

Johanna Hey (Hrsg.)
Einkünfteermittlung

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 34

Einkünfteermittlung

35. Jahrestagung
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
Potsdam, 13. und 14. September 2010

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Johanna Hey
Universität zu Köln

2011

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung

Verf., DSStJG 34 (2011), S. ...

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-62036-3

©2011 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Satz: C. Wild, Stuttgart
Druck und Verarbeitung: Bercker, Kvelaer
Printed in Germany

Einkünfteermittlung – Einführung und Rechtfertigung des Themas

Prof. Dr. *Roman Seer*,
Ruhr-Universität Bochum

Meine sehr geehrten Damen und Herren, ich begrüße Sie ganz herzlich zur 35. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, die ich hiermit eröffne. Mein Dank gilt zunächst der Universität Potsdam, stellvertretend meinem Kollegen *Andreas Musil*, der sich um die Organisation und Vorbereitung dieser Tagung hier vor Ort verdient gemacht hat.

Mit dem Generalthema der Einkünfteermittlung wendet sich die Gesellschaft einmal mehr einem einkommensteuerlichen Grundlagenthema zu¹. Fragen der Einkünfteermittlung haben auf unseren Tagungen in der Vergangenheit bereits eine Rolle gespielt. Sie waren im Wesentlichen aber auf die betriebliche Gewinnermittlung fokussiert, so etwa 1980 in Nürnberg auf das Thema der „Gewinnrealisierung“² und 1990 in Innsbruck auf „Probleme des Steuerbilanzrechts“³. Was bisher fehlt, ist eine *einkunftsartenübergreifende* Behandlung dieses Themas. Warum besteht dazu gerade jetzt Anlass? Das deutsche Einkommensteuerrecht hat sich spätestens mit Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009⁴ von der Idee einer *synthetischen* Einkommensteuer (einer Einheits-Einkommensteuer)⁵ distanziert. Wir verzeichnen heute ein *Einkunftsarten-Steuerrecht* mit einem weiter gewachsenen *Pluralismus der Einkünfteermittlungen*⁶.

Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedingt indessen grundsätzlich die *Gleichwertigkeit der Einkunftsarten*⁷. Die systematische Unterscheidung zwischen verschiedenen Einkunftsarten genügt nicht, um eine unterschiedliche Besteuerung (eine sog. Schemulenbesteuerung) zu rechtfertigen⁸. Vielmehr

1 Zuletzt geschehen auf der 31. Jahrestagung (2006) in Osnabrück, s. *W. Schön* (Hrsg.), *Einkommen aus Kapital*, DStJG 30 (2007).

2 *S. H. G. Ruppe* (Hrsg.), *Gewinnrealisierung im Steuerrecht*, DStJG 4 (1981).

3 *S. W. Doralt* (Hrsg.), *Probleme des Steuerbilanzrechts*, DStJG 14 (1991).

4 Eingeführt durch das Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007, BGBl. I 1912, 1918 f.

5 Zum Postulat einer Einheitssteuer s. *J. Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Habil., Köln 1981/88, 218 ff.; *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, 668 ff.

6 *S. J. Lang* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., Köln 2010, § 9 Rz. 180 ff.

7 Ausführlich *J. Lang* (Fn. 5), 218 ff.; s. auch *R. Seer*, *Die Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen*, 66. DJT, Bd. II/1, Referat, Q 127 (133 f.).

8 *S. BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86*, BVerfGE 84, 348 (363 f.); *BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92*, BVerfGE 96, 1 (6); *BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91*, BVerfGE 99,

bedarf es besonderer sachlicher Gründe, um vom Prinzip der synthetischen Einkommensteuer abzuweichen. *Dieter Birk* wird in seinem nachfolgenden Eingangsreferat ausgehend vom Belastungsgrund der Einkommensteuer fragen, ob und inwieweit sich unterschiedliche Einkunftsarten mit ihrerseits unterschiedlichen Ermittlungsarten rechtfertigen lassen.

Unabhängig von der Einkunftsart stellt sich die Frage nach den *systemtragenden Prinzipien der Einkünfteermittlung*. Sie lassen sich danach aufgliedern, *wem was wann* als Mehrung oder Minderung von Einkommen zuzurechnen ist. Als Personensteuer erfasst die Einkommensteuer die im Einkommen zutage tretende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der natürlichen Person. Die einzelne Person ist nach § 2 Abs. 1 EStG das Zurechnungs-subjekt der von ihr erzielten Einkünfte. *Hans Georg Ruppe* hat 1977 auf der zweiten Tagung unserer Gesellschaft in einem auch heute noch lesenswerten Beitrag die Kriterien für die persönliche Zuordnung von Einkunftsquellen herausgearbeitet⁹. Die Rechtsprechung hat zur subjektiven Zurechnung des sog. Drittaufwands den *Kostentragungsgrundsatz* für maßgebend erklärt¹⁰. Der Große Senat des BFH unterscheidet mittlerweile scharf zwischen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erblassers im Unterschied zum Erben und verneint dessen steuerliche Rechtsnachfolge in einem vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug¹¹. Wenn dies rechtsdogmatisch zutreffend ist, muss die Zäsur grundsätzlich auch für bisher nicht realisierte stille Reserven oder stille Lasten gelten. Buchwertverknüpfungen, wie sie etwas § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vorsehen, sind dann rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen vom *Subjektsteuerprinzip*. Mit diesen Fragen wird sich *Eckart Ratschow*, Richter am BFH, auseinandersetzen.

Für die objektive Größe der Einkünfte (das „*was*“) ist die Abzugsfähigkeit von Erwerbsaufwendungen elementar. Eine folgerichtige und konsequente Ausprägung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bildet das *objektive Nettoprinzip*. Das BVerfG lässt – im Unterschied zum subjektiven Nettoprinzip – bisher offen, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang besitzt¹². Worin liegen die Gründe für diese

88 (95); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181).

9 *H. G. Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in DStJG 1 (1978), S. 7 (18 ff.).

10 BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (284 f.); daran anknüpfend BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774 (775 f.); BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778 (780 ff.); BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782 (785 f.); BFH v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787 (788).

11 BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 (612 ff.).

12 BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00, BVerfGE 107, 27 (48); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u. a., BVerfGE 122, 210 (234); BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563 (1565 f.).

sogar ausdrücklich geübte Zurückhaltung? *Walter Dreseck* hat sie schon vor fünf Jahren klarsichtig benannt:¹³ §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG unterscheiden nicht danach, ob die Erwerbsaufwendungen notwendig, zweckmäßig oder üblich sind. Der Steuerpflichtige ist in seiner Entscheidung frei, welche Aufwendungen er zur Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen einsetzen will. Diese mit Blick auf die Vollzugsfähigkeit eines Steuergesetzes sachgerechte Entscheidung des Gesetzgebers ist in ihrer Weite von der Verfassung nicht vorgegeben. Daher weist das BVerfG das objektive Nettoprinzip zunächst nur als einfachgesetzliche Entscheidung aus, die aber der aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG entwickelten Folgerichtigkeitsdoktrin unterliegt¹⁴. Damit ist jedoch die verfassungsrechtliche Relevanz des objektiven Nettoprinzips noch nicht ausgeschöpft¹⁵. Mit Recht unterscheidet das BVerfG zwischen freier (beliebiger) Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits¹⁶. Der letztgenannte erwerbsnotwendige, erwerbsermöglichende und erwerbssichernde Aufwand ist vor einem Steuerzugriff verfassungsrechtlich nicht minder geschützt als der existenzsichernde Aufwand (ausgedrückt im subjektiven Nettoprinzip). Insoweit können objektives und subjektives Nettoprinzip nicht auseinanderfallen. Hieraus lässt sich mit *Walter Dreseck* der folgende Schluss ziehen: Je zwangsläufiger Erwerbsaufwendungen sind, umso geringer ist der gesetzgeberische Spielraum zur Einschränkung des objektiven Nettoprinzips¹⁷ und umso höher sind die Erfordernisse an die Rechtfertigung einer Einschränkung dieses Prinzips¹⁸. Was diese allgemeine *Rechtfertigungsrelation* und das *Folgerichtigkeitspostulat* nun konkret bedeuten, wird unter dem Blickwinkel der Einkünfteermittlung zu untersuchen sein. Dieser Grundlagenarbeit hat sich mein Tübinger Kollege *Christian Seiler* angenommen.

Die Frage nach dem Zeitpunkt der Einkünfteerfassung (dem „*wann*“) ist ein Zentralproblem der Einkünfteermittlung, an dem sich bekanntlich die Einkunftsarten grundlegend scheiden. Auf der Mainzer Tagung zu „Verluste im Steuerrecht“ haben wir 2004 darüber gestritten, ob das Periodizitätsprinzip – mit dem sich mein Nürnberger Kollege *Roland Ismer* heute auseinandersetzen wird – bloß technischer Natur ist oder eigenständigen materiell-rechtlichen Gehalt besitzt¹⁹. Dieser Streit muss m. E. hier nicht wieder

13 *W. Dreseck*, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, Gedächtnisschrift für C. Trzaskalik, Köln 2005, 283 (287 f.).

14 S. Fn. 12.

15 So zuletzt auch *M. Lehner*, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185 (187 ff.).

16 Pointiert etwa BVerfG (Fn. 12), BVerfGE 107, 27 (47 ff.).

17 *W. Dreseck* (Fn. 13), 288.

18 *K.-D. Drüen*, Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, 3, 11.

19 *S. R. v. Groll* (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005), S. 337 ff.; Referate von *R. Eckhoff*, a. a. O., S. 11 (28 ff., Verluste in der Zeit); *M. Wendt*, S. 40 (47 ff.,

aufgegriffen werden. Denn es geht im Zusammenhang mit der Einkünfteermittlung um etwas anderes. Wann ist eine Vermögensveränderung als Einkommen zu besteuern?

Unter Berücksichtigung des freiheitsschonenden Übermaßverbots ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ein *Ist-Prinzip*²⁰. Der einkommensteuerliche Zugriff richtet sich auf Liquiditätsentzug und belastet die Zahlungsfähigkeit des Schuldners²¹. Steuerliche Ist-Leistungsfähigkeit bedeutet mithin *Steuerzahlungsfähigkeit*²². Nach diesem Maßstab erscheint nicht der Betriebsvermögensvergleich, sondern die *Einnahmen-Ausgaben-Rechnung* als die *leistungsfähigkeitskonformste Grund-Einkünfteermittlungsart*²³. Aus diesem Blickwinkel ist nicht etwa die von *Thomas Eisgruber* noch zu analysierende Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die rechtfertigungsbedürftige Ausnahme, sondern umgekehrt der Betriebsvermögensvergleich im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG. Wenn und soweit aus Gründen der Praktikabilität und Aufkommensverstärkung an der Einkünfteermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gleichwohl festgehalten wird, ist der einkommensteuerliche Zugriff im Grundsatz wenigstens auf am Markt realisierte Einkommenszuwächse zu beschränken. Im Steuerbilanzrecht kommt das *Realisationsprinzip* dem Steuerzahlungsfähigkeitsprinzip am nächsten, weil es das Unternehmen vor einem Steuerzugriff auf noch nicht am Markt bestätigte „Phantasiewerte“ bewahrt²⁴.

Die steuerrechtliche Bedeutung des Realisationsprinzips wird *Ulrich Prinz* am Nachmittag ebenso reflektieren wie die *Maßgeblichkeit* der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung. Letztere lässt sich nur historisch erklären und hatte bei ihrer Einführung mit einer Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit wenig zu tun²⁵. Im Vordergrund stand vielmehr die Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung für Kaufleute in

intertemporaler Verlustausgleich); Diskussionsbeiträge S. 87 ff. von *D. Birk, P. Kirchhof, R. Seer, H. Söhn, M. Lehner, W. Schön*.

20 *S. R. Seer* (Fn. 7), 66. DJT (2006), Referat, Q 132 f.

21 *R. Wendt*, Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, 2111 (2115); *P. Kirchhof*, 57. DJT, Bd. I, München 1988, Gutachten, F 12 f.

22 *K. Tipke* (Fn. 5), StRO II, 861 f.; *M. Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Habil. Saarbrücken, Köln 2004, 95 ff. (Rz. 24 ff.).

23 *H. W. Grellet*, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, DStR 1998, 1343 (1348 f.); *K. Tipke* (Fn. 5), StRO II, 861 f.; *M. Elicker* (Fn. 22), 96 ff. (Rz. 26 ff.); *R. Seer* (Fn. 7), 66. DJT (2006), Referat, Q 133.

24 Zum freiheitsschonenden Zusammenhang zwischen der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) und dem Realisationsprinzip s. bereits *J. Lang*, Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, in DStJG 4 (1981), S. 45 (78 ff.).

25 S. bereits *J. Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, in DStJG 14 (1991), S. 3 (16 ff.); außerdem die jüngere Analyse von *S. Mayer*, Entwicklung der Maßgeblichkeit in Deutschland, in *W. Schön* (Hrsg.), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 147 (150 ff.).

Gestalt einer *Einheitsbilanz*. Immerhin lässt sich für die steuerliche Anknüpfung an die Handelsbilanz der steuerstaatliche Gedanke einer Beteiligung des Staates als „stiller Teilhaber“ am Unternehmensgewinn anführen²⁶. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25.5.2009²⁷ hat das Maßgeblichkeitsprinzip beibehalten, aber die umgekehrte Maßgeblichkeit²⁸ durch Änderung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG abgeschafft. De facto ist damit die Idee der Einheitsbilanz aufgegeben worden²⁹. Deshalb bleibt auch nach Erlass des BilMoG die Frage akut, warum die steuerliche Gewinnermittlung nicht von der Handelsbilanz abgekoppelt und mit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung abgestimmt in einem speziellen Gewinnermittlungsgesetz geregelt wird³⁰.

Im Vergleich zur dominierenden Gewinnermittlung ist die Einkünfteermittlung bei den *Überschusseinkünften* wissenschaftlich und literarisch bisher eher stiefmütterlich behandelt worden³¹. Auf den ersten Blick scheint die Anordnung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, wonach der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben als Einkunft anzusetzen ist, selbsterklärend zu sein. Dies ist aber nicht (jedenfalls nicht mehr) der Fall. Mit Einführung der Abgeltsteuer ist die quellentheoretische Unterscheidung zwischen Quellenbetrag und Stammvermögensmehrungen/-minderungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gefallen. Durch die Ausdehnung der Veräußerungsfrist in § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei vermieteten Immobilien auf zehn Jahre durch das sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat diese Unterscheidung auch für den privaten Grundbesitz an Schärfe verloren. Die überperiodische Erfassung privater Veräußerungsgewinne oder -verluste ist heute kein seltener Ausnahmefall mehr, sondern bildet eine eigenständige Kategorie. Deshalb werden sich zwei Referate getrennt voneinander mit der Überschussermittlung in genereller Hinsicht (*Jürgen Pezzer*) und mit der

26 G. Döllerer, Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, 1333 (1334); aus heutiger Sicht W. Schön, Eine Zukunft für das Maßgeblichkeitsprinzip, in W. Schön (Fn. 25), 1 (50 ff.).

27 BGBl. I 1102.

28 Dazu F. Wassermeyer, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes, in DStJG 14 (1991), S. 29 ff.

29 Ebenso J. Hey in Tipke/Lang (Fn. 6), § 17 Rz. 49.

30 S. Vorschläge von N. Herzig, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung, Gutachten für das BMF, Düsseldorf 2004; Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, Steuerpolitisches Programm, Berlin 2006, 31 ff.

31 Es werden lediglich Teilaspekte der Einkünfteermittlung bei den Überschusseinkünften wissenschaftlich behandelt: z. B. M. Alt, Das Überschussvermögen im Einkommensteuerrecht – Eine Untersuchung zur Rolle des Vermögens bei den Überschusseinkünften, Heidelberg 1994; C. Uhländer, Vermögensverluste im Privatvermögen – Der Einkünfte dualismus als Januskopf der Einkommensteuer, Berlin 1996.

Ermittlung von Veräußerungseinkünften im Besonderen (*Andreas Musil*) beschäftigen.

Ausgeklammert bleibt in diesen Referaten der Fremdkörper der sondertarifierenden Abgeltungsteuer, der sich *Monika Jachmann* angenommen hat. Die Abgeltungsteuer bewirkt eine rohe, objektsteuerartige Bruttobesteuerung. Mangels eines echten Veranlagungswahlrechts³² kann es zur *Übermaßbesteuerung* kommen³³. Die schlichte Anknüpfung an die Einkunftsart „Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)“ bewirkt zudem zufällige Ungleichbehandlungen. Der Tagesgeldzins auf einem betrieblichen Kontokorrent ist danach mit dem individuellen Steuersatz des Gewerbetreibenden zu versteuern und in vollem Umfang (horizontal wie vertikal) mit Verlusten verrechenbar. Dagegen greift selbst für die Vollausschüttung an einen Einmann-GmbH-Gesellschafter grundsätzlich die Abgeltungsteuer.

Die Idee der Abgeltungsteuer ist aber auf den *banktypischen Massenverkehr* ausgerichtet. Da unter die Einkunftsart des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch Ausschüttungen aufgrund von *unternehmerischen Beteiligungen* fallen, greift sie zu weit. Es zeigt sich dabei ein deutlicher Wertungswiderspruch zu § 17 EStG, der seine ursprüngliche Funktion verloren hat³⁴. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft ausmachen, gelten als gewerblich. Sie fallen daher gem. § 20 Abs. 8 EStG nicht in die Schedule des § 20 EStG. Nach § 32d Abs. 1 EStG gelangt der Sondertarif mithin nicht zur Anwendung. Stattdessen unterliegt der Gewinn – wie bisher – gem. § 3 Nr. 40 lit. c EStG dem sog. *Teileinkünfteverfahren*. Warum dies erst im Fall der *Veräußerung* der Beteiligung und *nicht schon während des Haltens der Beteiligung* gelten soll, erschließt sich nicht. Auf die nicht als Publikumsgesellschaft organisierte personalistische Kapitalgesellschaft, z. B. auf typische GmbH, passt die Abgeltungsteuer schon konzeptionell nicht.

In einem sehr späten Stadium des Gesetzgebungsverfahrens ist dies schließlich auch dem Gesetzgeber aufgefallen³⁵. Er hat daraufhin in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für *typischerweise unternehmerische Beteiligungen* eine *Option* zur Einbeziehung der Gewinnausschüttungen in die allgemeine Bemessungsgrundlage bei Anwendung des generellen (progressiven) Einkommen-

32 Die in § 32d Abs. 6 EStG eröffnete Wahlveranlagung führt lediglich zu einer Günstigerprüfung beim individuellen Steuersatz, nicht aber zu einem über § 20 Abs. 6 EStG hinausgehenden Abzug von Werbungskosten oder einer weitergehenden Verlustverrechnung.

33 Zu den Defiziten der Regelung bereits instruktiv *J. Englisch*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik an der Abgeltungssteuer, *StuW* 2007, 221 ff.

34 *R. Seer*, Die steuerliche Behandlung von Verlusten aus unternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, in *Festschrift für U. Hüffer*, München 2010, 937 (944 ff.).

35 S. Bericht des Finanzausschusses v. 8.11.2007, BT-Drucks. 16/7036, 14.

steuertarifs geschaffen. Dies bedeutet, dass in diesen Fällen auch die *Erwerbsaufwendungen* (insbesondere Schuldzinsen) als Werbungskosten nach § 9 EStG abzugsfähig sind. Die Notoperation dieser Rückausnahme beweist exemplarisch, wie wenig Abgeltungsteuer und Unternehmensbesteuerung abgestimmt sind.

Die Liste der Friktionen der Abgeltungsteuer ließe sich nahtlos fortsetzen. Ich möchte an dieser Stelle aufhören. Nur noch so viel: Die Neuregelung des § 20 EStG sollte die Unterscheidung zwischen Quellenertrag und Veräußerungsgewinn überflüssig machen. Aus rein fiskalischen Motiven heraus unterscheidet sie aber im Veräußerungsfall zwischen Aktien und sonstigem Kapitalvermögen und schränkt sogar den horizontalen Verlustausgleich für Aktienveräußerungen ein. Damit begründet die Regelung eine *diskriminierte Untereinkunftsart*, für die – technisch aufwendig – ein spezieller, beschränkender Verlustverrechnungstopf gebildet werden muss. Nicht nur insoweit stellt sich die gleichheitsrechtliche Verfassungsfrage.

Rainer Hüttemann wird sich morgen den Besonderheiten der Einkünfteermittlung bei Personen- und Kapitalgesellschaften widmen. Die sich hier stellenden Problemfragen sind zwar nicht neu, aber nach wie vor höchst aktuell. So hat sich nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie bekanntlich eine *zweistufige Ermittlung der Mitunternehmer-Einkünfte* durchgesetzt³⁶. Es wird vom „dualen System der durch die Einheit der Gesellschaft mitbestimmten Vielfalt der Gesellschafter“ gesprochen³⁷. Danach ist die Personengesellschaft zwar Steuerrechtssubjekt bei der Qualifikation und Ermittlung der Einkünfte; Subjekt der Einkünfteerzielung bleibt hingegen der Gesellschafter³⁸. Aus diesem m. E. durch eine einheitliche Unternehmensbesteuerung zu überwindenden Spannungsverhältnis ergeben sich eine Fülle von Problemen, die nach wie vor kontrovers diskutiert werden. Das jüngste Beispiel bietet die für den Außenstehenden mit einigem Unterhaltungswert geführte Kontroverse zwischen dem I. und IV. Senat des BFH über die Frage der Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften³⁹. Dem Grundsatz der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften entnimmt der IV. Senat, dass die im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft enthaltenen stillen Reserven weiterhin dem Gesellschafter zuzurechnen sind, so dass es bei einer Übertra-

36 Zur zweistufigen Gewinnermittlung bereits *A. Uelmer*, Ergänzungs- und Sonderbilanzen, in DStJG 14 (1991), S. 139 (140 ff.).

37 So etwa *J. Hey* in Tipke/Lang (Fn. 6), § 18 Rz. 13, m. w. N.

38 S. nur BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621 f.).

39 BFH, Urt. v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471 (474; Rz. 28 ff. zur Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG) mit abl. Anm. *M. Wendt*, FR 2010, 386 f., einerseits; BFH, Beschl. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, DStR 2010, 1070 (1071 f.; Rz. 16 ff. zur Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG; Aussetzungsbeschluss) m. abl. Anm. *D. Gosch*, „Zoff im BFH“: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung, DStR 2010, 1173 (1174 ff.).

gung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven kommt. Das Ergebnis macht Sinn; rechtsdogmatisch bleibt aber die Frage nach dem Grad der Selbständigkeit der Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt.

Im globalisierten Wirtschaftsleben stellt die Einkünfteermittlung den Rechtsanwender schließlich bei *grenzüberschreitenden Aktivitäten* vor besondere Herausforderungen. Was Einkünfte sind und wie sie berechnet werden, bestimmt sich nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht. Dies gilt auch, wenn zwischen den involvierten Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Da die Vorschriften über die Einkünfteermittlung von Staat zu Staat sehr unterschiedliche Ergebnisse verursachen können⁴⁰, besteht potenziell eine Kollisionsgefahr. Dies umso mehr, als die Kriterien für die Aufteilung von Einkünften, z. B. zwischen unselbständigen Betriebsstätten und dem Stammhaus⁴¹, nicht selten vage und unsicher sind. Die *Einkünfteabgrenzung* bereitet aber auch zwischen selbständigen Gesellschaften innerhalb eines Konzernunternehmens erhebliche Schwierigkeiten. Die Bestimmung des richtigen Verrechnungspreises, der dem Fremdvergleichsmaßstab entspricht, ist angesichts der mit ihm verbundenen Ungewissheiten ein permanentes Wagnis. Es ist nicht sichergestellt, dass bei national-einseitiger Anpassung des Verrechnungspreises der Staat der ausländischen Konzerngesellschaft eine deckungsgleiche Gegenberichtigung vornimmt, et vice versa. Meine beiden Wiener Kollegen *Michael Lang* und *Gunther Mayr* werden am morgigen Nachmittag nach Lösungsmöglichkeiten für das bei isolierter Anwendung des nationalen Rechts sich notwendiger Weise ergebende Kollisionspotenzial suchen. Dabei wird *Michael Lang* sein Augenmerk besonders auf das Normengeflecht der Doppelbesteuerungsabkommen legen, während *Gunther Mayr* sich den Zukunftskonzepten der Einkünfteermittlung zuwenden wird. Dazu gehört auch das mit besonderem Ehrgeiz durch die EU-Kommission vorangetriebene Projekt einer gemeinsamen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage – GKKB (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*)⁴². Eine *europaweite Konzernbesteuerung* im Sinne einer *unitary taxation*, die kleinteilige nationale Einzelabgrenzungen überflüssig werden lässt, fasziniert. Sie ist aber politisch nur schwer durchsetzbar, weil im einstimmigen Konsens aller 27 Mitgliedstaaten ein Verteilungsschlüssel gefunden werden muss, nach dem die einheitlich ermittelte Bemessungsgrundlage zwischen den beteiligten

40 *A. Hemmelrath* in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., München 2008, Art. 7 Rz. 21.

41 Dazu aus deutscher Sicht die Grundsätze über die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) des BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 – S 1300–111/99, BStBl. I 1999, 1076; zuletzt geändert durch BMF, Schreiben v. 25.8.2009 – IV B 5 – S 1341/07/10004 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888.

42 Ausführlich *M. Lang/P. Pistone/J. Schuch/C. Staringer* (Hrsg.), *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Wien 2008.

Staaten aufgeteilt wird. Dass dies gelingen wird, ist skeptisch zu beurteilen. Die Arbeiten der EU-Kommission sind aber weit gediehen. Daher könnten auch Teillösungen – wie z. B. eine harmonisierte eigenständige steuerliche Gewinnermittlung, vereinheitlichte Verrechnungspreis- und Einkünfteaufteilungsregeln oder ein grenzüberschreitendes Verlustverrechnungskonzept entwickelt werden. Jedenfalls verspricht dieser Ausblick höchst spannend zu werten. Es lohnt sich daher, die diesjährige 35. Jahrestagung bis zum Schluss zu verfolgen!

Einkommen, Einkunftsarten und Einkünfteermittlung

Prof. Dr. *Dieter Birk*
Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Die Grundidee: Herstellung der Lastengerechtigkeit<ul style="list-style-type: none">1. Einkommen als Maßgröße der Leistungsfähigkeit2. Der zweitstufige Einkommensbegriff3. Der Grundansatz: Die breite BemessungsgrundlageII. Das Elend der Einkunftsarten<ul style="list-style-type: none">1. Die Relevanz der Zuordnung2. Das Gerechtigkeitsdefizit der Abgrenzung | <ul style="list-style-type: none">3. Das Postulat eines einheitlichen EinkünftebestandsIII. Die Deformierung der Einkünfteermittlung<ul style="list-style-type: none">1. Grundidee: Summe der Einkünfte als Maßgröße der objektiven Leistungsfähigkeit2. Dualismus der Einkünfteermittlung3. Leistungsfähigkeit, Verluste und Mindestbesteuerung |
|--|---|

Die Einkommensteuer, so könnte man auf die Frage eines Laien antworten, ist schnell erklärt. Sie erfasst das jährliche Einkommen aller natürlichen Personen mit einem progressiv verlaufenden Tarif. Warum gerade das Einkommen, mag die Rückfrage kommen. Auch hier wird man schnell mit der Antwort zur Hand sein: Steuern sollen die Menschen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit belasten, und Einkommen spiegele am besten die individuelle Leistungsfähigkeit wider. Wer so antwortet, ist entweder Politiker oder Philosoph, er trifft Aussagen über Gerechtigkeitsvorstellungen. Mit der Realität des Einkommensteuerrechts hat dies wenig zu tun. Man muss gar nicht auf die Karikatur verweisen, in der sich zwei offenbar begüterte Herren vor dem Finanzamt treffen und der eine zum anderen sagt: „Ich muss jetzt Einkommensteuer zahlen. Das Steuersparmodell konnte ich mir nicht mehr leisten.“¹ Die Einkommensteuer beruht zwar auf einer einfachen Grundidee, die aber durch komplizierte Detailregelungen verschüttet ist. Sie ist im Detail überfrachtet und offen für Gestaltungen, die unterschiedliche Belastungen bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit auslösen. Gesetzgebung und Wissenschaft stehen im Einkommensteuerrecht seit langem in einem schroffen Gegensatz. Wohl kein anderes Rechtsgebiet im Steu-

¹ Karikatur aus der Sammlung von *H. Flick*, abgedruckt in der Tagungsunterlage der 61. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung, Wiesbaden 2010, S. 707.

erreicht ist wissenschaftlich so gut erforscht, so prinzipienhaft durchdacht, so modellhaft und gründlich neukonzipiert worden. Und trotzdem bleibt der Gesetzgeber von den Forschungsanstrengungen und Reformvorschlägen unbeeindruckt. Versuche der Annäherung beider Seiten sind nicht erkennbar.

I. Die Grundidee: Herstellung der Lastengerechtigkeit

Lassen Sie mich trotz dieses düsteren Ausgangsbefunds mit der Grundidee der Lastengerechtigkeit beginnen. Die Einkommensteuer ist ein Kind der Aufklärung, sie lässt die ständischen Privilegien des Absolutismus hinter sich² und zielt darauf ab, die steuerlichen Lasten gleich unter allen Einkommensbeziehern zu verteilen. Erstmals eingeführt wurde sie 1799 in England, allerdings nicht in erster Linie aus Gerechtigkeitsgründen, sondern aus Gründen des Bedarfs an Finanzmitteln als Folge der napoleonischen Kriege.³ Den entscheidenden Schub erhielt sie aber erst in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts, insbesondere durch die Ideen der Arbeiterbewegung⁴, aber auch der bürgerlichen Sozialreformer⁵. Heute ist es für uns eine Selbstverständlichkeit, dass jeder von dem durch seine Leistung Erworbenen einen Teil entsprechend seiner Leistungsfähigkeit an den Staat abgibt. Aber die Entwicklung der Einkommensteuer hat viele politische Widerstände überwinden müssen und wurde immer wieder in die Nähe extremer gesellschaftspolitischer Vorstellungen gerückt.⁶ Noch 1872, als es bereits Einkommensteuern in den Königreichen Sachsen⁷ und Bayern⁸ gab und im preußischen Abgeordnetenhaus im Zuge der Aufhebung der Mahl- und Schlachtsteuer auch über die Einkommensteuer diskutiert wurde, erklärte dort der Abgeordnete *Rudolf von Gneist*: „Progressive Einkommensteuer heißt Demoralisation des ganzen direkten Steuersystems, dem sie den Grundsatz der Gerechtigkeit von unten herauf unter den Füßen wegzieht. Wir würden mit einer solchen gelegentlichen Annahme einer ‚Ermäßigung‘

2 *F.K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, S. 114; *H. Teschemacher*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 1927, S. 104 f.

3 *B. Großfeld*, Die Einkommensteuer, Geschichtliche Grundlagen und rechtsvergleichender Ansatz, 1981, S. 9 ff.

4 *F. Lassalle*, Das Arbeiter-Programm, 1862, abgedruckt in Gesammelte Reden und Schriften, Bd. 2 S. 147 (S. 175 ff.).

5 *C. Frantz*, Die sociale Steuerreform als die conditio sine qua non, wenn der socialen Revolution vorgebeugt werden soll, 1881, S. 47, 61.

6 Dazu *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 17.

7 Gewerbe- und Personalsteuergesetz von 1834, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen, 1834, S. 349.

8 Gesetz, die Einkommensteuer betreffend v. 4.6.1848, Gesetz-Blatt für das Königreich Bayern 1848, Spalte 153.

der unteren Klassen ein Gift in das direkte Steuersystem bringen, das kaum wieder herauszuschaffen ist.“⁹ Aber der Siegeszug der Einkommensteuer war zu dieser Zeit schon nicht mehr aufzuhalten. Die theoretischen Grundlagen wurden breit diskutiert. Einer der großen Systematiker war der Nationalökonom *Adolph Wagner*, der die Hinwendung zur Einkommensteuer (und die Abkehr von der Objektsteuer) auch als Folge der Ausdifferenzierung der Privatwirtschaft im Zuge der Entwicklung der modernen Technik begriff. Je mehr die Persönlichkeit des Wirtschaftssubjekts in sich entwickelnden Märkten an Bedeutung gewinne und Einfluss auf die „einzelwirtschaftlichen Reinerträge“ gewinne, desto wichtiger sei eine auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruhende Subjektbesteuerung.¹⁰

1. Einkommen als Maßgröße der Leistungsfähigkeit

Die Einkommensteuer orientiert sich an der Idee der Gleichheit und Verteilungsgerechtigkeit, die wiederum auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruht. Das Leistungsfähigkeitsprinzip, das als politische Aussage meist mit dem Gedanken der Opfergleichheit in Verbindung gebracht wird¹¹, war und ist bis heute Gegenstand heftiger wissenschaftlicher Kontroversen.¹² In der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts wurde nicht nur heftig darüber gestritten, ob die vom Staat gewährten Vorteile den Maßstab der Lastenverteilung bilden sollen¹³, sondern auch, ob die Einkommensteuer proportional oder progressiv ausgestaltet werden sollte. 1874 trat der in Freiburg lehrende Jurist und Nationalökonom *Friedrich Julius Neumann* in seiner Schrift „Die progressive Einkommensteuer“ für einen progressiv wachsenden Steuersatz ein.¹⁴ Das Leitbild progressiver Besteuerung des Einkommens gebe den äußeren Halt und Rahmen, „gleich wie die Maschen des Gewebes der Halt sind, auf dem kunstfertige Hand das Bild des Malers zu übertragen bestrebt ist“.¹⁵

Der Gedanke, dass gerade die Einkommensteuer, ja vielleicht sogar *nur* die Einkommensteuer geeignet sei, eine gerechte steuerliche Belastung herzustellen, hat sich bis heute erhalten.¹⁶ So betont selbst das BVerfG immer wie-

9 35. Sitzung am 21.2.1872, Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Preussischen Hauses der Abgeordneten, Bd. 11/2, S. 875 (893).

10 *A. Wagner*, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl. 1890, S. 543.

11 *R. Meyer*, Die Principien der gerechten Besteuerung, 1884, S. 337.

12 Zur Kritik: *W. Wittmann*, Einführung in die Finanzwissenschaft, Teil II (1971), S. 87 f.; *W. Gassner/M. Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 73 ff., S. 117 ff.

13 *A. Wagner*, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl. 1890, S. 217 f.

14 *Fr. J. Neumann*, Progressive Einkommensteuer, 1874, S. 141–154.

15 *Fr. J. Neumann*, Progressive Einkommensteuer, 1874, S. 102.

16 *G. Schmoller*, Epochen der preussischen Finanzpolitik, 1877, S. 61 f.

der, dass das Einkommensteuerrecht „auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist“¹⁷, und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Ausfluss des Gleichheitssatzes ein Gebot der Gerechtigkeit sei.¹⁸

Die Einkommensteuer hat sich in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts etabliert und durchgesetzt, dennoch ist sie in der Theorie bis heute nie völlig unbestritten gewesen. Lässt man mal den etwas weltfremden Ansatz des Philosophen *Sloterdijk*, der Steuern zugunsten freiwilliger Beiträge abschaffen will¹⁹, beiseite, so ist auch heute noch der Ersatz der Besteuerung des Einkommens durch eine Besteuerung des Konsums (Verbrauchs) in der wissenschaftlichen Diskussion. Der amerikanische Philosoph *John Rawls* meint, sie sei der Einkommensteuer vorzuziehen²⁰ und bezieht sich dabei auf das grundlegende Werk von *Nicholas Kaldor*.²¹ Der Ersatz der Besteuerung des Einkommens durch die direkte Besteuerung des Konsums, wie es der ungarische Ökonom *Kaldor* vorgeschlagen hat, wäre im Rahmen meines Referates wohl nicht erwähnenswert, hätte der Gedanke der Sparvereinigung des Einkommens (und damit der Gedanke der Konsumbesteuerung) im Bereich der Besteuerung des Alterseinkommens nicht Eingang in das Einkommensteuersystem gefunden. Besteuert wird nicht das Einkommen im Zeitpunkt der Erwirtschaftung, sondern im Zeitpunkt der Beendigung des Sparvorgangs, also des Konsums.²² Die Regelung zeigt, dass bei aller Übereinstimmung im Grundansatz, nämlich das Einkommen als Maßgröße wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu nehmen, sehr schnell der Disput beginnt. Wird das Einkommen bei der Entstehung oder (spar- und investitionsfreundlich) bei der Verwendung gemessen? Und wie verhalten sich die unterschiedlichen Ansätze zum Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung?

Wenn die Besteuerung des Einkommens gerecht sein soll, dann muss Einkommen so erfasst werden, dass es seine Funktion, Maßgröße der Leistungsfähigkeit zu sein, erfüllen kann. Es muss zunächst eine Entscheidung über den Einkommensbegriff als *wirtschaftlichen* Begriff, also über die wirtschaftlichen Kriterien der Anknüpfung gefällt werden, bevor man sich daran macht, das Einkommen als Bemessungsgrundlage, also als Anknüpfungsgröße für den Tarif rechtsförmig zu formulieren. Diese Grundentscheidung, im Schrifttum zuweilen auch Grundtatbestand genannt²³, führt uns zunächst

17 BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126).

18 BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (343); v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223); v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (310).

19 *P. Sloterdijk*, Die Revolution der gebenden Hand, F.A.Z. v. 10.6.2009, S. 29, 31.

20 *J. Rawls*, Eine Theorie der Gerechtigkeit, 1971, S. 312.

21 *N. Kaldor*, An Expenditure Tax, 1955.

22 Dazu *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 97, 110.

23 *H.-W. Bayer*, Die Liebhaberei im Steuerrecht, 1981, S. 7 f.; *H.-W. Bayer*, Steuerlehre, 1998, Rz. 389; *O. Zugmaier* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 2 EStG Anm. 15.

zu dem alten Theorienstreit, ob Einkommen jede Vermögensmehrung (Reinvermögenszugangstheorie)²⁴ oder nur das Ergebnis wirtschaftlicher Betätigung am Markt (Markteinkommenstheorie)²⁵ oder sogar noch enger nur der Ertrag aus bestimmten Quellen (Quellentheorie)²⁶ ist. Darauf kann ich hier nicht eingehen. Der Gesetzgeber ist immer seine eigenen Wege gegangen. Ein schönes Beispiel für das pragmatische Vorgehen des Gesetzgebers aus jüngster Zeit ist die Einordnung des sog. Carried Interest, damit ist die disproportionale Beteiligung am Veräußerungsgewinn sog. private equity fonds gemeint, der durchaus in die Millionen gehen kann. Hier war lange Jahre streitig, ob es sich um Leistungsentgelte handelt oder um nicht steuerbare Veräußerungsgewinne.²⁷ Der Gesetzgeber hat die Frage im Jahre 2004 pragmatisch und kompromisshaft geregelt, indem er sich weder für die eine noch für die andere Alternative entschieden hat und nur 60 % dieser Einkünfte steuerlich erfasst (§ 18 Abs. 1 Nr. 4, § 3 Nr. 40a EStG).²⁸

Aber das grundsätzliche Verständnis, das sich über Jahrzehnte gebildet hat, ist doch, dass Einkommen aus Leistungen am Markt resultiert. Insofern hat die Theoriediskussion jedenfalls Einfluss auf die Auslegung des geltenden Rechts gewonnen. Die Rechtsprechung hat sich beispielsweise in einer Reihe von Entscheidungen zu Spiel- oder Losgewinnen mit der Frage beschäftigt, ob dem Vermögenszuwachs eine Leistung am Markt zugrunde liegt oder nur als Glückstreffer einzuordnen ist.²⁹ Immer wenn viel Geld verdient wird, vermutet die Finanzverwaltung, dass dieses Grundlage in einer Leistung am Markt hat. Als bekannt wurde, dass auf Pokerturnieren Millionen verdient werden, sollen einige Finanzbehörden dazu übergegangen sein, das Pokern als Erwerbsquelle zu betrachten und die Spielgewinne der Einkommensteuer zu unterwerfen.³⁰

2. Der zweitstufige Einkommensbegriff

Unabhängig von der Frage nach der theoretischen Grundlegung des Einkommensbegriffs ist ein Verfahren zu entwickeln, welches schrittweise die Leistungsfähigkeit als die maßgebliche rechtliche Größe ausweist, an die der

24 *G. v. Schanz*, FinArch 1896, 1.

25 *H. G. Ruppe* in DStJG 1 (1978), S. 7 (16); *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 22), § 8 Rz. 30 f.

26 *B. Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern I, 7. Aufl. 1907, S. 57 ff.

27 *M. Desens/G. Kathstede*, FR 2005, 863 (864); Einordnung als Leistungsentgelt: BMF, Schreiben v. 16.12.2003 – IV A 6 – S 2240–153/03, Rz. 24; Qualifizierung als Gewinnbeteiligung: *N. Herzig/S. Gocksch*, DB 2002, 600 (605 f.); *A. Rodin*, StBJb. 2002/2003, 469 (481 f.); *C. Watrin*, BB 2002, 811 (812 f.).

28 Grund für diese völlig unsystematische Vorgehensweise des Gesetzgebers ist vor allem das internationale Umfeld; dazu *H. M. Anzinger/K. Jekerle*, IStR 2008, 821.

29 FG München v. 17.1.1995 – 12 K 89/92; BFH v. 28.11.2007 – IX R 39/06, BStBl. II, 2008, 469; v. 2.9.2008 – X R 8/06, BStBl. II, 2010, 548.

30 Süddeutsche Zeitung Nr. 88 v. 17./18.4.2010, S. 30.

Steuertarif anknüpft. Es ist mit anderen Worten die Bemessungsgrundlage zu bestimmen (auch Höhentatbestand genannt³¹). Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891³² kannte noch nicht das zweistufige Konzept, das klar zwischen der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit unterscheidet. Vielmehr waren vom Einkommen (§ 7 Preuß. EStG) sowohl berufsbedingte als auch bestimmte private Aufwendungen abzuziehen (§ 9 Preuß. EStG). Erst das Reichseinkommensteuergesetz aus dem Jahre 1934 trennte klar zwischen den beiden Stufen der objektiven und subjektiven Leistungsfähigkeit bei der Ermittlung des Einkommens. Seither gehört es zur gefestigten Gesetzessystematik, auf der ersten Stufe im Rahmen der Einkünftermittlung von den Erwerbseinnahmen die Erwerbsaufwendungen abzuziehen (objektives Nettoprinzip) und auf der zweiten Stufe bestimmte private Abzüge zu berücksichtigen, die für den Einzelnen so elementare oder existentielle Bedeutung haben, dass ihm nicht zugemutet werden kann, einen Teil davon für die Steuerzahlung aufzubringen (subjektives Nettoprinzip).

Üblicherweise werden die abziehbaren Privatausgaben, als indisponible Einkommensverwendung bezeichnet.³³ Die Unterscheidung zwischen Sonderausgaben und „besonderen wirtschaftlichen Verhältnissen“ findet sich erstmals im Reichseinkommensteuergesetz von 1934 (dort § 10 und § 33 EStG), wobei die „besonderen wirtschaftlichen Verhältnisse“ damals zur Ermäßigung der Einkommensteuer führen konnten, deshalb war § 33 damals auch richtig im Abschnitt „Tarif“ geregelt. Erst später, nämlich im EStG 1938 führte die nunmehr so bezeichnete „Außergewöhnliche Belastung“ zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage³⁴, die systematisch falsche Platzierung im Abschnitt Tarif wurde aber nie geändert.³⁵

Ein an der Belastungsgerechtigkeit orientiertes Einkommensteuerrecht muss deshalb zunächst die objektive Leistungsfähigkeit *gleichmäßig und vollständig* erfassen – das ist zwischen Juristen und Ökonomen unstrittig – und es muss danach aus der Vielzahl der privaten Aufwendungen nur die zum Abzug zulassen, die existenzsichernden Charakter haben. Unter Steuerjuristen scheint uns der Abzug des existentiellen Privataufwands von der Bemessungsgrundlage heute folgerichtig und selbstverständlich zu sein.³⁶ Wer jedoch einen Blick in das einschlägige ökonomische Schrifttum wirft, wird feststellen, dass dort vehement Gegenpositionen, wie der Abzug von der Steuerschuld oder die mit steigendem Einkommen abnehmende Abzugs-

31 O. Zugmaier in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 15.

32 Einkommensteuergesetz vom 24.6.1891, Ges.Sammlung 1891 (Nr. 9463), S. 32.

33 J. Lang in Tipke/Lang (Fn. 22), § 9 Rz. 41.

34 EStDV 1941 v. 7.12.1941, RGBI. I S. 751.

35 Dazu H.-J. Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 33 EStG Anm. 2.

36 Vgl. das Ergebnis des 57. Deutschen Juristentages (1988), Teil N, Beschluss VI (N 214).

möglichkeit privater Aufwendungen, vertreten werden.³⁷ Immerhin wird man diesen Vertretern einräumen müssen, dass das geltende System nicht konsistent ist, da die Gewährung des sog. Grundfreibetrags gerade nicht zum Abzug des Existenzminimums von der Bemessungsgrundlage führt. Ich kann den Meinungsstreit um das subjektive Nettoprinzip hier nicht aufgreifen. Die Diskussion zwischen Steuerrechts- und bestimmten Steuerwirtschaftswissenschaftlern scheint in diesem Punkt festgefahren³⁸, und es wäre wünschenswert, die gegensätzlichen Positionen auf einer der künftigen Tagungen mit dem Oberthema „subjektives Nettoprinzip“ einmal auszudiskutieren.

Der zweistufige Einkommensbegriff beruht auf bestimmten Grundannahmen, von denen jedenfalls die Juristen glauben, dass sie am besten zur Bestimmung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geeignet sind. Zu diesen Grundannahmen gehört die Unterscheidung zwischen horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit. Die horizontale Steuergerechtigkeit gebietet, dass Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden³⁹, während die vertikale Steuergerechtigkeit fordert, dass unterschiedliche Leistungsfähigkeit zu „angemessenen“ Unterschieden in der Steuerlast führt⁴⁰. Es muss also Klarheit darüber bestehen, welche Aufwendungen zu einer Minderung der Leistungsfähigkeit führen, da anderenfalls diesen bereichsspezifischen Konkretisierungen des Gleichheitssatzes nicht nachgekommen werden kann. Wird bei A und B die gleiche Leistungsfähigkeit gemessen, obwohl sie unterschiedlich leistungsfähig sind, oder wird bei C und D eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit gemessen, obwohl sie gleich leistungsfähig sind, so führt dies zu einem Gleichheitssatzverstoß.

Es geht also um die zutreffende Messung der Leistungsfähigkeit unter Berücksichtigung existenzsichernder Einkommensverwendung. Der Streit kulminiert bei den Unterhaltsaufwendungen. Erzielen A und B den gleichen Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, hat aber B im Gegensatz zu A ein Kind zu versorgen, dann mindert dies nach gefestigter verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung seine Leistungsfähigkeit im Verhältnis zu A. Da die Bemessungsgrundlage die Leistungsfähigkeit ausdrückt, muss die Bemessungsgrundlage bei B niedriger sein. Die Auffassung einiger Ökonomen, dass sich diese Minderung der Leistungsfähigkeit nicht in der Bemessungsgrundlage niederschlagen darf, dass mit anderen Worten Leistungsfähigkeitsminderungen im Einkommensverwendungsbe-

37 P. Bareis, DStR 2010, 565 (570); T. Siegel, ZSteu 2009, 175 (178); T. Siegel/D. Schneider, DStR 1994, 597 (600 f.).

38 J. Lang in Tipke/Lang (Fn. 22), § 9 Rz. 71, 73, 87; P. Bareis, DStR 2010, 565; T. Siegel, ZSteu 2009, 175; D. Schneider, DStR 1994, 594 (601).

39 BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (260).

40 BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180).

reich anders zu behandeln seien als solche im Bereich der Einkünfteerzielung⁴¹, hat sich nicht durchsetzen können.

Interessant ist, dass schon die ersten Einkommensteuergesetze beim Abzug privater Aufwendungen eher restriktiv waren. Das preußische EStG gestattete es, bei der Veranlagung, „besondere, die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigende, wirtschaftliche Verhältnisse ... zu berücksichtigen ...“ (§ 19 Abs. 1). Als solche kamen nur in Betracht „außergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt und Erziehung der Kinder, Verpflichtung zum Unterhalte mittelloser Angehöriger, andauernde Krankheit, Verschuldung und besondere Unglücksfälle“ (§ 19 Abs. 2). An dieser restriktiven Linie hat sich wenig geändert, aber die Welt ist insbesondere im medizinisch-therapeutischen Bereich komplizierter geworden. Heute streiten wir, ob sog. Außenseitermethoden oder Vorsorgemaßnahmen bzw. Aufwendungen für die künstliche Befruchtung⁴² zwangsläufig⁴³ oder Sanierungsmaßnahmen zur Beseitigung der Dioxinbelastung eines Grundstücks⁴⁴ bzw. die Miete einer Ersatzwohnung⁴⁵ außergewöhnlich sind. Richtig ist, die abzugsfähigen Privatausgaben auf das absolut Notwendige zu begrenzen. Die Reformentwürfe sehen auch durchweg nur einen engen Bereich abziehbarer Privatausgaben vor.⁴⁶

3. Der Grundansatz: Die breite Bemessungsgrundlage

Der zweistufige Einkommensbegriff ist die Basis des geltenden Einkommensteuerrechts. An ihm muss sich der Gesetzgeber bei allen Ausdifferenzierungen im Einzelnen festhalten lassen. Ziel ist die Besteuerung des *gesamten* Einkommens, und dies erfordert zunächst die richtige und vollständige Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit, die der Gesetzgeber nicht durch die Schaffung von Ausnahmen und Privilegierungen wieder entwerten darf. In der Wissenschaft ist es heute Konsens, dass die Bemessungsgrundlage breit sein sollte, dass „weniger Last auf mehr Einkommen“⁴⁷ richtiger und gerechter ist als hohe Last auf selektives Einkommen. Das Einkommensteuerrecht ist – auch historisch gesehen – vom Grundansatz privilegienfeindlich, sonst kann es seine Funktion, für eine gleichmäßige steuerliche Belastung zu sorgen, gar nicht erfüllen.

41 *P. Bareis/T. Siegel*, DB 2006, 748 (749 ff.).

42 Dazu *F. Loschelder* in Schmidt, 29. Aufl. 2010, § 33 EStG Rz. 35 „Befruchtung“.

43 Dazu FG Niedersachsen v. 8.1.2009–11 K 490/07, EFG 2009, 752 (Rev. eingelegt); dazu *H. Haupt*, DStR 2010, 960.

44 BFH v. 20.12.2007 – III 56/04, BFH/NV 2008, 937; dazu *H. Loschelder*, EStB 2009, 211.

45 BFH v. 21.4.2010 – VI R 62/08, DStR 2010, 1671.

46 S. z. B. Stiftung Marktwirtschaft, Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2008, § 28.

47 So der gleichnamige Artikel von *P. Bareis*, DIE ZEIT Nr. 26 v. 21.6.1996, S. 21.

Von einer vollständigen und richtigen Erfassung der *objektiven Leistungsfähigkeit* – und nur mit dieser möchte ich mich im Folgenden noch beschäftigen – kann nur gesprochen werden, wenn vier Postulate erfüllt werden, wenn nämlich (1) alle Teile des Erwerbseinkommens gleichwertig in die Bemessungsgrundlage eingehen, wenn (2) grundsätzlich keine sachlichen Steuerbefreiungen bestehen, wenn (3) der erwerbsbezogene Aufwand zutreffend und vollständig berücksichtigt wird und wenn schließlich (4) Verluste bei Ausübung der Erwerbstätigkeit auch periodenübergreifend berücksichtigt werden. Alle vier Postulate werden im geltenden Recht in großem Umfang verfehlt, so dass schon auf der ersten Stufe der Einkommenserfassung erhebliche Gerechtigkeitsdefizite auftreten.

Der Gesetzgeber sollte das Markteinkommen umfassend, d. h. ohne Privilegierungen erfassen. Ist das die Richtschnur, so sind objektive Steuerbefreiungen grundsätzlich zu eliminieren, es sei denn sie sind durch den Steuervereinfachungszweck oder durch überragende – nicht nur durch plausible oder nachvollziehbare – Lenkungsziele gerechtfertigt. Wendet man diese Maßstäbe an, wäre der Befreiungskatalog des § 3 EStG weitgehend hinfällig, auch § 3b EStG, die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit, müsste – seit langem als sachlich und rechtspolitisch verfehltes Privileg erkannt – schleunigst beseitigt werden.⁴⁸ Wie jede steuerliche Privilegierung ist auch die Norm des § 3b EStG Quelle ständigen Streits, da diejenigen „Nacht- und Sonntagsarbeiter“, die von der Norm ausgegrenzt werden, kaum nachvollziehen können, warum ihnen die Vergünstigung versagt bleibt. So fragen sich verständlicherweise Geschäftsführer, die entsprechende Zuschläge erhalten, warum sie die Begünstigung nicht erhalten.⁴⁹ Und soeben hatte der VI. Senat des BFH über eine Revision gegen ein Urteil des FG Baden-Württemberg⁵⁰ zu entscheiden, in dem die Begünstigung für Arbeitnehmer versagt wurde, die in wechselnden Schichten rund um die Uhr tätig waren.⁵¹

Beispielhaft ist auch ein Verfahren beim BFH, welches ein anderes Privileg zum Gegenstand hat, dessen Begünstigungsdimension sich aus dem Gesetzeswortlaut zunächst gar nicht erschließt: die Steuerfreiheit der aus öffentlichen Kassen gezahlten sog. Aufwandsentschädigungen. Ein Steuerpflichtiger erhielt Aufwandsentschädigungen für eine Vielzahl ehrenamtlicher Betreuungen, dennoch blieb ihm die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 EStG versagt, u. a. deshalb, weil der aus öffentlichen Kassen gezahlte Aufwandsersatz im Haushaltsplan als „Auslagen“ nicht als „Aufwandsentschädigung“

48 *H.-J. v. Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 3b EStG Rz. A 261; *W. Spindler* in *Wirtschaftswoche* v. 27.3.2010, <http://www.wiwo.de/politik-weltwirtschaft/weg-mit-den-ausnahmen-im-steuerrecht-425929/#comment-new-entry>.

49 BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393.

50 FG Baden-Württemberg v. 21.9.2009–9 K 260/06, EFG 2010, 127.

51 BFH v. 17.6.2010 – VI R 50/09, BFH/NV 2010, 1913.

bezeichnet wurde.⁵² Dieses Ergebnis ist deshalb so unbefriedigend, da diese Vorschrift in erheblichem Maße Abgeordnete begünstigt, denen rund 48.000 Euro im Jahr steuerfrei zufließen, unabhängig davon, ob es sich im Einzelfall um Auslagenersatz handelt. Es genügt der formale Ausweis dieser Zahlungen als im Haushaltsplan genannte „Aufwandsentschädigung“ unabhängig vom wirtschaftlichen Charakter dieser Zahlungen.⁵³ § 3 Nr. 12 EStG wird deshalb zutreffend für verfassungswidrig gehalten⁵⁴, wenn auch das BVerfG jüngst in einer Kammerentscheidung dazu eine andere Auffassung vertreten hat⁵⁵, ohne allerdings überhaupt eine Prüfung in Erwägung zu ziehen, ob Aufwand in der Größenordnung von 48.000 Euro anfällt. Objektive Steuerbefreiungen sind regelmäßig Privilegien, die dem Grundanliegen des Einkommensteuerrechts, nämlich der gleichmäßigen Erfassung des Einkommens, widersprechen. Sie verhindern die zutreffende Feststellung der objektiven Leistungsfähigkeit und führen deshalb dazu, dass die Bemessungsgrundlage nicht die individuelle Leistungsfähigkeit widerspiegelt. Gerade wenn sich Abgeordnete unkontrolliert diese Privilegien nehmen, so ist das besonders bedenklich, da sie es ja sind, die über die Steuerlast anderer entscheiden.

II. Das Elend der Einkunftsarten

Die deutsche Einkommensteuertradition hat immer den synthetischen Einkommensbegriff, also den Anspruch auf Gleichwertigkeit der Einkunftsarten hochgehalten. Der Gegensatz zur synthetisch konzipierten Einkommensteuer ist die analytische Schedulensteuer. Diese unterscheidet unterschiedliche Einkunftsarten und teilt diese in Abteilungen auf (sog. Schemulen). Danach werden daran unterschiedliche Rechtsfolgen bis hin zu unterschiedlichen Tarifen geknüpft.⁵⁶

Der synthetische Einkommensbegriff müsste idealiter mit einer Einkunftsart auskommen. Doch schon das preußische Einkommensteuergesetz von 1891 enthielt keine umfassende Definition des Einkommens, sondern zählte vier Einkunftsquellen auf. Diese schon am Beginn des Einkommensteuerrechts stehende Zersplitterung eines einheitlichen Einkommensbegriffs in Ein-

52 FG Baden-Württemberg v. 24.9.2009–3 K 1350/08, EFG 2010, 120.

53 *W. Bergkemper* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 12 EStG Anm. 10.

54 *W. Bergkemper* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 12 EStG Anm. 3; *H. Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 42), § 22 EStG Rz. 162.

55 BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08 und 2228/08 (Nichtannahme wegen Unzulässigkeit); dazu kritisch *D. Birk* in HB-online <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2010/08/25/steuerfreies-erwerbseinkommen/>. Kritisch zu diesem Ansatz schon vor der Entscheidung *M. Desens*, DStR 2009, 727; *M. Desens*, AöR 2008, 404; *T. Drysch*, DStR 2008, 1217.

56 *J. Maitzen*, Der Grundsatz der Gleichbehandlung der Einkunftsarten, Diss. 2010, S. 1 (noch nicht veröffentlichtes Manuskript).

kunftsarten hat sich seitdem fortgesetzt und vertieft. *Enno Becker* hatte noch hervorgehoben, dass es bei der Aufstellung der sieben Einkunftsarten nicht um „eine Zerschlagung der Einkommensteuer in Sondersteuern (gehe), sondern darum ..., auf sicheren Grundlagen die gesamte Leistungsfähigkeit des Pflichtigen zu erfassen“.⁵⁷ Die Realität ist aber heute eine ganz andere.

Wir sprechen zwar gerne vom synthetischen Einkommensbegriff in Abgrenzung zur Schedulensteuer, entfernen uns aber immer mehr von diesem Idealbild. Leistungsfähigkeit wird durch Geld vermittelt, und da spielt es keine Rolle, aus welcher Einkunftsquelle es kommt. Einige Reformentwürfe aus jüngerer Zeit haben versucht, diese Grundidee umzusetzen (*Kirchhof*⁵⁸, *Elicker*⁵⁹), andere haben aus Praktikabilitätsgründen Einkunftsarten beibehalten, aber immerhin deutlich reduziert (Kölner Entwurf⁶⁰, Stiftung Marktwirtschaft⁶¹).

Juristen betrachten den synthetischen Einkommensbegriff als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips und damit als ein Postulat der Gerechtigkeit⁶², manche Ökonomen bezeichnen ihn als Denkfehler.⁶³ Die rechtliche Gleichsetzung von Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen sei ökonomisch falsch, da das Kapitaleinkommen seine Entstehung dem vorgelagerten Arbeitseinkommen verdanke, das eben nicht konsumiert wurde. Diese Sichtweise führt zur sog. dualen Einkommensteuer, die das Grundprinzip der Gleichbehandlung der Einkommensteuer schon im Ansatz aufgibt, den Unterschied klar ausweist und bis in den Tarif konsequent fortführt.⁶⁴ Es erstaunt immer wieder, wie trotz jahrhundertelanger wissenschaftlicher Diskussion um die Einkommensteuer die Grundlinien schon in den Ansätzen auseinanderlaufen.

57 *E. Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 219.

58 § 3 Abs. 2 des von *P. Kirchhof* (Einkommensteuergesetzbuch, 2004) vorgelegten EStG-E: „Einkommen sind die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus Erwerbshandeln abzüglich der existenzsichernden Aufwendungen und des Sozialausgleichs.“

59 § 2 Abs. 1 Satz 1 des von *M. Elicker* (Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer) vorgelegten EStG-E: „Das Einkommen eines Steuerpflichtigen ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert der im Veranlagungszeitraum erfolgten Entnahmen und dem Wert der im Veranlagungszeitraum erfolgten Einlagen.“

60 *J. Lang*, u. a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2004; § 2 Abs. 1 enthält fünf Einkunftsarten.

61 Stiftung Marktwirtschaft, Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2008; § 2 Abs. 1 enthält vier Einkunftsarten.

62 *K. Tipke*, Steuerrecht, 5. Aufl. 1978, S. 194.

63 So *F. W. Wagner* in DIE ZEIT Nr. 26 v. 21.6.1996, S. 20.

64 S. Jahresgutachten des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BT-Drucks. 15/2000; dazu *D. Birk*, Steuerrecht, 13. Aufl. 2010, Rz. 98.

1. Die Relevanz der Zuordnung

Zurück zur geltenden Gesetzeslage. Ihr fehlt eine klare Konzeption, die es rechtfertigen würde, von einer synthetischen Einkommensteuer zu sprechen. Wir sehen uns vielmehr einer weitgehend unübersichtlichen Gemengelage unterschiedlicher Sonderregelungen bei verschiedenen Einkunftsarten gegenüber. Zwar spricht § 2 Abs. 3 EStG noch von der Summe der Einkünfte. Die Folgen, die sich an die Aufteilung der Einkünfte knüpfen, sind jedoch erheblich, sie wurden in den letzten Jahren noch weiter vertieft und sie sind einer der wesentlichen Gründe für die Kompliziertheit des deutschen Einkommensteuerrechts. Neben den gravierenden Unterschieden in der Einkünftermittlung gibt es zahlreiche einkunftsartspezifische Beschränkungen bzw. Verbote des Verlustausgleichs und Verlustabzugs (vgl. §§ 2a Abs. 1, 15 Abs. 4, 15a, 22 Nr. 3 Satz 3 und 4, 23 Abs. 3 Satz 7, 50 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 EStG). Auch die Gewährung von objektiven Steuerbefreiungen (§§ 3, 3b EStG), von Freibeträgen und Freigrenzen (vgl. §§ 13 Abs. 3, 14a, 16 Abs. 4, 17 Abs. 3, 18 Abs. 3 Satz 2, 19 Abs. 2, 22 Nr. 3 Satz 2, 23 Abs. 3 Satz 5, 24a EStG) und von Pauschbeträgen (§ 9a Satz 1 Nr. 1a EStG) sind an einzelne Einkunftsarten geknüpft.

Die Zuordnung von Einnahmen zu den einzelnen Einkunftsarten ist von erheblicher Relevanz für die individuelle Einkommensteuerbelastung. Veräußerungsgewinne in Millionenhöhe können je nach Zuordnung zu den Einkunftsarten komplett steuerfrei oder komplett steuerpflichtig sein. Auch auf die Ermittlung der Einkünfte und die Bildung der Summe der Einkünfte hat die Zuordnung erheblichen Einfluss. Die Einkunftsart entscheidet darüber, ob entweder der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt wird. Die Gruppe der Freiberufler hat sogar noch das Privileg, zwischen verschiedenen Gewinnermittlungsmethoden wählen zu können. Und schließlich darf auch die Gewerbesteuer nicht vergessen werden, die als Zusatzbelastung nur die gewerblichen Einkünfte trifft. Hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen folgt das EStG mit der Einführung der Abgeltungssteuer zum 1.1.2009 der Schedulenbesteuerung und unterwirft sie einem völlig anderen Besteuerungsregime.

Alle diese Unterschiede werfen natürlich die Frage nach der Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG auf. Das BVerfG ist hier bislang großzügig gewesen und hat dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum zugebilligt.⁶⁵ Die Abgeltungssteuer hat den verfassungsgerichtlichen Test noch nicht absolviert. Allerdings hat sich das BVerfG in zwei Entscheidungen – mehr am Rande – zur Abgeltungssteuer geäußert und sie im Hinblick auf die besonderen Vollzugsprobleme im Bereich der Einkünfte aus Kapitalver-

⁶⁵ BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354); v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (47); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29).

mögen grundsätzlich für gerechtfertigt gehalten.⁶⁶ Ich erwarte deshalb nicht, dass das BVerfG die Regelungen verwerfen wird. Die Abgeltungssteuer ist steuersystematisch fragwürdig, aber nicht verfassungswidrig.⁶⁷ Insgesamt ist es nach Einführung der Abgeltungssteuer noch fraglicher geworden, ob man von einer synthetischen Einkommensteuernkonzeption sprechen kann, was über das verfassungsrechtliche Folgerichtigkeitsgebot Auswirkungen auf den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hat. Denn je stärker Strukturen des Gesetzes durchbrochen werden, desto weniger ergebnis muss sich der Gesetzgeber am Folgerichtigkeitsgebot festhalten lassen.

2. Das Gerechtigkeitsdefizit der Abgrenzung

Da die Unterschiede zwischen den Einkunftsarten so gravierend sind, ist die Abgrenzung von höchster Bedeutung. Hier tun sich neue Gerechtigkeitsdefizite auf. Die Zuordnung erfolgt kasuistisch, aus dem Gesetz ist das Ergebnis häufig nicht ermittelbar. Ohnehin ist schon fraglich, warum die Art der Tätigkeit Einfluss auf die Ermittlung des Einkommens und letztlich auf die Bestimmung seiner objektiven Leistungsfähigkeit hat. Ob ein Trauerredner Redeschablonen verwendet oder sich immer etwas Neues ausdenkt, soll darüber entscheiden, ob er gewerblich oder freiberuflich tätig ist.⁶⁸ Was ist daran gerecht, wenn die Besteuerungsfolge von der Beurteilung abhängig gemacht wird, ob die Tätigkeit „höherwertig“ ist, wenn Gerichte Fragen untersuchen und entscheiden müssen, die mit Kriterien der Leistungsfähigkeit gar nichts zu tun haben, etwa mit welcher künstlerischen Intensität der Visagist seine Arbeit verrichtet⁶⁹? Wie schwer sich die Gerichte bei der Sachverhaltsaufklärung tun, zeigt eine Entscheidung des FG Köln⁷⁰, das in der mündlichen Verhandlung der Klägerin Mathematikaufgaben vorlegte und aus der Qualität der Lösung dann ableitete, ob sie ihre beratende betriebswirtschaftliche Tätigkeit freiberuflich oder gewerblich verrichtete. Es ist nachvollziehbar, dass sich die Rechtsprechung im Einzelfall unsicher ist; sie muss Kriterien für die Abgrenzung finden, die sich aus den Tatbestandsmerkmalen oft nicht entwickeln lassen. Früher war der IT-Entwickler gewerblich tätig, wenn er Anwendersoftware und freiberuflich tätig, wenn

66 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282); v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (113).

67 R. Eckhoff, FR 2007, 989; a. A. J. Englisch, StuW 2007, 221; J. Hey, BB 2007, 1303 (1308).

68 BFH v. 29.7.1981 – I R 183/79, BStBl. II 1982, 22.

69 FG Hamburg v. 19.8.1992 – III 374/88, EFG 1993, 306; FG Hamburg v. 23.10.2008 – 5 K 150/07.

70 FG Köln v. 16.5.1994 – 13 K 4196/89, EFG 1995, 26. Leitsatz des Urteils: „Eine wissenschaftliche Tätigkeit als beratender Betriebswirt übt nicht aus, wer nicht darlegen kann, auf welchen theoretischen Grundlagen seine Unternehmensberatungen beruhen, und weder einfache wirtschaftsmathematische Aufgaben lösen noch die Grundbegriffe der Finanzierung und des Rechnungswesens erläutern kann.“

er Systemsoftware entwickelte.⁷¹ Die Entscheidungen wurden scharf kritisiert, da sie offenbar von Unkenntnis in der sachlichen Bewertung der Tätigkeit geprägt waren⁷² und wurden mittlerweile auch korrigiert.⁷³ Die Rechtsprechung, die eine Abgrenzung vornehmen muss, hat sich dabei mit völlig steuerrechtsfremden Fragen zu befassen, nur weil das Gesetz landwirtschaftliche, gewerbliche und freiberufliche Unternehmer ungleich behandelt.⁷⁴ Die von der Rechtsprechung gezogenen Trennungslinien entscheiden über die Qualifizierung steuerlicher Leistungsfähigkeit, obwohl sie keinen Bezug zur individuellen Leistungsfähigkeit aufweisen.

3. Das Postulat eines einheitlichen Einkünftetatbestands

Die richtige Lösung wäre der einheitliche Einkünftetatbestand, entweder in der Form der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten und der Zusammenführung in einem einheitlichen Gesamtbetrag oder in der Formulierung eines singulären Tatbestands der Einkunftserzielung. Modelle hierfür gibt es. Im von *Paul Kirchhof* vorgelegten Entwurf eines Einkommensteuergesetzbuchs wird der Grundsatz der Gleichbehandlung aller unterschiedlichen Formen der Einkünfteerzielung vollständig verwirklicht. Dort heißt es: „Einkommen sind die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus Erwerbshandeln abzüglich der existenzsichernden Aufwendungen ...“ und „Einkünfte sind die Erwerbserlöse abzüglich der Erwerbskosten“ (§ 2 Abs. 2 und 3 des Entwurfs). Der Entwurf unterscheidet zwischen einem Zustands-, einem Handlungs- und einem Erfolgstatbestand. Zustandstatbestand ist die Erwerbsgrundlage, das ist „eine zur Vermögenmehrung bestimmte und geeignete Einkunftsquelle“. Die Erwerbsgrundlage muss am Markt genutzt werden (Handlungstatbestand). Das Ergebnis dieser Nutzung, der wirtschaftliche Erfolg der Erwerbstätigkeit, sind dann die Einkünfte des Erwerbshandelns. Durch die Zusammenfassung der sieben Einkunftsarten zu einem einheitlichen Einkünftetatbestand – Einkünfte aus Erwerbshandeln – wird die Gleichbehandlung aller Einkünfte erreicht.⁷⁵

Warum hat der Gesetzgeber nicht längst das Problem an der Wurzel gepackt und einen einheitlichen Einkünftetatbestand eingeführt? Eine Antwort lässt sich auf der rationalen, besser: steuersystematischen Ebene einer geordneten Lastenverteilung nicht finden, sie führt in die Welt der politischen Gestaltung, der Begünstigung, der Privilegierung, der Diskriminierung, die durch die Unterscheidung in sieben Einkunftsarten in hohem Umfang möglich ist.

71 BFH v. 7.12.1989 – IV R 115/87, BFHE 159, 171 (174 f.); v. 7.11.1991 – IV R 17/90, BFHE 166, 443 (445).

72 *H. List*, BB 1993, 1488 (1491); *H. Graf*, INF 1990, 457 (459).

73 BFH v. 4.5.2004 – XI R 9/03, BFHE 206, 233 (236 f.).

74 *J. Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 22), § 9 Rz. 427.

75 *P. Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, 2004, § 2 EStG Rz. 3; *P. Kirchhof*, *StuW* 2002, 3 (12); *P. Kirchhof*, BB 2006, 71.

Der Gesetzgeber möchte eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern durch den Rabattdreibetrag und den Bewertungsabschlag (§ 8 Abs. 3 EStG) begünstigen. Erhält aber – um nur einen jüngst entschiedenen Beispielsfall zu nennen⁷⁶ – statt eines Arbeitnehmers ein selbständiger Versicherungsvertreter einen günstigeren Tarif (sog. Haustarif), so ist der geldwerte Vorteil nach den üblichen Endpreisen am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 EStG) zu bestimmen. Ebenso ist die Begünstigung der Nacht- und Feiertagsarbeit einer bestimmten Gruppe von Arbeitnehmern vorbehalten. Sie kommt politisch gut an, wenn sie sich auf diese nicht unbedeutende Gruppe beschränkt, selbst wenn diese gut verdienen, und sie wäre politisch schwer zu vermitteln, wenn auch Unternehmer einbezogen wären, selbst wenn diese schlecht verdienen.

III. Die Deformierung der Einkünfteermittlung

Ziel der Ermittlung der Einkünfte sollte es sein, die objektive Leistungsfähigkeit so zutreffend wie möglich festzustellen. Ist die objektive Leistungsfähigkeit nicht richtig festgestellt, kann das zu versteuernde Einkommen als Maßgröße der individuellen Leistungsfähigkeit in einer bestimmten Periode nicht zutreffend sein. Es verhält sich wie mit der Knopfreihe: Ist der erste Knopf fehlerhaft zugeknöpft, sind es zwingend alle anderen auch.

1. Grundidee: Summe der Einkünfte als Maßgröße der objektiven Leistungsfähigkeit

Maßgröße der objektiven Leistungsfähigkeit ist im deutschen Recht die *Summe der Einkünfte*. Aber die einzelnen Schritte vor der Summenbildung bilden auch unabhängig von der Schematisierung der Einkunftsarten kein Konzept zur einheitlichen Ermittlung der Leistungsfähigkeit. Zum einen werden Einkünfte seit dem REStG 1925 (§ 7) dualistisch ermittelt, zum anderen gibt es seit 2009 eine Einkunftsart, die das Ergebnis nach anderen Kriterien ermittelt (Abgeltungssteuer) und zum dritten wird der Ausgleich unterschiedlicher Ergebnisse in hohem Maße eingeschränkt, so dass schon eine zutreffende Summenbildung in vielen Fällen misslingen muss. Insgesamt spiegelt damit die Summe der Einkünfte durch die Einschränkungen und Defizite einer einheitlichen Einkünfteermittlung nicht die objektive Leistungsfähigkeit wieder.

2. Dualismus der Einkünfteermittlung

Die Einkünfteermittlung erfolgt in Deutschland dualistisch, d. h. sie zerfällt in die Gewinnermittlung und die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten. In der Begründung des Gesetzentwurfs des

⁷⁶ BFH v. 21.4.2010 – X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436.

EStG 1925 wird darauf abgestellt, dass die einen ihr Vermögen, die anderen ihre Arbeitskraft zur Erzielung des Einkommens einsetzten⁷⁷, was schon damals als Rechtfertigungsgrund wohl nicht richtig war. Für *Enno Becker* war der Dualismus der Einkunftsarten nur ein technisches Mittel zur Ermittlung der Leistungsfähigkeit. „Zur Erkenntnis des Einkommensbegriffs im allgemeinen ist es aber dienlich, daß man sich klar macht, daß die Aufstellung der sieben Einkunftsarten das Mittel ist, mit dem Gesetz im Gegensatz einerseits zu der zu engen Quellentheorie, andererseits der technisch zu unbestimmten Vermögenszuwachstheorie die Gesamtleistungsfähigkeit von sicheren Grundlagen aus ermittelt wissen will.“⁷⁸ Auch diese Überlegungen dürften als Rechtfertigung schwerlich taugen, weshalb immer wieder Anstrengungen unternommen wurden, den Dualismus zu überwinden.⁷⁹ Der Befund, zu dem *Tipke* in seinen ersten Auflagen des Lehrbuchs kam⁸⁰, ist heute noch richtig: „Tatsächlich verstößt eine Einkünfteermittlung, die mit zweierlei Maß mißt, in Wirklichkeit zwei Einkommensbegriffe schafft, gegen den Gleichheitssatz.“ Aber es handelt sich um tradiertes Recht, das bereits der Verfassungsgeber vorgefunden hat.⁸¹

Auch die Reformentwürfe kommen nicht ganz ohne Differenzierungen bei der Einkünfteermittlung aus. Im Karlsruher Entwurf werden nach § 3 Abs. 1 Satz 1 EStG-E die Einkünfte grundsätzlich als Gewinn durch Bilanzierung und nur im Falle einer Quellenbesteuerung als Überschuss durch eine Erwerbseinnahmen- und Erwerbsausgabenrechnung ermittelt. Auch der Kölner Entwurf unterscheidet zwischen Überschussrechnung und Bestandsvergleich und enthält noch weitere Sonderregelungen. Dies gilt auch für den Gesetzentwurf, der von der Stiftung Marktwirtschaft vorgelegt wurde.⁸² Maßgebend für die Unterscheidungen sind aber nicht mehr Zufälligkeiten, sondern technische Notwendigkeiten. Im Gegensatz zum geltenden Recht gibt es beim Karlsruher Entwurf beispielsweise nur noch eine einheitliche Erwerbssphäre, so dass der Dualismus der Einkunftsarten nur eine unterschiedliche Technik darstellt, die materiell ohne Belang ist, da die Veräußerung sämtlichen Erwerbsvermögens erfasst wird.⁸³

77 Rt-Drucks. 1924/1925, Bd. 400, Nr. 795, S. 40 f.

78 *E. Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 220.

79 *J. Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 22), § 9 Rz. 185; *H. Weber-Grellet*, BB 1999, 289 (296).

80 *K. Tipke*, Steuerrecht, 5. Aufl. 1978, S. 193.

81 Auch das BVerfG hat in seiner jüngsten Rechtsprechung die gleichheitsrechtliche Frage nicht mehr thematisiert, sondern von einer „historisch gewachsenen Grundentscheidung“ gesprochen, BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 u. a., Rz. 64; ebenso BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u. a., Rz. 68 ff., 83.

82 Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2008, § 9.

83 Dazu *J. Maitzen*, Der Grundsatz der Gleichbehandlung der Einkunftsarten, Diss. 2010, S. 153 (noch nicht veröffentlichtes Manuskript).

3. Leistungsfähigkeit, Verluste und Mindestbesteuerung

Die Einkommensteuer orientiert sich an der Ist-Leistungsfähigkeit und nicht an einer fiktiven Soll-Leistungsfähigkeit. Würde sie sich an der Soll-Leistungsfähigkeit orientieren, dann würde sich der Staat zum Herrn über das Marktgeschehen machen und sich anmaßen, dem Steuerpflichtigen einen nach staatlicher Auffassung erzielbaren Markterfolg zuzuordnen. Dafür fehlt dem Staat nicht nur die Kompetenz, er würde auch eine Rolle einnehmen, die der grundgesetzlichen Trennung zwischen Freiheit und Risiko des Individuums und der staatlichen Gewährleistung der Rahmenbedingungen für den Markt zuwiderläuft.⁸⁴

Wenn der Staat also die tatsächliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen erfassen will, so muss er die Verluste berücksichtigen. Deshalb ergibt sich aus dem Begriff der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG), dass die Ergebnisse der unterschiedlichen Einkunftsarten zu saldieren sind. Soweit also bei den einzelnen Einkunftsarten Verluste entstehen, mindern sie die Summe positiver Einkünfte. Nur durch diese Besteuerungstechnik wird erreicht, dass das Einkommen ein tauglicher Indikator der Leistungsfähigkeit ist.⁸⁵ Lässt man den Verlustausgleich nicht zu, beraubt man den Einkommensbegriff seiner Eigenschaft, Maßgröße der individuellen Leistungsfähigkeit zu sein, und legt damit auch Hand an das Gerechtigkeitspostulat.

Verluste sind das Gegenteil von Leistungsfähigkeit. Sie entstehen regelmäßig dadurch, dass sich Investitionen nicht rechnen, dass der Aufwand nicht durch den erhofften Markterfolg aufgewogen, also nicht durch die Einnahmen gedeckt wird.⁸⁶ Das objektive Nettoprinzip gebietet, sie zum Abzug zuzulassen. Es gebietet auch, negative und positive Ergebnisse aus den einzelnen Einkunftsarten auszugleichen, denn die individuelle Leistungsfähigkeit ergibt sich aus dem Ergebnis aller Tätigkeiten am Markt, so dass neben der Saldierung innerhalb einer Einkunftsart (interner Verlustausgleich) auch der Ausgleich von Verlusten zwischen den einzelnen Einkunftsarten (externer Verlustausgleich) stattfinden muss. Das ist der Ausgangspunkt und das ist die Theorie. Die Praxis sieht bekanntlich anders aus.

Ich kann hier nicht auf die mittlerweile kaum mehr zu übersehende Vielzahl der Durchbrechungen des Verlustausgleichs eingehen.⁸⁷ Ausnahmen überwuchern die Regeln⁸⁸, von den Ausnahmen gibt es wieder Rückausnahmen (sog. Escape-Klauseln), die die Kompliziertheit des Gesetzes noch weiter

84 *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 55, 167; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 497 f.

85 *J. Schulze-Osterloh*, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1984/85, S. 267 (268).

86 Dazu *R. Braunagel* in *Lüdicke/Kempf/Brink*, Verluste im Steuerrecht, 2010, S. 26.

87 Dazu *E. Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, S. 20 ff.; Übersicht bei *D. Birk*, Steuerrecht, 13. Aufl., Rz. 619 ff.

88 *J. Lüdicke*, DStZ 2010, 434.

steigern. Als Ausnahmen vom Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedürfen Verrechnungsverbote bzw. Einschränkungen der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Die Rechtfertigungsanforderungen müssen streng sein, sie müssen sich an der spezifischen Eigenart der verlustbringenden Betätigung und dem besonderen Zweck der einschränkenden Sonderregelung orientieren.⁸⁹ Das eigentliche Problem ist also, die Hürden der Rechtfertigungsanforderungen zu bestimmen. Dies erfordert eine Kategorisierung von Verlustausgleichsbeschränkungen. Vorarbeiten hierzu sind bereits geleistet worden.⁹⁰ Soweit der Gesetzgeber – wie bei den Einkünften aus Kapitalvermögen – vom synthetischen Einkommensbegriff zur Schedulenbesteuerung gewechselt hat, ist die Verlustausgleichsbeschränkung Konsequenz dieser Systemdurchbrechung. Ist diese gerechtfertigt, so gilt dies auch für das Verlustverrechnungsverbot. Soweit der Gesetzgeber aber – wie bei den Regelungen der Mindestbesteuerung – ganz allgemein die Verlustverrechnung beschränkt, begibt er sich in Widerspruch zu systemtragenden Aussagen des EStG. Als Rechtfertigung kommt allein der Finanzbedarf des Staates in Frage. Gerade diese Rechtfertigung hat das BVerfG aber dem Gesetzgeber erst jüngst wieder in der Arbeitszimmerentscheidung untersagt.⁹¹ Allein das Ziel der Erwirtschaftung zusätzlicher Steuereinnahmen ist nach nunmehr gefestigter verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung nicht geeignet, einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip als erste Stufe der Ermittlung der individuellen Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen. Denn diesem Ziel diene – wie das BVerfG sagt – „jede, auch eine willkürliche steuerliche Mehrbelastung. Für die verfassungsgerechte Verteilung von Mehrbelastungen der Steuerpflichtigen nach dem Maßstab der finanziellen Leistungsfähigkeit enthält der Einnahmierzweck kein Richtmaß.“⁹²

Ich komme zum Schluss. Die Einkommensteuer erfüllt schon aufgrund der fehlerhaften Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die ihr zugeordnete Funktion, eine gerechte Steuerbelastung entsprechend der individuellen Leistungsfähigkeit herzustellen, nicht. Sie ist heute Spielball verschiedenster Interessen, politischer Lenkungsabsichten, gesellschaftspolitischer Gestaltungsvorstellungen und fiskalischer Ansprüche. Reformbemühungen, das Gerechtigkeitsdefizit abzubauen, sind gescheitert. Die Steuerrechtswissenschaft wird sich fragen müssen, warum trotz intensiver Bemühungen ihr Einfluss auf den Gesetzgeber so gering ist, ob sich die enormen wissenschaftlichen Anstrengungen eigentlich gelohnt haben bzw. lohnen. Liegt es daran, dass die Steuerrechtswissenschaft zu sehr auf die Prinzipien pocht

89 Dazu E. Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, S. 109 ff.; s. dort auch die Übersicht S. 315.

90 K. Holst in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste im Steuerrecht, 2010, S. 58 ff.; E. Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010.

91 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, Rz. 37, 44.

92 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, Rz. 44.

und zu wenig die politischen Realitäten anerkennt und den Anpassungsdruck verkennt, dem der Gesetzgeber von verschiedenen Seiten ausgesetzt ist? Kann sich die Besteuerung des Einkommens immer noch an Idealvorstellungen, wie die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, orientieren? Ich stelle diese Fragen am Ende dieses Vortrags, sie treffen die Einkünfteermittlung, die die Ermittlung objektiver Leistungsfähigkeit sein soll, in ihrem Kern. Aber bei allen Schwierigkeiten darf man nicht verkennen, dass die Geschichte der Einkommensteuer stets von Problemen, fundamentaler Kritik und tiefgreifenden Reformvorschlägen begleitet wurde. 1927 schreibt *Teschemacher* im Handbuch der Finanzwissenschaft, es käme alles auf den „kühnen Schritt“ an, den wir gehen sollten. „Wenn er schnell und einfach zum Ziele führt, dann werden in der Tat alle Probleme, mit denen wir ringen, zu sinnlosen Umständlichkeiten.“⁹³ Der kühne Schritt hin zu einer grundlegenden Reform ist bislang nicht gegangen worden, deshalb werden wir uns weiter mit den kleinen oder großen, sinnlosen oder weniger sinnlosen Umständlichkeiten befassen müssen.

93 *H. Teschemacher* in Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 1927, S. 132.

Diskussion

zum Referat von Prof. Dr. *Dieter Birk*

Leitung

Prof. Dr. *Claus Lambrecht*, LL. M.

Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*

Die Beispiele, die Du im zweiten Teil Deines Vortrages gebracht hast, haben meines Erachtens nichts mit der Einkommensteuer zu tun, sondern mit der Gewerbesteuer. Seit in Österreich die Gewerbesteuer abgeschafft wurde, gibt es bei uns diese Problematik nicht mehr. Im österreichischen Einkommensteuerrecht ist jetzt eine Gleichschaltung der betrieblichen Einkunftsarten gegeben, so dass dieses Thema keine Rolle mehr spielt. Ich kann nur empfehlen, in diesem Bereich tätig zu werden und nicht so sehr im Einkommensteuerrecht. Die Abgrenzungsprobleme, die wir in Österreich noch haben, bestehen vor allem zwischen den nichtselbstständigen und den betrieblichen Einkunftsarten, da gibt es noch immer durch die besonderen Begünstigungen für nichtselbstständige Einkünfte erhebliche Verwerfungen gerade im Grenzbereich von Betätigungen, die bei uns freiberuflich oder betrieblich eingeordnet werden, aber doch arbeitnehmerähnlich sind. Und der zweite Bereich, der, glaube ich, einer der wichtigsten ist, wo die Einkunftsarten eine Rolle spielen, das sind die Veräußerungsgewinne und ihre unterschiedliche Behandlung im betrieblichen und privaten Bereich. Ich habe den Eindruck, und das führt zu einer sehr grundsätzlichen Problematik, wenn Du das Einkommensteuerrecht für verfassungswidrig hältst, da muss man sich schon die Frage stellen: Sind wir in der Lage, einen einheitlichen und uns zufriedenstellenden Einkommensbegriff aufzustellen? Und ich bin der Meinung, dass das eigentlich seit 150 Jahren nicht gelungen ist. Nach wie vor schwingt das Pendel zwischen Quellentheorie und Reinvermögenszuwachsstheorie. Alles ist hier vertretbar. Ich kann einen weiten Einkommensbegriff aufstellen und dann die Defizite des geltenden Rechts beklagen. Ich kann auf Markteinkommens- und Quellentheorie zurückgehen und dann sagen, dass es da wiederum Verwerfungen gibt. Also man muss schon einmal klarstellen, was denn der Einkommensbegriff ist, den wir als den gerechten und richtigen betrachten. Als ich mich mit Steuerrecht zu befassen begonnen habe, da war das Buch „Die Steuern“ von *Heinz Haller*, dem Finanzwissenschaftler, ein Bestseller. Und wenn man dort liest, was die Finanzwissenschaft als mögliche Einkommensbegriffe etabliert hat, was da alles einbezogen werden könnte, was berücksichtigt werden müsste, das Arbeitsleid, die Arbeitsfreude, der Freizeitnutzen, der Nutzen langlebiger Konsumgüter, wenn wir daran denken, dass wir im Einkommensteuerrecht früher den Nutzungswert der eigenen Wohnung besteuert haben, das sind alles mögliche Ansätze. Sie werden heute

nicht mehr verfolgt, aber es zeigt doch, dass im Zeitablauf sehr unterschiedliche Vorstellungen von dem, was als Einkommen erfasst werden sollte, bestanden haben. Von daher halte ich es für etwas gefährlich zu sagen, das was jetzt geschieht, ist eindeutig verfassungswidrig, und hier Defizite aufzuzeigen, ohne dass wir uns dabei klar werden, was jetzt eigentlich der Einkommensbegriff ist, den wir zugrunde legen wollen. Danke.

Prof. Dr. *Dieter Birk*

Ja das ist natürlich richtig. Jede Lösung hat ihre Vor- und Nachteile. Es gibt nicht die Ideallösung, sicherlich auch nicht im Einkommensteuerrecht. Wir sind uns einig, dass die Gewerbesteuer abgeschafft gehört aus steuersystematischer Sicht, und wir wissen auch, dass die Gemeinden aus Finanzbedarfsgründen ein erhebliches Interesse an der Aufrechterhaltung der Gewerbesteuer haben. Aber sie ist das typische Beispiel für einen Fehler, der wie bei einer falsch zugeknöpften Knopfreihe zu immer weiteren Problemen führt, siehe nichtfunktionierende Gewerbesteueranrechnung und so weiter und so fort. Es ist klar, dass die Abschaffung ein Befreiungsschlag wäre. Nur – wie häufig im Steuerrecht – ist eben die politische Beschlusslage eine andere. Was man aber wirklich machen könnte, und wo das BVerfG mehr Druck machen könnte, ist der Abbau der Privilegien. Ich habe einige Beispiele genannt. Ich will jetzt gar nicht auf dieses heikle und emotional aufgeladene Beispiel der Abgeordnetenentschädigung zurückkommen, sondern nur die Feiertagszuschläge oder die Bewertungsvergünstigung in § 8 Abs. 3 EStG nennen. Da könnte man mal einen Anfang machen.

Noch kurz zum einheitlichen Einkommensbegriff: Es gibt beispielsweise das *Kirchhof'sche* Modell, ob es funktionieren würde, das weiß natürlich auch niemand, denn es ist ja nie probiert worden. Aber mir scheint es nicht so schlecht durchdacht zu sein. Andere Reformentwürfe, wie etwa der Kölner Entwurf, gehen nicht so weit und haben die Einkunftsarten nur deutlich reduziert. Entscheidend ist, dass die verschiedenen Einkunftsarten – wie es *Enno Becker* gefordert hat – nur das technische Mittel sind, die Leistungsfähigkeit zu erfassen. Sie sollten nicht das Eingangstor sein, um Privilegien und unterschiedliche Behandlungen da und dort zu ermöglichen.

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Herr *Birk*, ich stimme Ihnen darin zu, dass man den Rechtfertigungsbedarf für gleichheitswidrige Privilegierungen verschärft, wenn man die Schematisierung zurückdrängt und einen einheitlichen Einkommensbegriff zum Ausgangspunkt nimmt. Gleichwohl stellt sich die Frage, ob mit dem Vorschlag von *Kirchhof* („Einkommen aus Erwerbshandeln“) wirklich alle Probleme gelöst sind. Denn wir haben ja noch zwei andere Fragen zu lösen: Das eine ist die Anschaulichkeit der Gesetzgebung, die insbesondere bei der Abgrenzung des Einkommensbegriffs in den Randbereichen sehr hilfreich ist. Wie *Tipke* in seiner Stellungnahme zum *Kirchhof'schen* Entwurf deutlich gemacht hat,

ist „Erwerbshandeln“ ein Begriff, der neue Abgrenzungsfragen aufwirft, die wir bisher mit dem Katalog der Einkunftsarten und einer tradierten Rechtsprechung recht gut gelöst haben. Und das zweite sind die materiellen Unterschiede, die wir auch jenseits der Gewerbesteuer zwischen den verschiedenen Einkunftsarten haben. Man denke nur an den Steuerabzug, den es eben nur bei bestimmten Einkunftsarten gibt (z. B. Arbeitslohn). Selbst bei Fragen wie der Liebhaberei gibt es nach wie vor einkunftsartenspezifische Lösungsansätze (man denke nur die unterschiedliche Handhabung der Liebhaberei bei Gewerbetreibenden, Freiberuflern und Vermietern). Dies führt mich zu der Frage, ob man nicht doch mit einem Nebeneinander verschiedener Einkunftsarten besser zurechtkommt, solange darüber Klarheit herrscht, dass eine materielle Gleichbehandlung aller Arten von Einkünften das Grundprinzip darstellt, das soweit möglich durchgehalten wird.

Prof. Dr. *Dieter Birk*

Ja, dem würde ich nur zustimmen. Ich sagte ja bereits, dass jede Lösung auch ihre Schattenseiten hat. Das ist klar, das ist eine der Schattenseiten der *Kirchhof'schen* Lösung, die Sie benannt haben, und das ist dann immer eine Abwägung, die man im steuerpolitischen Bereich treffen muss. Es bleibt aber auch bei *Kirchhof* nicht bei der allgemeinen Definition des Erwerbshandelns, sondern er differenziert dann weiter aus. Aber Sie haben natürlich Recht, gerade bei der Bewältigung der Liebhabereisachverhalte schafft das Probleme. Man kann sich aber auch fragen, ob es richtig ist, dass die Rechtsprechung bei einer Einkunftsart, den Immobilien, großzügig ist, bei einer anderen streng. Ein einheitlicher Einkommensbegriff würde sie hier zu einer Vereinheitlichung zwingen.

Prof. Dr. *Theodor Siegel*

Ich bin Ökonom und möchte das Stichwort antippen, das Herr *Birk* diskutiert hat, nämlich das subjektive Nettoprinzip. Sie haben darauf hingewiesen, dass es hierzu fundamentale Unterschiede zwischen Jurist und Ökonom gibt, und haben – so habe ich Sie verstanden – angeregt, dass es doch hier einmal vor diesem Kreise diskutiert werden möge. Das würde mich sehr freuen. Ich möchte aber einschränken, dass es nur ein ganz unerheblicher Teil der Ökonomen ist, der diese Sichtweise vertritt. Andere kümmern sich nicht darum. Darüber hier in diesem Kreis zu diskutieren, wäre meines Erachtens schon deswegen lohnenswert, weil Sie die Gründe, die die Ökonomen für eine entgegengesetzte Position haben, gar nicht erwähnt haben. Aber ich möchte das jetzt hier nicht nachholen, sondern nur erwähnen, dass es weitere Problemkreise gibt, wo es sich lohnen dürfte, dass Jurist und Ökonom miteinander diskutieren, z. B. zu dem Punkt, den Sie auch erwähnt haben: Die Ökonomen seien für die duale Einkommensteuer. Na ja, ich denke das ist eher eine Minderheitsposition, auf jeden Fall ist es keine allgemeine Position der Ökonomen, und selbst Herrn *Wiegard* habe ich so verstanden, dass

er es eher als Notbremse zur Verteidigung gegen die außenwirtschaftliche Flanke unseres Steuerrechts gesehen hat. Es gibt eine ganze Reihe weiterer Themen, zu denen ich denke, es ist lohnenswert, unterschiedliche Sichtweisen von Juristen und Ökonomen miteinander zu diskutieren. Und deswegen würde ich mich sehr freuen, wenn das hier breiter vor der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft diskutiert werden könnte. Danke.

Prof. Dr. *Dieter Birk*

Nur ganz kurz: Ich habe ja gerade bei der dualen Einkommensteuer nicht von „den Ökonomen“ sondern von „Ökonomen“, also von einzelnen Vertretern Ihrer Disziplin gesprochen und mich, was ich nicht ausdrücklich gesagt habe, dabei auf den Tübinger Ökonomen *Wagner* bezogen, der ja immer wieder Außenseiterpositionen vertritt. Mir ist bewusst, dass es unter den Ökonomen genauso wie unter den Juristen eine Meinungsvielfalt gibt. Und manchmal provozieren Ökonomen, wie etwa *Wagner*, wenn sie den synthetischen Einkommensbegriff als Denkfehler bezeichnen.

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*

Ich will die Tradition des freundlichen juristischen Umgangs weiter pflegen. Herr *Birk*, Sie haben vier Postulate genannt, die Sie als Anforderungen an eine leistungsgerechte Bemessung des Einkommens statuieren. Diese sind sicherlich konsensfähig. Die Frage ist aber, ob alle verfassungsgeboden sind. Und da haben Sie mit den Privilegierungen Beispiele genannt, bei denen man durchaus unterschiedlicher Meinung sein kann. Historisch interessant ist ja, Sie haben es angesprochen, dass der Gesetzgeber immer schon darauf verzichtet hat, einen Einkommensbegriff abstrakt zu definieren, auch weil dieser in der Ökonomie sehr umstritten ist. Wir haben, daran haben Sie es festgemacht, bereits 1891 in Preußen, aber auch schon 1874 in Sachsen und anderen Ländern den zweigeteilten, pragmatischen Einkommensbegriff. Von der Einkünfteermittlung her, unserem eigentlichen Thema, wird das Grundproblem des Einkommens definiert. Die Bestimmung erfolgt quasi von hinten und nicht abstrakt von oben. Das setzt sich natürlich fort im praktischen Vollzug. Zu diesem Punkt müssen alle Entwürfe Stellung nehmen. Es muss die Entscheidung zwischen einem Abzug an der Quelle oder einem Vorauszahlungssystem fallen. Ich bin bei Ihnen, dass man die Privilegierungen, die an einzelnen Einkunftsarten hängen – Sie haben plastisch vom „Elend der Einkunftsarten“ gesprochen –, beseitigen sollte. Aber das praktische Problem bleibt natürlich, selbst wenn man sich auf einen übergreifenden Einkunfts begriff einigt, dass der Vollzug sicherzustellen ist. Stets ist zu fragen, ob und inwieweit die Steuer auf die Einkünfte an der Quelle einbehalten werden kann.

Prof. Dr. *Dieter Birk*

Ja das sehe ich genauso, da gibt es keine Abweichungen.

Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip

Dr. Eckart Ratschow
Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Einleitung und methodische VorbemerkungII. Bestandsaufnahme<ul style="list-style-type: none">1. Grundsatz der Individualbesteuerung2. Subjektsteuerprinzip3. Aussagen der RechtsprechungIII. Diskussion der Aussagen<ul style="list-style-type: none">1. Vorbemerkung: Prinzipienbegriff, Leistungsfähigkeitsprinzip2. Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuersubjektivität<ul style="list-style-type: none">a) Die Verknüpfungstheseb) Subjektneutralität des Leistungsfähigkeitsprinzipsc) Folgerungen aus der Festlegung von Subjektend) Weitere Begründungsansätzee) Zur Festlegung von Rechts-subjektenf) Zwischenergebnis | <ul style="list-style-type: none">3. Zur subjektiven Zurechnung von Sachverhalten<ul style="list-style-type: none">a) Grundlagen der steuerlichen Zurechnungb) Anforderungen an die steuerliche Zurechnungc) Zur handlungsbezogenen Konzeption des Besteuerungstatbestandsd) Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrechte) Zurechnung von Elementen der Einkünfteermittlung4. Subjektive Zurechnung stiller ReservenIV. Das Subjektsteuerprinzip – ein materielles Prinzip?V. Zusammenfassung und Ausblick |
|--|---|

I. Einleitung und methodische Vorbemerkung

Sucht man im Internet nach dem Wort „Subjektsteuerprinzip“, findet man so gut wie nichts. Auch die juristischen Fachdatenbanken sind fast leer. Es gibt nur eine Handvoll Urteile, in denen der Begriff vorkommt.¹ Das BVerfG hat den Begriff bisher nicht verwendet und es existiert soweit ersichtlich keine selbständige Abhandlung, die den Begriff im Titel führt. Sogar die steuerrechtlichen Grundwerke hüllen sich überwiegend in Schwei-

¹ BFH, Urt. v. 20.7.2005 – X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl. II 2006, 457; Schleswig-Holsteinisches FG, Urt. v. 21.9.1999 – III 23/99, EFG 1999, 1221; Urt. v. 5.11.2008 – 2 K 175/05, EFG 2009, 233; Niedersächsisches FG, Urt. v. 4.7.2008 – 10 K 764/03, juris; vgl. außerdem BFH, Beschl. v. 15.4.2008 – IV B 105/09, BFHE 229, 199 m. Anm. Bode, DB 2010, 1156; Wittwer, DStR 2010, 1072; Gosch, DStR 2010, 1173; BFH, Urt. v. 20.5.2010 – IV R 42/08, BFHE 229, 340 = BStBl. II 2010, 820 zum Begriff „Steuersubjektprinzip“.

gen.² Im *Tipke/Lang*³ etwa sucht man nach dem „Subjektsteuerprinzip“ nicht nur im Stichwortverzeichnis vergebens.

Etwas häufiger taucht der Begriff in Einzelbeiträgen auf.⁴ Er wird dann entweder schlagwortartig erwähnt, wobei sein genauer Inhalt offenbar als bekannt vorausgesetzt wird, oder man liest sehr kurze Erläuterungen etwa des Inhalts: Das Subjektsteuerprinzip besagt, dass derjenige die stillen Reserven zu versteuern hat, bei dem sie entstanden sind.⁵ Beiträge, in denen das Prinzip nicht nur erwähnt, sondern in denen auch einmal etwas über das Prinzip ausgesagt wird, sind selten⁶.

Die Diktion ist außerdem uneinheitlich. *Reiß*, auf den insoweit viele Zitate zurückführen, sprach früher vom „Subjektsteuercharakter“ und der personalen Struktur der Einkommensteuer⁷ und spricht heute vom „Subjektprinzip“⁸. Andere Autoren bevorzugen die Ausdrücke „Individualprinzip“ oder „Grundsatz der Individualbesteuerung“⁹ oder benutzen die Begriffe synonym.¹⁰ Jüngst hat der BFH noch den Ausdruck „Steuersubjektprinzip“ geprägt.¹¹ Auch die Herkunft des Begriffs ist unklar. Nach *Hoffmann*¹² entstand die Idee, dass die aufgrund des ehemaligen Mitunternehmer-Erlasses¹³ erlaubte intersubjektive Übertragung stiller Reserven gegen Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts verstoßen könnte, in den 1990er Jahren.

2 Vgl. aber *Birk*, Steuerrecht, 12. Aufl. 2009, Rz. 1163 und Rz. 1238 zum Subjektsteuerprinzip.

3 *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010; vgl. a. a. O. jedoch Ausführungen zum Grundsatz der Individualbesteuerung § 9 Rz. 20–24.

4 *Juris* (Stand 1.7.2010) weist 31 Zeitschriftenbeiträge und 19 Kommentarstellen aus, in denen der Begriff vorkommt.

5 *Reiß*, *StuW* 2000, 399; *Reiß*, *BB* 2000, 1965; *Reiß*, *BB* 2001, 1225; *Wendt*, *EStB* 2002, 137; *Wehrheim/Nickel*, *DB* 2006, 1361; *Niehus*, *FR* 2010, 1; vgl. schon *BFH*, *Urt. v. 25.5.1962 – I 155/59 U*, *BFHE* 75, 231 = *BStBl. III* 1962, 351.

6 Vgl. insbesondere *Weber-Grellet*, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, 2001, 178; *Friedemann*, *Der Schuldzinsenabzug bei Personengesellschaften*, insbesondere nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a *EStG*, 2005, 86 ff.; *Baldauf*, *Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung*, 2009, 47 ff.

7 *Reiß* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 16 *EStG* Rz. B 80.

8 *Reiß* (Fn. 7); ebenso *Schröck*, *Steuersystem und Formwechsel*, 1998, 44 sowie *Thiel*, *FR* 1998, 412.

9 *Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 3), a. a. O.; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 *EStG* Rz. A 84; *Könemann*, *Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht*, 2001; *Becker*, *Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht*, 1970.

10 *Weber-Grellet* (Fn. 6), a. a. O.; *Baldauf* (Fn. 6), a. a. O.

11 *BFH*, *Urt. v. 20.5.2010 – IV R 42/08*, *BFHE* 229, 340 = *BStBl. II* 2010, 820.

12 *Hoffmann*, *GmbHHR* 2002, 125 unter Hinweis auf *Thiel*, *FR* 1998, 401 (412).

13 *BMF*, *Schreiben v. 20.12.1977 – IV B 2 – X 2241 – 231/77*, *BStBl. I* 1978, 8.

Das Wort „Subjektsteuerprinzip“ ist indes älter und geht vermutlich auf *Beisse* zurück.¹⁴

Nach diesem Befund ist zunächst festzustellen, dass der Begriff „Subjektsteuerprinzip“ eher selten verwendet wird. Einen Siegeszug hat er seit seinem ersten Auftauchen vor etwa 30 Jahren jedenfalls nicht angetreten. Andererseits ist er in ein verwirrendes Umfeld synonyme oder zumindest Ähnliches bedeutender Begriffe eingebettet, wobei die Vielzahl der Begriffe und ihre anscheinend unklare Abgrenzung voneinander die Vermutung nahelegt, dass auch hinsichtlich des Bezeichneten eine gewisse Unklarheit besteht. Gesicherte Erkenntnisse zum Inhalt des „Subjektsteuerprinzips“ können jedenfalls nicht referiert werden.

Diese Ausgangslage legt es nahe, das Thema nicht (wie vielleicht üblich) konstruktiv anzugehen und nach möglichen Inhalten des „Prinzips“ zu fragen. Die begrifflich exakte Vorgabe des Themas erlaubt es andererseits auch nicht, einfach zur Behandlung mehr oder weniger abstrakter Grundsätze der Einkünfteermittlung überzugehen. Stattdessen erscheint es lohnend, den fachsprachlichen Gebrauch des Begriffs selbst zum Ausgangspunkt der Betrachtung zu machen. Wenn über einen Begriff und seine Bedeutung keine hinreichende Klarheit herrscht, kann sein Inhalt am besten aus den konkreten Zusammenhängen abgeleitet werden, in denen er als Argument tatsächlich Verwendung gefunden hat.

Auf der Grundlage dieses Verständnisses sind die Bedeutung des Arguments und seine Tragfähigkeit vom Einzelfall her zu erschließen. Dazu müssen die einzelnen Argumentationen, in denen der Begriff verwandt worden ist, aufgefunden und semantisch analysiert werden. Häufig lässt sich der abstrakte Begriff dann im Zusammenhang durch eine Aussage ersetzen. Die Aussagen können anschließend in den vorgefundenen normativen und dogmatischen Kontext eingebunden werden und ergeben am Ende vielleicht ein normatives Prinzip. Diese Form der Sprachanalyse kann an verschiedene fachsprachliche Diskurse¹⁵ anknüpfen. Von besonderem Interesse dürften insoweit die Entscheidungen der mit Steuerfragen befassten Gerichte sein.¹⁶ Darauf beschränken sich die folgenden Ausführungen, wobei nicht nur das „Subjektsteuerprinzip“, sondern auch der ältere und häufiger gebrauchte Ausdruck „Grundsatz der Individualbesteuerung“ in den Blick genommen wird.

14 Vgl. *Beisse* in DStJG 4 (1981), S. 14: Subjektbindung des Einkommensbegriffs, die kurz als „Subjektsteuerprinzip“ bezeichnet werden soll. *Wasmer*, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, 1985, 25.

15 Zur Unterscheidung verschiedener Diskursebenen vgl. *Alexy*, Theorie der juristischen Argumentation, 2. Aufl. 1991, 263 ff., 434.

16 Rechtliche Aussagen in gerichtlichen Entscheidungsbegründungen erheben notwendig Anspruch auf rechtliche Geltung (Normativität), vgl. *Alexy* (Fn. 15), a. a. O.

II. Bestandsaufnahme

1. Grundsatz der Individualbesteuerung

1957 hat das BVerfG die Zusammenveranlagung von Ehegatten für nichtig erklärt wegen der durch sie bewirkten Anwendung eines höheren Grenzsteuersatzes als bei Unverheirateten.¹⁷ In der Begründung ging das BVerfG bis zur preußischen Klassensteuer von 1820¹⁸ zurück und führte u. a. aus, die Zusammenveranlagung habe ihren Ursprung und ihre Berechtigung in einem System der Haushaltsbesteuerung. Nachdem der Gesetzgeber vom Prinzip der Haushaltsbesteuerung zum „Grundsatz der Individualbesteuerung“ übergegangen sei, bilde die Zusammenveranlagung ein systemwidriges Element des Einkommensteuerrechts.

Bei Steuerrechtlern löste die Rede vom „Grundsatz der Individualbesteuerung“ Erstaunen und Kritik aus. Von prominenter Seite wurde nicht nur geäußert, dass es einen Grundsatz der Individualbesteuerung überhaupt gebe.¹⁹ *Spitaler*²⁰ behauptete sogar, das EStG beruhe ganz im Gegenteil auf der Besteuerung von „Wirtschaftseinheiten“ und nicht von Einzelpersonen. Er warf dem BVerfG vor, den „Denkstil des Steuerrechts“ nicht zu beherrschen. Andere begrüßten die Entscheidung dagegen ausdrücklich.²¹

Das Urteil und der Grundsatz der Individualbesteuerung wurden intensiv diskutiert. Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass der Ausdruck „Grundsatz der Individualbesteuerung“ wegen seiner Vieldeutigkeit kaum konkrete Schlüsse zuließ.²² Auch die Auffassung des BVerfG, dass die Zusammenveranlagung systemfremd und deshalb aufzugeben sei, ließ sich auf diese Weise wohl nicht begründen.²³ Das BVerfG hat die Formel zwar noch ein paar Mal wiederholt.²⁴ Verfassungsrechtlich wirksam wurde sie jedoch nicht mehr. Als das BVerfG 1964 auch die Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern kippte, stützte es sich nur noch auf die Benachteiligung der Familie durch die Anwendung des progressiven Steuertarifs; den „Grundsatz der Individualbesteuerung“ hat es in der Entscheidung nicht

17 BVerfG, Beschl. v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54 BVerfGE 6, 55 = BStBl. I 1957, 193.

18 Preußisches Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer v. 30.5.1820.

19 *Friedrich Klein*, Bundesverfassungsgericht und Ehegattenbesteuerung, *FinArch Neue Folge* (18), 236 ff., 258.

20 *Spitaler*, *DB* 1957, 268 bezeichnete die Folgen der Entscheidung als „bestürzend“; in dieselbe Richtung *Bühler*, *FR* 1957, 121.

21 *Hubel*, *StuW* 1957, 402; *Debatin/Vogel*, *StuW* 1957, 409; *Ehlers*, *StuW* 1957, 413; *Weisensee*, *JR* 1961, 85; *Friedländer*, *JR* 1961, 91.

22 *Becker* (Fn. 9), a. a. O.

23 Vgl. auch *BFH*, *Urt.* v. 28.2.1958 – III 125/57 S, *BFHE* 66, 497 = *BStBl.* III 1958, 191.

24 BVerfG v. 3.12.1958 – 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, 3; v. 14.4.1959 – 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237; v. 3.4.1962 – 1 BvL 35/57, BVerfGE 14, 34; v. 24.9.1965 – 1 BvR 131/65, n. v.

einmal mehr erwähnt.²⁵ Er taucht zuletzt in einer Entscheidung zu § 26b EStG von 1988 auf. Dort heißt es, der Grundsatz der Individualbesteuerung betreffe nur den Bereich der Einkünfteerzielung und Einkünftermittlung, nicht jedoch die Zusammenrechnung der Ehegatteneinkünfte.²⁶

Das BVerfG versteht die Individualbesteuerung als Gegenbegriff zu allen Arten der Gruppenbesteuerung²⁷, zu denen es auch die Zusammenveranlagung von Eheleuten zählt. Die Frage, ob sich ein Grundsatz der Individualbesteuerung aus dem Grundgesetz ergibt, hat das BVerfG weder aufgeworfen noch beantwortet.

Die Rezeption des Ausdrucks durch den BFH verlief ganz anders. In Entscheidungen der späten 1950er Jahren grenzte sich der BFH zunächst deutlich vom BVerfG ab.²⁸ Erst 1962 schloss er sich dem BVerfG an mit der Aussage, das moderne Einkommensteuerrecht beruhe auf dem Grundsatz der Individualbesteuerung und sei auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt.²⁹ Danach nimmt die Verwendung des Ausdrucks beim BFH zu. Insbesondere der IV. Senat hat in der Folgezeit den „Grundsatz der Individualbesteuerung“ mehrfach betont³⁰, vor allem im Zusammenhang mit Fragen der Einkünftezurechnung.³¹

Eine lange, bis in die Gegenwart reichende Reihe von BFH-Entscheidungen betrifft die Besteuerung von Eheleuten.³² Dabei ging es immer wieder um

25 BVerfG v. 30.6.1964 – 1 BvL 25/62 u. a., BVerfGE 18, 97.

26 BVerfG, Kammerbeschluss v. 4.10.1988 – 1 BvR 843/88, HFR 1990, 43.

27 Vgl. dazu *Ruppe* in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt Anm. 5 ff.

28 BFH, Urt. v. 3.12.1957 – I 231/56 S, BFHE 66, 66 = BStBl. III 1958, 27; v. 24.1.1958 – VI 9/56 S, BFHE 66, 197 = BStBl. III 1958, 77; v. 24.1.1958 – VI 86/56 U, BFHE 66, 276 = BStBl. III 1958, 107; v. 31.1.1958 – VI 207/57 U, BFHE 66, 277 = BStBl. III 1958, 108; v. 28.2.1958 – III 125/57 S, BFHE 66, 497 = BStBl. III 1958, 191; v. 9.5.1958 – VI 309/57 U, BFHE 67, 77 = BStBl. III 1958, 302; v. 17.5.1962 – VI 117/61 U, BFHE 75, 281 = BStBl. III 1962, 369; v. 19.11.1965 – VI 120, 121/64 U, BFHE 84, 297 = BStBl. III 1966, 108; v. 6.12.1968 – VI R 86/67, BFHE 94, 485 = BStBl. II 1969, 237.

29 BFH, Urt. v. 22.11.1962 – IV 38/61, HFR 1963, 287 zur subjektiven AfA-Berechtigung, wenn ein Ehegatte dem andern einen Gegenstand zur Nutzung überlässt.

30 BFH, Urt. v. 14.10.1966 – IV 279/62, BFHE 87, 380 = BStBl. III 1967, 172; v. 23.8.1979 – IV R 95/75, BFHE 128, 533 = BStBl. II 1980, 8; v. 6.7.1989 – IV R 97/87, BFHE 157, 312 = BStBl. II 1990, 606.

31 Z. B. BFH, Urt. v. 11.3.1965 – IV 60/61 U, BFHE 82, 108 = BStBl. III 1965, 286 zur Zurechnung der Einkünfte bei einem Landwirt, der die Bewirtschaftung des Betriebs seinem Sohn übertragen hatte.

32 In einer nicht veröffentlichten Entscheidung aus dem Jahr 1984 konkretisierte der BFH erstmals den „Grundsatz der Individualbesteuerung“ wie folgt: „Auch das geltende Einkommensteuerrecht wird – trotz der Möglichkeit einer Zusammenveranlagung der Ehegatten (§§ 26, 26b EStG) – vom Grundsatz der Individualbesteuerung beherrscht: Jeder Ehegatte ist persönlich einkommensteuerpflichtig, die von dem einen Ehegatten erzielten Einkünfte sind getrennt von den Einkünften des anderen Ehegatten zu ermitteln, erst die so ermittelten Einkünfte der Ehegatten

die – auch vom BVerfG aufgeworfene – Frage, ob die Zusammenveranlagung den Grundsatz der Individualbesteuerung berührt³³ und inwiefern Eheleute bei der Zusammenveranlagung als Individuen behandelt werden müssen.³⁴

1994 berief sich der BFH auf den Grundsatz der Individualbesteuerung für die Aussage, dass es ein allgemeines interpersonelles Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht nicht gebe.³⁵

werden bei einer Zusammenveranlagung zu einem einheitlichen Einkommen.“ (BFH, Urt. v. 2.2.1984 – IV R 71/82, n.v.). In einem Urteil aus dem Jahr 1988 sprach der IV. Senat sogar von einem „Grundsatz der Individualbesteuerung von Ehegatteneinkünften“ (BFH, Urt. v. 25.2.1988 – IV R 32/86, BFHE 153, 397 = BStBl. II 1988, 827). Aus jüngerer Zeit vgl. BFH, Urt. v. 19.5.2004 – III R 18/02, BFHE 206, 201 = BStBl. II 2004, 980; v. 19.10.2006 – III R 29/06, BFH/NV 2007, 663 – kein Splitting für eingetragene Lebenspartnerschaften; v. 19.12.2007 – IX R 40/07, BFH/NV 2008, 1128 – benachteiligende Zusammenrechnung der Einkommen von Eheleuten bei der Eigenheimzulage).

- 33 Der VIII. Senat entschied, durch die Zusammenveranlagung der Ehegatten werde der (nur die Einkünftezielung und -ermittlung betreffende) Grundsatz der Individualbesteuerung nicht berührt (BFH, Urt. v. 13.9.1988 – VIII R 218/85, BFH/NV 1989, 354; ebenso v. 10.1.1992 – III R 103/87, BFHE 166, 295 = BStBl. II 1992, 297). Bereits 1983 hatte der VIII. Senat hervorgehoben, die Einkünfte zusammen zu veranlagender Eheleute seien getrennt zu ermitteln; erst jenseits der Ermittlung der Einkünfte seien Eheleute bei gemeinsamer Veranlagung als ein Steuerpflichtiger zu behandeln (BFH, Urt. v. 26.7.1983 – VIII R 160/80, BFHE 139, 69 = BStBl. II 1983, 674). In der Entscheidung wird der Ausdruck „Grundsatz der Individualbesteuerung“ vermieden. Der X. Senat betonte, die Möglichkeit, die getrennte Veranlagung wählen zu können, trage dem Grundsatz der Individualbesteuerung Rechnung (BFH, Urt. v. 21.7.1993 – X R 24/91, BFH/NV 1994, 229).
- 34 Der Große Senat (BFH, Beschl. v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BFHE 189, 151 = BStBl. II 1999, 778 zur AfA-Befugnis des Nichtmiteigentümer-Ehegatten beim häuslichen Arbeitszimmer) hat die Rspr. schließlich wie folgt zusammengefasst: „Der Grundsatz der Individualbesteuerung der Eheleute wird durch die Möglichkeit der Zusammenveranlagung (§§ 26, 26b EStG) nicht aufgehoben. Dementsprechend sind die Einkünfte jedes Ehegatten getrennt zu ermitteln. In diesem Bereich stehen sich die Eheleute wie Fremde gegenüber. Darauf beruht z. B. die Möglichkeit des vertraglichen Leistungsaustauschs zwischen den Ehegatten und seine steuerrechtliche Anerkennung. Nur außerhalb der Einkünfteermittlung sind zusammen zu veranlagende Eheleute ... als ein Steuerpflichtiger zu behandeln (... z.B. beim Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen).“. Aus jüngerer Zeit vgl. auch BFH, Urt. v. 23.3.2001 – VI R 175/99, BFHE 195, 225 = BStBl. II 2001, 585 keine Zusammenrechnung der Fahrzeitverkürzung bei (beruflich veranlasstem) Umzug von Eheleuten; BFH, Urt. v. 21.2.2006 – IX R 79/01, BFHE 212, 456 = BStBl. II 2006, 598; BFH, Urt. v. 16.4.2002 – IX R 40/00, BFHE 198, 66 = BStBl. II 2002, 501 zur Abgrenzung der strafrechtlichen Verantwortungsbereiche bei Abgabe einer gemeinsamen Einkommensteuererklärung durch Ehegatten; BFH, Urt. v. 22.2.2005 – VIII R 89/00, BFHE 209, 224 = BStBl. II 2005, 624).
- 35 Dazu auch BFH, Urt. v. 25.10.1994 – VIII R 79/91, BFHE 175, 439 = BStBl. II 1995, 121. Ebenso *Magnus Müller*, Das interpersonale Korrespondenzprinzip im Einkommensteuerrecht – Eine systematische Betrachtung, 2007.

An anderer Stelle hat es der BFH abgelehnt, die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung auf Dritte zu erstrecken mit der Begründung, dies widerspreche (auch) dem Grundsatz der Individualbesteuerung.³⁶

Auf den Grundsatz der Individualbesteuerung stützen sich insbesondere auch die jüngeren Entscheidungen zur Vererblichkeit des Verlustabzugs.³⁷ Nach der überkommenen Rechtsprechung des BFH konnte der Erbe Verluste des Erblassers abziehen, wenn er durch sie wirtschaftlich belastet war. In einer Entscheidung des XI. Senats von 1999, in der diese Rechtsprechung noch einmal bestätigt worden ist, wird dazu erstmals auch ausdrücklich auf den Grundsatz der Individualbesteuerung rekurriert. So heißt es dort, die Berücksichtigung eines vom Erblasser erwirtschafteten Verlusts beim Erben durchbreche den Grundsatz der Individualbesteuerung. Diese Durchbrechung sei nur zu rechtfertigen, wenn der Erbe durch die Verluste in seiner Leistungsfähigkeit beeinträchtigt sei.³⁸ Bei dieser Aussage ist der XI. Senat indes nicht stehen geblieben, sondern er hat daraus wenig später die weitergehende Schlussfolgerung gezogen, dass Verluste des Erblassers vom Erben nicht abgezogen werden können. Dem hat sich der Große Senat des BFH bekanntlich angeschlossen und die dafür tragenden Erwägungen in die Worte gekleidet:

„Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer. Sie erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Sie wird daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Die personale Anknüpfung der Einkommensteuer garantiert die Verwirklichung des verfassungsrechtlich fundierten Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (...). Die einzelne natürliche Person ist das Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG). Die persönliche Steuerpflicht erstreckt sich auf die Lebenszeit einer Person; sie endet mit ihrem Tod. In diesem Fall ist die Veranlagung auf das bis zum Tod erzielte Einkommen zu beschränken. Erblasser und Erbe sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen werden und deren Einkünfte getrennt ermittelt und dem jeweiligen Einkommensteuerrechtssubjekt zugerechnet werden“.³⁹

Schließlich gibt es auch eine Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2004 zur intersubjektiven Übertragung stiller Reserven, die sich ausdrücklich auf den Grundsatz der Individualbesteuerung – und nicht auf das Subjektsteuerprinzip – stützt.⁴⁰

36 BFH, Urt. v. 7.7.2004 – X R 24/03, BFHE 206, 292 = BStBl. II 2004, 975.

37 BFH, Urt. v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BFHE 189, 57 = BStBl. II 1999, 653; BFH, Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608.

38 BFH, Urt. v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BFHE 189, 57 = BStBl. II 1999, 653.

39 BFH, Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608.

40 BFH, Urt. v. 16.6.2004 – X R 34/03, BFHE 207, 120 = BStBl. II 2005, 378.

Trotz seiner wenig klaren Konturen hat der BFH den Grundsatz der Individualbesteuerung offenbar dauerhaft in seinen Sprachschatz übernommen. Er macht davon – wie der Überblick zeigt – bei unterschiedlichen Gelegenheiten immer wieder Gebrauch.

2. Subjektsteuerprinzip

Der Begriff „Subjektsteuerprinzip“ taucht in der Rechtsprechung erstmals 1999 in einer Entscheidung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts auf. Es handelt sich um den Fall, der der Entscheidung des Großen Senats zur Vererblichkeit des Verlustabzugs zugrunde lag.⁴¹ Das Finanzgericht argumentierte mit der überwiegenden Ansicht im Schrifttum im Großen und Ganzen bereits wie der Vorlagebeschluss des XI. Senats⁴² und später auch der Große Senat. Das Argument lässt sich auf die Formel bringen, dass Verluste keine Rechtsverhältnisse des Erblassers sind, die nach dem Prinzip der Universalsukzession auf den Rechtsnachfolger übergehen, sondern realisierte negative Einkünfte des Erblassers, die – wegen des Subjektsteuerprinzips – nicht mit steuerlicher Wirkung auf ein anderes Steuersubjekt übergehen können. Für den Begriff „Subjektsteuerprinzip“ führt das FG kein Zitat an. Zu seinem Inhalt führt es im Wesentlichen aus, die Einkünfte des Erblassers und des Erben dürften nicht zusammengerechnet werden, denn die Besteuerungsgrundlagen verschiedener Steuersubjekte dürften nach der Systematik des EStG nicht miteinander vermengt werden. Der BFH hat nachfolgend den Begriff „Subjektsteuerprinzip“ in diesem Zusammenhang allerdings nicht aufgegriffen, sondern stattdessen vom Grundsatz der Individualbesteuerung gesprochen.

2005 erwähnte der BFH zum ersten Mal das „Subjektsteuerprinzip“. Der Kläger hatte eine Beteiligung aus seinem Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, deren Anteile er ebenfalls im Betriebsvermögen hielt. Der BFH entschied, wegen des mit der Einbringung verbundenen Rechtsträgerwechsels vom Kläger auf die Zielgesellschaft seien die stillen Reserven aufzudecken. In der Entscheidung heißt es zu § 7 Abs. 1 EStDV a. F. eher beiläufig: In den typischen Fällen dieser Vorschrift räume der Gesetzgeber ausnahmsweise dem Realisationsprinzip den Vorrang vor dem Subjektsteuerprinzip ein.⁴³

Diese auf eine Kommentierung von *Reiß*⁴⁴ zurückgehende Formulierung ist so zu verstehen, dass grundsätzlich wegen der Subjektbindung der stillen

41 Schleswig-Holsteinisches FG, Urt. v. 21.9.1999 – III 23/95, EFG 1999, 1221; nachfolgend BFH, Beschl. v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BFHE 220, 129 = BStBl. II 2008, 608.

42 BFH, Beschl. v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BFHE 207, 404 = BStBl. II 2005, 262.

43 BFH, Urt. v. 20.7.2005 – X R 22/02, BFHE 210, 345 = BStBl. II 2006, 457 Rz. 31.

44 *Reiß* in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, KompaktKommentar, 5. Aufl., § 16 Rz. 15.

Reserven bei jedem Rechtsträgerwechsel die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden müssen. Die interpersonelle Übertragung stiller Reserven bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen verstößt nach diesem Verständnis gegen das Subjektsteuerprinzip; sie entspricht aber dem Realisationsprinzip, das die Besteuerung ohne Liquiditätszufluss im Regelfall untersagt.⁴⁵

Tragende Bedeutung hat das Subjektsteuerprinzip in einer jüngeren Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts aus dem Jahr 2008 zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der nur für die Jahre 1999 und 2000 anwendbaren Fassung. Nach dieser Vorschrift durften Wirtschaftsgüter nicht steuerneutral aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft übertragen werden. Das FG hatte insbesondere zu beurteilen, ob die kurz aufeinanderfolgende Abschaffung und Wiedereinführung der Buchwertübertragung zwischen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft gegen den Gleichheitssatz (Gleichheit in der Zeit) verstieß. Es entschied, zumindest die Abschaffung der Buchwertübertragung sei sachlich gerechtfertigt, da sich der Gesetzgeber insofern auf das Subjektsteuerprinzip habe stützen können. Ihre Wiedereinführung sei dagegen als Subvention zu verstehen und deshalb nicht zu beanstanden, denn Fiskalzwecknormen unterlägen keiner strengen Bindung an die folgerichtige Ausgestaltung der Belastungsgrundentscheidungen.⁴⁶ Der BFH hat die Entscheidung zwischenzeitlich vollen Umfangs bestätigt, in den Entscheidungsgründen jedoch (erstmalig) vom „Steuerobjektprinzip“ gesprochen.⁴⁷

Eher am Rande erwähnt das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht das Subjektsteuerprinzip in einer Entscheidung von November 2008 zur Anwendung des Buchwertprivilegs bei unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Das FG entschied, im Streitfall könne die Übertragung nicht zum Buchwert erfolgen, weil zeitgleich das eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellende Betriebsgrundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen des Unternehmers in ein anderes Betriebsvermögen zum Buchwert übertragen worden sei.⁴⁸ Der Mitunternehmeranteil müsse aber – wie im Fall der Betriebsveräußerung – vollständig, also einschließlich des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens, übertragen werden. Die eine Buchwertübertragung erlaubende Vorschrift dürfe auch nicht erweiternd ausgelegt werden, weil die intersubjektive Übertragung stiller Reserven gegen das Subjektsteuerprinzip verstoße.

45 *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16 Rz. B 80; *Trzaskalik*, StuW 1979, 97, 106; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 361 f.

46 Niedersächsisches FG, Urt. v. 4.7.2008 – 10 K 764/03, juris.

47 BFH, Urt. v. 20.5.2010 – IV R 42/08, BFHE 229, 340 = BStBl. II 2010, 820.

48 Schleswig-Holsteinisches FG, Urt. v. 5.11.2008 – 2 K 175/05, EFG 2009, 233; nachfolgend BFH, Urt. v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BFHE 229, 279, DStR 2010, 1374 ohne Erwähnung des „Subjektsteuerprinzips“.

Tragend ist das „Subjektsteuerprinzip“ auch für einen aktuellen und viel beachteten Eilbeschluss des IV. Senats⁴⁹ zur Frage, ob Wirtschaftsgüter steuerneutral zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften übertragen werden können. Der I. Senat des BFH⁵⁰ hat dies verneint mit der Begründung, es sei in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht vorgesehen, und die Vorschrift sei auch nicht lückenhaft. Demgegenüber hat der IV. Senat in der Entscheidung unmissverständlich angekündigt, auf diesen Fall § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG entsprechend anwenden zu wollen. Aus dem Subjektsteuerprinzip, so der IV. Senat, folge, dass jeder Gesellschafter den auf ihn entfallenden Anteil an den erzielten Einkünften versteuern müsse. Jedem Gesellschafter sei deshalb auch sein Anteil an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zuzuordnen. Eine Verschiebung stiller Reserven zwischen verschiedenen Gesellschaftern widerspreche dem Subjektsteuerprinzip. Folgerichtig sei es deshalb aber, die stillen Reserven nicht aufzudecken, wenn ein Wechsel in der Rechtszuständigkeit nicht eintrete. Das sei hier der Fall.

Zu erwähnen bleibt noch, dass der Gesetzgeber des StEntlG 1999/2000/2002 das Wort „Subjektsteuerprinzip“ nicht verwendet hat, obwohl er sich die Kritik an der Buchwertverknüpfung in Übertragungsfällen zu eigen gemacht und zunächst jede interpersonelle Fortführung stiller Reserven außerhalb des UmwStG abgeschafft hatte.⁵¹

3. Aussagen der Rechtsprechung

Ersetzt man die Ausdrücke „Grundsatz der Individualbesteuerung“ und „Subjektsteuerprinzip“ in den einschlägigen Entscheidungsbegründungen durch inhaltsgleiche vollständige Sätze, so erhält man punktuelle Konkretisierungen des im Kontext lediglich schlagwortartig Bezeichneten. Die Hauptaussagen der bisherigen Rechtsprechung lassen sich nach diesem Vorgehen im Einzelnen wie folgt fassen:

Grundsatz der Individualbesteuerung

1. Der Grundsatz der Individualbesteuerung ist untrennbar mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbunden.

49 BFH, Beschl. v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BFHE 229, 199 = BStBl. II 2010, 971 m. Anm. Bode, DB 2010, 1156; Wittwer, DStR 2010, 1072; Gosch, DStR 2010, 1173.

50 BFH, Urt. v. 25.11.2009 – I R 72/08, BFHE 227, 445 = BStBl. II 2010, 471. Dazu Wendt, FR 2010, 386.

51 Vgl. im Einzelnen BT-Drucks. 14/23, S. 172. Nach BT-Drucks. 14/433, S. 24 ist die Beibehaltung der stillen Reserven bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter gerechtfertigt, wenn damit kein Wechsel in der Rechtszuständigkeit verbunden ist, weil die stillen Reserven dann weiterhin ausschließlich bei demjenigen Steuerpflichtigen besteuert werden, bei dem sie entstanden sind.

2. Er erfordert zumindest, dass die gesetzlichen Merkmale der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung auf das einzelne Steuerrechtssubjekt hin ausgerichtet sind.
3. Einkünfte, die ein Steuerrechtssubjekt „erzielt“ hat, sind ihm unabänderlich zuzurechnen; das gilt auch für (nicht ausgeglichene) Verluste.
4. Die Besteuerung richtet sich grundsätzlich allein nach Merkmalen, die das Steuerrechtssubjekt selbst verwirklicht hat oder die ihm zurechenbar sind, nicht jedoch nach Besteuerungsmerkmalen, die ein anderes Steuerrechtssubjekt verwirklicht hat oder die diesem zurechenbar sind.

Subjektsteuerprinzip

5. Stille Reserven sind – wie realisierte Einkünfte – einem Steuerrechtssubjekt grundsätzlich unabänderlich zuzuordnen.
6. Stille Reserven sind demjenigen Steuerrechtssubjekt zuzuordnen, bei dem sie entstanden sind.

Diese Aussagen sollen nachfolgend – einzeln bzw. in Gruppen – in den vorgefundenen normativen und dogmatischen Kontext eingeordnet und diskutiert werden (Teil III.). Dabei wird sich zeigen, dass sie sehr unterschiedliche Fragestellungen betreffen. In Bezug auf jede einzelne, aber auch für mehrere oder alle Aussagen (Teil IV) ist schließlich zu fragen, ob und inwiefern sie als Prinzip verstanden und bezeichnet werden können.

III. Diskussion der Aussagen

1. Vorbemerkung: Prinzipienbegriff, Leistungsfähigkeitsprinzip

Prinzipien im Rechtssinne sind Rechtsnormen.⁵² Sie sind normative Sätze, die ein Sollen ausdrücken. Rechtliche Geltung kommt ihnen zu, wenn sie im geltenden Recht angelegt sind und im Großen und Ganzen beachtet werden. Von den Regeln des Rechts unterscheiden sich Prinzipien darin, dass sie keinen absoluten, sondern einen relativen Befolgungsanspruch erheben.⁵³ Sie

⁵² Vgl. *Alexy*, Theorie der Grundrechte, 1985, S. 71 ff.; zum aktuellen Stand der Diskussion über die Thesen *Alexys* vgl. *Klement*, JZ 2008, 756; *Sieckmann*, JZ 2009, 557 und Schlusswort *Klement*, JZ 2009, 560.

⁵³ *Alexy*, Begriff und Geltung des Rechts, 1992, 119 ff.: „Regeln sind Normen, die bei Erfüllung des Tatbestands eine definitive Rechtsfolge anordnen, also bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen definitiv etwas gebieten, verbieten oder erlauben oder definitiv zu etwas ermächtigen. Sie können deshalb vereinfachend als „definitive Gebote“ bezeichnet werden. Die für sie charakteristische Anwendungsform ist die Subsumtion. Demgegenüber sind Prinzipien *Optimierungsgebote*. Als solche sind sie Normen, die gebieten, dass etwas in einem relativ auf die tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeiten möglichst hohen Maße realisiert wird. Das bedeutet, dass sie in unterschiedlichen Graden erfüllt werden können und dass das gebotene

müssen nicht perfektioniert, sondern im Widerstreit mit anderen gegenläufigen Prinzipien optimiert werden. Prinzipien sind Optimierungsgebote des Rechts.⁵⁴

In diese Kategorie fällt das Leistungsfähigkeitsprinzip.⁵⁵ Es gebietet die Ausrichtung der Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit. Insofern beinhaltet es einen – wenn auch konkretisierungsbedürftigen – Maßstab für die Bemessung und Zuteilung der Steuerlast.⁵⁶ Der Gesetzgeber darf im Steuerrecht aber auch Förderungs- und Lenkungsziele verfolgen.⁵⁷ Das Leistungsfähigkeitsprinzip tritt dann zurück, ohne seine Geltung zu verlieren. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet auch keine Perfektion um jeden Preis. Selbst in der Einkommensteuer ist es dem Gesetzgeber erlaubt, in bestimmten Grenzen zu generalisieren, zu pauschalieren und zu typisieren⁵⁸ und er kann einzelne die Leistungsfähigkeit mindernde Umstände – zur Streitvermeidung oder wegen fehlender Verifizierbarkeit – auch vollständig vom Abzug ausschließen.⁵⁹ Dazu bedarf es freilich einer abgewogenen Begründung.

2. Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuersubjektivität

Trifft die Aussage zu, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung untrennbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip verbunden ist (Verknüpfungsthese), und gibt es einen normativen Grundsatz, nach dem die gesetzlichen Merkmale der Einkünftezielung und Einkünfteermittlung auf das einzelne Steuerrechtssubjekt hin ausgerichtet sein müssen?

Maß ihrer Erfüllung nicht nur von den tatsächlichen, sondern auch von den rechtlichen Möglichkeiten abhängt. Die rechtlichen Möglichkeiten der Erfüllung eines Prinzips werden außer durch Regeln wesentlich durch gegenläufige Prinzipien bestimmt. Letzteres impliziert, dass Prinzipien abwägungsfähig und –bedürftig sind. Die Abwägung ist die für Prinzipien kennzeichnende Form der Anwendung.“

54 Alexy (Fn. 52), a. a. O.; vgl. auch *Birk*, Ordnungsmuster im Steuerrecht – Prinzipien, Maßstäbe und Strukturen, FS Schaumburg, 2009, 3 ff.

55 Das BVerfG entnimmt das „Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit“ in st. Rspr. Art. 3 Abs. 1 GG und spricht vom „Gebot der Steuergerechtigkeit“, vgl. nur BVerfG, Beschl. v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 = BStBl. II 1984, 357, Rz. 24; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563.

56 Vgl. nur *Tipke*, Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2000, Bd. 1, S. 492 ff.

57 Vgl. nur BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 = BStBl. II 2002, 618.

58 St. Rspr., vgl. nur BVerfG, Urt. v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 = BStBl. II 2000, 162; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563 Rz. 37 und Rz. 40 – Arbeitszimmer II.

59 Vgl. BVerfG, Urt. v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 = BStBl. II 2000, 162, Rz. 43 – Arbeitszimmer I.

a) Die Verknüpfungsthese

Bei der Verknüpfungsthese geht es um die Frage, welchen Subjekten die Steuerpflicht auferlegt werden kann. Der behauptete Zusammenhang mit der „Individualbesteuerung“ verweist insofern auf das rechtliche Individuum. Dieses im Wortsinn „unteilbare“ ist nach hergebrachtem Verständnis die natürliche Person. Deshalb, so liest man, sei die Leistungsfähigkeit grundsätzlich nach individuellen Merkmalen der natürlichen Personen zu bemessen.⁶⁰ Umgekehrt ergibt sich aus der Verknüpfungsthese aber auch, dass die Steuerlast nicht nach irgendwelchen Merkmalen der natürlichen Person bemessen werden darf, sondern dass sie grundsätzlich allein nach Merkmalen bemessen werden muss, die dazu geeignet sind, die steuerliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Person zu erfassen.⁶¹

b) Subjektneutralität des Leistungsfähigkeitsprinzips

Das Leistungsfähigkeitsprinzip bedarf der Konkretisierung. Da Leistungsfähigkeit nicht absolut, sondern nur relativ beschrieben werden kann, ist die Festlegung einer bestimmten Klasse von Subjekten notwendige Vorbedingung für die Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Erst wenn bestimmt ist, auf wessen Leistungsfähigkeit es ankommt, können Maßstäbe entwickelt werden, um die individuelle Leistungsfähigkeit zu messen und zu bewerten.⁶² In diesen Maßstäben nimmt das Leistungsfähigkeitsprinzip für verschiedene Steuerarten besondere Ausprägungen an in Abhängigkeit von der vorherigen Festlegung bestimmter Steuersubjekte.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gibt aber nicht vor, welche Subjekte besteuert werden. Die Forderung, die Steuerlast nach der finanziellen Leistungsfähigkeit zu bemessen, kann grundsätzlich für beliebige Steuerrechtssubjekte erhoben werden. Voraussetzung ist nur, dass ihnen steuerliche Leistungsfähigkeit zugesprochen werden kann. Sie müssen den gesetzlichen Besteuerungstatbestand erfüllen können.⁶³ Grenzen für die Ermittlung und Zurechnung steuerlicher Leistungsfähigkeit ergeben sich dann nur noch aus der Fassung des gesetzlichen Besteuerungstatbestands und der für ihn geltenden Zurechnungsregeln. Nach zutreffender Auffassung prägt das Leistungsfähigkeitsprinzip deshalb nicht nur die Personensteuern, sondern

60 Vgl. nur *Tipke* (Fn. 56), S. 497, Fn. 61, der insofern vom „Individualprinzip“ spricht.

61 Besteuerung nach dem Individualeinkommen, vgl. z. B. *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, 31.

62 Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 4 Rz. 89.

63 Steuersubjekt können danach nicht nur Einzelpersonen, sondern alle möglichen Personenzusammenschlüsse (Familien, Lebensgemeinschaften, Erwerbsgemeinschaften) oder Unternehmen sein.

grundsätzlich alle Steuerarten.⁶⁴ Hat der Gesetzgeber eine bestimmte Klasse von Besteuerungssubjekten festgelegt, versteht es sich von selbst, dass die Besteuerung unter der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips danach ausgerichtet sein muss, die Leistungsfähigkeit genau dieser Steuersubjekte zu erfassen und zutreffend zu bewerten.

Die Aussage, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip untrennbar verbunden sei (Aussage 1), lässt sich danach nicht aufrechterhalten, soweit dem Grundsatz der Individualbesteuerung die Aussage entnommen wird, dass in der Einkommensteuer nur natürliche Personen besteuert werden. Letzteres trifft zwar zu. Das EStG beginnt in § 1 EStG mit der Steuerpflicht der natürlichen Person und verlangt in § 2 Abs. 1 EStG, dass der Steuerpflichtige (die natürliche Person), den Tatbestand der Besteuerungsnorm erfüllt haben muss, indem er Einkünfte „erzielt“.⁶⁵ Es handelt sich jedoch nicht um eine Ableitung aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, sondern um die Folge einer davon weitgehend unabhängigen Festlegung.

c) Folgerungen aus der Festlegung von Subjekten

Man kann infolgedessen auch nicht sagen, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung die Ausrichtung der Besteuerung nach Merkmalen der individuellen Leistungsfähigkeit fordere (Aussage 2). Hat der Gesetzgeber – wie im geltenden Einkommensteuerrecht – eine Grundentscheidung zugunsten der Besteuerung natürlicher Personen getroffen, so ergibt sich unter der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips, dass die Besteuerung darauf angelegt sein muss, die steuerliche Leistungsfähigkeit der natürlichen Personen zu erfassen. Das folgt aus der normativen Kraft des Leistungsfähigkeitsprinzips. Entsprechende Konsequenzen muss der Gesetzgeber aber auch dann ziehen, wenn er andere Steuersubjekte auswählt. Bei Lichte betrachtet, stellt sich die Aussage 2 deshalb als unmittelbare Folge der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar, welches erst nach Festlegung einer relevanten Klasse von Bezugssubjekten seine Wirkungskraft entfaltet.

d) Weitere Begründungsansätze

Zu fragen bleibt, ob zumindest die Personensteuern auf die Besteuerung von Individuen angelegt sein müssen. Eine sinnvolle Einteilung der Steuern folgt den ihnen jeweils zugrunde liegenden Merkmalen. Personensteuern sind danach Steuern, deren Tatbestände in besonderem Maße auf die Person des

⁶⁴ *Tipke* (Fn. 56), S. 495 unter Hinweis auf die Ausnahme reiner Lenkungssteuern; anders z. B. *Fuisting*, Grundzüge der Steuerlehre, 1902, S. 22, der eine Ausrichtung am Prinzip der Leistungsfähigkeit nur für die sog. direkten Steuern bejahte.

⁶⁵ Zu den Vorschriften über die persönliche Steuerpflicht der natürlichen Person gehören auch die Regelungen zur Rechtsnachfolge in § 45 AO und § 24 Nr. 2 EStG.

Steuerpflichtigen zugeschnitten sind. Das unterscheidet sie aber nur graduell und nicht prinzipiell von den sog. Realsteuern, zu deren Formulierung ebenfalls stets ein Steuersubjekt vorausgesetzt werden muss.⁶⁶ Die Kennzeichnung der Einkommensteuer als Personensteuer setzt deshalb die Steuersubjektfähigkeit der natürlichen Person voraus, begründet sie aber nicht. Die Einteilung der Steuern hat ersichtlich keinen normativen Gehalt.

Im Schrifttum wird seit langem diskutiert, ob nicht auch reale Bedarfsgemeinschaften, insbesondere Familien⁶⁷ als Steuersubjekte der Einkommensteuer infrage kommen.⁶⁸ Die Diskussion zeigt, dass sogar in der Einkommensteuer eine Gruppenbesteuerung nicht nur prinzipiell möglich, sondern unter Umständen sogar dazu geeignet sein könnte, dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch besser gerecht zu werden. Als Individualsteuer könnte man die Einkommensteuer dann wohl nicht mehr bezeichnen.

Anders verhält es sich mit Überlegungen, die prinzipielle Rechtssubjektivität der natürlichen Person zumindest für das Einkommensteuerrecht aus dem Grundgesetz herzuleiten.⁶⁹ Eine solche Herleitung kann nur gelingen, wenn man z. B. im Begriff des Einkommens eine auf die natürliche Person und ihr Auftreten am Markt bezogene Verhaltensweise als idealtypisch zugrunde legt. In einer auf dem Begriff des Alleineigentums aufbauenden Wirtschaftsordnung ergibt sich dann fast zwangsläufig, dass nur natürliche Personen als Einkommensteuerrechtssubjekte in Betracht kommen. Die Argumentation setzt indes ebenfalls voraus, dass die Grundentscheidung zugunsten einer individuellen Betrachtung im Recht an anderer Stelle bereits gefallen ist. Ob sich eine den Gesetzgeber bindende normative Grundentscheidung zulasten der Besteuerung des Einkommens von natürlichen Personen wirklich aus dem Grundgesetz ergibt, kann hier nicht untersucht werden.

e) Zur Festlegung von Rechtssubjekten

Die bisherigen Überlegungen werfen die Frage auf, wie die als „Festlegung“ bezeichnete Bestimmung von Rechtssubjekten (Steuerrechtssubjekten) im Einzelnen gedacht werden kann.

Unhintergebar ist zunächst die Festlegung irgendwelcher Rechtssubjekte. Sie ergibt sich schon aus der Sprachförmigkeit des Rechts. Normative Aus-

66 So bereits *Fuisting*, Grundzüge der Steuerlehre, 1902, S. 3 und S. 83 ff.

67 *Kirchhof* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 EStG Rz. A 651: „Die Einkommensteuer ist eine Familiensteuer“.

68 Vgl. nur *Aloys Prinz*, FR 2010, 105; *Christian Seiler*, FR 2010, 113.

69 *Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag in Mainz, 1988; *Könemann* (Fn. 9), S. 28 ff.; *Lang* in Tipke/Lang (Fn. 3), § 4 Rz. 90 ff.

sagen bestehen wie Aussagesätze notwendig aus Subjekt, Prädikat und Objekt. Um im Recht Aussagen formulieren und „Rechtssätze“ bilden zu können, sind Rechtssubjekte deshalb unverzichtbar. Weil aber Rechtssubjekte als solche kein Gegenstand unmittelbarer Anschauung sind, bedürfen sie der Festlegung.

Darf aber insofern überhaupt differenziert werden, oder gebietet nicht der Grundsatz der Allgemeinheit des Rechts, dass die Rechtsnormen ohne jede Einschränkung für alle gelten?

Jede Rechtsnorm erhebt insofern Anspruch auf Allgemeinheit, als sie für alle Rechtssubjekte Geltung beansprucht, die ihren Tatbestand erfüllen können. Die Grundstruktur der Rechtsnorm als konditionale Verknüpfung von Tatbestand und Rechtsfolge ist deshalb in der Vorstellung zu ergänzen durch einen vorangestellten Allquantor: „Für alle X gilt ...“.⁷⁰ Allerdings ist – mathematisch gesprochen – der Definitionsbereich, also der subjektive Anwendungsbereich der Rechtsnormen, unterschiedlich, also der subjektive Anwendungsbereich der Rechtsnormen, unterschiedlich. Nicht alle Normen gelten für alle denkbaren Rechtssubjekte. Menschenrechte gelten für alle Menschen, aber nicht für juristische Personen. Das Erwachsenenstrafrecht gilt nur für einen Teil der Menschen, das Aktienrecht nur für einen Teil der juristischen Personen. Diese wenigen Beobachtungen mögen verdeutlichen, dass der subjektive Anwendungsbereich der Normen in verschiedenen Teilrechtsgebieten ohne Verletzung der Allgemeinheit des Rechts nach sachlichen Gesichtspunkten beschränkt werden kann.

So verfährt auch das Steuerrecht. Im Steuerrecht wird die Allgemeinheit der Norm aus Sachgründen regelmäßig beschränkt durch Vorschriften über die subjektive Steuerpflicht. Darunter ist die für das jeweilige Teilgebiet des Steuerrechts maßgebliche Rechtsfähigkeit (Rechtssubjektivität) zu verstehen.⁷¹ Unter dem Gesichtspunkt der Allgemeinheit des Rechts, ist die Beschränkung der Rechtssubjektivität unschädlich, sofern sie durch sachliche Gründe gerechtfertigt werden kann.

Die AO regelt die Steuersubjekt- oder -rechtsfähigkeit nicht.⁷² Der Grund dafür ist nicht, dass die Frage nicht regelungsbedürftig wäre, sondern dass es keinen allgemeinen Begriff der Steuerrechtsfähigkeit gibt. In der Tradition der Aufklärung herrschte zunächst die Vorstellung, dass nur die natürliche Person Träger von Rechten und Pflichten sein kann. Die natürliche Person ist deshalb bei historischer Betrachtung zugleich das „natürliche“ Steuer-

70 Zu diesem Normverständnis vgl. *Alexy* (Fn. 15), S. 91 ff., 93, 274.

71 Zum Begriff der Steuerrechtsfähigkeit auch *Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 6 Rz. 11 ff.

72 § 33 AO enthält insbesondere keine Definition des „Steuerschuldners“. Wer Steuerschuldner ist, ergibt sich entweder aus den Einzelsteuergesetzen (so § 43 Abs. 1 AO) oder ist nach allgemeinen Kriterien zu bestimmen; vgl. nur *Boeker* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 3 AO Rz. 3a.

rechtssubjekt. Diese Klarheit der Einsicht ist jedoch zunehmend gewichen. Im 19. Jahrhundert kam der Begriff der juristischen Person hinzu. Die Erschaffung einer rechtlichen Person war im Zeitalter der beginnenden Industrialisierung vor allem erforderlich, um Kapital und Haftung voneinander trennen zu können und dadurch wirtschaftliche Risiken beherrschbar zu machen, die bis dahin nicht zu bewältigen waren.⁷³

Aber auch das Prinzip der Vollrechtsfähigkeit, wie es der Konzeption der juristischen Person noch zugrunde lag, ist zwischenzeitlich aufgeweicht und weitgehend aufgegeben worden. Heute wird eine nahezu beliebig definierbare Teilrechtsfähigkeit in unterschiedlichsten Ausprägungen nicht nur im Steuerrecht⁷⁴ anscheinend problemlos akzeptiert. Die Kritik an dieser Aufweichung des Personenbegriffs nimmt zu; sie richtet sich auch gegen die in der Rechtsprechung des BFH⁷⁵ entwickelte eingeschränkte Subjektfähigkeit der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht.⁷⁶ Es ist indes fraglich, ob noch ein Weg zurückführt zu einem klaren Begriff der Person als Träger von Rechten und Pflichten. Vor diesem Hintergrund ist die Bestimmung der Besteuerungssubjekte im Steuerrecht den Einzelsteuergesetzen vorbehalten. Dort ist sie auch geregelt, und zwar sehr unterschiedlich.

f) Zwischenergebnis

Nach allem ist eine neben das Leistungsfähigkeitsprinzip tretende weitere prinzipielle normative Vorgabe, welche Subjekte besteuert werden können und dass in der Einkommensteuer nur natürliche Personen besteuert werden sollen, nicht festzustellen. Aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ergibt sie sich jedenfalls nicht. Vielmehr ist der Gesetzgeber in den Grenzen sachlich überzeugender Differenzierung grundsätzlich frei, welche Subjekte er besteuern will. Hat er sich für eine bestimmte Klasse von

73 Zur Begriffsgeschichte vgl. *Hattenhauer*, Grundbegriffe des Bürgerlichen Rechts, 1982, S. 19 ff.

74 Vgl. etwa zur zivilrechtlichen Teilrechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft BGH, Beschl. v. 2.6.2005 – V ZB 32/05, BGHZ 163, 154 = NJW 2005, 2061; dagegen zur (fehlenden) Beteiligtenfähigkeit und Prozessfähigkeit einer Wohnungseigentümergeinschaft im finanzgerichtlichen Verfahren BFH, Urt. v. 25.6.2009 – IX R 56/08, BFHE 226, 193 = BStBl. II 2010, 202.

75 St. Rspr., vgl. BFH, Beschl. v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BFHE 178, 86 = BStBl. II 1995, 617; BFH, Urt. v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BFHE 228, 431 = BStBl. II 2010, 670.

76 *Meßmer*, FR 1990, 205; *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15 EStG Rz. E 40 ff.; *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2002, S. 74 ff.; *Pfirmann*, Die Einkommensteuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Zivilrecht, 2002; *Bodden*, DStZ 2002, 391, 394; *Mönkemöller*, Die Zurechnung der Überschusseinkünfte bei Personengesellschaften, 2005; *Menkel*, Sonderbetriebsvermögen bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern, 2007, S. 50.

Steuersubjekten entschieden, muss er die Merkmale des Besteuerungstatbestands so ausbilden, dass die Leistungsfähigkeit dieser Subjekte erfasst wird.

3. Zur subjektiven Zurechnung von Sachverhalten

Die Aussagen 3 und 4 betreffen ganz andere Fragen. In ihnen geht es darum, wie einem bestimmten Steuersubjekt ein konkreter steuerbarer Sachverhalt zugerechnet werden kann. Dass sich die Besteuerung nur nach Merkmalen richten darf, die das Steuersubjekt selbst verwirklicht hat oder die ihm zurechenbar sind (Aussage 4), und dass diese Zurechnung unumkehrbar sein muss (Aussage 3), betrifft grundlegende Anforderungen an das Verfahren und die Ergebnisse steuerlicher Zurechnung.

a) Grundlagen der steuerlichen Zurechnung

Der Steueranspruch entsteht durch Tatbestandsverwirklichung, also immer dann, wenn ein Steuersubjekt den Einkünftebestand erfüllt hat.⁷⁷ Das Steuersubjekt und – etwas ungenau – das Steuerobjekt müssen durch Zurechnung miteinander verknüpft werden.⁷⁸ Das EStG bringt dies zum Ausdruck, indem der Steuerpflichtige die zu versteuernden Einkünfte „erzielt“ haben muss.⁷⁹ Der im Gesetz angelegte Besteuerungstatbestand (§ 3 Abs. 1, § 38 AO) fordert eine rechtliche, d. h. regelgeleitete Zurechnung. Zuzurechnen sind einerseits Handlungen, soweit der Besteuerungstatbestand eine Tätigkeit erfordert, sowie andererseits Handlungserfolge, nämlich die dadurch bewirkte steuerbare Steigerung der Leistungsfähigkeit.⁸⁰ Die Zurechnung von Handlungen bereitet regelmäßig keine Schwierigkeiten, außer wenn der Tatbestand nicht eigenhändig, sondern gemeinschaftlich oder unter Einschaltung von Dritten verwirklicht wird; die Zurechnung von Handlungserfolgen dagegen kann stets problematisch sein.

Nach welchen Kriterien Handlungen und Handlungserfolge zugerechnet werden, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Die Tatbestandlichkeit der Besteuerung impliziert aber, dass die Zurechnung steuerlichen Grundsätzen folgt. Der Kerngedanke der Zurechnung ist nach *Ruppe*⁸¹ in der Beherr-

77 Vgl. *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen, *StuW* 1977, 293 (298).

78 Vgl. *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 EStG Rz. B 215.

79 Vgl. nur *Lang* (Fn. 45), S. 43 ff.

80 Die Tatbestände des Einkommensteuergesetzes sind in der Regel erfolgsqualifizierte Handlungstatbestände: *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 EStG Rz. A 79; *Raupach*, Die Fragen der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in *FS Beisse*, 1997, S. 403 ff. (409) m. w. N.

81 Vgl. *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *DStJG* 1 (1978), S. 7 ff.; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983; *Wasmer* (Fn. 14); *Raupach/Schencking* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 2 EStG Rz. 125 ff.; *Bruckmeir*, Die

schung desjenigen Geschehens zu sehen, welches den Tatbestand der Besteuerung erfüllt. Diese allgemeinste Formel der Zurechnung lässt Raum für rechtliche wie für wirtschaftliche Erwägungen und eignet sich deshalb in besonderer Weise für das Steuerrecht.

b) Anforderungen an die steuerliche Zurechnung

An die steuerliche Zurechnung von Sachverhalten müssen drei grundlegende Anforderungen gestellt werden:

(1) In erster Linie muss die Zurechnung *unumkehrbar* sein. Diese Forderung betrifft das Ergebnis der Zurechnung. In der Einkommensteuer wird streng zwischen der Erzielung und der – steuerlich unbeachtlichen – Verwendung von Einkünften und Einkommen (§ 12 Nr. 2 EStG) unterschieden. Der Steuerpflichtige soll der Besteuerung durch nachträgliche Gestaltung nicht ausweichen können.⁸² Wo die Grenze zwischen der Erzielung und der Verwendung von Einkommen im Einzelnen verläuft, ergibt sich verbindlich erst aus der Anwendung des Besteuerungstatbestands auf den Einzelfall. Erfordert die Anwendung des Gesetzes im Einzelfall auch Zurechnungsentscheidungen, müssen diese ebenfalls unumkehrbar sein.

(2) Die Zurechnung muss außerdem *eindeutig* sein, d. h. sie muss an Kriterien anknüpfen, die einem bestimmten und nur diesem Steuerrechtssubjekt zugerechnet werden können. Diese Forderung betrifft in erster Linie den Vorgang der Zurechnung. Die Erfüllung des Besteuerungstatbestands darf insbesondere nicht von Kriterien abhängen, die auch einem anderen Steuerrechtssubjekt oder nur diesem zugerechnet werden müssen⁸³. Das ist keine Folgerung aus dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, sondern eine Mindestanforderung an jedes willkürfreie System. Vor diesem Hintergrund erscheint es z. B. richtig, dass die Rechtsprechung im Einkommensteuerrecht ein interpersonelles Korrespondenzprinzip abgelehnt hat.⁸⁴ Die steuerliche Abziehbarkeit einer Leistung beim Leistenden hängt nicht generell davon ab, ob der Empfänger sie versteuern muss. Das gilt auch umgekehrt. Abweichendes bedarf einer ausdrücklichen Regelung.

subjektive Zurechnung von Einkünften bei einzelwirtschaftlicher Betätigung, 2000; *Mönkemöller*, Die Zurechnung der Überschusseinkünfte bei Personengesellschaften, 2005.

⁸² So schon *Tipke*, *StuW* 1977, 293 (298).

⁸³ Vgl. auch *Pezzer* in *FS Zeidler*, 1987, S. 757 ff. (766); *Tipke*, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, 1981, S. 86. Dem widerspricht im geltenden Einkommensteuerrecht z. B. der intersubjektive Verlustausgleich bei zusammen veranlagten Eheleuten. Problematisch ist auch die sog. Abfärberegung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, sofern die gewerbliche Tätigkeit eines Mitunternehmers den anderen Gesellschaftern nach allgemeinen Grundsätzen nicht zugerechnet werden kann. Zu Letzterem vgl. auch *Pinkernell* (Fn. 76), S. 183 ff.

⁸⁴ Vgl. *Zugmaier* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 2 EStG Rz. 63 m. w. N.

(3) Die Zurechnung muss drittens *vollständig* sein, d. h. es darf keine an sich steuerbaren Sachverhalte geben, die keinem Besteuerungssubjekt zugeordnet werden können. Die Vollständigkeit der Zurechnung korrespondiert mit der Forderung nach Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, denn es ist davon auszugehen, dass Einkünfte, die steuerlich nicht erfasst werden, weil sie keinem bestimmten Steuersubjekt zugerechnet werden können, irgend einem Steuersubjekt gleichwohl zur Verfügung stehen.

Die Forderungen nach Unumkehrbarkeit der Zurechnung entspricht der Aussage 3, die nach Eindeutigkeit der Aussage 4. Weshalb werden aber diese grundlegenden Zurechnungsanforderungen mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung und dem Subjektsteuerprinzip in Verbindung gebracht und was können die Begriffe in diesem Zusammenhang bedeuten?

Die abstrakten Zurechnungsanforderungen müssen stets erfüllt sein ohne Rücksicht darauf, welche Subjekte besteuert werden. Zumindest die Eindeutigkeit und Unumkehrbarkeit der Zurechnung sind Vorbedingungen jeder rationalen Rechtsanwendung im Eingriffsrecht. Sie sind auch nicht besonders ausgeprägt, wenn natürliche Personen besteuert werden. Die Zurechnung ist Bestandteil des Vorgangs der Rechtsanwendung. Sie bewirkt eine Individualisierung, indem tatbestandsausfüllende Sachverhaltselemente einem Subjekt eindeutig und endgültig zugeordnet und so „individualisiert“ werden.⁸⁵ Diese Beobachtung beschreibt jedoch nur den Vorgang der Anwendung einer allgemeinen Norm auf einen konkreten Sachverhalt. Insofern könnte man allenfalls von einem Grundsatz der Individualisierung sprechen, der jeder Anwendung einer abstrakt-generellen Norm auf einen konkret-individuellen Lebenssachverhalt zugrunde liegt.

Inwiefern die abstrakten Zurechnungsgrundsätze danach als „Grundsatz der Individualbesteuerung“ oder „Subjektsteuerprinzip“ bezeichnet werden sollten, erschließt sich nicht. Die Forderung nach Unumkehrbarkeit betrifft zudem die Rechtsfolge; Prinzipien und Grundsätze müssen aber auf die Tatbestandsseite einwirken, um ihre normative Wirkung entfalten zu können. Auch das spricht gegen die Verwendung der Begriffe im vorliegenden Zusammenhang.

c) Zur handlungsbezogenen Konzeption des Besteuerungstatbestands

Ein Zusammenhang zwischen der Besteuerung von Individuen und den grundlegenden Zurechnungsanforderungen lässt sich auch nicht aus der handlungsbezogenen Konzeption des Besteuerungstatbestands herleiten. Handlungsfähig sind zwar letztlich nur natürliche Personen. Juristischen Personen und anderen Personenzusammenschlüssen sind aber die Handlungen ihrer Organe und deren Vertreter zuzurechnen mit der Folge, dass auch sie im Rechtssinn handeln können. Für das Steuerrecht gilt insofern nichts

⁸⁵ Vgl. etwa *Henkel*, Recht und Individualität, 1958.

Besonderes. Zurechnungsfragen können und müssen auch für nicht selbst handlungsfähige Gebilde eindeutig und unumkehrbar entschieden werden.

Nach alledem sollten die – zutreffenden – Aussagen 3 und 4 nicht als „Grundsatz der Individualbesteuerung“ oder „Subjektsteuerprinzip“, sondern als grundlegende Zurechnungsanforderungen verstanden und auch so bezeichnet werden. Es handelt sich nicht um Prinzipien oder Grundsätze.

Jenseits dieser allgemeinen Zurechnungsanforderungen gibt es allerdings auch besondere (materielle) Zurechnungsregeln, deren Ausprägung davon abhängt, welche Subjekte besteuert werden.

d) Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht

So prägt die im geltenden Einkommensteuerrecht angelegte Individualbesteuerung die besonderen für das Einkommensteuerrecht maßgeblichen Grundsätze der Zurechnung. Die Individualbesteuerung und der progressive Einkommensteuertarif bringen es mit sich, dass vor allem in persönlichen Nähebeziehungen ein Anreiz besteht, für die Besteuerung relevante Sachverhalte so zu gestalten, dass Einkunftsquellen und Einkünfte auf nahe Angehörige verlagert werden.⁸⁶ Dem muss das Recht entgegenwirken und besondere, den wirtschaftlichen und persönlichen Gegebenheiten gerecht werdende Zuordnungskriterien formulieren.⁸⁷ Dazu gehören z. B. die Grundsätze des Fremdvergleichs und der Anerkennung von Angehörigenverträgen.

e) Zurechnung von Elementen der Einkünfteermittlung

Entsprechendes gilt für die Zurechnung von Elementen der Einkünfteermittlung. Alle Geschäftsvorfälle, die in ihrer Summe den Gegenstand der Einkünfteermittlung bilden, seien es Handlungs- oder Erfolgselemente, müssen im Zweifel einem Subjekt eindeutig zugeordnet werden. Dabei kommt es auf das Einkünfteermittlungssubjekt an. Geht man mit dem BFH davon aus, dass in der Einkommensteuer die Personengesellschaft Subjekt der Einkünfteermittlung ist, so bedarf es spezieller Kriterien, um das tatbestandliche Geschehen der Gesellschaft zurechnen zu können. Geht man hingegen mit Stimmen im Schrifttum⁸⁸ davon aus, dass die gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung den Mitunternehmern unmittelbar (anteilig)

86 *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1925, 1929, 2. Bd. § 22 Anm. 2: „Ein solches Verfahren (Individualbesteuerung) ... würde überdies zu Steuerumgehungen aller Art führen, die nur schwer nachgeprüft werden könnten“; *Spitaler*, BB 1957, 268: „Die gemeinsame Veranlagung von Ehegatten wird man im Einkommensteuerrecht niemals aufgeben können, wenn man nicht den gefährlichsten Steuerumgehungen Tor und Tür öffnen und eine vernünftige Durchführung des Einkommensteuerrechts in Frage stellen wollte“.

87 Grundlegend *Tipke*, StuW 1977, 293 ff.; *Raupach* (Fn. 80), S. 403 ff.

88 Z. B. *Pinkernell* (Fn. 76), a. a. O.

zugerechnet werden kann, wird man unter Umständen andere Kriterien finden müssen.

Daran wird deutlich, dass die Festlegung von Zuordnungsobjekten auf die besonderen Zurechnungsgrundsätze ausstrahlt. Jede materielle Zurechnung bedarf außerdem im Zweifel einer substantiellen Begründung. Der Hinweis auf einen „Grundsatz der Individualbesteuerung“ kann die erforderliche Begründung im Einzelfall nicht ersetzen. Aus ihm lassen sich auch keine konkreten Zurechnungsgrundsätze ableiten.

4. Subjektive Zurechnung stiller Reserven

Auch die Aussagen 5 und 6 betreffen materielle Zurechnungsfragen, und zwar im Zusammenhang mit stillen Reserven.

Ob stille Reserven im Zeitpunkt ihrer Entstehung überhaupt einem Steuerobjekt zugerechnet werden müssen, bedarf – jedenfalls *de lege lata* – einer substantiellen Begründung. Im geltenden Steuerrecht ist die Frage zu Recht schon deshalb nicht geregelt, weil die Entstehung stiller Reserven noch keine Steuer auslöst. Stille Reserven bilden bei ihrer Entstehung lediglich eine Vorstufe der Verwirklichung des Besteuerungstatbestands. Dieser ist aber grundsätzlich erst erfüllt, wenn ein Realisationsereignis hinzutritt.⁸⁹ Für eine personelle Zuordnung stiller Reserven im Zeitpunkt ihrer Entstehung besteht deshalb vom Standpunkt des Besteuerungsrechts aus grundsätzlich keine Notwendigkeit. Denkbar wäre eine personelle Zurechnung stiller Reserven erst im Zeitpunkt ihrer Realisierung.

Sofern allerdings ein Bedürfnis für die personelle Zurechnung stiller Reserven bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu bejahen sein sollte⁹⁰, liegt freilich eine Zurechnung zu dem Steuersubjekt nahe, in dessen sachlichen und

89 *Reiß*, BB 2001, 1225 (1226) ist zuzugeben, dass die Vorschriften der Entnahme oder Betriebsaufgabe die persönliche Zurechnung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Entnahme oder Betriebsaufgabe voraussetzen, nicht jedoch in der Zeit davor. Ob sich daraus zugleich zur Sicherstellung der „finalen“ steuerlichen Erfassung stiller Reserven aufgrund eines allgemeinen Entstrickungsprinzips weitere im Gesetz nicht geschriebene Ersatzrealisationstatbestände ergeben, ist hier nicht zu behandeln. Vgl. dazu auch BFH, Urt. v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFHE 222, 402 = BStBl. II 2009, 464 zur Aufgabe der Figur der „finalen Entnahme“ sowie v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFHE 227, 83 zur Aufgabe der Figur der „finalen Betriebsaufgabe“ bei grenzüberschreitenden Vorgängen.

90 Ob die persönliche Zurechnung stiller Reserven im Zeitpunkt ihrer Entstehung darauf gestützt werden kann, dass stille Reserven – im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie – Einkommen darstellen, bedarf hier keiner Entscheidung. Vgl. dazu schon *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1929, § 30 Anm. 2 ff.; *Tipke* in DStJG 4 (1981), S. 4 ff.; *Wasmer* (Fn. 14), S. 53; a. A. *Knobbe-Keuk*, DStR 1985, 494; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 269; dagegen u. a. *Trzaskalik*, Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und

zeitlichen Beherrschungsbereich sie entstanden sind, sei es, dass ein Bewertungsvorteil in Anspruch genommen worden oder eine (zufällige) Wertsteigerung eingetreten ist. Das ist jedoch nicht die Folge eines wie auch immer zu verstehenden materiellen „Subjektsteuerprinzips“, sondern das Ergebnis der Anwendung materieller Zurechnungsgrundsätze auf diese Fallgruppe.⁹¹

Weiter kann man fragen, ob die personelle Zurechnung stiller Reserven im Zeitpunkt ihrer Entstehung schon unumkehrbar sein muss. Auch dafür besteht steuerrechtlich *prima facie* keine Veranlassung. Denkbar wäre deshalb auch eine etwas weniger intensive Subjektbindung, die eine interpersonelle Übertragung stiller Reserven unter bestimmten Voraussetzungen erlauben würde. Diese Frage kann und muss hier allerdings nicht weiter verfolgt werden.

Der Begriff „Subjektsteuerprinzip“ trägt zur Klärung dieser Fragen nichts Entscheidendes bei. Er erklärt weder, in welchem Zeitpunkt und wem stille Reserven zuzurechnen sind und macht auch nicht deutlich, warum das Ergebnis einer frühen Zurechnung stiller Reserven im Zeitpunkt ihrer Entstehung von Steuerrechts wegen bereits unumkehrbar sein muss. Inwiefern in diesem Zusammenhang von einem „Prinzip“ gesprochen werden sollte, bleibt ebenfalls unerfindlich. Hinsichtlich der subjektiven Zurechnung erscheint die Annahme eines Prinzips schon deshalb zweifelhaft, weil jede subjektive Zurechnung eines bestimmten Sachverhalts im Grundsatz Eindeutigkeit und Unumkehrbarkeit voraussetzt. Das lässt darauf schließen, dass die Zurechnung eher das Ergebnis einer Anwendung von Rechtsregeln und nicht von Prinzipien ist. Zurechnungsgrundsätze haben danach eher den Charakter von (ungeschriebenen) Rechtsregeln.

IV. Das Subjektsteuerprinzip – ein materielles Prinzip?

Die bisherigen Überlegungen haben gezeigt, dass den einzelnen Aussagen und Aussagengruppen, die den Ausdrücken „Grundsatz der Individualbesteuerung“ und „Subjektsteuerprinzip“ im Sprachgebrauch der Steuergesetze zugeordnet werden konnten, prinzipienhafte Normativität nicht zukommt.

Das gilt zunächst für die Frage, wer Subjekt der Besteuerung sein kann. Die Entscheidung des Gesetzgebers, im Einkommensteuerrecht natürliche Personen zu besteuern, begründet kein normatives Prinzip. Die Aussage, dass natürliche Personen besteuert werden sollen, enthält keinen Maßstab. Auch

Mitunternehmeranteilen – § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts, in DStJG 4 (1981), S. 145 ff. (158 ff.).

⁹¹ So bereits Lang (Fn. 45), S. 176: „Die Übertragung stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt kann nur auf der Grundlage persönlicher Zurechnungsmerkmale gelöst werden“.

eine Kopfsteuer entspricht dem Maßstab der „Individualität“, wenn sie von natürlichen Personen erhoben wird. Sie ist auch nicht optimierbar, denn die Forderung nach Individualität ist nicht mehr oder weniger erfüllbar. Eine Personenmehrheit ist keine Individualität geringeren Grades, sondern etwas anderes. Das spricht gegen die Annahme eines Prinzips.

Entsprechendes gilt für die abstrakten Anforderungen an die persönliche Zurechnung von Sachverhaltselementen. Die darin liegende „Individualisierung“ kennzeichnet nur den Vorgang der Rechtsanwendung und könnte deshalb allenfalls als Methodenprinzip, nicht aber als materielles Prinzip verstanden werden. Das gilt auch für die im Zusammenhang mit der personellen Zurechnung stiller Reserven aufgeworfenen Fragen.

Es verwundert deshalb nicht, dass etwas anderes auch bei einer Zusammenschau aller Aussagen nicht festzustellen ist. Bereits die thematische Bandbreite der unter den Stichworten „Grundsatz der Individualbesteuerung“ und „Subjektsteuerprinzip“ von der Rechtsprechung behandelten Fragen erlaubt es nicht, von *einem* Prinzip zu sprechen. Das gilt auch, wenn man einen anderen Prinzipienbegriff zugrunde legt und darunter z. B. Normen mit einem höheren Abstraktionsgrad versteht. Insgesamt bleibt die Rede vom Individualprinzip unklar. Wo sie etwas Richtiges meint, wie bei den abstrakten Zurechnungsanforderungen, trägt sie zum Verständnis nichts bei und bei materiellen Zurechnungsentscheidungen ersetzt sie die substantielle Begründung nicht. Das alles bedeutet angesichts des hier gewählten begrenzten methodischen Ansatzes nicht, dass es ein Individualprinzip nicht gibt. Soweit die Rechtsprechung von den Begriffen bisher Gebrauch gemacht hat, fehlt dieser Argumentation jedoch die Überzeugungskraft.

Infolgedessen taugen das „Subjektsteuerprinzip“ oder der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ auch nicht als Auslegungsgrundsatz.⁹² Aus dem Umstand, dass im Einkommensteuerrecht natürliche Personen besteuert werden, ergibt sich weder grundsätzlich noch im Einzelfall, dass alle Merkmale des Besteuerungstatbestands personenbezogen auszulegen sind. Gerade im Bereich des Unternehmenssteuerrechts können viele Tatbestandsmerkmale betriebs- oder unternehmensbezogen verstanden werden, auch wenn der Betrieb oder das Unternehmen nicht Subjekt der Besteuerung sind. Aber auch bei scheinbar originär personenbezogenen Merkmalen wie der Einkünfteerzielungsabsicht kommt nach zutreffendem Verständnis eine interpersonelle Prüfung in Betracht, wenn die im Besteuerungstatbestand typisierte Erwerbshandlung eine die Lebenszeit des Individuums übersteigende zeitlich gestreckte Tätigkeit meint.⁹³

92 Im Ergebnis ebenso: *Schön*, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 1986, z. B. S. 47; a. A. offenbar *Friedemann* (Fn. 6), S. 86 ff.

93 Vgl. z. B. BFH, Urt. v. 28.8.2008 – VI R 50/06, BFHE 223, 7 = BStBl. II 2009, 243.

V. Zusammenfassung und Ausblick

Während das Steuerobjekt, die Bemessungsgrundlage, nach dem das Steuerrecht insgesamt beherrschenden Grundsatz der Steuergerechtigkeit prinzipienorientiert angelegt ist und in dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit seinen allgemeinsten Maßstab findet, ist die grundlegende Frage, wer Steuersubjekt sein kann, nicht prinzipiell festgelegt. Sie beantwortet sich vielmehr von Fall zu Fall und je nach Art der Steuer. Wohl sind bestimmte Steuerarten wie die Einkommensteuer auf die Besteuerung einzelner Personen hin angelegt, ein allgemeines Prinzip der Individualbesteuerung ist darin jedoch nicht zu sehen. Und sogar für die Einkommensteuer besteht keine Notwendigkeit, nur natürlichen Personen die Steuersubjekt-fähigkeit zuzusprechen.

Fragen der persönlichen Zurechnung von Handlungen, Handlungserfolgen, Einkünften und Besteuerungsgrundlagen sollten unterschieden werden von Fragen der Steuerrechtssubjektivität. Das gilt auch für die im Zusammenhang mit stillen Reserven aufgeworfenen Fragen. Ob sie bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung einem bestimmten Steuersubjekt zugerechnet werden müssen, nach welchen Kriterien dies geschieht und ob die Zurechnung – wie bei der Zurechnung von Einkünften – unumkehrbar sein muss, bedarf im Zweifel einer substantiellen Begründung. Das Schlagwort vom Subjektsteuerprinzip genügt dafür nicht. Das gilt gleichermaßen für die Frage, ob die interpersonelle Übertragung stiller Reserven grundsätzlich einen Ersatzrealisationstatbestand erfüllt und unter welchen Voraussetzungen in diesen Fällen ausnahmsweise von der Besteuerung abgesehen werden kann.

Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip

Prof. Dr. *Christian Seiler*
Eberhard Karls Universität Tübingen

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Das objektive Nettoprinzip<ul style="list-style-type: none">1. Das objektive Nettoprinzip als Bestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips<ul style="list-style-type: none">a) Das objektive Nettoprinzip als Kategorie der Einkommenserzielungb) Abgrenzung: Das subjektive Nettoprinzip als Kategorie der Einkommensverwendung2. Geltungsgrund des objektiven Nettoprinzips<ul style="list-style-type: none">a) Keine abschließende Festlegung der Rechtsprechungb) Die herrschende Lehre vom Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzipsc) Der Reinertrag des Markteinkommens als Steuergegenstand3. Anwendbarkeit des objektiven Nettoprinzips auf einzelne Steuerarten<ul style="list-style-type: none">a) Steuern auf den Hinzuerwerbb) Steuern auf den Vermögensbestandc) Steuern auf die VermögensverwendungII. Ausgestaltung des objektiven Nettoprinzips<ul style="list-style-type: none">1. Prinzipiencharakter, Ausgestaltungen und Durchbrechungen<ul style="list-style-type: none">a) Ausgestaltungsbedürftigkeit und Gestaltungsspielräumeb) Das Folgerichtigkeitsgebotc) Rechtfertigung von Durchbrechungen2. Grundzüge der geltenden Ausgestaltung<ul style="list-style-type: none">a) Technische Ausdifferenzierung des einheitlichen Markt- | <ul style="list-style-type: none">erfolges in sieben Einkunftsartenb) Der Veranlassungsbegriff und seine Handhabungc) Insbesondere: Der Grenzfall „gemischter“ Aufwendungen3. Wechselwirkungen zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip<ul style="list-style-type: none">a) Interpretatorische Gemeinsamkeiten und Verschiedenheitenb) Kein argumentativer Rückschluss vom subjektiven auf das objektive Nettoprinzipc) Nur bedingte Übertragbarkeit des Kriteriums der Zwangsläufigkeitd) Abgrenzung: Einwirkung privater Umstände auf das objektive Nettoprinzip4. Zeitliche Dimensionen des objektiven Nettoprinzips<ul style="list-style-type: none">a) Zeitliche Zuordnung einzelner Bruttoerträge und Erwerbsabzügeb) Periodenübergreifende Verflechtungen5. Der Fragenkreis der Verlustberücksichtigung<ul style="list-style-type: none">a) Verlustausgleich als Konsequenz des Belastungsgrundesb) Prinzipieller Verlustabzug im Rahmen einer zeitnahen Besteuerung6. Einschub: Objektives Nettoprinzip und grenzüberschreitendes Wirtschaften<ul style="list-style-type: none">a) Grundsätzlicher Gleichklang von internationalem Steuer- |
|--|---|

- recht und objektivem Netto-
prinzip
- b) Das Spannungsverhältnis der Marktfreiheiten zum objektiven Nettoprinzip
 - c) Abgrenzung: Das subjektive Nettoprinzip als Ausdruck sozialstaatlicher Zugehörigkeit

- III. Entwicklungstendenzen und -perspektiven
1. Legislative Verengungen des objektiven Nettoprinzips
 2. Judikative Erweiterungen des objektiven Nettoprinzips
 3. Reformerrwägungen

I. Das objektive Nettoprinzip

1. Das objektive Nettoprinzip als Bestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips

a) Das objektive Nettoprinzip als Kategorie der Einkommenserzielung

Das Einkommensteuerrecht folgt dem Leistungsfähigkeitsprinzip mit seinen beiden Unterprinzipien eines objektiven und eines subjektiven Nettoprinzips. Der erste dieser beiden Maßstäbe, das objektive Nettoprinzip, normiert die ausgestaltungsbedürftige Grundregel, das gesetzlich für steuerbar erklärte Bruttoeinkommen abzüglich der getätigten erwerbssichernden Aufwendungen zu belasten.¹ Das objektive Nettoprinzip bezieht sich mithin auf die Einkommenserzielung durch Markthandeln, indem es die Definition des relevanten Markterfolges anleitet. Einfachrechtlich verortet ist es im (technisch ausdifferenzierten) Begriff der „Einkünfte“ (§ 2 Abs. 1–3 EStG), deren verschiedene Einzelatbestände (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7) und ihre anschließende Addition (Abs. 3) jeweils steuerbare Erträge und abzugsfähige Aufwendungen saldieren. Die folgenden Vorschriften entfalten diese Maßgabe wegen der dualistischen Einkünftestruktur zweigeteilt, indem sie als Gewinneinkünfte einen Betriebseinnahmen (§ 4 EStG) und Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) integrierenden Gewinnbegriff wählen und als Überschusseinkünfte die Differenz aus Einnahmen (§ 8 EStG) und Werbungskosten (§ 9 EStG) ansetzen, wobei die Reichweite der berücksichtigungsfähigen positiven und negativen Größen jeweils spiegelbildlich zu bestimmen ist.

¹ Zum objektiven Nettoprinzip *Drenseck*, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, in GS Trzaskalik, 2005, S. 283 (286 ff.); *P. Kirchhof* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 EStG Rz. C 100 ff.; *J. Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3 ff. sowie die Beiträge zum 2. Steuerwissenschaftlichen Symposium im Bundesfinanzhof, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34.

b) Abgrenzung: Das subjektive Nettoprinzip als Kategorie der Einkommensverwendung

Vervollständigt wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch sein zweites Teilprinzip, das subjektive Nettoprinzip. Es ist dem objektiven Nettoprinzip systematisch nachgeschaltet und gebietet, die zur Existenzsicherung des Steuerpflichtigen und seiner Familie benötigten, in diesem Sinne indisponiblen Bestandteile des Erwerbseinkommens von der Steuer zu verschonen. Das subjektive Nettoprinzip bezieht sich somit auf die Einkommensverwendung in Gestalt von zwar privat veranlassten, daher an sich unbeachtlichen, aber ausnahmsweise sozialstaatlich begünstigten Aufwendungen. Dies bedeutet nach der (vielfach durchbrochenen) Regelstruktur des Gesetzes, die entsprechenden Ausgaben von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Technisch umgesetzt wird das subjektive Nettoprinzip durch Grund- und Kinderfreibeträge, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Materiell verwandt ist die progressive Tarifstruktur, die die unmittelbar auf das Existenzminimum folgenden Einkommensbestandteile nur ermäßigt belastet.

2. Geltungsgrund des objektiven Nettoprinzips

Das geltende Einkommensteuergesetz folgt im Einkünftebegriff des § 2 EStG und seiner Ausgestaltung in den folgenden Vorschriften dem objektiven Nettoprinzip. Noch nicht abschließend geklärt ist, ob es sich hierbei um eine einfachgesetzliche Systemwahl oder um eine grundgesetzliche Vorgabe handelt.

a) Keine abschließende Festlegung der Rechtsprechung

Das BVerfG hat die Frage bislang ausdrücklich offengelassen.² Anders als beim in ständiger Rechtsprechung aus Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) abgeleiteten, nach Art. 6 GG auf alle Familienangehörigen erstreckten Schutz existenzsichernder Aufwendungen³ zeigt sich das Gericht hinsichtlich der Grundlagen des Abzugs erwerbssichernder Ausgaben zögerlich. Zwar zieht es den einfachgesetzlichen Rang des objektiven Nettoprinzips inzwischen⁴ nicht mehr in Frage, jedoch spricht es ihm lediglich eine mittelbare verfassungsrechtliche Relevanz über Art. 3 GG zu. Der Gesetzgeber sei, so folgert das Gericht aus dem

² Zuletzt BVerfG, NJW 2010, 2643 (2645) (Arbeitszimmer). S. davor BVerfGE 122, 210 (234) (Pendlerpauschale); BVerfGE 123, 111 (121) (Maßgeblichkeitsprinzip).

³ BVerfGE 82, 60 (85 ff.) (Familienleistungsausgleich); BVerfGE 87, 153 (169 ff.) (Existenzminimum); BVerfGE 99, 216 (233 f.) (Betreuungsbedarf).

⁴ BVerfGE 27, 58 (65) (Kilometer-Pauschale) ließ es ausdrücklich „dahinstehen“, ob dem Einkommensteuerrecht ein solches Prinzip innewohnt. Vgl. auch BVerfGE 34, 103 (115) (Aufsichtsratsvergütungen).

bereichsspezifisch zum Folgerichtigkeitsgebot entfalteten Gleichheitssatz, verpflichtet, seine einmal getroffene Belastungsentscheidung, zu der auch das objektive Nettoprinzip zähle, konsequent umzusetzen, und bedürfe daher besonderer sachlicher Gründe, um von ihr abzuweichen.⁵

Auch der BFH hat erst allmählich zum objektiven Nettoprinzip in seiner heutigen Gestalt gefunden.⁶ Zwar hat er sich von Anfang an mit erwerbsbedingten Aufwendungen beschäftigen müssen, jedoch trat der prinzipielle Gehalt der Fragestellung erst nach und nach hervor, was auch auf die Beantwortung konkreter Rechtsfragen zurückwirkte. So setzte namentlich die frühere Rechtsprechung zum aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG gefolgerten Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen dem Abzug erwerbsdienlicher Ausgaben noch deutlich engere Grenzen, ohne auf den Grundsatz als solchen einzugehen.⁷ Einen Beitrag zur Entfaltung des objektiven Nettoprinzips leistete sodann, wiederum zunächst ohne ausdrückliche Bezeichnung als solches, die inhaltsgleiche Interpretation von Betriebsausgaben und Werbungskosten nach dem einheitlichen Maßstab des Veranlassungsprinzips.⁸ In der Folgezeit fand das „objektive Nettoprinzip“ ausdrückliche Erwähnung in zahlreichen Entscheidungen.⁹ Beispielsweise folgte der Große Senat aus dem „steuerlichen Nettoprinzip“ die Abzugsfähigkeit einer Geldbuße.¹⁰ Auch wurde es als „allen Einkunftsarten zugrunde liegendes Nettoprinzip“ im Sinne einer Leitlinie der Gesetzesauslegung bemüht.¹¹ Eine noch nicht genau bestimmte Verfassungsrelevanz lässt sich dann der Formulierung entnehmen, das objektive Nettoprinzip sei „Ausdruck des aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“.¹² Indirekt unterstellte auch der Vorlagebeschluss des BFH zur Mindestbesteuerung einen Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips, indem er die Möglichkeit seiner Verletzung mit der Folge nennenswerter Belastungsunterschiede andeutete und diese Zweifel mit der Sorge um etwaige Rückwirkungen auf die Steuerfreiheit des Existenzminimums verband.¹³ Inhaltlich gestärkt wurde das objektive Netto-

5 BVerfGE 107, 27 (47 f.) (doppelte Haushaltsführung); BVerfGE 122, 210 (234) (Pendlerpauschale); BVerfGE 123, 111 (121) (Maßgeblichkeitsprinzip); BVerfG, NJW 2010, 2643 (2644 f.) (Arbeitszimmer).

6 J. Lang, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, *StuW* 2007, 3 (5 f.): Das Nettoprinzip habe bis zum Beginn der 1980er Jahre „praktisch keine Wirkung“ entfaltet.

7 BFH GrS, BStBl. II 1971, 17; BFH GrS, BStBl. II 1979, 213. S. beispielhaft BFH, BStBl. II 1980, 75 („bürgerliche“ Bekleidung selbst bei ausschließlich beruflicher Nutzung nicht abzugsfähig).

8 BFH GrS, BStBl. II 1978, 105 (zu Unfallkosten).

9 BFH, BStBl. II 1980, 600; BFH, BStBl. II 1981, 368; BFH GrS, BStBl. II 1990, 830.

10 BFH GrS, BStBl. II 1984, 160.

11 BFH, BStBl. II 1995, 281.

12 BFH, BStBl. II 2003, 403; BFH, BStBl. II 2003, 407.

13 BFH, BStBl. II 2007, 167.

prinzip schließlich durch die Aufgabe des generellen Aufteilungs- und Abzugsverbots für gemischte Aufwendungen¹⁴, an dessen Stelle nun eine einzelfallorientierte Betrachtung unter besonderer Berücksichtigung der Aufteilbarkeit des Aufwandes und der Beweggründe des Steuerpflichtigen treten soll.¹⁵

b) Die herrschende Lehre vom Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips

Das steuerrechtliche Schrifttum spricht dem – durchgängig im Sinne eines weit verstandenen Veranlassungsprinzips¹⁶ interpretierten – objektiven Nettoprinzip ganz überwiegend Verfassungsrang zu. Als Rechtsgründe werden neben der Finanzverfassung¹⁷ in erster Linie die Grundrechte angeführt, wobei je nach dogmatischem Grundverständnis entweder die Eigentums-garantie (Art. 14 GG)¹⁸ oder der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)¹⁹ in den Vordergrund gerückt werden.²⁰

Diese Auffassung ist jedoch nicht unbestritten geblieben. Eine Gegenansicht versteht das objektive Nettoprinzip als einfachgesetzliches Strukturprinzip, welches das grundgesetzliche Leistungsfähigkeitsprinzip näher ausgestaltet, ohne ihm selbst anzugehören, d. h. ohne an seinem Verfassungsrang teilzuhaben.²¹

-
- 14 BFH GrS, BStBl. II 2010, 672 nach Vorlage von BFH, BStBl. II 2007, 121. Der Große Senat schließt sich dabei der Rechtsprechung des BVerfG zur Folgerichtigkeit als verfassungsrechtlichem Anknüpfungspunkt an.
 - 15 Vertiefend *Seiler* in Kirchhof, 9. Aufl. 2010, § 12 EStG Rz. 1 ff.
 - 16 Zum Veranlassungsprinzip *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rz. 230 ff.; *Weber*, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, 184 ff.
 - 17 So z. B. *Englisch*, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 92 (92 f.).
 - 18 Allgemein zur Verankerung der Ertragsbesteuerung und ihrer Dogmatik im Eigentumsschutz *P. Kirchhof*, Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, AöR 128 (2003), 1 (12 ff.); als Konsequenz hieraus ist die Einkunftsquelle in der Hand des Steuerpflichtigen zu belassen; *P. Kirchhof* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 EStG Rz. A 10. S. ferner *Lehner*, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185 (189 ff.).
 - 19 S. insbesondere *J. Lang*, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, StuW 2007, 3 (4).
 - 20 Als ergänzendes Argument werden auch die Wechselwirkungen zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip (dem unbestritten Verfassungsrang zukommt) angeführt; hierzu unten II.3.b.
 - 21 *Schneider*, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 87 (89).

c) *Der Reinertrag des Markteinkommens als Steuergegenstand*

Die somit noch nicht abschließend beantwortete Frage nach dem Normrang des objektiven Nettoprinzips sollte am Belastungsgrund anknüpfen. Denn als Eingriff in Freiheit und Eigentum der Bürger bedarf die Einkommensteuer – ebenso wie jeder andere Grundrechtseingriff auch – eines besonderen Rechtfertigungsgrundes, anhand dessen sich Gegenstand und Maß der Belastung legislativ ausgestalten und judikativ überprüfen lassen. Als solcher genügt jedenfalls ein bloßer Verweis auf den unersättlichen Finanzbedarf des Staates noch nicht, weil das legitime Ziel der Staatsfinanzierung nicht ohne Blick auf die gewählten Mittel gerechtfertigt werden kann. Auch die bundesstaatliche Finanzverfassung (Art. 104a ff. GG) hilft an dieser Stelle nur bedingt weiter, denn sie gibt zwar zu erkennen, dass sich der Steuerstaat des Grundgesetzes vorrangig durch die Gemeinlast der Steuer finanzieren soll (wozu er jedenfalls auf gewisse Steuerarten zurückgreifen darf), beschränkt aber ihre sonstigen Aussagen auf formelle Zuständigkeitsregeln ohne weiterführende sachliche Prägekraft. Kompetenzen allein rechtfertigen noch nicht die auf sie gestützten Grundrechtseingriffe.

Tragender Belastungs- und damit Rechtfertigungsgrund jedenfalls der Einkommensteuer ist der Markteinkommensgedanke.²² Der Staat darf das Eigentum seiner Bürger nicht voraussetzungslos entziehen, sondern durch die Besteuerung lediglich an jenem Erfolg privaten Wirtschaftens teilhaben, den der einzelne am allgemeinen Markt erzielt hat, weil das steuerbare Markteinkommen nur unter Ausnutzung staatlich eröffneter Vorteile und nur in Begegnung mit der staatlich repräsentierten Allgemeinheit erworben werden konnte.²³ Dies bedeutet umgekehrt aber auch, dass diejenigen Marktvorteile, die der Steuerpflichtige durch eigene Aufwendungen erkaufte hat, von vornherein nicht zur durch den Markt vermittelten Bereicherung zählen. Ausdruck der Leistungsfähigkeit kann folglich nur ein Reinertrag des Markthandelns sein. Das objektive Nettoprinzip ist mithin dem Grunde nach in der Definition des Steuergegenstandes angelegt. Der – bei der Wahl seiner Vergleichskriterien an freiheitliche Vorstrukturierungen anknüpfende – Gleichheitssatz bestärkt diese Einschätzung. Gleiche Bruttoerträge

22 Zur Markteinkommenstheorie *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, DStJG 2 (1978), S. 7 (15 f.); weiterführend *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, 1988, S. 16 ff.; *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 53 f.

23 Grundlegend zur freiheits- und gleichheitsrechtlichen Fundierung der Besteuerung BVerfGE 93, 121 (134 ff.) (Einheitswerte).

sind, sofern sie erst durch unterschiedlich hohe eigene Aufwendungen ermöglicht worden sind, in wirtschaftlicher Hinsicht wesentlich ungleich.²⁴

Alles in allem regelt das Grundgesetz das objektive Nettoprinzip nicht ausdrücklich und auch eher indirekt, indem es seinen prinzipiellen Gehalt als prägenden Inhaltsbestandteil einer verfassungskonformen einfachgesetzlichen Definition des Steuergegenstandes voraussetzt. Das Grundgesetz beschränkt sich demgemäß auf die Negativaussage, dass eine dem Grunde nach vom Kerngedanken des objektiven Nettoprinzips abweichende Belastungsentscheidung des Einkommensteuergesetzgebers nicht mehr gerechtfertigt wäre.

3. Anwendbarkeit des objektiven Nettoprinzips auf einzelne Steuerarten

a) Steuern auf den Hinzuverdienst

Das Wesen des objektiven Nettoprinzips als Leitlinie zur näheren Bestimmung des Belastungsobjekts erstreckt seinen Anwendungsbereich auf all jene Steuerarten, die das Markteinkommen unmittelbar zum Steuergegenstand nehmen, d. h. auf die Ertragsteuern, die den Hinzuverdienst von Vermögen besteuern.

Hierzu zählt zunächst die Einkommensteuer mit all ihren Einkünftebeständen. Gleiches gilt für die Körperschaftsteuer, die das Markteinkommen juristischer Personen besteuert und dabei wegen Art. 19 Abs. 3 GG die ihrem Wesen nach übertragbaren Maßgaben des originär grundrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips, also vor allem das objektive Nettoprinzip zu achten hat. Einfachgesetzlich bestätigt § 8 Abs. 1 KStG diesen Gleichklang von Einkommen- und Körperschaftsteuer.²⁵

Nicht einfach in diese Systematik einzuordnen ist die Gewerbesteuer. Sie belastet zwar den Gewerbeertrag (§ 6 GewStG) und definiert ihn im Ausgangspunkt auch nach Maßgabe des ertragsteuerlichen Gewinnbegriffs (§ 7 Satz 1 GewStG), der die Anwendung des objektiven Nettoprinzips voraus-

24 Um es in einem Beispiel auszudrücken: Erwirbt ein Händler eine Ware für 100 Euro, und veräußert er sie anschließend für 200 Euro, so liegt der steuerbare Markterfolg bei 100 Euro. Nur in dieser Höhe ist eine Teilhabe des Staates am Erfolg privaten Wirtschaftens freiheits- und gleichheitsrechtlich gerechtfertigt.

25 Dagegen kennt die Körperschaftsteuer mangels Übertragbarkeit der grundrechtlichen Prämissen kein subjektives Nettoprinzip; vgl. BVerfGE 61, 82 (101) (Sasbach) zum „Durchblick auf die hinter den juristischen Personen stehenden Menschen“ als Leitlinie der Anwendbarkeit grundrechtlicher Maßstäbe. – Über die Anwendbarkeit des objektiven Nettoprinzips hinaus ist die Besteuerung der Körperschaft generell folgerichtig in jene der sie tragenden Menschen einzubetten. Insofern erweist sich etwa der geltende § 3c Abs. 2 EStG als zumindest systemwidrig; hierzu *Otto*, Vereinbarkeit des Halbabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 EStG mit dem Grundgesetz, DStR 2008, 228 ff.

setzt, berichtigt dieses Ergebnis aber durch die Hinzurechnung bestimmter erwerbssichernder Aufwendungen (§ 8 GewStG) und neutralisiert so ihren vorherigen Abzug. Das objektive Nettoprinzip findet also im Ergebnis nur punktuell, aber nicht grundsätzlich Anwendung. Hintergrund ist das Wesen der Gewerbesteuer als nur noch historisch verständliche Objektsteuer, die nicht das Markteinkommen, sondern die Substanz des Unternehmens besteuert. Sie steht damit zwar in einer gewissen Spannungslage zum Markteinkommensgedanken als grundrechtlichem Rechtfertigungsgrund der Steuerauflage, lässt sich aber als vom Grundgesetz (Art. 106 Abs. 6 GG) bestätigte vorkonstitutionelle Besonderheit rechtfertigen.²⁶

Eigenständig zu bewerten ist die Erbschaftsteuer, die einen in der Privatsphäre verbleibenden Erwerb besteuert (und daher Rückfragen nach ihrer grundrechtlichen Rechtfertigung veranlasst, die die Inanspruchnahme von Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG auf eine nachrangige Finanzierungsfunktion beschränken sollten). Folglich kennt sie keinen abziehbaren Marktaufwand. Gleichwohl verbleiben Ähnlichkeiten, da auch hier nur ein Reinertrag besteuert werden kann.²⁷

b) Steuern auf den Vermögensbestand

Näherer Betrachtung bedürfen auch die Steuern auf den Vermögensbestand, derzeit allein die Grundsteuer. Sie sind den Steuern auf den Hinzuerwerb grundsätzlich verwandt und damit einer Anwendung des objektiven Nettoprinzipts zugänglich. Dies gilt allerdings nur, wenn und soweit man die Bestandsteuern mit dem BVerfG und wegen der Bestandsgarantie des Art. 14 GG nicht als Objektsteuer, sondern als Soll-Ertragsteuer versteht, die das Markteinkommen typisierend besteuern.²⁸ Folgerichtig muss Gleiches auch für den abzugsfähigen Aufwand gelten, der dem Grunde nach zu berücksichtigen ist, aber nicht eigens ausgewiesen, sondern verallgemeinernd eingerechnet wird.

c) Steuern auf die Vermögensverwendung

Steuern auf die Vermögensverwendung, d. h. alle Verbrauch-, Verkehr- und Aufwandsteuern, belasten das Markteinkommen nur indirekt, indem sie an seine Verausgabung anknüpfen. Die Ermittlung eines Nettoeinkommens durch Abzug bestimmter Aufwendungen ließe sich nicht sinnvoll in eine solche Konzeption (ungenau) vermuteter Leistungsfähigkeit einfügen. Das objektive Nettoprinzip ist daher seiner Natur nach nicht auf diese Steuerarten übertragbar.

²⁶ Vgl. BVerfGE 120, 1 (24 ff.) (Abfärberegelung).

²⁷ Vgl. Seer in Tipke/Lang (Fn. 16), § 13 Rz. 102 ff., 166: „Einkommensteuer im weiteren Sinn“, erhoben auf den Reinvermögenszugang; es gelte das objektive Nettoprinzip.

²⁸ BVerfGE 93, 121 (136 ff.) (Einheitswerte) zur Vermögensteuer.

II. Ausgestaltung des objektiven Nettoprinzips

1. Prinzipiencharakter, Ausgestaltungen und Durchbrechungen

a) *Ausgestaltungsbedürftigkeit und Gestaltungsspielräume*

Das allein dem Grundsatz nach und auch nur indirekt verfassungsfeste objektive Nettoprinzip ist nicht aus sich heraus vollzugsfähig. Es ist stattdessen an den Prinzipiencharakter zu erinnern, den das Leistungsfähigkeitsprinzip und seine beiden Unterprinzipien eines objektiven und subjektiven Nettoprinzips aufweisen. Als Rechtsprinzip unterscheidet sich das objektive Nettoprinzip von einem Rechtssatz durch seinen Abstraktionsgrad, der für verschiedene Konkretisierungen offenbleibt. Dies verpflichtet den Gesetzgeber zur näheren Ausgestaltung, eröffnet ihm aber umgekehrt auch weite Gestaltungsspielräume.²⁹ Seine Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips ist ohne weitere Rechtfertigung anzuerkennen, solange sie und namentlich der Umfang der Abzugsfähigkeit erwerbsdienlicher Aufwendungen noch als vertretbare, in sich schlüssige Definition des Markteinkommens angesehen werden können. Ein besonderer, vor allem gleichheitsrechtlicher Rechtfertigungsbedarf entsteht erst dort, wo der Gesetzgeber um sonstiger Ziele willen vom selbst gewählten Belastungsgrund abweicht.

b) *Das Folgerichtigkeitsgebot*

Das BVerfG setzt ähnlich an, verschiebt aber die Gewichte hin zu einer betont gleichheitsrechtlichen Perspektive. Auf dieser Grundlage zieht es bereits die Trennlinie zwischen bloßen Ausgestaltungen und rechtfertigungsbedürftigen Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips mithilfe des gleichheitsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebots.³⁰ Ein Rechtfertigungsbedarf entsteht hiernach stets dort, wo der Gesetzgeber seine eigene Belastungsentcheidung, d. h. das objektive Nettoprinzip, nicht in sich schlüssig umsetzt. Er muss sich dann auf ein legitimes Gemeinwohlziel stützen, das ausdrücklich zu benennen und wiederum folgerichtig auszugestalten ist, also Art und Maß der Abweichung tragen muss.

Dieser dem Grunde nach zutreffende Ansatz führt in vielen Fällen zu überzeugenden Ergebnissen. In Grenzfällen erweist er sich allerdings als nur bedingt aussagekräftig. Denn das Kriterium der Folgerichtigkeit setzt eine Gewissheit voraus, welche konsequent fortzudenkende Belastungsentscheidung der Gesetzgeber treffen wollte. Ist diese jedoch nur undeutlich ausgeformt, kann eine als Abweichung verstandene Regelung womöglich

²⁹ In diesem Sinne BVerfGE 123, 111 (121 ff.) (Maßgeblichkeitsprinzip).

³⁰ Dies gilt vor allem für die jüngere Rechtsprechung; besonders streng namentlich BVerfGE 122, 210 (235 ff.) (Pendlerpauschale): mangelnde Folgerichtigkeit einer auf die ersten 20 Entfernungskilometer beschränkten Nichtabziehbarkeit von Fahrtkosten.

logisch gleichwertig als engere Ausgestaltung der Grundentscheidung gedeutet werden, die eigentlich die Vergleichsgröße und nicht den Gegenstand der Folgerichtigkeitsprüfung liefern soll. Das Folgerichtigkeitsgebot kann damit immer erst im Anschluss an eine hinreichend konkrete Ausgestaltungentscheidung, nicht aber bereits auf Prinzipienebene eingreifen.

Ein Beispiel liefert die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein auch beruflich genutztes häusliches Arbeitszimmer.³¹ Das BVerfG hat ihre Beschränkung kurzerhand als nicht mehr folgerichtige Umsetzung der legislativen Entscheidung für das objektive Nettoprinzip eingeordnet und ist dann ohne vertiefte Problematisierung des Veranlassungsbegriffs sogleich zur Frage einer restriktiv gehandhabten Rechtfertigung übergegangen. Hätte man hingegen vorrangig gefragt, ob es bei Anerkennung eines weiten legislativen Gestaltungsspielraumes noch vertretbar sein kann, die berufliche Mitnutzung eines integrierten Teils einer insgesamt aus privaten Gründen angemieteten Wohnung als typischerweise nicht überwiegend erwerbsbedingt zu würdigen, so hätte sich womöglich eine andere Antwort aufgedrängt.

Das Beispiel belegt, dass sich die ursprüngliche judikative Selbstbeschränkung, das objektive Nettoprinzip nicht als verfassungsfest anzusehen, um den Gesetzgeber nicht übermäßig einzuengen³², durch eine überaus strenge gleichheitsrechtliche Prüfung seiner folgerichtigen Ausgestaltung de facto in das Gegenteil einer strikten Bindung der Legislative verkehrt hat. Stattdessen könnte gerade eine Rückbesinnung auf den (zugleich freiheitsrechtlichen) Verfassungskern des objektiven Nettoprinzips und seinen normativ offenen Prinzipiencharakter die legislativen Gestaltungsspielräume ausweiten, weil mit der bewussten Anerkennung einer mehrdeutigen, d. h. mehreren gleichwertigen Folgerungen zugänglichen Belastungsentscheidung auch der gleichheitsrechtliche Vergleichsrahmen ihrer näheren Ausgestaltung erweitert würde.

c) *Rechtfertigung von Durchbrechungen*

Auch wenn somit die Feststellung einer Abweichung vom objektiven Nettoprinzip anders beurteilt werden sollte, ist dem BVerfG doch zuzustimmen, soweit es die Rechtfertigung erkannter Durchbrechungen dieses Grundprinzips strengen Anforderungen unterwirft. Vorauszusetzen ist jeweils ein legitimer Rechtfertigungsgrund, der erkennbar zu benennen und folgerichtig umzusetzen ist.³³

³¹ BVerfG, NJW 2010, 2643 ff. (Arbeitszimmer).

³² So die Deutung der Rechtsprechung bei *Drenseck*, Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip, in GS Trzaskalik, 2005, S. 283 (287 f.).

³³ Zum Folgenden BVerfGE 122, 210 (231 ff., 236 ff.) (Pendlerpauschale); BVerfG, NJW 2010, 2643 (2644 ff.) (Arbeitszimmer).

Als Rechtfertigungsgrund untauglich ist der bloße Finanzbedarf des Staates. Fiskalische Erwägungen allein können ungleiche Sonderlasten einzelner Steuerbürger nicht rechtfertigen. Das Steueraufkommen ist vielmehr in erster Linie über den für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen geltenden Tarif zu regulieren. Allerdings ist es, solange dies nicht zum tragenden Grund wird, nicht verwerflich, die Aufkommenswirkung einzelner Bestimmungen als begleitendes legislatives Motiv zu bedenken.

Hingegen können außersteuerliche Sozial-, insbesondere Lenkungs- und Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips zum Vor- oder Nachteil der Betroffenen rechtfertigen, sofern sie einem legitimen Ziel dienen, auf einer erkennbaren gesetzlichen Entscheidung beruhen und ihrerseits gleichheitskonform, d. h. insbesondere folgerichtig ausgestaltet werden. Eine nur schwerlich rechtfertigbare steuergünstige Durchbrechung stellt auf der Ertragsseite beispielsweise die Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit (§ 3b EStG) dar. Zu Lasten der Steuerpflichtigen lässt sich auf der Aufwandseite das gerechtfertigte Abzugsverbot für beruflich veranlasste Geldbußen oder -strafen als Beispiel (§§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8, 12 Nr. 4 EStG) nennen.

In engen Grenzen kann es auch in Betracht kommen, den Abzug besonders missbrauchsanfälliger Aufwendungen einzuschränken oder zumindest an strenge Voraussetzungen zu knüpfen. Dies kann auch im Wege einer typisierenden Regelung geschehen, sofern sich diese auf eine hinreichend belegte Annahme tatsächlicher Steuerumgehungen stützen lässt und die Verhältnismäßigkeit gegenüber den nicht missbräuchlich handelnden, aber zufällig betroffenen übrigen Steuerpflichtigen wahrt. Ein Beispiel für eine solche typisierende Missbrauchsklausel bietet die gesetzliche Zinsschranke (§ 4h EStG), deren konkrete Ausgestaltung aber womöglich über ihr Ziel hinauschießt und dadurch verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft.³⁴

Schließlich können bestimmte Aufwendungen aus Gründen der Vereinfachung typisierend oder pauschalierend abgegolten werden. Hierbei kann es sich je nach Eignung der Aufwandsart zur Verallgemeinerung und Realitätsnähe der festgelegten Abzugshöhe um bloße Ausgestaltungen oder rechtfertigbare Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips handeln.³⁵ Als gelungenes Beispiel für erstere darf der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a EStG) angesehen werden.³⁶

34 Hierzu *Seiler* in Kirchhof (Fn. 15), § 4h EStG Rz. 1 ff.

35 Vgl. BVerfGE 107, 27 (48) (doppelte Haushaltsführung).

36 BVerfGE 96, 1 (9f.) (Arbeitnehmer-Pauschbetrag). Ein weiteres Beispiel sachgerechter Typisierung benennt BVerfGE 101, 297 (309 ff.) (Arbeitszimmer).

2. Grundzüge der geltenden Ausgestaltung

a) *Technische Ausdifferenzierung des einheitlichen Markterfolges in sieben Einkunftsarten*

Die aktuelle Ausgestaltung des objektiven Nettoprinzips setzt beim synthetischen Einkommensbegriff des § 2 EStG ein. Der Leitgedanke der Einkommensteuer, das am allgemeinen Markt erzielte Einkommen natürlicher Personen zu besteuern, lässt den in sieben Einkunftsarten untergliederten Einkommensbegriff des § 2 EStG als technische Ausformung eines materiell einheitlichen Steuergegenstandes deutlich werden. Gleichlaufend muss dann auch das objektive Nettoprinzip als materiell übergreifender, aber technisch ausdifferenzierter Maßstab verstanden werden. Hieraus folgen zwei für seine weitere Ausgestaltung wichtige Maßgaben:

Zum einen ist die grundsätzliche Beachtlichkeit steuererhöhender wie steuergünstiger Umstände je isoliert nach der Einzeldefinition der berührten Einkunftsart zu beurteilen. Steuerbarer Erwerb und Abzugsfähigkeit erwerbssichernder Aufwendungen sind also stets konkret spiegelbildlich anhand des einschlägigen Erwerbstatbestandes zu bestimmen. Der Dualismus der Einkunftsarten muss sich daher in einem Dualismus der Abzugstatbestände (Betriebsausgaben und Werbungskosten) abbilden. Deren genauer Umfang ist je nach Einkunftsart abhängig vom steuerbaren Erwerb zu bestimmen. Wird der Einkunftsartbegriff ausgedehnt, erweitert sich auch der abzugsfähige Aufwand. Sind Einnahmen hingegen ganz oder anteilig von der Steuer befreit, muss Entsprechendes auch für die auf sie bezogenen Ausgaben gelten (§ 3c Abs. 1 EStG).

Zum anderen sind die je verschiedenen Erträge und Aufwendungen ungeachtet ihrer normtechnisch differenzierenden Ausgestaltung materiell als Teilgrößen eines einheitlichen Markteinkommens zu würdigen. Folglich muss der gesamte disponible Markterfolg Gegenstand der tarifären Belastung sein. Punktuelle Sonderregelungen wie Steuerbefreiungen (so namentlich die konstitutiven Bestandteile von § 3 EStG, ferner § 3b EStG)³⁷ oder Spezialtarife (z. B. § 34a EStG)³⁸ für einzelne Einkünfte erweisen sich angesichts dessen als rechtfertigungsbedürftig. Auch steht ein einmal zugelassener Abzugsposten nicht allein dem aus derselben Erwerbsquelle fließenden oder unter denselben Einkunftstatbestand fallenden Bruttoertrag, sondern dem gesamten synthetischen Einkommen gegenüber. Vor diesem Hintergrund wirft namentlich der aktuell mit der Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte eingeleitete Einstieg in eine Schedulenbesteuerung gleichheitsrechtliche Fragen auf, die sich sowohl auf die tarifliche Sonderbehandlung einer

37 BVerfGE 99, 280 (289 ff.) (Ostzulage): grundsätzliche Steuerpflicht aller durch die Erwerbstätigkeit „veranlassten“ Einnahmen (S. 290).

38 Zur grundsätzlichen Möglichkeit der Rechtfertigung von einkünftebezogenen Sondertarifen BVerfGE 116, 164 (180 ff.) (Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte).

einzelnen Einkunftsart als auch auf die zugehörige Isolierung der erwerbs-sichernden Aufwendungen erstrecken.³⁹

b) Der Veranlassungsbegriff und seine Handhabung

Nähere Betrachtung verdient die Aufwandseite. Das geltende Einkommensteuerrecht anerkennt erwerbsdienliche Aufwendungen (ebenso wie es Erwerbseinnahmen nach gleichem Maßstab heranzieht), sofern sie betrieblich oder beruflich „veranlasst“ sind. Dies gilt nach ganz herrschender Meinung einheitlich für alle erwerbsbedingten Aufwendungen, d. h. gem § 4 Abs. 4 EStG ausdrücklich für Betriebsausgaben, ungeachtet der finalen Formulierung in § 9 Abs. 1 EStG aber auch für den gleichermaßen kausal gehandhabten Begriff der Werbungskosten.⁴⁰

Der somit im Mittelpunkt der aufwandsbezogenen Abgrenzung zwischen der Erwerbs- und der Privatsphäre stehende Veranlassungsbegriff verschiebt einen Teil der zugehörigen Rechtsfragen von der legislativen Definition des Steuergegenstandes auf die Ebene der Normanwendung, weil er als unbestimmter Rechtsbegriff seinerseits interpretationsbedürftig ist. Immerhin finden sich gelegentlich einfachgesetzliche Typisierungen der Veranlassung und ihrer genauen Reichweite.⁴¹ Auch lässt sich manche Weichenstellung des Gesetzgebers folgerichtig fortdenken und so zur Auslegung anderer Aussagen des Gesetzes heranziehen.

Die Rechtsprechung konkretisiert den Veranlassungsbegriff unter Zuhilfenahme einer äußeren und einer inneren Dimension: Der Aufwand muss objektiv mit dem Erwerb (Betrieb oder Beruf) zusammenhängen und subjektiv ihm zu dienen bestimmt sein.⁴² Die zweite Voraussetzung soll bei unfreiwilligen Aufwendungen wie etwa Schadensersatzzahlungen entbehrlich sein.⁴³ Dagegen wird in der Regel, d. h. soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt (vgl. § 4 Abs. 5 EStG), nicht hinterfragt, ob die Ausgaben angemessen, zweckmäßig oder allgemein üblich sind. Anerkannt werden auch

39 Zu Einzelheiten s. *Jachmann*, Abgeltungsteuer (in diesem Band, S. 251 ff.).

40 St. Rspr.; s. bereits BFH GrS, BStBl. II 1978, 105; ferner z. B. BFH, BStBl. II 1981, 368; BFH, BStBl. II 1986, 866; BFH, BStBl. II 2003, 403; BFH, BStBl. II 2003, 407. – Im Unterschied zur kausalen könnte eine rein finale Definition der Werbungskosten unfreiwillige Aufwendungen nicht erfassen.

41 Gerade Grenzfälle an der Schnittstelle von Erwerbs- und Privatsphäre sind einer derartigen legislativen Konturierung zugänglich. Beispiele bieten (ohne dass diese Normen die wissenschaftliche Auseinandersetzung über ihre Berechtigung abschließend befrieden konnten) die Streitthemen der Fahrtkosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG), des häuslichen Arbeitszimmers (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG) oder der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten (§ 9c EStG).

42 Ebenfalls st. Rspr.; s. grundlegend BFH, BStBl. II 1980, 75; ferner z. B. BFH, BStBl. II 1981, 368; BFH GrS, BStBl. II 1984, 160; BFH, BStBl. II 1993, 108; BFH, BStBl. II 2003, 403; BFH, BStBl. II 2003, 407; BFH, BStBl. II 2004, 958.

43 BFH, BStBl. II 1981, 368.

vergebliche sowie vorweggenommene und nachträgliche Ausgaben. Die Praxis verfährt bei alledem eher großzügig und anerkennt auch einen bloß mittelbaren Zusammenhang zwischen Erwerb und Aufwand, solange das auslösende Moment der Erwerbssphäre zugerechnet werden kann.⁴⁴

Bei näherer Betrachtung wird indes deutlich, dass die gewählte Interpretation keinen aus sich heraus subsumtionstauglichen Maßstab liefern kann. Denn gerade im Grenzbereich von Erwerbs- und Privatsphäre ist der objektive Zusammenhang unklar und die subjektive Zwecksetzung nicht verifizierbar. Ersteres liegt auch am nicht ganz eindeutigen Kausalitätsverständnis des Veranlassungsbegriffs. Sind durch den Erwerb „veranlasste“, d. h. durch ihn bedingte Aufwendungen anzuerkennen, erscheint die Marktteilnahme als Ursache, der entstandene Aufwand als Folge. Dabei ist jedoch häufig schon nicht einfach ersichtlich, welcher Einzelumstand des Erwerbs als maßgebliche Ursache anzusetzen ist.⁴⁵ Jedenfalls aber könnte keine Kausalität im Sinne einer streng logischen Ursächlichkeit, d. h. einer *conditio sine qua non* gemeint sein. Einerseits wäre ein solcher Veranlassungsbegriff zu weit, da der Erwerb auch Anlass zu Aufwendungen der privaten Lebensführung geben kann, etwa zum Zwecke der Entlastung von zeitintensiven persönlichen Aufgaben⁴⁶ oder auch in Gestalt einer standesgemäßen Lebensführung. Die in solchen Fällen andersartige (nämlich zugleich und dominant auf als privat zu bewertende Lebensumstände gerichtete) Zielrichtung des Aufwands spricht dafür, der an sich vorhandenen Kausalität das Fehlen einer

44 BFH, BStBl. II 1981, 368; BFH, BStBl. II 1986, 866. S. auch BFH, BStBl. II 2003, 403; BFH, BStBl. II 2003, 407: Es sei „ausreichend, wenn die Ausgaben den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinne fördern“. – Weitere Einzelheiten und Nachweise bei *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 15), § 9 EStG Rz. 20 ff.

45 Nicht eindeutig ist insbesondere, ob – wegen der systematischen Spiegelbildlichkeit von Ertrag und Aufwand – der *Markterfolg* oder – im Lichte der Freiheitsrechte wohl vorzugswürdig – das *Markthandeln* ursächlich sein soll. Im zweiten Fall wäre zusätzlich eine wertende Auswahl zwischen mehreren aufeinanderfolgenden Einzelhandlungen erforderlich. Nicht als maßgebliche Ursache sollte dagegen die persönliche *Erwerbsfähigkeit* angesehen werden, die Nahrung, Kleidung und Wohnung, ferner eine bestimmte Bildung, schließlich auch die Arbeitszeit als allgemeine Bedingungen des Erwerbens einbeziehen würde. – Im Schrifttum wird die Frage nur selten vertieft erörtert, im Zweifel aber eher mit Blick auf das Erwerbshandeln beantwortet; *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 16), § 9 Rz. 206 ff.; *Weber*, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, 184 (186) m. w. N.

46 So sollte etwa die Berufstätigkeit nicht als maßgebliche Ursache der Beschäftigung einer privaten Haushaltshilfe angesehen werden, selbst wenn der Steuerpflichtige bei Hinwegdenken seines Erwerbs nachweisbar auf sie verzichtet hätte. Denn die Haushaltshilfe fördert, indem sie die potentielle Arbeitszeit von anderen Aufgaben entlastet, lediglich die persönliche Erwerbsfähigkeit, ohne sich auf eine konkrete Erwerbsquelle zu beziehen. Sie gehört also bei wertender Betrachtung weder der betrieblichen Sphäre eines Unternehmers noch dem Arbeitsbereich eines abhängig Beschäftigten an. Ein Anderes regelt § 9c EStG für die in ihrem Zeitbezug parallele Betreuung von Kindern.

spezifisch erwerbsbezogenen Finalität zu entgegen. Andererseits kann sich ein strikt kausalitätsbezogener Ansatz auch als zu eng erweisen. Dies gilt beispielsweise für vorab entstandene, aber vergeblich gebliebene Aufwendungen, wie sie etwa bei erfolglosen Bewerbungen getätigt werden. Obwohl hier eine Kausalität zwischen Markteinkommen und Aufwand ausscheidet und eine Ursächlichkeit des Markthandelns nur bei erweiternder Anerkennung rein vorbereitender Akte in Betracht kommt, liegt die Abzugsfähigkeit doch nahe, weil die eindeutig gegebene Finalität die nicht zweifelsfreie Kausalität überlagert. Angesichts dessen vermengen sich in der konkreten Argumentation – außer bei unfreiwilligen Ausgaben – oft Ursache und erstrebte Wirkung, also Kausalität und Finalität.

Der Veranlassungsbegriff kann seine Funktion nach alledem nur als unbestimmter Rechtsbegriff erfüllen. Er ist notwendig offenzuhalten und erfordert eine wertende Gesamtbetrachtung, die objektive und subjektive Elemente, Kausalität und Finalität als Teilkriterien einbezieht und darüber hinaus auch nach der Zugehörigkeit zur einen oder anderen Lebenssphäre fragt. Ein besonderes Gewicht muss dabei, weil Gegenstand der Besteuerung ein freiheitlicher Markterwerb ist, die eigene Zwecksetzung des Steuerpflichtigen erlangen, die indes je nach den Umständen des Falls auch anhand objektiver Kriterien zu überprüfen ist.⁴⁷

c) Insbesondere: Der Grenzfall „gemischter“ Aufwendungen

An der Schnittstelle von Erwerbs- und Privatsphäre stehen die gemischten Aufwendungen, die gleichzeitig sowohl Erwerbszwecken als auch der privaten Lebensführung dienen. Sie lassen sich steuerlich nicht vollständig befriedigend einordnen: Ihnen die Abzugsfähigkeit zu versagen, würde manche Steuerpflichtige wegen der Zufälligkeit privater Vorteile benachteiligen. Sie umgekehrt ganz oder anteilig zum Abzug zuzulassen, würde ihnen hingegen erlauben, einen Teil der Kosten ihrer Lebensführung auf die Allgemeinheit zu verlagern. Betroffen wären in beiden Fällen vor allem diejenigen Berufsgruppen, die eine private Neigung zum Beruf gemacht haben. In einer solchen Grenzsituation steht es dem Gesetzgeber frei, Aufwendungen legislativ der einen oder der anderen Sphäre zuzuordnen.

Das geltende Gesetz hat sich nicht ganz eindeutig entschieden. Der konkret einschlägige § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG⁴⁸ wurde lange Zeit als Ausdruck eines generellen Aufteilungs- und Abzugsverbotes verstanden, nach dem zugleich erwerbsbedingte Aufwendungen ungeteilt als Kosten der privaten Lebensführung galten und daher vom Abzug ausgeschlossen wurden.⁴⁹ Die Recht-

⁴⁷ Da all dies nicht ohne eine gewisse Kasuistik zu leisten sein wird, kommt den Präjudizien der Rechtsprechung an dieser Stelle eine besondere Bedeutung zu. Zur abzugsfreundlichen Tendenz der Verfassungs- und Finanzgerichtsbarkeit unten III.2.

⁴⁸ Zu Einzelheiten *Seiler* in Kirchhof (Fn. 15), § 12 EStG Rz. 1 ff.

sprechung ließ jedoch im Laufe der Zeit immer mehr Ausnahmen von der Regel zu und hat sie nunmehr sogar ganz aufgegeben.⁵⁰ Stattdessen wählt der BFH jetzt eine stärker einzelfallorientierte Betrachtungsweise, die künftig öfter zum Ergebnis eines anteiligen Abzugs führen dürfte und dabei nicht zuletzt auf die konkreten Beweggründe des Steuerpflichtigen abstellt. Auch hiernach wird es jedenfalls bei Repräsentationsaufwendungen sowie im Falle fehlender objektivierbarer Aufteilungskriterien bei einer ungeteilten Nicht-abzugsfähigkeit bleiben. Verfassungsrechtlich wären auch andere Ausgestaltungen denkbar.

3. Wechselwirkungen zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip

a) Interpretatorische Gemeinsamkeiten und Verschiedenheiten

Objektives und subjektives Nettoprinzip stehen als zwei Unterprinzipien des einheitlichen Leistungsfähigkeitsprinzips nebeneinander, technisch nacheinander. Dies legt nahe, beide in einen interpretatorischen Zusammenhang zu rücken, sie ggf. sogar – bezogen auf die beiden Teilprinzipien gemeinsame Ausgabenseite – einheitlich zu handhaben.

Ein solcher Ansatz stieße indes sogleich an Grenzen. Denn beide Grundsätze weisen grundlegende Unterschiede auf. Das objektive Nettoprinzip verarbeitet die Erzielung von Einkommen am Markt, das subjektive Nettoprinzip hingegen einen Teil seiner privaten Verwendung. Das objektive Nettoprinzip wird vom Gedanken wirtschaftlicher Freiheit, das subjektive Nettoprinzip indessen von der Unausweichlichkeit des Existenziellen geprägt. Insofern verbietet sich eine interpretatorische Gleichsetzung beider Grundsätze.

Gemeinsamkeiten können allerdings in Betracht kommen, wenn und soweit Teilaussagen beider Prinzipien nicht von diesen Unterschieden berührt werden. So kann es beispielsweise sachgerecht sein, Fragen der Berücksichtigung von Drittaufwand oder der zeitlichen Zuordnung⁵¹ von Aufwendungen nach übergreifenden Maßstäben oder jedenfalls nach aus verschiedenen Gründen parallel verlaufenden Regeln zu behandeln.

49 BFH GrS, BStBl. II 1971, S. 17.

50 BFH GrS, BStBl. II 2010, 672 (zu Reisekosten) nach Vorlage von BFH, BStBl. II 2007, 121.

51 Hierzu unten II.4.

b) Kein argumentativer Rückschluss vom subjektiven auf das objektive Nettoprinzip

Neben einem solchen interpretatorischen Gleichklang, wird auch ein argumentativer Rückschluss vom subjektiven auf das objektive Nettoprinzip erwogen.⁵² Da zur Erwerbssicherung verausgabte Mittel tatsächlich nicht mehr zur Existenzsicherung genutzt werden können, könnte ihr steuer-schädlicher Nichtabzug eine Besteuerung auch in jenen Fällen zur Folge haben, in denen das real verfügbare Resteinkommen das steuerliche Existenzminimum nicht erreicht. Das objektive Nettoprinzip müsse daher hinreichend großzügig bemessen werden, um die Anwendung des subjektiven Nettoprinzips nicht zu gefährden. Dieses Argument ist für bloße Ausgestaltungen und materielle Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips differenziert zu beurteilen.

Für bloße Ausgestaltungen innerhalb der leitenden Grundgedanken ist es zirkulärer Natur, weil das subjektive Nettoprinzip ein zu verschonendes Markteinkommen voraussetzt und deshalb der Definition des Markterfolges nach alleiniger Maßgabe des objektiven Nettoprinzips nachfolgen muss, ohne selbst auf diese Bedingung seiner eigenen Anwendbarkeit zurückwirken zu können. Folglich wäre es widersprüchlich, einen Abzug zunächst objektiv abzulehnen, das Markteinkommen also steuerlich größer zu definieren, um hiernach zu entgegnen, das tatsächlich kleinere Markteinkommen genüge nicht zur Existenzsicherung.⁵³

Ein anderes gilt für sachliche Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips. Versagt eine Norm den Abzug erwerbssichernder Aufwendungen aus nichtsteuerlichen Gründen, etwa weil das Kosten verursachende Verhalten als sozialschädlich angesehen wird, unterstellt das Steuerrecht Einkünfte oberhalb des (nach seinen eigenen Wertungen) eigentlich steuerbaren Markt-

⁵² Vgl. das obiter dictum in BVerfGE 122, 210 (243) (Pendlerpauschale): „Deshalb kann es bei den Beziehern niedriger Einkommen im Hinblick auf den verfassungsrechtlich gebotenen Schutz des Existenzminimums zu problematischen Härtefällen kommen, und zwar insbesondere dann, wenn erst der Wegfall der Abzugsfähigkeit der Wegekosten zur Steuerbelastung führt“ im Anschluss an die Vorlage des BFH, BStBl. II 2008, 234. Die ebenfalls auf dieses Problem eingehende Vorlage des BFH, BStBl. II 2007, 167 (zur Mindestbesteuerung) blieb mangels Zulässigkeit unbeantwortet; BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06 (noch n.v.). – Das Argument der Anerkennung des objektiven zum Schutze des subjektiven Nettoprinzips geht, soweit ersichtlich, zurück auf *Palm*, Verfassungsmäßigkeit einer quellenbezogenen Mindestbesteuerung im Ertragsteuerrecht, DStR 2002, 152 (155, 157 f., 160). S. ferner *Lehmer*, Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips, DStR 2009, 185 (188 f.).

⁵³ Überdies bezieht die Einkünfte-Definition noch weitere Umstände ein, die die reale Verfügbarkeit des Erworbenen zur Existenzsicherung ungenau abbilden. Dies gilt etwa für steuerfreie Markterfolge (§ 3 EStG) ebenso wie für Abzüge ohne aktuellen Mittelabfluss (z. B. Abschreibungen).

einkommens. Ein Beispiel bietet das Abzugsverbot für beruflich veranlasste Geldbußen oder -strafen, die nach allgemeinen Grundsätzen abzugsfähig wären, zur Sicherung ihrer Sanktionswirkung aber gesetzlich vom Abzug ausgeschlossen werden (§§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8, 12 Nr. 4 EStG). Bei ihnen kann der Fall eintreten, dass ein ansonsten steuerfreies Nettoeinkommen gerade durch Hinzurechnen des tatsächlich getragenen, aber nicht anerkannten Aufwands die Grenze des Existenzminimums überschreitet und eine Besteuerung auslöst. Hieraus lässt sich indes nicht auf eine generelle Unzulässigkeit solcher Abzugsverbote schließen, zumal ein derartiger Effekt bei grundsätzlich jeder Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip möglich ist. Vielmehr bedürfen sie einer besonderen Rechtfertigung unter Berücksichtigung der (im Beispiel verhängter Sanktionen gegebenen) Vermeidbarkeit des Aufwandes, aber auch der Häufigkeit und typischen Intensität der Folgen.⁵⁴

c) Nur bedingte Übertragbarkeit des Kriteriums der Zwangsläufigkeit

In Anlehnung an das subjektive Nettoprinzip, das existenznotwendige Aufwendungen als unvermeidlich und die entsprechenden Einkommensbestandteile daher als indisponibel bewertet, wird auch zum objektiven Nettoprinzip eine Unterscheidung zwischen freien oder beliebigen Ausgaben einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits erörtert.⁵⁵ Eine Zwangsläufigkeit des Aufwandes sei hiernach jedenfalls als Indiz für einen Erwerbsbezug zu werten.

Das Kriterium der Zwangsläufigkeit eignet sich jedoch allenfalls bedingt, um das objektive Nettoprinzip zu konkretisieren. Es mag dort seine Berechtigung haben, wo die Grundrechte – wie beispielsweise Art. 6 Abs. 1 GG im Fall der doppelten Haushaltsführung von Eheleuten⁵⁶ – ausnahmsweise fordern, als unvermeidbar bewertete Kosten der privaten Lebensführung in die Definition des erwerbsbedingten Aufwandes einzubeziehen. Abgesehen von solchen Sonderfällen einer inneren Verwandtschaft erwerbsbezogener und privater Umstände ist jedoch die grundsätzliche Verschiedenheit beider Teilprinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzips in Erinnerung zu rufen: Während das subjektive Nettoprinzip konzeptionell an Unverzichtbares – das Exis-

54 Vgl. *Wernsmann*, Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 101 (105 f.): Wer entgegen der Verhaltenserwartung des Steuergebers nichtabzugsfähige Aufwendungen (z. B. Bestechungsgelder) tätigt, handele „auf eigene Gefahr“.

55 In diesem Sinne *Schneider*, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 87 (89 f.). – Ausgangspunkt einer solchen Argumentation dürfte wohl eine missverständliche Formulierung in BVerfGE 107, 27 (49) (doppelte Haushaltsführung) sein.

56 BVerfGE 107, 27 (52 ff.) (doppelte Haushaltsführung). – Ähnlich argumentiert BVerfGE 112, 268 (281 f.) (Kinderbetreuungskosten) zu außergewöhnlichen Belastungen wegen erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten (§ 33c EStG a. F.).

tenzminimum – anknüpft, verarbeitet das objektive Nettoprinzip seinem Grund und Wesen nach ein freies Markthandeln. Folgerichtig muss auch die Entscheidung über erwerbsförderliche Aufwendungen grundsätzlich autonomer Natur sein.

Überdies ist das Kriterium einer (vermeintlichen) Zwangsläufigkeit außerhalb des engen Bereichs verfassungsfester grundrechtlicher Wertungen oft wenig aussagekräftig. Dies gilt selbst dort, wo ein Aufwand in Erfüllung einer einfachgesetzlichen Rechtspflicht getätigt wird. Denn in der Regel folgt die gesetzliche Pflicht lediglich aus einem vorherigen Freiheitsgebrauch, so dass es letztlich um ein selbst gewähltes Handeln im Rahmen der (Sach- und Steuer-)Gesetze geht. Dies betrifft namentlich privatautonom begründete Verpflichtungen des Zivilrechts. Beispielsweise führt der Abschluss eines Kaufvertrages zur Zahlungspflicht des Käufers, ohne dass hieraus auf seinen Erwerbsbezug geschlossen werden könnte. Einen stärker indiziellen Charakter mögen einseitige Pflichten in einem hierarchischen Verhältnis haben. Indes fordert selbst die Weisungsgebundenheit des abhängig beschäftigten Arbeitnehmers nicht, alle bei Erfüllung der Arbeitspflicht anfallenden Kosten als erwerbsbedingt anzuerkennen, wie etwa das Beispiel gehobener, aber nicht spezifisch berufsgebundener Kleidung belegt. Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes lässt sich daher häufig schon nicht eindeutig bestimmen und verlagert in nicht wenigen Fällen lediglich die wertende Auswahl der maßgeblichen Ursache auf eine andere Ebene. Auch aus diesem Grund sollte sie nicht als generelles Differenzierungskriterium zur Abgrenzung zwischen betrieblich oder beruflich veranlassten und privaten Aufwendungen angesehen werden.

Dies schließt nicht aus, dem Kriterium einer Zwangsläufigkeit auch jenseits verfassungsfester Mindestaussagen eine gewisse Bedeutung sowohl als einfachgesetzliches Indiz für einen Erwerbsbezug wie auch als rechtspolitisches Argument für eine entsprechende Gesetzgebung zuzusprechen. Es kann zudem auf eine unterschiedliche Reichweite legislativer Gestaltungsspielräume hinweisen. Je unausweichlicher außersteuerliche, insbesondere einseitige und nicht zuletzt öffentlich-rechtliche Pflichten bestimmte Ausgaben machen, desto näher liegt ihre Abzugsfähigkeit und desto größer ist umgekehrt der Rechtfertigungsdruck bei Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips. Namentlich die Berechtigung einer Angemessenheitsprüfung ist bei nur schwer zu vermeidenden Aufwendungen regelmäßig kritisch zu hinterfragen.

d) Abgrenzung: Einwirkung privater Umstände auf das objektive Nettoprinzip

Nicht dem interpretatorischen Verhältnis von objektivem und subjektivem Nettoprinzip zuzuordnen sind alle Formen der Einwirkung privater Umstände auf die Reichweite des Erwerbsbezugs getätigter Aufwendungen.

Dies betrifft allgemein den Fragenkreis der gemischten Aufwendungen.⁵⁷ Ähnliche Fragen stellen sich gelegentlich auch mit Blick auf den Schutz von Ehe und Familie, etwa wenn die Rechtsprechung den erwerbsdienlichen Charakter einer doppelten Haushaltsführung auch im Lichte des Art. 6 GG würdigt.⁵⁸ Zu beantworten sind derartige Fragen grundsätzlich nach den Regeln des ggf. durch grundgesetzliche Wertvorgaben aufzuladenden objektiven Nettoprinzips, aber unabhängig von einer existenzsichernden Funktion, d. h. ohne Rücksicht auf das nachgelagerte subjektive Nettoprinzip.

4. Zeitliche Dimensionen des objektiven Nettoprinzips

a) Zeitliche Zuordnung einzelner Bruttoerträge und Erwerbsabzüge

Das objektive Nettoprinzip und seine gesetzliche Ausgestaltung definieren zunächst sachlich⁵⁹, was als steuerbares Markteinkommen anzusehen ist. Seine Grundgedanken strahlen aber auch auf die untrennbar zugehörige Folgefrage aus, zu welchem Zeitpunkt einzelne Erträge oder Aufwendungen in die Betrachtung einzustellen sind.⁶⁰ Auch sie ist nach Marktkriterien zu beantworten. Geboten ist also eine nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit differenzierende zeitliche Zuordnung vereinnahmter Erträge oder getätigter Aufwendungen. Das als Grundregel dienende Zufluss- und Abflussprinzip des § 11 EStG⁶¹ weicht hiervon nur scheinbar ab. Denn ökonomisch ist in vielen Fällen der Übergang wirtschaftlicher Verfügungsmacht als maßgeblicher Zeitpunkt der Realisierung des Markterfolges anzusehen, weshalb § 11 EStG eine im Regelfall sachgerechte, im Ausnahmefall aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigte Lösung bereitstellt. Eine abweichende wirtschaftliche Bewertung empfiehlt sich bei der Besteuerung von Wirtschaftsunternehmen. Folgerichtig liefert § 4 Abs. 1 EStG mit der periodengerechten Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die wichtigste Sonderregel zu § 11 EStG.

Das objektive Nettoprinzip unterscheidet sich insofern vom subjektiven Nettoprinzip, das parallel zum gleichen Ergebnis des § 11 EStG gelangt, hierfür aber eine andere Begründung bereithält. Denn es knüpft an die Verfügbarkeit der Mittel zum Selbsterhalt an und hat deshalb schon dem Grunde nach durchgängig auf den Zahlungszeitpunkt abzustellen. Existenzieller Aufwand ist grundsätzlich im Augenblick seiner Verausgabung anzusetzen.

57 Hierzu oben II.2.c.

58 S. soeben zu BVerfGE 107, 27 (52 ff.) (doppelte Haushaltsführung).

59 Keine eigene Aussage enthält das objektive Nettoprinzip zur – ebenfalls grundrechtsgeleitet zu beantwortenden – Frage persönlicher Zurechnung von Einkommen. Vgl. auch *Ratschow*, Subjektsteuerprinzip (in diesem Band, S. 35 ff.).

60 Zur zeitlichen Dimension des Leistungsfähigkeitsprinzips *Ismer*, Periodizitätsprinzip (in diesem Band, S. 91 ff.).

61 Hierzu *Seiler* in Kirchhof (Fn. 15), § 11 EStG Rz. 1 ff.

b) Periodenübergreifende Verflechtungen

Die Einkommensteuer folgt als Jahressteuer dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 EStG). Dies bindet die steuerbaren Erträge und berücksichtigungsfähigen Erwerbsaufwendungen an den maßgeblichen Veranlagungszeitraum, d. h. regelmäßig an das Kalenderjahr.

Es stellt sich nun die Frage, ob dieser Regelung ein eigenständiger materieller Gehalt zuzuschreiben ist, so dass wirtschaftlich einem Veranlagungszeitraum zuzuordnende Umstände grundsätzlich ohne periodenübergreifende Wirkungen bleiben sollten⁶², oder ob es sich um eine bloß formelle, allein der Vereinfachung geschuldete Einteilung handelt⁶³, deren Auswirkungen möglichst durchgängig mit der Besteuerung der Vor- und Folgejahre abzustimmen sind.

Die Antwort hat sich am Belastungsgrund des Markteinkommens und seinem wirtschaftlichen Charakter auszurichten. Die Einkommensteuer belastet nicht die Person als solche und damit ihr Lebens Einkommen, sondern lässt den Staat am von ihm begünstigten Erfolg privaten Wirtschaftens teilhaben. Die gegenwärtige Bereitstellung staatlicher Vorteile rechtfertigt damit eine zeitlich parallele Belastung der aktuell erwirtschafteten Leistungsfähigkeit. Dies führt zum Anliegen einer zwar nicht notwendig jahresbezogenen, aber doch möglichst zeitnahen Besteuerung. Dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung wohnt damit neben seiner technischen Funktion auch der materielle Gehalt einer nicht abschließenden Näherungslösung inne. Das objektive Nettoprinzip ist folglich zwar weitgehend, aber nicht zwingend am legislativ ausgewählten Besteuerungszeitraum ausgerichtet.

Periodenübergreifende Verflechtungen kommen hiernach insbesondere dann in Betracht, wenn nicht alle Tatbestandsmerkmale der Steuernorm in einem Veranlagungszeitraum verwirklicht werden, etwa weil Erwerbshandeln und -erfolg zeitlich auseinanderfallen. § 24 Nr. 2 EStG bezieht deshalb mit Recht auch nachträgliche Einkünfte ein. Der Gedanke lässt sich dahingehend verallgemeinern, dass vorlaufende und nachträgliche Erträge und Erwerbsaufwendungen generell (zum nach allgemeinen Regeln konkret maßgeblichen Zeitpunkt) zu berücksichtigen sind.

62 So insbesondere *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, 1988, S. 75 ff.

63 In diesem Sinne namentlich *J. Lang*; s. *J. Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 16), § 9 Rz. 44 ff.

5. Der Fragenkreis der Verlustberücksichtigung

a) *Verlustaussgleich als Konsequenz des Belastungsgrundes*

Das Markteinkommen als materiell einheitlichen, nur technisch in sieben Einkunftsarten untergliederten Steuergegenstand zu verstehen bedingt, die je gesondert definierten Bruttoerträge und Erwerbsabzüge aufeinander zu beziehen. Reichen also die steuerbaren Einkünfte aus einer Erwerbsquelle nicht aus, um die auf sie bezogenen Aufwendungen zu decken, ist der noch offene negative Saldo mit positiven Einkünften aus anderen Quellen derselben oder einer anderen Einkunftsart auszugleichen („horizontaler“ und „vertikaler“ Verlustaussgleich). Jedenfalls der periodeninterne Verlustaussgleich folgt somit unmittelbar aus dem objektiven Nettoprinzip und seiner Funktion, den Steuergegenstand zu definieren.⁶⁴ Ausnahmen in Gestalt engerer Verlustverrechnungskreise bleiben zulässig, bedürfen aber der Rechtfertigung.

b) *Prinzipieller Verlustabzug im Rahmen einer zeitnahen Besteuerung*

Weniger eindeutig sind die Aussagen des objektiven Nettoprinzips zur periodenübergreifenden Berücksichtigung von im Jahr ihrer Entstehung nicht ausgleichsfähigen Verlusten. Sein nur indirekter Verfassungsrang als Bestandteil der gesetzlichen Definition des Steuergegenstandes⁶⁵ und sein Anliegen einer zwar zeitnahen, aber nicht eng an den Veranlagungszeitraum gebundenen Besteuerung⁶⁶ belassen dem Gesetzgeber insofern einen weiten Gestaltungsspielraum. Er wäre wohl erst überschritten, falls eine periodenübergreifende Berücksichtigung von Verlusten generell ausgeschlossen wäre. Umgekehrt entsprächen aber auch eine schrankenlose Übertragbarkeit und vor allem ein unbegrenzter Rücktrag von Verlusten nicht dem Grundanliegen des Leistungsfähigkeitsprinzips. Der geltende § 10d EStG kann vor diesem Hintergrund als verfassungskonformer Ausgleich widerstreitender Maßgaben angesehen werden.⁶⁷

Für das subjektive Nettoprinzip stellen sich all diese Fragen grundsätzlich nicht, bezieht es sich doch seiner Natur nach auf die aktuelle Existenzsicherung, die weder vorweggenommen noch aufgeschoben werden könnte.

64 Dies gilt zumindest innerhalb einer Einkunftsart; BVerfGE 99, 88 (95 ff.) (Verlustaussgleich). – Anders *Wendt*, *Prinzipien der Verlustberücksichtigung*, DStJG 28 (2005), S. 41 (53 f.), der primär auf die einzelne Erwerbsquelle abstellt und daher nur den Verlustabzug, nicht den Verlustaussgleich als geboten ansieht.

65 S. oben I.2.c.

66 S. soeben II.4.b.

67 Vgl. BVerfG, NJW 1992, 168 (Kammerbeschluss): Beschränkung des Verlustvortrags auf fünf Jahre nicht zu beanstanden. Hingegen äußerte der Vorlagebeschluss des BFH, BStBl. II 2007, 167, verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der ähnlich wirkenden „Mindestbesteuerung“ (§ 2 Abs. 3 EStG a. F.).

6. Einschub: Objektives Nettoprinzip und grenzüberschreitendes Wirtschaften

a) Grundsätzlicher Gleichklang von internationalem Steuerrecht und objektivem Nettoprinzip

Der grenzüberschreitende Charakter eines zu steuernden Sachverhalts verhält sich dem Grundsatz nach neutral zum objektiven Nettoprinzip.⁶⁸ Denn sein tragender Grund, die Teilhabe des Staates am durch ihn begünstigten, in diesem Sinne inländischen Markteinkommen, steht nicht im Widerspruch zum Territorialitätsprinzip des internationalen Steuerrechts, ja verläuft in gewisser Hinsicht sogar grundsätzlich parallel zu ihm. Demgemäß grenzt das Doppelbesteuerungsrecht materiell – d. h. ungeachtet der technischen Umsetzung durch Freistellungs- oder Anrechnungsmethode – die Steuerhoheiten der territorial zuständigen Staaten ab und wählt dabei eine mit dem objektiven Nettoprinzip vereinbare einkünftebezogene Perspektive, die – ungeachtet nicht deckungsgleicher Begrifflichkeiten und nur soweit die jeweiligen Aussagen reichen – Erträge wie Aufwendungen, positive wie negative Einkünfte einheitlich verortet oder jedenfalls ihrer symmetrischen Behandlung nicht im Wege steht. Hiernach ist beispielsweise ein grenzüberschreitender Verlustausgleich nicht geboten (aber auch nicht ausgeschlossen).

Das objektive Nettoprinzip findet überdies Eingang in die ebenfalls am Territorialitätsprinzip ausgerichtete Definition des steuerbaren Markteinkommens beschränkt Steuerpflichtiger, für sie allerdings sachlich beschränkt auf den in § 49 EStG normierten inländischen Ausschnitt der Einkünfte des § 2 EStG, der wiederum spiegelbildlich auf Erträge und Aufwendungen zu beziehen ist (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG). Insofern setzt sich das objektive Nettoprinzip also fort, jedoch folgerichtig verengt auf die der inländischen Besteuerung zuzuordnenden Einkunftsquellen. Verbleibende Differenzierungen dürften in erster Linie Nachweisproblemen geschuldet sein. In engem Umfang sind sie auch zur Missbrauchsvermeidung hinzunehmen.

b) Das Spannungsverhältnis der Marktfreiheiten zum objektiven Nettoprinzip

Ein stärkerer Anpassungsdruck auch auf das objektive Nettoprinzip ging zuletzt von den EU-Marktfreiheiten in der ihnen durch die Rechtsprechung des EuGH zugeschriebenen Auslegung aus. Von zentraler Bedeutung ist

⁶⁸ Vgl. zum Folgenden *Reimer*, Das objektive Nettoprinzip aus gemeinschaftsrechtlicher, abkommensrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, Beihefter zu DStR 2009, Heft 34, 122 ff.; ferner *M. Lang*, Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht (in diesem Band, S. 353 ff.).

dabei neben einer überaus weiten Tatbestandsdefinition⁶⁹ der Ansatz des EuGH, die mitgliedstaatlichen Steuersysteme nicht ganzheitlich auf benachteiligende oder diskriminierende Wirkungen zu befragen, sondern einzelne Bestimmungen isoliert von ihrer normativen Umgebung zu betrachten. Angesichts der EU-vertraglich anerkannten Kompetenzvielfalt führt ein solcher Ansatz an den Schnittstellen nicht aufeinander abgestimmter Steuerrechtsordnungen zwangsläufig zu tatbestandlichen Einschränkungen der Marktfreiheiten und eröffnet so dem EuGH die Möglichkeit, ihre Rechtfertigung zu überprüfen. Ein strenger Prüfungsmaßstab hat hierbei eine gewisse Spannungslage zwischen den mitgliedstaatlichen Besteuerungsgrundsätzen und dem Binnenmarktkonzept erzeugt, die nicht zuletzt das im Wege einer Meistbegünstigung zugunsten grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger erweiterte objektive Nettoprinzip⁷⁰ und seine Spiegelbildlichkeit von Ertrag und Aufwand⁷¹ berühren kann.

Mittlerweise hat sich diese Spannungslage durch zwei Entwicklungen etwas entschärft. Zum einen hat der EuGH den Rechtfertigungsgrund einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse entwickelt⁷², der an das doppelbesteuerungsrechtliche Territorialitätsdenken anknüpft und damit insoweit den grundsätzlichen Gleichklang zum objektiven Nettoprinzip wiederherstellt (so dass etwa ein grenzüberschreitender Verlustausgleich

69 S. EuGH, Rs. 8/74, *Dassonville*, Slg. 1974, 837 Rz. 5 zur die Interpretation der anderen Marktfreiheiten anleitenden Warenverkehrsfreiheit (Art. 34 AEUV): alle Maßnahmen, die geeignet sind, das grenzüberschreitende Wirtschaften „unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell zu behindern“.

70 S. z. B. EuGH, Rs. C-265/04, *Bouanich*, Slg. 2006, I-923 Rz. 31 ff. (Abzug der Einstandskosten beim Rückkauf von Aktien); Rs. C-293/06, *Deutsche Shell*, Slg. 2008, I-1129 Rz. 27 ff. (Währungsverlust aus Rückführung von Dotationskapital).

71 Die Marktfreiheiten gebieten einen gleichberechtigten Abzug erwerbssichernder Aufwendungen grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger; z. B. EuGH, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933 Rz. 25 ff.; Rs. C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9461 Rz. 41 ff. – Die gewählte individualisierende Perspektive kann indes eine privilegierende Berücksichtigung eines auf nicht steuerbare Erträge gerichteten Aufwandes nach sich ziehen. Dies erkennend hat der EuGH inzwischen eine Beschränkung der Abziehbarkeit auf Aufwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit inländischen Einnahmen stehen, gebilligt; EuGH, Rs. C-345/04, *Centro Equestre*, Slg. 2007, I-1425 Rz. 18 ff.; vgl. aber noch EuGH, Rs. C-168/01, *Bosal*, Slg. 2003, I-9409, Rz. 26 ff.

72 S. beispielsweise EuGH, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837 Rz. 45 f.; Rs. C-231/05, *Oy AA*, Slg. 2007, I-6373 Rz. 51 ff.; Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-3601 Rz. 31 ff.; ähnlich Rs. C-157/07, *Krankenheim Rubesitz am Wannsee*, Slg. 2008, I-8061 Rz. 52. – Dieser dem Grunde nach zutreffende Ansatz enthält zwei kleinere Ungenauigkeiten: Rein sprachlich handelt es sich nicht um eine „Aufteilung“, die ein aufzuteilendes Ganzes, das heißt ein europäisches Steuersubstrat voraussetzen würde, sondern um eine Abstimmung vorvertraglicher Besteuerungsbefugnisse. Dogmatisch geht es um äußere Grenzen des mitgliedstaatlichen Steuerrechts, die als solche bereits die Vergleichbarkeit in- und ausländischer Sachverhalte und damit den Tatbestand der berührten Marktfreiheit einengen.

nicht geboten ist⁷³), der allerdings unter dem Vorbehalt einer Verhältnis-mäßigkeitsprüfung (mit bisweilen überraschenden Ergebnissen⁷⁴) stehen soll. Zum anderen hat der deutsche Gesetzgeber zahlreiche seiner Vorschriften, namentlich die besonders konflikträchtigen §§ 49 ff. EStG, im Lichte des Europarechts überarbeitet, dem sie nun durchgängig genügen dürften.

Noch nicht vollständig befriedigend gelöst ist die Frage der marktfreiheitlichen Rechtfertigung nationaler Regelungen zur Missbrauchsabwehr.⁷⁵ Gelegentlich sieht sich der Steuergesetzgeber hier einem legislativen Dilemma ausgesetzt, vor allem dort, wo er gestalterischen grenzüberschreitenden Gewinnverlagerungen nur noch im Wege einer Inländerdiskriminierung begegnen kann, die dann wegen der Andersartigkeit der Maßstäbe in Konflikt mit dem objektiven Nettoprinzip geraten kann. Das beste Beispiel hierfür bietet die Zinsschranke (§ 4h EStG), die eine im Kern legitime Abwehr nur grenzüberschreitend möglicher Missbrauchsfälle aus europarechtlichen Gründen auf eindeutig nicht missbräuchliche Sachverhalte auch jeden ohne Auslandsbezug erstreckt, bei der also die verfassungsrechtliche Bedenklichkeit zur Bedingung der Europarechtskonformität geworden ist.⁷⁶

c) *Abgrenzung: Das subjektive Nettoprinzip als Ausdruck sozialstaatlicher Zugehörigkeit*

An dieser Stelle unterscheidet sich das objektive wiederum vom subjektiven Nettoprinzip, das dem Grundsatz nach (europarechtskonform⁷⁷) Steuerinländern vorbehalten bleibt, vor allem weil es die regelmäßig nur im Wohnsitzstaat gegebene sozialstaatliche Einbindung abbildet, aber auch weil ansonsten eine doppelte Berücksichtigung im Heimat- und im Einkünftestaat zu befürchten wäre.

73 S. vor allem EuGH, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-3601 Rz. 14 ff., 54. Hierzu *Seiler/Axer*, IStR 2008, 838 ff.

74 So dürfe eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung nur versagt werden, wenn eine solche im Ursprungsland möglich ist, wodurch die Europarechtmäßigkeit des Rechts eines Mitgliedstaates von der Rechtslage eines anderen Mitgliedstaates abhängig wird; EuGH, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-3601 Rz. 44 ff.

75 Ursache hierfür ist die überfordernde Handhabung des an sich anerkannten Rechtfertigungsgrundes der Missbrauchsabwehr; s. EuGH, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995 Rz. 51 ff.: Ausschluss von Gewinnverlagerungen über Finanzierungsgesellschaften im praktischen Ergebnis nur bei reinen Briefkastenfirmen.

76 S. *Seiler* in Kirchhof (Fn. 15), § 4h EStG Rz. 1 ff. (6).

77 St. Rspr.; s. namentlich EuGH, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933 Rz. 43 ff. (zum Grundfreibetrag). Anders soll es sich verhalten, sofern Einkünfte nahezu ausschließlich im Nichtansässigkeitsstaat erzielt werden; EuGH, Rs. C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225 Rz. 36 ff.; Rs. C-391/97, *Gschwind*, Slg. 1999, I-5451 Rz. 27. Letzteres ist jedenfalls nicht mehr Ausdruck der sozialstaatlichen Einbindung als Geltungsgrund des subjektiven Nettoprinzips.

III. Entwicklungstendenzen und -perspektiven

Die jüngere Rechtsentwicklung zum objektiven Nettoprinzip scheint durch zwei gegenläufige Entwicklungslinien gekennzeichnet zu sein. Einerseits neigt der Gesetzgeber im Zweifel dazu, die Bemessungsgrundlage durch restriktivere Ausgestaltungen des objektiven Nettoprinzips zu verbreitern (1.). Andererseits hat sich die Rechtsprechung zuletzt eher großzügig zur Abzugsfähigkeit erwerbsbezogener Aufwendungen gezeigt (2.). Legislative Beschränkung und judikative Erweiterung beziehen sich dabei nur zum Teil auf dieselben Gegenstände, verlaufen also sowohl entgegengesetzt als auch asymmetrisch. Daher liegt die Rückkehr zu möglichst einheitlichen Maßstäben nahe (3.).

1. Legislative Verengungen des objektiven Nettoprinzips

Die Gesetzgebung der letzten Jahre hat ungeachtet seltener Gegenbeispiele eine gewisse Tendenz zur Ausweitung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage gerade durch Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips erkennen lassen. Diese betreffen teils die Abzugsfähigkeit erwerbsdienlicher Aufwendungen, teils die Berücksichtigung entstandener Verluste. In systematischer Hinsicht lassen sie sich überwiegend als restriktivere Lesart des Veranlassungsprinzips, teilweise aber auch als Ausdruck einer typisier-ten Missbrauchsabwehr einordnen.

Als Verschärfung des Veranlassungsprinzips zu würdigen sind Regelungen, die die Trennlinie zwischen Erwerbs- und Privatsphäre strenger ausgestalten. Hierzu zählt namentlich der lediglich mangels folgerichtiger Ausgestaltung gescheiterte Versuch, zum Werkstorprinzip überzugehen und demgemäß die Pendlerpauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG) abzuschaffen. Ein weiteres Beispiel bietet der ebenfalls nicht gelungene Versuch, die Abzugsfähigkeit der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers zu verschärfen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG). Eher im Zusammenhang des besonderen Steuersatzes zu sehen ist die Beschränkung des Werbungskostenabzugs bei Kapitaleinkünften auf den Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG). Gegenläufig erweitert der Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten „wie Betriebsausgaben“ (§ 9c Abs. 1 EStG, zuvor § 4f EStG) das objektive Nettoprinzip um die vormals als privat bewertete Sorge für das Kind.⁷⁸

Dem Bereich typisierter Missbrauchsabwehr zuzuordnen ist vor allem die Zinsschranke nach § 4h EStG, deren Bewertung indes auch die europarechtlich beschränkten Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers und den daraus folgenden Druck zur Inländerdiskriminierung bedenken sollte.⁷⁹

⁷⁸ Hierzu *Seiler*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten, DStR 2006, 1631 ff.

Ebenfalls der Missbrauchsabwehr zuzurechnen sind die meisten⁸⁰ der inzwischen zahlreichen Verlustverrechnungsbeschränkungen, die typischerweise durch die Einführung eigener Verlustverrechnungskreise⁸¹ errichtet werden und die damit – jeweils rechtfertigungsbedürftig – zunächst eine zeitliche Verlagerung, ggf. aber auch einen endgültigen Ausschluss der Verlustberücksichtigung bewirken können.

Diese Neuerungen bleiben punktueller Natur und lassen keine durchgehende gemeinsame Linie erkennen. Es drängt sich sogar der Eindruck auf, dass sie jeweils aus externen Gründen eingeführt wurden. So dürften die zahlreichen Einschränkungen des Nettoprinzips womöglich vor allem Haushaltsgründen geschuldet sein. Umgekehrt dient die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten wohl in erster Linie gesellschaftspolitischen Zielsetzungen (deren begrüßenswertes Anliegen durch Realleistungen zielgenauer zu erreichen wäre).

2. Judikative Erweiterungen des objektiven Nettoprinzips

Die Rechtsprechung scheint in jüngerer Zeit eine gegenläufige Richtung einzuschlagen, hat sie doch die Abzugsfähigkeit erwerbsdienlicher Aufwendungen zuletzt eher erweitert als beschränkt. Als Beispiele zu nennen sind etwa die Urteile des BVerfG und die vorhergehende finanzgerichtliche Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung⁸², zur Pendlerpauschale⁸³ oder zum häuslichen Arbeitszimmer⁸⁴ oder die Judikatur des BFH zu § 12 Nr. 1 EStG, mit der er das dieser Vorschrift in der Vergangenheit entnommene „Aufteilungs- und Abzugsverbot“ für gemischte Aufwendungen zunächst immer weiter ausgehöhlt und nun sogar ganz aufgegeben⁸⁵ hat. Bei alledem scheint eine kritische Distanz gegenüber der das objektive Nettoprinzip verschärfenden jüngeren Gesetzgebung durch.

Besonders deutlich ist die Asymmetrie der Tendenzen in Gesetzgebung und Rechtsprechung zum Fragenkreis der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen

79 S. oben II.6.b.

80 Anders zu bewerten ist vor allem § 15a EStG, der die Verlustberücksichtigung bei Kommanditisten auf die Höhe ihrer Einlage beschränkt und damit die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse abbildet.

81 §§ 2a Abs. 1, 15 Abs. 4, 15a, 15b (mit Verweisen in §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4, 20 Abs. 1 Nr. 4, 20 Abs. 7, 21 Abs. 1 Satz 2, 22 Nr. 1 Satz 1), 20 Abs. 6, 22 Nr. 3 Satz 3-4, 23 Abs. 3 Satz 7-8 EStG.

82 BVerfGE 107, 27 (45 ff.) (doppelte Haushaltsführung).

83 BVerfGE 122, 210 (230 ff.) (Pendlerpauschale) auf Vorlage des FG Niedersachsen, EFG 2007, 690, des FG Saarland, EFG 2007, 853 und hieran anknüpfend des BFH, BStBl. II 2008, 234; BFH/NV 2008, 377.

84 BVerfG, NJW 2010, 2643 ff. (Arbeitszimmer) auf Vorlage des FG Münster, EFG 2009, 1224. Vgl. auch BFH, BStBl. II 2009, 826.

85 BFH GrS, BStBl. II 2010, 672 nach Vorlage von BFH, BStBl. II 2007, 121.

für die eigene Berufsausbildung oder ein eigenes Studium zutage getreten. Nachdem diese ursprünglich als nicht abzugsfähig galten, änderte der BFH seine Rechtsprechung und ließ sie als vorab entstandene Aufwendungen zum Abzug zu.⁸⁶ Hierauf antwortete der Gesetzgeber und führte die legislative Abzugsbeschränkung des neuen § 12 Nr. 5 EStG⁸⁷ ein. Der BFH⁸⁸ hat diese gesetzliche Entscheidung nun seinerseits partiell wieder relativiert, indem er die §§ 10 Abs. 1 Nr. 7, 12 Nr. 5 EStG dahingehend „verfassungskonform“ interpretierte, dass neben dem berufsbegleitenden Studium zumindest auch ein Erststudium nach vorheriger abgeschlossener Berufsausbildung zu vorab geltend zu machenden Werbungskosten führen kann.⁸⁹

3. Reformerwägungen

Angesichts dieser Diskrepanzen wäre eine einheitliche Linie wünschenswert. Diese müsste nicht in einer Ausweitung des objektiven Nettoprinzip liegen, die nur scheinbar bürgerfreundlicher wäre. Stattdessen brächte sie vor allem bestimmten Berufsgruppen die Möglichkeit, einen Teil der Kosten privater Vorteile zu sozialisieren, wäre aber im Gegenzug von allen Steuerpflichtigen durch höhere Steuersätze zu bezahlen. Daher könnte und sollte das Steuerrecht generell zu einer strengeren Handhabung des nur in seinem Kerngehalt verfassungsfesten objektiven Nettoprinzip zurückkehren.⁹⁰ Erwogen werden sollte insbesondere, Aufwendungen mit nicht nur geringfügiger privater Mitveranlassung restriktiver zu handhaben, d. h. sie je nach

86 BFH, BStBl. II 2003, 403; BFH, BStBl. II 2003, 407.

87 Gesetz v. 21.7.2004; BGBl I 2004, 1753.

88 BFH, BStBl. II 2010, 816; BFH/NV 2009, 1797.

89 Diese den eindeutigen Willen des Gesetzgebers überwindende Auslegung anerkennt (bei Gleichsetzung von Bildung und Ausbildung) Aufwendungen auf die Erwerbsfähigkeit der Person, obwohl noch offen ist, ob ein Erwerb nachfolgt und aus welcher Erwerbsquelle er sich speist. Erkennbar ist noch nicht einmal, ob die anerkannten Werbungskosten nicht eher Betriebsausgaben sind. Dies belegt das Beispiel des rechtswissenschaftlichen Studiums: Das Ausbildungsziel der „Befähigung zum Richteramt“ entspricht nur im Ausnahmefall der später ausgeübten Tätigkeit, an deren Stelle zumeist eine anwaltliche tritt, die jedoch unvorhersehbar entweder Werbungskosten (zu § 19 EStG) oder Betriebsausgaben (zu § 18 EStG) veranlasst.

90 Zu erinnern ist insbesondere an die historische Bedingtheit der eingeübten Praxis, eher hohe Steuersätze durch großzügige Abzüge von der Bemessungsgrundlage abzumildern. In ihr wirkt die Anordnung eines Spitzensteuersatzes von 95 % durch die Alliierten in der Nachkriegszeit fort, die den deutschen Steuergesetzgeber zu einer durchbrochenen Bemessungsgrundlage zwang, um die wirtschaftliche Entwicklung nicht zu blockieren; Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11.2.1946, in Amtsblatt des Kontrollrates in Deutschland 1946; s. auch *Bareis*, Die Reform der Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Tarifentwicklung seit 1934, in FS *Oferhaus*, 1999, S. 1053 (1058); *Dziadkowski*, 50 Jahre „demokratischer“ Einkommensteuertarif in Deutschland, BB 1996, 1193 (1193); *P. Kirchhof*, Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, AöR 128 (2003), 1 (4).

den konkreten Umständen entweder vom Abzug auszuschließen oder sie jedenfalls mit einer Angemessenheitsprüfung zu verbinden. Das hierdurch nutzbare Finanzvolumen ließe sich dann für einheitlich niedrigere Steuersätze nutzen, um die Aufmerksamkeit der Steuerpflichtigen wieder vom Aufwand auf den Hinzuerwerb zu lenken. Nebenbei ließe sich auf diese Weise ohne Preisgabe der Steuergerechtigkeit die Stellung Deutschlands im europäischen „Steuerwettbewerb“ stärken.

Prinzipien der Einkünfteermittlung – Periodizitätsprinzip

Prof. Dr. *Roland Ismer*
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 - II. Abschnittsbesteuerung im Verfahrensrecht: Unabhängigkeit der Veranlagungen
 - 1. Keine Fehlerfortführung
 - a) Inhalt: Keine Bindung an vergangene unzutreffende Würdigung
 - b) Ausnahmen und Durchbrechungen
 - 2. Endgültigkeit von Fehlern
 - a) Inhalt: Keine Korrektur in Folgeperioden
 - b) Ausnahmen und Durchbrechungen
 - 3. Zwischenergebnis
 - III. Bedeutung des Periodizitätsprinzips im materiellen Recht
 - 1. Deduktive Erschließung des Gehalts: Nur beschränkte Vorgaben des Verfassungsrechts
 - a) Lebensleistungsfähigkeit
 - aa) Vorschläge für eine Lebenseinkommensbesteuerung
 - bb) Vorzüge einer Lebenseinkommensbesteuerung
 - cc) Einwände gegen die Annahme der horizontalen Gleichheit
 - dd) Weitere Einwände gegen eine Lebenseinkommensbesteuerung
 - ee) Zwischenergebnis
 - b) Reine Periodenleistungsfähigkeit
 - c) Folgerungen: Intertemporales objektives Nettoprinzip, aber kein intertemporales subjektives Nettoprinzip
 - 2. Induktive Verankerung: Bestandsaufnahme über die einschlägigen Regelungen im EStG
 - a) Regeln über die zeitliche Zuordnung
 - aa) Regelungen über Zufluss und Abfluss
 - bb) Zuordnung bei Bilanzierenden
 - cc) Zwischenergebnis
 - b) Periodenübergreifende Normen und Rechtsfiguren
 - aa) Periodeninterdependenzen durch allgemeine Vorschriften
 - bb) Besondere Periodeninterdependenzen
 - cc) Nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften
 - c) Milderung der Härten aus dem Periodizitätsprinzip
 - aa) Verlustabzug
 - bb) Milderung von Progressionsnachteilen
 - d) Infraperiodische Regelungen
 - e) Folgerungen
- IV. Fazit
- V. Thesen

I. Einleitung

Die maßgeblich im Kontext des Ringens um die Vorherrschaft im Weltraum (*Space Race*) entwickelten mathematischen Verfahren zur intertemporalen Optimierung kennen zwei Arten der Modellierung von Zeit:¹ Zeit lässt sich danach diskret modellieren als Abfolge getrennter Perioden – zum Beispiel von Sekunden, Tagen oder Jahren. Alternativ kann man sie kontinuierlich repräsentieren, so dass es nur *einen Zeitraum* von Anfang bis Ende des zu betrachtenden Intervalls gibt. Vergleichbare Zeitkonzepte finden sich für die Einkünfteermittlung im Rahmen der Einkommensteuer. Dort werden die Einkünfte der natürlichen Person zum einen kontinuierlich über den Gesamtzeitraum ihrer Steuerpflicht betrachtet, also regelmäßig über ihr gesamtes Leben hinweg oder zumindest im Zeitraum des Bestehens der inländischen Steuerpflicht. Zum anderen wird der Blick aber auch den diskreten einzelnen Perioden, den Besteuerungsabschnitten, zugewandt. Zahlreiche Normen des formellen und materiellen Einkommensteuerrechts gestalten die Einteilung in Veranlagungszeiträume als einzelne Besteuerungsabschnitte aus.

Die Periodeneinteilung ist für die Bemessung der Einkommensteuer derzeit aus drei Gründen bedeutsam: Erstens hat der Einkommensteuertarif einen progressiven Charakter.² Zweitens können der Grundfreibetrag und die persönlichen Abzüge nicht über Veranlagungszeiträume hinweg übertragen werden. Drittens kann die Verlustverrechnung wegen der Einschränkung des Verlustrücktrags und der Mindest-Ist-Besteuerung³ unter Umständen endgültig scheitern. Darüber hinaus ist die Periodeneinteilung auch für den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz von zentraler Bedeutung, macht das BVerfG in seiner ständigen Rechtsprechung⁴ doch dessen Intensität davon abhängig, ob der jeweilige Veranlagungszeitraum abgelaufen und damit die Einkommensteuerschuld entstanden war.⁵ Diese Unterscheidung hat den Vorzug, dass dadurch für rückwirkende Änderungen nach Ab-

1 Insbesondere *Bellman*, Dynamic Programming, 1957 einerseits sowie *Pontryagin* u. a., The Mathematical Theory of Optimization Processes, 1962 andererseits.

2 S. dazu näher *Creedy*, Journal of Public Economics 12 (1979), 387 (389 ff.).

3 S. dazu aber die verfassungsrechtlichen Zweifel bei BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BFH/NV 2010, 2356.

4 Ständige Rechtsprechung, zuletzt bestätigt durch BVerfG v. 7.7.2010–2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DStR 2010, 1727 unter C II 1 (Rückwirkung im Steuerrecht I); v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DStR 2010, 1733 (Rückwirkung im Steuerrecht II); v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, DStR 2010, 1736 (Rückwirkung im Steuerrecht III).

5 Kritisch dazu *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 212 ff., 669 ff.; *Hey* in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt, Rz. 520 ff. (Stand: Januar 2004); *J. Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 177; *Spindler* in DStJG 27 (2004), S. 69 (76); *Spindler*, DStZ 2010, 529 (531); *K. Vogel* in FS Heckel, 1999, S. 875. Für eine Aufrechterhaltung der Unterscheidung etwa *Desens*, Vertrauen in das Steuergesetz, in Rensen/Brink (Hrsg.), Linien der Rechtsprechung des

schluss der Periode ein klarer Tabubereich für den Gesetzgeber ausgewiesen wird.⁶ Zugleich vermeidet die Beschränkung auf einen „Teilvertrauensschutz“ bei Änderungen innerhalb der Periode – was bei der Neujustierung der Anforderungen an die Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung zu beachten sein wird – eine Sklerotisierung des Steuerrechts.

Die Vielzahl und Bedeutung der die Einteilung in Veranlagungszeiträume ausgestaltenden Normen rechtfertigt es, von einem einkommensteuerrechtlichen Periodizitätsprinzip zu sprechen. Darunter – und gleichbedeutend unter dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung, das im Folgenden insbesondere die verfahrensrechtliche Seite bezeichnet – wird hier die grundsätzliche Einteilung der Zeit in getrennt voneinander zu betrachtende diskrete Besteuerungsabschnitte verstanden.⁷ Im derart definierten Periodizitätsprinzip liegt zwar kein Optimierungsgebot,⁸ so dass jedenfalls *Alexys* Prinzipienverständnis auf den hier vorliegenden Untersuchungsgegenstand nicht zutrifft. Denn es lässt sich schwerlich von einem idealen Sollen⁹ der Periodizität dahingehend sprechen, dass die abschnittsbezogene Sichtweise möglichst weitgehend umgesetzt werden müsste. Vielmehr stehen abschnittsbezogene Sichtweise (Periodizität) und periodenübergreifende Sichtweise (Totalität) im Gegensatz. Es wird sich erweisen, dass bei dessen Auflösung bald ersterer, bald – und zwar insbesondere im Bereich der Einkünftermittlung – letzterer der Vorrang einzuräumen ist. Indes ist die Beschränkung des Prinzipienbegriffs auf Optimierungsgebote gar nicht zwingend!¹⁰ Die Bezeichnung als Periodizitätsprinzip erscheint durchaus berechtigt, wenn man unter Prinzipien schlicht abstrakter gehaltene Regeln versteht.

Bundesverfassungsgerichts – erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeitern, 2009, S. 329; *Lehner* in FS Raupach, S. 67.

- 6 Ähnlich *Leisner-Egensperger*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 488.
- 7 Ähnlich *Sachse*, Die Abschnittsbesteuerung im deutschen Ertragsteuerrecht, 1977, S. 2.
- 8 Grundlegend für das Verständnis von Prinzipien als Optimierungsgeboten *Alexy*, Theorie der Grundrechte, 1985, S. 75 f.
- 9 Zum Verständnis von Prinzipien als Ideales Sollen *Alexy*, Ideale Sollen, in Clérico/Sieckmann (Hrsg.), Grundrechte, Prinzipien und Argumentation. Studien zur Rechtstheorie Robert Alexys, Baden-Baden 2009, S. 21 (21 f.).
- 10 Gegen ein ausschließliches Verständnis von Prinzipien als Optimierungsgeboten etwa *Bergel*, Théorie générale du droit, 3. Aufl. 1999, S. 91; *Jakab*, ASRP Beiheft 119, 145 (151 f.); *Poscher*, Rechtswissenschaft 2010, 349; *Raz*, The Yale Law Journal 81 (1972), 838; *F. Reimer*, Verfassungsprinzipien, 2001, S. 329 ff. Zu den Implikationen der Postulation eines Gegensatzes zwischen Prinzipien und Regeln hellsichtig *Möller*, International Journal of Constitutional Law 5 (2007), 453 (457 f.), der von einer strategischen Funktion spricht. Wie hier letztlich auch *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 34 ff. m. w. N., der allerdings von Strukturprinzipien im Gegensatz zu Wertprinzipien spricht und ersteren nur einen deskriptiven Gehalt beimisst. Ähnlich *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 5), § 9 Rz. 44 („bloß technisches Prinzip“).

Im Folgenden wird der Bedeutung des Periodizitätsprinzips für die Einkünfteermittlung nachgegangen. Dabei ist das Erkenntnisinteresse ein doppeltes: Zum einen geht es um die dogmatische Erfassung und die Implikationen für das geltende Recht, zum anderen in rechtspolitischer Hinsicht um dessen bessere Ausgestaltung. Dazu wird zunächst kurz die Ausformung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung im einkommensteuerlichen Verfahrensrecht analysiert (II.). Mit der verfahrensrechtlichen Dimension beschäftigen sich die meisten Urteile, die den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung thematisieren. Die Erörterung des Verfahrensrechts ist zudem von Interesse, weil sie Vorarbeiten für das materielle Einkommensteuerrecht leistet. Die anschließend analysierte materiellrechtliche Dimension des Periodizitätsprinzips bildet dann den Schwerpunkt der Ausführungen (III.). Dabei wird neben der im Mittelpunkt stehenden Einkünfteermittlung als Geltungsbereich des objektiven Nettoprinzips gleichsam als Kontrastfolie auch kurz auch das subjektive Nettoprinzip diskutiert.

II. Abschnittsbesteuerung im Verfahrensrecht: Unabhängigkeit der Veranlagungen

Im einkommensteuerlichen Verfahrensrecht ist eine diskrete Sichtweise der Zeit, also eine Zerlegung der Zeit in aneinander anschließende Zeiträume, eine Selbstverständlichkeit. § 25 Abs. 1 EStG erklärt das Kalenderjahr zum Veranlagungszeitraum und statuiert damit das Prinzip der Abschnittsbesteuerung für das einkommensteuerliche Verfahrensrecht. Zwar können für die zutreffende Beurteilung des steuerlich relevanten Tatbestands auch Tatsachen herangezogen werden, die vor oder nach dem Veranlagungszeitraum eingetreten sind.¹¹ Die Veranlagungszeiträume sind aber (auch) für die Einkünfteermittlung grundsätzlich voneinander getrennt. Dieser Grundsatz der Unabhängigkeit der Veranlagungen hat zwei Dimensionen: Erstens besteht prinzipiell keine Verpflichtung, eine verfehlte Würdigung aus vergangenen Veranlagungszeiträumen fortzuführen. Zweitens brauchen umgekehrt Veranlagungsfehler in den Vorperioden grundsätzlich nicht in den Folgeperioden durch neue Fehler ausgeglichen zu werden; sie werden vielmehr endgültig.

¹¹ Ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH v. 23.5.2006 – VI R 21/03, BStBl. II 2006, 600; v. 15.4.2010 – VI R 08, BFH/NV 2010, 1534 (Leasingsonderzahlungen) sowie die Nachweise unten in Fn. 114.

1. Keine Fehlerfortführung

a) Inhalt: Keine Bindung an vergangene unzutreffende Würdigung

Eine unzutreffende rechtliche oder tatsächliche Würdigung in einem Veranlagungszeitraum verbietet es dem steuerlichen Rechtsanwender grundsätzlich nicht, für vorangegangene oder nachfolgende Perioden anders zu entscheiden. Vielmehr sind in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Nach der recht strengen ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung muss eine als falsch erkannte Rechtsauffassung zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgegeben werden, auch wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte¹² und wenn die Rechtsauffassung in mehreren Außenprüfungen bestätigt wurde.¹³ Auch eine 30 Jahre lange einheitliche Praxis der Verwaltung oder rechtskräftige Gerichtsentscheidungen für vorangegangene Zeiträume¹⁴ sollen dem nicht entgegenstehen.¹⁵ Dieses Ergebnis in Bezug auf denselben Steuerpflichtigen entspricht der Herangehensweise für zwei verschiedene Steuerpflichtige, bei denen die Finanzbehörde für denselben Veranlagungszeitraum durch eine rechtswidrige Veranlagung des einen grundsätzlich nicht auch zu einer rechtswidrigen Veranlagung des anderen gezwungen wird (keine Gleichheit im Unrecht).

b) Ausnahmen und Durchbrechungen

Die Möglichkeit, für die Zukunft eine rechtliche Neubewertung vorzunehmen, gilt allerdings nicht uneingeschränkt. Eine vollständige Überprüfung scheidet aus, soweit Besteuerungsgrundlagen, insbesondere beim interperiodischen Verlustabzug nach § 10d EStG, bestandskräftig gesondert festgestellt sind.¹⁶ Ferner kann das Finanzamt durch den Grundsatz von Treu und Glauben gebunden sein, eine unzutreffende rechtliche oder tatsächliche

12 BFH v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289 m. w. N.; v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414; v. 29.4.2008 – VIII R 67/06, BFH/NV 2008, 1662; v. 3.9.2009 – IV R 38/07, BStBl. II 2010, 60. Allerdings gibt es gewisse Einschränkungen beim Beweismaß, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen auf den Fortbestand der rechtlichen Würdigung Beweisvorsorge unterlassen durfte, vgl. BFH v. 12.4.2000 – XI R 36/99, BFH/NV 2000, 1196; v. 2.8.2004 – XI B 41/04, BFH/NV 2005, 68 m. w. N.

13 BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, DB 2010, 1617 m. w. N. Diese Rechtsprechung dürfte dazu führen, dass in der Praxis die Zusage nach § 204 AO verstärkt Anwendung finden wird. Zur Diskussion, ob es daneben noch eine allgemeine tatsächliche Verständigung geben kann, s. etwa *Seer* in *Tipke/Kruse*, Vor § 118 AO Rz. 12 f.; BFH v. 13.2.2008 – I R 63/08, BStBl. II 2009, 414.

14 BFH v. 26.11.1997 – X R 114/94, BStBl. II 1998, 190; *von Groll* in *Gräber*, FGO, 6. Aufl. 2006, § 110 Rz. 16. Zu den prozessualen Konsequenzen für die Zulässigkeit von Anfechtungsklagen gegen den Steuerbescheid s. BFH v. 14.12.2000 – V R 20/00, BFH/NV 2001, 914; *von Groll* in *Gräber*, § 40 FGO Rz. 89.

15 BFH v. 17.12.2003 – X R 31/00, BFH/NV 2004, 1083.

16 BFH v. 16.11.2000 – XI R 31/00, BStBl. II 2002, 119.

Würdigung auch im Veranlagungszeitraum fortzuführen.¹⁷ Dafür soll erforderlich sein, dass das Finanzamt eine Zusage gemacht oder anderweitig durch sein früheres Verhalten einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat, aufgrund dessen der Steuerpflichtige disponiert hat. Hingegen soll ein derartiger Vertrauensschutz jedenfalls dann ausscheiden, wenn sich das Finanzamt durch einen Vorbehalt der Nachprüfung eine abschließende Prüfung vorbehalten wollte.¹⁸

2. Endgültigkeit von Fehlern

a) *Inhalt: Keine Korrektur in Folgeperioden*

Von der Verpflichtung zur Neubeurteilung *ex nunc* muss die zweite Dimension, also die Endgültigkeit von Fehlern unterschieden werden. Die einzelnen Veranlagungen sind verfahrensrechtlich selbständig. Ist eine Veranlagung für die Vergangenheit bestandskräftig und greift keine Korrekturvorschrift ein, so ist der Fehler prinzipiell endgültig und braucht nicht durch einen neuen Fehler in einem späteren Veranlagungszeitraum berichtigt zu werden.

b) *Ausnahmen und Durchbrechungen*

Der Grundsatz der Unabhängigkeit der Veranlagungen gilt allerdings nicht bei Periodenkollisionen. Dabei geht es um Konstellationen, in denen Einkünfte nicht nur im „falschen“ Zeitraum, sondern gar nicht erfasst zu werden drohen. Wenn kein Korrekturatbestand einschlägig ist, wird dem Steuerpflichtigen relativ leicht ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben entgegengehalten.¹⁹ Ist ihm die Nichterfassung in vorangegangenen oder nachfolgenden Veranlagungszeiträumen zuzurechnen, so darf er sich auch im Veranlagungszeitraum nicht auf die richtigen Tatsachen berufen. Diese Rechtsprechung nimmt eine Wertung des § 174 AO auf, die in fragmentarischer Form²⁰ einen allgemeinen Grundgedanken zum Ausdruck bringt: Wegen Periodenverschiebungen soll es nicht dazu kommen, dass Einkünfte gar nicht besteuert werden.

Beim Bilanzenzusammenhang wird, soweit der Steuerbescheid im Jahr des ursprünglichen Fehlers unzutreffend ist und eine Korrektur für diesen Veranlagungszeitraum ausscheidet, die Schlussbilanz des ersten offenen Veranlagungszeitraums berichtigt. Damit werden Bilanzidentität und richtigem Totalgewinn Vorrang vor Rechtssicherheit und periodengerechter Erfolgs-

17 S. dazu etwa BFH v. 14.10.2009 – X R 37/07, BFH/NV 2010, 406; v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414; BFH v. 14.1.2010 – IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096; FG Rheinland-Pfalz v. 29.1.2009 – 6 K 2756/07, EFG 2009, 630.

18 BFH v. 8.12.1998 – IX R 49/85, BStBl. II 1999, 468.

19 BFH v. 29.1.2009 – VI R 12/06, BFH/NV 2009, 1105.

20 *von Groll* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 174 AO Rz. 3 (Stand: Oktober 2002).

bestimmung eingeräumt. Die Rechtsprechung macht diese periodenübergreifende Sichtweise davon abhängig, dass die unzutreffende²¹ Bilanz das Band zwischen den Perioden knüpft. Dementsprechend scheidet eine Korrektur aus, wenn der Fehler schon erfolgsneutral in der Anfangsbilanz eines Folgejahres korrigiert wurde.²² Auch soll – in Durchbrechung des Grundsatzes der Totalgewinngleichheit²³ – Vergleichbares im Bereich der Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich nicht gelten.²⁴ Allerdings soll es bei Bestimmung des Veräußerungsgewinns doch wieder auf die tatsächliche Höhe der AfA ankommen, wenn diese zu hoch oder zu niedrig angesetzt wurde.²⁵ Insgesamt ist die Rechtsprechung in diesem Bereich in Grenzfällen zweifelhaft, weil sie zwischen Abschnittsbesteuerung und richtigem Totalgewinn schwankt.²⁶ Eine vergleichbare, anschaulich als Absetzungszusammenhang²⁷ bezeichnete Durchbrechung findet sich bei der Nachholung von AfA:²⁸ Eine vorangegangene zu hohe oder zu niedrige AfA soll grundsätzlich²⁹ nachholbar sein.³⁰

- 21 Hingegen kann eine zutreffende Bilanz diesen Zusammenhang grundsätzlich nicht herstellen, vgl. etwa BFH v. 26.6.1996 – XI R 41/95, BStBl. II 1996, 601. Anderes soll aber wieder bei einer außerbilanziellen Korrektur der Auflösung einer Rückstellung gelten, wo die Rechtsprechung (BFH v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFH/NV 2010, 552) darauf abstellt, ob die aufwandswirksame Bildung der Rückstellung außerbilanziell korrigiert wurde oder nicht, da die außerbilanzielle Korrektur bei der Auflösung *actus contrarius* zur außerbilanziellen Korrektur bei der Bildung der Rückstellung sei.
- 22 BFH v. 15.6.2010 – X B 40/10, BFH/NV 2010, 1632.
- 23 So mit Recht *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, S. 69.
- 24 BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712 zum Verbot der Nachholung von fälschlich nicht berücksichtigtem Sofortaufwand über die AfA oder über eine Teilwertabschreibung.
- 25 BFH v. 14.11.2007 – XI R 37/06, BFH/NV 2008, 365 m. w. N. aus der Rechtsprechung. Wenn man die beiden Urteile kombiniert, müssten auch negative Anschaffungskosten möglich sein. Im Übrigen harmonisiert damit kaum, dass für Bilanzierende bei der Einbuchung eines fälschlicherweise bilanziell nicht erfassten Wirtschaftsgutes die Anschaffungskosten im Wege einer Schattenrechnung um die zutreffende AfA zu mindern sein sollen, so BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75.
- 26 *Heinicke* in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 4 Rz. 700.
- 27 *Nolde* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 EStG Rz. 95 (Stand: März 2001).
- 28 *S. Brandis* in Blümich, § 7 EStG, Rz. 314 ff. (Stand: Oktober 2006); *Lambrecht* in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 7 Rz. 26 ff.; *Nolde* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 EStG Rz. 95 ff. (Stand: März 2001).
- 29 Mit Ausnahme der willkürlich zur Steuerminderung unterlassenen AfA, bei der die AfA erfolgsneutral nachgeholt wird, s. *Brandis* in Blümich, § 7 EStG, Rz. 316 m. w. N. (Stand: Oktober 2006).
- 30 Dazu in einem gewissen Spannungsverhältnis steht eine Entscheidung des BFH, wonach eine Nachholung bei nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern nicht zulässig sein soll, vgl. BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75. Dazu *von Groll*, HFR 2002, 211; *Gosch*, StBp 2002, 87; *Weber-Grellet*, BB 2003, 37 (42).

3. Zwischenergebnis

Fehler aus einem Veranlagungszeitraum müssen grundsätzlich nicht in einem anderen Veranlagungszeitraum wiederholt werden. Die daraus resultierende unterschiedliche Bewertung von vergleichbaren Sachverhalten in der Zeit ist mit Blick auf die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 AO) und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung³¹ hinnehmbar, soweit nicht ausnahmsweise besondere Umstände hinzutreten. Umgekehrt überwiegt für abgeschlossene Veranlagungen grundsätzlich die Rechtsicherheit. Fehler aus der Vergangenheit müssen daher nur dann durch weitere gegenläufige Fehler kompensiert werden, wenn ein hinreichendes Band – wie ein Verstoß gegen Treu und Glauben, der Bilanzenzusammenhang oder der Absetzungszusammenhang – zwischen den Perioden besteht, so dass wiederum der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gebührt.

In rechtspolitischer Hinsicht sollte an diesen Ergebnissen festgehalten werden. Zwar erscheint die restriktive Sicht des Vertrauensschutzes nicht ganz unproblematisch, zumal sie als unbillig empfunden wird, wie nicht zuletzt die große Vielzahl von Revisionsverfahren zeigt, in denen (allerdings zumeist erfolglos) ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gerügt wird. Gleichwohl sind der besondere Vertrauenstatbestand und die Disposition des Steuerpflichtigen beizubehalten, da die Vertrauenstatbestände sowohl hinreichend konturiert als auch dem Steuerpflichtigen zugänglich sind. Ein Aufweichen der Anforderungen würde ihrerseits Rechtsunsicherheit schaffen und die Praktikabilität des Verwaltungsvollzugs beeinträchtigen. Im Übrigen erscheinen Forderungen³² bedenkenswert, den Bilanzen- und den Abschreibungszusammenhang gesetzlich zu regeln, da hier die Rechtsprechung an Funktionsgrenzen für die Schaffung von konsistenten Regeln zu gelangen scheint. Dabei sollte trotz der gewichtigen Gegenstimmen³³ am formalen Bilanzenzusammenhang festgehalten und Entsprechendes für die AfA vorgeschrieben werden.

III. Bedeutung des Periodizitätsprinzips im materiellen Recht

Demgegenüber ist für das materielle Einkommensteuerrecht die richtige Modellierung von Zeit bekanntlich hochgradig umstritten.³⁴ Die Beantwortung dieser Frage lässt sich nach hier vertretener Auffassung nur einge-

31 BFH v. 29.4.2008 – VIII R 75/05, BStBl. II 2008, 817. *Apitz*, DStZ 1985, 541 (542), weist zutreffend darauf hin, dass der Steuerpflichtige ohnehin in der Vergangenheit einen rechtswidrigen Sondervorteil erhalten habe, der nicht noch ausgeweitet werden dürfe.

32 *Heinicke* in Schmidt (Fn. 26), § 4 EStG Rz. 700.

33 *von Groll* in FS Kruse, S. 445 m. w. N.

34 S. dazu insbesondere *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, S. 754 ff. m. w. N.; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 63 ff.

schränkt aus dem Verfassungsrecht herleiten. Weder ist es geboten, das Lebenseinkommen zu besteuern, noch muss von Verfassungs wegen das reine Periodeneinkommen besteuert werden; eine reine Periodenbesteuerung verstieße sogar gegen das verfassungsrechtlich gebotene intertemporale objektive Nettoprinzip (1.). Die fehlende Festlegung der Verfassung auf eine der beiden Möglichkeiten eröffnet dem Gesetzgeber Gestaltungsfreiheit, von der er folgerichtig Gebrauch machen muss. Die Sichtung der einschlägigen einfachgesetzlichen Regelungen ergibt, dass der Gesetzgeber gerade im Bereich der Einkünftermittlung – anders als etwa beim subjektiven Nettoprinzip – dem Periodizitätsprinzip nur eine vergleichsweise geringe Bedeutung beimisst und stattdessen insoweit einer periodenübergreifenden Sichtweise den Vorrang einräumt (2.).

1. Deduktive Erschließung des Gehalts: Nur beschränkte Vorgaben des Verfassungsrechts

Die Einteilung in Besteuerungsperioden bewirkt, dass gleich hohe Lebenseinkommen steuerlich unterschiedlich hoch belastet werden können. Darin liegt dann ein verfassungsrechtliches Problem, wenn das Lebenseinkommen und nicht das Periodeneinkommen das richtige Kriterium für die Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist. Dieser auch innerhalb des BFH geführte³⁵ Streit um das richtige *tertium comparationis*³⁶ entsteht nicht zuletzt aus der Unschärfe des Leistungsfähigkeitsprinzips. Anknüpfend an die Eingangsbemerkungen lässt er sich für das materielle Steuerrecht auf die Grundfrage zurückführen, ob für die Bemessung der Leistungsfähigkeit die Zeit kontinuierlich oder grundsätzlich in diskrete Jahreseinheiten eingeteilt zu denken und damit auf das Lebenseinkommen abzustellen ist.

und 186 ff. einerseits und *P. Kirchhof* in Kirchhof (Fn. 28), § 2 EStG Rz. 120 m. w. N.; *Schick*, Der Verlustrücktrag, 1976, andererseits sowie aus dem US-amerikanischen Diskurs *Fennell/Stark*, Tax Law Review 59 (2005), 1; *Liebman*, Should Taxes Be Based on Lifetime Income?, Working Paper 2003, im Internet abrufbar unter <http://www.hks.harvard.edu/jeffreyliebman/vickreydec2003.pdf>; *Schlunk*, Virginia Tax Review 25 (2006), 939; *Shaviro*, Permanent Income and the Annual Income Tax, New York University Law and Economics Working Papers, 2006, im Internet abrufbar unter http://lsr.nellco.org/nyu_lewp/61; *Shaviro*, Stanford Law Review 60:3 (2007), 745; *Zelenak*, Tax Law Review 62 (2009), 333.

35 Für eine Abschnittsbesteuerung etwa BFH v. 17.2.2005 – XI R 138/03, BFH/NV 2005, 1264. Für die Erfassung des Lebenseinkommens als Besteuerungsideal hingegen BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

36 Ähnlich *Fennell/Stark*, Tax Law Review 59 (2005), 1 (32 und 35).

a) *Lebensleistungsfähigkeit*

aa) *Vorschläge für eine Lebenseinkommensbesteuerung*

Nach verbreiteter Auffassung ist das zutreffende *tertium comparationis* das Lebenseinkommen. Namentlich *Klaus Tipke* und *Joachim Lang* haben die Bedeutung der Lebensleistungsfähigkeit immer wieder betont. Das Jahresabschnittsprinzip sei ein bloß technisches Prinzip.³⁷ Der Gesetzgeber müsse stattdessen eine Totalsteuergleichheit von Menschen mit gleichem Lebenseinkommen anstreben.³⁸ Maßgeblich für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit sei das Lebenseinkommen des Steuerpflichtigen³⁹ als Steuersubjekt. Um Verzerrungen der Zinseszinsbesteuerung zu verhindern, fordert *Lang* zusätzlich eine Sparbereinigung der Einkommensteuer.⁴⁰

Zur Umsetzbarkeit einer Lebenseinkommensbesteuerung ist auf die Arbeiten von *William Vickrey* hinzuweisen, der schon 1937 eine aktualisierte Durchschnittsbesteuerung vorschlug.⁴¹ Danach wird in jeder Periode das bis dahin im gesamten Leben erzielte Einkommen der Einkommensteuer unterworfen. Die bisher gezahlte Einkommensteuer wird zinsbereinigt angerechnet. Bei konstanten Einkünften ist nur die Einkommensteuer für das Einkommen der jeweiligen Periode zu entrichten. Sinken oder steigen die Einkünfte hingegen im Vergleich zur Vorperiode, kommt es zu einer Verminderung der Einkommensteuer: Im ersten Fall ist auf das Lebenseinkommen betrachtet im Durchschnitt zu viel Einkommensteuer entrichtet worden, so dass die Einkommensteuer durch eine unterstellte Verlagerung in die gegenwärtige Periode gesenkt werden kann; im zweiten Fall wird derselbe Effekt durch eine gedachte Verlagerung von Einkünften aus der gegenwärtigen Periode in die vorangegangene Periode erreicht. Im Übrigen bedeutet diese laufende Erhebung, dass der Abschlussbesteuerung nur eine geringe Bedeutung zukommt.⁴² Es muss also wie bei Steuervorauszahlungen zwischen dem Zeitpunkt der Steuerzahlung und dem Zeitpunkt der endgültigen

37 *Tipke*, *StuW* 1971, 1 (16); *Tipke*, *StRO* II, 2. Aufl. 2003, S. 754 ff. m. w. N.; *J. Lang* (Fn. 34), S. 63 ff. und 186 ff. Dem folgend etwa *Seer*, *BB* 2004, 2272 (2274).

38 Als milderer, verwaltungstechnisch leichter handhabbares Instrument wird bisweilen auch die interperiodische Durchschnittsbesteuerung diskutiert, vgl. etwa *Tipke*, *StuW* 2002, 148 (166 f.). *Mutatis mutandis* gelten die nachfolgenden Ausführungen zur Besteuerung des Lebenseinkommens als Spezialfall auch für den generellen Fall der Durchschnittsbesteuerung.

39 Aber auch nur dessen; eine interpersonelle Übertragung von Verlusten ist unzulässig, *BFH* v. 17.12.2007 – *GrS* 2/04, *BStBl.* II 2008, 608.

40 *J. Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 5), § 4 Rz. 120 m. w. N.

41 *Vickrey*, *Journal of Political Economy* 47 (1939), 379; *Vickrey*, *Law and Contemporary Problems* 34 (1969), 737. S. auch die Vorschläge von *Hackmann*, *Die Besteuerung des Lebenseinkommens*, 1979, und von *Mitschke*, *StuW* 1980, 122 und 252.

42 Damit überzeugt der dahingehende Einwand von *P. Kirchhof* in *Kirchhof* (Fn. 28), § 2 *EStG* Rz. 120 nicht.

Steuerfestsetzung unterschieden werden.⁴³ Die Belastung des Einkommens erfolgt damit nahe der jeweiligen Gegenwart.⁴⁴ Der häufig gegen eine Lebenseinkommensbesteuerung erhobene Vorwurf,⁴⁵ das steuerliche Ergebnis stehe erst mit Ableben des Steuerpflichtigen fest und sei daher für ihn kaum relevant, verfängt daher ebenso wenig wie das Bedenken,⁴⁶ eine Besteuerung des Lebenseinkommens gefährde die freiheitliche Eigentumsordnung, weil sie dem Steuerpflichtigen zunächst das Einkommen als Ganzes zur privatnützigen Disposition überlasse und am Lebensende massiv belaste.⁴⁷

bb) Vorzüge einer Lebenseinkommensbesteuerung

Auf den ersten Blick erscheint die Lebenseinkommensbesteuerung als einzig einleuchtende Lösung. Mit Blick auf das *tertium comparationis* Lebenseinkommen liegt eine Ungleichbehandlung vor, wenn sich bei gleichem Lebenseinkommen eine ungleiche Gesamthöhe der Einkommensteuern ergibt (horizontale Ungleichbehandlung). Die Wahl des periodenübergreifenden Kriteriums der Lebensleistungsfähigkeit harmoniert zudem mit dem Subjektsteuerprinzip. Wenn Subjekt der Einkommensteuer der einzelne Mensch ist, dann erscheint es konsequent, für die Bemessung der Leistungsfähigkeit auf dessen Lebenszeit abzustellen. Für diese Wahl spricht ferner, dass sich der Planungshorizont von Wirtschaftssubjekten typischerweise nicht auf Besteuerungsabschnitte beschränkt. Rechtsfiguren wie die Totalgewinnprognose bei der Liebhaberei zeigen, dass dieses periodenübergreifende Wirtschaften auch an anderen Stellen von der Steuerrechtsordnung berücksichtigt wird.

Ferner entspricht eine Lebensleistungsfähigkeit dem von Ökonomen traditionell vertretenen Lebenszyklusmodell oder auch *Life-Cycle-Modell*. Nach diesem von *Franco Modigliani* und *Richard Brumberg* entwickelten Modell⁴⁸ planen Wirtschaftssubjekte nicht beschränkt auf bestimmte Zeitabschnitte, sondern über ihr gesamtes Leben hinweg. Individuen optimieren also ihre Konsum- und Investitionsentscheidungen über ihren Lebenszyklus. In Phasen mit höheren Einkünften konsumieren sie weniger, als Nettoeinkommen zur Verfügung steht. Umgekehrt übersteigt in Perioden mit niedrigen Einkünften der Konsum die Einkünfte, sei es, dass dazu Kon-

43 S. dazu auch *Creedy*, *Journal of Public Economics* 12 (1979), 387. Unklar etwa *Sachse* (Fn. 7), S. 19f.

44 Zu dieser Forderung s. *P. Kirchhof* in *Kirchhof* (Fn. 28), § 2 EStG Rz. 18.

45 *Drüen* (Fn. 23), S. 93; *Eckhoff* in *DStJG* 28 (2005), S. 11 (33).

46 Vgl. *P. Kirchhof* in *Kirchhof* (Fn. 28), § 2 EStG Rz. 120.

47 Kritisch auch *Drüen* (Fn. 23), S. 89.

48 *Miller/Brumberg*, *Utility Analysis and the Consumption Function: An Interpretation of Cross-Section Data*, in *Kurihara* (Hrsg.), *Post-Keynesian Economics*, 1954, S. 388. S. auch die verwandte *Permanent-Consumption-Hypothese* von *Friedman*, *A Theory of the Consumption Function*, 1957.

sumkredite aufgenommen werden, oder sei es, dass auf Ersparnisse zurückgegriffen wird.

Als wesentlicher Vorzug der Sparbereinigung der Einkommensteuer wird zudem häufig angepriesen, dass sie die Verzerrung der intertemporalen Substitution vermeidet.⁴⁹ In der Tat sind seit Ende der 1980er Jahre einige bahnbrechende Arbeiten veröffentlicht worden, die unter bestimmten restriktiven Annahmen die Optimalität einer Nullbesteuerung von Kapitaleinkünften belegten.⁵⁰ Grundidee dieser Modelle ist es, dass sich bei einer Besteuerung von Kapitaleinkünften die Verzerrungen über die Zeit kumulieren. Bei einem unendlichen Zeithorizont werden die Verzerrungen durch eine Besteuerung von Kapitaleinkünften ihrerseits unendlich groß, so dass es besser ist, die Verzerrungen durch Steuern auf den Faktor Arbeit in der jeweiligen Periode in Kauf zu nehmen.

cc) Einwände gegen die Annahme der horizontalen Gleichheit

Indes sieht sich dieses Verständnis zahlreichen Einwänden ausgesetzt, die die Annahme einer zwingenden Gleichheit in Frage stellen und die möglicherweise auch erklären, warum die Besteuerung des Lebenseinkommens weltweit für die Ausgestaltung der Einkommensteuer nur eine sehr untergeordnete Rolle gespielt hat:⁵¹ Der erste Einwand betrifft die fehlende Vergleichbarkeit von Einkünften in verschiedenen Perioden, die bei einer Lebenseinkommensbesteuerung implizit unterstellt wird. Im deutschen Steuerrecht gilt das Nominalwertprinzip.⁵² Es erscheint aber kaum überzeugend, wenn ein Steuerpflichtiger mit Einkünften aus dem Jahr 1950 derselben Einkommensteuer unterliegen soll wie ein Steuerpflichtiger mit Einkünften in derselben Höhe aus dem Jahre 2010, obwohl sich der Preisindex der Lebenshaltungskosten seither vervielfacht hat.⁵³ Aber auch wenn man eine Inflationsanpassung⁵⁴ vornimmt und die realen Einkünfte betrachtet, haben dieselben realen Einkünfte einen unterschiedlichen Wert, je nachdem, wann sie erzielt worden sind.⁵⁵ Dies wird für den Fall einer Kreditaufnahme deutlich, zu der ein Steuerpflichtiger, der auf seine Einkünfte noch warten

49 *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 5), § 4 Rz. 120.

50 Grundlegend *Chamley*, *Econometrica* 54:3 (1986), 607; *Judd*, *Journal of Public Economics* 28:1 (1985), 59. Vgl. auch den Überblick bei *Ismer*, *Bildungsaufwand im Steuerrecht*, 2006, S. 43 ff. sowie neuerdings die Darstellung bei *Banks/Diamond*, *The Base for Direct Taxation*, in Mirrlees et al. (Hrsg.), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, 2010, S. 548 (557 ff., insbes. 574 ff.).

51 Darauf weist auch *Zelenak*, *Tax Law Review* 62 (2009), 333 hin.

52 *J. Lang* in Tipke/Lang (Fn. 5), § 9 Rz. 56 f.

53 *Statistisches Bundesamt*, *Verbraucherpreisindizes für Deutschland – Lange Reihen* ab 1948, November 2010, 2010.

54 Dafür *Mitschke*, *StuW* 1980, 122 (128 f.); *Wenger*, *Finanzarchiv* 1983, 207.

55 *Drüen* (Fn. 23), S. 101; *Shaviro*, *Stanford Law Review* 60:3 (2007), 745 (770 f.); *Zelenak*, *Tax Law Review* 62 (2009), 333 (351).

muss, gezwungen ist. Die Kreditzinsen beschränken sich typischerweise nicht auf einen Inflationsausgleich, sondern sind höher, wengleich diese Differenz durch die Besteuerung der Zinsen verringert wird.

Weitere Schwierigkeiten ergeben sich aus der Veränderung der Normen über die Zeit,⁵⁶ die durch den Wandel der tatsächlichen Verhältnisse und des rechtlichen Rahmens, aber auch durch den Erkenntnisfortschritt der Steuerrechtswissenschaft hervorgerufen werden kann. Dabei müssen die Einkünfte in der Höhe zugrunde gelegt werden, wie sie in der Vergangenheit ermittelt worden sind. Unbeschadet von eventuellen Rückwirkungsverboten zwingt dazu schon die Praktikabilität, da eine gleichheitsgerechte Neuermittlung für lange zurückliegende Zeiträume schlicht unmöglich ist. Nimmt man dies hin, so entstehen entscheidende Gleichheitsprobleme: Es besteht häufig ein inverser Zusammenhang zwischen Breite der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Steuersätze. So hat etwa *Raupach* nachgewiesen, dass in der Nachkriegszeit die von den Alliierten vorgegebenen hohen Einkommensteuersätze durch eine Schmälerung der Bemessungsgrundlage unterwandert wurden.⁵⁷ Wird die schmale Bemessungsgrundlage, für die hohe Einkommensteuersätze Anwendung fanden, dem niedrigen Steuersatz der späteren Perioden unterworfen, so ergibt sich für diese Jahre insgesamt eine geringere Steuerlast als für die Folgeperioden. Was diese Ungleichbehandlung rechtfertigen soll, ist nicht ersichtlich.

Auch kann man sich fragen, ob die unterstellte Identität des Steuerpflichtigen wirklich zwingend ist.⁵⁸ Ein Steuerpflichtiger, der aufgrund einer hohen Einkommensteuerschuld insolvent geworden ist, darf nicht mittelbar durch die Lebenseinkommensbesteuerung an einem Neustart gehindert werden. Zudem zeigt die ökonomische Forschung, dass Steuerpflichtige zu verschiedenen Zeitpunkten unterschiedliche Charakteristiken aufweisen, etwa in Bezug auf die Elastizität ihres Arbeitsangebots. Ein lebenslang einheitlicher Steuersatz, der insbesondere eine in jüngster Zeit viel diskutierte Differenzierung des Steuersystems nach dem Alter verhindern würde, muss dann nicht optimal sein.⁵⁹

56 *Schick* (Fn. 34), S. 13. Auch aus dem Allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG kann nicht mit Blick auf eine Gleichheit in der Zeit ein allgemeiner Anspruch auf einen Fortbestand einer Rechtslage folgen, so zu Recht BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (Jubiläumsrückstellungen). S. auch die Diskussion bei *Mitschke*, *StuW* 1980, 122 (130 ff.), dessen Vorschläge allerdings die hier benannten Probleme nicht vollständig lösen und im Übrigen die Gesamthöhe der Besteuerung doch wieder davon abhängig machen, wann die Einkünfte angefallen sind.

57 *Raupach*, *StuW* 2000, 341 (350); *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, 2005, S. 43 m. w. N.

58 Gegen die Annahme einer Identität etwa *Zelenak*, *Tax Law Review* 62 (2009), 333.

59 *Conesa/Kitao/Krueger*, *American Economic Review* 99:1 (2009), 25 m. w. N.; *Fennell/Stark*, *Tax Law Review* 59 (2005), 1 (36 ff.).

dd) Weitere Einwände gegen eine Lebenseinkommensbesteuerung

Zudem würde eine Lebenseinkommensbesteuerung die Handlungsspielräume der Politik erheblich beschränken, was mit dem Demokratieprinzip nur schwer vereinbar erscheint.⁶⁰ Denn eine Neujustierung der Steuerlast aus der Einkommensteuer wäre kaum möglich. Steuererhöhungen würden sich gravierenden Einwänden aus der (mit Blick auf die wegen der Lebenseinkommensbesteuerung noch nicht abgeschlossenen Periode wohl: unechten) Rückwirkungsproblematik ausgesetzt sehen,⁶¹ Steuersenkungen wären hingegen kaum finanzierbar. Und selbst wenn sie finanzierbar sein sollten, wären sie kaum sinnvoll: Die ökonomische Theorie lehrt, dass für die Optimierung die marginale Einheit von Bedeutung ist, während es im inframarginalen Bereich zu Mitnahmeeffekten kommt. Eine Steuersenkung könnte das Optimierungskalkül der Wirtschaftssubjekte aber nur für die Zukunft beeinflussen; eine Verhaltensänderung in der Vergangenheit ist offensichtlich ausgeschlossen. Eine Senkung der Einkommensteuer würde demnach anfangs in erster Linie erhebliche Mitnahmeeffekte auslösen. Hätte man also die Besteuerung des Lebenseinkommens in den 1980er Jahren eingeführt, wären die Steuersatzsenkungen der letzten 20 Jahre aufgrund dieser massiven Mitnahmeeffekte wohl schlicht nie beschlossen worden.

Weitergehend erscheint die Besteuerung des Lebenseinkommens auch aus ökonomischer Sicht nicht unproblematisch. Denn einerseits gehen die vorgeschlagenen Modelle nicht weit genug angesichts der Tatsache, dass die ökonomische Theorie zu Recht die Bedeutung von Kreditbeschränkungen betont.⁶² Beispielsweise erhält ein Rechtsreferendar, der nicht mit reichen Eltern gesegnet ist, sich aber trotzdem noch im Referendariat einen teuren Sportwagen kaufen möchte, bei der Bank kaum den erforderlichen Kredit, und zwar auch dann nicht, wenn er sich auf das krisensichere Steuerrecht spezialisiert hat. Der Einwand der Kreditrestriktionen ist umso beachtlicher, als sich in der ökonomischen Forschung die Lebenszyklustheorien empirisch nur eingeschränkt erhärten ließen. Bestehen derartige Kreditrestriktionen, so können die vorgeschlagenen Modelle einer Lebenseinkommensbesteuerung nicht helfen.⁶³ Diese sehen regelmäßig nur eine Neuberechnung der Lebenssteuerlast anhand der Einkünfte der neuen Periode vor. Sie vermindern in Phasen höheren Einkommens den Steuersatz, wenn zuvor wenig verdient wurde. Auch führen sie in Phasen von geringerem Einkommen, wenn zuvor ein höheres Einkommen erzielt wurde, zu einer Steuererstattung. Hingegen helfen sie bei Kreditbeschränkungen in der Lebensphase vor dem großen Verdienst gerade nicht.

60 BFH v. 17.2.2005 – XI R 138/03, BFH/NV 2005, 1264.

61 Auf die BFH v. 17.2.2005 – XI R 138/03, BFH/NV 2005, 1264 zu Recht hinweist.

62 Deaton, *Understanding Consumption*, 1992, S. 162; Friedman, *A Theory of the Consumption Function*, 1957, S. 16.

63 So zu Recht *Shaviro*, *Stanford Law Review* 60:3 (2007), 745 (770 f.).

Auch soweit die Forderung nach einer Spärbereinigung der Einkommensteuer darauf gestützt wird, dass die Verzerrung durch die Kumulationswirkung der Kapitaleinkommensbesteuerung vermieden wird,⁶⁴ ist darauf zu entgegnen, dass die Elimination einer Verzerrung als solche noch nicht ausreicht, um die ökonomische Optimalität des Vorschlags zu erweisen. Vielmehr geht es darum, das gesamte Steuersystem zu betrachten, nicht nur einzelne Komponenten. Zwar haben einige bahnbrechende Beiträge seit Ende der 1980er Jahre gezeigt, dass unter bestimmten Annahmen eine Besteuerung von Kapitaleinkünften suboptimal ist.⁶⁵ Indes zeigen aber neuere Beiträge aus der ökonomischen Literatur, dass die Besteuerung von Kapitaleinkünften durchaus keine schlechte Idee sein muss.⁶⁶ Insgesamt erscheint die Frage noch nicht abschließend geklärt, zumal auch die Verteilungswirkungen⁶⁷ zu bedenken sind. Auch mag man es als Vorteil der kumulativen Besteuerung von Kapitaleinkünften begreifen, dass sie ein Komplement zur verfassungsrechtlich problematischen Erbschaftsteuer darstellt und damit auf indirektem Wege eine Besteuerung von Erbschaften bewirkt.⁶⁸ Der Stand der ökonomischen Forschung dürfte eine radikale Steuerreform jedenfalls derzeit nicht tragen.⁶⁹

Zudem ist die Freiheitssicherung einer zeitlichen Trennung mit Blick auf die Informationsanforderungen nicht zu unterschätzen. Eine Lebenseinkommensbesteuerung verlangt Aufzeichnungen über die Einkünfte des Steuerpflichtigen. Diese Anforderungen gehen über das für die Rentenversicherung Erforderliche hinaus, wo nur ein Teil der Einkünfte erfasst wird.

Schließlich ist die internationale Dimension einer Lebenseinkommensbesteuerung noch nicht hinreichend durchdacht: Wie sollen Einkünfte einbezogen werden, die während der Ansässigkeit im Ausland erzielt wurden? Wenn die ausländische Steuer auf die inländische Einkommensteuer angerechnet würde, käme es beim Zuzug aus einem Niedrigsteuerland zu einer massiven Nachzahlung. Umgekehrt würde ein Zuzug aus dem hochbesteuerten Ausland zu einem Anrechnungsüberhang führen, der wohl verfallen würde. Fände hingegen die Freistellungsmethode Anwendung, so schied eine Besteuerung des Lebenseinkommens schlicht aus.

64 Dem folgend etwa *J. Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 5), § 4 Rz. 120 m. w. N.

65 Dazu oben Fn. 50. Diese Sichtweise dürfte immer noch der herrschenden Auffassung unter Ökonomen entsprechen.

66 *Banks/Diamond* (Fn. 50), S. 548; *Conesa/Kitao/Krueger*, *American Economic Review* 99:1 (2009), 25.

67 Eine spannende Modellierung findet sich bei *Saez*, *Optimal Progressive Capital Income Taxes in the Infinite Horizon Model*, NBER Working Papers No. 9046, 2002.

68 Interessanterweise spricht sich *J. Lang*, *StuW* 2008, 189 für einen Verzicht auf die Erbschaftsteuer und eine Anpassung der Einkommensteuersätze aus.

69 Ebenso *Banks/Diamond* (Fn. 50), S. 548.

ee) Zwischenergebnis

Aus all diesen Gründen erscheint es wenig überzeugend, eine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Gesetzgebers zur Besteuerung des Lebenseinkommens anzunehmen: Eine zwingende Gleichheit ist nicht erwiesen. Selbst wenn man aber eine Gleichheit annähme, so bestehen zahlreiche weitere Argumente, die eine Abkehr von der Lebenseinkommensbesteuerung rechtfertigen könnten.

b) Reine Periodenleistungsfähigkeit

Namentlich *Walter Schick* und *Paul Kirchhof* messen demgegenüber der Abschnittsbesteuerung eine materielle Bedeutung zu.⁷⁰ Für deren Sichtweise sprechen zunächst die Einwände gegen eine Besteuerung des Lebenseinkommens. Ferner stellt *Kirchhof* den Zusammenhang zum jährlichen Haushaltsplan her,⁷¹ ein Argument, das mit Wirksamwerden der grundgesetzlichen Bestimmungen zur Schuldenbremse an Bedeutung gewinnt.⁷² Zudem nimmt er eine enge Beziehung zwischen Einkünfteerzielung und Einkommensverwendung an. Der Steuerpflichtige verwende sein Einkommen jeweils in der Gegenwart. Der Typus des Einkommensempfängers sei nicht „der Erwerber, der ein möglichst großes Lebenseinkommen ansammeln will, sondern der in der jeweiligen Gegenwart seinen Bedarf deckende Eigentümer, der sein Einkommen zum gegenwärtigen Nutzen mehr.“⁷³ Die im Einkommen vergegenständlichte Handlungsfreiheit sei nur eine Freiheit in der Zeit.⁷⁴ Daneben gelte eine Gleichheit in der Zeit, wonach der Bezieher eines gegenwärtigen Einkommens zur gegenwärtigen Finanzierung des Staates beizutragen habe.⁷⁵ Die einzelnen Steuertatbestände müssten gegenwartsgerecht ausgestaltet werden, so dass sich ein steuererheblicher Vorgang zeitnah in der steuerlichen Bemessungsgrundlage auswirke.

Gleichwohl überzeugt eine reine Abschnittsbesteuerung nicht. Denn es bestehen signifikante Periodeninterdependenzen. Dies gilt zunächst für die Einkünfteerzielung. Dass diese von der Steuerrechtsordnung anerkannt werden, ist oben bereits ausgeführt worden. Aber auch bei der Einkünfteverwendung sind Periodenverknüpfungen zu verzeichnen:⁷⁶ Die Steuerpflichti-

70 *P. Kirchhof* in *Kirchhof* (Fn. 28), § 2 EStG Rz. 120; *Schick* (Fn. 34). Dem folgend tendenziell *Eckhoff* in *DStJG* 28 (2005), S. 32 sowie *BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99*, *BFH/NV* 2004, 269 (Vorlagebeschluss an den GrS des BFH).

71 *P. Kirchhof* in *Kirchhof* (Fn. 28), § 2 EStG Rz. 120.

72 Dazu etwa *Seiler*, *JZ* 2009, 721.

73 *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 321 (329).

74 *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 321 (329); *P. Kirchhof*, Gutachten zum 57. Juristentag, F 76.

75 Zum Beispiel *P. Kirchhof*, *DStR* 2003, Beihefter 5, S. 8; *P. Kirchhof*, *HStR V*, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 211.

76 Kritisch auch *Zugmaier* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 2 Rz. 901 (Stand: Juli 2006).

gen konsumieren ihr Einkommen nicht vollständig in der Periode, in der sie die Einkünfte erwirtschaftet haben. Vielmehr verschieben sie ihre Konsummöglichkeiten durch Sparen in Folgeperioden. Umgekehrt können Steuerpflichtige ihren Konsum durch Kreditaufnahme auch vorziehen. Dass diese Periodenverlagerungen sich nicht in trivialen Dimensionen bewegen, sondern volkswirtschaftlich überaus bedeutend sind, hat nicht zuletzt jüngst die Bankenrettung gezeigt. Schließlich führen die Vorschriften über die Verjährung von Steueransprüchen sowie über die Änderung von Steuerbescheiden dazu, dass vorangegangene Veranlagungszeiträume Auswirkungen auf den gegenwärtigen Haushalt haben.⁷⁷ Die finanzielle Größenordnung ist in jüngster Zeit des Öfteren in Folge von Entscheidungen des EuGH und des BVerfG deutlich geworden, die ein Steuergesetz auch für die Vergangenheit für unanwendbar erklärt haben.⁷⁸

Außerdem ist es nicht zwingend, aufgrund der langfristig fehlenden Gleichheit in der Zeit auch kurzfristige Gleichheit zu negieren. Zwar ist *Schick* beizupflichten, dass eine Unterscheidung auf Basis von Fristen an sich durchaus geeignet ist, eine Ungleichheit zu begründen.⁷⁹ Dies gilt aber nur, wenn die Abgrenzung als solche hinreichend klar ist. Indessen bestehen bei den Periodenzuordnungsregeln erhebliche Unschärfen und auch gewisse Ungeheimheiten. Diese führen dazu, dass wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden. Mit anderen Worten: Je unschärfer die Abgrenzung ist, desto unbefriedigender erscheint es, Rechtsfolgen daran zu knüpfen.

Schließlich sind auch noch die grundrechtliche Vorgaben zu nennen: In erster Linie gilt das – verallgemeinerbare – Verbot der intertemporalen Doppelbesteuerung, das das BVerfG für die Besteuerung von Altersrenten in Form des Gebotes der intertemporalen Korrespondenz aufgestellt hat.⁸⁰ Ferner ergibt sich aus dem Allgemeinen Gleichheitssatz in seiner Ausprägung als Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und als Gebot der folgerichtigen Umsetzung der Belastungsentscheidung sowie aus den Freiheitsrechten eine

⁷⁷ *Drüen* (Fn. 23), S. 90.

⁷⁸ So beliefen sich die Steuerausfälle durch das Urteil des BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 220 (Pendlerpauschale) auf ungefähr 7,5 Milliarden Euro.

⁷⁹ *Schick* (Fn. 34), S. 14.

⁸⁰ BVerfG v. 6.3.2002 2 – BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (123) m. Anm. *Lehner*, JZ 2002, 772. Dazu *Hey*, DRV 2004, 1 (4); *Liesenfeld*, DStR 2002, 1833 (1836); *Weber-Grellet*, DStR 2002, 443 (443). Zum entsprechenden einfachgesetzlichen Prinzip s. BFH v. 18.11.2009 – X R 9/07, BFH/NV 2010, 412, Rz. 77; v. 18.11.2009 – X R 34/07, BStBl. II 2010, 414, Rz. 62; v. 18.11.2009 – X R 45/07, BFH/NV 2010, Rz. 68; BFH/NV 2010, 421; v. 18.11.2009 – X R 6/08, BStBl. II 2010, 282, Rz. 58; v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348, Rz. 72.

grundsätzliche Verpflichtung zur Verlustberücksichtigung.⁸¹ Die Abzugsfähigkeit von Verlusten darf nicht in ihrem Kernbereich betroffen und gänzlich ausgeschlossen werden.⁸²

c) Folgerungen: Intertemporales objektives Nettoprinzip, aber kein intertemporales subjektives Nettoprinzip

Die Frage nach dem zutreffenden *tertium comparationis* ist danach grundsätzlich nicht als verfassungsdeterminiert zu betrachten,⁸³ zumal das Leistungsfähigkeitsprinzip unscharf definiert ist.⁸⁴ Allerdings ergibt sich für den Teilaspekt der Einkünfteermittlung ein klareres Bild: Von Verfassungen wegen gelten das Verbot der intertemporalen Doppelbesteuerung und das Gebot der Verlustverrechnung, wonach in einer Periode erlittene Verluste dem Grunde nach in Folgeperioden verrechenbar sein müssen. In diesen Kontext ordnet sich auch das in der Rechtsprechung immer wieder herangezogene Gebot einer Totalgewinngleicheit ein. Nach dieser auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützten Forderung ist unabhängig von der Gewinnermittlungsmethode grundsätzlich der gleiche Totalgewinn zu erfassen.⁸⁵ Sie hat insbesondere für die Auslegung der Vorschriften über die Einnahme-Überschuss-Regelung maßgebliche Bedeutung erlangt. Die Forderung lässt sich aber verallgemeinern: Das Gebot der Totalgewinngleicheit und das Gebot der Totalüberschussgleichheit fordern, dass grundsätzlich⁸⁶ immerhin (aber auch nur) die Gesamtsumme eines Bausteins der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage über die gesamte Lebenszeit hinweg angeglichen wird. Die Höhe aller Summen der Einkünfte des Steuerpflichtigen soll prinzipiell nicht davon abhängen, wann die Einkünfte angefallen sind. Diese Forderung bleibt hinter der Angleichung der Lebenseinkommensteuerlast

81 *Wendt* in DStJG 28 (2005), S. 41 (47). So auch *Drüen* (Fn. 23), S. 101: Minimum an Sachgerechtigkeit; *J. Lang* (Fn. 34), S. 189. Auch *P. Kirchhof* in Kirchhof (Fn. 28), § 2 EStG Rz. 20 erkennt an, dass dem Verlustabzug Gründe der Steuergerechtigkeit zugrunde liegen.

82 BVerfG v. 8.3.1978 – 1 BvR 117/78, HFR 1978, 293; v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423 sowie v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 zu § 22 Nr. 3 EStG. Dem folgend BFH v. 5.6.2002 – I R 115/00, BFH/NV 2002, 1549. Zur freiheitsrechtlichen Fundierung *Lehner*, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1 m. w. N.

83 Ebenso etwa *Schlöter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, S. 171.

84 Für einen gesetzgeberischen Spielraum auch *Schlöter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, S. 147 ff. (insbes. 178).

85 Dazu umfassend, im Ergebnis aber kritisch *Drüen* (Fn. 23).

86 Allerdings gibt es zahlreiche Ausnahmen: So kommt es für die Verwirklichung des Tatbestands des § 23 EStG auf die zeitliche Nähe zwischen Anschaffung und Veräußerung an. § 22 EStG enthält einige Freigrenzen. Auch wirken sich Pauschbeträge über die Werbungskosten unterschiedlich aus, je nachdem wann die tatsächlichen Werbungskosten angefallen sind.

zurück, die mit einer Besteuerung des Lebenseinkommens verbunden wäre. Damit hat das zeitliche Profil der Einkünfte Einfluss auf die Gesamthöhe der Einkommensteuer. Im Ergebnis bedeutet dies, dass Forderungen nach Totalerfolgsgleichheit und richtiger Periodenzuordnung nur scheinbar in einem widersprüchlichen, in Wahrheit aber in einem kumulativen Verhältnis stehen.

Die genannten verfassungsrechtlichen Vorgaben können jedoch durch andere Verfassungsprinzipien zurückgedrängt werden. So gilt es aufgrund des kollidierenden Verfassungsprinzips der Rechtssicherheit Verlustuntergänge durch unzutreffende, aber bestandskräftige Veranlagungen hinzunehmen. Auch muss der Verlustvortrag nicht unbefristet zugelassen werden, so dass im Ergebnis Verluste beschnitten werden. Es reicht aus, wenn die Verluste über einen Zeitraum vorgetragen werden können, in dem sie sich typischerweise auswirken können und die typischerweise den Planungshorizont der Wirtschaftssubjekte ausmachen.⁸⁷ Diese Überlegung wird dadurch gestützt, dass der Gegenwartswert des Steuererminderungspotentials durch Verlustvorträge ohnehin abnimmt, je weiter die Verlustverrechnung in die Zukunft verschoben wird. Denn einerseits drückt ein massiver Zeiteffekt den Wert – ein Euro Steuerersparnis in zehn Jahren ist deutlich weniger wert als ein Euro Steuerersparnis heute – und andererseits entstehen über derart lange Planungshorizonte hinweg massive Unsicherheiten, ob es wirklich zu einer Verlustverrechnung kommen wird. Unverhältnismäßig erscheint es allerdings, wenn vom Gesetzgeber durch die Mindestbesteuerung zeitlich gestreckte Verluste endgültig verfallen, weil der Steuerpflichtige verstirbt.⁸⁸ Angemessen wären hier ein unbeschränkter Verlustabzug im letzten Veranlagungszeitraum und ggf. eine gegen die Verluste gegenzurechnende Aufdeckung eventuell vorhandener vererbter stiller Reserven.

Hingegen bestehen keine zwingenden Vorgaben zur Höhe der Steuerwirkungen bei der Verlustverrechnung. Ebenso wie Verluste innerhalb eines Veranlagungszeitraums leerlaufen, wenn sie eine festzusetzende Einkommensteuer von null nicht mindern, ohne dass ein vortragsfähiger Verlust entsteht, sind auch eine Steuererminderung in den Folgeperioden oder gar ein interperiodischer Progressionsausgleich grundsätzlich nicht geboten. Ein intertemporales subjektives Nettoprinzip gibt es von Verfassungs wegen

87 BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 313/88, DStR 1991, 1278, wo allerdings die Begründung zweifelhaft erscheint, da es nicht primär um die auch durch ein Feststellungsverfahren erreichbare Rechtssicherheit, sondern um die typisierte Dispositionsrelevanz und damit um die freiheitsrechtliche Grundlagen des Verlustabzugs geht. Dem BVerfG widersprechend etwa *von Groll* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 10d Rz. A 70 (Stand: Februar 1995).

88 *Fischer*, FR 2007, (283 ff.); *Wendt* in DStJG 28 (2004), S. 47 (74 ff.). S. auch die ernstlichen Zweifel bei BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BFH/NV 2010, 2356 m. w. N. auch zur Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit der zeitlichen Streckung als solcher.

ebenfalls nicht.⁸⁹ Dies lässt sich nicht zuletzt durch den im Steuerrecht⁹⁰ und an anderen Stellen in der Rechtsordnung geltenden Rechtsgrundsatz *in praeteritum non vivitur* erklären.⁹¹ Darüber hinaus sprechen für die Unterscheidung auch die erheblichen praktischen Schwierigkeiten einer Integration mit den Sozialleistungen und der Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeitsminderungen bei Unterhaltsleistenden.⁹² Im Übrigen würde es dem Steuerpflichtigen zur Bestreitung des Lebensunterhalts in den mageren Jahren nicht helfen, wenn er in den fetten Jahren der Zukunft⁹³ eine Einkommensteuerminderung in Anspruch nehmen könnte. Denn ein solcher Steuerpflichtiger unterliegt regelmäßig Kreditrestriktionen.⁹⁴ Insbesondere dürften Banken keine Darlehen ausreichen, die durch künftiges Steuerminderungspotential einer natürlichen Person besichert sind.

2. Induktive Verankerung: Bestandsaufnahme über die einschlägigen Regelungen im EStG

Die nur teilweise Determination durch das Verfassungsrecht eröffnet dem Gesetzgeber Spielräume bei der Ausgestaltung der Zeitkomponente des einfachen Rechts. Eine Grundentscheidung für die Periodizität enthält § 2 Abs. 7 EStG, wonach die Grundlagen für die Festsetzung der Einkommensteuer jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln sind. Bei den weiteren Normen, die der Gesetzgeber zur Umsetzung und Konkretisierung, aber auch zur Begrenzung seiner Grundentscheidung für das Periodizitätsprinzip geschaffen hat, lassen sich vier Gruppen unterscheiden: Erstens gibt es Regeln über die zeitliche Zuordnung von einkommensteuerlich relevanten Vorgängen wie Einkünften und subjektiven Abzügen. Zweitens bestehen periodenübergreifende Regeln und Rechtsprinzipien. Weitere Normen sollen drittens die durch die Periodizität hervorgerufenen Härten mildern.

89 Eine Vortragsfähigkeit des Existenzminimums *de lege ferenda* erwägen aber *P. Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, 2003, S. 158; *Kempny*, FR 2009, 470. Unzutreffend für eine verfassungsrechtliche Pflicht sogar *Schneider/Hoffmann*, Information StW 2003, 182. S. im Übrigen auch *Batchelder*, Testimony before the Joint Economic Congress v. 28.2.2007, abrufbar im Internet unter http://lsr.nellco.org/cgi/viewcontent.cgi?article=1227&context=nyu_lewp, die sich für eine gezielte Durchschnittsbesteuerung von ärmeren Haushalten ausspricht.

90 BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 (179 f.).

91 S. etwa *Born* in *Säcker/Rixecker* (Hrsg.), Münchner Kommentar zum BGB, Band 8, 5. Aufl. 2008, § 1613 Rz. 1.

92 Ein Versuch, eine Integration für einen Teilbereich zu erreichen, findet sich bei *Ismer* (Fn. 50), S. 485 ff. Kritisch dazu indessen *Drenseck* in *Schmidt* (Fn. 26), § 12 EStG Rz. 57.

93 Ein Verlustrücktrag ist demgegenüber schon beim objektiven Nettoprinzip nicht zwingend.

94 *Conesa/Kitao/Krueger*, American Economic Review 99:1 (2009), 25; *Hubbard/Judd*, Brookings Papers on Economic Activity 1 (1986), 1.

Viertens legen bestimmte Regelungen einen kürzeren Betrachtungszeitraum als das Kalenderjahr zugrunde. Auch hier ergibt die Analyse, dass zwischen dem objektivem und dem subjektiven Nettoprinzip zu unterscheiden ist: Das objektive Nettoprinzip ist intertemporal angelegt, das subjektive Nettoprinzip nicht.

a) Regeln über die zeitliche Zuordnung

Die einschlägigen einfachgesetzlichen Regelungen des Einkommensteuergesetzes haben die Aufgabe, steuerlich bedeutsame Vorgänge der realen Welt einem Ermittlungszeitraum zuzuordnen.⁹⁵ Wenn das Abschnittsprinzip materielle Bedeutung hätte, dann müssten diese Regelungen genaue und mit Blick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip überzeugende Vorgaben machen.

aa) Regelungen über Zufluss und Abfluss

Der Zeitpunkt des Eintritts von Sachverhalten, die steuerbare Einnahmen und steuerlich abzugsfähige Aufwendungen hervorrufen, wird weitgehend durch die Regelung über den Zufluss und Abfluss in § 11 EStG bestimmt. Diese Regelung findet insbesondere im Bereich der Überschusseinkünfte und für die Gewinnermittlungsmethode der Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG Anwendung. Sie gilt ferner, allerdings eingeschränkt durch das Belastungsprinzip,⁹⁶ für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sowie für die Steuerermäßigungen nach § 34g und § 35a EStG.

Maßgeblich für Zu- und Abfluss bei § 11 EStG sind die Vereinnahmung und Verausgabung durch Begründung bzw. Verlust wirtschaftlicher Verfügungsmacht. Dabei kommt es grundsätzlich weder auf die Fälligkeit noch auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit, also auf den Zeitraum an, für den der Zahlungsfluss erfolgt. Man kann dies als „willkürliche Zuordnungsregel“ bezeichnen.⁹⁷

Die Grundsätze werden aber durch eine Vielzahl von Ausnahmebestimmungen durchbrochen, die der wirtschaftlichen Periodenzugehörigkeit unter bestimmten Voraussetzungen den Vorrang gegenüber dem Zeitpunkt des

⁹⁵ Dies erfolgt in drei (allerdings häufig zusammenfallenden) Schritten: Erstens muss der Zeitpunkt bestimmt werden, an dem der steuerlich relevante Sachverhalt eintritt. Zweitens muss dieser Zeitpunkt einem Zuordnungszeitraum zugeordnet werden, was bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr, § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG, oder einem Rumpfwirtschaftsjahr nach § 8b EStDV von Bedeutung ist. Schließlich ist der Zeitraum wiederum drittens einem oder mehreren Kalenderjahren als Ermittlungszeitraum zuzuordnen, wobei § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG den ansonsten geltenden Grundsatz der Eindeutigkeit der Zuordnung eines steuerlich relevanten Sachverhalts zu einem Ermittlungszeitraum aufgibt.

⁹⁶ Dazu sogleich.

⁹⁷ *Birk/Kister* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Rz. 75 (Stand: März 2005).

Zahlungsflusses einräumen.⁹⁸ Dies gilt zunächst gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG für den Zufluss und den Abfluss von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben.⁹⁹ Sie werden dem Zeitraum der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugeordnet, wenn die Vereinnahmung bzw. Verausgabung den Veranlagungszeitraum der wirtschaftlichen Zugehörigkeit um eine kurze Zeit verfehlen und die zugrundeliegenden Ansprüche kurz vor bzw. kurz nach Jahreswechsel fällig werden.¹⁰⁰ Eine vergleichbare Interpretation wird für den Zufluss von laufendem Arbeitslohn vertreten, bei dem es nach dem Gesetzeswortlaut des § 38a Abs. 1 S. 2 EStG an sich allein auf das Ende des Lohnzahlungszeitraums ankommt. Auch hier soll die Periodenverschiebung nur eingreifen, wenn der Arbeitslohn für einen Lohnzahlungszeitraum um den Jahreswechsel gezahlt wird und die Zahlung um den Jahreswechsel herum erfolgt.¹⁰¹ Hingegen soll eine Periodenverschiebung für sonstige Bezüge insgesamt ausscheiden, und zwar auch dann, wenn diese an sich die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 EStG erfüllen würden.¹⁰² Weitere Durchbrechungen enthalten § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 EStG für Zahlungen im Zusammenhang mit langfristigen Nutzungsüberlassungen. Diese werden – für den Abfluss zwingend, für den Zufluss bei Ausübung des entsprechenden Wahlrechts – auf die Laufzeit verteilt. Diese Regelungen sollen Zufallsergebnisse¹⁰³ und Steuerausfälle durch Steuergestaltung vermeiden.

Eine Ausnahme zum Zufluss-Abfluss-Prinzip enthalten ferner die Regelungen der AfA in § 7 EStG. Sie stellen sicher, dass die Anschaffung oder Herstellung eines länger als ein Jahr genutzten Wirtschaftsguts nicht sofort mit Verausgabung der Anschaffungskosten, sondern über seine Nutzungsdauer erfolgswirksam wird. Die Regelungen wirken daher über mehrere Perioden und sichern eine Aufwandsverteilung, die in allerdings nur pauschalierter Form den Wertverzehr während der Nutzungsdauer abbildet.¹⁰⁴

Eingeschränkt wird das reine Zufluss-Abfluss-Prinzip im Bereich des subjektiven Nettoprinzips ferner durch das Belastungsprinzip für Sonderaus-

98 S. dazu etwa die Auflistung bei *Drenseck* in Schmidt (Fn. 26), § 11 EStG Rz. 4 und 6.

99 Kritisch *Drenseck* in Schmidt (Fn. 26), § 11 EStG Rz. 20: „systemwidrige Abgrenzungsvorschriften“.

100 *Seiler* in P. Kirchhof (Fn. 28), § 11 EStG Rz. 35 ff.

101 Zu den strittigen Einzelheiten s. BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795; *Drenseck* in Schmidt (Fn. 26), § 38a EStG Rz. 2; *Tillmann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 38a EStG Rz. 18 (Stand: Februar 2009).

102 *Tillmann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 38a EStG Rz. 21 (Stand: Februar 2009).

103 *Seiler* in P. Kirchhof (Fn. 28), § 11 EStG Rz. 10.

104 Zu den zugrundeliegenden konkurrierenden Konzepten der Aufwandsverteilungsthese und der Wertverzehrthese s. etwa *Schmidt-Liebig*, DStR 1992, 1745 (1747); *Kulosa* in Schmidt (Fn. 26), § 7 EStG Rz. 2 f. sowie zum Zusammenhang mit der statischen und der dynamischen Bilanzauffassung etwa *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 10. Aufl. 2009, S. 15 f. und 18.

gaben.¹⁰⁵ Die Berücksichtigung von Sonderausgaben soll demnach voraussetzen, dass die abgeflossenen Zahlungen den Steuerpflichtigen dauerhaft belasten. Eine Erstattung von Sonderausgaben mindert daher grundsätzlich rückwirkend die Sonderausgaben des Jahres, in dem die Sonderausgaben gezahlt worden sind. Die Regel, wonach zunächst eine Verrechnung mit gleichartigen Sonderausgaben des Zeitraums der Erstattung vorgenommen wird, dient hingegen nach der Rechtsprechung nur Praktikabilitätszwecken und soll nicht dazu führen, dass die Erstattung insgesamt unberücksichtigt bleibt.¹⁰⁶ Man kann darin einen Verstoß gegen das Periodizitätsprinzip sehen, da eine reine Umsetzung des Zuflussprinzips für eine Berücksichtigung im Zeitraum der Vereinnahmung des Rückflusses spräche, für die indes derzeit die rechtliche Grundlage fehlt. Alternativ lässt sich das Belastungsprinzip aber dahingehend verstehen, dass es der zeitlichen Periodenzuordnung vorgelagert festlegt, ob überhaupt eine beachtliche Leistungsfähigkeitsminderung eingetreten ist.

bb) Zuordnung bei Bilanzierenden

Im Bereich der Gewinneinkünfte kommt es – außerhalb des Anwendungsbereichs der §-4-Abs.-3-Rechnung – für die zeitliche Zuordnung grundsätzlich auf die handelsbilanziellen Zuordnungsregeln an, die über § 5 Abs. 1 S. 1 EStG in Bezug genommen werden. Diese Regelungen weisen eine erhebliche Unschärfe auf, so dass mit Recht von einer Scheingenauigkeit gesprochen wurde.¹⁰⁷ Man mag die Tatsache, dass ein Gewinnausweis einen Realisierungstatbestand erfordert, noch als Konsequenz der Markteinkommenstheorie betrachten und damit für eine zutreffende Periodenzuordnung halten. Jedoch ist namentlich durch das Vorsichtsprinzip, das zum Ausweis von Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwingt, den handelsbilanziellen Regelungen eine Verlustantizipation immanent, die eine periodengerechte Erfolgsermittlung beeinträchtigt.¹⁰⁸ Noch gravierender für eine periodengerechte Gewinnermittlung dürfte indes die Aufgabe der so genannten umgekehrten Maßgeblichkeit gewesen sein, die der Gesetzgeber im Jahr 2009 mit dem BilMoG vollzogen hat:¹⁰⁹ Daher bestehen nunmehr umfangreiche steuerliche Bilanzierungswahlrechte, die die Gestaltungsmöglichkeiten der Bilanzierenden für eine Abweichung von einer periodengerechten Gewinnermittlung erheblich erweitert haben.

105 BFH v. 7.7.2004 – XI R 10/04, BStBl. II 2004, 1058. Kritisch *Tiedke/Szczesny*, FR 2008, 996.

106 BFH v. 7.7.2004 – XI R 10/04, BStBl. II 2004, 1058.

107 *P. Kirchhof*, Gutachten zum 57. Juristentag, F 77. Ähnlich *Weber-Grellet*, ZRP 2008, 146, nach dem handelsrechtlich der Gewinn des einzelnen Abschnitts „eher bedeutungslos“ ist.

108 Statt vieler *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 10. Aufl. 2009, S. 101.

109 Dazu etwa *Anzinger/Schleifer*; DStR 2010, 395; *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917; *Scheffler*, StuB 2009, 836.

Zudem finden sich zahlreiche Regelungen, die eine Übertragung von an sich realisierten stillen Reserven ermöglichen. Zu nennen sind hier insbesondere § 6b EStG sowie die gewohnheitsrechtlich anerkannte Rücklage für Ersatzbeschaffungen, wie sie in EStR 6.6 ihren Niederschlag gefunden hat. Ferner zeigt der Ersatzrealisierungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, dass dem Gesetzgeber eine Erfassung von Leistungsfähigkeitsveränderungen wichtiger ist als die periodengerechte Erfolgszuordnung.

Als weitere Ausnahmen von den Regeln zur Periodenzuordnung sind die bereits oben im Kontext des Verfahrensrechts erörterte Rechtsprechung zum Bilanzenzusammenhang und zum AfA-Zusammenhang zu nennen.¹¹⁰ Beide knüpfen an unzutreffende, aber nicht mehr korrigierbare Veranlagungen für vorangegangene Veranlagungszeiträume an. Sie verlangen vom Steuerpflichtigen, dass er eine fehlerhafte Periodenerfolgsermittlung in der Vergangenheit durch eine (oder insbesondere bei zu hohen Abschreibungen: mehrere) gegenläufige, aber ihrerseits fehlerhafte Periodenerfolgsermittlung kompensiert.

Die Regeln über die zeitliche Zuordnung werden ferner bei § 16 EStG nach der Rechtsprechung des BFH durch die so genannte Attraktivkraft der Veräußerung durchbrochen.¹¹¹ Danach sind Veräußerungskosten nicht im Jahr zu berücksichtigen, in dem sie nach allgemeinen Grundsätzen erfolgswirksam werden. Vielmehr werden sie in das Jahr verschoben, in dem die Veräußerung erfolgt. Dadurch soll ein Übermaß an Besteuerung einerseits, vor allem aber eine Überentlastung durch Ansatz negativer Einkünfte vermieden werden. Vergleichbares soll nach der Rechtsprechung auch im Rahmen des § 23 EStG gelten, wo die Werbungskosten nicht in dem Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden, in dem sie abgefließen sind, sondern im Veranlagungszeitraum der Veräußerung.¹¹² Den historischen, inzwischen allerdings überholten Kontext dieser Rechtsprechung bildete bei § 23 EStG die Beschränkung des Verlustausgleichs im Rahmen der privaten Veräußerungsgeschäfte.¹¹³

cc) Zwischenergebnis

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass es zu viele Durchbrechungen gibt, als dass für die Einkünfteermittlung ein bedeutsamer Grundsatz der periodengerechten Zuordnung der Einkünfte postuliert werden könnte. Zwar finden sich einige Ansätze, die einen derartigen Zusammenhang herstellen sollen. Sie werden aber zu stark durchbrochen und lassen sich daher nicht verall-

¹¹⁰ Dazu oben II. 2. b).

¹¹¹ BFH v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994 II, 287.

¹¹² BFH v. 27.8.2008 – IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022; v. 17.7.1991 – X R 6/91, BFHE 165, 85; BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BFHE 168, 272.

¹¹³ Zur Verfassungswidrigkeit der Beschränkung BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

gemeinern. Hingegen wird im Bereich des subjektiven Nettoprinzips insbesondere durch das Belastungsprinzip teilweise eine Periodenzuordnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erreicht.

b) Periodenübergreifende Normen und Rechtsfiguren

Während dem Gesetzgeber also die Periodenzuordnung offensichtlich nicht besonders wichtig ist, erweist eine Reihe von Regelungen die Bedeutung einer überperiodischen Sichtweise bei der Einkünfteermittlung. Sie werden ergänzt durch die ungeschriebene Grundregel, dass die Heranziehung von Tatsachen aus anderen Perioden zur Sachverhaltswürdigung zulässig ist.¹¹⁴

aa) Periodeninterdependenzen durch allgemeine Vorschriften

Zahlreiche allgemeine Normen und Rechtsfiguren stellen sicher, dass der Zeitpunkt des Anfalls von Einnahmen bzw. Realisationstatbeständen und Ausgaben bzw. Aufwandswirksamkeit regelmäßig keine Auswirkungen auf das Ob der steuerlichen Beachtlichkeit hat. Erwerbsaufwendungen können vor Beginn der unmittelbar auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit anfallen. Umgekehrt können Einnahmen sowie Erwerbsaufwendungen nach deren Beendigung nachlaufend anfallen, wobei dieser Grundsatz im Bereich der Überschuss-Einkünfte mit Blick auf die Behandlung nachträglicher Finanzierungsaufwendungen nur eingeschränkt gilt.¹¹⁵ Periodeninterdependenzen bestehen auch bei der Totalerfolgsprognose im Rahmen der Liebhaberei und bei Einkünften nach § 24 Nr. 2 EStG, die das Schicksal der früheren Einkünfte teilen.

114 BFH v. 14.6.2000 – X R 56/98, BStBl. II 2001, 60 (Berücksichtigung von verspäteter Abgabe in vorangegangenen Veranlagungszeiträumen bei der Bemessung des Verspätungszuschlags); v. 11.6.2002 – IX R 79/07, BStBl. II 2003, 578 (über Zehnjahreszeitraum abziehbare erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG); v. 3.3.2004 – X R 12/02, BFHE 205, 451 (Gesamtwürdigung im Rahmen der Beurteilung, ob zwischen nahen Angehörigen geschlossener Vertrag steuerlich anzuerkennen); v. 25.1.2006 – X B 143/05, BFH/NV 2006, 809 (Bildung einer Ansparrücklage); v. 23.5.2006 – VI R 21/03, BStBl. II 2006, 600 (Abzugsfähigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers); v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 (vorweggenommene Werbungskosten im Zusammenhang mit einer Tätigkeit in Australien); v. 23.5.2007 – X R 33/04, BStBl. II 2007, 874 (Liebhaberei); v. 16.12.2009 – I R 43/08, BFHE 227, 469 (*Actus-contrarius*-Lehre für außerbilanzielle Korrektur der Erfolgswirksamkeit einer Auflösung von Rückstellung), sowie jüngst v. 15.4.2010 – VI R 08, BFH/NV 2010, 1534 (Leasingsonderzahlungen). S. auch die Rechtsprechung zur Betriebsaufgabe, die eine Überführung in einem einheitlichen Vorgang, also in einem kurzen Zeitraum erfordert. Ob dieser vorliegt, ist periodenübergreifend zu ermitteln, vgl. *Wacker* in Schmidt (Fn. 26), § 16 EStG Rz. 193. S. zum Ganzen ferner *Rose*, DB 1994, 851.

115 BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, BStBl. II 2001, 528. Stärker im Sinne einer Zeitpunktneutralität nunmehr aber BFH v. 27.3.2007 – VIII R 64/05, BStBl. II 2007, 639; v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BStBl. II 2007, 699; v. 31.7.2007 – IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933.

bb) Besondere Periodeninterdependenzen

Weitere Normen sehen ausdrückliche Periodeninterdependenzen bei der Einkünfteermittlung vor. Sie finden sich zunächst im Bereich der Abgrenzung des steuerbaren vom steuerfreien Vermögensumschlag. Zu nennen sind hier § 23 EStG, das Drei-Objekte-Indiz im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels sowie letztlich auch § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Darüber hinaus gibt es Regelungen zur Missbrauchsverhinderung, die bestimmte Zeiträume in der Vergangenheit oder Zukunft in Bezug nehmen. Insoweit bestehen einerseits rückwärtsgewandte Regelungen. Ein Beispiel dafür bildet § 6b EStG, der eine mindestens fünfjährige vorangegangene Betriebszugehörigkeit des veräußerten Wirtschaftsgutes erfordert. Andererseits bestehen vorwärts gewandte Regelungen wie die Sperrfristen in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.

cc) Nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften

Ambivalent erscheint die Regelungen zur nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften, bei denen die Beiträge in der Beitragsphase von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abgesetzt werden können und eine Besteuerung dieser Beträge sowie der zwischenzeitlich erzielten Kapitalerträge erst bei der Auszahlung erfolgt. Einerseits lässt sich die in der steuerlichen Einmal erfassung zum Ausdruck gekommene periodenübergreifende Betrachtung betonen, andererseits lässt sich die durch die Leistung von Vorsorgebeiträgen eingetretene Leistungsfähigkeitsminderung in der Einzahlungsphase herauskehren, zumal die begünstigten Beträge der Höhe nach beschränkt sind. Bedeutsam ist zudem die Progressionsminderung, die sich typischerweise daraus ergibt, dass der individuelle Einkommensteuersatz typischerweise im Alter geringer ist.¹¹⁶ Hinzu tritt ein weiterer Effekt: Im Zuge der Diskussion über die Lebenseinkommensbesteuerung ist oben auf die Kumulationswirkung der Besteuerung von Kapitaleinkünften und die daraus resultierende Verschärfung der Verzerrungswirkung einer solchen Besteuerung hingewiesen worden.¹¹⁷ Die nachgelagerte Besteuerung der Kapitalerträge verhindert eine derartige Kumulationswirkung. Damit wird gerade in den Bereichen, in denen wegen der langen Laufzeit eine besonders große Verzerrung drohen würde und bei denen eine Möglichkeit zur Periodenverlagerung von Geldmitteln für die individuelle Lebensführung besonders wichtig ist, eine Verzerrung vermieden.¹¹⁸

116 *Weber-Grellet*, DStR 2004, 1721 (1723).

117 Oben III. 1. a) bb) a. E.

118 Eine entsprechende Forderung erheben auch *Banks/Diamond* (Fn. 50), S. 576.

c) *Milderung der Härten aus dem Periodizitätsprinzip*

Eine dritte Gruppe von Normen betrifft die Milderung von Härten aus dem Periodizitätsprinzip.¹¹⁹ Zwar sind die aus den zeitlichen Zuordnungsregeln resultierenden Nachteile, also Progressionsnachteile oder eine fehlende tatsächliche Ausgleichsmöglichkeit,¹²⁰ grundsätzlich hinzunehmen. Auch Korrekturen aufgrund von sachlicher Unbilligkeit sind in derartigen Fällen regelmäßig nicht angezeigt,¹²¹ da eine zeitabschnittsbezogene Steuerermittlung typischerweise Unterschiede der Steuerbelastung zwischen den verschiedenen Abschnitten bewirkt und es sich mithin um eine nicht mit Billigkeitsmaßnahmen zu behebende systemimmanente Beeinträchtigung handelt.¹²² Jedoch hat der Gesetzgeber ausdrückliche Regelungen zur Milderung von Härten aus dem Periodizitätsprinzip geschaffen. Dabei gibt es insbesondere Normen, die auf die Milderung von Progressionsnachteilen gerichtet sind, und Normen des intertemporalen Verlustausgleichs.

aa) *Verlustabzug*

Die Unterschiede zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip zeigen sich deutlich an § 10d EStG, der – in beschränktem Maße¹²³ – einen interperiodischen Verlustabzug ermöglicht. Relevant sind nur negative Einkünfte, nicht aber ein nicht ausgeschöpfter Grundfreibetrag,¹²⁴ andere zur Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips gewährte Abzüge sowie Progressionswirkungen. Die unterschiedliche Behandlung des subjektiven Nettoprinzips zeigt sich ferner darin, dass der Verlustabzug keine Bedeutung für die pauschale Bestimmung der Bedürftigkeit nach § 32 Abs. 4 und § 33a Abs. 1 S. 4 EStG sowie für die Berechnung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG haben soll.¹²⁵ Vergleichbares gilt für die weiteren auch interperiodisch getrennten Verlustverrechnungskreise, wie § 2a EStG oder § 15a EStG sowie mittlerweile für den Zinsvortrag und in umgekehrter Richtung für den EBITDA-Vortrag nach § 4h EStG. Bei den Sonderausgaben bildet die Vortragsfähigkeit von Großspenden hingegen eine durch Förderungszwecke motivierte Ausnahme.

119 *Sachse* (Fn. 7), S. 108.

120 Diese kann auch auf einer Befristung des Verlustvortrags beruhen, BFH v. 31.3.2004 – X R 25/03, BFH/NV 2004, 1212.

121 BFH v. 4.5.2006 – VI R 17/03, BStBl. II 2006, 830; BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/03, BStBl. II 2006, 911.

122 Dazu *von Groll* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 227 AO Rz. 31 m. w. N.

123 So zu Recht BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

124 BFH v. 17.2.2005 – XI R 138/03, BFH/NV 2005, 1264.

125 BFH v. 21.7.2000 – VI R 153/99, BStBl. II 2000, 566.

bb) Milderung von Progressionsnachteilen

Neben der Progressionsglättung für Land- und Forstwirte gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG¹²⁶ enthält insbesondere § 34 EStG zwei verschiedene Vorschriften zur Milderung von Progressionsnachteilen. In beiden Fällen sieht er eine Anpassung des maßgeblichen Steuertarifs vor, in Absatz 3 pauschal und exzessiv, in Absatz 1 näher an der tatsächlichen Progressionswirkung. Insgesamt erreicht die Norm allerdings keine umfassende Milderung von Progressionsnachteilen, sondern wirkt nur punktuell für bestimmte außerordentliche Einkünfte.

d) Infraperiodische Regelungen

Gegen eine materielle Bedeutung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung für die Einkünfteermittlung spricht schließlich auch, dass ein unterjährig verwirklichter Steuertatbestand nicht bis zum Ende der Periode rückgängig gemacht werden kann.¹²⁷ Dasselbe gilt für Regelungen, die einen kürzeren Zeitraum als den Veranlagungszeitraum zugrunde legen. So wird Kindergeld monatlich gezahlt und schafft damit Anwendungsprobleme.¹²⁸

e) Folgerungen

Aus der Gesamtschau ergibt sich als Folgerung, dass dem geltenden Einkommensteuerrecht offensichtlich eine differenzierende Sichtweise zugrundeliegt: Das objektive Nettoprinzip ist intertemporal angelegt. Erwerbsaufwendungen werden grundsätzlich berücksichtigt; ist dies in der jeweiligen Periode nicht möglich, werden sie als Verluste beschränkt zurückgetragen oder unbeschränkt vorgetragen. Periodenverschiebungen sind hingegen nicht besonders gravierend; der Gesetzgeber sieht zahlreiche Möglichkeiten zur Einkünfteverlagerung zwischen verschiedenen Perioden vor, solange nur grundsätzlich eine einmalige Erfassung gesichert ist. Dies entspricht den Ergebnissen für das einkommensteuerliche Verfahrensrecht. Hingegen sind die Aufwendungen im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips und der Steuertarif periodenbezogen. Dies zeigt sich nicht nur am fehlenden Verlustvortrag, sondern auch an den in diesem Bereich häufig vorgesehenen pauschalen Höchstgrenzen.

126 Dabei handelt es sich im Ergebnis um eine gleitende Durchschnittsermittlung der Einkünfte.

127 S. etwa zum unterjährigen Eintritt eines Gesellschafters BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5; ebenso *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15 Rz. E 223. A. A. etwa *Crezelius*, JbFfSt. 1989/90, 219; *Loritz*, DStR 1994, 87. Zur Unmöglichkeit der Rückgängigmachung einer Entnahme BFH v. 25.4.2006 – X R 57/04, BFH/NV 2006, 1819.

128 *P. Kirchhof* in Kirchhof (Fn. 28), § 2 EStG Rz. 119.

IV. Fazit

Im Einkommensteuerrecht finden sich mithin sowohl eine diskrete, abschnittsbezogene als auch eine kontinuierliche, abschnittsübergreifende Sichtweise der Zeit. So kommt der Abschnittsbesteuerung für das einkommensteuerliche Verfahrensrecht große Bedeutung zu. Sie garantiert dort Rechtssicherheit und ermöglicht zugleich einen stetigen Neuanfang, was nicht zuletzt wegen der Fehleranfälligkeit des Steuerrechts bedeutsam ist. Im materiellen Recht hingegen hat das Periodizitätsprinzip für das objektive Nettoprinzip – anders als für das subjektive Nettoprinzip – nur eine eingeschränkte Bedeutung. Das Verfassungsrecht zwingt zur abschnittsübergreifenden Berücksichtigung von Verlusten und verbietet eine intertemporale Doppelbesteuerung. Das einfache Recht bestätigt diesen Befund. Demnach ist es gravierender, Einnahmen und Aufwendungen gar nicht zu erfassen, als sie – unter doppeltem Verstoß gegen eine richtige Periodenzuordnung – periodenfalsch zu erfassen. Allerdings müssen sich Verluste nicht tatsächlich in einer niedrigeren Steuer niederschlagen; auch ungünstige Progressionswirkungen durch Periodenverschiebungen sind grundsätzlich hinzunehmen.

Im Übrigen lässt sich über die unterschiedlichen Modellierungen von Zeit hinaus möglicherweise eine weitere Denkstruktur als Inspirationsquelle für das Steuerrecht aufgreifen: Die moderne Physik fordert, Raum und Zeit zusammenzudenken. Ohne eine Identität der Probleme zu behaupten, kann dies die Aufmerksamkeit darauf lenken, dass es im Steuerrecht konkurrierende Besteuerungszugriffe in Raum und Zeit gibt. Man könnte das Recht auf Strukturparallelen (Welteinkommen/Lebenseinkommen; Probleme bei zeitlicher und territorialer Verortung; Verlustberücksichtigung) und Strukturunterschiede (verfassungsrechtliches Verbot der intertemporalen, nicht aber der internationalen Doppelbesteuerung) untersuchen. Im Einzelnen muss diese Fragestellung indes einem anderen Ort und einer anderen Zeit, also kurzum einem anderen Ereignis vorbehalten bleiben.

V. Thesen

1. Mit Blick auf die Bedeutung der Rechtssicherheit sind in verfahrensrechtlicher Sicht unterschiedliche Bewertungen von vergleichbaren Sachverhalten in der Zeit hinzunehmen, wenn nicht ausnahmsweise besondere Umstände hinzutreten.
2. Umgekehrt brauchen Fehler aus der Vergangenheit grundsätzlich nicht durch weitere gegenläufige Fehler korrigiert zu werden. Allerdings werden endgültige Doppelberücksichtigungen und Doppelnichtberücksichtigungen verhindert, wenn ein hinreichendes Band zwischen den Perioden besteht.

3. Die Entscheidung zwischen einer Lebenseinkommensbesteuerung und einer Abschnittsbesteuerung ist grundsätzlich nicht verfassungsdeterminiert, zumal das Leistungsfähigkeitsprinzip unscharf definiert ist.
4. Mit Blick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben – Verbot der intertemporalen Doppelbesteuerung; zwingender interperiodischer Verlustabzug – gilt allerdings partiell ein verfassungsfestes intertemporales objektives Nettoprinzip.
5. Hingegen sind ein interperiodischer Progressionsausgleich und eine Übertragbarkeit eines nicht ausgeschöpften Grundfreibetrags grundsätzlich nicht geboten. Ein intertemporales subjektives Nettoprinzip gibt es von Verfassungs wegen ebenfalls nicht.
6. Die Regelungen über die Periodenzuordnung von Einkünften sind nicht besonders präzise. Sie zeigen, dass ihr nur eine vergleichsweise geringe Bedeutung zukommt. Hingegen wird im Bereich des subjektiven Nettoprinzips insbesondere durch das Belastungsprinzip teilweise eine Periodenzuordnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erreicht.
7. Eine Reihe von Normen und Rechtsinstituten erweist die Bedeutung einer überperiodischen Sichtweise gerade bei der Einkünfteermittlung.
8. Zur Milderung der Härten aus der Abschnittsbesteuerung hat der Gesetzgeber nur punktuelle Regelungen in Bezug auf die Progression geschaffen. Hingegen verhindert der Verlustabzug abstrakt, dass Erwerbsaufwendungen allein wegen der Periodenzuordnung verfallen.
9. Dem geltenden Einkommensteuerrecht liegt damit eine differenzierende Sichtweise zugrunde:
 - a) Erwerbsaufwendungen werden grundsätzlich berücksichtigt; ist dies in der jeweiligen Periode nicht möglich, werden sie als Verluste beschränkt zurückgetragen oder unbeschränkt vorgetragen. Periodenverschiebungen sind hingegen nicht besonders gravierend.
 - b) Demgegenüber gilt für Aufwendungen im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips und für den Steuertarif das Periodizitätsprinzip.
10. Das Periodizitätsprinzip bildet einen geeigneten Anknüpfungspunkt für die Intensität des Vertrauensschutzes.

Diskussion

zu den Referaten von Dr. *Eckart Ratschow*,
Prof. Dr. *Christian Seiler* und Prof. Dr. *Roland Ismer*

Leitung

Prof. Dr. *Claus Lambrecht*, LL. M.

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*

Wir haben drei Referate zu Prinzipien der Einkünfteermittlung gehört, die aber ganz unterschiedliche Prinzipienbegriffe zugrunde gelegt haben. Herr *Ismer* hat das kurz angedeutet. Das erste Referat von Herrn *Ratschow* basierte auf der Argumentations- und Prinzipientheorie von *Robert Alexy*. Das ist natürlich eine stringente Theorie, die zwischen Prinzipien als Optimierungsgeboten und strikten Regeln unterscheidet. Aber auch sie ist nicht unangefochten. In ihrem engen Duktus führt sie dazu, dass Herr *Ratschow* manches ausmustert, was im herkömmlichen Verständnis durchaus als Prinzip durchgehen könnte. Dagegen ist das Verständnis von Herrn *Seiler* deutlich weiter, der nur hinsichtlich des Abstraktionsgrades zwischen Rechtssatz und Prinzip unterschieden hat.

Materiell war allen drei Referaten gemeinsam, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip der Konkretisierung bedarf, und damit kommen wir schon zu Unterschieden. Herr *Ratschow*, ich möchte Ihr Beispiel zu stillen Reserven noch einmal aufgreifen, weil es gerade in der BFH-Rechtsprechung sehr umstritten ist. Sie haben gesagt, das Subjektsteuerprinzip ist kein solches, und Sie haben versucht, dies am Gesetz festzumachen. Ich meine aber schon, dass sich eine gesetzgeberische Festlegung entwickeln lässt: § 1 EStG bestimmt das Steuersubjekt, den Steuerpflichtigen, und darauf basiert § 2 EStG mit der Formulierung „Einkünfte ...“, die der Steuerpflichtige ... erzielt“. Also eine gewisse Festlegung haben wir hier trotz des engen Prinzipienbegriffs durchaus. Aber Ihre Ausführungen waren insoweit sehr hilfreich und erhellend, als Sie betonten, allein aus dem Prinzip lässt sich noch nicht die argumentative Überzeugungskraft gewinnen. Das belegt der Widerstreit, wieweit ein Transfer stiller Reserven ermöglicht wird. Das ist eine Argumentationsfrage. Dass der Gesetzgeber in verschiedenen Normen des § 6 EStG die Übertragung von Wirtschaftsgütern nicht durchweg systemtreu ermöglicht, beantwortet noch nicht, wo letztlich die stillen Reserven besteuert werden sollen. Also insoweit herzlichen Dank für diese Sensibilisierung.

Kleine kurze materielle Bemerkung zu Herrn *Ismer*: Ich will nicht wieder den Streit aufgreifen, ob das Periodizitätsprinzip technisch oder materiell zu begreifen ist, weil selbst eine technische Periodizitätsentscheidung immer materielle Wirkung hat, gerade durch den progressiven Steuertarif. Sie haben

das genannt, aber vielleicht ist noch eine kleine Ergänzung anzubringen. Sie haben das Verfahrensrecht bemüht, aber § 233a AO darf dabei nicht fehlen. Auch wenn man Ihrer These folgt, dass der Gesetzgeber der periodengerechten Gewinnermittlung keine besonders große Bedeutung zumisst, worüber man streiten kann, dann sieht dies aber jedenfalls im Verfahrensrecht anders aus. Die richtige Periodenzuordnung mit der Nachverzinsung prägt den Vollzug, wenn man sich die Praxis der Betriebsprüfung anschaut, und sie erklärt auch viele Streitigkeiten. Häufig weiß man nicht genau, wie hoch die richtige Periodenleistungsfähigkeit ist. Aber wenn die Betriebsprüfung drei, vier oder fünf Jahre später Fehlzuordnungen entdeckt und der Steuerpflichtige nachversteuern soll, dann entbrennt der Streit über die richtige Periodenleistungsfähigkeit.

Prof. Dr. *Joachim Lang*

Herr *Ratschow*, wir verwenden im *Tipke/Lang* den herkömmlichen Begriff „Grundsatz der Individualbesteuerung“ (§ 9 Rz. 22 ff.) und folgen gerne Ihrer Anregung, den Begriff „Subjektsteuerprinzip“ in das Stichwortverzeichnis des *Tipke/Lang* aufzunehmen. Ergänzend zu Ihrem Vortrag möchte ich auf das Problem der *intersubjektiven Korrespondenz* von Einnahmen und Ausgaben hinweisen. Mit der individuellen Bestimmung steuerlicher Leistungsfähigkeit ist ein mit der Versteuerung von Einnahmen korrespondierender Abzug von Ausgaben, wie er z. B. im Verhältnis des § 10 EStG zum § 22 EStG anzutreffen ist, grundsätzlich nicht zu vereinbaren. Allerdings gibt es intersubjektive Korrespondenzen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip beachten, so z. B. das Realsplitting für Unterhaltsleistungen geschiedener oder dauernd getrennt lebender Ehegatten (§§ 22 Abs. 1 Nr. 1; 22 Nr. 1a EStG). Hier wird ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit berücksichtigt.

Nun zu dem von Herrn *Ismer* vorgetragenen *Periodizitätsprinzip*: Herr *Tipke* und ich verstehen das Periodizitätsprinzip bekanntlich als technisches Prinzip, das die ideale Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit einschränkt. Wir folgen der ökonomischen Theorie des Lebenseinkommens als dem richtigen Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit. Die Habilitationsschrift von *Johannes Hackmann* (Die Besteuerung des Lebenseinkommens, Ein Vergleich von Besteuerungsverfahren, Tübingen 1979) hat uns sehr beeindruckt.

Der lebenszeitliche Ansatz ist für die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten fundamental. Ökonomisches Basisbeispiel ist der Belastungsvergleich zwischen den progressiv hoch besteuerten Akademikern, weil sie in relativ kurzer Zeit ihr Lebenseinkommen erwirtschaften, und Steuerpflichtigen, bei denen die Erzielung von Einkommen auf die Lebenszeit weitgehend verteilt ist, die z. B. früh eine Erwerbstätigkeit aufnehmen und als Pensionäre Einkommen erst nach ihrer Erwerbstätigkeit versteuern müssen. Die sog. *nachgelagerte Besteuerung* ist das Modell, die lebenszeitlich richtige Steuerbelastung zu verwirklichen.

Wenn man dem lebenszeitlichen Ansatz nicht folgt, dann ist z. B. der interperiodische Verlustabzug keine Fiskalzwecknorm, sondern eine für den Gesetzgeber beliebig verfügbare Steuervergünstigung (so *Walter Schick*, *Der Verlustrücktrag*, München 1976, S. 7 ff.). Damit steht die interperiodische Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips zur freien Disposition des Gesetzgebers. Das kann verfassungsrechtlich nicht richtig sein.

Natürlich leugnen wir nicht das Periodizitätsprinzip. Wir fordern auch keine Besteuerung am Lebensende. Nach unserer Auffassung muss die periodische Besteuerung durch lebenszeitlich ausgerichtete Normen optimiert werden, so durch die nachgelagerte Besteuerung von Riester- und Rüruprente, durch den Verlustabzug u. a. überperiodische Dogmatiken, z. B. die Totalgewinnlichkeit und die Beurteilung der Liebhaberei. Wir wollen dem lebenszeitlichen Ansatz auf juristisch realistische Weise Rechnung tragen, nicht mehr und nicht weniger. Insofern sind wir eigentlich gar nicht so weit auseinander.

Prof. Dr. *Roland Ismer*

Ich stimme Herrn *Drüen* zu, dass auch die Zinsen Auswirkungen auf die Höhe der Belastung des Steuerpflichtigen haben. Die Bedeutung der Zinsen habe ich schon dadurch hervorgehoben, dass Einkünfte genauso wie eine Steuerzahlung in der Zeit unterschiedlich wirken. Mein Anliegen war nur, aus dem einfachen Recht herauszudestillieren, welche Wertungen und Konsequenzen der Gesetzgeber bei der Ausformung vorgesehen hat. Danach ist es besonders schlimm, wenn Aufwendungen oder Einkünfte nicht erfasst werden, während der Gesetzgeber eine gewisse Nachlässigkeit an den Tag legt, wenn es um die genaue Periodenzuordnung geht. Dass das natürlich in der wirtschaftlichen Realität zu extremen Streitigkeiten führen kann, da sind wir uns völlig einig. Auch mit Herrn *Lang* bin ich mir sehr weitgehend einig. Vor dem ökonomischen Hintergrund habe ich Ihr Modell von Anfang an intuitiv sehr einleuchtend gefunden. Ich habe nur in der weiteren Beschäftigung zunehmend auch die praktischen Schwierigkeiten gesehen. Wir sind uns im Übrigen natürlich einig, dass eine völlige Nichtberücksichtigung von Verlusten gegen das Grundgesetz verstoßen würde. Weiterhin stimme ich mit Ihnen überein bei der Scheingewinnbesteuerung, die wir durch die Mindestbesteuerung bekommen. Da brauchen wir eine Lösung. Ich glaube, dass wir sie, insbesondere – und zwar sogar noch dringlicher als bei Zweckgesellschaften – bei den 75-jährigen Jungunternehmern benötigen, die wir wiederholt diskutiert haben. Wenn diese stille Reserven aufbauen, sollte dem jedenfalls am Lebensende in irgendeiner Form Rechnung getragen werden. Ich denke, dass der Gesetzgeber hier zumindest in § 8c KStG einen vernünftigen Ansatz aufgezeigt hat, den wir für § 10d EStG weiterdenken sollten.

Dr. Eckart Ratschow

Zum Prinzipienbegriff, das ist ja bereits mehrfach angesprochen worden, gibt es natürlich verschiedene Ansichten. Meine Vorliebe für die Prinzipientheorie Alexys hängt – ganz naheliegend – auch damit zusammen, dass ich bei ihm promoviert habe. Im vorliegenden Zusammenhang kann der Streit aber eigentlich auf sich beruhen. Wenn meine Analysen richtig waren, ist es so, dass wir im Ausgangspunkt viele erstaunlich unterschiedliche Aussagen haben, die unter den Begriffen Subjektsteuerprinzip oder Grundsatz der Individualbesteuerung in der Rechtsprechung vorkommen. Mich hat deshalb die Frage beschäftigt, wie diese Vielfalt zu systematisieren ist. Ein wichtiger Punkt scheint mir dabei zu sein, dass Fragen der persönlichen Zurechnung eine eigene Kategorie bilden und mit einem Subjektprinzip nichts zu tun haben. Das zeigt sich nicht zuletzt daran, dass man viele Aufsätze und Bücher zu Zurechnungsfragen findet, in denen das Individualitätsprinzip oder das Subjektsteuerprinzip schlicht nicht vorkommen. Man kann also sehr gut über Zurechnungsfragen reden, ohne von irgendwelchen Prinzipien sprechen zu müssen. Ebenso verhält es sich mit dem Korrespondenzprinzip. Ich stimme zu, dass es ein materielles Korrespondenzprinzip nicht gibt. Das ist für mich aber nicht Ausdruck eines Individualprinzips, sondern eine Folge der Einzelzurechnung von Handlungen und Sachverhaltselementen. Was die Übertragbarkeit der stillen Reserven betrifft, geht die Frage über die Themenstellung, wie ich sie aufgefasst habe, eigentlich hinaus. Mich hat insofern vor allem interessiert, ob das „Subjektprinzip“ als Begründung ausreicht für das, was wir dort machen, nämlich die persönliche Zurechnung von stillen Reserven. Und das ist, meine ich, mit einem Schlagwort noch nicht hinreichend erklärt.

Prof. Dr. Wolfram Reiß

Zunächst zum Individualprinzip: Wenn ich Ihre Ausführungen richtig verstanden habe, Herr Ratschow, – vielleicht habe ich sie aber auch nicht richtig verstanden – kann man zwischen dem Prinzip der Individualbesteuerung und dem Leistungsfähigkeitsprinzip eigentlich vom Grundsatz her keine Verbindung herstellen. Etwas platt gesagt, dem Gesetzgeber steht es danach frei, wen er als Steuersubjekt für ein zuzurechnendes Einkommen und zuvor für zuzurechnende Einkünfte benennt. Wir hatten das Beispiel der realen Bedarfsgemeinschaft. Nach dem, was wir heute zum objektiven Nettoprinzip gehört haben, sind zwar Einzelheiten umstritten, aber im Grundsatz besteht Übereinstimmung, dass ein Zuwachs an Vermögenszuständigkeit und jedenfalls ein realer Zufluss an Vermögen (netto, nach Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen) das Besteuerungsgut darstellt. Der Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gründet gerade auf der Fähigkeit, aus dem erwirtschafteten Zuwachs an Vermögen, Steuern zahlen zu können. Ob es dann wirklich so ist, dass ich sagen kann, ja gut, aber das Steuersubjekt, das spielt überhaupt keine Rolle?

Um es mal plastisch zu machen: Im alten römischen Recht, wenn man da eine Einkommensbesteuerung gehabt hätte, wäre es vollkommen in Ordnung gewesen, den pater familias zum alleinigen Steuersubjekt für den von allen Familienmitgliedern erwirtschafteten Vermögenszuwachs zu machen. Einfach wegen dessen Alleinzuständigkeit für das Vermögen der gesamten „Familie“. Also das ist die eine Frage nach dem generellen Zusammenhang zwischen dem Prinzip der Individualbesteuerung und dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Die andere Frage betrifft in concreto die Zurechnung stiller Reserven. Dabei interessiert mich weniger die systematische Unterscheidung, ob und inwieweit hier übergeordnete Prinzipien oder bloße Regeln zur Erfassung und Zurechnung von stillen Reserven bestehen. Was ich verblüffend finde, wenn ich mir das deutsche Recht anschau, ist, dass einerseits die Übertragung stiller Reserven auf andere Steuersubjekte durchaus bei bestimmten Konstellationen (§ 6 Abs. 3, Abs. 5 Satz 3 EStG) zugelassen wird. Andererseits wird dort, wo dieselben Steuersubjekte betroffen sind, sprich bei Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwestergesellschaften, plötzlich gesagt: Hier findet eine Übertragung von Rechtszuständigkeit statt und deshalb müssen die stillen Reserven aufgedeckt und besteuert werden. Die Besteuerung findet dann allerdings wiederum bei dem Gesellschafter als dem Individuum (Steuersubjekt) und nicht bei der Personengesellschaft statt. Das finde ich zumindest verblüffend und da interessiert mich eigentlich weniger, ob es sich um Regeln oder Prinzipien handelt. Auch wenn es sich um bloße Regeln handelt, sollten sie nicht wenigstens in sich konsistent im Gesetz sein? Das geht auch ein bisschen an Herrn *Seiler* und Herrn *Ismer*, weil die sich ja auch über die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips im Zusammenhang mit der Frage unterhalten haben, wem das Einkommen zuzurechnen ist.

Prof. Dr. *Christian Seiler*

Auf die Frage der stillen Reserven bin ich nicht eigens eingegangen, weil sie durch das objektive Nettoprinzip als solches nicht unmittelbar beantwortet wird. Allerdings schließt seine einfachgesetzliche Konkretisierung in Gestalt der Gewinneinkünfte die stillen Reserven gegenständlich mit ein, so dass sie insofern Berücksichtigung finden müssen. In Ihrem Fall, Herr *Reiß*, handelt es sich nicht eigentlich um eine Frage des objektiven Nettoprinzips. Die Problematik folgt vielmehr aus dem bei Personengesellschaften zweigeteilten Zugang zur Subjektstellung, da wir die Tatbestandsverwirklichung und die Einkünfteermittlung gemeinschaftlich und die anschließende Besteuerung individuell betrachten. Die entscheidende Frage lautet daher, auf welcher Ebene wir die Erfassung von stillen Reserven verorten. Intuitiv würde ich dazu neigen, die Frage dem Gewinn und seiner Ermittlung zuzuordnen, so dass sie folgerichtig auf Gesellschaftsebene zu beantworten wäre, was den Gesetzgeber nicht hindert, bei identischen Beteiligungen eine steuerneutrale Übertragung zu gestatten.

Prof. Dr. *Moris Lehner*

Zu Herrn *Reiß* unmittelbar und auch zu Ihnen, Herr *Ratschow*: Mir fehlt in Ihren Ausführungen ein bisschen die Frage nach der verfassungsrechtlichen Anbindung bzw. die Frage nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben für den Grundsatz der Individualbesteuerung. Zunächst bedeutet Leistungsfähigkeit ja nur die Fähigkeit, auf Teile des Erwerbseinkommens verzichten zu können, ohne dafür eine konkrete Gegenleistung zu bekommen. Insoweit sind Anknüpfungen jeder Art möglich. Wenn wir aber die gleichheitsrechtlichen Verankerungen des Leistungsfähigkeitsprinzips genauer in den Blick nehmen, dann müssen wir zunächst vom Grundsatz der Individualbesteuerung ausgehen, weil der allgemeine Gleichheitssatz ein Grundrecht ist. Davon abgesehen erlaubt die Verfassung zwar auch Anknüpfungen an Personenmehrheiten, wie wir sie in Art. 6 GG bei der Besteuerung der Familie finden. Jenseits dessen sind wir aber nicht frei in dem Sinne, dass bloße Folgerichtigkeit im Hinblick auf einmal gewählte Anknüpfungsmerkmale für steuerliche Belastungsentscheidungen genügen würde. Was machen wir also in den Bereichen, in denen es nicht um die Familie, sondern um andere Personenmehrheiten geht? Hier hat das BVerfG im Hinblick auf die Entfaltung des Gleichheitssatzes enorme Arbeit geleistet. Ich denke an die Entwicklung des allgemeinen Gleichheitssatzes von der bloßen Willkürformel hin zur neuen bzw. zur Gruppenvergleichsformel. Für die Bestimmung von Zurechnungskriterien bei Personenmehrheiten sind die Homogenitätsmerkmale der Gruppenvergleichsformel sehr wichtig. Dies sind Merkmale, die das BVerfG, ohne dass dies in der Literatur bisher so gesehen wurde, schon in seiner Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Sonderabgaben entwickelt hatte. Also die bloße Folgerichtigkeit reicht jedenfalls nicht aus. Ein ganz kurzes Wort noch zu Ihnen, Herr *Ismer*: Sie wissen, dass ich sehr viel Sympathie habe für materielle Gleichheit, auch für Gleichheit in der Zeit. Und ich denke, trotz aller Gründe, die für eine Lebenseinkommensbesteuerung sprechen, mit unserem herkömmlichen Verständnis von Leistungsfähigkeit sind diese Gründe nicht vereinbar. Und es ist kein Zufall, dass das BVerfG in seiner Entscheidung zur Rentenbesteuerung den Begriff der Leistungsfähigkeit nicht erwähnt.

Dr. *Eckart Ratschow*

Ich will natürlich nicht behaupten, dass alles völlig frei ist. Da habe ich mich dann vielleicht doch zu spitz ausgedrückt. Aber der weite Bogen, den ich zu spannen versucht habe, um die Frage der Subjektivität zu klären, ausgehend von der Entscheidung des BVerfG von 1957, das noch bei der Klassenbesteuerung angefangen hat, bis hin zur aktuellen Frage der Familienbesteuerung zeigt doch, dass die Festlegung auf Individuen als Steuersubjekte nicht so eindeutig ist, dass man sie als vorgegeben ansehen könnte. Es gibt aber selbstverständlich Sachgesichtspunkte, die dafür sprechen, die Einkommensteuer als Individualsteuer aufzufassen, so wie sie ja auch ausgestaltet ist.

Prof. Dr. *Roland Ismer*

Ich glaube, Herr *Lehner*, wir sind uns einig, dass wir die Lebensinkommensbesteuerung nicht als ideal erachten, trotz der Vorzüge, die Herr *Lang* wieder deutlich herausgestellt hat. Allerdings ging es mir auch gar nicht darum, intertemporal eine Lebensleistungsfähigkeit herzustellen, sondern um einen bestimmten Ausschnitt, von dem ich glaube, dass er im Kern verfassungsmäßig bereits vorgegeben ist, nämlich durch das Korrespondenzprinzip, wie es das BVerfG in der Alterseinkünfteentscheidung bezeichnet hat, und durch das Gebot des Verlustabzuges. Im einfachen Recht ist dies dahingehend ausgestaltet worden, dass letztendlich die Entscheidung, Einkünfte vollständig zu erfassen, wichtiger ist als die periodengerechte Zuordnung.

Prof. DDr. *Gunter Mayr*

Herr *Ratschow*, Sie haben Ihren Vortrag mit der Besteuerung der stillen Reserven beendet und dabei die Frage aufgeworfen, ob sie derjenige versteuern muss, der sie erwirtschaftet hat, oder derjenige, der sie realisiert. Zuvor haben Sie die Nichtübertragbarkeit des Verlustvortrags angesprochen. Meine Frage: Gehören diese beiden Aspekte nicht miteinander verknüpft? Wir sehen das etwa bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes; da die Übertragung zu Buchwerten erfolgt, erschiene es mir nur konsequent, wenn derjenige, der die stillen Reserven überträgt bekommt, auch den Verlustvortrag bekäme? In Österreich wird derzeit überlegt, ob man diesen Zusammenhang nicht zum allgemeinen Grundsatz erheben sollte. Das österreichische Umwandlungssteuergesetz (= Umgründungsteuergesetz) folgt bereits dieser Logik. Sofern das verlustverursachende Vermögen bei der Umstrukturierung noch vorhanden ist, gehen auch die Verlustvorträge auf den Rechtsnachfolger über. Dieser Zusammenhang entspricht meines Erachtens auch dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit.

Dr. *Eckart Ratschow*

Vielen Dank Herr *Mayr* für den Hinweis. Selbstverständlich bin ich auch dafür, das gesamte Tableau systematisch zu regeln und aufzuarbeiten. Aber wir sehen eben nicht zuletzt an dem Streit, der in der Öffentlichkeit ausgetragen worden ist, zwischen zwei Senaten des BFH, wie unterschiedlich schon die aktuelle Rechtslage interpretiert wird. In der Sache, was die Übertragbarkeit stiller Reserven oder Verluste betrifft und wie man dies richtig regeln müsste, habe ich mich heute nicht positioniert und will dies jetzt auch nicht mehr tun. Mir ging es im Grunde nur darum, ob der Streit schon dadurch entschieden werden kann, dass man für die eine Auffassung ein Subjektsteuerprinzip benennt, und das halte ich nicht für ausreichend.

Prof. Dr. *Roman Seer*

Ich möchte mich auf eine Frage an Herrn *Seiler* beschränken. Herr *Seiler*, mir ist nicht so ganz klar geworden in Ihrem Vortrag, wie weit Sie nun konkret den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers aus der verfassungsrechtlichen Sicht sehen würden. Ich möchte es einfach anhand eines Beispiels vielleicht klären oder zu klären helfen. Wir stellen uns vor, der Gesetzgeber kommt zu folgender Idee. Er sagt: Ich möchte den Schuldzinsenabzug vollständig versagen, und erweitert den Katalog der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben des § 4 Abs. 5 EStG um ein Schuldzinsenabzugsverbot. Der Gesetzgeber begründet das wie folgt: Er möchte den Steuerpflichtigen insoweit mit einem Steuerpflichtigen gleichstellen, der sich ausschließlich aus Eigenkapital finanziert. Es stehe geradezu im Duktus des Art. 3 GG, diese Gleichbehandlung herzustellen. Im Übrigen verweist er darauf, dass das Gewerbesteuergesetz eine vergleichbare, ähnliche Hinzurechnungsvorschrift kennt. Wie würden Sie das einschätzen?

Prof. Dr. *Christian Seiler*

Zunächst möchte ich abstrakt anmerken, dass man die Reichweite legislativer Gestaltungsräume stets differenzierend bestimmen muss. Ich kann Ihnen also keine Generalformel anbieten, allenfalls Hilfskriterien erarbeiten. Angesichts dessen erlaube ich mir, sogleich auf Ihr Beispiel einzugehen. Es greift den betriebswirtschaftlichen Gedanken einer Finanzierungsneutralität auf und überträgt ihn auf das Steuerrecht. Meines Erachtens sollte man jedoch im Steuerrecht anders ansetzen, weil der betriebswirtschaftlichen Perspektive ein objektbezogener Gedanke zugrunde liegt, der allein das Wirtschaften des Unternehmens ungeachtet der Frage nach dem Träger der Leistungsfähigkeit betrachtet. Steuerrechtlich muss man hingegen sachliche und personale Umstände verbinden. Eine Eigenkapitalfinanzierung belässt die Leistungsfähigkeit beim wirtschaftenden Subjekt. Eine Fremdfinanzierung verschiebt die Leistungsfähigkeit zwischen zwei Subjekten, vom wirtschaftenden Unternehmen hin zum Zinsempfänger. Beide Finanzierungsarten erweisen sich mithin als wesentlich ungleich, weshalb das betriebswirtschaftliche Argument der Finanzierungsneutralität steuerrechtlich nicht übernommen werden sollte. Stattdessen zählen Zinsaufwendungen zu den typischen, zumeist auch unverzichtbaren Aufwendungen eines Unternehmens. Ich würde Sie daher, ohne an dieser Stelle auf Sonderprobleme wie jene des § 4 Abs. 4a EStG oder der Zinsschranke eingehen zu wollen, zu den offensichtlich erwerbsbedingten Aufwendungen, mithin zum Kerngehalt des objektiven Nettoprinzips zählen. Ein generelles Abzugsverbot für Schuldzinsen würde daher den Gestaltungsraum des Gesetzgebers überschreiten.

Prof. Dr. *Detlev Jürgen Piltz*

Die Lebenseinkommensbesteuerung kann meines Erachtens nur einen geringsten Raum einnehmen, wenn überhaupt. Wir haben nämlich die andere Person des Steuerverhältnisses, den Staat, bei der ganzen Diskussion nicht berücksichtigt. Wir sprechen immer nur vom Steuerpflichtigen. Der Staat benötigt laufend Geld, und das setzt er ja auch laufend durch. Nur schnelles Geld ist gutes Geld. Wir haben durch die Vorauszahlungen bei der Einkommensteuer noch nicht mal den Jahresabschnitt, bei der Lohnsteuer wird abgeführt, wenn gezahlt wird. Bei der Kapitalertragsteuer wird die Steuer bei der Auszahlung fällig, bei der Umsatzsteuer sind es monatliche Zeitabschnitte, die wir haben. D. h. zurzeit sind die Zahlungstermine noch viel kürzer als ein Menschenleben, und das kann aus der Sicht des Staates auch nicht anders sein. Der kann nicht auf eine Lebenseinkommensbesteuerung warten, selbst wenn wir sie noch so gern hätten.

Dr. *Michael Take*

Ich möchte mich speziell an Herrn *Ismer* wenden und an seine unter den Nummern 1 und 2 vertretene Thesen. Ich möchte Ihnen nicht zustimmen, wenn Sie den Prinzipien der Rechtssicherheit und der materiellen Gerechtigkeit bzw. der materiellen Richtigkeit einen gleichen Rang zuordnen. Wenn wir uns darum bemühen, Steuertatbestände möglichst rational und auch für den Steuerpflichtigen einsichtig auszugestalten, dann erfolgt dies auch mit dem Ziel, die Steuermoral zu heben. Dies sollte für uns ein grundlegendes Anliegen sein. Überdies haben Sie auch festgestellt, dass das Steuerrecht sehr fehleranfällig ist und dass ein Bedürfnis nach Vertrauenstatbeständen besteht. Meine Auffassung ist dazu, dass die Steuermoral eher verbessert werden könnte, wenn wir der steuerlichen Gerechtigkeit, der materiellen Rechtmäßigkeit, den Vorrang zubilligen. Im Zeitablauf mag das zurücktreten, aber ich meine nicht, dass primär auf formelle Bestandskraft oder streng auf einen Veranlagungszeitraum abgestellt werden sollte. Andere Rechtsordnungen bieten da Beispiele, dass beispielsweise größere Zeiträume gebildet werden, um dem Prinzip der materiellen Richtigkeit den Vorzug zu geben.

Prof. Dr. *Roland Ismer*

Herr *Piltz*, wir sind uns einig, dass eine Lebensabschnittsbesteuerung, bei der alles Geld für das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen auf einmal bezahlt werden müsste, fatale Konsequenzen hätte. Wir sind uns auch da einig, dass wir eine Lebenseinkommensbesteuerung für nicht praktikabel halten. Ich würde aber gerne auf einen Gesichtspunkt hinweisen, nämlich darauf, dass es durchaus möglich ist, die Einkommensteuer wie Vorauszahlungen jedes einzelne Jahr abzurechnen. Der Staat würde schon an sein Geld kommen, es würde nur eine stärkere Beziehung zwischen den Perioden hergestellt werden, die den Staat trotzdem nicht zwingend finanziell vollständig

überfordern würde. Zu Herrn *Take*: Ich glaube schon, dass wir Rechtsicherheit und Rechtsrichtigkeit, also materielle Gerechtigkeit gleichrangig bewerten sollten. Allerdings, wenn Sie den Finger in die Wunde der Korrekturvorschriften legen, stimme ich Ihnen zu, dass die Steuermoral gefährdet wird, wenn fehlerhafte Bescheide innerhalb eines Monats bestandskräftig werden und man mit der Suche nach Korrekturvorschriften nicht erfolgreich ist. Ich stimme auch überein, dass das für Unmut in der Bevölkerung, für einen Verstoß gegen das Rechtsgefühl sorgt. Allerdings haben wir nun einmal im Gesetz die klaren Wertungen über die Bestandskraft, wonach wir bestimmte Steuerbescheide nicht mehr korrigieren können.

Prof. Dr. *Joachim Englisch*

Ich hätte eine Bemerkung zum Vortrag von Herrn *Seiler*, dem ich in vielen Punkten problemlos zustimmen kann. Aber in einem Punkt hätte ich gewisse Bedenken. Das betrifft den von Ihnen geäußerten „offenen Prinzipiencharakter“, den Sie anhand der Rechtsprechung des BVerfG zum Arbeitszimmer exemplifiziert haben. Dieser Punkt ist mir nicht zuletzt auch deshalb wichtig, weil ähnliche Formulierungen wie die Ihrigen ja letztes Jahr oder in der letzten Legislaturperiode gelegentlich auch aus dem BMF anklagen, nämlich, dass man Prinzipien ein Stück weit relativieren könnte. Und ich würde gerne darauf hinweisen, dass sich meines Erachtens nach den wohl maßgeblichen Theorien – oder sagen wir nach den aus meiner Sicht vorzugswürdigen Theorien – von *Dworkin* und *Alexy* die Relativität des Prinzips nur darauf bezieht, dass seine Geltung in Frage gestellt werden kann durch andere Ziele, aber nicht schon seine inhaltliche Vorgabe. Die inhaltliche Vorgabe des Prinzips als solche ist nicht relativ und sie ist beim objektiven Nettoprinzip auch gleichheitsrechtlich vorgegeben, nämlich dahingehend, dass Erwerbsaufwendungen abziehbar sind. Das ist die inhaltliche Vorgabe, die ist als solche nicht relativ, sondern ich kann das Prinzip relativieren. Und das heißt für mich, dass der Gesetzgeber einen keiner Verhältnismäßigkeitskontrolle unterliegenden Gestaltungsspielraum nur da hat, wo unklar ist, ob das Prinzip überhaupt Anwendung findet. Das ist dann der Fall, wenn private und erwerbswirtschaftliche Veranlassungen so zusammenspielen, dass kein Element objektiv erkennbar dominiert, wie das etwa bei Aufwendungen für Fahrten zwischen Arbeitsplatz und häuslicher Wohnung der Fall sein kann. Hier besteht sicherlich ein Spielraum. Allerdings auch der ist folgerichtig auszufüllen, etwa mit Blick auf die doppelte Haushaltsführung, wo ja dem Grunde nach sämtliche Aufwendungen als beruflich veranlasst anerkannt werden. Und auch eine vollständige Vernachlässigung des objektiven Nettoprinzips in diesen Konstellationen ist meines Erachtens problematisch. Wenn wir aber andere Konstellationen haben, in denen an sich objektiv verifizierbar wäre, dass ein bestimmter Anteil der Aufwendungen ganz oder jedenfalls im Wesentlichen erwerbswirtschaftlich veranlasst ist, wie das beim Arbeitszimmer der Fall ist, dann meine ich

schon, dass Abweichungen immer gerechtfertigt werden müssen. Das ist nach wie vor möglich, aber dafür muss der Gesetzgeber gute Gründe haben und die Abweichung muss verhältnismäßig sein, etwa zum Zwecke der Vereinfachung oder Typisierung.

Prof. Dr. *Christian Seiler*

Vorab möchte ich daran erinnern, dass ich mich zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht abschließend geäußert habe. Mir ging es vielmehr um die Argumentationsstruktur. Wenn man zu schnell auf das Kriterium der Folgerichtigkeit zugreift, ohne sich zuvor der fortzudenkenden Grundentscheidung zu vergewissern, gerät man, was ich natürlich niemandem unterstellen will, leicht in die Gefahr von Zirkelschlüssen. Die Diskussion zum häuslichen Arbeitszimmer darf als Beleg für diese Gefahr dienen. Das Gericht stellt hierzu nur knapp fest, dass derartige Aufwendungen erwerbsbedingt sind, und geht sogleich zur Frage der Folgerichtigkeit über. Ersteres ist jedoch die eigentliche Frage. Denn es ließe sich auch entgegnen, dass die eigene Wohnung zunächst und zuvörderst privat genutzt wird. Womöglich hätte der Steuerpflichtige die gleiche Wohnung gemietet, wenn er einen anderen Beruf hätte. Jedenfalls ist zu vermuten, dass ein beruflich genutztes Arbeitszimmer zugleich auch zu privaten Zwecken, etwa zum Verfassen der Steuererklärung, genutzt wird. Ungeachtet dieser Zweifel nehmen wir jedoch die berufliche Mitnutzung eines Teils der Privaträume zum Anlass, diesen ohne zu zögern der Erwerbssphäre zuzuordnen, und konzentrieren uns dann auf die folgerichtige Ausgestaltung des Erwerbsabzuges. Damit haben wir indes die eigentliche Frage zurückgedrängt, die gerade bei diesem Beispiel äußerst schwierig zu beantworten ist, weil man mit gleicher Berechtigung verschiedene Perspektiven wählen kann. Diese Schwierigkeit hängt auch mit der noch ungeklärten Frage zusammen, welches Kausalitätsverständnis dem Begriff des Erwerbsbedingten innewohnt. Die Diskussion scheint sich hier nicht selten mit einem *Conditio-sine-qua-non*-Denken zu begnügen, das indes in anderen Teilrechtsgebieten von Kriterien wertender Einschränkung begleitet wird. Demgemäß könnte man auch hier eine Sphärenbetrachtung entgegnen, nach der die häusliche Wohnung im Regelfall ungeteilt zur Privatsphäre zählt. Vor diesem Hintergrund lag mir daran aufzudecken, dass vorliegend zwei gleichwertige Sichtweisen konkurrieren. In einer solchen Situation der Ungewissheit ist es Aufgabe des Gesetzgebers, das seiner Natur nach notwendig offene Veranlassungsprinzip auszuformen. Wählt er hierbei eine engere, aber noch vertretbare Definition des Erwerbsbezuges, führt die Frage nach der Folgerichtigkeit einer Abweichung vom objektiven Nettoprinzip zu Missverständnissen.

Prof. Dr. *Monika Jachmann*

Meine Frage geht in die gleiche Richtung wie die von Herrn *Englisch*. Wenn Sie, Herr *Seiler*, von einem prinzipiellen Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips sprechen, möchte ich weiter fragen, worin konkret der Verfassungsrang im Grundgesetz zu sehen ist. Dem schließt sich dann erst die Differenzierung an, die Sie getroffen haben. Wenn Sie davor warnen, zu schnell auf die Folgerichtigkeit abzustellen, ohne zu schauen, was man denn folgerichtig umsetzen möchte, so meine ich, man müsste vorweg konkret differenzieren zwischen dem, was die Verfassung an objektivem Nettoprinzip vorgibt, und dem, was lediglich im einfachen Recht ausgestaltet ist. Was die Verfassung originär vorgibt, das ist der erste Maßstab, und da sind ja auch Sie, meine ich, wenn Sie sagen, Sie konkretisieren dieses Prinzip. Aber die zweite Frage ist doch dann, und das ist ein anderer Maßstab aus meiner Sicht, was der Gesetzgeber selbst im EStG schon geregelt hat und was er in der Konsequenz folgerichtig umsetzen muss. Wenn Sie also sagen, man hätte zu einem anderen Ergebnis kommen können, wenn man den prinzipiellen Verfassungsrang – im Sinne einer Konkretisierung – vorangestellt hätte, dann meine ich, wäre man ja mit der Prüfung nicht fertig gewesen und wäre unter Umständen wieder da gelandet, wo das BVerfG angesetzt hat. Und wenn, wie Sie sagen, der Maßstab der Folgerichtigkeit in einem konkreten Fall – ich glaube, auch in dem Arbeitszimmerfall ist es so – enger wäre, dann kann man sich vielleicht im Sinne des BVerfG den ersten ersparen.

Prof. Dr. *Christian Seiler*

Zur ersten Frage: Das objektive Nettoprinzip steht selbstverständlich nicht ausdrücklich im Grundgesetz. Aber ich denke, man kann es indirekt belegen, wenn man von den Freiheitsrechten her denkt. Denn der Steuerzugriff bedarf wie jeder Freiheitseingriff einer Rechtfertigung. Der Kreis möglicher Rechtfertigungsgründe lässt sich aber sofort einengen, weil verschiedene denkbare Zugriffe auf das Eigene des Bürgers freiheitsrechtlich nicht rechtfertigbar wären. So würden wir etwa eine Kopfsteuer oder eine Steuer auf das Atmen auch dann nicht rechtfertigen, wenn sie gleichheitskonform ausgestaltet wären. Für die Einkommensbesteuerung führt eine solche Negativauswahl zu der Einsicht, dass nur eine Besteuerung der am Markt erworbenen Leistungsfähigkeit in Betracht kommen kann. Gemeint ist eine Besteuerung der tatsächlichen Bereicherung, also des Reinertrags des Markthandelns, wogegen eine Belastung von Bruttoumsätzen kaum rechtfertigbar wäre, wie das Beispiel des reinen Handelsbetriebes wohl verdeutlichen dürfte. In diesem Sinne können wir der Verfassung die indirekte und nur sehr grobe Aussage entnehmen, dass eine bereits dem Grundsatz nach vom objektiven Nettoprinzip abweichende Einkommensbesteuerung freiheitsrechtlich nicht mehr gerechtfertigt wäre, was indes umgekehrt keine Versteuerung der jeweils aktuellen einfachrechtlichen Ausgestaltung des offenen Grundprinzips bedeutet.

Nun zum zweiten Teil Ihrer Frage: Wenn der Gesetzgeber eine konkrete Ausgestaltung der abstrakten Grundregel gewählt hat, dann ist diese selbstverständlich gleichheitskonform, das heißt – bei nicht überfordernder Maßstabwahl – folgerichtig umzusetzen. Nur genügt es eben nicht, die legislative Grundentscheidung für das objektive Nettoprinzip zur Bezugsgröße folgerichtigen Denkens zu nehmen, weil und soweit sich dieses als mehrdeutig erweist. Das Kriterium der Folgerichtigkeit kann immer erst ab einer hinreichend konkreten Legislativentscheidung greifen. Insbesondere würde es überfordert, falls man das objektive Nettoprinzip unter Einsatz einer uferlosen Kausalität ausweiten wollte, da man dann folgerichtig zu nicht mehr überzeugenden Ergebnissen käme. Speziell für die Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer findet sich im Gesetz kein eindeutiges Bekenntnis zu ihrem Erwerbscharakter. Die einzig konkrete Entscheidung und damit den Ausgangspunkt folgerichtigen Denkens liefert hier § 4 Abs. 5 EStG.

Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich

Prof. Dr. *Ulrich Prinz*
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

- I. Zur Themenabgrenzung: Bilanzieller Betriebsvermögensvergleich für Gewinneinkünfte mit personellen, sachlichen, zeitlichen und territorialen Abgrenzungselementen
- II. Grundlagen: Bilanzieller Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsprechender Gewinnermittlung
 1. Pluralistische Gewinnermittlung mit dem Betriebsvermögensvergleich als Grundform
 2. Sachlicher Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 EStG (allgemeiner Betriebsvermögensvergleich)
 3. Sachlicher Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 EStG mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz (spezieller Betriebsvermögensvergleich)
 4. Begriff und Bedeutung der Steuerbilanz
 5. Zweistufige Gewinnermittlung als systematischer Ausgangspunkt
 6. Tendenz zur Gleichbehandlung des dualen Betriebsvermögensvergleichs
 7. Die „elektronische Bilanz“ nach § 5b EStG – Weg in die „gläserne“ Steuerbilanz?
- III. Materielle Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB – ein Konzept für die Zukunft im Steuerbilanzrecht?
 1. Tradierte Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die steuerliche Gewinnermittlung (mittels Bestandsvergleich)
 2. Umbruch durch das BilMoG vom 25.5.2009: Beibehaltung der Maßgeblichkeit, Abschaffung der Umkehrmaßgeblichkeit
 3. Verständnis der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben vom 12.3.2010, Adjustierung durch BMF-Schreiben vom 22.6.2010
 4. Konkrete Maßgeblichkeit für Bewertungseinheiten als Sonderfall (§ 5 Abs. 1a Satz 2, Abs. 4a Satz 2 EStG, § 254 HGB)
 5. Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz mittel- und langfristig zu halten?
 6. De lege ferenda: Prinzipienbasiertes steuerliches Gewinnermittlungsgesetz als Alternative
- IV. Sonderfragen bei Rückstellungen: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung
 1. Bedeutsames steuerungspraktisches Streitfeld mit der Finanzverwaltung bei rechtspolitischer Dimension
 2. Steuergesetzliche Begrenzung von Rückstellungen abweichend zum Handelsbilanzrecht (Ansatz, Bewertung)
 3. Sachgerechter Betriebsvermögensvergleich erfordert Zulässigkeit von Rückstellungen zur angemessenen Abbildung der betrieblichen Verpflichtungsstruktur
- V. Nur kursorisch: Korrekturmaßnahmen beim Betriebsvermögensvergleich
- VI. Thesenförmige Zusammenfassung

I. Zur Themenabgrenzung: Bilanzieller Betriebsvermögensvergleich für Gewinneinkünfte mit personellen, sachlichen, zeitlichen und territorialen Abgrenzungselementen

Im Mittelpunkt meines Beitrags zu den verschiedenen Arten der ertragsteuerlichen Einkünfteermittlung steht der kaufmännischen Periodisierungsgrundsätzen folgende Betriebsvermögensvergleich gem. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG, der Vermögens- und Gewinnermittlungsprinzipien miteinander vereint und strukturell abweichend zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG unabhängig von Zahlungsströmen ist.¹ Er erstreckt sich auf den laufenden Gewinn bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Der einkommensteuerliche Betriebsvermögensvergleich gilt (mit gewissen Modifikationen) auch für Kapitalgesellschaften, die allein aufgrund ihrer Rechtsform ausschließlich gewerbliche Einkünfte beziehen (§ 8 Abs. 2 KStG; keine steuerliche Privatsphäre). Bei gewerbesteuerpflichtigen Rechtssubjekten ist der im Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn Ausgangspunkt für die Gewerbesteuer (§ 7 GewStG mit Hinzurechnungen und Kürzungen). Spezielle Fragen in Zusammenhang mit Betriebsaufgabe- und Veräußerungsgeschäften bleiben für den laufenden Betriebsvermögensvergleich außer Betracht.

Der Betriebsvermögensvergleich ist für die Gewinneinkünfte fundamental mit langer historischer Tradition. Die Rechnungslegungsmethodik des Betriebsvermögensvergleichs lässt sich prägnant kurzcharakterisieren als eine „grundlegend von statischen Gesichtspunkten geprägte Bestandsrechnung nach Sollzahlen“.² Für buchführende Gewerbetreibende greift der Steuergesetzgeber auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zurück, die im Lichte steuerspezifischer Wertungen auszulegen sind. Wegen der Verknüpfung mit dem Handelsbilanzrecht werden die dort seit etwa einem Jahrzehnt aufgrund der Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung stattfindenden „Umbrüche“ in die steuerliche Gewinnermittlung hineingetragen; auch umgekehrte Wirkungen sind zu beobachten. Dies löst neue und weitreichende Folgefragen im steuerlichen Gewinnermittlungsbereich aus. Darüber hinaus werden seit langem bestehende strukturelle Defizite im Steuerbilanzrecht (etwa bei Bildung und Bewertung von Rückstellungen) überdeutlich. Aktueller Diskussionsauslöser für steuerbilanzielle Grundsatzfragen ist das BilMoG vom 25.5.2009.³

1 Vgl. anschaulich *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 3. Prägnant auch *Hennrichs* in DStJG 24 (2001), S. 301 (310): Periodisierung als systemprägendes Kennzeichen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

2 So *Heinicke* in Schmidt, 29. Aufl. 2010, § 4 EStG Rz. 3 (mit drucktechnischen Hervorhebungen).

3 Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102. Als Überblick zu den Steuerwirkungen des BilMoG vgl. *Hennrichs* in StbJb. 2009/2010, S. 261–289; *Prinz*, GmbHR 2009,

Mit dieser vor allem handelsbilanziell ausgerichteten Gesetzgebungsmaßnahme soll ein eigenständiger deutscher Rechnungslegungsweg für den Mittelstand eingeschlagen werden, der traditionelle HGB-Grundsätze mit angelsächsisch geprägter Informationsverbesserung verknüpfen will und in europäische Entwicklungslinien im Grundsatz gut hineinpasst.⁴ Das BilMoG bewahrt die Mehrfunktionalität des Einzelabschlusses (Informationsfunktion, Ausschüttungsbemessung mit ausreichendem Gläubigerschutz) und hält am Maßgeblichkeitsgrundsatz zur Verknüpfung mit dem Ertragsteuerrecht fest. Allerdings werden die Umkehrmaßgeblichkeit ebenso wie etliche „überkommene“ handelsbilanzielle Wahlrechte abgeschafft, die Rückstellungsbewertung auf der Passivseite neu geordnet und für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände ein neues Wahlrecht (§ 248 Abs. 2 HGB) zugelassen. Es werden neue Ausschüttungs-, Abführungs- und Entnahmesperren (§ 268 Abs. 8 HGB, § 301 AktG, § 172 Abs. 4 HGB) mit kapitalerhaltender Korrektivfunktion eingeführt, mit denen die Handelsbilanzpraxis nun umzugehen lernen muss.

Diese wichtigen neuen handelsbilanziellen Entwicklungslinien lassen den ertragsteuerlichen Betriebsvermögensvergleich nicht unberührt. Einige Grundsatzfragen dazu sollen im Folgenden aufgegriffen werden. Dabei erfolgt eine Betrachtung aus rein „nationaler Brille“. Internationale und europäische Entstrickungs- und DBA-Fragen bleiben anderen Beiträgen vorbehalten. Die Abgrenzung des (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögens vom Privatvermögen wird vorausgesetzt; Gleiches gilt für steuerliche Zurechnungsfragen (nach Maßgabe des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums). Auch bleiben Spezifika des Betriebsvermögensvergleichs bei Personen- und Kapitalgesellschaften außer Betracht (bspw. beim Sonderbetriebsvermögen, Ergänzungsbilanzkapital oder Ausgleichsposten bei Organschaften und Umwandlungen).

II. Grundlagen: Bilanzieller Betriebsvermögensvergleich als Grundform leistungsfähigkeitsentsprechender Gewinnermittlung

Trotz der einheitlich akzeptierten Zielsetzung im Ertragsteuerrecht, die Besteuerung am Grundsatz der finanziellen Leistungsfähigkeit in hinreichend folgerichtiger Ausgestaltung seiner Belastungsentscheidungen auszurichten, gibt es eine Vielzahl von Einkunftsermittlungsmethoden, die teils gegensätzlichen Systemüberlegungen folgen und historisch gewachsen sind.⁵ Systemtragend ist das objektive Nettoprinzip. Die Regelungen sind mitunter

1027–1035; *Mitschke*, FR 2010, 214; *Herzig/Briesemeister*, WpG 2010, 63; *Ernsting*, FR 2010, 1067; *Rödter* in StbJb. 2008/2009, S. 225.

4 Vgl. zu einer solchen Einschätzung *Günther*, WPg Sonderheft 2010, 23–26; *Biebel*, S:R 4–5/2009, 125.

5 Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rz. 187–190.

recht bruchstückhaft und nur tradiert verständlich. Rechtsprechung und Literatur bemühen sich seit Jahrzehnten um deren sachgerechtes Verständnis; immer wieder sind Neuaufstellungen zu finden. Eine erste Trennlinie ist der sog. Dualismus der Einkünfteermittlung, der in § 2 Abs. 2 EStG angelegt ist und die unternehmerischen Gewinneinkünfte von den privaten Überschusseinkünften (einschließlich Abgeltungsteuer) unterscheidet. Konkret werden die Einkünfte bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG als Gewinn ermittelt, wobei der Gesetzgeber in einem Klammerzusatz auf §§ 4 bis 7k EStG verweist. Der Terminus „Gewinn“ ist ein Rechtsbegriff, der sich von seinen betriebswirtschaftlichen Grundlagen gelöst hat⁶ und vom nachgeordneten „Einkommensbegriff“ (§ 2 Abs. 4 EStG) zu unterscheiden ist.

1. Pluralistische Gewinnermittlung mit dem Betriebsvermögensvergleich als Grundform

Das (gesetzestechisch einheitlich angelegte) Gewinnermittlungskonzept basiert historisch betrachtet auf der sog. Reinvermögenszugangstheorie (abzugrenzen von der sog. Quellentheorie von *B. Fuisting*), die das Gesamtergebnis einer unternehmerischen Betätigung unter Einsatz von Betriebsvermögen (laufende Ergebnisse und Capital Gains aus Veräußerungsvorgängen) erfassen will. Zur konkreten Durchführung der Gewinnermittlung sieht das EStG allerdings eine Reihe von Alternativen vor, die abzugrenzen sind; man spricht von „Pluralismus der Gewinnermittlung“.⁷ Technisch betrachtet kann der Gewinn entweder durch Bilanzierung nach Maßgabe des Systems der doppelten Buchführung (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG)⁸ oder durch eine

6 In der theoretischen Betriebswirtschaftslehre wird von einem „ökonomischen Gewinn“ als entscheidungsneutralem zukunftsorientierten Erfolgsmaßstab gesprochen, der auf geschätzten Zahlungsströmen beruht und dem verzinsten Kapitalwert künftiger Cashflows entspricht, die am Anfang der Periode erwartet werden. Bemängelt wird die „Wirklichkeitsfremdheit seiner Prämissen“. S. *Bea/Helm/Schweitzer*, *BWL-Lexikon*, Stuttgart 2009, 265 mit Hinweis auf *D. Schneider*, Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, *ZfHf* 1963, 457–474; s. ergänzend auch *Moxter*, *Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung*, Tübingen 1982, 1 ff. Für objektivierungsnotwendige Besteuerungszwecke kommt der „ökonomische Gewinn“ nicht in Betracht.

7 Vgl. *Kanzler*, *FR* 1998, 233 (234) mit Hinweis auf *Kruse* in *FS für W. Ritter*, Köln 1997, S. 413 (422–425), der in seinem sehr kritischen Methodenbeitrag die „ungehemmte Gleichbehandlung“ bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Wege der Gesetzesauslegung beklagt. Davor bereits *Merkenich*, *Die unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung im deutschen Einkommensteuerrecht*, Berlin 1982, 100; *Fedderson*, *DSStZ* 1985, 443 (446). Wegen diverser Einzelfragen bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart s. *Heinicke* in *Schmidt* (Fn. 2), § 4 EStG Rz. 650 ff.

8 Die Technik der doppelten Buchführung hat zur Folge, dass der stichtagsbezogene bilanzielle Betriebsvermögensvergleich und die periodenbezogene Erfolgsrechnung zum gleichen Ergebnis führen. Vermögensrechnung und Erfolgsrechnung sind inso-

(vereinfachte) Überschussrechnung, die im Wesentlichen auf eine „Kassenrechnung“ im Betriebsvermögen abstellt, ermittelt werden. Beide Gewinnermittlungsarten sollen bei langfristiger Betrachtung zu einer Totalgewinnidentität (Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit) führen.⁹ Systemmischungen zwischen kaufmännischer Rechnungslegung und „Geldrechnung“ bewirken zwangsläufig Brüche im Leistungsfähigkeitskonzept und kommen allenfalls für Ausnahmen in Betracht.

Im Folgenden geht es um den bilanziellen Betriebsvermögensvergleich, der eine periodengerechte Ergebnisermittlung nach objektivierbaren Realisationsgrundsätzen als Fundamentalgrundsatz (also unabhängig von reinen Zahlungsvorgängen) auf Basis einer kaufmännischen Rechnungslegung anstrebt.¹⁰ Mit § 4 Abs. 1 EStG als Grundfall und § 5 Abs. 1 EStG als Spezialfall bestehen auch für den bilanziellen Betriebsvermögensvergleich Ermittlungsalternativen, die personell-sachlichen Zuordnungskriterien nach Maßgabe betroffener Personenkreise folgen, aber keinerlei Optionsrechte beinhalten.¹¹ Beide Methoden stehen in sachlicher Wechselbeziehung und sind durch ein „Verweisungsgeflecht“ gekennzeichnet.¹² Stets geht es um die abschnittsbezogene Ermittlung eines „besteuerungswürdigen betrieblichen Reinvermögenszuwachses“. Betriebswirtschaftliche Erfolgsmessungskonzepte (bspw. nach Maßgabe einer statischen oder einer dynamischen Bilanzbetrachtung) haben für die „Bilanz im Rechtssinne“¹³ nur insoweit Bedeutung, als sie in Einzelnormen ihren Ausdruck finden (etwa bei den Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 5 Abs. 5 EStG, dynamische Betrachtung

weit austauschbar. Zu den historischen Grundlagen s. *Luca Pacioli*, Abhandlung über die Buchhaltung, 1494. Unveränderter Nachdruck der Ausgabe von 1933. Stuttgart 1992.

- 9 Vgl. etwa BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, FR 2011, 81 mit Anm. *Kanzler*. Kritisch zum Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn – zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung, Berlin 1999. Als weitere Gewinnermittlungsarten werden für spezielle Land- und Forstwirte § 13a EStG, die Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG und als Sonderfall die Gewinnschätzung nach § 162 AO genannt. Vgl. *Kanzler*, FR 1998, 234; *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, Vor §§ 4–7 EStG Anm. 1, 11–17. Letztlich bestehen daher fünf, bei Einbeziehung der Schätzungsmethode sechs verschiedene Gewinnermittlungsarten. Zu den Grundfragen der Gewinnermittlung auch *Weber-Grellet*, DB 2010, 2298–2304.
- 10 *Pezzler* in DStJG 14 (1991), S. 3 (12), bezeichnet den bilanziellen Bestandsvergleich als „idealtypische Verwirklichung der Reinvermögenszugangstheorie“. Zustimmung *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, 688.
- 11 Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 5), § 9 Rz. 203. Nach *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, Berlin 1999 lassen sich bei der Gewinnermittlung strukturell Zeit-, Verfahrens- und Bezugselemente voneinander unterscheiden (S. 165).
- 12 Vgl. *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, Vor §§ 4–7 EStG Anm. 23; *Kanzler*, FR 1998, 423 f.
- 13 Vgl. *Döllere*, JbFfSt 1979/80, 195; s. auch BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684: Die Bilanz im Rechtssinne ist keine Kostenrechnung.

zung). Der BFH bezeichnet den Betriebsvermögensvergleich zu Recht als „Grundform der Gewinnermittlung“, ohne dabei allerdings ein Über- oder Unterordnungsverhältnis gegenüber anderen Gewinnermittlungsmethoden festlegen zu wollen.¹⁴

Bilanzielle Betrachtung bedeutet – betriebswirtschaftlich ausgedrückt – eine „künstliche Durchtrennung“ des realen Wirtschaftsgeschehens, der kaufmännischen Geschäftsvorfälle, zu einem Bilanzstichtag (stichtagsbezogene Vermögensrechnung).¹⁵ Schätzungsbezogene Unschärfen, Ermessensspielräume bei Ansatz und Bewertung sowie vielfältige Prognoseelemente sind somit zwangsläufig Bestandteil bilanzieller Rechnungslegung. Erst in der Totalperiode stellt sich das „wirkliche“ wirtschaftliche Ergebnis einer unternehmerischen Tätigkeit heraus. Diese Erkenntnis ist natürlich bei „langlebenden Unternehmen“ sehr theorielastig. Der steuerbilanzielle Betriebsvermögensvergleich unterscheidet sich damit von der § 4 Abs. 3-Rechnung vor allem bei der zeitlichen Erfassung von Aufwendungen und Erträgen. Nur beim Betriebsvermögensvergleich ist die verursachungsgerechte Periodenabgrenzung von betrieblichen Aufwendungen und Erträgen Ziel der Rechnungslegung. Im jeweiligen Besteuerungsabschnitt können sich völlig unterschiedliche Ergebnisse einstellen, was die Bedeutung des „Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung“ unterstreicht. Die steuerrelevante Abschnittszuordnung hat häufig nicht nur Zinseffekte zur Folge, sondern auch weiterreichende materielle Wirkungen (bspw. bei Steuersatzänderungen oder Rechtsänderungen). Die Periodisierung steuerlicher Erfolgsfaktoren ist Grundlage sachgerechter abschnittsbezogener Leistungsfähigkeitsbesteuerung. Es verwundert daher, dass das BVerfG in seinem Jubiläumsrückstellungsbeschluss v. 12.5.2009 dem Zeitaspekt der Gewinnermittlung offenkundig nur eine nachgeordnete Rolle beigemessen hat. Der zeitliche Erfassungspunkt ist für die periodenbezogene Leistungsfähigkeitsbemessung entscheidend und muss in einem folgerichtig ausgestalteten Einkünfteermittlungssystem beachtet werden.

2. Sachlicher Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 EStG (allgemeiner Betriebsvermögensvergleich)

Die Regelung ist überschrieben mit „Gewinnbegriff im Allgemeinen“ und regelt die Grundstruktur der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung als bilanzieller Betriebsvermögensvergleich. Der Gewinn ist dabei definiert als wirtschaftsjahrbezogener Unterschiedsbetrag zwischen „anfänglichem“ und „abschließendem“ Betriebsvermögen, ermittelt aus dem Vergleich zweier

14 Vgl. BFH v. 19.3.2009 – IV R 57/07, DB 2009, 1384. In der Literatur wird mitunter von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG als „Grundgesetz der steuerlichen Gewinnermittlung“ gesprochen; so *Grob*, BB 1990, 379, anlässlich einer Analyse verdeckter Einlagen; kritisch dazu *Wichmann*, BB 1990, 1448.

15 Vgl. *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, Berlin 1999, S. 70–72.

Schlussbilanzen (wirtschaftsjahrbezogene Eigenkapitalveränderung), vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Dieser (allgemeine) Betriebsvermögensvergleich erfordert daher – ohne dass es der Gesetzgeber ausdrücklich sagt – eine weitgehend mit § 5 Abs. 1 EStG deckungsgleiche, ordnungsmäßige Buchführung und Abschlusserstellung, die allerdings im Wesentlichen nur steuerlichen Vorgaben folgt. Das gilt ungeachtet dessen, dass die Entnahme- und Einlagekorrekturen eigentlich von einem Betriebsvermögensvergleich „ohne Buchführung“ ausgehen, was aber wegen der üblichen Abwicklung über Kapitalkonten praktisch kaum Bedeutung hat.¹⁶ Im Ergebnis ist deshalb auch der Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG GoB-gestützt, was sich im Übrigen auch aus § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ergibt (fehlerhafte Bilanz wegen Verstoß gegen GoB). Sachlich betrifft die Gewinnermittlung des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vor allem Freiberufler im Sinne des § 18 EStG, die (freiwillig) Bücher führen und ihre Gewinnermittlung nicht nach der Einnahmen-/Überschussrechnung vornehmen, bestimmte buchführende Land- und Forstwirte sowie ausländische Betriebsstätten und ausländische Personengesellschaften von Steuerinländern (bspw. inländischen Mutterunternehmen, inländischen Gesellschaftern; insoweit keine Geltung inländischer GoB).¹⁷ Die Bilanzierungsgrundlagen für den Sonderbereich bei Personengesellschaften (Sonder-Bilanz, Sonder-GuV) ergeben sich ebenfalls aus § 4 Abs. 1 EStG.

3. Sachlicher Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 EStG mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz (spezieller Betriebsvermögensvergleich)

Die Vorschrift regelt die einkommensteuerliche Gewinnermittlung für Gewerbetreibende, die vor allem als Vollkaufleute/Handelsgesellschaften buchführungspflichtig sind oder die freiwillig Bücher führen; eine vertraglich vereinbarte Buchführungspflicht reicht nicht aus. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verweist auf die Grundlagen des Betriebsvermögens in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und nimmt anschließend Bezug auf den Ausweis „nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“. Gemeint sind damit nur die „deutschen GoB“, nicht etwaige GoB ausländischer Rechtsordnungen. Hier ist der sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz verankert, der sowohl für den Ansatz dem Grunde als auch der Höhe nach gilt, wobei § 5 Abs. 6 EStG einen ausdrücklichen steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalt enthält. Fragen der Zuordnung des Betriebsvermögens und der Zurechnung nach Maßgabe des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) sind eingeschlossen. Die Pflicht zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses ergibt sich vor allem aus

¹⁶ So zutreffend *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 20.

¹⁷ Vgl. *Stobbe* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Anm. 3. S. auch R. 4.1 Abs. 4 EStR mit Hinweis auf GoB-konforme Umrechnungsverfahren für ausländische Währungen in Euro.

§ 242 HGB, die handelsrechtliche Buchführungspflicht liegt begründet in § 238 HGB. Bei bestimmten haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften sind zusätzlich §§ 264 Abs. 1, 264a HGB heranzuziehen. Originäre steuerliche Buchführungspflichten ergeben sich aus § 141 AO. Das Maßgeblichkeitsprinzip ist „seit Jahr und Tag“ hoch umstritten.

Historisch betrachtet ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz Ende des 19. Jahrhunderts – also vor weit mehr als 100 Jahren – unter Praktikabilitäts- und Vereinfachungsgesichtspunkten entstanden; zudem waren die damals geltenden Steuersätze – gemessen am heutigen Belastungsniveau – extrem niedrig. Hintergrund war: Der Kaufmann habe ohnehin Rechnung zu legen, also eine Handelsbilanz aufzustellen, die gleichzeitig auch Basis für die Besteuerung sein sollte (kaufmännische Einheitsbilanz).¹⁸ Systematisch untermauert wurde das Maßgeblichkeitsprinzip vor allem durch die „Stille-Teilhaber-These“ von *Döllerer*,¹⁹ wonach sich der Fiskus und die Anteilseigner gleichermaßen auf den Zugriff nach einem vorsichtig ermittelten ausschüttungsfähigen Jahresgewinn beschränken sollten (weitgehend deckungsgleiche Ausschüttungsbemessungs- und Besteuerungsfunktion). Maßgeblichkeit soll dadurch – neben Vereinfachung und Praktikabilität – vor einem übermäßigen fiskalischen Zugriff schützen. Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 12.5.2009²⁰ herausgestellt, dass der maßgeblichkeitsgeprägte Betriebsvermögensvergleich seine Existenz Gründen der Praktikabilität und nicht „primär Überlegungen zur gerechten Verteilung von Steuerlasten“ verdankt. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz verkörpert danach „eine entwicklungs offene Leitlinie“ und ist nicht etwa „als eine strikte, einmal getroffene Belastungsgrundsatzentscheidung des Gesetzgebers“ zu verstehen. Dem abschnittsbezogenen Zeitpunkt bei der Erfassung eines bestuerungswürdigen Gewinns trägt diese Leitvorstellung des BVerfG nur schwerlich Rechnung. Ungachtet dessen wird die Wahrnehmung der handelsbilanziellen Informationsfunktion ergänzend dem Anhang als Bestandteil des Jahresabschlusses (§ 264 Abs. 1 HGB) zugewiesen. Die *Döllerer*-These ist zwischenzeitlich stark umstritten, da der Schutz vor fiskalischen Eingriffen dem Verfassungsrecht obliegt, primär auf Kapitalgesellschaften, weniger auf Personenunternehmen abzielt und der „wahre“, unter Leistungsfähigkeitsaspekten bestuerungswürdige Gewinn von anteilseignerbezogenen Ausschüttungsansprüchen durchaus abweichen kann. Durch das BilMoG vom 25.5.2009 sind darüber

18 Vgl. *Thiel/Lüdtke-Handjery*, Bilanzrecht, 5. Aufl. 2005, S. 111. *Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 5), § 9 Rz. 184; s. ergänzend auch *Hoffmann*, *StuB* 2010, 645 f., der auf die Übernahme „steuerlicher Spielregeln in die Handelsbilanz“ hinweist; instruktiv auch *Köhle*, IFRS-Einzelabschluss: Folgen für die steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, Berlin 2010, S. 69–101.

19 Vor allem *Döllerer*, *BB* 1971, 1333.

20 BVerfG, Beschluss v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, *DStRE* 2009, 922. Kritisch dazu *Hey*, *DStR* 2009, 2561, 2564–2568; *Hennrichs* in *FS Lang*, Köln 2010, S. 237–254; *Schulze-Osterloh* in *FS Lang*, Köln 2010, S. 255–262.

hinaus Aspekte der Internationalen Rechnungslegung in das eigentlich kontinentaleuropäisch geprägte HGB hineingetragen worden. In jüngerer Zeit allerdings erheben die „Befürworter“ der Maßgeblichkeit – meist unter Rückgriff auf die Döllerer-These – wieder sehr vernehmbar ihre Stimme.²¹ Zu Ende diskutiert ist die Frage der Sinnhaftigkeit des Maßgeblichkeitsprinzips also nicht. Konstatieren muss man aus besteuerspraktischer Sicht: Die Schutzfunktion der Handelsbilanz vor fiskalischen Eingriffen ist wegen der zwischenzeitlich zahlreichen gesetzlichen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit („durchlöcherter Maßgeblichkeit“) und die nun durch das BilMoG abgeschaffte Umkehrmaßgeblichkeit ohnehin stark eingeschränkt. Verstärkt wird dies durch zunehmende Korrekturen auf der zweiten (außerbilanziellen) Gewinnermittlungsstufe (etwa durch DBA-Freistellungen oder die Beteiligungsertragsbefreiung gem. § 8b KStG).

4. Begriff und Bedeutung der Steuerbilanz

Als Grundlage der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung dient – ungeachtet ihres verfahrensrechtlichen Übermittlungswegs (per Papier oder elektronisch) – üblicherweise die „Steuerbilanz“. Eine gesetzliche Definition im EStG fehlt allerdings. Verschiedentlich wird der Steuerbilanzbegriff jedoch vom Gesetzgeber genannt (bspw. in § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG zur Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos oder in § 14 Abs. 4 KStG zu den Ausgleichsposten bei Organschaft). Nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV wird der Steuerbilanzbegriff im Rahmen eines Klammerzusatzes verwendet für „eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz“; § 4 Abs. 2 EStG definiert dabei „Bilanz“ als Vermögensübersicht. Eine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung einer Steuerbilanz besteht nicht. Vielmehr enthält § 60 Abs. 2 EStDV einen „abgestuften Verpflichtungskanon“:

- Nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV muss der Steuerpflichtige eine der Steuererklärung beigefügte Handelsbilanz (einschließlich Gewinn- und Verlustrechnung) mit steuerlichen Korrekturen versehen. Man spricht von einer sog. Anpassungs- oder Übergangsrechnung. Dabei werden die (handelsbilanziellen) „Ansätze oder Beträge“ durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften „angepasst“.
- Nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV darf der Steuerpflichtige allerdings auch eine unmittelbar den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (= Steuerbilanz) seiner Steuererklärung beifügen. Es kann sich um eine originäre Steuerbilanz (bei § 4 Abs. 1 EStG) oder um eine aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz (bei § 5 Abs. 1 EStG) handeln. In der Praxis besteht insoweit gerade bei kleineren und mittleren Gewerbetrei-

²¹ Vgl. vor allem *Schön* (mit seinem Mitarbeitersteam am Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, München), *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Köln 2005, 1–146.

benden das Bemühen um Erstellung einer sog. Einheitsbilanz, in der die handels- und steuerrechtlichen Werte einheitlich abgebildet werden. Seit Geltung des BilMoG ist dies nur noch in Grenzen möglich.

§ 5b Abs. 1 EStG zur elektronischen Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen geht von einem § 60 Abs. 2 EStDV entsprechenden steuerbilanziellen Begriffsverständnis aus. Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz sind Handels- und Steuerbilanz in komplexer Form miteinander verknüpft.

5. Zweistufige Gewinnermittlung als systematischer Ausgangspunkt

Ohne dass es in § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 EStG unmittelbar erwähnt wird, ist die steuerliche Gewinnermittlung zweistufig aufgebaut. Dies entspricht mittlerweile allgemeinen Erkenntnissen in Rechtsprechung und Literatur.²² Der Begriff „Gewinnermittlung“ ist unscharf und schließt „Verlustermittlung“ ein.²³ Schematisch betrachtet sieht die zweistufige Gewinnermittlung wie folgt aus:

1. *Erste Stufe der Gewinnermittlung (= Steuerbilanzrecht)*
 - BV (= Eigenkapital) am Schluss des Wirtschaftsjahres
 - ./.
 - BV (= Eigenkapital) am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
 - +./.
 - steuerbilanzielle Sonderposten (§ 14 Abs. 4 KStG, § 4g EStG?)

 - =
 - Unterschiedsbetrag (steuerbilanzieller Gewinn/Verlust, EK Veränderung)
2. *Zweite Stufe der Gewinnermittlung (= Gewinnkorrekturen)*
 - Unterschiedsbetrag (nach Maßgabe der ersten Stufe der Gewinnermittlung)
 - +
 - Entnahmen
 - +
 - verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)
 - +
 - Korrekturbetrag nach § 1 AStG
 - +
 - Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG
 - +
 - nicht abziehbare Betriebsausgaben/Gewerbsteuer als Nicht-Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 EStG (ab 1.1.2008)

²² Vgl. vor allem *Wassermeyer* in StbJb. 1998/99, S. 157 (158); *Wassermeyer*, ISr 2001, 634; *Wassermeyer*, GmbHR 2010, 1959; *Wassermeyer*, DB 2010, 1959; *Wassermeyer* in FS Raupach, Köln 2006, S. 565; *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 20. Das Konzept der zweistufigen Gewinnermittlung wurde in der Rechtsprechung vor allem für vGA-Zwecke entwickelt; s. etwa BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; mehr technisch spricht der BFH von der durch eine vGA ausgelösten „Unterschiedsbetragsminderung“, s. etwa BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131. Kritisch dazu *Bareis*, DB 2010, 2637.

²³ Allgemeine Meinung; vgl. *Heinicke* in Schmidt (Fn. 2), § 4 EStG Rz. 2.

./.	dynamisierte Zinskorrekturen (nach Maßgabe der Zinsschranke, § 4h EStG, § 8a KStG)
./.	Einlagen
./.	steuerfreie Einkünfte (etwa gem. § 8b KStG, DBA-Freistellung)
<hr/>	
	Summe (= Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG)

Nur auf der ersten Stufe der steuerlichen Gewinnermittlung entfalten die steuerbilanziellen Grundsätze ihre Wirkung; nur insoweit gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz. Werden Entnahmen/Einlagen wie üblich über bilanzielle Kapitalkonten erfasst, so sind sie automatisch in die erste Gewinnermittlungsstufe integriert. Mitunter gibt es spezielle Sonderregelungen, die notwendige Steuerkorrekturen ausdrücklich der Steuerbilanz zuordnen. Dies gilt etwa gem. § 14 Abs. 4 KStG für innerorganschaftlich begründete Mehr- und Minderabführungen, für die in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten zu bilden ist. Wirtschaftsgutqualität kommt derartigen Ausgleichsposten nicht zu. Sie sind ein eigentlich systemfremdes Hilfsmittel, um technischen Besteuerungsnotwendigkeiten Rechnung zu tragen (Vermeidung einer veräußerungsbezogenen Doppel- oder Nichterfassung). § 14 Abs. 4 KStG ist ein Beispiel für rechtsprechungsbrechende Gesetzgebung.²⁴ Der außerbilanzielle Teil der Gewinnermittlung – er lässt das steuerbilanzielle Eigenkapital unberührt – erfolgt dann auf der zweiten Stufe.

Diese Unterscheidung nach Maßgabe eines zweistufigen Betriebsvermögensvergleichs dient nicht nur einem besseren Verständnis der Regelungszusammenhänge, sondern hat durchaus materielle Wirkungen. So greifen die Bilanzkorrekturen des § 4 Abs. 2 EStG und die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs nur auf der ersten Gewinnermittlungsstufe ein; für die zweite Gewinnermittlungsstufe haben sie keine Bedeutung. Insoweit gelten nur die allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätze zur Korrektur von Steuerbescheiden. Mitunter gibt es steuerliche Regelungsbereiche, in denen die Zuordnung zur ersten oder zweiten Gewinnermittlungsstufe unklar ist. Dies gilt etwa für den entstrickungsbedingten Ausgleichsposten nach § 4g EStG, der im Ergebnis eine Art „Bilanzierungshilfe“ zur Erlangung einer Steuerstundung ist und sicher nicht in die Handelsbilanz gehört (ggf. sind aber latente Steuern gem. § 274 HGB zu bilden). Ansonsten ist streitig, ob der Ausgleichsposten innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz auszuweisen ist;²⁵ der bilanzielle Bezugsrahmen des § 4g EStG (Geltung nur für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) spricht m. E. für seine steuerbilanzielle Integration. Im Übrigen sind natürlich Auswirkungen

²⁴ Vgl. *Wischmann* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Anm. J07–4 (Stand: Februar 2008); *Gosch/Neumann*, 2. Aufl. 2009, § 14 KStG Anm. 445; weiterführend auch *Neumann*, Ubg. 2010, 673.

²⁵ Vgl. *Wassermeyer*, DB 2008, 430 (432); *Kramer*, DB 2007, 2338. S. auch *Kolbe* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4g EStG Anm. 10.

von Vorgängen auf den Gewinn einer Erwerbseinheit bei der Einkünfteermittlung von etwaigen nachgeordneten Einkommenswirkungen (§ 2 Abs. 4 EStG) zu trennen.

6. Tendenz zur Gleichbehandlung des dualen Betriebsvermögensvergleichs

Teilweise wird in der Literatur § 5 EStG auch als vollständiger Betriebsvermögensvergleich, § 4 Abs. 1 EStG als unvollständiger Betriebsvermögensvergleich bezeichnet.²⁶ Dies ist m. E. unscharf. Beide Bestandsvergleiche sind „vollständig“, nur hinsichtlich des Rückgriffs auf handelsrechtliche Grundlagen ergeben sich Unterschiede. Inhaltlich ist auch für den Grundfall des Betriebsvermögensvergleichs in § 4 Abs. 1 EStG ein kaufmännisches Rechnungslegungssystem erforderlich. Die handelsrechtlichen Normen für Buchführung und Jahresabschluss gelten daher auch für § 4 Abs. 1 EStG, obwohl nur in § 5 Abs. 1 EStG auf die handelsrechtlichen GoB direkt verwiesen wird. Dies verdeutlicht die wechselseitige Verflechtung beider Vorschriften.²⁷ Allerdings stellt nur § 4 Abs. 1 EStG auf rein steuerliche Grundlagen ab; § 5 Abs. 1 EStG hat deutlich stärkeren handelsrechtlichen Bezug. Dessen ungeachtet erscheint mir daher der durch die Rechtsprechung der vergangenen Jahre eingeschlagene Trend zur (mehr oder weniger vollständigen) Gleichbehandlung von §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG im Ergebnis gerechtfertigt. So gelten etwa die Bilanzierungsvorschriften der §§ 5 Abs. 2–5 EStG nach der BFH-Rechtsprechung auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG; die Tarifiermäßigung des § 34a EStG gilt durch ausdrückliche gesetzliche Anordnung für beide Formen des Betriebsvermögensvergleichs.²⁸

Von einer „vollständigen Übereinstimmung der beiden Bestandsvergleiche“ kann allerdings noch nicht gesprochen werden. Denn in Nuancen verbleiben Unterschiede,²⁹ die vor kurzem durch die handelsrechtlichen BilMoG-Än-

26 So etwa *Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, München 2008, S. 14–15.

27 Dazu auch *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, Vor §§ 4–7 EStG Anm. 23. S. ergänzend auch § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG: Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen. Auch hier zeigt sich die enge gesetzeseleitete Verflechtung der beiden Bestandsvergleiche.

28 Verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsfragen gibt es beim dualen Betriebsvermögensvergleich daher nicht.

29 Dies gilt etwa im Hinblick auf § 6a EStG (keine Passivierungspflicht bei § 4 Abs. 1 EStG; s. *Dommermuth* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6a EStG Anm. 22) und auch das handelsrechtliche Niederstwertprinzip. Die früher bestehenden Unterschiede beim gewillkürten Betriebsvermögen sind durch den BFH bereits vor langer Zeit eingeebnet worden, was nun auch für § 4 Abs. 3 EStG gilt. Vgl. dazu *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, Vor §§ 4–7 EStG, Anm. 24; *Kanzler*, FR 2010, 841.

derungen möglicherweise neuen „Schub“ erhalten haben. Bei Gewinnermittlern, die nach § 4 Abs. 1 EStG Rechnung legen, sind darüber hinaus die handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften bei der Erstellung der Steuerbilanz nicht verpflichtend. Auch können steuerrechtliche Wahlrechte bei § 4 Abs. 1 EStG ungeachtet etwaiger latenter Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluss genutzt werden. Weiterhin hat der Große Senatsbeschluss des BFH vom 3.2.1969,³⁰ wonach handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte zu steuerrechtlichen Aktivierungspflichten, handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu steuerrechtlichen Passivierungsverboten führen, nur für den Bestandsvergleich gem. § 5 Abs. 1 EStG Bedeutung, da nur insoweit auf maßgebliche handelsbilanzielle Grundlagen zurückgegriffen wird. Auch die (aus der 4. EG-Richtlinie herrührende) Europäisierung des Bilanzsteuerrechts dürfte nur den handelsbilanziell vorgeprägten Teil des § 5 Abs. 1 EStG, nicht das originäre Steuerbilanzrecht gem. § 4 Abs. 1 EStG betreffen. Allerdings sieht auch § 141 Abs. 1 Satz 2 AO bei originärer Buchführungspflicht einen Rückgriff auf bestimmte handelsrechtliche Regelungen vor. Dessen ungeachtet muss konstatiert werden: Der Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG ist deutlich mehr „rein steuerlich vorgeprägt“ als § 5 Abs. 1 EStG.

7. Die „elektronische Bilanz“ nach § 5b EStG – Weg in die „gläserne“ Steuerbilanz?

§ 5b EStG ist Rechtsgrundlage für die elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen. Es handelt sich um eine Verfahrensvorschrift, die die Steuererklärungs Pflichten von Gewinnermittlern ergänzt (§ 25 Abs. 3, 4 EStG; § 31 Abs. 1a KStG; § 14a GewStG), aber zukünftig durchaus erhebliche materielle Wirkungen im Gewinnermittlungsrecht entfalten könnte. Die Regelung wurde eingeführt durch das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008³¹ und ist (nach ursprünglicher Vorstellung des Gesetzgebers) erstmals anzuwenden für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 52 Abs. 15a EStG). Zur Festlegung des Mindestumfangs an zu übermittelnden Daten besteht eine Ermächtigungsgrundlage für die Finanzverwaltung gem. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG.³² Wenn die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen für eine Umsetzung nicht ausreichen, kann der erstmalige Anwendungszeitpunkt der Regelung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats verschoben werden (§ 51 Abs. 4 Nr. 1c EStG). Davon ist zwischenzeitlich im Interesse

30 BFH v. 3.2.1969 – GR S 2/68, BStBl. II 1969, 291.

31 BGBl. I 2008, 2859.

32 Zur Diskussion um die Problemfelder der E-Bilanz und die Ausgestaltung einer Steuertaxonomie vgl. *Herzig/Briesemeister, Fuhrmann, Risse und Meurer*, DB 36/2010, Standpunkte 57–64; *Herzig*, DStR 2010, 1900 (1907); *Hoffmann*, DB 38/2010, Gastkommentar M 1; *Koch/Nagel/Themanns*, NWB 47/2010, 3780.

der Schaffung besserer technischer und organisatorischer Voraussetzungen für die E-Bilanz Gebrauch gemacht worden (Verschiebung um ein Jahr; Geltung ab 2012).³³ Erste Erläuterungen zu § 5b EStG enthält das BMF-Schreiben vom 19.1.2010; ein Pilotprojekt zur Erprobung der Steuertaxonomie und des elektronischen Übermittlungsverfahrens ist für das 1. Halbjahr 2011 vorgesehen. Die dabei gewonnenen Erfahrungen sollen zeitnah in ein Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung einfließen zur Schaffung erhöhter Rechtssicherheit ab 2012.³⁴

Oberflächlich betrachtet soll sich durch das verfahrensrechtliche Erfordernis von E-Bilanzen inhaltlich nichts ändern. Man will lediglich die Technik im Interesse eines effizienten Verwaltungsvollzugs nutzen (geändertes Transfermedium).³⁵ Schaut man allerdings etwas genauer, so erkennt man den durch § 5b EStG vorgezeichneten Weg hin zu einer „gläsernen“ Steuerbilanz, die der Finanzverwaltung ganz neue elektronisch gestützte Kontrollmöglichkeiten bei Gewinnermittlern unabhängig von steuerlichen Betriebsprüfungen mittels „Verkennzifferung“ eröffnet (bspw. überperiodischer Vergleich von Kennzahlen, Zeitreihenanalysen, branchenspezifische Benchmark-Vergleiche, Detailaufschlüsselung von Einzelkonten). Im Übrigen wird die Steuerbilanz deutlich aufgewertet. Diese Entwicklungslinie hin zu mehr Transparenz der Steuerpflichtigen gepaart mit verwaltungsseitigen Kooperationsangeboten im steuerlichen Massenverfahren ordnet sich in einen insgesamt erkennbaren finanzbehördlichen Strukturwandel ein, bei dem die elektronischen Risikomanagementsysteme als Bestandteil einer Tax-Compliance-Strategie (bspw. durch beschleunigte Betriebsprüfungen oder EDV-gestützte Veranlagungsprüfungen mit „Risikofiltern“) ausgebaut werden.³⁶

Nach § 5b Abs. 1 EStG haben Gewinnermittler gem. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG die Handelsbilanz (einschließlich der Gewinn- und Verlust-

33 Vgl. grundlegend *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, DB 2011, 1 (4–9); *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, DB-Beilage 5/2010; *Heinsen/Adrian*, DStR 2010, 2591. Ergänzend auch *Herzig/Briesemeister*, DB 5/2010, M 18: „Zeitenwende in der Kommunikation von Besteuerungsgrundlagen“; *Herzig*, www.handelsblatt.com, Steuerboard v. 30.4.2010.

34 BStBl. I 2010, 47. S. auch das ergänzende Informationsschreiben BMF v. 3.2.2010, FR 2010, 246. Zur Pilotierung des E-Bilanz-Projekts s. BMF v. 16.12.2010, DStR 2010, 2635. Eine Parallelregelung für Gewinnermittler gem. § 4 Abs. 3 EStG enthält § 60 Abs. 4 EStDV.

35 Vgl. *Herzig*, www.handelsblatt.com, Steuerboard v. 30.7.2010.

36 Vgl. dazu eingehend *Seer*, StuSt 8/2010, 369–374. Weiterführend zum Steuervollzug im Rechtsstaat *Seer* in DStJG 31 (2008), S. 7–36; *Seer*, DStR 2008, 1553; *Huber/Seer*, StuW 2007, 355; speziell zur Konzernbetriebsprüfung *Drüen*, StuW 2007, 112 und *Seer*, Ubg 2009, 673; *Pezzer*, StuW 2007, 101; *Nagel/Waza*, DStZ 2008, 321; *Suck*, DStZ 2010, 606. Zu verfahrensrechtlichen Detailfragen der elektronischen Bilanz s. *Bergan/Martin*, DStR 2010, 1755–1959; sehr kritisch *Kußmaul/Weiler*, StuB 2010, 607; *Jonas*, Ubg 2010, 601.

rechnung, aber ohne Buchführung), die steuerliche Überleitungsrechnung und ggf. auch unmittelbar die Steuerbilanz nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln; Anhang, Lagebericht und Prüfungsbericht des Abschlussprüfers sind kein Übermittlungsgegenstand. Dies soll nach dem BMF-Schreiben vom 19.1.2010 auf der Grundlage des XBRL-Formats (eXtensible Business Reporting Language) als Übermittlungsstandard erfolgen, wodurch ein formaler Ordnungsrahmen in Gestalt einer „Steuer-Taxonomie“ entsteht. Dies führt zu einer weitreichenden Standardisierung von Bilanzinhalten, könnte auch eine verdeckte Ausweitung von Berichtspflichten nach sich ziehen. So dürfte bspw. durch die EDV-technische Standardisierung der Bilanzinhalte ein faktischer Zwang zur Erstellung einer Steuerbilanz bestehen, obwohl das geltende materielle Recht eine solche „Zwangssteuerbilanz“ gar nicht vorsieht.³⁷ Auch wird der Bilanzgliederungsrahmen – losgelöst vom eigentlichen Handelsrecht – durch das EDV-technische Erfordernis einer E-Bilanz rechtsformunabhängig vereinheitlicht; für Einzelunternehmen und „normale“ Personengesellschaften könnte § 266 HGB damit „verdeckt“ zu einer Rechtspflicht werden, was bislang bestehende steuerliche Gestaltungsfreiräume einschränken wird. Die Detaillierungstiefe aufzuschlüsselnder Einzelinformationen wird zunehmen. Hinzu kommt: Bei der Verwirklichung des E-Bilanz-Projekts liegen die Vorteile höchst asymmetrisch verteilt weitgehend bei der Finanzverwaltung, die Steuerpflichtigen haben die Kosten für die Maßnahme zu tragen.³⁸ Sicherlich hat Standardisierung aber auch für die Unternehmen Vorteile. Ob dies letztlich als „fairer Interessenausgleich“ empfunden wird, bleibt abzuwarten.

III. Materielle Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB – ein Konzept für die Zukunft im Steuerbilanzrecht?

1. Tradierte Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die steuerliche Gewinnermittlung (mittels Bestandsvergleich)

Der steuerbilanzielle Betriebsvermögensvergleich für Gewerbetreibende gem. § 5 Abs. 1 EStG nimmt traditionell auf die „handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ Bezug (vereinfacht: Regeln fachgerechter kaufmännischer Rechnungslegung). Für eine ertragsteuerliche Kernvorschrift mit überragender Bedeutung im Unternehmensteuerrecht ist dies zunächst einmal erstaunlich. Der Rekurs auf die handelsrechtlichen GoB ist dabei im Wesentlichen Praktikabilitäts- und Vereinfachungs Gesichtspunkten geschuldet, um Kaufleuten eine Einheitsbilanz zu ermöglichen. Steuersys-

³⁷ So die Einschätzung von *Richter/Kruczynski/Kurz*, DB 2010, 1604 (1608). Anschaulich auch *Luttermann*, RIW 2010, 417 (423 f.)

³⁸ Vgl. auch *Herzig*, www.handelsblatt.com, Steuerboard v. 30.7.2010.

tematische Belastungserwägungen spielten dafür seinerzeit keine Rolle.³⁹ Materiell maßgeblich sind die GoB, nicht dagegen die konkreten Ansätze und Werte in der Handelsbilanz. Die handelsrechtlichen GoB muss man verstehen als ein deduktiv aus den Rechnungslegungszwecken ermitteltes, offenes und rechtsformunabhängiges Regelungssystem. Es ist ein prinzipienbasiertes „bewegliches“ Normengefüge, was sich stets „automatisch“ Neuerungen in der Rechnungslegung anpasst. Die handelsrechtlichen GoB als teils kodifizierte (§ 252 HGB), teils nicht kodifizierte Grundlagen deutscher Rechnungslegung (bspw. das Verbot des Ausweises schwebender Geschäfte) haben dabei Rechtsnormcharakter; GoB sind keine bloßen Rechtstatsachen.⁴⁰ In jüngerer Zeit ist eine Unterscheidung in Informations-GoB und Gewinnanspruchs-GoB zu finden, wobei bloße Informationszwecke nicht steuerrelevant sein dürften.⁴¹ Die IFRS als (meist induktiv ermittelte) internationale Rechnungslegungsstandards sind dagegen keine eigenständige Rechtsquellen⁴² – weder im HGB noch für den ertragsteuerlichen Betriebsvermögensvergleich. Sie können lediglich als Auslegungshilfe für etwaige GoB's herangezogen werden. Über all dies besteht heute Einvernehmen.

Die durch § 5 Abs. 1 EStG in das Steuerbilanzrecht integrierten handelsrechtlichen GoB sind Bestandteil eines weiter gefassten „Rechnungslegungsrechts“ mit all seinen unternehmensrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und kapitalmarktrechtlichen Bezügen.⁴³ Eine bilanziell angelegte, gläubigerschützende Kapitalerhaltung trifft mit diversen Informationsaufgaben im handelsrechtlichen Jahresabschluss zusammen. Hier stoßen unterschiedliche Zwecksetzungen der Rechnungslegung aufeinander, die aus „Steuerperspektive“ mitunter problematisch sind. Handels- und Steuerbilanz haben sich insoweit – gewollt oder ungewollt – stets wechselseitig über die Auslegung von GoB „beeinflusst“. Allerdings ist die eine einzige „getreue bilanzwahre

39 So zutreffend BVerfG, Beschluss v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, DStRE 2009, 922.

40 Vgl. dazu sehr anschaulich *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, S. 1 f.

41 Vgl. *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, 19, 221 f. Zur Steuerrelevanz von „Ausweis-GoB“ vgl. *Stobbe* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Anm. 107. Vor allem der Unterscheidung Anlagevermögen/Umlaufvermögen kann im Einzelfall durchaus Bedeutung zukommen (bspw. für Zwecke des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG).

42 So zutreffend *Henrichs*, Status:Recht 4–5/2009, 127–130; ergänzend *Henrichs* in FS Karsten Schmidt, 2009, S. 581 (593–597), mit einer Analyse der BIAO, Entscheidung des EuGH v. 7.1.2003 – RS C-306/99, DStR 2003, 67; *Henrichs/Pöschke*, Fortentwicklung der GoB vor dem Hintergrund von BilMoG und IFRS, in Fink/Schultze/Winkeljohann (Hrsg.), Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht, Stuttgart 2010, 47–64. Kritisch auch *Moxter*, Wpg 2009, 7; *Rammert/Thies*, Wpg 2009, 34; *Prinz*, GmbHHR 2009, 1031.

43 Plakativ dazu *Großfeld/Luttermann*, Bilanzrecht, 4. Aufl. 2005, 1: „Rechnungslegung ist Rechtsakt“. Zu den bilanziellen Folgen der Finanzkrise kritisch auch *Luttermann*, StuW 2010, 346–355.

Rechenschaftslegung“ für handels- und steuerbilanzielle Zwecke ein „Ideal“,⁴⁴ praktisch aber durchgängig kaum zu erreichen. Ohne Durchbrechungen ist die Maßgeblichkeit nie ausgekommen; dies zeigen historische Beispiele. Die Verhinderung eines übermäßigen Zugriffs durch den Fiskus via Maßgeblichkeit war immer nur „relativ“; auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe besteht ohnehin kein „Bilanzschutz“. Trotz der (jedenfalls äußerlichen) Zweckdivergenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz muss man sehen, dass es zum einen eine „Einheit des Rechnungswesens“ gibt, zum anderen ein breiter gemeinsamer Kernbestand an Buchführungs- und Bilanzierungsdaten besteht, den es zu erhalten und zu stärken gilt. Eine – wie auch immer geartete – „Verschränkung“ von Informations-, Ausschüttungsbemessungs- und Besteuerungsfunktion wird daher – wohin auch immer die Entwicklung ansonsten gehen wird – bestehen bleiben müssen.

2. Umbruch durch das BilMoG vom 25.5.2009: Beibehaltung der Maßgeblichkeit, Abschaffung der Umkehrmaßgeblichkeit

Die „Neustrukturierung“ des Maßgeblichkeitsprinzips steht im Mittelpunkt der steuerrelevanten BilMoG-Regelungen und hat – wie man in der Rechnungslegungsrealität seit Beginn des Jahres 2010 erkennen kann – erhebliche praktische Folgewirkungen.

Neujustierung der Maßgeblichkeit: Konzeptionell wird auf der einen Seite die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich mit unverändertem Gesetzeswortlaut beibehalten; allerdings hat die höchstrichterliche Steuerrechtsprechung insoweit stets auch die Besonderheiten einer leistungsfähigkeitsorientierten Besteuerung eingefordert.⁴⁵ Auf der anderen Seite wird die aus handelsbilanzieller Sicht informationsverzerrende Umkehrmaßgeblichkeit (Streichung diverser handelsrechtlicher Öffnungsklauseln, etwa § 247 Abs. 3 HGB, auch formelle Maßgeblichkeit genannt) beseitigt und durch einen speziellen steuerlichen „Wahlrechtsvorbehalt“⁴⁶ – verbunden mit einer neuen Dokumentationspflicht – ersetzt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2, Satz 2 und 3 EStG). Die Handelsbilanz bleibt von steuerlichen Wahlrechten unberührt. Ausschüttungs- und Bestimmungsvolumen gehen insoweit eigene Wege. Dadurch wird sich nun – in der Dimension gewollt oder ungewollt – die Steuerbilanz weiter von der Handelsbilanz entfernen, die latenten Steuern (§ 274 HGB) nehmen zu, die Steuerbilanzpolitik emanzipiert sich gegenüber handelsbilanziellen Abbildungs- und Gestaltungsstrategien. Die steuergesetzlich geforderte neue Dokumentationsverpflichtung ist wichtig; fehlt es daran, bleibt der handelsbilanzielle Ansatz auch für Wahlrechte maßgebend. Im Übrigen bleibt ein

⁴⁴ Vgl. dazu etwa *Luttermann*, RIW 2010, 417 (420).

⁴⁵ Zu Details s. unten III. 5.

⁴⁶ So anschaulich *Förster/Schmidtman*, BB 2009, 1342; *Henrichs*, Ubg 2009, 535.

partieller „Wahlrechtsgleichklang“ in Handels- und Steuerbilanz im Sinne einer Einheitsbilanz möglich, ist aber nicht mehr zwingend (etwa bei Ermittlung der Herstellungskosten). Im Übrigen ist die faktische Maßgeblichkeit für Bewertungseinheiten inhaltlich unverändert geblieben; der Verweis in einzelnen Steuervorschriften auf die handelsrechtliche GoB ebenfalls (etwa § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG hinsichtlich des Lifo-Verfahrens).

Keine umfassende Fair-Value-Bewertung: Der BilMoG-Gesetzgeber strebt mit seiner vor allem handelsrechtlich ausgerichteten Maßnahmen Steuerneutralität an. Zu nennenswerten Steuermehr- oder Steuermindereinnahmen soll das BilMoG nicht führen. In der Praxis wird sich dies erst noch erweisen müssen. Auch wenn am Beginn der Diskussion um das BilMoG Fair-Value-Überlegungen „hoch im Kurs standen“, hat die etwa seit Herbst 2008 aufkommende Finanz- und Wirtschaftskrise deren Skeptiker erheblich „beflügelt“. ⁴⁷ Eine „flächendeckende“ Einführung steuerlicher Fair Values ist deshalb nicht erfolgt. Allerdings ist eine sachlich eng begrenzte Fair-Value-Neuregelung zu konstatieren. Denn das Prinzip der Zeitbewertung (= beizulegender Zeitwert) ist für Finanzinstrumente des Handelsbestands bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistern für nach dem 31.12.2009 beginnende Wirtschaftsjahre eingeführt worden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b, § 52 Abs. 16 EStG), sofern sie nicht in einer Bewertungseinheit abgebildet werden. Dadurch werden das Anschaffungskostenprinzip sowie Realisationsgrundsätze aus praktischen Erwägungen – so die Bundesregierung – durchbrochen, und zwar sowohl für Wertabschläge (ohne das Erfordernis einer voraussichtlich dauernden Wertminderung) als auch für Wertzuschreibungen; Letzteres könnte bei über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehenden Werten verfassungsproblematisch sein. ⁴⁸ Durch den Rechtsverweis auf § 340e Abs. 3 HGB finden auch die dortigen „Value-at-Risk“-Abschläge Eingang in die steuerliche Bewertung. Es besteht eine „abmildernde Übergangsbestimmung“: Es kann (steuerliches Wahlrecht) für die Hälfte des „Erstgewinns“ eine Sonderrücklage gebildet werden, die im folgenden Wirtschaftsjahr aufzulösen ist; eine Maßgeblichkeitsverknüpfung besteht nicht. Man erkennt hier das Bemühen des Gesetzgebers, die Besteuerung noch nicht realisierter, aber kurzfristig realisierbarer Gewinne eng einzugrenzen. Dennoch bleibt es ein (kritischer) Systemverstoß (gegen das Verbot des Ausweises nichtrealisierter Gewinne), dessen fiskalische Auswirkungen eingehend im Einzelfall zu prüfen sind. Sofern die Neuregelung lediglich kurzfristige Vorzieheffekte im Realisationsbereich bewirkt, wird man dies im Interesse einheitlicher handels- und steuerbilanzieller Handhabung wohl akzeptieren können. Aus steuersystematischer Sicht ist interes-

⁴⁷ Vgl. etwa *Bieg/Bofinger/Kütting/Kusmaul/Waschbusch/Weber*, DB 2008, 2549; *Luttermann*, RIW 2009, 1; *Balkwieser/Kütting/Schildbach*, DB-Gastkommentar 49/2009; *Schildbach*, DStR 2010, 69.

⁴⁸ So *Helios/Schlotter*, DStR 2009, 547 (552); a. A. *Kulosa* in Schmidt (Fn. 2), § 6 EStG Rz. 428.

sant: Beim Fair Value für Finanzinstrumente des Handelsbestands bei Kreditinstituten wird der Gleichklang von Handels- und Steuerbilanz vom Gesetzgeber offensichtlich gewünscht.⁴⁹ Insoweit wird die Maßgeblichkeit gestützt, wenngleich mit in diesem Fallbereich problematischem Ergebnis.

3. Verständnis der Finanzverwaltung: BMF-Schreiben vom 12.3.2010, Adjustierung durch BMF-Schreiben vom 22.6.2010

In welchem Umfang sich Handels- und Steuerbilanz seit Geltung des BilMoG voneinander entfernen werden, hängt entscheidend vom Verständnis des steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts ab, der nicht nur steuerliche Ansatz-, sondern auch Bewertungswahlrechte in § 5 Abs. 1 EStG anspricht.⁵⁰ Die Regierungsbegründung zum BilMoG führt dazu sehr knapp aus:⁵¹ Die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten, die von den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften abweichen, ist im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht mehr nachzuvollziehen. An große Abweichungen gegenüber dem Vor-BilMoG geltenden Rechtszustand hat der (historische) Gesetzgeber im Ergebnis wohl eher nicht gedacht, auch wenn Bundesrat und Bundestag in Stellungnahme und Gegenäußerung durchaus unterschiedliche Akzentuierungen vorgenommen haben. Es dürfte jedenfalls dem eindeutigen gesetzgeberischen Willen entsprechen, die „GoB-inkonformen Steuervergünstigungswahlrechte“ wegen ihrer informationsverzerrenden Wirkung aus der Handelsbilanz herauszunehmen und nur steuerlich wirksam werden zu lassen (ohne Geltung des Stetigkeitsgebots). § 6b-Rücklagen, steuerliche Sonderabschreibungen (wie etwa § 7g EStG) und anderweitige steuerfreie Rücklagen (etwa die Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 EStR oder die Rücklage für Zuschüsse nach R 6.5. Abs. 4 EStR; man spricht von „Richtlinienwahlrechten“) treten nur noch steuerbilanziell auf. Der handelsbilanzielle Gewinn ist insoweit – abgesehen von dadurch ausgelösten passiven Steuerlatenzen – unbeeinflusst und „ausschüttungsfähig“. Derartige Steuervergünstigungswahlrechte⁵² konnten in der Vergangenheit nur über die jeweilige handelsbilanzielle Öffnungsklausel in den Einzelabschluss Eingang finden. Hier liegt der Kern der vom BilMoG-Gesetzgeber angestrebten Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz. Im Übrigen ist allerdings streitig, wie weit Handels- und Steuerbilanz wahlrechtsbedingt trotz des Erhalts der

49 Vgl. *Kulosa* in Schmidt (Fn. 2), § 6 EStG Rz. 429.

50 So ist in § 5 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 von einem anderen „Ansatz“ die Rede, Satz 2 dagegen bezieht sich auf einem vom Handelsrecht abweichenden „Wert“.

51 Begründung des Regierungsentwurfs v. 30.7.2008, BT-Drucks. 16/10067. Einzelerläuterungen zu Art. 3 (Änderung des EStG).

52 Vgl. zur Typologie steuerlicher Wahlrechte instruktiv *Hennrichs*, Ubg 2009, 535 f. Er unterscheidet: Steuervergünstigungswahlrechte, GoB-konforme Wahlrechte sowie fiskalisch motivierte Wahlrechte. Umfassend dazu auch *Hennrichs*, Wahlrechte im Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften, 1999, 35 ff.

materiellen Maßgeblichkeit auseinanderlaufen.⁵³ Wahlrechte auf der zweiten, außerbilanziellen Gewinnermittlungsstufe sind naturgemäß nicht betroffen. Eine phasenverschobene Maßgeblichkeit sieht der Gesetzgeber nicht vor.

Verständnis der Finanzverwaltung zum „Wahlrechtsvorbehalt“: Die Finanzverwaltung hat sich im BMF-Schreiben vom 12.3.2010⁵⁴ zu ihrem „Maßgeblichkeitsverständnis“ geäußert. Im Kern geht das BMF dabei von einem tendenziell umfassenden steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt aus. Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, aber auch sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehende Optionsmöglichkeiten können nach Meinung des BMF ohne handelsrechtliche Vorprägung ausgeübt werden. Dies gilt „natürlich“ für die GoB-inkonformen Steuervergünstigungswahlrechte (wie etwa die § 6b EStG-Rücklage), erstreckt sich darüber hinaus aber auch auf steuerliche Teilwertabschreibungen aufgrund dauernder Wertminderungen (mit Ausnahme willkürlicher Gestaltungen), Verbrauchsfolgeverfahren sowie lineare und degressive AfA (bis hin zu abweichenden Nutzungsdauern). Für Pensionsverpflichtungen gem. § 6a EStG sieht die Finanzverwaltung eine handelsbilanzielle Passivierungspflicht, die bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a EStG auf die Steuerbilanz „durchschlägt“. Überraschend und im Vergleich zu dem zur Diskussion gestellten Entwurf des BMF-Schreibens wird das Einbeziehungswahlrecht für bestimmte Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB in eine steuerbilanzielle Aktivierungspflicht „umgedeutet“.⁵⁵

53 Im Schrifttum ist eine wahre Beitragsflut festzustellen. Vgl. *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 929 (976); *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157; *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917; *Herzig*, DStR 2010, 1900; *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, DB 2011, 1; *Herzig/Briesemeister*, Bedeutung der BilMoG für die steuerliche Ergebnispolitik in Fink/Schultze/Winkeljohann (Hrsg.), Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht, Stuttgart 2010, 285–304; *Stobbe*, DStR 2009, 2433; *Briese/Buchholz*, StbW 2010, 361; *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 385; *Hennrichs*, Ubg 2009, 533 und in StbJb. 2009/2010, S. 261 (267–272); *Förster/Schmidtman*, BB 2009, 1342; *Scheffler*, StuB 2009, 45; *Scheffler*, StuB 2010, 295; *Anzinger/Schleier*, DStR 2010, 395; *Geberth/Blasius*, FR 2010, 408; *Richter*, GmbHR 2010, 505; *Kussmaul/Gräbe*, StB 2010, 106; *Wehrheim/Fross*, DStR 2010, 1348; *Wehrheim/Fross*, StuW 2010, 195; *Schanz/Schanz*, StuW 2009, 311; *Freidank/Velte*, StuW 2010, 185; *D. Schneider* in FS Norbert Krawitz, 2010, S. 705–721; *Bertel/Erberhartinger/Hirschler* in FS Christiana Djanani, 2008, S. 740; *Günkel* in FS Herzig, München 2010, S. 509; *Meurer*, BB 2009, 2364; *Kaminski*, DStR 2010, 771; *Frank/Wittmann*, Stbg 2010, 362; *Robler*, GmbH-StB 2010, 229; *Schenkel/Risse*, DB 2009, 1957; *Klein*, NWB 26/2010, 2042; *Fischer/Kalina-Kirschbaum*, DStR 2010, 399; *Zwimer*, DStR 2010, 591; *Hummel*, FR 2010, 163; *Künkele/Zwirner*, DStR 2010, 2263; *Patek*, StB 2010, 389.

54 BStBl. I 2010, 239.

55 Zu Details s. unten.

Das Maßgeblichkeitsverständnis der Finanzverwaltung ist in der Literatur auf umfangreiche Kritik gestoßen. Teils werden „korrekturbedürftige Schwachstellen“ bemängelt,⁵⁶ teils regt sich „Fundamentalwiderstand“ mit dem Ziel der weitgehenden Bewahrung des neu justierten Maßgeblichkeitskonzepts.⁵⁷ M. E. ist das Wahlrechtsverständnis des BMF im Grundsatz zutreffend. Der Wortlaut des neuen steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts lässt keinerlei einschränkende Hinweise auf Wahlrechtsdifferenzierungen erkennen. Der Wille des historischen Gesetzgebers ist zwar eher wahlrechtsbeschränkend ausgerichtet, letztlich aber nicht eindeutig. Im Gesetzeswortlaut ist er nicht zum Ausdruck gekommen. Für eine teleologische Reduzierung des steuerlichen Wahlrechtsbegriffs⁵⁸ ist daher m. E. kein Raum. Auch GoB-konforme steuerliche Wahlrechte sind mit Geltung des BilMoG von der Handelsbilanz abkoppelbar; eine vereinheitlichende Wahlrechtsausübung ist insoweit natürlich weiterhin möglich. Aus steuerbilanzpolitischer Sicht kann die Abkopplung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz in beiden Richtungen erfolgen; d. h. der steuerbilanzielle Gewinn kann höher oder niedriger als in der Handelsbilanz liegen (ungeachtet etwaiger latenter Steuern). So könnte etwa in einem Verlustjahr im Hinblick auf § 8c KStG ein Verzicht auf eine wahlweise Inanspruchnahme von Teilwertabschreibungen sinnvoll sein. Dies erscheint auch im Hinblick auf (unsystematische) Wertaufholungsfolgen für typisiert pauschalierte Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 3 KStG erwägenswert. Neben der Steuerbilanzpolitik wird man darüber hinaus auch Gesellschaftsverträge auf das neuartige Maßgeblichkeitsverständnis ausrichten müssen. Dies gilt etwa bei „Einheitsbilanzklauseln“ in Gesellschaftsverträgen, die möglicherweise ungewollt Gestaltungsspielräume einschränken.⁵⁹

Sonderproblem der Herstellungskostenuntergrenze gem. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB: Die handelsrechtliche Herstellungskostendefinition des § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB sieht ein „Einbeziehungswahlrecht“ für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie für angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung vor. Überraschend geht das BMF in Tz. 8 des Schreibens vom 12.3.2010 – entgegen der Handhabung in den vergangenen Jahrzehnten – von einem handelsbilanziellen Wahlrecht aus, das zu einer steuerlichen Einbeziehungspflicht führt. Die Finanzverwaltung beruft sich dabei auf die BFH-Entscheidung vom 21.10.1993.⁶⁰ Die steuerbilanzielle Aktivierungspflicht wirkt steuererhöhend. Nachdem Tz. 8 in der Literatur auf einhellige Kritik gestoßen

56 Etwa *Weber-Grellet*, DB 2009, 2402.

57 So etwa der Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DB 2009, 2570.

58 Dafür plädiert *Hennrichs*, Ubg 2009, 533–543.

59 Vgl. eingehender *Hennrichs*, Ubg 2009, 539 f.

60 BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176.

ist,⁶¹ hat die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 22.6.2010⁶² eine zeitliche Entschärfung vorgenommen. Danach sei es nicht zu beanstanden, wenn für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, noch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 verfahren wird, also auch ein steuerbilanzielles Einbeziehungswahlrecht im Gleichklang mit der Handelsbilanz weiterbesteht. Eine bloße „zeitliche Entschärfung“ der Verwaltungsverordnung zum Umfang der Herstellungskosten reicht m. E. aber nicht aus. Vielmehr ist die inhaltliche Aufhebung von Tz. 8 geboten. Dies aus folgenden Gründen: Die Grundgedanken des handelsbilanziellen Einbeziehungswahlrechts für unter einem Angemessenheitsvorbehalt stehende sonstige Gemeinkosten und ihren doch recht fernen Herstellungsbezug sind auch für das Steuerbilanzrecht sachgerecht. Der besondere Charakter dieser mittelbaren Herstellungsaufwendungen wirkt nicht leistungsfähigkeitserhöhend. Die vom BMF herangezogene BFH-Entscheidung vom 21.10.1993 ist zu einer alten Rechtslage ergangen und hat die Frage der Verwaltungsgemeinkosten „bei Lichte besehen“ gar nicht behandelt, vielmehr ausdrücklich offengelassen. Im Übrigen sollten durch das BilMoG ohnehin keine Steuererhöhungen ausgelöst werden. Auch im Interesse einer Verminderung von Verwaltungsaufwand erscheint es letztlich „nur klug“, es bei dem handels- und steuerbilanziellen Gleichlauf des besonderen Einbeziehungswahlrechts zu belassen. Ob man insoweit allerdings von steuerlichem Gewohnheitsrecht sprechen kann, erscheint mir eher zweifelhaft. Im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2010 wurde diskutiert, einige der bislang als Wahlrecht formulierten steuerbilanziellen Regelungen in „Mussvorschriften“ umzuändern. Dies war vor allem für Rückstellungen für Patent- und Urheberrechtsverletzungen, für Dienstjubiläen und Pensionsrückstellungen vorgesehen. Darüber hinaus wurden Gesetzesanpassungen zur Teilwertabschreibung diskutiert.⁶³ Der Gesetzgeber hat diese Punkte dann letztlich allerdings nicht im JStG 2010 v. 8.12.2010 umgesetzt.

Neue steuerliche Dokumentationsanfordernisse (§ 5 Abs. 1 Satz 2, 3 EStG): Die steuerbilanzielle Wahlrechtsausübung hängt des Weiteren von der Erfüllung von Dokumentationspflichten ab. Sie erfordert als (materielle) Tatbestandsvoraussetzung ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis, in das die betroffenen Wirtschaftsgüter aufzunehmen sind. Details dazu sind in § 5 Abs. 1 Satz 2, 3 EStG kodifiziert; die Finanzverwaltung gibt im BMF-Schreiben vom 12.3.2010 (Rn. 19–23) konkretisierende Hinweise. Für steuerliche Wahlrechte im Bereich des Sonderbetriebsvermögens sowie bei umwandlungssteuerlichen Maßnahmen gelten die gesonderten Aufzeich-

61 Vgl. *Kaminski*, DStR 2010, 1395; *Günkel/Teschke*, Ubg 2010, 401; *Zwirner*, SteuK 2010, 271; *Velte/Sepetauz*, StuB 2010, 523; IDW v. 9.6.2010, FN-IDW 7/2010, 264; *Ortmann-Babel*, BB 2010, 1722; *Buchholz*, DB 2010, 1430; *Freidank/Velte*, StuW 2010, 356.

62 BStBl. I 2010, 597.

63 Vgl. *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2101 f.

nungspflichten nicht. Eine besondere Form für die Verzeichnissführung schreibt die Finanzverwaltung nicht vor. In der Praxis sollte man auf eine formell und materiell ordnungsmäßige Verzeichnissführung – vollständige, fehlerfreie und im Allgemeinen möglichst zeitnahe Aufzeichnungen – achten.⁶⁴ Denn ansonsten wird die von der Handelsbilanz losgelöste steuerliche Wahlrechtsausübung durch die Finanzverwaltung (etwa in Betriebsprüfungen) versagt werden. Dabei werden sicherlich auch Verhältnismäßigkeitsgrundsätze zu beachten sein. Üblicherweise wird in der Praxis wohl eine EDV-technische Umsetzung der speziellen steuerlichen Aufzeichnungserfordernisse angestrebt werden. Eine Integration in die handelsrechtliche Rechnungslegung ist möglich (s. auch § 6 Abs. 2 Satz 5 EStG zu den sog. geringwertigen Wirtschaftsgütern). Insoweit erlaubt die Finanzverwaltung auch einen Rückgriff auf die Angaben im Anlagenverzeichnis sowie im Verzeichnis für geringwertige Wirtschaftsgüter. Schließlich ist das besondere Dokumentationsgebot von den steuerbilanziellen Ergänzungsnotwendigkeiten handelsrechtlicher Rechnungslegung gem. § 60 Abs. 2 EStDV zu unterscheiden. Wegen der mit dem steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt erlangten Gestaltungsfreiräume wird man den mit dem Dokumentationsanfordernis verbundenen Bürokratieaufwand im Ergebnis wohl akzeptieren können. Schließlich gilt das Gebot ordnungsmäßiger Dokumentation für das Ausübungsjahr des Wahlrechts und die Folgejahre bis zum „Gleichlauf“ der Werte in Handels- und Steuerbilanz. Bei übereinstimmenden Handels- und steuerbilanziellen Ansätzen gelten die besonderen Aufzeichnungspflichten nicht. Diskutiert wird schließlich, ob Fehler in der Verzeichnissführung im Rahmen von Bilanzänderungsmaßnahmen „geheilt“ werden können. Dies erscheint im Ergebnis möglich.⁶⁵

4. Konkrete Maßgeblichkeit für Bewertungseinheiten als Sonderfall (§ 5 Abs. 1a Satz 2, Abs. 4a Satz 2 EStG, § 254 HGB)

§ 5 Abs. 1a Satz 2 EStG enthält im Kernbestand der steuerbilanziellen Ansatzvorschriften eine Sonderregelung für in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildete Bewertungseinheiten.⁶⁶ Die Regelung wurde durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 28.4.2006 eingeführt und gilt erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2006. Der Einzelbewertungs-

⁶⁴ Laut BMF, Schreiben v. 12.3.2010, Rz. 20, reicht es aus, wenn die Dokumentation nach Ablauf des Wirtschaftsjahres im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung erfolgt. Die Gesetzesregelung verlangt keine Einreichung der Dokumentation im Rahmen der Steuererklärung, die Dokumentation muss dann allerdings bei Betriebsprüfungen vorliegen. Vgl. dazu auch *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2099.

⁶⁵ Vgl. *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2099, 2100.

⁶⁶ Grundlegend dazu aus steuerlicher Sicht *Hick* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Anm. 1640–1649; *Meimert*, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, Köln 2010, 149 ff.

grundsatz und das Imparitätsprinzip werden bei verschiedenartig ausgestaltbaren Hedging-Geschäften mit risikokompensierenden Grund- und Sicherungstransaktionen steuerlich außer Kraft gesetzt. Dies erscheint zunächst einmal vernünftig, da in Höhe der effektiven sicherungstechnischen Risikokompensation durch konkret in Aussicht stehende Gewinne keine „echten Verluste“ entstehen, die steuerbilanziell abziehbar wären.⁶⁷ Dadurch sollen Steuermindereinnahmen durch ansonsten imparitatisch auszuweisende Hedging-Geschäfte vermieden werden. Die steuerbilanzielle Regelung greift dabei auf die handelsbilanzielle Abbildung der Bewertungseinheit zurück und schafft dadurch eine neue „konkrete Maßgeblichkeit“. Die handelsrechtlichen GoB werden insoweit durch die tatsächlichen Ergebnisse der handelsrechtlichen Rechnungslegung verdrängt. Drohverlustrückstellungen im Zusammenhang mit Bewertungseinheiten sind steuerlich (ausnahmsweise) zulässig (§ 5 Abs. 4a Satz 2 EStG). Auch dies ist bemerkenswert; denn bewertungseinheitsbedingte Drohverluste werden anders als im „Normalfall“ als leistungsfähigkeitsmindernde wirtschaftliche Lasten eingestuft. Für dieses steuerbilanzielle Grundkonzept der Bewertungseinheit werden – entsprechend der Begründung der materiellen Maßgeblichkeit – Vereinfachungsgründe genannt, um insoweit Handels- und Steuerbilanz gleichlaufend zu behandeln.

Aus dem Blickwinkel des steuerbilanziellen Betriebsvermögensvergleichs ist die neue, durch das BilMoG ausgelöste Rechtsentwicklung zu Bewertungseinheiten in zweifacher Hinsicht bedeutsam:⁶⁸

- In der Vor-BilMoG-Zeit wurden Bewertungseinheiten handelsbilanziell unter Heranziehung der allgemeinen GoB gebildet; konkrete Rechtsvorschriften dafür fehlten.⁶⁹ Mit § 254 HGB i. d. F. des BilMoG vom 25.5.2009 hat der Handelsgesetzgeber nun eine Rechtsgrundlage für Bewertungseinheiten geschaffen.⁷⁰ Die Regelung gilt für sicherungsbedingte Bewertungseinheiten mit sich ausgleichenden gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströmen bei Finanzinstrumenten und

67 Vgl. ähnlich *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 2), § 5 EStG Rz. 70: kein Ausweis nur „theoretischer“ Verluste.

68 Vgl. zur handels- und steuerbilanziellen Bildung von Bewertungseinheiten eingehender *Künkele/Zwirner*, DStR 2009, 1277 (1280); *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157 (158–162); *Schmitz*, DB 2009, 1620; *Schmidt*, BB 2009, 882; *Petersen/Zwirner/Froschhammer*, StuB 2009, 449; *Micksch/Mattern*, DB 2010, 579; *Lüdenbach/Freiberg*, BB 2010, 2683; *Henrichs*, WPg 2010, 1185; *Günkel*, RdF 2011, 59. Zur Sicht der Finanzverwaltung s. BMF v. 25.8.2010, DB 2010, 2024.

69 Vgl. *Hick* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Anm. 1641; zu Details auch *Prinz/Hick*, DStR 2006, 771.

70 Zu Details vgl. *Prinz*, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2010, § 254 HGB. Ergänzend auch IDW ERS HFA 35: Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten. Speziell zur Wahlrechtsproblematik *Glaser/Hachmeister*, BB 2011, 555.

Warenermingsgeschäften (ergänzt durch Anhangangaben gem. § 285 Nr. 23 HGB). Die steuerrechtliche Norm des § 5 Abs. 1a EStG hat insofern die handelsbilanzielle Regelung vorgeprägt. Nur das, was als Bewertungseinheit konkret in der Handelsbilanz abgebildet wird, kommt für eine steuerbilanzielle Bewertungseinheit in Betracht. Der Handelsgesetzgeber hat allerdings die Technik der Abbildung einer Bewertungseinheit offengelassen (Einfrierungsmethode oder Durchbuchungsmethode). Diese handelsbilanziellen Gestaltungsfreiräume strahlen daher auch in die Steuerbilanz hinein; allerdings gilt das Stetigkeitsgebot.⁷¹

- Die beiden Regelungen zu Bewertungseinheiten (§ 254 HGB, § 5 Abs. 1a EStG) wurden nicht identisch formuliert, was bei Umsetzung des gesetzgeberischen Vereinfachungswillens eigentlich nahegelegen hätte. § 5 Abs. 1a EStG stellt bspw. nur auf die „Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ ab; § 254 HGB erstreckt sich dagegen ausdrücklich auch auf Warenermingsgeschäfte und bezieht antizipative Positionen als abzuschließende Grundgeschäfte ein, die „mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet“ werden. Die handelsbilanziellen Bewertungseinheiten könnten daher bei einer Orientierung am bloßen Gesetzeswortlaut über den steuerlichen Erfassungsbereich hinausgehen, was aber letztlich nicht in der Intention des „historischen Gesetzgebers“ liegen dürfte.⁷² Bis zur Grenze des Gesetzeswortlauts sollte jedenfalls eine möglichst deckungsgleiche Anwendung angestrebt werden. Im Übrigen wird bei der konkreten Rechtsanwendung diskutiert, wie innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit bestehende steuerlich nicht abziehbare Aufwendungen oder steuerfreie Erträge zu behandeln sind.⁷³ Durch außerbilanzielle Korrekturen würde die steuerbilanziell gebildete Bewertungseinheit wieder aufgehoben. § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG gibt vor, dass die „Ergebnisse“ der handelsbilanziellen Bewertungseinheit Eingang in den steuerbilanziellen Betriebsvermögensvergleich finden. Innerhalb des effektiven Teils der Bewertungseinheit kommt deshalb eine steuerwirksame Auflösung von Grund- und Sicherungsgeschäft nicht mehr in Betracht. Ansonsten würde der Zweck des § 5 Abs. 1a EStG verfehlt. Erst nach Auflösung der Bewertungseinheit gelten wieder die allgemeinen Regeln mit den außerbilanziellen Korrekturen auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung.

Man sieht: Trotz Erhalt der materiellen Maßgeblichkeit, Abschaffung der Umkehrmaßgeblichkeit und handelsbilanzieller Stärkung der konkreten

⁷¹ Die Finanzverwaltung spricht sich im Schreiben BMF v. 25.8.2010, DB 2010, 2024 für den Vorrang der Einfrierungsmethode aus.

⁷² Vgl. dazu m. w. N. *Hick* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Anm. 1645.

⁷³ Vgl. *Schmitz*, DB 2009, 1620; *Micksch/Mattem*, DB 2010, 579; *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 157; *Hick* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Anm. 1647. S. auch *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 2), § 5 EStG Rz. 70: Die Bewertungseinheit verändert nicht die steuerliche Qualifikation.

Maßgeblichkeit bei Bewertungseinheiten durch den BilMoG-Gesetzgeber verbleiben stets eigenständige steuerliche Wertungsfragen. Eine wirkliche Vereinfachung durch den Rückgriff auf Handelsbilanzrecht für den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich ist deshalb kaum zu erkennen. Dies lässt die geltende Rechtslage natürlich unberührt, muss aber de lege ferenda für steuerkonzeptionelle Neuansätze mitbedacht werden.

5. Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz mittel- und langfristig zu halten?

Auch wenn im BilMoG die Verknüpfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses mit der Steuerbilanz über den Maßgeblichkeitsgrundsatz bestehen bleibt, entfernen sich beide Rechenwerke strukturell zunehmend voneinander. Damit wird die Steuerbilanz als eigenständiges Rechenwerk ebenso wie das gesamte Feld der Steuerlatenzen aufgewertet. Dem Gläubigerschutz wird vor allem bei „volatilen Vermögenswerten“ (etwa bei selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen, der Zeitbewertung von sog. Planvermögen und aktiven latenten Steuern) durch außerbilanzielle Ausschüttungs-, Abführungs- und Entnahmesperren Genüge getan (§ 268 Abs. 8 HGB, § 301 AktG, § 172 Abs. 4 HGB); für das Steuerbilanzrecht bestehen jeweils Sonderregelungen. Beruhend auf dieser Gesetzesgrundlage erscheint mir der vom BMF im Schreiben vom 12.3.2010 eingeschlagene Weg – ungeachtet einer Vielzahl von Detailkritikpunkten – perspektivisch richtig. Sicher ist die tradierte Schutzfunktion der handelsrechtlichen GoB vor „fiskalischer Willkür“ ein hohes Gut; das von *Döllerer* skizzierte Bild des „Fiskus als stiller Teilhaber“ hat Charme. Die moderne Rechnungslegungsrealität sieht allerdings anders aus: Echte, den ursprünglichen Vereinfachungszweck der Maßgeblichkeit genügende Einheitsbilanzen gibt es im deutschen Mittelstand und bei den Konzernen nach meiner Erfahrung nicht mehr. Es existieren mittlerweile eine Vielzahl von Ansatz- und Bewertungsvorschriften mit maßgeblichkeitsdurchbrechendem Inhalt, die ein mehrperiodisches Abweichen der Rechenwerke erzwingen. Auch in der Regierungsbegründung zum BilMoG selbst werden mögliche Zukunftsszenarien im Hinblick auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz angedeutet und skizziert. Es wird wohl mittelfristig nach Auffassung der Bundesregierung zu analysieren sein, ob zur Wahrung des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips und auch im Hinblick auf das europäische Projekt einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB) eine „eigenständige steuerliche Gewinnermittlung notwendig und erforderlichenfalls wie sie zu konzipieren ist“.⁷⁴ Auch wenn dies sicherlich eine sehr offene Formulierung in der Regierungsbegründung ist, die nach „Kompromissformel“ klingt, stellt sich mittel- und langfristig betrachtet die Frage nach der Zukunft des

⁷⁴ Begründung des Regierungsentwurfs v. 23.5.2008, BR-Drucks. 344/08, Allgemeiner Teil I3a.

Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Folgende Rechtsaspekte wird man dabei mit bedenken müssen:

- *Erschwerte Internationalität deutscher Rechnungslegung*: Nicht zuletzt wegen der Wirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips haben die traditionellen deutschen Rechnungslegungsgrundsätze (wie etwa ein stark ausgeprägtes imparitätisches Vorsichtsprinzip) auf dem „internationalen Parkett“ einen schweren Stand.⁷⁵ Die Verbesserung des Informationsgehalts der Handelsbilanz durch das BilMoG hat daher im Hinblick auf die Maßgeblichkeit einige neue Steuerregelungen, darüber hinaus überleitungsbedingte Ausschüttungs- und Abführungssperren hervorgebracht. Deren praktische Tragfähigkeit muss sich erst noch erweisen. Der handelsrechtliche Anknüpfungspunkt des Steuerbilanzrechts löst jedenfalls weitere gesellschaftsrechtliche Komplexität aus. Dies erschwert insgesamt die internationale Akzeptanz deutscher Rechnungslegung. Ein von der Maßgeblichkeit komplett gelöstes Steuerbilanzrecht würde insoweit neue handelsbilanzielle Freiheitsgrade hervorbringen.
- *Bedeutungsverlust der Maßgeblichkeit in den letzten Jahren*: Die Rechtsprechung, aber auch der Steuergesetzgeber selbst haben in jüngerer Zeit neue Maßgeblichkeitsdurchbrechungen festgestellt, gar geschaffen. So wurde in der höchstrichterlichen Rechtsprechung immer wieder betont, dass die handelsrechtlichen GoB im Einzelfall durchaus zugunsten von Leistungsfähigkeitsbesteuerungsmaximen zurückgedrängt werden können. Konkret nachzuvollziehen ist dies bspw. im BFH-Urteil vom 23.4.2009,⁷⁶ bei dem es um die steuerspezifische Beurteilung einer voraussichtlich dauerhaften Teilwerterhöhung auf Fremdwährungsverbindlichkeiten geht. Dieses Judikat zeigt auf, dass sich handels- und steuerrechtliche Vorsichtsüberlegungen bei der Prognosebeurteilung von Wertveränderungen unterscheiden können.⁷⁷ Ein weiteres Rechtsprechungsbeispiel: So hat der I. Senat des BFH mit Urteil vom 4.6.2008⁷⁸ die Wirkungen der (früher geltenden) umgekehrten Maßgeblichkeit bei der „Stornierung“ steuerlicher Sonderabschreibungen begrenzt. Handelsbilanzielle Zuschreibungen nach einer steuerinduzierten Sonderabschreibung bleiben danach ohne steuerliche Wirkung. Das BMF folgt dem, § 6b-Rücklagen sind ausgenommen.⁷⁹ Auch wenn dieses Urteil die vergangene Rechtslage betrifft, wird der vom BFH „eingeläutete“ Bedeutungsverlust der Maßgeblichkeit erkennbar. Weiterhin hat der Gesetzgeber mit dem SEStEG vom 7.12.2006 den – früher von der Finanzverwaltung

⁷⁵ Vgl. zu einer solchen Einschätzung bspw. *Merkt* in Hopt/Merkt, Bilanzrecht, 2010, Einleitung vor § 238 Rz. 13.

⁷⁶ BFH v. 23.5.2009 – IV R 62/06, DSStR 2009, 1256.

⁷⁷ Vgl. *Prinz*, StuB 2009, 565 f.

⁷⁸ BFH v. 4.6.2008 – I R 48/07, BStBl. II 2009, 187.

⁷⁹ BMF v. 11.2.2009, BStBl. I 2009, 397.

verfolgten – umwandlungssteuerlichen Maßgeblichkeitsgrundsatz aufgegeben. In Umwandlungsfällen (etwa Verschmelzungen und Formwechsel) lassen sich Handels- und Steuerbilanz heute weitgehend entkoppeln.⁸⁰ Schließlich hat auch das BVerfG in seinem Beschluss vom 12.5.2009 zu den Jubiläumsrückstellungen die verfassungsrechtliche Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes stark relativiert; danach stellen sich nur in den Willkürgrenzen Verfassungsfragen im Steuerbilanzrecht. Insgesamt zeigt sich: Die früher ganz starke Maßgeblichkeitsprägung im Steuerbilanzrecht hat in den letzten Jahren ausgelöst sowohl durch den Gesetzgeber als auch durch die Rechtsprechung einen Bedeutungsverlust erlitten, der m. E. noch nicht zu einem Stillstand gekommen ist. Seit Jahren judiziert vornehmlich der BFH, nicht der BGH über handelsrechtliche GoB. Eigenständige steuerliche Wertungsprinzipien werden bedeutsamer. Auch dies führt – denkt man es weiter – weg von der Einheitsbilanz.

- „Infizierung“ handelsrechtlicher GoB durch internationale Rechnungslegung für Steuerzwecke?⁸¹ Die Internationalisierung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch das BilMoG erhält zwar eine (gleichwertige) Mehrfunktionalität. Dessen informationsorientierter Rechenschaftszweck wird tendenziell gestärkt, der Kapitalerhaltungszweck und die maßgeblichkeitsgeprägte Anbindung der Steuerbilanz wird tendenziell geschwächt. Die IFRS-Regelungen standen für einige der neu kodifizierten Rechnungslegungsvorschriften „Pate“. Eine derartige IFRS-Vorbildfunktion für BilMoG-Rechnungslegungsnormen ist bspw. bei § 274 HGB, dem Bereich der latenten Steuern, zu erkennen, der verschiedene „Adaptionen“ von IAS 12 enthält. Mit dem sog. Tax Accounting⁸² ist insoweit ein ganz neuer Aufgabenbereich der Rechnungslegung entstanden, mit dem sich vor allem Großunternehmen inhaltlich und organisatorisch befassen müssen. Mit dem klassischen Steuerbilanzrecht hat diese für Kapitalmarktwirkungen äußerst bedeutsame „virtuelle Steuerwelt“ nur noch wenig zu tun. Auch bei dem Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände sind IFRS-Wurzeln zu erkennen. Darüber hinaus ist auch zu erwarten, dass IFRS-Gedankengut und IFRS-Erfahrungen zumindest mittel- und langfristige auf die kodifizierten und nicht kodifizierten handelsrechtlichen GoB Einfluss nehmen wird. In der Folge wird dies auch Steuerrechtsregelungen berühren. Die Escape-Klausel bei der Zinsschranke, die primär auf die IFRS-Rechnungslegung rekurriert, verdeutlicht diesen Wirkungsmechanismus.

80 Vgl. *Prinz*, StuB 2007, 125; ergänzend auch *Goebel/Ungemach/Reifarth*, DStZ 2010, 649.

81 Zu einer umfassenden betriebswirtschaftlichen Analyse vgl. auch *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 2009.

82 Zu den Interdependenzen von Financial und Tax Accounting vgl. *Herzig/Vossel*, KSzW 2010, 53–60; *Herzig*, DB 2010, 1; *Herzig*, DStR 2010, 1900.

Ein erster „Testfall“ für solche möglicherweise recht unauffällig wirkenden Einflüsse der IFRS auf die handelsrechtlichen GoB könnte die Frage der handelsrechtlichen Zulässigkeit (Wahlrecht) einer komponentenweise planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen sein, die Annäherung an den angelsächsisch geprägten Component Approach (IAS 16.14 bis 16.44) aufweist und vom IDW in einem Rechnungslegungshinweis als eine Art „Kompensat“ zur Streichung der Aufwandsrückstellung gem. § 249 Abs. 2 HGB a.F. mit ergebnisglättendem Effekt zugelassen wird.⁸³ Vorausgesetzt wird dabei allerdings, dass „physisch separierbare Komponenten“ ausgetauscht werden, die dann eigenständige wirtschaftliche Nutzungsdauern aufweisen und damit eine verursachungsgerechte Aufwandsperiodisierung ermöglichen. Ein Ansatz bei Großreparaturen wird nicht für zulässig angesehen. In der Folge wird (sofort abziehbarer) Erhaltungsaufwand zu Lasten verteilungsnotwendiger Herstellungskosten verschoben. Das IDW sieht bei Vorliegen der geforderten Anwendungsvoraussetzungen keinen Verstoß gegen den Einzelbewertungsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB und beurteilt die komponentenweise Abschreibung auch als vereinbar mit dem Konzept des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der partiell zugelassene Komponentenansatz tatsächlich handelsrechtlichen GoB entspricht und damit dann auch – vorbehaltlich steuergesetzlicher Spezialregelungen – Eingang in die steuerliche Gewinnermittlung finden müsste. An der Steuerwirksamkeit des Komponentenansatzes bestehen sicherlich eine Reihe von Bedenken, die seine Anwendung im Betriebsvermögensvergleich ausschließen, zumal handelsbilanzielle Aufwandsrückstellungen ohnehin steuerlich unzulässig waren. Die Diskussion dazu steht allerdings erst am Anfang. Auch in anderen Bereichen handelsrechtlicher GoB erscheinen derartige Infizierungswirkungen denkbar. Dies alles wird letztlich bei der Frage miterwogen werden müssen, ob der Maßgeblichkeitsgrundsatz trotz geänderter handelsrechtlicher Rahmenbedingungen sinnvoll weitergeführt werden kann.

Auch wenn man „Totenglocken“ derzeit für das Maßgeblichkeitsprinzip sicher nicht läuten muss,⁸⁴ kann man trotz aller Sympathie für ein einheitliches Rechenwerk bezweifeln, ob dieser Grundsatz mittel- oder gar langfristig zu halten sein wird. Ich bezweifle dies.

⁸³ Vgl. IDW RH HFA 1.016. Zur Diskussion auch *Haaker/Hoffmann*, PiR 2009, 240 f.; *Herzig/Briesemeister/Joisten/Vossel*, Wpg 2010, 561; *Husemann*, Wpg 2010, 507; *Künkele/Zwirner*, IRZ 2010, 9; *Keller/Gütlbauer*, StuB 1/2011, 11; *Hommel/Rößler*, BB 2009, 2526; *Willeke*, StuB 2009, 679.

⁸⁴ So aber *Theile*, DStR 2009, 2384.

6. De lege ferenda: Prinzipienbasiertes steuerliches Gewinnermittlungsgesetz als Alternative

Die fortschreitende Internationalisierung des Handelsbilanzrechts mit ihren kapitalmarktorientierten Informationsverbesserungen erscheint – trotz der Fundamentaldiskussion um ausreichend objektivierte Fair Values – unausweichlich. Der Erfolg und die weitere Verbreitung von IAS-Bilanzen (auch mit ihren Ausstrahlungswirkungen auf den Einzelabschluss und das Ertragsteuerrecht) lässt sich nicht mehr aufhalten. Das BilMoG versucht, diese Entwicklungslinie bei Erhalt traditioneller Grundprinzipien der Rechnungslegung „mittelstandsfähig“ zu machen. Mitunter wird heute schon in Großkonzernen die Buchführung nach IAS/IFRS-Grundsätzen erstellt; etwaige Überleitungsrechnungen sind dann in Richtung auf deutsches Bilanzrecht vorzunehmen, nicht umgekehrt. Auf der anderen Seite sind derartige Informationsbilanzen für wie auch immer geartete Ausschüttungsansprüche der Anteilseigner und des Fiskus in „Reinform“ sicher nicht geeignet. Ob Überleitungsrechnungen mittelfristig ausreichen werden, kann man bezweifeln. Lässt man die verschiedenen Konzepte und Lösungsansätze zur (nationalen und internationalen) Fortentwicklung von Handels- und Steuerbilanz einmal Revue passieren, so erscheint mir im Gesamtbild eine „Entkoppelung“ von Informationsbilanzen auf der einen Seite und Gewinnanspruchsbilanzen auf der anderen Seite⁸⁵ nicht unwahrscheinlich und klar erkennbar. Die international durch das Zusammenwachsen der Wirtschaft und der Kapitalmärkte ausgelöste Entkoppelungstendenz macht möglicherweise auch vor der bilanziellen Kapitalerhaltung im Rahmen des Gläubigerschutzes nicht halt. Demzufolge ist die Diskussion um situative Ausschüttungsbegrenzungen auch in Deutschland in Gang gekommen.

Stabiles leistungsfähigkeitsorientiertes Steuerbilanzrecht ist anzustreben: In Anbetracht dieses Befunds erscheint die evolutorische Entwicklung eines eigenständigen steuergesetzlich niedergelegten und in sich geschlossenen Steuerbilanzrechts sinnvoll.⁸⁶ Dies bietet gleichzeitig die Chance, sich allein auf Informationszwecke zu konzentrieren. Mittel- oder langfristig könnte daraus die Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips resultieren. Dem Problem mehrfacher Rechenwerke mit entsprechendem Rechnungslegungsaufwand wird man sich nicht entziehen können. Aber unabhängig davon, ob die Maßgeblichkeit formell bestehen bleibt oder nicht, darf nur ein vorsichtig ermittelter Gewinn letztlich besteuert werden. Von verschiedenen Expertengremien sind dazu zwischenzeitlich konzeption-

85 Dies ähnelt der GoB-Unterscheidung von *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, 3 ff.

86 Vgl. zu derartigen konzeptionellen Überlegungen auch *Henrichs*, StuW 2005, 264.

nelle Ansätze, gar gesetzliche Formulierungsvorschläge entwickelt worden, die allerdings bislang durch den Gesetzgeber nicht aufgegriffen wurden.⁸⁷

Prinzipienbasierung der steuerlichen Gewinnermittlung als Schutz vor „fiskalischer Willkür“: Die gesetzliche Kodifikation eines steuerlichen Gewinnermittlungssystems muss einen sachgerechten Rahmen für steuerbilanzielle Ansätze und Bewertungen schaffen. Ein solches Gewinnermittlungsgesetz muss konzeptionell den Grundsätzen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprechen und Gleichmäßigkeitserfordernissen (Art. 3 GG) genügen. Dies erfordert die Schaffung einer objektivierten (d. h. eine freie Ermessensausübung einengende) Bemessungsgrundlage; das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip, das handelsrechtliche Realisationsprinzip⁸⁸ (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) sowie ein (allerdings etwas „zurückgeschnittenes“) Vorsichtsprinzip sind zu beachten. Gerade den imparitätisch wirkenden Vorsichtsmaßstab wird man sorgsam justieren müssen (keine „Worse-Case-Betrachtung“ mit strukturell entstehenden stillen Reserven; keine „Best-Case-Szenarien“ mit tendenzieller Überbewertung). Weiterhin sollte ein einheitlicher steuerrechtlicher Betriebsvermögensvergleich geschaffen werden (Zusammenfassung von § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG), der auch eine angemessene erfahrungsgestützte Rückstellungsbildung als Abbildung ungewisser Drittverpflichtungen zulässt und Teilwertabschreibungen mit entsprechender Wertaufholungsverpflichtung⁸⁹ als Systembestandteil versteht. Die nachweisgebundenen Teilwertabschreibungen sowie der Einzelbewertungsgrundsatz müssen erhalten bleiben. Für kleinere Gewinnermittler erscheint eine § 4 Abs. 3-EStG-Rechnung weiterhin sinnvoll. In einem solchen Gewinnermittlungsgesetz sollten wegen der Unschärfen jeglicher Rechnungslegung auch steuerliche Wahlrechte ihren Platz haben,⁹⁰ allerdings immer nur dort, wo es aus Subventionsgründen, vereinfachungsbedingt oder wegen nur schwer greifbarer Wertentwicklungen erforderlich

87 Zu den Vorschlägen der Stiftung Marktwirtschaft vgl. m. w. N. *Esterer* in FS Herzig, München 2010, S. 627 (642–649).

88 Es lassen sich Aufwands- und Ertragsrealisationsprinzip unterscheiden. Vgl. *Hommel/Berndt*, BB 2009, 2190; *Moxter*, BB 1984, 1780; für die Passivseite *Christiansen*, DStR 2009, 2213. *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, 41 charakterisiert das Realisationsprinzip anschaulich als eine Art „typisiertes Vorsichtsprinzip“, das an die umsatzbezogene Liquidisierbarkeit von Vermögenswerten und Schulden anknüpft. Für konzeptionelle Barrealisationsüberlegungen, die an Zahlungszu- und -abflüsse anknüpfen, ist in einem kaufmännischen Rechnungslegungswerk mangels Folgerichtigkeit kein Raum; so aber *D. Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkungen, München 2002, 284–287.

89 Zur Verfassungskonformität des Wertaufholungsgebots für frühere Teilwertabschreibungen s. BFH v. 25.2.2010 – IV R 37/07, BB 2010, 1592 mit Anm. *Gratz*. Ausführlich zu den Verfassungsfragen s. *Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Köln 2005, 289–373.

90 Gegen jegliche Rechnungslegungswahlrechte aus betriebswirtschaftlicher Sicht *D. Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, München 2002, 279–282: Grundsatz wider Selbstbesteuerung.

ist. Letztlich sind Wahlrechte aufgrund bestehender Ansatz-, Auswahl- und Bewertungsermessens klarer als unspezifizierte Ermessensspielräume, die bilanzpolitisch verdeckt nutzbar sind. Das Nominalwertprinzip schließlich könnte ggf. um eine Inflationsbereinigung erweitert werden. Eine strikte IFRS-Bindung für steuerliche Gewinnermittlungszwecke kommt aufgrund rechtlicher und faktischer Besteuerungserfordernisse nicht in Betracht. Allenfalls kann man im Einzelfall über die Nutzung von IAS-Gedanken auch für steuerbilanzielle Zwecke nachdenken, ohne dass eine rechtliche oder faktische IAS-Maßgeblichkeit entsteht. So erscheint bspw. bei langfristiger Fertigung auch für steuerbilanzielle Zwecke eine Orientierung an der „Percentage of Completion-Methode“ sinnvoll, die eine stabilere Ergebnisentwicklung als das heute geltende streng an Realisationsgrundsätzen ausgerichtete „Fertigstellungsprinzip“ ermöglicht. Auch Drohverlustrückstellungen sind steuerbilanziell zuzulassen. Klar erscheint darüber hinaus: Eine Fair Value-Bewertung für Steuerzwecke, die über die objektiviert ermittelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (mit entsprechenden Wertfortführungen) hinausgeht, scheidet aus. Der heutige § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG für Finanzinstrumente bei Kreditinstituten muss ein Sonderfall bleiben. Auch der Impairment-Only-Test (verbunden mit der Notwendigkeit situativer Unternehmensbewertungen) darf planmäßige Abschreibungen nicht ersetzen. Im Übrigen sollten die genannten konzeptionellen Grundlagen auch bei der europäischen Entwicklung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage in ausreichender Form Berücksichtigung finden. Schließlich sollte man im Zuge der Konzeption eines Gewinnermittlungsgesetzes einmal über den zweistufigen Aufbau der Gewinnermittlung nachdenken; hier bieten sich diverse „Bereinigungsmaßnahmen“ an.

IV. Sonderfragen bei Rückstellungen: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung

1. Bedeutsames steuerungspraktisches Streitfeld mit der Finanzverwaltung bei rechtspolitischer Dimension

Rückstellungen „jeglicher Couleur“ sind ein klassisches Streitfeld zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, zumal sie nicht selten wegen unsicherheitsbehafteter Unschärfen bilanzpolitisch genutzt werden. Es besteht eine sehr nuancenreiche „Rückstellungskultur“ bei deutschen Unternehmen. Betriebsprüfungen im Mittelstand und bei Konzernen ohne Rückstellungsdiskussionen sind kaum vorstellbar. Je mehr die zeitliche Aufwandsverursachung von der Ausgabewirksamkeit des Vorgangs entfernt liegt, umso nachhaltiger wird um die steuerliche Anerkennung der Rückstellung gestritten. Die Zinseffekte bei längerfristigem Auseinanderfallen sind erheblich. Einige Branchen – etwa die Energieversorgungsunternehmen mit ihren atomrechtlichen Entsorgungsverpflichtungen – haben steuergesetzliche Son-

derregelungen ausgelöst, die rückstellungsbegrenzend wirken (etwa § 5 Abs. 4b, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 3 EStG).⁹¹ Losgelöst von einer Branchenbetrachtung sind vor allem die vielgestaltigen Altersvorsorgeverpflichtungen eine besonders rückstellungssensible Aufwandskategorie. Der Steuergesetzgeber hat in den vergangenen Jahren diverse gesetzliche Begrenzungen von Rückstellungen vorgenommen, die aus steuersystematischer Sicht problematisch sind.

Im Ausgangspunkt sollte unstrittig sein, dass dem Grunde und/oder der Höhe nach unsichere Verpflichtungen ebenso wie „sichere Verbindlichkeiten“ als reale wirtschaftliche Lasten (= Schulden) in einem durch kaufmännische Vorsicht geprägten Rechenwerk abgebildet werden müssen, und zwar für Informations-, Ausschüttungs- und auch Besteuerungszwecke. Dennoch besteht eine erstaunliche Rechtsunsicherheit in Grundsatzfragen. Diese gilt es aus systematischer wie praktischer Sicht aufzuarbeiten, um damit zumindest einen Teil der derzeit bestehenden „Grundsatzfragen“ zu klären. Die globale Finanz- und Wirtschaftskrise in der Zeit von Ende 2008 bis etwa Mitte 2010 hat das Erfordernis ausreichender kaufmännischer Vorsorge und Vorsicht auch über angemessene Rückstellungsbildung deutlich in das Bewusstsein von Unternehmen, Fiskus und sonstigen Bilanzadressaten gerückt. Ein bilanziell geprägter Betriebsvermögensvergleich für Steuerbemessungszwecke erfordert sachgerechte, im Interessenwiderstreit von Fiskus und Unternehmen austarierte Rückstellungsbildung. Darüber sollte bei allem steuerungspraktischen Streit im Detail Einvernehmen bestehen. Greifbare wirtschaftliche Vorteile auf der Aktivseite, objektivierbare wirtschaftliche Vermögenslasten auf der Passivseite sind – trotz Imparitätsprinzip (ungleiche Behandlung nichtrealisierter Gewinne und Verluste) – bei der Bilanzierung symmetrisch zu behandeln.

2. Steuergesetzliche Begrenzung von Rückstellungen abweichend zum Handelsbilanzrecht (Ansatz, Bewertung)

a) Handelsbilanzielle Rückstellungsbildung

Der „Einstieg“ in die steuerliche Rückstellungsbildung erfolgt gemäß dem Maßgeblichkeitsprinzip über § 249 HGB, der im Grundsatz Verbindlichkeitsrückstellungen, Drohverlustrückstellungen sowie Aufwandsrückstellungen unterscheidet und durch das BilMoG vom 25.5.2009 auf „Zwangsrückstellungen“ zurückgeschnitten wurde. Für Geschäftsjahre ab 2010 sind die früheren Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB a. F.) sowie Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die innerhalb eines Geschäftsjahres nach Ablauf von drei Monaten nachgeholt werden, unzulässig. Diese

⁹¹ Zur Bildung von Rückstellungen für Sanierungsverpflichtungen s. BMF v. 11.5.2010, FR 2010, 587. Vgl. zu Entsorgungsrückstellungen weiterhin *Heintzen*, StuW 2001, 71; *Führich*, Wpg 2006, 1271 (1349).

handelsbilanziellen „Wahlrückstellungen“ wurden steuerlich ohnehin nicht anerkannt.⁹² Eine handelsbilanzielle Übergangsregelung zu den abgeschafften Aufwandsrückstellungen findet sich in Art. 67 Abs. 3 EGHGB.⁹³ Die handelsbilanzielle Bewertung der Rückstellungen erfolgt in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Künftige Preis- und Kostensteigerungen, bei Pensionsrückstellungen auch „Karrieretrends“, sind zu berücksichtigen. Ziel der handelsbilanziellen Neuerung ist eine Informationsverbesserung des Jahresabschlusses mittels dynamisierter, realistischer Bewertung.⁹⁴ Wegen des Stichtagsbezugs der Passivierung sind die rückzustellenden Erfüllungsbeträge mit vorgegebenen durchschnittlichen Marktzinssätzen zu diskontieren (§ 253 Abs. 2 HGB). Dabei gibt es für die Bewertung von Pensionsrückstellungen eine Übergangsregelung in Art. 67 Abs. 1 EGHGB mit langfristiger Verteilung (maximal 15 Jahre) des Zusatzbetrages. Im Grundsatz passen zukünftige Erfüllungsbeträge und Abzinsungsnotwendigkeit ökonomisch zusammen; die ungewisse aber wahrscheinliche Verpflichtungsstruktur eines Unternehmens wird realistisch abgebildet.

b) Eingeschränkte Maßgeblichkeit im Rückstellungsbereich

Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sollten die handelsrechtlichen Rückstellungsnotwendigkeiten eigentlich auch steuerlich wirken. Dies ist aber in weiten Teilen der Rückstellungsthematik nicht der Fall.⁹⁵ Vielmehr existieren für Ansatz und Bewertung eine Vielzahl steuerlicher Sonderregelungen mit rückstellungsbegrenzendem Charakter. Nur das, was als Verbindlichkeitsrückstellung handelsbilanziell dem Grunde nach anzusetzen

92 Vgl. stellvertretend H 5.7 Abs. 3: Aufwandsrückstellungen sowie R 5.7 Abs. 11 EStR.

93 Zu dem vom IDW begrenzt zugelassenen Komponentenansatz bei physischer Separierbarkeit als „Alternativbilanzierung“ einer Aufwandsrückstellung s. IDW RH HFA 1.016. Ob insoweit neue handelsrechtliche GoB geschaffen werden, ist offen.

94 Das IDW hat zwischenzeitlich aufgrund des BilMoG mehrere Stellungnahmen zur Rechnungslegung überarbeitet. Dies gilt etwa für IDW RS HFA 4: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen (Stand: 23.6.2010) sowie IDW RH HFA 1.009: Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen sowie für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Abschlüssen und Lageberichten nach § 249 Abs. 1 HGB (Stand: 23.6.2010).

95 Zu einer umfassenden Analyse vgl. *Reuter*, Die Bewertung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Köln 2007; IFSt-Schrift Nr. 380: Zur Bildung und Bewertung von Rückstellungen nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (Stand: April: 2000; Bearbeiter: *Niemann*). S. weiterhin *Eibelshäuser*, BB 1987, 860; *Herzig*, DB 1990, 1341; *Kütting/Kessler*, DStR 1998, 1937; *Kothes* in StbJb. 1999/2000, S. 249; *Kothes* in StbJb. 2000/2001, S. 267; *Christiansen*, DStR 2008, 735; sehr kritisch *Doralt*, DB 1998, 1357; *Strahl*, KÖSDI 2010, 17115; *Henrichs* in FS Lang, Köln 2011, S. 237–254; speziell zu Umweltrückstellungen s. *Schmidt/Roth*, DB 2004, 553; *Köster* in FS Herzig, München 2010, S. 695–710.

ist, wird in die Steuerbilanz übernommen; ansonsten gilt für den Ansatz steuerliches Sonderrecht mit einem Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen und Aufwandsrückstellungen. Für die Bewertung gilt insgesamt ein umfassend kodifizierter Bewertungsvorbehalt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG). Handels- und steuerbilanzielle Leistungsfähigkeit weichen also im Rückstellungsbereich deutlich voneinander ab.

Man kann konstatieren: Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist für Rückstellungen in weiten Teilen zu einem „Torso“ geworden, ohne dass dafür andere als fiskalische Gründe erkennbar sind. Einheitsbilanzen sind insoweit nicht mehr möglich. Wegen der mehrperiodigen Wirkungen werden auch bloße Übergangsbilanzen praktisch schnell an ihre Grenzen stoßen. Die drei zu unterscheidenden Rückstellungstypen müssen in der Folge sorgsam voneinander abgegrenzt werden.

aa) Steuergesetzliche Ansatzbegrenzungen

Aus unterschiedlichen Gründen hat der Steuergesetzgeber schon immer, in den letzten Jahren allerdings verstärkt, eine Reihe von Ansatzbegrenzungen für Rückstellungen in Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes eingeführt. Die Rechtsprechung hatte aus steuersystematischen Gründen ohnehin für handelsbilanzielle Passivierungswahlrechte im Interesse der Erfassung des „wahren steuerlichen Gewinns“ ein Passivierungsverbot entwickelt.⁹⁶ Aufwandsrückstellungen gem. § 249 Abs. 2 HGB a.F. waren mangels Außenverpflichtung steuerlich deshalb nicht abziehbar. Erst mit der „barrealisierten“ Aufwandsentstehung sind Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen mit dreimonatiger Nachholfrist werden durch die Finanzverwaltung von diesem steuerlichen Aufwandsrückstellungsverbot seit jeher ausgenommen.⁹⁷ Es sind zwei steuergesetzliche Begrenzungstypen zu unterscheiden mit unterschiedlicher Wertigkeit.⁹⁸

(1) Drohverlustrückstellungen als steuerbilanziell nicht anerkannte Rückstellungsart

Das Verbot zum Ansatz von Drohverlustrückstellungen gem. § 5 Abs. 4a EStG gilt (vereinfacht) seit 1997⁹⁹ und hat erhebliche steuerpraktische Bedeutung. Es erfordert eine Abgrenzung gegenüber Verbindlichkeits-

⁹⁶ Vgl. BFH, Beschl. v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291. Handelsbilanzielle Passivierungsverbote gelten stets auch steuerbilanziell.

⁹⁷ Vgl. R 5.7 Abs. 11 EStR. Gleiches gilt für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden. Sie sind auch steuerlich rückstellungsfähig.

⁹⁸ Etwaige Übergangsfragen bleiben im Weiteren unberücksichtigt.

⁹⁹ Es wurde eingeführt durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590.

rückstellungen (= realisierte Aufwendungen) und kann ggf. – zumindest partiell – durch vorrangige (aktivistische) Teilwertabschreibungen auf ein betroffenes Wirtschaftsgut wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung kompensiert werden. Drohverlustrückstellungen im Zusammenhang mit einer Bewertungseinheit (vor allem bei Hedge-Geschäften) sind vom Ansatzverbot ausgenommen (§ 5 Abs. 4a Satz 2 i. V. m. Abs. 1a Satz 2 EStG). Wird eine Drohverlustrückstellung im Zuge eines Betriebserwerbs gegen Schuldfreistellung von einem Erwerber übernommen (asset deal mit Freistellungsverpflichtung, kein share deal), gilt das Passivierungsverbot zum Erwerbszeitpunkt, aber auch zu etwaigen folgenden Bilanzstichtagen nicht; vielmehr wird eine ungewisse Verbindlichkeit angeschafft, die für den Zugangs- und für Folgezeitpunkte gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu bewerten ist.¹⁰⁰ Anschaffungsvorgänge sind wegen ihres vermögensumschichtenden Charakters stets – auch wenn sie auf der Passivseite erfolgen – erfolgsneutral zu behandeln. Ein „Erwerbsgewinn“ entsteht nicht. Bei einem Eintritt in die (schwebend verlustträchtigen) Verträge mit Rechtsnachfolge (Zustimmung des Vertragspartners erforderlich) bleibt das Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen möglicherweise erhalten; der BFH hat die Frage offengelassen. Insgesamt hat die Entscheidung vom 16.12.2009 hohe Praxisrelevanz.

Die handelsbilanzielle Drohverlustrückstellung erfordert einen vor dem Bilanzstichtag verursachten Verpflichtungsüberhang aus schwebenden Geschäften, der sich aus konkreten objektivierbaren Anhaltspunkten ergeben muss und nur den negativen Saldo aus zukünftigen Aufwendungen und Erträgen erfassen darf. Absehbare Verluste werden aufgrund des handelsbilanziellen Imparitätsprinzips verursachungsgerecht erfasst, jedoch ohne steuerliche Wirkung;¹⁰¹ realisiert sind sie noch nicht. Hier liegt zwar ein systembedingter Unterschied zu Verbindlichkeitsrückstellungen. Allerdings beruhen beide handelsbilanziellen Pflichtrückstellungsarten auf objektivierbaren Außenverpflichtungen, die einer vor dem Stichtag wirtschaftlich verursachten Lastentragung Ausdruck geben.¹⁰² Ein steuerbilanziell relevantes Unterscheidungsmerkmal für die Zulässigkeit von Verbindlichkeitsrückstel-

100 Vgl. BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, DB 2010, 309. Zu weiterführenden Erläuterungen s. *Schultz*, DB 2010, 364; *Schönherr/Krüger*, DStR 2010, 1709; *Gosch*, BFH/PR 4/2010,123; Grundsatzurteil, dem erhebliches Gestaltungspotential innewohnen dürfte; *Buciek*, FR 2010, 426; kritisch *M. Prinz*, FR 2010, 426–428; *Gebert/Höhn*, DB 2010, 1905; *Schlotter*, Ubg 2010, 635. Zur Anwendung auf Jubiläums- und Personalverpflichtungen s. FG Düsseldorf v. 29.6.2010 – 6 K 7287/00 K, BB 2010, 2232 mit Anm. *Lieb*; Az. beim BFH: I R 72/10.

101 Der BFH weist in seinem Urteil v. 16.12.2009 – I R 102/08, DB 2010, 309, zu Recht darauf hin, dass dadurch „am Stichtag bereits vorhandene Verluste“ steuerlich auf künftige VZ verlagert werden. Der Verlust aus schwebenden Geschäften wird steuerbilanziell erst bei seiner Realisation effektuiert, nicht bei seiner Entstehung.

102 Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 157. A. A. *Siegel*, StuB 2000, 564, der das steuerliche Verbot der Drohverlustrückstellung stützt.

lungen und die Unzulässigkeit von Drohverlustrückstellungen ist deshalb in einer Steuerrealität mit vielfältigen Verlustabzugsverboten nicht erkennbar; etwaige Rechtsverpflichtungen ohne wirtschaftliche Lastentragung sind unerheblich. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat bislang noch nicht entschieden, ob das Verbot der Drohverlustrückstellung verfassungsfest und sachgerecht ist. Aufgrund des BVerfG-Beschlusses vom 12.5.2009 zu den Jubiläumsrückstellungen ist allerdings zu vermuten, dass das Verbot der Passivierung von Drohverlustrückstellungen als verfassungskonform anerkannt wird; etwaige Willkürgrenzen dürften nicht verletzt sein. Eine solche Beurteilung überzeugt m. E. allerdings nicht. Unter abschnittsbezogenen Leistungsfähigkeitsaspekten halte ich „robust ermittelte“ Drohverlustrückstellungen für steuerlich anerkennenswert, da sich der Kaufmann der wirtschaftlichen Verlustentstehung nicht mehr entziehen kann und die Steuerbemessungsgrundlage ansonsten unter periodenorientierten Verursachungsaspekten zu hoch ist. Nicht nur das Realisationsprinzip (für Verbindlichkeitsrückstellungen), sondern auch der Imparitätsgrundsatz (für Drohverlustrückstellungen) gehört zu den Leitmaximen sachgerechter steuerlicher Gewinnermittlung.¹⁰³

(2) Spezifische steuerliche Einzelmrückstellungen

Weitere steuerbilanzielle Passivierungsbegrenzungen mit jeweils eigenständigem Hintergrund bestehen für eine Reihe von Einzelfällen. Dies sind namentlich

- Rückstellungen für bestimmte erfolgsabhängige Verpflichtungen (§ 5 Abs. 2a EStG). Insoweit besteht ein sog. Passivierungsaufschub.¹⁰⁴ Denn Rückstellungen sind für derartige ungewisse, aber ausschließlich erfolgsabhängige Verpflichtungen erst zu bilden, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Diese rechtsprechungsbrechende Gesetzgebung wurde durch das StBereinG 1999 vom 22.12.1999 eingeführt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 enden. Betroffen von dieser Regelung sind bspw. Verpflichtungen aus rückzahlbaren Druckbeihilfen, ggf. rückzahlbare Filmförderungsdarlehen oder Zuschüsse diverser Art, die nur unter bestimmten Bedingungen zurückzuzahlen sind. Ein Rangrücktritt ist nach h. M. nicht gemeint. Es handelt sich um eine Rechtsnorm zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit, die letztlich zu einem zu hohen Vermögensausweis führt und damit gegen das Realisations- und das Imparitätsprinzip verstößt. Durch das Ziel, ungerechtfertigte Steuervorteile zu verhindern, lässt sich § 5 Abs. 2a EStG kaum rechtfertigen. Trotz ausschließlich erfolgsabhängiger Bedienung der Verpflichtung aus vertraglichen, gesetzlichen oder speziell öffentlich-rechtlichen Gründen muss bei

¹⁰³ Vgl. dazu *Pezzer* in DStJG 14 (1991), S. 3 (24 f.).

¹⁰⁴ So *Wendt* in StbJb. 2003/2004, S. 247–262.

hinreichender Wahrscheinlichkeit eine Verbindlichkeitsrückstellung handelsbilanziell angesetzt werden.¹⁰⁵

- Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen (§ 5 Abs. 3 EStG, seit 1983) mit einer Konkretisierung der Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit und einem gesetzlichen Zwangsaufhebungsgebot.
- Jubiläumsrückstellungen (§ 5 Abs. 4 EStG, für Neuzusagen seit 1993) mit einer wechselvollen Rechtsentwicklung und durch das BVerfG letztlich abgesegnet sowie schließlich
- Rückstellungen bezogen auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten und für MOX-Brennelemente wegen jeweils erhaltener Gegenleistung (§ 5 Abs. 4b EStG, eingeführt durch das StEntlG 1999/2000/2002). Sachlogisch darf das Rückstellungsverbot allerdings nur gelten, falls das betroffene Wirtschaftsgut über eine mehrperiodige Nutzungsmöglichkeit oder ein entsprechendes Ertragspotential verfügt. Verbraucht sich das Wirtschaftsgut in einem Besteuerungsabschnitt, sollte eine Rückstellungsbildung zulässig sein.

Jede dieser Rückstellungsbegrenzungsnormen hat ihre „eigene Logik“, die man durchaus rechtfertigen kann, die im Einzelnen aber auch problematische Wirkungen zeigen. Diese Einzelrückstellungsbegrenzungen sind letztlich Ausfluss rechtspolitischer Entscheidungen des Gesetzgebers mit starkem fiskalen Hintergrund. Verfassungsproblematisch im Hinblick auf Leistungsfähigkeitsüberlegungen sind sie im Lichte des Jubiläumsrückstellungsbeschlusses wohl eher nicht. Ein wahlweiser Verzicht auf eine mögliche Rückstellungsbildung im Einzelfall soll nach Finanzverwaltungsmeinung unzulässig sein. Im JStG 2010 waren Klarstellungen dazu geplant, die dann aber vom Gesetzgeber nicht umgesetzt wurden.

bb) Steuergesetzliche Bewertungsbegrenzungen

Der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG durchbricht das Maßgeblichkeitsprinzip. Eine Vielzahl steuergesetzlicher Bewertungsbegrenzungen für dem Grunde nach anerkannte Rückstellungen sind in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu finden. Damit hat sich die steuerliche Bewertung vollständig von den handelsrechtlichen Grundlagen – gestützt auf die GoB – gelöst. Systematische Gründe dafür – außer dem Fiskalinteresse – werden ohne nähere Spezifizierung aus dem Gebot der Besteuerung des „vollen“ Gewinns abgeleitet. Die Bewertungsunterschiede lösen meist aktive Steuerlatenzen in der Handelsbilanz aus. Die steuergesetzlichen Bewertungsbegrenzungen wurden im Wesentlichen eingeführt durch das StEntlG 1999/2000/2002; die stichtags-

¹⁰⁵ Vgl. kritisch mit weiterführenden Hinweisen *Crezelius* in Kirchhof, EStG, 10. Aufl. 2011, § 5 Rz. 132–135; *Wendt* in StbJb. 2003/2004, S. 253–258; *Richter* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Anm. 1761–1790. S. ergänzend auch FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, BB 2011, 303–305 (mit Anm. *Schmid*).

bezogene Bewertung ohne Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen nach Maßgabe eines Erfüllungsrückstands ist in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG durch das BilMoG ausdrücklich festgehalten worden. Die steuergesetzlichen Bewertungsbegrenzungen sind nicht abschließend („höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen“), die allgemeinen Bewertungsregeln gelten überlagernd.

Viele Details des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG sind praktisch äußerst streitig und ungeklärt (bspw. wann rückstellungsbegrenzend künftige, mit der Erfüllungserfüllung voraussichtlich verbundene Vorteile vorliegen oder wann Sachleistungsverpflichtungen einer Abzinsung zugänglich sind). Einige der Bewertungsregeln kann man dagegen konzeptionell gut nachvollziehen (etwa die Methodik der Ansammlungsrückstellung¹⁰⁶ gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG oder die Berücksichtigung vergangenheitsbezogener Erfahrungswerte). Besonders verfassungsproblematisch ist m. E. das Zusammenspiel von Stichtagsbewertung und Abzinsung längerfristiger unverzinslicher Verpflichtungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e und f EStG, keine Anzahlung oder Vorausleistung, 5,5 % Normzinssatz), das letztlich zu einer systematischen Unterbewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen führt.¹⁰⁷ Der Gewinn im Besteuerungsabschnitt wird insoweit zu hoch ausgewiesen. Denn das wegen der Stichtagsbewertung vom Unternehmen zu tragende Inflationsrisiko schließt eine Abzinsung systembedingt aus. Der eigentlich vernünftige Grundgedanke des Abzinsungsgebots, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende unverzinsliche Verpflichtung für den Schuldner weniger belastend ist als eine sofortige Leistungsverpflichtung¹⁰⁸ und damit einen Abzinsungsertrag auslöst, gilt nicht bei einer Stichtagsbewertung und einem später deutlich höheren Erfüllungsbetrag.

106 Vgl. kritisch zu Ansammlungsrückstellungen im Hinblick auf das Realisationsprinzip allerdings *Schulze-Osterloh* in DStJG 23 (2000), S. 67 (82–84).

107 Zum Abzinsungsgebot aus Sicht der Finanzverwaltung s. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699. Wegen der Abzinsung von Ansammlungsrückstellungen vgl. Niedersächsisches FG v. 18.4.2007 – 3 K 11463/05, EFG 2007, 1856 mit Anm. *Hommel*, BB 2007, 1556; es wurde gegen die Entscheidung Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen IV R 32/07 eingelegt. S. weiterhin *Groh*, DB 2007, 2275; *Ernsting*, StuB 1999, 457. Laut ständiger Rechtsprechung unterliegen auch unverzinsliche Gesellschafterdarlehen gegenüber einer Kapitalgesellschaft mit einer Laufzeit am Bilanzstichtag von mehr als zwölf Monaten dem typisierten Abzinsungsgebot; vgl. BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, DB 2009, 2755 (mit Anm. *Hoffmann*) und BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, DB 2010, 590; kritisch dazu *Bäumel*, DStZ 2010, 835. Speziell zu Pensionsrückstellungen s. *Höfer*, DB 2011, 140.

108 Vgl. BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, DB 2010, 590.

cc) Sonderregelungen bei Pensionsrückstellungen

Trotz der handelsbilanziellen Neubewertung von Pensionsverpflichtungen mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag und Diskontierung mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz für eine angenommene Restlaufzeit von 15 Jahren, ist § 6a EStG mit der Teilwertmethode und dem Normzinssatz von 6 % durch das BilMoG unverändert geblieben. Hier wird m. E. die „Mutlosigkeit des BilMoG-Steuergeetzgebers“ aus Sorge um Aufkommensverluste erkennbar. Zukünftig werden daher mehrere, aber wohl aufeinander aufbauende Pensionsgutachten erforderlich. Die durch den § 6a EStG-Ansatz steuerbilanziell entstehenden stillen Lasten können nur durch Einsatz geeigneter Gestaltungsmittel „gehoben“ werden. In der Praxis wird in geeigneten Fällen das Modell einer sog. Rentner-GmbH diskutiert; dabei werden ausfinanzierte Pensionslasten meist für nicht mehr aktiv beschäftigte Rentner im Wege der Ausgliederung in eine Beteiligungsgesellschaft „verlagert“. Im Hinblick auf die Diskussion der Frage, ob § 6a EStG unter dem steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG fällt, war im JStG 2010 eine klarstellende Rechtsänderung geplant; es sollte eine steuerbilanzielle Rückstellungspflicht begründet werden (mit einer Ausnahme für Altzusagen nach Art. 28 EGHGB). Vom Gesetzgeber umgesetzt wurde diese Rechtsänderung nicht.

dd) Unklare Einzelfragen zu Verbindlichkeitsrückstellungen

Als Grundformel für die steuerbilanzielle Anerkennung einer Verbindlichkeitsrückstellung gilt folgende von allen BFH-Senaten akzeptierte Aussage:

- Entweder besteht eine (nur) dem Betrage nach ungewisse Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag oder
- das Entstehen einer Verbindlichkeit dem Grunde nach, deren Höhe zudem ungewiss sein kann, ist hinreichend wahrscheinlich und vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich oder rechtlich verursacht.¹⁰⁹

Die Einzelfallbeurteilung hat auf Basis objektiver stichtagsbezogener Tatsachen aus der Sicht eines „ehrbaren Kaufmanns“ zu erfolgen. Es muss eine ernsthafte Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit mit Vergangenheitsbezug bestehen. Ansonsten gibt es eine Vielzahl streitiger Einzelfragen, die kontrovers im BFH diskutiert werden; betroffen sind vor allem I., IV. und VIII. Senat. Zur Anrufung des Großen Senats hat dies bislang allerdings nicht geführt.

- *Rechtliche oder wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag:* Das Verhältnis rechtlicher zu wirtschaftlicher Verursachung vor dem Bilanzstichtag wird innerhalb der BFH-Rechtsprechung unterschiedlich

¹⁰⁹ Vgl. BFH v. 13.12.2007 – IV R 85/05, DB 2008, 1013; BFH v. 27.1.2010 – I R 103/08, BStBl. II 2010, 614–617.

gewichtet. Der I. Senat des BFH geht im Kern davon aus, dass beim Auseinanderfallen der rechtlichen Verpflichtungen und der wirtschaftlichen Verursachung für die Passivierung der jeweils frühere Zeitpunkt maßgeblich ist. Dadurch können Verbindlichkeitsrückstellungen auch bereits durch eine wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag begründet sein, auch wenn deren rechtliche Entstehung erst nach dem Bilanzstichtag liegt, aber nur von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängen darf. Umgekehrt reicht auch eine „vorausgehende“ rechtliche Aufwandsentstehung aus. Demzufolge hat der I. Senat des BFH in seinem Urteil vom 27.6.2001 eine sog. TA-Luft-Rückstellung für ein Säge- und Spanplattenwerk wegen rechtlicher Entstehung unabhängig vom Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung anerkannt.¹¹⁰ Die Finanzverwaltung hat auf dieses Urteil dann mit einem Nichtanwendungserlass reagiert.¹¹¹ Der VIII. Senat des BFH dagegen verlangt das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag auch für bereits rechtlich entstandene und nur der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten.¹¹² Damit sind rechtliche und wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag kumulativ erforderlich. Der IV. Senat schließlich lässt in seinem Urteil vom 13.12.2007 eine klare eigene Position in diesem Meinungsstreit ausdrücklich dahingestellt, da die im konkreten Einzelfall begründete öffentlich-rechtliche Anpassungsverpflichtung zum Bilanzstichtag weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht war. Eine abweichende rechtliche Beurteilung gegenüber dem TA-Luft-Urteil des I. Senats vermeidet der IV. Senat dadurch. M. E. kann es nur auf eine ausreichend wahrscheinliche wirtschaftliche Lastentragung mit Vergangenheitsbezug zum Bilanzstichtag ankommen. Deren rechtliche Qualität ist unerheblich, allenfalls von indizieller Bedeutung.

- *Umfang der zu passivierenden Verbindlichkeit bei „Verpflichtungsbündeln“.* Noch weitgehend in der Rechtsprechung ungeklärt ist die Frage, wie der Umfang einer rückstellungsbegründenden Verpflichtung bei mehreren zeitlich oder sachlich miteinander verknüpften Vorgängen zu definieren ist. Man kann insoweit von einem „Verpflichtungsbündel“ sprechen, welches Folgen für Bilanzierung und Bewertung (etwa bei Gegenstand und Beginn der Abzinsung) haben kann. Eine bloße rechnerische Zusammenfassung ansonsten einzeln zu konkretisierender Wirtschaftsgüter reicht für ein einheitliches Verpflichtungsbündel sicher nicht aus. Der handelsbilanzielle Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), der auch auf der Passivseite der Bilanz anwendbar ist, fordert nicht etwa eine Segmentierung wirtschaftlich und/oder rechtlich

110 BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121.

111 BMF, Schreiben v. 21.1.2003, BStBl. I 2003, 125.

112 Vgl. BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891.

miteinander verknüpfter Verpflichtungen. Bilanzierung und Bewertung müssen hinsichtlich der identifizierten Verpflichtung gleichlaufen; eine bewertungstechnische Segmentierung einer einheitlichen rückstellungsbegründenden Verpflichtung ist unzulässig. Schließlich sind Überlegungen zu einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang konzeptionell zunächst nur auf die Aktivseite der Bilanz, konkret die Abgrenzung von unbeweglichem Sachanlagevermögen, ausgerichtet. Auf der Passivseite zur Definition des Rückstellungsumfangs sind sie allenfalls in angepasster Form verwendbar.

- *Konkurrenzfragen zwischen Verbindlichkeitsrückstellung und Teilwertabschreibung.* Vor allem im Umweltschutzbereich (etwa bei Grundstücken mit Altlasten), aber auch bspw. in Leasing-Fällen stellen sich Konkurrenzfragen zwischen Teilwertabschreibung auf das voraussichtlich dauerhaft wertgeminderte Wirtschaftsgut und Verbindlichkeitsrückstellungen. Höchstrichterlich geklärt ist diese Konkurrenzproblematik noch nicht.¹¹³ Im Ausgangspunkt handelt es sich natürlich um zwei separat zu beurteilende Bilanzierungsfragen; zusammengenommen sollten allerdings die zukünftigen Sanierungsausgaben nicht überschritten werden.¹¹⁴ Eine Teilwertabschreibung dürfte insbesondere dann vorrangig sein, wenn die Umweltbehörde noch keine Kenntnis von den umweltbelastenden Tatsachen hat und deshalb eine rückstellungsbegründende überwiegende Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit noch nicht besteht. Aus steuergestalterischer Perspektive kann das steuerbilanzielle Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen durch eine steuerlich zulässige vorrangige Teilwertabschreibung „ersetzt“ werden. Dazu hat allerdings kürzlich das OLG Düsseldorf in einem rechtskräftigen Beschluss vom 19.5.2010 entschieden,¹¹⁵ dass die Bildung einer Drohverlustrückstellung wegen Restwertrisiken eines Leasing-Geschäfts gegenüber außerplanmäßigen Abschreibungen auf den Leasinggegenstand „zu bevorzugen“ sei.
- *Sonderrecht für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen?* Im Zusammenhang mit rückstellungsbegründenden öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen wird zwar die Frage der „hinreichenden Konkretisierung“ durch behördliches Handeln oder gesetzliche Regelungen sehr intensiv und kontrovers diskutiert. Es besteht allerdings Einvernehmen in Rechtsprechung und Literatur darüber, dass ein „Sonderrecht“ für öffentlich-rechtliche Ver-

113 So die zutreffende Einschätzung von *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 2), § 5 EStG Rn. 361.

114 Vgl. BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, DStR 2004, 134; *Schmidt/Roth*, DB 2004, 553, 556. Kritisch dazu allerdings *Weber-Grellet*, FR 2004, 279. S. auch *Kozikowski/Schubert* in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl. 2010, § 249 Rn. 100: Altlastensanierung.

115 OLG Düsseldorf, Beschluss v. 19.5.2010 – I-26 W 4/08 (AktE), 26 W 4/08 (AktE), DB 2010, 1454; ergänzend *TK*, DStZ 2010, 613.

pflichtungen nicht besteht.¹¹⁶ Die Konkretisierungserfordernisse sind lediglich eigenständig auf die besonderen Notwendigkeiten öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen anzuwenden.

3. Sachgerechter Betriebsvermögensvergleich erfordert Zulässigkeit von Rückstellungen zur angemessenen Abbildung der betrieblichen Verpflichtungsstruktur

Ein steuerbilanzieller Betriebsvermögensvergleich muss unter dem Gesichtspunkt einer abschnittsbezogenen finanziellen Leistungsfähigkeitsbesteuerung die vor dem Stichtag verursachten wirtschaftlichen Lasten – seien sie rechtlich, seien sie wirtschaftlich entstanden – sachgerecht berücksichtigen. Außenverpflichtungen abbildende Rückstellungen sind ein systemimmanentes Wesensmerkmal des Betriebsvermögensvergleichs, keine Steuervergünstigung.¹¹⁷ Ob diese bilanzrechtsrelevanten wirtschaftlichen Lasten Verbindlichkeits- oder „nur“ Rückstellungscharakter haben, ist unerheblich. Der bei der Rückstellung bestehenden Unsicherheit muss allerdings ausreichend Rechnung getragen werden, und zwar vor allem bei ihrer Bewertung. Verfassungsrechtlich disponibel sind m. E. derartige Verpflichtungen im Steuerbilanzrecht nicht. Das BVerfG wendet das Folgerichtigkeitsgebot in seinem Jubiläumsrückstellungsbeschluss deshalb beim maßgeblichkeitsgeprägten Bestandsvergleich und den vielfältig bestehenden Verlustabzugsverboten unzutreffend an. Der „wahre besteuierungswürdige Gewinn“, der auf einem Bestandsvergleich beruht, muss auch die Verpflichtungsseite sachgerecht berücksichtigen. Ansonsten würde in einem Besteuerungsabschnitt ein „unsicherer Gewinn“ besteuert, was sachwidrig wäre. Die spätere Geltendmachung des Aufwands im „Zahlungsjahr“ heilt den Leistungsfähigkeitsverstoß im Verursachungsjahr nicht. Zins- und Rechtsänderungen würden dabei vernachlässigt. Die Leistungsfähigkeit des Kaufmanns ist über mehrere Perioden betrachtet unzutreffend erfasst. Hier zeigt sich die materielle Wirkung der Abschnittsbesteuerung. Dass Rückstellungen betriebswirtschaftlich betrachtet die Innenfinanzierungskraft des Unternehmens stärken und zudem auch nicht selten bilanzpolitisch genutzt werden, schließt einen leistungsfähigkeitsmindernden Abzug aufgrund objektiv konkretisierbarer Außenverpflichtungen keineswegs aus. Der Betriebsvermögensvergleich als Bestandsrechnung basiert nicht auf Zahlungsvorgängen, sondern nimmt eine prinzipiengeleitete Periodenzuordnung von Aufwendungen und Erträgen vor, die objektiv nachprüfbar sein muss. Rückstellungen sind integraler Bestandteil eines bilanziellen Bestandsvergleichs.

116 Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 2), § 5 EStG Rn. 363–365; ergänzend R 5.7 Abs. 4 EStR.

117 So zutreffend *Anzinger* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Anm. 1833 zu Jubiläumszuwendungen.

Allerdings sind der Ansatz dem Grunde nach und die Bewertung der Höhe nach zu trennen. Die „Einpreisung“ der Unsicherheit verbunden mit einer Extrapolation vergangenheitsbezogener Erfahrungen individueller, branchenweiter oder gar volkswirtschaftlicher Art sind zulässig. Vorstellbar ist daher eine „robuste“, aber dennoch vorsichtige Bewertung, die mit widerlegbaren sachlichen und zeitlichen Typisierungen arbeitet und damit auch Fiskalnotwendigkeiten berücksichtigt. Auch sind etwaige Lenkungszwecke bei der Zulässigkeit, ggf. auch bei der Bewertung von Rückstellungen denkbar. Eine bloße Willkürfreiheit bei der sachgerechten Ausgestaltung der Rückstellungen in einem Betriebsvermögensvergleich reicht m. E. nicht aus. Der Konkretisierungsmaßstab und die Begrenzungen müssen strenger sein.

V. Nur kursorisch: Korrekturmaßnahmen beim Betriebsvermögensvergleich

Der bilanzielle kaufmännische Betriebsvermögensvergleich als Grundlage der Ertragsbesteuerung weist mitunter bei der periodengerechten Ergebnisermittlung fehlerhafte Einschätzungen und Wertungen des Unternehmers auf. Es stellen sich Korrekturfragen. Zwar führt die „Zweischneidigkeit der Bilanz“ in den verfahrensrechtlichen Grenzen der Bestandskraft zu einer lückenlosen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB), die Periodenzuordnung von Bestandsveränderungs- und Ergebniseffekten kann aber dennoch fehlerhaft sein.

Duale bilanzielle Korrekturmaßnahmen: § 4 Abs. 2 EStG kennt mit der traditionellen Unterscheidung zwischen Bilanzberichtigung und Bilanzänderung einen „Dualismus der Bilanzkorrekturen“.¹¹⁸ Dies bedeutet:

- *Bilanzberichtigungen* (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG) sind durch den Steuerpflichtigen vorgenommene Korrekturen eines fehlerhaften Bilanzansatzes (dem Grunde oder der Höhe nach) durch einen richtigen Ansatz. Bilanzberichtigung setzt eine fehlerhafte Bilanzierung in der Steuerbilanz voraus. Dabei wird die erfolgswirksame Richtigstellung – soweit verfahrensrechtlich zulässig – an der „Fehlerquelle“ durchgeführt (sog. Rückwärtsberichtigung im Verursachungsjahr). Ansonsten erfolgt die Korrektur nach dem (streitigen) Prinzip des formellen Bilanzenzusammenhangs erfolgswirksam in der Schlussbilanz des ersten noch offenen Jahres (Ziel: zutreffende Totalgewinnermittlung). Trotz Bestandskraft einzelner Steuerbescheide sind insoweit ergebniswirksame Fehlerkorrekturen nachholbar; die verfahrensrechtlichen Korrektur- und Verjährungsvorschriften werden dadurch praktisch „außer Kraft“ gesetzt. Nur der Steuerpflichtige selbst ist zur Bilanzberichtigung befugt, wobei ggf. allerdings eine Korrekturverpflichtung besteht (etwa wegen § 153 AO). Das Prüfungs- und

¹¹⁸ Vgl. eingehender *Prinz* in StbJb. 2007/2008, S. 203–222; *Prinz*, DB 2010, 2634.

Korrekturrecht der Finanzverwaltung bleibt davon unberührt (§§ 85, 88 AO). Allerdings stellt die Prüferbilanz oder die Plus-Minus-Rechnung anlässlich einer Außenprüfung keine Bilanzberichtigung im Sinne des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG dar; denn der Betriebsprüfer mag zwar den abschnittsbezogenen Gewinn im Betriebsvermögensvergleich verändern, in den festgestellten Jahresabschluss oder die vom Steuerpflichtigen aufgestellte Steuerbilanz greift er nicht.

- *Bilanzänderungen* (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) bezeichnen die Möglichkeit zum Ersatz eines richtigen Bilanzansatzes durch einen anderen richtigen Bilanzansatz auch nach erstmaliger Einreichung des Rechenwerks bei der Finanzverwaltung, sofern die betroffenen Steuerbescheide nicht bestandskräftig sind. Inhaltlich stehen Bilanzänderungen unter zwei kumulativen Voraussetzungen: Es muss ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung durch den Steuerpflichtigen bestehen und zudem ist der Umfang der (kompensierenden) Bilanzänderung auf die Gewinnerhöhung im Rahmen der Bilanzberichtigung als Änderungsrahmen beschränkt. Mithin handelt es sich um ein verfassungsrechtlich wohl nicht zu beanstandendes gesetzliches Gestaltungsrecht des Steuerpflichtigen mit zeitlicher, sachlicher und umfangmäßiger Begrenzung. Vorausgesetzt werden verfahrensrechtlich noch änderbare Steuerbescheide; steuerliche Wahlrechte müssen noch ausübbar sein. Das Dokumentationserfordernis des § 5 Abs. 1 Satz 2, 3 EStG ist bei Nutzung der steuerlichen Wahlrechtsvorbehalte zu beachten.¹¹⁹ Im praktischen Anwendungsfall dienen Bilanzänderungen meist zur „Abfederung“ von Mehrergebnissen einer Betriebsprüfung. Tatsächliche Geschehnisse sind einer Bilanzänderung dagegen nicht zugänglich.

Steuerbilanzkorrekturen betreffen nur erste Gewinnermittlungsstufe: Korrekturmaßnahmen gem. § 4 Abs. 2 EStG bei einem Betriebsvermögensvergleich können nur auf der ersten Gewinnermittlungsstufe durchgeführt werden. Gegenstand einer Bilanzkorrektur ist stets die Steuerbilanz gem. § 60 Abs. 2 EStDV oder die an ihre Stelle tretende steuerbilanzielle Überleitungsrechnung. Für Überschussrechner gem. § 4 Abs. 3 EStG haben die Bilanzkorrekturnormen deshalb keine Bedeutung. Sie sind vielmehr ein Spezifikum des Betriebsvermögensvergleichs. Hier liegt ein verfassungsrechtliches Gleichbehandlungsproblem, was nur schwer zu rechtfertigen ist. Die im Betriebsvermögensvergleich notwendigen Korrekturmaßnahmen auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe erfolgen außerhalb der Steuerbilanz und sind deshalb Bilanzkorrekturen nicht zugänglich. Insoweit gelten „nur“ die allgemeinen verfahrensrechtlichen Regeln. Der einheitliche Betriebsvermögensvergleich wird deshalb nur nach Maßgabe seines zweistufigen Aufbaus bei Korrekturmaßnahmen völlig unterschiedlich behandelt.

¹¹⁹ Vgl. auch BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rz. 21. S. ergänzend dazu *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2099 (2100).

Dies ist sicher rechtsproblematisch unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten, kann ggf. vom Steuerpflichtigen aber auch gestalterisch genutzt werden. Schließlich kennt das Handelsrecht den steuerlichen Bilanzkorrekturdualismus nicht. Die handelsrechtliche „Änderung von Jahresabschlüssen“ folgt eigenen Regeln, bei denen das öffentliche Interesse an einem zutreffenden Jahresabschluss und die Bindungswirkungen eines bereits festgestellten und geprüften Jahresabschlusses gegeneinander abzuwägen sind.¹²⁰ Deshalb kann eine „Rückwärtsänderung“ fehlerhafter Jahresabschlüsse nur bei schwerwiegenden Bilanzierungsfehlern erfolgen; ansonsten ist die Fehlerbeseitigung in laufender Rechnung durchzuführen. Eine Änderung fehlerfreier Jahresabschlüsse kommt nur dann in Betracht, wenn gewichtige rechtliche, wirtschaftliche oder steuerrechtliche Gründe vorliegen und zudem keine Rechte von Gesellschaftern oder Dritten ohne deren Einverständnis beeinträchtigt würden. Handelsrechtliche Bilanzänderungsmaßnahmen haben ggf. Nachtragsprüfungen durch den Abschlussprüfer und neue Feststellungsverfahren in der Gesellschafterversammlung zur Folge. Ggf. muss der Abschlussprüfer sein Testat widerrufen. Im Übrigen sind die steuerbilanziellen Korrekturregelungen des § 4 Abs. 2 EStG ausdrücklich vorrangig gegenüber dem Handelsrecht (Vorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG). Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt daher insoweit nur sehr eingeschränkt.

Bilanzsteuerliche Grundsatzfragen zum Fehlerbegriff: Eine Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG setzt eine „fehlerhafte Bilanz“ voraus. Fehlerhaft ist sie dann, wenn sie „den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht“. Nach bislang verbreiteter Auffassung in der Rechtsprechung gilt allerdings der „Grundsatz der subjektiven Richtigkeit“, und zwar übereinstimmend für Handels- und Steuerbilanz. Dies bedeutet: Der Steuerpflichtige muss sich unter Nutzung sämtlicher Erkenntnismöglichkeiten bezogen auf den Bilanzstichtag bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung für einen „richtigen“ Bilanzansatz entscheiden. Nur dann kann ein Bilanzierungsfehler rückwirkend gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG korrigiert werden. Später erkennbare objektive Bilanzierungsfehler berechtigen deshalb nicht zwingend zu einer (innerhalb der verfahrensrechtlich zulässigen) rückwirkenden Bilanzberichtigung. Das Recht zu einer Fehlerkorrektur wird dadurch meist zu Lasten des Steuerpflichtigen begrenzt. Nun hat allerdings der I. Senat des BFH mit Beschluss vom 7.4.2010¹²¹ dem Großen Senat eine offene Grund-

120 Vgl. IDW RS HFA 6: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (Stand: 12.4.2008). Als Überblick Prinz in StbJb. 2007/2008, S. 203 (208 f.).

121 BFH, Beschl. v. 7.4.2010 – I R 77/08, DStR 2010, 1015. Zu ersten Anmerkungen Gosch, BFH/PR 8/2010, 282; M. Prinz, FR 2010, 803; Stupperfend, IFSt-Schrift Nr. 464 (Oktober 2010) und DStR 2010, 2161; U. Prinz, DB 2010, 2634; Hoffmann, DStR 2011, 88. Vgl. grundlegend zum Fehlerbegriff auch Knobbe, Der Grundsatz der subjektiven Richtigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, Berlin 2009.

satzfrage des bilanzsteuerrechtlichen Fehlerbegriffs vorgelegt. Der I. Senat geht dabei davon aus, dass der subjektive Fehlerbegriff für Tatfragen (Kenntnis des „ehrbaren“ Kaufmanns zum Bilanzstichtag ist ausreichend), der objektive Fehlerbegriff für Rechtsfragen gilt. Es handelt sich um eine höchst praxisrelevante Querschnittsfrage, die über die Korrekturbefugnis der Finanzverwaltung entscheidet. Das Ergebnis der Rechtsfindung durch den Großen Senat beim BFH bleibt abzuwarten.

VI. Thesenförmige Zusammenfassung

1. *Leistungsfähigkeitsentsprechender bilanzieller Betriebsvermögensvergleich*: Der steuerbilanziell geprägte Betriebsvermögensvergleich ist die Grundform der Gewinnermittlung in einem System pluralistischer Gewinnermittlungssysteme. Die beiden Typen des Betriebsvermögensvergleichs haben unterschiedliche handelsbilanzielle Vorprägung – der Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt gem. § 5 Abs. 1 EStG nur bei Gewerbetreibenden (Einzelkaufleute, Personenhandelsgesellschaften, Kapitalgesellschaften mit gewerbsteuerlichen Folgewirkungen) –, sind aber in ihrer Ausrichtung auf eine periodengerechte kaufmännische Gewinnermittlung stark angenähert und wechselseitig miteinander verflochten. Ein Optionsrecht zwischen den beiden funktionsgleichen Bestandsvergleichstypen besteht nicht; sie sind personell-sachlich friktionsfrei zugeordnet, ohne verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsfragen auszulösen. Trotz seiner betriebswirtschaftlichen Grundlagen fußt der stichtagsbezogene Betriebsvermögensvergleich stets auf einer „Bilanz im Rechtsinne“, die dem Realisationsprinzip als tragendem Periodisierungsgrundsatz folgt, Objektivierungsnotwendigkeiten beachten muss und realitätsnahe kaufmännische Vorsicht in ausgewogener Form bei sachgerechter Ausrichtung an Leistungsfähigkeitsüberlegungen berücksichtigt. Ein solcher steuerbilanzieller Bestandsvergleich folgt meist statischen, mitunter aber auch dynamischen Gewinnermittlungsüberlegungen. In einer steuerrealen Welt mit zahlreichen Verlustabzugsbeschränkungen ist der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich überwiegend zahlungsstromorientierten Rechenwerken bei Ausrichtung am Gesichtspunkt abschnittsbezogener Leistungsfähigkeitsbesteuerung überlegen. Denn ein cash-flow-nahes Gewinnermittlungssystem dürfte bezogen auf den jeweiligen Besteuerungsabschnitt recht volatil sein, was bei einem fehlenden umfassenden Verlustausgleich und -abzug trotz periodenübergreifend zusammenhängenden wirtschaftlichen Erfolgs verzerrend wirkt und die gebotene kaufmännische Vorsicht (insbesondere über sachgerecht ermittelte Rückstellungen) nicht genug berücksichtigt. Cash-flow-Rechnungen, in welcher Detailgestaltung auch immer, haben zwar den Vorteil der Einfachheit. Eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung wird aber ohne Berücksichtigung von Bestands- und Wertveränderungen, der Einbezie-

hung auch unsicherer Verbindlichkeiten und einer verursachungsgerechten Aufwands- und Ertragszuordnung nicht erreichbar sein. De lege ferenda sollten die beiden Bestandsvergleiche zusammengeführt werden. Ein prinzipienbasiertes Gewinnermittlungsgesetz nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bietet dazu eine Chance.

2. *Rechtsprobleme der Übermittlungstechnik steuerlicher Rechenwerke:* Die (nach zeitlicher Verschiebung) ab 2012 vom Gesetzgeber vorgesehene elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen bei Gewinnermittlern nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG dient dem Interesse eines effizienten Verwaltungsvollzugs und stellt vordergründig betrachtet lediglich ein geändertes „Transfermedium“ dar. Es muss aus rechtssystematischer Sicht dabei im Auge behalten werden, dass die durch § 5b EStG technisch ausgelösten Rechtswirkungen im Rahmen des materiell Zulässigen verbleiben. Die Steuerbilanz als Rechenwerk wird durch § 5b EStG faktisch aufgewertet und aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung „gläsern“. Eine asymmetrische Chancen-Nutzenverteilung ist die Folge, was Fragen einer fairen Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen aufwirft.
3. *Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für den steuerbilanziellen Betriebsvermögensvergleich ist – langfristig betrachtet – kein Konzept der Zukunft:* Der Maßgeblichkeitsgrundsatz verdankt historisch betrachtet seine Existenz vor allem Praktikabilitäts- und Vereinfachungsgesichtspunkten (Erstellung einer kaufmännischen Einheitsbilanz) und soll durch die „Stille-Teilhaber-These“ von *Döllerer* ein „handelsbilanzielles Schutzschild“ vor fiskalischer Willkür sein. Verfassungsrechtliche Überlegungen zur gerechten Verteilung von Steuerlasten bei Gewinnermittlern spielten dabei keine entscheidende Rolle. Der durch das BilMoG vom 25.5.2009 eingeschlagene Weg zur Beibehaltung der materiellen Maßgeblichkeit, aber Beseitigung der Umkehrmaßgeblichkeit wegen ihrer informationsverzerrenden Wirkungen in der Handelsbilanz mit der Schaffung eines neuen eigenständigen steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts ist aus kurz- und wohl auch mittelfristiger Perspektive richtig. Steuerliche Wahlrechte (Subventionswahlrechte, GoB-konforme Wahlrechte) können dabei nach dem im Grundsatz zutreffenden Verständnis der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 12.3.2010 losgelöst von einer handelsbilanziellen Vorprägung genutzt werden. Eine Verselbständigung der Steuerbilanzpolitik ist die Folge. Handels- und Steuerbilanz werden sich dadurch weiter auseinanderentwickeln, zumal steuerliche Überleitungsrechnungen wegen mehrperiodiger Effekte allein häufig nicht mehr ausreichen. Einheitsbilanzen sind nur noch begrenzt möglich. Ob der Grundsatz der Maßgeblichkeit längerfristig – bei aller Sympathie für ein einheitliches Rechenwerk – zu halten sein wird, kann man bezweifeln. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist vielfältigen „Zersetzungswirkungen“ ausgesetzt. Wissenschaft, Richterschaft und Praxis sollten deshalb bei der

„Erdenkung“ eines prinzipiengeleiteten, eigenständigen und kodifizierten Steuerbilanzrechts mitwirken, sich nicht sperren. Wann die Zeit dafür reif ist, muss sich erweisen. Letztlich darf auch bei einem „entmaßgeblichten“ Bilanzsteuerrecht nur ein vorsichtig ermittelter Gewinn besteuert – und auch ausgeschüttet – werden. Schutz vor „fiskalischer Willkür“ muss deshalb auch in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht gewährleistet sein. Dabei haben auch steuerliche Wahlrechte ihren Platz, und zwar nicht nur aus Subventionsgründen sowie vereinfachungsbedingt, sondern immer dort, wo unsichere Wertentwicklungen Spielräume erfordern. Bilanzielle Abbildungen erfordern stets Ansatz-, Auswahl- und Bewertungsermessen. Dies führt zu bilanzpolitisch nutzbarer Intransparenz. Wahlrechte sind klarer und im „Totalgewinn“ eines betrieblichen Engagements meist neutral.

4. *Angemessene Bildung von Rückstellungen dem Grunde und der Höhe nach ist ein Gebot sachgerechter abschnittsbezogener Leistungsfähigkeitsbesteuerung:* Rückstellungen sind ein bedeutsames steuerpraktisches Streitfeld mit der Finanzverwaltung, bei dem häufig weitgehend unvereinbare Positionen aufeinandertreffen. Da Rückstellungen gerade bei langfristiger Verpflichtungsstruktur aufgrund bestehender Unschärfen bilanzpolitisch nutzbar sind, haben Gesetzgeber und Finanzverwaltung Abzugsbegrenzungen dem Grunde und der Höhe nach eingeführt, die in Teilen nicht sachgerecht sind. Erstaunlich ist, dass trotz jahrzehntelanger Bemühungen in Rechtsprechung und Wissenschaft Grundfragen der Rückstellungsbildung – wie etwa die Frage, ob die rechtliche oder die wirtschaftliche Aufwandsverursachung vor dem Bilanzstichtag maßgebend ist – noch immer streitig sind. Das BilMoG hat die „Schere“ zwischen handelsbilanziellen und steuerbilanziellen Rückstellungen noch weiter als bislang schon geöffnet. Aus steuerlicher Sicht lässt sich eine – nur mit Fiskalmotiven zu begründende – systembedingte Unterbewertung im Rückstellungsbereich feststellen, die einfachgesetzlich und m. E. auch verfassungsrechtlich hoch problematisch ist. Einheitsbilanzen sind im Rückstellungsbereich nicht mehr möglich. Aus meiner Sicht stehen Rückstellungen für ungewisse Drittverpflichtungen (Verbindlichkeitsrückstellungen, Drohverlustrückstellungen) bei einem bilanziellen Bestandsvergleich dem Grunde und der Höhe nach wegen ihres Charakters als Betriebsschulden (wirtschaftlich verursachte Lasten) nicht zur Disposition des Gesetzgebers; nur über sachgerechte Einzelbegrenzungen von Rückstellungen mit dem Ziel einer realitätsnahen, erfahrungsgestützten Abbildung bei unsicheren Verpflichtungsstrukturen lässt sich nachdenken. Das steuergesetzliche Verbot der Drohverlustrückstellung verstößt m. E. gegen abschnittsbezogene Leistungsfähigkeitsgrundsätze.
5. *Bilanzsteuerrechtliche Berichtigungsmaßnahmen beim Betriebsvermögensvergleich:* Die traditionelle bilanzsteuerliche Unterscheidung von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 EStG) ist ein Spezifi-

kum des Betriebsvermögensvergleichs und gilt nicht für Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG. Nur für die erste Gewinnermittlungsstufe des Betriebsvermögensvergleichs sind steuerbilanzielle Berichtigungsmaßnahmen bedeutsam, die im Einzelfall weit über das hinausgehen können, was auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe nach allgemeinen verfahrensrechtlichen Korrekturvorschriften zulässig ist (Nachholung ergebniswirksamer Fehlerkorrekturen wegen formellen Bilanzenzusammenhangs in der „ersten offenen Veranlagung“). Die handelsrechtliche Änderung von Jahresabschlüssen folgt dagegen eigenständigen Regeln. Die Maßgeblichkeit gilt deshalb gar nicht, zumindest nur eingeschränkt. Der Große Senat des BFH wird aufgrund des Vorlagebeschlusses vom 7.4.2010 klären müssen, welcher Fehlerbegriff (subjektiv/objektiv) für Tat- und Rechtsfragen gilt. Dies hat erhebliche steuerungspraktische Bedeutung.

Arten der Einkünftermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – „Vereinfachte“ Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 3 EStG)

Dr. Thomas Eisgruber

Ministerialrat, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Grundsätzliches zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStGII. Sieben Thesen zur Einnahmeüberschussrechnung als „vereinfachte“ Gewinnermittlung<ul style="list-style-type: none">1. These 1: Wenig Probleme – kaum Beachtung<ul style="list-style-type: none">a) Die Beachtung in Rechtsprechung, Literatur und Gesetzgebungb) Die grundsätzliche Qualifikation in der Literaturc) Die Einteilung von Geschäftsvorfällen in den Wirtschaftswissenschaften2. These 2: Keine „Vereinfachung“<ul style="list-style-type: none">a) „weniger Bilanzposten“? | <ul style="list-style-type: none">b) ... und sie ist auch nicht unbedingt „einfacher“.3. These 3: Keine „schlechtere“ Gewinnermittlung4. These 4: Liquidität ist nicht ungenauer5. These 5: Nur ein Maßstab möglich<ul style="list-style-type: none">a) Für eine Gewinnermittlungsmethode nur ein Maßstab möglichb) Keine reine Umsetzung eines einzigen Prinzips6. These 6: Liquiditätsbetrachtung mit Abweichkorrekturen7. These 7: Liquidität kurzfristig manipulierbar |
|---|--|

I. Grundsätzliches zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Die Einnahmeüberschussrechnung ist in nur einem einzigen Absatz geregelt. Mit fünf kargen Sätzen beschreibt § 4 Abs. 3 EStG eine alternative Gewinnermittlungsmethode – inklusive der Frage, unter welchen Voraussetzungen diese Methode gewählt werden darf. Sie beschreibt sich selbst dadurch, dass als Gewinn der „Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben“ angesetzt werden kann.

Bei genauerer Betrachtung ist diese Kargheit ein wenig trügerisch. Wie der Betriebsvermögensvergleich auf dem gesamten Regelungskomplex der §§ 238 ff. HGB aufbaut, lehnt sich auch § 4 Abs. 3 EStG an diverse weitere Normen an. Zu nennen wäre etwa § 4 Abs. 4 EStG, der die Betriebsausgaben definiert und damit dem reinen Wortlaut nach originär dem § 4 Abs. 3 EStG hinzugerechnet werden könnte, enthielte er nicht auch ein Fundamentalprinzip des Einkommensteuerrechts, das auch für den Betriebsvermögensvergleich gilt und damit auch die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben des § 4 Abs. 5 EStG in die allgemeinen Regeln der Gewinnermittlungen inkor-

poriert. Für die Gewinnermittlung ist das allgemeine Zuflussprinzip des § 11 EStG – anders als für den Betriebsvermögensvergleich (s. § 11 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 6 EStG) – nicht ausgeschlossen. Das Prinzip gilt aber nicht ausnahmslos; so ordnen etwa die Sätze 3 und 4 der Vorschrift Aufwendungen abweichend vom Zufluss bestimmten Veranlagungszeiträumen zu, § 11 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 3 verteilen Einnahmen und Ausgaben auf Nutzungszeiträume und darüber hinaus soll ohne spezifische gesetzliche Regelung die Darlehensaufnahme und -tilgung auch bei betrieblicher Veranlassung den Gewinn nicht beeinflussen.¹

Dies vorausgeschickt, will ich meiner Bestandsaufnahme und Kritik sieben Thesen zugrunde legen.

II. Sieben Thesen zur Einnahmeüberschussrechnung als „vereinfachte“ Gewinnermittlung

1. These 1: Wenig Probleme – kaum Beachtung

Die Einnahmeüberschussrechnung verursacht in der Praxis wenig Probleme und hat – vielleicht gerade deshalb – auch sehr wenig Beachtung in der Wissenschaft.

a) Die Beachtung in Rechtsprechung, Literatur und Gesetzgebung

Eine kurze gesetzliche Regelung wird in der Finanzwissenschaft gerne als streitanfällig eingeschätzt. Diesem Vorurteil mag die Einnahmeüberschussrechnung nicht entsprechen. So hat es seit 2005 nur 17 höchstrichterliche Urteile gegeben, die spezifische Probleme der Gewinnermittlungsmethode zum Gegenstand hatten². Und selbst davon ergingen die meisten zum Wahlrecht.³

1 S. dazu aber unter II. These 7.

2 Beschlüsse wurden nicht einbezogen. Natürlich ist die Anzahl der Urteile, die Personen betraf, welche ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, deutlich höher. Aber die meisten Fälle betrafen Rechtsfragen, die ihren Ursprung nicht in den Besonderheiten der Einnahmeüberschussrechnung hatten. Wann dies vorliegt, mag umstritten sein. Die grundsätzliche Aussage über die Quantität wird dadurch aber nicht verändert.

3 Insgesamt sieben Urteile: BFH v. 19.10.2005 – XI R 4/04, BStBl. II 2006, 509; v. 2.3.2006 – IV R 32/04, BFH/NV 2006, 1457; v. 24.9.2008 – X R 58/06, BStBl. II 2009, 368; v. 8.10.2008 – VIII R 74/05, BStBl. II 2009, 238; v. 19.3.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659; v. 21.7.2009 – X R 28/06, BFH/NV 2009, 1979 und v. 21.7.2009 – X R 46/08, BFH/NV 2010, 186.

Streitig waren zudem der Abzugszeitpunkt,⁴ die Rücklage nach § 7g EStG,⁵ Besonderheiten bei der 1-%-Regelung,⁶ die Totalgewinnlichkeit,⁷ die Ergänzungsrechnung bei Mitunternehmern⁸ und die Frage, inwieweit die Einnahmeüberschussrechnung für das Restbetriebsvermögen nach einer Einbringung gilt.⁹

Auch die Literatur widmet der Einnahmeüberschussrechnung verhältnismäßig wenig Aufmerksamkeit. So enthält die aktuelle Kommentierung des *Hermann/Heuer/Raupach*¹⁰ insgesamt 1.400 Seiten Kommentierung zu den §§ 4 und 5 EStG. Der Anteil für den dritten Absatz des § 4 kommt aber bereits nach 75 Seiten zum Ende. Seit 2005 sind dem Kommentar nur zehn neue Literaturstellen angefügt worden, davon nur eine Promotion und ein Lehrbuch.

Selbst der Gesetzgeber, der an so vielen Stellen das Einkommensteuergesetz stets „neu erfindet“ und durchaus auch nicht vor grundlegenden Neuerungen zurückscheut, hat seit 1971¹¹ nur einmal¹² in das Regelungsgefüge der Einnahmeüberschussrechnung relevant eingegriffen, als er durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Gestaltungen¹³ einerseits auch bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gleichgestellt und andererseits für den Abzug von Anschaffungskosten für diese Wirtschaftsgüter nicht mehr den Veräußerungszeitpunkt, sondern den Zufluss des Kaufpreises als maßgebend angesehen hat.

4 Vier Urteile: BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707; v. 30.6.2005 – IV R 20/04, BStBl. II 2005, 758; v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712 und v. 1.8.2007 – XI R 48/05, BStBl. II 2008, 282.

5 Zwei Urteile: BFH v. 28.4.2005 – IV R 30/04, BStBl. II 2005, 704 und v. 29.11.2007 – V R 81/05, BStBl. II 2008, 561.

6 BFH, Urt. v. 2.3.2006 – IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277.

7 BFH, Urt. v. 14.11.2007 – XI R 37/06, BFH/NV 2008, 365.

8 BFH, Urt. v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993.

9 BFH, Urt. v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385.

10 Stand: August 2010.

11 Durch das StändG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266) wurden die Sätze 4 und 5 angefügt.

12 Die beiden weiteren gesetzlichen Änderungen betrafen Anpassungen. Das StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601) verpflichtete wegen der Neufassung des § 4a EStG auch bei der Einnahmeüberschussrechnung zur gesonderten Aufzeichnung von Einlagen und Entnahmen und das JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) ergänzte den Satz 3 um den neu eingefügten Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG.

13 V. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095).

b) Die grundsätzliche Qualifikation in der Literatur

Diese doch geringe quantitative Beachtung der Vorschrift ist aber nicht das Ergebnis einer tiefen inhaltlichen Übereinstimmung aller über die Gewinnermittlung selbst. Denn die Einnahmeüberschussrechnung wird in der steuerrechtlichen Literatur höchst unterschiedlich und zumindest teilweise widersprüchlich qualifiziert.

Die grundsätzliche Qualifikation der Einnahmeüberschussrechnung durch die Literatur umfasst ein breites Feld. Bezeichnet wird die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als

- reine Geldrechnung¹⁴,
- Gewinnermittlung nach dem Konzept der Geldverkehrsrechnung (Überschussrechnung im Sinne einer Cashflow-Rechnung)¹⁵,
- Ist-Rechnung¹⁶ oder
- Kassenrechnung¹⁷.

Daneben wird vertreten, sie sei

- keine *reine* Geldrechnung¹⁸,
- eine Geldrechnung dem Wesen nach¹⁹, die durch Bestandteile des Bestandsvergleichs durchbrochen wird, oder

14 *Paus*, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, in StW 1985, S. 80 (105) m. w. N.; *Frotscher* in Frotscher, § 4 Rz. 483 („folgt dem Zufluss- und Abflussprinzip“); *Schoor*, Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, FR 1982, 505 (506); *Söffing* Die Gewinnermittlung durch Überschussrechnung, in Sonderdruck aus Neues Steuerrecht von A-Z, Darstellung 1, S. 4/5.

15 *Birk*, Steuerrecht, 13. Aufl. 2010, Rz. 931, 932 (Vermögensumschichtungen des Betriebsvermögens werden grundsätzlich weder dargestellt noch berücksichtigt).

16 *Nacke* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 Rz. 1506 („BE werden erst im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung und die BA erst im Zeitpunkt der Verausgabung erfasst“); *Crezelius* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 4 Rz. 133 („weil sie BE im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung und BA im Zeitpunkt der Verausgabung für maßgebend hält.“).

17 *Crezelius*, Steuerrecht II, 2. Aufl., Rz. 81 („die ... zufließenden Geldbeträge werden im Zuflusszeitpunkt ... als Betriebseinnahmen und die ... abfließenden Geldbeträge werden im Zeitpunkt des Abflusses ... als Betriebsausgaben berücksichtigt“); *Joachim Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 9 Rz. 192 („...“, dass die Kassenrechnung vorrangig eine Geldrechnung ist.“).

18 *Steinhauff* in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz. 1245; *Bergkemper* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 504; *Crezelius* in Kirchhof (Fn. 16), § 4 EStG Rz. 132; *Segebrecht/Gunsenheimer*, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 12. Aufl., Rz. 10.

19 *Meurer* in Lademann, § 4 EStG Rz. 421.

- eine Geldrechnung, auf deren Grobstruktur eine zwischen Vereinfachungsmodell und dem Prinzip identischer Totalgewinne schwankende Feinstruktur liegt²⁰.

Andererseits soll sie

- *überhaupt keine* Geldrechnung²¹,
- eine Zu- und Abflussrechnung, die durch Ausnahmen durchlöchert und erschwert ist²²,
- eine unvollkommene oder vereinfachte Bestandsrechnung²³,
- eine Bewegungsrechnung sui generis²⁴ oder²⁵
- eine Erfolgsrechnung²⁶ sein.

Dieses weite Spektrum differenzierter Rechtsansichten entspringt nicht einer unterschiedlichen Betrachtung der Regelbetriebseinnahmen oder Regelbetriebsausgaben, sondern einer unterschiedlichen Auffassung darüber, welche Bedeutung die Totalgewinnlichkeit, die Behandlung geldwerter Vorteile, die Ausnahmeregelungen in § 4 Abs. 3 Sätze 3 bis 5 EStG oder die Behandlung von Darlehen für die Rechtsnatur der vereinfachten Gewinnermittlung haben.

c) Die Einteilung von Geschäftsvorfällen in den Wirtschaftswissenschaften

Ausgangspunkt für eine solche Klärung ist die Begriffssystematik der Wirtschaftswissenschaften, die durchgehend eindeutige Begriffe für Geschäftsvorfälle und Vermögensbereiche entwickelt hat. Dabei fragt die Ökonomie danach, welcher Vermögensbestand durch einen Geschäftsvorfall berührt wird. Es wird unterschieden zwischen dem Bestand an Bargeld, an Zahlungsmitteln und an Geld.

²⁰ Jakob, Einkommensteuer, LB, 4. Aufl. 2008, § 4 B VI. 2., Rz. 934.

²¹ Weber-Grellet in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. D 9; Grob, Die Struktur der betrieblichen Überschussrechnung, FR 1986, 393 (394).

²² Heinicke in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 4 Rz. 371.

²³ Diese Bezeichnung wählt Wilhelm Kruse, Auslegung am Gesetz vorbei, in FS für Wolfgang Ritter, 1997, S. 413 (423), als (kritische) Wertung der Rechtsentwicklung hinsichtlich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Das Urteil des BFH v. 10.7.1973–VIII R 34/71, BStBl. II 1973, 786 betrachtet die Einnahmeüberschussrechnung als vereinfachte Form des Bestandsvergleichs.

²⁴ Grob Zur Struktur der betrieblichen Überschussrechnung, FR 1986, 393.

²⁵ Z. T. auch „und“; s. etwa Crezelius in Kirchhof (Fn. 16), § 4 EStG Rz. 107.

²⁶ Grob in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 530; Saam, Die vereinfachte Gewinnermittlung, SteuerStud 1990, 86 (88).

Ökonomische Abgrenzung zwischen Kasse, Zahlungsmittel und Geldvermögen

	Bargeld	jederzeit verfügbare Bankguthaben	Forderungen, Verbindlichkeiten
Barzugänge/Barabgänge	Kasse		
Einzahlungen/Auszahlungen	Zahlungsmittel		
Einnahmen/Ausgaben	Geldvermögen		

Die „Kasse“ beschreibt in der betriebswirtschaftlichen Lehre den Bargeldbestand, die „Kassenrechnung“ die Zu- und Abnahme des Bargeldbestands²⁷. Die Kasse erhöht sich auch durch Bargeldzugänge aus einem Bankkonto. Wird etwa Bargeld abgehoben und in die Kasse eingelegt, ist dieser Vorgang in einer Kassenrechnung zu verzeichnen. Das Kassenbuch behandelt diese Erhöhung des Bargeldbestands wie einen Bargeldzugang von dritter Seite.

Diesem Verständnis folgt auch die Abgabenordnung, die in § 146 Abs. 1 Satz 2 das Gebot enthält, Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festzuhalten. Gemeint ist auch hier nur der Bargeldbestand; die Aufzeichnungen sollen dazu dienen, dass der Sollbestand der Kasse mit dem Istbestand verglichen werden kann (Kassensturzfähigkeit)²⁸.

Zu den Zahlungsmitteln zählt die Betriebswirtschaft neben dem Bargeld auch jederzeit verfügbare Bankguthaben²⁹. Veränderungen der Zahlungsmittel werden ökonomisch³⁰ als Einzahlungen (= Zahlungsmittelzugang) und Auszahlungen (= Zahlungsmittelabgang) bezeichnet.

„Bei Auszahlungen wird auf den Zahlungsbereich abgestellt; es handelt sich allein um den Zahlungsmittelabgang.“³¹

Wird Bargeld von einem Girokonto abgehoben und in die Kasse eingelegt, ist dies weder Ein- noch Auszahlung. Der Zahlungsmittelbestand wird nicht verändert. Dies gilt auch für die Entstehung einer Forderung oder Verbindlichkeit – soweit dies nicht ein jederzeit verfügbares Bankguthaben betrifft. Wird aber eine Forderung durch den Eingang eines Bargeldbetrages oder durch eine Gutschrift auf einem jederzeit verfügbaren Bankguthaben erfüllt, ist dies eine Einzahlung.

27 Gabler Wirtschaftslexikon, 17. Aufl. verzeichnet unter dem Stichpunkt „Kassenrechnung“: „Nachweis von Bargeldeinnahmen und -ausgaben, z. B. durch Kassenbuch oder Kassekonto.“

28 BFH, Urt. v. 17.11.1981– VIII R 174/77, BStBl. II 1982, 430.

29 Grosjean u. a., Bank-Lexikon, 9. Aufl., beschreibt als Zahlungsmittel „alle Geldzeichen und geldgleichen Forderungsrechte, deren sich der Zahlungsverkehr bedient.“

30 Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Aufl. 1997, 13.

31 Förtschle in Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 Rz. 610.

Der Begriff der Einnahmen wird in der Betriebswirtschaft als Vermehrung des Geldvermögens verstanden. Zum Geldvermögen gehören betriebswirtschaftlich neben dem Zahlungsmittelbestand (Kassenbestände und jederzeit verfügbare Bankguthaben) auch der Bestand an sonstigen Forderungen³² abzüglich des Bestands an Verbindlichkeiten³³.

„Unter Einnahmen sind lediglich die erhaltenen (Gegen-)Werte für die in der Periode veräußerten Güter und Leistungen sowie sonstige Geldvermögenszugänge, zB erhaltene Zuschüsse, zu verstehen.“³⁴

Als Ausgaben werden dementsprechend Minderungen des Geldvermögens qualifiziert³⁵. Dem folgt auch das Handelsrecht.

„Ausgaben [betreffen] nur den Bereich der Finanzierungsrechnung. Hierzu zählen neben den Zahlungsvorgängen auch das Entstehen von Verbindlichkeiten (und Forderungs-minderungen). Ausgaben repräsentieren damit lediglich den (Gegen-)Wert für erworbene Güter und Dienstleistungen einer Periode oder sonstige Minderungen des Geldvermögens (z. B. Geldspenden oder Forderungsverzichte).“³⁶

Als Einnahme zählt deshalb auch (schon) die Entstehung einer Forderung, die Erfüllung durch Bezahlung aber nicht. Einnahmen und Ausgaben lassen aber – im Gegensatz zu Ertrag und Aufwand – die Erhöhung des Sachvermögens außer Acht. Der Kauf einer Ware gegen Ziel ist eine Ausgabe (es entsteht eine Verbindlichkeit), aber kein Aufwand (das Nettovermögen verändert sich nicht), der Verkauf eines Vermögensgegenstandes zum Buchwert ist eine Einnahme (es entsteht eine Forderung), aber kein Ertrag (das Nettovermögen verändert sich nicht).

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG beschränkt sich aber weder darauf, Veränderungen von Barmitteln zu betrachten, noch nimmt sie sämtliche Veränderungen des Geldvermögens wahr. Entscheidend ist vielmehr die Veränderung der Zahlungsmittel. Nach ökonomischer Diktion geht es also um den Überschuss der Einzahlungen über die Auszahlungen.

Das EStG verwendet die Begriffe – soweit ersichtlich – nicht für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, obwohl sie präzise beschreiben, welche Veränderungen für die Einnahmeüberschussrechnung primär von Belang sind.³⁷ Soweit andere Ereignisse den Gewinn dieser Ermittlungsmethode beeinflussen, handelt es sich um Ausnahmen vom Grundprinzip³⁸. Die Gewinner-

32 Soweit sie nicht bereits im Zahlungsmittelbestand enthalten sind.

33 *Wöbe* (Fn. 30), S. 13.

34 *Förschle* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 Rz. 613.

35 *Wöbe* (Fn. 30), 13.

36 *Förschle* in Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 Rz. 610.

37 Begrifflich klar insoweit BFH, Urt v. 17.4.1986 – IV R 115/84, BStBl. II 1986, 607: „... schon oder erst bei Eingang oder Ausgang der dadurch verursachten Zahlungen erfasst werden.“

38 Zu nennen sind insbesondere die Gleichstellung geldwerter Vorteile, durchlaufende Posten, die Sachentnahme und -einlage und die Behandlung von Darlehen.

mittlung nach § 4 Abs. 3 beachtet daher den Zu- und Abfluss von Geld oder geldgleicher Forderungsrechte. Es handelt sich deshalb um eine Zahlungsmittelrechnung.

2. These 2: Keine „Vereinfachung“

Die Einnahmeüberschussrechnung ist keine „Vereinfachung“ des Betriebsvermögensvergleichs in dem Sinne, dass sie etwa „weniger“ Bilanzposten hätte. Sie ist eine andere Art der Gewinnermittlung, mit einem anderen Maßstab (Liquidität statt Vermögensmehrung) und sie ist auch nicht unbedingt „einfacher“.

a) „weniger Bilanzposten“?

Die Einnahmeüberschussrechnung wird gerne als „vereinfachte Gewinnermittlung“ bezeichnet.³⁹ Der Begriff geht davon aus, dass eine bestehende Gewinnermittlungsmethode dadurch angepasst wird, dass bestimmte – verkomplizierende – Vorschriften nicht zur Anwendung kommen. Diese Voraussetzung erfüllt die Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht. Sie ist insbesondere auch kein vereinfachter Betriebsvermögensvergleich.

Die Maßgeblichkeit des Zuflusses statt einer Realisation ist keine Variation, sondern die Anwendung eines anderen Fundamentalprinzips. Die Einnahmeüberschussrechnung kann auch nicht im Wege einer vereinfachten Bilanz dargestellt werden. Der Unterschied zum Betriebsvermögensvergleich besteht gerade nicht darin, dass nach § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG nur einige Posten in einem Anlageverzeichnis zu führen sind. Das Anlageverzeichnis ist keine Bilanz mit weniger Bilanzposten.⁴⁰ Zwar könnte man im Ansatz vertreten, dass zur Bilanz nur das Umlaufvermögen und das Fremdkapital fehlen. Für Darlehensforderungen und -verbindlichkeiten wäre dieser Ansatz allerdings sofort zu korrigieren. Der entscheidende Faktor, dass dieser Ansatz überhaupt nicht gelingt, ist die Behandlung der Zahlungsmittel. Es kann nicht bestimmt werden, ob die Zahlungsmittel in dieser „kleinen“ Bilanz anzusetzen sind oder nicht.

³⁹ Wied in Blümich, § 4 EStG Rz. 52; Saam, Die vereinfachte Gewinnermittlung, SteuStud 1990, 86; Offerhaus, Einzelfragen zur vereinfachten Gewinnermittlung durch Überschussrechnung, BB 1977, 1493; so auch der Titel dieses Vortrags wie ihn die DStJG vorgeschlagen hat, ergänzt von mir um die Anführungszeichen.

⁴⁰ Einen solchen Ansatz verfolgte etwa der Kölner Entwurf (Lang et al., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005), der in seinem § 16 das Anlageverzeichnis zu einer „kleinen Bilanz“ machen wollte (s. dort unter Rz. 340: „[es] kommt dem im letzten Satz des § 4 Abs. 3 EStG nur sehr bruchstückhaft geregelten Anlageverzeichnis zentrale Bedeutung zu, ...“).

Das ist keine Frage der Zurechnung oder Veranlassung. Denn das betriebliche Konto ist unstreitig dem Betrieb zuzuordnen. Die Frage, ob die Zahlungsmittel in dieser „kleinen“ Bilanz anzusetzen sind, kann allerdings nicht widerspruchsfrei beantwortet werden. Wenn Einlagen und Entnahmen von Zahlungsmitteln unbeachtlich sind, dürften Zahlungsmittel nicht ausgewiesen werden, da sonst für die Gewinnermittlungsmethode irrelevante Vorgänge das Eigenkapital beeinflussen, ein Kapitalvergleich daher unmöglich würde. Andererseits kommt es aber bei der Einnahmeüberschussrechnung gerade auf den Zu- und Abfluss der Zahlungsmittel an. Wenn aber Zahlungsmittel in dieser „vereinfachte Bilanz“ nicht aufgenommen würden, könnte das Gewinn auslösende Ereignis in dieser Vermögensübersicht überhaupt nicht nachvollzogen werden.

b) ... und sie ist auch nicht unbedingt „einfacher“.

Die Einnahmeüberschussrechnung ist zudem – zumindest auf einer abstrakten, reflektierenden Ebene – auch nicht einfacher. Vielmehr ergeben sich sehr komplexe Strukturen für Vorgänge, die beim Betriebsvermögensvergleich unkompliziert sind. Dafür mögen zwei Beispiele genügen.

Beispiel 1: Die Entnahme von Zahlungsmitteln

Die Entnahme ist bei Bilanzierenden gewinnerhöhend hinzuzurechnen. Das ist einerseits der Ausgleich dafür, dass das entnommene Wirtschaftsgut nicht mehr im Schlussvermögen enthalten ist, andererseits kann es aufgrund der Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zur Aufdeckung stiller Reserven kommen.

Bei der Einnahmeüberschussrechnung ist grundsätzlich eine Entnahme „wie eine Betriebseinnahme“ zu behandeln.⁴¹ Das soll aber nicht für die Entnahme von Geld gelten.⁴² Dies führt zu mancherlei Verwirrung⁴³ und kaum haltbaren Begründungen⁴⁴. Unstreitig erhöht eine Entnahme von Zahlungsmitteln den Gewinn nicht. Die Begründung dieses Ergebnisses in der Tat schwierig.⁴⁵

41 *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 584.

42 Z. B. *Crezelius* in Kirchhof (Fn. 16), § 4 EStG Rz. 143.

43 Etwa *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz. 584, der ausführt, dass „Geldentnahmen und Geldeinlagen ... nicht entnahme- und einlagefähig [sind], weil sie für die Einnahmeüberschussrechnung ohne Bedeutung sind.“. Gibt es demnach Entnahmen, die „nicht entnahmefähig“ sind?

44 Etwa *Crezelius* in Kirchhof (Fn. 16), § 4 EStG Rz. 143, der als Grund dafür sieht, dass „der ‚Buchwert‘ von Geld dessen ‚Teilwert‘ entspricht und sich deshalb entspr. Entnahmen und Einlagen nicht auf den Gewinn auswirken“. Die Entnahme einer vollwerthaltigen Forderung zum Nennwert wirkt sich beim Bilanzierenden auch nicht auf den Gewinn aus, ist aber unstreitig „wie eine Betriebseinnahme“ zu behandeln.

45 Ausführlich mit der Widerlegung aller sonst vorgetragenen Begründungen für diese Wirkung *Eisgruber*, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 121 f. („Die Entnahme eines Werts, der dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, ist wie der Zufluss einer Zahlung für den entnommenen Wert zu behandeln. Dies gilt für die Entnahme einer Ware ebenso wie für die Entnahme eines Zahlungsmittels. Das

Richtig ist, dass auch die Entnahme von Geld wie eine Betriebseinnahme zu behandeln ist. Die Entnahme von Geld ist aber auch ein realer Abfluss eines Zahlungsmittels aus dem Betrieb, dessen betriebliche Veranlassung nicht durch den Entnahmezweck beeinträchtigt wird. Der fiktiven Betriebseinnahme steht daher immer eine reale Betriebsausgabe in gleicher Höhe gegen.

Beispiel 2: Der privat veranlasste Verzicht auf eine Forderung

Die Entstehung einer Forderung ist bei einer Zahlungsmittelrechnung unbeachtlich, weil kein Zahlungsmittel zufließt.⁴⁶ Die Forderung selbst ist aber dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Der Untergang der Forderung ist grundsätzlich ebenfalls unbeachtlich. Allenfalls ist der Untergang der Reflex der Betriebseinnahme, die entsteht, wenn die Forderung bezahlt wird.

Bei einem Verzicht auf die Forderung fließt ebenfalls kein Zahlungsmittel zu, so dass auch hier grundsätzlich zunächst keine Gewinnwirkung entsteht. Ist der Verzicht allerdings privat veranlasst, realisiert sich dieser Forderungsuntergang nicht mehr im Betriebsvermögen. Die private Veranlassung hat zur Folge, dass die Forderung vor dem Verzicht dem Betriebsvermögen entnommen wird. Diese Entnahme ist nun wiederum wie eine Betriebseinnahme zu behandeln, so dass es zu einer Gewinnerhöhung kommt.⁴⁷

3. These 3: Keine „schlechtere“ Gewinnermittlung

Die Einnahmeüberschussrechnung ist keine „schlechtere“ Gewinnermittlung, die erst durch eine Totalgewinnleichheit beherrschbar wird, sondern eine eigene Art der Gewinnermittlung. Die Totalgewinnleichheit zwischen Betriebsvermögensvergleich und Einnahmeüberschussrechnung ist nicht das Ergebnis einer Anpassung fehlerhafter Ergebnisse der Einnahmeüberschussrechnung an den Betriebsvermögensvergleich, sondern ein Ergebnis des Veranlassungsprinzips, das für beide Gewinnermittlungsmethoden das Ziel vorgibt. Auch der Betriebsvermögensvergleich erreicht nicht immer aus sich heraus das richtige Ergebnis.

heißt, dass eine fiktive Gegenleistung für den entnommenen Wert die Zurechnung der Betriebseinnahme verursacht. Dies hat zur Folge, dass alle Aufwendungen für die entnommenen Güter betrieblich veranlasst waren und bleiben, weil der Übergang in das Privatvermögen wie eine betriebliche Veräußerung behandelt wird. Die private Verwendung führt daher nicht zu einer rückwirkenden Korrektur der veranlassenden Betriebsausgaben. Wird nun aber Geld entnommen, ist auch der Aufwand für das entnommene Geld betrieblich veranlasst. Es handelt sich also um einen betrieblich veranlassenden Abfluss eines Zahlungsmittels; das ist aber eine Betriebsausgabe. Bildlich gesprochen wird im Zeitpunkt der Entnahmen zunächst ein Gegenstand ‚Geld‘ gekauft, dieser Gegenstand ‚Geld‘ wird dann ins Privatvermögen überführt. Um das Geld zu kaufen, fließt ein Geldbetrag ab [dafür erhält man den Gegenstand ‚Geldbetrag‘]; das ist die Betriebsausgabe.“).

46 Es handelt sich dabei auch nicht um einen Zugang eines „geldwerten Vorteils“. Ein geldwerter Vorteil ist nur beachtlich, wenn er die Folge der Annahme eines fiktiven Zahlungsflusses im Wege einer Verrechnung ist. Ausführlich *Eisgruber* (Fn. 45), S. 40 f.

47 BFH, Urt. v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526.

Der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit wird üblicherweise herangezogen, damit die „unvollkommen geregelte“⁴⁸ Einnahmeüberschussrechnung an den Betriebsvermögensvergleich angepasst wird. Die grundsätzlichen Probleme des Totalgewinns hat *Drüen*⁴⁹ bereits ausführlich erörtert. Hinweisen möchte ich deshalb nur auf drei wesentliche Schwächen dieser Rechtsfigur:

- Die Totalgewinnlichkeit steht nicht im Gesetz. Sie ist auch nicht in § 4 Abs. 3 EStG angedeutet. Auch der hohe verfassungsmäßige Rang, der ihr zugebilligt wird,⁵⁰ rechtfertigt keine generelle Umdeutung der Einnahmeüberschussrechnung in Einzelfallkonstellationen, sondern erlaubt nur eine punktuelle Rechtsfolgenkorrektur.
- Die Totalgewinnlichkeit gilt nur zwischen Betriebsvermögensvergleich und Einnahmeüberschussrechnung, nicht aber gegenüber anderen Gewinnermittlungsmethoden, etwa der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG und nur sehr eingeschränkt bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG.⁵¹ Das läuft dem behaupteten Verfassungsrang der Rechtsfigur zuwider.
- Auch wenn die Totalgewinnlichkeit sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz rechtfertigen soll,⁵² führt sie wegen Periodenverschiebung zu keiner Belastungsgleichheit. Wenn aber schon die nominale Steuerlast – geschweige denn die wirtschaftliche unter Berücksichtigung von Zins- und Inflationswirkungen – nicht gleich ist, verliert die Mächtigkeit des verfassungsrechtlichen Arguments deutlich an Kraft.

Zu alledem ist zu sagen, dass die Einnahmeüberschussrechnung in ihren wesentlichen Teilen von sich aus zu einem richtigen Gewinn gelangt. Die „Fehler“ dieser Gewinnermittlung ergeben sich nur zum Teil aus einer mangelhaften Struktur. Manchmal handelt es sich um Friktionen, die sich daraus ergeben, dass eine gesetzliche Ausnahme nicht zu Ende reguliert ist.

Strukturtechnisch hat eine Zahlungsmittelrechnung Probleme mit Vorgängen, die zwar gewinnwirksam sein sollen, aber nicht aus einem Zahlungsfluss entstehen. So bedarf es einer fiktiven Erweiterung der Zahlungsab- und -zuflüsse bei Entnahmen und Einlagen. Eine systembeachtende Korrektur wird solche Vorgänge aber in das System von Zahlungsflüssen „übersetzen“,

48 *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 542.

49 *Drüen*, Totalgewinn und Periodengewinn, 1999.

50 Für viele: *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 531.

51 Vor allem beim Wechsel der Gewinnermittlungsart wird eine Wirkung des Grundsatzes allgemein angenommen, s. etwa *Kube* in Kirchhof (Fn. 16), § 13a Rz. 6.

52 *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 531.

also unterbliebene Zahlungsflüsse aufdecken, um so zu systematisch klaren Ergebnissen zu kommen.⁵³

Vergessen hat der Gesetzgeber in § 4 Abs. 3 EStG auch, dass Restbuchwerte bei Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens Beachtung finden müssen. Die Sonderbehandlung der Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist allerdings eine der gesetzlich geregelten Ausnahmen vom Zuflussprinzip, die insofern aber nicht „fertig“ kodifiziert wurde.

Die Korrekturbedürftigkeit von Gewinnermittlungsvorschriften ist aber kein „Privileg“ der Einnahmeüberschussrechnung. Auch der Betriebsvermögensvergleich hat der Methodik geschuldete immanente Schwächen. Er geht grundsätzlich davon aus, dass betriebliche Vorgänge immer das Betriebsvermögen berühren. Die Gewinnermittlungsformel des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG kennt nur Vorfälle, die sich entweder innerhalb des Betriebsvermögens oder beim Wechsel aus dem oder in das Betriebsvermögen ereignen. Bei betrieblich veranlassten Vorteilen, die nicht in das Betriebsvermögen gelangen – wie etwa Incentive-Reisen –, versagt der Betriebsvermögensvergleich, während die Einnahmeüberschussrechnung mit der Erfassung dieses geldwerten Vorteils keinerlei Schwierigkeiten hat.

4. These 4: Liquidität ist nicht ungenauer

Die Liquidität als Maßstab für die Leistungsfähigkeit ist nicht „ungenauer“, sondern die „andere Seite derselben Medaille“. Jede Vermögensmehrung wird irgendwann ein liquider Zufluss, jedem Zufluss, der nicht vermögensmehrend ist, steht ein entsprechender Abfluss gegenüber. Am Ende kommt es immer auf die Liquidität an. Bilanz ist zwar zeitlich, Einnahmeüberschussrechnung aber betragsmäßig genauer.

Das stete Misstrauen der Wissenschaft und Rechtsprechung gegen die Liquidität als Besteuerungsmaßstab rührt im Wesentlichen daher, dass die Liquidität als minderere Maßstab gegenüber einer Vermögenswirkung eingeschätzt wird. Sie gilt dem Steuerrecht als „ungenauer“, ja fast als unwissenschaftlicher. Die Betrachtung der Zahlungsflüsse sei nur eine vereinfachte, vorläufige⁵⁴ – und damit „minderwertigere“ – Gewinnermittlungsmethode. Spätestens bei der Aufgabe eines Betriebs müssten alle „Fehler“ über einen Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich bereinigt werden.

53 S. dazu den Versuch einer übergeordneten Struktur der Einnahmeüberschussrechnung in *Eisgruber* (Fn. 45), 125 f.

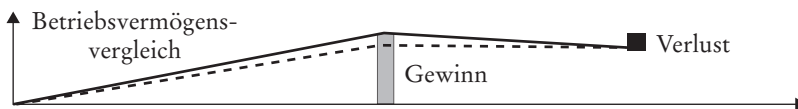
54 Z. B. *Mathiak*, Betriebseinnahmen und Zufluß, FR 1976, 157 unter 4. („Daraus ergibt sich, daß die Einnahmen-Überschußrechnung den Betriebsvermögensvergleich lediglich für eine Übergangszeit auf eine vereinfachte Geldrechnung zurückführt.“).

Die Wirtschaftswissenschaft hingegen sieht bei der Bewertung von Unternehmen in der Veränderung der Zahlungsflüsse einen zumindest ebenbürtigen Maßstab. Der cash-flow ist einer der wichtigsten Kennzahlen für einen Betrieb. Auch im Privaten zählt der Zufluss eines Zahlungsmittels meist mehr als ein realisierter Wertzuwachs.

Dieses gegenseitige Abwägen vermittelt aber wenig Erkenntnisgewinn, weil es sich bei der Liquidität nur um die andere Seite der Medaille „Gewinn“ handelt, auf der im Steuerrecht meist die Seite „Vermögensmehrung“ betrachtet wird, weil bereits in der Realisation⁵⁵ des Vermögenszuwachses⁵⁶ die Zunahme der Leistungsfähigkeit liegen soll.

Der reinen Änderung der Liquidität als Maßstab der Leistungsfähigkeit⁵⁷ steht die Literatur dagegen sehr ablehnend gegenüber.⁵⁸ Vermögenszuwächse, die nicht irgendwann in einen liquiden Zufluss erwachsen, sind aber auch nur theoretische Zwischenwerte, jedem Zufluss, der nicht vermögensmehrend ist, steht ein entsprechende Abfluss gegenüber. Am Ende steht allerdings immer die Liquidität. Sie ist der endgültige Maßstab.

Betrachtet man den typischen Ablauf eines Ertrags, entsteht zunächst eine Vermögensmehrung bei Realisation. Der gezahlte Betrag weicht aber in vielen Fällen ab (z. B. durch Skonti).



55 Die Voraussetzung, dass nur (im Verhältnis Liquidität – Vermögen, insoweit untechnisch verwendet) realisierte Gewinne besteuert werden dürfen, ist unbestrittene Auffassung im deutschen Steuerrecht. Im angloamerikanischen Raum wird hingegen der Einkommensbegriff auch auf unrealisierte Einkommen ausgeweitet.

56 In der Steuerbilanz wird der Vermögenszuwachs Maßstab für die Ermittlung des Gewinns: „Der Steuergesetzgeber hat sich dafür entschieden, ... den steuerlichen Gewinn ... auf der Grundlage des Vergleichs zweier Vermögensstände zu ermitteln ...“ (*Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, § 1).

57 Soweit ein Gewinn realisiert ist, darf er auch schon an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Für Kapitalgesellschaften gibt es nur hinsichtlich bestimmter Bilanzierungshilfen eine Ausschüttungssperre (s. dazu §§ 269 Satz 2, 274 Abs. 2 Satz 3 HGB).

58 Das zeigt sich insbesondere bei der Frage, ob ein Darlehenszufluss eine Betriebs-einnahme sein kann. Dies wird nahezu einhellig abgelehnt. Die Zunahme an Liquidität wird dabei nicht in Betracht gezogen. Sehr plastisch in der rigorosen Ablehnung etwa *Wacker* in *Blümich*, § 4 EStG Rz. 35: „... die – unbestrittene – Erfolgsneutralität ... [der Aufnahme und Tilgung eines Kredits wird man] nur mit dem Charakter der Überschussrechnung ... erklären können.“. Im Einzelnen dazu *Eisgruber* (Fn. 45), 100 f.

Der Betriebsvermögensvergleich weist deshalb bezogen auf das endgültige Ergebnis einen zu hohen Gewinn aus, der anschließend zu korrigieren ist. Die gestrichelte Linie zeigt, wie hoch der Gewinn nur hätte ausgewiesen werden dürfen. Der Zufluss korrigiert also den Gewinn.



Die Einnahmeüberschussrechnung weist zunächst bei Realisation gar keinen Gewinn aus. Bei Zufluss wird aber dann auch nur der richtige Ertrag ausgewiesen. Sie ist betragsmäßig genauer, während der Betriebsvermögensvergleich zeitlich präziser wiedergibt, wann ein Gewinn entstanden ist.

In der Theorie lässt sich jederzeit ein präziser Wert für die Realisation unterstellen, praktisch zeigt sich aber erst bei Zahlungseingang, was sich realisiert hat. Für eine Periodenabschnittsberechnung wiegt die zeitliche Präzision aber so schwer, dass der Betriebsvermögensvergleich die Grundform der Gewinnermittlung ist, obwohl man nur mit zugeflossenem Geld Steuern zahlen kann. Bei Überschusseinkünften und damit für das Gros der Steuerpflichtigen, vertraut das Gesetz dann aber doch – wenn auch mit Einschränkung (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG) – auf die Liquidität als Besteuerungsmaßstab.

5. These 5: Nur ein Maßstab möglich

Für eine Periodenabschnittsberechnung kann nur ein Maßstab maßgeblich sein. Die Vermengung zwischen Liquidität und „bilanzieller“ Vermögensmehrung führt zu instabilen Ergebnissen.

a) Für eine Gewinnermittlungsmethode nur ein Maßstab möglich

Der Vermögenszuwachs zeigt uns „Das soll besteuert werden“, die Liquidität beachtet, dass die festgesetzten Steuern auch bezahlt werden müssen, also die Zahlungsfähigkeit belasten.⁵⁹

„Der Steuerzugriff ist seiner Intention und unmittelbarer Wirkung nach ein Liquiditätsentzug.“⁶⁰

⁵⁹ Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, in Gutachten für den 57. Deutschen Juristentag (DJT), Tagungsband 1988, S. F 12.

⁶⁰ Elicker, Darf der Steuerzugriff ein Unternehmen zahlungsunfähig machen?, StuW 2002, 217 (219).

In Hinblick auf die Belastung setzt steuerliche Leistungsfähigkeit deshalb grundsätzlich Liquidität voraus⁶¹ und damit das Gebot,

„daß ein Wertzuwachs nur und erst dann versteuert werden soll, wenn der Wert dem Steuerpflichtigen in liquiden Mitteln zur Verfügung steht.“⁶²

Dies führt zu der abstrakten These, dass ein Zuwachs an Leistungsfähigkeit voraussetzt, dass sowohl das Vermögen wächst als auch die Liquidität steigt. Eine solche Auffassung hätte aber nur den einzelnen Geschäftsvorfall im Blick. Dieser wird in einem Regelablauf im bereits dargestellten Sinn verstanden. Für den Fall, dass ein Vorschuss geleistet wird, müsste dann die Besteuerung unterbleiben, weil es noch an einer Leistungsrealisation fehlt.⁶³ Entsprechend würde sich die Leistungsfähigkeit schon durch einen entsprechenden (betrieblich veranlassten) Abfluss von Zahlungsmitteln mindern.⁶⁴

	Realisation	Zu-/Abfluss	Gesamt	
Vorschuss	nein	ja (Zufluss)	BE	kein Vermögenszuwachs! Verlust von Liquidität
Einkauf	nein	ja (Zufluss)	BA	
Ergebnis			1 × BA	
Gesamtveränderung		nein	nein	
Ergebnis			neutral	

Gerade die Kombination der zuletzt erwähnten Geschäftsvorfälle führt aber in der Gesamtbetrachtung zu einem anderen Realisationsbild. Denn wird ein solcher Vorschuss für die Bezahlung von Wareneinkäufen verwendet, ergibt sich bei alleiniger Betrachtung der Vorfälle eine Nichtrealisation der (hier untechnisch verstandenen) Betriebseinnahme, weil es an einer Leistungserbringung fehlt, während die Bezahlung bereits zu einer Betriebsausgabe aufgrund des Abflusses der Zahlungsmittel führt.

Bei einer Gesamtbetrachtung hat sich aber weder die Situation der Zahlungsmittel noch des Vermögensstatus verändert. Der gesamte Vorgang müsste deshalb neutral sein.

Eine Gewinnermittlung kann sich daher nur an einem Ziel orientieren.

61 Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 102.

62 Vogel, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, StuW 1974, 193 (194).

63 Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988, 276, schließt dies aus einem verfassungsrechtlich verankerten Grundsatz der Gewinnrealisierung. Ein wertmäßig vorhandener Zufluss sei vor Realisierung für die Anknüpfung einer steuerlichen Belastung nicht sicher genug.

64 Elicker, StuW 2002, 217 (231) will sogar für das Anlagevermögen auf eine Verteilung entsprechend einer AfA verzichten.

b) Keine reine Umsetzung eines einzigen Prinzips

Die steuerrechtliche Diskussion um die „richtige“ Gewinnermittlungsmethode versucht zumeist, die Schwächen des einen Maßstabs durch die Stärken des anderen auszugleichen oder verwendet den jeweils kritischen Einzelfall als Argument gegen die Methode als solche. Maßstabsbedingte Ungenauigkeiten können aber nicht durch einen Wechsel in den anderen Maßstab korrigiert werden. Man kann nur die Extremwirkungen der jeweiligen Ermittlungsmethode durch ein Nebeneinander beider Methoden abschwächen. Letztlich sind sowohl der Betriebsvermögensvergleich als auch die Einnahmeüberschussrechnung Gewinnermittlungsmethoden, die von solchen Kompromissen geprägt sind.

So enthält die Regelung des § 6b EStG letztlich – verdeckt – das Zuflussprinzip. Obwohl ein Gewinn realisiert wurde, wird er nicht der Besteuerung unterworfen, wenn der erzielte Betrag zeitnah wieder abfließt. Wenn der bloße Austausch von Wirtschaftsgütern keinen Vermögenszuwachs widerspiegeln würde, ließe sich der Rechtsgedanke nicht auf bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern beschränken. Die Norm zeigt vielmehr deutlich, dass in Extremfällen eine Korrektur notwendig wird, wenn der realisierte Vermögenszuwachs keinem Zuwachs an Liquidität entspricht, weil die vereinnahmten Zahlungsmittel (zeitnah) wieder abfließen.

Bei der Einnahmeüberschussrechnung durchbrechen die Sätze 3 und 4 des § 4 Abs. 3 EStG das Zuflussprinzip. Ganz besonders deutlich zeigen sich die Konsequenzen einer Abweichung von der Grundsystematik bei der Behandlung von Darlehen. Entscheidend ist aber, dass die Gesamtergebnisgleichheit nicht durch den jeweiligen Maßstab zur Messung der Leistungsfähigkeit gefährdet wird, sondern durch die von der Systematik ausgenommenen Bereiche. Die Konsequenzen, die sich aus den Abweichungen ergeben, können nur durch eine Parallelwertung in einer insoweit systemkonformen Behandlung nachvollzogen werden.

6. These 6: Liquiditätsbetrachtung mit Abweichkorrekturen

Die Einnahmeüberschussrechnung ist daher eine Liquiditätsbetrachtung mit Abweichkorrekturen (zB bei der AfA, den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern oder bei Darlehen). Ausschließlicher Maßstab bleibt aber die Liquidität. Der wirtschaftliche Maßstab der Einnahmeüberschussrechnung ist deshalb die Fälligkeit, nicht ein vom Grundmaßstab abweichender Realisationszeitpunkt.

Die Liquidität ist eine vom Vermögensstatus losgelöste eigene Betrachtung der Leistungsfähigkeit eines Betriebs. Die konsequente Betrachtung der Liquidität führt zu exakt demselben Ergebnis wie die konsequente Beachtung der Vermögenslage, weil jede Vermögensmehrung irgendwann einmal

in den Zufluss eines Zahlungsmittels mündet und umgekehrt jeder endgültig ausbleibende Zahlungsmittelzufluss den Vermögensstatus verringert.

Am Ende sind Liquidität und Vermögenszuwachs gleich hoch. Es bedarf daher keiner weiteren „Korrektur“, damit die Einnahmeüberschussrechnung „funktioniert“. Die Einnahmeüberschussrechnung ist aus sich heraus schlüssig. Betriebliche Veranlassung und Zufluss- oder Abflusszeitpunkt genügen, um die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu bestimmen. Die Erfolgswirksamkeit eines Zuflusses ist die Rechtsfolge, nicht der Tatbestand einer Betriebseinnahme.⁶⁵

Die Einnahmeüberschussrechnung kennt aber diverse Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip:

- Durchlaufende Posten sind zwar Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, bleiben aber für die Gewinnermittlung unbeachtlich (§ 4 Abs. 3 Satz 2).
- Es gelten die Regeln für Absetzungen für Abnutzung (§ 4 Abs. 3 Satz 3).
- Für Anschaffungskosten von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Anteilen an Kapitalgesellschaften, Grund und Boden sowie Gebäuden des Umlaufvermögens ist nicht der Zahlungsabfluss, sondern der Zufluss des Veräußerungspreises der maßgebliche Zeitpunkt der Steuerauswirkung (§ 4 Abs. 3 Satz 4).
- § 11 EStG enthält Sonderregelungen für bestimmte Zu- und Abflüsse, bei denen nicht der Zu- oder Abfluss (allein) den Besteuerungszeitpunkt bestimmt.

Daneben wird auch für die Aufnahme und Tilgung eines betrieblichen Darlehens das Zuflussprinzip nicht angewandt. Die Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip müssen systematisch aus den Grundprinzipien ausgelegt werden. In einer Gewinnermittlung, die dem Zuflussprinzip gehorcht, ist der wirtschaftlich ausschlaggebende Zeitpunkt die Fälligkeit. Das wird bei der Bestimmung des Kalenderjahres, zu dem sie „wirtschaftlich gehören“, meist übersehen.⁶⁶

7. These 7: Liquidität kurzfristig manipulierbar

Liquidität ist kurzfristig manipulierbar (z. B. Rohstoffkaufmodelle). Mit Blick auf solche Gestaltungen bedarf es einer gesetzlichen Gesamtregelung. Die Einnahmeüberschussrechnung sollte deshalb gesetzlich klar und ausführ-

⁶⁵ Eisgruber (Fn. 45), S. 27 f; a. A., insbesondere in Hinblick auf Darlehensaufnahmen: Weber-Grellet in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 EStG Rz. D 67.

⁶⁶ Nach herrschender Meinung (zB Seiler in Kirchhof (Fn. 16), § 11 Rz. 40 m. w. N.) soll entscheidend sein, für welchen Zeitraum gezahlt wird. Das klappt nur dann, wenn der Zeitraum selbst nicht in mehrere Kalenderjahre fällt.

lich geregelt werden. Nachbesserungsbedarf gibt es sowohl im Abstrakten (Begriff der Betriebseinnahmen) als auch im Konkreten (Behandlung der Darlehen in der Einnahmeüberschussrechnung).

Auch wenn Liquidität nicht „ungenau“ ist, kann sie kurzfristig manipuliert werden. Derzeit kursieren vor allem Steuersparmodelle für Einnahmeüberschussrechner im Bereich des Rohstoff- oder Wertpapierhandels, die durch das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Gestaltungen⁶⁷ eingedämmt werden sollten. So wurden für Wertpapiere im Umlaufvermögen die Regelungen für nicht abnutzbare Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens übernommen und zur Vermeidung einer Ausweichgestaltung über vom Zufluss des Veräußerungspreises abweichende Veräußerungszeitpunkte der Abzugszeitpunkt der Anschaffungskosten auf den Zufluss des Kaufpreises verschoben. Schon damals war geplant, auch handelbare Rohstoffe diesem Regime zu unterwerfen, sofern diese nicht körperlich dem Steuerpflichtigen übergeben wurden, was aber gesetzestechnisch nicht umgesetzt wurde. Deshalb wird derzeit in einigen Modellgestaltungen versucht, über den Kauf von Rohstoffen am Jahresende (mit anschließendem Verkauf im Folgejahr) im Altjahr Betriebsausgaben zu erzeugen und die (annähernd) gleich hohen Betriebseinnahmen ins Folgejahr zu verschieben. Die Steuerwirkung im nächsten Jahr kann dann durch einen Folgekauf vermieden werden. Optimierte werden diese Modelle dadurch, dass der Ankauf in die Betriebsstätte eines Freistellungsstaates verlegt wird, so dass der Aufwand als negativer Progressionsvorbehalt volle Steuerwirkung erzeugt, während der Verkauf mangels Steuerpflicht im Inland steuerfrei bleibt und bei Steuerpflichtigen, die im Bereich des Grenzsteuersatzes liegen, nur marginale Steuerfolgen hat. Ob man diese Anwendungen mit § 15b EStG abwehren kann, wird sich zeigen.

Für diese Bereiche erscheint eine ausführliche gesetzliche Regelung der Einnahmeüberschussrechnung angemessen zu sein. Dabei wäre die Einnahmeüberschussrechnung systematisch fortzuentwickeln. Ein Problem, das dabei zu lösen wäre, ist die Behandlung von Fremdwährungsdarlehen.

Nach richtiger Auffassung ist auch die Aufnahme eines Darlehens eine Betriebseinnahme und entsprechend die Tilgung eine Betriebsausgabe, die allein aufgrund der Quantität der Abweichung gegenüber der Bilanzierung innerhalb der Periode neutralisiert wird.⁶⁸ Bei Fremdwährungsdarlehen zeigt sich, dass auch Darlehensaufnahmen und Tilgungen zu Gewinnwirkungen führen können. Unklar ist aber welche.

Beispiel: A nimmt Darlehen über 100.000 Schweizer Franken auf und erhält 65.000 Euro gutgeschrieben (Kurs EUR/CHF: 0,65). Der Zins beträgt 8 %, die Annuität 25.000 CHF. Am Jahresende ist der Kurs EUR/CHF auf 0,70 gestiegen.

⁶⁷ V. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095).

⁶⁸ Eisgruber, Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 100 f. m. w. N.

Die Rechtsprechung⁶⁹ qualifiziert zunächst die Zahlungen noch in der Fremdwährung in Tilgungs- und Zinsbeträge. Im Beispielsfall würden also die 25.000 CHF aufgeteilt in 8.000 CHF Zinsen und einen Tilgungsbetrag von 17.000 Sfr. Soweit ein Eurobetrag für die Zinsen aufgewandt wurde, handelt es sich danach in jedem Fall um Betriebsausgaben. A würde daher 5.600 Euro Zinsen zahlen. Für die 17.000 CHF Tilgung hätte A bei einem Kurs von 0,65 EUR/CHF nur 11.050 Euro aufwenden müssen, bei einem Kurs von 0,70 EUR/CHF steigt die Belastung für den Tilgungsanteil um 850 Euro auf 11.900 Euro.

	CHF	EUR 0,65	EUR 0,70	BA nach BFH
Schuld zu Beginn	100.000	65.000		
Zins	+ 8.000		5.600	5.600
Zahlung	<u>-25.000</u>		17.500	
Schuld am Jahresende	83.000		58.100	
Tilgung	17.000	11.050	11.900	+ 850
gesamt				6.450

Die gezahlten 17.500 Euro zerteilen sich danach in eine Tilgung von 11.050 Euro, die sich aus dem ursprünglichen Wechselkurs berechnen, einem Zins nach ursprünglichen Kurs von 5.600 Euro und einem Tilgungsmehraufwand von 850 Euro, der ebenfalls als Betriebsausgabe zu qualifizieren ist. Die Rechtsnatur dieses Tilgungsmehraufwandes ist allerdings nicht geklärt.

Statt dieses Ansatzes könnte man auch davon ausgehen, dass Tilgung nur das sein kann, was die Schuld verringert hat, die sich in Euro umgerechnet ermittelt. Was darüber hinaus geht wäre dann Aufwand, der durch die Darlehensaufnahme entstanden ist.

Zahlung	17.500
Schuld zu Beginn	65.000
Schuld am Jahresende	<u>58.100</u>
Tilgung	6.900
Zins = BA	<u>-6.900</u>
	10.600

Da die Währungsauswirkung auf die gesamte Darlehenssumme durchschlägt, steigt der Zinsaufwand so auf 10.600 Euro. Bei entsprechend hohem Darlehen könnte dann der Zins sogar die Zahlung übersteigen.

Es ist schwer, sich in diesem Kontext für eine richtige Lösung zu entscheiden. Die ungeklärte Rechtsnatur des Tilgungsmehraufwandes erscheint dabei

69 BFH, Urt. v. 15.11.1990 – IV R 103/89, BStBl. II 1991, 228.

als geringeres Übel. Die folgende Variante zeigt aber, dass man um die Klärung dieser Frage letztlich nicht umhin kommt.

Variante:

Sachverhalt wie vorher aber: Am Jahresende ist der Kurs EUR/CHF auf 0,60 gefallen.

Die Rechtsprechung entsprechend umgesetzt, ergibt sich folgendes Bild:

	CHF	EUR 0,65	EUR 0,60	BA nach BFH
Schuld zu Beginn	100.000	65.000		
Zins	+ 8.000		4.800	4.800
Zahlung	<u>-25.000</u>		15.000	
Schuld am Jahresende	83.000		49.800	
Tilgung	17.000	11.050	15.200	<u>-4.150</u>
gesamt				650

Obwohl A nun nur noch 15.000 Euro (statt 16.250 Euro bei einem Wechselkurs von 0,65 EUR/CHF) zahlen muss, sinkt die Schuld auf 49.800 Euro, so dass sich ein Tilgungsminderaufwand ergibt. Dieser wäre wohl als negative Betriebsausgabe zu betrachten, was allerdings schwer mit einem gezahlten Betrag in Einklang zu bringen ist. Erklärbar wäre es lediglich als geminderter Zinsaufwand. Wäre der Kurs auf 0,55 EUR/CHF gefallen, würde auch das nicht mehr helfen, da dann der Tilgungsminderaufwand den Zins um 3.900 Euro übersteigen würde.

Das legt nahe, dass der zuvor aufgezeigte Ansatz hier eher hilft. Aber wenn die Schuld um 15.200 Euro gesunken ist, ergibt sich schon bei einem Kurs von 0,60 EUR/CHF und einer Zahlung von 15.000 Euro ein Plus von 200 Euro, also insgesamt ein Gewinn aufgrund des Abflusses eines Zahlungsmittels.

Eine systematische Lösung dieses Problems müsste am Liquiditätsgrundsatz und der Ursache der Nichtberücksichtigung der Tilgung ansetzen. Die Währungsschwankung schlägt hinsichtlich der Liquidität nur auf die Höhe der gezahlten Annuität durch. Nur insoweit ergibt sich eine Auswirkung, die in einer Liquiditätsberechnung Beachtung findet. Die währungsbedingte Veränderung der Last aus der Darlehensverbindlichkeit hat sich auf die Liquidität nicht durchgeschlagen und ist eine bloße Veränderung des Vermögensstatus. Es reicht also aus, wenn das Verhältnis von Tilgung und Zins nach ausländischer Währung für den gezahlten Betrag übernommen wird, um die Liquiditätswirkung und der Ausnahme davon systemgerecht nachzuzeichnen. Da die zeitlich Abwicklung des Darlehensverhältnisses von den Währungsschwankungen unabhängig bleibt, ergeben sich auch in der Zukunft keine nicht erklärbaren Gewinnwirkungen.

Die Klärung solcher Problemgestaltungen bei § 4 Abs. 3 EStG ließe sich als systematisches Gesamtwerk besser durch den Gesetzgeber als durch die

Rechtsprechung vollziehen. Dabei könnten auch die bisher nicht geregelten Bereiche wie der Begriff der Betriebseinnahmen, die Behandlung von Entnahmen und Einlagen oder von Restwerten abnutzbarer Wirtschaftsgüter im Falle der Veräußerung oder Entnahme normiert werden. Es ist allerdings zu konstatieren, dass trotz all dieser Fragen die Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung ziemlich problemlos vonstatten geht. Das hemmt mich, eine solche Reform allzu vehement zu fordern.

Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Überschussermittlung

Prof. Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*
Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Honorarprofessor an der Universität Osnabrück

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Exkurs: Die Abgeltungssteuer als FremdkörperIII. Quellentheoretische Charakteristik der Überschusseinkünfte<ul style="list-style-type: none">1. Grundsätzlich nur Erfassung der Quelleneinkünfte2. Gesetzliche Durchbrechungen der quellentheoretischen Grundstruktur<ul style="list-style-type: none">a) Durchbrechungen im überkommenen Normenbestand des EStGb) Durchbrechungen durch neuere GesetzgebungsakteIV. Folgerungen de lege ferendaV. Umsetzung und Durchbrechung der quellentheoretischen Konzeption durch die Rechtsprechung<ul style="list-style-type: none">1. Gewerblicher Grundstücks-handel2. Werbungskosten<ul style="list-style-type: none">a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit | <ul style="list-style-type: none">b) Einkünfte aus Kapitalvermögenc) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtungd) Sonstige Einkünfte3. Nachträgliche Werbungskosten<ul style="list-style-type: none">a) Traditionelle Rechtsprechungslinieb) Akzentverschiebungen in der neueren Rechtsprechungc) Änderung der Rechtsprechung zu nachträglichen Schuldzinsen nach Veräußerung einer Beteiligung im Sinne von § 17 EStGd) Bevorstehende Weiterentwicklung der Rechtsprechung des IX. Senats zu nachträglichen Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung?VI. Ausblick |
|--|---|

I. Einführung

Eine Bestandsaufnahme sollte mit einem Blick ins Gesetz beginnen: Die Grundnorm des § 2 EStG schreibt in Abs. 2 Nr. 2 für die Einkunftsarten des Abs. 1 Nr. 4 bis 7 vor: „Einkünfte sind ... der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a)“.

Allerdings offenbart sich schon an dieser Stelle im Gesetz in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG die aus der Systematik vollständig ausbrechende Sonderregelung für Kapitaleinkünfte in Form der Abgeltungssteuer¹.

II. Exkurs: Die Abgeltungssteuer als Fremdkörper

Diese Ausnahmeregelung ist ein Fremdkörper innerhalb der Überschusseinkünfte, der eine ganze Reihe von Problemen aufwirft. Es ist indessen nicht Aufgabe dieses Beitrags, im Einzelnen darauf einzugehen².

Die Arbeitsgruppe Einkommensteuer der Kommission Steuergesetzbuch, organisatorisch angebunden bei der Stiftung Marktwirtschaft, hatte zunächst die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Interesse der Besteuerungsgleichheit und um eine sachwidrige Zersplitterung des Steuerobjekts der Einkommensteuer zu vermeiden, unter dem Dach der synthetischen Einkommensteuer belassen wollen³. Letztlich hat sich die Arbeitsgruppe dann allerdings nach intensiven Diskussionen doch dazu durchgerungen, für eine Abgeltungssteuer zu plädieren⁴, um vor dem Hintergrund des internationalen Wettbewerbs der Steuersysteme und der Standorte für Kapitalinvestitionen im Inland attraktivere Bedingungen zu schaffen und eine Vereinfachung zu erreichen⁵. Aus heutiger Sicht ist zu konstatieren, dass diese Ziele nur zum Teil erreicht worden sind. Dass prinzipiell kein Unterschied mehr zwischen Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Kapital besteht, verwirklicht zwar das Leistungsfähigkeitsprinzip und bedeutet in der Tat eine erhebliche Vereinfachung des Steuerobjekts. Negativ zu bewerten sind hingegen die im Übrigen technische Kompliziertheit der Regelung und insbesondere die harsche Einschränkung des Nettoprinzips.

Im Übrigen ist zweifelhaft, ob der Sondersteuersatz von effektiv 28,575 %⁶ international konkurrenzfähig ist und die beabsichtigte Anreizwirkung überhaupt zu entfalten vermag⁷. Sollten aktuell tatsächlich Kapitalrückflüsse nach Deutschland festzustellen sein, wäre dies wohl weniger auf die Abgel-

1 Danach tritt § 20 Abs. 9 EStG vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 EStG an die Stelle der §§ 9 und 9a EStG.

2 Zu den Einzelheiten s. *Jachmann* in diesem Band, S. 251.

3 Wenn man bedenkt, was am Ende als Gesetzgebungs“leistung“ herausgekommen ist, kann man durchaus fragen, ob die Arbeitsgruppe nicht besser bei ihrem ursprünglichen Standpunkt hätte bleiben sollen.

4 S. § 53 des Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes der Kommission Steuergesetzbuch, 2. Aufl., Februar 2009.

5 Auch sollten die oft unverständlichen Steuerbescheinigungen entfallen. Sie waren, wie sich in den Beratungen herausstellte, selbst für die in den Kreditinstituten dafür verantwortlichen Fachleute in vielen Fällen nicht mehr zu durchdringen. Indes scheinen die Finanzämter mit der Systemumstellung überfordert zu sein; s. dazu *von Landenberg*, Fiskus lässt Anleger verzweifeln, *Financial Times Deutschland* v. 2.8.2010, S. 1.

6 25 %, zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

7 Die Abgeltungssteuer in Österreich war ursprünglich bekanntlich so ausgestaltet, dass es nach ihrer Einführung tatsächlich zu deutlichen Kapitalrückflüssen nach Österreich (und auch zu Zuflüssen aus Deutschland nach Österreich) gekommen war. Für vergleichbare Auswirkungen der Abgeltungssteuer in Deutschland gibt es meines Wissens bisher keine gesicherten Erkenntnisse.

tungssteuer zurückzuführen, sondern eher auf den zunehmenden, bisher so nicht gekannten Strafverfolgungsdruck, der dadurch hervorgerufen wird, dass die deutsche Exekutive immer häufiger CDs zweifelhafter Herkunft mit Daten über ausländische Kapitalanlagen deutscher Steuerpflichtiger ankauft⁸.

III. Quellentheoretische Charakteristik der Überschusseinkünfte

1. Grundsätzlich nur Erfassung der Quelleneinkünfte

Nach der Grundnorm des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte der hier interessierenden Einkunftsarten „der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a)“. Das klingt so, als wären für die Ermittlung der Einkünfte in der Tat ausschließlich Einnahmen und Ausgaben gegenüberzustellen. Hier treten im Gesetzestext die historischen quellentheoretischen Wurzeln der Überschusseinkünfte zutage. Bei den Arbeiten zum preußischen EStG von 1891, die mit dem Namen *Fuisting* verknüpft sind, war die Überschussrechnung ursprünglich als Ermittlungsmethode für alle Einkünfte, also auch für die heutigen Gewinneinkünfte vorgesehen⁹. Historisch betrachtet handelt es sich bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung um die „Mutter aller Einkünfteermittlungsmethoden“. Allerdings hat damals die Unternehmerlobby durchgesetzt, dass für Einkünfte aus „Handel und Gewerbe“ das ohnehin vorhandene Ergebnis der kaufmännischen Buchführung, der Gewinn, der Besteuerung zugrunde gelegt wurde. Damit war der Dualismus der Einkunftsarten geboren, der bis heute besteht und für die Qualifikation der Einkunftsarten immer noch richtungweisend ist.

Der Gesetzgeber des EStG 1925 stellte eine Beziehung zwischen Einkunftsart und Einkünfteermittlung her: Danach handelt es sich bei den Überschusseinkunftsarten – anders als bei den unternehmerischen Einkünften – entweder um Einkünfte ohne nennenswerten Kapitaleinsatz (so bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit) oder um Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung, bei der es auf die „Veränderung der Vermögens-

⁸ Auch vor diesem Hintergrund kann man fragen, ob der für die Einführung der Abgeltungssteuer steuersystematisch und verfassungsrechtlich zu leistende Preis nicht zu hoch war. Vollends kontraproduktiv – gemessen an dem Ziel, der Kapitalflucht entgegenzuwirken – ist ein Vorschlag aus dem Kreis der sog. Wirtschaftsweisen, den Steuersatz für die Abgeltungssteuer auf 30 % anzuheben (dazu *D. Riedel*, Handelsblatt v. 15.6.2010, S. 13: Es handelt sich um einen Vorschlag des „Wirtschaftsweisen“ *P. Bofinger*). Dieser Vorschlag war zwar ernst gemeint, bildet aber im Kreis der Wirtschaftsweisen – zu Recht – nicht die Mehrheitsmeinung (a. A. insoweit *W. Wiegand*, ebenda: Dann könne man die Abgeltungssteuer eigentlich gleich wieder abschaffen. „Es wäre ... insgesamt fatal, wenn der Gesetzgeber nach zwei Jahren eine derartige Strukturreform einfach wieder zurücknehmen würde.“) Dem ist nichts hinzuzufügen.

⁹ *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rz. 184 m. w. N.

gegenstände“ nicht ankommen soll, sondern lediglich auf die Erträge, die das Vermögen abwirft¹⁰. Deshalb sind auch grundsätzlich Aufwendungen auf den Vermögensstamm nicht als Werbungskosten abziehbar¹¹.

2. Gesetzliche Durchbrechungen der quellentheoretischen Grundstruktur

a) Durchbrechungen im überkommenen Normenbestand des EStG

Indessen ist dieser theoretische Ansatz seit jeher keineswegs folgerichtig im Gesetz durchgeführt:

So ordnet § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG an, dass Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung sowie erhöhte Absetzungen ebenfalls Werbungskosten sind¹² und folgt damit einem Vorbild aus dem EStG 1925¹³.

Ferner sind nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG auch Grundbesitzabgaben und Versicherungsbeiträge für zur Einkünfteerzielung eingesetzte Grundstücke zum Abzug als Werbungskosten zugelassen, obwohl sie den Vermögensstamm betreffen.

Also werden eben doch – in der Sprache der Materialien zum EStG 1925 ausgedrückt – „Veränderungen der Vermögensgegenstände“ bei der Überschussermittlung berücksichtigt.

Ein weiteres gesetzliches Einfallstor für die Berücksichtigung von Vermögensänderungen im Rahmen der Überschusseinkünfte bilden seit jeher die Vorschriften der § 22 Nr. 3, § 23 EStG, die heute die Besteuerung der sog. „privaten Veräußerungsgeschäfte“ regeln und vor 1999 die sog. „Spekulationsgeschäfte“ betrafen. Obwohl es sich auch hier gesetzessystematisch um eine Überschusseinkunftsart handelt, wird nicht etwa ein Einnahmenüberschuss ermittelt, sondern der Gewinn (§ 23 Abs. 3 EStG), hier definiert als Differenz zwischen Veräußerungspreis einerseits und Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Werbungskosten andererseits. Auch hierfür gab es bereits ein Vorbild im EStG 1925¹⁴. Jedenfalls hatte die Erfassung von Ver-

¹⁰ J. Lang in Tipke/Lang (Fn. 9).

¹¹ J. Lang in Tipke/Lang (Fn. 9), § 9 Rz. 359.

¹² Satz 2 der Vorschrift baut durch Verweisung auf die Regelung über geringwertige Wirtschaftsgüter gem § 6 Abs. 2 EStG ausdrücklich weitere bilanzsteuerrechtliche Elemente in die Regelung des Werbungskostenabzugs ein.

¹³ Obwohl das EStG 1925 den Dualismus der Einkunftsarten ausdrücklich in § 7 Abs. 2 festschrieb, ordnete § 16 Abs. 2 auch Anschaffungs- und Herstellungskosten für die vom Steuerpflichtigen verwendeten Gegenstände den Werbungskosten zu und ermöglichte ihren Abzug (einheitlich für alle Einkunftsarten) in Form von Absetzungen für Abnutzung (G. Strutz, Kommentar zum EStG 1925, Berlin 1927, § 16 Anm. 13; *Rappl* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rz. 586).

¹⁴ Dort gehörten zu den Überschusseinkünften (§ 7 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1925) auch die Einkunftsart des § 6 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1925, die sog. sonstigen Leistungsgewinne.

äußerungsgeschäften schon 1925 mit aus einer Quelle sprudelnden Einnahmen nichts zu tun. Und auch heute ist man sich über die Einordnung des § 23 EStG dahin einig, dass die Vorschrift dazu dient, unter bestimmten Voraussetzungen Wertzuwächse im Privatvermögen zu erfassen¹⁵.

b) Durchbrechungen durch neuere Gesetzgebungsakte

Während in der Vergangenheit die Überschusseinkünfte nur in Randbereichen durch die Erfassung von Vermögensänderungen deformiert waren, haben in jüngster Zeit die Durchmischungen der Überschusseinkünfte mit Elementen der Gewinnermittlung so zugenommen, dass im Ergebnis ein steuersystematischer Umbruch dabei herausgekommen ist. Unter den Überschusseinkunftsarten sind einzig die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) davon unberührt geblieben.

So ist für die Einkünfte aus Kapitalvermögen die Trennung von Quellen- und Veräußerungseinkünften nun vollständig aufgehoben. Alle Kapitalveräußerungseinkünfte sind in § 20 Abs. 2 EStG erfasst und, soweit sie früher gem § 23 EStG zu erfassen waren, aus den privaten Veräußerungseinkünften herausgeschnitten. Daraus folgt zweierlei: Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind seitdem in der Sache nicht mehr den traditionellen Überschusseinkünften zuzurechnen. Und: Die Zuordnung von Veräußerungsvorgängen zu einer bestimmten Einkunftsart ist nicht systematisch vorgegeben, sondern Sache der pragmatischen Dezision des Gesetzgebers. Wenn Veräußerungsvorgänge des Kapitalvermögens als solche erfasst werden sollen, ist es der Sache nach grundsätzlich unerheblich, ob das – wie früher – im Rahmen der Veräußerungseinkünfte nach § 23 EStG oder – wie heute – im Rahmen des § 20 EStG geschieht, abgesehen natürlich von den Rechtsfolgen der Abgeltungssteuer, die hier für die grundsätzliche systematische Einordnung ausgeblendet bleiben. Die Erfassung von Veräußerungsvorgängen kann also de lege lata durchaus Gegenstand unterschiedlicher Einkunftsarten sein.

Diese waren definiert als Veräußerungsgeschäfte, die aber nur der Besteuerung unterlagen, wenn sie als Spekulationsgeschäfte anzusehen waren (§ 41 Abs. 1 Nr. 1, § 42 Abs. 1 EStG 1925). Ähnlich wie heute war der Besteuerung eine als „Gewinn“ oder „Verlust“ bezeichnete Größe zugrunde zu legen, für deren Ermittlung Veräußerungspreis und Anschaffungspreis gegenüberzustellen waren (§ 43 EStG 1925). Das Charakteristikum des Spekulationsgeschäfts wurde damals darin gesehen, dass der Gegenstand des Veräußerungsgeschäfts schon zu dem Zweck gewinnbringender Wiederveräußerung erworben worden war. Das erinnert heute eher an die Merkmale des von der Rechtsprechung ersonnenen gewerblichen Grundstücks-handels; dort ist ebenfalls die Rede vom Erwerb in (bedingter) Veräußerungsabsicht. Man sieht, im Steuerrecht ist fast jeder Gedanke schon einmal gedacht worden. Er taucht nur im Lauf der Zeiten an völlig unterschiedlichen Stellen wieder auf.

15 Z. B. H. Kube in Kirchhof, 9. Aufl., § 23 EStG Rz. 1; Weber-Grellet in Schmidt, 29. Aufl., § 23 EStG Rz. 1 f.

Diese Aussage ist, so trivial sie auch erscheinen mag, durchaus nicht unwichtig. Darauf ist unten noch zurückzukommen¹⁶.

Auch die Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte ist erheblich ausgeweitet worden. Plötzlich gehört nun auch § 17 EStG sachlich dort hin¹⁷. Diese Vorschrift rangiert zwar in der Gliederung des EStG noch immer unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb, auch beginnt der Gesetzestext, so wie er immer begonnen hat: „Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch ...“. Der Sache nach segelt die Regelung heute aber unter falscher Flagge. Der Sachzusammenhang mit den Merkmalen einer gewerblichen Tätigkeit im Sinne von § 15 EStG bestand vor 1999 darin, dass die Besteuerung von Beteiligungsveräußerungen, solange sie eine mindestens 25 %ige Beteiligung voraussetzte, auf die Gleichstellung mit der Veräußerung einer mitunternehmerischen Beteiligung an einer Personengesellschaft abzielte. Heute ist § 17 EStG jedoch fehlplaziert, weil es nicht mehr um die Gleichstellung des Anteilsinhabers mit einem Mitunternehmer geht¹⁸, sondern um die Erfassung des durch die Veräußerung eintretenden Zuwachses an finanzieller Leistungsfähigkeit.

Man könnte § 17 EStG heute systematisch ebenso gut als Ausnahmvorschrift unter die Regelungen zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte einordnen. Die allgemeine Regel zur Besteuerung der Gewinne aus Veräußerungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften enthält § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Die Vorschrift des § 17 EStG sortiert daraus diejenigen Beteiligungsveräußerungen aus, die nicht abgeltend, sondern nach dem Halbeinkünfte- oder Teileinkünfteverfahren besteuert werden.

Und schließlich ist auch § 23 EStG durch eine deutliche Verlängerung der dort geregelten Fristen ausgeweitet worden. Insbesondere die zehnjährige Frist für die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen ist steuersystematisch von Bedeutung. Sie entfaltet nämlich Ausstrahlwirkung für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG. Die Erfassung der Veräußerungen von nicht selbst genutzten Grundstücken hätte nämlich, analog zur Regelungstechnik bei den Kapitaleinkünften, ebenso gut in § 21 EStG, etwa dort in einem Abs. 2, geregelt werden können, ohne dass sich ein materieller Unterschied ergeben hätte. Auch hier zeigt sich: Die Stelle, an der die Erfassung von privaten Veräußerungsgewinnen im Gesetz steht, hat keinen steuersystematischen Aussagewert. Deshalb gibt es neuerdings der Sache nach ein Einkünfteerzielungsvermögen (oder Erwerbsvermögen) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, nur hat der Gesetzgeber es irreführend in § 23 EStG untergebracht.

16 S. unten V.3.d.

17 Richtig eingeordnet daher bei *J. Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 9), § 9 Rz. 547; *Gosch* in *Kirchhof* (Fn. 15), § 17 EStG Rz. 2.

18 *Weber-Grellet* in *Schmidt* (Fn. 15), § 17 EStG Rz. 3.

IV. Folgerungen de lege ferenda

Die noch überall zu lesende These, die Überschusseinkünfte betreffen nur die aus einer Quelle sprudelnden Einnahmen und die damit korrespondierenden Ausgaben, nicht aber auch die Quelle selbst, stimmt heute tatsächlich nicht mehr. Die ehemaligen eher singulären Ausnahmen vom Quellenprinzip haben heute einen solchen Umfang und ein solches Eigengewicht bekommen, dass sie nicht mehr nur Randerscheinungen darstellen, sondern zum integralen Bestandteil der „Überschusseinkünfte“ geworden sind.

Damit bildet die Grundnorm des § 2 EStG, die den Dualismus der Einkunftsarten und – abgesehen vom Hinweis auf die Abgeltungssteuer – das strenge Quellenprinzip der Überschusseinkünfte regelt, im Wesentlichen nur noch ein steuerhistorisches Relikt. Sie gibt keine Orientierung über die Einkunftsarten mehr, sondern führt in die Irre. Auch die Gliederung des EStG ist insgesamt irreführend geworden. Das gilt – wie oben erwähnt – ganz besonders für die Position des § 17 EStG, der obendrein tatbestandlich zu Unrecht von Einkünften aus Gewerbebetrieb spricht.

Diese gesetzliche Wirrnis ist freilich nicht das Ergebnis eines planmäßigen Gesetzgebungsakts, sondern sie hat sich durch eine Abfolge voneinander unabhängiger Gesetzgebungsschritte, beginnend mit dem StEntlG 1999/2000/2002 beinahe zufällig entwickelt. Jede einzelne dieser Gesetzgebungsmaßnahmen ist für sich allein jeweils sachlich begründbar. Das als Gesamtergebnis entstandene gesetzliche Patchworkgebilde lässt hingegen in Bezug auf die Erfassung von Änderungen des Privatvermögens kein Ordnungsprinzip mehr erkennen.

Vor diesem Hintergrund erweist sich eine Strukturreform des EStG als überfällig. Dazu reicht es freilich nicht aus, die Fristen des § 23 EStG zu streichen¹⁹, wie es seinerzeit der Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes vorsah²⁰. Erforderlich ist vielmehr eine in sich folgerichtig durchgeformte allgemeine Regelung zur Erfassung von Wertänderungen des gesamten zur Einkünfteerzielung eingesetzten Vermögens (Erwerbsvermögens) im Sinne einer auf das Administrierbare zurückgenommenen Reinvermögenszugangstheorie²¹. Dabei sollten alle Vermögensänderungen des Erwerbsvermögens in einer Einkunftsart zusammengefasst werden²². Vorarbeiten dafür gibt es durchaus. Diesen Weg gehen nämlich der Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes²³ und der darauf aufbauende Entwurf

19 So zutreffend *J. Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 9), § 9 Rz. 561.

20 BT-Drucks. 15/119, S. 4f., 38f.; dazu *von Bornhaupt*, BB 2003, 125; *Lühn*, DB 2003, 168.

21 *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 630.

22 *J. Lang* in *Tipke/Lang* (Fn. 19).

23 *Lang/Herzig/Hey/Horlemann/Pelka/Pezzer/Seer/Tipke*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, § 7 des Entwurfs.

eines Einkommensteuergesetzes der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft²⁴, ferner auch das von *Paul Kirchhof* vorgeschlagene Einkommensteuergesetzbuch²⁵. Das soll freilich nicht heißen, dass dadurch alles ganz einfach würde, etwa im Sinne des viel zitierten Bierdeckelprinzips. Dem ist gewiss nicht so. Aber: Im Vergleich zu dem gegenwärtigen Flickenteppich wäre das Vereinfachungspotenzial einer solchen Regelung doch beträchtlich, weil damit zahlreiche bis heute ungelöste Abgrenzungsfragen erledigt werden könnten.

V. Umsetzung und Durchbrechung der quellentheoretischen Konzeption durch die Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hat bisher mit der Umsetzung des quellentheoretischen Konzepts, nach dem das Erverbsvermögen aus der Betrachtung auszublenden ist, ihre liebe Mühe, weil die quellentheoretische Fruchtziehungsthese als Entscheidungsschablone in ständigem Konflikt mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit steht. Der nachfolgende Überblick zeigt auf, dass die Rechtsprechung keineswegs eine klare Linie gefunden hat.

1. Gewerblicher Grundstückshandel

Als Beispiel dafür sticht zunächst die Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel ins Auge. Sie lässt sich als richterrechtliche Korrektur, vielleicht auch als Rebellion gegen den quellentheoretischen Ansatz verstehen, weil die steuerliche Erfassung nur der aus Grundstücken erwirtschafteten Nutzungserträge für die betreffende Fallgruppe das Leistungsfähigkeitsprinzips allzu grob verfehlen würde. Die Rechtsprechung hat es jedoch über Jahrzehnte hinweg – trotz der Mitwirkung des Großen Senats des BFH – nicht vermocht, dem gewerblichen Grundstückshandel rechtssichere Konturen zu verleihen.

2. Werbungskosten

Der quellentheoretische Ansatz hat überdies Bedeutung insbesondere auch für die Beurteilung der Abziehbarkeit von Aufwendungen als Werbungskosten. Auch hier hat es die Rechtsprechung nicht vermocht, eine einheitliche Richtung einzuhalten.

²⁴ S. Fn. 4, § 5 des Entwurfs.

²⁵ *Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, § 13.

a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Gewährt ein Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber ein verzinliches Darlehen, so ist der wirtschaftliche Verlust der Darlehensforderung dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer das Risiko des Darlehensverlustes aus beruflichen Gründen auf sich genommen hat²⁶. Hier mutiert offenkundig ein Vermögensverlust zu Werbungskosten. Diese Rechtsprechung verdient Zustimmung, obwohl sie das Quellenprinzip durchbricht. Im Zweifel ist dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Vorrang einzuräumen.

b) Einkünfte aus Kapitalvermögen

Großzügig ist auch die Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Verwaltungskosten für Kapitalanlagen. Danach sind Aufwendungen für die Verwaltung des Depots grundsätzlich auch dann in vollem Umfang Werbungskosten, wenn neben den steuerpflichtigen Einnahmen auch steuerfreie Vermögensvorteile erzielt werden²⁷. Erforderlich ist lediglich, dass bei einer Kapitalanlage auf Dauer ein Überschuss der steuerpflichtigen Einnahmen über die Ausgaben erwartet werden kann.

c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Vorauszahlungen für ein Bauvorhaben, für die wegen des Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht worden sind, können vom Bauherrn bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abgezogen werden. So hat es der Große Senat des BFH 1990 entschieden²⁸, obwohl es sich um einen Forderungsverlust handelt²⁹.

26 Aufwendungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG können danach auch Substanzverluste sein, die den Arbeitnehmer unfreiwillig treffen (sog. Zwangsaufwendungen); BFH v. 7.2.2008 – VI R 75/06, BFHE 220, 407 = BStBl. II 2010, 48; v. 13.1.1989 – VI R 51/85, BFHE 156, 95 = BStBl. II 1989, 382.

27 BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BFHE 203, 65 = BStBl. II 2003, 937; v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BFHE 171, 495 = BStBl. II 1993, 832; v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BFHE 134, 113 = BStBl. II 1982, 37.

28 BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BFHE 160, 466 = BStBl. II 1990, 830.

29 Zur Begründung hat er ausgeführt, solche vergeblichen Herstellungskosten betreffen zwar die Vermögensebene, würden aber zugleich auch mit dem Ziel erbracht, Einkünfte zu erzielen. Deren Anerkennung als Werbungskosten erkläre sich daraus, dass die Erzielung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung die Bereitstellung und Erhaltung des überlassenen abnutzbaren Wirtschaftsguts voraussetze.

Hingegen sind Kursverluste bei zur Finanzierung einer Immobilie aufgenommenen Fremdwährungsdarlehen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten abziehbar³⁰.

Recht eng wirkt auch die Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Schuldzinsen zur Finanzierung von Abwehraufwendungen: Nimmt der Steuerpflichtige ein Darlehen auf, um Grundpfandrechte, die als Sicherheit für fremde Schulden dienen, abzulösen, so sind die für dieses Darlehen aufgewendeten Zinsen und Kreditkosten nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar³¹. Ein Veranlassungszusammenhang mit der Einkünfteerzielung ist grundsätzlich zu verneinen, wenn die Zugehörigkeit eines der Einkünfteerzielung dienenden Wirtschaftsguts zum Vermögen des Steuerpflichtigen bedroht ist; so etwa wenn im Fall der Nichterfüllung der Schuld ein Vollstreckungszugriff auf das Mietobjekt gedroht hätte³².

Ebenso wenig kann der Erbe eines Mietwohngrundstücks Schuldzinsen für ein Darlehen zur Erfüllung von Vermächtnisschulden als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen³³.

Beteiligt ein geschiedener Ehegatte aufgrund eines Scheidungsfolgenvergleichs zur Regelung des Zugewinnausgleichs seinen früheren Ehepartner an seinen Grundstückserträgen, so kann er diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen³⁴.

d) Sonstige Einkünfte

Demgegenüber können Schuldzinsen und andere Kreditkosten für die Aufnahme eines Kredits zur Finanzierung des anlässlich einer Ehescheidung vereinbarten Versorgungsausgleichs als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG abziehbar sein³⁵. Und Ausgleichszahlungen, die ein zum Versorgungsausgleich verpflichteter Ehegatte

30 BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BFHE 173, 97 = BStBl. II 1994, 289; v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279.

31 BFH v. 29.7.1997 – IX R 89/94, BFHE 184, 80 = BStBl. II 1997, 772, unter 1.a.

32 Aufwendungen zur Abwehr von Gefahren für das der Einkünfteerzielung dienende Vermögen sind nur als Werbungskosten abziehbar, wenn die abzuwehrende Gefahr durch die Einkünfteerzielung begründet ist, z. B. durch die Verwendung eines Wirtschaftsguts zur Einkünfteerzielung; BFH v. 11.5.1993 – IX R 25/89, BFHE 171, 445 = BStBl. II 1993, 751, und v. 29.7.1997 – IX R 89/94 (Fn. 31); ebenso BFH v. 17.12.2008 – IX R 11/08, BFH/NV 2009, 1100.

33 BFH v. 28.4.1992 – IX R 178/88, BFH/NV 1992, 658; v. 13.9.1994 – IX R 104/90, BFH/NV 1995, 384.

34 BFH v. 13.9.1994 – IX R 104/90, BFH/NV 1995, 384; anders hingegen noch BFH v. 24.1.1989 – IX R 111/84, BFHE 156, 131 = BStBl. II 1989, 706.

35 BFH v. 5.5.1993 – X R 128/90, BFHE 172, 31 = BStBl. II 1993, 867.

an den anderen Ehegatten leistet, um Kürzungen seiner Versorgungsbezüge (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) zu vermeiden, sind als Werbungskosten abziehbar³⁶, obwohl es sich auch hier um sog. Abwehraufwendungen zur Vermeidung eines Vermögensverlusts handelt.

3. Nachträgliche Werbungskosten

a) Traditionelle Rechtsprechungslinie

Besonders bunt ist das Bild im Bereich der Rechtsprechung zu den nachträglichen Werbungskosten, zumal diese Rechtsprechung neuerdings in Bewegung geraten ist.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gibt es (bisher noch) eine ständige Rechtsprechung, nach der nachträgliche Schuldzinsen nach der Beendigung der Vermietungstätigkeit grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar sind.

Diese Rechtsprechung beruhte ursprünglich auf der Begründung, dass Schuldzinsen, die auf die Zeit nach Aufgabe der Vermietungsabsicht oder -tätigkeit entfallen, nicht mehr mit der Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, weil sie die Gegenleistung für die Überlassung von Kapital sind, das nicht mehr der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dient³⁷. Auf derselben Linie lag die Rechtsprechung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen: Schuldzinsen, welche auf die Zeit nach Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung entfallen, waren danach keine nachträglichen Werbungskosten³⁸. Für den Werbungskostenabzug reichte es nicht aus, dass die Schuldaufnahme ursprünglich durch die Absicht, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen zu erzielen, veranlasst worden war. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG erfordere für einen Werbungskostenabzug von Schuldzinsen einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart im Zeitpunkt der Entstehung der Schuldzinsen. Dieser Argumentationsstrang entsprach ganz und gar der reinen Lehre der Quellentheorie: Man blickte ausschließlich auf die aus der Quelle sprudelnden Erträge, und wenn die Förderpumpe, die die Erträge sprudeln lässt, zum Stillstand kommt, endet in demselben Moment schlagartig insgesamt die Einkünfteerzielung, so dass es danach keine Werbungskosten mehr geben kann. Die Frage, ob denn die ursprüngliche Veranlassung der Schuldzinsen, ihr auslösendes Moment, durch eine anders-

36 BFH v. 8.3.2006 – IX R 107/00, BFHE 212, 511 = BStBl. II 2006, 446.

37 So BFH v. 12.11.1991 – IX R 15/90, BFHE 166, 219 = BStBl. II 1992, 289.

38 Z. B. BFH v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BFHE 139, 257 = BStBl. II 1984, 29; v. 31.7.1991 – VIII R 67/88, BFH/NV 1992, 33; v. 27.3.2007 – VIII R 64/05, BFHE 217, 497 = BStBl. II 2007, 639; v. 27.3.2007 – VIII R 28/04, BFHE 217, 460 = BStBl. II 2007, 699.

artige Veranlassung ersetzt worden ist oder aber unverändert fortbesteht, stellt sich dann nicht mehr.

b) Akzentverschiebungen in der neueren Rechtsprechung

Diese Rechtsprechung ist im Schrifttum und auch immer wieder durch Rützelurteile der Finanzgerichte in Frage gestellt worden³⁹. Die Kritik hat auch zu Diskussionen innerhalb des BFH geführt, und sie hat zumindest den IX. Senat dazu inspiriert, die Begründung seiner Rechtsprechung zu überprüfen und eine kleine, aber wichtige Akzentverschiebung vorzunehmen. In seiner neueren Rechtsprechung hat sich der IX. Senat nämlich durchaus mit der Frage auseinandergesetzt, inwieweit die ursprüngliche durch die Finanzierung der Mietimmobilie begründete Veranlassung der Schuldzinsen nach der Veräußerung der Immobilie durch einen anderen Veranlassungszusammenhang überlagert wird. Der IX. Senat hat die Nichtabziehbarkeit nachträglicher Schuldzinsen nunmehr damit begründet, dass das nach Veräußerung einer vermieteten Immobilie fortbestehende (Rest-)Darlehen seine Ursache in dem im privaten Vermögensbereich erlittenen, nicht steuerbaren Veräußerungsverlust hat⁴⁰. Aus diesem Ansatz folgte sodann eine vorsichtige Öffnung der Rechtsprechung: Nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit gezahlte Schuldzinsen sind als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dann zu berücksichtigen, wenn mit dem Kredit Aufwendungen finanziert worden sind, die während der Vermietungstätigkeit als sofort abziehbare Werbungskosten zu beurteilen waren⁴¹.

c) Änderung der Rechtsprechung zu nachträglichen Schuldzinsen nach Veräußerung einer Beteiligung im Sinne von § 17 EStG

Im Einklang mit diesem gedanklichen Ansatz des IX. Senats hat inzwischen der VIII. Senat seine Rechtsprechung zur Abziehbarkeit nachträglicher Schuldzinsen nach der Veräußerung oder Aufgabe einer Beteiligung im Sinne von § 17 EStG überprüft und geändert⁴². Danach können Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung im Sinne von § 17 EStG, die auf Zeiträume nach Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, ab dem Veranlagungszeitraum 1999 wie nachträgliche Betriebsausgaben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden.

39 Z. B. FG Düsseldorf v. 16.9.1987 – VI 85/84 E, EFG 1988, 553; aufgehoben durch BFH v. 31.7.1991 – VIII R 67/88, BFH/NV 1992, 33.

40 BFH v. 25.4.1995 – IX R 114/92, BFH/NV 1995, 966; v. 28.7.2009 – IX B 37/09, ZSteu 2009, R1019.

41 BFH v. 16.9.1999 – IX R 42/97, BFHE 190, 165 = BStBl. II 2001, 528.

42 BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, BFHE 229, 151 = BStBl. II 2010, 787; und v. 16.3.2010 – VIII R 36/07, BFH/NV 2010, 1795.

Nach Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle in § 17 EStG und der damit, grundsätzlich einhergehenden konzeptionellen Gleichbehandlung von Gewinnausschüttung und Veräußerung besteht für die Einkünfte aus Kapitalvermögen jedenfalls bei einer Beteiligung im Sinne von § 17 EStG keine sachliche Rechtfertigung mehr für die rechtliche Zuweisung der nachträglichen Finanzierungskosten zur (grundsätzlich) nicht steuerbaren Vermögensebene. Der Veranlassungszusammenhang der nachträglichen Schuldzinsen mit den Einkünften aus Kapitalvermögen bei Aufgabe oder Veräußerung einer Beteiligung im Sinne von § 17 EStG ist nicht mehr anders zu beurteilen als im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 EStG bei den Gewinneinkünften. Durch die Beendigung der Einkünfteerzielung aus Kapitalvermögen ist der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang nicht unterbrochen, weil die nachträglichen Schuldzinsen nach wie vor durch die zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen aufgenommenen Schulden ausgelöst sind, die bei Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung nicht abgelöst werden konnten. Die nachträglichen Schuldzinsen dienen mithin der Finanzierung eines steuerrechtlich erheblichen Veräußerungs- oder Aufgabeverlusts.

d) Bevorstehende Weiterentwicklung der Rechtsprechung des IX. Senats zu nachträglichen Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung?

Diese Rechtsprechungsänderung des VIII. Senats bedeutet keine Abweichung von der Rechtsprechung des IX. Senats zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die bisherige Rechtsprechung des IX. Senats zur Nichtabziehbarkeit nachträglicher Schuldzinsen beruht noch auf der ursprünglichen gesetzlichen Grundlage, nach der das nach Veräußerung einer vermieteten Immobilie fortbestehende (Rest-)Darlehen seine Ursache in dem im privaten Vermögensbereich erlittenen, nicht steuerbaren Veräußerungsverlust hat⁴³. Dies ist bei nachträglichen Schuldzinsen im Zusammenhang mit einer Beteiligung gem § 17 EStG gerade nicht der Fall. Gleichwohl hat der VIII. Senat vor seiner Rechtsprechungsänderung Kontakt zum IX. Senat aufgenommen, um jedes Risiko einer Divergenz von vornherein auszuschließen.

Im Übrigen ist in absehbarer Zeit durchaus mit einer Änderung der Rechtsprechung des IX. Senats zum Abzug nachträglicher Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu rechnen. Wie bereits erwähnt, gibt es der Sache nach seit der Verlängerung der für Grundstücke geltenden Frist in § 23 EStG auf zehn Jahre ein steuerverhaftetes Erwerbsvermögen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dass insofern rechtstechnisch unterschiedliche Einkunftsarten berührt sind, spielt, wie oben bereits dargelegt, sachlich keine Rolle. Der Gesetzgeber selbst hat die Einkunftsarten des § 21 und des § 23 EStG sogar ausdrücklich miteinander

⁴³ S. Fn. 40.

der verzahnt; denn § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG schreibt für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts vor, dass sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen mindern, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Rahmen der Überschusseinkunftsarten abgezogen worden sind.

Aus alledem folgt: Wird innerhalb der Frist von zehn Jahren eine vermietete Immobilie veräußert oder zwangsversteigert, ohne dass die für die Anschaffung aufgenommenen Kredite abgelöst werden können, so passt der bisherige Argumentationsstrang des IX. Senats, die nachträglichen Schuldzinsen stünden im Zusammenhang mit einem nicht steuerbaren Veräußerungsverlust, nicht mehr. Es ist deshalb naheliegend, dass auch der IX. Senat in einem solchen Fall seine Rechtsprechung zur Abziehbarkeit nachträglicher Schuldzinsen weiterentwickeln wird⁴⁴, ähnlich wie es im VIII. Senat im Jahr 2010 geschehen ist. Allerdings sind im IX. Senat zu dieser Frage zurzeit keine Fälle anhängig. Die steuerberatenden Berufe und die Finanzgerichte scheinen sich mit der ständigen Rechtsprechung, nach der es keinen nachträglichen Schuldzinsenabzug gibt, so weit abgefunden zu haben, dass es zurzeit keine Rüttelurteile und keine Revisionen dazu gibt. Vielleicht ändert sich das, wenn sich in der Fachwelt die veränderte Perspektive des BFH herumgesprochen hat.

VI. Ausblick

Die Überschussrechnung als „Mutter aller Einkünfteermittlungsmethoden“ ist in die Jahre gekommen. Ihre quellentheoretische Konzeption, nach der ausschließlich Einnahmen und Ausgaben zugrunde zu legen sind, das Vermögen aber aus der Betrachtung auszublenden ist, ist heute überholt. Der Gesetzgeber selbst hat dieses Konzept an so vielen Stellen mit so gewichtigen Ausnahmeregelungen durchbrochen, dass die Vernachlässigung des Erwerbsvermögens bei der Einkünfteermittlung nicht mehr zu überzeugen vermag. Sie ist in sich nicht mehr folgerichtig und widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Die hier eingeforderte gesetzliche Strukturreform zur einheitlichen Erfassung aller Veräußerungseinkünfte wird nicht zu erreichen sein. Zu diesem Ergebnis wird wohl jeder gelangen, der die steuergesetzgeberischen Klimmzüge der letzten Jahre realistisch Revue passieren lässt. Zu einer ernsthaften steuergesetzlichen Strukturreform fehlt der politischen Kaste offenbar der Wille, jedenfalls aber die Kraft. Deshalb bleiben Wissenschaft und Rechtsprechung aufgefordert, die notwendigen Anpassungen mit Bordmitteln

⁴⁴ In diesem Sinne haben sich auch Autoren aus dem IX. Senat geäußert; s. insbesondere *Spindler* in Spiegelberger/Spindler/Wälzholz, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 2008, S. 681 f., m. w. N.

vorzunehmen und dem veränderten Koordinatensystem des EStG Rechnung zu tragen. Bei den sog. Überschusseinkünften ist dem Erwerbvermögen mehr Aufmerksamkeit zu schenken als bisher. Das wird es notwendig machen, eine Reihe von Fallgruppen neu zu überdenken, die hier nur vereinzelt beispielhaft beleuchtet, aber nicht abschließend aufgeführt und erörtert werden konnten.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Ulrich Prinz*,
Dr. *Thomas Eisgruber* und Prof. Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*

Leitung
Prof. Dr. *Claus Lambrecht*, LL. M.

Dr. *Jürgen Pelka*

Ich habe eine Anmerkung bzw. eine Frage an Herrn Professor *Prinz*. Sie hatten prophezeit, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht mehr notwendig ist und daher sein Ende finden wird. Ich frage Sie, ob der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht doch notwendig ist, um den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Wenn man diesen Maßgeblichkeitsgrundsatz aufgibt, verletzt man, wie ich glaube, diesen Grundsatz. Dies soll folgendes Beispiel demonstrieren: Nehmen wir eine Personengesellschaft, die zunächst einen Gewinn von 2 Mio. Euro hat. Nunmehr ist in der Bilanz eine Drohverlustrückstellung in Höhe von 2 Mio. Euro zu bilden. Das führt dazu, dass in der Handelsbilanz die Gesellschaft einen Jahresüberschuss von null Euro ausweist. Ungeachtet der Tatsache, dass dieser Fall in § 5 Abs. 4a EStG gesetzlich geregelt ist, führt die Aufgabe der Maßgeblichkeit dazu, dass die Personengesellschaft einen für die Entnahmen maßgeblichen Gewinn von null hat, die Gesellschafter allerdings 2 Mio. Euro versteuern müssen. Die Besteuerung erfasst ein Einkommen, das die Gesellschafter nicht erzielt haben und auch gar nicht erzielen können. Bei einer Kapitalgesellschaft können wir damit vielleicht leben, denn diese verfügt im Zweifel über die erforderliche Liquidität und kann die Besteuerung ertragen. Da aber bei der Personengesellschaft die Einkommensteuer nicht an dem Bilanzergebnis der Gesellschaft anknüpft, sondern an dem zugerechneten Ergebnis der Gesellschafter, die mangels Ausschüttung über die Mittel gar nicht verfügen, wird dadurch ein fiktives Einkommen versteuert. Das kann nicht richtig sein. Brauchen wir nicht doch für bestimmte Bereiche den Maßgeblichkeitsgrundsatz, um dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen?

Prof. Dr. *Ulrich Prinz*

Herr *Pelka*, vielen Dank für Ihre Anmerkung. Bereits zu Beginn meines Vortrages habe ich herausgestellt, dass ich einige Thesen aufstellen werde, die im Auditorium durchaus kritische Fragen nach sich ziehen werden. Die Frage der Maßgeblichkeit steht dabei sicherlich im Mittelpunkt: Brauchen wir sie oder brauchen wir sie nicht? Ich meine: Im Augenblick benötigen wir den Maßgeblichkeitsgrundsatz. Ich wollte aber perspektivisch deutlich machen, wohin dies führen kann und wo „Gefahren“ bestehen. Feststellen muss man

im Ausgangspunkt auch: Eine umfassende Maßgeblichkeit für Bilanzierungs- und Bewertungsfragen haben wir schon seit langem nicht mehr.

Ihr Hinweis auf das Thema „Drohverlustrückstellungen“ ist sehr interessant. Dort haben wir derzeit eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit zu konstatieren (§ 5 Abs. 4a EStG), so dass insoweit gerade kein Schutz der Handelsbilanz vor einem übermäßigen fiskalischen Zugriff erfolgen kann. Das handelsbilanzielle Ergebnis erlaubt insoweit keine Entnahmen, obgleich diese für Steuerzahlungszwecke erfolgen müssten. Der Fehler liegt hier aus meiner Sicht darin, dass die Drohverlustrückstellung steuerbilanziell nicht zugelassen ist. Hier hilft das Maßgeblichkeitsprinzip gerade nicht weiter, weil es insoweit durchbrochen ist. Über diese Durchbrechung muss man nachdenken. Die Frage ist deshalb, ob § 5 Abs. 4a EStG richtig ist oder ob ich insoweit nicht eventuell einen Verstoß gegen Leistungsfähigkeitsgesichtspunkte habe und kritisieren muss. Ihr Beispiel zeigt dies ganz klar. Die Drohverlustrückstellung ist keine Willkürposition, keine Steuergestaltungsoption, sondern ist vielmehr – wenn ich den Begriff richtig ausfülle – ein ernsthafter, drohender Verlust, der vor dem Bilanzstichtag verursacht ist und deshalb auch steuerbilanziell rückstellungsfähig sein sollte. Hier liegt das Problem: Es ist keine Frage der Maßgeblichkeit, sondern der Durchbrechung dieses Grundsatzes durch den Steuergesetzgeber.

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Ich würde gerne Herrn *Prinz* und Herrn *Eisgruber* nachdrücklich beitreten in ihrer Einschätzung, dass man die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und die Einnahmenüberschussrechnung nicht auf jeder Einzelebene beliebig miteinander vergleichen kann. Vielmehr handelt es sich um eigenständige Gewinnermittlungssysteme, die lediglich binnenkonsistent sein müssen. Hier scheint mir auch das grundsätzliche Missverständnis des BVerfG zu liegen, wenn es in seiner Entscheidung zu den Jubiläumsrückstellungen meint – und ein bisschen klang das auch bei Herrn *Pezzner* an – eigentlich sei die auf liquide Größen bezogene Einnahmenüberschussrechnung die „Mutter aller Einkünfteermittlungen“. Dies ist einfach nicht richtig, sondern beide Systeme stehen selbständig nebeneinander und müssen nur jedes für sich konsistent sein. Wenn man erkennt, dass der Betriebsvermögensvergleich ein Ausweis von Wirtschaftsgütern und Schulden ist, dann müssen auch alle Schulden abgebildet werden, und die Verbindlichkeitsrückstellung ist auch eine Schuld, wenn auch eine ungewisse Schuld. Insofern ist es auch falsch, wenn das BVerfG in Verkennung dieser Sachzusammenhänge Jubiläums- und Drohverlustrückstellungen in einen Topf wirft und als vergleichbar darstellt. Ich hoffe, dass das BVerfG sich mit dieser unglücklichen Entscheidung nicht endgültig aus den scheinbaren „Niederungen“ des Bilanz- und Unternehmensteuerrechts auf die luftigen Höhen der „zentralen Fragen steuerlicher Belastungsentscheidungen“ (z. B. häus-

liche Arbeitszimmer, Entfernungspauschalen oder Familienbesteuerung) zurückgezogen hat.

Prof. DDr. *Gunter Mayr*

Ich möchte bei Herrn Professor *Hüttemann* und Herrn Professor *Prinz* anknüpfen. Bei den Rückstellungen sollte der strukturelle Unterschied zwischen den Verbindlichkeits- und den Verlustrückstellungen beachtet werden. Ein Beispiel für eine Verbindlichkeitsrückstellung wäre ein Kernkraftwerk, das am Ende der Nutzung stillgelegt und entsorgt gehört. Dafür sieht § 6 EStG eine Ansammlungsrückstellung über 25 Jahre vor. Diese Rückstellung ist Ausfluss des Realisationsprinzips im Sinne einer wirtschaftlichen Verursachung. Spiegelbildlich werden auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Kernkraftwerk mittels AfA über die Nutzungsdauer verteilt. Spiegelbildlich zur AfA-Verteilung muss auch für die Stilllegung eine Rückstellung angesammelt werden. Einmal fällt der Aufwand zu Beginn, einmal am Ende an; die Verteilung des Aufwands hat aber immer zur Nutzung zu erfolgen. Eine solche Aufwandsverteilung ist Ausdruck einer periodengerechten Gewinnermittlung im Sinne des Realisationsprinzips. Etwas anderes gilt für die Verlustrückstellung. Die Verlustrückstellung nimmt einen Verlust vorweg. Herr Professor *Prinz* hat gesagt, „die beiden Verlustrückstellungstypen liegen eng beieinander“. Ich glaube wesentlich enger bei der Verlustrückstellung liegt die Teilwertabschreibung. Auch die Teilwertabschreibung nimmt einen Verlust vorweg, sie ist Ausfluss des Imparitätsprinzips. Der logische Bruch in Deutschland ist eigentlich, dass man eine unterschiedliche Regelung für Verlustrückstellungen und Teilwertabschreibungen geschaffen hat. Zunächst war geplant, auch Teilwertabschreibungen abzuschaffen, was zumindest logisch, wenn auch nicht zweckmäßig gewesen wäre. Die Teilwertabschreibung ist steuerlich gut begründet. Hat ein Unternehmer etwa Waren auf Lager, die im Wert verloren haben, wäre der Unternehmer ohne Teilwertabschreibung gezwungen, die Waren möglichst schnell zu verkaufen, um den Verlust realisieren zu können. Auch das Imparitätsprinzip hat eine gewisse Berechtigung für die Steuerbilanz.

Prof. Dr. *Ulrich Prinz*

Sie haben zunächst § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe d des deutschen EStG genannt. Dort ist die Ansammlung von Rückstellungen geregelt, bei der dann tatbestandsgemäß auch Kernkraftwerksbetreiber angesprochen sind. Vom äußeren System her ist dies eine Bewertungsvorschrift, keine Ansatzvorschrift. Dahinter steht die Frage der rechtlichen und/oder wirtschaftlichen Verursachung der Verpflichtung. Ursächlich für die Regelung war: Wenn ein Unternehmer ein Kernkraftwerk in Betrieb nimmt, hat er die Kontamination ausgelöst. Man könnte dann auf die Idee kommen, die rechtliche Begründung der Beseitigungsverpflichtung direkt mit dem Akt der Inbetriebnahme des Kernkraftwerks in einer Rückstellung abzubilden. Aber

genau dies soll durch die Verteilung nach Maßgabe einer wirtschaftlichen Verursachung vermieden werden; denn ansonsten könnte dem Kernkraftwerksbetreiber direkt mit Inbetriebnahme auch bei „ordentlicher Eigenkapitalausstattung“ Insolvenz drohen. Dass ich verteilen oder ansammeln muss, spricht also die Frage der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verursachung des rückstellungsbegründenden Ereignisses an.

Sie haben Recht mit Ihrem Hinweis: Teilwertabschreibungen und Drohverlustrückstellungen sind imparitätisch begründet, Verbindlichkeitsrückstellungen sind realisationsbegründet. Allerdings umfasst die Teilwertabschreibung auf der Aktivseite der Bilanz nicht immer das volle Volumen dessen, was der drohende Verlust aus einem schwebenden Geschäft mit Rückstellungsfolgen auslösen kann. Die Teilwertabschreibung ist als „aktive Abschreibung“ vielmehr begrenzt auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und das Vorliegen eines Wirtschaftsguts. Die passivisch zu bildende Rückstellung umfasst dagegen einen drohenden Gesamtverlust aus einem schwebenden Geschäft, der nicht unbedingt mit einem Wirtschaftsgut zusammenhängen muss und nicht auf die Höhe der Anschaffungskosten eines möglichen Wirtschaftsguts begrenzt ist. Insoweit bestehen Unterschiede zwischen Teilwertabschreibung und Drohverlustrückstellung. Im Übrigen ist auch nicht jede steuerbilanziell zulässige und durchsetzbare Teilwertabschreibung auch steuerwirksam. Denken Sie an das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG. Dies wollte ich mit meinem Hinweis auf die zweistufige Gewinnermittlung deutlich machen: Hier kann ich zwar auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung mit allen Konsequenzen eine Teilwertabschreibung vornehmen; auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung gibt es dann allerdings Normen, nach denen eine solche Teilwertabschreibung wieder „zurückgeholt“ wird, also letztlich keine steuermindernde Wirkung entfaltet. Im Ergebnis bin ich aber ganz Ihrer Meinung, dass auch Teilwertabschreibungen steuerbilanziell zulässig sein müssen; Drohverlustrückstellungen werden dabei aber nicht zwingend „ersetzt“. Deutlich machen wollte ich nur: Die Drohverlustrückstellung und die Verbindlichkeitsrückstellung eint die „Drittverpflichtung“. Eine solche „Drittverpflichtung“ muss ich am Bilanzstichtag analysieren und beurteilen, ob sie ein angemessen zu bewertendes Risiko beinhaltet. Sowohl eine Verbindlichkeit als auch ein drohender Verlust sind beides wirtschaftliche Lasten, die rückstellungsfähig sein sollten. Darin liegt aus meiner Sicht der gemeinsame Nenner von Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen. Beide sollten steuerbilanziell wirksam sein. § 5 Abs. 4a EStG regelt dies allerdings anders.

Prof. Dr. *Susanne Sieker*

Herr *Prinz*, Sie haben vorgeschlagen, dass es ein eigenständiges Steuerbilanzrecht geben sollte, und gesagt, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz seine Bedeutung verloren habe. Dagegen möchte ich Zweifel anmelden, und zwar insofern, als ich nicht glaube, dass das eigenständige Steuerbilanzrecht

dann so aussehen wird, wie sie und ich und andere sich das vielleicht vorstellen. Herr *Hennrichs* hat auf der Tagung in Heidelberg dazu einen Vortrag gehalten und ist, wenn ich mich recht entsinne, zu dem Ergebnis gekommen, die bisher akzeptierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung seien in das Steuerbilanzrecht zu übernehmen und um die notwendigen steuerrechtlich bedingten Abweichungen zu ergänzen. Würde der Gesetzgeber sich diesem Vorschlag anschließen, bliebe im Wesentlichen alles beim Alten. Gegen eine solche Reform wäre nichts einzuwenden. Ich sehe aber die Gefahr, dass aus der einmal geöffneten Schleuse einer Reformdebatte etwas herauskommt, was nicht erstrebenswert ist. Man würde zu einer Cash-Flow-Besteuerung kommen, die auch Sie nicht für vorzugswürdig halten, oder wir erhalten ein Steuerbilanzrecht, das sehr viel abstrakter und weniger rechtsicher ist als das, was wir bisher kennen.

Prof. Dr. *Ulrich Prinz*

Alle Ihre Einwendungen, Frau *Sieker*, kann ich nachvollziehen und sind richtig. Verstehen Sie mich bitte nicht so, dass ich der Meinung sei, die Maßgeblichkeit gehöre abgeschafft. Der BilMoG-Gesetzgeber hat ja vielmehr gerade die Maßgeblichkeit bestätigt, bestärkt; nur die Umkehrmaßgeblichkeit hat er abgeschafft. Ich möchte lediglich verdeutlichen, dass die „vermeintliche“ Schutzfunktion der Maßgeblichkeit schon heute sehr löchrig ist und erhebliche Gefahren von Leistungsfähigkeitsdurchbrechungen beinhaltet. Mein Appell ist: Wissenschaft, Praxis und Rechtsprechung sollten sich nicht „sperren“, dem Gedanken eines eigenständigen Gewinnermittlungsgesetzes nachzugehen. Wir sollten an der Entwicklung und Konturierung von sachgerechten Gewinnermittlungsprinzipien mitwirken, um „für den Fall der Fälle“ gerüstet zu sein.

Zum Zweiten: Ich glaube, dass der augenblickliche Zustand unseres Steuerbilanzrechts nicht optimal, vielmehr schwierig ist. Immer, wenn es im Einzelfall „darauf ankommt“, gibt es steuerliche Sonderregeln. Denken Sie an mein Beispiel der Zeitbewertung, der Berücksichtigung von Fair Values im Steuerbilanzrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG); die Handelsbilanz entfaltet hier keinen Schutz, denn in der Handelsbilanz, jedenfalls bei den Banken, erfolgt eine solche Zeitbewertung auch. Man könnte nun sagen: Dies betrifft ja nur Einzelfälle, ist partikular. Konstatieren muss man allerdings, dass insoweit das Realisationsprinzip prinzipiell durchbrochen wird, und zwar im Gleichklang von Handels- und Steuerbilanz. Die Maßgeblichkeit würde uns hier als Schutz vor einer „Überbesteuerung“ gerade nicht helfen. Oder denken Sie an meinen Hinweis auf das Thema „Bewertungseinheiten“ (§ 5 Abs. 1a EStG, § 254 HGB). Insoweit haben wir zwar eine konkrete Maßgeblichkeit. Der Wortlaut der handels- und steuerbilanziellen Regelungen unterscheidet sich aber deutlich; es werden sich daher intensive Diskussionen ergeben, ob das, was ich als Bewertungseinheit in der Handelsbilanz ausweise, dann auch steuerbilanziell tatsächlich „1:1“ übernommen werden kann. Wahr-

scheinlich werde ich dies nicht tun können und eigenständige steuerliche Überlegungen anstellen müssen. Inwieweit kann mir hier die Maßgeblichkeit helfen? Nur dies wollte ich deutlich machen.

Nun noch kurz zum dritten Punkt: Was meine ich mit „Infizierung“ der GoB durch angelsächsisches Gedankengut? In den ersten Referentenentwürfen zum BilMoG fanden sich an sehr vielen Stellen „massive Hinweise“ auf die IFRS-Rechnungslegung. Diese sind dann zwar in der Regierungsbegründung weitgehend herausgenommen worden. Dennoch bleibt es in Teilen aber dabei, dass angelsächsische Überlegungen „Pate standen“ für BilMoG-Änderungen. Man denke etwa an die latenten Steuern in § 274 HGB. Diese Entwicklung wird nach meiner Einschätzung jedenfalls mittelfristig auch die GoB treffen, die dann Eingang in das deutsche Steuerrecht finden könnten. Darin liegt eine Gefahr, auf die ich hinweisen wollte. Die Zinschranke mit dem IFRS-Escape zeigt schon heute sehr deutlich, welche Probleme eine solche Bezugnahme auf internationale Rechnungslegungsgrundsätze im Steuerrecht nach sich ziehen kann.

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Herr *Prinz*, ganz kurz, die von Ihnen dargestellten Beispiele einer Abweichung von der Maßgeblichkeit sind vielfach gerade dadurch gekennzeichnet, dass die betroffenen Gruppen selbst die Maßgeblichkeit in „neuer Form“ gefordert haben. Es waren doch die Banken, die aus Vereinfachungsgründen gerne die handelsrechtlichen Ergebnisse von Bewertungseinheiten in die steuerrechtliche Gewinnermittlung übernehmen wollten, und die deshalb mit § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG gut leben können. Insofern finde ich, dass die Durchbrechung des Realisationsprinzips bei Finanzinstrumenten kein wirklich überzeugender Einwand gegen die Überlegungen von Frau *Sieker* ist.

Dr. *Bernd Heuermann*

Einige Bemerkungen zum Vortrag von Professor *Pezzler* und zur Fehlplatzierung des § 17 EStG. Diese Vorschrift steht – da bin ich mit Professor *Pezzler* einer Meinung – wie ein Leuchtturm im gegenwärtigen Recht da. Man könnte sich aber auch überlegen, ob man nicht die Fälle der Veräußerungsgewinnbesteuerung in einer besonderen Vorschrift konzentriert, also aus § 20 EStG herausnimmt, systematisch vielleicht besser in § 17 EStG oder in § 23 EStG konzentriert, zumindest diejenige Veräußerungsgewinnbesteuerung, die zum Halbeinkünfteverfahren führt. Denn da haben wir gegenwärtig eine sehr undurchsichtige Rechtslage. Wir müssen feststellen, dass § 17 EStG nach wie vor eine erhebliche Bedeutung hat. § 17 EStG begründet einen vollen Verlustabzug, von den Einschränkungen des § 3c Abs. 2 EStG natürlich einmal abgesehen, während das bei § 20 Abs. 2 EStG nicht der Fall ist und auch über die optionale Besteuerung nach § 32d EStG nicht funktioniert. Deswegen müsste man vielleicht in Bezug darauf versuchen, Systema-

tik in die ganze Sache hereinzubekommen, zumindest wegen des Verlustabzuges.

Ein zweiter Punkt, auch noch zum Vortrag von Professor *Pezzer*: Der Veranlassungszusammenhang der Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 23 EStG mit § 21 EStG ist systematisch sehr schön angelegt in § 23 Abs. 3 EStG. Dort werden nämlich bereits abgezogene AfA-Beträge, die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Anspruch genommen wurden, gewinnerhöhend zurückgeführt, und das ist meines Erachtens ein Zusammenhang, der im Gesetz selbst angelegt ist. Von daher dürfte dem systematischen Ansatz der VIII. Senats des BFH auch in dieser Frage zu folgen sein.

Prof. Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*

Da kann ich nur zustimmen. Natürlich wäre es sinnvoll, die Veräußerungseinkünfte in einer Vorschrift zu konzentrieren und dann auch sauber zu konturieren. Es müsste klar geregelt werden, was in das Teileinkünfteverfahren gehört und was nicht, wo es einen Verlustabzug gibt und wo nicht. Das könnte in einem neuen § 17 geschehen, aber die Vorschrift müsste dann aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb herausgenommen werden und dürfte auch nicht mehr lauten: „zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch“. Die Veräußerungstatbestände müssten als gesonderte Einkunftsart gefasst werden.

Und ihr Hinweis zur Einkünfteermittlung nach § 23 EStG, auf die Rückgängigmachung der während der Vermietung abgezogenen AfA, bedeutet natürlich Wasser auf meine Mühlen.

Prof. Dr. *Theodor Siegel*

Ich habe in der Pause, wie Herr *Prinz* erwähnte, mit ihm gesprochen und habe ihm meine Bedenken zu den Drohverlustrückstellungen übermittelt und dazu gesagt, dann brauche ich mich in der Diskussion ja nicht mehr zu melden, das reicht mir. Aber nun haben Sie erwähnt, ich sei anderer Meinung, ohne dazuzutun, aus welchen Gründen ich anderer Meinung bin, und deswegen möchte ich diese noch einmal kurz zusammenfassen. In der Handelsbilanz haben wir das Vorsichtsprinzip, da müssen wir unbedingt eine Drohverlustrückstellung bilden, denn ansonsten ist im Zweifel das Geld nicht mehr da, weil die Anteilseigner es nicht zurückzahlen. Für den Fiskus aber darf es kein Vorsichtsprinzip geben, wenn der Verlustfall eintritt, dann muss der Fiskus zurückzahlen. Nun halten Sie mir natürlich entgegen: Wer weiß, ob der das tut, ob der Verlust dann auch geltend gemacht werden kann, ob der auch greift. O.k., aber dann haben wir das Fazit: Nicht – wie Sie sagen – das Verbot von Drohverlustrückstellungen verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern die Nichtgewährung des Verlustabzuges

verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Das war jetzt meine Begründung.

Prof. Dr. *Ulrich Prinz*

Ich verstehe Ihren Hinweis, Herr *Siegel*. Ich bin bei meiner Beurteilung allerdings von den „Realitäten“ im Steuerbilanzrecht ausgegangen und von der Tatsache, dass Verluste in vielen Fällen heute nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden können. In den Steuererklärungen deutscher Unternehmen „schlummern“ erhebliche Volumina von Verlustabzugspotenzial; deswegen werden Verluste vom Steuergesetzgeber häufig anders behandelt als Gewinne. Sie dürfen nicht abgezogen werden, werden „zerstört“, zeitlich gestreckt (etwa bei der Mindestbesteuerung) oder sie werden vorgetragen; eine unmittelbare Nutzung kommt in vielen Fällen nicht mehr in Betracht. Diese Gesetzgebung ist im Wesentlichen erst in den letzten beiden Jahrzehnten entstanden. Denken Sie etwa an § 12 Abs. 3 UmwStG. Damals hatten wir eine aus meiner Sicht sehr vernünftige Regelung, nach der man bei Verschmelzungen und Spaltungen Verluste auf einen übernehmenden Rechtsträger übertragen konnte. Diese Regelung ist dann wieder abgeschafft worden. Die Realität zeigt also: Verluste stehen im „Fokus des Steuergesetzgebers“ und werden in vielfältiger Form nicht mehr zum Abzug zugelassen, obwohl es das Leistungsfähigkeitsprinzip eigentlich gebieten würde. Bei diesem Zustand unseres Steuerrechts bin ich dann zu der Aussage gelangt: Auch die Drohverlustrückstellung sollte steuerlich anerkannt werden. Ich stimme Ihnen insoweit zu: Wenn es eine überperiodische, sachgerechte Leistungsfähigkeitsbesteuerung geben würde, dann wären die Verwerfungen im Rückstellungsbereich nicht mehr so entscheidend.

Dr. *Jürgen Pelka*

Ich habe eine Frage zum Vortrag von Herrn *Eisgruber*. Sie haben sehr anschaulich dargetan, wie vorzugswürdig § 4 Abs. 3 EStG ist, da hierzu kaum wissenschaftliche Beiträge, kaum Gesetzesänderungen und nur ein paar wenige Urteile ergangen sind. Sie trugen vor, dass 1,4 Mio. Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 3 EStG im Wesentlichen ohne steuerliche Schwierigkeiten veranlagt werden, während hunderttausend Bilanzierende erhebliche Besteuerungsprobleme nach sich ziehen. Darüber hinaus berücksichtige die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG systematisch richtig den Liquiditätsüberschuss, der die Fähigkeit zur Steuerzahlung begründet. Diese Ausführungen sind sehr plausibel, so dass man sich fragen muss, warum der Gesetzgeber den Anwendungsbereich von § 4 Abs. 3 EStG nicht wesentlich ausweitet? Ich kann nicht die unrealistische Forderung stellen, dass alle Unternehmen den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, obwohl der Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes in diese Richtung gehen wollte. Was aber doch bedenkenswert wäre, wäre eine Regelung, die den Bereich des § 4 Abs. 3 EStG wesentlich ausweitet, z. B. indem man die Anwendungs-

grenzen erweitert. Das müsste eigentlich auch der Verwaltungspraxis entsprechen und wäre jedenfalls gerechter.

Dr. Thomas Eisgruber

Ich denke, das Problem, dass so wenig Steuerpflichtige ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, ist keine Frage des § 141 AO, sondern eine Frage des § 140 AO, nach dem derjenige, der handelsrechtlich bilanzieren muss, auch steuerrechtlich dazu verpflichtet ist. Deshalb nutzen Veränderungen der Buchführungsgrenzen hier nichts. Ansonsten glaube auch ich, dass in absehbarer Zeit eine eigene Steuerbilanz unabdingbar wird. Man kann zwar eine gewisse Differenz zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz mit einer Überleitungsrechnung noch in den Griff kriegen, aber ab einem bestimmten Maß an Differenzen – und das hat das BilMoG überschritten – wird eine Grenze erreicht, in der das nicht mehr geht.

Der Moment, in dem man ein eigenes Steuerbilanzrecht macht, wird der Zeitpunkt einer auf Geldzuflüssen basierenden Rechnung sein, weil man dann keinen Verweis mehr in § 238 HGB braucht. Löse ich mich aber vom Handelsrecht, kann ich die Grenzen sehr viel höher setzen.

§ 4 Abs. 3 EStG hat auch den großen Vorteil, dass ihn die Leute verstehen. Einem bilanzierenden Handwerker ist oft schwer zu erklären, dass er Steuern zahlen soll, weil die Forderung schon realisiert sei. Es ist viel leichter zu verstehen, dass man von dem Geld, was man bekommt, einen Teil Steuer zahlen muss.

In der jetzigen gesetzlichen Konstellation gibt es keine Chance, den Wirkungsbereich des § 4 Abs. 3 EStG zu erweitern, weil immer der Bezug zu § 238 HGB besteht. Wenn wir eine eigene steuerrechtliche bilanzielle Gewinnermittlung bekommen, lässt sich für die Einnahmeüberschussrechnung ein ganz anderes Spektrum aufbauen.

Ich teile nicht die Ansicht, die Maßgeblichkeit würde den fiskalischen Gesetzgeber bremsen. Die bremst nur, wenn genug Geld da ist. Wenn nicht genug Geld da ist, gibt es da keine Bremse, wie man an der steuerlichen Behandlung der Drohverlustrückstellung leicht erkennen kann.

Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh

Es geht mir in erster Linie um Bemerkungen zu den Ausführungen von Herrn *Prinz*. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz haben wir schon lange praktisch aufgegeben, weil der BFH das Wirtschaftsgut anders definiert als den Vermögensgegenstand. Er nähert sich in dieser Hinsicht sehr dem Begriff des *assets*, so dass man in dieser Hinsicht schon von einer Internationalisierung des Steuerrechts sprechen kann.

Weiterhin möchte ich mich zu § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG äußern. Es handelt sich dabei um eine eigenartige Vorschrift, welche die Besteuerung stiller Reserven im Bankenbereich vorsieht. Sie soll auf Betreiben der Kreditwirtschaft eingeführt worden sein. Die Kreditinstitute sollen erklärt haben, sie könnten die Anschaffungskosten ihrer Produkte nicht ermitteln. Dieses Argument ist mir unverständlich. Wenn ich die Anschaffungskosten eines Produkts nicht zuverlässig ermitteln kann, ist es auch nicht möglich, sinnvolle Entscheidungen über seine Veräußerung zu treffen.

Nun noch ein Wort zur Ansammlungsrückstellung: Sie, Herr *Prinz*, haben die Ansammlungsrückstellung als selbstverständlich hingestellt und gesagt, wir könnten ja nicht bei Inbetriebnahme des Atomkraftwerkes eine Rückstellung in der gesamten Höhe des für die Entsorgung notwendig werdenden Betrages bilden, obwohl dieser Aufwand schon feststeht. Ich habe dieses auch von der Atomwirtschaft vorgetragene Argument nie verstanden. Mit der Beschränkung auf die Ansammlungsrückstellung bringt das Unternehmen eine Hoffnung auf Gewinne in der Zeit der Ansammlung zum Ausdruck. Treten diese Gewinne nicht ein, müssen die Verluste aus der Entsorgung sozialisiert werden. Richtigerweise muss das Unternehmen soviel Eigenkapital haben, dass es die Rückstellungen, die es notwendigerweise bilden muss, ohne Gefahr der Überschuldung passivieren kann. Ausschüttungen sind dann aus den Gewinnen aus dem Stromverkauf möglich. Dass im Steuerrecht die Ansammlungsrückstellung ausdrücklich vorgeschrieben ist, hat ausschließlich fiskalische Gründe, die aber für das Handelsbilanzrecht ohne Bedeutung sind. Meine Thesen zur Ansammlungsrückstellung habe ich bereits im Jahre 1999 auf der Leipziger Jahrestagung unserer Gesellschaft vorgetragen, allerdings ohne Erfolg.

Prof. Dr. *Ulrich Prinz*

In Ihrem ersten Punkt, Herr *Schulze Osterloh*, weisen Sie aus meiner Sicht zu Recht auf die seit langem eigentlich schon erfolgte Aufgabe der Maßgeblichkeit hin. Ich habe diese Überlegungen in meinem Referat unter dem Titel „Bedeutungsverlust der Maßgeblichkeit in den letzten Jahren“ zusammengefasst. Wenn man die BFH-Urteile einmal unter diesem Blickwinkel liest, so findet sich zunächst immer der formelhafte Hinweis auf die handelsrechtlichen GoB am Anfang der Analyse; anschließend wird dann allerdings stets darauf hingewiesen, dass diese „im Lichte steuerlicher Wertungen“ zu beurteilen sind. Solche Akzentuierungen hat die Rechtsprechung eigentlich immer schon vorgenommen. Denken Sie etwa an den Begriff der voraussichtlich dauernden Wertminderung, den es auch im Handelsbilanzrecht gibt (beispielsweise § 253 Abs. 2 HGB). Die Gesetzesformulierung in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist völlig identisch. Aber selbst da, wo Handels- und Steuerbilanzrecht den gleichen Wortlaut enthalten, gibt es eigene steuerliche Wertungen. Dies hat der BFH beispielsweise im Infineon-Urteil so judiziert. Aus meiner Sicht ist dies ein Beispiel dafür, dass die handelsrechtlichen GoB

ungeachtet des Wortlauts von § 5 Abs. 1 EStG eigentlich nie vollständig identisch im Steuerbilanzrecht angewandt wurden. Es gab schon immer besondere steuerliche Wertungsüberlegungen, die in den letzten Jahren aber stärker als davor im Gesetzeswortlaut selbst ihren Ausdruck gefunden haben.

Zu Ihrem zweiten Punkt, nämlich dem Zeitwertansatz in § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG, möchte ich nichts weiter sagen. Herr *Hüttemann* hatte diesen Aspekt in seinem Diskussionsbeitrag ja auch schon eingebracht. Dass die Zeitbewertung historisch betrachtet auf Bankenwunsch eingeführt wurde, ist zutreffend. Ich wollte eigentlich nur deutlich machen, dass wir im Bereich Fair Value Bewertung im Bankensektor zwar eine Maßgeblichkeit haben, dass bei dieser Maßgeblichkeit dann allerdings die eigentlichen handelsrechtlichen GoB wie das Realisationsprinzip und Anschaffungs- oder Herstellungskosten außer Kraft gesetzt werden.

Prof. Dr. *Johanna Hey*

Ich habe eine Frage an Herrn *Eisgruber*. Herr *Eisgruber*, Sie haben uns ja dargelegt, dass § 4 Abs. 3 EStG in der Praxis keine Probleme macht, und Herr Dr. *Pelka* hat schon darauf hingewiesen, dass das doch vielleicht ein Argument wäre, § 4 Abs. 3 EStG auszuweiten. Meine Frage bezieht sich auf einen Vorschlag von Herrn Professor *Herzig*, der sich damit ja auch beschäftigt hat und dann aber dahin gekommen ist, doch wieder neue Periodisierungselemente in den § 4 Abs. 3 EStG einzubauen. Auch wenn wir uns § 4 Abs. 3 EStG in der heutigen Fassung anschauen, sehen wir ja eine Tendenz zu einer gewissen Annäherung an die bilanzielle Gewinnermittlung, jedenfalls Durchbrechungen des reinen Zu- und Abflussprinzips. Ist das aus Ihrer Sicht vor allem ein Thema der Missbrauchsvermeidung oder müssten wir bei einer Ausweitung seines Anwendungsbereichs die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG aus generellen Erwägungen stärker periodisieren?

Dr. *Thomas Eisgruber*

Ganz grundsätzlich ist natürlich, wenn ich auf die Liquidität abstelle, die Frage der Periodisierung die schwache Stelle, weil ich da erstmal einen blinden Fleck habe. Ich denke, dass die Elemente, die realisationsgetrieben sind, wie AfA, wie die Darlehensbereiche, dass diese Elemente übernommen werden müssen, weil wir ansonsten zu Steuerebenen kommen, die nicht funktionieren. Ob man das weiter erweitern muss, weiß ich nicht. Ich denke, es ist besser, wenn wir die Ausnutzung dieser Schwächen über § 42 AO in den Griff bekommen. Beim Rohstoffhandel haben wir jetzt einen ähnlich gelagerten Fall, wo eine deutsche KG den Vertrieb nach Portugal gelegt und dort eine Firma aufgebaut hat, die Ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Dies hat der BFH als Missbrauch gewertet. Wenn man an dieser Stelle das eingrenzt, können wir mit einem grundsätzlich einfachen Prinzip

sehr viel erreichen. Aber selbstverständlich wird die Stelle an diesem Punkt schwach bleiben, da in dem Moment, in dem der Realisationsgedanke einfach zu einem gänzlich anderen Ergebnis kommt, als die Liquiditätslage das ausdrückt, ein strukturelles Problem besteht.

Wenn ich ihre Frage richtig verstehe, ist sie darauf angelegt, ob ich das gesetzlich alles kodifizieren muss. Von der Entwicklung her können wir sagen, § 4 Abs. 3 EStG bedeutete wenig Kodifikation und er funktionierte mit dieser wenigen Kodifikation, weil das Prinzip so einleuchtend ist, dass man den Missbrauch des Prinzips offensichtlich leichter erkennen kann als in der Bilanz. In dem Moment, in dem man beginnt, § 4 Abs. 3 EStG neu zu kodifizieren, werden viele Anmerkungen kommen, was alles kodifiziert werden müsste, allein um Rechtsprechungsentwicklungen zu antizipieren oder vorab zu unterbinden.

Ich bin dagegen, § 4 Abs. 3 EStG neu zu kodifizieren, weil ich geringe Hoffnungen habe, dass es im Ergebnis besser wird. Ich hätte das Gefühl, man könnte mit dem auskommen, was man hat.

Prof. Dr. *Wolfram Reiß*

Mich hat doch die Aussage ein bisschen gereizt, dass für § 4 Abs. 3 und § 4 Abs. 1 EStG das Prinzip der Totalgewinnleichheit eigentlich mehr oder minder beliebig sein soll. Deshalb will ich mal eine andere These aufstellen, und die daraus sich ergebende Frage richte ich an alle drei Referenten. Herr *Eisgruber* hat elegant gesagt, letztlich maßgebend sei allein das Veranlassungsprinzip. Wenn ich das so nehme, denke ich zunächst einmal, dass sich materiell keine Unterschiede ergeben dürften, gleichgültig, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 durch (steuerliche) Bilanzierung – ich lasse jetzt einmal die handelsrechtliche Seite weg – oder nach § 4 Abs. 3 EStG durch eine Einnahme-Überschussrechnung erfolgt. Im Vergleich zu Überschusseinkünften ergeben sich natürlich weiterhin Unterschiede, solange noch zwischen quellentheoretischen und nicht quellentheoretischen Einkünften differenziert wird. Aber wenn wir auch bei den Überschusseinkünften, wie jetzt bereits bei den Kapitaleinkünften, so weit gehen, dass wir sagen, hurra, auch da erfassen wir nunmehr vollumfänglich auch Veräußerungsgewinne, d. h. die realisierte Veränderung des Vermögens, was wir gegenwärtig noch nicht vollständig tun, dann ist es auch da nur noch eine Frage des Veranlassungsprinzips.

Der Nachteil des bloßen Rekurses auf das Veranlassungsprinzip ist nur, dass wir uns dann darüber streiten, was das Veranlassungsprinzip im Einzelnen besagt. Aber zur Frage der Gewinnermittlung durch Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 oder Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zurück. Geht es hier nicht wirklich nur um die (unterschiedliche) periodenmäßige Erfassung des Erfolges? Mehr ist es nicht, und ich denke mir, dass das auch richtig ist. Es darf auch nicht mehr sein. Der Rekurs auf das Veranlassungs-

prinzip hilft für die periodengerechte Zuordnung nicht weiter. Allerdings ergibt es einen zutreffenden Hinweis darauf, dass ungeachtet des periodenmäßig unterschiedlichen Erfolgsausweises auch und gerade unter dem Veranlassungsgesichtspunkt das Prinzip der Totalgewinnlichkeit zu beachten ist. Damit im Zusammenhang ist vielleicht kritisch aufzugreifen, was Herr *Pelka* gesagt hat. Wenn wir – modernen Cash-flow-Betrachtungen nachgebend – die Einnahme-Überschussrechnung des § 4 Abs. 3 EStG als vermeintlich einfacher ausdehnen und sie sozusagen als die generelle Regelung ansehen wollen, dann ist vorauszusehen, dass es – nicht nur für das Anlagevermögen – jede Menge weiterer Durchbrechungen dazu geben wird. Was gegenwärtig in § 4 Abs. 3 EStG schon für Grundstücke und für Wertpapiere des Umlaufvermögens gilt, wird dann auch allgemein jedenfalls für wertvolle Waren gelten. Einen Übergang zu einer reinen Einnahme-Überschussrechnung mit alleiniger Geltung des Zufluss-/Abflussprinzips wird es jedenfalls für die steuerliche Gewinnermittlung zu Recht nicht geben. Insoweit wird es im Ergebnis weiterhin im Wesentlichen bei einer periodengerechten Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich bleiben. Es wird gerade nicht einfach nur Zufluss und Abfluss gelten.

Dr. Thomas Eisgruber

Sie berühren hier ein Grundproblem, das wir im Steuerrecht haben, nämlich die Frage, ob das steuerliche Ergebnis von der Methodik der Gewinnermittlung bestimmt wird oder ob es schon „vorherbestimmt“ ist. Im Prinzip geht es um die Frage, ist das, was ich besteuern will, bereits in § 2 angelegt oder erst in den §§ 4, 5 oder §§ 8, 9 EStG. Ich glaube, schon dadurch das wir auch ständig das Versagen von bestimmten Gewinnermittlungsmethoden korrigieren, zeigt sich, dass offensichtlich die Frage, was Einkünfte sein sollen, bereits vor Anwendung der Gewinnermittlungsmethode bestimmt ist.

Man wendet nicht blind § 4 Abs. 3 EStG an, vergleicht anschließend das Ergebnis mit § 4 Abs. 1 und gleicht bei Abweichungen dieses Ergebnis an.

Was Einkünfte sind, steht im Gesetz, und die grundsätzlich funktionierenden Gewinnermittlungsmethoden erreichen dieses Ziel von sich aus. Nur wenn sie es nicht erreichen, ist zu korrigieren, aber nicht, weil eine andere Gewinnermittlungsmethode zu einem abweichenden Ergebnis kommt, sondern weil das Gesetz bestimmt, dass ein bestimmter Vorfall besteuert oder zum Abzug zugelassen werden muss.

Dr. Thomas Weckerle

Eine Frage an Herrn Professor *Pezzer*. Sie haben die Durchbrechung der quellentheoretischen Konzeption durch die richterliche Rechtsfortbildung aufgezeigt und haben insbesondere auch den gewerblichen Grundstücks-handel angesprochen; dort ist aus meiner Sicht die rechtstechnische Einordnung als gewerbliche Einkünfte nur ein Vehikel, um die Besteuerung zu

erreichen. Wie aber stellt sich die Rechtsprechung dann, wenn der Gesetzgeber das Grundproblem korrigiert hat, wenn auch nicht zu 100 %? Sie haben angesprochen, man hätte die Jahresfrist ganz aufheben können; immerhin hat der Gesetzgeber sie von zwei auf zehn Jahre erhöht und ist mit den zehn Jahren weit über die von der Rechtsprechung im gewerblichen Grundstückshandel geforderten fünf Jahre hinausgegangen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage der weiteren Berechtigung dieses Rechtsinstituts und ob nicht die Rechtsprechung, so wie sie Rechtsinstitute entwickelt, dann, wenn sich die gesetzlichen Rahmenbedingungen ändern, diese Rechtsinstitute auch wieder zurückführen muss.

Prof. Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*

Das ist eine sehr gute Frage. In der Tat ist ja die Figur des gewerblichen Grundstückshandels unter ganz anderen normativen Rahmenbedingungen entstanden. Heute, nachdem in § 23 EStG die Zehnjahresfrist eingeführt und damit ein Einkünfteerzielungsvermögen im Zusammenhang mit Grundstücken geschaffen worden ist, würde ich lieber auf die gesetzliche Regelung zurückgreifen als auf die Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels. Sie haben völlig Recht: In dem Maße, in dem § 23 EStG als Steuertatbestand an Gewicht gewinnt, müsste man die Denkfigur des gewerblichen Grundstückshandels zurückführen.

Prof. Dr. *Ulrich Prinz*

Man darf in diesem Zusammenhang dann auch nicht die typisierte Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuerbelastung gem. § 35 EStG vergessen. Denn letztlich kann die Gewerbesteuer mehr oder weniger vollständig entlastend angerechnet werden. Auch unter diesem Aspekt sollte man das Institut des gewerblichen Grundstückshandels einmal gründlich überdenken. Häufig gibt es im Vergleich zur privaten Vermögensverwaltung gar keine großen Rechtsfolgenunterschiede mehr.

Ermittlung von Vermögenseinkünften – Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften

Prof. Dr. *Andreas Musil*
Universität Potsdam

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Einleitung | b) Nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 Abs. 2 EStG |
| II. Die theoretische und systematische Fundierung der Besteuerung von Veräußerungserlösen | c) Schuldzinsen bei § 23 Abs. 3 EStG |
| III. Die Gewinnermittlung nach § 16 Abs. 2 und § 17 Abs. 2 EStG | 2. Der relevante Zeitpunkt |
| IV. Die Gewinnermittlung nach § 23 Abs. 3 EStG | a) Stichtag versus Zu- und Abflussprinzip |
| V. Problemschwerpunkte der Gewinnermittlung | b) Nachträgliche Änderungen |
| 1. Abziehbare Aufwendungen | VI. Bewertung: Inkonsistenz der Regelung |
| a) Abziehbare Aufwendungen bei § 16 Abs. 2 EStG | VII. Alternativen und Ausblick |

I. Einleitung

Die Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften werfen seit jeher schwierige besteu­erungstheoretische und systematische Fragen auf¹. Meist geht es bei den Diskussionen um Fragen der Reichweite der entsprechenden Besteuerungstatbestände und ihre tatbestandliche Abgrenzung. Es ist in der steuerrechtswissenschaftlichen Diskussion mittlerweile ein Allgemeinplatz, dass die vollumfängliche Integration der Veräußerungserlöse in den Einkünfte­dualismus verfehlt ist und zu Systembrüchen führt².

Diese Diskussion soll im Folgenden nicht noch einmal in ihrer vollen Breite nachvollzogen werden. Das Thema der Tagung und damit auch meines Vortrages ist nicht die Einkünftequalifikation und die tatbestandliche Abgrenzung, sondern vielmehr die Einkünfteermittlung nach erfolgter Abgrenzung. Ich will mich dementsprechend auf Ermittlungsaspekte beschränken. Dies wird allerdings – gewissermaßen über die Hintertür – wieder zu den

1 S. hierzu etwa *Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rz. 546 ff.; *Söhn*, Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, in *DStJG* 30 (2007), S. 13 ff. (26). Zusammenfassend auch *Fohler*, Private Anteilsveräußerung und vermögensverwaltende Personengesellschaften, 2003, S. 21 ff.

2 Statt vieler *Müller-Franken*, Verfassungsrecht und Einkommensteuerrecht, in *Tipke/Söhn* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, 2005, S. 195 ff.; *Söhn* (Fn. 1), S. 26.

mit dem Dualismus der Einkunftsarten zusammenhängenden Abgrenzungs- und Zweifelsfragen zurückführen.

Die Veräußerungstatbestände sind im Einkommensteuergesetz weit verstreut. Als wichtigste sind die laufenden gewerblichen Veräußerungsgewinne nach § 15 EStG, die Gewinne aus Betriebsveräußerung nach § 16 EStG, die Gewinne aus Anteilsveräußerungen nach § 17 EStG, die Veräußerungstatbestände des § 20 EStG sowie diejenigen des § 23 EStG zu nennen. Ich werde mich im Folgenden auf die §§ 16, 17 und 23 EStG konzentrieren, weil es bei diesen eigenständige Gewinnermittlungsvorschriften gibt und § 20 EStG durch den nachfolgenden Beitrag von *Monika Jachmann* bearbeitet wird³. Die Gewinnermittlung bei § 15 EStG wurde bereits von *Ulrich Prinz*⁴ behandelt. Es geht also im Kern um die §§ 16 Abs. 2, 17 Abs. 2 und 23 Abs. 3 EStG.

Zunächst werden die theoretischen Grundlagen und die Grundzüge der Gewinnermittlung nach den genannten Vorschriften skizziert (II.). Auf dieser Grundlage können die verschiedenen Tatbestände zunächst in ihren Grundstrukturen dargestellt werden. Es geht um die §§ 16 Abs. 2, 17 Abs. 2 EStG (III.), sodann um § 23 Abs. 3 EStG (IV.). Anschließend werden Problemschwerpunkte der Gewinnermittlung behandelt (V.) Dies sind insbesondere die jeweils abziehbaren Aufwendungen und der für die Gewinnermittlung relevante Zeitpunkt. Es wird sich dabei zeigen (VI.), dass vor allem § 17 Abs. 2 EStG in seiner derzeitigen tatbestandlichen Fassung zu Wertungswidersprüchen und Systembrüchen führt. Weiterhin überzeugt auch die formale Zuordnung von § 23 EStG zu den Überschusseinkünften nicht, was wiederum zu der bereits angerissenen Frage des Dualismus zurückführt. Am Ende wird deshalb auch die Frage stehen, ob de lege ferenda nicht eine generelle Neuordnung der Veräußerungserlöse angezeigt erschiene (VII.).

II. Die theoretische und systematische Fundierung der Besteuerung von Veräußerungserlösen

Die Veräußerungserlöse nach den §§ 16 und 17 EStG sind den Gewinneinkünften zugeordnet, § 23 EStG ist hingegen bei den Überschusseinkünften angesiedelt. Daraus könnte man den Schluss ziehen, die erstgenannten Veräußerungserlöse folgten der Reinvermögenszugangstheorie, die privaten Veräußerungsgewinne der Quellentheorie⁵. Dem ist indes nicht so. Da in allen drei Fällen durch die Veräußerung der Vermögensstamm betroffen ist,

³ *Jachmann*, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungsteuer, in diesem Band, S. 251 ff.

⁴ *Prinz*, Betriebsvermögensvergleich, in diesem Band, S. 135 ff.

⁵ Zu dieser generellen Zuordnung s. *Birk*, Steuerrecht, 13. Aufl. 2010, Rz. 610 f.

muss eine quellentheoretische Begründung scheitern⁶. Vielmehr folgen alle drei Tatbestände der Reinvermögenszugangstheorie, nach der zum Einkommen alle Wertzugänge in einer Zeiteinheit zählen⁷. Das hat unmittelbar zur Folge, dass § 23 EStG als systematischer Fremdkörper im Rahmen der Überschusseinkünfte zu gelten hat. Gleichwohl bedingt die Zuordnung von § 23 EStG zu den Überschusseinkünften, dass grundsätzlich die allgemeinen Regeln über die Ermittlung der Überschusseinkünfte gelten. Hierdurch ergeben sich auch praktisch relevante Ungereimtheiten, wie noch zu zeigen sein wird (unten VI.).

Auch bei § 17 EStG ergeben sich Zweifelsfragen, die sich aus der historischen Entwicklung der Vorschrift erklären lassen⁸. § 17 EStG gehört zwar systematisch zu den privaten Veräußerungserlösen, wird aber kraft gesetzlicher Anordnung den gewerblichen Einkünften zugeordnet. Da die Einkünftequalifikation der Einkünftermittlung logisch vorausgeht, sind bei § 17 EStG grundsätzlich die allgemeinen Regeln der Gewinnermittlung gem. §§ 4 ff. EStG anwendbar. Diese Einordnung bei den Gewinneinkünften war so lange systematisch stringent, wie bei § 17 EStG wesentliche Beteiligungen erfasst wurden. Nach der schrittweisen Absenkung der Mindestbeteiligungsquote auf 1 % tritt nun der Ursprung der Vorschrift bei den privaten Veräußerungserlösen wieder stärker hervor. Die Umqualifikation zu gewerblichen Einkünften wird fragwürdig⁹.

Der Erkenntnis, dass die allgemeinen Regeln der Einkünftermittlung auf Veräußerungserlöse nur bedingt passen, hat sich indes auch der Gesetzgeber nicht verschlossen. Deshalb enthalten die §§ 16 Abs. 2, 17 Abs. 2 und 23 Abs. 3 EStG Sonderregelungen für die Gewinnermittlung, die die allgemeinen Regeln ergänzen oder verdrängen. Im Folgenden werden diese kurz skizziert. Dabei können die §§ 16 Abs. 2 und 17 Abs. 2 EStG entsprechend ihrer Zuordnung zu den Gewinneinkünften und ihrer Behandlung in der Rechtsprechung des BFH¹⁰ weitgehend parallel dargestellt werden.

6 Lang (Fn. 1), § 9 Rz. 197.

7 Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch 13 (1896), 1 ff., 24; s. auch Müller-Franken (Fn. 2), S. 201; Fohler (Fn. 1), S. 66 ff.

8 Ausführlich Fohler (Fn. 1), S. 21 ff.

9 Dies betont mittlerweile auch der BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, DStR 2010, 1472 ff., indem er ausführt, die Absenkung der Beteiligungsschwelle auf 1 % bedeute eine Abkehr vom Leitbild des Mitunternehmers; s. auch Kanzler, FR 2000, 1245 ff. (1253); Weber-Grellet, NWB Fach 3, 15229 ff. (15231).

10 S. etwa BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100 ff.

III. Die Gewinnermittlung nach § 16 Abs. 2 und § 17 Abs. 2 EStG

Nach § 16 Abs. 2 EStG ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. § 17 Abs. 2 EStG bezeichnet als Veräußerungsgewinn den Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Beide Normen enthalten sowohl den Begriff des Veräußerungspreises als auch der Veräußerungskosten. Veräußerungspreis ist hierbei die Gegenleistung, die der Veräußerer vom Erwerber für den Betrieb oder den Anteil erlangt¹¹. Diese Gegenleistung kann in einem Betrag, aber auch in Form wiederkehrender Bezüge erbracht werden¹².

Die Veräußerungskosten sind diejenigen Kosten, die durch die Veräußerung veranlasst sind¹³. Der Begriff der Veräußerungskosten ist also erheblich enger als der der Werbungskosten oder Betriebsausgaben, weil ein direkter Veranlassungszusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang bestehen muss. Von vornherein nicht erfasst sind daher Kosten, die während des Haltes des Wirtschaftsguts angefallen sind¹⁴.

Dieser enge Veräußerungskostenbegriff ist bei § 16 Abs. 2 EStG allerdings folgerichtig, können doch die laufenden Kosten im Rahmen der normalen Gewinnermittlung in Ansatz gebracht werden¹⁵. Deshalb finden sich diese Kosten im Wert des Betriebsvermögens wieder, das vom Veräußerungspreis bei § 16 Abs. 2 EStG abzuziehen ist. Eine Besonderheit enthält hier § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG. Danach ist der Wert des Betriebsvermögens durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Da für Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG keine Einschränkung gemacht wird, müssen diese zum Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zur Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG wechseln¹⁶.

Bei § 17 Abs. 2 EStG führt der enge Begriff der Veräußerungskosten zu Problemen. Neben den Veräußerungskosten sind nämlich nur noch die Anschaffungskosten vom Veräußerungspreis abzuziehen. Anschaffungskosten müssen nach der allgemeinen Begriffsbestimmung allerdings einen

11 *Kobor* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Anm. 305; *Reiß* in Kirchhof, 9. Aufl. 2010, § 16 EStG Rz. 254; *Wacker* in Schmidt, 29. Aufl. 2010, § 16 EStG Rz. 291.

12 *Kobor* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Anm. 306 ff.

13 BFH v. 27.10.1977 – IV R 60/74, BStBl. II 1978, 100 ff.; näher auch *Wacker* in Schmidt (Fn. 11), § 16 EStG Rz. 300.

14 In diesem Sinne zu § 17 EStG auch *Heuermann*, DStR 2008, 2089 ff. (2091).

15 Vgl. *Eilers/R. Schmidt* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 185; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 150.

16 S. nur *Kobor* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Anm. 337, 339, m. w. N.

Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang aufweisen¹⁷. Dies gilt auch für nachträgliche Anschaffungskosten¹⁸. Da es aber auch Kosten gibt, die auf den Vermögensstamm der Beteiligung aufgewandt werden und nicht als Veräußerungskosten eingeordnet werden können, hat der BFH bisher den Begriff der Anschaffungskosten, insbesondere der nachträglichen Anschaffungskosten, im Zusammenhang mit § 17 EStG weit ausgelegt und auf bestimmte Aufwendungen ausgedehnt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind¹⁹. Neben verdeckten Einlagen²⁰ oder Nachschüssen kommen auch andere Aufwendungen wie eigenkapitalersetzende Darlehen²¹ oder Bürgschaften als nachträgliche Anschaffungskosten in Betracht. Diese Rechtsprechung ist – auch vor dem Hintergrund zwischenzeitlicher Gesetzesänderungen durch das MoMiG – einem gewissen Änderungsdruck ausgesetzt, was noch näher zu erörtern sein wird²².

Zu klären ist schließlich die Frage der zeitlichen Zuordnung des Veräußerungsgewinns. Im Rahmen der Gewinneinkünfte ist das Zu- und Abflussprinzip aus § 11 EStG nicht anwendbar. Es handelt sich vielmehr um eine Stichtags Gewinnermittlung. Bei § 16 Abs. 2 EStG wird als Veräußerungszeitpunkt, der auch für die Gewinnermittlung maßgeblich ist, die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums angesehen. Auch bei § 17 Abs. 2 EStG ist für die zeitliche Zuordnung der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich²³.

IV. Die Gewinnermittlung nach § 23 Abs. 3 EStG

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Erlöses aus Veräußerungsgeschäften nimmt ihren gesetzlichen Ausgangspunkt in § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG. Obwohl die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften den Überschusseinkünften zugerechnet werden, zeigt bereits der dort verwandte Begriff „Gewinn“, dass diese Zuordnung nicht zweifelsfrei ist²⁴. Der Gewinn wird als Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- und Herstellungskosten und den Werbungskosten

17 S. nur *Ellrott/Brendt* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl. 2010, § 255 HGB Rz. 20 ff.

18 *Ellrott/Brendt* in Beck'scher Bilanz-Kommentar (Fn. 17), § 255 HGB Rz. 110.

19 BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; auch *Gosch* in Kirchhof (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 86, m. w. N.

20 Dazu *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 164.

21 Dazu *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 171.

22 Zusammenfassend *Gosch* in Kirchhof (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 95; s. auch *Bode*, DStR 2009, 1781 ff.

23 So auch *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 11) § 17 EStG Rz. 131.

24 Ausführlich *Dechant*, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, 2006, S. 158 ff.; vgl. auch *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Anm. 271.

andererseits gekennzeichnet und ähnelt somit eher einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich²⁵.

Der in Satz 1 verwandte Begriff des Veräußerungspreises ist identisch mit dem bereits in den §§ 16 Abs. 2, 17 Abs. 2 EStG verwandten und dort erläuterten Begriffen (dazu bereits III.). Zum Veräußerungspreis gehören alle Güter, die der Steuerpflichtige anlässlich der Veräußerung des Wirtschaftsgutes oder im wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihr erhält²⁶. Auch der Begriff der Anschaffungs- und Herstellungskosten ist weitgehend identisch mit der in den allgemeinen Vorschriften verwandten Terminologie²⁷.

Insbesondere der Begriff der Werbungskosten verursacht indes Auslegungsschwierigkeiten. Die Rechtsprechung fordert zum Teil, zwischen den Werbungskosten und dem späteren Veräußerungsvorgang müsse ein Veranlassungszusammenhang bestehen²⁸. Sie begründet dies damit, dass letztlich nur der Veräußerungsvorgang selbst Anknüpfung für die Besteuerung sei. Demgegenüber betont die Literatur zu Recht, dass die Einordnung von § 23 EStG bei den Überschusseinkünften zu einer uneingeschränkten Geltung der dort anzuwendenden allgemeinen Regelungen führen muss²⁹. Dann ist der Werbungskostenbegriff aber auch nicht anders auszulegen als in anderen Anwendungsfällen des § 9 Abs. 1 EStG. Es muss lediglich allgemein ein Veranlassungszusammenhang zur Einkunftsart des § 23 EStG bestehen. Es handelt sich um einen gestreckten Besteuerungstatbestand, der alle während des steuerlichen Verstrickungszeitraums angefallenen Kosten grundsätzlich berücksichtigen muss. Ein etwaiger Verweis auf § 17 Abs. 2 EStG ginge insoweit fehl, als dort nicht von Werbungskosten, sondern von Veräußerungskosten die Rede ist.

Die Zuordnung der privaten Veräußerungsgeschäfte zu den Überschusseinkünften führt grundsätzlich zur Anwendbarkeit von § 11 EStG und des dort verankerten Zu- und Abflussprinzips³⁰. Der Gewinn nach § 23 Abs. 3 EStG gehört also zu dem Veranlagungszeitraum, in dem der Veräußerungspreis dem Steuerpflichtigen zugeflossen ist. Darin liegt ein gravierender Unterschied zu den Einkünften nach § 16 und 17 EStG. Dort ist der Veräußerungszeitpunkt maßgeblich, also bereits der Übergang des wirtschaftlichen

25 So zutreffend *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz. D1.

26 *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Anm. 272; *Glenk* in Blümich, § 23 EStG Rz. 204.

27 *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Anm. 275 ff.

28 BFH v. 27.11.1962 – VI 10/62 S, BStBl. III 1963, 116; v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16.

29 *Glenk* in Blümich, § 23 EStG Rz. 196 ff.; *Warnke*, DStR 1998, 1073 ff. (1074); *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz. D 20.

30 *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Anm. 193 ff.; *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz. D 39 ff.

Eigentums³¹. Diese Differenz kann vor allem bei nachträglichen Änderungen von erheblicher Bedeutung sein, wie noch später zu zeigen sein wird (s. noch V. 2. a).

Durchbrechungen erfährt insbesondere das Abflussprinzip nach zutreffender Auffassung des BFH durch die Regelung in § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG³². Durch die dortige Formulierung wird klar, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. Werbungskosten in dem Jahr abzuziehen sind, in dem die Veräußerung erfolgt.

V. Problemschwerpunkte der Gewinnermittlung

Schon im Rahmen der skizzenhaften Darstellung der drei Ermittlungstatbestände sind zwei Problemschwerpunkte ins Auge gefallen, die es nun näher zu beleuchten gilt. Zum einen geht es um die Möglichkeit des Abzugs von Aufwendungen im Rahmen der drei Tatbestände. Hier ist insbesondere die Rechtsprechung zu § 17 Abs. 2 EStG näher zu untersuchen. Zum anderen soll der für die Besteuerung maßgebliche Zeitpunkt näher verglichen werden. Hier zeigen sich deutlich die Folgen der Zuordnung zu den Gewinneinkünften einerseits und den Überschusseinkünften andererseits.

1. Abziehbare Aufwendungen

a) Abziehbare Aufwendungen bei § 16 Abs. 2 EStG

Bei § 16 Abs. 2 EStG bieten sich hinsichtlich der abziehbaren Aufwendungen, die sich auf das zu veräußernde Wirtschaftsgut beziehen, keine grundlegenden Probleme. Zwar ist der Begriff der Veräußerungskosten wie dargestellt eng auszulegen. Dies wirkt sich für den Steuerpflichtigen indes positiv aus. So sind etwa Kosten, die auf das Aufrechterhalten des Betriebs aufgewendet wurden, also etwa Schuldzinsen für eine entsprechende Fremdfinanzierung, nicht im Rahmen von § 16 Abs. 2 EStG abziehbar. Sie sind bei der Ermittlung der laufenden Einkünfte nach § 15 EStG zu berücksichtigen³³. Dass sie dort und nicht bei § 16 EStG verortet sind, hat den für den Steuerpflichtigen günstigen Effekt, dass der nach § 16 EStG begünstigte Gewinn höher ist als bei entsprechender Berücksichtigung.

31 Vgl. *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz. D 39.

32 BFH v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916; ebenso *Glenk* in Blümich, § 23 EStG Rz. 202; *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz. D 40.

33 *Wacker* in Schmidt (Fn. 11), § 16 EStG Rz. 302.

b) *Nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 Abs. 2 EStG*

Bei § 17 Abs. 2 EStG ist die terminologische Ausgangslage vergleichbar mit der bei § 16 Abs. 2 EStG. Dies führt hier jedoch zu Problemen³⁴. Anders als bei § 16 Abs. 2 EStG existiert bei § 17 Abs. 2 EStG nämlich kein Besteuerungstatbestand, dem nicht abziehbare Kosten ersatzweise zugeordnet werden könnten. Wesentliche Beteiligungen und ihre Früchte, die im Privatvermögen gehalten werden, sind außerhalb des § 17 EStG nur noch in § 20 EStG steuerbar und unterliegen dort der Abgeltungsteuer. Bei der Abgeltungsteuer ist der Werbungskostenabzug pauschaliert und damit nicht mehr unbeschränkt möglich³⁵.

Aber nicht erst seit der Einführung der Abgeltungsteuer ist der Abzug von Aufwendungen problematisch. Auf die Beteiligung verwandte Aufwendungen können lediglich als Veräußerungskosten, Anschaffungskosten oder Werbungskosten bei den Kapitaleinkünften³⁶ steuerlich berücksichtigt werden. Dies führt etwa beim Ausfall von Gesellschafterdarlehen oder anderer Finanzierungshilfen zu Schwierigkeiten, da ein dadurch auftretender Verlust nach herkömmlichem Begriffsverständnis schwerlich unter die genannten Begriffe zu subsumieren ist³⁷.

Der BFH sieht sich vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips genötigt, die Abziehbarkeit von Aufwendungen in möglichst umfassender Weise zu gewährleisten. Als Mittel dient eine normspezifisch weite Auslegung des Begriffs der Anschaffungskosten³⁸. Den Ausgangspunkt der Rechtsprechung bildet zwar der allgemeine Anschaffungskostenbegriff des § 255 Abs. 1 HGB. Die dort verlangte Beziehung zum Anschaffungsvorgang wird aber dadurch gelockert, dass auch nachträglich auf die Beteiligung gemachte Aufwendungen unter bestimmten Voraussetzungen als nachträgliche Anschaffungskosten anerkannt werden, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind³⁹. Hierbei orientierte sich der BFH

34 Ebenso *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 150; *Eilers/Schmidt* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Anm. 185; aA *Frotscher*, § 17 EStG Rz. 99.

35 Zur verfassungsrechtlichen Problematik dieser Pauschalierung s. *Musil*, FR 2010, 149 ff. (154); s. auch *Englisch*, StuW 2007, 221 ff. (239); *Wenzel*, DStR 2009, 1182 ff.

36 Als Werbungskosten bei § 20 EStG lassen sich (vorbehaltlich der Pauschalierung bei der Abgeltungsteuer) nach der Rechtsprechung etwa Schuldzinsen abziehen, die aus der Finanzierung der Beteiligung herrühren; vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 152. Dies gilt nach neuester Rechtsprechung auch für nach der Veräußerung anfallende Schuldzinsen, BFH v. 16.3.2010 – VIII R 20/08, DStR 2010, 1472 ff.

37 S. *Bode*, DStR 2009, 1781; *Wolff-Diepenbrock*, DB 1994, 1539 ff.

38 BFH v. 9.8.1983 – VIII R 276/82, BStBl. II 1984, 29; v. 2.10.1984 – VIII R 36/83, BStBl. II 1985, 320; v. 16.4.1991 – VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234.

39 S. *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1617 ff. (1620).

bisher eng an den Grundsätzen des Eigenkapitalersatzes gem. § 32a GmbHG a. F.⁴⁰.

Diese Rechtsprechung wird seit langem unter systematischen Gesichtspunkten kritisiert⁴¹. Es handele sich in Wahrheit nicht um Anschaffungskosten, sondern um Beteiligungskosten, die wie Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar sein müssten. Die Beschränkung auf gesellschaftlich veranlasste Kosten, die den Regeln über den Eigenkapitalersatz unterfallen, sei nicht sachgerecht. Neue Nahrung hat die Kritik durch ein Handeln des Gesetzgebers erhalten. Die vom BFH in Bezug genommenen gesellschaftsrechtlichen Grundsätze wurden nämlich im Zuge der gesetzlichen Neuordnung durch das MoMiG stark modifiziert. In der Literatur ist ein Streit über die Frage entbrannt, ob und inwieweit die neue Gesetzeslage zu einer Änderung der Rechtsprechungsgrundsätze nötige⁴².

Nach meiner Auffassung ist die Zeit für eine grundlegende Neujustierung der Abziehbarkeit von Aufwendungen bei § 17 EStG gekommen. Dies liegt zum einen an der Änderung der der BFH-Rechtsprechung in Teilen zugrunde liegenden zivilrechtlichen Rechtslage. Es erscheint nicht sinnvoll, an ein im Zivilrecht nicht mehr existentes Eigenkapitalersatzrecht anzuknüpfen⁴³. Aber auch steuerrechtlich hat sich das Umfeld des § 17 EStG erheblich verändert. § 17 EStG ist keine Ausnahmevorschrift zur Erfassung von Veräußerungserlösen aus Beteiligungen mehr, sondern stellt sich als Sondervorschrift zu dem stark ausgeweiteten § 20 EStG dar. Mittlerweile sind Beteiligungen im Privatvermögen im vollen Umfang steuerverstrickt⁴⁴. Am besten wäre in diesem Zusammenhang ein gesetzgeberisches Eingreifen. In welcher Form, wird noch darzulegen sein. Sollte ein solches – was wahrscheinlich ist – nicht erfolgen, wäre de lege lata über Lösungsansätze zu diskutieren.

Weber-Grellet etwa hat statt einer Erweiterung des Anschaffungskostenbegriffs eine teleologische Erweiterung des Tatbestandes von § 17 Abs. 2 EStG um die angefallenen Betriebsausgaben vorgeschlagen⁴⁵. Dies ist angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht unproblematisch, dürfte aber die begriffliche Situation bei § 17 Abs. 2 EStG besser treffen. Vom Ergebnis her gedacht ist *Weber-Grellet* dahingehend zuzustimmen, dass auf-

40 Zusammenfassend *Bode*, DStR 2009, 1781 ff. (1782); *Gosch* in Kirchhof (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 94; *Schwenker/Fischer*, FR 2010, 643.

41 Insbesondere *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1617 ff.; anders *Wolff-Diepenbrock*, DB 1994, 1539 ff., der die Auslegung für vertretbar hält.

42 Dafür *Weber-Grellet*, NWB Fach 3, 15229 ff., dagegen *Gosch* in Kirchhof (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 95; *Heuermann*, DStR 2008, 2089 ff.

43 Ebenso *Schwenker/Fischer*, FR 2010, 643 ff. (644); auch der BFH hat die strikte Anknüpfung an das Gesellschaftsrecht bereits gelockert, BFH v. 19.8.2008 – IX R 63/05, BStBl. II 2009, 5; dazu *Geeb*, DStR 2009, 25 ff.

44 S. die Darstellung bei *Weber-Grellet*, NWB Fach 3, 15229 ff. (15230).

45 So *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1617 ff. (1622).

grund der unbegrenzten Steuerverstrickung von Anteilen im Sinne von § 17 EStG auch ein grundsätzlich unbeschränkter Abzug von auf den Stamm dieser Beteiligungen getätigten Aufwendungen bei § 17 EStG möglich sein muss. Die Anknüpfung an gesellschaftsrechtliche Grundsätze erscheint vor diesem Hintergrund als zu eng. Vielmehr sollten bei § 17 EStG alle Arten von „Beteiligungskosten“ abziehbar sein, sofern das Veranlassungsprinzip dies erfordert und sie nicht zu § 20 EStG gehören. Ob diese begrifflich als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder nachträgliche Anschaffungskosten zu qualifizieren sind, ist für das Ergebnis nicht entscheidend⁴⁶. Jede der drei genannten begrifflichen Anknüpfungen führt zu Ungereimtheiten. Insgesamt dürfte § 17 Abs. 2 EStG noch lange Anlass zu Spekulationen und Diskussionen bieten.

c) *Schuldzinsen bei § 23 Abs. 3 EStG*

Probleme bereiten auch die bei § 23 EStG abziehbaren Aufwendungen. § 23 Abs. 3 EStG spricht anders als die §§ 16 und 17 Abs. 2 EStG nicht von der Abziehbarkeit von Veräußerungskosten, sondern von Werbungskosten. Der Veranlassungszusammenhang bei § 23 Abs. 3 EStG ist also erheblich weiter gezogen als bei den beiden anderen Tatbeständen (dazu bereits IV.). Dabei ist die Ausgangslage bei § 23 EStG durchaus vergleichbar mit der bei § 17 EStG. Er regelt wie § 17 EStG die Besteuerung von Veräußerungsvorgängen aus dem Privatvermögen heraus. Auch hier besteht ein Bedürfnis zum Abzug aller Kosten, die im Rahmen der Steuerverstrickung angefallen sind. Anders als bei § 17 Abs. 2 EStG ist allerdings ein solcher Abzug bei § 23 Abs. 3 EStG ohne Weiteres begrifflich möglich. Der in § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG verwandte Begriff der Werbungskosten ist – wie bereits dargestellt – nach zutreffender Ansicht ebenso wie der allgemeine Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 EStG auszulegen. Trotz des ähnlichen Ausgangspunktes bei § 17 Abs. 2 EStG einerseits und § 23 Abs. 3 EStG andererseits ist daher die Berücksichtigung angefallener Aufwendungen bei § 23 Abs. 3 besser möglich⁴⁷.

Unsicherheiten bestehen bei § 23 Abs. 3 EStG allenfalls im Detail. Beispielhaft sei auf Schuldzinsen eingegangen, die im Rahmen der Finanzierung des Veräußerungsgegenstandes anfallen. Es wird seit langem diskutiert, wie derartige Schuldzinsen abziehbar sind⁴⁸. Auch wenn es sich begrifflich um Werbungskosten bei § 23 Abs. 3 EStG handelt, so ist doch eine vorrangige Berücksichtigung bei anderen Einkunftsarten angezeigt, wenn eine wirt-

46 Ebenso *Weber-Grellet*, NWB Fach 3, 15229 ff. (15235); *Wolff-Diepenbrock*, DB 1994, 1539 ff. (1540).

47 S. etwa BFH v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603.

48 Ausführlich *Warnke*, DStR 1998, 1073 ff.; s. auch *Glenk* in Blümich, § 23 EStG Rz. 198; *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Anm. 289; *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz. D 21 f.

schaftliche Zwischennutzung erfolgt⁴⁹. Wird etwa ein Gebäude vermietet, können die angefallenen Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden. Wird der Veräußerungsgegenstand hingegen zwischenzeitlich ausschließlich privat genutzt, so fragt sich, ob gleichwohl Werbungskosten vorliegen können. Teilweise wird dies unter Hinweis auf das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG verneint⁵⁰. Der BFH hat allerdings nunmehr entschieden, dass ein Abzug der Schuldzinsen als Werbungskosten auch beim eigengenutzten Wohnhaus insoweit in Betracht kommt, als ein Veranlassungszusammenhang zur Veräußerung besteht. Danach seien nur solche Schuldzinsen abziehbar, die auf die Zeit entfallen, in welcher der Steuerpflichtige bereits zum Verkauf des Objekts entschlossen war⁵¹. Dem ist zuzustimmen, auch wenn die Abgrenzung in der Praxis zu Schwierigkeiten führen dürfte.

2. Der relevante Zeitpunkt

a) *Stichtag versus Zu- und Abflussprinzip*

Friktionen zwischen den Gewinnermittlungstatbeständen offenbaren sich auch noch an einem anderen Punkt. Dieses ist der maßgebliche Zeitpunkt für die Zuordnung des zu ermittelnden Gewinns. Aufgrund der besonderen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 16, 17 EStG ist hier ein bestimmter Stichtag maßgeblich, während bei § 23 Abs. 3 EStG grundsätzlich das Zu- und Abflussprinzip gem. § 11 EStG gilt. Im Folgenden soll näher beleuchtet werden, welche Folgen diese Differenzierung im Einzelnen hat.

Die Geltung des Zuflussprinzips für den Veräußerungserlös bei § 23 EStG führt dazu, dass dieser demjenigen Jahr zuzuordnen ist, in dem er tatsächlich zugeflossen ist⁵². Dann ist aber für die Besteuerung auch nicht auf das Grundgeschäft und seine Durchführung abzustellen. Vielmehr begründet allein der Zufluss in dem entsprechenden Jahr die Besteuerung.

Anders ist es bei den §§ 16, 17 EStG⁵³. Dort kommt es auf die Veräußerung, konkret auf den wirtschaftlichen Betriebsübergang bzw. den Übergang der Anteile an⁵⁴. Dies gilt unabhängig davon, ob die Einkünfte im Übrigen durch Überschussrechnung oder Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden, weil die §§ 16 Abs. 2, 17 Abs. 2 EStG insoweit den allgemeinen Regeln

49 *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz. D 21.

50 So *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz. D 22; beiläufig auch BFH v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; anders *Warnke*, DStR 1998, 1073 ff. (1075).

51 BFH v. 16.6.2004 – X R 22/00, BStBl. II 2005, 91.

52 S. nur *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Anm. 293 ff.

53 BFH v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648.

54 *Schneider* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 17 EStG Rz. C 12; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 131.

vorgehen. Dies hat zur Folge, dass nachträgliche Veränderungen auf das Veräußerungsjahr zurückwirken⁵⁵.

Was die zeitliche Berücksichtigung von Aufwendungen angeht, so sind ebenfalls Abweichungen von den allgemeinen Regeln festzustellen. Bei § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist insoweit das Abflussprinzip des § 11 EStG durchbrochen⁵⁶. Die Vorschrift erlaubt einen Abzug der Anschaffungs- und Werbungskosten erst im Veräußerungszeitpunkt. Bei §§ 16, 17 EStG ist es ähnlich, weil es sich hier um eine Stichtags Gewinnermittlung handelt, bei der die relevanten Aufwendungen erst zum Stichtag berücksichtigt werden. Laufende Aufwendungen können ggf. anderen Einkunftsarten zugeordnet werden.

b) Nachträgliche Änderungen

Die Differenzen zwischen der zeitlichen Zuordnung des Veräußerungsgewinns bei den §§ 16, 17 EStG einerseits und § 23 EStG andererseits wird besonders deutlich bei nachträglichen Änderungen. Bei § 23 EStG führt eine nachträgliche Rückabwicklung oder sonstige Veränderung im Veräußerungsvorgang grundsätzlich nicht zu einer rückwirkenden Veränderung im Veräußerungsjahr. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist nicht anzuwenden, weil kein rückwirkendes Ereignis vorliegt. Der Zu- und Abfluss des Erlöses bzw. Rückzahlungsbetrages kann grundsätzlich in demjenigen Jahr berücksichtigt werden, in dem er anfällt.

Ausnahmen sollen nach Ansicht des BFH in Fällen gelten, in denen eine Rückzahlung bereits im Veräußerungsjahr vorhersehbar ist. Dann soll abweichend vom Zuflussprinzip das Veräußerungsjahr maßgebend sein. Nachträgliche Änderungen wären dann nach § 175 AO zu korrigieren. Dem ist mit der Erwägung zuzustimmen, dass § 23 EStG einen Einmaltatbestand der Besteuerung darstellt, auf den nicht alle Regelungen der Überschussrechnung uneingeschränkt passen. Gleiches muss dann auch für nachträglich mit Sicherheit entstehende Werbungskosten gelten⁵⁷.

Bei den §§ 16 und 17 EStG ist die Lage insoweit einfacher, als dort unproblematisch das Stichtagsprinzip gilt. Die Veräußerungserlöse und abziehbare Aufwendungen sind im Zeitpunkt der Veräußerung zu berücksichtigen. Nachträgliche Änderungen führen damit immer zu einer rückwirkenden Änderung nach § 175 AO⁵⁸.

55 BFH v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648; s. auch *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 11), § 17 EStG Rz. 131.

56 BFH v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916; so auch *Wernsmann* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz. D 40.

57 Ebenso BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017; vgl. *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz. 294.

58 BFH v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648.

VI. Bewertung: Inkonsistenz der Regelung

Der Vergleich hat einige Inkonsistenzen der geltenden Regelung der Veräußerungsgeschäfte zu Tage gefördert. Obwohl alle drei Tatbestände als Einmaltatbestände ausgestaltet sind, folgen sie keinen einheitlichen Regeln. Es hat sich aber gezeigt, dass in manchen Punkten ein solcher Gleichlauf systematisch angezeigt wäre. Umgekehrt sind an manchen Stellen Gleichbehandlungen anzutreffen, wo sie nicht sachgerecht sind.

Es fällt auf, dass die Gewinne bei § 17 und § 23 EStG systematisch einen vergleichbaren Ausgangspunkt haben. Es handelt sich um Besteuerungstatbestände, die auf Veränderungen im Stamm des privaten Erverbsvermögens zugreifen. Gleichwohl werden sie aufgrund der Zuordnung zu den Gewinneinkünften einerseits und den Überschusseinkünften andererseits unterschiedlich behandelt. Dies offenbart sich zum einen bei den abziehbaren Erwerbenaufwendungen, zum anderen bei der zeitlichen Zuordnung der Erträge.

Umgekehrt ist häufig ein Gleichlauf der Gewinnermittlung bei § 16 Abs. 2 EStG einerseits und § 17 Abs. 2 EStG andererseits festzustellen⁵⁹. Dies ist aber nicht immer sachgerecht, wie die unterschiedlichen Auswirkungen der bloßen Abziehbarkeit von Veräußerungskosten zeigen. Es bedarf einiger dogmatischer Kunstgriffe, um die entstehenden Friktionen auszuräumen. Hier ist die gleichmäßige Zuordnung beider Tatbestände zu den Gewinneinkünften Ursache der Probleme.

Insgesamt kann die derzeit geltende Einordnung der drei Tatbestände in den überkommenen Einkünfte dualismus als problemursächlich betrachtet werden. Es fragt sich daher, ob nicht de lege ferenda eine andere Lösung möglich wäre.

VII. Alternativen und Ausblick

Die festgestellten Konstruktionsfehler könnte man beheben, indem man die vorhandenen Vorschriften entsprechend den oben gewonnenen Erkenntnissen überarbeitet. Insbesondere § 17 EStG müsste neu strukturiert werden. Auch sein Verhältnis zu § 23 EStG wäre systematisch stringenter auszugestalten, indem eine Angleichung der Einkünfteermittlung beider Vorschriften erfolgt. Neu zu überdenken wäre dann auch das Verhältnis zu den Tatbeständen des § 20 EStG, die ihrerseits zu schwerwiegenden systematischen Problemen und Friktionen führen⁶⁰. Ohnehin erscheint es zweifelhaft, ob § 20 EStG in seiner derzeit geltenden Struktur erhalten bleibt oder ob nicht vielmehr eine Neujustierung der Abgeltungsteuer zu erfolgen hat.

59 So ausdrücklich BFH v. 21.12.1993 – VIII R 69/88, BStBl. II 1994, 648.

60 Dazu statt vieler *Musil*, FR 2010, 149 ff.

Noch weitergehend wäre auch eine völlige Aufgabe des Einkünftedualismus denkbar. Generell ist der Dualismus der Einkunftsarten in der wissenschaftlichen Kritik⁶¹. Seit langem wird um Alternativen gerungen. So findet sich in dem Entwurf eines Einkommensteuergesetzbuchs von *Kirchhof*⁶², aber auch im Kölner Entwurf von *Lang*⁶³ und darauf fußenden Folgentwürfen eine Abkehr vom Einkünftedualismus. Die Veräußerungseinkünfte werden ergänzend einer eigenen Gewinnermittlung in einer eigenen Vorschrift zugeführt. Dadurch würden alle geschilderten Inkonsistenzen beseitigt.

Wagt man einen Ausblick auf die künftige Gesetzgebungsentwicklung, so darf allerdings prognostiziert werden, dass durchgreifende Gesetzesänderungen in dem hier behandelten Bereich nicht kommen werden. Die bisherigen §§ 16, 17 und 23 EStG und ihre Einordnung in den Einkünftedualismus sind im deutschen Einkommensteuerrecht seit der Reform von 1934 vom Grundansatz her unverändert zu finden. Bekanntlich verabschiedet sich der Gesetzgeber nur äußerst ungern von derartigen Strukturen, auch wenn sie zu Schwierigkeiten führen. Es wurde gezeigt, dass die auftretenden Inkonsistenzen durch Rechtsprechung und Literatur – sieht man von den aktuellen Problemen bei § 17 Abs. 2 EStG einmal ab – erkannt und aufgearbeitet sind. Weitgehend werden dadurch in der Praxis sachgerechte Ergebnisse erreicht. Der Gesetzgeber hat somit wenig Handlungsdruck, die gleichwohl bestehende Fehlansicht der Veräußerungseinkünfte zu beheben. Damit teilen diese das Schicksal vieler anderer Steuernormen, die der systematisierenden Korrektur – bisher vergeblich – harren.

61 Aus jüngerer Zeit *Söhn*, Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, in DStJG 30 (2007), S. 13 ff.; zusammenfassend *Dechant*, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, 2006, S. 144 ff.

62 *Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2004.

63 *Lang*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005.

Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungsteuer

Prof. Dr. *Monika Jachmann*
Richterin am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Einfachgesetzliche Rechtsgrundlagen<ul style="list-style-type: none">1. Einkünfteermittlung<ul style="list-style-type: none">a) Veranlagungsverfahren<ul style="list-style-type: none">aa) Laufende Kapitalerträgebb) Veräußerungsgewinneb) Steuerabzugsverfahren2. Verlustverrechnung<ul style="list-style-type: none">a) Veranlagungsverfahrenb) SteuerabzugsverfahrenIII. Verfassungsrechtliche Zweifelsfragen<ul style="list-style-type: none">1. Einkünfteermittlung<ul style="list-style-type: none">a) Abzugsverbot für Werbungskostenb) Abschaffung des Halbeinkünfteverfahrens | <ul style="list-style-type: none">2. Verlustverrechnung<ul style="list-style-type: none">a) Allgemeines Verlustverrechnungsverbotb) Verrechnungsverbot für AktienverlusteIV. Einfachrechtliche Anwendungsfragen<ul style="list-style-type: none">1. Laufende Kapitalerträge<ul style="list-style-type: none">a) Abziehbarkeit von Schuldzinsenb) Berücksichtigung von Stückzinsen2. Veräußerungsgewinne<ul style="list-style-type: none">a) Abzugsfähige Veräußerungskostenb) Nachträgliche Anschaffungskostenc) Der Verfall von privaten OptionenV. Schluss |
|---|---|

I. Einführung

Bei einer Abgeltungsteuer sollte man über Einkünfteermittlung kaum reden müssen – das gilt jedenfalls nicht für die aktuell geltende in Deutschland. Im Folgenden wird hierzu zunächst ein Überblick über das einschlägige Normenmaterial gegeben (II.), um im Anschluss nach dessen Verfassungsmäßigkeit zu fragen (III.). Ziel der Beschäftigung mit der geltenden Abgeltungsteuer muss es aber sein, das neue Recht möglichst effektiv und entsprechend seiner vereinfachenden Zielsetzung umzusetzen; hierzu sollen im dritten Teil zentrale Auslegungsfragen beantwortet werden (IV.). Aus dem Regelungskomplex der Abgeltungsteuer sind im Folgenden die Ermittlung der laufenden Kapitalerträge (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG) und der Veräußerungsgewinne (§ 20 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG) samt Verlustverrechnung (§ 20 Abs. 6 EStG) relevant, dies bezogen auf Steuerabzugsverfahren (§§ 43 bis 45d EStG) und Veranlagungsverfahren (§ 32d Abs. 1 Satz 1, § 32d Abs. 2 bis 6, § 2 Abs. 5b Satz 2, § 51a Abs. 2d Satz 3 EStG).

II. Einfachgesetzliche Rechtsgrundlagen

1. Einkünfteermittlung

Nach der Intention der Abgeltungsteuer soll die Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 20 EStG vollständig beim Steuerabzug erfolgen, nur ausnahmsweise, wenn dort eine abschließende Besteuerung nicht möglich ist, im Wege der Veranlagung. Die Regelungen für die Einkünfteermittlung im Steuerabzugsverfahren finden sich in § 43a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG, während die Einkünfteermittlung im Veranlagungsverfahren in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG und § 20 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG geregelt ist. Im Grundsatz folgt die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Steuerabzugsverfahren und im Veranlagungsverfahren aber denselben Prinzipien. Die Vorschriften des Steuerabzugsverfahrens knüpfen an die des neuen Veranlagungsverfahrens an und erfahren auf diese Weise eine materiell-rechtliche Absicherung.¹ Ergänzend sieht das Steuerabzugsverfahren eine Reihe von Sonderregeln vor, die die Kreditinstitute beim Steuerabzug vom Kapitalertrag beachten müssen.²

a) Veranlagungsverfahren

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Veranlagungsverfahren (§ 32d Abs. 3 bis 6 EStG) ist zwischen den laufenden Erträgen aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG (z. B. Zinserträgen) und den Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG (z. B. Aktiengewinnen) zu unterscheiden. Für beide Arten von Einkünften sieht der Gesetzgeber unterschiedliche Methoden zur Einkünfteermittlung vor, wobei die Einführung der Abgeltungsteuer in diesem Bereich erhebliche Änderungen gebracht hat.

aa) Laufende Kapitalerträge

Die laufenden Erträge aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG (z. B. Zinserträge) ergeben sich aus den laufenden Einnahmen abzüglich des Sparer-Pauschbetrages³ (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG) als Überschuss der Einnahmen über die pauschalierten Wer-

1 Vgl. § 43a Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 4, § 44a Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG.

2 Vgl. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2, § 43 Abs. 1 Satz 3, § 43 Abs. 1a, § 43a Abs. 2 Satz 3 ff. und 8 ff., § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.

3 Im Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 Euro fasst der Gesetzgeber den bisherigen Sparer-Freibetrag in Höhe von 750 Euro (§ 20 Abs. 4 Satz 1 EStG a. F.) und den bisherigen Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 51 Euro (§ 9a Satz 1 Nr. 2 EStG a. F.) zusammen. Der Sparer-Pauschbetrag wird unabhängig von der Zahl der Kapitalanlagen nur einmal gewährt.

bungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG),⁴ wobei die Einkünfte höchstens auf Null reduziert werden können, es also zu keinen negativen Einkünften kommen kann (§ 20 Abs. 9 Satz 4 EStG).

Neben der Geltendmachung der tatsächlichen Werbungskosten ist auch die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ausgeschlossen (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG).

Von den genannten Grundsätzen der Ermittlung der laufenden Erträge aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG gelten folgende Ausnahmen:

- Pflichtveranlagung von Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG (laufende Erträge aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen) und § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (laufende Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen) zum normalen Einkommensteuertarif in Höhe von bis zu 45 % in bestimmten Missbrauchsfällen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG).
- Wahlveranlagung von Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (laufende Erträge aus Beteiligungen an Körperschaften) zum normalen Einkommensteuertarif in Höhe von bis zu 45 % bei qualifizierten Beteiligungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG).

Ausnahmsweise ist in den sog. Missbrauchsfällen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG die Geltendmachung der tatsächlichen Werbungskosten möglich, bei qualifizierten Beteiligungen im Sinne des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gilt daneben auch das Teileinkünfteverfahren.

bb) Veräußerungsgewinne

Die Ermittlung der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG (z. B. Aktiengewinne) ist mit der Ermittlung der Veräußerungsgewinne bei § 17 Abs. 1 und § 23 Abs. 1 EStG vergleichbar. Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG ist nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Veräußerungsgewinn im Sinne des § 23 Abs. 1 EStG ist nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG die Differenz zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. In Anlehnung an diese Vorschriften definiert § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG den Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG als den Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung (Veräußerungserlös) nach Abzug der Aufwendungen, die in unmittelbarem sachlichen

⁴ Sonderregeln für die Ermittlung der laufenden Erträge aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG enthalten § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG (Versicherungsleistungen) und § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG (Stillhaltergeschäfte). Diese bleiben im Folgenden ausgeblendet.

Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen (Veräußerungskosten), und den Anschaffungskosten.⁵ Der auf diese Weise festgestellte Betrag kann sowohl ein positives (Gewinn im eigentlichen Sinn) als auch ein negatives (Verlust) Vorzeichen besitzen.⁶ In Übereinstimmung mit dem Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 EStG) sind die Einnahmen aus der Veräußerung im Jahr des Zuflusses der Besteuerung zu unterwerfen. Auch die Aufwendungen, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und die Anschaffungskosten sind im Jahr des Zuflusses der Einnahmen zu erfassen. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG enthält insofern, wie bereits § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG, eine Durchbrechung des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2 EStG).⁷

Tatsächliche Werbungskosten sind nicht abziehbar (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2 EStG). Wie bei den laufenden Erträgen aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG ist der Steuerpflichtige auch insofern auf den Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 Euro verwiesen, der im Anschluss an die Ermittlung des Gewinns zum Abzug zu bringen ist (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 1 EStG), wobei der Gewinn dadurch höchstens auf Null reduziert werden, es also zu keinem Verlust kommen kann (§ 20 Abs. 9 Satz 4 EStG). Die für die Veräußerung privater Kapitalanlagen bisher geltende Freigrenze in Höhe von 512 Euro (§ 23 Abs. 3 Satz 6 EStG a. F.) wird nicht mehr gewährt.

Während ausnahmsweise in den Fällen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG die tatsächlichen Werbungskosten abziehbar sind, ist hinsichtlich der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ausnahmslos ausgeschlossen (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG).

b) Steuerabzugsverfahren

Die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG im Steuerabzugsverfahren (§§ 43 bis 45d EStG) folgt im Grundsatz denselben Prinzipien wie die Einkünfteermittlung im Veranlagungsverfahren (§ 32d Abs. 3 bis 6 EStG). Dieser Gleichlauf von Steuerabzugsverfahren und Veranlagungsverfahren (vgl. § 43 Abs. 2 Satz 1, § 44a Abs. 1 Nr. 1 EStG; § 43 Abs. 2 Satz 2, § 44a Abs. 1 Nr. 1 EStG) ermöglicht erst die Abgeltungswir-

5 Sonderregeln für die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG enthalten § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG (Termingeschäfte) und § 20 Abs. 4a EStG (Kapitalmaßnahmen). Diese bleiben im Folgenden ausgeblendet.

6 Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BR-Drucks. 220/07, S. 91; *von Beckerath* in Kirchhof, 9. Aufl. 2010, § 20 EStG Rz. 150; *Weber-Grellet* in Schmidt, 29. Aufl. 2010, § 20 EStG Rz. 195.

7 Vgl. BFH v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916 (918); *Harenberg/Irmer*, Die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte, 4. Aufl. 2007, Rz. 1145; *Meinhardt* in Feyerabend, Besteuerung privater Kapitalanlagen, 2009, D Rz. 104.

kung des Kapitalertragsteuereinbehalts (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG). Ergänzend sieht das Steuerabzugsverfahren eine Reihe von Sonderregeln vor:

- Der Sparer-Pauschbetrag darf nur dann abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige einen Freistellungsauftrag erteilt hat (§ 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG). Andernfalls sind die in Frage stehenden Kapitalerträge in der Steuererklärung anzugeben und der Sparer-Pauschbetrag im Veranlagungsverfahren geltend zu machen (§ 32d Abs. 4 EStG).
- Bei einer Verschmelzung im Sinne des § 13 UmwStG und einem Anteils-tausch im Sinne des § 21 UmwStG ist von einer steuerneutralen Übertragung auszugehen (§ 43 Abs. 1a EStG). Die Entscheidung über die rechtlich zutreffende Behandlung der Kapitalmaßnahme erfolgt im Veranlagungsverfahren (§ 32d Abs. 3 EStG).
- Bei bestimmten Depotwechseln ist der Steuerabzug auf Grundlage einer Ersatzbemessungsgrundlage in Höhe von 30 % der Einnahmen aus der Veräußerung vorzunehmen (§ 43a Abs. 2 Satz 3 ff. und 8 ff. EStG). Die rechtlich zutreffende Bemessungsgrundlage wird im Veranlagungsverfahren ermittelt (§ 32d Abs. 3 EStG).
- Die hälftige Steuerbefreiung von begünstigten Versicherungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG gilt nicht (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG). Um sie geltend zu machen, ist eine Veranlagung erforderlich (§ 32d Abs. 4 EStG).
- Im Steuerabzugsverfahren gilt auch eine ausnahmsweise teilweise Steuerbefreiung auf Grund des Teileinkünfteverfahrens nicht (§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG). Sie ist ggf. im Veranlagungsverfahren geltend zu machen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG).

2. Verlustverrechnung

Auch die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten (§ 20 Abs. 6 Satz 1 bis 6 EStG; § 43a Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG) soll nach der Intention der Abgeltungsteuer bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Veranlagungsverfahren nur noch im Ausnahmefall stattfinden, wenn eine abschließende Besteuerung im Steuerabzugsverfahren nicht möglich war. Im Grundsatz folgt die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Steuerabzugsverfahren und im Veranlagungsverfahren aber denselben Prinzipien. Die Vorschriften des Steuerabzugsverfahrens knüpfen dabei an die Regelungen des Veranlagungsverfahrens an und erfahren auf diese Weise eine materiell-rechtliche Absicherung.⁸ Ergänzend sieht

⁸ Vgl. § 43a Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 i. V. m. § 20 Abs. 6 Satz 5, § 43a Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 i. V. m. § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 20 Abs. 9 Satz 2 EStG.

das Steuerabzugsverfahren eine Reihe von Sonderregeln vor, die die Kreditinstitute beim Steuerabzug vom Kapitalertrag zu beachten haben.⁹

a) Veranlagungsverfahren

Der innerperiodische Verlustausgleich ist horizontal (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG) wie vertikal (§ 2 Abs. 3 EStG) beschränkt.

Gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 Halbs. 1 EStG dürfen Verluste aus der Veräußerung von Aktien nicht mit anderen Gewinnen (aus Kapitalvermögen) ausgeglichen werden. Nach § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Gewinnen aus den anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Dem Steuerpflichtigen bleibt beide Male nur die Möglichkeit, die erlittenen Verluste in nachfolgende Veranlagungszeiträume zu übertragen und dort mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien bzw. Gewinnen zu verrechnen, die er im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt.

Überperiodisch ist der Verlustrücktrag gänzlich ausgeschlossen (§ 20 Abs. 6 Satz 2 bis 4 EStG), da er nach Auffassung des Gesetzgebers nicht in die Abgeltungsteuer integrierbar ist. Abgemildert werden soll dies durch die Möglichkeit, erlittene Verluste zeitlich unbeschränkt in nachfolgende Veranlagungszeiträume zu übertragen.¹⁰ Jedoch gilt das Verrechnungsverbot für Aktienverluste nach § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG nicht nur beim innerperiodischen Verlustausgleich, sondern auch beim überperiodischen Verlustabzug.

Ausnahmsweise findet eine unbeschränkte Verlustverrechnung statt, sofern die in Frage stehenden Einkünfte in den Fällen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 und 2 EStG verpflichtend und in den Fällen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auf Antrag des Steuerpflichtigen zum normalen Einkommensteuertarif in Höhe von bis zu 45 % zu veranlagen sind (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 und Nr. 3 Satz 2 EStG).

Nicht vorgesehen sind Ausnahmen vom Verbot der Verrechnung von Verlusten aus der Veräußerung von Aktien mit anderen Gewinnen aus Kapitalvermögen.

⁹ Vgl. § 43a Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2, § 43a Abs. 3 Satz 6 EStG.

¹⁰ Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Unternehmenseinkommensteuergesetzes 2008, BR-Drucks. 220/07, S. 93; *Gstädtner*, Die Besteuerung privater Kapitalanlagen, 2008, S. 27; *Stuhrmann* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 102. Erg.-Lfg. April 2009, § 20 EStG Rz. 489.

b) Steuerabzugsverfahren

Die genannten Regeln zur Verlustverrechnung gelten auch im Steuerabzugsverfahren (§ 43a Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG). Ergänzend sieht das Steuerabzugsverfahren eine Reihe von Sonderregeln für die Verlustverrechnung vor:

- Die Kreditinstitute haben für jeden Kunden einen allgemeinen Verlustverrechnungstopf und einen besonderen Verrechnungstopf für Aktienverluste einzurichten (§ 43a Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG). Im Rahmen der Verlustverrechnungstopfe sind die negativen Kapitalerträge bis zur Höhe der positiven Kapitalerträge auszugleichen und lediglich auf ein positives Gesamtergebnis Kapitalertragsteuer einzubehalten (§ 43a Abs. 3 Satz 2 EStG). Negative Kapitalerträge sind auf das nächste Kalenderjahr zu übertragen und dort im Rahmen der Verlustverrechnungstopfe mit positiven Kapitalerträgen zu verrechnen (§ 43a Abs. 3 Satz 3 EStG). Daneben kann der Steuerpflichtige nicht ausgeglichene negative Kapitalerträge unter Vorlage einer Verlustbescheinigung (§ 43a Abs. 3 Satz 4 EStG) in der Steuererklärung angeben und eine Verlustverrechnung im Veranlagungsverfahren herbeiführen (§ 32d Abs. 4 EStG).
- Auch um eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zu erreichen, die bei verschiedenen Kreditinstituten entstehen, muss der Steuerpflichtige die in Frage stehenden Kapitalerträge in der Steuererklärung angeben und eine Verlustverrechnung im Veranlagungsverfahren herbeiführen (§ 43a Abs. 3 Satz 2 und 3, § 32d Abs. 4 EStG).
- Dasselbe gilt für die Berücksichtigung von Altverlusten im Sinne des § 23 Abs. 1 EStG a.F., die der Steuerpflichtige nach § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG mit Neugewinnen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG verrechnen darf (§ 43a Abs. 3 Satz 2 und 3, § 32d Abs. 4 EStG).
- Weiter dürfen die Kreditinstitute im Steuerabzugsverfahren eine Verlustverrechnung zwischen den Konten von zusammen veranlagten Ehegatten nur dann vornehmen, wenn die Ehegatten einen gemeinsamen Freistellungsauftrag erteilen (§ 43a Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2, § 32d Abs. 4 EStG).
- Bei einem Depotwechsel haben die Kreditinstitute dem übernehmenden Kreditinstitut die Höhe der nicht ausgeglichenen Verluste mitzuteilen und auf diese Weise eine Übertragung der Verlustverrechnungstopfe zu ermöglichen, wobei der allgemeine Verlustverrechnungstopf und der besondere Verrechnungstopf für Aktienverluste auf verschiedene Kreditinstitute übertragen werden können (§ 43a Abs. 3 Satz 6 EStG).

III. Verfassungsrechtliche Zweifelsfragen

Schon vor Einführung der Abgeltungsteuer wurden erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen sie erhoben, die nach wie vor nicht ausgeräumt sind. Solche betreffen gerade auch Einkünfteermittlung und Verlustverrechnung.

1. Einkünfteermittlung

a) Abzugsverbot für Werbungskosten

Stein des verfassungsrechtlichen Anstoßes ist vor allem das Abzugsverbot für tatsächliche Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG).¹¹ Diese Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips (Art. 3 Abs. 1 GG, Art. 14 Abs. 1 GG) ist jedoch gerechtfertigt, und zwar für Bezieher niedriger Kapitaleinkünfte durch eine Typisierung der realen Werbungskosten im Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 Euro und für Bezieher höherer Kapitaleinkünfte durch die Typisierung des Abzugs realer Werbungskosten im Sondertarif von 25 %.¹²

Der Gesetzgeber ist grundsätzlich berechtigt, generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, ohne wegen der damit im Einzelfall verbundenen Härten gegen die Belastungsgleichheit zu verstoßen.¹³ Zusätzliche Typisierungsspielräume können sich aus der Verfolgung verfassungsrechtlich anzuerkennender und von der gesetzgeberischen Entscheidung umfasster wirtschaftspolitischer Förderungs- und Lenkungsziele ergeben.¹⁴ Gerade die Typisierung der Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen durch Einräumung eines Freibetrags und Absenkung des Steuertarifs hat das BVerfG bereits in seinem Urteil zur Zinsbesteuerung

11 Ausführlich zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Werbungskosten im Sinne des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG *Strohm*, Abgeltungsteuer – Systematische Darstellung und ausgewählte Zweifelsfragen, 2010, S. 181 ff.

12 Für die Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Werbungskosten im Sinne des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG auch *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 14; *Wernsmann* in Brandt, Steuerrecht im Wandel, DFGT, Bd. 5, 2008, 107 (108 ff.); *Eckhoff*, FR 2007, 989 (997 f.); *Musil*, FR 2010, 149 (152 ff.); *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545 (548 f.); a. A. *Englisch*, StuW 2007, 221 (238 f.); *Jochum*, DStZ 2010, 309 (312 ff.).

13 Vgl. BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359 f.); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182 f.).

14 Vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (189 ff.); kritisch zur Erweiterung des Typisierungsspielraums des Gesetzgebers aufgrund wirtschaftspolitischer Förderungs- und Lenkungsziele *Englisch*, StuW 2007, 221 (227).

anerkannt.¹⁵ Voraussetzung für eine gleichheitsgerechte Typisierung ist aber, dass der Gesetzgeber realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legt¹⁶ und die Typisierung zur Vereinfachung der Besteuerung geeignet, erforderlich und angemessen ist.¹⁷

Im Sinne dieser Grundsätze dürfte insoweit eine hinreichend realitätsgerechte Regelung vorliegen, als bei der überwiegenden Zahl der Kleinanleger kaum mehr als 801 Euro an Werbungskosten im Kalenderjahr anfallen dürften,¹⁸ während bei der kleinen Gruppe von Spitzeninvestoren in Kapitalvermögen die Auswirkungen des Abzugsverbots für Werbungskosten durch die Absenkung des Steuertarifs von bisher bis zu 45 % auf nunmehr 25 % hinreichend ausgeglichen sein dürften.¹⁹ Insbesondere die Fremdfinanzierung von Kapitalanlagen dürfte nicht mit einer solchen Häufigkeit und einem solchen Umfang zu veranschlagen sein, dass sie als typischer Fall bei der Typisierung der Werbungskosten in jedem Fall zu berücksichtigen wäre.²⁰ Demgegenüber kommt dem Werbungskostenabzugsverbot für die Vereinfachungsfunktion der Abgeltungsteuer eine zentrale Bedeutung zu, indem es die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag erst ermöglicht.²¹

15 Vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282 f.); mittelbar bestätigt durch BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 ff.).

16 Vgl. BVerfG v. 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (180 f.); BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (280 f.); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182 f.).

17 Vgl. *Jachmann* in Brandt, Für ein gerechteres Steuerrecht, DFGT, Bd. 2, 2006, 59 (84 f.); *Lang* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 132.

18 Gleicher Ansicht *Storg* in Frotscher, 144. Erg.-Lfg. Mai 2008, § 20 EStG Rz. 297; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 240; *Wernsmann* in Brandt, Steuerrecht im Wandel, DFGT, Bd. 5, 2008, 107 (108); *Philipowski*, DStR 2009, 353 (356); *Eckhoff*, FR 2007, 989 (997 f.); *Musil*, FR 2010, 149 (154); a. A. *Englisch*, StuW 2007, 221 (239); *Wenzel*, DStR 2009, 1182 (1183 f.).

19 Gleicher Ansicht *Storg* in Frotscher (Fn. 18), § 20 EStG Rz. 297; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 240; *Wernsmann* in Brandt, Steuerrecht im Wandel, DFGT, Bd. 5, 2008, 107 (108); *Axer*, Stbg 2007, 201 (202); *Philipowski*, DStR 2009, 353 (356); *Strunk*, Stbg 2007, 101 (103); a. A. *Eckhoff*, FR 2007, 989 (998); *Roser/Will/Mendel*, FR 2008, 953 (956 f.).

20 In diese Richtung auch *Eckhoff*, FR 2007, 989, 998; *Englisch*, StuW 2007, 221 (227 f.); *Musil*, FR 2010, 149 (154); in der Tendenz a. A. *Jochum* in von Bar/Hellwege/Mössner/Winkeljohann, Gedächtnisschrift für Schindhelm, 2009, 405 (412).

21 In diese Richtung auch *Eckhoff*, FR 2007, 989 (997 f.); *Musil*, FR 2010, 149 (152); *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545 (548 f.); in der Tendenz a. A. *Jochum/Wassermeyer* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, 205. Erg.-Lfg. Februar 2010, § 20 EStG Rz. A 36.

b) Abschaffung des Halbeinkünfteverfahrens

Verfassungsrechtlich problematisch erscheint weiter die Abschaffung des Halbeinkünfteverfahrens im Rahmen der Abgeltungsteuer. Während Dividenden bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft im Regelfall mit Körperschaftsteuer vorbelastet sind, unterliegen Zinserträge beim Schuldner der Zinszahlungen in aller Regel keiner vergleichbaren Vorbelastung. Gleichwohl gilt für beide derselbe Steuertarif in Höhe von 25 %. Von einem Verstoß gegen das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) wäre insoweit aber nur auszugehen, wenn die Körperschaftsteuerliche Vorbelastung der Dividenden bei der Besteuerung des Anteilseigners zwingend als Leistungsfähigkeitsminderung zu veranschlagen wäre. Dem ist aber nicht so.²²

Zwar mag es sich bei einer wirtschaftlichen Betrachtung des Verhältnisses von Anteilseigner und Kapitalgesellschaft aus der Sicht des Anteilseigners bei der Kapitalgesellschaft lediglich um ein besonderes Instrument zur Erzielung von Einkünften handeln. Die Gesellschaftsgewinne gehen letztlich auf den Anteilseigner über. Sie scheinen bei Gesellschaft und Anteilseigner eine einheitliche Leistungsfähigkeit zu indizieren. Der bereits bei der Kapitalgesellschaft erfolgte steuerliche Zugriff auf diese Leistungsfähigkeit wäre bei der Besteuerung des Anteilseigners zu berücksichtigen.²³ Er erzielt durch den Einsatz der Kapitalgesellschaft nur einen um deren Steuerbelastung reduzierten Leistungsfähigkeitszuwachs.

Gleichwohl handelt es sich zivilrechtlich bei einer Kapitalgesellschaft um ein rechtlich eigenständiges Gebilde, das als juristische Person losgelöst von dem hinter ihr stehenden Anteilseigner existiert und agiert. Zivilrechtlich ist die Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft von der Vermögenssphäre des Anteilseigners getrennt – mit entsprechenden haftungsrechtlichen Vorteilen für den Anteilseigner. Angesichts dieser Abschirmung der Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft von der Vermögenssphäre des Anteilseigners kann in der Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft eine eigenständige objektive Leistungsfähigkeit entstehen, getrennt von der Leistungsfähigkeit des hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Anteilseigners.²⁴ Vor diesem Hintergrund

22 Für die Verfassungsmäßigkeit der Gleichbehandlung von Dividenden und Zinserträgen im Rahmen der Abgeltungsteuer auch *Intemann*, DB 2007, 1658 (1660); *Eckhoff*, FR 2007, 989 (996 f.); *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545 (549); a. A. *Englisch*, StuW 2007, 221 (230 f.).

23 Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, S. 128 ff.; *Roderburg*, Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuersystem, 2004, S. 136 ff.

24 Zur damit einhergehenden Frage der Grundrechtsträgerschaft der Kapitalgesellschaft und eines darauf gestützten Schutzes vor dem Steuerzugriff des Staates *Hey* in *Kessler/Förster/Watrin*, FS für Herzig, 2010, S. 7 (10 ff.); *Jachmann* in *Pelka*, Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStjG 23 (2000), S. 9 (16 ff.).

ist der bereits bei der Kapitalgesellschaft erfolgte steuerliche Zugriff bei der Besteuerung des Anteilseigners nicht in Rechnung zu stellen.²⁵

Nicht folgerichtig²⁶ ist es jedoch, dass bei Dividenden, die im Betriebsvermögen anfallen, die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer durch das Teileinkünfteverfahren pauschalierend berücksichtigt wird, bei im Privatvermögen anfallenden Dividenden aber nicht. Eine Rechtfertigung hierfür bietet insbesondere nicht der Abgeltungsteuertarif. Zwar führt die Anwendung des normalen Einkommensteuertarifs in Verbindung mit dem Teileinkünfteverfahren bei betrieblichen Dividenden zu einer Gesamtsteuerbelastung von maximal 27 % ($(100 \times 0,60) \times 0,45 = 27$), während die Gesamtsteuerbelastung privater Dividenden bei maximal 25 % liegt ($100 \times 0,25 = 25$). Der so regelmäßig nur geringfügige Belastungsunterschied von im Betriebsvermögen und im Privatvermögen anfallenden Dividenden wäre wohl noch hinzunehmen. Indes beabsichtigte der Gesetzgeber mit dem Sondertarif keine pauschalierende Kompensation der Vorbelastung privater Dividenden mit Körperschaftsteuer. Vielmehr dient er der Standortförderung²⁷ sowie bei den Beziehern höherer Kapitaleinkünfte dem Ausgleich des Abzugsverbots für Werbungskosten.²⁸ Damit ist das Rechtfertigungspotential des Sondertarifs verbraucht.²⁹

Um diesen verfassungswidrigen Zustand de lege ferenda zu beseitigen, wäre – da ein Verzicht auf die Berücksichtigung der Vorbelastung betrieblicher Dividenden mit Körperschaftsteuer nicht naheliegend erscheint – die körperschaftsteuerliche Vorbelastung auch bei privaten Dividenden in Rechnung stellen, sei es durch Ausdehnung des Teileinkünfteverfahrens auf den Privatbereich, sei es durch Einführung eines vom derzeitigen Abgeltungsteuertarif von 25 % abweichenden Sondertarifs von 15 % für private Divi-

25 Vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (197 ff.); *Pezzer* in Seeger, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DSStJG 25 (2002), S. 37 (45 f.); *Wäckerlin*, Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren, 2005, S. 124 ff.; kritisch zur normativen Sichtweise zuletzt *Hey* in Kessler/Förster/Watrin, FS für Herzog, 2010, S. 7 (14 ff.).

26 Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (119 f.); BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 611/07, DSStR 2010, 1721.

27 Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BR-Drucks. 220/07, S. 1 ff. und 49 ff.; *Lambrecht* in Kirchhof (Fn. 6), § 32d EStG Rz. 1; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 32d EStG Rz. 6.

28 Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BR-Drucks. 220/07, S. 92; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 14; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 240.

29 Vgl. *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 26.

denden.³⁰ Vorzugswürdig erscheint der Sondertarif,³¹ da er eine weitere Verkomplizierung der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte vermied. Positiver Nebeneffekt wäre die Verringerung der aktuellen Benachteiligung der Eigenfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung³² und die Gleichbehandlung von inländischen Dividendenbeziehern gegenüber ausländischen Dividendenbeziehern, die im Fall eines regelmäßig bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens ebenfalls einer Besteuerung in Höhe von lediglich 15 % unterliegen (Art. 10 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA).³³

2. Verlustverrechnung

a) Allgemeines Verlustverrechnungsverbot

Mit dem objektiven Nettoprinzip konfligiert prima facie auch der Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs bei den Einkünften im Sinne des § 20 EStG.³⁴ Dies lässt sich zunächst nicht mit der Notwendigkeit der Verhinderung missbräuchlicher Steuergestaltungen rechtfertigen. Denn die Steuerbarkeit von Verlusten und die Nichtsteuerbarkeit von Gewinnen kann nach Wegfall der bisherigen Haltefristen nicht mehr planmäßig gestaltet werden, so dass sich die Rechtfertigung der Verlustverrechnungsbeschränkung im Sinne des § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG a. F.³⁵ nicht auf § 20 Abs. 6 Satz 2 bis 4 EStG übertragen lässt.³⁶ Im Übrigen stellt die Herbeiführung von Verlustverrechnungspotential jedenfalls solange, als der Steuerpflichtige mit Einkünfteerzielungsabsicht handelt, bereits im Ausgangspunkt keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten dar, und zwar sowohl in Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige durch die Veräußerung endgültig von der jeweiligen Kapitalanlage (mit Verlust) trennt, als auch in den Fällen, in denen er kurze Zeit nach der (verlustrealisierenden) Veräußerung eine vergleichbare Kapitalanlage erneut anschafft; mit der Veräußerung von Kapitalvermögen (mit Verlust) agiert der Steuerpflichtige nicht wider eine vom Gesetz-

30 In diese Richtung auch *Haarmann* in Kessler/Förster/Watrin, FS für Herzig, 2010, S. 423 (425), der alternativ zur Einführung eines Sondertarifs für im Privatvermögen anfallende Dividenden die Einführung eines Anrechnungsverfahrens für im Inland und Ausland gezahlte Körperschaftsteuer vorschlägt.

31 Gleicher Ansicht von *Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 26; *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (232); *Rädler*, *DB* 2007, 988 (990); a. A. *Loos*, *DB* 2007, 704 (705).

32 Vgl. *Loos*, *DB* 2007, 704 (705).

33 Vgl. *Rädler*, *DB* 2007, 988 (990).

34 Ausführlich zur Verfassungsmäßigkeit des Verlustverrechnungsverbots im Sinne des § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG *Stroh*m (Fn. 11), S. 204 ff.

35 Vgl. BFH v. 18.10.2006 – IX R 28/05, BStBl. II 2007, 259 (260 f.); BFH v. 7.11.2006 – IX R 45/04, BFH/NV 2007, 1473 (1474 f.); BFH v. 6.3.2007 – IX R 31/04, BFH/NV 2007, 1478 (1478).

36 Vgl. *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (236); *Loos*, *DStZ* 2010, 78 (79); *Watrin/Benhof*, *DB* 2007, 233 (235).

geber vorgegebene Wertung, sondern macht im Gegenteil von einer Möglichkeit Gebrauch, die ihm das Gesetz gerade einräumt. Konfligiert eine steuerliche Gestaltung aber nicht mit den gesetzgeberischen Zielen, dann kann es sich nicht um einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten handeln, auch dann nicht, wenn das fragliche Vorgehen allein der Reduktion der Steuerlast dient.³⁷

Nicht zu rechtfertigen ist die durch die Beschränkung der Verlustverrechnung im Sinne des § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG hervorgerufene Ungleichbehandlung auch dadurch, dass § 20 Abs. 6 Satz 3 und 4 EStG dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, einen in einem Veranlagungszeitraum nicht ausgeglichenen Verlust aus Kapitalvermögen mit Gewinnen zu verrechnen, die er in künftigen Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt.³⁸ Denn abgesehen davon, dass unsicher ist, ob und in welchem Umfang der Steuerpflichtige Gewinne aus Kapitalvermögen in der zum Verlustausgleich erforderlichen Höhe erzielen wird,³⁹ führt die Verzögerung der Verlustverrechnung beim Steuerpflichtigen in der Regel zu Liquiditäts- und Zinsnachteilen.⁴⁰

Die Beschränkung der Verlustverrechnung im Sinne des § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG ist jedoch im Hinblick darauf gerechtfertigt, dass für die Einkünfte aus Kapitalvermögen ein vom allgemeinen progressiven Einkommensteuertarif in Höhe von bis zu 45 % abweichender proportionaler Sondertarif in Höhe von lediglich 25 % gilt.⁴¹ Ist nämlich die gesetzgeberische Grundentscheidung für einen Sondertarif für die Einkünfte aus Kapitalvermögen als solche gerechtfertigt,⁴² dann erfordert deren folgerichtige Umsetzung, dass dieser Sondertarif nicht nur für Gewinne, sondern auch für Verluste aus Kapitalvermögen gilt.⁴³ Die Verrechnung proportional niedrig

37 Vgl. BFH v. 29.5.2008 – IX R 77/06, BStBl. II 2008, 789 (789 f.); BFH v. 25.8.2009 – IX R 60/07, BStBl. II 2009, 999 (1000); BFH v. 25.8.2009 – IX R 55/07, BFH/NV 2010, 387 (387 f.).

38 Vgl. *Englisch*, StuW 2007, 220 (235 f.).

39 Vgl. *Jachmann* in Brandt, Für ein gerechteres Steuerrecht, DFGT, Bd. 2, 2006, 59 (74 f.); *Lang/Englisch*, StuW 2005, 3 (7); *Oho/Hagen/Lenz*, DB 2007, 1322 (1324).

40 Vgl. *Jachmann* in Brandt, Für ein gerechteres Steuerrecht, DFGT, Bd. 2, 2006, 59 (74 f.); *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377 (1383); *Kohlbaas*, DStR 2003, 1142 (1142).

41 Gleicher Ansicht *Intemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 240. Erg.-Lfg. Februar 2010, § 20 EStG Rz. 8; *Schubmann* in Dankmeyer/Lochte, 157. Erg.-Lfg. August 2008, § 20 EStG Rz. 169; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 10; *Eckhoff*, FR 2007, 989 (990); *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545 (547 f.); a. A. *Englisch*, StuW 2007, 221 (234 ff.); *Oho/Hagen/Lenz*, DB 2007, 1322 (1324).

42 Ausführlich zur Verfassungsmäßigkeit des Sondertarifs im Sinne des § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG für die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG *Strohm* (Fn. 11), S. 122 ff.

43 Vgl. *Englisch*, Die Duale Einkommensteuer, 2005, S. 152; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 137.

besteuerter Verluste aus Kapitalvermögen mit progressiv hoch besteuerten Gewinnen aus anderen Einkunftsarten wäre nicht folgerichtig.⁴⁴ Das Ziel der Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten aus Kapitalvermögen wäre zwar nicht nur durch einen vollständigen Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs, sondern auch durch eine Steuergutschrift oder einen überperiodischen Verlustausgleich erreichbar.⁴⁵ Dies erforderte aber die Veranlagung der Einkünfte aus Kapitalvermögen; das zentrale Vereinfachungsziel der Abgeltungsteuer würde unterlaufen.⁴⁶ Dies zu vermeiden, liegt jedenfalls im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit.

b) Verrechnungsverbot für Aktienverluste

Keinerlei Rechtfertigung besteht jedoch für das Verbot, Verluste aus der Veräußerung von Aktien mit Gewinnen aus anderen Kapitalanlagen auszugleichen (§ 20 Abs. 6 Satz 5 Halbs. 1 EStG).⁴⁷

Diese Ungleichbehandlung gegenüber anderen Verlusten aus Kapitalvermögen ist insbesondere nicht, wie der Gesetzgeber meint, mit der Notwendigkeit der Verhinderung von durch die Spekulation mit Aktien abstrakt drohenden qualifizierten Haushaltsrisiken zu rechtfertigen. Laut Gesetzesbegründung sollen zwar Kursstürze an den Aktienmärkten zu erheblichem Verlustpotential bei den Steuerpflichtigen und entsprechend – bei einer unbeschränkten Verlustverrechnung – innerhalb kürzester Zeit zu Steuermindereinnahmen in Milliardenhöhe führen können.⁴⁸ Derartige rein fiskalische Erwägungen sind als solche aber nicht geeignet, eine Durchbrechung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen. Auch wenn der Gesetzgeber Maßnahmen ergreift, um die Stabilität der öffentlichen Haushalte und die Einhaltung der diesbezüglichen Vorgaben des Verfassungs- und Europarechts zu gewährleisten, muss er auf eine gleichmäßige Verteilung der öffentlichen

44 Vgl. *Intemann* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 8; *Schubmann* in Dankmeyer/Lochte (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 169; *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (236); *Jochum*, *DStZ* 2010, 309 (311 f.); *Loos*, *DStZ* 2010, 78 (79).

45 Vgl. *Geurts* in Bordewin/Brandt, 299. Erg.-Lfg. November 2008, § 20 EStG Rz. 771; *Jochum/Wassermeyer* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Fn. 21), § 20 EStG Rz. A 168; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 10; *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (236 f.); *Jochum*, *DStZ* 2010, 309 (311 f.).

46 Vgl. *Strohm* (Fn. 11), S. 216 f.

47 Gleicher Ansicht *Intemann* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 8; *Geurts* in Bordewin/Brandt (Fn. 45), § 20 EStG Rz. 773; *Englisch*, *StuW* 2007, 221 (237 f.); *Jochum*, *DStZ* 2010, 309 (313); *Loos*, *DStZ* 2010, 78 (82).

48 Vgl. Begründung zum Bericht des Finanzausschusses, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucks. 16/5491, S. 19; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 177; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 223.

Lasten achten. Sonderlasten für einzelne Steuerpflichtige lassen sich mit der Notwendigkeit der Sicherung des Steueraufkommens nicht begründen.⁴⁹ Im Ergebnis gilt nichts anderes, wollte man annehmen, einzelne Steuerpflichtige könnten jedenfalls dann, wenn sie durch ihr Verhalten besondere Risiken für die öffentlichen Haushalte verursachen, zu Sonderlasten – und insoweit auch noch zu einer Sondersteuer – herangezogen werden. Hierfür fehlt es schon am plausiblen Nachweis der besonderen Gefährlichkeit von Veräußerungsgeschäften mit Aktien für das staatliche Steueraufkommen. Soweit der Gesetzgeber auf die Börsenbaisse der Jahre 2000 bis 2002 mit Verlusten von ca. 12, also ca. 4 Mrd. Euro pro Jahr, verweist, bedeutet dies ins Verhältnis zum Bundeshaushalt der Jahre 2000 bis 2002 von ca. 250 Mrd. Euro pro Jahr, lediglich eine Quote von ca. 1,6 %. Jedenfalls begegnet das Verlustverrechnungsverbot dem unterstellten qualifizierten Haushaltsrisiko nicht folgerichtig, da nur die Direktanlage in Aktien, nicht aber auch die indirekte Aktienanlage (z. B. Aktienfonds, Aktienzertifikate) sowie Finanzprodukte, die mit deutlich mehr Risiken verbunden sind als Aktien (z. B. Optionscheine), einbezogen sind.⁵⁰ Die Annahme des Gesetzgebers, diese Produkte seien unter Anlegern nicht so verbreitet wie Aktien, überzeugt nicht, da es für die Gefährdung der öffentlichen Haushalte nicht auf die Verbreitung, sondern allein auf das gesamt Investitionsvolumen ankommen kann.⁵¹ Dass insbesondere Aktienfonds angesichts ihrer Risikomischung eine weniger große Gefährdung für die öffentlichen Haushalte als Aktien darstellen sollen, erscheint vor dem Hintergrund, dass die aktuelle Wirtschafts- und Finanzkrise auch bei Fondsanteilen zu erheblichen Verlusten geführt hat, nicht plausibel.⁵²

IV. Einfachrechtliche Anwendungsfragen

Widmet man sich der Auslegung des immer noch neuen Rechts der Abgeltungsteuer, so besteht Klärungsbedarf vor allem hinsichtlich der Abziehbarkeit von Aufwendungen sowie etwaigen Neujustierungen der Relation von Wertveränderungen des Vermögensstamms und sog. laufenden Einnahmen.

49 Vgl. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/86, BVerfGE 82, 60 (89); BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, NJW 2009, 48 (50).

50 Vgl. *Jochum*, DStZ 2010, 309 (313 ff.); *Loos*, DStZ 2010, 78 (83 f.); *Dinkelbach*, DB 2009, 870 (873 f.); zutreffend verweist *Haarmann* in *Kessler/Förster/Watrin*, FS für *Herzig*, 2010, S. 423 (434), darauf, dass die Benachteiligung von Veräußerungsverlusten aus Aktiengeschäften im Verhältnis zu den anderen Kapitalanlagen zudem die Eigenkapitalinvestition unattraktiv macht.

51 Vgl. *Jochum*, DStZ 2010, 309 (315).

52 Vgl. *Jochum*, DStZ 2010, 309 (313 ff.); *Loos*, DStZ 2010, 78 (83 f.).

1. Laufende Kapitalerträge

a) Abziehbarkeit von Schuldzinsen

Prototypisches Opfer des Werbungskostenabzugsverbots (s. oben II.1. a) aa) sind Schuldzinsen für die Finanzierung der Anschaffung einer Kapitalanlage. Sie waren bis zur Einführung der Abgeltungsteuer als Werbungskosten abziehbar, falls der Zweck der Schuldaufnahme darin bestand, Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erzielen und die Kreditmittel entsprechend verwendet wurden.⁵³

Dies ist nach neuem Recht nicht mehr möglich.⁵⁴ Zwar beschreibt § 20 EStG neben der Überlassung von Kapitalvermögen zur Nutzung im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG auch die Veräußerung von Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG als steuerbare Tätigkeit. Schuldzinsen für die Anschaffung einer Kapitalanlage können der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 und/oder Abs. 2 EStG dienen. Jenseits des Werbungskostenabzugsverbots lässt § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG Aufwendungen, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit einem Veräußerungsgeschäft stehen, bei der Ermittlung der Veräußerungsgewinne im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG zum Abzug zu. Anknüpfend daran wird die Auffassung vertreten, Schuldzinsen für die Anschaffung einer Kapitalanlage seien zumindest dann steuermindernd zu berücksichtigen, wenn es dem Steuerpflichtigen ausschließlich um die Erzielung von Veräußerungsgewinnen im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG gehe.⁵⁵ Jedoch gestattet § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG den Abzug nur solcher Aufwendungen, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit einem Veräußerungsgeschäft stehen. Die Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG ist nun aber ein punktueller Vorgang, der sich in der Übertragung der betreffenden Kapitalanlage vom Veräußerer auf den Erwerber erschöpft. Insoweit besteht kein unmittelbarer Zusammenhang von Schuldzinsen und Veräußerung; Schuldzinsen, die für die Anschaffung einer Kapitalanlage aufgewendet werden, stehen mit dem Halten und nicht mit dem Veräußern der fraglichen Kapitalanlage im Zusammenhang. Selbst wenn man in einer Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG einen gestreckten Tatbestand sehen

53 Vgl. BFH v. 1.10.1996 – VIII R 68/94, BStBl. II 1997, 454 (456); BFH v. 16.6.2004 – X R 22/00, BStBl. II 2005, 91 (92); von Beckerath in Kirchhof, 8. Aufl. 2008, § 20 EStG Rz. 480.

54 Gleicher Ansicht Koss in Lademann, 161. Erg.-Lfg. Juli 2008, § 20 EStG Rz. 470; Schubmann in Dankmeyer/Lochte (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 152; Weber-Grellet in Schmidt (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 250; Behrens, DStR 2007, 1998 (2002); Bruschi, FR 2007, 999 (1004); a. A. Stubrmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 97. Erg.-Lfg. Dezember 2007, § 20 EStG Rz. 477; von Beckerath in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 150.

55 Vgl. Harenberg in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 562; Stubrmann in Blümich (Fn. 54), § 20 EStG Rz. 477; von Beckerath in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 150.

wollte, der mit der Anschaffung der Kapitalanlage beginnt, sich über das Halten fortsetzt und mit der Veräußerung endet, würde die Abziehbarkeit der Schuldzinsen daran scheitern, dass § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG mittelbare Aufwendungen ausdrücklich vom Abzug ausschließt, Schuldzinsen aber gerade typische mittelbare Aufwendungen darstellen.⁵⁶ Alles in allem können Schuldzinsen also künftig auch dann nicht mehr steuermindernd berücksichtigt werden, wenn es dem Steuerpflichtigen ausschließlich darum geht, mit der betreffenden Kapitalanlage Veräußerungsgewinne im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG zu erzielen.

Anders zu beurteilen sind ggf. sonstige Schuldzinsen (z. B. Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Eingehung von Termingeschäften; Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Kapitalanlagen). In einem für den Abzug als Veräußerungskosten (dazu näher IV.2.a)) hinreichenden Zusammenhang mit der Veräußerung dürften etwa Vorfälligkeitszinsen stehen, die gerade wegen einer vorzeitigen Veräußerung anfallen.

b) Berücksichtigung von Stückzinsen

Ähnlich praxisrelevant wie Schuldzinsen sind Stückzinsen.⁵⁷ Im Regelfall werden Stückzinsen bei der Veräußerung besonders in Rechnung gestellt. Erfolgt kein gesonderter Stückzinsausweis (Flat-Handel), schlagen sich die Stückzinsen in einem höheren Verkaufskurs nieder. Seit der Einführung der Abgeltungsteuer enthält § 20 EStG keine Vorschrift mehr, die die Besteuerung von Stückzinsen ausdrücklich regeln würde.⁵⁸ Traditionell wird zwischen der Veräußerung mit und ohne den Ausweis von Stückzinsen unterschieden.

Erfolgt bei der Veräußerung einer Kapitalforderung ein gesonderter Stückzinsausweis, so unterfielen die Stückzinsen beim Veräußerer bisher § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG a. F.,⁵⁹ dessen Regelungsgehalt nach neuem Recht in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG aufgeht, welcher alle Einnahmen erfasst, die

⁵⁶ Vgl. BFH v. 5.3.1991 – VIII R 6/88, BStBl. II 1991, 744 (746).

⁵⁷ Zinsen, die zwischen dem letzten Zinszahlungstermin und dem Zeitpunkt der Veräußerung einer Kapitalforderung aufgelaufen sind und die der Erwerber einer Kapitalforderung dem Veräußerer vergüten muss.

⁵⁸ Die Vorschriften über die steuerliche Behandlung der Stückzinsen beim Erwerber der Kapitalforderung (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG i. d. F. des KStRG) wurden bereits durch das StMBG 1993 zum 1.1.1994 gestrichen, im Rahmen des UntStRefG 2008 zum 1.1.2009 wurden nun auch die Regelungen über die Besteuerung von Stückzinsen beim Veräußerer der Kapitalforderung (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG i. d. F. des StMBG) aufgehoben.

⁵⁹ § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG a. F. erfasste Einnahmen aus der Veräußerung von Zinsscheinen und Zinsforderungen, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen mitveräußert wurden und das Entgelt für die auf den Zeitraum bis zur Veräußerung der Schuldverschreibung entfallenden Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums besonders in Rechnung gestellt wurde.

der Steuerpflichtige anlässlich der Veräußerung einer Kapitalforderung erzielt, unabhängig davon, ob es sich bei den Einnahmen um Nutzungsentgelte oder Wertsteigerungen handelt.⁶⁰ Auch Stückzinsen, die anlässlich der Veräußerung einer Kapitalforderung vereinnahmt und besonders in Rechnung gestellt werden, unterliegen § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG.⁶¹ Sie sind neben den Wertsteigerungen der Kapitalforderung Bestandteil des Veräußerungserlöses im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG. Zwar lassen sich gesondert ausgewiesene Stückzinsen im Sinne der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu den Finanzinnovationen⁶² leicht und ohne großen Aufwand von den Wertsteigerungen der Kapitalforderung trennen, weshalb zum Teil angenommen wird, gesondert ausgewiesene Stückzinsen seien laufende Erträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.⁶³ Indes kommt der Trennbarkeit von Ertrags- und Vermögensebene seit der Einführung der Abgeltungsteuer keine Bedeutung mehr zu;⁶⁴ wollte man sich weiterhin daran orientieren, stünde dies im Widerspruch zur Systematik der Abgeltungsteuer und zu dem mit der Abgeltungsteuer verfolgten Vereinfachungszweck.

Der Erwerber einer Kapitalforderung konnte die an den Veräußerer geleisteten und gesondert ausgewiesenen Stückzinsen nach altem Recht als im Jahr des Abflusses abziehbare, negative Einnahmen aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG geltend machen. Auf diese Weise blieb der Werbungskosten-Pauschbetrag im Sinne des § 9a Satz 1 Nr. 2 EStG a. F. in vollem Umfang erhalten.⁶⁵ Wollte man diese bisherige Behandlung beibehalten,

60 Erfolgt bei der Veräußerung einer Kapitalforderung kein gesonderter Stückzinsausweis, so unterlagen die Stückzinsen beim Veräußerer der Kapitalforderung bisher als Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. c Alt. 1 EStG a. F. der Besteuerung. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. c Alt. 1 EStG a. F. erfasste Einnahmen aus der Veräußerung von Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und sonstigen Kapitalforderungen mit Zinsscheinen oder Zinsforderungen, wenn Stückzinsen nicht besonders in Rechnung gestellt wurden. Im Rahmen der Einführung der Abgeltungsteuer wurde auch § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Buchst. c Alt. 1 EStG a. F. aufgehoben. Sein Regelungsgehalt ging ebenfalls in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG auf, der Gewinne aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art der Besteuerung unterwirft.

61 Vgl. *Geurts* in Bordewin/Brandt (Fn. 45), § 20 EStG Rz. 385; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 138; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 176.

62 Vgl. BFH v. 20.11.2006 – VIII R 97/02, BStBl. II 2007, 555 (557 ff.); BFH v. 20.11.2006 – VIII R 43/05, BStBl. II 2007, 560 (561); BFH v. 13.12.2006 – VIII R 6/05, BStBl. II 2007, 571 (572 ff.).

63 Vgl. *Harenberg* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 512.

64 Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009, BR-Drucks. 545/08, S. 102; *Jochum/Wassermeyer* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Fn. 21), § 20 EStG Rz. A 40; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 4.

65 BFH v. 27.7.1999 – VIII R 36/98, BStBl. II 1999, 769 (770); BFH v. 27.7.1999 – VIII R 79/98, BFH/NV 2000, 188 (189); *Koss* in Lademann, 145. Erg.-Lfg. Oktober 2004, § 20 EStG Rz. 576.

stünde auch nach neuem Recht das Abzugsverbot für Werbungskosten im Sinne des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG dem nicht entgegen, da es sich ausweislich des eindeutigen Gesetzeswortlauts nur auf Werbungskosten, nicht aber auf negative Einnahmen bezieht.⁶⁶ In der Ausrichtung des mit der Abgeltungsteuer herbeigeführten Systemwechsels bei der Besteuerung privater Kapitalanlagen läge jedoch eine Behandlung der Stückzinsen als Anschaffungskosten der Kapitalforderung näher. Denn veräußert ein Steuerpflichtiger eine private Kapitalanlage, dann korrespondiert der von ihm erzielte Veräußerungserlös grundsätzlich mit den vom Erwerber gezahlten Anschaffungskosten. Sind aber Stückzinsen nach dem vorstehend Gesagten beim Veräußerer der Kapitalforderung als Veräußerungserlös im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG zu behandeln, dann erscheint es folgerichtig, die Stückzinsen beim Erwerber der Kapitalforderung als Anschaffungskosten im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG einzuordnen.⁶⁷ Verfährt man so, so ändert das Fehlen des Stückzinsausweises nichts an der Besteuerung der Stückzinsen – ganz im Sinne der Vereinfachung durch die Abgeltungsteuer.

2. Veräußerungsgewinne

a) Abzugsfähige Veräußerungskosten

Bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung besteht Klärungsbedarf vor allem hinsichtlich des Begriffs der sog. Veräußerungskosten.

Entscheidend dafür, welche Kosten der Steuerpflichtige bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns steuermindernd geltend machen kann, ist, ob es sich bei den Kosten um Aufwendungen handelt, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen (§ 20 Abs. 4 Satz 1 EStG), denn etwa Transaktions- und Verwaltungskosten sind keine Anschaffungskosten. Eine Definition der Veräußerungskosten enthält das Gesetz nicht, es verwendet diesen Begriff auch nicht an anderer Stelle. Angesichts ihres sachlichen Zusammenhangs mit der Veräußerung als steuerbarer Tätigkeit handelt es sich bei den Veräußerungskosten um Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Durch das zusätzliche Kriterium der Unmittelbarkeit wird gewährleistet, dass die Aufwendungen gerade durch den Akt der Veräußerung veranlasst sind. Der Zusammenhang zwischen der Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG und den Aufwendungen darf nicht lediglich über Zwischenschritte oder Mittelspersonen bestehen; dies entspricht der Bedeutung des Begriffs der Unmittelbarkeit im

⁶⁶ Vgl. *Geurts* in Bordewin/Brandt (Fn. 45), § 20 EStG Rz. 385; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 138; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 176.

⁶⁷ Anderer Ansicht *Geurts* in Bordewin/Brandt (Fn. 45), § 20 EStG Rz. 385; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 138; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 176.

allgemeinen und juristischen Sprachgebrauch.⁶⁸ Es muss sich um Kosten handeln, die für die jeweilige Veräußerung erforderlich sind, sei es, dass sie erforderlich sind, um die steuerbare Tätigkeit als solche überhaupt ausüben zu können,⁶⁹ sei es, dass die Aufwendungen die Veräußerung vorbereiten, also den bereits genannten Aufwendungen zeitlich vorgelagert, bei wertender Betrachtung aber ebenfalls erforderlich sind, um die steuerbare Tätigkeit als solche überhaupt ausüben zu können.⁷⁰

Der Begriff der Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, umfasst danach alle Vermögensabflüsse in Geld oder Geldeswert (Aufwendungen, § 8 Abs. 1 EStG e contrario), die durch die entgeltliche Übertragung zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an einer Kapitalanlage vom Veräußerer auf den Erwerber als anderer Rechtspersönlichkeit veranlasst sind (§ 9 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 4 EStG), mit ihr nicht lediglich über Zwischenschritte oder Mittelspersonen in Verbindung stehen (unmittelbar) und zu ihr nicht lediglich eine äußere, sondern eine innere Verbindung aufweisen (sachlich).⁷¹ Nicht erfasst sind Aufwendungen, die mit der Anschaffung (Anschaffungskosten) oder dem Halten (Depotgebühren, in der Regel Schuldzinsen) einer Kapitalanlage zusammenhängen.

b) Nachträgliche Anschaffungskosten

Maßgeblich für die Höhe eines Veräußerungsgewinns sind auch nachträgliche Anschaffungskosten. Geläufig ist die mit ihnen einhergehende Problematik aus folgendem typischen Sachverhalt: Ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gewährt seiner Gesellschaft ein Darlehen und fällt damit wegen Insolvenz der Gesellschaft aus. Hieran knüpft sich vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips die Frage einer Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten – bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 1 % im Rahmen von § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, bei einer geringeren Beteiligung im Rahmen von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Nach bisheriger Rechtsprechung zu § 17 EStG sollte der Verlust eines Darlehens, das ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gewährt hatte, an der er eine Beteiligung von mindestens 1 % hielt, als nachträgliche Anschaffungskosten im

68 Ausführlich zum Begriff der Unmittelbarkeit im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG und zu seiner Bedeutung im allgemeinen und juristischen Sprachgebrauch *Stroh* (Fn. 11), S. 255 ff.

69 Beispielsweise Notarkosten, Anwaltskosten, Gerichtskosten, Grundbuchgebühren und Bankgebühren, falls sie mit einer Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG im Zusammenhang stehen.

70 Beispielsweise Beraterkosten, Inseratskosten, Reisekosten, Gutachterkosten und Maklerprovisionen, falls sie mit einer Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG im Zusammenhang stehen.

71 Vgl. *Stroh* (Fn. 11), S. 269.

Sinne des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG berücksichtigt werden können, falls der Darlehensverlust keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG darstellte und eine gesellschaftliche Veranlassung des Darlehens gegeben war.⁷² Ausgangspunkt hierfür war das gesellschaftsrechtliche Eigenkapitalersatzrecht im Sinne des § 32a Abs. 1 und 3 GmbHG a. F. Der normative Kontext dieser Rechtsprechung hat sich indes geändert. Zum einen wurde mit dem MoMiG zum 1.11.2008 das gesellschaftsrechtliche Eigenkapitalersatzrecht zugunsten einer ausschließlich insolvenzrechtlichen Regelung abgeschafft. Zum anderen wurden im Rahmen des UntStRefG 2008 zum 1.1.2009 auch Wertveränderungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von weniger als 1 % wie auch von privaten Darlehensforderungen der Besteuerung unterworfen.

Soweit der BFH bislang auf eine vorrangige Berücksichtigung des Darlehensverlusts als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG abgestellt hat,⁷³ war dies von eher geringerer Bedeutung, weil sich der Verlust eines Darlehens auf der Vermögensebene abspielt, diese bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG aber dem steuerlich irrelevanten Bereich zuzuordnen war.⁷⁴ Im Rahmen des UntStRefG 2008 wurde der Kapitalstamm privater Darlehensforderungen nunmehr steuerlich verstrickt, so dass sich die Frage stellt, ob der Verlust eines Darlehens künftig nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG zum Abzug zu bringen ist. In Betracht kommt in erster Linie eine Berücksichtigung bei den laufenden Einkünften aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und bei den laufenden Einkünften aus sonstigen Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Denn aufgrund der Beteiligung an der Schuldner-Kapitalgesellschaft wird der Steuerpflichtige im Regelfall Gewinnausschüttungen beziehen und damit den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen. Bei Verzinsung des Darlehens ist zudem § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG einschlägig. Der Darlehensverlust ist im Regelfall auch durch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und durch die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG veranlasst, da er ohne diese bei wertender Betrachtung nicht angefallen wäre. Dennoch scheidet eine Berücksichtigung des Darlehensverlustes als Werbungskosten bei den Ein-

72 Vgl. BFH v. 4.3.2008 – IX R 78/06, BStBl. II 2008, 575 (576); BFH v. 4.3.2008 – IX R 80/06, BStBl. II 2008, 577 (578); BFH v. 19.8.2008 – IX R 63/05, BStBl. II 2009, 5 (6).

73 Vgl. BFH v. 4.3.2008 – IX R 78/06, BStBl. II 2008, 575 (576); BFH v. 4.3.2008 – IX R 80/06, BStBl. II 2008, 577 (578); BFH v. 19.8.2008 – IX R 63/05, BStBl. II 2009, 5 (6).

74 Vgl. BFH v. 16.4.1991 – VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234 (236); BFH v. 7.7.1992 – VIII R 24/90, BStBl. II 1993, 333 (336); BFH v. 22.9.2004 – III R 38/03, BFH/NV 2005, 202 (204).

künften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG aus. Auch nach dem UntStRefG 2008 erfasst § 20 Abs. 1 EStG ausschließlich Einkünfte, die das Kapitalvermögen laufend abwirft und die sich als Früchte des Kapitalvermögens darstellen. Wertänderungen des Kapitalstamms, einschließlich des vollständigen Verlustes des Kapitalstamms, unterliegen ggf. im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG der Besteuerung.⁷⁵ Auch eine Geltendmachung des Darlehensverlustes im Wege der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG) kommt nicht in Betracht, da eine Darlehensforderung kein abnutzbares Wirtschaftsgut darstellt.⁷⁶ Insgesamt betrachtet scheidet eine Berücksichtigung von Darlehensverlusten als Werbungskosten bei den Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG danach aus.⁷⁷ Wollte man demgegenüber dem Grunde nach Werbungskosten bejahen, scheiterte ihre Geltendmachung jedenfalls am Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG. Nur in den Ausnahmefällen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 und 3 EStG könnte der Verlust des Darlehens im Ergebnis steuermindernd berücksichtigt werden.

In Betracht kommt aber eine Berücksichtigung von Darlehensverlusten bei den Einkünften aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG. In der Konsequenz der Besteuerung von Wertsteigerungen von Kapitalanlagen nach § 20 Abs. 2 EStG läge eine Berücksichtigung entsprechender Darlehensverluste gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG. Jedoch fehlt es an einem konkret einschlägigen Steuertatbestand: Der Darlehensausfall ist weder eine Veräußerung – wenngleich dies zum Teil entgegen insbesondere der Auffassung der Finanzverwaltung⁷⁸ angenommen wird⁷⁹ – noch eine Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EStG. Jede andere Auslegung würde den Gesetzeswortlaut sprengen, wenngleich eine solche Auslegung vor dem Hintergrund der nunmehrigen vollständigen steuerlichen Verstrickung privater Darlehensforderungen folgerichtig erschiene. Eine Veräußerung setzt zivilrechtlich wie steuerrechtlich stets die Übertra-

75 Vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BR-Drucks. 220/07, S. 87; *Gstädtner*, Die Besteuerung privater Kapitalanlagen, 2008, S. 8; *Schlöter/Jansen*, Abgeltungssteuer, 2008, S. 2.

76 Gleicher Ansicht *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2402); a. A. *Fuhrmann*, NWB 2009, 3990 (3995); *Heuermann*, NZG 2009, 841 (847); *Schwenker/Fischer*, FR 2010, 643 (646).

77 Gleicher Ansicht *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2402); a. A. *Fuhrmann*, NWB 2009, 3990 (3995); *Heuermann*, NZG 2009, 841 (847); *Schwenker/Fischer*, FR 2010, 643 (646).

78 Vgl. BMF v. 22.12.2009 – IV C 1 – S 2252/08/10004, 2009/0860687, BStBl. I 2010, 94, Rz. 60.

79 Vgl. *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2401 f.); *Doege*, Stbg 2008, 440 (442); *Fuhrmann*, NWB 2009, 3990 (3993 f.).

gung eines Wirtschaftsgutes voraus.⁸⁰ Auch eine Abtretung oder Einlage setzt eine Übertragung voraus.⁸¹ Die Tatbestände der Einlösung und Rückzahlung liegen nicht vor, weil im Falle eines Darlehensverlustes gerade keine Erfüllung der Darlehensforderung erfolgt.⁸² § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG greift nicht ein.

Gleiches gilt aber auch für § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Der typische Fall für nachträgliche Anschaffungskosten wegen fehlgeschlagener Finanzhilfen ist der der Insolvenz bzw. Auflösung der Gesellschaft, nicht der der Anteilsveräußerung. Um den Untergang einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einer Veräußerung gleichstellen zu können, bedürfte es einer gesetzlichen Gleichbehandlung von Auflösung einer Gesellschaft und Veräußerung. Eine solche enthält aber lediglich § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG für die Einkünfte im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG,⁸³ während für § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG eine vergleichbare Regelung fehlt,⁸⁴ so dass der Verlust eines Darlehens aufgrund Insolvenz nur bei den Einkünften im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG,⁸⁵ nicht aber bei den Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden kann.

- M. E. eine Gesetzeslücke, die der Gesetzgeber umgehend schließen sollte. Erscheint es doch evident gleichheitswidrig, wenn es von der Beteiligungshöhe abhängt, ob der Sache nach nachträgliche Anschaffungskosten bei Auflösung einer Kapitalgesellschaft steuermindernd berücksichtigt werden können.
- Maßgeblich hierfür darf allein die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sein. In der Sache muss es hierfür weiterhin auf die Qualität als funktionales Eigenkapital ankommen.

Nach der Rechtsprechung sollte ein Gesellschafterdarlehen bisher dann funktionales Eigenkapital darstellen, wenn das Darlehen nach Maßgabe des gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalersatzrechts im Insolvenzfall nachran-

80 Ausführlich zum Begriff der Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG und zu seiner Bedeutung im zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Sprachgebrauch *Stroh* (Fn. 11), S. 220 ff.

81 Vgl. *Harenberg* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 531.

82 Vgl. *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 141.

83 Vgl. *Eilers/Schmidt* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 221. Erg.-Lfg. Februar 2006, § 17 EStG Rz. 287; *Gosch* in Kirchhof (Fn. 6), § 17 EStG Rz. 123; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 17 EStG Rz. 214.

84 Gleicher Ansicht BMF v. 22.12.2009 – IV C 1 – S 2252/08/10004, 2009/0860687, BStBl. I 2010, 94, Rz. 63; *Hensel*, NWB 2010, 966 (969); *Ronig*, DB 2010, 128 (130); a. A. *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 20 EStG Rz. 185.

85 Gleicher Ansicht *Bode*, DStR 2009, 1781 (1783 f.); *Fuhrmann*, NWB 2009, 3990 (3991 f.); *Heuermann*, NZG 2009, 841 (844 f.); *Gosch* in Kirchhof (Fn. 6), § 17 EStG Rz. 95; *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 6), § 17 EStG Rz. 174.

gig befriedigt wurde. Voraussetzung dafür war, dass der Gesellschafter der Gesellschaft das Darlehen in einer Krise gewährt hatte, also zu einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (§ 32a Abs. 1 und 3 GmbHG a. F.).⁸⁶ Das MoMiG regelt die Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen nunmehr rechtsformneutral und unabhängig davon, ob die Darlehensgewährung in einer Krise erfolgte, im Insolvenzrecht. Danach werden grundsätzlich sämtliche Forderungen auf die Rückgewähr eines Gesellschafterdarlehens im Insolvenzverfahren nachrangig befriedigt (§ 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4 und 5 InsO). Sämtliche Rückzahlungen von Gesellschafterdarlehen können vom Insolvenzverwalter angefochten werden, wenn die Rückzahlung innerhalb eines Jahres vor dem Eröffnungsantrag für das Insolvenzverfahren erfolgt (§ 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO). Die Kombination aus Nachrangigkeit im Insolvenzverfahren und Anfechtbarkeit von Rückzahlungen führt dazu, dass Gesellschafterdarlehen, die innerhalb eines Jahr vor dem Eröffnungsantrag für das Insolvenzverfahren gewährt, oder davor gewährt, und bis zum Beginn der Einjahresfrist nicht wieder abgezogen wurden, tatsächlich nachrangig befriedigt werden und so funktional wie Eigenkapital haften.⁸⁷ Die gesellschaftliche Veranlassung eines Darlehens ist zu bejahen, wenn das Darlehen in einem realen Insolvenzverfahren den Regelungen über die Nachrangigkeit im Sinne des § 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4 und 5 InsO unterfällt und Rückzahlungen auf das Darlehen der Anfechtbarkeit im Sinne des § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO unterliegen.⁸⁸ Zu bewerten ist ein solches Darlehen – im Sinne der bisherigen Handhabung⁸⁹ – ausgehend von dem Zeitpunkt, in dem diese gesellschaftsrechtliche Veranlassung eintritt. Statt auf den Zeitpunkt der Krise ist auf den Beginn der Jahresfrist abzustellen.⁹⁰

c) Der Verfall von privaten Optionen

Eine einfache Lösung scheint nach neuem Recht für den unter der bisherigen Rechtslage viel diskutierten Verfall von privaten Optionen in Sicht.

Im Rahmen eines Optionsgeschäfts erwirbt der Käufer einer Option (Optionsinhaber) gegen Zahlung einer Optionsprämie das Recht, eine bestimmte Menge an Basiswerten zu einem bestimmten Zeitpunkt oder innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu einem vorher bestimmten Basispreis zu kaufen (Kaufoption) oder zu verkaufen (Verkaufoption). Der Verkäufer der Option

86 Vgl. BFH v. 4.3.2008 – IX R 78/06, BStBl. II 2008, 575 (576); BFH v. 4.3.2008 – IX R 80/06, BStBl. II 2008, 577 (578); BFH v. 19.8.2008 – IX R 63/05, BStBl. II 2009, 5 (6).

87 In diese Richtung auch *Bode*, DStR 2009, 1781 (1783 f.); *Fuhrmann*, NWB 2009, 3990 (3991 f.); *Heuermann*, NZG 2009, 841 (845).

88 In diese Richtung auch *Bode*, DStR 2009, 1781 (1783 f.); *Fuhrmann*, NWB 2009, 3990 (3991 f.); *Heuermann*, NZG 2009, 841 (845).

89 Vgl. *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2398).

90 Vgl. *Heuermann*, NZG 2009, 841 (844 f.).

(Optionsstillhalter) wird durch den Abschluss des Optionsgeschäfts und im Gegenzug für die Zahlung der Optionsprämie verpflichtet, bei Ausübung der Option die Basiswerte zu liefern (Kaufoption) oder abzunehmen (Verkaufsoption). Ist eine Lieferung oder Abnahme der Basiswerte aus tatsächlichen Gründen nicht möglich oder wünschen die Parteien keine tatsächliche Lieferung oder Abnahme, können sie vereinbaren, dass im Falle der Ausübung der Option lediglich die Differenz zwischen dem Basispreis und dem Marktpreis des Basiswerts im Zeitpunkt der Ausübung in Geld ausgeglichen wird (Differenzausgleich). Steigt der Marktpreis des Basiswerts dabei während der Laufzeit der Option über den Basispreis (Kaufoption) oder fällt der Marktpreis des Basiswerts unter den Basispreis (Verkaufsoption), wird der Optionsinhaber die Option ausüben. Der in diesem Fall erzielte Gewinn unterlag im Falle einer auf die Zahlung eines Differenzausgleichs gerichteten Option bisher der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F. Seit der Einführung der Abgeltungsteuer sind solche Gewinne nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG zu versteuern. Fällt der Marktpreis des Basiswerts dagegen während der Laufzeit der Option unter den Basispreis (Kaufoption) oder steigt der Marktpreis des Basiswerts über den Basispreis (Verkaufsoption), wird der Optionsinhaber auf die Ausübung der Option verzichten und das Optionsrecht verfallen lassen. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob der erlittene Verlust im Falle einer auf die Zahlung eines Differenzausgleichs gerichteten Option in gleicher Weise steuermindernd berücksichtigt werden kann, wie auch ein Gewinn besteuert worden wäre. Der insoweit schon zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F. bestehende Streit hat sich auf § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG verlagert.⁹¹ Voraussetzung für eine steuermindernde Berücksichtigung ist, dass es sich bei dem Verlust aus dem Verfall einer Option dem Grunde nach um Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG handelt und das Abzugsverbot für Werbungskosten im Sinne des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG einer steuermindernden Berücksichtigung nicht entgegensteht.⁹²

§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG besteuert den Gewinn aus Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Steuerbare Tätigkeit ist die Durchführung des Basisgeschäfts im Rahmen eines Termingeschäfts und die Vereinnahmung eines Differenzausgleichs. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG setzt sowohl die tatsächliche Durchführung des Basisgeschäfts als auch die Ver-

⁹¹ Vgl. BMF v. 13.6.2008, DSStR 2008, 1236 (1239); *Haisch*, DSStZ 2008, 82 ff.

⁹² Nicht Gegenstand der nachfolgenden Überlegungen ist der Verfall von Optionen, die zwar auf die Zahlung eines Differenzausgleichs gerichtet sind, bei denen der Optionsinhaber aber eine vorherige Veräußerung oder Glattstellung anstrebt, und der Verfall von Optionen, die auf die tatsächliche Lieferung bzw. Abnahme des Basiswerts gerichtet sind.

einnahmung eines Differenzausgleichs voraus. Beim Verfall einer Option fehlt es aber an der tatsächlichen Durchführung des Basisgeschäfts und der Vereinnahmung eines Differenzausgleichs. Die fragliche Option ist jedoch ein Termingeschäft im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG.⁹³

Aufwendungen können auch dann als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn die steuerbare Tätigkeit niemals ausgeübt wurde bzw. ihr niemals Einnahmen gegenüberstanden.⁹⁴ Auch vergebliche Aufwendungen können bei entsprechender Veranlassung die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen mindern, so dass auch sie nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Werbungskosten steuermindernd berücksichtigt werden müssen. Zur Verhinderung von Missbräuchen wird man für eine Geltendmachung vergeblicher Werbungskosten allerdings fordern müssen, dass die in Frage stehenden Aufwendungen in klarem Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart stehen.⁹⁵ An einem solchen Zusammenhang fehlt es, wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen in einem so frühen Stadium stecken geblieben ist, dass für ihn noch die Möglichkeit bestand, Tätigkeiten auszuüben, die verschiedenen Einkunftsarten zugeordnet werden können. Beim Verfall einer Option besteht indes ein klarer Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart, falls es dem Optionsinhaber beim Erwerb der Optionen darauf ankam, mit Hilfe der Option einen Differenzausgleich zu erzielen. Da der angestrebte Differenzausgleich der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG unterlegen hätte, stehen die geleisteten Optionsprämien in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG,⁹⁶ die beim Verfall einer Option verlorenen Optionsprämien stellen vergebliche Werbungskosten im Hinblick auf die Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG dar.⁹⁷

93 Vgl. *Stuhrmann* in Blümich (Fn. 54), § 20 EStG Rz. 444; *Geurts* in Bordewin/Brandt (Fn. 45), § 20 EStG Rz. 608; *Schuhmann* in Dankmeyer/Lochte (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 63.

94 Vgl. BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199; *Drenseck* in Schmidt (Fn. 6), § 9 EStG Rz. 44; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 9 EStG Rz. 23.

95 Vgl. BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161 (162); *Drenseck* in Schmidt (Fn. 6), § 9 EStG Rz. 44; *von Beckerath* in Kirchhof (Fn. 6), § 9 EStG Rz. 23.

96 In diese Richtung auch im Hinblick auf den Verfall von Optionen bei den Einkünften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F. FG München v. 8.10.2009–15 K 1050/09, EFG 2010, 222 (224 f.); bei den Einkünften im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647 (648).

97 In diese Richtung auch im Hinblick auf den Verfall von Optionen bei den Einkünften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F. FG München v. 8.10.2009–15 K 1050/09, EFG 2010, 222 (224 f.); bei den Einkünften im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. II 2007, 647 (648); ein Widerspruch zu BFH v. 19.12.2007 – IX R 11/06, BStBl. II 2008, 519 (520) und BFH v. 9.10.2008 – IX R 69/07, BFH/NV 2009, 152, die eine Berücksichtigung des Verfalls von Optionen bei den Einkünften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG

Das Abzugsverbot für Werbungskosten im Sinne des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG greift nicht ein. § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG gewährt insoweit für Aufwendungen, die mit einem tatsächlich durchgeführten Termingeschäft bzw. einem tatsächlich vereinnahmten Differenzausgleich in Zusammenhang stehen, eine Ausnahme. Dies gilt auch für vergebliche Aufwendungen. Zu den Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit Termingeschäften im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG stehen, gehören im Falle der tatsächlichen Ausübung eines Optionsrechts und der Vereinnahmung eines Differenzausgleichs insbesondere die Optionsprämien, die der Steuerpflichtige für den Erwerb der Option aufgewendet hat.⁹⁸ Entsprechend müssen die im Falle des Verfalls einer Option vergeblich aufgewendeten Optionsprämien zu vergeblichen Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG, die in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit Termingeschäften im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG stehen, führen.⁹⁹

V. Schluss

Eine Abgeltungsteuer ist ein Segen für unser überfrachtetes Steuersystem – freilich nur, wenn sie ihrer Vereinfachungs-idee auch treu bleibt. Wir haben gesehen, dass unsere Abgeltungsteuer schon hinsichtlich der Einkünfteermittlung an zu vielen Ausnahmen und Details krankt. Wir sollten aber immer dann, wenn sie uns einen Ball der Vereinfachung zuwirft, diesen bei der Anwendung des neuen Rechts auch auffangen und nicht nur nach dem Gesetzgeber rufen – der hat ohnehin noch einiges nachzubessern.

a. F. ablehnten, liegt darin nach hier vertretener Auffassung nicht, da dort das Vorliegen vergeblicher Werbungskosten nicht vertieft wurde.

98 Vgl. *Stuhrmann* in Blümich (Fn. 54), § 20 EStG Rz. 482; *Geurts* in Bordewin/Brandt (Fn. 45), § 20 EStG Rz. 625; *Schubmann* in Dankmeyer/Lochte (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 160.

99 In diese Richtung auch *Harenberg* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 41), § 20 EStG Rz. 476; *Helios/Philipp*, BB 2010, 95 (98); *Philipowski*, DStR 2007, 1615 (1615 f.); in der Tendenz a. A. *Hamacher/Dahm* in Korn, 46. Erg.-Lfg. Juni 2009, § 20 EStG Rz. 586 und 589.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Andreas Musil*
und Prof. Dr. *Monika Jachmann*

Leitung
Ministerialdirigent *Robert Oppermann*

Prof. Dr. *Johanna Hey*

Herr *Musil*, ich habe sehr viel Sympathie für Ihre Forderung, die privaten Veräußerungsgeschäfte in einem Tatbestand zusammenzufassen. Wir haben aber in beiden Referaten im Grunde genommen gesehen, dass das eine sehr begrenzte Lösung ist. Es bleibt das Problem, dass wir natürlich die Ermittlungsvorschrift in einem Tatbestand zusammenfassen könnten, an den dann aber ganz unterschiedliche Rechtsfolgen anknüpfen würden. Wir haben einmal die Vollbesteuerung bei den § 23 EStG-Einkünften, das Teileinkünfteverfahren bei § 17 EStG und die Abgeltungsteuer bei § 20 Abs. 2 EStG. Und gleichzeitig hat uns Frau *Jachmann* vorgeführt, wie Sonder-Ermittlungsvorschriften wie die in § 20 Abs. 9 EStG angeordnete Bruttobesteuerung mit dem Sondertarif dann wieder gerechtfertigt werden können. Ich selbst habe erhebliche Zweifel, ob man Werbungskostenabzugsverbote wirklich mit dem niedrigeren Tarif, dem Abgeltungstarif, rechtfertigen kann. Folgt man aber dieser durchaus verbreiteten Auffassung, dann wäre gleichzeitig doch wieder eine deutliche Grenze für eine Zusammenführung der verschiedenen Ermittlungsvorschriften gesetzt. Wir sehen einfach, dass Tarif- und Ermittlungsvorschriften verknüpft sind. Letztlich sind damit wohl die Sondertarife – früher Nullbesteuerung bei Veräußerungsgeschäften außerhalb der Spekulationsfrist, heute ermäßigte Besteuerung – das Grundübel dafür, dass wir ein so zersplittertes Recht haben.

Prof. Dr. *Roman Seer*

Erst einmal danke ich für die beiden sehr instruktiven Vorträge und ich möchte drei Punkte ansprechen: einmal, das betrifft beide Vorträge, den § 17 EStG. Ich würde ihn heute als den Blinddarm des deutschen Steuerrechts bezeichnen, Appendix kann man auch etwas feiner sagen. Es ist für mich funktionslos geworden und stört; wir haben das gestern schon gesehen, und eins habe ich aus meiner Sicht nie verstanden: Warum haben wir einen Paradigmenwechsel nur im Veräußerungsfall? Schon früher, als wir die „mehr als 25 % Grenze“ hatten, also eine mitunternehmerähnliche Beteiligung, fragte man sich, warum erst im Veräußerungsfall diese Beteiligung auf einmal mitunternehmerähnlich, also praktisch unternehmerisch wurde. Vorher während der laufenden Beteiligung war es nur eine private Vermögensverwaltung. Das hat doch früher schon nicht eingeleuchtet. Das hat

bereits Herr *Wolff-Diepenbrock* in einer Festschrift sehr schön dargelegt, und ich halte das heute noch für umso unsinniger. Wir haben eine 1-%-Schwelle. Wenn ich die 1-%-Schwelle irgendwie rechtfertigen will, dann kann ich sagen, ich möchte den Streubesitz vielleicht von einem Nichtstreubesitz trennen und der Nichtstreubesitz soll dem Teileinkünfteverfahren unterworfen werden. Aber warum denn nur im Veräußerungsfall? Warum denn nicht vorher? Also meines Erachtens ist diese Unterscheidung willkürlich, und letztlich glaube ich – wenn es darauf ankäme, das auch mal zu prüfen –, auch verfassungswidrig. Denn die Rechtsfolgen sind erheblich, das haben wir ja hier schon mehr als einen Tag gesehen. Das ist der Punkt 1.

Punkt 2 – das hat meine Kollegin Frau *Hey* eben schon gesagt –, Frau *Jachmann*, ist in der Tat die Frage der Typisierung. Auch ich halte die Vermengung von Tarif mit der Frage des Nettoprinzips nicht für zulässig. Ich möchte mich dem anschließen, was Frau *Hey* gesagt hat, weil das nichts miteinander zu tun hat. Und ich mache es auch an einem Beispiel deutlich. Sie haben Bezieher höherer Kapitaleinkünfte, die selbstverständlich mit dem Sparerpauschbetrag von 801 Euro nicht zurecht kommen. Ihre Argumentation ist, die kommen zwar mit 801 Euro nicht zurecht, aber die zahlen ja auch nicht 45 % Grenzsteuersatz, sondern nur 25 %. Also die Differenz von 20 % soll irgendwas mit Erwerbsaufwendungen zu tun haben. Das ist meines Erachtens willkürlich. Wenn ich hier weiter nachdenke, möchte ich meinen, die jeweiligen Kapitaleinkunftbezieher, die darunter fallen, sind an sich Personen, die in einer Vermögensverwaltung regelmäßig mindestens 1 Mio. und plus, sagen wir mal 1 Mio. und plus x Vermögen haben. Und keine Vermögensverwaltung wird getätigt mit einer Verwaltungsgebühr, die deutlich unter 1 % liegt. Sie liegen vielleicht zwischen 1 % und 1,5 % bezogen auf das Vermögen. Und wenn man sich die heutige Kapitalertragstruktur anschaut und man einen, sage ich mal, Nettoertrag von vielleicht 3 % erzielen kann (denn es geht ja nicht nur um die Zinsen, sondern auch um die Veräußerungsfälle und gleichzeitig auch um Veräußerungsverluste, die beide in dem Moment ja auch erst als Saldo gesehen werden können), wenn man sich also die Performance am Ende eines Jahres anschaut, dann kann man doch nie sagen, dass das dadurch abgegolten sein sollte. Sie werden genügend Fälle finden, wo das Ergebnis negativ ist und gleichwohl Steuern zu zahlen sind. Also das ist eine Typisierung, die hier an der Stelle nicht passt. Jetzt kann man natürlich sagen, wo gehobelt wird, da fallen auch Späne. Also wenn man mal dieses ganze Konvolut hier ansieht, aus so und so viel Seiten, wo wunderbar dargelegt wird, wie komplex zurzeit unsere Abgeltungsteuer ist, dann muss ich sagen, ist das mildere Mittel eine echte Veranlagungsoption. Warum darf dann nicht der ehrliche Steuerzahler den Antrag stellen, diese Einkunftsart dann auch wirklich wieder so zu besteuern im Veranlagungsverfahren im vollen Umfang, bei voller Deklaration, wie er es sonst früher hätte auch tun können. Insoweit meine ich, ist diese Pseudovereinfachung eine Übermaßbesteuerung in diesen Fällen. Das war jetzt Punkt 2.

Punkt 3 knüpft noch an den ersten Punkt an. Ich will es nochmals mit den Schuldzinsen deutlich machen. Sie haben gesagt, Frau *Jachmann*, die Schuldzinsen könnte man vielleicht doch in dem Bereich vernachlässigen. Vielleicht wirklich im Streubesitz, es mag sein, dass man sie da vernachlässigen kann, aber jedenfalls nicht bei Beteiligungen an GmbHs, die jetzt nicht die Optionsmöglichkeit in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG erfüllen, weil sie entweder keine Berufsträgerbeteiligungen sind oder eben die 25-%-Schwelle nicht erreichen. Nehmen wir eine 20 %-ige Beteiligung. Deren Ankauf ist nicht selten fremdfinanziert, und das ist auch nicht irgendein Fall, den man vernachlässigen kann, sondern man muss ihn lösen, und ich kann ihn meines Erachtens in diesem Fall nur durch eine echte Veranlagungsoption lösen. Und das zeigt also, § 17 EStG muss überarbeitet werden, und ich meine, dass dieser Zustand sogar verfassungswidrig ist. Aber wenn man so weit nicht gehen will, ist es zumindest erforderlich, nachzubessern und rechtspolitisch etwas zu tun.

Prof. Dr. *Heike Jochum*

Ich will nicht wiederholen, was die beiden Kollegen vorher schon gesagt haben. Im Ganzen möchte ich mich dem anschließen und nur noch einmal darauf zurückkommen, dass meines Erachtens in der Diskussion sowohl das Rechtfertigungspotenzial, liebe Frau *Jachmann*, so haben Sie es genannt, des Abgeltungssteuersatzes überstrapaziert wird als auch das Stichwort der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers. Gerade dieser Punkt stimmt mich skeptisch: das Abzugsverbot für die tatsächlich angefallenen Werbungskosten und daneben die immer wiederkehrende Behauptung, dass dieses wohl für einen Großteil der Anlagen, wenn auch vielleicht fremdfinanziert, durch die Steuersatzdifferenz, d. h. durch den besonderen Steuersatz von 25 % kompensiert werden kann. Dafür habe ich noch keinen, auch nur kleinen Hinweis empirischer Art gefunden. Niemand weiß, wer wie viele Anlagen fremdfinanziert. Und es gibt natürlich auch in diesem System genug Möglichkeiten, durch clevere Gestaltung gleichwohl den Abzug der Werbungskosten zu erreichen. Sie haben die Option bei den Termingeschäften angeführt, im Investmentbereich finden Sie Ähnliches. Mir ist nicht klar, warum in diesem ohnehin schon sehr komplexen System, das viele Veranlagungsmöglichkeiten bietet, beispielsweise nicht wenigstens erlaubt wird, Fremdfinanzierungskosten dann zum Abzug zu bringen, wenn die Fremdfinanzierung mit eben dieser Kapitalanlage gesichert ist. Dann ist der Link zwischen Anlage und Finanzierung ganz klar; die Bank wäre in der Lage, diesen Link auf Grund der Besicherung ohne Weiteres nachzuvollziehen und die Schuldzinsen direkt zu verrechnen. Wenn wir also schon nicht so weit gehen wollen, eine volle Veranlagungsoption einzuführen, wäre meines Erachtens zumindest das möglich, ohne dabei eine zu große Überkomplexität herzustellen.

Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*

Kurz nochmals zu den Verfassungsfragen: Frau *Jachmann*, Kritik an der Typisierungsbefugnis haben schon Herr *Seer* und Frau *Hey* angebracht. Das BVerfG, das Sie für die Typisierungsbefugnis in Anspruch nehmen, hat dem Gesetzgeber natürlich aufgetragen, sich etwas auszudenken, um die Besteuerung sicherzustellen und die Einkünfte verifizieren zu können. Dass dieser Auftrag die besondere Befugnis einschließt, auch gleichheitswidrig zu typisieren, das halte ich nicht für zwingend, zumal bereits angesprochene, minder intensive Möglichkeiten bestehen. Im Ergebnis teile ich Ihre Einschätzung zu der Ungleichbehandlung bei privaten Dividenden. Ich würde es nur etwas anders begründen. Sie haben Ihr Ergebnis allein über die Folgerichtigkeit hergeleitet, ausgehend von der Entscheidung zwischen wirtschaftlicher und normativer Betrachtungsweise. Ich meine, dass die Grundentscheidung, die der Gesetzgeber in § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG getroffen hat, eben die gegen ein klassisches System ist. Dann stellt sich die Frage nach einem Systemwechsel, ob er sich in einem Subsystem anders entscheiden darf. Allerdings gilt der Grundsatz der Folgerichtigkeit und der Wertungskonsistenz hierfür genauso, und so kommen Sie zu demselben Ergebnis unter Hinweis auf das Teileinkünfteverfahren. Das halte ich für richtig. Der letzte Punkt gilt den Verlusten aus Aktien. Da haben Sie gesagt, das Gesetz verfolge nur einen reinen Fiskalzweck, und das leitet über zu der Grundfrage, die Herr *Musil* angesprochen hat, nämlich zur Aufgabe des Einkünfte dualismus und der Ausdehnung der Veräußerungsgewinnbesteuerung. Frau *Jachmann*, ich teile Ihre Ansicht, dass der Gesetzgeber nicht einfach aus fiskalischen Gründen Verluste ausschließen darf. Aber könnte er nicht auf der vorgelagerten Ebene bei seinem Auswahlspielraum gewisse Segmente, und das ist jetzt eine Frage auch an Herrn *Musil*, bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung ausklammern, weil er dort im großem Maße Verluste identifiziert hat und sich damit aus Haushaltsgründen nicht belasten will? Ich rede nicht über eine gleichheitswidrige Ausgestaltung, sondern frage, ob eine paritätische Negation von Veräußerungsgewinnen und -verlusten zulässig wäre.

Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*

Auch ich habe eine Bemerkung zur Abgeltungsteuer und zu § 17 EStG und würde dann gern eine kleine Bemerkung zu dem Vortrag von Frau *Jachmann* machen. Erstens: Auch wenn § 17 EStG heute – wie schon gestern im Anschluss an das Referat von Herrn *Pezzer* – insgesamt sehr kritisch zur Diskussion gestellt wird, ist vielleicht doch zu überlegen, ob man Teile der Vorschrift rettet. Ich denke an die Tatbestände zur Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG und § 17 Abs. 5 EStG. Es ist sicher richtig, dass die Diskrepanz zwischen einer Wegzugsbesteuerung bei wesentlichen Beteiligungen, die die weiteren Voraussetzungen von § 17 EStG erfüllen, und dem Fehlen einer Wegzugsbesteuerung bei den Beteiligungen, die nur unter § 20 Abs. 2 EStG

fallen, problematisch ist. Genau diese Regelungen zur Wegzugsbesteuerung sind aber sinnvoll und schützenswert. Sie könnten auf die Einkünfte ausgedehnt werden, die heute unter § 20 Abs. 2 EStG fallen.

Der zweite Punkt betrifft eine kleine, fast unbemerkte Anregung von Frau *Jachmann* zum Steuersatz bei den Einkünften aus Beteiligungen. Ob man mit 15 % richtig liegt, ist eine eher politische Frage. Ich persönlich habe Zweifel, möchte aber aus rechtlicher Sicht nur die Frage stellen, ob die abkommensrechtlichen Überlegungen, die Sie dazu vorgetragen haben, im Ergebnis tragen. Es ist richtig, dass bei Streubesitzdividenden die meisten deutschen DBA die Besteuerung im Quellenstaat auf 15 % deckeln. Das war ja auch die Zahl, die Sie genannt haben. Aber mitgedacht ist dann immer eine Aufstockung durch den Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners. Insofern liegt die Gesamtbelastung in der Regel nicht nur bei 15 %. Deshalb ist der Verweis auf die DBA jedenfalls für sich genommen noch kein valides Argument dafür, den Steuersatz abzusenken. Valide und richtig ist aber Ihr Petition einer Gleichbehandlung mit den Zinseinkünften. Allerdings gibt es insoweit möglicherweise auch andere Stellschrauben, an denen der Gesetzgeber de lege ferenda drehen könnte – etwa die Abziehbarkeit der Zinsen beim Schuldner.

Prof. Dr. *Roland Ismer*

Ich habe drei kleine Anmerkungen ebenfalls zur Besteuerung von Kapitaleinkünften. Der erste Punkt betrifft wiederum die 15-%-Pauschale, die ich persönlich von der Höhe her eine sehr schön gewählte Zahl finde, nicht nur, weil sie sich eben relativ gut zu den 25 % verhält, sondern auch, weil wir ein mehrfaches Gleichbehandlungsproblem haben. Erstens wollen wir Personengesellschaften im Steuersatz ungefähr gleich behandeln wie die Belastung im zweistufigen Verfahren kumuliert aus Kapitalgesellschaft und Anteilseigner. Wir wollen zweitens Fremdkapital und Eigenkapital ungefähr gleich behandeln, zumal in den Grenzfällen die Abgrenzung zwischen Fremdkapital und Eigenkapital extrem schwierig ist. Drittens, und dadurch haben wir ja überhaupt erst das Problem bekommen, wollen wir Fremdkapital im internationalen Kontext halbwegs erträglich wettbewerbsfähig besteuern. Sei es, dass wir mit nicht so ganz legalen Methoden konkurrieren wollen, sei es, dass wir mit legalen Methoden konkurrieren wollen. Insofern finde ich die 15-%-Pauschale plausibel.

Mein zweiter Punkt betrifft die Verfassungswidrigkeit. Ich sehe jedenfalls Probleme bei § 32d Abs. 6 EStG. Wenn wir veranlagern, betrifft das ja ideal- oder typischerweise die Bezieher kleiner Einkünfte; diese sollten dann wenigstens bei der Veranlagung ihre tatsächlichen Werbungskosten geltend machen können.

Und der dritte Punkt: Wenn wir eine allgemeine Option zur Veranlagung diskutieren wollen, dann müsste diese Veranlagung gleichzeitig eine voll

umfängliche Erfassung der Veräußerungserlöse beinhalten. Denn ansonsten würden Finanzinnovationen generiert, die massiv von laufenden Einkünften umverlagern in Veräußerungsgewinne. Dann würde der Steuerpflichtige jahrelang ein Nullergebnis oder ein negatives Ergebnis aus Kapitaleinkünften erzielen, um dann später einen steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn zu erzielen.

Prof. Dr. *Andreas Musil*

Also zunächst zu Frau *Hey*: In der Tat, ich würde Ihrer Position folgen, dass man im Moment nicht gut daran täte, alle privaten Veräußerungserlöse zusammenzufassen, weil wir die Abgeltungsteuer haben. Das würde viele Schwierigkeiten verursachen und wäre auch systematisch nicht sinnvoll. Ich habe das im Grunde auf abstrakterer Ebene dargestellt. Wenn man wirklich alles umkrepeln wollte, wäre es jedoch eine sinnvolle Maßnahme. Im Moment unter Geltung der Abgeltungsteuer ist dies nicht der Fall. Das würde die Sache auch nicht verbessern. Insofern stimme ich Ihnen zu.

Zu Herrn *Seer*: Dass § 17 EStG stört, systematisch, darin gebe ich Ihnen vollkommen Recht. Man fragt sich wirklich, wozu er nach den Gesetzesänderungen noch gut sein soll. Allerdings würde ich vermuten, dass ein großer Aufschrei durch die Lande ginge, wenn man § 17 einfach abschaffte. Er bietet immerhin die Möglichkeit, nicht unter die Abgeltungsteuer zu fallen. Systematisch gesehen muss man Ihrem Bild vom Appendix zustimmen. Die Mitunternehmeranklänge haben noch nie gestimmt. Daran hat sich nichts geändert. Auch der BFH hat inzwischen in seinen Urteilen ausgeführt, dass keine Mitunternehmerähnlichkeit einer wesentlichen Beteiligung besteht.

Ein paar Worte möchte ich auch zum Thema Abgeltungssteuer verlieren, auch wenn sie nicht Teil meines Referates war: Natürlich ist es vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips nicht folgerichtig, wenn man höhere Werbungskosten nicht abziehen kann. Allerdings bewegen wir uns bei der Abgeltungsteuer nicht mehr im normalen System der Einkommensteuer. Die Rechtfertigung der Abgeltungsteuer besteht meiner Ansicht nach in einer signifikanten Steuervereinfachung und der Sicherung des Vollzugs. Die Sicherung des Vollzugs ist entscheidend. Sie ist verfassungsrechtlich das einzig tragende Argument für die Rechtfertigung der Abgeltungsteuer. Umgekehrt sollte man sich davor hüten, die Erreichung des rechtfertigenden Zwecks eines sicheren Vollzugs der Besteuerung bei Kapitaleinkünften durch die Einführung von Veranlagungswahlrechten zu gefährden. Die Veranlagung ermöglicht zwar eine genauere Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Sie erfüllt aber nicht in gleicher Weise das legitime gesetzgeberische Ziel, vereinfachend den Steuervollzug bei Kapitaleinkünften zu gewährleisten. Verfassungsrechtlich haben wir damit kein Problem. Auch wenn ich das mehrheitliche Votum teile, dass die Abgeltungsteuer falsch ist, so halte ich sie nicht für verfassungswidrig. Es ist daher die Aufgabe des

Gesetzgebers, die Nachteilehaftigkeit zu erkennen und die Abgeltungsteuer wieder zu beseitigen.

Prof. Dr. *Monika Jachmann*

Vielleicht darf ich gleich an den letzten Punkt anknüpfen. Natürlich, meine ich, tun wir gut daran, wenn wir verfassungsrechtlich Bauchschmerzen bekommen, immer die Rechtfertigungsebene heranzuziehen, die am weitesten unten angesiedelt ist. Wenn ich aber sage, dass die Abgeltungsteuer für den Kleinanleger im Werbungskostenabzugsverbot mit 801 Euro hinreichend typisiert, dann bedeutet das nur, dass wir diesen Aspekt abhaken können, ohne die grundsätzliche Rechtfertigung der Abgeltungsteuer klären zu müssen. Wenn es darüber hinaus um die 25 % Steuersatz geht, dann haben Sie schon Recht, dass der Tarif nicht Werbungskosten kompensieren kann. Dieser Ansatz gilt aber nur innerhalb eines Systems mit Werbungskosten. Wenn man mir dort sagt: „Du bekommst keine Werbungskosten, aber einen schönen Tarif“, wäre das nicht folgerichtig. Nur da kommt der Punkt, den Herr *Musil* eben genannt hat. Wir bewegen uns nicht in einem Paragraphen des EStG, der neben allen anderen steht, sondern wir bewegen uns in einer Schedule. Und ich glaube, dass der Gesetzgeber so engen Schranken nicht unterlegen ist, dass er in Deutschland keine Schedule einführen darf. Der Vorwurf, den ich ihm machen würde, ist, dass er innerhalb dieser Schedule nicht einfach genug ist; er sollte Ausnahmen streichen, er müsste aus meiner Sicht Optionen streichen. Um überhaupt dieses System der Schedule aufrechterhalten zu können, darf er jedenfalls keine neuen Optionen hinzufügen. Freilich könnte man irgendwann die ganze Schedule kippen, wenn man immer mehr Ausnahmen und Verkomplizierungen einbauen würde, bis an Einfachheit nichts mehr bliebe. Aber wenn wir – und das meine ich, sollte unser Ziel sein –, mit dem Gesetz zu leben suchen, das wir haben, und es anzuwenden und nicht nur immer nach Neuem Ausschau halten, wenn wir also bei dieser Abgeltungsteuer bleiben, dann ist meines Erachtens die Verknüpfung „niedriger Steuersatz – keine Werbungskosten“ in Ordnung. Die Entscheidung für die Abgeltungsteuer als immense Vereinfachung fällt unter die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit. Ich meine, der Gesetzgeber hat die Freiheit, die Schedule einzuführen. Und dann ist nur die Frage, ob diese Schedule Abgeltungsteuer so kompliziert ist, dass sie ihres Namens nicht mehr wert ist. Hier meine ich, sind wir noch nicht ganz so weit. Wenngleich ich die Problematik der vielen Ausnahmen durchaus sehe. Das Problem ist, dass § 32d Abs. 2 EStG so lang ist. Ich würde ihn nicht länger machen. Das ist also die Rechtfertigung mit dem Tarif.

Der zweite Punkt war die Vernachlässigung der Schuldzinsen. Entscheidet sich der Gesetzgeber im Rahmen seiner Einschätzungsprärogative für die Schedule, muss er innerhalb der Schedule konsequent sein. Maßgeblich ist hier allein die Binnensicht der Schedule. Problematisch ist hier das Nebeneinander von § 20 Abs. 2 EStG und § 17 EStG. Im Moment ist das sicher als

Übergangslösung hinnehmbar, der Gesetzgeber muss ja die Chance einer stufenweisen Anpassung oder einfach der Nachbesserung haben. Verfassungsrechtlich habe ich kein Problem damit, dass ein grundlegend neuer Entwurf nicht sofort umfassend perfekt ist. Jedoch gibt es Friktionen, und hier liegt es sicher nahe, die Sachverhalte, die jetzt in § 17 EStG geregelt sind und die in § 20 Abs. 2 EStG stehen, zu vereinheitlichen. Warum ausgerechnet einer, der 1 % hat, anders stehen soll als einer, der ein 1/2 % hat, ist nicht einsehbar. Insbesondere deswegen nicht, weil eine Beteiligung von 1 % an einer großen Gesellschaft mehr Leistungsfähigkeit vermitteln kann als 1 % an einer kleinen. Wie eine gute Lösung aussehen soll, wäre grundlegend zu klären. Ich meine, dass die Abgeltungsteuer gut passt für die Früchte des Kapitalbestandes, aber nicht so gut für die Veräußerungsgewinne. Und deswegen liegt es mir näher, den § 20 Abs. 2 EStG in den § 17 zu verlegen als umgekehrt. Dass § 17 EStG nicht mehr unter „Gewinneinkünfte“ firmieren darf, das ist richtig, aber nicht das große Thema. Die Frage muss sein, ob die Abgeltungsteuer auf Dauer für die Veräußerungsgeschäfte, die jetzt in § 17 EStG geregelt sind, auch gut sein soll oder ob man sagen muss, leider haben wir mit dem § 20 Abs. 2 EStG ein bisschen zu weit geschossen, tun wir wieder etwas in § 17 EStG. Aber vereinheitlichen wird man es, meine ich, auf lange Sicht schon müssen. Denken wir noch an die genannten 15 %. Klar, da muss man die Endbelastung anschauen, ich habe nur gedacht, 15 % wäre eine bekannte Größe. Es geht schon darum, meine ich, was Herr *Ismer* gesagt hat, dass wir uns ein bisschen attraktiv und praktikabel machen sollten. Um das besagte Gleichheitsdefizit auszugleichen, schien mir der niedrigere Steuersatz angemessen. Eine Veranlagungsoption ist durchaus kompliziert, vor allem die Veranlagung zum besonderen Tarif. Eine Veranlagung mit Werbungskostenabzugsverbot wäre meines Erachtens noch systemgerecht. Die Veranlagung für diejenigen, die schlechter dastehen, und das entsprechende alternative Rechnen des Finanzamts, das halte ich für komplett verfehlt. Das finde ich beim Kindergeld und Kinderfreibetrag schon schrecklich, und ich meine, diese Idee vom doppelten Rechnen sollte man nicht weiterführen. Das ist keine Vereinfachung.

Prof. Dr. *Hanno Kube*

Ich möchte doch noch einmal eine Lanze brechen für die Unterscheidung zwischen den verschiedenen Veräußerungstatbeständen, insbesondere für die Zuordnung von § 23 EStG zu den Quelleneinkunftsarten; und dies ganz ungeachtet der Verlängerung der Haltezeit von Grundstücken auf zehn Jahre. Ausgangspunkt ist meines Erachtens die Unterscheidung zwischen der Substanznutzung über die Zeit auf der einen Seite (Betriebsvermögen) und der stark handlungs- und damit letztlich fruchtziehungsorientierten Ausrichtung von § 23 EStG auf der anderen Seite. Bei § 23 EStG geht es nicht um die unternehmerische Substanznutzung über die Zeit, sondern es geht allein um die Fruchtziehung durch einen punktuellen und insoweit atypi-

schen Marktauftritt eines Steuerpflichtigen durch eine Anschaffung und eine in zeitlichem Zusammenhang stehende Veräußerung eines Wirtschaftsguts. Die Ermittlung der Einkünfte durch Bildung der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und den Veräußerungskosten ist hier kein Vermögensvergleich mit Blick auf Vermögen, das unternehmerisch über die Zeit genutzt wird, sondern diese Einkünfteermittlung rechtfertigt sich vielmehr aus der besonderen Natur des Handlungstatbestandes des § 23 EStG, aus der besonderen Art und Weise der hier erfassten Form der Fruchtziehung. Die Vermögensdifferenz ist gleichsam die Frucht. Ich sehe insoweit eine Parallele zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG, wo es auch nicht um die Anerkennung von AfA auf das Vermögen im Rahmen der Quelleneinkunftsarten geht, sondern lediglich um die Kosten der Fruchtziehung. Bei § 17 EStG wird demgegenüber zwar ebenfalls erst im Veräußerungszeitpunkt angesetzt, aber letztlich sollen hier die stillen Reserven erfasst werden, die über den Zeitraum der effektiven Mitunternehmerstellung angefallen sind, was die Zuordnung zu den unternehmerischen Einkünften und damit zum Vorstellungsbild des Vermögensvergleichs rechtfertigt.

Dr. Jürgen Pelka

Ich habe eine Frage an Frau Professor *Jachmann* zur Abgeltungsteuer, und zwar zur Übergangsregelung für Altverluste. Es gab vor Inkrafttreten der Regelungen über die Abgeltungsteuer den Grundsatz, dass Aktiengewinne, wenn sie innerhalb eines Jahres angefallen sind, steuerpflichtig waren. Im Gegenzug waren Veräußerungsverluste, wenn sie innerhalb der Jahresfrist realisiert waren, entsprechend ausgleichsfähig. Das BVerfG hat, wenn ich mich richtig erinnere, entschieden, dass eine solche korrespondierende steuerliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten notwendig ist. Daraus ergibt sich aber nun, dass die unbeschränkte Erfassung von Veräußerungsgewinnen wie auch von Veräußerungsverlusten die Folge haben muss, dass die Altverluste nunmehr unbefristet ausgleichsfähig sein müssen. Nun hat der Gesetzgeber im Rahmen der Abgeltungsteuer jedoch eine Übergangsregelung eingeführt, wonach die realisierten steuerpflichtigen Altverluste nur bis zum Veranlagungsjahr 2013 mit neuen Veräußerungsgewinnen saldiert werden können. Meiner Meinung nach ist diese Befristung nicht plausibel. Warum wollte man den Ausgleich von Altverlusten nicht länger zulassen? Insoweit stellen sich keine technischen Fragen oder etwa Fragen der Erfassung, da die entsprechenden Werte steuerlich bindend festgestellt werden. Woher kommt die Rechtfertigung, dass nunmehr diese Altverluste nach dem Jahr 2013 endgültig untergehen, obwohl sie nach altem Recht unbefristet ausgleichsfähig waren und neue Veräußerungsverluste nach neuem Recht auch wieder unbefristet mit künftigen Gewinnen ausgeglichen werden können? Warum soll gerade im Wechsel zwischen Abgeltungsteuer und alter Veräußerungsbesteuerung eine Befristung gerechtfertigt sein?

Prof. Dr. *Susanne Sieker*

Ich habe eine Frage zum Problem des Verlustes von Darlehensforderungen. Ich sehe es auch so, dass diese Verluste zu berücksichtigen sind, und halte es für richtig, dass der BFH dieses Ergebnis auf die Auslegung des Anschaffungskostenbegriffs stützt. Die Frage ist nur, wie wir das Problem lösen, nachdem sich die Behandlung der Gesellschafterdarlehen geändert hat. Können wir nach wie vor auf die gesellschaftliche Veranlassung des Darlehens abstellen oder kommt es auf die funktionale Gleichstellung der überlassenen Mittel mit Eigenkapital an? In der gesellschaftsrechtlichen Diskussion ist im Moment noch umstritten, ob die neuen Regelungen zu den Gesellschafterdarlehen auf die gesellschaftliche Veranlassung der Darlehenshingabe und auf das Merkmal der Krisenfinanzierung verzichten oder ob die Krisenfinanzierung durch die neuen Regelungen typisiert wird. Kann die steuerrechtliche Beurteilung vor diesem Hintergrund an eine Ex-post-Betrachtung anknüpfen? Wenn das Darlehen eines Gesellschafters in der Insolvenz der Gesellschaft ausfällt, wird es nach der neuen Rechtslage im Ergebnis einer Finanzierung durch Eigenkapital gleichgestellt; es müsste dann – wie nach der bisherigen Rechtsprechung – als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden.

Prof. Dr. *Michael Lang*

Ich möchte für die von Frau *Jachmann* vorgetragene These eine Lanze brechen und ihre verfassungsrechtlich zurückhaltende Beurteilung unterstützen. Der Vortrag von Frau *Jachmann* und die nachfolgende Diskussion haben gezeigt, wie wichtig die Prämissen sind, von denen man ausgeht. Geht man nämlich vom synthetischen Charakter des Einkommensteuerrechts aus, liegt es nahe, dass die geschaffenen Differenzierungen gleichheitsrechtlich bedenklich sind. Ich glaube allerdings, dass diese Prämisse nicht völlig zutreffend ist. Zumindest müsste man stärker differenzieren: Das Einkommensteuerrecht war nie völlig synthetisch. Von Anfang an hat es Verlustausgleichsbeschränkungen gegeben. Vor allem wurden die Einkünfte seit jeher nach völlig unterschiedlichen Regelungen ermittelt. Wir fassen also mehr oder weniger willkürlich bestimmte Größen zusammen, die wir dann einem gemeinsamen Tarif unterwerfen. Die in Deutschland nach wie vor erhobene Gewerbesteuer führt im Ergebnis dazu, dass nicht einmal der Tarif identisch ist, denn es kann wohl keinen Unterschied machen, ob eine steuerliche Zusatzbelastung für bestimmte Einkünfte im Einkommensteuergesetz selbst oder aber – wie im Falle des Gewerbesteuergesetzes – außerhalb geregelt ist. Der Einkommensbegriff war also nie wirklich synthetisch, und die Entwicklung der letzten Jahrzehnte – über die zahlreichen weiteren Verlustausgleichsbeschränkungen bis zur Einführung der Abgeltungsteuer – hat dazu geführt, dass die Synthetik noch viel weniger das primäre Prinzip ist, sondern ein schleichender Übergang zu einer Schedulenbesteuerung stattgefunden hat. Vor diesem Hintergrund muss aber auch die verfassungsrechtliche

Beurteilung anders erfolgen: Es geht darum, ob die einzelnen Besteuerungsquellen für sich sachgerecht behandelt werden. Der Vergleich zwischen den verschiedenen Einkunftsarten, die mehr oder weniger zufällig im selben Gesetz geregelt sind, ist dann weniger relevant. Vielmehr muss man sich fragen: Ist die Besteuerung von Kapital sachgerecht geregelt? Ist die Besteuerung von Grund und Boden sachgerecht geregelt? Ist die Besteuerung von Arbeit sachgerecht geregelt? Die Ergebnisse werden möglicherweise anders sein, wenn man von diesen Prämissen ausgeht.

Prof. Dr. *Andreas Musil*

Zunächst zu Herrn *Kube*: Ich meinte nicht, dass der Gesetzgeber die Einkünfte aus § 23 EStG gewerbeähnlich ausgestalten sollte. Die Zuordnung zu den Überschusseinkünften halte ich systematisch für falsch, weil ihre Besteuerung als Veräußerungseinkünfte sich nicht aus der Quellentheorie ergibt. Zudem bestehen eigenständige Regelungen der Gewinnermittlung. Von daher wäre eine eigene Einkunftsart mit einer eigenständigen Ergebnisermittlung als Reformansatz denkbar, um die systematische Vermischung von Überschusseinkunftsmerkmalen und Gewinneinkünfteigenschaften in § 23 EStG zu beenden. Das wäre natürlich mit einer Durchbrechung bzw. der Aufgabe des Dualismus der Einkunftsarten verbunden. Wenn wir uns jedoch auf dem theoretischen Niveau meiner Überlegungen weiter bewegen, so ist die Aufgabe des Dualismus nur konsequent und ein eigener Ansatz bei § 23 EStG denkbar. Dass das vor dem Hintergrund des geltenden Rechts nicht umsetzbar ist, steht außer Frage. Wie wenig Aussicht auf Erfolg entsprechende Reformen haben, haben wir gestern bereits gehört. Zu der fehlenden oder zu der zu kurzen Übergangsregelung kann ich als Verfassungsrechtler nur sagen, dass es zwar misslich ist, dass sie kurz bemessen wurde, aber dies meines Erachtens kein verfassungsrechtliches Problem darstellt. Der Gesetzgeber darf durchaus solche Vereinfachungszwecknormen einführen, die dem einen oder anderen Härten auferlegen. Diese sind gemessen am Interesse der Rechtsordnung, das alte Recht irgendwann auch ad acta zu legen, verhältnismäßig. Fünf Jahre halte ich daher für vertretbar.

Was Frau *Sieker* anbetrifft, so möchte ich zugeben, dass ich mir auch noch nicht ganz schlüssig bin, woran jetzt angeknüpft werden sollte. Denkbar ist eine Lösung des Steuerrechts von der gesellschaftsrechtlichen Bewertung, da die Diskussion dort noch nicht abgeschlossen ist und das Steuerrecht seinen eigenen normativen Rahmen besitzt. Wenn Anleihen aus dem Zivilrecht helfen, die steuerlichen Maßstäbe richtig einfachgesetzlich umzusetzen, spricht natürlich nichts gegen die steuerliche Anbindung. Dies scheint für diese Frage im Moment jedoch nicht der Fall zu sein. Möglicherweise bietet das Veranlassungsprinzip ausreichend Substanz, um die Frage interessengerecht zu lösen.

Prof. Dr. *Monika Jachmann*

Ich fange einfach der Reihe nach an. Herr *Kube*, Quelleneinkünfte aus § 23 EStG, das passt hinsichtlich der AfA schon. Schaut man § 20 Abs. 1 Satz 2 Nr. 7 EStG an, so handelt es sich einfach um den Wert, den man für die Nutzung auf die Zeit beansprucht hat; man kann das mit einem Nutzungsgeschäft mit sich selbst vergleichen. Dieser Wertersatz wird als Aufwand abgezogen, das ist schlüssig. Schwieriger wird es bei der steuerbaren Tätigkeit als solcher. Eine steuerbare Nutzungshandlung ist ja bei § 23 EStG gerade nicht vorhanden; deswegen hilft auch der Vergleich von § 23 EStG und § 21 EStG nichts; unter § 23 EStG fällt halt nicht nur, was im Sinne von § 21 EStG genutzt wird, sondern auch, was rein privat genutzt wird. Und diese reine private Nutzung ist keine steuerbare Handlung. Der steuerbare Tatbestand ist zwar gestreckt, aber trotzdem ist das Bindeglied zwischen Anschaffung und Veräußerung nur das Halten des Gegenstandes für eine gewisse Zeit. Ein geeigneter Anknüpfungspunkt für die Veranlassung ist das nicht. Ich würde gern den Abgleich mit den Werbungskosten machen. Wäre das Halten auf Zeit der steuerbare Tatbestand, dann müsste aller Aufwand in dieser Phase abziehbar sein. Die Veräußerungstatbestände verlangen Anschaffen und Veräußern, sonst nichts. Damit ist nicht einfach alles steuerhaftet. Nur die Veräußerung ist steuerhaftet und alles dazwischen halt nicht. Ein Einkünftevermögen gibt es nicht; dieses Vermögen wird während der Zeit des Haltens nicht so erfasst, wie bei den Gewinneinkunftsarten.

Lassen Sie mich auch zur Frage von Herrn *Pelka* kommen. Der genannte Kollege hat gesagt, was wir normalerweise sagen, wenn wir Übergangsregelungen zu beurteilen haben. Der Normalfall ist aber, dass eine Regelung A ersetzt wird durch eine Regelung B. A und B sind nicht gleich, und dazwischen soll der Steuerpflichtige oder der Bürger die Chance der Anpassung haben. Hier haben wir aber zweimal A. Und darum meine ich, haben Sie schon ein starkes Argument auf Ihrer Seite. Denn als sachlicher Grund bleibt nur die Vereinfachung, dass wir also alles ad acta legen dürfen. Der Rechtfertigungseffekt ist gering. Wir können also das allgemeine Raster anwenden, aber Substanz hat es wenig in Ihrem Fall. Auch ich habe Schwierigkeiten mit dieser Übergangsregelung.

Frau *Sieker*, wenn Sie meinen, der Ausfall des Darlehens macht dieses zu nachträglichen Anschaffungskosten, dann kann ich da schon mitgehen, aber der Witz ist ja, wie wir dieses Darlehen dann bewerten. Kann man denn wirklich sagen, dass dieses Darlehen mit dem Wert zu bewerten ist, den es bei der Hingabe hatte? Ich glaube nicht, dass jeglicher Darlehensausfall, der dann, wenn er beim Gläubiger stattfindet, eben zu einem Nullsummenspiel führt, Anschaffungskosten produzieren kann. Und ich sehe auch, Herr *Musil*, nicht die direkte Linie zwischen dem objektiven Nettoprinzip, der Veranlassung und den nachträglichen Anschaffungskosten. Entscheidend ist die Substanz, die veräußert wird oder bei der Auflösung zugrunde geht. Die

sollen wir erfassen. Und diese Substanz hat etwas mit Eigenkapital zu tun. Immer wenn wir aber nicht reines Eigenkapital haben, sondern etwas anderes, dann ist die Frage der Funktion als Eigenkapital zu stellen. Man braucht irgendein Kriterium, wonach man das Darlehen zur Substanz bringt, Frau *Sieker*, deswegen steckt das Detail Ihrer Frage meines Erachtens in der Bewertung. Wir müssen uns fragen, ob allein die potenzielle Nachrangigkeit in der Krise es rechtfertigt, bei der Bewertung auf die Darlehenshingabe abzustellen, obwohl bei Hingabe offen war, ob es zu einer Krise kommt und keine Krisenbestimmung getroffen wurde. Ich meine, diese spätere Nachrangigkeit gewährleistet keine hinreichende Nähe zur Substanz, und das objektive Nettoprinzip und die Veranlassung sind keine hinreichende Grundlage für die Annahme von Anschaffungskosten, auch wenn der Ansatz von Anschaffungskosten ein Teilaspekt dieses Prinzips ist. Herrn *Lang* möchte ich für die Schützenhilfe danken.

Einkünfteermittlung bei Gesellschaften

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Einkünfteermittlung bei gewerblichen Personengesellschaften
 - 1. Die Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer und die Personengesellschaft als Subjekt der Einkünfteermittlung hinsichtlich des Gewinnanteils
 - a) Gesetzlicher Ausgangspunkt
 - b) Widersprüche in der Rechtsprechung des Großen Senats
 - c) Originäre Erzielung gewerblicher Einkünfte durch „gemeinschaftliche“ Tatbestandsverwirklichung?
 - d) Die Steuerpflicht des Gewinnanteils als anteilige Zurechnung des Gewinns der Gesellschaft
 - e) Zwischenergebnis
 - 2. Erzielung gewerblicher Einkünfte durch die Gesellschaft und Gewerblichkeitsfiktionen
 - a) Gesellschaft als Einkünfterzielungssubjekt
 - b) Gewerblichkeitsfiktionen
 - aa) Abfärbetheorie
 - bb) Gewerblich geprägte Gesellschaft
 - 3. Ermittlung des Gewinnanteils des Gesellschafters auf der Grundlage von Gesamthandsbilanz, Ergänzungsbilanzen und Gewinnverteilungsabrede
 - a) Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 EStG auf der Grundlage der Gesamthandsbilanz
 - b) Gesellschafts- vs. gesellschafterbezügliche Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften
 - c) Ergänzungsbilanzen als notwendiges Korrektiv
 - d) Anteilige Zurechnung nach Gewinnverteilungsabrede
 - 4. Einkünfteermittlung im Sonderbereich und korrespondierende Bilanzierung
 - 5. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern
- III. Einkünfteermittlung bei anderen Personengesellschaften
 - 1. Personengesellschaften mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie freiberuflichen Einkünften
 - a) Allgemeines
 - b) Einkünftequalifikation und Beteiligung des Berufsfremden
 - 2. Vermögensverwaltende Personengesellschaften
 - a) Einheits- vs. Bruchteilsbetrachtung
 - b) Erzielung vermögensverwaltender Einkünfte und anteilige Zurechnung
 - c) Veräußerungsgeschäfte
- IV. Einkünfteermittlung bei Kapitalgesellschaften
 - 1. Steuersubjekt und Einkünfteermittlung
 - 2. Verweisung auf die allgemeinen Einkünfteermittlungsvorschriften des EStG
 - a) Grundlagen
 - b) Einkünftequalifikation und Einkünfteermittlung
 - c) Gewerblichkeitsfiktion bei Kapitalgesellschaften und Liebhaberei
 - 3. Besondere Einkommensermittlungsvorschriften bei Körperschaften (§§ 8 ff. KStG)

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> a) Gewinnpauschalierung bei Rundfunkanstalten b) Verdeckte Gewinnausschüttungen c) Mitgliedsbeiträge d) Zinsschranke und Gesellschafterfremdfinanzierung e) Sachliche Steuerbefreiungen nach § 8b KStG | <ul style="list-style-type: none"> f) Verlustabzug (§ 8c KStG) g) Abziehbare Aufwendungen (§ 9 KStG) h) Nicht abziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG) i) Liquidation (§ 11 KStG) |
|--|--|
4. Exkurs: Subjektsteuerprinzip und Organschaft
- V. Fazit

I. Einführung

Jede steuerliche Einkünfteermittlung beginnt mit der Frage nach dem „Subjekt“ der Einkünfteerzielung. Das geltende Recht beantwortet diese Frage für Personen- und Kapitalgesellschaften unterschiedlich. Folglich bedarf auch das mir gestellte Thema – die „Einkünfteermittlung bei Gesellschaften“ – einer differenzierten Behandlung:

Personengesellschaften sind als solche weder Subjekte der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. Für gewerbliche Personengesellschaften bestimmt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG lediglich, dass der Gewinn der Gesellschaft bei den Gesellschaftern anteilig steuerlich zu erfassen ist. Doch was folgt daraus für die Einkünfteermittlung? Sind die von den Gesellschaftern zu versteuernden Gewinnanteile als von der Gesellschaft erzielte – d. h. „fremde“ – Einkünfte zu ermitteln, oder ist die Personengesellschaft mangels Steuersubjektivität für Zwecke der steuerlichen Einkünfteermittlung ganz auszublenden? Welches Besteuerungsmodell man wählt, hat auch Auswirkungen auf weitere Besteuerungsfragen wie z. B. die Figur des sog. Sonderbetriebsvermögens. Zu überlegen ist ferner, ob es ein „Einheitsmodell“ der Einkünfteermittlung bei Personengesellschaften geben kann oder ob der Einkünfte dualismus auch zu Differenzierungen zwischen gewerblichen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften zwingt. Schließlich kommt man nicht umhin, sich mit besonderen Einkünfteermittlungsvorschriften bei Personengesellschaften wie der Gewerblichkeitsfiktionen des § 15 Abs. 3 EStG zu beschäftigen.

Bei Kapitalgesellschaften stellt sich der gesetzliche Ausgangspunkt anders, und zwar deutlich einfacher dar. Die steuerliche Gleichstellung von Kapitalgesellschaften mit natürlichen Personen ist, was die Frage nach dem Steuersubjekt und dem Subjekt der Einkünfteerzielung anbetrifft, durch § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG vorgegeben. Die historisch bedingte Verbindung von Einkommen- und Körperschaftsteuer hat sich auf der Ebene der Einkünfteermittlung bis heute erhalten, wird aber durch bestimmte Sondervorschriften wie die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG und die besonderen Einkünfteermittlungsvorschriften in den §§ 8a bis 11 KStG gelockert. Schließ-

lich wird auch das Subjektsteuerprinzip bei Kapitalgesellschaften durch die Organschaft modifiziert.

II. Einkünftermittlung bei gewerblichen Personengesellschaften

1. Die Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer und die Personengesellschaft als Subjekt der Einkünftermittlung hinsichtlich des Gewinnanteils

a) Gesetzlicher Ausgangspunkt

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch „die Gewinnanteile der Gesellschafter“ sowie die von der Gesellschaft bezogenen „Vergütungen“. Nach der Abkehr von der sog. „Bilanzbündeltheorie“¹ und unter dem Eindruck des gewandelten zivilrechtlichen Verständnisses der Gesamthandsgesellschaft² hat sich spätestens mit dem Geprägebeschluss des Großen Senats vom 25.6.1984³ die Vorstellung durchgesetzt, dass die Personengesellschaft zwar nicht Steuersubjekt, aber doch Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation ist. Nachdem der Große Senat diese Auffassung 1991 im Beschluss zur doppelstöckigen Personengesellschaft⁴ noch einmal bekräftigt hatte, hat er seinen Standpunkt indes in den nachfolgenden beiden Beschlüssen zum gewerbesteuerlichen Verlustabzug⁵ und zum gewerblichen Grundstücks-handel bei vermögensverwaltenden Personengesellschaft⁶ wieder relativiert. Danach gilt:⁷

„Die Eigenschaft der Personengesellschaften und Gemeinschaften als Steuerrechtssubjekte läßt die Grundentscheidung der §§ 1 und 2 EStG unberührt, daß Subjekte der Einkommensteuer allein die einzelnen Gesellschafter sind. Bei gewerblichen Einkünften im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind Träger des Gewerbebetriebs einer Personengesellschaft deren Gesellschafter, sofern sie Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative entfalten können. Weil die Gesellschafter die Mitunternehmer des Betriebes sind, der Betrieb auf ihre Rechnung und Gefahr geführt wird, werden ihnen

1 Zur Entwicklung und Kritik der Bilanzbündeltheorie statt aller *Meßmer* in StbJb. 1972/73, S. 127 ff.

2 Grundlegend *Flume* ZHR 136 (1972), 177 ff.; *Flume*, Die Personengesellschaft, 1977, §§ 4, 5; für einen Überblick über die Entwicklung der modernen Gesamthandslehre vgl. *Ulmer/Schäfer* in Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl. 2009, Vor § 705 Rz. 9 ff.; § 705 Rz. 289 ff.

3 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

4 BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691.

5 BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616.

6 BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617.

7 BFH v. 3.7.1995 (Fn. 6), 621.

die Ergebnisse (Gewinn und Verlust) der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre Einkünfte zugerechnet.“

b) Widersprüche in der Rechtsprechung des Großen Senats

Man mag die Formel des Großen Senats als „duales System“ verstehen, das mit dem „Nebeneinander von Einheit und Vielheit“ einen hinreichenden Spielraum für die sachgerechte Lösung von Einzelfragen eröffnet.⁸ Aus dogmatischer Sicht ist die Formel des Großen Senats allerdings unbefriedigend, weil sie zwei Sichtweisen zu verbinden sucht, die sich richtigerweise ausschließen: Man kann nicht gleichzeitig annehmen, dass die *Gesellschaft* den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt und die *Gesellschafter* Träger des Gewerbebetriebs sind. Es ist daher kein Zufall, dass die Formel der Rechtsprechung im steuerrechtlichen Schrifttum weder bei den Anhängern noch bei den Gegnern einer Steuerrechtssubjektivität von Personengesellschaften auf wirkliche Zustimmung gestoßen ist. So stehen sich auch heute noch zwei Sichtweisen gegenüber, die ich – stark vereinfachend – als Theorie der „gemeinschaftlichen Tatbestandverwirklichung“ und als Theorie der „Zurechnung fremder Einkünfte“ bezeichnen möchte.

c) Originäre Erzielung gewerblicher Einkünfte durch „gemeinschaftliche“ Tatbestandverwirklichung?

Erstere Vorstellung, die insbesondere von *Reiß*⁹ und *Fischer*¹⁰ vertreten und von *Pinkernell*¹¹ monographisch entfaltet worden ist, stellt die Wertung der §§ 1 und 2 EStG in den Vordergrund. Da nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG nur solche Einkünfte beim Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterliegen, die dieser „erzielt“ habe, müsse auch der „Gewinnanteil“ vom Steuersubjekt, also vom Gesellschafter erzielt werden. Dies lasse sich – so *Reiß* – „zwanglos“ dahin verstehen, dass die Zurechnung deshalb erfolge, weil der Gesellschafter zusammen mit den anderen Gesellschaftern den Handlungstatbestand des Gewerbebetriebs erfüllt habe.¹² *Pinkernell* spricht insoweit von einem „arbeitsteiligen“ Zusammenwirken, das die Zurechnung als „originäre“ eigene Einkünfte rechtfertige.¹³ Diese Ausführungen sind für einen Zivilrechtler nicht recht einzuordnen, da es nun einmal allein die Gesellschaft ist, die eine unternehmerische Tätigkeit am Markt entfaltet. Wenn man dies alles unter Hinweis auf die Eigenständigkeit des Steuerrechts außer Acht lassen und allein auf die Gesellschafter als „Steuersubjekte“ abstellen

⁸ Repräsentativ *Wacker* in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 15 Rz. 163.

⁹ *Reiß* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 15 Rz. 162 ff.; *Reiß* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 1995, § 15 E 25 ff.

¹⁰ *Fischer* in FS Beisse, 1997, S. 189 ff.

¹¹ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001.

¹² *Reiß* in Kirchhof (Fn. 9), § 15 EStG Rz. 162.

¹³ *Pinkernell* (Fn. 11), S. 128.

will, dann sollte man konsequenterweise auch mit *Enno Becker*¹⁴ davon ausgehen, dass die Personengesellschaft für die Einkommensteuer „überhaupt nicht da ist“, also zur „Bilanzbündeltheorie“ zurückkehren.

Diese Konsequenz lehnen die Vertreter der Theorie von der „gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung“ indes ab und halten insoweit an der rechtlichen Verselbständigung des gemeinsam betriebenen Gewerbebetriebs der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern fest.¹⁵ Dabei bleibt aber unklar, weshalb die zivilrechtliche Selbständigkeit der Gesellschaft zwar die Abkehr von einer „Bruchteilsbetrachtung“ rechtfertigen soll, nicht aber eine Steuerrechtssubjektivität der Gesellschaft bei Einkünfterzielung und -ermittlung. Richtigerweise wird man sich entscheiden müssen: Wer sich mit Rücksicht auf die „Vorherigkeit“ des Zivilrechts¹⁶ für die steuerliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern ausspricht, muss im Ausgangspunkt auch anerkennen, dass allein die Gesellschaft Inhaberin des Gewerbebetriebes ist und durch ihre Tätigkeit Einkünfte am Markt erzielt. Etwas anderes lässt sich – wie *Schön* gezeigt hat¹⁷ – auch nicht aus § 2 Abs. 1 EStG ableiten. Die Steuerpflicht des Gesellschafters mit seinem Gewinnanteil setzt keineswegs die – letztlich rein fiktive – Annahme voraus, dass der Gesellschafter selbst eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt habe. Für die Zurechnung des Gewinnanteils ist es ausreichend, dass der Gesellschafter durch seine Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft Einkünfte in Gestalt von Gewinnanteilen erzielt. Der Umstand, dass der Gesellschafter seinen Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ganz unabhängig vom Zufluss zu versteuern hat, enthält auch keine Durchbrechung des Subjektprinzips, sondern betrifft lediglich die zeitliche Zuordnung der Einkünfte. Geht man davon aus, dass dem Gesellschafter richtigerweise auch ohne besondere gesellschaftsvertragliche Regelung ein Steuerentnahmerecht analog § 110 HGB zusteht,¹⁸ erweist sich die Zurechnung der einbehaltenen Gewinne auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten letztlich als unbedenklich.¹⁹

14 *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 94.

15 Repräsentativ *Reiß* in Kirchhof (Fn. 9), § 15 EStG Rz. 164, 169.

16 Zum Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht vgl. nur *Schön*, StuW 2005, 247 ff.

17 *Schön*, StuW 1995, 275 (284 ff.).

18 Dazu *Schön* StuW 1988, 253 (258 f.); *Schön* in FS Beisse, 1997, S. 471 (487 f.); zustimmend *K. Schmidt* in FS 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht, 1999, S. 193 (198); zu abweichenden Begründungsansätzen (gesellschaftsrechtliche Treuepflicht) vgl. Nachweise bei *Schäfer* in Staub, HGB, 5. Aufl. 2009, § 122 Rz. 30 ff.; anders noch – kein gesetzliches Steuerentnahmerecht – BGHZ 132, 263 (277).

19 Tendenziell anders *Henrichs*, FR 2010, 721 (726).

d) *Die Steuerpflicht des Gewinnanteils als anteilige Zurechnung des Gewinns der Gesellschaft*

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten: Will man den in der Formel des Großen Senats enthaltenen konzeptionellen Widerspruch zwischen der Gesellschaft als Gewinnerzielungssubjekt und den Gesellschaftern als Träger des Gewerbebetriebs auflösen, ohne hinter die Erkenntnisse des Geprägebeschlusses zurückzufallen, ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unter Berücksichtigung der zivilrechtlichen Selbständigkeit der Gesellschaft dahingehend auszulegen, dass allein die Gesellschaft als solche gewerbliche Einkünfte am Markt erzielt, die dem Gesellschafter als „fremde“ Einkünfte zugerechnet werden. Diese Konzeption, die im Schrifttum insbesondere von *Knobbe-Keuk*²⁰ und *Schön*²¹ entwickelt worden ist,²² findet nicht nur im Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG eine Stütze, der mit dem Begriff „Gewinnanteil“ auf die Teilhabe am Gewinn der Gesellschaft verweist, sondern vermag auch die sog. „zweistufige“ Gewinnermittlung bei Personengesellschaften dogmatisch besser zu erklären. Soweit es um die erste Stufe – die Erzielung und Ermittlung der Einkünfte und die Einkünftequalifikation – geht, sind allein die Verhältnisse der Gesellschaft maßgebend. Dies ist auch der Ausgangspunkt des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Dagegen betrifft die zweite Stufe – der sog. Sonderbereich – die Verhältnisse der einzelnen Gesellschafter. Diese Konzeption lag auch dem Geprägebeschluss zugrunde. Ihre Relativierung im Beschluss zum gewerbesteuerrechtlichen Verlustabzug – offenbar unter dem Eindruck der gesetzgeberischen Reaktion auf den Beschluss zur doppelstöckigen Personengesellschaft und aus Sorge vor einem möglichen Handel mit Verlustvorträgen bei Personengesellschaften – war sachlich nicht geboten und gerade vor dem Hintergrund der Gewerbesteuer als Objektsteuer unverständlich. Die These vom Gesellschafter als Mitinhaber des Gewerbebetriebs lässt sich auch nicht auf den Begriff des „Mitunternehmers“ stützen. Der Gesellschafter ist nach dem Gesetz „Mitunternehmer“, weil der Betrieb der Gesellschaft letztlich „für Rechnung der Gesellschafter geführt wird“, er ist deshalb aber noch nicht selbst gewerblich tätig.²³ Es gibt auch keinen Grund, zivilrechtlich überholte Gesamthandvorstellungen im Steuerrecht zu „konservieren“: Mit der vom Großen Senat im Geprägebeschluss verwendeten Formel „Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit“²⁴ sind eben gerade nicht die Gesellschafter, sondern allein die Gesellschaft gemeint.

20 Grundlegend *Keuk*, *StuW* 1974, 1 ff.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 9.

21 *Schön*, *StuW* 1988, 253 ff.; *Schön*, *DStR* 1993, 185 ff.; *Schön*, *StuW* 1996, 275 ff.

22 S. aus dem neueren Schrifttum auch noch *Hallerbach*, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999.

23 Treffend *Schön*, *StuW* 1996, 275 (283).

24 So BFH v. 25.6.1984 (Fn. 3), 761.

e) Zwischenergebnis

Ich fasse zusammen: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bewirkt, soweit es um den von der Gesellschaft erzielten Gewinn geht, ein Auseinanderfallen von Steuersubjekt und Subjekt der Einkünfteerzielung. Nicht der Gesellschafter erzielt durch eigene Tätigkeit – auch nicht gemeinschaftlich mit den anderen Gesellschaftern – gewerbliche Einkünfte, sondern die Personengesellschaft ist – wie es auch der Große Senat im Geprägebeschluss vom 25.6.1984 ausdrückt – „insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind.“

2. Erzielung gewerblicher Einkünfte durch die Gesellschaft und Gewerblichkeitsfiktionen

a) Gesellschaft als Einkünfteerzielungssubjekt

Aus der Anerkennung der Gesellschaft als Einkünfteerzielungssubjekt folgt zunächst, dass für Fragen der Einkünftequalifikation allein auf die Verhältnisse der Gesellschaft abzustellen ist, wie auch der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bestätigt. Dies bedeutet z. B., dass eine Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft festzustellen ist, damit der Tatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG überhaupt anwendbar ist. Dieses Ergebnis wird heute weitgehend akzeptiert und stößt nur bei den Anhängern der Theorie der „gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung“ auf Widerspruch.²⁵

b) Gewerblichkeitsfiktionen

Die Einkünftequalifikation bei Personengesellschaften weist gegenüber Einzelunternehmern allerdings noch weitere Besonderheiten auf. So erfahren die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung der Einkunftsarten bei Personengesellschaften durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG zwei wesentliche Änderungen.

aa) Abfärbetheorie

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt die Tätigkeit einer Personengesellschaft „in vollem Umfang“ als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt oder Mitunternehmereinkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht. Diese sog. „Abfärb- oder Infektionstheorie“ ist ebenso alt wie umstritten.²⁶ In der Tat ist nicht recht einzusehen,

²⁵ Vgl. die Kritik bei *Reiß* in Kirchhof (Fn. 9), § 15 EStG Rz. 172 und *Pinkernell* (Fn. 11), S. 170 ff.

²⁶ Aus dem Schrifttum statt vieler nur *Schulze-Osterloh* in GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 531 ff.; *Drüen*, GmbHR 2008, 393 (402); *Hey* in Tipke/Lang, 20. Aufl. 2010, § 18 Rz. 35.

weshalb ein Nebeneinander verschiedener Einkünfte bei Personengesellschaften mit derartigen praktischen Schwierigkeiten verbunden sein soll, dass – genau entgegen dem gängigen „Slogan“ von der Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer²⁷ – unbedingt eine einheitliche Gewinnermittlung in Gestalt gewerblicher Einkünfte geboten ist. Vielmehr wäre im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§§ 179, 180 AO) auch eine anteilige Feststellung gewerblicher und vermögensverwaltender Einkünfte grundsätzlich denkbar, auch wenn sich natürlich in Hinsicht auf die Behandlung des Sonderbereichs (insbesondere in Bezug auf die Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens) zusätzliche Abgrenzungsfragen ergeben würden. Auch die Gefährdung des Gewerbesteueraufkommens kann – da bereits geringfügige gewerbliche Tätigkeiten „Infektionswirkung“ haben können²⁸ – derart weitreichende Abweichungen kaum rechtfertigen. Indes: Nach dem Beschluss des BVerfG vom 15.1.2008²⁹ soll ein Verfassungsverstoß nicht vorliegen, und zwar auch deshalb, weil sich die Steuerpflichtigen den Rechtsfolgen der Norm durch die Auslagerung gewerblicher Tätigkeiten auf Schwestergesellschaften ohne großen Aufwand entziehen könnten. Diese kuriose Rechtfertigung – es dürfte wohl der einzige Fall sein, in dem der Steuerpflichtige gleichsam „von Amts wegen“ auf die Möglichkeit einer Normvermeidung durch eine „rein steuerliche Gestaltung“ verwiesen wird – bestärkt nur die sachlichen Zweifel an der Vorschrift. Jüngsten Versuchen der Rechtsprechung, den Anwendungsbereich der Abfärbetheorie zumindest bei doppelstöckigen Personengesellschaften durch eine teleologische Auslegung punktuell abzumildern,³⁰ ist der Gesetzgeber – getreu dem Grundsatz „wehret den Anfängen“ – mit einer Änderung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entgegengetreten.³¹

bb) Gewerblich geprägte Gesellschaft

Während sich die Abfärbetheorie in das Grundmodell der Besteuerung der Personengesellschaft wenigstens noch insoweit einfügt, als es um die Qualifikation der Tätigkeit „der Gesellschaft“ geht, ist der Tatbestand der gewerblich geprägten Gesellschaft systematisch gar nicht mehr einzuordnen.³² Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG „gilt“ die Tätigkeit einer Personengesellschaft schon dann als Gewerbebetrieb, wenn an ihr nur Kapitalgesellschaften als

27 Zu diesem Widerspruch nur *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 21 I 2 b.

28 Nach der Rechtsprechung des BFH sind allerdings reine Bagatellfälle mit einem äußerst geringen Anteil gewerblicher Einkünfte aus Verhältnismäßigkeitsgründen ausgenommen, vgl. BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229.

29 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

30 Vgl. BFH v. 6.11.2003 – IV ER – S – 3/03, BStBl. II 2005, 377; BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383.

31 Dazu näher *Reiß* in Kirchhof (Fn. 9), § 15 EStG Rz. 144.

32 Vgl. etwa *Birk*, Steuerrecht, 13. Aufl. 2010, Rz. 1119: „Fremdkörper“; zur Verfassungsmäßigkeit s. BFH v. 20.11.2003 – IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464.

persönlich haftende Gesellschafter beteiligt sind und nur diese zur Geschäftsführung befugt sind. Das ist der Gewerbebetrieb auf Antrag, der den steuerlichen „Gestalter“ (z. B. als Instrument zur Vermeidung einer Betriebsaufgabe) erfreut, der aber mit dem Gedanken der Unausweichlichkeit der Steuer kaum zu vereinbaren ist.³³ Vor allem ist – insoweit ist auf die treffenden Ausführungen des Großen Senats im Geprägebeschluss zu verweisen³⁴ – nach wie vor nicht einzusehen, weshalb die Einkünftequalifikation auf Gesellschaftsebene von der Zusammensetzung des Gesellschafterkreises beeinflusst werden soll.

3. Ermittlung des Gewinnanteils des Gesellschafters auf der Grundlage von Gesamthandsbilanz, Ergänzungsbilanzen und Gewinnverteilungsabrede

a) Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 EStG auf der Grundlage der Gesamthandsbilanz

Für die Einkünfteermittlung auf Gesellschaftsebene gelten die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Bei gewerblich tätigen Personenhandels-gesellschaften besteht somit eine abgeleitete steuerliche Buchführungspflicht nach § 140 AO i. V. m. §§ 238 ff. HGB. In der Steuerbilanz der Gesellschaft ist grundsätzlich nur das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft auszuweisen (vgl. auch § 264c Abs. 3 Satz 1 HGB). Darüber hinaus ist eine weitere Einschränkung zu machen. In der Steuerbilanz der Gesellschaft sind nur solche Vermögensgegenstände auszuweisen, die der Einkünfterzielung dienen. „Liebhabeivermögen“ und notwendiges Privatvermögen der Gesellschafter im steuerlichen Sinne bleiben ungeachtet des Maßgeblichkeitsgrundsatzes außer Betracht.³⁵ Anders als unter der Geltung der Bilanzbündeltheorie versteht sich das Prinzip der „einheitlichen“ Bilanzierung in Hinsicht auf die Ausübung von Gewinnermittlungswahlrechten etc. heute von selbst.³⁶ Da allein die Gesellschaft Gewinnermittlungsobjekt ist, kommt eine unterschiedliche Ausübung von Gewinnermittlungswahlrechten von vornherein nicht in Betracht.

33 Vgl. die Kritik an der gesetzlichen Verankerung des Geprägebeschlusses bei *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 9 II 2 d; *Knobbe-Keuk*, BB 1985, 820: „Tritt für die Finanzrechtsprechung“.

34 BFH v. 25.6.1984 (Fn. 3).

35 Vgl. nur BFH v. 3.10.1989 – VIII R 184/85, BStBl. II 1990, 319; BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652; ferner *Kempermann*, StuW 1992, 81, 83 ff.; a. A. aber *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 10 I.

36 Unstreitig, vgl. nur *Wacker* in Schmidt (Fn. 8), § 15 EStG Rz. 410.

b) *Gesellschafts- vs. gesellschaftsbezogener Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften*

Auf den ersten Blick gestaltet sich die Einkünfteermittlung bei Personengesellschaften, was die Anwendung der allgemeinen Einkünfteermittlungsvorschriften auf der „ersten Stufe“ anbetrifft, mithin ganz einfach. Allerdings finden sich in den §§ 4 ff. EStG zahlreiche Sonderregelungen, die – wie z. B. die Vorschriften über erhöhte Absetzungen (§§ 7 ff. EStG) – an ein bestimmtes Verhalten „des Steuerpflichtigen“ begünstigende Rechtsfolgen knüpfen. Es gibt aber auch den umgekehrten Fall, wo – wie etwa bei sog. Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG – ein bestimmtes Verhalten mit steuerlichen Nachteilen sanktioniert wird. Bei allen diesen Vorschriften stellt sich die Frage, ob allein auf die Verhältnisse der Gesellschaft als Gewinnerzielungs-subjekt abzustellen ist oder ob – als Abweichung von der Regel – eine gesellschaftsbezogene Betrachtung erforderlich ist. Eine solche gesellschaftsbezogene Anwendung hätte z. B. in Hinsicht auf Behaltensfristen zur Folge, dass die begünstigende Wirkung bei einem Gesellschafterwechsel anteilig verloren ginge. Letzteres ist bekanntlich der Standpunkt der Rechtsprechung: Danach sollen Steuervergünstigungen, die an sog. personenbezogene Merkmale anknüpfen, zur Wahrung ihres (speziellen) Förderzwecks nicht mit Rücksicht auf die von der Personengesellschaft, sondern nach Maßgabe der von dem (einzelnen) Gesellschafter verwirklichten Tatbestandsmerkmale zu prüfen sein.³⁷ Gleiches hat der BFH auch für die Problematik der sog. Überentnahmen entschieden.³⁸ Eine gesellschaftsbezogene Auslegung ist damit eher die Ausnahme, die nur in den Fällen eingreift, in denen das Gesetz – wie z. B. im InvZulG oder FördG – eine gesellschaftsbezogene Auslegung ausdrücklich vorgibt.³⁹

Die bisherige Praxis erscheint umso gefestigter, als auch der Gesetzgeber bei § 6b EStG nach einem kurzen Intermezzo⁴⁰ zur rein gesellschaftsbezogenen Betrachtung zurückgekehrt ist. Sie ist gleichwohl alles andere als selbstverständlich. Denn wenn man den gedanklichen Ausgangspunkt des Geprägebeschlusses ernst nimmt, dann müssen auf der „ersten Stufe“ grundsätzlich die Verhältnisse der Gesellschaft maßgebend sein. Diese Sichtweise ist – wie *Brigitte Knobbe-Keuk* auf der Wiener Jahrestagung der DStJG 1979 dargelegt hat⁴¹ – gerade auch bei Subventionsnormen sachgerecht, da allein die Gesellschaft selbst die Investition tätigt. Bei diesem Ansatz geht auch die persönliche steuerliche Anreizwirkung auf der Gesellschafterebene nicht

37 Vgl. etwa BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760.

38 BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420.

39 So auch BFH v. 15.1.2002 – IX R 21/98, BStBl. II 2002, 309.

40 Vgl. § 6b Abs. 10 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002, BGBl. I 1999, 402; dazu näher *Selbmann*, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 2003.

41 *Knobbe-Keuk* in DStJG 2 (1979), S. 109 ff.

verloren, da die Gewinnminderung allen Gesellschaftern über den Gewinnverteilungsschlüssel anteilig zugutekommt. Eine gesellschafterbezogene Betrachtung ist daher auf solche Vergünstigungsregelungen zu beschränken, die – wie z. B. die Begünstigung von Vertriebenen nach dem alten § 7e EStG⁴² – auf „persönliche“ Merkmale abstellt, die nur natürliche Personen verwirklichen können. Darüber hinaus ist eine gesellschafterbezogene Betrachtung sachgerecht, wenn eine steuerliche Sanktion – wie § 4 Abs. 4a EStG hinsichtlich der Überentnahmen – an ein individuelles Verhalten des Gesellschafters außerhalb der Einkünfteerzielung anknüpft. Wirklich kompliziert liegen die Dinge bei der Zinsschranke nach § 4h EStG, die zwar „betriebsbezogen“ ist, was für eine gesellschaftsbezogene Betrachtung spricht, aber wegen der Einbeziehung des Sonderbetriebs der Gesellschafter und des gesetzlich angeordneten anteiligen Verlustes des Zinsvortrags beim Gesellschafterwechsel auch „gesellschafterbezogene“ Elemente enthält. Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, wenn eine Vielzahl von Auslegungsvorschlägen entwickelt worden ist, die bei der Ermittlung und Verteilung des nicht abzugsfähigen Zinsaufwandes zwischen einer gesellschafts- und einer gesellschafterbezogenen Interpretation schwanken.⁴³

c) *Ergänzungsbilanzen als notwendiges Korrektiv*

Ein weiterer Bereich, in dem die Gewinnermittlung auf der ersten Stufe nicht allein nach den Verhältnissen der Gesellschaft als Gewinnerzielungs-subjekt erfolgen kann, sind die Ergänzungsbilanzen.⁴⁴ Ihre Erforderlichkeit für eine sachgerechte Gewinnermittlung ist durch die Abkehr von der Bilanzbündeltheorie nicht entfallen, auch wenn man es auf den ersten Blick für befremdlich halten mag, dass Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens (nicht des Sonderbetriebsvermögens) in Ergänzungsbilanzen den Gesellschaftern mit bestimmten Mehr- oder Minderwerten bilanziell zugeordnet werden. Die Bildung von Ergänzungsbilanzen erklärt sich – entgegen der Ansicht des BFH⁴⁵ – auch nicht daraus, dass der Erwerb eines Gesellschaftsanteils steuerlich als Erwerb zivilrechtlich nicht existenter Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern zu verstehen ist. Richtigerweise handelt es sich um „Wertkorrekturbilanzen“, deren Bildung im Fall des Anteilserwerbs⁴⁶ durch das objektive Nettoprinzip geboten ist, um höhere oder niedrigere Anschaffungskosten des einzelnen Gesellschafters steuerlich zu

42 Dazu *Keuk*, *StuW* 1974, 1, 7 f.

43 Vgl. *BMF v. 4.7.2008*, *BStBl. I* 2008, 718 Rz. 51; aus dem Schrifttum *Hoffmann*, *GmbHR* 2008, 113 ff.; *Kusmaul/Ruiner/Schappe*, *DStR* 2008, 904 ff.

44 Dazu monographisch *Regniet*, *Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft*, 1990.

45 Vgl. zuletzt *BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03*, *BStBl. II* 2006, 128.

46 Ein weiteres Anwendungsfeld sind z. B. Gewinnübertragungen nach § 6b EStG, die auf der Grundlage eines gesellschafterbezogenen Verständnisses nur einzelnen Gesellschaftern zugute kommen. Vgl. dazu eingehend *Schön*, *FR* 1994, 658 ff.

berücksichtigen.⁴⁷ Dass diese Anschaffungskosten – anders als beim Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen – nicht erst für die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG relevant werden, sondern auch schon in die Ermittlung des laufenden „Gewinnanteils“ eingehen, erklärt sich aus der gegenüber einer Bilanzierung des Gesellschaftsanteils vorrangigen anteiligen Zurechnung des Gesellschaftsgewinns nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.⁴⁸

d) Anteilige Zurechnung nach Gewinnverteilungsabrede

Die „erste“ Stufe der Einkünfteermittlung endet mit der anteiligen Zurechnung des steuerlichen Gewinns der Gesellschaft nach Maßgabe des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels.⁴⁹ Dieser gilt nicht nur für einen „steuerlichen Mehrgewinn“ auf Grund von Durchbrechungen der Maßgeblichkeit, sondern – vorbehaltlich besonderer Absprachen – auch für die Zurechnung eines Gewinns aus Gegenstandsentnahmen.⁵⁰

4. Einkünfteermittlung im Sonderbereich und korrespondierende Bilanzierung

Die Einkünfteermittlung bei Personengesellschaften ist mit der Ermittlung der „Gewinnanteile“ der Gesellschafter nicht abgeschlossen, sondern wird durch eine „zweite Stufe“ – die Einkünfteermittlung im sog. Sonderbereich – ergänzt. Dazu gehören nicht nur die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG ausdrücklich erwähnten sog. Sondervergütungen, sondern auch das von der Rechtsprechung entwickelte sog. Sonderbetriebsvermögen sowie sonstige Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben.⁵¹ Im Unterschied zur ersten Stufe der Gewinnermittlung geht es im Sonderbereich ausschließlich um steuerliche Merkmale, die die Gesellschafter jeder für sich verwirklichen, wie z. B. Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft.

Da das Gesetz das Sonderbetriebsvermögen in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht erwähnt, sondern nur an anderer Stelle – bei § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – voraussetzt, bedarf die Figur des Sonderbetriebsvermögens als „eigenes“ Betriebsvermögen der Gesellschafter einer dogmatischen Einordnung. Die Rechtsprechung⁵² verweist insoweit auf den Sinn und Zweck des § 15 Abs. 1

47 Dazu auch *Reiß* in Kirchhof (Fn. 9), § 15 EStG Rz. 245 ff.; *Gschwendtner*, DStR 1993, 817 ff.

48 Vgl. nur *Schön*, § 6b EStG bei Personengesellschaften, 1986, S. 107 f.

49 BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663.

50 Zur Zurechnung von Entnahmen statt vieler *Wacker* in Schmidt (Fn. 8), § 15 EStG Rz. 446.

51 Überblick bei *Wacker* in Schmidt (Fn. 8), § 15 EStG Rz. 506 ff.; *Reiß* in Kirchhof (Fn. 9), § 15 EStG Rz. 309 ff.

52 Statt vieler nur BFH v. 3.5.1993 (Fn. 5), 621.

Satz 1 Nr. 2 EStG, also die sog. Gleichstellungstheze: Durch die Gewerblichkeit der Sondervergütungen soll der Mitunternehmer einem Einzelunternehmer insoweit gleichgestellt werden. Darüber hinaus lässt sich die Einordnung als „Betriebsvermögen“, wenn man mit dem Großen Senat die Gesellschafter selbst zum Träger des Gewerbebetriebs der Gesellschaft erklärt, ohne Weiteres auch auf die §§ 4 und 5 EStG stützen.⁵³ Geht man indessen davon aus, dass allein die Gesellschaft einen Gewerbebetrieb unterhält, dann handelt es sich beim Sonderbetriebsvermögen – wie es *Schön* treffend formuliert hat⁵⁴ – um „Betriebsvermögen ohne Gewerbebetrieb“. Mit dieser Erkenntnis wird die Figur des Sonderbetriebsvermögens aber nicht in Frage gestellt, sondern nur auf der Grundlage der Rechtssubjektivität der Personengesellschaft sachgerecht eingeordnet: Es handelt sich um Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter zur Erzielung gewerblicher Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einsetzt. Grundlage der Betriebsvermögeenseigenschaft ist folglich nicht eine fiktive eigene gewerbliche Tätigkeit des Gesellschafters, sondern eine teleologische Auslegung der §§ 15 und 16 EStG.⁵⁵ Aus der Zuordnung des Gewinnanteils und des Gewinns aus der Anteilsveräußerung zu den gewerblichen Einkünften ergibt sich die betriebliche Qualität derjenigen Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter zur Erzielung von Beteiligungseinkünften einsetzt. Dieser auf den Gesellschafter bezogene Begründungsansatz trägt auch für das sog. Sonderbetriebsvermögen II.⁵⁶

Noch nicht gelöst ist damit die Frage der Einkünfteermittlung im Sonderbereich, insbesondere die Problematik der persönlichen und sachlichen Buchführungspflicht. Nach ganz h.M. erstreckt sich die Buchführungspflicht der Gesellschaft ebenso wie die einheitliche und gesonderte Feststellung auch auf den Sonderbereich der Gesellschafter.⁵⁷ Diese Vermischung der Ebenen hat zwei Folgen: Zum einen sind die Einkünfte im Sonderbereich regelmäßig durch Bilanz nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG und nicht – wie es der Wortlaut „bezogen“ nahelegen könnte – nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln.⁵⁸ Zum anderen ist die Geschäftsführung der Gesellschaft für die Gewinnermittlung und Bilanzierung zuständig, so dass der Gesellschafter alle relevanten Daten – z. B. auch sensible Sonderbetriebsausgaben – der Gesellschaft mitteilen muss.⁵⁹ Gerade Letzteres ist wiederholt kritisiert wor-

53 Vgl. BFH v. 3.5.1993 (Fn. 5), 621.

54 *Schön*, DStR 1993, 185 (193); ebenso *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 11 I 2.

55 Überzeugend *Schön* DStR 1993, 185 ff.

56 S. *Schön* DStR 1993, 185 (193); anders *Schneider* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 2009, § 15 Rz. 714: SBV II ohne Rechtsgrundlage.

57 Vgl. BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04 BStBl. II 2006, 418.

58 BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93 BStBl. II 1995, 246; für eine wortlautgetreue Auslegung aber *Keuk*, StuW 1974, 1 (32 ff.); *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 11 I 1.

59 BFH v. 11.9.1991 – XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4.

den.⁶⁰ Die Kritik ist berechtigt, weil eine derartige „Informationstransparenz“ durch die transparente Besteuerung – ungeachtet aller Praktikabilitätserwägungen – nicht zwingend geboten ist.

Noch wesentlicher als die verfahrensrechtliche Seite sind die materiellen Konsequenzen, die sich aus der Zurechnung des Gewinnanteils und der Hinzurechnung der Sondervergütungen für das Verhältnis der beiden Gewinnermittlungsstufen ergeben. Konkret geht es um die Frage, ob die Gewinnermittlung auf beiden Stufen selbständig nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen erfolgt und lediglich rein „additiv“ miteinander verknüpft ist,⁶¹ oder ob darüber hinaus ein materieller innerer Zusammenhang in dem Sinne besteht, dass jede Minderung des Gesellschaftsgewinns durch Sondervergütungen in der Sonderbilanz des Gesellschafters „korrespondierend“ durch eine zeit- und betragsgleiche Gegenbuchung auszugleichen ist.⁶² Nach letzterer Ansicht führt z. B. eine Pensionszusage an einen Gesellschafter zwar auf Gesellschaftsebene durch Passivierung einer Rückstellung zu einer Gewinnminderung, diese wird aber im Ergebnis durch eine zeit- und betragsgleiche Gegenbuchung in der Sonderbilanz des Gesellschafters neutralisiert. Diese Durchbrechung des Realisationsprinzips in der Sonderbilanz wird üblicherweise mit dem „Gleichstellungsgedanken“ gerechtfertigt. Richtigerweise geht es aber nur darum, ob aus § 15 Abs 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG über die Umqualifikation von Einkünften hinaus auch Schlussfolgerungen für die zeitliche Erfassung der Sondervergütungen zu ziehen sind.⁶³ Dafür spricht, dass die gesetzlich gewollte Gleichstellung der Sondervergütungen mit Gewinnanteilen unvollständig bliebe, wenn man sie nicht auch auf die Periodisierung erstrecken würde. Ebenso wie dem Gesellschafter wegen des Vorrangs der unmittelbaren Gewinnzurechnung gegenüber der eigenen Bilanzierung z. B. steuerliche Teilwertabschreibungen in Hinsicht auf den Gesellschaftsanteil versagt sind, können danach auch Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter die Höhe des vom Gesellschafter zu versteuernden Gewinns nicht beeinflussen.

60 Vgl. aus dem Schrifttum etwa *Brandis* in Tipke/Kruse, AO/FGO, 2006, § 180 AO Rz. 61 ff.; *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 13 II 1.

61 Dafür noch *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 11 V.

62 So die heute ganz h. M.: BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; *Wacker* in Schmidt (Fn. 8), § 15 EStG Rz. 240; *Reiß* in Kirchhof (Fn. 9), § 15 EStG Rz. 240.

63 Dazu näher *Sieker*, Eigen- und Fremdkapital bei der Personengesellschaft, 1990, S. 93 ff.

5. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Fraglich ist schließlich, wie sich die Steuerrechtssubjektivität von Personengesellschaften im Bereich der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern von der Gesellschafter- in die Gesellschaftssphäre gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auswirkt. Nach der Abkehr von der Bilanzbündeltheorie wird heute wohl allgemein davon ausgegangen, dass in diesen Fällen auch steuerlich ein Rechtsträgerwechsel stattfindet. Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG kommt es aber gleichwohl nicht zur Aufdeckung stiller Reserven. Diese Lösung ist steuersystematisch so lange nicht zu beanstanden, wie es um Übertragungen geht, bei denen es auf Grund von Ergänzungsbilanzen nicht zu einem Überspringen stiller Reserven zwischen den Gesellschaftern kommt.⁶⁴ In den anderen Fällen – z. B. bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter – bedarf die Durchbrechung des Individualsteuerprinzips hingegen einer besonderen Rechtfertigung.⁶⁵ Insoweit ist der allgemeine Hinweis auf die Erleichterung „wirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungsprozesse“ nicht ausreichend, zumal die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf der Voraussetzungs- und Rechtsfolgenseite nur unzureichend mit der steuerlichen Behandlung vergleichbarer Umstrukturierungsprozesse (Realteilung, Umwandlungen) abgestimmt ist. Ferner hat der Gesetzgeber die Regelung „nicht zu Ende gedacht“, wie der heftige Streit zwischen dem I. und IV. Senat zur – gesetzlich nicht geregelten – Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zeigt.⁶⁶ Insoweit spricht im Ergebnis alles für die Lösung des IV. Senats (Buchwertübertragung), da trotz eines zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsels auf Grund der transparenten Besteuerung eine Verschiebung von stillen Reserven zwischen denselben Steuersubjekten nicht stattfindet.

III. Einkünfteermittlung bei anderen Personengesellschaften

1. Personengesellschaften mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie freiberuflichen Einkünften

a) Allgemeines

Die für gewerbliche Personengesellschaften aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abgeleiteten Grundsätze über die Einkünfteermittlung finden auch auf Personengesellschaften mit anderen betrieblichen Einkünften entsprechende

⁶⁴ Vgl. dazu Schön in FS Widmann, 2000, S. 531 (535 f.).

⁶⁵ Zum Individualsteuerprinzip im Unternehmenssteuerrecht vgl. zuletzt Hey in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, S. 1 (11 f.).

⁶⁶ BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, FR 2010, 381; BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/90, FR 2010, 760.

Anwendung. Dieses Ergebnis, das früher – z. B. in Hinblick auf die Behandlung von Sondervergütungen – noch einer besonderen Begründung bedurfte,⁶⁷ ergibt sich heute aus § 13 Abs. 7 bzw. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG. Auch darüber hinaus gelten für Personengesellschaften mit sonstigen betrieblichen Einkunftsarten die gleichen Grundsätze wie für gewerbliche Personengesellschaften. Dies zeigt sich z. B. beim Gesellschafterwechsel in einer Freiberuflerpersonengesellschaft, wo es mangels Betriebsvermögensvergleichs zwar keiner Ergänzungsbilanz, aber doch einer Ergänzungsrechnung bedarf, um abweichende Anschaffungskosten des Eintretenden sachgerecht zu berücksichtigen.⁶⁸

b) Einkünftequalifikation und Beteiligung des Berufsfremden

Bei Freiberuflerpersonengesellschaften kommt es allerdings im Bereich der Einkünftequalifikation zu einer gewissen Durchbrechung der partiellen Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft. Denn nach ständiger Rechtsprechung soll eine „gesellschafterbezogene“ Auslegung des § 18 EStG dazu führen, dass die mitunternehmerische Beteiligung eines Berufsfremden auf die Tätigkeit der Gesellschaft in der Weise „abfärbt“, dass die Gesellschafter insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielen.⁶⁹ Zwar ist dem BFH zuzugeben, dass die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Tätigkeiten nach § 18 EStG an persönliche Merkmale wie z. B. berufliche Qualifikationen geknüpft ist, die die Gesellschaft nicht „selbst“ verwirklichen kann. Zutreffend ist ferner, dass § 18 EStG auch bei natürlichen Personen eine „persönliche“ Arbeitsleistung voraussetzt, so dass auch die Zurechnung freiberuflicher Einkünfte bei Personenzusammenschlüssen eine entsprechende Mitarbeit auf Gesellschaftsebene erfordert. Dies alles vermag aber noch nicht zu erklären, weshalb die bloße gesellschaftsrechtliche Beteiligung eines Berufsfremden zwingend auf die Gesellschaftsebene durchschlägt und dazu führt, dass auch den freiberuflich qualifizierten Gesellschaftern gewerbliche Einkünfte zuzurechnen sind.⁷⁰ In der Sache geht es bei dieser Frage, da nicht die Tätigkeit der Gesellschaft berührt ist, weniger um eine Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG,⁷¹ sondern vielmehr um eine sachgerechte Auslegung des § 18 EStG bei Personenmehrheiten.

67 Vgl. dazu BFH v. 18.10.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510 sowie die Beiträge von *Groh*, JbFStR 1979/80, S. 209 (224 f.) und *Kruse*, JbFStR 1979/80, S. 242 (245 f.).

68 So BFH v. 24.6.2009 – VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993.

69 St. Rspr., zuletzt BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/09, BStBl. II 2009, 642.

70 Vgl. nur die Kritik an der Rspr. bei *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 22 I 2 b.

71 Ebenso BFH v. 28.10.2008 (Fn. 69), 647.

2. Vermögensverwaltende Personengesellschaften

a) Einheits- vs. Bruchteilsbetrachtung

Als eigentlicher „Problemfall“ der steuerlichen Selbständigkeit der Personengesellschaft im Bereich der Einkünfteerzielung und -ermittlung erweisen sich die vermögensverwaltenden Personengesellschaften. Der Große Senat hat sie im Geprägebeschluss ausdrücklich mit einbezogen. Die Einsicht, dass die Personengesellschaft die Merkmale des Besteuerungstatbestandes verwirkliche, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen seien, gelte – so heißt es dort – „gleichermaßen für alle in § 2 Abs. 3 Nrn. 1 bis 7 EStG aufgeführten und nach §§ 13 bis 24 EStG zu bestimmenden Einkunftsarten mit Gewinn- oder Überschusseinkünften, soweit sie bei der Tätigkeit oder der Vermögensnutzung einer Personengesellschaft anfallen können“.⁷²

Diese Sichtweise ist konsequent, wenn man mit dem Großen Senat die Steuersubjektivität der Personengesellschaft für Zwecke der Einkünfteerzielung vor allem aus der zivilrechtlichen Verselbständigung der Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern ableitet. Wer die steuerliche Selbständigkeit dagegen in erster Linie an § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG festmacht, gerät bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften mangels einer den §§ 13 Abs. 7 und 18 Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechenden Verweisung in Begründungsnot.⁷³ Es bleibt dann nur eine – etwa von *Trzaskalik* befürwortete⁷⁴ – entsprechende Anwendung oder der Hinweis auf die – allerdings nur verfahrensrechtliche – Regelung über die einheitliche und gesonderte Feststellung (§§ 179, 180 AO).⁷⁵ Einer analogen Anwendung der Regelung über Sondervergütungen auf vermögensverwaltende Personengesellschaften bedarf es nach ganz h. M. indes nicht,⁷⁶ da eine Umqualifikation von Sondervergütungen innerhalb der Überschusseinkünfte entbehrlich erscheint.⁷⁷

b) Erzielung vermögensverwaltender Einkünfte und anteilige Zurechnung

Der BFH hat – soweit ersichtlich – die Ausführungen im Geprägebeschluss zur Rechtssubjektivität von vermögensverwaltenden Gesellschaften bis heute nicht aufgegeben. Bezugspunkt der Einkünfteermittlung ist daher auch bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften in erster Linie die

⁷² BFH v. 25.6.1984 (Fn. 3), 762.

⁷³ Vgl. nur *Schellenberger* in StbJb. 1983/84, S. 121 (124 f.).

⁷⁴ *Trzaskalik* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 1996, § 21 B 200 f.; ähnlich *Wassermeyer* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 2003, § 20 B 3.

⁷⁵ So etwa noch *Schulze-Osterloh* in Tipke (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982, S. 241 (263).

⁷⁶ Vgl. nur BFH v. 18.10.1980 – VIII R 194/78, BStBl. II 1981, 510; *Grob*, JbFStR 1979/80, S. 209 (240).

⁷⁷ A. A. *Trzaskalik* (Fn. 74), § 21 B 204.

Gesellschaft selbst.⁷⁸ Daraus folgt nicht nur eine doppelte Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene. Auch die Einkünfteermittlung hat auf der Ebene der Gesellschaft zu erfolgen, d. h. es ist zunächst der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln und dann das Ergebnis den Gesellschaftern entsprechend der zivilrechtlichen Gewinnverteilungsabrede anteilig zuzurechnen. Zusätzlich sind – auf einer Art zweiten Stufe – Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten der Gesellschafter zu berücksichtigen.⁷⁹

Blickt man genauer hin, bleibt allerdings von der „Einheitsbetrachtung“ bei vermögensverwaltenden Gesellschaften kaum noch etwas übrig. Denn soweit es um Einnahmen und Werbungskosten aus Drittgeschäften geht, die anteilig den Gesellschaftern zugerechnet werden, besteht zwischen Einheits- und Bruchteilsbetrachtung kein wirklicher Unterschied.⁸⁰ Wo solche Unterschiede aber relevant werden könnten, wie z. B. bei der Inanspruchnahme erhöhter Abschreibungen oder bei Veräußerungsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, hält die Rechtsprechung unter Hinweis auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO an der „Bruchteilsbetrachtung“ und der Gleichstellung von Gesellschaft und Gemeinschaft fest.⁸¹ Dabei geht die Rechtsprechung noch über die bei gewerblichen Personengesellschaften bekannte „gesellschafterbezogene“ Anwendung von Steuervergünstigungen hinaus. Sie negiert für die Zurechnung von Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter die Rechtszuständigkeit der Gesamthand und stellt grundsätzlich allein auf den Anteil ab, den der einzelne Gesellschafter an den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten tatsächlich getragen hat.⁸² Ein weiterer Bereich, in dem die Einheitsbetrachtung schon früh eine Einschränkung erfahren hat, ist die Behandlung gewerblich beteiligter Gesellschafter bei sog. Zebragesellschaften⁸³ sowie beim gewerblichen Grundstückshandel,⁸⁴ wo der zutreffenden Besteuerung des einzelnen Gesellschafter der Vorrang vor der Steuerrechtssubjektivität eingeräumt worden ist. Die eigentlichen Sachgründe, die hinter dem „Bruchteilsmodell“ bei vermögensverwaltenden Personengesellschaft-

78 BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322; BFH v. 6.10.2004 – IX R 68/01, BStBl. II 2005, 325; ebenso *Drenseck* in Schmidt (Fn. 8), § 21 EStG Rz. 21; *Mellinghoff* in Kirchhof (Fn. 9) § 21 EStG Rz. 30.

79 Näher dazu nur *Drenseck* in Schmidt (Fn. 8), § 21 EStG Rz. 21 ff.

80 Vgl. auch *Pinkernell* (Fn. 11), S. 114: Einheitsbetrachtung nur als Gebot der Praktikabilität.

81 St. Rspr., vgl. nur BFH v. 12.11.2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33; BFH v. 9.10.2008 – IX R 72/07, BStBl. II 2009, 231; s. auch *Wacker*, DStR 2005, 2014 ff.

82 BFH v. 12.11.2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33, 34.

83 BFH v. 25.6.1984 (Fn. 3), 763 zur steuerlichen Behandlung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft, die zum Betriebsvermögen eines Gesellschafters gehört. Zu den verfahrensrechtlichen Konsequenzen vgl. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679.

84 BFH v. 3.7.1995 (Fn. 6).

ten stehen, erschließen sich indes erst im Zusammenhang mit der Behandlung der Veräußerungsgeschäfte nach §§ 17, 23 EStG.

c) Veräußerungsgeschäfte

Schon in der Folge des Geprägebeschlusses ist die Frage diskutiert worden, welche Auswirkungen die Rechtssubjektivität von vermögensverwaltenden Personengesellschaften auf die Anwendung der Tatbestände der §§ 17 und 23 EStG hat. Kurz und bündig heißt es noch bei *Knobbe-Keuk*:⁸⁵ „Gehört die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Vermögen einer Gesamthandsgemeinschaft, so kommt als Veräußerer u.E. nur die Gesamthandsgemeinschaft in Frage.“ Diese Sichtweise hat sich bekanntlich nicht durchsetzen können. Vielmehr legen die für die Anwendung der §§ 17 und 23 EStG zuständigen Senate des BFH stattdessen eine Bruchteilsbetrachtung zugrunde, die auch hinsichtlich der einzelnen steuerlichen Merkmale (z. B. Beteiligungshöhe oder Besitzzeiten) auf den einzelnen Gesellschafter abstellt.⁸⁶ Konsequenterweise werden Veräußerungsgeschäfte auch nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung einbezogen, sofern die Verhältnisse nicht bei allen Gesellschaftern gleich sind. Dieses Bruchteilsmodell wird dadurch „abgerundet“, dass auch die Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft als anteilige Veräußerung der von der Gesellschaft gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen bzw. Grundstücke gilt. Während der VIII. Senat sich zu dieser Erkenntnis selbst durchgerungen hat, um einem später durch Anteilerwerb hinzutretenden Gesellschafter eigene Anschaffungskosten zu verschaffen,⁸⁷ hat der XI. Senat § 23 EStG zunächst anders ausgelegt,⁸⁸ so dass der Gesetzgeber mit der Einfügung des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG reagieren musste. Danach gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter, so dass die Bruchteilsbetrachtung zumindest für Grundstücke gesetzlich vorgegeben ist. Dem entspricht es, wenn der BFH Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern nur insoweit steuerliche Beachtung beilegt, als dadurch die Anteilsquote der Gesellschafter verändert wird. Gleiches gilt für Einbringungsfälle.⁸⁹

Rückblickend kann man sich fragen, ob nicht auch eine andere Lösung im Sinne der Einheitsbetrachtung denkbar gewesen wäre. Der Hinweis auf die „wirtschaftliche“ Vergleichbarkeit von Gesamthand und Bruchteilsgemein-

85 *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 24 I 2.

86 Vgl. den Überblick über die Rechtsprechung bei *Wacker*, DStR 2005, 2014 ff.

87 BFH v. 9.5.2000 – VIII R 41/99, BStBl. II 2000, 686.

88 BFH v. 4.10.1990 – X R 148/88, BStBl. II 1992, 211.

89 Vgl. BFH v. 6.10.2004 – IX R 68/01, BStBl. II 2005, 325; ebenso BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383 Rz. 8.

schaft⁹⁰ ist für sich genommen kein zwingendes Argument für die h. M., da die Rechtsbeziehungen zwischen den Beteiligten unterschiedlich sind. Auch ist keineswegs ausgemacht, ob die bei einer gesellschaftsbezogenen Anwendung der §§ 17, 23 EStG erzielten Besteuerungsergebnisse so sachwidrig gewesen wären. Eines ist allerdings klar: Die Steuerpflicht einer „mittelbaren“ Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen und Grundstücken über eine Veräußerung des Anteils an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft wäre bei einer gesellschaftsbezogenen Auslegung nicht gesichert gewesen, sondern hätte als Ausdehnung der Steuerpflicht privater Veräußerungsgeschäfte einer gesetzlichen Grundlage bedurft. Dieses Problem stellt sich bei einer Bruchteilsbetrachtung hingegen nicht. Auch dies könnte ein Grund sein, warum der BFH eine Bruchteilsbetrachtung im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als „zur Besteuerung erforderlich“ angesehen hat.

IV. Einkünfteermittlung bei Kapitalgesellschaften

1. Steuersubjekt und Einkünfteermittlung

Anders als den Personengesellschaften kommt einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG eine eigene Steuersubjektivität zu. Damit ist zugleich die Frage nach dem Subjekt der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung positivrechtlich eindeutig entschieden. Das Einkommen der Kapitalgesellschaft ist als eigenes Einkommen der juristischen Person (AG, GmbH) getrennt vom Einkommen ihrer Gesellschafter zu ermitteln. Im Unterschied zur Personengesellschaft bedarf es also keiner zusätzlichen Trennung zwischen dem Steuersubjekt und dem Subjekt der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung.

2. Verweisung auf die allgemeinen Einkünfteermittlungsvorschriften des EStG

a) Grundlagen

Das KStG enthält bekanntlich keinen eigenen Einkommensbegriff. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Diese Verweisung ist ein Relikt der historisch bedingten engen Verwandtschaft von Körperschaft- und Einkommensteuer.⁹¹

⁹⁰ So aber *Wacker*, DStR 2005, 2016 f.

⁹¹ Zur Entstehungsgeschichte der Körperschaftsteuer vgl. *Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, 1974; ferner *Seer*, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, 2005; *Hüttemann* in Bayer/Habersack (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Bd. II, 2007, S. 1212 ff.

b) Einkünftequalifikation und Einkünfteermittlung

Aus der Verweisung auf die Einkommensermittlung nach dem EStG folgt zunächst, dass für die Frage, ob steuerbare Einkünfte erzielt werden und wie diese zu ermitteln sind, die allgemeinen Vorschriften der §§ 2 ff. EStG anzuwenden sind. Vorbehaltlich der noch näher zu betrachtenden Sonderregelung des § 8 Abs. 2 KStG unterliegen daher nur solche Vermögensmehrungen der Körperschaftsteuer, die nach dem EStG steuerbare Einkünfte darstellen. Ein nicht steuerbefreiter Verein kann somit – ebenso wie eine natürliche Person – eine „Liebhabereisphäre“ haben und verschiedene Einkünfte erzielen, die dann nach den jeweils einschlägigen Ermittlungsvorschriften des EStG (Betriebsvermögensvergleich bzw. Überschussrechnung) zu ermitteln sind.⁹² Diese Grundsätze gelten nach heute wohl allgemeiner Ansicht auch im Rahmen der sog. partiellen Steuerpflicht steuerbefreiter Körperschaften.⁹³ Die abweichende Ansicht des BFH aus dem Jahr 1966, Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ohne Gewinnerzielungsabsicht seien als „sonstige Einkünfte“ im Sinne von § 22 Nr. 3 EStG steuerpflichtig,⁹⁴ ist heute überholt.

Eine besondere Ausnahme vom Erfordernis der Gewinnerzielungsabsicht enthält § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG für Betriebe gewerblicher Art. Durch diese Sonderregelung betreffend den sog. kommunalen Querverbund ist das Körperschaftsteuerrecht zum Instrument verdeckter „Finanzzuweisungen“ des Bundes und der Länder an die Kommunen umfunktioniert worden.⁹⁵ Denn durch den Verzicht auf das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht mindern Verluste aus bestimmten dauerdefizitären Aktivitäten der kommunalen Daseinsvorsorge, die nach allgemeinen Grundsätzen eigentlich steuerlich irrelevant wären, den Gewinn eines nach § 4 Abs. 6 KStG zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art.

c) Gewerblichkeitsfiktion bei Kapitalgesellschaften und Liebhaberei

Für Kapitalgesellschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereine nach dem VAG und Genossenschaften bestimmt § 8 Abs. 2 KStG abweichend von den vorstehenden Grundsätzen, dass „alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind. Diese Gewerblichkeitsfiktion geht auf die Rechtsprechung des RFH zum KStG 1925 zurück.⁹⁶ Die Regelung

92 Vgl. nur BFH v. 16.12.1998 – I R 36/98, BStBl. II 1999, 366.

93 Statt vieler *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 7 Rz. 34 f.; *Orth*, FR 2007, 326.

94 BFH v. 8.6.1966 – I 151/63, BStBl. III 1966, 632.

95 Zur gesetzlichen Verankerung des kommunalen Querverbundes vgl. statt vieler *Bracksiek*, FR 2009, 15 ff.; *Weitemeyer*, FR 2009, 1 ff.; *Hüttemann*, FR 2009, 308 ff.; *Hüttemann*, DB 2009, 2629 ff.

96 RFH v. 19.10.1927 – I A 3/27, RStBl. 1928, 6; RFH v. 13.3.1928 – I A 395/27 S, RStBl. 1929, 521.

diente ebenso wie der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG in erster Linie der Vereinfachung der Körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung. Deshalb knüpfte die Gewerblichkeitsfiktion bis zur Änderung durch das SEStEG noch ausdrücklich an die handelsrechtliche Buchführungspflicht an.⁹⁷ Dieser Zusammenhang ist nur deshalb gelockert worden, um die Gewerblichkeitsfiktion auf unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Kapitalgesellschaften auszudehnen.⁹⁸ Ebenso wie bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kann man sich auch bei § 8 Abs. 2 KStG fragen, weshalb eine Gewerblichkeitsfiktion bei Kapitalgesellschaften – anders als bei Vereinen oder Stiftungen – aus „Vereinfachungsgründen“ tatsächlich geboten ist, zumal die Einkünftequalifikation auf der Ebene der Kapitalgesellschaft wegen des Trennungsprinzips – anders als bei Personengesellschaften – keine Auswirkungen auf die Gesellschafterebene hätte. Ferner trägt der Vereinfachungsgedanke immer weniger, je stärker die steuerliche Gewinnermittlung von der handelsrechtlichen Rechnungslegung abgekoppelt wird. Ähnliche Bedenken bestehen natürlich auch gegen die Gewerblichkeitsfiktion von Kapitalgesellschaften nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG, die das BVerfG zwar im letzten Jahr zurückhaltend als verfassungsrechtlich „vertretbare gesetzgeberische Entscheidung“ beurteilt hat,⁹⁹ was die Zweifel an ihrer sachlichen „Stimmigkeit“ aber nicht beseitigt. Wie man z. B. auch an Privatisierungen der öffentlichen Hand beobachten kann, wird die objektive Leistungsfähigkeit selten durch die Rechtsform beeinflusst. Zudem ist auch sonst nicht zu erkennen, was die – auf spezifisch handelsrechtlichen Überlegungen beruhende¹⁰⁰ – Kaufmannseigenschaft mit der steuerlichen Einkünfteermittlung zu tun haben soll. Im Ergebnis sprechen somit die besseren Gründe dafür, vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften – ebenso wie vermögensverwaltende Vereine oder Familienstiftungen – aus der Gewerbesteuerpflicht auszunehmen und die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG aufzugeben. Eine solche Änderung hätte zudem den – erwünschten – Nebeneffekt, dass mangels Gewerblichkeit einer Komplementär-Kapitalgesellschaft auch § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG hinfällig würde.

Der I. Senat des BFH hat aus § 8 Abs. 2 KStG sogar abgeleitet, dass Kapitalgesellschaften keine „außerbetriebliche Sphäre“ haben können, weil bei ihnen alle Aufwendungen und Erträge aus jedweder Tätigkeit stets körperschaftsteuerrechtlich beachtlich seien.¹⁰¹ Dieser These ist nicht zu fol-

97 § 8 Abs. 2 KStG a. F. lautete: „Bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.“

98 Vgl. Roser in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 8 Rz. 65.

99 BVerfG v. 24.3.2010 – 1 BvR 2130/09 NJW 2010, 2116, 2117.

100 Zum Kaufmannsbegriff statt vieler nur K. Schmidt, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, § 9.

101 St. Rspr. seit BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; zuletzt BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961. Ebenso im Schrifttum Wassermeyer

gen.¹⁰² Der Wortlaut des § 8 Abs. 2 KStG und die systematische Verknüpfung der Einkünfteermittlung bei Körperschaften mit den allgemeinen Vorschriften des EStG (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) sprechen vielmehr für eine einschränkende Auslegung des Begriffs „alle Einkünfte“ in § 8 Abs. 2 KStG.¹⁰³ Gemeint sind richtigerweise nur „Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG“, so dass sich die Rechtsfolge des § 8 Abs. 2 KStG in einer steuerlichen „Umqualifikation“ erschöpft. Durch die Anerkennung einer steuerlichen „Liebhabeisphäre“ bei Kapitalgesellschaften wird auch eine Gewinnkorrektur mittels verdeckter Gewinnausschüttung überflüssig, die bei einer „Non-Profit-GmbH“ wegen des üblichen Gewinnaufschlags den Charakter einer unzulässigen „Sollertragsteuer“ hätte.¹⁰⁴ Probleme, die sich bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher Sphäre ergeben, lassen sich durch eine schlichte Anwendung der Vorschriften über Entnahmen und Einlagen lösen. Nachdem der I. Senat in seinem Urteil zum kommunalen Querverbund vom 22.8.2007¹⁰⁵ allerdings an seiner Ansicht festgehalten und der Gesetzgeber beim Querverbund den BFH-Ansatz (Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung) in § 8 Abs. 7 bis 9 KStG gleichsam „festgeschrieben“ hat,¹⁰⁶ dürfte mit einer Änderung der Rechtsprechung zur „Privatsphäre“ einstweilen nicht zu rechnen sein.

3. Besondere Einkommensermittlungsvorschriften bei Körperschaften (§§ 8 ff. KStG)

Neben der Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG finden sich in den §§ 8 ff. KStG noch weitere besondere Einkommensermittlungsvorschriften, die Abweichungen bzw. Ergänzungen gegenüber den allgemeinen Vorschriften enthalten und auf die im Weiteren zumindest kurz eingegangen werden soll. Sie betreffen zwar ganz überwiegend die zweite Stufe der steuerlichen Gewinnermittlung – also die Korrektur der Ausgangsgröße „Gewinn/Ver-

in FS Haas, 1996, S. 401 ff.; *Herzig* in DStJG 28 (2005), S. 185 (189 f.); *Seeger* in FS Wassermeyer, 2005, S. 81 ff.; *Kister*, Liebhabeisphäre bei Kapitalgesellschaften, 2005.

102 Zum Folgenden eingehend *Hüttemann* in FS Raupach, 2006, 495 ff.; *Hüttemann*, DB 2007, 1603 (1608 f.); kritisch gegenüber der Rspr. auch *Weber-Grellet*, DStR 1994, 12; *Pezzer*, StuW 1998, 76; *Schön* in FG Flume, 1998, S. 265 (269); *Hey* in Tipke/Lang (Fn. 26), § 11 Rz. 37; *Birk*, BB 2009, 860; *Nippert*, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht, 2006.

103 Vgl. näher *Hüttemann* (Fn. 102), S. 498 f.

104 Diese Frage ist vor allem für dauerdefizitäre Unternehmen der öffentlichen Hand von Interesse, vgl. kritisch zu einer solchen „Bädersteuer“ *Hüttemann*, DB 2007, 2508 ff.

105 BFH v. 22.8.2007 (Fn. 101).

106 Vgl. § 8 Abs. 7 Satz 1 KStG: „Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 sind [...] nicht bereits deshalb zu ziehen, [...]“.

lust laut Handelsbilanz“. Es finden sich aber auch Durchbrechungen auf der ersten Gewinnermittlungsstufe wie z. B. die Pauschalierung in § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG oder der besondere Gewinnermittlungszeitraum in § 11 KStG.

a) *Gewinnpauschalierung bei Rundfunkanstalten*

Eine erste „besondere“ Einkünfteermittlungsvorschrift enthält § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG. Danach beträgt das Einkommen aus dem Werbegeschäft der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten 16 % der Entgelte. Was auf den ersten Blick wie ein schlechter Scherz aussieht (wer würde sich nicht auch eine solche Pauschalierung seiner Einkünfte wünschen), erweist sich bei näherer Betrachtung als der misslungene Versuch, ein komplexes Gewinnermittlungsproblem sachgerecht zu lösen.¹⁰⁷ Denn hinter dem Gewinnsatz von 16 % verbirgt sich die Frage, mit welchem Anteil die Aufwendungen für das hoheitliche – und daher nicht steuerpflichtige – Rahmenprogramm bei der Gewinnermittlung im steuerpflichtigen Werbegeschäft abgezogen werden dürfen. Die Vorschrift ist zugleich ein Nichtanwendungsgesetz betreffend die Rechtsprechung des I. Senats zur Berücksichtigung gemischt veranlasster Aufwendungen bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben,¹⁰⁸ die schon bislang ganz überwiegend auf Ablehnung gestoßen ist,¹⁰⁹ und die spätestens nach dem Beschluss des Großen Senats zum sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 EStG¹¹⁰ einer Überprüfung bedarf. An § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG ist vor allem zu kritisieren, dass die Aufwandsquote für alle Rundfunkanstalten gleich hoch angesetzt wird, obwohl die unterschiedliche wirtschaftliche Ertragskraft im Lichte des Nettoprinzips eine differenzierte Lösung wie im früheren „ARD-Modell“ erfordert hätte. Auch als typisierende Regelung ist § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG nicht zu halten, da das Werbegeschäft der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten wohl (noch) kein steuerliches Massenphänomen ist.¹¹¹

b) *Verdeckte Gewinnausschüttungen*

Die Regelung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG über verdeckte Gewinnausschüttungen betrifft die Sphärenabgrenzung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern und sichert das Trennungsprinzip gegen verdeckte Einkommensverwendungen ab.¹¹² Sie soll im vorliegenden Zusammenhang – ebenso wie die Entnahme bei Personengesellschaften (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) –

107 Näher *Hüttemann* in GS Trzaskalik, 2005, S. 377 ff.

108 BFH v. 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103; BFH v. 21.7.1999 – I R 55/98, BFH/NV 2000, 85 (86).

109 Vgl. aus dem Schrifttum nur die Kritik bei *Lang/Seer*, FR 1994, 521 ff.; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 142 ff.

110 BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672.

111 Vgl. auch *Hüttemann* (Fn. 107), S. 392 f.

112 Zu Begriff und Funktion der vGA statt vieler nur *Gosch* in *Gosch* (Fn. 98), § 8 KStG Rz. 156 ff.; *Schön* in *FG Flume*, 1998, S. 265 ff.

schon deshalb außer Betracht bleiben, weil eine nähere Auseinandersetzung mit den Voraussetzungen und Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttungen den Rahmen der vorliegenden Untersuchung sprengen würde. Immerhin sei aber angemerkt, dass die unterschiedliche Bemessung von Wertabgaben zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern bei Personen- und Kapitalgesellschaften – Teilwertansatz nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG vs. Fremdvergleich bei § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG – nicht zwingend erscheint, weil – anders als beim Einzelunternehmer – nach heutigem Verständnis in beiden Fällen ein Rechtsträgerwechsel stattfindet.

c) Mitgliedsbeiträge

Nach § 8 Abs. 5 KStG bleiben bei Personenvereinigungen Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, bei der Einkommensermittlung außer Ansatz. Diese Regelung gilt zwar für „Personenvereinigungen“, betrifft aber primär Vereine. Sie hat in erster Linie klarstellenden Charakter, weil derartige Einnahmen mangels Veranlassung durch eine bestimmte Einkunftsart schon nach allgemeinen Grundsätzen (§ 2 Abs. 1 EStG) nicht steuerbar sind.¹¹³

d) Zinsschranke und Gesellschafterfremdfinanzierung

Die Vorschrift des § 8a KStG enthält gewisse Modifikationen in Hinsicht auf die Anwendung der Zinsschranke nach § 4h EStG und soll die Gesellschafterfremdfinanzierung „bekämpfen“. Hinsichtlich der systematischen Einordnung der Zinsschranke verweise ich auf das Referat von *Dorenkamp* auf der letzten Jahrestagung.¹¹⁴

e) Sachliche Steuerbefreiungen nach § 8b KStG

Die Steuerbefreiungen nach § 8b KStG gehören zwar ebenfalls zu den besonderen Einkommensermittlungsvorschriften, dienen aber nicht der Ermittlung des „richtigen“ Einkommens, sondern der Verhinderung von Doppel- und Mehrfachbelastungen mit Körperschaftsteuer bei Ausschüttungen und Anteilsveräußerungen zwischen Körperschaften. Ihre Beurteilung – insbesondere in Bezug auf die 5-%- Pauschalbesteuerung und die Abzugsverbote – ist deshalb kein Gewinnermittlungsproblem, sondern eine (zentrale) Frage der Ausgestaltung eines definitiven Körperschaftsteuerrechts.¹¹⁵

113 So bereits *Evers*, KStG, 1926, S. 138 (zu § 11 Nr. 6 KStG 1925); ebenso *Mirre/Dreutter*, KStG, 1939, S. 541 (zu § 8 KStG 1934). Aus neuerer Zeit vgl. FG Berlin v. 15.7.1985 –VIII 553/83, EFG 1986, 308.

114 *Dorenkamp* in DStJG 33 (2010), S. 301 ff.

115 Vgl. dazu die Monographien von *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005 und *Otto*, Die Besteuerung von gewinn-

f) Verlustabzug (§ 8c KStG)

Was die Regelung des § 8c KStG zum Verlustabzug anbetrifft, so erinnere ich an die eingehende Diskussion auf der letzten Jahrestagung. § 8c KStG lässt sich – entgegen *Möhlenbrock*¹¹⁶ – nicht mit dem Gedanken einer „von den Anteilseignern abgeleiteten Leistungsfähigkeit der Gesellschaft“ rechtfertigen, sondern verletzt – wie auch die Untersuchung von *Röder* herausarbeitet¹¹⁷ – als singuläre Regelung das Netto- und das Trennungsprinzip. Die Körperschaftsteuer ist eben eine Personensteuer der Kapitalgesellschaft und nicht eine Steuer auf den Gewinn der Gesellschafter.¹¹⁸

g) Abziehbare Aufwendungen (§ 9 KStG)

Die Regelung des § 9 KStG hat eher „technischen“ Charakter. Die Abzugsfähigkeit des Gewinnanteils des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG erklärt sich aus der transparenten Besteuerung dieses Gewinnanteils nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG. Die systematische Einordnung des Spendenabzugs (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) hängt demgegenüber von der Beantwortung der bereits behandelten Frage ab, ob man eine steuerliche Privatsphäre von Kapitalgesellschaften anerkennt. Unter dieser Voraussetzung handelt es sich bei § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG um eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass „private“ Aufwendungen steuerlich irrelevant sind. Folgt man hingegen der Rechtsprechung des I. Senats und lehnt eine „außerbetriebliche“ Sphäre ab, ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bei Kapitalgesellschaften als partielles Abzugsverbot für bestimmte betriebliche Aufwendungen zu verstehen.¹¹⁹

h) Nicht abziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG)

§ 10 KStG enthält – in gewisser Hinsicht vergleichbar mit § 12 EStG – eine Aufzählung bestimmter nicht abziehbarer Aufwendungen, die differenziert zu betrachten sind. Das in § 10 Nr. 1 KStG geregelte Abzugsverbot für „Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen“ ist deklaratorisch, weil es sich der Sache nach um Einkommensverwendung außerhalb einer steuerlich relevanten Tätigkeit handelt.¹²⁰ Das Gleiche gilt – entgegen der früheren Ansicht des BFH¹²¹ – auch in Bezug auf das Abzugsverbot für Steuern vom Einkommen nach § 10 Nr. 2 KStG, da die Körper-

ausschüttenden Körperschaften und Anteilseignern nach dem Halbeinkünfteverfahren, 2007.

116 *Möhlenbrock* in DStJG 33 (2010), S. 339 (346 f.).

117 *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010.

118 Vgl. dazu auch *Hey* (Fn. 65), S. 16 ff.

119 Ebenso *Heger* in Gosch (Fn. 98), § 9 KStG Rz. 7.

120 BFH v. 5.3.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305; ebenso *Hey* in Tipke/Lang (Fn. 26), § 11 Rz. 48; *Schulte* in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 10 Rz. 11.

121 BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220.

schaftsteuer als Personensteuer – ebenso wie die Einkommensteuer auf gewerbliche Einkünfte – eine „private Einkommensverwendung“ darstellt.¹²² Das konstitutive Abzugsverbot für Geldstrafen in § 10 Nr. 3 KStG entspricht § 12 Nr. 4 EStG, ist aber von geringer Bedeutung, weil nach deutschem Strafrecht Geldstrafen gegen juristische Personen nicht verhängt werden können.¹²³ Das Abzugsverbot für Geldbußen etc. in § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG gilt bereits kraft Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften.

Bei dem hälftigen Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen in § 10 Nr. 4 KStG handelt es sich schließlich – wie es *Tipke* ausgedrückt hat¹²⁴ – um ein körperschaftsteuerrechtliches „Kuriosum“. Schon seine Geschichte ist beispielhaft dafür, wie Steuergesetze gemacht werden. Das Abzugsverbot geht auf das KStG 1925 zurück und war als fiskalisch motivierter Ersatz für die frühere sog. „Aufsichtsratsantiensteuer“ von 1906 gedacht.¹²⁵ Dass Aufsichtsratsvergütungen wegen des Abzugsverbots „doppelt“ steuerlich belastet wurden, störte den Gesetzgeber ebenso wenig wie das BVerfG, das die Regelung 1972 für verfassungsrechtlich unbedenklich erklärte.¹²⁶ Die im Rahmen der Körperschaftsteuerreform 1977 zunächst geplante Abschaffung des Abzugsverbots erwies sich politisch als nicht durchsetzbar, so dass – als Kompromiss – ein hälftiges Abzugsverbot bestehen blieb. Im steuerrechtlichen Schrifttum besteht heute wohl Einigkeit darüber, dass das Abzugsverbot nicht mehr zeitgemäß ist.¹²⁷ Dies gilt umso mehr, als der Tätigkeit des Aufsichtsrats nach heutiger Vorstellung von Corporate Governance eine zentrale Bedeutung zukommt.¹²⁸ Im politischen Bereich wird stattdessen – auch unter Hinweis auf ausländische Vorbilder¹²⁹ – darüber nachgedacht, das Abzugsverbot auf Vorstandsvergütungen auszudehnen. Auf diese Weise werden letztlich gesellschaftsrechtliche Probleme in das Steuerrecht „abgeschoben“.

i) Liquidation (§ 11 KStG)

Erwähnung bedarf im vorliegenden Kontext schließlich noch § 11 KStG, der besondere Einkommensermittlungsvorschriften für die Liquidation von Körperschaften enthält, die § 16 EStG vorgehen. So ist „der im Zeitraum der

122 So bereits *Ehmcke* in DStJG 20 (1997), S. 257 (261).

123 *Ehmcke* (Fn. 122), S. 271.

124 *Tipke*, StuW 1974, 84 ff.; zustimmend *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), § 16 VI.

125 Zur Vorgeschichte des § 17 Nr. 4 KStG 1925 vgl. *Evers* (Fn. 113), S. 249.

126 BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103.

127 Vgl. aus dem Schrifttum nur *Hollatz* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 2008, § 10 Rz. 112; *Ehmcke* (Fn. 122), S. 273 ff.; *Strecke*, KStG, 7. Aufl. 2008, § 10 Rz. 30; *Schulze-Osterloh* in FS Offerhaus, 1999, S. 375.

128 Statt vieler nur *Baums* (Hrsg.), Bericht der Regierungskommission Corporate Governance, 2001.

129 Vgl. dazu den Überblick bei *Fleischer/Hupka*, DB 2010, 601 ff.

Abwicklung erzielte Gewinn“ nach § 11 KStG als einheitliche Größe zu ermitteln. Diese Einschränkung des Periodizitätsprinzips dient nicht nur der Erfassung des sog. Totalgewinns und der Verwaltungsvereinfachung,¹³⁰ sondern hat zugleich das Ziel, eine unzutreffende Besteuerung von Körperschaften in der Liquidation zu verhindern.¹³¹ Diese könnte nämlich eintreten, wenn gegen Ende der Liquidationsphase noch Abwicklungsverluste erzielt werden, die mangels eines unbegrenzten Verlustrücktrags nicht mehr mit früher erzielten Abwicklungsgewinnen verrechnet werden könnten. Der einheitliche Gewinnermittlungszeitraum verhindert also auch eine Überbesteuerung infolge eines „Verlusts von Verlusten“, die bei der Liquidation von Personenunternehmen wegen der transparenten Besteuerung leichter vermieden werden kann.

4. Exkurs: Subjektsteuerprinzip und Organschaft

Die zivilrechtliche Verselbständigung von juristischen Personen ist kein Naturgesetz, sondern beruht – dies ist der richtige Kern der sog. Fiktions-theorie¹³² – auf einer gesetzgeberischen Entscheidung. Dieser zivilrechtlichen Vorgabe hat sich der Steuergesetzgeber in § 1 Abs. 1 KStG angeschlossen. Dies schließt aber nicht aus, dass die Steuersubjektivität von Körperschaften bei Konzernsachverhalten „durchbrochen“ wird. Eine solche Ausnahme ist die Organschaft. Sie führt bei der Körperschaftsteuer als einer Personensteuer zu einer Modifikation des Subjektprinzips.¹³³ Nach den §§ 14 ff. KStG kommt es im Verhältnis von Organgesellschaft und Organträger – nicht unähnlich der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – zu einer Aufspaltung zwischen dem Subjekt der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung (Organgesellschaft) einerseits und dem Zurechnungssubjekt (Organträger) andererseits. Die Wirkungen der Organschaft erschöpfen sich also in einer Ergebniszurechnung, während die Steuersubjektivität der Organgesellschaft nach § 1 Abs. 1 KStG als solche unberührt bleibt. Deshalb werden Verträge zwischen Organgesellschaft und Organträger oder Veräußerungen von Wirtschaftsgütern im Organkreis steuerlich voll anerkannt. Die Ergebniszurechnung bei der Organschaft knüpft bisher – ähnlich wie das Transparenz-

130 Darin wird im neueren Schrifttum vielfach der alleinige Regelungszweck gesehen, vgl. etwa *Lambrecht* in Gosch (Fn. 98), § 11 KStG Rz. 3; *Micker* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG 2010, § 11 KStG Rz. 3.

131 Dazu bereits RFH v. 1.7.1922 – I A 37/22, RFHE 10, 23: „Der ganze über das letzte Betriebsergebnis hinausgehende Vermögenszuwachs wird also, soweit er nicht schon versteuert ist, einheitlich als Liquidationseinkommen behandelt und versteuert, ohne Rücksicht darauf, wann er erworben ist.“

132 Zum Streit um das Wesen der juristischen Person vgl. statt vieler *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 8 II 2.

133 Zu Regelungszweck und Rechtsfolge der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft statt vieler nur *Neumann* in Gosch (Fn. 98), § 14 KStG Rz. 1 ff.

prinzip bei Personengesellschaften – an die zivil- und haftungsrechtlichen Wirkungen des Ergebnisabführungsvertrags mit Verlustübernahmepflicht an. Bei einem Übergang in ein „modernes“ Gruppenbesteuerungssystem stellen sich alle diese Fragen neu und bedürfen einer anderen Rechtfertigung und folgerichtigen Ausgestaltung.¹³⁴ Dabei geht es im Kern um die Herstellung von „Konzernneutralität“.¹³⁵ Insoweit wird auch zu prüfen sein, ob eine Verlustzurechnung ohne zivilrechtliche Verlusttragung in einem Gruppenbesteuerungssystem entsprechend § 15a EStG einer Beschränkung bedarf.¹³⁶

V. Fazit

Die „Durchmusterung“ der Einkünfteermittlung bei Gesellschaften ergibt folgendes Bild: Die Einkünfteermittlung bei Personengesellschaften ist auch 25 Jahre nach dem Geprägebeschluss des Großen Senats noch mit grundsätzlichen Unsicherheiten behaftet, inwieweit der zivilrechtlichen Verselbständigung der Personengesellschaften durch eine partielle steuerliche Rechtssubjektivität im Bereich der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung Rechnung zu tragen ist. Dies wirkt sich nicht nur auf die Anwendung von Gewinnermittlungsvorschriften aus, sondern erschwert auch die Einordnung des Sonderbetriebsvermögens. Ferner führt der Dualismus der Einkunftsarten zu steuerlichen Unterschieden bei der Behandlung von betrieblichen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften. Bei Kapitalgesellschaften gibt es wegen der gesetzlich angeordneten eigenen Steuersubjektivität von Körperschaften keine vergleichbaren Schwierigkeiten. Rechtsformübergreifend stellt sich schließlich die Frage nach der Berechtigung der verschiedenen Gewerblichkeitsfiktionen bei Personen- und Kapitalgesellschaften. Sie führen ohne zwingenden Grund dazu, dass sich die Einkünfteermittlung bei Gesellschaften nicht unerheblich von derjenigen bei natürlichen Personen bzw. anderen juristischen Personen (Vereine, Stiftungen) unterscheidet.

134 Dazu zuletzt *Lüdicke*, FR 2009, 1024 ff.; *Herzig*, StuW 2010, 214 ff.; *Hüttemann* in Schön/Osterloh-Konrad, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 127 ff.

135 Statt vieler *Schön*, ZHR 171 (2007), 409 (415 f.); vgl. auch *Starlinger* in DStJG 25 (2002), S. 73 (77 f.).

136 Vgl. dazu etwa *Lüdicke*, FR 2009, 1024 (1028); *Hüttemann* (Fn. 134), 140.

Diskussion

zum Referat von Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Leitung
Ministerialdirigent *Robert Oppermann*

Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*

Nur eine kurze Ergänzung zu den Werbeeinnahmen: Auf einer der ersten Tagungen dieser Gesellschaft hat ein Mitglied des Finanzausschusses zu dieser Frage Stellung genommen. Er hat gesagt – und ich glaube, das ist für Herrn *Hüttemann* ganz interessant: „Wir saßen abends um elf und sahen, dass wir ein komplexes Problem hatten. Darüber haben wir diskutiert und schließlich gesagt, das dauert bis um vier, bis wir eine allgemeine Formulierung gefunden haben. Und dann haben wir einfach in das Gesetz hinein geschrieben, was wir gemeint haben.“ Das vielleicht nur zur Ergänzung. Da waren keinerlei Typisierungsgedanken, sondern man wollte ins Bett und man wusste nicht wie man das Problem löst und hat diese Regelung gefunden.

Dr. *Ralf Kohlhepp*

Herr Professor *Hüttemann*, Sie haben ausgeführt, dass der BFH mit Bezug auf § 8 Abs. 2 KStG die Anwendung der Liebhabereigrundsätze auf Kapitalgesellschaften ablehnt. Sie haben zu Recht weiter ausgeführt, dass sich diese Auffassung nicht auf § 8 Abs. 2 KStG stützen lässt. Gleichwohl ist das ja nun ständige Rechtsprechung und da liegt es nahe, ggf. nach anderen Gründen oder Begründungen zu suchen, wenn man dem BFH nun folgen möchte. Insoweit stellt sich die Frage, ob man nicht auf § 8 Abs. 1 KStG rekurren kann. Für Kapitalgesellschaften sind Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nur soweit anwendbar als sie typischerweise auf die Körperschaft Anwendung finden können. Und da kann man durchaus fragen, ob nicht Einkünfte im Liebhabereibereich für Körperschaften gar nicht möglich sind. Ich würde Vereine und Stiftungen mit einschließen und fragen, ob diese überhaupt Einkünfte erzielen können, denen keine Einkünfteerzielungsabsicht zugrunde liegt. Denn es kann gar kein Subjekt geben, das eine solche Liebhabereiabsicht haben kann. Das als erstes. Zum anderen haben Sie dann ausgeführt, der Grundunterschied zwischen Liebhaberei und vGA ist der Gewinnzuschlag, und dabei haben Sie dann zu Recht gesagt, dies wäre insoweit problematisch, als ich jetzt jeden Aufwand, den ich dann als vGA klassifiziere – und das wäre ja nun mein einziges Korrektiv wenn ich keine Liebhaberei akzeptiere – mit einem Gewinnzuschlag versehen würde. Hier stellt sich meines Erachtens die Frage, ob ich das überhaupt in jedem Fall tun muss oder ob ich nicht nach Art der vGA differenzieren kann und ggf.

vGA, deren zugrunde liegender Aufwand nicht im Kernbereich der Tätigkeit einer Körperschaft liegt, nicht mit einem Gewinnzuschlag versehe, sondern es in diesen Fällen der Höhe nach bei den Kosten als vGA belasse.

Dr. Jürgen Pelka

Ich habe eine Frage zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften. Sie haben, wie ich meine, zu Recht ausgeführt, dass die Personengesellschaft Träger der Gewinn- bzw. Einkommensermittlung ist. Was passiert aber bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit drei natürlichen Personen als Gesellschafter, zu denen eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als vierter Gesellschafter hinzukommt? Dadurch entsteht bekanntlich eine so genannte Zbragesellschaft. Erfolgt in diesem Fall eine Gewinnkorrektur und wenn ja, auf welcher Ebene erfolgt eine solche? Muss die vermögensverwaltende Personengesellschaft jetzt ein Teil ihrer Einkünfte nach Gewinnermittlungsgrundsätzen ermitteln und Veräußerungsgewinne, Kapitaleinkünfte, etc. anders erfassen? Wird das Einkommen der drei ursprünglichen Gesellschafter nach §§ 20, 21, etc. EStG ermittelt und erfolgt zugleich für den vierten gewerblich geprägten Personengesellschafter eine Gewinnermittlung nach § 15 EStG oder erfolgt erst später eine gesonderte korrigierende Gewinnermittlung auf der Ebene des Gesellschafters? Wenn ja, wie und vor allem wo werden die Wirtschaftsgüter der gewerblich geprägten Personengesellschaft bilanziert? Oder ist das ganze Modell verfehlt?

Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Herr *Stolterfoht*, vielen Dank für Ihren Hinweis zur Entstehungsgeschichte der Sonderregelung zur Rundfunkbesteuerung. Ich kritisiere an § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG nur, dass man den Pauschalsteuersatz von 16 % auf alle Anstalten übertragen hat, obwohl das viel differenziertere ARD-Modell in der Vergangenheit durchaus gut funktioniert hat und lediglich die Finanzverwaltung meinte, es käme auf diese Weise nicht mehr genug Geld herein.

Herr *Kohlhepp*, natürlich mag man sich wundern, dass ausgerechnet ein Gesellschaftsrechtler wie ich die Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften für möglich hält. Aber die These des I. Senats, dass eine Kapitalgesellschaft gleichsam von Gesetzes wegen auf Gewinnerzielung angelegt sei, ist eben auch gesellschaftsrechtlich ohne Substanz. Wie Sie wissen, kann man eine Kapitalgesellschaft – z. B. eine GmbH – zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck gründen – auch zur „Geldvernichtung“. Wenn wir aber an den Grundsätzen des Geprägebekchlusses zur Liebhaberei festhalten, dann setzt die Steuerbarkeit von Einkünften auf Gesellschaftsebene eine Absicht der Gewinnerzielung voraus. Deshalb meine ich, dass die Argumente des I. Senats gegen die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften nicht tragen. Wie Sie wissen, hat auch der BFH diese Frage in den 70er Jahren noch anders beurteilt und seine Rechtsprechung erst in den 90er Jahren – mit

Rücksicht auf das inzwischen wieder verabschiedete Anrechnungsverfahren – geändert. Beim zweiten Punkt, der Frage des Gewinnaufschlags, da bin ich ganz Ihrer Meinung. Wenn man die Ausgangsfrage mit dem I. Senat anders entscheidet, dann muss man bei der Anwendung der vGA-Grundsätze in der Tat sehr konkret prüfen, ob in allen Fällen zusätzlich zur Verlustneutralisation ein Gewinnaufschlag in Betracht kommt. Soweit man auf einen solchen Gewinnaufschlag verzichtet, kommen beide Auffassung letztlich zu demselben Ergebnis, es werden „private“ Aufwendungen für Zwecke der Einkünfteermittlung negiert. Da gibt es keinen Dissens.

Herr *Pelka*, ja die Zebragesellschaft ist ein weites Feld, zumal die Zebragesellschaft – und das könnte man dem Großen Senat zum Vorwurf machen – schon im Geprägebeschluss widersprüchlich behandelt worden ist. Denn dort findet sich eine Passage zur Zebragesellschaft, in der gesagt wird, dass beim gewerblich beteiligten Gesellschafter die Wirtschaftsgüter des Gesamtvermögens, soweit es um Veräußerungen durch die Gesellschaft geht, anteilig bei diesem Gesellschafter erfasst werden. Damit wurde die Bruchteilsbetrachtung letztlich für einen bestimmten Fall aufrechterhalten, was Frau *Knobbe-Keuk* damals meines Erachtens zu Recht als systematischen Bruch kritisiert hat. Heute liegt das Problem der Zebragesellschaft vor allem darin, dass hier die Verwerfungen zwischen Einheits- und Bruchteilsbetrachtung besonders sichtbar werden. Und immer, wenn zwei unterschiedliche Systeme aufeinander stoßen, gibt es dann auch verfahrenstechnische Schwierigkeiten, wie sie den Gegenstand des Beschlusses des Großen Senats zur Zebragesellschaft gebildet haben: Welches Finanzamt – das Betriebs- oder das Wohnsitzfinanzamt – ist eigentlich näher dran, um die auf Gesellschaftsebene erzielten Einkünfte in gewerbliche Einkünfte des Gesellschafters umzuqualifizieren? Aber ich glaube, man sollte die Zebragesellschaft nicht zum Ausgangspunkt der Diskussion machen.

Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*

Ich glaube trotzdem, dass die Diskussion über die Zebragesellschaft der Mühen wert ist. Ihr brillanter Vortrag, Herr *Hüttemann*, bringt mich zu folgender Frage. Muss man nicht den § 15 EStG in Personengesellschaftsfällen als eine Art Doppelfilter lesen? Auf der ersten Stufe ist zu fragen, was die Gesellschaft tut; darin stimme ich Ihnen voll zu. Wenn die Gesellschaft nicht selbst den Tatbestand des § 15 Abs. 2 EStG verwirklicht oder ausnahmsweise unter § 15 Abs. 3 EStG fällt, liegen de lege lata von vornherein keine gewerblichen Einkünfte der Gesellschaft vor. Über die zweite Stufe sind Sie dagegen recht schnell hinweggegangen: Sie besteht aus der Prüfung, ob auch der Gesellschafter Mitunternehmer ist. Das setzt – zusätzlich zu der eigenen Gewerblichkeit der Gesellschaft – voraus, dass sich auch der konkrete Gesellschafter in irgendeiner Weise als Unternehmer – mit Unternehmerinitiative und -risiko – betätigt. In Ermangelung anderer konkreter Kriterien ist dabei auch auf ihn der § 15 Abs. 2 EStG analog anzuwenden.

Das würde bedeuten, dass im Normalfall, also in den Fällen, über die Sie gesprochen haben, gewerbliche Einkünfte beim Gesellschafter nur für den Fall anzunehmen sind, dass sich die Gewerblichkeit auf beiden Stufen kumulativ bejahen lässt. Herr *Pelka* hat die Zebragesellschaft angesprochen, die sich von den Fällen unterscheidet, die Herr *Hüttemann* eingangs behandelt hat. Die Personengesellschaft als solche ist nicht gewerblich tätig, sondern nur vermögensverwaltend oder freiberuflich. Aus zivilrechtlicher Sicht haben Sie sicher Recht. Es wäre aber sehr misslich, wenn man hier den Doppelfilter nicht bemüht. Das Gesetz enthält in Vorschriften wie §§ 20, 21 EStG nun einmal keinen Verweis auf § 15 Abs. 1 Nr. 2, so dass diese scheinbare Widersprüchlichkeit in dem Beschluss des Großen Senats vielleicht eine Konsequenz der Unzulänglichkeit des Gesetzes ist. In dieser Lage kann man für die Überschusseinkünfte, die nicht auf § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verweisen, an der Zebragesellschaft bruchlos festhalten. Daher ist auch weiterhin zu fragen: Was tut der Gesellschafter, und in welcher Sphäre hält er seine Beteiligung?

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Zwei Bemerkungen dazu. Natürlich müssen wir auf der Ebene des Gesellschafters prüfen, ob der Tatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verwirklicht ist, d. h., ob der Gesellschafter als Mitunternehmer einer Gesellschaft anzusehen ist. Dies setzt voraus, dass der Gewerbebetrieb der Gesellschaft auf Rechnung auch dieses Gesellschafters geführt wird, was bei einer Beteiligung an einer OHG und KG eigentlich immer der Fall ist. Dagegen darf der Mitunternehmerbegriff – entgegen verbreiteter Vorstellung – nicht dahin missverstanden werden, als müsse der Gesellschafter auch selbst über seine Beteiligung an der Gesellschaft am Markt tätig werden. Wer als Kommanditist an einer KG beteiligt ist, hat mit dem, was seine Kommanditgesellschaft am Markt macht, unmittelbar nichts zu tun. Natürlich freut sich der Kommanditist, wenn die Gesellschaft Gewinne erwirtschaftet, und er trägt in Höhe seiner Einlage auch die Verluste anteilig mit. Ferner darf er als Kommanditist auch Einsicht in die Bilanz der Gesellschaft nehmen und muss bei bestimmten grundlegenden Maßnahmen zustimmen. Trotzdem ist es allein die Gesellschaft, die einen Gewerbebetrieb unterhält und sich am Markt wirtschaftlich betätigt. Vor diesem Hintergrund würde ich gerne auf das Merkmal der „Mitunternehmerinitiative“ ganz verzichten und allein auf das Mitunternehmerisiko als alleinigen Grund für die steuerliche Zurechnung des Gesellschaftsgewinns zum Gesellschafter abstellen. Mitunternehmerisiko setzt voraus, dass der Gesellschaftsbetrieb auf Rechnung der Gesellschafter geführt wird.

Bei der Zebragesellschaft geht es doch im Kern um eine Abstimmung zwischen der einheitlichen Überschussermittlung auf der Ebene der Gesellschaft und der betrieblichen Einkünfteermittlung auf der Ebene des Gesellschafters, der den Anteil an der vermögensverwaltenden Gesellschaft in

seinem Betriebsvermögen hält. Hier verläuft eine Bruchlinie und man muss sich entscheiden: Betrachte ich auch die vermögensverwaltende Gesellschaft als Einheit mit der Folge, dass auch der betrieblich beteiligte Gesellschafter zwar die einheitlich festgestellten Überschusseinkünfte für seine Besteuerung übernimmt, daneben aber noch eine eigene betriebliche Gewinnermittlung in Hinsicht auf seinen Gesellschaftsanteil im Betriebsvermögen stattfindet, was gewisse Abstimmungsprobleme aufwirft? Oder verwirkliche ich die Bruchteilsbetrachtung so, dass ich für den betrieblich beteiligten Gesellschafter „durchgreife“ und den auf ihn anteilig entfallenden Teil des Gesellschaftsgewinns sogleich nach den Grundsätzen über die betriebliche Gewinnermittlung ermittle und zurechne? Letzteres ist konsequent, wenn man die Bruchteilsbetrachtung auch sonst auf vermögensverwaltende Personengesellschaften anwendet, wie dies aus den dargelegten Gründen der heute ganz herrschenden Auffassung entspricht.

Axel Schick

Gestützt auf § 1 EStG oder § 1 KStG – je nach Rechtsform des Gesellschafters –, wird ja von Vertretern des absoluten Transparenzprinzips die These vertreten, dass bei schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern eine Forderung gegen die Gesellschaft aufzusplitten ist in eine Forderung gegen die übrigen Gesellschafter und eine „Forderung gegen sich selbst“. Dem Bruchteilsprinzip entsprechend, das ich als Individualtransparenz bezeichnen möchte, können die Sondervergütungen nur in dem Umfang umqualifiziert werden, in dem sie auf die Beteiligungsquoten der anderen Gesellschafter entfallen; im Umfang der eigenen Beteiligung ist sie nicht steuerbar und kann nicht umqualifiziert werden. Die These wird, glaube ich, in erster Linie von Herrn Professor *Lang* aus Wien vertreten. Geben Sie dieser These eine Chance, von der Rechtsprechung einmal übernommen zu werden? Denn soweit ich sehe, wird sie von den Finanzgerichten in dieser Konsequenz bisher nicht angewandt.

Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Vielleicht möchte Herr Kollege *Lang* selbst dazu Stellung nehmen. Nach meiner Ansicht hat die Einheitsbetrachtung bei der gewerblichen Personengesellschaft zwingend zur Folge, dass schuldrechtliche Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter steuerrechtlich anerkannt werden. Dies wird auch bei der gesetzlich angeordneten Hinzurechnung der Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG vorausgesetzt. Auf dem Boden der Bruchteilsbetrachtung – also bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft – ist dies anders. Hier wird z. B. die anteilige Eigennutzung eines Grundstücks im Fall der Vermietung eines Grundstücks durch den Gesellschafter an die Gesellschaft herausgenommen, weil man –

vereinfacht formuliert – mit sich selbst keinen Mietvertrag schließen kann. Bei Kapitalgesellschaften wäre diese Sichtweise natürlich unvertretbar.

Axel Schick

Der Punkt ist doch der, dass der Unternehmer in der Mitunternehmerschaft mit sich selbst keine Verträge machen kann. Das ist ja immer das Argument, um überhaupt die Umqualifizierung zu begründen. Eigentlich ist sie aber in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG in dieser Konsequenz gar nicht angelegt. Es werden praktisch § 39 AO und § 1 EStG einfach übergangen, und gemäß der Einheitsbetrachtung, vielleicht unter dem Motiv, sich die Dinge einfacher zu machen, wird dieser Punkt negiert.

Prof. Dr. *Wolfram Reiß*

Herr *Hüttemann*, lassen wir mal die Frage dahinstehen, was für Zivilrechtler nicht einzuordnen ist. Für Steuerrechtler ist es vielleicht auch ein bisschen schwierig, ein Betriebsvermögen ohne Betrieb und die Zurechnung fremder Einkünfte als vom Steuerpflichtigen im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG erzielte Einkünfte einzuordnen. Aber o.k. Mich würde doch noch einmal Ihre Sicht zum Zoff zwischen I. und IV. Senat interessieren. Vom Ausgangspunkt her, dass es eigentlich auf die Gesellschafter ankommt, ist es für mich eigentlich relativ einleuchtend, zu demselben Ergebnis wie Sie zu kommen. Ich habe Sie so verstanden, dass es bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften keinerlei Aufdeckung der stillen Reserven bedürfe. Von Ihrem Standpunkt der Ver selbstständigung der Personengesellschaft als dem eigentlichen Einkünfteerzielungssubjekt her frage ich mich allerdings, wieso Sie nicht eigentlich beim I. Senat landen. Und vielleicht darf ich gleich anschließen: doppelte Prüfung der Gewinnermittlungsabsicht. Was bedeutet das eigentlich? Wenn ich mir vorstelle, dass ich eine Gesellschaft habe und im Gesellschaftsbereich keine Gewinne erzielt werden, aber im Sonderbereich schon. Wozu brauche ich diese doppelte Prüfung, was prüfe ich da auf der Ebene der Gewinnerzielungsabsicht der Gesellschaft? Vielleicht habe ich es aber missverstanden?

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Zum ersten Punkt: Was hindert mich daran, trotz Betonung der Einheitsbetrachtung der Rechtsansicht des I. Senats beizutreten? Sieht man von der Frage ab, welche Bedeutung man den Ausführungen des Finanzausschusses für die Analogiefähigkeit beilegt, geht es doch letztlich um die steuerliche Zuordnung der stillen Reserven. Und insoweit würde ich meinen, kommt es mit Rücksicht auf die transparente Besteuerung auf die Gesellschafter an. Solange also stille Reserven zwischen den Gesellschaftern nicht überspringen – sei es auf Grund von Ergänzungsbilanzen oder bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf Schwestergesellschaften wegen der identischen

Beteiligungsquoten – sehe ich keinen Anlass für eine Aufdeckung stiller Reserven, nur weil zivilrechtlich ein Rechtsträgerwechsel stattfindet. Natürlich ist ein Rechtsträgerwechsel bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Schwestergesellschaft für den Zivilrechtler nicht zu leugnen, aber in Hinsicht auf die Besteuerung der stillen Reserven kommt es in erster Linie auf die steuerliche Beurteilung an. Was die doppelstufige Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht anbetrifft, so ist die Prüfung auf Gesellschaftsebene durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorgegeben. Fehlt es auf Gesellschaftsebene an der Absicht, einen Totalgewinn zu erzielen, fehlt es nach meiner Ansicht auch an einer steuerlichen Mitunternehmerschaft. In diesem Fall bleibt allein auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters zu prüfen, ob dieser einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält und in welchem Umfang bei seiner eigenen Gewinnermittlung z. B. auch Verluste aus der Beteiligung dieses Gesellschafters an der „Liebhabe-Gesellschaft“ als betrieblich veranlasste Vermögensminderungen in Abzug gebracht werden können.

Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung: BilMoG, Maßgeblichkeitsgrundsatz und CCCTB

Prof. DDr. *Gunter Mayr*
Universität Wien

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Nationales Bilanzrecht<ul style="list-style-type: none">1. Bilanzenvielfalt2. Steuerbilanzen3. Verstärkte Maßgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?<ul style="list-style-type: none">a) Allgemeines zum Maßgeblichkeitsgrundsatzb) § 5 Abs. 1 EStG i. d. F. BilMoG: Wahlrechtsvorbehalt und wahlweise Teilwertabschreibung?c) Handelsbilanz eine taugliche Grundlage?<ul style="list-style-type: none">aa) Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögensbb) Rückstellungsbewertungd) Verstärkte Maßgeblichkeit | <ul style="list-style-type: none">4. Zwischenergebnis BilanzrechtIII. CCCTB<ul style="list-style-type: none">1. Konzept2. Gemeinsame Bemessungsgrundlage3. CCCTB mit Konsolidierung?<ul style="list-style-type: none">a) Konsolidierung: theoretisch faszinierendb) Konsolidierung: das eigentliche ProblemIV. Vorschläge im Lichte der CCCTB<ul style="list-style-type: none">1. CCTB2. Gemeinsame Bemessungsgrundlage (CCTB): optional?3. CCTB: Konzernbesteuerung und Verlustrichtlinie4. CCTB: Ausgangspunkt BilanzrichtlinieV. Lösungsvorschläge |
|--|--|

I. Einleitung

Das Bilanzsteuerrecht ist reformbedürftig, das gilt für Deutschland und Österreich gleichermaßen. In der Reformbedürftigkeit stimmen auch Vertreter der „Einheitsbilanz“¹ und Vertreter einer eigenständigen, von der Handelsbilanz losgelösten Steuerbilanz² überein.³ An diesem Befund und an einer lebhaften Diskussion über den Maßgeblichkeitsgrundsatz hat sich während der letzten Jahrzehnte kaum etwas geändert, zwischen den Fachbeiträgen mit den Titeln „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr“⁴

1 Z. B. *Gassner* in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, Wien 2003, 283.

2 Z. B. *Weber-Grellet* in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Fn. 1), 267; *Weber-Grellet*, StuB 2002, 700; *Weber-Grellet*, DB 2008, 2451.

3 Dazu z. B. *Mayr*, Gewinnrealisierung, Wien 2001, 1; „auch im Steuerbilanzrecht herrscht Unübersichtlichkeit und Unordnung“, *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. Köln 2003, 694.

4 *Döllner*, BB 1971, 1333.

und „Totenglocken für das Maßgeblichkeitsprinzip“⁵ liegen fast vier Jahrzehnte. Zuletzt ist in Deutschland mit dem BilMoG und in Österreich mit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2010 (RÄG 2010) noch zusätzliche Bewegung ins Bilanzrecht gekommen, wie auch eine Vielzahl an Fachbeiträgen belegt.⁶ Vom nationalen Bilanzrecht ausgehend wird sodann der Bogen zur CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) gespannt, weil auch beim Bilanzrecht die europäischen Entwicklungen mitzubersichtigen sind.

II. Nationales Bilanzrecht

1. Bilanzenvielfalt

Buchführungspflichtige Unternehmen erstellen neben der Handelsbilanz⁷ eine „Steuerbilanz“ (bzw. eine „Überleitungsrechnung“)⁸. Das EStG wiederum kennt mit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und nach § 5 EStG zwei unterschiedliche Arten der Bilanzierung. Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen seit 2005 den Konzernabschluss nach den International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) erstellen. Zudem wird auf europäischer Ebene an einer CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) gearbeitet, bei der – vereinfacht gesagt – die IAS/IFRS für steuerliche Zwecke adaptiert werden. Diese Vielfalt an Bilanzierungssystemen hat durchaus eine inhaltliche Berechtigung; jedem Bilanzierungssystem liegt ein spezieller Zweck zugrunde. Man sollte aber auch die davon betroffenen Unternehmen vor Augen haben: In einem „worst case“ hätten sie vier ähnliche, im Detail aber unterschiedliche Bilanzen zu erstellen!

2. Steuerbilanzen

Zu Beginn soll der Blick nur auf die steuerliche Bilanzierung gerichtet werden. Bereits das EStG kennt mit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und nach § 5 zwei unterschiedliche Arten der Bilanzierung. In Deutschland

5 Theile, DStR 2009, 2384.

6 Literaturüberblick z. B. bei Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. Köln 2010, 751; zuletzt z. B. Weber-Grellet, DB 2009, 2402; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, DB 2009, 2570; Herzig, DB 2010, 3; Theile, DStR 2009, 2384; Anzinger/Schleier, DStR 2010, 395; Meurer, BB 2010, 820; Zwirner, DStR 2010, 591; Kaminski, DStR 2010, 771 und 1395; Wehrheim/Fross, DStR 2010, 1348.

7 In Österreich wird nunmehr meist von der UGB-Bilanz gesprochen, weil das Unternehmensgesetzbuch (UGB) an die Stelle des Handelsgesetzbuches (mit seinen teilweise antiquierten Kaufmannsbegriffen) trat.

8 Vor dem BilMoG waren Überleitungsrechnungen auch in die Deutschland die gängige Praxis, Großunternehmen erstellten aber schon bisher oftmals eine eigenständige Steuerbilanz, vgl. z. B. Herzig, DB 2010, 3.

unterscheiden sich die Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG kaum noch voneinander.⁹ Die ursprünglich in Deutschland bestanden Unterschiede in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG leben hingegen in Österreich fort: So werden Wertsteigerungen des Grund und Bodens im Anlagevermögen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 öEStG ausgeschieden, gewillkürtes Betriebsvermögen ist nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 öEStG zulässig. Die Unterschiede sind in Österreich nicht verfassungswidrig.¹⁰

Bilanzierungstechnisch sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG die handelsrechtlichen¹¹ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend („Maßgeblichkeitsgrundsatz“), während die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG allgemeine Grundsätze zur Gewinnermittlung enthält.

Rein steuerlich betrachtet drängt sich die Frage auf, ob im EStG zwei unterschiedliche Arten der Bilanzierung zweckmäßig sind. Die Frage erhärtet sich umso mehr, als sich die beiden Gewinnermittlungsarten inhaltlich kaum noch voneinander unterscheiden und neuerdings – seit dem BilMoG – die Gewinnermittlung nach § 5 EStG zunehmend wahlrechtsfreundlich ausgestaltet sein soll. Denn nach BMF soll der Steuerpflichtige nunmehr auch bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG auf z. B. Teilwertabschreibungen verzichten können.¹² Ob solche Wahrechte dem Sinn und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung gerecht werden, gilt es noch zu hinterfragen. Bereits hier kann aber folgende Feststellung getroffen werden: Stimmt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG inhaltlich weitgehend überein, spricht viel dafür, die beiden Gewinnermittlungsarten zu einem steuerlichen Betriebsvermögensvergleich zusammenzulegen. Dies würde zur Vereinfachung beitragen,¹³ wechselseitige Verweise und Abgrenzungen würden

⁹ Vgl. *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, 242. Lfg., Vor §§ 4–7 EStG Anm. 24.

¹⁰ VfGH v. 13.12.1972 – B 145/72; VfGH v. 20.6.1994 – B 473/92. In seiner Entscheidung aus dem Jahre 1972 führte der VfGH dabei u. a. aus, dass bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht nur der Veräußerungsgewinn aus einem Grundstück erfasst werde, sondern „sich ein allfälliger Veräußerungsverlust gewinnmindernd auswirkt“; der Vollkaufmann (= Gewinnermittlung nach § 5) „wird sohin gegenüber dem seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelnden Steuerpflichtigen durchaus nicht einseitig schlechter gestellt“. Das Argument eines steuerwirksamen Veräußerungsverlustes aus Grund und Boden ist aber eher theoretisch als praktisch überzeugend, weil Grund und Boden im Regelfall nicht an Wert zu verlieren pflegt.

¹¹ Österreich: „unternehmensrechtlichen“.

¹² BMF, Schreiben v. 12.3.2010 – GZ IV C 6 – S 2133/09/10001.

¹³ Vgl. auch z. B. *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 9), Vor §§ 4–7 EStG Anm. 31; ähnliche Überlegungen stellte schon vor fast 50 (!) Jahren die Einkommensteuer-Kommission an, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, Bonn 1964, 82; der RegE eines EStG 1975 (BT-Drucks 7/1470) sah in den §§ 10–22 für alle buchführenden Steuerpflichtigen einen einheitlichen Betriebsvermögensvergleich vor, die Neuregelung der Gewinnermittlung wurde sodann aber nicht umgesetzt.

sich damit erübrigen. Mit einer solchen Zusammenlegung sollte aber eine grundsätzliche Reform des Bilanzsteuerrechts einhergehen. Denn ein verständliches Bilanzsteuerrecht begnügt sich nicht mit vagen allgemeinen Grundsätzen, sondern bedarf eines systematischen Aufbaus, einer folgerichtigen Ausgestaltung und hinreichenden Konkretisierung.

Eine Zusammenlegung und Neukodifizierung des Bilanzsteuerrechts würde aber auch die Grundsatzentscheidung notwendig machen, welcher Stellenwert künftig der Handelsbilanz zukommen soll. Das Spektrum der Entscheidungsmöglichkeiten wäre zwar breit, möchte man aber einen bilanzsteuerrechtlichen Meilenstein setzen, die jahrzehntelangen inhaltlichen Diskussionen zum Maßgeblichkeitsgrundsatz beenden und Rechtssicherheit schaffen, stehen letztlich nur zwei Möglichkeiten offen:

- abgekoppelte Steuerbilanz: Die Steuerbilanz wird vollständig von der Handelsbilanz gelöst, in den bisherigen §§ 4 bis 7 EStG wird übersichtlich und systematisch aufgebaut ein selbständiges Bilanzsteuerrecht verankert, wobei es dabei zu Verschiebungen bei den nachfolgenden Paragraphen käme, weil ein übersichtlich und systematisch aufgebautes eigenständiges Bilanzsteuerrecht mehr als vier freie Paragraphen benötigen würde.¹⁴
- verstärkte Maßgeblichkeit: Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wird in Richtung Einheitsbilanz verstärkt.

3. Verstärkte Maßgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?

a) Allgemeines zum Maßgeblichkeitsgrundsatz

Sowohl für die verstärkte Maßgeblichkeit als auch für eine eigenständige Steuerbilanz sprechen gewichtige Argumente. Für die verstärkte Maßgeblichkeit spricht vor allem das Vereinfachungsargument, im Idealfall müsste nur eine einzige Bilanz – eine „Einheitsbilanz“ – erstellt werden. Für eine eigenständige Steuerbilanz spricht der Zweck der Steuerbilanz, der sich von der Handelsbilanz unterscheidet.¹⁵ Die Handelsbilanz ist dem Vorsichtsprinzip und Gläubigerschutz verpflichtet; der ausschüttungsfähige Gewinn soll eher niedrig gehalten werden. Die handelsrechtliche Bilanzierung kennt bilanzpolitische Spielräume¹⁶ insbesondere in Form von Wahlrechten und

14 „Mehrfachbelegungen“ von Paragraphenziffern (derzeit z. B. § 4, § 4a bis § 4h) sollten m. E. keine Dauerlösungen sein.

15 Zu den Vor- und Nachteilen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes z. B. *Ruppe* in *GS Gassner*, Wien 2005, 1 (9 ff.); *Hey* in *Tipke/Lang* (Fn. 6), 754, *Pezzer* in *DStJG* 14 (1991), S. 3; *Henrichs* in *DStJG* 24 (2001), S. 301; *Söffing* in *FS Budde*, 1995, S. 635 (650).

16 Zu den „Zielen der Bilanzpolitik“ (= Erfolgsmaximierung, Erfolgsminimierung oder Gewinnnivellierung) vgl. z. B. *Bertl* in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Kofler/Tumpel*, *Handbuch österreichische Steuerlehre* Bd. II, Wien 2006, 310; zur Bilanzpolitik nach *BilMoG* vgl. z. B. *Petersen/Zwirner*, *BB* 2010 1651 (1656 f.).

Ermessensspielräumen, während das Steuerrecht tendenziell wahlrechtsfeindlich ausgestaltet sein sollte.¹⁷ Denn die steuerrechtliche Gewinnermittlung zielt auf den periodengerechten Gewinn; der Steuerbilanz kommt die Aufgabe zu, periodengerechte Gewinne als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu ermitteln.¹⁸

b) § 5 Abs. 1 EStG i. d. F. BilMoG: Wahlrechtsvorbehalt und wahlweise Teilwertabschreibung?

Etwas merkwürdig präsentiert sich die derzeitige Situation in Deutschland: Durch das BilMoG wurde die sog. umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft und in § 5 Abs. 1 erster Satz EStG für die Maßgeblichkeit folgende einschränkende Formulierung eingefügt: „*es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt*“. Inhalt und Reichweite dieses neuen Wahlrechtsvorbehalts sind umstritten. Nach der Begründung des Regierungsentwurfes sollte der Halbsatz klarstellen, „*dass die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten, die von den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften abweichen, im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht mehr nachzuvollziehen ist*“.¹⁹ Der Absicht des Gesetzgebers, nur steuerrechtliche Begünstigungen aus der Handelsbilanz fernzuhalten, wird der Gesetzeswortlaut nicht gerecht; denn der Gesetzeswortlaut spricht allgemein von der „*Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts*“ und geht damit über das hinaus, was der Gesetzgeber offenkundig gewollt hat. Zudem erbat der Bundesrat eine Präzisierung der Formulierung,²⁰ worauf die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung den Grundsatz der Maßgeblichkeit durch die Änderungen des vorliegenden Gesetzesentwurfes als „*nicht berührt*“ bezeichnete, durch das BilMoG „*ergeben sich daher zum gegenwärtigen Rechtszustand keine Änderungen*“.²¹ Nach dem Gesetzeszweck ist der Wahlrechtsvorbehalt daher einschränkend auszulegen und betrifft nur Steuervergünstigungswahlrechte²², die zu niedrigeren Wertansätzen führen, als sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung an sich zulässig sind.²³

17 So sind in Österreich steuerlich z. B. pauschale Wertberichtigungen oder Pauschalrückstellungen verboten oder Gemeinkosten bei den Herstellungskosten zu aktivieren.

18 *Weber-Grellet*, DB 2000, 165; vgl. dazu auch BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669 und BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; VwGH v. 25.11.1999 – 99/15/0194; dazu *Mayr*, Rückstellungen, Wien 2004, 63.

19 BT-Drucks. 16/10067, 49.

20 Stellungnahme des Bundesrates, BR-Drucks. 344/08 v. 4.7.2008, 12, abgedruckt bei *Petersen/Zwimer*, BilMoG, München 2009, 325.

21 Gegenäußerung der Bundesregierung, Anl. 4, BT-Drucks. 16/10067, 124; abgedruckt bei *Petersen/Zwimer* (Fn. 20), 332.

22 Wie z. B. die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG.

23 *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009, 2570; *Henrichs*, Ubg 2009, 533; *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395.

Die derzeitige Situation lässt sich besonders plakativ am Beispiel der Teilwertabschreibung darstellen. Nach dem Gesetzeszweck hätten sich durch das BilMoG keine Änderung bei der Teilwertabschreibung ergeben; auch wenn der Gesetzeswortlaut bei den Teilwertabschreibungen in § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG von „können“²⁴ spricht, besteht bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes die Verpflichtung zur Teilwertabschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung. Die Bundesregierung bestätigte dies in ihrer Beantwortung an den Bundesrat ausdrücklich und verneinte aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ein steuerliches Wahlrecht.²⁵ Diese Beantwortung der Bundesregierung hielt das BMF aber nicht davon ab, exakt das Gegenteil zu verkünden. Nach BMF ist die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz „nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten“.²⁶

Kurios an der Diskussion ist, dass das BMF hier ohne jeglichen Zwang und entgegen dem Gesetzeszweck ein Wahlrecht einräumt, das nicht einmal im Interesse z. B. des Deutschen Steuerberaterverbandes liegt.²⁷ Ganz frei von Hintergedanken dürfte aber auch das BMF nicht sein, auch wenn es dabei einen unkonventionellen Weg beschreitet und Wahlrechte einräumt. Wahlrechte in der Steuerbilanz sind aber generell problematisch, ihnen haftet der „Beigeschmack des Willkürlichen“ an,²⁸ bilanzrechtliche Wahlrechte zum Zwecke einer beliebigen „Ertragsteuerpolitik“ sind nach *Tipke* mit einer gleichmäßigen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar.²⁹ Auch wenn Teilwertabschreibungen nicht Ausfluss einer periodengerechten Besteuerung nach dem Realisationsprinzip sind,³⁰ sondern – ebenso wie die in Deutschland steuerlich mittlerweile verbotenen Verlustrückstellungen – aus dem Imparitätsprinzip fließen und damit einen Verlust

24 „Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden.“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

25 Anl. 4, BT-Drucks. 16/10067, 124; abgedruckt bei *Petersen/Zwirner* (Fn. 20), 332.

26 BMF, Schreiben v. 12.3.2010 – GZ IV C 6 – S 2133/09/10001; dazu *Meurer*, BB 2010, 820.

27 Pressemeldung 22/09 v. 19.10.2009, allgemein zum Wahlrechtsvorbehalt und zur Aufweichung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

28 „Unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erweisen sie sich grundsätzlich als Fremdkörper“, *Werndl*, ÖStZ 1997, 189 (198).

29 *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. Köln 2000, 519. Um mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar zu sein, bedürften bilanzrechtliche Wahlrechte einer besonderen Rechtfertigung, vgl. auch *Tipke*, Steuerrechtsordnung II (Fn. 3), 687 ff.; *Weber-Grellet*, DB 1994, 2405.

30 Zur periodengerechten Gewinnermittlung im Sinne des Realisationsprinzips vgl. z. B. *Moxter* in FS Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 447; *Mayr*, Rückstellungen (Fn. 18), 63.

vorwegnehmen,³¹ läuft das vom BMF eingeräumte Wahlrecht dem Gesetzeszweck zuwider. Letztlich erscheint diese Diskussion aber weniger von sachlichen als von „ideologischen“ oder „taktischen“ Überlegungen geprägt; zur Verständlichkeit oder gar zur Vereinfachung des Bilanzsteuerrechts trägt die Diskussion natürlich nicht bei. Das BMF-Schreiben erweckt den Eindruck, als ob sich das BMF gezielt oder fast zwanghaft von der Handelsbilanz lösen möchte, um die Weichen in Richtung einer eigenständigen Steuerbilanz stellen zu können.³²

c) Handelsbilanz eine taugliche Grundlage?

Praktikabilitätsüberlegungen sprechen für eine verstärkte Maßgeblichkeit. Die steuerliche Gewinnermittlung zielt aber in erster Linie auf einen periodengerechten und nicht auf einen (nur) „praktikablen Gewinn“. Praktikabilitätsüberlegungen können daher erst dann greifen, wenn sie mit der periodengerechten Gewinnermittlung in Einklang stehen; die periodengerechte Gewinnermittlung geht der Praktikabilität grundsätzlich vor.³³ Die Diskussion über die Maßgeblichkeit hat daher mit folgender Frage zu beginnen: Kann die Handelsbilanz zu einer tauglichen Grundlage für eine periodengerechte Gewinnermittlung entwickelt werden?

Bei der Beantwortung der Frage dürfte von den IAS/IFRS keine Gefahr ausgehen, weil die IAS/IFRS in absehbarer Zeit wohl weder in Deutschland noch in Österreich für den Einzelabschluss (auch nicht alternativ) zugelassen werden.³⁴ Die Konzentration liegt daher auf dem nationalen Handels-

31 Im Lichte einer periodengerechten Gewinnermittlung nach dem Realisationsprinzip wären Teilwertabschreibungen bei der steuerlichen Bilanzierung nicht zwingend vorzunehmen, dazu *Mayr*, Rückstellungen (Fn. 18), 227 und *ÖStZ* 2001, 226; *Weber-Grellet*, DB 2009, 2402, geht aber von einer verpflichtenden steuerlichen Vornahme von Teilwertabschreibungen aus.

32 Vgl. *Theile*, DStR 2009, 2384; *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009, 2570; *Hoffmann*, DB 2010 Nr. 12, Gastkommentar.

33 Ähnlich *Pezzer* in *DStJG* 14 (1991), S. 3 (18): „Das Praktikabilitätsprinzip als primär technisches Prinzip hat jedoch nicht die gleiche Wertigkeit wie die ethischen Prinzipien der Steuergerechtigkeit, insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip.“; *Tipke*, Steuerrechtsordnung II (Fn. 3), 689.

34 Vgl. z. B. die Gesetzesmaterialien (Allgemeiner Teil) zum BilMoG, abgedruckt bei *Petersen/Zwimer* (Fn. 20), 159 ff.; die IAS/IFRS für den Mittelstand hat jüngst z. B. die BStBK wieder abgelehnt, DStR 2010, Heft 10, XIV. Ebenso sprechen sich in Österreich das Justiz- und das Finanzministerium übereinstimmend gegen eine Zulassung der IAS/IFRS für den Einzelabschluss aus, wobei die Finanz- und Wirtschaftskrise die ablehnende Haltung noch verstärkt hat; auch die zum Entwurf von IAS/IFRS für KMU geäußerte Kritik (z. B. „für Erstanwender praktisch unverständlich“, *Dehler*, Kammerreport, 41, Beihefter zu DStR 45/2007; „nicht sinnvoll“, *Kahle/Dahlke*, DStR 2007, 313; „unsinnig“, *Niebus*, DB 2006, 2529) wurde im veröffentlichten Standard v. 9.7.2009 (*IFRS for SMEs*) nur teilweise berücksichtigt, der veröffentlichte Standard ist noch immer komplex, umfasst im Hauptwerk 231 Seiten, dazu noch die *Basis for Conclusions* (53 Seiten) sowie *Illustrative Finan-*

recht.³⁵ Grundvoraussetzung für eine steuerlich taugliche Grundlage wäre zunächst das Einschränken von bilanzpolitischen Spielräumen in der Handelsbilanz und vor allem das Abschaffen von handelsrechtlichen Wahlrechten.

Am Beginn für alle weiteren Überlegungen muss eine Bestandsaufnahme stehen; es müssen alle derzeit bestehenden bilanzpolitischen Spielräume, handelsrechtlichen Wahlrechte und Unterschiede zwischen der Handelsbilanz und Steuerbilanz vollständig aufgelistet werden; erst dann liegt eine seriöse Entscheidungsgrundlage vor. Nach diesem Muster wird derzeit in Österreich vorgegangen. Ausgehend von einer kompletten Auflistung aller handels- und steuerrechtlichen Unterschiede³⁶ hat sich das österreichische AFRAC³⁷ für eine verstärkte Maßgeblichkeit ausgesprochen;³⁸ denn bei einer näheren Untersuchung der bestehenden Unterschiede stellte sich (auch zu meiner eigenen Überraschung) heraus, dass ein Gutteil der Unterschiede entfallen könnte, ohne dabei die Zielsetzung der Steuerbilanz („periodengerechter Gewinn“) zu gefährden.³⁹ Der sodann zwischen dem österreichischen Justizministerium und Finanzministerium abgestimmte Entwurf zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2010 war einer erster Schritt in Richtung verstärkte Maßgeblichkeit,⁴⁰ wobei Österreich erst am Beginn dieses Prozesses steht: Derzeit wird z. B. daran gearbeitet, die unterschied-

cial Statements/Presentations an Disclosure Checklist (65 Seiten); letztlich basieren die *IFRS for SMEs* auf dem *framework* der *Full IFRS*, die in Zweifelsfragen heranzuziehen sind und ca 2.400 Seiten umfassen; vgl. auch *Winkeljohann/Morich*, BB 2009, 1630.

35 Zur Bilanzrichtlinie (4. Richtlinie) sodann unten Pkt IV.4.

36 Erstellt vom österreichischen BMF, aber nicht veröffentlicht, weil sie die bloße Grundlage für weitere (steuerpolitische) Überlegungen darstellt und auch steuerpolitische Wertungen enthält.

37 Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privat organisierte und von den zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung; der Arbeitsgruppe „Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung“ gehörten vor allem Wissenschaftler, Wirtschaftsprüfer und Vertreter des österreichischen Justiz- und Finanzministeriums an.

38 Endbericht zur „Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung“, November 2008, RWZ 2009, 15.

39 Im österreichischen BMF wurde sodann über den Endbericht des AFRAC noch einmal intern beraten und die Ergebnisse grundsätzlich befürwortet.

40 Dabei sollten u. a. folgende unternehmensrechtliche Wahlrechte abgeschafft werden: § 198 Abs. 3 UGB (Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen; Aktivierungsverbot); § 203 Abs. 3 UGB (Gemeinkosten bei Herstellungskosten; Aktivierungspflicht), § 203 Abs. 5 UGB (derivativer Geschäfts-/Firmenwert; Aktivierungspflicht), § 207 Abs. 2 UGB (Abschreibungen im Umlaufvermögen wegen künftiger Wertschwankungen) und § 208 Abs. 2 UGB (generelle Zuschreibungspflicht); im Zuge des Gesetzwerdungsprozesses musste aber von der allgemeinen Zuschreibungspflicht und der Gemeinkostenaktivierungspflicht wurde (vorerst) wieder abgesehen.

lichen Begrifflichkeiten im UGB und EStG zu vereinheitlichen (z. B. die Begriffspaare Vermögensgegenstand – Wirtschaftsgut oder beizulegender Wert – Teilwert), und überlegt, wie die handelsrechtlichen Spielräume konkret eingeschränkt, Konkretisierungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorgenommen und die sodann noch notwendigen steuerlichen Sonderbestimmungen in ein neues EStG eingepasst werden könnten.

Österreich peilt mittlerweile eine einheitliche Bilanz für Handelsrecht und Steuerrecht an,⁴¹ wobei jede einzelne handelsrechtliche Bestimmung geprüft wird, ob sie sich mit der Zielsetzung der Steuerbilanz in Einklang bringen lässt.⁴² Die Legung beträchtlicher stiller Reserven, wie sie in Deutschland durch Fälle wie bei der Daimler-Benz AG in noch allzu guter Erinnerung ist,⁴³ soll in einer reformierten Handelsbilanz nicht mehr möglich sein.

Wie bilanzpolitische Spielräume konkret eingeengt und Abweichungen von der Handelsbilanz und Steuerbilanz vermieden werden können, soll anhand aktueller Beispiele aufgezeigt werden.

aa) Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Immaterielle Anlagewerte gelten seit jeher als die Sorgenkinder des Bilanzrechts;⁴⁴ auch die jüngsten Entwicklungen lassen die Sorgen nicht schwinden. Denn seit dem BiMoG sieht § 248 Abs. 2 HGB für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Aktivierungswahlrecht vor, während nach § 5 Abs. 2 EStG ein Aktivierungsverbot besteht. Der Referentenentwurf sah in Anlehnung an IAS 38 sogar eine handelsrechtliche Aktivierungspflicht vor, nach intensiver Diskussion entschloss sich der Gesetzgeber aber für ein Wahlrecht.⁴⁵ Die Neuregelung für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände wird als eines der „Kernstücke“ des BilMoG bezeichnet,⁴⁶ wengleich sich durch eine handelsrechtliche Aktivierung eine zusätzliche Abweichung der Handelsbilanz

41 Vgl. auch schon *Ruppe* in GS Gassner (Fn. 15), 1 (15) zu den (unverwirklichten) Reformvorschlägen der Steuerreformkommission.

42 Auch nach z. B. *Hey* in *Tipke/Lang* (Fn. 6), 754, kann eine Norm des Handelsbilanzrechts steuerrechtlich nur insoweit Geltung beanspruchen, als sie in das System der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eingebettet werden kann; vgl. auch z. B. *Pezzner* in DStJG 14 (1991), S. 3 (17 ff.); *Hennrichs* in DStJG 24 (2001), S. 308.

43 Die Daimler-Benz AG wies im Jahr 1993 nach US-GAAP einen Verlust von 1.839 Mio. DM aus, nach HGB hingegen einen Gewinn von 615 Mio. DM, der vor allem aus der Auflösung stiller Reserven (4.262 Mio. DM) resultierte, vgl. z. B. *Weber-Grellet* in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Fn. 2), 267 (274).

44 *Moxter*, DB 2008, 1514.

45 Dazu z. B. *Förschle/Usinger* in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 7. Aufl. München 2010, § 248 Rz. 10; *Theile*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 18, 21 (28).

46 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2008, 152 zum Referentenentwurf.

von der Steuerbilanz ergibt. Dennoch stimmt die Grundausrichtung der handelsrechtlichen Neuregelung, wenngleich noch weitere gesetzliche Änderungen angebracht wären.

Das steuerrechtliche – und bisherige handelsrechtliche – Aktivierungsverbot ist Ausdruck des Vorsichtsprinzips; danach sind selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens schwer schätzbare und vor allem unsichere Werte.⁴⁷ Diese Standardbegründung für das Aktivierungsverbot gilt es im Lichte der jüngsten handelsrechtlichen Entwicklungen kritisch zu hinterfragen. *Ruppe* hält es für „nicht unproblematisch“, wenn das EStG unterstellt, dass immaterielle Werte „generell unsicherer seien als materielle und dass selbst hergestellte immaterielle Werte unsicherer seien als angeschaffte“.⁴⁸ Diese Problematik hat sich durch die zunehmende Bedeutung der immateriellen Werte in den letzten Jahrzehnten weiter verstärkt („Informationsgesellschaft“).⁴⁹ Steuersystematisch betrachtet steht das steuerrechtliche Aktivierungsverbot einer periodengerechten Gewinnermittlung entgegen,⁵⁰ vor Einführung des steuerlichen Aktivierungsverbotes im Jahre 1969⁵¹ bestand – zurückgehend auf den RFH⁵² – sogar eine steuerliche Aktivierungspflicht. Wird bezweifelt, ob die Aktivierung selbst erstellter Anlagewerte mit dem Realisationsprinzip vereinbar ist,⁵³ können diese Zweifel bedenkenlos ausgeräumt werden: Das Anschaffungswertprinzip ist Ausfluss des Realisationsprinzips⁵⁴ und soll den Anschaffungs- oder Her-

47 Dazu z. B. *Hey* in *Tipke/Lang* (Fn. 6), 769; *Förschle/Usinger* in *Beck'scher Bilanz-Kommentar* (Fn. 45), § 248 HGB Rz. 11; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 29. Aufl. 2010, § 5 EStG Rz. 162; *Anzinger* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, 230. Lfg., § 5 EStG Anm 1653; *Doralt*, EStG-Komm., 11. Lfg., Wien (Loseblatt), § 4 Tz 93; *Hennrichs*, DB 2008, 537; *Ruppe*, *GesRZ* 1988, 186.

48 *Ruppe*, *GesRZ* 1988, 186 (188).

49 ZB *Anzinger* in *Herrmann/Heuer/Raupach* (Fn. 47), § 5 EStG Anm 1654, bezweifelt, ob die gesetzgeberische Einschätzung (Aktivierungsverbot) in einer „Informationsgesellschaft, in der zahlreiche immaterielle Werte gängige Marktgegenstände sind, noch uneingeschränkt gelten darf und die typisierende Differenzierung zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern rechtfertigt“.

50 *Weber-Grellet* in *Schmidt* (Fn. 47), § 5 EStG Rz. 162.

51 Eingeführt mit dem EStÄndG v 16.5.1969, BGBl I 1969, 421; vor dem Hintergrund unterschiedlicher Auffassungen im Schrifttum wollte der Gesetzgeber klarstellen, dass das mit dem AktG 1965 in § 153 Abs. 3 AktG erstmals normierte Aktivierungsverbot auch für das Steuerbilanzrecht gelten soll, BT-Drucks. V/2773, 2 und V/3187, Anlage 1; dazu *Anzinger* in *Herrmann/Heuer/Raupach* (Fn. 47), § 5 EStG Anm 1651; bis zum AktG 1965 bestand steuerlich aber jedenfalls eine Aktivierungspflicht, vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS. 2/68, BStBl. II 1969, 291.

52 Ausführlich BFH v. 3.2.1969 – GrS. 2/68, BStBl. II 1969, 291; vgl. auch RFH v. 30.6.1927 – VI A 290/27.

53 So z. B. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2008, 152 (157).

54 Dazu z. B. *Mayr*, Gewinnrealisierung (Fn. 3), 120 ff.

stellungsvorgang steuerneutral stellen.⁵⁵ Eine Nichtaktivierung immaterieller Vermögensgegenstände ist gerade nicht erfolgsneutral, sondern aufwandswirksam und verletzt damit das Realisationsprinzip. Das Realisationsprinzip gilt gleichermaßen für materielle und immaterielle Vermögensgegenstände. Bloße Ertragsersparungen stellen allerdings noch keinen Vermögensgegenstand dar.⁵⁶

In der Tat scheint das Bilanzrecht in Deutschland auch bei den selbst geschaffenen immateriellen Anlagegütern auf dem Kopf zu stehen: Das Aktivierungsverbot ist Ausfluss des Vorsichtsprinzips. Nach derzeitiger Rechtslage folgt daher die Steuerbilanz hier dem (strengen) Vorsichtsprinzip, wohingegen die Handelsbilanz das Vorsichtsprinzip durchbricht und eine Aktivierung zulässt. Damit ist der steuerrechtliche Gewinn niedriger als der handelsrechtlich ermittelte Gewinn. Historisch betrachtet war das genau umgekehrt,⁵⁷ mit sachgerechter Bilanzierung hat die derzeitige Rechtslage nichts mehr zu tun.

Ein Aktivierungsverbot, das ausschließlich für die Steuerbilanz besteht, lässt sich m. E. sachlich nicht rechtfertigen.⁵⁸ An den entgeltlichen Erwerb anzuknüpfen erleichtert zwar die Wertfindung für das immaterielle Wirtschaftsgut und bestätigt dessen Werthaltigkeit („Markttest“), sachlich gerechtfertigt ist eine solche Durchbrechung der periodengerechten Gewinnermittlung – bei Vorliegen eines Wirtschaftsgutes – aber nicht. Sachgerecht ist vielmehr ein vorsichtiger Ansatz – wie er offenkundig auch dem neuen Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 HGB⁵⁹ und dem ausdrücklichen Ausschluss von Forschungsaufwendungen nach § 255 Abs. 2a HGB zugrunde liegt. An § 248 Abs. 2 HGB ist wiederum problematisch, dass die Bestimmung nur als Wahlrecht umgesetzt worden ist. Wie schon bei der Teilwertabschreibung ausgeführt, sind gerade in der Steuerbilanz Wahlrechte generell problematisch, ihnen haftet der „Beigeschmack des Willkürlichen“ an.⁶⁰ Nun würde zwar ein bloßes handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht nach BFH zu

55 Z. B. öVwGH v. 26.7.2005–2002/14/0039; *Mayr*, Gewinnrealisierung (Fn. 3), 133; *Zorn*, RdW 2001, 580.

56 Bloße Ertragsersparungen stellen weder selbst geschaffen noch entgeltlich erworben ein Wirtschaftsgut dar, *Mayr*, Gewinnrealisierung (Fn. 3), 179.

57 Vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS. 2/68, BStBl. II 1969, 291.

58 Anders z. B. *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, der zwar die handelsrechtliche Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände grundsätzlich begrüßt, eine steuerrechtliche Aktivierung hingegen ablehnt, BB 2008, 152.

59 Nach den Materialien ist immer zu prüfen, ob das zu aktivierende Gut als Vermögensgegenstand im handelsbilanziellen Sinn klassifiziert werden kann; nur in diesem Fall komme die Aktivierung überhaupt in Betracht. „Vom Vorliegen eines Vermögensgegenstandes ist auszugehen, wenn das selbst erstellte Gut nach der Verkehrsauffassung einzeln verwertbar ist“, BR-Drucks. 344/08, 107, abgedruckt bei *Petersen/Zwimer* (Fn. 20), 193.

60 Dazu oben Punkt 3.b.

einer steuerrechtlichen Aktivierungspflicht führen⁶¹ (sofern das steuerrechtliche Aktivierungsverbot wieder abgeschafft würde), im Lichte der Vereinheitlichung der Handels- und Steuerbilanz wäre eine handelsrechtliche Aktivierungspflicht vorzuziehen. Eine solche handelsrechtliche Aktivierungspflicht entspräche auch dem Vollständigkeitsgebot und den IAS/IFRS; eine gesonderte steuerrechtliche Bestimmung würde sich erübrigen. Der österreichische AFRAC hat sich handelsrechtlich wie steuerrechtlich für eine Aktivierungspflicht ausgesprochen, wobei ein strenger Maßstab zum Tragen kommen sollte; wie z. B. nach § 255 Abs. 2a HGB sollte für Forschungsaufwendungen ein Aktivierungsverbot bestehen.⁶² Bei Kapitalgesellschaften wäre wie in § 268 Abs. 8 UGB eine Ausschüttungssperre vorzusehen. Bei Aktivierungspflicht wird handelsrechtlich dem Gläubigerschutz mit einer Ausschüttungssperre ausreichend Rechnung getragen.

Losgelöst von der Aktivierungspflicht und konkreten Auslegungsfragen⁶³ geht es hier aber vor allem um die grundsätzliche Aussage: Der bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens derzeit bestehende Unterschied zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz führt zu einer unnötigen Abweichung, der auch aus steuersystematischen Gründen (periodengerechte Gewinnermittlung) aufgelöst werden sollte. Immaterielle Wirtschaftsgüter betreffen Handels- und Steuerbilanz gleichermaßen, sind deren gemeinsame „Sorgenkinder“ und gehören einheitlich gelöst. Sachgerecht erscheint handelsrechtlich eine Aktivierungspflicht, die über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch steuerrechtlich gelten sollte. Handelsrecht und Steuerrecht wären damit im Einklang; dem handelsrechtlichen Gläubigerschutz wäre mit einer Ausschüttungssperre Rechnung zu tragen.

bb) Rückstellungsbewertung

Rückstellungen gelten als „Dauerbrenner, ja geradezu als Ewigkeitsproblem des Bilanzrechts“.⁶⁴ In ihnen bündeln sich „wie in einem Brennglas vielfältige Grundsatzproblem der (steuerlichen) Gewinnermittlung“.⁶⁵ Dies betrifft den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen gleichermaßen. Da es bei den Rückstellungen oft um sehr große Bilanzpositionen geht, wären auch im Falle einer verstärkten Maßgeblichkeit steuerliche Sonderbestimmungen notwendig, um die bilanzpolitischen Spielräume steuerlich möglichst einzuengen. Aus systematischer Sicht sind einige der derzeit

61 BFH v. 3.2.1969 – GrS. 2/68, BStBl. 1969 II, 291.

62 AFRAC, RWZ 2009, 15.

63 ZB die Abgrenzung von Forschung und Entwicklung nach § 255a HGB kann im Einzelfall schwierig sein, wobei im Zweifel die Aktivierung ohnehin ausgeschlossen ist; schwierig ist auch die Abgrenzung, ob bereits ein (zu aktivierender) Vermögensgegenstand vorliegt.

64 Schön, BB 1994, Beilage 9 zu Heft 15.

65 Herzig in DStJG 14 (1991), S. 199.

bestehenden steuerlichen Sonderbestimmungen allerdings unnötig. Zudem sind manche Grundsatzdiskussionen zu den Rückstellungen steuerlich hausgemacht. Auch wenn sich etwa über das Kriterium der „wirtschaftlichen Verursachung“ von Verbindlichkeitsrückstellungen trefflich streiten lässt,⁶⁶ sollte in diesen Meinungsstreit der Steuergesetzgeber eingreifen und Klarheit schaffen;⁶⁷ dabei wäre m. E. die wirtschaftliche Verursachung im Sinne des Realisationsprinzips („Alimentationsformel“) zu definieren,⁶⁸ die rechtliche Entstehung einer Verpflichtung oder die „Unentziehbarkeit“ sollte für den Ausweiszeitpunkt prinzipiell unerheblich sein.⁶⁹

Durch das BilMoG wurden im HGB vor allem die bilanzpolitischen Spielräume bei Aufwandsrückstellungen eingeschränkt und die Rückstellungsbewertung geregelt.⁷⁰ So sind nach § 253 Abs. 1 HGB Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Aus der Verwendung des Begriffes „Erfüllungsbetrag“ ergibt sich, dass auch künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind.⁷¹ Bloße Schätzungen der künftigen Entwicklung sind aber nicht ausreichend, vielmehr ist es nach den Gesetzesmaterialien erforderlich, „dass ausreichend objektive Hinweise auf den Eintritt künftiger Preis- und Kostensteigerungen schließen lassen“. ⁷² Mangels steuerlicher Sonderbestimmung hätte die handelsrechtliche Rückstellungsbewertung auch auf die Steuerbilanz durchgeschlagen. Doch mit dem BilMoG wurde aber § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG um eine lit. f ergänzt. Danach sind bei der Rückstellungsbewertung die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden. Unterschiedliche Wertansätze für Rückstellungen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz können daher die Folge sein. Sind diese unterschiedlichen Wertansätze aber wirklich zweckmäßig und überzeugt das steuerliche Nominalwertprinzip?

Zunächst sollte es bilanzrechtlich bei allen Schulden um deren „Wegschaffung“ und damit um den Erfüllungsbetrag gehen. Das Ziel für die Bewertung unter Ungewissheit lautet, sich möglichst genau jenem Betrag anzunähern, der sodann zu leisten sein wird – und bei Gewissheit anzusetzen

66 Vgl. *Grob* in StbJb. 1979/80, S. 121 (136).

67 Vgl. auch *Weber-Grellet*, DB 2008, 2451.

68 Zur Alimentationsformel *Moxter* in FS Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 447; dazu z. B. auch *Herzig* in FS Schmidt, S. 209; *Mayr*, Rückstellungen (Fn. 18), 41 ff.

69 Dazu z. B. *Weber-Grellet* in Schmidt (Fn. 47), § 5 Rz. 381 ff.; *Hey* in Tipke/Lang (Fn. 6), § 17 Rz. 109.

70 Dazu z. B. *Kütting/Cassel/Metz*, DB 2008, 2317; *Theile*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 18, 21 (31).

71 Vgl. Begr. RegE, BT-Drucks. 16/10067, 52, abgedruckt bei *Petersen/Zwirner*, BilMoG (Fn. 20), 197.

72 Vgl. Begr. RegE, BT-Drucks. 16/10067, 52, abgedruckt bei *Petersen/Zwirner*, BilMoG (Fn. 20), 197.

wäre.⁷³ Damit richtet sich die Bewertung von Rückstellungen genau an dem Betrag und Maßstab aus, der auch für (gewisse) Verbindlichkeiten gilt. Systematisch gilt diese Bewertung aber für die Handelsbilanz und Steuerbilanz gleichermaßen. Der Erfüllungsbetrag ist wiederum der künftig aufzubringende (erforderliche) Betrag und enthält auch künftige Kostensteigerungen. Denn erfüllt wird zum tatsächlichen Erfüllungsbetrag und nicht zu einem – aus späterer Sicht – „historischen Erfüllungsbetrag“.⁷⁴

Handels- wie steuerrechtlich ist für Rückstellungen (mit einer Laufzeit von über einem Jahr) ausdrücklich eine Abzinsung vorgesehen.⁷⁵ Das Abzinsungsgebot untermauert den Zukunftsbezug von Rückstellungen; mit der Abzinsung müssten systematisch konsequent auch künftige Kostensteigerungen berücksichtigt werden.⁷⁶ Grundlage für die Abzinsung kann nur der unabgezinsten Erfüllungsbetrag sein. Dieser liegt in der Zukunft. Mit der Abzinsung ist der Zeitfaktor bei der Bewertung von Rückstellungen zu berücksichtigen; abgezinst werden kann nur der künftige Erfüllungsbetrag. Dieser künftige Erfüllungsbetrag enthält die zu erwartenden Kostensteigerungen. Wird eine Abzinsung vorgeschrieben, ist der Zeitfaktor auch bei den Kosten zu berücksichtigen; ansonsten würden Gegenwartspreise abgezinst. Gegenwartspreise abzuzinsen ist ein Widerspruch in sich. Nicht heute, sondern in der Zukunft ist die ungewisse Verpflichtung wegzuschaffen; deshalb ist die Verpflichtung abzuzinsen, deshalb wären Kostensteigerungen einzubeziehen.⁷⁷

Eine solche umfassende Berücksichtigung des Zeitfaktors bei Rückstellungen ist systemkonsequent und spiegelt das tatsächliche Ausmaß der Belastung gegenwärtig korrekt wider, öffnet aber gewisse Ermessensspielräume. Denn es geht um die Zukunft – und die Zukunft ist nicht gewiss. Ebenso wenig wie Zinsentwicklungen lassen sich künftige Kosten- und Preissteigerungen nicht sicher vorhersagen. Es bedarf der Objektivierung. Für die Abzinsung sind handelsrechtlich wie steuerrechtlich Abzinsungssätze vorgegeben. Auch bei den Preis- und Kostensteigerungen gilt es den Ermessensspielraum einzuschränken. Die handelsrechtlichen Gesetzesmaterialien sprechend von ausreichend objektiven Hinweisen, die auf den Eintritt künftiger Preis- und Kostensteigerungen schließen lassen. Künftige Preis- und Kostensteigerungen, die bereits feststehen oder sich konkret abzeichnen, sind jedenfalls ausreichend objektiviert und sollten handelsrechtlich wie steuerrechtlich in die Rückstellungsbewertung einfließen. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f EStG schließt allerdings die Berücksichtigung auch von objektivierten

⁷³ Mayr, Rückstellungen (Fn. 18), 252 und 259.

⁷⁴ Vgl. auch Siegel, DStR 2001, 1674.

⁷⁵ § 253 Abs. 2 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e EStG.

⁷⁶ Ebenso Kiesel/Görner in Herrmann/Heuer/Raupach, 231. Lfg., § 6 EStG Anm. 1174.

⁷⁷ Mayr, Rückstellungen (Fn. 18), 274.

Preis- und Kostensteigerungen generell aus. Dadurch ergibt sich eine Abweichung von der Handelsbilanz, die nicht nur unsystematisch, sondern im Lichte der gesetzlich angeordneten Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e EStG ein Widerspruch in sich ist. Sind künftige Preis- und Kostensteigerungen ausreichend objektiviert,⁷⁸ sollten sie auch steuerlich berücksichtigt werden.

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e EStG ordnet eine Abzinsung in Höhe von 5,5 % an, während nach § 253 Abs. 2 HGB der durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre zu verwenden ist.⁷⁹ Beide Methoden dienen der Objektivierung und reduzieren den bilanzpolitischen Gestaltungsspielraum, wobei ein Fixzinssatz in Höhe von 5,5 % sehr einfach ist, ein mehrjährig durchschnittlicher Marktzinssatz das tatsächliche Zinsniveau besser widerspiegelt.⁸⁰ Für welche Variante man sich auch entscheidet, letztlich sollte handelsrechtlich wie steuerrechtlich ein einheitlicher Abzinsungssatz gelten, weil Handelsrecht wie Steuerrecht gleichermaßen ein Höchstmaß an Objektivierung bei der Abzinsung anpeilen und abweichende Zinssätze systematisch unbegründet sind. Das Handelsrecht und Steuerrecht sollten auch bei der Höhe des Abzinsungssatzes Hand in Hand gehen.

d) Verstärkte Maßgeblichkeit

Die selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Bewertung von Rückstellungen sind zwei aktuelle Beispiele, die aufzeigen sollen, dass sich Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz auflösen lassen. Nach diesem Muster wären alle bilanzpolitischen

78 Bei der ausreichenden Objektivierung gilt es auch zu beurteilen, ob und inwieweit auf Vergangenheitsdaten und Indices zurückgegriffen werden kann (wie z. B. auf den Baukostenindex bei Abbruchverpflichtungen für Gebäude). Nach *Kozikowski/Schubert* in Beck'scher Bilanz-Kommentar (Fn. 45), § 253 HGB Rz. 158, ist aus Objektivierungsgründen eine „fundierte Trendforschung“ notwendig; vgl. auch *Theile/Stanke*, DB 2008, 1758. Im Lichte der in den letzten Jahren niedrigen Inflation könnte es auch angemessen erscheinen, von jährlichen Kosten- und Preissteigerungen in Höhe von ca. 2–2,5 % auszugehen; die Gegenwartspreise wären dann auf den voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt mit dem Kostensteigerungsindex von 2–2,5 % „aufzuzinsen“, der sich ergebende voraussichtliche Erfüllungsbetrag wäre steuerrechtlich sodann mit 5,5 % abzuzinsen. Dieses „Auf- und Abzinsen“ könnte man sich auch ersparen, indem man die Gegenwartspreise sogleich mit einem inflationsbereinigten Realzinssatz von ca. 3 % abzinst; *Mayr*, Rückstellungen (Fn. 18), 275; auch *Kütting/Cassel/Metz* sprechen sich bei Geldleistungsverpflichtungen für eine Abzinsung mit dem Realzins aus, DB 2008, 2317.

79 Nach den Gesetzesmaterialien ermittelt die Deutsche Bundesbank eine Zinsstrukturkurve, der sich für ganzjährige Restlaufzeiten zwischen einem und fünfzig Jahren anzuwendende durchschnittliche Marktzinssatz entnehmen lässt.

80 *Kütting/Cassel/Metz*, DB 2008, 2317 (2322), begrüßen bei der handelsrechtlichen Regelung, „dass der Abzinsungssatz nicht gesetzlich fixiert wird, gleichzeitig aber auch nicht im Belieben der Unternehmen steht. Diese Vorgehensweise trägt zur Objektivierung bei.“

Spielräume, handelsrechtlichen Wahlrechte und bestehenden Unterschiede zwischen der Handels- und Steuerbilanz zu durchleuchten. Bei unvoreingenommener – und manchmal pragmatischer – Prüfung könnten auch in Deutschland viele Abweichungen entfallen und eine verstärkte Maßgeblichkeit angepeilt werden. Vor einer Einheitsbilanz in „Reinform“ müsste sich kein Steuersystematiker fürchten, weil etwa bei den Rückstellungen (z. B. Aufwands- oder Verlustrückstellungen) oder bei den Abschreibungssätzen steuerrechtliche Sonderbestimmungen (z. B. Präzisierungen oder auch Verbote) notwendig blieben. Unnötige und unsystematische Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz gehören aber eliminiert. Der Abweichungskatalog ließe sich dadurch beträchtlich reduzieren, steuerliche Sonderbestimmungen sollten nur dort bestehen, wo dies im Lichte der steuerlichen Zielsetzung unbedingt erforderlich ist.

Voraussetzung für die Implementierung einer solchen verstärkten Maßgeblichkeit wäre die Zusammenarbeit von Justiz- und Finanzministerium. Das Justizministerium müsste bereit sein, die handelsrechtlichen Bestimmungen noch stärker zu einem System sachgerechter Regelungen zu entwickeln, dabei Konkretisierungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen und Handlungsspielräume einzuschränken. Die handelsrechtlichen Bestimmungen würden sich sodann als Grundlage für die steuerliche Bilanzierung eignen. Die steuerrechtlich noch notwendigen Abweichungen von der Handelsbilanz könnten übersichtlich und verständlich in zwei bis drei Paragraphen (z. B. §§ 6 und 7 EStG neu) aufgelistet werden. Überall dort, wo keine steuerrechtlichen Sonderbestimmungen ausdrücklich vorgesehen werden, gelten – durch unmittelbare Anknüpfung – die handelsrechtlichen Bestimmungen. Die bilanzrechtliche Rechtsprechung würde weiterhin vor allem durch den BFH geprägt. Für das Handelsrecht ergäbe sich der Vorteil, dass die Einhaltung der handelsrechtlichen Buchführungsbestimmungen durch das Steuerrecht sichergestellt wäre.⁸¹

Eine solche verstärkte Maßgeblichkeit mit übersichtlicher Auflistung der steuerrechtlichen Sonderbestimmungen könnte zu einem verständlichen, rechtssicheren und praktikablen System für eine periodengerechte Gewinnermittlung entwickelt werden. Sie sollte auch die einzige steuerliche Bilanzierung sein; daher sollten auch für z. B. steuerlich freiwillig Bilanzierende die handelsrechtlichen Bestimmungen und steuerlichen Sonderbestimmungen gelten.

81 Selbst „Handelsrechtler“ gestehen ein, dass die Durchsetzung der kaufmännischen Buchführung – vor allem außerhalb der Kapitalgesellschaften – vom Steuerrecht geprägt und eine Verknüpfung von Handels- und Steuerrecht sinnvoll ist, weil das Steuerrecht „als Lokomotive weitaus stärker und gefährlicher“ sei, *Nowotny*, RdW 2006, 259.

4. Zwischenergebnis Bilanzrecht

Die steuerliche Bilanzierung ist reformbedürftig. Im EStG sollten die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG zu einer einheitlichen steuerlichen Bilanzierung zusammengeführt werden. Sodann ist das Verhältnis der Steuerbilanz zur Handelsbilanz klar zu regeln, wobei letztlich nur zwei Alternativen offenstehen: eine eigenständige Steuerbilanz oder eine verstärkte Maßgeblichkeit.

Praktikabilitätsgründe sprechen für eine verstärkte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Praktikabilitätsüberlegungen können aber erst dann angestellt werden, wenn sich die Handelsbilanz zu einer für die Steuerbilanz tauglichen Grundlage entwickeln lässt. Dazu ist eine Bestandsaufnahme aller derzeit bestehenden bilanzpolitischen Spielräume, handelsrechtlichen Wahlrechte und Unterschiede zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz notwendig. Sollte sich bei eingehender und unvoreingenommener Prüfung sodann herausstellen, dass sich die Spielräume, Wahlrechte und Unterschiede stark reduzieren lassen, wären die Voraussetzungen für eine verstärkte Maßgeblichkeit gegeben. Die Erfahrungen Österreichs und die aufgezeigten Beispiele lassen darauf schließen, dass auch in Deutschland eine verstärkte Maßgeblichkeit angepeilt werden sollte.

Eine verstärkte Maßgeblichkeit setzt die Zusammenarbeit zwischen Justiz- und Finanzministerium voraus, um die handelsrechtlichen Bestimmungen zu einem System sachgerechter Regelungen zu entwickeln, Konkretisierungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen und Handlungsspielräume einzuschränken. Die handelsrechtlichen Bestimmungen würden sich sodann als Grundlage für die steuerliche Bilanzierung eignen. Die steuerrechtlich noch notwendigen Abweichungen von der Handelsbilanz könnten übersichtlich und verständlich in zwei bis drei Paragraphen (z. B. §§ 6 und 7 EStG neu) aufgelistet werden. Mit einem solchen System ließen sich Verständlichkeit, Rechtssicherheit und Praktikabilität gleichermaßen erreichen.

III. CCCTB

1. Konzept

Die Vorschläge zum Bilanzrecht könnten verfrüht erscheinen, weil auf EU-Ebene am Projekt einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base) gearbeitet wird, um einen Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse zu schaffen. Die nationale Weiterentwicklung des Bilanzrechts sollte daher auch die europäischen Entwicklungen im Auge behalten; dazu ist zunächst die Funktionsweise der CCCTB zu beleuchten.

Vereinfacht gesagt setzt die CCCTB die Beantwortung von folgenden drei Fragen voraus:

- Wie sollen die Gewinnermittlungsvorschriften der gemeinsamen Bemessungsgrundlage ausgestaltet sein?
- Wie erfolgt die Konsolidierung?
- Nach welchen Faktoren erfolgt die Aufteilung des konsolidierten Ergebnisses auf die Mitgliedstaaten? – Wie sieht der Aufteilungsschlüssel aus?

Mit der Beantwortung jeder dieser drei Fragen würde die CCCTB an sich funktionieren. Zudem wirft die CCCTB natürlich noch weitere wichtige Fragen auf (z. B.: Soll die CCCTB optional sein?⁸²), doch dabei geht es weniger um das grundsätzliche Funktionieren der CCCTB, sondern gewissermaßen um die „Einführungsmodalitäten“.

Von der Europäischen Kommission wurde zwar für Herbst 2008 ein Richtlinienentwurf angekündigt, aber nicht vorgelegt. Nachdem es seither etwas ruhiger um die CCCTB geworden ist, möchte die Europäische Kommission das Projekt nunmehr wieder aktiv in Angriff nehmen.⁸³ Sollte tatsächlich ein Richtlinienentwurf vorgelegt werden, wird dieser nur dann auf Zustimmung der Mitgliedstaaten treffen, wenn alle mit der CCCTB verbundenen Fragen samt Antworten auf dem Tisch liegen. Bei genauerer Betrachtung sind nach wie vor zentrale Fragen unbeantwortet. Offene Fragen sollten zum Nachdenken anhalten und auf den Boden der steuerpolitischen Realität zurückkehren lassen. Denn ansonsten werden sich nicht einmal die für eine verstärkte Zusammenarbeit notwendigen acht Mitgliedstaaten finden.

2. Gemeinsame Bemessungsgrundlage

Das Finden einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage – von gemeinsamen Gewinnermittlungsregeln – sollte sich als lösbare Aufgabe herausstellen, auch wenn sich jeder Mitgliedstaat (etwas) von seinen nationalen und vertrauten Gewinnermittlungsvorschriften lösen muss. Ausgangspunkt für die gemeinsame Bemessungsgrundlage sind die IAS/IFRS. Dies hat sich bisher deshalb als zweckmäßig erwiesen, weil mit den IAS/IFRS bereits ein internationales Regelwerk vorliegt, das es den Vertretern der einzelnen Mitgliedsstaaten ermöglicht, eine einheitliche bilanzrechtliche Sprache zu sprechen und mit Fachbegriffen dasselbe zu bezeichnen.

Die IAS/IFRS sind für steuerliche Zwecke zu adaptieren. Denn nicht nur die Zielsetzung einer Steuerbilanz („periodengerechter Gewinn“; „Leistungsfähigkeit“) weicht von der Informationsfunktion der internationalen

⁸² Dazu unten Punkt IV.2.

⁸³ Für den 20.10.2010 hat die Europäische Kommission z. B. zu einem „all-day workshop“ nach Brüssel geladen.

Rechnungslegungsstandards ab, sondern eine z. B. formelle Anknüpfung an die IAS/IFRS brächte das Problem mit sich, dass dann die steuerliche Bemessungsgrundlage von privaten Standard-Settern abhängen würde. Eine solche „Delegation“ an private Standard-Setter ist abzulehnen.⁸⁴ Die IAS/IFRS bilden daher nur den Ausgangspunkt für die gemeinsame Bemessungsgrundlage, sind für steuerliche Zwecke zu adaptieren und zu vereinfachen.

Auf tragende Prinzipien einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage (z. B. Realisationsprinzip) konnten sich die Mitgliedstaaten schnell einigen, zu klären gilt es noch einige Details (z. B. Zulässigkeit einer Gruppenabschreibung?). Letztlich sollte es aber gelingen, ein geschlossenes, stimmiges und für die Mitgliedstaaten attraktives Gewinnermittlungssystem vorlegen zu können.⁸⁵

3. CCCTB mit Konsolidierung?

a) *Konsolidierung: theoretisch faszinierend*

Sollte die Europäische Kommission – dem Namen der CCCTB entsprechend – einen Richtlinienvorschlag mit einer Konsolidierung („Consolidation“) unterbreiten, muss sie sich auch der Konsequenzen für die Mitgliedstaaten genauestens bewusst sein. Denn gerade diese Konsequenzen könnten zur Schicksalsfrage für die CCCTB werden.

Eine Konsolidierung brächte zweifelsohne Vorteile mit sich; als wohl größter Vorteil kristallisiert sich das Wegfallen der derzeitigen Verrechnungspreisproblematik heraus. Daneben würden sich auch z. B. nationale Gruppenbesteuerung- oder Organschaftsregime weitgehend erübrigen, weil die Konsolidierung mit ihrer Zwischenergebniseliminierung weiter geht als die bloße Einkommenszurechnung der deutschen Organschaft oder österreichischen Gruppenbesteuerung. Es gäbe eine einheitliche Konzernbesteuerung für die Mitgliedstaaten, was gegenüber dem derzeitigen, nicht koordinierten Zustand einen erheblich Fortschritt bedeuten würde. Mit einem Schlag würden sich die Mitgliedstaaten auch weitere Diskussionen über die EU-Rechtskonformität ihrer derzeitigen Systeme ersparen. Ob eine Konsolidierung das Ende der z. B. österreichischen Gruppenbesteuerung bedeuten würde, lässt sich schwer vorhersagen, weil zunächst nicht feststeht, wie

84 In Deutschland wie in Österreich wurde in Hinblick auf die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz darauf hingewiesen, dass eine (nationale) Zulässigkeit von IAS/IFRS für den Einzelabschluss das Ende der Maßgeblichkeit bedeuten würde, weil es verfassungsrechtlich nicht zulässig wäre, die inhaltliche Festlegung des Bestimmungsumfanges letztlich privaten Gremien zu übertragen; dazu z. B. *Zorn* in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Fn. 1), 179 (195 f.); *Hennrichs* in DStJG 24 (2001), S. 301 (306); *Hey* in Tipke/Lang (Fn. 6), § 17 Rz. 54.

85 Dazu z. B. *Mayr* in Schön/Schreiber/Spengel, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, Springer 2008, 85.

viele Mitgliedstaaten an der CCCTB teilnehmen würden. Bei einer CCCTB mit 27 Mitgliedstaaten hätte eine „CCCTB-Gruppe“ für international tätige Konzerne einen ganz anderen räumlichen Anwendungsbereich als bei einer CCCTB mit z. B. nur zehn Mitgliedstaaten (im Rahmen der verstärkten Zusammenarbeit). Zudem geht die österreichische Gruppenbesteuerung derzeit über den EU-Raum hinaus.

b) Konsolidierung: das eigentliche Problem

Die Konsolidierung ist theoretisch faszinierend und problematisch zugleich⁸⁶ und könnte zum „Killer-Argument“ für die CCCTB werden. Denn durch die Konsolidierung wird der grenzüberschreitend tätige Konzern gewissermaßen wie ein einheitliches Unternehmen behandelt und nur ein Gesamtergebnis für den „Europa-Konzern“ ermittelt. Dies bedingt sodann eine Aufteilung des Konzernergebnisses auf die einzelnen Mitgliedstaaten. Und das Finden eines geeigneten und von den Mitgliedstaaten akzeptierten Aufteilungsschlüssels scheint schon auf den ersten Blick eine kaum lösbare Aufgabe zu sein, weil es dabei letztlich um die Verteilung eines beträchtlichen Steueraufkommens unter den Mitgliedstaaten geht. Andererseits sollte man das Thema Aufteilungsschlüssel nicht sogleich als „unmöglich“ abtun, weil solche z. B. in den USA unter den Bundesstaaten und in Kanada unter den Provinzen verwendet werden.⁸⁷ Am bekanntesten ist die sog. „Massachusetts-Formel“, bei der das Gesamtergebnis zu je 1/3 nach den Faktoren Umsätze, Vermögen und Lohnsumme verteilt wird.⁸⁸ Aufteilungsformeln wie z. B. die Massachusetts-Formel sind aber pauschale Näherungsformeln. Anders als über eine pauschale Näherungsformel würde sich die Aufteilung auch bei der CCCTB nicht bewerkstelligen lassen, weil sich die Aufteilung ansonsten als zu komplex erweisen würde.

Es gibt jedoch einen erheblichen Unterschied zwischen den US-Bundesstaaten und den EU-Mitgliedstaaten. Bei den US-Bundesstaaten spielt die Körperschaftsteuer als Einnahmequelle eine nur untergeordnete Bedeutung, nur 46 Bundesstaaten erheben eine eigene Körperschaftsteuer, Iowa ist mit einem (max.) Körperschaftsteuersatz von 12 % eindeutiger Spitzenreiter, z. B. New York mit 7,5 % im Mittelfeld. Zudem ist die auf Ebene der Bundesstaaten gezahlte Körperschaftsteuer bei der Ermittlung der Bundeskörperschaftsteuer abzugsfähig, so dass die effektive steuerliche Belastung lediglich 65 % des nominellen Körperschaftsteuersatzes des jeweiligen Bundesstaates beträgt.⁸⁹

⁸⁶ Vgl. auch *Herzig*, FR 2009, 1037.

⁸⁷ Dazu *Oestreicher/Scheffler/Spengel/Wellisch*, Modell einer Konzernbesteuerung für Deutschland und für Europa, ZEW Wirtschaftsanalysen 2008, 288.

⁸⁸ Überblick zu den Aufteilungsformeln *Oestreicher/Scheffler/Spengel/Wellisch* (Fn. 87), 427.

⁸⁹ Dazu *Oestreicher/Scheffler/Spengel/Wellisch* (Fn. 87), 293 und 428.

Verweist man im Zuge der CCCTB auf die Aufteilungsschlüssel in den US-Bundesstaaten, ist der strukturelle Unterschied mitzubedenken: Bei den US-Bundesstaaten spielt die Körperschaftsteuer eine vergleichsweise untergeordnete Rolle, so dass auch pauschale Näherungsformeln herangezogen werden können. Bei den EU-Mitgliedstaaten kommt der Körperschaftsteuer bei der Finanzierung des Staatshaushaltes ein höherer Stellenwert zu. Anders als bei den US-Bundesstaaten wird kein EU-Mitgliedstaat Aufkommensausfälle bei der Körperschaftsteuer hinnehmen können. Gerade die Finanz- und Wirtschaftskrise hat große Löcher in die Staatshaushalte gerissen, so dass im Zuge der derzeitigen Budgetkonsolidierung wohl kein EU-Mitgliedstaat auf Teile des Aufkommens aus der Körperschaftsteuer verzichten wird können. Nach *Oestreicher/Scheffler/Spengel/Wellisch* würden gerade Deutschland und Österreich bei einer Aufteilung nach der Massachusetts-Formel (beträchtlich) an Steueraufkommen verlieren.⁹⁰ Die genauen (negativen) Aufkommenswirkungen einer Konsolidierung samt dem dadurch bedingten Aufteilungsschlüssel lassen sich kaum quantifizieren.

International tätige Konzerne betreiben eine Konzernsteuerplanung. Eine nicht zu unterschätzende Gefahr der Konsolidierung liegt darin, dass die CCCTB-Staaten sodann gezielt auf die konkrete Ausgestaltung des Aufteilungsschlüssels reagieren und (ökonomische) Verhaltensweisen setzen werden, um internationale Konzerne noch besser anzusprechen und „abwerben“ zu können. Eine pauschale Aufteilung des Konzernergebnisses nach Umsatz, Lohnsumme und Vermögen würde die CCCTB-Staaten geradezu animieren, sich bei den Konzernen als optimaler Steuerstandort zu präsentieren.

Als weitere Probleme der Konsolidierung sei nur die Gefahr der „Verschiebung stiller Reserven“⁹¹ unter den CCCTB-Staaten oder die „Drittstaatsthematik“ (wie sind Drittstaaten generell zu behandeln und wie lassen sich Gewinnverlagerungen dorthin vermeiden?) erwähnt. Eine Konsolidierung würde zudem komplexe administrative Fragestellungen aufwerfen, weil Betriebsprüfungen der in verschiedenen CCCTB-Staaten angesiedelten Konzerngesellschaften koordiniert erfolgen sollten (z. B. grenzüberschreitende Betriebsprüfungen, Simultanprüfungen?); blickt man auf das derzei-

⁹⁰ *Oestreicher/Scheffler/Spengel/Wellisch* (Fn. 87), 414 ff.; die in dieser Studie angeführten (hohen) Aufkommenswirkungen (z. B. 16,4 % Verlust an Bemessungsgrundlage für Deutschland) sind aber zu relativieren, weil es m. E. weder geboten noch anzustreben ist, die in Zeiten vor der CCCTB angelaufenen Verlustvorträge („Vor-CCCTB-Verluste“) in die CCCTB einzuspeisen und grenzüberschreitend zu verrechnen. Berücksichtigt man die „Vor-CCCTB-Verluste“ nicht, wären die (negativen) Aufkommenseffekte geringer, wobei sich aber allein aus der Zwischenergebniseliminierung gewisse Aufkommensausfälle ergeben würden.

⁹¹ *Schreiber*, *European Taxation* 2009, 84, formuliert wie folgt: „The taxation of hidden reserves could well prove to be the true Achilles' heel of the new regime.“; vgl. auch *Herzig*, *FR* 2009, 1037.

tige Nichtfunktionieren der EU-Amts- und Vollstreckungshilfe mit einigen Mitgliedstaaten,⁹² ist es kaum vorstellbar, mit diesen Staaten gemeinsam z. B. Betriebsprüfungen effizient durchführen zu können.

Zusammenfassend bedingt eine Konsolidierung eine Aufteilung des konsolidierten Gesamtergebnisses auf die einzelnen CCCTB-Staaten. Eine solche Aufteilung ließe sich nur anhand einer pauschalen Näherungsformel wie z. B. bei den US-Bundesstaaten bewerkstelligen. Anders als bei den US-Bundesstaaten mit ihren niedrigen Körperschaftsteuer-Sätzen ist die Körperschaftsteuer für viele EU-Mitgliedstaaten von größerer Bedeutung, sodass Aufkommensverluste schwerer verkraftbar sind. Gerade in Zeiten der Finanzkrise und der anstehenden Budgetkonsolidierung wird realpolitisch wohl kein EU-Mitgliedstaat größere Aufkommensverluste aus der Körperschaftsteuer vertreten können.

IV. Vorschläge im Lichte der CCCTB

1. CCTB

Realpolitisch lässt sich eine Konsolidierung (zumindest in den nächsten Jahren) nicht umsetzen. Es sollte daher (zunächst) nur eine gemeinsame Bemessungsgrundlage (CCTB) eingeführt und auf die Konsolidierung verzichtet werden.⁹³ Denn bereits eine gemeinsame Bemessungsgrundlage brächte den grenzüberschreitend tätigen Unternehmen erhebliche Erleichterung, weil dann die Gewinne nicht mehr nach einer Vielzahl unterschiedlicher nationaler, sondern nur nach einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage zu ermitteln wären. Damit wären steuerliche Hemmnisse für grenzüberschreitend tätige Unternehmen reduziert, die Befolungs- und Bürokratiekosten erheblich verringert; denn statt einer Vielzahl von unterschiedlichen steuerlichen Gewinnermittlungssystemen wäre nur mehr die gemeinsame Bemessungsgrundlage zu beachten.

Es liegt auf der Hand, dass eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (früher oder später) auch auf die nationalen Einkommensteuer-Bemessungsgrundlagen ausstrahlen wird, weil z. B. die Abschreibungsregeln für Körperschaften und Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften (dauerhaft) nicht grundsätzlich voneinander abweichen können. Spätestens nach einer gewissen Anlaufphase sollte die gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die gesamte steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sein; mehrere unterschiedliche Gewinner-

⁹² Dies sind nicht nur die Erfahrungen Österreichs, sondern nach *Czakert* (deutsches BMF) in Schön/Schreiber/Spengel (Fn. 85), 155, sind die Auskunftsersuchen „aufwendig und langsam, im Durchschnitt dauert die Beantwortung einer Anfrage länger als ein Jahr“.

⁹³ Vgl. auch *Herzig/Teschke/Joisten*, Intertax 2010, 334 (Conclusion, 349).

mittlungssysteme (für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer) wären steuerpolitisch nicht zweckmäßig.

2. Gemeinsame Bemessungsgrundlage (CCTB): optional?

Die Europäische Kommission möchte die gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage nur optional für die Unternehmen einführen,⁹⁴ um offenkundig eine größere Akzeptanz in den Mitgliedstaaten und vor allem bei der Wirtschaft zu finden. Damit würden neben der gemeinsamen Bemessungsgrundlage die nationalen Bemessungsgrundlagen weiterbestehen. Ein solches Weiterbestehen rein nationaler Bemessungsgrundlagen (Gewinnermittlungssysteme) gilt es aber kritisch zu hinterfragen.

In der Mitteilung der Kommission vom 2.5.2007 finden sich als „Leitprinzipien“ für die CCCTB „Einheitlichkeit und Vereinfachung“. Diese beiden Begriffe umschreiben den Grundgedanken der CCCTB ausgezeichnet. Optionalität passt jedoch nicht zu den Leitprinzipien der Kommission; denn Optionalität kann nicht zu einer Vereinfachung führen. Zudem ist es interessant und der Kommission beizupflichten, dass die Bemessungsgrundlage „eher breiter als schmaler“ mit „weniger steuerlichen Anreizen und Ausnahmen“ ausgestaltet wird. Fraglich ist nur, ob eine solche breite gemeinsame Bemessungsgrundlage im Wettbewerb mit den nationalen Bemessungsgrundlagen bestehen kann, wenn die gemeinsame Bemessungsgrundlage nur optional sein soll. Denn bei Optionalität würde ein solcher Wettbewerb bestehen bleiben. Abgesehen davon erscheint es nicht zweckmäßig und mit dem Grundgedanken der CCCTB nicht vereinbar, den steuerlichen Wettbewerb der nationalen Systeme fortzuführen.

Eine optionale Lösung lässt sich mit dem Sinn und Zweck einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage und den Leitprinzipien „Einheitlichkeit und Vereinfachung“ kaum vereinbaren; Optionalität bringt gerade nicht die angepeilte Vereinfachung, sondern führt – im Gegenteil – zur Verkomplizierung: Je mehr Bemessungsgrundlagen zur Wahl stehen, desto komplizierter und verwaltungsaufwendiger wird es für die Unternehmen. Es liegt auf der Hand, dass Unternehmen Vergleichsrechnungen anstellen ließen, um zu ermitteln, welche Bemessungsgrundlage für sie steuerlich am günstigsten wäre. Insbesondere für kleinere Unternehmen würde dies eine erhebliche finanzielle Mehrbelastung darstellen. Optionalität ließe sich daher nur für einen gewissen „Anlaufzeitraum“ der CCTB akzeptieren, um zu sehen, ob und wie sich die gemeinsame Bemessungsgrundlage bewährt. Das langfristige Ziel kann nur die verpflichtende gemeinsame Bemessungsgrundlage sein.

⁹⁴ Mitteilung der Kommission v. 2.5.2007; Kom(2007), 223 endgültig (S. 7).

3. CCTB: Konzernbesteuerung und Verlustringrichtlinie

Eine (verpflichtende) gemeinsame Bemessungsgrundlage (ohne Konsolidierung) brächte auch für die nationale Konzernbesteuerung Vorteile: Bei der z. B. österreichischen Gruppenbesteuerung müssten Verluste von ausländischen EU-Gruppenmitgliedern nicht mehr auf österreichisches Steuerrecht umgerechnet werden; dies würde eine erhebliche Vereinfachung bedeuten und gerade die Bedenken ausräumen, die einzelne Mitgliedstaaten von einer grenzüberschreitenden Gruppen-/Konzernbesteuerung abhalten.⁹⁵ Eine gemeinsame Bemessungsgrundlage (CCTB) wäre auch eine ausgezeichnete Grundlage, um ggf. das Projekt „EU-Verlust-Richtlinie“ neu in Angriff zu nehmen. Dabei könnten steuertechnisch problemlos auch Verluste von ausländischen Tochtergesellschaften berücksichtigt werden, im Falle einer Verlustverwertung im Ausland käme es zur Nachversteuerung im Inland; einheitliche Verlustregelungen in der EU wären ein erheblicher Fortschritt in der europäischen Konzernbesteuerung.⁹⁶

4. CCTB: Ausgangspunkt Bilanzrichtlinie

Die steuerliche Bilanzierung ist reformbedürftig. Als Reformansatz wurde oben eine verstärkte Maßgeblichkeit vorgeschlagen;⁹⁷ die Handelsbilanz wäre sodann weitgehend maßgeblich für die Steuerbilanz. Die Handelsbilanz ihrerseits hat wiederum den Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie⁹⁸ zu entsprechen.

Wenn es daher bereits eine EU-Richtlinie (Bilanzrichtlinie) gibt, die die „einzelstaatlichen Vorschriften über die Gliederung und den Inhalt des Jahresabschlusses ... sowie über die Bewertungsmethoden“ koordiniert⁹⁹ und diese Richtlinie für die Handels-/Unternehmensbilanzen der Mitgliedstaaten gilt, sollte diese Richtlinie auch der Ausgangspunkt für die gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCTB) sein. Die CCTB an der Bilanzrichtlinie auszurichten, sollte – rein inhaltlich betrachtet – schon deshalb gelingen, weil sich die Bilanzrichtlinie im Gewinnermittlungsrecht vor allem auf allgemeine Rahmengrundsätze beschränkt.¹⁰⁰ Für Konkretisierungen könnte die CCTB durchaus auf die IAS/IFRS zurückgreifen, wobei das

95 Denn teilweise äußern Mitgliedstaaten Bedenken, wie sich ausländische Ergebnisse „seriös“ auf das jeweilige nationale Steuerrecht umrechnen ließen?

96 Vgl. auch *Mayr*, BB 2008, 1816.

97 Vgl. oben Punkt II.

98 Vierte Richtlinie v. 25.7.1978, 78/660/EWG, zuletzt geändert durch Richtlinie 2009/49/EG.

99 Vgl. Präambel der Bilanzrichtlinie.

100 Zur Bilanzrichtlinie vgl. z. B. *Moxter*, BB 1995, 1463.

Ziel eines möglichst einfachen, in sich schlüssigen Gewinnermittlungssystems im Auge zu behalten ist.¹⁰¹

Wichtig wäre daher, dass die CCTB und die Handelsbilanz mit der Bilanzrichtlinie dieselbe Grundlage haben, um auch im Falle einer CCTB an einer verstärkten Maßgeblichkeit festhalten zu können. Bei Einführung der CCTB könnte dann die Handelsbilanz weiterhin für die Steuerbilanz maßgeblich sein, CCTB-bedingte steuerliche Abweichungen wären wiederum übersichtlich aufzulisten. Damit schließt sich der Kreis: Auch im Falle einer CCTB könnte an einer verstärkten Maßgeblichkeit festgehalten werden. Durch eine übersichtliche und verständliche Auflistung der notwendigen steuerlichen Sonderbestimmungen ließe sich ein rechtssicheres und praktikables System erreichen. Den betroffenen Unternehmen blieben unterschiedliche Bilanzierungssysteme (Handelsbilanz, Steuerbilanz und CCCTB-Bilanz) erspart; die Handelsbilanz bliebe maßgeblich, mittels Überleitungsrechnung würden die steuerlichen Sonderbestimmungen berücksichtigt. Die betroffenen Unternehmen bräuchten sich nicht vor unterschiedlichen Bilanzierungssystemen und dem damit verbundenen Verwaltungsaufwand zu fürchten, sondern könnten gelassen und optimistisch in die nationale wie europäische Bilanzierungszukunft blicken.

V. Lösungsvorschläge

Die steuerliche Bilanzierung ist reformbedürftig. Im EStG sollte die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG zu einer steuerlichen Bilanzierung zusammengeführt werden. Sodann gehört das Verhältnis der Steuerbilanz zur Handelsbilanz klar geregelt. Lassen sich im Handelsrecht die bilanzpolitischen Spielräume und Wahlrechte reduzieren und lassen sich die handelsrechtlichen Bestimmungen zu einem System sachgerechter Regelungen ausbauen, spricht viel für eine verstärkte Maßgeblichkeit. Die steuerlich notwendigen Sonderbestimmungen wären übersichtlich in zwei bis drei Paragraphen aufzulisten (z. B. §§ 6 und 7 EStG neu). Eine solche verstärkte Maßgeblichkeit mit übersichtlicher Auflistung der steuerrechtlichen Sonderbestimmungen wäre ein verständliches, rechtssicheres und praktikables System für eine periodengerechte Gewinnermittlung. Österreich versucht, diesen Weg erfolgreich zu gehen.¹⁰²

Die nationale Weiterentwicklung des Bilanzrechts sollte zudem die europäischen Entwicklungen bei der CCCTB im Auge behalten. Eine CCCTB mit Konsolidierung (und dem dadurch bedingten Aufteilungsschlüssel) ist real-

101 Zu der zum Entwurf von IAS/IFRS für KMU geäußerte Kritik (z. B. „für Erstanwender praktisch unverständlich“) vgl. oben Fn. 34.

102 Sollte dies – wider Erwarten – nicht gelingen, bleibt die eigenständige Steuerbilanz immer noch als Ausweg.

politisch m. E. nicht umsetzbar. Deshalb sollte auf die Konsolidierung verzichtet und (zumindest vorerst) nur eine gemeinsame Bemessungsgrundlage (CCTB) eingeführt werden.¹⁰³ Ausgangspunkt für die gemeinsame Bemessungsgrundlage sollte die EU-Bilanzrichtlinie sein, um von derselben Grundlage wie die nationalen Handelsbilanzen auszugehen, an einer verstärkten Maßgeblichkeit festhalten zu können und den Unternehmen unterschiedliche Bilanzierungssysteme zu ersparen. Eine verstärkte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz würde schon rein national zu einer Vereinfachung führen, eine CCTB würde für die europäische Unternehmensbesteuerung einen erheblichen Fortschritt bedeuten. Die betroffenen Unternehmen könnten gelassen und optimistisch in die nationale wie europäische Bilanzierungszukunft blicken.

103 Ergänzend sollte auch das Projekt einer „EU-Verlust-Richtlinie“ im Auge behalten werden.

Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht

Prof. Dr. Dr. h.c. *Michael Lang*
WU Wien*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Einkünfteermittlung im nationalen Steuerrecht und im DBA-RechtII. „Income“ und „Revenus“ in der Abkommenssystematik<ul style="list-style-type: none">1. Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und nationalem Recht2. „Income“ und „Revenus“ in den Verteilungsnormen3. „Income“ und „Revenus“ im Methodenartikel | <ul style="list-style-type: none">III. „Income“ und „Revenus“ als Verweis auf die Bemessungsgrundlage des Anwendestaates<ul style="list-style-type: none">1. Zuordnung von Aufwendungen zu Verteilungsnormen2. „Befreiung“ von Verlusten3. Die Behandlung von Abzugsposten außerhalb der „Einkünfteermittlung“IV. Würdigung |
|---|--|

I. Einkünfteermittlung im nationalen Steuerrecht und im DBA-Recht

Im nationalen Steuerrecht Deutschlands und Österreichs werden mit dem Begriff der Einkünfte und der Einkünfteermittlung feste Vorstellungen verbunden¹: Dem Einkommen unterliegen die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten. Die Einkünfte werden je nach Einkunftsart auf unterschiedliche Weise ermittelt, wobei insbesondere zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften unterschieden wird. Zunächst werden positive und negative Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart, dann – von Ausnahmen abgesehen – zwischen den Einkunftsarten ausgeglichen. Von der Summe der Einkünfte werden dann bestimmte Positionen abgezogen, um letztlich das zu versteuernde Einkommen zu erhalten, auf das der Tarif angewendet wird.

In den Doppelbesteuerungsabkommen findet sich ebenfalls der Begriff der Einkünfte. Er wird auch in der deutschen Übersetzung des OECD-Musterabkommens verwendet, das meist die Grundlage bilateraler Abkommensverhandlungen ist. Der Begriff der „Einkünfte“ findet sich beispielsweise in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, wo verdeutlicht wird, dass der Ausdruck der ansässigen Person nicht Personen umfasst, die in diesem Staat nur mit „Einkünften“ aus Quellen in diesem Staat oder in diesem Staat gelegnem Ver-

* Für die wertvollen Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur danke ich Mag. *Clemens Wiltsoseder*.

¹ Dazu auch *Wassermeyer*, Der abkommensrechtliche Einkünftebegriff, IStR 2010, 324 ff.

mögen steuerpflichtig sind. In Art. 6 OECD-MA ist von „Einkünften (...) aus unbeweglichem Vermögen“ und „aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens“ die Rede. Art. 7 OECD-MA verwendet zwar generell den Ausdruck „Gewinne“, erwähnt aber in Art. 7 Abs. 7 OECD-MA, dass zu den „Gewinnen Einkünfte [gehören]“ können, „die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden“. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA definiert die Dividenden als „Einkünfte aus (...) Gesellschaftsanteilen“ und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA die Zinsen als „Einkünfte aus Forderungen jeder Art“. Art. 17 OECD-MA behandelt die „Einkünfte“ der Künstler und Sportler. Art. 21 OECD-MA erfasst „Einkünfte (...), die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden“. Vor allem aber ist in Art. 23 A und B der Begriff der „Einkünfte“ der zentrale Ausdruck.

Wenn deutsche und österreichische Abkommen den Begriff „Einkünfte“ verwenden, handelt es sich in aller Regel nicht um eine Anknüpfung des Abkommens an das nationale Steuerrecht Deutschlands oder Österreichs. Keine derartige Anknüpfung liegt insbesondere dann vor, wenn die Abkommensrechtsetzer lediglich Formulierungen aus der deutschsprachigen Übersetzung des OECD-MA übernehmen. Es ist nämlich davon auszugehen, dass mit der Übersetzung des OECD-MA in die deutsche Sprache nicht der Inhalt des OECD-MA modifiziert werden sollte, sondern – im Gegenteil – die Übersetzer das Ziel verfolgt haben, dass der Inhalt der Vorschriften durch die Übersetzung keinen inhaltlichen Wandel erfahren sollte. Mit dem Begriff der „Einkünfte“ wird bloß der englischsprachige Begriff „income“ und der französischsprachige Begriff „revenu“ übersetzt. Wenn die Abkommensverhandler die deutschsprachige Übersetzung einzelner Vorschriften des OECD-MA unverändert in ein bilaterales Abkommen übernehmen, ist ihnen zuzusinnen, dass damit auch der Normgehalt der Vorschriften, wie er den Regelungen des OECD-MA beizumessen ist, in das bilaterale Abkommen Eingang gefunden hat. Zur Ermittlung des Inhalts der Vorschriften des OECD-MA ist aber vor allem auf die englisch- und die französischsprachige Originalfassung des OECD-MA zurückzugreifen.

Daran ändert sich auch nichts, wenn die deutsche Sprache eine der authentischen Sprachen des bilateralen Abkommens oder gar die alleinige authentische Sprache ist. Denn bei der Interpretation geht es ja nicht um die Ermittlung des Inhalts des *Wortlauts* der Abkommensvorschriften, sondern um die Ermittlung des Inhalts der Abkommensvorschriften selbst. Der Wortlaut der Vorschriften steht am Anfang, aber nicht unbedingt am Ende des Auslegungsvorganges. Wenn der deutschsprachige Wortlaut der Abkommensvorschrift mit der deutschsprachigen Übersetzung einer Regelung des OECD-MA identisch ist, dann wird dadurch deutlich, dass dann in erster Linie auf das OECD-MA selbst und hier wiederum auch auf seine englisch- und französischsprachigen Originalfassungen zurückzugreifen ist.

Interessant ist dabei auch, dass die Übersetzer des OECD-Musterabkommens den englischsprachigen Begriff „income“ und den französischsprachigen Begriff „revenu“ nicht konsequent mit „Einkünfte“ übersetzt haben. So finden sich die Begriffe „income“ und „revenu“ auch in Art. 2 OECD-MA, wo sie durch das Wort „Einkommen“ ausgedrückt werden. Gelegentlich finden sich sogar im selben Absatz unterschiedliche Übersetzungen: Art. 23 A Abs. 3 und Art. 23 B Abs. 2 OECD-MA sehen vor, dass „Einkünfte (...) einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, (...) gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen (...) der Person einbezogen werden“ können. Weitere Beispiele finden sich in Art. 23 A Abs. 2 und Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA: „Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die (...) im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht.“ In all diesen Fällen sprechen die englisch- und französischsprachigen Originalfassungen ausnahmslos von „income“, und „revenu“ oder „revenu“, während die deutschsprachige Übersetzung abwechselnd die Begriffe „Einkünfte“ und „Einkommen“ verwendet. Diese Differenzierung findet auch keine Entsprechung in der gelegentlich anzutreffenden Abwandlung „items of income“ und „éléments du revenu“. Vor diesem Hintergrund spricht noch viel weniger für eine – im deutschen Schrifttum und der deutschen Rechtsprechung aber häufig anzutreffende² – Interpretation, die der Wahl des Begriffs der „Einkünfte“ in den Abkommen große Bedeutung beimisst und oft auch dazu neigt, mit den abkommensrechtlichen „Einkünften“ jene Inhalte zu verbinden, die aus dem nationalen Steuerrecht geläufig sind.

II. „Income“ und „Revenu“ in der Abkommenssystematik

1. Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und nationalem Recht

Die Systematik des OECD-Musterabkommens und der diesem Muster nachgebildeten bilateralen DBA unterscheidet zwischen dem persönlichen und dem sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens, den Verteilungsnormen und dem Methodenartikel. Der persönliche und der sachliche Anwendungsbereich sind in den Art. 1 und 2 OECD-MA geregelt. Sind die

² Vgl. BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BStBl. II 2010, 536 (537 f.); BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 (757 ff.); BFH v. 16.2.1996 – I R 46/95, BFH/NV 1997, 111 (111 f.); ausführlich BFH v. 11.3.1970 – I B 50/68, I B 3/69, BStBl. II 1970, 569 (571); Wolff in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, USA Art. 23 Rz. 151 f.; Grotherr in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rz. 76; vgl. auch Lang, Die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen im DBA-Recht, SWI 1995, 289 ff.

dort normierten Voraussetzungen gegeben, ist eine der Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens jedenfalls anwendbar. Die Verteilungsnormen entscheiden darüber, ob – und in welchem Umfang – der Quellenstaat das Besteuerungsrecht behält. Der Methodenartikel knüpft an die Verteilungsnormen an und ist dafür ausschlaggebend, ob der Ansässigkeitsstaat die – tatsächliche oder virtuelle – Doppelbesteuerung jener dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassenen Besteuerungsquellen durch Anrechnung oder durch Freistellung vermeidet.

Aus dem Methodenartikel ergibt sich, in welchen Fällen der Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode und in welchen Fällen er die Anrechnungsmethode anwendet. Aus diesem Grunde knüpfen die Vorschriften des Methodenartikels an die Verteilungsnormen unmittelbar oder mittelbar an. Die Zuordnung zu den Verteilungsnormen ist somit sowohl für den Quellenstaat als auch für den Ansässigkeitsstaat relevant. Sie hängt beispielsweise davon ab, ob im Quellenstaat unbewegliches Vermögen vorliegt, ob ein Unternehmen im Sinne des Abkommens existiert oder ob unselbstständige Arbeit ausgeübt wird. Diese Begriffe sind zum Teil im Abkommen selbst definiert, zum Teil erhellt sich ihre Bedeutung – zumindest nach der von mir vertretenen Auffassung – aus dem Abkommenszusammenhang³.

Sowohl einige Verteilungsnormen als auch der Methodenartikel verwenden in der englischen Version den Begriff „income“ und in der französischen Fassung den Begriff „revenue“, die – wie bereits ausgeführt – in der deutschen Version des Musterabkommens gelegentlich mit „Einkünften“, gelegentlich aber auch mit „Einkommen“ übersetzt werden. Diese Begriffe sind im Abkommen zwar nicht definiert, sind aber dennoch aus dem Zusammenhang des Abkommens zu interpretieren. Mit ihnen ist die Bemessungsgrundlage, die sich für die unter die einzelnen Verteilungsnormen fallenden Besteuerungstatbestände nach nationalem Recht ergibt, gemeint. Sie weisen damit auf das nationale Recht der Vertragsstaaten. Dennoch handelt es sich um keinen Anwendungsfall der Verweisung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA⁴. Denn gerade der Zusammenhang des Abkommens macht es erforderlich, dass unter „income“ und „revenue“ die Bemessungsgrundlage des jeweiligen nationalen Rechts verstanden wird: Aufgabe der Doppelbesteuerungsabkommen ist nämlich nur die Verteilung der Besteuerungsrechte, im Regelfall aber nicht die Normierung der Bemessungsgrundlage, die in der Zuständigkeit des nationalen Gesetzgebers bleibt.

3 *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD Musterabkommen), in *Burmester/Endres* (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis – FS Debatin, 1997, S. 283 (288 ff.).

4 Anders offenbar *Krabbe*, Aufwandsabzug bei Schachteldividenden, in *Piltz/Schaumburg* (Hrsg.), Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht, 1995, S. 12 (13) Fn. 5.

Dies hat zur Konsequenz, dass die Verwendung der Begriffe „income“ und „revenus“ sicherstellt, dass den Vertragsstaaten die Freiheit bleibt, die für sie relevante Bemessungsgrundlage zu definieren: Wenn daher die Verteilungsnormen dem Quellenstaat die Besteuerung von „income“ oder „revenus“ zuweisen, bleibt es auch in der Zuständigkeit des Quellenstaates, die maßgebliche Bemessungsgrundlage festzulegen. Wenn für Zwecke des Ansässigkeitsstaates im Methodenartikel von „income“ oder „revenus“ die Rede ist, ist der Ansässigkeitsstaat auch frei, für Zwecke seiner eigenen Besteuerung die Bemessungsgrundlage zu normieren.

Somit gehört der im OECD-Musterabkommen häufig verwendete Ausdruck „income“ oder „revenus“ zu den zentralen Begriffen des Abkommensrechts: Damit die Doppelbesteuerungsabkommen ihre Schrankenwirkung entfalten können, müssen sich die Abkommen an der Struktur des Schuldverhältnisses des nationalen Rechts orientieren⁵. Schließlich wollen die DBA jene Steuertatbestände teilweise oder zur Gänze beschränken, die im originär innerstaatlichen Recht normiert sind. Das Schuldverhältnis hat eine persönliche Komponente und eine sachliche Komponente. Der nach nationalem Recht Verpflichtete soll durch das Abkommensrecht zum Berechtigten werden⁶. Diese Verknüpfung wird durch die Verwendung des Begriffs der „ansässigen Person“ in den Verteilungsnormen und im Methodenartikel des Musterabkommens hergestellt. Um auf die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts greifen zu können und gegebenenfalls Beschränkungen vorsehen zu können, knüpfen die Abkommen an das „Einkommen“ – und auf dem Gebiet der Steuern vom Vermögen entsprechend an das „Vermögen“ – an. „Income“ oder „revenus“ meint daher die Bemessungsgrundlage des nationalen Einkommensteuerrechts, soweit sie von der Verteilungsnorm oder dem Methodenartikel erfasst ist.

Aus dem nationalen Steuerrecht ergibt sich aber nur selten unmittelbar, wie die Bemessungsgrundlage für „Einkünfte“, die unter eine bestimmte Verteilungsnorm fallen oder für die nach dem Methodenartikel die Freistellungs- oder Anrechnungsmethode vorgesehen sind, im Detail aussieht. Der Grund liegt darin, dass die aus dem Quellenstaat stammenden Einkünfte, die dort besteuert werden können oder im Ansässigkeitsstaat von der Doppelbesteuerung zu entlasten sind, regelmäßig nicht die gesamte Bemessungsgrundlage, sondern bloß einen Ausschnitt davon betreffen. Setzt sich die Bemessungsgrundlage sowohl aus Einnahmen als auch aus Aufwendungen zusammen, ist deren Zuordnung zum abkommensrechtlich relevanten Teil der Bemessungsgrundlage zu klären. Besonders bei Aufwendungen ist dies oft mit Schwierigkeiten verbunden.

⁵ Lang, *Hybride Finanzierungen im internationalen Steuerrecht*, 1990, S. 39 f.

⁶ *Debatin*, *Subjektiver Schutz unter Doppelbesteuerungsabkommen*, BB 1989, Beilage 2, 1 (2); Lang, *Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts bei Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 1999, 61.

In der deutschen Diskussion ist es häufig um die Frage gegangen, welche Vorschriften des nationalen Steuerrechts maßgebend sind. Einschlägig scheint auf den ersten Blick die Regelung des § 3c Abs. 1 EStG, nach der Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht abgezogen werden können. Diese Regelung ist aber als sachwidrige Einschränkung des sonst geltenden Veranlassungsprinzips angesehen worden, da § 3c Abs. 1 EStG den „unmittelbaren“ wirtschaftlichen Zusammenhang fordert. Damit genügt nämlich – zumindest dem Wortlaut nach – der bloße wirtschaftliche Zusammenhang nicht. Außerdem verlangt die Vorschrift den Zusammenhang zu den Einnahmen und nicht bloß zur Einkunftsquelle⁷. Gelegentlich wird aber nach wie vor auf diese Vorschrift zurückgegriffen⁸. Die Rechtsprechung hat sich allerdings dafür ausgesprochen, primär auf das unter anderem in § 4 Abs. 4 EStG niedergelegte Veranlassungsprinzip abzustellen⁹. Manchmal wird auch die sinngemäße Anwendung der Vorschrift des § 34c EStG in Betracht gezogen¹⁰.

Der Gedanke, generell auf das nationale Steuerrecht abzustellen, bedarf der Überprüfung. Betrachtet man zunächst die Einnahmen, so ist klar, dass dem nationalen Steuergesetzgeber grundsätzlich die Entscheidung obliegt, ob bestimmte Arten von Einnahmen überhaupt steuerpflichtig oder steuerfrei sind. Allerdings wäre es wohl abkommenswidrig, wenn er bestimmte an sich steuerpflichtige Einnahmen trotz erkennbaren Bezugs zu einer ausländischen Einkommensquelle den inländischen Einkünften zuordnet und sie damit entweder der abkommensrechtlich gebotenen Freistellung entzieht oder aber durch Kürzung des Anrechnungshöchstbetrags die abkommensrechtlich gebotene Anrechnung torpediert. Dem nationalen Gesetzgeber sind somit Schranken gesetzt. Überträgt man diese Überlegungen auf Aufwendungen, wird davon auszugehen sein, dass der Gesetzgeber auch nicht nach Belieben an sich abzugsfähige Aufwendungen ohne Bezug zur ausländischen Einkunftsquelle für abkommensrechtliche Zwecke den ausländischen Einkünften zuordnen darf, um ihnen dadurch die Abzugsfähigkeit abzusprenken und auf diese Weise die durch DBA freigestellten Auslandseinkünfte zu vermindern oder die Anrechnung der Auslandssteuern aufgrund des dadurch niedrigeren Anrechnungshöchstbetrags zu vereiteln. Zuzuordnen ist somit die nach nationalem Steuerrecht zu determinierende Bemessungsgrundlage. Dabei sind aber jene Kriterien anzuwenden, die aus

7 *Wassermeyer*, Zuordnung von Aufwand gegenüber steuerfreien oder ermäßigt zu besteuerten Dividenden, in Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, S. 37 (49); vgl. BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 (62 f.); grundlegend zum früheren § 13 KStG BFH v. 25.10.1966 – I 26/64, BStBl. III 1967, 92 (94 f.).

8 Vgl. etwa BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823.

9 Vgl. BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BStBl. II 2010, 536 (537 f.); BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 (578 f.).

10 *Krabbe*, § 3c EStG und das DBA-Frankreich (Anmerkung), IStR 1996, 384 (388).

dem Abkommen gewonnen werden. Soweit es dabei um die Zuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte gibt, kann auf die – allerdings unscharfen – Regelungen des Art. 7 Abs. 2 ff. OECD-MA zurückgegriffen werden. Bei anderen Verteilungsnormen fehlt es an ausdrücklichen Regelungen. Im Zusammenhang mit der früheren Regelung des Art. 14 OECD-MA wurde aber dafür plädiert, die aus Art. 7 OECD-MA gewonnenen Grundsätze sinngemäß anzuwenden. Daher könnte erwogen werden, auch bei der Zuordnung von Aufwendungen bei anderen Verteilungsnormen diese Kriterien sinngemäß heranzuziehen, um auf diese Weise einen abkommensrechtlichen Maßstab zu gewinnen. Der Umstand, dass das aus § 4 Abs. 4 EStG abgeleitete Veranlassungsprinzip für diese abkommensautonome Interpretation nicht relevant sein kann, bedeutet aber noch nicht, dass sich der aus dem Abkommensrecht gewonnene Maßstab und der aus § 4 Abs. 4 EStG gewonnene Maßstab im Ergebnis wesentlich unterscheiden müssen.

2. „Income“ und „Revenus“ in den Verteilungsnormen

Die Verteilungsnormen legen die Besteuerungsrechte des Quellenstaates fest: Der Quellenstaat darf nur insoweit besteuern, als ihm das Besteuerungsrecht in den Verteilungsnormen zugewiesen ist. Dies ergibt sich einerseits aus den einzelnen Verteilungsnormen: Zum Beispiel unterstreicht Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, dass der Betriebsstättenstaat nur insoweit besteuern darf, als der Gewinn der Betriebsstätte zugerechnet werden kann. Weiters wird dies auch durch Art. 21 OECD-MA deutlich: Nach dieser Vorschrift werden alle „Einkünfte (...), die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt werden“ ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen.

Art. 21 Abs. 1 OECD-MA beweist auch, dass die Begriffe „income“ und „revenus“ Oberbegriffe für die in den Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens genannten Einkünfte sind¹¹. Art. 21 OECD-MA spricht nämlich von „items of income, (...) not dealt with in the foregoing Articles“ und von „les éléments du revenu (...) qui ne sont pas traités dans les articles précédents“, in der deutschsprachigen Übersetzung eben von „Einkünften, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt werden“. Auch in etlichen anderen Verteilungsnormen des Abkommens ist ausdrücklich von „Einkünften“ die Rede, wie in Art. 6 OECD-MA im Zusammenhang mit unbeweglichem Vermögen und in Art. 17 OECD-MA bei den Einkünften von Künstlern und Sportlern. Art. 10 und Art. 11 OECD-MA sprechen zwar von Dividenden und Zinsen. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA definiert allerdings die Dividenden als „Einkünfte aus (...) Gesellschaftsanteilen“, Art. 11 Abs. 3 OECD-MA definiert die Zinsen als „Einkünfte aus (...) Forderungen“.

¹¹ So auch BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 (61); *Wassermeyer*, IStR 2010, 324 (325).

Somit bringen auch diese Vorschriften klar zum Ausdruck, dass es in den Verteilungsnormen um Einkünfte geht. Wenn daher die Art. 8 und 13 von „Gewinnen“ und die Art. 12, 15, 18 und 19 von „Vergütungen“ und die Art. 16 und 20 von „Zahlungen“ sprechen, handelt es sich ebenfalls lediglich um spezifische Typen von Einkünften im abkommensrechtlichen Sinn. Dies wird auch durch Art. 7 Abs. 7 OECD-MA bestätigt, wo von „Einkünften, die in den anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden“ und die zu den „Gewinnen“ gehören, die Rede ist.

DBA entscheiden über die Verteilung der Besteuerungsrechte, aber nicht – von Ausnahmen abgesehen – über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Jeder Vertragsstaat ist daher abkommensrechtlich frei, seine Besteuerung entweder an die Bruttobeträge zu knüpfen – also zum Beispiel „die Einnahmen“ ohne Abzug jeglicher Aufwendungen zu besteuern – oder aber den Abzug von Aufwendungen zuzulassen, wobei es jedem Staat auch zu bestimmen obliegt, welche Aufwendungen er zum Abzug zulässt und welche er ausschließt.¹² Dabei sind nur bestimmte ausdrückliche abkommensrechtliche Grenzen zu beachten, wie zum Beispiel die in Art. 2 OECD-MA enthaltene Vorgabe, wonach nur Steuern von Einkommen und Vermögen unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen und gravierende Eingriffe in die Bemessungsgrundlage daher daran hindern könnten, weiterhin von Steuern vom Einkommen oder Vermögen zu sprechen, oder aber die Regelungen über die Diskriminierungsverbote.

Aus diesem Grund kann es sich auch dann um „Gewinne“ nach den Art. 7, 8 oder 13 OECD-MA handeln, wenn der Quellenstaat bloß Einnahmen besteuert und den Abzug von Aufwendungen generell ausschließt. Umgekehrt können auch „Vergütungen“ oder „Zahlungen“ vorliegen, wenn das nationale Recht den Abzug von Aufwendungen zulässt. Die Begriffe „Vergütungen“ und „Zahlungen“ treffen dann den Nettobetrag¹³. Wenn daher Art. 15 OECD-MA dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht für die im anderen Staat ausgeübte Arbeit zuweist, überlässt das Abkommen dem Quellenstaat auch die Entscheidung darüber, ob zum Beispiel Bonusmeilen, Trinkgelder oder Stipendien in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden und ob zum Beispiel Aufwendungen für ein Arbeitszimmer von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können.

Die Vorschriften des Art. 10 und des Art. 11 OECD-MA werden oft als Ausnahmen angesehen¹⁴. Dies trifft aber in der Allgemeinheit nicht zu:

12 So auch *Krabbe*, Betriebsausgaben im Zusammenhang mit ausländischen Schachtelbeteiligungen, DB 1994, 242 (242).

13 Anders *Wassermeyer*, Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen auf eine Schachtelbeteiligung in den USA (Anmerkung), IStR 1992, 73 (74).

14 So offenbar *Wassermeyer*, in Piltz/Schaumburg, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten (Fn. 7), S. 37 (48).

Art. 10 Abs. 2 erster Satzteil und Art. 11 Abs. 2 erster Satzteil OECD-MA berechtigen den Quellenstaat zur Besteuerung der „Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen“ und der „Einkünfte aus Forderungen“. Diese Vorschriften verpflichten den Quellenstaat keineswegs, seine Besteuerung vom Bruttobetrag vorzunehmen. Der Quellenstaat ist frei, die Höhe der Bemessungsgrundlage nach Gutdünken zu bestimmen und gegebenenfalls auch Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Lediglich für die in Art. 10 Abs. 2 letzter Satzteil und Art. 11 Abs. 2 letzter Satzteil vorgesehene prozentuelle Begrenzung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates ist ausdrücklich der Bruttobetrag relevant. Der Quellenstaat ist aber dennoch frei, seine Steuer vom Nettobetrag zu berechnen und muss sie auch keineswegs zwingend im Abzugsweg einbehalten¹⁵. Bloß für Zwecke der Berechnung der prozentuellen Grenze ist der Bruttobetrag heranzuziehen.

3. „Income“ und „Revenus“ im Methodenartikel

Nach der in Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA vorgesehenen Freistellungsmethode sollen „income“ oder „revenus“, die nach diesem Abkommen im anderen Staat besteuert werden dürfen, im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung ausgenommen werden. In diesem Kontext meinen „income“ oder „revenus“ jene Besteuerungsrechte, die nach dem Abkommen dem Quellenstaat zugewiesen sind. Die Bemessungsgrundlage ist aber dennoch nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates zu ermitteln, der entsprechende Teil jedoch nach abkommensrechtlichen Kriterien herauszuschälen. „Income“ oder „revenus“ sind nur insoweit von der Steuer des Ansässigkeitsstaates auszunehmen, als sie der Ansässigkeitsstaat sonst besteuert hätte.

Die Anwendung der Anrechnungsmethode ist schwieriger: Es geht dabei um die Kürzung des Steuerbetrags, der im anderen Staat erhoben wurde. Der Ansässigkeitsstaat hat nur jene Steuerbeträge anzurechnen, die der entsprechenden Verteilungsnorm zuzuordnen sind, für die die Anrechnungsmethode anzuwenden ist. Den Anrechnungshöchstbetrag hat der Ansässigkeitsstaat aber unter Heranziehung seiner eigenen Bemessungsgrundlage zu ermitteln. Die Bemessungsgrundlage jener Steuertatbestände, die unter die Verteilungsnormen fallen, für die die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, ist nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates zu ermitteln, ebenso wie der Steuerbetrag, der auf dieses „income“ entfällt. Der Teil der Einkünfte, der für abkommensrechtliche Zwecke als Einkünfte aus dem Quellenstaat gilt, ist aber nach abkommensrechtlichen Kriterien zu ermitteln.

Viele Staaten kennen zur Anwendung der Anrechnungsmethode eigene nationale Durchführungsvorschriften. Deren Erlassung ist aber keineswegs

¹⁵ Zutreffend *Krabbe*, in Piltz/Schaumburg, Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht (Fn. 4), S. 12 (13).

unbedingt erforderlich¹⁶. Ein Beispiel dafür ist die Rechtslage in Österreich, die in der Vergangenheit überhaupt keine nationalen Durchführungsvorschriften zum Methodenartikel gekannt hat und auch heute noch nur wenige vorsieht¹⁷. Daher wird der Methodenartikel unmittelbar angewendet, ohne dass dies zu erheblichen praktischen Problemen führen würde. Die Erlassung von Durchführungsvorschriften ist daher nicht nur nicht erforderlich, sondern möglicherweise auch problematisch: Lässt sich nämlich aus dem Abkommen selbst die konkrete Vorgangsweise bei der Anwendung der Anrechnungsmethode bestimmen, müssen sich Staaten, die eigene Durchführungsvorschriften vorsehen, die Frage gefallen lassen, ob diese Durchführungsvorschriften mit den abkommensrechtlichen Vorgaben übereinstimmen¹⁸.

III. „Income“ und „Revenus“ als Verweis auf die Bemessungsgrundlage des Anwendestaates

1. Zuordnung von Aufwendungen zu Verteilungsnormen

Staaten, die ein DBA geschlossen haben, haben es in der Hand, die Berücksichtigung von Aufwendungen bei den abkommensrechtlichen „Einkünften“ auszuschließen, indem sie dies ausdrücklich anordnen. Dies ist die Konsequenz der Zuständigkeit, über die Bemessungsgrundlage nach wie vor weitgehend frei bestimmen zu können. Die Vertragsstaaten sind daher nicht gehindert, zum Beispiel die Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten bei Einkünften aus unselbstständiger Arbeit generell auszuschließen. Vielfach ist – wie auch im deutschen Steuerrecht – vorgesehen, dass Aufwendungen, die mit befreiten Einkünften im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, vom Abzug ausgeschlossen werden. Die nach DBA freizustellenden Einkünfte werden dabei oft ebenfalls zu den befreiten Einkünften gezählt. Soweit derartige Regelungen bloß jene Aufwendungen erfassen, die schon nach abkommensrechtlichen Kriterien den Quellenstaateinkünften zuzuordnen sind, sind derartige Regelungen unproblematisch, aber auch bedeutungslos, da sich diese Rechtsfolge eben bereits nach den Abkommen ergibt. Sollten diese aber darüber hinausgehen und auch Aufwendungen vom Abzug ausschließen, die nach abkommensrechtlichen Kriterien nicht den ausländischen Einkünften zuzuordnen sind, wird dies als abkommens-

16 Anders *Vogel* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. 2008, Art. 23 Rz. 9.

17 *Schuch/Haslinger* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, 2. Aufl. 2010, Art. 23 Österreich Rz. 37.

18 Vgl. zu dieser Problematik anhand des österreichischen Entwurfs des DBA-Durchführungsg *Lang*, Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht?, 13. ÖJT Band III/2, 1999, S. 63 ff.

widrig zu qualifizieren sein und die Regelung – je nach Konstellation und Rechtsordnung – entweder vom Abkommensrecht als verdrängt oder als bloß völkerrechtswidriger oder auch verfassungswidriger Treaty Override anzusehen sein¹⁹. Umgekehrt ist es einem Vertragsstaat aber erlaubt, großzügigere Regelungen vorzusehen als sich dies unmittelbar aus dem Abkommen ergeben würde. Wenn sich daher aus dem Abkommen ergibt, dass Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nicht in diesem Staat besteuert werden dürfen und die Konsequenz daraus wäre, dass auch Aufwendungen, die mit diesem unbeweglichen Vermögen zusammenhängen, nicht abgezogen werden können, stellt es jedenfalls keinen Verstoß gegen das Abkommen dar, wenn dieser Staat die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen für die Anschaffung von Immobilien dennoch ausdrücklich zulässt. Die Abkommen stehen Regelungen, die für den Steuerpflichtigen vorteilhafter sind, nicht entgegen.

Dass die Zuordnung von Aufwendungen nach abkommensrechtlichen Kriterien nicht immer einfach ist, soll folgendes Beispiel zeigen²⁰: Wenn ein Unternehmen einen Gesellschaftsanteil anschafft und ihn fremdfinanziert, werden über längere Zeit Finanzierungsaufwendungen anfallen. Diese Aufwendungen können entweder mit den laufenden Einkünften aus dem Gesellschaftsanteil – also den Dividenden – in Zusammenhang gesehen werden oder aber mit späteren Veräußerungsgewinnen. Je nachdem würde daher eine Zuordnung unter die Art. 10 oder 13 OECD-MA in Betracht kommen. Angesichts der Zugehörigkeit des Gesellschaftsanteils zum Unternehmen kommt aber ebenso die Zuordnung der Aufwendungen zu Art. 7 OECD-MA in Betracht.

Die Rechtsprechung musste sich bereits mit derartigen Zuordnungsfragen beschäftigen: Der österreichische VwGH entschied folgenden Fall: Eine Steuerpflichtige hatte eine fixverzinsliche ausländische Staatsanleihe erworben. Aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung stand dabei schon zum Zeitpunkt der Anschaffung der Verlust aus der späteren Wiederveräußerung fest. Wegen der nach dem Abkommen vorgesehenen Steuerfreiheit der Zinsen hatte die Steuerpflichtige erhofft, dass diese ungekürzt steuerfrei sein würden, während sie den Veräußerungsverlust nach Art. 13 OECD-MA in ihrem Ansässigkeitsstaat Österreich geltend machen könnte. Der VwGH sah den Veräußerungsverlust allerdings im Zusammenhang mit den aus der Anleihe bezogenen Zinsen und kürzte die steuerfreien Zinseinnahmen entsprechend um den Verlust. Er begründete dies mit der modellhaften Gestaltung dieser Kapitalanlage, bei der die Steuerpflichtige sowohl mit den Zinseinnahmen als auch mit dem feststehenden Veräußerungsverlust rechnen konnte²¹.

19 Dazu *Vogel*, Wortbruch im Verfassungsrecht, JZ 1997, 161 ff.

20 Vgl. *Lang*, SWI 1995, 289 (291 ff.).

21 VwGH v. 25.11.2002 – 99/14/0099; vgl. auch VwGH v. 26.11.2002 – 2002/15/0033; VwGH v. 28.1.2003 – 2000/14/0063.

Im Falle von Teilwertabschreibungen bei Kapitalanlagen, die dem Grunde und der Höhe nach nicht von vornherein feststehen, geht der BFH hingegen von der Zuordnung zu den Unternehmensgewinnen und nicht zu den Zinsen oder Dividenden aus²². Der VwGH kam zu einem ähnlichen Ergebnis: Eine Steuerpflichtige erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, in denen Einkünfte aus öffentlichen Anleihen im Sinne des Art. 11 Abs. 2 DBA Österreich – Griechenland enthalten waren. Für Zwecke der Anwendung des DBA Österreich – Griechenland waren „somit die abkommensgemäß steuerfrei zu stellenden ‚Teil-Einkünfte‘ aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte herauszuschälen“. Im Beschwerdefall war strittig, ob die im Zusammenhang mit den Anleihen stehenden Teilwertabschreibungen und die realisierten Verluste aus dem Verkauf der Anleihen mit den Zinseinnahmen in Zusammenhang stehen, oder mit dem in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehenden Vermögensstamm: Kurswertänderungen können nämlich ausnahmsweise dann dem Bereich der Erzielung von Zinserträgen zugeordnet werden, wenn die Wertminderung des Vermögensstammes bereits bei Eingehen der Kapitalinvestition feststeht²³. Die Steuerpflichtige hatte sich nicht in einer Vereinbarung verpflichtet, die Anleihen zum Optionskurs zu verkaufen, und die Entwicklung von Anleihekursen hängt von einer Vielzahl verschiedener Faktoren (Marktzinsniveau, Konjunkturerwartung, Aktienmarktvolatilität, Devisenkursschwankungen, Laufzeit, Inflation etc.) ab, weshalb die kurz- und mittelfristige Kursentwicklung auch bei einer langfristig fallenden Tendenz regelmäßig nicht vorhersehbar ist. Da damit aber nicht von vornherein sicher gewesen ist, dass der Verkauf der Anleihen zu einem Verlust führen würde, erlaubte der VwGH die gewinnmindernde Geltendmachung der Teilwertabschreibungen und der realisierten Verluste²⁴.

2. „Befreiung“ von Verlusten

Zu den seit langem umstrittenen Fragen gehört es, ob die Anwendung der Freistellungsmethode bei Auslandsverlusten dazu führt, dass die Auslandsverluste ebenso wie die Gewinne aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen werden – in diesem Fall also hinzugerechnet werden –, oder ob Verluste und Gewinne abkommensrechtlich nicht symmetrisch zu behandeln sind. Der BFH ist trotz beharrlicher Kritik im Schrifttum²⁵ und trotz

22 BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799 (801).

23 Dazu s. oben Fn. 21.

24 VwGH v. 2.9.2009 – 2008/15/0043.

25 *Braunagel*, IStR 2010, Rechtsvergleichende Anmerkungen zum Thema „Betriebsstättenverluste“, 163 ff.; *Rehm/Nagler*, Neues von der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung!, IStR 2008, 129 ff.; *Reiser/Roth*, Abzugsverbot von Verlusten einer luxemburgischen Betriebsstätte nach DBA-Luxemburg gemeinschaftsrechtswidrig?, IStR 2006, 784 ff.; *Kessler/Schmitt/Janson*, Nochmals: Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste?, IStR 2003, 307 ff.; *Vogel*, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistel-

gegenteiliger Rechtsprechung in anderen Staaten – wie zum Beispiel in Österreich und Luxemburg²⁶ – bei seiner Auffassung geblieben, dass positive genauso wie negative Einkünfte zu „befreien“ sind²⁷. Für diese Auffassung spricht, dass mit dem Begriff „income“ an die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts angeknüpft wird und kein Grund besteht, bei negativen Einkünften anders zu verfahren als bei positiven Einkünften.

Die gegenteilige Auffassung, die seit 2001 eben auch vom österreichischen VwGH vertreten wird²⁸, ist meines Erachtens nicht überzeugend²⁹. Hauptargument für den VwGH war die „Schrankenwirkung“ der Doppelbesteuerungsabkommen: Nach Auffassung des VwGH vermag ein DBA „den sich aus dem innerstaatlichen Recht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen.“ Das Bild von der „Schrankenwirkung“ der DBA hat großen didaktischen Wert. Es verdeutlicht in hervorragender Weise für die wichtigsten Anwendungsfälle die Wirkungsweise von DBA. Allerdings eignet sich nicht jedes Schlagwort, das in einem einführenden Lehrbuch oder einer ersten Vorlesungsstunde zum DBA-Recht seinen berechtigten Platz hat, dazu, diffizile Auslegungsergebnisse zu begründen. Die „Schrankenwirkung“ der DBA ist nämlich weder völkerrechtlich noch verfassungsrechtlich zwingend vorgegeben. Die Vertragsstaaten sind völkerrechtlich frei, die Rechtsatzform des völkerrechtlichen Vertrages zu nutzen, um zusätzliche Steuerpflichten verbindlich zu normieren. Das Bild von der „Schrankenwirkung“ der DBA will daher das Verständnis der DBA-Systematik erleichtern: Wer dieses Bild verwendet, will damit zum Ausdruck bringen, dass die bestehenden DBA im Regelfall nicht von der Intention getragen sind, zusätzliche Besteuerungstatbestände zu schaffen. Gleichzeitig wird aber in Lehre und Rechtsprechung völlig selbstverständlich davon ausgegangen, dass mit DBA-befreiten Einnahmen in Zusammenhang stehende Aufwendungen nicht abgezogen werden können. Aufwendungen, die ohne Existenz eines DBA abzugsfähig wären, können diese Eigenschaft also durch ein DBA verlieren. Der Steuerpflichtige ist

lung für abzugsfähig, IStR 2002, 91 ff.; *Kessler/Schmitt/Janson*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste? – Analyse der BFH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung von Verfassungs- und Europarecht nach AMID, IStR 2001, 729 ff.; a. A. *Hahn*, Rechtsvergleichende Anmerkungen zum Thema „Betriebsstättenverluste“, IStR 2010, 157 ff.; *Hahn*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten?, IStR 2002, 681 ff.

26 Österreich: VwGH v. 25.9.2001 – 99/15/0217; Luxemburg: Tribunal Administratif v. 19.1.2005 – No. 17.820, vgl. zu dieser Entscheidung *Winandy*, Deutsche Betriebsstättenverluste müssen in Luxemburg zum Abzug zugelassen werden, IStR 2005, 594 ff.

27 Zuletzt BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630 (631) m. w. N.

28 VwGH v. 25.9.2001 – 99/15/0217.

29 *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 (93 f.).

insoweit durch das DBA schlechter gestellt. Hier versagt das Bild von der Schrankenwirkung der DBA. Der Grundsatz kennt offenbar Ausnahmen. Dann kann der vermeintliche Grundsatz aber auch nicht als generelle Auslegungsmaxime herangezogen werden. Durch vorschnelle Berufung auf die Schrankenwirkung der DBA nahm der VwGH das erst zu begründende Auslegungsergebnis vorweg. Die These von der Schrankenwirkung darf nicht die ungeprüft herangezogene Prämisse des Auslegungsvorganges sein. Vielmehr ist erst im Wege der Auslegung zu klären, ob im zu beurteilenden Fall der angebliche Grundsatz oder eine Ausnahme davon zum Tragen kommt. Gerade die vom VwGH entschiedene Fallkonstellation hätte erwarten lassen, dass der VwGH eine Begründung dafür anbietet, warum mit DBA-befreiten Einnahmen in Zusammenhang stehende Aufwendungen zwar sonst generell nicht die Bemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates mindern dürfen, dass das aber dann, wenn diese Aufwendungen die Einnahmen übersteigen und somit ein Verlust vorliegt, anders sein soll³⁰.

Dazu kommt noch, dass die Auffassung von der Ansässigkeit des Abzugs von Auslandsverlusten bei DBA-Freistellung dazu führt, dass Verluste aus derselben Quelle dann womöglich sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat berücksichtigt werden können. Um diese – rechtspolitisch offenbar unerwünschte – Doppelberücksichtigung von Verlusten zu vermeiden, die die Konsequenz eines Auslegungsergebnisses ist, hat der VwGH dann auch die Verpflichtung zur Nachversteuerung aus den Abkommensvorschriften abgeleitet und somit das gängige methodische Terrain verlassen, wofür er auch heftig kritisiert worden ist³¹. Ohne einen derartigen methodisch fragwürdigen Kunstgriff wäre allerdings die Möglichkeit der doppelten Verlustberücksichtigung unausweichlich gewesen.

Die DBA stehen allerdings nationalen Regelungen nicht entgegen, die den Abzug von Auslandsverlusten trotz DBA-Freistellung vorsehen. Die DBA hindern den nationalen Gesetzgeber nicht, großzügigere Regelungen zu erlassen. Ein Verstoß gegen das Abkommensrecht liegt in diesem Fall nicht vor.

3. Die Behandlung von Abzugsposten außerhalb der „Einkünfteermittlung“

Die Einsicht, dass mit den abkommensrechtlichen Begriffen „income“ und „revenue“ die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts schlechthin gemeint ist – und nicht nur die „Einkünfte“ nach nationalem Steuerrecht –,

³⁰ Lang, SWI 2002, 86 (88 f.).

³¹ Vgl. Vogel, IStR 2002, 91 (93); Wassermeyer, Ausländische Betriebsstättenverluste: DBA-Freistellung (Anmerkung), IStR 2001, 755 (755 f.); Lang, SWI 2002, 86 (92 f.); Loukota, Sensationelle Neuerung bei DBA Auslandsverlusten, SWI 2001, 466 (470 ff.); die Vorgehensweise des VwGH erklärend: Zorn, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 (462 ff.).

schärft auch den Blick dafür, dass abkommensrechtlich keineswegs ausgeschlossen ist, auch andere Positionen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten den Verteilungsnormen zuzuordnen³². Einsichtig ist dies beim Verlustvortrag³³: Der Umstand, dass der Verlustvortrag erst nach der Einkünfteermittlung berücksichtigt wird und den Sonderausgaben zugeordnet ist, ändert nichts daran, dass er oft einer bestimmten Einkunftsquelle zugeordnet werden kann: Sind die Verluste anteilig oder zur Gänze in einer ausländischen Betriebsstätte entstanden, spricht nichts dagegen, dies auch abkommensrechtlich zu berücksichtigen und den Verlustvortrag insoweit daher auch für Zwecke der Abkommensanwendung als – negativen – Teil des ausländischen „income“ zu berücksichtigen.

Dasselbe gilt auch für Sanierungsgewinne, soweit die Abzugsfähigkeit durch ausdrückliche gesetzliche Vorschrift oder im Billigkeitswege vorgesehen ist³⁴. Die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen setzt nämlich voraus, dass aufgrund der maßgebenden Vorschriften entsprechende Einkünfte ermittelt wurden. Wenn nun aber diese Einkünfte für Zwecke der Freistellungsmethode entweder den „befreiten“ ausländischen Einkünften oder den anderen Einkünften zuzurechnen sind, ist es auch möglich, die freigestellten Sanierungsgewinne den verschiedenen Einkunftsquellen entsprechend zuzurechnen.

Das Beispiel der Sanierungsgewinne verdeutlicht, dass es keinen Unterschied macht, ob Aufwendungen auf der Ebene der Einkommensermittlung oder der Tarifierung berücksichtigt werden³⁵. Dabei handelt es sich nur

32 Vgl. zu ähnlichen Überlegungen in Hinblick auf den Progressionsvorbehalt *Lang*, Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (1995), S. 189 ff.

33 Vgl. *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, *Methoden* (Fn. 32), S. 189 (197).

34 Dazu *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, *Methoden* (Fn. 32), S. 189 (197 f.); Zur Möglichkeit der Berücksichtigung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitsweg nach Abschaffung der gesetzlichen Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen in Deutschland vgl. grundlegend *Fritsche*, *Die Streichung von § 3 Nr. 66 EStG als Sanierungshindernis und die Sicherung des Sanierungserfolgs* mittels Erlass nach §§ 163, 227 AO, DStR 2000, 2171 ff.; BMF, Schreiben v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240; zur Diskussion über die Zulässigkeit der Berücksichtigung im Billigkeitsweg vgl. die Zulässigkeit bejahend BFH v. 14.7.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916 (919 ff.); *Braun/Geist*, *Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen – Bestandsaufnahme und Empfehlungen*, BB 2009, 2508 ff.; *Kroniger/Korb*, *Die Handhabung von Sanierungsgewinnen vor und nach dem Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007*, BB 2008, 2656 ff.; *Gondert/Büttner*, *Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007*; *Geist*, *Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen – zur Anwendbarkeit, Systematik und Auslegung des BMF-Schreibens vom 27.3.2003*, BB 2008, 2658; a. A. FG München v. 12.12.2007 – 1 K 4487/06, DStR 2008, 1687.

35 Zur steuersystematischen Einordnung der Regelungen über den Sanierungsgewinn vgl. *Kristen*, *Steuerliche Behandlung des Sanierungsgewinnes – (Neue) Entwicklung in Deutschland und in Österreich*, ÖStZ 2003, 513 ff.

um eine Frage der im nationalen Steuerrecht geübten Gesetzestechnik. Für die Höhe der Steuerzahlungsschuld ist es ohne Belang, ob ein Abzugsposten das Einkommen oder das zu versteuernde Einkommen kürzt oder erst nach Ermittlung des Einkommens, aber vor Anwendung des Steuersatzes abgezogen wird. Derartige Abzugsposten sind daher nach denselben abkommensrechtlichen Kriterien zu beurteilen, ungeachtet ihrer Einordnung in die Systematik des nationalen Rechts.

IV. Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass der Einkünftebegriff des nationalen Steuerrechts vom identischen Abkommensbegriff streng zu trennen ist. Der abkommensrechtliche Einkünftebegriff weist auf die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts hin, die der ausländischen Einkunftsquelle zuzuordnenden Teile der Einkünfte sind aber nach abkommensrechtlichen Kriterien „herauszuschälen“³⁶. Der weiteren Rechtsprechung wird es vorbehalten sein, diese abkommensrechtlichen Kriterien unter Berücksichtigung der aus Art. 7 Abs. 2 ff. OECD-MA abzuleitenden und sinngemäß anzuwendenden Grundsätze herauszuarbeiten. Die bisher in der Rechtsprechung angestellten Überlegungen haben oft zu kurz gegriffen: Vorschnell wurde entweder der Begriff der Einkünfte im Lichte der Wertungen des nationalen Steuerrechts interpretiert oder sogar der Begriff der Einkünfte mit jenem des nationalen Steuerrechts gleichgesetzt.

36 Zur Terminologie vgl. VwGH v. 2.9.2009 – 2008/15/0043.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. DDr. *Gunter Mayr*
und Prof. Dr. *Michael Lang*

Leitung
Prof. Dr. *Andreas Musil*

Prof. Dr. *Moris Lehner*

Ich habe eine kleine Anmerkung zu Ihrem Vortrag, lieber Herr *Lang*. Das war ja ein Feuerwerk, ein Streifzug durch fast die gesamte Dogmatik des Abkommensrechts, herzlichen Glückwunsch dazu. Ich stimme Ihnen zu, wenn Sie die Funktion des Einkünftebegriffs im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage so definieren, wie Sie das getan haben, das kann entweder die Brutto- oder die Nettobemessungsgrundlage sein. Ich denke aber, dass man vielleicht schon im Vorfeld auch die funktionale Bedeutung des Einkünftebegriffs als quellenorientierte Anknüpfung für die Verteilungsnorm sehen muss. Den Einkünftebegriff im Sinne des Abkommensrechts finden wir freilich auch im Sinne eines Bezugs auf eine Nettogröße; etwa in Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, wo es um die Fälle der Gewinnberichtigung geht, aber auch in den Fällen des speziellen Diskriminierungsverbots des Art. 24 Abs. 4 OECD-MA, wo es, natürlich auch im Hinblick auf die nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen Abzugsmöglichkeiten, um Verpflichtungen geht, die dann auch auf Abkommensebene diskriminierungsfrei zu gewähren sind.

Prof. Dr. *Susanne Sieker*

Herr *Mayr*, ich konnte eine gewisse steuerrechtliche Seelenverwandtschaft zwischen uns feststellen. Das gilt einmal in Bezug auf die Bemerkung, die Sie gestern zur Zuordnung der stillen Reserven gemacht haben, und das gilt heute in Bezug auf Ihr Plädoyer für die verstärkte Maßgeblichkeit. Man kann sicherlich über Einzelfragen streiten. Insofern würde ich den Gesichtspunkt der immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens anders regeln als Sie das vorgeschlagen haben. Ich würde im Einkommensteuergesetz regeln, dass Vermögensgegenstände, die in der Handelsbilanz aktiviert worden sind, auch in der Steuerbilanz auszuweisen sind. Der Weg, den Sie vorgeschlagen haben, scheint mir mit dem Konzept der BilMoG-Regelungen nicht in Einklang zu stehen, weil das BilMoG das Vorsichtsprinzip nicht so weit aufweichen wollte, wie es im Falle einer Aktivierungspflicht jeglicher immaterieller Vermögensgegenstände geschähe. Ihrem Plädoyer für die Beibehaltung oder die verstärkte Funktion der Maßgeblichkeit kann ich nur zustimmen. Ein großer Vorteil der Maßgeblichkeit ist die Rechtssicherheit. Diesen Aspekt sollte man nicht unterschätzen. Das Risiko, hier

darf ich Herrn *Hüttemann* zitieren, ein Steuerbilanzrecht à la BMF zu erhalten oder ein Steuerbilanzrecht, das an konturenlose unbestimmte Rechtsbegriffe anknüpft, sollte man nicht eingehen.

Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*

Herr *Mayr*, ich kann Ihren Ausführungen nur zustimmen. Mit der These vom „vollen Gewinn“ verhält es sich ungefähr so wie mit dem Scheinriesen Herrn *Tur Tur* in *Michael Endes* Buch „Jim Knopf und Lukas der Lokomotivführer“: Je mehr man sich ihm annähert, desto kleiner wird er. Sie haben treffend gezeigt, dass die Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz bei einer Mikrobetrachtung fast verschwinden. Ich möchte dies durch zwei Anmerkungen ergänzen. Die eine betrifft die Entwicklungskosten. Ich finde, dass es hier den von Ihnen betonten Unterschied zwischen Handels- und Steuerrecht gar nicht gibt: Denn wir müssen doch, wenn wir die handelsrechtliche Funktion der Ausschüttungsbemessung mit der steuerlichen Gewinnermittlungsfunktion vergleichen, nicht allein darauf schauen, was nach BilMoG als Gewinn ausgewiesen wird, sondern wir müssen auch die Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB mit einbeziehen. Und insofern sehe ich keinen Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz. Darüber hinaus wäre eine erfolgswirksame Aktivierung von Entwicklungskosten in der Steuerbilanz vor dem Hintergrund der politisch gewünschten steuerlichen Förderung von Forschungsaufwendungen ein völlig anachronistischer Vorschlag. Der zweite Punkt betrifft die Rechtsprechung des BFH zum „vollen Gewinn“. Alle dazu ergangenen Entscheidungen – auch diejenigen des Großen Senats – sind, wenn man sie im Detail betrachtet, fragwürdig, weil es der These vom „vollen Gewinn“ für die konkrete Entscheidung nicht bedurft hätte. So ist z. B. die Problematik der phasengleichen Bilanzierung von Dividendenansprüchen schon im Handelsbilanzrecht vom EuGH meines Erachtens fehlerhaft entschieden worden, weil die EuGH-Lösung in der Sache – wie der Große Senat richtig erkannt hat – auf ein Bilanzierungswahlrecht im Sinne einer Bilanzierungshilfe hinausläuft. Denn im Konzern kann ja frei gestaltet werden, wann Tochter- und Muttergesellschaft ihre Gesellschafterversammlungen abhalten, so dass die Muttergesellschaft faktisch über den Aktivierungszeitpunkt disponieren kann. Insoweit ist die Korrektur des *Tomberger*-Urteils durch den Großen Senat in der Sache sicher verständlich, hat aber eigentlich nichts mit dem „vollen Gewinn“ zu tun. Zur Maßgeblichkeit schließe ich mich Ihren Ausführungen an.

Axel Schick

Die Frage, die ich vorhin zu dem Referat von Herrn Professor *Hüttemann* gestellt habe, die Frage nämlich, ob nicht Sondervergütungen aufgeteilt werden müssen in einen steuerbaren und einen nicht-steuerbaren Anteil, möchte ich auch Ihnen stellen. Wie werden schuldrechtliche Verträge zwischen der unternehmerisch tätigen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern

behandelt? Sind Sondervergütungen aufzuteilen in einen steuerbaren Anteil, der in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert wird, und in einen nicht-steuerbaren Anteil, der der eigenen Beteiligungsquote des Gläubiger-Gesellschafters entspricht? Oder wird der Einheitsbetrachtung gefolgt, nach der in Deutschland in der Regel noch verfahren wird?

Die zweite Frage betrifft das Abkommensrecht. Das deutsche Steuerrecht lässt ja die Einkünfteabgrenzung der Betriebsstätteneinkünfte im Wege der Pauschalierung zu. Das ist die Zerlegungsmethode, wie wir sie in §§ 28 bis 33 GewStG haben, und die nach Art. 7 Abs. 4 OECD-Modell ebenfalls zulässig ist. Wie verfährt beispielsweise Österreich, wenn ein deutsches Unternehmen seinen österreichischen Betriebsstättengewinn durch Zerlegung ermittelt, etwa nach dem Umsatzschlüssel? Wird Österreich das akzeptieren oder verlangt Österreich die Anwendung der direkten Methode, was eine eigenständige Betriebsstättenbuchführung erfordern würde?

Prof. DDr. *Gunter Mayr*

Zunächst zu den immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens: Ich bin ergebnisbezogen für eine Aktivierungspflicht dieser Position eingetreten. Es geht mir aber eigentlich um etwas ganz anderes und ich stimme Frau Professor *Sieker* zu, dass eine Abweichung zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht notwendig wäre. Würde man allerdings das Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG streichen, würde die alte BFH-Rechtsprechung wieder schlagend und die Aktivierungswahlrechte führten automatisch zu Aktivierungspflichten. Wollte man das so, wie Frau *Sieker* vorgeschlagen hat, lösen, müsste das ausdrücklich im EStG vorgesehen werden. Der handelsrechtliche Ansatz wäre dann immer maßgeblich für die Steuerbilanz. Betreffend Ausschüttungssperren führen wir in Österreich mit den Gesellschaftsrechtlern interessante Diskussionen. Dabei wird etwa angedacht, handelsrechtlich verstärkt Aktivierungen vorzunehmen und diese unter bestimmten Voraussetzungen für eine Ausschüttung zu sperren. Die handelsrechtlichen Aktivierungen sollten sodann über die Maßgeblichkeit auf die Steuerbilanz durchschlagen und würden den steuerlichen Gewinn erhöhen, dem handelsrechtlichen Gläubigerschutz wäre mit der handelsrechtlichen Ausschüttungssperre ausreichend Rechnung getragen. Der steuerliche Gewinn würde einer periodengerechten Gewinnermittlung entsprechen. Dieser Ansatz wäre noch weiter zu vertiefen.

Herr *Schick* hat noch die Personengesellschaften angesprochen, die Gewinnermittlung der Personengesellschaft erfolgt in Österreich grundsätzlich auf der Bilanzbündeltheorie. Bei den Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wird die Geschäftsführung, Darlehensgewährung und Nutzungsüberlassung des Gesellschafters als Gewinn vorab erfasst, zwischenbetriebliche Leistungen werden wie Fremdgeschäfte behandelt, wenn sie fremdüblich abgewickelt werden.

Prof. Dr. *Michael Lang*

Zunächst, Herr *Lehner*, herzlichen Dank für die Ergänzung. Ich denke auch, dass es sinnvoll wäre, in einem weiteren Schritt den Einkünftebegriff für andere DBA-Regelungen wie jene des Art. 24 OECD-MA zu erhellen, was ich in meinem Vortrag aufgrund der vorgegebenen zeitlichen Restriktionen nicht leisten konnte.

Prof. Dr. *Heike Jochum*

Lieber *Michael*, ich möchte nochmals die Frage nach der Symmetriethese aufgreifen: den Gedanken des BFH, den Du in deinem Vortrag auch angesprochen hattest, also den Gedanken, dass beispielsweise Gewinne im Doppelbesteuerungsabkommen von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat freigestellt werden und dieser sich, was völlig plausibel erscheint, in der Verlustsituation auf den Standpunkt stellt, dass diese nicht bei ihm abgezogen werden sollen, also das inländische Steuersubstrat nicht sollen mindern können. Dieser Gedanke ist sehr plausibel und den vertragschließenden Staaten ist sicher auch klar, dass da, wo Gewinne entstehen, auch irgendwann einmal Verluste entstehen können. Warum versucht man diese Situation nicht im Abkommen zu regeln? Oder auch im Musterabkommen dafür einen Vorschlag zu bieten? Man könnte das Problem dort aufgreifen und vereinbaren, dass der Quellenstaat auch in der Verlustsituation in der Verantwortung ist. Natürlich hat man immer das Problem, dass im Quellenstaat vielleicht keine verrechenbaren Gewinne mehr entstehen; aber das ist eher eine technische Frage. Man könnte ja auch mit einer Steuergutschrift arbeiten und so dafür sorgen, dass die Verluste dort berücksichtigt werden, wo zuvor die Gewinne versteuert wurden.

Prof. Dr. *Alexander Rust*

Ich habe auch eine Frage an Herrn Professor *Lang*. Mich hat sehr überzeugt, dass der Begriff der Einkünfte in den Doppelbesteuerungsabkommen im Sinne der nationalen Bemessungsgrundlage auszulegen ist. Was bedeutet dies aber für die in Art. 10 Abs. 2 und Art. 11 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Quellensteuerreduzierungen? Einige Staaten befreien Dividenden vollständig oder teilweise von der Besteuerung, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden oder abzumildern. So gehen in Deutschland nach § 3 Nr. 40 lit. d EStG bei natürlichen Personen nur 60 % der Dividendenzahlungen in die Steuerbemessungsgrundlage ein. Ist dann nicht auch die nach Art. 10 Abs. 2 OECD-MA maximal zulässige Quellensteuer auf der Grundlage dieser reduzierten Steuerbemessungsgrundlage zu berechnen? Darf ein Vertragsstaat für ansässige und nichtansässige Dividendenempfänger unterschiedliche Steuerbemessungsgrundlagen verwenden? Die Steuersatzreduzierung in Art. 10 Abs. 2 OECD-MA schränkt die Steuerbefugnis des Quellenstaats ein. Darf dieser dann durch eine Vergrößerung der Bemes-

sungsgrundlage wie etwa nach § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG (Nichtanwendung des Teileinkünfteverfahrens im Rahmen der Kapitalertragsteuer) die Steuerbelastung Nichtansässiger erhöhen?

Dr. Jürgen Pelka

Als Ergänzung zu dem Beitrag von Herrn *Mayr* darf ich noch einmal ein Plädoyer für die Maßgeblichkeit halten. Ich meine, nicht nur die von Ihnen erwähnten Argumente der Praktikabilität einer einheitlichen Bilanz sprechen für den Maßgeblichkeitsgrundsatz, sondern auch der wichtige Aspekt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Der handelsrechtliche Gewinn ist schließlich das Einkommen, das der Gesellschafter als Steuerpflichtiger erzielt. Insbesondere bei der Personengesellschaft sieht man dies deutlich, da der Kommanditist den handelsbilanziellen Gewinn zugewiesen erhält. Sobald jedoch die Gewinne nach der Handelsbilanz von den Gewinnen der Steuerbilanz wesentlich abweichen, muss man in der Steuerbilanz wesentlich höhere Gewinnanteile ausweisen, während in der Handelsbilanz solche Gewinne nicht entstehen. Insoweit werden Scheingewinne in die Besteuerung einbezogen. Eine derartige Besteuerung ist nicht nur unpraktikabel und unzumutbar, sondern auch mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Der Kommanditist hat schließlich in Höhe der Differenz des handelsrechtlichen Gewinns zu dem steuerlichen Gewinnanteil kein Einkommen erzielt, das er versteuern könnte. Bei der Personengesellschaft liegt dieses Problem auf der Hand, bei dem Einzelunternehmer gilt dies aber ebenso wie auch bei der Kapitalgesellschaft. Die Kapitalgesellschaft schüttet bei einem derartigen Sachverhalt möglicherweise einen geringeren Gewinn aus und umgeht somit das Problem der Besteuerung beim Anteilseigner. Dennoch entsteht auch hier eine Diskrepanz. Sobald man unterschiedliche Gewinnmaßstäbe anwendet, die im Einzelfall durchaus beträchtlich sein können, weichen Steuerbilanzgewinn und der Gewinn, den der Gesellschafter bezieht, voneinander ab, so dass der Gesellschafter etwas versteuern muss, was er nicht erhalten hat. Daher streitet nicht nur das Argument der Vereinfachung oder der Praktikabilität für den Maßgeblichkeitsgrundsatz. Solange die Handelsbilanz die Gewinnausschüttung bestimmt, ist auch das Steuerrecht wegen des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an den Maßgeblichkeitsgrundsatz gebunden.

Prof. DDr. Gunter Mayr

Es gibt natürlich gewichtige Argumente für die Maßgeblichkeit. Eine erhöhte Problematik für Personengesellschaften sehe ich aber nicht, die Kapitalgesellschaft ist halt auf Grund des Trennungsprinzips besonders plakatativ. Eine Kapitalgesellschaft soll periodengerecht besteuert werden und mittels handelsrechtlicher Ausschüttungssperren kann überhöhten Ausschüttungen gegengesteuert werden. Ich glaube nur, dass auch im Falle einer

verstärkten Maßgeblichkeit Bereiche bleiben, für die es steuerliche Sondervorschriften geben muss. Als Beispiel fallen mir die handelsrechtlich mittlerweile eingeschränkten Aufwandsrückstellungen ein. In Österreich sind die Aufwandsrückstellungen steuerlich 1993 verboten worden. Das war eine Reaktion auf die gelebte Praxis. Die Unternehmer sind früher hergegangen und haben alles Mögliche unter dem Titel Aufwandsrückstellung passiviert. Da musste gesetzlich gegengesteuert werden. Das steuerliche Verbot schließt aber auch die in einzelnen Fällen durchaus gerechtfertigten Aufwandsrückstellungen aus. Wenn ein Unternehmer z. B. zum 31.12. bilanziert und im November eine Maschine kaputtgeht, spielt es für die Periodenzurechnung keine Rolle, ob der Unternehmer einem anderen gegenüber verpflichtet ist oder ob er sich selbst gegenüber verpflichtet ist. Nach einer periodengerechten Gewinnermittlung würde der Aufwand zur abgelaufenen Periode gehören und eine Aufwandsrückstellung wäre zu bilden. Das Steuerrecht greift in solchen Fällen oftmals zu pauschal ein und sollte sachgerechte Abgrenzungen vorsehen, wobei auch der Gestaltungsspielraum für Unternehmer eingeschränkt werden muss. Ganz ohne steuerliche Sondervorschriften würde auch eine verstärkte Maßgeblichkeit nicht auskommen.

Prof. Dr. *Michael Lang*

Heike Jochum hat die Symmetriethese angesprochen und vorgeschlagen, die Verlustberücksichtigung im OECD-Musterabkommen zu verankern. Ich bin aus mehreren Gründen zurückhaltend. Zum einen finde ich die Aufgabenteilung zwischen DBA-Recht und originär innerstaatlichem Recht sinnvoll: DBA teilen die Besteuerungsrechte auf, regeln aber nicht die Bemessungsgrundlage. Es gibt zwar Ausnahmen, vor allem auch in bilateralen Abkommen, wie z. B. bei der Wegzugsbesteuerung im DBA Österreich-Deutschland, aber im Wesentlichen hat es sich bewährt, die Regelung der Bemessungsgrundlage dem nationalen Recht vorzubehalten und damit dem nationalen Gesetzgeber einen rechtspolitischen Spielraum zu belassen. Weiters ist zu bedenken, dass sich das OECD-Musterabkommen faktisch nicht so einfach ändern lässt und vor allem Änderungen lange Zeit – bis zu 30 Jahre – brauchen, bis sie durchgehend implementiert sind. Schließlich ist gerade die Verlustberücksichtigung eng mit nationalem Recht verzahnt, so dass ich es mir gar nicht so leicht vorstelle, hier eine Musterregelung zu konzipieren, die für alle Staaten der Welt passt.

Zur Frage von *Alexander Rust*, hinter der letztlich Folgerichtigkeitsüberlegungen stehen: Kann ein Vertragsstaat die Bemessungsgrundlage unterschiedlich festlegen, je nachdem, ob er gerade als Ansässigkeits- oder Quellenstaat handelt, und stehen die Regelungen des Art. 10 Abs. 2 oder Art. 11 Abs. 2 OECD-MA dem entgegen? Überlegungen zur Folgerichtigkeit kennen wir aus dem Verfassungsrecht. Im DBA-Recht würde ich für sie in dem von dir geschilderten Zusammenhang keinen Platz sehen: DBA nehmen es hin, dass der Ansässigkeitsstaat seine Bemessungsgrundlage normiert,

genauso wie sie dem Quellenstaat diese Möglichkeit erschließen. Wenn dann ein- und derselbe Staat als Ansässigkeitsstaat und als Quellenstaat unterschiedlich vorgeht, wirken die Verteilungsnormen und der Methodenartikel des DBA nicht korrigierend.

Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*

Vielleicht lernen wir aus diesem Dialog zwischen *Michael Lang* und *Alexander Rust*, dass Verweisen nicht gleich Verweisen ist. Wenn wir normalerweise im Rahmen der üblichen Diskussion über die Methodik der Auslegung von DBA von Verweisen sprechen, fragen wir: Bedeutet ein abkommensrechtlicher Begriff exakt das, was einer der beiden Staaten nach seinem innerstaatlichen Recht unter einer gleichlautenden Vokabel versteht? Hier geht es aber um eine andere Art von Verweisungen, ich will sie „Öffnungen“ nennen. Was damit gemeint ist, wird vielleicht klarer, wenn man den Dualismus zwischen Metatatsbestand und Objektatsbestand in den DBA heranzieht. Objektatsbestand sind die staatlichen Belastungsnormen, auf die sich ein DBA bezieht. Metatatsbestand sind die Grenznormen oder Kollisionsnormen der Abkommen selbst, also völkerrechtliche Normen, die das Fenster weit öffnen für einen dahinter liegenden nationalen Objektatsbestand. In diesem zweiten Sinne meine ich, muss man das Wort „Einkünfte“ in den DBA verstehen. Die DBA enthalten also keineswegs die Aufforderung an den Rechtsanwender, unter „Einkünften“ exakt das zu verstehen, was ein Vertragsstaat national darunter versteht. Vielmehr handelt es sich um einen Blankettbegriff, der sagt: Was immer wer auch immer unter dem Wort „Einkünfte“ verstehen mag, dafür ist auch im Abkommen Raum. Der abkommensrechtliche Einkünftebegriff ist also ein ganz weit geöffnetes Fenster, das größer ist als das dahinter liegende Objekt.

Ein zweiter kleiner Punkt betrifft die Unterscheidung zwischen den Ausdrücken „Einkünfte“ und „Einkommen“ in der deutschen Übersetzung des OECD-Musterabkommens. Ich würde im Unterschied zu *Michael Lang* die Frage stellen, ob es nicht doch richtig ist, wenn in der deutschen Übersetzung mal der eine, mal der andere Begriff verwendet wird. Mein Eindruck war, gerade am Beispiel auch des Progressionsvorbehalts in Art. 23A Abs. 3 OECD-MA, dass da, wo ausnahmsweise vom Einkommen die Rede ist, immer die um subjektive Aufwendungen bereinigte Bemessungsgrundlage zu verstehen ist. Das hat ganz praktische Konsequenzen für die Frage, welcher Progressionsvorbehalt erlaubt ist. Wenn man davon ausgeht, dass ein nationaler Progressionsvorbehalt nur in den Grenzen eines abkommensrechtlichen Progressionsvorbehalts angewendet werden darf, bedeutet Art. 23A Abs. 3 OECD-MA: Der Steuersatz darf nur so hoch sein, wie er wäre, wenn der nationale Steuersatz nach Abzug der subjektiven Lebensführungsaufwendungen auch auf die freigestellten Auslandseinkünfte festgelegt wird. Stünde dort „Einkünfte“, dürfte der Steuersatz höher sein; das wäre aber nicht sachgerecht.

Christoph Schmitz

Herr *Mayr* hat ja ein sehr interessantes Zukunftskonzept für das künftige Verhältnis zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung vorgestellt. Ich halte allerdings die Realisierungschancen dieses Konzepts sowohl auf EU-Ebene als auch auf national deutscher Ebene für gering. Im Bereich der EU-Ebene muss man ja berücksichtigen, dass wir eine Reihe von Staaten haben, die das Konzept der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung überhaupt nicht kennen. Großbritannien wäre zu nennen. Auch die Niederlande, glaube ich, haben sich mit dem Begriff des guten Kaufmannsbrauchs (*goed koopmansgebruik*) sehr stark von handelsrechtlichen Überlegungen abgekoppelt. Diese Staaten würden es als Rückschritt betrachten, wenn ihre steuerliche Gewinnermittlung dann auf einmal an handelsrechtliche Überlegung angeknüpft wird. Auch auf national deutscher Ebene werden wohl die Länderfinanzministerien diesen Vorschlag sehr kritisch bewerten. Denn es geht ja darum, wer die Gesetzgebungshoheit über die Festlegung der steuerlichen Gewinnermittlung hat. Wer weiß, dass das Handelsrecht der konkurrierenden Gesetzgebung angehört, während es sich bei Steuergesetzen um Zustimmungsgesetze handelt, soweit sie Gemeinschaftssteuern betreffen, die von den Landesfinanzbehörden verwaltet werden, der wird verstehen, dass die Länder einen Einflussverlust bei der Festlegung ihrer wichtigsten Steuern sehr kritisch sehen. Ich kann mir eher eine Lösung vorstellen, dass wir die steuerliche Gewinnermittlung in einem Steuergesetz festlegen und sich das Handelsrecht diesen steuerlichen Gewinnermittlungsüberlegungen anschließt, damit kleine und mittlere Unternehmen nicht zu stark belastet werden.

Dr. Hans-Hermann Bowitz

Herr Professor *Mayr*, Sie haben auf die gemeinsame Bemessungsgrundlage hingewiesen, auf die Common Tax Base, haben die Konsolidierung als Stolperstein bezeichnet und hatten dann von administrativen Problemen gesprochen, insbesondere von den Problemen grenzüberschreitender Betriebsprüfungen. Liegt das Problem nicht auch und vor allen Dingen in der Feststellung der Zuständigkeit? Wer ist also aufgerufen, dieses konsolidierte Gesamtergebnis festzustellen? Das Finanzamt Ludwigshafen ist bekanntlich für ein großes Unternehmen des chemischen Bereichs zuständig. Müssten wir da nicht europaweite Verantwortung übernehmen?

Prof. DDr. Gunter Mayr

Bei den administrativen Fragestellungen ist noch Vieles ungeklärt. Ich habe sie deshalb angesprochen, weil sie besonders plakativ sind und wir in Österreich im Wege der EU-Amtshilfe von einigen südlichen Nachbarstaaten kaum Auskünfte bekommen. Wie soll denn dann eine Zusammenarbeit bei der CCCTB funktionieren? Dabei stellt sich natürlich die Frage, welches

Finanzamt zuständig, welches Finanzamt leitend tätig wird? Deshalb habe ich auch die Überlegung mit der simultanen Betriebsprüfung angesprochen. Bei Ihnen, Herr *Bowitz*, würde sich bei der Prüfung des internationalen Konzerns die Frage stellen, ob Sie die „Oberhoheit“ hätten und ob deutsche Prüfer auch in Österreich und in den anderen Mitgliedstaaten prüfen oder koordinieren dürften? Mit den Erfahrungen aus der EU-Amtshilfe halte ich das für kaum machbar. Herr *Schmitz* hat die Realisierungschancen angesprochen. Die Entwicklungen bei der CCCTB haben Deutschland oder Österreich natürlich nicht in der eigenen Hand. Das Verhältnis von Steuerbilanz und Handelsbilanz ist aber ein nationales. Und mir ist es darum gegangen, ein Konzept zu skizzieren, das frei von Vorurteilen ist. Offen gestanden habe ich mir am Beginn der Arbeitssitzungen in Österreich gedacht, es wird in Richtung eigenständige Steuerbilanz gehen. Wenn man die Liste mit den offenen Punkten abarbeitet, wird man sich bei den einzelnen Punkten immer wieder fragen, ob das jetzt wirklich so unvereinbar mit der Steuerbilanz ist. Sie haben auch Großbritannien angesprochen, wo es eine vergleichbare Maßgeblichkeit nicht gibt. In Deutschland oder Österreich ist auf Grund der historisch starken Bankenfinanzierung das Vorsichtsprinzip handelsrechtlich so stark ausgeprägt. Entscheidend ist aber, dass in Kontinentaleuropa sehr viele Staaten das Wahlrecht nach der IAS/IFRS-Verordnung für den Einzelabschluss nicht in Anspruch genommen haben. In Österreich dürfte sich da so schnell auch nichts ändern. Die Finanz- und Wirtschaftskrise hat die Bedenken an den IAS/IFRS noch weiter verstärkt. Die Materialien zum BilMoG lassen ebenfalls darauf schließen, dass Deutschland nicht sobald einen Einzelabschluss nach IAS/IFRS zulassen wird. Deshalb benötigen wir ein Konzept für Kontinentaleuropa. Herr *Schmitz*, Sie haben auch gesagt, Sie sehen rein national wenige Umsetzungschancen. Vielleicht tut sich Deutschland hier mit seinen Ländervertretern noch etwas schwerer als Österreich. Mir ist es darum gegangen, einen Konzeptvorschlag zu machen, um die Diskussion anzukurbeln. Dabei ist ein weiterer Aspekt zu beachten. Einige Gesellschaftsrechtler hätten es gar nicht so ungern, wenn die Steuerbilanz sehr stark an die Handelsbilanz anknüpfen würde, weil letzten Endes die Steuerbilanz die Lokomotive für die Handelsbilanz ist. Die Maßgeblichkeit sichert gewissermaßen die Einhaltung der HGB-Bestimmungen ab. Die Auslegung der HGB-Bestimmungen erfolgt dann oftmals durch den BFH oder österreichischen VwGH, was ich durchaus als Vorteil sehe.

Prof. Dr. *Michael Lang*

Ekkehart Reimer hat die Verweisproblematik angesprochen: Hier sehe ich inhaltlich keinen Unterschied zwischen uns. Du hast mit anderen Worten ausgedrückt, was ich auch im Referat vorgetragen habe: Der abkommensrechtliche Begriff Einkünfte verweist zwar auf das innerstaatliche Recht, aber nicht auf die Weise, dass er alles erfasst, was innerstaatlich – zufällig auch – als Einkünfte bezeichnet wird, sondern indem er an die jeweils rele-

vante Bemessungsgrundlage anknüpft. *Ekkehart Reimer* hat auch die Begriffe Einkünfte und Einkommen in Art. 23A Abs. 3 OECD-MA angesprochen und es stimmt sicher, dass die Differenzierung in der deutschen Übersetzung durchaus Sinn machen kann. Offenbar hatten die Übersetzer bereits versucht, den Begriff „income“ in bestimmter Weise an die deutsche Rechtsordnung anzupassen. Hier stellt sich aber die spannende Frage, welche Bedeutung die deutsche Übersetzung hat. Ich gehe davon aus, dass der Gesetzgeber mit der Genehmigung eines dem OECD-MA nachgebildeten DBA den Inhalt des OECD-MA in das nationale Recht übernehmen wollte. Daher würde ich weniger der deutschen Übersetzung Bedeutung beimessen, sondern versuchen den Inhalt zu ermitteln wie er in der englisch- und französischsprachigen Fassung zum Ausdruck kommt, selbst wenn diese Sprachen nicht die authentischen Vertragssprachen eines konkreten bilateralen DBA sind.

Resümee

Prof. Dr. *Johanna Hey*
Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Zum Thema der Tagung | VI. Einkünfteermittlung bei Gesellschaften |
| II. Einkommen, Einkunftsarten, Einkünfteermittlung | VII. Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung und Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht |
| III. Prinzipien der Einkünfteermittlung | VIII. Schlussbetrachtung |
| IV. Arten der Einkünfteermittlung | |
| V. Ermittlung von Vermögenseinkünften | |

I. Zum Thema der Tagung

Immer wieder hat sich die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft mit Grundfragen des Einkommensteuerrechts befasst und dabei auch Probleme der Einkünfteermittlung behandelt. Die 35. Jahrestagung der Gesellschaft macht die Einkünfteermittlung zum Generalthema. Es geht um eine Zusammenschau der Prinzipien und Methoden der Einkünfteermittlung, der Gemeinsamkeiten und Unterschiede der verschiedenen Ermittlungsarten. Mit der Beschränkung des Tagungsthemas auf die Einkünfteermittlung statt der Einkommensermittlung werden Fragen des subjektiven Nettoprinzips weitgehend ausgeklammert. Es geht um die Ermittlung der Bemessungsgrundlage objektiver Leistungsfähigkeit.

Anlässe für die Themenwahl gab es genügend, sei es die Kontroverse zwischen Gesetzgeber und BVerfG um die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für die Einkünfteermittlung, die nach Verabschiedung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes einmal mehr unsichere Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips, der Einstieg in eine Einkünfteermittlung in Schemulen durch die Einführung der Abgeltungsteuer oder die Ausdehnung der Steuerpflicht privater Veräußerungsgewinne mit den sich hieraus ergebenden Problemen der Veräußerungsgewinnermittlung. Komplexität und Streit anfälligkeit der Einkünfteermittlung zwingen zum Nachdenken über Vereinfachungsmöglichkeiten sowohl *de lege lata* als auch *de lege ferenda*.

II. Einkommen, Einkunftsarten, Einkünfteermittlung

Den Rahmen für die 35. Jahrestagung entwirft *Dieter Birk* in seinem Einführungsreferat, das den Zusammenhang zwischen dem Einkunftsartenrecht und der Einkünfteermittlung herstellt.

Ausgangspunkt ist eine historische Betrachtung der Idee der Lastengerechtigkeit und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als zentralem Gerechtigkeitspostulat der Einkommensteuer. Einkommen gilt als der beste Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Gleichzeitig muss die Einkommensteuer, wenn sie gerecht sein soll, das Einkommen so definieren, dass es seine Funktion, Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit zu sein, erfüllen kann. Hierzu dient der zweistufige Einkommensbegriff, der zwischen objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit unterscheidet. Für die vollständige und richtige Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit müssen nach *Birk* vier Postulate erfüllt sein. Lastengerechtigkeit wird erreicht, wenn: „(1) alle Teile des Erwerbseinkommens gleichwertig in die Bemessungsgrundlage eingehen, wenn (2) grundsätzlich keine sachlichen Steuerbefreiungen bestehen, wenn (3) der erwerbsbezogene Aufwand zutreffend und vollständig berücksichtigt wird und wenn schließlich (4) Verluste bei Ausübung der Erwerbstätigkeit auch periodenübergreifend berücksichtigt werden“.

Hier nun setzt *Birks* Fundamentalkritik am geltenden Einkommensteuerrecht ein, das diese vier Postulate in so vielen Punkten verletzt, dass die Einkommensteuer ihr Gerechtigkeitsziel bereits auf der ersten Stufe der Einkommenserfassung verfehlt. Dies beginnt beim Steuerbefreiungskatalog des § 3 EStG, dessen Nr. 12 (Aufwandsentschädigungen für Abgeordnete) *Birk* besonders geißelt, setzt sich fort über das „Elend“ der Einkunftsarten, das die synthetische Einkommensteuer zunehmend zu einer Fiktion verblasen lässt, und kulminiert in der Willkür der Abgrenzung zwischen den Einkunftsarten. Diese ist, gerade weil an die Zuordnung so unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft sind, nicht hinnehmbar. Schlecht ist es auch um die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips bestellt. *Birk* macht dies insbesondere an den zahlreichen Beschränkungen der Verlustverrechnung fest.

Dieser Befund ruft nach Reform. Doch *Birk* zeigt sich pessimistisch, was die Überwindung des heutigen Einkünftekatalogs und der mit dieser Differenzierung verbundenen Ungleichbehandlungen angeht. Dies hat einerseits rechtspraktische Gründe. Auch den diversen, der synthetischen Einkommensteuer verpflichteten Reformentwürfen aus der Steuerrechtswissenschaft gelingt es nicht, jede Differenzierung zwischen unterschiedlichen Einkünften zu vermeiden. Die hiermit verbundene Ungleichbehandlung ist aber hinnehmbar, wenn sie auf rationalen Angrenzungen beruht. Mehr zu schaffen macht *Birk* die mangelnde Bereitschaft der Steuerpolitik, Steuergebung in den Dienst gerechter Lastenverteilung zu stellen. Er endet selbstkritisch mit der Frage, warum es trotz aller Bemühungen der Steuerrechtswissenschaft nicht gelingt, den Steuergesetzgeber für das Anliegen einer gerechten Einkommensteuer zu gewinnen. Ist die Wissenschaft möglicherweise zu prinzipienverhaftet, dem politischen Alltag zu fern?

Die nachfolgende Diskussion verdeutlicht, dass es nicht um die eine einzige Ideallösung geht, eine Ideallösung, die es möglicherweise gar nicht gibt, dass

aber das geltende Einkommensteuerrecht weiter als nötig von dem Ideal gerechter Lastenauteilung entfernt ist. Dabei ist nicht das Nebeneinander verschiedener Einkunftsarten das Grundübel, sondern was der Gesetzgeber daraus macht. Es ist, auch im Hinblick auf die Anforderungen an den Einkommensteuervollzug (Stichwort: Quellenabzugsverfahren) nicht möglich, auf jede Differenzierung zu verzichten. Keine Notwendigkeit gibt es aber, diese Differenzierungen beliebig als Anknüpfungspunkt für Privilegierungen zu nutzen. Aus Österreich kommt zudem der mit Beifall aufgenommene Appell, auch in Deutschland endlich die Gewerbesteuer abzuschaffen. Dies wäre ein fundamentaler Schritt in Richtung Vereinfachung, der zahlreiche Abgrenzungsprobleme des geltenden Rechts zu Makulatur machen würde.

III. Prinzipien der Einkünfteermittlung

Die Ermittlung der Einkünfte ist zentraler Schritt auf dem Weg zum Einkommen als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit. Die Ausrichtung der Einkünfteermittlung am Prinzip der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedarf indes der Konkretisierung. Dem Konkretisierungsbedürfnis tragen die drei Grundlagenbeiträge von *Eckart Ratschow* zum Subjektsteuerprinzip, von *Christian Seiler* zum objektiven Nettoprinzip und von *Roland Ismer* zum Periodizitätsprinzip Rechnung.

Zu einem bemerkenswerten Ergebnis kommt dabei gleich zu Beginn *Eckart Ratschow*, indem er – ausgehend von dem Prinzipienverständnis *Robert Alexys* – dem Subjektsteuerprinzip den Rang eines Prinzips abspricht. Es fehle an der Prinzipien charakterisierenden Normativität. Der Inhalt dieses „Prinzips“ sei weitgehend unklar. Hierzu führt *Ratschow* zum einen die Begriffsvielfalt ins Feld („Subjektsteuerprinzip“, „Subjektprinzip“, „Individualprinzip“, „Grundsatz der Individualbesteuerung“), zum anderen die thematische Bandbreite der im Namen des Subjektsteuerprinzips abgehandelten Fragestellungen.

Ratschow nähert sich seiner zentralen These induktiv. Er bemüht sich zunächst um eine – aus seiner Sicht im Ergebnis aber erfolglos bleibende – Konkretisierung, indem er untersucht, in welchen Zusammenhängen mit dem Topos der Subjektbesteuerung argumentiert wird, um auf diese Weise seinen Inhalt zu ermitteln. Hierzu analysiert *Ratschow* die Rechtsprechung des BVerfG, des BFH und der Finanzgerichte auf die Verwendung der Begriffe „Grundsatz der Individualbesteuerung“ und „Subjektsteuerprinzip“. Das BVerfG benutzt den Begriff der Individualbesteuerung als Gegenbegriff zu allen Arten von Gruppenbesteuerung, folglich als ein Prinzip der Besteuerungseinheit. Der BFH sieht demgegenüber im Prinzip der Individualbesteuerung vor allem einen Maßstab subjektiver Zurechnung.

Ausgehend von diesem Befund begründet *Ratschow* seine zentrale These wie folgt: Das Subjektsteuerprinzip – *Ratschow* bevorzugt den Begriff Individualsteuerprinzip – lasse sich nicht im Leistungsfähigkeitsprinzip verankern. Dass das Einkommensteuergesetz die Leistungsfähigkeit der natürlichen Person, des Individuums erfasse, sei eine gesetzgeberische Festlegung und keine Ableitung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Bei der Festlegung der Steuerrechtssubjekte sei der Gesetzgeber weitgehend frei. Habe er sich für eine bestimmte Klasse von Steuersubjekten entschieden, müsse er den Besteuerungstatbestand so ausgestalten, dass die Leistungsfähigkeit dieser Subjekte erfasst wird. Auch zur Lösung von Zurechnungsfragen bedarf es nach *Ratschow* keines Prinzips der Individualbesteuerung. Ausgehend von der durch *Hans Georg Ruppe* auf der 2. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft entwickelten Formel der Tatbestandsbeherrschung müsse die Zurechnung drei Forderungen genügen: Sie müsse unumkehrbar, eindeutig und vollständig sein. Die Verbindung zum Grundsatz der Individualbesteuerung sieht *Ratschow* nur darin, dass die gesetzgeberische Festlegung des Zuordnungssubjekts auf die Zurechnungsgrundsätze ausstrahle. Indem sich der Einkommensteuergesetzgeber für das Individuum als Besteuerungseinheit entschieden hat, müsse diesem der Besteuerungstatbestand subjektiv zugerechnet werden. Unergiebig sei das Subjektsteuerprinzip auch für die Frage der subjektiven Zurechnung stiller Reserven. Sie entscheide sich vielmehr anhand allgemeiner Zurechnungsregeln.

Das objektive Nettoprinzip dürfte das am besten erforschte Prinzip zur Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips sein, und dennoch sind auch hier viele Fragen offen, denen sich *Christian Seiler* widmet.

Auch nach den wegweisenden Entscheidungen des BVerfG zu Entfernungs-pauschale und häuslichem Arbeitszimmer ist weiterhin offen, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang hat oder nur folgerichtig umzusetzende einfachgesetzliche Entscheidung des Einkommensteuergesetzgebers ist. *Seiler* geht einen Mittelweg. Zwar will er das objektive Nettoprinzip nicht unmittelbar aus der Verfassung ableiten, er sieht aber im Nettoprinzip einen prägenden Inhaltsbestandteil einer verfassungskonformen einfachgesetzlichen Definition des Steuergegenstandes der Einkommensteuer. Dies soll auch für die Körperschaftsteuer gelten, nur eingeschränkt dagegen im Hinblick auf die Hinzurechnungen für die Gewerbesteuer. Aus der Entscheidung des BVerfG zum häuslichen Arbeitszimmer folgert *Seiler*, dass der Frage des Verfassungsrangs für das Schutzniveau kaum Bedeutung zukommt, dass, im Gegenteil, die Folgerichtigkeitsjudikatur des BVerfG den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum nicht unmaßgeblich beschneidet.

Vor der Frage nach einer Rechtfertigung von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips steht nach *Seiler* seine Konkretisierung durch das Veranlassungsprinzip, da sich nur so Erwerbsaufwand von privatem Aufwand trennen lasse. Dabei billigt er dem Gesetzgeber gerade im Fall gemischter

Aufwendungen hinsichtlich der Zuordnung erhebliche Spielräume zu. Zukünftige Herausforderungen sieht *Seiler* darin, die gegenläufigen Entwicklungen in Gesetzgebung und Rechtsprechung wieder zusammenzuführen. Der Gesetzgeber missachte das Nettoprinzip in nicht zu rechtfertigender Weise, gleichzeitig versuche das BVerfG, durch strenge Anforderungen an die Rechtfertigung von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips die gesetzgeberischen Gestaltungsspielräume wieder einzuschränken. *Seiler* plädiert dafür, einerseits das objektive Nettoprinzip dort uneingeschränkt zu verwirklichen, wo es eindeutig um Erwerbsaufwand geht, dem Gesetzgeber dagegen in Fällen gemischter Veranlassung größere Spielräume zuzugestehen.

Roland Ismer geht der Frage nach der Bedeutung des Periodizitätsprinzips für die Einkünfteermittlung nach. Der Vortrag ist geprägt von dem Spannungsverhältnis zwischen einer abschnittsbezogenen Sichtweise der Periodizität und einer periodenübergreifenden Sichtweise der Totalität. Ausgangspunkt seiner Überlegungen ist das verfahrensrechtliche Abschnittsprinzip. Hier wirkt sich der Grundsatz der Periodizität auf die Bindungswirkung von Steuerfestsetzungen und die Fehlerkorrektur aus.

Ob es bei der Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts darum geht, Lebenseinkommen zu besteuern oder Periodeneinkommen, ist nach *Ismer* durch die Verfassung nicht eindeutig vorgegeben. Ausführlich erwägt er Für und Wider einer Lebenseinkommensbesteuerung. Da sich deren Überlegenheit nicht eindeutig nachweisen lasse, könne indes auch keine verfassungsrechtliche Pflicht des Gesetzgebers zur Besteuerung des Lebenseinkommens angenommen werden. Ebenso wenig überzeuge eine reine Abschnittsbesteuerung. Von Verfassungs wegen sei der Gesetzgeber zu intertemporaler Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips verpflichtet. Hieraus folgert *Ismer* ein Verbot intertemporaler Doppelbesteuerung und ein Gebot intertemporaler Verlustverrechnung. Gegenläufige Prinzipien sollen indes Einschränkungen rechtfertigen. So hat *Ismer* gegen eine zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags keine grundsätzlichen Bedenken, soweit der Verlust innerhalb des typischen Planungshorizonts des Wirtschaftssubjekts vorgetragen werden könne. Bei der Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips und des Steuertarifs sei der Gesetzgeber dagegen frei, einer Abschnittsbetrachtung zu folgen.

Angesichts der von ihm festgestellten verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielräume misst *Ismer* der einfachgesetzlichen Umsetzung periodischer bzw. überperiodischer Elemente im geltenden Einkommensteuergesetz zentrale Bedeutung zu. Der Einkommensteuergesetzgeber ist dabei um einen Ausgleich zwischen Periodenzuordnung und überperiodischer Betrachtung bemüht. Einerseits findet sich in § 2 Abs. 7 EStG die klare Entscheidung für die Periodizität. Zeitliche Zuordnungen des Einkommens folgen aus dem Zu- und Abflussprinzip sowie der Gewinnermittlung durch Bestandsver-

gleich. Andererseits existieren zahlreiche Vorschriften, die zu einer Durchbrechung des Abschnittsprinzips führen.

Die Diskussion fördert vor allem zu Tage, dass es sich – was im Prinzipienbegriff bereits angelegt ist – nicht um absolut wirkende Regeln, sondern um an den Gesetzgeber gerichtete Optimierungsgebote handelt. Zwar gilt der Inhalt des Prinzips absolut, es kann aber in Konflikt mit anderen gegenläufigen Prinzipien treten. Dies ermöglicht Durchbrechungen und zwingt zum Ausgleich. Das Prinzip begründet damit vor allem eine Argumentations- und Rechtfertigungslast.

In einigen Schlussfolgerungen, wie etwa der sowohl aus dem objektiven Nettoprinzip abzuleitenden als auch mit dem Periodizitätsprinzip vereinbaren Forderung nach zeitlich unbegrenzter Verlustverrechnung, besteht unbedingte Einigkeit. Dennoch zeigt sich auch im Grundsätzlichen viel Diskussionsbedarf, der sich auf alle drei vorgestellten Prinzipien erstreckt.

Nicht unwidersprochen bleibt die zentrale These *Ratschows*, dem Subjekt- oder Individualsteuerprinzip komme keine prinzipienhafte Normativität zu. Auch die These, der Gesetzgeber sei in der Festlegung des Steuersubjekts frei, regt zu Nachfragen an. Im Weiteren werden vor allem die Bedeutung des Subjektsteuerprinzips für die Zuordnung stiller Reserven und die sich aus § 6 Abs. 5 EStG ergebenden Widersprüche bei der steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern intensiv diskutiert. Dabei kristallisiert sich heraus, dass eine Verbindung besteht zwischen der intersubjektiven Berücksichtigung von Verlusten und stillen Reserven.

Der Streit, ob die Umsetzung des objektiven Nettoprinzips tatsächlich nur ein Gebot der Folgerichtigkeit oder nicht doch auch unmittelbare Voraussetzung gerechter Lastenausteilung ist, flammt auch in der Diskussion wieder auf. Hiermit verbunden stellt sich die Frage nach den Gestaltungsspielräumen des Gesetzgebers. Differenziert wird zwischen der Frage, ob Aufwendungen überhaupt einkommensteuerrechtlich relevant sind, was sich nach dem Veranlassungsprinzip bestimmt, und der Frage, ob erwerbswirtschaftlich veranlassten Aufwendungen die Anerkennung verweigert werden darf. Letzteres, darin besteht Einigkeit, bedarf stets einer Rechtfertigung.

Das Periodizitätsprinzip wird nochmals in den Kontext der Unterscheidung zwischen Lebenseinkommen und Periodeneinkommen und dem hiermit verbundenen ökonomischen Postulat intertemporaler Neutralität gestellt. Dabei wird allerdings auch deutlich, dass ein lebenszeitlicher Ansatz jedenfalls in Reinkultur kaum umsetzbar ist. Probleme entstehen vor allem, sobald infolge von Wohnsitzwechseln des Steuerpflichtigen mehrere Steuerjurisdiktionen berührt sind. Aber auch die grundsätzliche Frage, ob das Lebenseinkommen als Besteuerungsmaßstab mit dem herrschenden Verständnis von Leistungsfähigkeit vereinbar sei, wird sehr kontrovers diskutiert.

IV. Arten der Einkünfteermittlung

Wird der von *Birk* erhobene Anspruch der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten nicht immer Fiktion bleiben, solange sich mit dem Bestandsvergleich und der Überschussrechnung zwei grundsätzlich unterschiedliche Konzepte der Einkünfteermittlung gegenüberstehen? Auch wenn das Einkommensteuerobjekt über die Zeit vollständig gleich definiert wird, verhindern die unterschiedlichen Zeitpunkte der Steuerzahlung eine belastungsmäßige Gleichheit. Um die Möglichkeiten einer Annäherung beurteilen zu können, bedarf es zunächst einer Bestandsaufnahme der unterschiedlichen Ermittlungsmethoden. *Ulrich Prinz* betrachtet hierzu den Betriebsvermögensvergleich, *Thomas Eisgruber* die vereinfachte Gewinnermittlung des § 4 Abs. 3 EStG und *Jürgen Pezzer* die Überschussrechnung der §§ 8 ff. EStG.

Jedes Grundsatzreferat zur betrieblichen Gewinnermittlung muss sich mit der Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz beschäftigen, mit Inhalt, Sinn und Zweck und Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips. Zu Beginn seines Referats macht *Ulrich Prinz* deutlich, dass die steuerliche Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG nicht nur aus dem Diktum des Steuergesetzgebers lebt, sondern maßgeblich von der Entwicklung der handelsrechtlichen Rechnungslegung geprägt ist. Dies bedingt zwangsläufig eine Auseinandersetzung mit den Neuerungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25.5.2009. Das Referat konzentriert sich dabei unter weitgehender Ausklammerung der Internationalisierung der Rechnungslegung, die am Folgetag von *Gunter Mayr* behandelt wird, auf die Auswirkungen der Reform des nationalen Handelsbilanzrechts auf die Steuerbilanz.

Prinz sieht – nur zum Teil in Übereinstimmung mit *Ismer* – in der periodengerechten Zuordnung von Erfolgsbeiträgen durch Bilanzierung die Grundlage sachgerechter, abschnittsbezogener Leistungsfähigkeitsbesteuerung. Unabhängig davon, ob alternative Gewinnermittlungsmethoden ebenfalls zu sachgerechten Ergebnissen führen, müsse der Gesetzgeber, nachdem er sich einmal für ein bestimmtes System periodenbezogener Bemessung der Leistungsfähigkeit entschieden hat, dieses folgerichtig umsetzen.

Zu Nutzen und grundsätzlicher Rechtfertigung des Maßgeblichkeitsprinzip vertritt *Prinz* eine eher zurückhaltende Position. Insbesondere bezweifelt er die Schutzfunktion des Maßgeblichkeitsprinzips vor rein fiskalisch motivierten Eingriffen des Steuergesetzgebers. Ausführlich setzt er sich mit der „Neustrukturierung“ auseinander, die das Maßgeblichkeitsprinzip durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz erfahren habe. Neben der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit hängt das Ausmaß dieser Neustrukturierung vor allem vom Verständnis des Wahlrechtsvorbehalts in § 5 Abs. 1 EStG ab. Hier sei der Auslegung durch das Bundesfinanzministerium, wonach Wahlrechte in der Steuerbilanz auch dann unabhängig vom konkreten han-

delsbilanziellen Ansatz ausgeübt werden können, wenn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einen Gleichlauf ermöglichen, im Grundsatz zu folgen, auch wenn es dadurch zu einer stärkeren Entkoppelung von Handels- und Steuerbilanz komme. In einem Widerspruch hierzu sieht *Prinz* die konkrete Maßgeblichkeit für Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a EStG. Unabhängig davon, dass das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz weiterhin am Maßgeblichkeitsgrundsatz festhält, bezweifelt *Prinz*, dass das Maßgeblichkeitsprinzip langfristig zu halten sei und verweist auf die Alternative eines prinzipienbasierten steuerlichen Gewinnermittlungsgesetzes. Er greift den Bereich der Rückstellungen heraus, um zu verdeutlichen, wie eine derartige Kodifikation aussehen könnte. Die massiven steuergesetzlichen Einschränkungen der Rückstellungsbildung dienen ihm als Bestätigung der These von der geringen Schutzfunktion des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Sie müssten in einem prinzipienorientierten eigenständigen Steuerbilanzrecht insoweit zurückgedreht werden, wie Rückstellungen der angemessenen Abbildung der betrieblichen Verpflichtungsstruktur dienen.

Thomas Eisgruber beginnt seinen Vortrag zur vereinfachten Gewinnermittlung mit der zentralen Botschaft, dass die Einnahmenüberschussrechnung in der Praxis wenige Probleme verursache. Sie werde weithin intuitiv verstanden. Gewisse Differenzen in der wissenschaftlichen Einordnung der § 4 Abs. 3 EStG-Rechnung seien nicht durch den Regelatbestand, sondern eher die Ausnahmeregelungen zur reinen Einnahmen-/Ausgabenrechnung begründet.

Bei § 4 Abs. 3 EStG soll es sich – weshalb die Bezeichnung „vereinfachte Gewinnermittlung“ irreführend sei – nicht um eine Vereinfachung der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG handeln, sondern um eine andere Art der Gewinnermittlung. Auch die Frage, ob die Überschussrechnung bei abstrakter Betrachtung „einfacher“ als der Bestandsvergleich sei, lasse sich nicht eindeutig beantworten. Zentral ist nach *Eisgruber*, dass die Überschussrechnung der Besteuerung die Liquidität des Steuerpflichtigen zugrunde legt. Damit komme es zwar zu einer weniger exakten Periodenzuordnung des Leistungsfähigkeitszuwachses, dafür aber würden Bewertungsunsicherheiten, wie sie beim Bestandsvergleich auftreten und auch durch das Realisationsprinzip nicht ausgeschlossen sind, vermieden. Schließlich steht (erst) beim Zahlungseingang fest, was in welcher Höhe realisiert worden ist und damit für die Steuerzahlung zur Verfügung steht.

Aus der Einordnung von Bestandsvergleich und Überschussrechnung als zweier grundlegend verschiedener Konzepte folgert *Eisgruber* in Übereinstimmung mit *Prinz*, dass beide Methoden nicht beliebig miteinander vermischt werden dürfen. Die Ausnahmen in § 4 Abs. 3 und 4 EStG vom Zuflussprinzip änderten nichts daran, dass die Überschussrechnung auf einer Liquiditätsbetrachtung beruhe. Soweit Ausnahmen zur Missbrauchs-

vermeidung geboten sind, müssten sie in diesem Lichte entwickelt und ausgelegt werden.

Auch wenn *Jürgen Pezzer* zu Beginn seiner Bestandsaufnahme der Überschussrechnung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG die dem Referat *Monika Jachmanns* vorbehaltene Abgeltungsteuer ausklammert, so positioniert er sich mit der Einordnung der Abgeltungsteuer als eine „aus der Systematik vollständig ausbrechende Sonderregelung“ doch deutlich gegen die Scheduling der Einkommensteuer. Entscheidend für das Verständnis der Überschussrechnung hält er ihre quellentheoretischen Wurzeln, auch wenn die steuerliche Unbeachtlichkeit des Vermögensstamms zu keinem Zeitpunkt folgerichtig umgesetzt wurde. Seit jeher lässt das EStG insbesondere durch die Anwendung der Vorschriften über die Absetzungen für Abnutzung Aufwendungen auf den Vermögensstamm zum Abzug zu und berücksichtigt damit Wertveränderungen auch des privaten Stammvermögens. Spätestens nach Einführung der Abgeltungsteuer muss laut *Pezzer* die These, die Überschusseinkünfte erfassten nur das laufende Einkommen aus der Quelle, nicht aber die Vermögensquelle, endgültig aufgegeben werden. Dass die Veräußerungseinkünfte nicht in einer einheitlichen Vorschrift, sondern verstreut über §§ 17, 20 Abs. 2 und 23 EStG erfasst werden, ändere an diesem Befund nichts. Umso dringlicher sei eine gesetzliche Strukturreform des gesamten Bereichs der Besteuerung von Veräußerungseinkünften. Die weitreichenden Veränderungen des gesetzlichen Umfeldes stellen auch die bisherige Rechtsprechung zu Umsetzung und notwendigen Durchbrechungen des Quellenprinzips in Frage. *Pezzer* moniert, dass die Rechtsprechung weder hinsichtlich der Notwendigkeit von Korrekturen des Quellenprinzips (Stichwort gewerblicher Grundstückshandel) noch hinsichtlich der Abziehbarkeit von Aufwendungen auf den Vermögensstamm eine einheitliche Linie gefunden habe. Besonderes Augenmerk schenkt er dabei der jüngeren Rechtsprechungsentwicklung zur Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei der Ermittlung von Überschusseinkünften.

Die Auseinandersetzung mit dem Maßgeblichkeitsprinzip nimmt auch in der Diskussion großen Raum ein. Vielfach wird die Befürchtung geäußert, dass die Abkehr vom Maßgeblichkeitsprinzip nicht zur Entstehung eines systematisch folgerichtigen Steuerbilanzrechts führen werde. Viel Zustimmung findet dagegen die Forderung nach folgerichtiger Umsetzung der jeweiligen Gewinnermittlungsmethode; Bestandsvergleich und Überschussrechnung dürfen nicht beliebig vermengt werden. Mehrfach werden in diesem Zusammenhang die Entscheidung des BVerfG zu den Jubiläumsrückstellungen kritisiert sowie die Einschränkungen der Rückstellungsbildung durch den Einkommensteuergesetzgeber. Neben Verbindlichkeitsrückstellung und Teilwertabschreibung müsse auch die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften wieder zugelassen werden. Auch in diesem Kontext spielen zudem die Beschränkungen des Verlustabzugs eine Rolle.

Die Feststellung von *Eisgruber*, dass die § 4 Abs. 3-Rechnung verhältnismäßig wenig praktische Schwierigkeiten bereitet, gibt Anlass eine Ausweitung ihres Anwendungsbereich zu diskutieren. Dann stellt sich allerdings die Frage, inwieweit und zu welchem Zweck dann weitere Periodisierungselemente aufgenommen werden müssen.

Aus dem Vortrag von *Pezzler* wird vor allem die fehlende Abstimmung der Regelungen §§ 20 Abs. 2; 23 und 17 EStG aufgegriffen. Hier sei dringend Abhilfe zu schaffen. Im Hinblick auf die deutliche Ausdehnung der Steuerpflicht privater Veräußerungsgewinne durch den Gesetzgeber wird zudem die Frage gestellt, ob die vor dem Hintergrund einer anderen Gesetzeslage entwickelten Rechtsprechungsfigur des gewerblichen Grundstückshandels heute überhaupt noch eine Berechtigung hat.

V. Ermittlung von Vermögenseinkünften

Dass die Ermittlung der Vermögenseinkünfte spätestens seit der Einführung der Abgeltungsteuer zahlreiche Sonderfragen aufwirft, hat sich wie ein roter Faden bereits durch die Grundlagenreferate gezogen. Deshalb ist diesem Bereich ein eigener Vortragsblock gewidmet. Dabei wirkt die Einführung der Abgeltungsteuer gleich in dreierlei Hinsicht auf die Einkünfteermittlung ein: als neues, zu einer Separierung von Einkünften zwingendes Element der Schematisierung aufgrund der tarifären Sonderbelastung einzelner Kapitaleinkünfte, als Bruttobesteuerung aufgrund der Erhebung im Quellenabzugsverfahren und als weitgehender Abschied von der Quellentheorie, indes ohne dass sich bereits eine einheitliche Dogmatik und gesetzliche Systematik der Veräußerungsgewinnbesteuerung entwickelt hätte.

Andreas Musil knüpft mit seinem Vortrag zur Ermittlung der Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften unmittelbar an die Forderung *Jürgen Pezzers* an, den gesamten Bereich der §§ 17, 20 Abs. 2 und 23 EStG einer Neuordnung zu unterziehen, und nimmt zusätzlich § 16 EStG in den Blick. Problemschwerpunkte der Ermittlung der Veräußerungseinkünfte sieht er bei der Frage des Abzugs von Aufwendungen sowie beim Zeitpunkt der Besteuerung. Kritisiert wird der zu enge Begriff der Veräußerungskosten im Sinne von § 17 Abs. 2 EStG. Das korrigierende Eingreifen der Rechtsprechung durch ein weites Verständnis nachträglicher Anschaffungskosten begrüßt *Musil* zwar im Ergebnis, hält aber den Ansatz von *Heinrich Weber-Grellet*, der sich für die Kategorie Beteiligungskosten ausspricht, wenn auch mit dem Wortlaut schwer vereinbar, so doch in der Sache für zutreffender. Im Rahmen von § 23 Abs. 3 EStG plädiert *Musil* dafür, sämtliche Aufwendungen als Werbungskosten zum Abzug zuzulassen, die während des steuerlichen Verstrickungszeitraums entstanden sind, also nicht nur die unmittelbar mit dem Veräußerungsvorgang zusammenhängenden. Auch an den geltenden Regelungen des Besteuerungszeitpunkts übt er Kritik. Nicht rational

begründbar sei, dass sich der Zeitpunkt der Erfassung des Veräußerungsgewinns im Rahmen von §§ 16, 17 EStG – unabhängig davon, welche Einkünfteermittlungsmethode für die Erfassung der laufenden Einkünfte zur Anwendung kommt – stets nach dem Realisationsprinzip bestimmt, im Rahmen von § 23 EStG dagegen nach dem Zuflussprinzip. Auswirkungen ergeben sich insbesondere bei nachträglichen Änderungen, die über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen sind. Zusammenfassend kritisiert *Musil* die geltende Rechtslage in zwei Richtungen, einerseits komme es zu Unterschieden, wo ein Gleichlauf systematisch angezeigt sei, andererseits zu nicht sachgerechten Gleichbehandlungen. Gleichzeitig meldet er jedoch Zweifel an, ob es zu einer systematischen Neuordnung der Veräußerungsgewinnbesteuerung durch den Gesetzgeber kommen wird, da die Probleme größtenteils im Wege der Rechtsanwendung gelöst würden.

Ihrer verfassungsrechtlichen Würdigung stellt *Monika Jachmann* eine Darstellung der geltenden Gesetzeslage der Abgeltungsteuer voran, die bereits offenbart, wie komplex die Regelungen sind. Damit ist auch die Vereinfachungsidee als tragende Rechtfertigung der Abgeltungsteuer in Frage gestellt. Dies liegt vor allem an den Versuchen des Gesetzgebers, die Wirkungen der Besteuerung auf Bruttobasis im Steuerabzugsverfahren durch besondere Ermittlungsvorschriften und Veranlagungswahlrechte wieder abzumildern.

Im Zentrum der verfassungsrechtlichen Kontroverse steht das Verbot des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten in § 20 Abs. 9 EStG, das *Jachmann* indes als zulässige Typisierung unter Einbeziehung des ermäßigten Abgeltungsteuersatzes verteidigt. Für unproblematisch hält sie auch den Wechsel vom Teileinkünfteverfahren zur Abgeltungsteuer für Dividenden aus im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen. Der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet, die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer beim Anteilseigner zu berücksichtigen. Nicht folgerichtig sei indes die Unterscheidung zwischen im Privatvermögen und im Betriebsvermögen anfallenden Dividenden, wo weiterhin das Teileinkünfteverfahren gilt. Statt einer Ausdehnung des Teileinkünfteverfahrens auf private Dividendeneinkünfte schlägt sie einen Abgeltungsteuersondertarif von 15 % für Dividenden vor. Auch die Beschränkung der Verlustverrechnung innerhalb der Abgeltungsteuer für Veräußerungsverluste aus Aktiengeschäften hält *Jachmann* anders als das generelle Verbot der Verrechnung zwischen abgeltungsbesteuerten und anderen Einkünften für nicht gerechtfertigt.

Die neuen Regelungen der §§ 20, 32d EStG werfen zahlreiche einfachrechtliche Anwendungsfragen auf, die über der verfassungsrechtlichen Grundsatzkritik nicht in Vergessenheit geraten dürfen und von *Jachmann* eingehend erörtert werden. Hierzu gehören etwa die Definition der steuermindernd zu berücksichtigenden Veräußerungskosten in Abgrenzung zu nicht abziehbaren laufenden Werbungskosten oder die Berücksichtigung

von Stückzinsen. Bei der unterschiedlichen Behandlung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten, je nachdem ob der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG oder nach § 20 Abs. 2 EStG erfasst wird, sieht *Jachmann* dringenden, auch verfassungsrechtlich begründeten Handlungsbedarf.

In der Diskussion wirft das Referat von *Musil* erneut die bereits am Vortag diskutierte Frage nach der erforderlichen Neuregelung des Gesamtkomplexes Veräußerungsgewinnbesteuerung auf. Vor allem § 17 EStG wird als Störfaktor identifiziert. Andererseits wird mit Bezug auf die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG darauf hingewiesen, dass § 17 EStG im internationalen Kontext möglicherweise weiterhin eine Berechtigung habe.

Heftig umstritten ist die rechtliche Einordnung des Werbungskostenabzugsverbots des § 20 Abs. 9 EStG. Bezweifelt wird, dass sich die Nachteile der Bruttobesteuerung im Wege einer kompensatorischen Betrachtung mit den Vorteilen des ermäßigten Abgeltungsteuersatzes rechtfertigen lassen. Die Mehrzahl der Diskutanten fordert zumindest im Rahmen optionaler Veranlagung die Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen Werbungskosten. *Michael Lang* springt *Monika Jachmann* dagegen bei in der Verteidigung der durch die Abgeltungsteuer bewirkten Bruttobesteuerung. Vielleicht bedarf es einer gewissen Gewöhnung an die mit der Abgeltungsteuer einhergehenden Vergrößerungen. In Österreich scheint man weniger Bedenken gegen die Einschränkungen des Nettoprinzips zu haben.

Für Aufmerksamkeit sorgt der unter Anleihen an das DBA-Recht entwickelte Vorschlag *Jachmanns*, den Abgeltungsteuersatz für Dividenden auf 15 % abzusenken. Es dürfe dabei nicht vergessen werden, dass die Quellensteuerbelastung im grenzüberschreitenden Sachverhalt wenig über die erst nach Besteuerung im Ansässigkeitsstaat feststehende Endbelastung aussage.

Weitgehende Einigkeit lässt sich dagegen hinsichtlich der Kritik an den Restriktionen der Verrechnung von Veräußerungsverlusten aus Aktien erzielen. Auch die zeitliche Befristung der Berücksichtigung von vor Einführung der Abgeltungsteuer realisierten Altverlusten kommt zur Sprache. Die restriktive Übergangsregelung lasse sich nicht mit Vereinfachungsargumenten rechtfertigen. Ohne dass der EK-45-Beschluss des BVerfG unmittelbar angesprochen wird, kommt zum Ausdruck, dass die Ungleichbehandlung von Verlusten im Übergangszeitraum wohl nicht mehr von der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gedeckt ist.

VI. Einkünfteermittlung bei Gesellschaften

Klassische, gleichwohl dogmatisch nach wie vor nicht gesicherte Grundfragen der Mitunternehmerbesteuerung behandelt *Rainer Hüttemann* in seinem Referat „Einkünfteermittlung bei Gesellschaften“. Es handelt sich um

die altbekannte Frage: Wer ist Subjekt der Einkünfteermittlung: Die Gesellschaft oder die Gesellschafter? Auch nach den Entscheidungen des Großen Senats ist unklar, ob der Erfassung des von Personenmehrheiten erwirtschafteten Gewinns die „Theorie der gemeinsamen Tatbestandsverwirklichung“ oder der „Zurechnung fremder Einkünfte“ zugrunde zu legen ist. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht lehnt *Hüttemann* die Theorie der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung ab, sie sei gerade bei der Kommanditgesellschaft vielfach ohnehin nur Fiktion. Allein die Gesellschaft erziele gewerbliche Einkünfte, die dann den Gesellschaftern zuzurechnen seien. Damit fallen im Rahmen von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Steuersubjekt (Gesellschafter) und Subjekt der Einkünfteermittlung (Gesellschaft) auseinander. Hieraus folgt, dass Gewinnerzielungsabsicht und Einkunftsartenqualifikation auf der Ebene der Gesellschaft zu prüfen sind. Dies schließt allerdings nicht aus, bei der Einkünftermittlung auch die Verhältnisse der Gesellschafter zu berücksichtigen. Dies gilt z. B. kraft gesetzlicher Anordnung im Rahmen von § 6b EStG, aber auch für das Erfordernis von Ergänzungsbilanzen. Die Zweistufigkeit der Gewinnermittlung führt dazu, dass nach Zurechnung des auf der ersten Stufe nach Maßgabe des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels zugerechneten Gesellschaftsgewinns die Einkünfteermittlung der zweiten Stufe im Sonderbereich des Gesellschafters einsetzt. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter dürfen das Ergebnis dabei nicht beeinflussen, was durch korrespondierende Bilanzierung vermieden wird. Diese Grundsätze sind sowohl auf andere Personengesellschaften mit Gewinneinkünften als auch auf vermögensverwaltende Personengesellschaften übertragbar. Dies folgt zwanglos aus dem gesellschaftsrechtlich mit der zivilrechtlichen Verselbständigung der Gesellschaft begründeten Zurechnungskonzept. Indes zwingt die Behandlung privater Veräußerungsgeschäfte durch §§ 17, 23 EStG in vielen Fällen zu einer Bruchteilsbetrachtung.

Aufgrund der eigenen Steuersubjektivität gestaltet sich die Einkünfteermittlung bei der Kapitalgesellschaft deutlich einfacher. Dabei betont *Hüttemann* allerdings, dass die Steuersubjektivität der juristischen Person ebenso wie die ihr zugrundeliegende Fiktion der zivilrechtlichen Verselbständigung der juristischen Person kein Naturgesetz ist, sondern – etwa durch die Regeln zur Organschaft in §§ 14 ff. KStG – durchbrochen werden kann. Kritik übt *Hüttemann* an der Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG und der sich hierauf stützenden Ablehnung einer außerbetrieblichen Sphäre durch den BFH. Die Sonderregeln der Einkünfteermittlung in §§ 8 ff. KStG dienen zum Teil der Sphärenabgrenzung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, zum Teil sind sie rein fiskalisch motiviert.

Auf breite Zustimmung stößt *Hüttemanns* Konzeption der Einkünfteermittlung bei Personengesellschaften. Sie wird noch einmal getestet an der Rechtsfigur der Zbragesellschaft. Aufgegriffen wird zudem die These von der Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, wobei deutlich wird, dass jeden-

falls im Ergebnis dann keine Unterschiede gegenüber der Rechtsprechung des BFH bestehen, wenn beim Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttung auf einen Gewinnaufschlag verzichtet wird.

VII. Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung und Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht

Unter dem Stichwort Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung knüpft *Gunter Mayr* aus österreichischer Sicht an das Referat von *Ulrich Prinz* an und weitet den Blick auf die Internationalisierung der Rechnungslegung und europäische Reformperspektiven. Auch in Österreich wird lebhaft über die Überlebenschancen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes diskutiert. *Mayr* äußert zunächst Zweifel an der Richtigkeit der Interpretation des Bundesfinanzministeriums zu § 5 Abs. 1 EStG in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes. Praktikabilitätserwägungen sprächen im Gegenteil für eine Stärkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. In diesem Zusammenhang berichtet *Mayr* von einem österreichischen Projekt einer vollständigen Bestandsaufnahme sämtlicher derzeit bestehender bilanzpolitischer Spielräume, handelsrechtlicher Wahlrechte und Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz. Ziel dieser Bestandsaufnahme ist es, zu einer verstärkten Maßgeblichkeit zurückzukehren. Dabei müsse man sich auf das nationale Handelsrecht konzentrieren, weil nicht davon auszugehen sei, dass in absehbarer Zeit IFAS/IFRS in Österreich oder Deutschland für den Einzelabschluss zugelassen wird. Zentrale Probleme lägen in der Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens – hier plädiert *Mayr* für eine übereinstimmende Ansatzpflicht in Handels- und Steuerbilanz, allerdings nach restriktiven Maßstäben – sowie in der Rückstellungsbewertung. Beides spricht nach *Mayr* indes nicht gegen die Implementierung einer verstärkten Maßgeblichkeit mit übersichtlicher Auflistung der steuerrechtlichen Sonderbestimmungen. Ein solches Vorhaben setze allerdings eine enge Zusammenarbeit von Justiz- und Finanzministerium voraus.

Pessimistisch beurteilt *Mayr* die Erfolgchancen des CCCTB-Projekts der EU-Kommission. Dies liegt auch daran, dass nach wie vor viele Fragen ungeklärt seien. Letztlich habe nur eine gemeinsame Bemessungsrundlage, eine CCTB, eine Chance, gegebenenfalls im Wege verstärkter Zusammenarbeit angenommen zu werden. Eine weitergehende Konsolidierung ist zwar theoretisch faszinierend, indes ist die in diesem Zusammenhang erforderliche Aufkommenszuteilung nach einem pauschalen Aufteilungsschlüssel trotz Vorbildern in den USA mit kaum vorhersehbaren budgetären Risiken verbunden. Bereits diese Unsicherheit macht eine Zustimmung der Mitgliedstaaten wenig wahrscheinlich. Überdies sind auch handfeste Fragen der gesetzlichen Ausgestaltung nach wie vor ungeklärt, etwa das Problem der Zuordnung stiller Reserven oder die Besteuerung an der Grenze zu Dritt-

staaten. Einigt man sich stattdessen auf eine CCTB, so muss diese aus Sicht *Mayrs* verbindlich gemacht werden. Optionalität mit einem dauerhaften Nebeneinander nationaler und europäischer Bemessungsgrundlage würde dem Vereinfachungsziel zuwider laufen. Auf dieser Grundlage regt *Mayr* an, das Projekt einer EU-Verlust-Richtlinie wieder in Angriff zu nehmen.

Den besonderen Fragen der Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht widmet sich der abschließende Beitrag von *Michael Lang*. Hier geht es maßgeblich um das Nebeneinander nationaler und völkerrechtlicher Einkünftebegriffe. In zahlreichen DBA-Bestimmungen findet sich der Begriff „Einkünfte“. Die Abkommen knüpfen dabei in der Regel nicht an die nationalen Einkünftebegriffe an, sondern orientieren sich an den in das Deutsche übertragenen Formulierungen des OECD-MA. Ausgangspunkt sind die englischen oder französischen Begriffe „income“ oder „revenue“. Indes sind nationale und abkommensrechtliche Einkünftebegriffe selbst bei identischem Wortlaut streng zu trennen. Da die Abkommen nur Verteilungsnormen enthalten, richtet sich die Ermittlung der unter die Abkommen fallenden Einkünfte nach innerstaatlichem Recht. Der Quellenstaat hat unabhängig von der Begrifflichkeit des Abkommens die Definitionshoheit. Werden ihm abkommensrechtlich bestimmte Einkünfte zugewiesen, liegt die Festlegung der Bemessungsgrundlage, etwa ob er der Besteuerung Einnahmen oder Einkünfte zugrundelegen will, zunächst in seiner Zuständigkeit. Die Abgrenzung, welche Teile der nach nationalen Vorschriften ermittelten Gesamtbemessungsgrundlage dem Abkommen unterfallen, richtet sich dagegen nach abkommensrechtlichen Kriterien. Deshalb ist der nationale Gesetzgeber nicht frei in der Entscheidung, welche Einnahmen und Aufwendungen er der abkommensrechtlich relevanten Bemessungsgrundlage zuordnet bzw. kommt die Zuordnung zu unterschiedlichen Verteilungsnormen in Betracht, welchem Abkommensartikel er bestimmte Einnahmen oder Aufwendungen zuordnet. Mehr Schwierigkeiten als die Freistellung bereitet das Ineinandergreifen der verschiedenen Einkünftebegriffe bei Anwendung der Anrechnungsmethode, weil hier der Anrechnungshöchstbetrag auf der Grundlage der nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates ermittelten Einkünfte zu bestimmen ist, sich der Umfang der aus dem Quellenstaat bezogenen Einkünfte aber nach Abkommensrecht bemisst. Die umstrittene Frage der Berücksichtigung von Auslandsverlusten unter der Freistellungsmethode verneint *Lang* entgegen dem österreichischen VwGH.

Viel Beifall erntet in der Schlussdiskussion das von *Gunter Mayr* vorgestellte Konzept der verstärkten Maßgeblichkeit. Selbst Probleme wie die Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter ließen sich lösen, eventuell indem man das Konzept handelsrechtlicher Ausschüttungssperren auch für das Steuerrecht operationalisiert. Beigepflichtet wird auch der eher zurückhaltenden Einschätzung der Realisierungschancen einer europäischen Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen. Eine CCCTB erfordere abgesehen von den materiell-rechtlich zu lösenden Problemen ein derartiges

Maß an Zusammenarbeit der nationalen Finanzbehörden, dass ein solches Modell auf lange Sicht nicht realisierbar einschneit.

Zugestimmt wird dem von *Michael Lang* entwickelten Verhältnis zwischen Abkommensrecht und nationalem Recht mit dem Vorrang des innerstaatlichen Einkünftebegriffs und dem Verständnis des Abkommens als lediglich an die innerstaatliche Einkünfteermittlung anknüpfende Verteilungsnormen. Das Problem der Abkommenssprache scheint auch in dem Nebeneinander der Begriffe Einkünfte und Einkommen auf. Handelt es sich lediglich um eine sprachliche Ungenauigkeit oder um eine gezielte Übersetzung mit Blick auf die deutschsprachigen Steuerrechtsordnungen zur Kennzeichnung unterschiedlicher Bezugsgrößen? Diskutiert wird ferner die Frage, ob die sog. Symmetriethese im Zusammenhang mit der Freistellungsmethode im OECD-Musterabkommen geregelt werden sollte.

Die Diskussionsrunde mit den österreichischen Kollegen gibt auch noch einmal Anlass, rechtsvergleichend auf die Konzeption der Einkünfteermittlung bei Personengesellschaften zurückzukommen, die in Österreich nach wie vor der Bilanzbündeltheorie folgt. Auch aus abkommensrechtlicher Sicht sprechen nach Auffassung von *Michael Lang* gute Gründe für eine bilanzbündeltheoretische Konzeption.

VIII. Schlussbetrachtung

Die 35. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft verband das Prinzipielle mit dem Speziellen, fragte nach den Grundsätzen der Einkünfteermittlung ebenso wie nach deren Umsetzung in der Rechtsanwendung.

Die dogmatischen Grundlinien scheinen gefestigt. Dies gilt insbesondere für die elementare Forderung nach einer am objektiven Nettoprinzip ausgerichteten Einkommensteuer. Zu ermitteln sind Einkünfte, nicht Einnahmen. Als weniger eindeutig haben sich die Folgerungen aus dem Subjekt- und Periodizitätsprinzip erwiesen.

Doch auch dort, wo im Grundsätzlichen Einigkeit besteht, mangelt es an einer prinzipienorientierten Ausgestaltung des geltenden Rechts. Dies liegt allerdings nicht nur daran, dass der Gesetzgeber wissenschaftliche Erkenntnis missachtet, was er zweifellos häufig tut. Vielmehr gehen auch in der Wissenschaft, selbst wenn Einigkeit über die maßgeblichen Prinzipien besteht, die Meinungen auseinander bezüglich der Spielräume, über die der Gesetzgeber bei Umsetzung dieser Prinzipien verfügt.

Dies ist besonders deutlich geworden anhand der Abgeltungsteuer. So viel Zustimmung das objektive Nettoprinzip im Grundsätzlichen erhält, so sehr wird es durch die Abgeltungsteuer in Frage gestellt. Die Folgen der Einfüh-

Die Abgeltungsteuer für die Einkünfteermittlung sind nicht nur rechtspraktisch, sondern auch wissenschaftlich noch längst nicht verarbeitet, auch wenn die 35. Jahrestagung hierzu einen wichtigen Beitrag geleistet hat.

Wertvolle Erkenntnisse hat die Tagung überdies für die Neuordnung der Besteuerung von Veräußerungseinkünften erbracht. Hier ist der Gesetzgeber mit der Ausdehnung der Steuerpflicht privater Veräußerungsgeschäfte auf halbem Weg stehen geblieben, ohne die dem Einkunftsartenrecht verhafteten Strukturen zu vereinheitlichen. Aus der Wissenschaft richtet sich der dringende Apell an den Gesetzgeber, hier tätig zu werden.

Laudatio

aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2010 an Dr. Erik Röder

Prof. Dr. *Markus Achatz*
Johannes Kepler Universität, Linz

Auch in diesem Jahr ist eine größere Zahl von Arbeiten für den Albert-Hensel-Preis eingereicht worden. Insgesamt lagen der Jury, der Kollege *Hüttemann*, Kollege *Fischer* und ich angehören, drei Habilitationsschriften vor sowie sieben Dissertationen, die meisten von ihnen mit der Note summa cum laude oder sehr gut bewertet. Es ist ein äußerst schwieriges Unterfangen, bei der Vielzahl von lesenswerten Arbeiten, jene als preiswürdig zu krönen, die sich kraft ihrer gedanklichen Originalität, Präzision, souveränen Stoffbeherrschung und wissenschaftlichen Durchdringung des gestellten Themas, vor allem aber kraft ihres weiterführenden wissenschaftlichen Beitrags auszeichnet. Diese Voraussetzungen gilt es zu erfüllen, ist doch Albert Hensel als der Wegbereiter der modernen Steuerrechtswissenschaften zu betrachten.

Vor diesem Hintergrund hat die Jury entschieden, den diesjährigen Albert-Hensel-Preis an Herrn Erik *Röder* für seine Dissertation zum „System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht – verfassungsrechtliche Vorgaben und Ausgestaltung de lege ferenda“ – zu verleihen. Die Arbeit wurde an der Universität Bayreuth von Herrn Professor *Karl-Georg Loritz* betreut und im Sommersemester 2009 als Dissertation mit dem Kalkül summa cum laude angenommen. Sie ist im Dezember 2009 in der von den Kollegen *Schön* und *Hüttemann* herausgegebenen Reihe Rechtsordnung und Steuerwesen im Verlag Dr. Otto Schmidt veröffentlicht worden.

Die Preisverleihung fügt sich damit harmonisch in das Programm der diesjährigen Tagung, was freilich nicht der Grund für die Auszeichnung sein kann. Dass sich die Entscheidungsfindung der Jury nicht an diesem Kriterium orientiert hat, möchte ich wie folgt in gebotener Kürze begründen:

Die Arbeit beinhaltet eine umfassende dogmatische Analyse der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht und ist damit einem Thema gewidmet, das in den vergangenen Jahren in den Brennpunkt der steuerpolitischen Diskussion gerückt ist. Die in den letzten Jahrzehnten überhandnehmende Zahl von Verlustverrechnungsbeschränkungen hat viel zur beklagten Komplexität des Ertragsteuerrechts beigetragen. Die Regelungen werden im Schrift-

tum, ja zum Teil auch in der Rechtsprechung, großteils charakterisiert als außerordentlich schwer praktikabel, unverständlich, widersprüchlich, irreführend, unsystematisch aufgebaut und damit im höchsten Maße streitanfällig.

Röder hat damit ein steuerpolitisch brandaktuelles Thema aufgegriffen und sich dabei zur Aufgabe gestellt, das geltende Recht umfassend zu untersuchen und vor dem Hintergrund einer in hohem Maße systemlosen Rechtslage ein den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechendes ideales System der Verlustverrechnung zu entwerfen.

Im ersten Teil seiner Arbeit widmet sich *Röder* einer Bestandsaufnahme des geltenden Verlustverrechnungssystems. Dabei werden die grundlegenden Strukturen der Verlustverrechnung analysiert und existierende Verlustverrechnungsbeschränkungen systematisiert. Die Arbeit verliert sich hierbei nicht im Detail, im Mittelpunkt steht die Sichtbarmachung der grundlegenden Strukturen.

Den zweiten Teil der Arbeit widmet *Röder* verfassungsrechtlichen Überlegungen. Dabei geht es zunächst nicht um die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der einzelnen Verlustverrechnungsvorschriften, sondern vielmehr um die Herleitung des verfassungsrechtlichen Rahmens, also um die Ermittlung abstrakter verfassungsrechtlich legitimer Verlustverrechnungsgrundsätze, die *Röder* gekonnt anhand zahlreicher demonstrativer Beispiele entwirft und auf Plausibilität und Praktikabilität überprüft.

Im dritten Teil schließt die verfassungsrechtliche Überprüfung der bestehenden gesetzlichen Verlustverrechnungsregeln an. Sie werden auf ihre Vereinbarkeit mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben hin untersucht. Dieser Abschnitt schließt mit einer ökonomischen Analyse, die der Frage nach der rationalen Ausgestaltung des Verlustverrechnungssystems innerhalb der gezogenen verfassungsrechtlichen Grenzen im deutschen Steuerrecht nachgeht.

Die Arbeit beeindruckt in mehrfacher Weise: Sie besticht zum ersten durch eine konzise, konzentrierte und umfassende Systematisierung der geltenden Rechtslage. *Röder* analysiert die intraperiodische, die interperiodische und die intersubjektive Verlustverrechnung. Die Arbeit fokussiert hierbei nicht nur auf das Einkommensteuerrecht, sondern bezieht die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer mit ein. Auch die Verlustverrechnung grenzüberschreitender Sachverhalte wird gekonnt aufgearbeitet.

Zum zweiten besticht die Arbeit durch die kreative Entwicklung verfassungsrechtlicher Vorgaben für die Ausgestaltung des Verlustverrechnungssystems. Das Fundament findet *Röder* in gleichheitsrechtlichen wie auch freiheitsrechtlichen Ableitungen zum objektiven Nettoprinzip und zum subjektiven Nettoprinzip. Hierbei stellt er hohe Anforderungen an die

Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen und die Durchbrechung freiheitsrechtlicher Vorgaben:

Die Bemessungsgrundlage ist danach keine beliebige Manövriermasse. Eine ausschließlich fiskalisch motivierte Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch die Einschränkungen der Verlustverrechnung ist ebenso wenig gerechtfertigt wie eine willkürliche Erhöhung der Steuersätze für nur bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen. Einschränkungen der Verlustverrechnungen erweisen sich für *Röder* als besonders sensibel, weil sie aus der Sicht einer Totalperiode zur Besteuerung noch nicht erzielter Gewinne führen. Gesamtwirtschaftlich besteht ihre Problematik vielfach darin, dass sie der Gegenfinanzierung von Steuerentlastungen dienen und insofern gerade der verlusterzielende Unternehmer oft unverhältnismäßig zur Entlastung gewinnerzielender Unternehmen beitragen muss.

Das objektive Nettoprinzip begreift *Röder* rigoros als einkunftsquellen- und einkunftsartenübergreifendes, im Totaleinkommen gespiegeltes periodenübergreifendes Prinzip. Für Verlustausgleich und Verlustvortrag ist daher nach *Röder* eine uneingeschränkte Verlustverrechnung geboten. Dies gilt für eine Einkommensteuer selbst dann, wenn ein genereller Systemwechsel hin zu einer Schedulenbesteuerung erfolgen sollte: Auch zwischen den Schedulen müsste ein Verlustausgleich grundsätzlich ermöglicht werden. Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen sind danach verfassungsrechtlich generell unzulässig, spezielle Verlustverrechnungsbeschränkungen bedürfen einer sachlichen Rechtfertigung.

Im Rahmen der interperiodischen Verlustverrechnung muss hinsichtlich der zulässigen Beschränkungen zwischen Verlustvortrag und Verlustrücktrag differenziert werden. Zeitliche und betragsmäßige Beschränkungen des Verlustvortrags sind nach Auffassung von *Röder* generell unzulässig; der Verlustrücktrag kann dagegen sowohl in zeitlicher als auch in betraglicher Hinsicht zur Wahrung der Rechtssicherheit, zur typisierenden Verwaltungsvereinfachung sowie im Hinblick auf die Erfordernisse einer geordneten Haushaltsplanung beschränkt werden.

Hinsichtlich der intersubjektiven Verlustverrechnung ist nach *Röder* die Verlustverrechnung zwischen Ehegatten bei Zusammenveranlagung verfassungsrechtlich geboten, für die Verlustverrechnung im Konzern hingegen nicht. Gewerbesteuerliche Verluste sind aufgrund des Objektsteuercharakters dann intersubjektiv zu berücksichtigen, wenn bei einem Wechsel des Unternehmensträgers die Unternehmensidentität gewahrt bleibt.

Die Analyse mündet sodann in eine Untersuchung der Verfassungsmäßigkeit der geltenden Verlustverrechnungsbeschränkungen, wobei für die als verfassungswidrig qualifizierten Beschränkungen weiter geprüft wird, ob eine verfassungskonforme Ausgestaltung möglich ist.

Die Arbeit ist außerordentlich reich an wohl begründeten Ergebnissen: Vor dem Hintergrund des entwickelten verfassungsrechtlichen Rahmens resultiert zwingend die Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung im Rahmen der Verlustvortagsregelung nach § 10 Abs. 2 dEStG. Nach *Röder* sei es eine Fehleinschätzung, wenn Gesetzgeber und Rechtsprechung davon ausgehen, dass durch die Mindestbesteuerung keine Verluste verloren gingen, sondern die Verlustverrechnungsbeschränkung lediglich zeitlich gestreckt würde. Weil der Steuerpflichtige die Totalperiode nicht beliebig strecken kann, wie der Gesetzgeber die Verlustverrechnung, muss der Steuerpflichtige diesen Wettlauf zwangsläufig verlieren, einen Wettlauf, den nach *Röder* die Verfassung verbietet. Fiskalzwecke können daher eine solche Durchbrechung der Belastungsgleichheit nicht rechtfertigen. Messerscharf ist die Analyse zu § 8c KStG i. d. F. vor dem 1.1.2010, nach der nicht genutzte körperschaftsteuerliche Verluste rein aufgrund eines Wechsels in der Beteiligungsstruktur und unabhängig vom Vorhandensein von stillen Reserven untergehen. Die Regelung ist eine systemwidrige in sich inkonsistente Abweichung vom Trennungsprinzip, die sich verfassungsrechtlich nicht rechtfertigen lässt. *Röder* zeigt, dass die durch diese Regelung bedingten unsachlichen Belastungen im Zusammenspiel mit der Mindestbesteuerung weiter verschärft werden: Indem die Mindestbesteuerung den Verlustvortrag betragsmäßig beschränkt, führt sie zu einem Aufstauen von Verlustvorträgen, die gerade dann verloren gehen müssen, wenn sich in weiterer Folge die Beteiligungsstruktur der Gesellschaft ändert. Auch wenn es zulässig ist, den Handel mit Verlusten im Wege des Mantelkaufs mit speziellen Missbrauchstatbeständen zu bekämpfen, muss eine solche Regelung auf Sachverhalte beschränkt bleiben, in denen die wirtschaftliche Identität der Körperschaft und nicht bloß eine Veränderung der Beteiligungsstruktur in Frage steht. Die Kritik dürfte durch die ab 1.1.2010 in Kraft getretene Neuregelung des § 8c KStG, die eine Ausnahme vom Verlustuntergang vorsieht, soweit im Betriebsvermögen stille Reserven enthalten sind, teilweise entkräftet sein. Angesichts zahlreicher offener komplexer Fragen in Holding- und Organisationsstrukturen dürfte sie im Grunde aber wohl weiterhin Geltung beanspruchen.

Meine Damen und Herren, die vorliegende Arbeit beeindruckt in vielfältiger Weise: Sie behandelt ein Thema am steuerpolitischen Puls der heutigen Zeit und leistet einen grundlegenden Beitrag zur Systematisierung eines höchst relevanten Rechtsstoffes, der viel zur oft beklagten Komplexität des Ertragsteuerrechts beigetragen hat. Dass dies dem Autor auf knapp 430 Buchseiten gelingt, ist auf eine wohlthuend anmutende, ja beeindruckende sprachliche Durchdringungskraft zurückzuführen, die den Autor auszeichnet. Die Arbeit zeigt auch, dass die Spiegelung des geltenden Rechts am Verfassungsrecht zu zahlreichen neuen Einsichten führen kann. Freilich handelt es sich dabei oft um Wertungsentscheidungen, die man nicht ohne Weiteres teilen

muss oder auch anders sehen kann. In Anbetracht einer kaum entwickelten Steuerverfassungsrechtsdogmatik muss auch offenbleiben, welche der von *Röder* entwickelten Thesen sich langfristig durchsetzen werden. Dessen ungeachtet oder auch gerade deswegen ist es das Verdienst des Preisträgers, dass er dieses Risiko nicht gescheut, sondern mit seiner Arbeit mutig einen wesentlichen Beitrag zum Verhältnis von Verfassungsrecht und Steuerrecht geleistet hat.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Prof. Dr. *Roman Seer* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach* (Stellv. Vorsitzender); Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor Dr. *Albert Peters*; Präsident des Bundesfinanzhofs Dr. h. c. *Wolfgang Spindler*; Verleger Dr. h. c. *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwalt Dr. *Jens Schönfeld* (Schriftführer).

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Johanna Hey* (Vorsitzende); Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Prof. Dr. *Markus Achatz*; Prof. Dr. *Dieter Birk*; Lt. Ministerialrat *Hermann B. Brandenburg*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Prof. Dr. *Klaus-Dieter Drüen*; Präsidentin des Bundesfinanzhofs a. D. Dr. *Iris Ebling*; Prof. Dr. *Joachim Englisch*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D. Prof. Dr. *Peter Fischer*; Prof. *Gisela Frick*, MdB a. D.; Dr. *Wolfgang Haas*; Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*; Richterin am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Monika Jachmann*; Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D. Prof. Dr. Dres. h. c. *Paul Kirchhof*; Prof. Dr. *Hanno Kube*, LL. M.; Prof. Dr. *Claus Lambrecht*, LL. M.; Prof. Dr. *Michael Lang*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Prof. Dr. *Moris Lehner*; Rechtsanwältin und Steuerberaterin Dr. *Bettina Lieber*; Richter des Bundesverfassungsgerichts Prof. Dr. h. c. *Rudolf Mellinghoff*; Ministerialdirigent *Gert Müller-Gatermann*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Ministerialdirektor Dr. *Albert Peters*; Vors. Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Detlev J. Piltz*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Dirk Pohl*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt*; Prof. Dr. Dr. h. c. *Wolfgang Schön*; Rechtsanwalt Dr. *Jens Schönfeld*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Präsident des Bundesfinanzhofs Dr. h. c. *Wolfgang Spindler*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Richter am BFH *Michael Wendt*; Verleger Dr. h. c. *Karl-Peter Winters*.

Ehrenmitglieder

Heinrich Wilhelm Kruse, Dr., Universitätsprofessor (em.), Bochum

Klaus Tipke, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

Teilnehmerverzeichnis

Achatz, Markus, Dr., Professor, Linz
Albers, Jürgen, Senatsdirektor, Senator für Finanzen, Bremen
Albracht, Wolfgang, Dr., Richter am Finanzgericht, Niestetal
Anzinger, Heribert M., Dr., Jun.-Professor, Technische Universität, Darmstadt
Aweh, Lothar, Präsident des Hessischen Finanzgerichts, Kassel
Baumgärtner, Paulus, Abteilungsdirektor, Burgoberbach
Baur, Christian, Regierungsdirektor, Finanzamt, Neustadt
Baur, Stefanie, München
Beck, Karin E., Dr., LL. M. (Berkeley), Bundesfinanzhof, München
Beckerath, von, Hans-Jochem, Dr., Professor, Vors. Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beland, Ulrike, Dr., Berlin
Bergmann, Sebastian, Dr., LL. M., Universität, Linz
Berman, Daniel M., Professor, Director, Boston University School of Law, Boston, MA
Bernhart, Katharina, Ilvesheim
Bilsdorfer, Peter, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Saarbrücken
Birk, Dieter, Dr., Professor, Universität, Münster
Birkhan, Herman Josef, Regierungsdirektor, Königswinter
Bister, Otfried, Vizepräsident des Finanzgerichts a.D., Bremen
Blank, Alexander, Dipl.-Kaufmann, Nürnberg
Bock, Torsten, Dipl.-Jurist, Universität, Greifswald
Bode, Walter, Dipl.-Kaufmann, Richter am Bundesfinanzhof, München
Bodis, Andrei, Mag., Stockerau
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., Ltd. Regierungsdirektor, Finanzamt, Ludwigshafen
Braunschweig, Rolf, Richter am Finanzgericht a.D., Freiburg
Bräutigam, Julia, Ubstadt-Weiher
Bürger, Ricarda, Universität, Münster
Castelon, Marta, München
Dabbagh, Sebastian, Brück
Dabitz, Axel H., Vors. Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Notar, Steuerberater, Hannover
Derlien, Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Augsburg
Desens, Marc, Dr., Professor, Universität, Leipzig
Dietrich, Karl Heinz, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, München
Domnick, Ralf, Düren
Dorenkamp, Christian, Dr., LL. M., Dipl.-Verwaltungswirt, Rechtsanwalt, Köln

- Dornig*, Angela, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Düsseldorf
Droege, Michael, Dr., Professor, Universität, Osnabrück
Drose, Kerstin, Berlin
Drüen, Klaus-Dieter, Dr., Professor, Universität, Düsseldorf
Düll, Christian, LL. M., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Nördlingen
Düll, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Nördlingen
Dürschmidt, Daniel, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Eckhoff, Rolf, Dr., Professor, Universität, Regensburg
Ehse-Breitbach, Monica, Oberregierungsrätin, Mainz
Eisgruber, Thomas, Dr., Ministerialrat, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, München
Ellermann, Norbert, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
El-Tounsy, Usama, Rechtsanwalt, Berlin
Engel, Benjamin, Netphen
Englisch, Joachim, Dr., Professor, Universität, Münster
Erdwiens, Hermannus, Oberfinanzpräsident, Magdeburg
Fähling, Lars, Berlin
Fetzer, Kai, Berlin
Fischer, Clemens, Dr., Heidelberg
Fischer, Peter, Dr., Professor, Vors. Richter am Bundesfinanzhof a.D., Düsseldorf
Fischer, Thomas, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
Fissenewert, Hans-Ulrich, Richter am Finanzgericht, Stuttgart
Fortenbacher, Mathias, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin
Geckle, Gerhard, Professor, Haufe-Lexware Services GmbH & Co. KG, Freiburg/Breisgau
Geisenberger, Ute, Rechtsanwältin, Freiburg
Geuenich, Marco, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Gewinnus, Jens, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Gill, Juliette, LL. M., Osnabrück
Glaufügel, Bert, Ltd. Regierungsdirektor, Esslingen a. N.
Haferkamp, Johannes, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Hahn, Gabriele, Präsidentin des Bundeszentralamts für Steuern, Bonn
Harms, Tatjana, Berlin
Hecht, Bettina, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, DP Amsterdam
Heine, Sonja, Dr., Staatsanwältin, München
Heinrich, Johannes, Dr., Professor, Universität, Klagenfurt
Heinrichs, Sebastian, Universität, Heidelberg
Helten, Susann, Amtsrätin, Bundesministerium für Finanzen, Berlin
Henrichs, Joachim, Dr., Professor, Universität, Köln
Hensel, Claus A., Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt

Hensel, Matthias, Regierungsdirektor, Bundesministerium für Finanzen, Berlin
Herbert, Ulrich, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Berlin
Heuermann, Bernd, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Hey, Felix C., Dr., Professor, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln
Hey, Johanna, Dr., Professor, Universität, Köln
Heyes, Martin, Steuerberater, Düsseldorf
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen
Hofstede, Manfred, Rechtsanwalt, Köln
Hohenwarter-Mayr, Daniela, Dr., LL. M., Wirtschaftsuniversität, Wien
Hohmann, Carsten, München
Hoppe, Jürgen F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover
Hufeld, Ulrich, Dr., Professor, Universität, Hamburg
Hummel, David, Dr., Leipzig
Hüttemann, Rainer, Dr., Professor, Universität, Bonn
Intemann, Jens, Richter am Finanzgericht, Hemmingen
Ismer, Roland, Dr., Professor, Universität, Erlangen-Nürnberg
Ivens, Heinrich, Vors. Richter am Finanzgericht a.D., Pinneberg
Jachmann, Monika, Dr., Professor, Richterin am Bundesfinanzhof, München
Jahndorf, Christian, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Bremen
Jäschke, Dirk, Dr., Professor, Sächsisches Staatsministerium der Finanzen, Dresden
Jehlin, Alexander, Murg
Jochum, Heike, Dr., Professor, Universität, Osnabrück
Jordan, Jörg-Uwe, Berlin
Kallert, Cornelia, Richterin am Landgericht, München
Kaluza, Daniela, Berlin
Kammeter, Susann, München
Kerber, Markus, Richter am Finanzgericht, Berlin
Keß, Thomas, Dr., Richter, Hannover
Kirchhof, Gregor, Dr., Privatdozent, LL. M., Universität, Bonn
Klammer, Jörn, Richter am Finanzgericht, Berlin
Klemke, Sina, Dipl.-Juristin, Düsseldorf
Klesen, Diana, Essen
Knaupp, Friederike, Dr., Richterin am Finanzgericht, Nürnberg
Koberg, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt
Koch-Duell, Katharina, LL. M., Rechtsreferendarin, Berlin
Kohlhepp, Ralf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Könemann, Ragner W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Rostock
Korte, Hans-Peter, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Baden-Württemberg, Stuttgart

Köstler, Heinz, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Abensberg
Köszeghy, Katarina, Esch/Alzette
Koth, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat a.D., Siegburg
Krauß, Rolf Karl, Vizepräsident des Finanzgerichts a.D., Neumünster
Krumm, Marcel, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Mülheim an der Ruhr
Kube, Hanno, Dr., Professor, LL. M., Universität, Mainz
Laage, von der, Gudrun, Universität, Köln
Lambrecht, Claus, Dr., Professor, LL. M., Präsident, Cottbus
Lammers, Lutz, Dr., Berlin
Lamprecht, Philipp, Dr., Privatdozent, Oberregierungsrat, Berlin
Lang, Joachim, Dr., Professor, Bergisch Gladbach
Lang, Michael, Dr., Professor, WU, Wien
Langemeyer, Dorothee, Ltd. Regierungsdirektorin, Oberfinanzdirektion, Münster
Lehner, Moris, Dr., Professor, Universität, München
Leiber, Kurt, Dr., Leitender Ministerialrat a.D., Rechtsanwalt, Krefeld
Leidel, Peter, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Regen
Leidel, Sebastian, Regen
Leipold, Carsten, Dr., Bundesfinanzhof, München
Leisner-Egensperger, Anna, Dr., Professor, München-Pasing
Liedtke, Corinna, Dipl.-Finanzwirtin, Bundesministerium für Finanzen, Berlin
Liedtke, Stefan, LL. M., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Linder, Kerstin, Dr., Rechtsanwältin, Berlin
Lingemann, Wolfgang, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Loschelder, Friedrich, Dr., LL. M., Richter am Finanzgericht, Bargteheide
Lui, Robert, Kaiserslautern
Lüngen, Larsen, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld
Mann, Martin, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Hemmingen
Martini, Ruben, Universität, Heidelberg
Marx, Franz Jürgen, Dr., Professor, Universität, Bremen
Mayr, Gunter, DDr., Professor, Bundesministerium für Finanzen, Wien
Mellinghoff, Rudolf, Dr. h. c., Professor, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe
Meyer, André, Dr., Universität, Bonn
Meyer-Sandberg, Nils, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Mikota, Johannes, Berlin
Mohr, Hubert, Präsident des Thüringer Finanzgerichts, Gotha
Mönius, Thomas, Rechtsanwalt, Forchheim
Morsch, Anke, Dr., Richterin am Finanzgericht, Saarbrücken
Müller, Christian, Dr., Passau
Müller, Hellmut, Dr. jur. utr., Rechtsanwalt, Stuttgart

Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
Müller-Machens, Gerhard, Ministerialrat, Berlin
Musil, Andreas, Dr., Professor, Universität, Potsdam
Nacke, Aloys Th., Dr., Richter am Finanzgericht, Hannover
Nasdala, Stefanie, Universität, München
Naujok, Jan-Pieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Neumer, Johannes, Assessor, Ludwigshafen
Obenhaus, Nils, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Oberloskamp, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Schwerin
Obermair, Stefan, Dr., Bundesfinanzhof, München
Ollesch, Peter, Halle
Oppermann, Robert, Ministerialdirigent, Stahnsdorf
Parlowski, Kristina, Rechtsanwältin, Rostock
Paxinou, Natalia, München
Petz, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Pelka, Brankica, Dr., Wirtschaftsprüferin, Köln
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Pfirrman, Volker, Dr., Richter am Finanzgericht, Tübingen
Pfitzner, Klaus, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Bonn
Prinz, Ulrich, Dr., Professor, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Köln
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden i.d. Oberpfalz
Pull, Veronika, München
Pupeter, Alexander, Rechtsanwalt, Steuerberater, Radebeul
Pust, Hartmut, Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts, Hannover
Ramisch, Gerhard K., Oberregierungsrat, Meerbusch
Ratschow, Eckart, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Reddig, Jens, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
Reichold, Rahel, Universität, München
Reimer, Ekkehart, Dr., Professor, Universität, Heidelberg
Reiß, Wolfram, Dr., Professor, Nürnberg
Richter, Cornelia, Regierungsrätin, Berlin
Riemer, Anna Katharina, Nürnberg
Rockoff, André, Rechtsanwalt, Köln
Röder, Erik, München
Rolfs, Christoph, Rechtsanwalt, Schwerin
Rösch, Anja, Dr., Rechtsanwältin, Berlin
Rothbart, Carsten, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Berlin
Ruppe, Hans Georg, DDr., Professor, Graz

Rust, Alexander, Dr., Professor, Luxemburg
Rust, Michael, Leipzig

Sauer, Gisbert, Berlin
Schäfers, Dirk, Bochum
Scharpenberg, Benno, Präsident des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern, Greifswald
Scharrer, Jörg, Universität, Greifswald
Schätzlein, Adolf, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Neuss
Scheffler, Wolfram, Dr., Professor, Dipl.-Kaufmann, Universität, Erlangen-Nürnberg
Scheidle, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Stadtbergen
Schick, Axel, Dipl.-Finanzwirt, Düsseldorf
Schmehl, Arndt, Dr., Professor, Universität, Hamburg
Schmidt, Eckehard, Ministerialdirigent, München
Schmitz, Christoph, Ministerialrat, Mönchengladbach
Schneidenbach, Robert, Heidelberg
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Zacharias-Alexis, Osnabrück
Schober, Tibor, Dr., Rechtsreferendar, Berlin
Schönfeld, Jens, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Schönwandt, Jens-Carsten, Vors. Richter am Finanzgericht a.D., Freiburg
Schüler-Täsch, Sandy, Dr., Torgau
Schüller, Anja, Rechtsanwältin, Berlin
Schulte, Wilfried, Dr., Professor, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, Essen
Schulz, Tobias, Richter am Finanzgericht, Kleinmachnow
Schulze, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach am Main
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Professor, Cottbus
Schüppen, Matthias, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Stuttgart
Schwarz, Sebastian, Berlin
Seer, Roman, Dr., Professor, Universität, Bochum
Seidel, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Seiler, Christian, Dr., Professor, Universität, Tübingen
Severin, Juliane, LL. M., Springe
Sieber, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Korntal-Münchingen
Siegel, Theodor, Dr., Professor, Kleinmachnow
Sieker, Susanne, Dr., Professor, Universität, Halle (Saale)
Spilker, Bettina, Dr., München
Spindler, Wolfgang, Dr. h. c., Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Stadie, Holger, Dr., Professor, Universität, Leipzig
Stenmans, Jens, Universität, Münster

- Stolterfoht*, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg/Breisgau
Storg, Alexander, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Strüber, Malte, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt
Supady, Jan-Hedrik, Hamburg
Take, Michael, Dr., Dipl.-Verwaltungswirt, Rechtsanwalt, Kiel
Tappe, Henning, Dr., Universität, Münster
Targan, Norbert, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Thebrath, Hermann, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Schalksmühle
Thiemann, Christian, Dr., Karlsruhe
Tiedchen, Susanne, Dr., Richterin am Finanzgericht, Cottbus
Töben, Thomas, Dr., Berlin
Trampler, Dominic, Heidelberg
Trübsand, Sabine, Ltd. Regierungsdirektorin, Oberfinanzdirektion, Münster
Vock, Martin, Dr., Wien
Vogt, Katharina, Halle
Voss, Jochen, Dr., Steuerberater, Düsseldorf
Wagner, Anette, Ministerialrätin, Potsdam
Wallis, von, Georg, Rechtsanwalt, Berlin
Wargowske, Ariane, Potsdam
Wargowske, Lars, Steuerberater, Attorney-at-Law, Berlin
Waterkamp-Faupel, Afra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Magdeburg
Weckerle, Thomas, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen
Weidmann, Matthias, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Universität, Köln
Welling, Berthold, Rechtsanwalt, Berlin
Wemmer, Rainer, Oberregierungsrat, Andernach
Wendt, Michael, Richter am Bundesfinanzhof, München
Wernicke, Daniel, LL. M., Stuttgart
Wieland, Joachim, Dr., Professor, LL. M., Bonn
Wilk, Stefan, Dr., Richter am Finanzgericht, München
Wilkesmann, Freya, Velbert
Winter, Stefan, Dresden
Winters, Karl-Peter, Dr. h. c., Rechtsanwalt, Köln
Witfeld, Alexander, Bochum
Wolsztynski, Christian, Richter am Finanzgericht, Dortmund
Yoshimura, Norihisa, Dr., Professor, Universität, Köln

Zelyk, Marcus, Referendar, Berlin

Zimmermann, Gerda, Vors. Richter am Finanzgericht, Hessisches Finanzgericht, Kassel

Zitzl, Alexander, Münster

Stichwortverzeichnis

Bearbeiterin: Rechtsanwältin Dr. *Brigitte Hilgers-Klautzsch*

- Abfärbetheorie 298 f.
- Abflussprinzip 80, 111 ff., 192 ff., 247 ff., 254, 268, 383
- Abgeltungsteuer 1, 5 f., 22, 72, 208 f., 244, 251 ff.
- Abzugsverbot, Werbungskosten 258 f.
- Anschaffungskosten, nachträgliche 244, 270 ff.
- Halbeinkünfteverfahren 260 f.
- Optionen, private, Verfall 274 ff.
- Rechtsgrundlagen 252 ff.
- Schuldzinsen 266 f.
- Steuerabzugsverfahren 257
- Stückzinsen 267 f.
- Termingeschäfte 254, 267, 275, 277
- Überschusseinkünfte, Fremdkörper 208 f.
- Veräußerungsgewinne 253 f., 269 f.
- Veranlagungsverfahren 252 f.
- Verlustverrechnung 262 ff.
 - Verlustverrechnungsverbot
 - Aktienverluste 264 f.
- allgemeines 262 f.
- verfassungsrechtliche Zweifel 258 ff.
- Abgeordnete, Steuerbefreiung 31, 91 f., 380
- Abkommensrecht 353 ff.
- Abschnittsbesteuerung
 - materielle Bedeutung 106, 177, 383
 - Prinzip der – 81, 93, 118 f., 140
 - Verfahrensrecht 94 ff.
 - s. auch „Periodizitätsprinzip“
- Absetzung für Abnutzung s. „AfA“
- Abziehbare Aufwendungen s. „Aufwendungen“
- Abzugsverbot
 - Aufsichtsratsvergütungen 317
 - Geldbußen und -strafen 71, 78, 317
 - gemischte Aufwendungen 64 ff., 75 f., 87
 - Verlust- 171, 177
 - Werbungskosten 258 f., 272, 275, 277, 390
- Änderungen, nachträgliche 248
- AfA 97 f., 201, 210, 220, 272, 300, 387
- Aktiengeschäfte, Veräußerungsverluste 264 f.
- Alterseinkünfte 116, 127
- Anrechnungsmethode 83, 356 f., 361 f., 393
- Anschaffungskosten 112, 166, 170, 201, 210, 220, 240, 301, 306 f.
 - nachträgliche 244 ff., 253, 388, 390
 - negative 97
 - Rückstellung 172
 - Vermögenseinkünfte 253 ff., 269 f., 270, 273
 - Zeitpunkt 202, 248
- Ansparabschreibung 153, 187
- Anteilsveräußerung, Gewinne 240 ff.
- Arbeitszimmer, Abzugsfähigkeit 28, 70, 87, 382
- Aufteilungs- und Abzugsverbot 64 f., 75, 87, 314
- Aufteilungsschlüssel 344, 346 ff., 392
 - s. auch „CCCTB“
- Aufwand, zwangsläufiger 3, 18, 78 f.
- Aufwandsentschädigung
 - Abgeordnete 20
 - Ehrenamt 19

- Aufwandsteuern 68
- Aufwendungen
 - Abzugsverbote s. dort
 - Berufsausbildung 88
 - Beteiligungskosten 245 f., 388
 - Betriebsausgaben s. dort
 - Erwerbs- 2 f., 7, 16, 81, 115 ff., 249, 279
 - s. auch „Nettoprinzip, objektives“
 - gemischte 64 ff., 75 f., 87
 - private 16 ff., 74 f., 78, 116, 316, 375
 - Schuldzinsen s. dort
 - Studium 88
 - Werbungskosten s. dort
- Ausländische Einkünfte 353 ff.
- Auslandsverluste 364
- Ausschüttungssperre 197, 338, 370 f., 393
- Außergewöhnliche Belastungen 18, 63, 111
- Berufsausbildung 88
- Beschränkt Steuerpflichtiger 83
- Bestandsvergleich 26, 146 f., 149 ff., 177 ff., 242, 385 f.
 - s. auch „Betriebsvermögensvergleich“
- Beteiligung, unternehmerische (§ 17 EStG) 240 ff.
- Beteiligungskosten 245 f., 388
- Betriebsausgaben 62, 64, 72 f., 86, 155, 169, 185, 201, 218, 240, 245, 367
- Betriebsveräußerung, Gewinne aus (§ 16 EStG) 43, 238
- Betriebsvermögensvergleich, bilanzieller (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG) 135 ff.
 - Abgrenzung Einnahmeüberschussrechnung 196 f.
 - allgemeiner (§ 4 Abs. 1 EStG) 140 ff.
 - Begriff 136, 138 f.
 - Bewertungsbegrenzungen 172
 - Bewertungseinheiten 157 ff.
 - Bewertungsvorbehalt 141, 169, 172
 - BilMoG, Auswirkungen 151 ff.
 - doppelte Buchführung 138
 - Dokumentation 156 f.
 - Gewerbetreibende 141
 - Gewinnermittlung 144 ff.
 - Korrekturmaßnahmen 178 ff.
 - Bilanzänderung 179
 - Bilanzberichtigung 178
 - Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB 149 ff.
 - Pensionsrückstellungen 174
 - Personengesellschaften 141
 - Reinvermögenszuwachstheorie 15, 30, 56, 138 f., 213, 239
 - Rückstellungen 167 ff.
 - spezieller (§ 5 Abs. 1 EStG) 141 f.
 - Steuerbilanz 143 f.
 - Bewertungseinheiten 157 ff.
 - Bewertungsbegrenzungen 172 f.
 - Bilanz 135 ff., 328 ff.
 - Arten 328 f.
 - Bilanzberichtigung 178, 180, 183 f.
 - CCCTB s. dort
 - Einheitsbilanz 5, 142 ff., 182, 327, 330, 342
 - elektronische 143 f., 147 f., 182
 - Ergänzungs- 137, 299, 301 ff., 391
 - Gesamthands- 299
 - Handelsbilanz s. dort
 - Österreich 329 f.
 - Steuerbilanz s. dort
 - Teilwertabschreibung, wahlweise 331 f.
 - Vielfalt 328
 - Wahlrechtsvorbehalt 151, 154 ff., 174, 182, 331 ff., 385
 - Zukunftskonzepte 329 ff.
- Bilanzrecht 135 ff., 327 ff.
 - Zukunftskonzepte 329 ff.
 - s. auch „CCCTB“

- Bilanzrichtlinie 350 f.
 BilMoG 5, 113, 137, 142, 151 ff.,
 328 ff.
 – Bewertungseinheiten 157 f.
 – Maßgeblichkeitsprinzip,
 Neustrukturierung 151 ff., 328
 BMF-Schreiben
 – v. 19.10.2009 332 f.
 – v. 12.3.2010 153 f., 182
 – v. 22.6.2010 156 f.
 Bruttobesteuerung 6, 278, 388, 390
 Buchführungspflicht 147
 Buchwert
 – Verknüpfungen 6, 44
 – Übertragung 43, 127, 191, 196,
 305
 Capital Gains 138
 Carried Interest 15
 Cash-flow-Rechnungen 181, 188,
 197, 226, 234
 – s. auch „Einnahmeüberschuss-
 rechnung“
 CCTB
 – Begriff 348
 – Bilanzrichtlinie 350
 – Konzernbesteuerung 350
 – optional 349
 – Verlustrichtlinie 350
 CCCTB 8, 160, 343 ff., 377, 392
 – Einkünfteermittlung 327, 343,
 348 ff.
 – gemeinsame Bemessungs-
 grundlage 344
 – Konsolidierung 345 f.
 – Konzept 343
 Component Approach 163
 Darlehen 110, 186, 189, 192, 200 ff.
 – Filmförderungs- 171
 – Fremdwährung 202 ff.
 – Gesellschafter- 244, 270, 273 f.
 – partiarisches 253
 – Schuldzinsen s. dort
 – Verlust 271 ff., 390
 DBA-Recht, Einkünftermittlung
 353 ff.
 – s. auch „Doppelbesteuerungs-
 abkommen“
 Differenzausgleich 276 ff.
 Dividenden 260 f., 281 f., 354, 359,
 363 f., 370 f., 389 f.
 Doppelbesteuerung, Verbot inter-
 temporaler 107 f., 119 f.
 Doppelbesteuerungsabkommen 8,
 262, 353 ff.
 Drittaufwand 2, 76
 Drohverlustrückstellungen 167,
 169 f.
 Dualismus
 – Abzugstatbestände 72
 – Bilanzkorrekturen 178
 – Einkunftsarten 72, 209, 213,
 237 f., 291
 – s. auch „Einkünfteermittlung“
 EBITDA 117
 – s. auch „Zinsschranke“
 Eheleute, Besteuerung 39 f.
 Eigengenutztes Wohnhaus 247
 Eigenkapitalersatzrecht 245, 271,
 273
 Eigentumsrecht, Eingriff 66
 Einheitsbilanz 5, 142 ff., 182, 327,
 330, 342
 Einkommen, Begriff
 – synthetischer 1, 20 ff., 28, 72, 208,
 287, 380
 – zweistufiger 15 ff.
 Einkommenserzielung 62 ff.
 Einkommensteuer
 – Abschnittsbesteuerung 81, 92 ff.
 – Bemessungsgrundlage 18 ff., 59,
 – Besteuerungstatbestand 52 ff.
 – Historie 12 ff.
 – Jahressteuer 81
 – Lastengerechtigkeit 12 ff.
 – Leistungsfähigkeit 46 f.
 – progressiver Tarif 11 ff., 38, 55,
 63, 92, 136, 263 f.

- Rechtfertigungsgrund 12 ff.
- Reform 18 ff.
- Steuergegenstand 66 f., 72 f., 82, 382
- Steuersubjekt 35 ff., 47 ff.,
- Steuertarif, progressiver 6, 11 ff., 38, 55, 63, 92, 263 f.
- synthetische 20, 287
- Vollzug 3, 22, 33, 98, 148, 182, 381
- Zurechnung
 - subjektive 52 ff.
 - zeitliche 91 ff.
- Einkommensverwendung 16 f., 63
- Einkunftsarten 20 ff.
- Dualismus 72, 209, 213, 237 f., 291
- Zuordnung 22 ff.
- Einkünfte
 - Auslands- 353 ff.
 - Begriff
 - § 2 Abs. 1–3 EStG 62
 - international 354 f.
 - OECD-Musterabkommen 353 f.
 - Österreich 353 f.
 - dualismus 72, 209, 213, 237 f., 291
 - s. auch „Gewinneinkünfte“, „Überschusseinkünfte“
 - -ermittlung s. dort
 - gewerbliche 136, 296 f., 306, 317, 391
 - Gewinn- 136 ff., 238 ff.
 - Kapitalvermögen 251 ff.
 - Quellen- 209 ff.
 - Überschuss- 207 ff.
 - Veräußerungsgeschäfte s. dort
- Einkünfteermittlung
 - Allgemeines 1 ff.
 - Arten 135 ff.
 - Bestandsvergleich 26, 146 f., 149 ff., 177 ff., 242, 385 f.
 - Betriebsvermögensvergleich s. dort
 - CCCTB s. dort
- DBA-Recht 353 ff.
- Dualismus 25 f.
- Gesellschaften 291 ff.
- internationales Steuerrecht 353 ff.
- Kapitalgesellschaften 310 ff.
- Mitunternehmer 7, 36, 43, 53, 187, 212, 293 ff., 390
- nationales Bilanzrecht 328 ff.
- Personengesellschaften 293 ff.
 - andere 305 ff.
 - gewerbliche 293 ff.
- Prinzipien 45 ff.
 - Leistungsfähigkeit 13 ff., 46 ff.
 - objektives Nettoprinzip s. „Nettoprinzip, objektives“
 - Periodizitätsprinzip 91 ff.
- Schedulensteuer 20 f.
- Subjektsteuerprinzip 35 ff.
- Überschussrechnung 207 ff.
- Veräußerungsgeschäfte s. dort
- vereinfachte Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 3 EStG) 185 ff.
- Vermögenseinkünfte 251 ff.
 - s. auch „Abgeltungsteuer“
- Zebragesellschaft 308, 321 ff., 391
- Zukunftskonzepte 392 f.
 - s. auch „Reformvorschläge“
- Einkünfteerwerb
 - einheitlicher, Postulat 24 f.
 - Gewerbebetrieb 136, 138
 - Kapitalvermögen 215
 - Land- und Forstwirtschaft 136, 138
 - selbständige Arbeit 138, 215
 - sonstige 216
 - Vermietung und Verpachtung 215
 - s. auch „Einkünfte“
- Einmann-GmbH 6
- Einnahmeüberschussrechnung (§§ 4 Abs. 3 EStG) 8 ff., 185 ff.
 - 1-%-Regelung 187
 - Abgrenzung Betriebsvermögensvergleich s. dort
 - Abzugszeitpunkt 187
 - Ausgaben, Begriff 191

- Bedeutung in Literatur und Rspr. 186 ff.
- Begriff 188 f.
- Einnahmen, Begriff 191
- Fremdwährungsdarlehen 202 f.
- Geldrechnung 139, 188 ff.
- Kassenrechnung 188, 190
- Liquidität 196 ff.
- Maßstab 198 f.
- Rücklagen 152, 161, 187
- Rohstoffkaufmodelle 201 f.
- Totalgewinnlichkeit 187, 194 f.
- vereinfachte Gewinnermittlung, keine 186, 192 ff.
- Zuflussprinzip s. dort
- Elektronische Bilanz 143 f., 147 f., 182
- Entfernungspauschale 63 f., 69, 77, 86 f., 224, 382
- Erbe, Verlustabzug 41, 216
- Erbschaftsteuer 68, 105
- Ereignis, rückwirkendes 248
- Ergänzungsbilanz 137, 299, 301 ff., 391
- Erwerbsaufwendungen 2 f., 7, 16, 81, 118 f., 249, 279
 - s. auch „Betriebsausgaben“, „Werbungskosten“
- Erwerbssphäre 26, 74, 276
 - Abgrenzung Privatsphäre 68, 73 ff., 86, 136, 313, 316
- Escape-Klausel 27, 162, 227
- Ergänzungsbilanzkapital 137
- EU-Bilanzrecht s. „CCCTB“
- EU-Marktfreiheiten 83 f.
- Europakonzern 346
- Europarecht 85 ff., 264, 343 ff.
- EU-Verlust-Richtlinie 350
- Existenzminimum, Steuerfreiheit 17, 63 f., 77 f.
- Fahrtkosten 63 f., 69, 77, 86 f., 224, 382
- Fair-Value-Bewertung, BilMoG 152 f., 164
- Feiertagsarbeit, Zuschläge 19, 25, 71
- Flat-Handel 267
- Folgerichtigkeitsgebot 69, 126, 131 f., 281, 374, 384
- Folgeperioden 94, 96, 103, 107 ff.
- Freiberufler 22, 306
- Freibetrag 22
 - Grund- 17, 85, 92, 117, 120
 - Kinder- 63, 285
 - Rabatt- 25
- Freigrenze 22
- Freiheitsrecht, Eingriff 66
- Freistellungsmethode 105, 356, 361, 364 f., 393 f.
- Fremdvergleichsmaßstab 8, 55, 315
- Geldbuße, Abzugsverbot 64, 71, 78, 317
- Geldrechnung s. „Einnahmeüberschussrechnung“
- Geldstrafe, Abzugsverbot 64, 71, 78, 317
- Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage s. „CCCTB“
- Gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung 55, 294, 295
- Gemischte Aufwendungen, Abzugsverbot 64 ff., 75 f., 87
- Gesamthandsbilanz 299
- Gesellschaften, Einkünfteermittlung 291 ff.
 - Einkünfteabgrenzung 8, 371
 - s. auch „Verrechnungspreise“
 - Organschaft 318 f.
 - s. auch „Kapitalgesellschaft“, „Personengesellschaft“
- Gesellschafterdarlehen 244, 273 f., 287
- Gewerbesteuer 22, 67 f., 136, 144, 312, 382
 - Abschaffung 30 f., 381
 - Verlustabzug 293, 296
- Gewerbliche Einkünfte 136, 240 ff., 296 f., 305 ff., 317, 391
 - Grundstückshandel 209

- Gewerblichkeitsfiktion (§ 8 Abs. 2 KStG) 294, 297, 311 ff., 391
- Gewinn
- Begriff 136, 138, 140 f.
 - Ermittlung s. „Gewinnermittlung“
 - Gesellschafter 291 ff.
 - OECD-Musterabkommen 360
 - Veräußerung unternehmerische Beteiligungen 237 ff.
- Gewinnaufschlag 313, 322, 392
- Gewinnausschüttung 6, 219, 271, 373
- verdeckte 144, 292, 313, 314 f., 392
- Gewinneinkünfte 62, 113, 209, 219, 238 ff., 391
- Veräußerungserlöse 238 ff.
- Gewinnermittlung
- Anteilsveräußerung 240 ff.
 - Betriebsvermögensvergleich s. dort
 - Einnahmeüberschussrechnung s. dort
 - Freiberufler 22, 185 ff.
 - Gewerbebetrieb 135 ff.
 - Kapitalgesellschaften 310 ff.
 - Korrekturen 144
 - Land- und Forstwirte 135 ff.
 - Methoden s. „Bestandsvergleich“, „Überschussrechnung“
 - Personengesellschaften 293 ff.
 - Pluralismus 138 f.
 - relevanter Zeitpunkt 247 ff.
 - Selbständige 185 ff.
 - steuerliche 144 ff.
 - Überschussrechnung 185 ff.
 - Veräußerungsgeschäfte 237 ff.
 - vereinfachte s. „Einnahmeüberschussrechnung“
 - Wahlrecht 22
 - Zeitraum s. „Periodizitätsprinzip“
- Gewinnrealisierung 1, 7
- Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) 141, 143 f., 182
- Gewinnverteilungsabrede 299, 302
- GKKB s. „CCCTB“ 8
- GmbH
- Einkünfteermittlung 310 ff.
 - Einmann- 6
 - Non-Profit- 313
 - Rentner- 174
- GoB 149 ff., 329
- Grenzüberschreitende Sachverhalte 83, 343 ff., 353 ff.
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) 149 ff., 329
- Grundsteuer 68
- Grundstückshandel, gewerblicher 214
- Grundstücke, Altlasten 176
- GuV 141, 143 f., 182
- Häusliches Arbeitszimmer 28, 70, 87, 382
- Handelsbilanz 4 f., 113, 126, 135 ff., 328 ff.
- immaterielle Wirtschaftsgüter, Anlagevermögen 137, 160, 162, 335 ff., 392
 - Maßgeblichkeit 149 ff., 333 ff.
 - Internationalisierung 164 f.
 - Rückstellungen s. dort
 - zeitliche Zuordnungsregeln 113 f.
- Hedging-Geschäfte 158, 170
- Herstellungskosten 152, 154 f., 172, 210, 220, 241 ff., 253, 308
- Herstellungskostenuntergrenze 155
- Horizontale(r)
- Steuergerechtigkeit 17, 101, 102 f.
 - Verlustausgleich 7, 82
- IAS-Bilanz 162 ff.
- IFRS-Rechnungslegung 150, 162 ff., 328 ff., 377, 392
- Immaterielle Wirtschaftsgüter, Bilanz 137, 160, 162, 335 ff., 392

- Immobilien 18, 43, 116, 176, 210 ff.,
234, 293, 318 f.
- gewerblicher Grundstückshandel
s. dort
- Veräußerungsfrist 219, 235, 285
- Impairment-Only-Test 166
- Income 355, 362 ff.
- Anrechnungsmethode 361 f.
- Einkunfts begriff 354
- Verteilungsnormen 359 f.
- Individualbesteuerung, Grundsatz
der - 38 ff.
- Individualsteuerprinzip 35 ff.
- Inländische Besteuerung 83, 92,
105, 141, 262, 358
- Insolvenzverfahren 274
- Internationale(r)
- Konzern 343 ff.
- Rechnungslegungsstandards 150,
161 f.
- s. auch „IFRS“
- Steuerrecht 83 ff., 353 ff.
- Ist-Prinzip 4
- Jahresabschluss, handelsrechtlicher
141 ff., 179 f., 331, 350
- Jubiläumsrückstellungen 103, 162,
171 f., 223, 387
- Kapitaleinkünfte 72, 86, 102, 105,
116, 207 ff., 251 ff.
- Sparer-Pauschbetrag 86, 252,
254 ff., 279
- s. auch „Abgeltungsteuer“
- Kapitalgesellschaften, Einkünfteer-
mittlung 310 ff.
- §§ 8 ff. KStG 313
- abziehbare Aufwendungen (§ 9
KStG) 316
- Gesellschafterfremdfinanzierung
315
- Gewerblichkeitsfiktion 311 f.
- Liebhaberei 312
- Liquidation (§ 11 KStG) 317
- nicht abziehbare Aufwendungen
(§ 10 KStG) 316
- Organschaft 318
- Rundfunkanstalten 314
- Steuerbefreiung (§ 8b KStG) 315
- Steuersubjekt 310
- verdeckte Gewinnausschüttung
144, 292, 313, 314 f., 392
- Verlustabzug (§ 8c KStG) 316
- Zinsschranke 315
- Karlsruher Entwurf, EStG 26
- Kassenrechnung s. „Einnahmeüber-
schussrechnung“
- Kaufmännische Rechnungslegung
139 ff., 181 f., 209
- Kausalität 74 f., 131
- s. auch „Veranlassungszusam-
menhang“
- Kilometerpauschale 63 f., 69, 77,
86 f., 224, 382
- Kinderbetreuungskosten 86 f.
- Kindergeld 118, 285
- Kölner Entwurf, EStG 21, 26, 31,
213, 229, 250
- Land- und Forstwirte 136 ff.
- Körperschaftsteuer 67, 260 f., 292,
311 ff., 346 ff., 382
- gemeinsame konsolidierte Bemes-
sungsgrundlage (CCCTB) 8, 160,
343 ff.
- s. auch „Kapitalgesellschaften“
- Konsumbesteuerung 14
- Konzernabschluss 328
- s. auch „IAS“, „IFRS“
- Konzernbesteuerung 8, 160 f.,
318 f., 328, 345 ff., 370
- Kostentragungsgrundsatz 2
- Land- und Forstwirte, Einkünfteer-
mittlung 305 ff.
- Lastengerechtigkeit 12 ff.
- Lebensführung, Aufwendungen der
privaten 16 ff., 74 f., 78, 116, 316,
375

- Lebenseinkommenbesteuerung
 100 ff.
 Leasing 94, 115, 176
 Leistungsfähigkeitsprinzip 13 ff.,
 46 ff.
 Liebhaberei 32, 101, 115, 299
 – Kapitalgesellschaften 311 ff., 320,
 326, 391
 Liquidation (§ 11 KStG) 317 f.
 Liquiditätsbetrachtung, Einnahme-
 überschussrechnung 196 ff.

 Markteinkommenstheorie 15, 19,
 66 ff., 80 ff., 113
 Markterfolg 27, 62, 72, 77, 80
 Marktfreiheiten, EU 83 f.
 Massachusetts-Formel 346
 Maßgeblichkeitsgrundsatz 4 f., 137,
 141 f., 149 ff., 333 ff.
 – BilMoG, Änderungen 151 ff.
 – Rückstellungen, Durchbrechung
 168 f.
 – umwandlungssteuerlicher 162
 – Umkehr-, Beseitigung 137, 143,
 151, 159, 182
 – Zukunft 160 ff., 182 f.
 – s. auch „Handelsbilanz“
 Meistbegünstigungsprinzip 84
 Mindestbesteuerung 27
 Missbrauchsfälle, Abwehr 71, 83 ff.,
 116, 157, 187, 202, 253, 262 f., 276,
 386, 400
 Mitunternehmer, Besteuerung 7, 36,
 43, 53, 187, 212, 293 ff., 390
 – gemeinschaftliche Tatbestands-
 verwirklichung 295
 MoMiG 241, 245, 271, 274

 Nachträgliche
 – Änderungen 248
 – Anschaffungskosten 244 ff., 253,
 388, 390
 – Schuldzinsen 217
 Nachtarbeit, Zuschläge 19
 Natürliche Person 48

 Nettoprinzip, objektives 61 ff.
 – Abgrenzung subjektives - 63
 – Ausgestaltung 69 ff.
 – Begriff 16, 62 ff.
 – Durchbrechungen 70 f.
 – Entwicklungstendenzen 86 ff.
 – Folgerichtigkeitsgebot 69 f.
 – Geltungsgrund 63 f.
 – Konkretisierung
 – Veranlassungsprinzip 64, 70, 73 f.
 – Verfassungsrang 65 f.
 – Verlustberücksichtigung 82 ff.
 – Wechselwirkung, subjektives
 76 ff.
 – zeitliche Dimension 80 f.
 Nettoprinzip, subjektives 3, 16 f.,
 63, 76 ff., 108 ff., 120

 Objektiver Zusammenhang 74, 76 f.
 – s. auch „Nettoprinzip“
 Objektives Nettoprinzip s. „Netto-
 prinzip, objektives“
 OECD-Musterabkommen 353 ff.
 – Anrechnungsmethode 361 f.
 – Einkünfte, Begriff 353 f.
 – Verteilungsnormen 359 f.
 Österreich 327 ff., 353 ff.
 – Einkünfte, Begriff 353 f.
 Optionen, private, Verfall 274 ff.
 Organschaften 318

 Passivierungs-
 – -aufschub, erfolgsabhängige
 Verpflichtungen 171
 – -verbote 147
 – -wahlrechte 147
 Pendlerpauschale 63 f., 69, 77, 86 f.,
 224, 382
 Pensionsrückstellungen 156, 168, 174
 Periodeneinkommen 81, 99, 383 f.
 Periodizitätsprinzip 3, 91 ff.
 – Abschnittsbesteuerung s. dort
 – Alterseinkünfte 116
 – Ausnahmen/Durchbrechungen
 95 f.

- Bedeutung materielles Recht 98 ff.
- Endgültigkeit Fehler 96 ff.
- Interdependenzen 115 f.
- Lebenseinkommenbesteuerung 100 ff.
- Personengesellschaften, Einkünfteermittlung 291 ff.
 - Abfärbetheorie 297 f.
 - doppelstöckige 293 ff.
 - Einzelwirtschaftsgüter, Übertragung 305
 - Ergänzungsbilanz 301 f.
 - Freiberufler 306
 - Gesamthandelsbilanz 299
 - gewerbliche 293 ff.
 - gewerbliche Prägung 294, 298
 - Gewerblichkeitsfiktion 292, 297
 - Gewinnverteilungsabrede 302
 - Land- und Forstwirtschaft 305
 - Selbständige 305
 - Steuersubjekt 293
 - vermögensverwaltende 293, 307 ff.
 - Einheits- und Bruchteilsbetrachtung 307
 - Veräußerungsgeschäfte 309
- Preußisches EStG 16
- Private Equity Fonds 15
- Privatausgaben/-aufwand 16 ff.
- Private Lebensführung, Aufwendungen der – 16 ff., 74 f., 78, 116, 316, 375
- Privatsphäre, Abgrenzung Erwerbs- 68, 73 ff., 86, 136, 313, 316
- Progressiver Einkommensteuertarif 6, 11 ff., 38, 55, 63, 92, 263 f.
- Progressionsausgleich 109, 120
- Progressionsminderung, Alterseinkünfte 116
- Progressionsnachteile, Milderung 117, 118
- Progressionsvorbehalt 202
- Publikumsgesellschaft 6
- Quellenabzugsverfahren 381, 388
- Quellenstaat 282, 356 ff., 393
- Quellentheorie 15, 26, 30, 138, 209 ff., 217, 238, 288, 388
- Realisationsprinzip 4, 42 f., 165, 181, 304, 332, 336 ff., 386, 389
- Rechnungslegung
 - handelsrechtliche 135 ff., 328 ff.
 - internationale 343 ff.
 - s. auch „IFRS“
- Reformentwürfe
 - Bilanzierung 327 ff.
 - Einkünftekatalog 24 ff.
 - *Kirchhof* 24, 26
 - *Lang* 21, 26, 31, 213, 229, 250
 - objektives Nettoprinzip 88 f.
 - Veräußerungseinkünfte 220 ff., 249 ff.
 - Verlustverrechnung 27 ff.
- Reichseinkommensteuergesetz 16
- Reinvermögenszugangstheorie 15, 56, 138 f., 213, 238 f.
- Reserven, stille 2, 7 f., 41 ff., 56 f., 109, 114, 165, 193, 305
 - CCCTB 335, 347
 - subjektive Zurechnung 56 f., 382, 384, 392
- Revenus 355, 362 ff.
- Rückabwicklung, Veräußerung 248
- Rückstellungen, Beschränkung 167 ff., 338 ff.
 - Abzinsungsgebot 168, 173, 175, 340 f.
 - Aufwand- 163, 339
 - drohende Verluste aus schwebenden Geschäften 167, 169 ff.
 - eingeschränkte Maßgeblichkeit 168 ff.
 - erfolgsabhängige Verpflichtungen 171 f.
 - Filmförderung 171
 - handelsbilanzielle 167 ff.
 - Jubiläums- 103, 162, 171 f., 223, 387

- MOX-Brennelemente 172
- Pensions- 174
- Schutzrechtsverletzung 172
- Verbindlichkeits- 174 ff.
- Zulässigkeit 177 f.
- s. auch „Steuerbilanz“
- Rückwirkendes Ereignis 248
- Rundfunkanstalten, Gewinnpauschalierung 314

- Sanierungsausgaben 176
- Sanierungsgewinne 367
- Schadensersatzzahlungen 73
- Schedulenbesteuerung 1, 20 ff., 28, 72, 287, 379, 399
 - Abgeltungsteuer s. dort
- Schuldzinsen 7, 216 f., 243, 266 f.
 - § 16 Abs. 2 EStG 243
 - § 17 EStG 218 f.
 - § 20 Abs. 4 EStG 266 f.
 - § 23 Abs. 3 EStG 246 f.
- Vermietung und Verpachtung 219 f.
- nachträgliche 217
- Schwesterpersonengesellschaften 7 f., 44, 125, 298, 305, 325 f.
- Sonderausgaben 16, 63, 111, 113, 117, 367
- Sonderbetriebsvermögen 302 f.
- Sonder-Bilanz 141
- Sonder-GuV 141
- Sonntagsarbeit, Zuschläge 19
- Sparer-Pauschbetrag 86, 252, 254 ff., 279
- Spenden 117, 191, 316
- Sphäre
 - außerbetriebliche 312 f., 321
 - Gesellschaft/Gesellschafter 305, 310 ff., 391
 - Liebhaberei- 311, 313 f.
 - Privat-, Abgrenzung Erwerbs- 68, 73 ff., 86, 136, 313, 316
- Spiel- und Losgewinne 15
- Steuerbefreiungskatalog (§ 3b EStG) 19
- Steuerbilanz 135 ff.
 - Begriff/Bedeutung 143 f., 328 f.
 - Bewertungseinheiten 157 ff.
 - Einheits- 5, 144 ff., 160 ff., 182 f., 330 f., 342
 - Organträger 145
 - Wahlrechte s. dort
 - Wahlrechtsvorbehalt 151, 154 ff., 174, 182, 331 ff., 385
- Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 5, 44, 172, 213
- Steuergegenstand, Markteinkommen 66 f., 72 f., 82, 382
- Steuerobjekt s. „Bemessungsgrundlage“
- Steuer(rechts)subjekt 7, 35 ff.
 - Personengesellschaft 294 f., 305 f., 308
- Steuersatz
 - Abgeltungsteuer 389 f.
 - Einkommensteuer 38, 86, 88 f., 103 f., 116, 140 f., 202, 208, 368
 - Körperschaftsteuer 346
- Steuervollzug 3, 22, 98, 182, 381
- Steuerverstrickung 246
- Stichtag(sprinzip), Bilanz 140, 168 ff., 180, 241, 247 ff., 339
- Stiftungen 312
- Stille Reserven s. „Reserven, stille“
- Studium 88
- Stückzinsen 267 f.
- Subjektives Nettoprinzip 3, 16 f., 63, 76, 108 ff., 120
- Subjektsteuerprinzip 35 ff.
- Synthetischer Einkommensbegriff 1 f., 20 ff., 28, 72, 208, 380
- Tatbestandsbeherrschung 382
- Tatbestandsverwirklichung, gemeinschaftliche 55, 294 f., 297, 391
- Tax Accounting 162
- Teileinkünfteverfahren 6, 212, 228, 253 ff., 278 f., 389

- Teilwertabschreibung 154 ff., 165, 170, 176, 304, 329, 331 ff., 364, 387
- Termingeschäfte 267, 275, 277
- Territorialitätsprinzip 83 f., 119, 136 f.
- Totalgewinnungleichheit 97, 108, 187, 189, 194 f.
- Übergang, wirtschaftliches
Eigentum 80, 241 f., 247
- Übermaßbesteuerung 6, 279
- Überschusseinkünfte 209 ff.
- Überschussermittlung
– generell 207 ff.
– s. auch „Einnahmeüberschussrechnung“
- Überschussrechnung s. „Einnahmeüberschussrechnung“
- Umwandlungen 44, 137, 156, 162, 229, 255, 305
- Unitary taxation 8
- Unsichere Verpflichtungen 167, 177, 182 ff.
- Unterhaltsaufwendungen 17
- Unternehmensbesteuerung 291 ff.
- Unternehmensbewertung 166
- USA 346 f.
- Veräußerungsgeschäfte, Einkünfte aus 237 ff.
– Anschaffungskosten, nachträgliche 244 f.
– abziehbare Aufwendungen 243
– Gewinnermittlung
– §§ 16 Abs. 2, 17 Abs. 2 EStG 240
– § 23 Abs. 3 EStG 241
– Mitunternehmeranteil 43
– nachträgliche Änderungen 248
– Preis 240 ff., 253
– private 238 ff.
– private equity fonds 15
– Reformvorschlag 249 f.
– Schuldzinsen 246
– Stichtag 247
– theoretische Begründung 238 f.
– Zeitpunkt s. „Zufluss-/Abflusprinzip“
- Veräußerungskosten 114, 240 ff., 253 f., 267, 269 ff., 388
- Veräußerungsverluste 218 f., 220, 279, 363, 389 f.
- Veranlagungswahlrechte 6, 112, 299, 385, 389, 392
- Veranlagungszeitraum, Einkommensteuer s. „Periodizitätsprinzip“
- Veranlassungsbegriff 73 f.
- Veranlassungsprinzip 64, 70, 73 f.
- Veranlassungszusammenhang 216 ff., 242, 246 f.
- Verbindlichkeitsrückstellungen 174 ff.
– Teilwertabschreibung, Konkurrenz 176
- Verdeckte Gewinnausschüttung 292, 313, 314 f., 392
- Vereine 312
- Vereinfachte Gewinnermittlung s. „Einnahmeüberschussrechnung“
- Verlustabzug
– Verbot 22
– Vererblichkeit, keine 41
- Verlustausgleich 82
– externer 27
– horizontaler 6 f., 17, 82, 256
– interner 27
– interperiodischer 117
– vertikaler 6, 82, 256, 262, 264
– Verbot 22
- Verluste
– Aktiengeschäfte 255 ff., 262 ff.
– Ausland 364 f.
– Berücksichtigung 82
– Darlehen 270 ff.
– Droh- 167, 169 ff.
– Ermittlung 144 f.
– schwebende Geschäften 169 ff.
- Verlusttrichtlinie 350

- Verlustverrechnung 87, 262, 397 ff.
 – Aktiengeschäfte 255 ff., 262 ff.
 – Beschränkungen 22, 263, 380, 389
 – Gebot intertemporaler 92, 99, 102, 108 ff., 383 f.
 – Verbot, Abgeltungssteuer 262 ff.
 Verlustverrechnungskreise 117
 Verlustvortrag 109, 118, 296, 367, 383, 399 f.
 Verpflichtungsbündel 175
 Vertikale(r)
 – Steuergerechtigkeit 17
 – Verlustausgleich 6, 82, 256, 262, 264
 Völkerrechtlicher Einkünftebegriff 365, 375, 393
 Vollkaufleute 141
 Wahlrecht
 – Bilanzierung 113, 137
 – handelsbilanzielle 137, 147, 152 f.
 – steuerliche 151 f. 155 ff., 182 f., 331 ff., 351
 – Veranlagungs- 6, 112, 299, 385, 389, 392
 Wahlrechtsvorbehalt 151, 154 ff., 174, 182, 331 ff., 385
 – BMF-Schreiben v. 12.3.2010 153 f.
 – BMF-Schreiben v. 22.6.2010 156 f.
 – Dokumentationserfordernisse 156 f.
 Warentermingeschäfte 159
 Wegzugsbesteuerung 281 f., 374, 390
 Werbungskosten 7, 17, 22, 25, 62, 64, 72 f., 209 f., 214 ff.
 – Abzugsverbot, Kapitaleinkünfte 258 f.
 – nachträgliche 217 ff.
 – Schuldzinsen s. dort
 Werkstorprinzip 86
 Wesentliche Beteiligung (§ 17 EStG) 239, 244
 Wirtschaftsgüter
 – Aktivierung im Anlagevermögen 145, 187, 196, 200 f., 338
 – geringwertige 157, 210
 – immaterielle 335 ff., 392
 – Übertragung 8, 43, 121, 125, 175, 187, 301 ff.
 – Einzel- 305
 Wohnhaus, eigengenutztes 247
 Wohnsitzwechsel 384
 Zebragesellschaft 308, 321 ff., 391
 Zeitbewertung, Prinzip der 152, 160, 226
 Zeitpunkt, Einkünfteerfassung 3 f., 111 ff., 91 ff., 170, 187, 238, 243, 274 f., 339, 388
 – objektives Nettoprinzip 80 ff.
 – Periodizitätsprinzip s. dort
 – Stichtag, Bilanz 140, 168 ff., 180, 241, 247 ff., 339
 – stille Reserven 56 f., 59
 – Übergang des wirtschaftlichen Eigentums 241, 243
 – Veräußerungsgewinn, Erfassung 247 ff.
 Zinsschranke 71, 85 f., 145, 162, 301, 315
 Zufluss-/Abflussprinzip 111 ff., 186, 247 ff.
 Zuordnung
 – zeitliche 111 ff., 247 ff.
 – s. auch „Periodizitätsprinzip“
 – handelsbilanzrechtliche 113
 Zurechnung, Einkünfte 2, 35 ff., 52 ff.
 – Drittaufwand 2, 76
 – fremde Einkünfte, Gesellschafter 296
 – steuerliche 35 ff.
 – s. auch „Steuersubjekt“
 – subjektive 52 ff.
 Zusammenveranlagung 38 ff., 399
 Zwangsläufiger Aufwand 3, 18, 78 f.