

Homburg, Stefan; Bolik, Andreas

Article — Digitized Version

Auswirkungen des Kirchhofschen EStGB insbesondere auf die Unternehmensbesteuerung

Betriebs-Berater

Suggested Citation: Homburg, Stefan; Bolik, Andreas (2005) : Auswirkungen des Kirchhofschen EStGB insbesondere auf die Unternehmensbesteuerung, Betriebs-Berater, ISSN 0340-7918, Deutscher Fachverlag, Frankfurt, Vol. 60, Iss. 43, pp. 2330-2335

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/93131>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

*Professor Dr. Stefan Homburg, StB, und Dipl.-Ök. Andreas Bolik, Hannover**

BB-Forum: Auswirkungen des Kirchhofschen EStGB insbesondere auf die Unternehmensbesteuerung

Anders als der frühere „Karlsruher Entwurf“ zur Reform der Einkommensbesteuerung wurde das Einkommensteuergesetzbuch (EStGB) bisher noch nicht fachwissenschaftlich besprochen. Dies ist erstaunlich, weil das EStGB neben der Einkommensteuer umfangreiche Vorschläge zur Neuordnung der Unternehmensbesteuerung enthält. Die Autoren unterziehen den Ansatz einer kritischen Würdigung.

I. Einleitung

Der frühere „Karlsruher Entwurf“ zur Reform der Einkommensbesteuerung¹ hat in der Literatur ein lebhaftes Echo ausgelöst.² An-

ders verhält es sich mit seinem Nachfolger, dem Einkommensteuergesetzbuch (EStGB),³ das bislang kaum fachwissenschaftliche Beachtung fand. Dies ist aus mehreren Gründen verwunderlich:

- * Professor Dr. *Stefan Homburg*, StB, leitet das Institut für Öffentliche Finanzen der Universität Hannover, und ist selbständiger Steuerberater in Hannover. Dipl.-Ök. *Andreas Bolik* war Mitarbeiter am Institut für Öffentliche Finanzen in Hannover. Mehr über die Autoren erfahren Sie auf S. XII.
- ¹ *Kirchhof* et al., 2001, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, C. F. Müller.
 - ² *Bareis*, StuW 2002, 136; *Maiterth*, BB 2001, 1172; *Scheffler*, StuB 2001, 904; *Tipke*, StuW 2002, 148; *Wagner*, StuW 2001, 354; *Wassermeyer*, DStR 2001, 920.
 - ³ *Kirchhof*, 2003, Einkommensteuergesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, C. F. Müller.

Erstens unterscheidet sich das EStGB erheblich vom „Karlsruher Entwurf“, wobei die wichtigste Abweichung darin besteht, dass sich der „Karlsruher Entwurf“ auf die Einkommensteuer beschränkt, während das EStGB Ersatz für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer schaffen will. Zweitens wird das EStGB gelegentlich als Blaupause künftiger Steuergesetze bezeichnet. Schon deshalb liegt es nahe, den Ansatz einer näheren Betrachtung und Bewertung zu unterziehen.

Eine steuerwissenschaftliche Analyse des EStGB ist aber auch deshalb überfällig, weil diese potenzielle Blaupause während der vergangenen Monate Gegenstand zahlreicher populärer Artikel war, die sich auf Oberflächliches konzentrierten, vor allem auf den Steuersatz und die Streichung ominöser 418 Ausnahmen. Andere Aspekte, die bei einem Programm des „Vorrangs für Wachstum und Arbeit“ und angesichts der öffentlichen Kassenlage von zentraler Bedeutung sind, wie die Feinheiten der neuen Unternehmensbesteuerung, blieben dabei weitgehend im Hintergrund.

Die folgende Erörterung konzentriert sich auf diese Hinterhöfe der Reform und legt, ohne Erhebung eines Anspruchs auf Vollständigkeit, den Schwerpunkt auf die Unternehmensbesteuerung. Grundkenntnisse des EStGB werden vorausgesetzt und Details, wenn nötig, durch wörtliche Zitate nachgeliefert. Begonnen sei mit einer methodischen Vorbemerkung, die den Zweck hat, die etwas schiefe öffentliche Debatte geradezurücken.

II. Methodische Vorbemerkung

Ein kunstgerechter Vergleich des heutigen Einkommensteuergesetzes (EStG) mit dem vorgeschlagenen EStGB basiert auf der methodischen Annahme, dass beide Systeme dasselbe Steueraufkommen erbringen. Nur unter dieser Voraussetzung lassen sich die Unterschiede der beiden Systeme sinnvoll studieren; ohne sie hinkt der Vergleich von vornherein. Diese Methodik sollte nicht als Absage an Steuersenkungen missverstanden werden, sondern sie verlangt nur, dass etwaig politisch vorgegebene Nettoentlastungen symmetrisch für das alte und das neue System angesetzt werden.

Die Kommentierung des EStGB erkennt diese Forderung ausdrücklich an: „Die Höhe des Steuersatzes kann erst nach den entsprechenden Berechnungen des Gesamtmodells festgelegt werden.“⁴ Indes hat so mancher diese kardinale Einschränkung überlesen und den illustrativen Steuersatz von 25 v. H. für bare Münze genommen. Das gilt etwa für die Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, die vom „Karlsruher Entwurf“ als Vorläufer des EStGB anfängliche Steuermindereinnahmen von über 40 Mrd. Euro erwarteten und schätzten, dass die Mindereinnahmen auch später durchweg im zweistelligen Milliardenbereich liegen.⁵

Eine zweite Voraussetzung fairer Vergleiche betrifft die Gewerbesteuer, denn es wäre offensichtlich verfehlt, die heutige Melange aus Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer einem System gegenüberzustellen, in dem die Gewerbesteuer fehlt. Auch hier entstünde ein schiefes Bild, weil etwa die Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit nicht wegen der heutigen Einkunftsarten notwendig ist, sondern wegen der Gewerbesteuer. Drittens und letztens muss der Vergleich von EStG und EStGB auf dasselbe Steuerbilanzrecht abstellen. Das geltende Steuerbilanzrecht mag Mängel haben, doch könnten diese unabhängig von einem Systemwechsel behoben werden; mit dem hier interessierenden Vergleich von EStG und EStGB hat das Steuerbilanzrecht jedenfalls nichts zu tun.

Im Weiteren gehen wir deshalb vom geltenden Steuerbilanzrecht aus und betrachten die Gewerbesteuer als abgeschafft – eine

Neuerung, die in unseren Augen ohnehin dringender ist als jede andere Reform der direkten Steuern. Darüber hinaus wird um der Anschaulichkeit willen der suggestive Steuersatz von 25 v. H. angesetzt. Es sei aber betont, dass bei Aufkommensneutralität eher ein Steuersatz von 35 v. H. realistisch erscheint, denn das EStGB enthält neben mancher Erweiterung der Steuerbemessungsgrundlage auch zahlreiche Verengungen, die man nicht auf den ersten Blick erkennt. Die Debatte um einen angeblich wohldefinierten Streichungskatalog wird dem Umstand, dass ein tiefgreifender Systemwechsel zu zahlreichen Mehr- und Mindereinnahmen führen wird, die man teilweise erst später erkennt, in keiner Weise gerecht.

III. Der Steuergegenstand des EStGB

Eine historische und rechtsvergleichende Betrachtung zeigt, dass es zwei prinzipielle Möglichkeiten gibt, den Gegenstand der Einkommensteuer zu bestimmen. Der erste Weg besteht darin, zunächst an die subjektive Bereicherung des Steuerpflichtigen anzuknüpfen und anschließend bestimmte Sachverhalte auszunehmen, sei es, weil deren Besteuerung nicht praktikabel ist (Gewinne aus der Veräußerung privater Gebrauchsgüter, nichtrealisierte Gewinne), oder sei es, dass die betreffenden Sachverhalte anderen Steuern unterliegen (Erbschaften, Lotteriegewinne); dies ist die ehrwürdige Reinvermögenszugangstheorie. Beim zweiten Weg, der Quellentheorie, werden Einkünfte aus dauerhaften Einkunftsquellen einzeln oder abstrakt benannt und der Besteuerung unterworfen. Das EStGB orientiert sich an der Quellentheorie, obwohl der Steuergegenstand neben wiederkehrenden Einkünften auch Teile der Veräußerungsgewinne umfasst; dazu unten mehr.

§ 2 Abs. 2 EStGB definiert das Einkommen als Einkünfte aus Erwerbshandeln abzüglich der existenzsichernden Aufwendungen und des Sozialausgleichs. Sodann bestimmt § 2 Abs. 3 EStGB die Einkünfte folgendermaßen: „Einkünfte sind die Erwerbserlöse abzüglich der Erwerbskosten.“⁶ Erwerbshandeln ist die Nutzung von Arbeitskraft und von Erwerbsgrundlagen zur Erzielung von Einkünften am Markt.³ Eine Erwerbsgrundlage ist eine zur Vermögensmehrung bestimmte und geeignete Einkunftsquelle.“

Im Vergleich zum geltenden Recht wird der Steuergegenstand damit abstrakter und auch enger gefasst. Ob das von Vorteil ist, kann erst die Rechtspraxis erweisen; die Literatur hat die damit verbundene Abschaffung der Einkunftsarten eher positiv aufgenommen. Es mag aber interessant sein, die abstrakte Begriffsbildung des EStGB mit einer Kommentierung des EStG 1934 zu vergleichen, dessen noch heute gültige Struktur von Enno Becker wie folgt motiviert wurde: „[Die Bestimmung des Steuergegenstands] geht nicht von allgemeinen Vorstellungen, sondern vom wirklichen Leben aus. Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige und nichtselbständige Arbeitstätigkeit usw., das ist greifbar, man kann sich dabei etwas denken, hat feste oder doch abgrenzbare und ausbaufähige Inhalte.“⁶

Gemäß der pragmatischen Maxime „The test of the pudding is in the eating“ wollen wir die dem EStGB unterliegende Konzeption anhand einiger Beispiele illustrieren. Eine solche Erörterung ist nicht nur dogmatisch lehrreich, sondern auch im Hinblick auf die Frage, welche Wirkung ein Übergang vom EStG zum EStGB auf die gesamtwirtschaftliche Steuerbemessungsgrundlage hat – und damit auf den bei Aufkommensneutralität erreichbaren Steuersatz.

⁴ EStGB (Fn. 3), 49, desgleichen *Bareis* (Fn. 2), 137.

⁵ Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder 2004, Grundlegende Reform des Steuerrechts, Manuskript.

⁶ *Becker*, 1940, Die Grundlagen der Einkommensteuer, Bergmann und Springer.

Homburg | Bolik | BB-Forum: Auswirkungen des Kirchhofschen EStGB insbesondere auf die Unternehmensbesteuerung

a) *Unterhalt*: Empfangene Unterhaltszahlungen, die nach geltendem Recht grundsätzlich steuerbar sind, unterliegen nicht mehr der Einkommensteuer, weil sie nicht „am Markt“ erwirtschaftet werden (§ 2 Abs. 3 Satz 2 EStGB). Hier unterscheidet sich das EStGB markant vom „Karlsruher Entwurf“, dessen § 14 Nr. 2 für Unterhaltsbezüge noch eine ausdrückliche Steuerpflicht vorsah. Der Grund mag sein, dass der „Karlsruher Entwurf“ ein Gemeinschaftswerk war, während das EStGB in Alleinunterschied entstand und deshalb noch enger der Kirchhofschen „Markteinkommenstheorie“ folgt. Aus heutiger Sicht erscheint es indes seltsam und rechtfertigungsbedürftig, dass sich Unterhaltszahlungen, die beim Empfänger nicht steuerbar sind, auf Seiten des Gebers bis zur Höhe des Grundfreibetrags steuermindernd auswirken (§ 10 Abs. 1 EStGB).

b) *Liebhaberei*: Nachhaltig negative Einkünfte aus einer Erwerbsgrundlage mindern das Einkommen nicht, weil diese Erwerbsgrundlage zur Vermögensmehrung ungeeignet ist (§ 2 Abs. 3 Satz 3 EStGB). Werden daraus aber Zufallseinkünfte erzielt, sind sie steuerbar, weil sich die Erwerbsgrundlage insoweit zur Vermögensmehrung als geeignet erwiesen hat.⁷ Diese Kommentierung widerspricht freilich den sich anschließenden Ausführungen,⁸ wonach Gewinne aus der Veräußerung eines Eigenheims nicht steuerbar sein sollen, weil dieses nicht zur Vermögensmehrung „bestimmt“ (§ 2 Abs. 3 Satz 3 EStGB) sei.

c) *Staatliche Zahlungen*: Versorgungsbezüge wegen einer Wehr- oder Zivildienstbeschädigung sind nicht steuerbar, weil „nicht erwirtschaftet“,⁹ Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung aber schon,¹⁰ Zuwendungen des Bundespräsidenten,¹¹ Stipendien¹² oder der Ehrensold an verdiente Künstler¹³ sind nicht steuerbar, Bergmannsprämien,¹⁴ das Arbeitslosengeld sowie die Arbeitslosenhilfe¹⁵ aber doch, das Mutterschaftsgeld¹⁶ oder das Wohngeld¹⁷ sind wiederum nicht steuerbar usw.

Es geht hier nicht darum, die Steuerpflicht des Arbeitslosengeldes zu beklagen, weil die Beiträge zur Arbeitslosenversicherung im EStGB nicht abziehbar sind, oder darüber zu rasonieren, ob sich die Dienstherrn der Künstler (und vielleicht auch Professoren) durch Umfirmierung der Besoldung in „Ehrensold“ einen Vorteil zu Lasten des Gesamtstaats verschaffen könnten. Entscheidend sind vielmehr folgende Gesichtspunkte: Erstens ist die abstrakte Bestimmung des Steuergegenstands in § 2 EStGB alles andere als rechtssicher, denn die Steuerbarkeit der oben genannten Sachverhalte ergibt sich nicht aus dem Gesetz, sondern aus der Kommentierung, die bekanntlich nicht in Rechtskraft erwächst.¹⁸ Zweitens zeigt der Kontrast zwischen „nullgelagerter“ Unterhaltsbesteuerung einerseits und Doppelbesteuerung des Arbeitslosengeldes andererseits, dass die Neubestimmung des Steuergegenstands durchaus keine Rückkehr zu selbstevidenten Gerechtigkeitsmaßstäben bedeutet, auf die Deutschland und seine Arbeitslosen nur gewartet haben. Ganz im Gegenteil birgt der Entwurf höchst subjektive und angreifbare Wertungen über die gerechte Lastenausteilung – Wertungen, die nicht jedermann teilen muss.

Das EStGB kennt zwar keinen expliziten Katalog steuerfreier Einnahmen nach Art des § 3 EStG, doch bedeutet das optische Verschwinden dieser Norm keine korrespondierende Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Viele der in § 3 EStG genannten Tatbestände bleiben weiterhin unbesteuert, weil sie im neuen System, das auf einem engeren Einkommensbegriff fußt, verdeckt befreit werden; mit den Unterhaltszahlungen usw. kommen weitere Freistellungen hinzu. Diese Beträge stehen für eine Gegenfinanzierung nicht zur Verfügung. Dasselbe gilt für manche entfallenden Abzüge, die durch zusätzliche Leistungsgesetze ersetzt werden sollen. Hierzu gehören Spenden¹⁹ oder außergewöhnliche Belastungen.²⁰ Deren Ausgliederung aus dem Steuerrecht ist systemhaft,

muss aber unbedingt im Auge behalten werden, wenn es darum geht, die insgesamt resultierende Vereinfachung und die bei Aufkommensneutralität erreichbare Tarifsenkung realistisch abzuschätzen.

Insgesamt halten wir die Anknüpfung an Erwerbshandeln und damit an Einkunftsquellen statt an die Bereicherung des Steuerpflichtigen für einen dogmatischen Rückschritt, denn „Quellen“ sind ökonomisch nicht fassbar, und überall dort, wo das Steuerrecht notgedrungen auf sie zurückgreift, etwa im Doppelbesteuerungsrecht (z. B. DBA, § 49 EStG) wird es sehr schnell sehr kasuistisch. Dies gilt vor allem im Hinblick auf die weiter unten erörterten Sachverhalte, bei denen die Steuerlast entscheidend davon abhängt, ob man das Vorliegen einer Quelle oder mehrerer Quellen behauptet.

IV. Der Steuertarif

Gemäß §§ 6 und 7 EStGB werden von den Einkünften natürlicher Personen 8000 Euro als Grundfreibetrag abgezogen, außerdem ein Sozialausgleichsbetrag in Höhe von 40 v. H. der den Grundfreibetrag übersteigenden ersten 5000 Euro und 20 v. H. der folgenden 5000 Euro. In Verbindung mit dem in § 2 Abs. 4 EStGB („Gegenstand der Besteuerung“) verborgenen Steuersatz von 25 v. H. entspricht dies einem Stufentarif mit einer Nullzone bis 8000 Euro und Grenzsteuersätzen von 15 v. H., 20 v. H. und 25 v. H. in den Intervallen bis 13000 Euro, 18000 Euro und darüber hinaus. Welchen Vorteil die intransparente Kombination von Steuersatz, Grundfreibetrag und Sozialausgleichsbetrag gegenüber einem expliziten Stufentarif hat, bleibt unklar, zumal der Autor die über drei Paragraphen verstreuten Bestimmungen in der Kommentierung selbst in einen Stufentarif umrechnet.²¹

Jedenfalls handelt es sich beim Tarif nicht um die vielerorts eingeführte *Flat Tax*²² und schon gar nicht um einen proportionalen Tarif. Wenn der Autor meint, „Für den linearen Tarif sprechen seine Einfachheit, Klarheit und Verständlichkeit“²³ und sodann die folgenden Sonderregeln entfallen sieht, beruht dies auf schwerwiegenden Irrtümern:

a) *Progressionsvorbehalt* (§ 32b EStG): Eine solche Regelung erhöht die Ergiebigkeit jeder Steuer, die progressiv im üblichen Sinn eines wachsenden Durchschnittssteuersatzes ist. Auch im EStGB würde ein Steuerpflichtiger mit einem zu versteuernden Einkommen von 19000 Euro²⁴ und steuerfreien (z. B. ausländischen) Einkünften von 21000 Euro bei Anwendung des Progressionsvorbe-

7 EStGB (Fn. 3), 40.

8 EStGB (Fn. 3), 41.

9 EStGB (Fn. 3), 93.

10 EStGB (Fn. 3), 87, dort als „betriebliche“ Unfallversicherung bezeichnet, aber der Bezug auf § 3 Nr. 1 a) EStG stellt das Gemeinte klar.

11 EStGB (Fn. 3), 101.

12 EStGB (Fn. 3), 113 f.

13 EStGB (Fn. 3), 114.

14 EStGB (Fn. 3), 115.

15 EStGB (Fn. 3), 89 f. Möglicherweise beruht die ausdrückliche Einordnung der Arbeitslosenhilfe (heute: Arbeitslosengeld II) als staatlichem Transfer auf einem Versehen; die Arbeitslosenbeihilfe bzw. -hilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz (§ 3 Nr. 2a EStG) ist jedenfalls nicht steuerbar (ebd., S. 90).

16 EStGB (Fn. 3), 89.

17 EStGB (Fn. 3), 120.

18 Verdient ein Abgeordneter seine Diät „am Markt“, indem er sein Mandat als Erwerbsgrundlage nutzt? Wir haben darauf ebenso wenig eine Antwort gefunden wie *Tipke* (Fn. 2), 159, der außerdem nach der Steuerbarkeit der Einnahmen von Bettlern fragt, „zumal solcher, die auf Märkten herumschnorren“ (ebd.).

19 EStGB (Fn. 3), 144.

20 EStGB (Fn. 3), 157.

21 EStGB (Fn. 3), 162.

22 *Hall und Rabushka*, 1995, *The Flat Tax*, Stanford: Hoover Inst.

23 EStGB (Fn. 3), 48.

24 In den Beispielen sind stets die Einkünfte nach etwaigem Abzug der Vereinfachungspauschale von 2000 Euro gemäß § 5 EStGB gemeint.

halts erheblich mehr zahlen, nämlich 3325 statt 2000 Euro. Ein Verzicht auf den Progressionsvorbehalt wäre, bei Inkaufnahme entsprechender Steuereinbußen, auch im heutigen System möglich.

b) *Außerordentliche Einkünfte* (§ 34 EStG): Auch hier besteht im Vergleich zum heutigen System kein prinzipieller, sondern nur ein gradueller Unterschied. Der Wegfall der Fünftelregelung wirkt bei einem Ehepaar mit zwei Kindern und einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen unter 56000 Euro steuerverschärfend.²⁵ Akzeptiert man diese Rechtsfolge, kann die Fünftelregelung auch im heutigen Gesetz gestrichen werden.

c) *Ehegattensplitting* (§ 32a Abs. 5 EStG): Bisher wird die Einkommensteuer zusammenveranlagter Ehegatten nach der Formel $2 \cdot T(y/2)$ berechnet, wobei T den Tarif und y das gemeinsame Einkommen bezeichnet. Dieses tarifliche Splitting entfällt zwar, wird aber in § 10 Abs. 2 EStGB durch ein erheblich komplizierteres Realsplitting ersetzt, bei dem Ehegatten Vereinfachungspauschale, Grundfreibetrag und Sozialausgleichsbetrag untereinander übertragen können.

Folglich insinuiert das EStGB an dieser Stelle Vereinfachungsmöglichkeiten, die in Wahrheit nicht existieren, weil sie nur bei einer proportionalen Einkommensteuer gegeben wären.

Abschließend sei in diesem Zusammenhang eine Innovation des EStGB hervorgehoben, die man *virtuelle Besteuerung* nennen könnte: Gemäß § 6 Satz 2 EStGB wird der Grundfreibetrag um den Bezug von Sozialhilfe, Kindergeld und anderen staatlichen Transfers gemindert.²⁶ Damit unterliegen zahlreiche nicht steuerbare Bezüge der normalen Steuerbelastung, sofern der Bezieher über weitere Einkünfte verfügt: Wenn A im Jahre 01 von seinen Ersparnissen lebt, während B eine staatliche Transferzahlung von 8000 Euro bezieht, zahlen beide dieselbe Steuer, nämlich nichts. Der Transfer bleibt steuerlich unbelastet. Verfügen A und B aber außerdem über Kapitaleinkünfte in Höhe von je 8000 Euro, bleibt A weiterhin steuerfrei, und B zahlt so viel Steuer, nämlich 1350 Euro, als hätte er ausschließlich steuerbare Einkünfte in Höhe von 16000 Euro, weil der Transfer den Grundfreibetrag aufzehrt. Somit lässt sich die steuerliche Belastungsfolge eines Transferbezugs nicht isoliert ableiten, sondern sie hängt vom Vorhandensein anderer, steuerbarer Einkünfte ab. Es fällt schwer, die diesem Widerspruch unterliegenden Werturteile zu identifizieren.

V. Die Unternehmensbesteuerung

Das EStGB überhöht die gängige Kritik rechtsformabhängiger Besteuerung zu einem verfassungsrechtlichen Gebot der Rechtsformneutralität, schafft die Körperschaftsteuer ab und fährt an gleicher Stelle fort: „Das EStGB verwirklicht eine neue Konzeption rechtsformneutraler Besteuerung ... Erst die Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer unterwirft die verschiedenen zivilrechtlichen Personenvereinigungen einem einheitlichen Besteuerungsregime.“²⁷

1. Grundkonzeption

Kernpunkt des Unternehmensteuerrechts ist die *steuerjuristische Person*. Unter diesen Begriff fallen Personenvereinigungen und Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 11 Abs. 1 EStGB), also alle gängigen Personen- und Kapitalgesellschaften (§ 34 Rechtsverordnung), aber keine Einzelunternehmen.²⁸ Weil steuerjuristische Personen wie natürliche Personen einkommensteuerpflichtig sind (§ 1 EStGB), die Vereinfachungspauschale, der Grundfreibetrag und der Sozialausgleichsbetrag aber natürlichen Personen vorbehalten bleibt (§§ 5 bis 7 EStGB), werden Gewinne steuerjuristischer Personen mit 25 v. H. besteuert. Gewinnausschüttungen, in

der Terminologie des EStGB als Beteiligungserlöse bezeichnet, bleiben bei den Empfängern steuerfrei, gleichgültig ob es sich um natürliche oder um steuerjuristische Personen handelt (§ 12 Abs. 1 EStGB).

Hiermit wird die Körperschaftsteuer freilich nicht in die Einkommensteuer „integriert“, sondern ganz im Gegenteil das körperschaftsteuerliche *Trennungsprinzip* auf Personengesellschaften erweitert, oder, wenn man so will, eine „Betriebssteuer light“ eingeführt. Das ist auch durchaus gewollt, denn der Verfasser schreibt den Unternehmen „eigene Leistungsfähigkeit“ zu und untermauert diese (bizarre) Vorstellung mit einer Graphik.²⁹ Zur Frage, ob die Betriebssteuer eine gute Steuer sei, gehen die Meinungen bekanntlich seit langem auseinander.³⁰

Wegen des Einheitssteuersatzes funktioniert die Betriebssteuer in simpel gelagerten Fällen recht gut, aber auch hier irritieren fulminante Übertreibungen: „Bei einem einheitlichen Steuersatz auf Unternehmensgewinne und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geht jeder Anreiz für verdeckte Gewinnausschüttungen oder Einlagen verloren.“³¹ Wie die Darlehensvergabe der Gesellschaft an ihren Gesellschafter zeigt, der mit dem Geld ein Eigenheim baut, während die Gesellschaft die Schuldzinsen abzieht, ist das natürlich nicht der Fall. Verdeckte Gewinnausschüttungen wird es weiterhin geben, und sogar in größerem Umfang, weil hiervon künftig auch Personengesellschaften betroffen wären.³² Die Leistungsfähigkeit eines jeden Unternehmenssteuerkonzepts zeigt sich bei Verlusten, Beteiligungsaufwendungen und Veräußerungen. Diesen drei Herausforderungen jeder Unternehmenssteuer sind die folgenden Unterabschnitte gewidmet.

2. Verluste

In Verlustsituationen wird das Trennungsprinzip teilweise durchbrochen, denn § 8 Abs. 2 EStGB erlaubt den Ausgleich der Gewinne einer steuerjuristischen Person mit Verlusten eines Beteiligten (Verlustübernahme), und § 8 Abs. 3 EStGB gestattet im umgekehrten Fall die Verlustübergabe. In beiden Fällen können die Verluste aber nur entsprechend dem Beteiligungsverhältnis geltend gemacht werden. Aufgrund dieser nicht nachvollziehbaren Kautele ergibt sich für eine natürliche Person, die ein Unternehmen oder eine Beteiligung von mit einem auf sie entfallenden Gewinn(-anteil) von 100000 Euro besitzt und im laufenden Jahr aus anderen Erwerbsgrundlagen einen Verlust von 100000 Euro erleidet, folgendes:³³

a) *Einzelunternehmen*: Der Verlust kann in voller Höhe mit dem Unternehmensgewinn verrechnet werden (§ 8 Abs. 1 EStGB).

b) *Hälftiger Anteil an OHG*: Die Gesellschaft kann die Hälfte des Verlustes, also 50000 Euro, steuermindernd übernehmen.

²⁵ Berechnungsgrundlage: Vier Grundfreibeträge plus zwei Sozialausgleichsbeträge plus zwei Vereinfachungspauschalen. Gemäß § 10 Abs. 2 EStGB wird die Vereinfachungspauschale auch für Ehegatten ohne eigene Einkünfte angesetzt; hierin liegt eine Vermischung von Förderzweck und Vereinfachungszweck.

²⁶ EStGB (Fn. 3), 159.

²⁷ EStGB (Fn. 3), 195.

²⁸ Bei der Wahl zwischen Einzelunternehmen und Ein-Mann-GmbH ändert sich in puncto Rechtsformabhängigkeit also nichts.

²⁹ EStGB (Fn. 3), 207.

³⁰ *Schreiber*, 2005, Besteuerung der Unternehmen, Springer, hält die abschließende Besteuerung des Gewinns auf Ebene des Unternehmens eher für ein „Übel“ denn für ein „steuerliches Ideal“ (S. 200).

³¹ EStGB (Fn. 3), 195.

³² Demgemäß heißt es auf S. 146 (ebd.), Leistungen der steuerjuristischen Person an Arbeitnehmer oder Beteiligte würden im neuen Steuerbilanzrecht berücksichtigt. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wird insofern nicht überflüssig, sondern in ein anderes Gesetz verschoben.

³³ EStGB (Fn. 3), 173: „Die steuerjuristische Person kann deshalb bei einer Drittelbeteiligung auch nur ein Drittel des Verlusts des Beteiligten übernehmen, auch wenn dessen Gewinnanteil den Verlustbetrag übersteigt.“

Homburg | Bolik | BB-Forum: Auswirkungen des Kirchhofschen EStGB insbesondere auf die Unternehmensbesteuerung

c) *Ein Tausendstel Anteil am Nennkapital einer AG:* Die Gesellschaft kann ein Tausendstel der Verlustes, also 100 Euro, übernehmen.

Die Verlustübergabe ist darüber hinaus nur bei Beteiligten möglich, die als natürliche Personen unbeschränkt haften (§ 8 Abs. 3 EStGB). In diesem Punkt bleibt es also weitgehend beim geltenden Recht: Gesellschaftern einer GbR oder OHG und Komplementären einer KG steht der Verlustausgleich offen, allerdings nur nach Maßgabe der soeben erwähnten Kautelen, während er Anteilseignern von Kapitalgesellschaften verwehrt bleibt. Die Änderung zielt allein auf Kommanditisten; für sie wirkt der Systemwechsel wie eine Streichung des § 15 a Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG, der den Verlustausgleich immerhin bis zur Höhe der Einlage gestattet. Während das gesellschaftliche Haftungskriterium „kein hinreichend sachlicher Differenzierungsgrund für Steuerlasten“³⁴ ist, scheint die persönliche Haftung sehr wohl ein geeigneter Differenzierungsgrund zu sein, was uns nicht einleuchtet, weil Haftung nichts mit Bereicherung zu tun hat. Anders als der Autor meint, setzt das EStGB Filmfonds³⁵ und dergleichen nichts entgegen, wenn diese als GbR organisiert sind; auch hier wird zuviel versprochen.

Der Verlustausgleich ist mit Ausnahme der Verlustübernahme auf natürliche Personen beschränkt. Steuerjuristische Personen können Gewinne und Verluste aus unterschiedlichen Erwerbsquellen nicht ausgleichen. Sofern bei ihnen oder auch bei natürlichen Personen nicht ausgeglichene Verluste verbleiben, dürfen diese nur mit späteren positiven Einkünften *aus derselben Erwerbsgrundlage* ausgeglichen werden (§ 9 EStGB). Einen Verlustrücktrag kennt das EStGB nicht.

Hierdurch erhält die Abgrenzung der Erwerbsgrundlage vor allem für die Konzernbesteuerung eine enorme Bedeutung. Ob eine steuerjuristische Person über *eine* Erwerbsgrundlage oder über mehrere Erwerbsgrundlagen verfügt, ist leider unklar. Auch dem Autor selbst. Während es im Kommentar noch beruhigend heißt, mehrere Erwerbsgrundlagen könnten „bei einer steuerjuristischen Person nur im Rahmen einer Umwandlung entstehen“,³⁶ liest man das neuerdings ganz anders:³⁷ „Nehmen Sie einmal an, ein Autokonzern organisiert seine Produktionseinheit als eigenständige Gesellschaft, den Grossisten und den Händler vor Ort ebenfalls. Der Betrieb vor Ort macht ständig Verluste. Der Betrieb wird als eine steuerjuristische Person definiert, und dann bleiben diese Verluste in dieser Erwerbsgrundlage hängen. Dort – und nur dort – können sie mit zukünftigen Gewinnen verrechnet und dazu notfalls 100 Jahre vorgetragen werden.“ Im Klartext fallen die Regelungen zur *Organschaft* ersatzlos weg. Die 367seitige EStGB-Kommentierung langweilt den Leser mit solchen Petitessen freilich nicht.

3. Beteiligungsaufwendungen

Nach § 12 Abs. 2 EStGB kann ein Beteiligter Aufwendungen, die mit dem Erwerb der Beteiligung unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängen, nicht von der eigenen Steuerbemessungsgrundlage abziehen, weil dies einer „Subvention von Fremdfinanzierungskosten“ gleichkäme.³⁸ Zur Illustration dieser Behauptung betrachtet der Autor als untauglichen Beleg eine fiktive Veräußerung, deren Akteure bar jeder Vernunft handeln, weil sie künftige Zahlungen nicht abzinsen und die Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen ignorieren; zudem vermengt das Beispiel Beteiligungsaufwendungen, Veräußerungsvorgänge und stille Reserven. Als „Neutralitätskriterium“ wird nicht die Gesamtsteuerlast herangezogen, sondern die nach Steuer verbleibende Zinsbelastung des Erwerbers.

Dabei ist die Sache doch einfach und in der Literatur schon so oft dekliniert worden: Erwirbt der A Wertpapiere, die jährlich 40000 Euro Zinsen erbringen, und nimmt er zur Finanzierung einen Kredit auf, der jährlich 40000 Euro Zinsen kostet, sind seine Ein-

künfte gleich Null, und der Staat hat insoweit keinen Steueranspruch. Erwirbt A statt dessen eine steuerjuristische Person, die die besagten Wertpapiere hält, zahlt die steuerjuristische Person jährlich 10000 Euro Steuern (25 v.H.), und ein am objektiven Nettoprinzip orientiertes System muss dem A den vollen Schuldzinsenabzug gestatten. Nur durch den Schuldzinsenabzug wird die anfängliche Überbelastung von 10000 Euro eingeholt, indem A die Schuldzinsen mit anderen positiven Einkünften verrechnet oder den Verlust gemäß § 8 Abs. 2 EStGB übertragen kann. Bei Versagung des Schuldzinsenabzugs besteuert der Staat nicht vorhandene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und verletzt das objektive Nettoprinzip.³⁹

4. Veräußerungsvorgänge

Übersetzt in heutige Begriffe bestimmt § 13 Abs. 1 EStGB, dass Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an steuerjuristischen Personen grundsätzlich steuerpflichtig sind. Nach Maßgabe des zweiten Absatzes wird der Veräußerungsgewinn typisierend mit 10 v.H. des Veräußerungspreises angesetzt, wenn der Steuerpflichtige nicht einen geringeren Veräußerungsgewinn nachweist.

Die Veräußerungsgewinnbesteuerung gehört zu den seltsamsten Passagen des EStGB. Offenbar sollen die Zensiten nicht allein darin, dass sie Einkommen haben, einen „Belastungsgrund“ erblicken – auch nicht nur darin, dass sie beschränkt haften (siehe oben unter V.3), – sondern ebenso in der Tatsache, dass sie Beteiligungen für eine begrenzte Zeit statt langfristig halten. Denn innerhalb des EStGB wäre nur die völlige Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne systemgerecht. Dies erkennt man am Beispiel einer OHG, die von ihren Gesellschaftern mit wenig Eigenkapital gegründet wird und durch Belassung von Gewinnanteilen im Gesamthandsvermögen im Laufe der Jahre an Wert gewinnt. Veräußert ein Gesellschafter seinen Anteil, wobei ihm die offenen Rücklagen im Kaufpreis vergütet werden, gibt es keinen Grund für eine erneute Besteuerung, weil der Gewinn auf Ebene der Gesellschaft bereits mit 25 v.H. Steuer belastet wurde und Gewinnausschüttungen als Beteiligungserlöse steuerfrei gewesen wären. Insofern zielt die Besteuerung der Veräußerungsgewinne auf eine Doppelbelastung.

Beruhen Veräußerungsgewinne auf stillen Reserven statt auf offenen Rücklagen, liegen die Dinge nicht anders: Erwerber vergüten eine stille Reserve von 100 Euro nur mit 75 Euro, weil die Gesellschaft bei späterer Aufdeckung der Reserve 25 Euro Steuer zu zahlen hat und daher nur 75 Euro als Beteiligungserlös auskehren kann. Folglich wird die latente Steuer im Kaufpreis auf den Veräußerer rückgewälzt und entgegen dem ersten Anschein wirtschaftlich von ihm getragen. Die Erhebung einer zusätzlichen Veräußerungsgewinnsteuer führt dazu, dass der Veräußerer insgesamt mehr als 25 v.H. an Steuern zahlt. Auch bei Berücksichtigung von Zinseffekten ändert sich an diesem Prinzip nichts, weil die späte Besteuerung der stillen Reserve zwar einen vorteilhaften Steueraufschub ermöglicht, dieser aber nicht dem Veräußerungsvorgang geschuldet ist, sondern eben der Existenz der stillen Reserve. Der potenzielle Veräußerer käme auch dann in den Genuss des Steueraufschubs, wenn er den Anteil bis zur Aufdeckung der stillen Reserve halten würde.

34 EStGB (Fn. 3), 193.

35 EStGB (Fn. 3), 174.

36 EStGB (Fn. 3), 170.

37 Kirchhof, in: Wirtschaft – Das IHK Magazin für München und Oberbayern 04/2005, Streitgespräch S. 4.

38 EStGB (Fn. 3), 216.

39 Gl. A. Schön, StW 2000, 151, 154, in bezug auf den ähnlich systemwidrigen Halbabzug im Halbeinkünfteverfahren, siehe hierzu auch Bolik, BB 2001, 811.

Die Kommentierung des EStGB hält diesem Gedanken entgegen, dass Erwerber mit dem Kaufpreis nicht nur das bilanzielle Eigenkapital und die stillen Reserven vergüten, sondern außerdem einen „spekulativen Betrag aus der Ungewissheit zukünftiger Gewinne“ zahlen.⁴⁰ Die Veräußerungsgewinnbesteuerung des EStGB zielt auf diese spekulativen Gewinnanteile, die nach Ansicht des Autors auf „irrationalen Marktvorgängen“ beruhen und nicht hinreichend durch die Besteuerung der steuerjuristischen Person vorbelastet sind.⁴¹ Die weiteren Ausführungen hierzu entziehen sich jeder Rationalisierung, weil sie der gesamten Kapitalmarkttheorie und -praxis widersprechen, wo Erwerber entweder risikoneutral sind (und dann auf Ungewissheit nicht reagieren) oder risikoscheu (und dann einen Abschlag vom Kaufpreis fordern, statt einen Zuschlag zu zahlen). Der typisierte Ansatz des Veräußerungsgewinns mit 10 v. H. des Preises soll jedenfalls kurzfristig Beteiligte als „Spekulanten“ treffen und langfristig Beteiligte schonen. Zum Trost für die kaskadierende Gewinnbesteuerung dürfen Beteiligte gemäß § 13 Abs. 3 EStGB Veräußerungsverluste in engen Grenzen geltend machen, was ebenso wenig ins System passt wie die Veräußerungsgewinnbesteuerung.

Eigentlicher Clou der Norm ist aber § 13 Abs. 4 EStGB, der die vorigen Regelungen auf die Veräußerung von *Erwerbsgrundlagen* erweitert, und zwar mit der Begründung, Einzelunternehmen dürften nicht rechtsformabhängig benachteiligt werden.⁴² Dass man es sich so einfach nicht machen kann, zeigt das Beispiel eines Mietshauses, bei dessen Verkauf weder die Steuerfreiheit noch die typisierende Minderbesteuerung sachgerecht sind, sondern nur die volle Besteuerung. Eine Erweiterung dieses Beispiels macht deutlich, wohin die Metaphysik der Erwerbsgrundlage letztlich führt: A besitzt ein aus 10 Eigentumswohnungen bestehendes Gebäude mit Steuerbilanzwert 600 000 Euro und Verkehrswert 1 Mio. Euro. Bei aufeinanderfolgendem Verkauf der einzelnen Wohnungen als Wirtschaftsgüter entsteht ein laufender Gewinn von 400 000 Euro, der mit 25 v. H. besteuert wird. Beim Verkauf des gesamten Gebäudes aber, einer Erwerbsgrundlage, wird nur der typisierte Veräußerungsgewinn von 100 000 Euro besteuert.

Eine solche Ungleichbehandlung würde absehbar Schlachten um die Atomisierung der Erwerbsgrundlage auslösen, weil Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern weitgehend unbesteuert bleiben, wenn sich letztere als Erwerbsgrundlagen qualifizieren.⁴³ Ist ein Haus als Teil eines Gebäudeensembles selbst schon Erwerbsgrundlage (typisierte Minderbesteuerung bei Veräußerung) oder nur das Ensemble insgesamt (volle Besteuerung). Wie weit dürfen die Gebäude gegebenenfalls voneinander entfernt liegen?

5. Bewertung

Der dem Unternehmenssteuerrecht des EStGB unterliegende Gedanke – vor allem das Schwingen der Keule einer angeblichen Verfassungswidrigkeit rechtsformabhängiger Besteuerung – erscheint nicht recht durchdacht, denn das Kernproblem jeder Unternehmenssteuerkonzeption liegt in der Existenz von *Informationskosten* und *Unsicherheit*, und diese beiden sind immanent. Es stimmt doch jedermann sofort zu, dass man Einzelunternehmer eigentlich wie Mitunternehmer besteuern sollte, Mitunternehmer wie Anteilseigner personenbezogener Kapitalgesellschaften und alle Kapitalgesellschaften untereinander gleich. Doch so zwingend jedes einzelne Element dieser Kette von Neutralitätsforderungen anmutet, sind sie in ihrer Gesamtheit doch unerfüllbar.⁴⁴ Das geltende Recht strebt die Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern an und erreicht dies Ziel weitgehend mit den ingeniosen Instrumenten der Sonder- und Ergänzungsbilanzen, während die Neutralitätskette an der Schnittstelle zwischen Perso-

nen- und Kapitalgesellschaft bricht. Im Kontrast hierzu behandelt das EStGB zwar Personen- und Kapitalgesellschaften gleich, doch verlegt es den Bruch der Neutralitätskette an die Schnittstelle zwischen Einzel- und Mitunternehmer, wobei Mitunternehmer, wie oben gezeigt, durchweg schärfer besteuert werden als Einzelunternehmer. Eine Steuerverschärfung, die nur darauf beruht, dass sich natürliche Personen zusammenschließen, berührt den Gleichheitsgrundsatz und die Vereinigungsfreiheit nicht weniger als die rechtsformabhängige Besteuerung, und ein ausgewogenes Unternehmenssteuerkonzept darf nicht ein einziges Ziel, nämlich die Rechtsformneutralität, derart in den Vordergrund stellen, sondern muss andere sinnvolle Neutralitätsforderungen, etwa nach Finanzierungsneutralität oder nach Gleichbehandlung von *asset deals* und *share deals*, gleichermaßen beachten. Optimale Lösungen liegen selten am Rand.

Ähnlich unreif mutet die Forderung nach einem Steuerbilanzrecht an, das stille Reserven weitgehend ausschließt.⁴⁵ Wer einmal eine Handels- oder Steuerbilanz aufgestellt hat, weiß, dass Wertansätze durchweg *unsicher* sind: So gut wie jeder per Konvention angesetzte Wert liegt über oder unter dem ökonomischen Wert des betreffenden Wirtschaftsguts. Mit seiner Orientierung am Vorsichtsprinzip vermeidet das geltende Steuerbilanzrecht eine Überbewertung von Wirtschaftsgütern und damit eine Besteuerung nicht vorhandener Gewinne; hierdurch entstehen notwendig stille Reserven. Ein alternatives Steuerbilanzrecht, das stille Reserven um jeden Preis verhindern will, muss Wirtschaftsgüter im typischen Fall überbewerten und den Unternehmen folglich Steuern auf fiktive Gewinne aufbürden. Dies ist wirtschaftspolitisch unklug, weil der Staat in Barwerten rechnen kann, während Unternehmen wegen Kapitalmarktunvollkommenheiten oft kreditrationiert sind. Ein Liquiditätsentzug durch Steuern auf nicht vorhandene Gewinne kann zur baldigen Insolvenz führen. Oder um die Metaphorik des Autors aufzunehmen: Nach Einführung des EStGB würde manches Unternehmen, nachdem es gar zahlreiche Kassenhäuschen passiert hat, nicht im Garten der Freiheit landen, sondern im Tal des Todes.

VI. Schluss

Die heutige Einkommensteuer sollte in Richtung Einfachheit und Gerechtigkeit reformiert werden, bei Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und Senkung des Tarifs. Das Kirchhofsche EStGB ist jedoch kein vorstellbarer Baustein einer zukunftsweisenden Politik. Es ist auch nicht das Steuergesetz, das sich ein unparteiischer Bürger hinter dem berühmten *veil of ignorance* wünschen würde. Vielmehr passt es ideal zu den Bedürfnissen eines gesunden, gutsituierten und kinderreich verheirateten Alleinverdieners, der aufgrund der Art seiner Tätigkeit weder große Erwerbsaufwendungen trägt, noch Verluste befürchten muss. Ein solcher Steuerpflichtiger wird ordentliche Abzüge für Verheiratete und Kinder wünschen und alle anderen Abzüge – für Veräußerungsverluste, chronisch Kranke oder Erwerbsaufwendungen – aufs Engste begrenzen, so dass eine breite Bemessungsgrundlage, ein niedriger Satz und damit eine niedrige eigene Steuerbelastung resultieren. In dieser Feststellung liegt übrigens kein Vorwurf, denn es entspricht ständiger Erfahrung, dass Steuerpflichtige eigene Problemlagen subjektiv stärker wahrnehmen als die Anliegen und Probleme anderer.

40 EStGB (Fn. 3), 211.

41 EStGB (Fn. 3), 213 f.

42 EStGB (Fn. 3), 232.

43 Alternativ lassen sich durch das Verpacken von Erwerbsgrundlagen in steuerjuristische Personen u. U. bedeutende Zinsvorteile erzielen.

44 Homburg, 2005⁴, Allgemeine Steuerlehre, Vahlen.

45 EStGB (Fn. 3), 214 und passim.