind, wird in § 3 Abgabenordnung (AO) explizit definiert. Es sind Geldleistungen an den Staat ohne konkrete Gegenleistungen. Lesen Sie bitte diesen Paragraphen, ebenso wie alle später angeführten, im Originalwortlaut nach.

Fall 1

Die Gemeinde FF befestigt im Neubaugebiet Rosengarten die Straße. Sie erhebt hierfür von den Anliegern ein einmaliges Entgelt. Ist dies eine Steuer?

Bitte machen Sie es sich zur Gewohnheit, den Tatbestand der einschlägigen Norm Schritt für Schritt durchzuprüfen. In **Fall 1** liegt zwar eine Geldleistung vor, die Eigenheimbesitzer haben aber das Recht, dafür eine Gegenleistung in Anspruch zu nehmen. Deshalb ist der Tatbestand einer Steuer nicht erfüllt. Es liegt vielmehr ein **Beitrag** (wegen der Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Gegenleistung) vor, da die Abgabe unabhängig davon erhoben wird, ob ein Anlieger die Straße auch tatsächlich nutzt. Ist das Entgelt nur bei konkreter Inanspruchnahme einer Gegenleistung zu zahlen (z.B. für die Verlängerung des Personalausweises), spricht man von einer **Gebühr**. Denken Sie also daran: Steuern sind Opfer der Bürger!

2 Beteiligte Institutionen und ihre Aufgaben

Das Steuerrecht ist Teil des öffentlichen Rechts. Im Besteuerungsverfahren stehen sich zunächst der **Gesetzgeber** und der **Steuerpflichtige**, der in § 33 Abs. 1 AO definiert ist, mit unterschiedlichen Interessen gegenüber.

Da der Gesetzgeber (die Legislative) zwar Steuergesetze erlassen, die Steuern dann aber nicht selbst eintreiben kann, bedient sich der Staat der **Finanzverwaltung** (die Exekutive), auch liebevoll Fiskus genannt, damit diese die Steuern erhebt und verwaltet. Da in der Finanzverwaltung regelmäßig Steuerfachleute arbeiten, besteht zwischen ihr und dem Steuerpflichtigen auf „der anderen Seite“ eine Waffengleichheit (Kompetenzasymmetrie). Um die Waffengleichheit herzustellen, kann er sich ebenfalls einen Koalitionär, den **Steuerberater**, suchen. Wenn sich der Steuerpflichtige oder sein Steuerberater in Rechtsstreitigkeiten nicht mit der Finanzverwaltung einigen können, benötigen sie einen Schiedsrichter. Diese Funktion übernimmt die unabhängige **Finanzgerichtsbarkeit** (Judikative). Sie wird in zwei (!) Instanzen tätig; den Finanzgerichten (FG) auf Länderebene und dem Bundesfinanzhof (BFH).

2.1 Steuergesetze

Der Gesetzgeber erlässt die Steuergesetze. § 4 AO führt dazu wenig erhellend aus: „Gesetz ist jede Rechtsnorm.“ Bei etwas genauerer Betrachtung gibt es eine Reihe von verschiedenen Gesetzesgruppen, die einer hierarchischen Struktur unterliegen.

► Das Europarecht

Das Europarecht ist vorrangig gegenüber den nationalen Rechtsnormen und anderem Supranationalem Recht. Man unterscheidet hierbei das europäische **Primär- und Sekundärrecht**.

Das **Primärrecht** ist im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) kodifiziert. Der AEUV ist einer europäischen Verfassung vergleichbar, darf aber aus politischen Gründen nicht so genannt werden. Zentral sind dabei die vier Grundfreiheiten (freier Warenverkehr in Art. 28 – 44 AEUV, freier Personenverkehr in Art. 45 – 55 AEUV, freier Dienstleistungsverkehr in Art. 56 – 62 AEUV und freier Kapitalverkehr in Art. 63 – 66 AEUV), die die Grundlagen des gemeinsamen Binnenmarktes bilden. Ertragsteuerlich relevant sind dabei der freie Personenverkehr in seinen Ausprägungen **Arbeitnehmerfreizügigkeit** und **Niederlassungsfreiheit** sowie die **Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit**. An ihnen müssen sich alle nationalen Normen messen lassen. So dürfen etwa EU-Ausländer, die in Deutschland arbeiten, grundsätzlich nicht gegenüber Gebietsansässigen diskriminiert werden.

Das ertragsteuerlich relevante **Sekundärrecht** sind die sogenannten **EU-Richtlinien** (z.B. die Mutter-Tochter-Richtlinie). Deutschland kann durch EU-Richtlinien zu einem bestimmten Handeln verpflichtet werden, nicht aber seine Bürger. Damit sie Wirkung für die Steuerpflichtigen entfalten, müssen die Richtlinien erst in nationales Recht „transformiert“ werden und haben dann den Rang nationaler Rechtsnormen. So wurde etwa die Mutter-Tochter-Richtlinie in den §§ 8b KStG und 43b EStG umgesetzt. Setzt ein Staat die Richtlinie nicht, unvollständig oder falsch in nationales Recht um, können sich die Steuerpflichtigen unmittelbar auf sie berufen.

► Das Grundgesetz enthält Steuerrechtsnormen

Das höchste deutsche Steuergesetz ist das **Grundgesetz** (GG). Diese zunächst erstaunliche Aussage basiert auf zwei Gründen. Zum einen darf ein deutsches Gesetz nicht gegen die Wertungen des GG (z.B. Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 GG oder Schutz von Ehe und Familie nach Art. 6 GG) verstoßen. Deshalb muss das **Bundesverfassungsgericht** (BVerfG) gelegentlich auch Entscheidungen in Steuersachen treffen. In der deutschen Steuergeschichte gab es z.B. die Vermögensteuer, zu der das BVerfG 1997 feststellte, dass sie in der damals geltenden Fassung nicht verfassungskonform war. Daher wird sie nicht mehr erhoben. Zum anderen enthält das GG auch selbst, z.B. in Art. 104a ff. GG, steuerliche Regelungen.

► Völkerrechtliche Verträge sind Steuerrechtsnormen

Gemäß § 2 Abs. 1 AO gehen völkerrechtliche Verträge, z.B. die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (kurz **DBA**), dem einzelstaatlichen Recht vor, sofern sie nicht gegen das Grundgesetz verstoßen. Allerdings werden DBA durch sog. Überleitungsgesetze in nationales Recht transformiert und haben damit nur noch den Rang „normaler“ Steuergesetze. Damit kann eine speziellere nationale Rechtsnorm auch eine Norm aus einem DBA „überschreiben“ (sog. **Treaty Override**).

► Allgemeine und besondere Steuergesetze sind Steuerrechtsnormen

Die besonderen Steuergesetze betreffen Steuerarten. Wie die Namen vermuten lassen, behandelt z.B. das Einkommensteuergesetz (mit nur einem „s“ in der Mitte!) die Einkommensteuer und das Umsatzsteuergesetz

die Umsatzsteuer. Man unterscheidet hierbei formelle Steuergesetze und Rechtsverordnungen.


Formelle Gesetze sind Rechtsnormen, die in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande kommen, ordnungsmäßig ausgefertigt und in entsprechenden amtlichen Blättern (z.B. BGBl. oder BStBl.) verkündet werden. Dieses Verfahren findet auf die in Deutschland gültigen Steuergesetze Anwendung. Rechtsverordnungen dagegen sind Rechtsnormen, die nicht in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande kommen, sondern direkt von der Exekutive (für das Steuerrecht: Bundesregierung, Bundesfinanzminister) aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigung (vgl. Art. 80 GG) erlassen werden. Da hier – aus Vereinfachungsgründen – eine Durchbrechung der Gewaltenteilung vorliegt, dürfen Rechtsverordnungen nur für einen durch die gesetzliche Ermächtigung (prüfen Sie z.B. § 51 EStG) genau definierten Bereich erlassen werden. Die insbesondere zu den größeren Steuergesetzen ergangenen Durchführungsverordnungen, wie EStDV, KStDV, GewStDV und UStDV gehören zu den Rechtsverordnungen und besitzen Gesetzescharakter.

Daneben gibt es auch Steuergesetze, die keine konkrete Steuerart betreffen (**allgemeine Steuergesetze**). Hier sind insbesondere die Ihnen bereits bekannte Abgabenordnung (AO) und die Finanzgerichtsordnung (FGO) zu nennen. Sie haben übergeordnete Funktionen. Die FGO enthält die Finanzgerichtsverfassung, das finanzgerichtliche Verfahrensrecht und regelt die Gerichtskosten und Vollstreckung. Die AO ist sehr viel umfassender. Sie besteht aus neun Teilen. Der erste Teil enthält z.B. Definitionen (§§ 3 und 4 AO wurden bereits genannt), Zuständigkeiten der Finanzbehörden und Ausführungen zum Steuergeheimnis. Sehen Sie sich bitte die Gliederung der AO zwei bis drei Minuten an.

► Autonome Satzungen enthalten Steuerrechtsnormen

Autonome Satzungen können von bestimmten Körperschaften des öffentlichen Rechts erlassen werden. Steuerlich sind hier die Gemeindegatzungen von Bedeutung. Bestandteile autonomer Satzungen sind z.B. die von einer Gemeinde individuell festgelegten Hebesätze der Gewerbesteuer und Grundsteuer. Durch die Hebesätze können die Gemeinden die Höhe dieser (ihnen zustehenden) Steuern mitbestimmen. In Lektion 9 werden die Gewerbesteuerhebesätze behandelt.

Übersicht 1: Die Hierarchie der Rechtsnormen

Rechtsnorm	Vorrang	Beispiele
Europarecht		Kapitalverkehrsfreiheit, Mutter-Tochter-Richtlinie
Grundgesetz		GG
Besondere Steuergesetze		EStG, KStG, GewStG, UStG, DBA
Allgemeine Steuergesetze		AO, FGO
Autonome Satzungen		Hebesätze in Gemeinde- satzungen

2.2 Verlautbarungen der Finanzverwaltung

Neben den genannten Rechtsnormen gibt es eine Vielzahl von Verlautbarungen der Finanzverwaltung. In der praktischen Anwendung erlässt die Bundesregierung **Richtlinien** (z.B. die Einkommensteuerrichtlinien EStR) und offenbaren sich die Minister in **Erlassen** (z.B. Leasingerlasse) und **Schreiben** (z.B. BMF-Schreiben). Die Oberfinanzdirektionen erlassen **Verfügungen** (OFD-Verfügungen). Da mehrere Bundesländer von der Möglichkeit Gebrauch gemacht haben, ihre OFD aufzulösen, wundern Sie sich nicht, wenn es in Ihrem Bundesland keine OFD mehr gibt. Zahlreiche Verlautbarungen der Finanzverwaltung werden (wie die Steuergesetze) laufend im Bundessteuerblatt Teil I (BStBl. I) veröffentlicht.

Die Richtlinien (z.B. EStR, KStR, GewStR oder LStR) werden – wenig überzeugend – mit H (= Hinweis) oder R (= Richtlinie) zitiert; z.B. R 15.6 EStR oder H 15.7 (3) EStH.

Die Verwaltungsvorschriften haben aus juristischer Sicht nur eine Innenwirkung und keinerlei Gesetzescharakter. Sie binden die Finanzverwaltung (und nur diese!), damit eine einheitliche Rechtsanwendung