

## Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts

Von Prof. Dr. Paul Kirchhof, Heidelberg\*

Im Streben nach höchstmöglicher Einzelfallgerechtigkeit hat der deutsche Gesetzgeber ein unübersichtliches, widersprüchliches und unverständliches Einkommensteuerrecht geschaffen. Die dahinterstehenden Gerechtigkeitsprinzipien sind kaum noch erkennbar. Der Reformentwurf eines Einkommensteuergesetzbuchs der Heidelberger Forschungsgruppe „Bundessteuergesetzbuch“ setzt mit nur noch einer Einkunftsart, einem einheitlichen Steuersatz mit einem in der Bemessungsgrundlage vermittelten Progressionseffekt, radikalem Subventionsabbau und der Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer auf die fast schon vergessenen geglaubten Werte der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung. Das gesamte Ertragsteuerrecht wird in einem einzigen Gesetz mit systematischem Aufbau, allgemeinverständlicher Sprache und gesetzesangemessener Kürze geregelt.

### 1. Einleitung

Das deutsche Steuerrecht ist erneuerungsbedürftig<sup>1</sup>. Seine Gerechtigkeitsprinzipien sind überlagert von Subventions- und Lenkungsstatbeständen. Es benötigt zu viele und zu lange Normen: die Tatbestände sind unübersichtlich und sprachlich auch für den geschulten Juristen kaum verständlich. Die zugrundeliegende Systematik wird von zahlreichen Ausnahmen durchbrochen. Die Reformen der letzten Jahre und Monate beschränkten sich auf Einzelmaßnahmen: Die Streichung von Subventionen und Ausnahmetatbeständen im Steuervergünstigungsabbaugesetz<sup>2</sup> war nicht aufkommensneutral mit einer Senkung des Steuersatzes verbunden, sondern diente lediglich dazu, den Haushalt zu konsolidieren. Das Vorziehen der dritten Stufe der Steuerreform entlastet zwar die meisten Steuerzahler, beseitigt jedoch nicht die strukturellen, systematischen und sprachlichen Mängel. Hierfür ist eine umfassende Reform erforderlich.

Einen ersten Schritt ging der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes<sup>3</sup>. Die Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch<sup>4</sup> in Heidelberg hat diesen Entwurf nunmehr zu einem Einkommensteuergesetzbuch<sup>5</sup> (EStGB) mit integrierter Körperschaftsteuer fortentwickelt. Die Arbeiten<sup>6</sup> stehen vor dem Abschluss.

### 2. Grundzüge des EStGB

#### 2.1 Grundlagen der Einkommensbesteuerung

##### 2.1.1 Besteuerung des Markteinkommens

Ein Staat mit freiheitlich verfasster Rechts- und Wirtschaftsordnung ist strukturell grundsätzlich gehindert, Unternehmer zu sein; er muss sich durch Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens finanzieren. Die Steuer ist daher die notwendige Folge der Eigentümer- und Berufsfreiheit<sup>7</sup>.

Wer auf dem Markt erfolgreich ist und Einkommen erzielt, verdankt dies neben eigener Leistung auch der Rechtsgemeinschaft, die ihm Rechtsordnung und Gerichtsschutz, Währungs- und Bankwesen, ausgebildete Arbeitskräfte und vor allem die inländische Nachfragekraft zur Verfügung stellt<sup>8</sup>. Der Staat fordert als Repräsentant der Rechtsgemeinschaft über die Steuer seinen Anteil an diesem Erfolg<sup>9</sup>. Würde der Staat nach dem Grundprinzip privaten Wirtschaftens – dem Leistungsaustausch – handeln, müsste er für jede seiner Leistungen – Gewähr von Sicherheit, Bereitstellung einer Rechtsordnung, Ausbildung in Schule und Hochschule, Straßennutzung – eine Gebühr fordern; alle Leistungen auch des Sozialstaates wären auf den Zahlungsfähigen, nicht auf den Bedürftigen ausgerichtet. Eine solche Finanzierungsart würde dem modernen Verfassungsstaat nicht gerecht. Deswegen finanziert er sich aus den Steuern, die nicht eine bestimmte Staatsleistung entgelten, sondern an eine Leistungsfähigkeit anknüpfen, die der Steuerpflichtige durch Nutzung der von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbsmöglichkeiten gewonnen hat<sup>10</sup>.

3 Kirchhof/Althofer/Arndt/Bareis/Eckmann/Freudenberg/Hahnemann/Kopei/Lang/Lückhardt und Schutter, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2001. Eine pdf-Version des Karlsruher Entwurfs, der auch in DStR 2001, 917 abgedruckt war, steht im Internet unter der Adresse <http://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/kirchhof/Projekte+Forschung.htm> bereit. Vgl. dazu Kirchhof, DStR 2001, 913; Wassermeyer, DStR 2001, 920; Schutter, StuW 2001, 147; Wagenhals, Incentive and Redistribution Effects of the „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“, 2001; Scheffler, StuW 2001, 904; Maiterth, BB 2001, 1172; Tipke, StuW 2002, 148 ff.; Kiesewetter/Niemann, StuW 2003, 60; Otterbeck, StB 2002, 449; Berg/Schmich, DStR 2002, 346; Kirchhof, StuW 2002, 3; Bareis, StuW 2002, 135; Arndt, ZBR 2002, 189; G. Morgenthaler, DSWR 2002, 255.

4 Informationen über die Forschungsstelle und das Projekt Bundessteuergesetzbuch finden sich im Internet unter: [www.bundessteuergesetzbuch.de](http://www.bundessteuergesetzbuch.de).

5 Das Einkommensteuergesetzbuch ist Teil eines geplanten Bundessteuergesetzbuchs, denn auch die Gewerbe-, Umsatz- und die Erbschaftsteuer und das Verfahrensrecht bedürfen einer grundlegenden Reform.

6 Ein erster Zwischenbericht ist in StuW 2002, 3 ff. erschienen.

7 Kirchhof, Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 4, § 88 Rz. 309, 313 f.

8 Kirchhof, EStG, 3. Aufl., § 2 Rn. 2; ders., DStR 2001, 913, 914.

9 Kirchhof, StuW 2002, 1, 5.

10 Die Kritik von Tipke, StuW 2002, 148, 156 geht insoweit fehl. Es geht nicht um eine quantitative Zurechnung bestimmter Staatsleistungen, sondern um eine Steuerrechtfertigung.

\* Prof. Dr. Paul Kirchhof ist Direktor des Instituts für Finanz- u. Steuerrecht der Universität Heidelberg und ehemaliger Richter am BVerfG.

1 Zu Notwendigkeit und Chancen einer Steuerreform Sporer, DStR 2002, Heft 14, S. III.

2 Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (StVerAbG) vom 16. 5. 2003, BGBl I 2003, 660.

### 2.1.2 Eine Einkunftsart

Das geltende Recht und die meisten ausländischen Einkommensteuergesetze unterscheiden verschiedene Einkunftsarten und knüpfen hieran unterschiedliche Rechtsfolgen. Einkünfte werden so je nach Art der Einkünfte zum Teil unterschiedlich belastet. Der Karlsruher Entwurf und das EStGB brechen mit diesem überkommenen System: Ein einziger Grundtatbestand bestimmt das Steuerobjekt und stellt sicher, dass alle Einkünfte gleich belastet werden<sup>11</sup>. Dieser Verzicht auf sieben Einkunftsarten vereinfacht die Einkommensteuer, beseitigt ungerechtfertigte Differenzierungen und erschwert Subventionsnormen. Besteuert werden die Einkünfte aus Erwerbshandeln<sup>12</sup>, verstanden als die Nutzung von Erwerbsgrundlagen oder von Arbeitskraft zur Erzielung von Einkünften am Markt.

### 2.1.3 Rechtsformneutrale Besteuerung durch Integration der Körperschaftsteuer

Das geltende Recht ist durch die Zweiteilung der Ertragssteuern in Einkommensteuer und Körperschaftsteuer gekennzeichnet. Auf das Einkommen natürlicher Personen wird Einkommensteuer erhoben. Gewinne von Körperschaften werden bei diesen zunächst mit einem niedrigen Steuersatz belastet und hälftig nachbesteuert, wenn sie an die Anteilseigner ausgeschüttet werden. Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft werden dem Mitunternehmer nach § 15 Abs. 2 EStG zugerechnet, um einen Sonderbetriebsbereich ergänzt und je nach Rechtsform des Beteiligten zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer veranlagt. Die Personengesellschaft selbst ist nicht Steuersubjekt. Die Einkommensteuer wird durch Anwendung eines progressiven Tarifs auf das zu versteuernde Einkommen ermittelt. Der Körperschaftsteuersatz beträgt derzeit 25 v. H.

Das EStGB beendet diese Ungleichbehandlung. Personengesellschaften und Körperschaftsteuerpflichtige werden als steuerjuristische Personen neben den natürlichen Personen einkommensteuerpflichtig. Für sie alle gilt grundsätzlich dieselbe Bemessungsgrundlage und ein einheitlicher Tarif. Die Körperschaftsteuer ist in die Einkommensteuer integriert. Ertragssteuersubjekte des EStGB sind deshalb natürliche und steuerjuristische Personen. Die Figur der steuerjuristischen Person verselbstständigt jeden rechtlich fassbaren wirtschaftlichen Organismus und besteuert bei ihm das dort erzielte Einkommen abschließend. Dadurch werden Steuerzugriff und Besteuerungsverfahren bei dieser Entstehensquelle für Einkommen konzentriert.

Die steuerjuristische Person ist grundsätzlich durch das Zivilrecht definiert. Ihre Besteuerung rechtfertigt sich aber nicht aus ihrer zivilrechtlichen (Teil-)Rechtsfähigkeit, sondern aus ihrer Beteiligung am marktwirtschaftlichen Erwerb. Natürliche Personen schließen sich in Aktiengesellschaften, GmbHs, Vereinen, aber auch zu Personenhandelsgesellschaften und anderen Gesamthandsgemeinschaften zusammen und entfalten in diesen Wirtschaftseinheiten eine Erwerbstätigkeit. Das Zivil- und Zivilprozessrecht erkennt Kapitalgesellschaften Rechtsfähigkeit und Personengesellschaften Teilrechtsfähigkeit zu. Auf Grund der zivilrechtlichen Organisationsakte und der

Teilnahme am Marktgeschehen sind diese wirtschaftlichen Organismen als Steuersubjekte verselbstständigt und greifbar. Sie können Erklärungs-, Zahlungs- oder Haftungsschuldner sein. Der Organisationsakt und die Teilnahme am Markt haben ein eigenes Steuersubjekt entstehen lassen, das gegenüber den hinter ihm stehenden natürlichen Personen verselbstständigt ist<sup>13</sup>.

Auch Zweckvermögen<sup>14</sup> sind steuerjuristische Personen. Ebenso steuerpflichtig sind Geschäftsbetriebe und Unternehmen juristischer Personen der öffentlichen Hand, soweit die Besteuerung Wettbewerbsneutralität zwischen privater und öffentlicher Hand herstellt<sup>15</sup>. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, sind auch gemeinnützige Körperschaften steuerpflichtig, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

### 2.1.4 Vereinfachung durch abschließende Teilveranlagung und Quellensteuerabzug

Nur Steuergesetze, die auch tatsächlich vollzogen werden, genügen dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung<sup>16</sup>. Die vereinheitlichte Ertragsteuer ist deshalb darauf angelegt, mit möglichst geringem Kontroll- und Verwaltungsaufwand effektiv vollzogen zu werden. In vielen Fällen wird sie durch Quellenabzug erhoben. Einkünfte aus Beteiligungen werden bei der steuerjuristischen Person abschließend besteuert.

## 2.2 Das Einkommen als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

### 2.2.1 Das Einkommen

Maßstab für die Ermittlung der Leistungsfähigkeit ist die Vermögensmehrung. Der Zufluss liquider Mittel ist nur ausnahmsweise Bemessungsgrundlage der Steuer. Auch hier bleibt die Vermögensmehrung aber dem Grunde nach Besteuerungsmaßstab. Die Besteuerung nach dem Zufluss ist deshalb auf das Erwerbshandeln beschränkt, das in der Regel im Zufluss die steuerbare Vermögensmehrung erzielt.

Das Einkommen wird auch im EStGB nach dem Jahreseinkommensprinzip erfasst. Der Grundsatz der gegenwartsnahen Besteuerung wird aber als materielles Prinzip folgerichtig ausgestaltet. Deswegen wird das Entstehen stiller Reserven möglichst vermieden, der Aufwand wirkungsgerecht zugeordnet. Der gegenwärtig erfolgreiche Bezieher von Einkommen soll auch gegenwärtig zur Finanzierung des Gemeinwesens beitragen. Einkommen ist die gesamte Mehrung des Vermögens im Kalenderjahr, nicht nur der handelsbilanziell ausgewiesene Anteil dieses Zuwachses.

Gleichzeitig sucht eine einfache und gerechte Steuer das gesamte Einkommen unausweichlich zu erfassen, Ausnahmetatbestände und Gestaltungsmöglichkeiten also zu vermeiden, Erklärungs- und Nachweispflichten maßvoll zu bemessen.

### 2.2.2 Die Begriffe des EStGB

Das geltende EStG gebraucht seine Begriffe nicht einheitlich. So definiert § 4 Abs. 4 EStG Betriebsausgaben als Aufwendungen. Ausgaben sind nach betriebswirtschaftlicher Lesart Minderungen des Geldvermögens, Aufwendungen aber

<sup>11</sup> Kirchhof, DStR 2001, 913, 914.

<sup>12</sup> Der Karlsruher Entwurf sprach noch von erwerbswirtschaftlichem Handeln. Der neue Begriff Erwerbshandeln geht zurück auf den Vorschlag von Tipke, StuW 2002, 148, 157.

<sup>13</sup> Kirchhof, StuW 2002, 1, 18.

<sup>14</sup> Der Begriff ist § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG entnommen; er umfasst auch rechtsfähige Stiftungen und privatrechtliche Anstalten, vgl. Rengers, in: Blümich, KStG, § 1 Rn. 120

<sup>15</sup> Stein, in: Mössner/Seeger, § 4 Rn. 33.

<sup>16</sup> BVerfGE 84, 239, 271 – Zinsbesteuerung.

Minderungen des Nettovermögens. In der steuerrechtlichen Diskussion<sup>17</sup> wird entweder die Identität beider Begriffe angenommen<sup>18</sup>, ein Verhältnis von Oberbegriff (Aufwendungen) und Unterbegriff (Ausgaben)<sup>19</sup> befürwortet, eine strukturelle Unterscheidung der Begriffe „Ausgaben“ und „Betriebsausgaben“ entwickelt<sup>20</sup> oder der Begriff „Aufwendungen“ in einem engeren bilanzrechtlichen und weiteren steuerrechtlichen Sinn verstanden<sup>21</sup>.

Diesem Begriffswirrwarr<sup>22</sup> setzt das EStGB eine einheitliche, eigenständig steuerrechtliche Terminologie entgegen. Diese neue Terminologie<sup>23</sup> wählt eigene Worte, verwendet aber auch geläufige Begriffe, deren bisheriger Sinngehalt weiterentwickelt wird: Einkünfte sind der Saldo aus Erlösen und Kosten; Gewinn ist der Saldo aus Erträgen und Aufwendungen, Überschuss der Saldo aus Einnahmen und Ausgaben. Der Zusatz „Erwerbs-“ verweist auf den Rechtfertigungsgrund der Steuer und besagt, dass sich der jeweilige Teiltatbestand auf das steuerbare Ergebnis, das Einkommen, auswirkt.

Jedem Begriff wird eine eindeutige steuerliche Folge zugeordnet. Soll z. B. ein Wertzufluss oder -abfluss eine andere zeitliche oder technische Zuordnung erhalten, wird er anders bezeichnet. Im derzeitigen Recht wird der Begriff der Anschaffungskosten in der Bilanz anders interpretiert als im Bereich des § 17 EStG<sup>24</sup>. Im EStGB wird er dagegen nur für bilanzielle Vermögenswerte benutzt. „Anschaffungskosten“ mindern grundsätzlich zumindest teilweise die laufenden Einkünfte aus der Erwerbsgrundlage. Bei Veräußerungsvorgängen wirken sich die für die Erlangung des veräußerten Gegenstandes erbrachten Vermögensopfer ausschließlich im Zeitpunkt der Veräußerung aus und können nur mit dem Veräußerungserlös verrechnet werden. Sie werden daher als „Vermögenserwerbskosten“ begriffen.

Vermögensmehrungen außerhalb des unmittelbaren Einkünftebereichs werden als „Bezüge“ bezeichnet, die sich ihrerseits in „Leistungen“ und „sonstige Bezüge“ aufteilen. Leistungen können auch Erlösanteile enthalten, wie etwa Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Vermögensminderungen außerhalb des unmittelbaren Einkünftebereichs werden als „Lasten“ bezeichnet, die sich in „Beiträge“ und „sonstige Lasten“ einteilen. Beiträge können den Besteuerungszeitpunkt der dafür verwendeten Erlöse verändern, insbesondere die Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung.

### 2.2.3 Formen der Einkünfteermittlung

Das EStGB unterscheidet nicht mehr nach Einkunftsarten, kennt jedoch zwei Methoden der Einkünfteermittlung, den Gewinn und den Überschuss.

Diese Methoden unterscheiden sich aber nicht durch ein unterschiedliches Verständnis des Einkommens. Der Unterschied zwischen „Gewinn“ und „Überschuss“ entspricht dem Verhältnis des Betriebsvermögensvergleichs nach den § 4 Abs. 1, § 5 EStG zur Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG. Die vereinfachte Einkünfteermittlungsmethode „Überschuss“ sucht einen Mittelweg zwischen dem Ziel möglichst genauer und möglichst kostenschonender Einkünfteermittlung. Kleinere zeitliche Verwerfungen werden hingenommen, wenn eine genaue Ermittlung den Aufwand unangemessen vermehrt, ohne zu einem Gerechtigkeitsgewinn zu führen. Dabei entstehen aber keine wesentlichen Belastungsdifferenzen<sup>25</sup>.

Bei Erwerbshandeln aus aktiver abhängiger Lohnarbeit, aus Überlassung von Geldvermögen und aus der Altersversorgung entspricht der Zufluss eines Geldmittels regelmäßig einem realisierten Ertrag. In diesen Fällen, die überwiegend durch Erfolgseinnahmen<sup>26</sup> geprägt sind, wird der Vermögenszuwachs vereinfachend im Geldzufluss erfasst. Die Bilanzierung ist Unternehmen<sup>27</sup> vorbehalten.

Die Veräußerungseinkünfte aus der entgeltlichen Übertragung von Anteilen an steuerjuristischen Personen bilden keine eigene Einkunftsart. Ihre tatbestandliche Erfassung stellt lediglich sicher, dass die Verfügung über Anteile an steuerjuristischen Personen zum gleichen<sup>28</sup> steuerlichen Ergebnis führt, mögen sie einer Gewinn- oder Überschusserwerbsgrundlage zugeordnet sein.

### 2.2.4 Die Steuerbilanz

Das EStGB wird auch ein eigenes und eigenständiges Steuerbilanzrecht enthalten. Ziel der neuen Steuerbilanz ist eine periodengerechte Besteuerung, die möglichst wenige und möglichst niedrige stille Reserven entstehen lässt. Die internationale und die europäische Entwicklung des Steuerrechts scheinen einen Weg zu gehen, der das Vorsichtsprinzip dem periodengerechten Ansatz unterordnet und den Realisationsgedanken neu fasst. Diese Entwicklung beeinflusst auch das Steuerbilanzrecht in Deutschland.

Im Rahmen dieser Rechtsentwicklung sind neue Grundsatzfragen zu stellen und zu beantworten: Gelten als Realisation nicht nur der Umsatzakt, sondern auch Portfolioentscheidungen, wenn eine Veräußerung möglich war und bewusst nicht vollzogen wurde? Ist das Umlaufvermögen daher mit den aktuellen Wiederbeschaffungskosten zu bewerten? Müssen auch Teilrealisationen berücksichtigt, auch selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden?

Auch die periodengerechte Verteilung von Ausgaben muss neu überdacht werden. Sollen Aufwendungen, deren Verbrauch nach dem Unternehmensplan über mehrere Perioden vorgesehen sind, auch dann auf alle betroffenen Perioden verteilt werden, wenn kein Wirtschaftsgut angeschafft oder herge-

17 Kritisch insbesondere Tipke, *StuW* 1980, 1; Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 Rn. A 52 ff.

18 Bauer, *Der Dualismus Betriebsausgaben-Werbungskosten*, S. 3; Offerhaus, *BB* 1979, 617; Söhn, *DStJG* 3 (1980), 13, 33 f.; Thiel, *Bilanzsteuerrecht*, Rn. 170; Tipke, *StuW* 1980, 1, 3, 6.

19 Kirchhof, (Fn. 17), § 2 Rn. A 57, dort als „Erwerbsaufwendungen“; Heinicke, in: Schmidt, *EStG*, 22. Aufl., § 4 Rn. 472.

20 Ruppe, *DStJG* 3 (1980), 103, 117 f.; danach umfasse der Begriff „Betriebsausgaben“ nicht nur tatsächliche Ausgaben, sondern alle betrieblich veranlassten Wertabgänge und sei folglich ein der Abgrenzung betrieblicher und privater Wertabflüsse dienender terminus technicus.

21 Lang, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 17. Aufl., § 9 Rn. 226.

22 Söhn, *StuW* 1991, 270.

23 Auch der Entwurf des Dritten Steuerreformgesetzes vom 8. 1. 1974, BT-Drs. 7/1470, enthielt einen Paragrafenkatalog, der im Steuerrecht verwendete Begriffe einer eigenen steuerrechtlichen Definition unterwarf.

24 BFH v. 18. 12. 2001, VIII R 27/00, BFH/NV 2002, 581.

25 Dies ist der Maßstab, ob der Steuergegenstand folgerichtig und widerspruchsfrei in eine Bemessungsgrundlage umgesetzt wird, Kirchhof, (Fn. 8), § 2 Rn. 79.

26 Zum Begriff siehe Förtsche, in: BeckBilKomm., 4. Aufl., § 247 Rn. 654.

27 Zu den Unternehmen zählt das EStGB auch vermietete Grundstücke.

28 Im Sinne von „gleich hohen“ und „im gleichen Zeitraum“.

stellt wurde<sup>29</sup>? Gilt für Rückstellungen das „matching principle“, wonach nur solche künftigen Ausgaben zu passivieren sind, die durch Erträge der abgelaufenen Perioden alimentiert werden?

Im Ergebnis entstünden auf dieser Grundlage bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern nur insoweit Gewinne, als der Umsatzakt selbst eine eigene Wertschöpfung begründet.

### 2.2.5 Die Ermittlung des Überschusses

Die Ermittlung des Überschusses ist auf Einkünfte beschränkt, die der Quellenbesteuerung unterliegen. Das sind der Arbeitslohn, die Kapitalerträge, die Bezüge aus der persönlichen Zukunftssicherung sowie Veräußerungserträge aus dem Verkauf börsennotierter Anteile an steuerjuristischen Personen.

Für Einnahmen gilt das „Kassenprinzip“<sup>30</sup>. Kein Zufluss liegt im Verzicht auf eine bestehende Forderung. Dies gilt auch dann, wenn aus privaten Gründen verzichtet wird. Entgegen der bisherigen Handhabung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG<sup>31</sup> ist ein solcher Vorgang nicht besteuerswürdig. Schon heute ist kaum ermittelbar, ob ein echter (evtl. steuerbarer) Verzicht oder eine (von vornherein geplante) unentgeltliche Überlassung vorliegt.

Eine Erwerbseinnahme setzt voraus, dass der Zufluss Entgelt eines Erwerbshandelns ist. Zuflüsse, die nicht durch das Erwerbshandeln selbst verursacht sind, sondern auf Grund einer anderen Handlung oder nur anlässlich eines Erwerbshandelns entstehen, werden nicht als Erwerbseinnahmen qualifiziert. Die Aufnahme eines Darlehens ist deshalb keine Erwerbseinnahme.

Die Erfassung von Sacheinnahmen ergänzt die Besteuerung der unmittelbar dem Kassenprinzip unterliegenden Geldeinnahmen, da es für die Leistungsfähigkeit keine Rolle spielt, ob der Erwerbende für seine Leistungen einen Geldbetrag erhält oder sich eine Geldausgabe für einen Vorteil erspart. Als Einnahme sind aber nur solche Sacheinnahmen anzusetzen, die anstelle eines Zahlungsmittels als Leistungsentgelt vereinnahmt werden. Der Zugang von Werten gegen die Hingabe von Zahlungsmitteln bleibt unbeachtlich.

### 2.2.6 Erwerbsausgaben

Erwerbsausgaben sind Geldabflüsse, die durch das Erwerbshandeln veranlasst sind. Das Veranlassungsprinzip des geltenden Einkommensteuerrechts wird fortgeführt<sup>32</sup>. Wesentliche Einschränkungen<sup>33</sup> gegenüber der derzeitigen Rechtslage ergeben sich aber aus dem Verzicht auf Subventionstatbestände, aus einer strikteren Handhabung der gemischt veranlassten Ausgaben und der Vereinfachungspauschale.

#### 2.2.6.1 Abzugsverbot für gemischt veranlasste Kosten

Das geltende Recht kennt insbesondere in den § 4 Abs. 4a, Abs. 5, § 9 Abs. 3, § 12 EStG und § 10 KStG eine Vielzahl von Abzugsbeschränkungen. Der Gesetzgeber sah sich in den letzten Jahren immer wieder veranlasst, die Kataloge zu erweitern. Ein übergeordnetes Konzept jedoch ist nicht erkennbar:

<sup>29</sup> Beispiel: Anstrich der Fabrikgebäude.

<sup>30</sup> Seiler, in: Kirchhof, EStG, 3. Aufl., § 11 Rn. 2.

<sup>31</sup> Ein solcher Verzicht wird als Entnahme des Wirtschaftsgutes „Forderung“ wie eine Betriebseinnahme behandelt.

<sup>32</sup> Dazu ausführlicher Lang, (Fn. 21), § 9 Rn. 268 ff.

<sup>33</sup> Etwa die Abzugsverbote für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte, Kosten für das Arbeitszimmer und Mehraufwendungen für Verpflegung.

Gemeinsam ist den Tatbeständen nur, dass die Aufwendungen und Ausgaben die private Lebensführung betreffen. Diese Vermengung von Erwerbs- und Privatsphäre kennzeichnet auch das Aufteilungs- und Abzugsverbot, das die Rechtsprechung<sup>34</sup> § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG entnimmt.

Gemischte Kosten liegen nach dem EStGB nur vor, wenn der Erwerbsanteil sich von den Lebensführungslasten nicht trennen lässt. Dieser Ansatz entspricht im Wesentlichen den Regeln, die der BFH zum allgemeinen Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG entwickelt hat. Die Rechtsprechung hat in den letzten Jahren jedoch immer mehr Ausnahmen vom Abzugsverbot zugelassen. Die Kasuistik ist nahezu unübersehbar geworden. Das EStGB lässt die ursprüngliche Konzeption wieder sichtbar werden.

Das EStGB statuiert ein allgemeines Abzugsverbot für Ausgaben und Aufwendungen, die neben Erwerbszwecken auch private Zwecke verfolgen. Das Abzugsverbot betrifft die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ebenso wie das häusliche Arbeitszimmer.

Die Qualifikation der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist umstritten. Sieht man diese Fahrten als Weg zur Arbeitsstätte und zurück, entstehen mit dem ersten Schritt aus dem Haus Erwerbskosten<sup>35</sup>; sieht man die Fahrten in der Gegenrichtung als Weg von der Arbeitsstätte nach Hause und zurück, beginnt mit dem Verlassen der Arbeitsstätte die Privatsphäre und die Fahrtkosten sind nicht absetzbare Privatausgaben<sup>36</sup>. Je weiter der Steuerpflichtige von der Erwerbsstätte entfernt wohnt, desto deutlicher tritt die private Mitveranlassung hervor<sup>37</sup>. Das Leben im Grünen, die niedrigeren Mieten oder die ländliche Lebensqualität sind Motive privater Art<sup>38</sup>. Private und berufliche Veranlassung sind untrennbar vermischt, für eine Schätzung fehlen Anhaltspunkte. Die Absetzbarkeit der Fahrtkosten benachteiligt auch diejenigen, die in der Nähe ihrer Arbeitsstätte wohnen und eine höhere, nicht absetzbare Miete zahlen.

Das häusliche Arbeitszimmer steht in einer ähnlichen Nähe zur privaten Lebensführung. Schon jetzt wird der Abzug gemäß § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG grundsätzlich nicht mehr gewährt<sup>39</sup>. In anderen Rechtsordnungen wird der Abzug überhaupt versagt.

Neu ist auch die personenübergreifende Betrachtungsweise. In Ansätzen kennt sie zwar auch das geltende Recht. So sind Geschenke, sofern sie nicht ausschließlich betrieblich verwendet werden können<sup>40</sup>, gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG nicht absetzbar. Das EStGB setzt diesen Ansatz konsequent um, indem Lasten der Lebensführung generell nicht abgezogen wer-

<sup>34</sup> Grundlegend BFH v. 19. 10. 1970, GrS 2/70, BStBl II 1971, 17; v. 19. 10. 1970, GrS 3/70, BStBl II 1971, 21; v. 27. 11. 1978, GrS 8/77, BStBl II 1979, 213.

<sup>35</sup> So im Ergebnis Späth, DStZ 1985, 133, *ders.*, DStZ 1985, 537 f.; Dreseck, DB 1987, 2483, 2485; *ders.*, in: Schmidt, EStG, 22. Aufl., § 9 Rn. 105 m. w. N.

<sup>36</sup> Diese Auffassung liegt dem US-amerikanischen Recht zu Grunde, vgl. Walter, DStJG 3 (1980), 380, 386. Auch der Reichsfinanzhof betrachtete in einem Urteil aus dem Jahre 1923 zum damaligen § 13 Nr. 1d EStG 1920 die Fahrtkosten zur Arbeitsstätte als Privatausgaben: „Nach der Entstehungsgeschichte des Gesetzes ist die Anerkennung der Fahrtauslagen als Werbungskosten als Ausnahme vom Grundsatz erfolgt, dass Ausgaben nicht abziehbar sind, die keinen spezifischen Berufsaufwand darstellen“ (RFH v. 17. 1. 1923, III A 421/22).

<sup>37</sup> Lang, (Fn. 21), § 9 Rn. 259 Fn. 123.

<sup>38</sup> So auch Olbertz, BB 1996, 2489, 2491.

<sup>39</sup> BVerfGE 101, 297, 308 ff.

den dürfen, mag auch ein Dritter sie tragen. Der proportionale Tarif des EStGB stellt sicher, dass im Gesamtergebnis das Abzugsverbot für den Zuwendenden und die Steuerfreiheit beim Empfänger sich nicht anders auswirken, als wenn der Zuwendende den Aufwand für den gewährten Vorteil absetzen dürfte und der Empfänger den Wert der Zuwendung als Einnahme versteuern müsste. Die gegenwärtige Sonderregel des § 37a EStG („Miles & More“) wird systemgerecht überflüssig.

#### 2.2.6.2 Die Vereinfachungspauschale

Das EStGB gewährt natürlichen Personen zur Vereinfachung des Verfahrens einen Pauschbetrag von 2 000 Euro pro Jahr für ihre Erwerbsausgaben. Ehegatten können Ihre Vereinfachungspauschale aufeinander übertragen.

#### 2.2.6.3 Ermittlung der Erwerbsausgaben

Die Bedeutung der Erwerbsausgaben ist auf Grund des Abzugsverbots und der Vereinfachungspauschale nicht mit den Werbungskosten im geltenden Recht vergleichbar.

Statt durch die Absetzungen für Abnutzung des § 7 EStG wird die periodische Zuordnung für Erwerbsausgaben dadurch erreicht, dass bei Ausgaben für Erwerbsgüter mit mehrjährigem Nutzen der Anteil des zum Verbrauch bestimmten Betrages der jeweiligen Periode zugeordnet wird.

Der Begriff „Erwerbsgüter“ orientiert sich am bisherigen Begriff des Wirtschaftsgutes, umfasst aber auch Werte, die zwar nicht selbst bewertbar sind, aber einen Rückzahlungs- oder Schadenersatzanspruch auslösen, wenn der Nutzen nicht in vollem Umfang gewährt wird. Dies gilt insbesondere auch für Disagios, die bei vorzeitiger Kündigung zu einem Bereicherungsanspruch führen, der pro rata temporis zu berechnen ist<sup>41</sup>.

Die Erwerbsausgaben werden auf die Nutzungsperioden verteilt. Eine degressive Verteilung rechtfertigt sich zwar aus einer erhöhten Wertminderung in den Anfangsjahren und aus Grundsätzen des Kapitalerhalts. Beides spielt aber für eine periodengenaue Ermittlung des Überschusses keine Rolle. Denn der Nutzen mindert sich nicht, solange das Wirtschaftsgut für die geplante Tätigkeit eingesetzt wird, auch wenn der Wiederverkaufspreis sinkt.

### 2.3 Die Bemessung der Einkommensteuer nach der individuellen Leistungsfähigkeit

Steuerliche Leistungsfähigkeit beginnt erst jenseits des Existenzminimums. Das hat das BVerfG ausdrücklich festgestellt<sup>42</sup>. Die Einkommensteuerfreiheit des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner Familie folgt aus dem Verfassungsverständnis des sich selbst helfenden Menschen (Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 2 Abs. 1 GG), dem Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG)<sup>43</sup> und dem besonderen Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG)<sup>44</sup>.

### 2.3.1 Der Steuerpflichtige

#### 2.3.1.1 Grundfreibetrag

Das Existenzminimum bemisst sich – realitätsgerecht – nach den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf. Hierfür gibt das Sozialhilferecht eine Untergrenze vor. Dem Steuerpflichtigen soll jedenfalls das belassen werden, was dem Sozialhilfeempfänger als existenznotwendiger Bedarf aus öffentlichen Mitteln zugewendet wird<sup>45</sup>. Im Gegensatz zum Sozialrecht, das den individuellen Bedarf grundsätzlich anhand der Verhältnisse im Einzelfall bemisst, darf der Gesetzgeber im Steuerrecht das Existenzminimum typisierend festlegen. Es muss aber in möglichst allen Fällen den existenznotwendigen Bedarf abdecken<sup>46</sup>.

Das EStGB typisiert das Existenzminimum auf einen Grundfreibetrag in Höhe von 8 000 Euro. Dieser Grundfreibetrag erfasst den gesamten persönlichen Lebensbedarf. Er wird für jeden Menschen einheitlich bemessen – unabhängig von Alter oder Erwerbstätigkeit. Diese Typisierung beruht auf dem Gedanken, dass in einem freiheitlichen Staat die persönliche Lebensgestaltung grundsätzlich Sache des Einzelnen ist. Der berechtigte Zusatzbedarf bei Krankheit und Behinderung ist auf der Leistungsseite auszugleichen<sup>47</sup>.

#### 2.3.1.2 Sozialausgleich, Progression trotz einheitlichen Steuersatzes

Mit der Absicherung des Existenzminimums ist aber den Erfordernissen des Rechts- und Sozialstaates noch nicht genügt. Wenn der Steuerpflichtige ein hohes Einkommen erzielt hat, beruht dieses auf seiner individuellen Leistung, zugleich aber auf dem Beitrag der Rechtsgemeinschaft zum Entstehen dieses Einkommens, das sie durch Bereitstellen der Rechtsordnung, das Währungs- und Bankensystem, die Ausbildung durch Schule und Hochschule, vor allem aber durch die Nachfragekraft ermöglicht hat. Diese unterschiedliche Mitwirkung der Allgemeinheit am Entstehen individuellen Einkommens rechtfertigt eine Steuerprogression, die nicht freiheitlich erzielte und legitimierte Einkommensunterschiede „umverteilen“ soll, sondern die überproportionale Nutzung des Marktes und seiner Rahmenbedingungen ausgleicht. Wenn zwei Autoren ein Buch schreiben und der eine zwei Millionen Käufer anspricht, der andere nur eintausend Käufer findet, so haben die daraus entstehenden Einkommensunterschiede in der individuellen Leistung und der Marktclugheit des Einkommensbeziehers, ebenso aber auch in der Reaktion der Rechtsgemeinschaft ihren Ursprung.

Der geltende Einkommensteuertarif<sup>48</sup> kombiniert einen progressiven Steueranstieg mit einem proportionalen Grenzsteuersatz von derzeit 48,5 %<sup>49</sup>. Er tendiert zu einem linearen Steuersatz mit sozialer Eingangskomponente, da die Senkungen des Grenzsteuersatzes in den letzten Jahren regelmäßig nur die Progressionszone verkürzt haben.

Das EStGB schlägt – bei einem unterstellten linearen Steuersatz von 25 % – einen Eingangssteuersatz von 15 % auf die

40 Diese Einschränkung ist in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG hineinzulesen, vgl. R 21 Abs. 2 Satz 4 EStR 2001; *Blumers*, BB 1985, 1252, 1254; *Bordewin*, BB 1975, 127, 128; *Söhn*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 Rn. G 50; offengelassen in BFH v. 23. 6. 1993, I R 14/93, BStBl II, 806, 808, DStR 1993, 1443; a. A. *Wacker*, in: Blümich, EStG, § 4 Rn. 260.

41 BGH v. 27. 1. 1998, XI ZR 158/97, NJW 1998, 1062.

42 BVerfGE 87, 153 ff.; BVerfGE 82, 60, 85 – Kindergeld.

43 BVerfGE 99, 216, 233 und 99, 246, 259; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 191.

44 BVerfGE 82, 60, 85 – Kindergeld.

45 BVerfGE 87, 153, 171.

46 BVerfGE 87, 153, 170 ff.; BVerfGE 99, 246, 259 ff.; BVerfGE 99, 268, 271; BVerfGE 99, 273, 277.

47 *Kirchhof*, u. a., Karlsruher Entwurf, S. 43.

48 § 32a EStG.

49 Demnächst soll der Grenzsteuersatz nur noch 42 % betragen.

ersten 5 000 Euro Einkommen jenseits des Grundfreibetrags vor. Es folgt ein Steuersatz von 20 % für die nächsten 5 000 Euro. Dann ist der proportionale Bereich erreicht. Diese Belastungswirkung wird wie beim Grundfreibetrag über Abzüge in der Bemessungsgrundlage hergestellt. Diese betragen in der ersten Sozialausgleichszone 40 Cent pro Euro, in der zweiten 20 Cent pro Euro. Die Sozialausgleichsbeträge sind wie der Grundfreibetrag auf der Steuerkarte gespeichert.

### 2.3.2 Die eheliche Erwerbsgemeinschaft

Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz des Staates. Neben der Institutsgarantie enthält Art. 6 auch ein Benachteiligungsverbot<sup>50</sup> und ein Fördergebot, das der Gesetzgeber näher auszugestalten hat<sup>51</sup>.

Nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten<sup>52</sup> bestreiten ihren Lebensunterhalt regelmäßig gemeinsam. Sie bilden eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft<sup>53</sup>. Das Erwirtschaftete steht beiden zu gleichen Teilen zu<sup>54</sup>. Grundfreibetrag und die Sozialausgleichsbeträge können deshalb unter den Ehegatten übertragen werden<sup>55</sup>. Dieses in anderer Form vermittelte Ehegattensplitting anerkennt die in Art. 6 Abs. 1 GG geschützte eheliche Erwerbsgemeinschaft und stellt zugleich sicher, dass sie nicht schlechter steht als andere Erwerbsgemeinschaften, die – etwa bei der OHG, der KG oder der GmbH – den gemeinsam erzielten Gewinn je nach Gesellschaftsvertrag steuerwirksam unter den Gesellschaftern aufteilen dürfen.

### 2.3.3 Kinder und andere Unterhaltsberechtigte

#### 2.3.3.1 Kinder: Gewährung des Existenzminimums durch das Kindergeld

Im Gegensatz zur ehelichen Erwerbsgemeinschaft bildet die Familie eine Unterhaltsgemeinschaft. Wenn das Familienrecht die Eltern verpflichtet, den Kindern Unterhalt zu leisten, können die Eltern über den Teil ihres Einkommens, der von vornherein den Kindern zusteht, nicht verfügen; auch nicht für Zwecke der Steuerzahlung. Deshalb muss der aus dem Einkommen der Eltern finanzierte Kindesbedarf bei der Besteuerung der Eltern berücksichtigt werden. Der kindbedingte Mehrbedarf kann durch Kindergeld oder Kinderfreibeträge abgegolten werden<sup>56</sup>. Das EStGB hat sich für die Kindergeldlösung entschieden. Die reine Freibetragslösung führt zwar zu steuerlich richtigen Ergebnissen, muss aber für Geringverdiener durch Kindergeld oder andere Sozialleistungen ergänzt werden<sup>57</sup>. Zudem verursacht das Kindergeld weniger Aufwand und weniger Kosten als eine Mischlösung.

Das Existenzminimum des Kindes muss nicht individualisiert sein, sondern kann aus Praktikabilitätsgründen in einem einheitlichen Betrag berücksichtigt werden, der allerdings so bemessen sein muss, dass er in einer hinreichend großen Zahl der Fälle ausreicht<sup>58</sup>. Maßstab hierfür ist der Grundfreibetrag. Soll er durch Kindergeld abgegolten werden, so muss dieses

wenigstens die Höhe der Steuerentlastung erreichen, bei einem Grundfreibetrag von 8 000 Euro also 2 000 Euro im Jahr.

Kindern, deren Existenzminimum durch Kindergeld abgedeckt ist, steht kein Grundfreibetrag<sup>59</sup> zu. Er kann deshalb auch nicht auf Eltern oder andere Unterhaltspflichtige übertragen werden. Die Verlagerung von Einkünften auf Kinder ist deshalb steuerlich nicht mehr attraktiv.

Das Kindergeld bleibt steuerfrei. Es befriedigt einen Kindesbedarf, ist kein am Markt durch Leistung erzielt Einkommen.

#### 2.3.3.2 Andere Unterhaltsberechtigte: Übertragbarkeit des Grundfreibetrags zu Gunsten des gesetzlich Unterhaltsverpflichteten

Gesetzlich Unterhaltsberechtigte, für die kein Anspruch auf Kindergeld besteht, können hingegen ihren Grundfreibetrag auf den Unterhaltspflichtigen übertragen. Das betrifft insbesondere das Verhältnis zwischen Eltern und erwachsenen Kindern, Geschiedenen und dauernd getrennt Lebenden. Nicht übertragen werden können die Sozialausgleichsbeträge. Außerhalb der ehelichen Lebensgemeinschaft besteht kein Anspruch auf hälftige Teilhabe am Lebensstandard des Unterhaltsschuldners<sup>60</sup>. Die eheliche Erwerbsgemeinschaft ist die rechtsförmlich durch Mann und Frau mit der Erklärung vor dem Standesbeamten begründete Ehe; der Staat ist nicht befugt, durch Ermittlungen in der Privatsphäre der Steuerpflichtigen festzustellen, ob faktisch eine eheähnliche Lebensgemeinschaft besteht. Vor allem aber verlangt der „besondere Schutz“ des Art. 6 GG, dass dieses Schutzniveau nicht dadurch abgebaut wird, dass eheähnliche Lebensgemeinschaften rechtlich der Ehe angenähert werden.

### 2.3.4 Das Zusammenspiel zwischen Steuer- und Sozialrecht

Der Gesetzgeber hat grundsätzlich die Wahl, wie er das Existenzminimum sicherstellt<sup>61</sup>. Bei Bürgern, die ihr Existenzminimum aus eigenen Einkünften bestreiten können, genügt die Steuerfreistellung. Reicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dazu nicht aus, ist der Leistungsstaat gefordert. Auch der freiheitliche Staat garantiert, dass jeder Mensch in Deutschland in seiner Zugehörigkeit zum Sozialstaat an den ökonomischen, kulturellen und rechtlichen Mindeststandards teilhat, er also sein Leben je nach gegenwärtig erreichten allgemeinen Wirtschaftsverhältnissen führen kann.

Dabei sind allerdings Steuerrecht und Sozialrecht so aufeinander abzustimmen, dass im Zusammenwirken beider Teilrechtsbereiche das existenznotwendige Minimum gesichert wird. Ebenso ist auszuschließen, dass der existenzielle Bedarf doppelt berücksichtigt wird. Soweit der Steuerpflichtige Sozialhilfe in Anspruch genommen hat, kann er daher sein verfassungsrechtliches Existenzminimum nicht nochmals steuerlich geltend machen. Für Zeiten, in denen Sozialleistungen beansprucht werden, gibt es keinen Grundfreibetrag und folglich auch keine Sozialausgleichsbeträge.

### 2.3.5 Zeitanterteilige Gewährung der persönlichen Steuerentlastungsbeträge

Der Mensch lebt in der Gegenwart. Deswegen dient das Existenzminimum der zeitnahen Bedarfsbefriedigung. Eine

50 BVerfGE 6, 55, 76.

51 BVerfGE 82, 60, 81 f. – Kindergeld.

52 Grundsätzlich müssen beide unbeschränkt steuerpflichtig sein. Näher zu Sachverhalten mit Auslandsbezug unten 3.3.

53 Grundlegend BVerfGE 61, 319, 342 ff.

54 BVerfGE 68, 256, 268; 61, 319, 347.

55 Ebenso können sie Verluste untereinander ausgleichen.

56 BVerfGE 99, 216 – Betreuungs- und Erziehungsbedarf.

57 Ausführlich zum „Kinderleistungsausgleich“ Gröpl, StuW 2001, 150 ff.

58 BVerfGE 82, 60, 91 – Kindergeld.

59 Natürliche Personen, denen kein Grundfreibetrag zusteht, erhalten auch keinen Sozialausgleich.

60 BGH v. 4. 6. 1986, FamRZ 1987, 58.

61 BVerfGE 87, 153, 170.

periodenübergreifende steuerliche Berücksichtigung ist daher von Verfassungen wegen nicht geboten<sup>62</sup>. Insbesondere können nicht ausgenutzte Freibeträge nicht in Folgejahre übertragen werden. Im laufenden Veranlagungszeitraum werden Grundfreibetrag und Sozialausgleich zeitanteilig – für jeden Monat ein Zwölftel – gewährt.

## 2.4 Nachgelagerte Besteuerung der persönlichen Zukunftssicherung

Die persönliche Zukunftssicherung soll den Lebensstandard eines Steuerpflichtigen für den Lebensabschnitt sichern, in dem er nicht mehr im Erwerbsleben steht. Er zahlt in der Ansparphase Beiträge an gesetzlich anerkannte Versicherungsträger, um beim Ausscheiden aus einem aktiven Dienstverhältnis in den Genuss des angesammelten Kapitals und der daraus resultierenden Zinsen zu kommen. Dieses wird ihm meist in Form einer Leibrente ausbezahlt. In diesem System muss sichergestellt werden, dass die Aufwendungen zur persönlichen Zukunftssicherung nicht mehrmals – in der Phase des Ansparens und sodann nochmals beim Zufluss der Rente im Alter – besteuert werden<sup>63</sup>.

Allerdings beruht das heutige System der gesetzlichen Sozialversicherung nicht mehr auf dem Kapitaldeckungs-, sondern auf dem Umlageprinzip. Die Rente wird nicht vom Steuerpflichtigen selbst angespart, sondern von der im aktiven Erwerbsleben stehenden Versichertengemeinschaft bezahlt. Zudem fließen den Rentenkassen Zuschüsse aus dem Bundeshaushalt zu. Das Umlagesystem ist damit weitgehend fremdfinanziert<sup>64</sup>. Gegenüber dieser wirtschaftlichen Realität vermag die gegenwärtige typisierte Besteuerung des Ertragsanteils in der Auszahlungsphase und die beschränkte Abziehbarkeit der Aufwendungen in der Ansparphase eine lückenlose, einmalige Besteuerung der Zukunftssicherungsleistungen nicht zu gewährleisten<sup>65</sup>.

### 2.4.1 Die Besteuerung des disponiblen Einkommens

Nach dem gesetzlichen Nettoprinzip wird das für den notwendigen Lebensbedarf benötigte Einkommen nicht der Besteuerung unterworfen<sup>66</sup>. Zu diesem Elementarbedarf gehört auch der Teil des Einkommens, den ein Steuerpflichtiger zur Zukunftssicherung auf gesetzlicher Grundlage aufwenden muss. Ordnet der Staat an, dass eine individuelle Vorsorge zu treffen ist, hat er diese Belastung auch steuerlich zu berücksichtigen. Deshalb verbietet sich die vorgelagerte Besteuerung der Zukunftssicherungsleistungen<sup>67</sup>. Das EStGB setzt daher auf eine nachgelagerte Besteuerung: Der Staat stellt die zur Zukunftssicherung aufgewendeten Beiträge in der Ansparphase von der Steuer frei. Die im Alter zugeflossene Rente wird wie jedes Einkommen versteuert.

### 2.4.2 Die Gleichbehandlung aller Formen der Zukunftssicherung

Das Verfassungsrecht fordert die steuerliche Gleichbehandlung aller Altersbezüge. Für die steuerbare Leistungsfähigkeit macht es keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige im Alter eine auf dem Alimentationsprinzip beruhende<sup>68</sup> Beamtenpension bezieht, eine Rente erhält oder seinen Altersbedarf durch Verpachtung seines gewerblichen Betriebes oder seiner freiberuflichen Praxis erzielt. Deshalb erfasst die nachgelagerte Besteuerung alle Arten der Altersbezüge gleichermaßen als steuerbares Einkommen. Belastungsunterschiede und Wertungswidersprüche werden in Zukunft vermieden<sup>69</sup>.

Das EStGB beschränkt die nachgelagerte Besteuerung auf die mit der Person des Berechtigten untergehenden Leibrenten, sieht aber unter dieser Voraussetzung keine Höchstbeträge vor. Die nachgelagerte Besteuerung vermeidet die Doppelbelastung des zur Zukunftssicherung verwendeten Einkommens, gilt deshalb nur für Altersbezüge, die kein übertragbares, beleihbares, vererbliches und pfändbares Kapital bilden. Damit sind steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten weitgehend beschränkt, so dass es einer Obergrenze für die steuererhebliche Zukunftssicherung nicht bedarf.

Das EStGB grenzt die Altersvorsorge insbesondere dadurch von der bloßen Kapitalanlage ab, dass nur die Versicherungen nachgelagert besteuert werden, die Ansprüche auf Altersrente ab dem 60. Lebensjahr, auf Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit oder auf Hinterbliebenenrenten begründen.

Die steuerliche Verschonung des Sparens für die Zukunft baut darauf, dass die Altersbezüge vom deutschen Staat besteuert werden können. Deshalb muss sichergestellt werden, dass alle aus vorläufig steuerbefreitem Einkommen finanzierten Altersbezüge auch tatsächlich steuerlich erfasst werden und auch ein Wegzug des Berechtigten aus Deutschland den Zugriff des deutschen Fiskus nicht hindert. Dieses kann bei der gesetzlichen Rentenversicherung durch die gesetzliche Versicherungsanstalt gewährleistet werden. Beruht die Altersversorgung auf einem privaten Versicherungsvertrag, bedarf dieser einer allgemeinen Genehmigung des Bundesamtes für Finanzdienstleistungsaufsicht. Die Zertifizierung von Vertragstyp und Versicherer gewährleistet, dass die durch steuerfreie Beiträge finanzierten Altersbezüge tatsächlich erfasst werden. Der Versicherer hat außerdem zu garantieren, dass bei Wegzug des Versicherten die – pauschal 25 %ige – Steuerentlastung der Beiträge zu diesem Zeitpunkt an den deutschen Fiskus erstattet wird. Werden die Beiträge aus Einkünften bestritten, die der Quellenbesteuerung unterliegen<sup>70</sup>, stellen die Arbeitgeber oder Banken die Steuerfreistellung her („Quellenfreistellung“). Ansonsten berücksichtigen die Finanzämter die aufgewendeten Beiträge innerhalb des Veranlagungsverfahrens („Veranlagungsfreistellung“).

### 2.4.3 Der Umfang der Steuerfreistellung

Der in der Ansparphase Belastete ist grundsätzlich mit dem späteren Leistungsempfänger identisch. Die Steuerfreistellung ist Ausdruck der individuellen Zukunftsvorsorge, die sich am

62 BVerfGE 87, 153, 179 f.

63 BVerfGE 105, 73, 134 f.

64 *Saß*, FR 1993, 217, 219.

65 Vgl. *Saß*, FR 1993, 217, 219 f. Der Ertragsanteil geht auf eine steuerliche Typisierung zurück. Er beruht auf der fiktiven Annahme einer mittleren Lebenserwartung für männliche Personen bei einer Verzinsung von 5,5 v. H. bei „vorschüssiger Zahlungsweise“ – *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 22. Aufl., § 22 Rn. 101. – Für eine Herabsetzung des Rechnungszinssatzes auf 3,25 v. H. der Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen vom 11. 3. 2003, S. 34.

66 BVerfGE 82, 60 – Kindergeld; BVerfGE 82, 198 – Kinderfreibetrag.

67 In diese Richtung tendierend *Lehner*, JZ 2002, 773.

68 BVerfGE 11, 283, 290 f.; 44, 249 (264); *Murmann*, RiA 1991, 231, 233.

69 So im Ergebnis: Arbeitsgruppe für Steuerreform der DStJG, in *StuW* 1996, 203, 205; *Seer*, *StuW* 1996, 323, 335; Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen vom 11. 3. 2003, 3 und 22.

70 S. dazu unten 3.4.1.

traditionellen System der gesetzlichen Leibrente orientiert. Fremdnützige Kapitalschenkungen werden nicht entlastet. Würde auch derjenige in den Genuss der Steuerfreistellung kommen, der für einen Dritten eine Altersvorsorge finanziert, wäre der einmalige Steuerzugriff – vor allem bei einem Auslandsbezug – kaum sichergestellt. Eine Ausnahme vom Prinzip der strikten Personenbindung gilt, wenn innerhalb einer ehelichen Erwerbsgemeinschaft ein Ehegatte dem anderen die Zukunftssicherung finanziert oder ein Steuerpflichtiger seine Kinder beim Aufbau einer Alterssicherung unterstützt und er damit seinen Unterhaltungspflichten nachkommt. Diese Erweiterung des gesicherten Personenkreises entspricht dem verfassungsrechtlichen Gebot des Art. 6 Abs. 1 GG, das die eheliche Erwerbs- und Beistandsgemeinschaft sowie die familiäre Unterhaltsgemeinschaft dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung unterstellt.

Die Ansprüche können innerhalb der ehelichen Erwerbsgemeinschaft übertragen werden. Zwar erwirbt der Ehepartner nach dem Tod des anderen Ehegatten einen Anspruch auf eine Witwen- oder Witwerrente<sup>71</sup>; im Falle der Scheidung werden die jeweiligen Versorgungsanswartschaften jedoch nicht automatisch übertragen. Hierzu bedarf es nach § 1587b Abs. 1 BGB einer Handlung des Familiengerichts<sup>72</sup>. Im Bereich der privaten Altersvorsorge erscheint es ebenso geboten, einem überlebenden Ehegatten die Weiterführung des Altersversorgungsvertrages des verstorbenen Partners zu ermöglichen<sup>73</sup>.

#### 2.4.4 Die Besteuerung der Zukunftssicherungsleistungen in der Auszahlungsphase

Werden die Leistungen aus der persönlichen Zukunftssicherung ausgezahlt, sind sie wie jedes Einkommen als inländische Erwerbseinnahmen zu versteuern. Dafür sieht das EStGB das Quellenbesteuerungsverfahren vor. Der Versicherungsträger behält die auf den Auszahlungsbetrag entfallende Einkommensteuer ein und führt sie an den Fiskus ab.

Gibt der Steuerpflichtige in der Ansparphase seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum auf, muss die bisher aufgeschobene Einmalbesteuerung nunmehr vollzogen werden<sup>74</sup>. Der Besteuerungszeitpunkt wird vorverlegt, weil in der Regel nicht mehr mit einer Rückkehr des Steuerpflichtigen ins Inland gerechnet werden kann. Sollte der Steuerpflichtige wider Erwarten noch einmal im Inland ansässig werden, wird die ursprüngliche Steuerfreistellung erneut gewährt.

#### 2.4.5 Nachgelagerte Besteuerung als Ausnahme

Diese Form der nachgelagerten Besteuerung dient der Gleichheit in der Zeit. Sie vermeidet die Mehrfachbelastung der Altersbezüge in der Phase des Sparens und des Alterskonsums und beschränkt sich auf den Erwerb von Leibrenten. Sie

unterscheidet sich deshalb grundlegend von einer verallgemeinerten „nachgelagerten Besteuerung“, die das Sparen und Investieren steuerlich entlasten und deswegen die Besteuerung in eine – oft unbestimmte – Zukunft verschieben will.

Eine derartige Begünstigung des Sparens und Investierens müsste durch eine entsprechende höhere Besteuerung der Arbeitseinkünfte finanziert werden. Es entstünde eine verfassungswidrige Ungleichheit, die das historisch überkommene Prinzip einer eher höheren Belastbarkeit des „fundierte Einkommens“ in ihr Gegenteil verkehrte. Demgegenüber hält das EStGB strikt am Prinzip der Besteuerungsgleichheit und der Gleichwertigkeit von Einkommen aus Arbeit und Kapital fest.

Die Gleichheit in der Zeit fordert, dass der Bezieher eines gegenwärtigen Einkommens auch zur gegenwärtigen Finanzierung des Staates beiträgt. Die These, die Einkommensteuer wolle das Lebenseinkommen erfassen, ist deshalb falsch. Sie würde auch – ernstlich praktiziert – die freiheitlich gewachsenen Strukturen privater Unternehmen und Kapitalanlagen zerstören. Müsste das bisher steuerfrei angesammelte Lebenseinkommen am Ende des Lebens voll mit Einkommen- und Erbschaftsteuer belastet werden, ergäben sich enteignungsähnliche Steuersätze, die eine vom Freiheitsberechtigten organisch geschaffene Struktur seines privatnützigen Eigentums vernichten würden. Deshalb verlangt das Grundgesetz die gegenläufige Lösung: Der Einkommensbezieher wird in einer seine Berufs- und Eigentümerfreiheit schonenden Form regelmäßig in seinem Jahreserfolg besteuert. Der Staat wird dementsprechend regelmäßig mit Finanzmitteln ausgestattet. Zudem greift eine Lebensendbesteuerung nicht, wenn die „Sterblichkeit“ durch Gründung einer juristischen Person vermieden wird.

## 2.5 Steuersatz

### 2.5.1 Einheitlicher Steuersatz zur Integration der Körperschaft- in die Einkommensteuer

Das geltende Recht ist von einer Zweiteilung der Steuern auf das Einkommen geprägt: Auf das Einkommen natürlicher Personen wird Einkommensteuer erhoben, das Einkommen juristischer Personen unterliegt der Körperschaftsteuer. Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft werden den Beteiligten zugerechnet und dort entweder zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer veranlagt. Die Einkommensteuer wird durch die Anwendung eines linearprogressiven Tarifs auf das zu versteuernde Einkommen ermittelt; der Körperschaftsteuersatz beträgt derzeit 25 %. Dieser Dualismus hat zur Folge, dass die betrieblichen Gewinne, z. B. eines Einzelkaufmanns und einer GmbH, mögen sie auch am selben Markt unmittelbar miteinander konkurrieren und gleichen Erfolg haben, unterschiedlich belastet werden. Gleiches gilt, wenn eine natürliche Person und eine juristische Person an derselben Personengesellschaft beteiligt sind und dann die jeweiligen Anteile am Gewinn entweder der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer unterliegen<sup>75</sup>.

Demgegenüber besteuert das EStGB alle Gewinne rechtsformneutral mit einem einheitlichen Steuersatz, der bei entsprechender Verbreiterung der Bemessungsgrundlage unter 30 % liegen könnte. Diese elementare Vereinfachung und Garantie einer Belastungsgleichheit wird durch die Rechtsfigur

71 S. dazu § 46 SGB VI, *Schulin*, Handbuch des Sozialversicherungsrechts, Bd. 3, 1999, § 28 Rn. 34 ff.

72 *Diederichsen*, in: Palandt, BGB, 62. Aufl., § 1587b Rn. 17; *Lüderitz*, Familienrecht, 27. Aufl., Rn. 587.

73 S. dazu die Parallelregelung des § 93 Abs. 1 Satz 6 EStG für die sog. „Riesterrente“ – *Fischer*, in: Kirchhof, EStG, 3. Aufl., § 93 Rn. 3.

74 Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Art. 39 EGV gebietet, den Wegzug in einen anderen Staat der Europäischen Union nicht mit einer Auszahlungsfiktion für die bisher erbrachten Zukunftssicherungsaufwendungen zu belegen; vgl. EuGH v. 11. 8. 1995, C-80/94, Slg. 1995, I-2495 (*Wielockx*), IStR 1995, 431.

75 *Kirchhof*, StuW 2002, 1, 14 f.

der steuerjuristischen Person, durch den einheitlichen Steuersatz und durch Verlagerung der Progression in die Bemessungsgrundlage möglich, die eine Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer erlauben.

### 2.5.2 Rechtfertigung des progressiven Einkommensteuertarifs

Der progressive Tarif gilt als Ausdruck der vertikalen Steuergerechtigkeit<sup>76</sup>, der gleichen steuerlichen Belastung unterschiedlich Leistungsfähiger. Die Leistungsfähigkeit steige nicht nur proportional zum Einkommen, sondern überproportional. Diese gesteigerte Leistungsfähigkeit müsse durch einen progressiven Tarif abgeschöpft werden<sup>77</sup>. Die Progression entspreche dem abnehmenden Grenznutzen des Einkommens<sup>78</sup>. Sie sei zudem eine Forderung des Sozialstaatsprinzips<sup>79</sup> und Ausdruck sozialstaatlich relativierter Gleichheit. Außerdem gleiche der progressive Tarif im Rahmen der steuerlichen Gesamtbelastung aus, dass die indirekten Steuern Geringverdienende im Verhältnis zu deren Gesamteinkommen stärker belasten als besser Verdienende<sup>80</sup>.

Die Grenznutzentheorie leitet den progressiven Tarifverlauf aus der Forderung nach Gleichwertigkeit des steuerlichen Vermögensopfers ab. Ein proportional gleiches Vermögensopfer sei für hohe Einkommen relativ weniger belastend als für niedrige, weil der Grenznutzen des zusätzlich erwirtschafteten bei steigendem Einkommen sinkt. Bei sehr hohen Einkommen tendiere er gegen Null. Folglich müssten diese Einkommen einem Grenzsteuersatz von nahezu 100 % unterworfen werden, um eine „Gleichbelastung“ herzustellen. Die konsequente Anwendung der Grenznutzentheorie führt zu einer Abschöpfungssteuer, die jedem nur das belässt, was der Staat für angemessen hält.

Alle diese Rechtfertigungsversuche beauftragen den Staat letztlich mit einer Umverteilung, verkennen damit aber die Grundfunktion der Freiheitsrechte. Freiheit heißt, sich von anderen unterscheiden und vorhandene Unterschiede mehr zu dürfen. Dies gilt auch für die Berufs- und die Eigentümerfreiheit, damit für Einkommensunterschiede. Wenn der eine sich Tag und Nacht für den Einkommenserwerb anstrengt, der andere Tag und Nacht philosophiert, wird der eine reich an Einkommen, der andere reich an Gedanken. Beide Unterschiede sind freiheitlich gewollt und gerechtfertigt. Der Staat baut letztlich auf diese freiheitlich hergestellten Unterschiede und die darin angelegte Vielfalt der Lebensbedingungen. Der Steuerstaat erwartet, dass der wirtschaftlich Erfolgreiche sich in diesem Erfolg auch weiterhin anstrengt und damit auch die allgemeine Prosperität vermehrt. Das staatspolitische Anliegen, die Unterschiede zwischen arm und reich nicht zu groß werden zu lassen und dadurch den inneren Zusammenhalt der Staatsbürger zu wahren, wird damit von einer Aufgabe der Steuerpolitik – der Umverteilung individuellen wirtschaftlichen Erfolges – zu einer Aufgabe der Strukturpolitik, insbe-

sondere der Arbeitsmarkt- und der Vermögensbildungspolitik. Daneben bleibt es alleinige Aufgabe des Leistungsstaates, nach Bedarf, nicht nach Einfluss der Empfänger Leistungen zuzuteilen.

Dennoch bleibt eine progressive Einkommensteuer aus den Entstehensbedingungen des Einkommens gerechtfertigt. Das Einkommen ist Ergebnis persönlicher Leistung, ebenso aber auch Ausdruck des rechtlichen und strukturellen Umfeldes des Einkommenserwerbs, das der Staat mit seiner Rechts-, Währungs- und Wirtschaftsordnung, der Markt insbesondere mit seiner Nachfragekraft und die Gesellschaft mit ihrem Bildungs- und Ausbildungsangebot geschaffen hat. Deshalb hält das EStGB an der progressiven Besteuerung von natürlichen Personen fest.

### 2.5.3 Praktische Nachteile des progressiven Tarifs

Der progressive Tarif bringt schleichende Steuererhöhungen mit sich, weil durch steigende Einkommen und Geldentwertung immer mehr Pflichtige in die Progression und in die Spitzensteuersätze hineinwachsen<sup>81</sup>. Die Steuerpflichtigen suchen Ausweichmöglichkeiten, um ihren Ertrag auf einer niedrigeren Progressionsstufe zu besteuern. Dies gilt insbesondere für die Verträge unter nahen Angehörigen.

Die Progression zieht Folgeerregelungen nach sich, vor allem die §§ 26 ff. (Ehegattensplitting<sup>82</sup>), § 34 (Außerordentliche Einkünfte) und § 32b (Progressionsvorbehalt). Die beiden letztgenannten Normen gaben über Jahre hinweg Anlass zu immer neuen Steuergestaltungen, gesetzgeberischen Korrekturen und erneuten Gestaltungen, jeweils mit dem Ziel, durch Dezentralisierung des Einkommens einen möglichst niedrigen Steuersatz zu erreichen.

Der progressive Tarif ist in seinen Auswirkungen oft nur schwer zu vermitteln, weil nicht hinreichend zwischen Belastungsgerechtigkeit und Entlastungsgerechtigkeit unterschieden wird. Wenn etwa der Kinderfreibetrag von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden muss, weil das den Kindern als Unterhalt geschuldete Einkommen bei den Eltern nicht zur Verfügung steht, deswegen auch nicht für eine progressive Besteuerung verfügbar ist, wurde diese sachgerechte Regelung oft zum Anlass genommen, um die für die Besserverdienenden erreichbare „Entlastungswirkung“ zu kritisieren. Hier geht es jedoch um die Frage der Belastungsgerechtigkeit: Das den Eltern nicht verfügbare Einkommen darf nicht, also auch nicht progressiv, versteuert werden<sup>83</sup>. Umgekehrt scheint die Kritik an den Steuersubventionen, die durch Abzug von der Bemessungsgrundlage zugeteilt werden, nahezu verstummt. Dort allerdings geht es um die Entlastungsgerechtigkeit; deshalb gibt es keinen Grund, dem Besserverdienenden allein wegen seines höheren Einkommens eine höhere Subvention zuzuweisen.

76 Tipke, Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., S. 411 m. w. N.

77 Tipke, (Fn. 76), S. 413.

78 Cohen, Bijdrage tot de theorie der progressive inkomstenbelasting, Den Haag, 1889 (zitiert nach Becker, in: FS F. Klein, S. 382).

79 Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 142 m. w. N.

80 Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, S. 177; Moebus, Die verfassungsrechtliche Begründung der progressiven Einkommensteuer und ihre systemgerechte Durchführung, S. 71 ff. (beide Autoren zitiert nach Elicker, StuW 2000, 3).

81 Bareis, in: FS Offerhaus, S. 1053, 1063. Eine tabellarische Übersicht zur Entwicklung des Einkommensteuergrundtarifs von 1958 bis 1990 findet sich bei Dziadkowski, BB 1991, 805, 814. Von 1960 bis 1983 hat sich die Durchschnittsbelastung von 15,8 v. H. auf 31,6 v. H. erhöht. Quelle: Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 56 (1984), S. 14 f.

82 Das mit dem Steueränderungsgesetz vom 18. 7. 1958 (BGBl I, 473, BStBl I, 412) eingeführte Ehegattensplitting vermeidet die progressionsverschärfende Wirkung der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach der Grundtabelle, wie sie bis zur Entscheidung des BVerfG v. 17. 1. 1957, BVerfGE 6, 55, 77 ff. gegolten hat.

83 Dazu oben 2.3.1.

### 2.5.4 Verlagerung der Progression in die Bemessungsgrundlage

Diese Probleme werden deutlich verringert, wenn das EStGB formal einen einheitlichen Steuersatz vorsieht, die Progression aber im „Sozialausgleich“ in die Bemessungsgrundlage verlegt. Gestaltungsmöglichkeiten sind damit praktisch ausgeschlossen, Folgeregelungen wesentlich vermindert. Die Auszahlung eines steuerfreien Kindergeldes führt zwar auch zu einer Umkehrung der Progression, weil der Staat gleichsam neben jedem Euro Kindergeld bei dem Besserverdienenden einen höheren steuerlichen Entlastungsbetrag gewährt als bei den Minderverdienenden. Dieses erscheint aber plausibler, weil das Kindergeld nicht am Markt erwirtschaftet, also kein Einkommen, sondern eine staatliche Transferleistung ist.

Der einheitliche Steuersatz rechtfertigt sich aus der unmittelbaren Gleichheit für alle Steuerpflichtigen. Für ihn sprechen seine Einfachheit, Klarheit und Verständlichkeit. Grundsätzlich genügt es dem Gebot der Sozialstaatlichkeit, wenn das Existenzminimum von der Besteuerung ausgenommen wird. Dennoch berücksichtigt das EStGB die Mitwirkung von Staat, Markt und Gesellschaft am Entstehen individuellen Einkommens durch eine Progression, die in der Bemessungsgrundlage durch Besteuerung von 5 000 Euro nur zu 60 %, von weiteren 5 000 Euro nur zu 80 % – jeweils nach dem Existenzminimum – erreicht wird<sup>84</sup>.

## 3. Einzelaspekte des EStGB

### 3.1 Die steuerjuristische Person

#### 3.1.1 Die Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen

Das EStGB besteuert Personen- und Kapitalgesellschaften in der steuerjuristischen Person gleich. Der Gleichklang wird durch den einheitlichen Tarif hergestellt. Das EStGB kann daher den Grundsatz der Einmalbesteuerung unmittelbar bei der steuerjuristischen Person umsetzen. Bereits dort werden die erwirtschafteten Einkünfte endgültig mit dem Steuersatz belastet, der auch der des Anteilseigners wäre. Infolgedessen muss bei der Übertragung dieser Einkünfte auf die Beteiligten die ursprünglich erhobene Steuer nicht mehr korrigiert werden.

Wertschöpfungen werden also bei der steuerjuristischen Person abschließend besteuert. Den Wert schöpft das Unternehmen selbst, dem Beteiligten wird diese Wertschöpfung zugerechnet. Werden die Erträge des Unternehmens an den Beteiligten weitergeleitet, entsteht kein neuer weiterer Wert. Es wird nur die erwirtschaftete Wertschöpfung verteilt. Die Verteilung ist daher kein eigenständiger Besteuerungsgrund.

Da nur die bereits versteuerten Erträge für eine Verteilung an die Beteiligten zur Verfügung stehen, rechtfertigt die Gewinnübertragung keine weitere Belastung, sondern begründet allenfalls einen Bedarf, die bisherige Steuerbelastung zu korrigieren. Im EStGB wird die Wertschöpfung aber bereits mit dem für den Beteiligten maßgeblichen Steuersatz erfasst. Eine Korrektur entfällt.

Grundlage dieser korrekten Vorausbesteuerung ist der einheitliche Steuersatz. Der Steuertarif wird durch Minderungsbeträge in der Bemessungsgrundlage ersetzt und kann auf die Ebene der steuerjuristischen Person transportiert werden. Es bedarf daher keiner Tarifkorrektur, wenn die bereits ausreichend vorbesteuerten Erträge an die Beteiligten weitergeleitet

werden. Die abgeltende Besteuerung der Wertschöpfungen bei der steuerjuristischen Person belastet sie mit dem auch für den Beteiligten maßgeblichen Steuersatz. Auf Grund dieser unmittelbaren endgültigen Besteuerung braucht das EStGB die vorhandene Steuerlast auch nicht, wie im verwendbaren Eigenkapital des Anrechnungsverfahrens, nachzuzeichnen.

Dadurch wird auch der Verwaltungsaufwand erheblich verringert. Insbesondere kann bei Gesellschaften mit vielen Beteiligten die Besteuerung für alle Beteiligten mit einer einzigen Veranlagung der steuerjuristischen Person erledigt werden. Eine Folgeveranlagung durch Bearbeitung von Mitteilungen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung oder durch Anrechnung der bei anderen Steuersubjekten oder durch Quellenbesteuerung erhobenen Steuern entfällt.

#### 3.1.2 Die Veräußerung von Beteiligungen

Die abschließende Besteuerung bei der steuerjuristischen Person wirkt sich auch auf die Besteuerung von Erlösen aus der Veräußerung von Anteilen an steuerjuristischen Personen aus. Eine Steuerfreistellung von Gewinnübertragungen bei gleichzeitiger Besteuerung der Veräußerungsgewinne wäre in sich widersprüchlich<sup>85</sup>. Ein Gewinn kann entweder ausgeschüttet oder thesauriert werden. Bei einem Anteilsverkauf erhöht der thesaurierte Gewinn den Veräußerungspreis. Die Veräußerung ist insoweit nur ein anderer Weg, um den von der steuerjuristischen Person erzielten Gewinn dem Anteilseigner zu vermitteln. Ein sachlicher Grund für eine unterschiedliche Besteuerung je nach Art der Gewinnweitergabe besteht nicht.

Veräußerungseinkünfte geben aber nicht nur schon versteuerte Gewinne weiter. Ihre Steuerfreistellung wird deshalb zum Teil abgelehnt<sup>86</sup>. Auch die Veräußerung einer Beteiligung begründe einen Ertrag aus erwerbswirtschaftlichem Handeln am Markt. Eine Beteiligung sei ein Wirtschaftsgut wie jedes andere<sup>87</sup>, der Veräußerungspreis werde durch eine vom Gewinn unabhängige Kursspekulation geprägt<sup>88</sup> und realisiere auch bisher nicht besteuerte stille Reserven<sup>89</sup>. Eine Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne biete zudem einen Gestaltungsanreiz<sup>90</sup>.

Eine sachgerechte Besteuerung muss drei unterschiedliche Funktionen unterscheiden, die ein Kaufpreis für eine Unternehmensbeteiligung erfüllt. Er enthält:

- ein Entgelt für die realisierten Werte des Unternehmens (Kapital und thesaurierte Gewinne),
- ein Entgelt für die stillen Reserven,
- und eine spekulative Hoffnung auf zukünftige Gewinne.

Das Entgelt für das Kapital bezahlt einen bereits versteuerten Betrag. Das Entgelt für die stillen Reserven ist nur ein „Nettowert“ nach Steuer<sup>91</sup>, wenn der Gewinn der steuerjuristischen Person definitiv besteuert wird, sobald er sich bei ihr realisiert. Der Veräußernde erhält nur einen Betrag nach Steuer. Sofern

<sup>85</sup> Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, § 8b Rn. 30.

<sup>86</sup> Siehe insbesondere Pezzer, in: DSjG 25 (2002), 37 m. w. N.

<sup>87</sup> „Ob eine Körperschaft Knöpfe oder Kohlen oder ob sie eine Beteiligung verkauft, bedeutet insoweit keinen Unterschied.“ Pezzer, (Fn. 86).

<sup>88</sup> Hickel, „Appell an den Bundesrat“ (Sitzung am 9. 6.) vom 4. 6. 2000, Quelle: <http://www.barkhof.uni-bremen.de/kua/memo>.

<sup>89</sup> Bareis, StuW 2000, 131, 141.

<sup>90</sup> Schön, StuW 2000, 151, 158.

<sup>91</sup> Wenger, in: Stützel, Moderne Konzepte für Finanzmärkte, Beschäftigung und Wirtschaftsverfassung, S. 45. Zu den entsprechenden Auswirkungen der endgültigen Körperschaftsteuerlast durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens auf die Preise von Aktien siehe Eisgruber/Glass, DStR 2003, 389.

<sup>84</sup> Dazu oben 2.3.2.2.

der Steuersatz von Veräußerer, Erwerber und übertragenem Unternehmen identisch ist, führt eine ausschließliche Besteuerung des Unternehmens selbst dann zum selben Verteilungs- und Belastungsergebnis wie eine ausschließliche Besteuerung der Beteiligten, wenn sich die Einschätzung des zukünftigen Gewinns nicht realisiert.

Der spekulative Betrag, der sich aus der Ungewissheit zukünftiger Gewinne ergibt, wird auch dadurch bestimmt, dass der Veräußernde in solchen Transaktionen die Beteiligung wie einen beliebigen anderen Vermögenswert behandelt. Insbesondere bei kurzfristigen Wertschwankungen bleibt für eine Berücksichtigung der Vorbesteuerung kaum ein wirtschaftlicher Gehalt. Dieser Gewinn verkörpert einen eigenen, vom erwerbswirtschaftlichen Handeln der steuerjuristischen Person unabhängigen Markterfolg, der durch die Vorbesteuerung der Gewinne bei der steuerjuristischen Person noch nicht erfasst wurde. Daraus erklärt sich das verbreitete Unbehagen gegen eine Steuerfreistellung von Veräußerungsgewinnen.

Veräußerungsgewinne dürfen deshalb nicht wie Gewinnübertragungen auf Grund der Vorbesteuerung insgesamt unbesteuert bleiben. Die Besteuerung realisierter Wertschwankungen muss aber im Übrigen eine Doppelbelastung von Gewinnen steuerjuristischer Personen vermeiden. Das EStGB typisiert dementsprechend ein Veräußerungsverhalten. Es pauschaliert – bei höheren Kosten widerlegbar – die Kosten in hohen Regelwerten von 90 % und verbietet den Verlustausgleich mit anderen Einkünften. Diese Pauschale bietet für langfristige Beteiligungsverhältnisse einen weitgehenden Ausgleich für vorbesteuerte thesaurierte Gewinne. Für die Ausnutzung kurzfristiger Wertschwankungen ist die zugrunde liegende Schätzung eines Gewinns von 10 % des Veräußerungspreises realitätsnah. Eine Steuer von faktisch 2,5 % auf den Übertragungspreis beeinflusst zudem die Veräußerungspreise kaum und wird Gestaltungen zur Steuerumgehung verhindern.

### 3.1.3 Kosten des Beteiligten für seine Beteiligung

Die Kosten des Beteiligten für seine Beteiligung mindern seine steuerpflichtigen Erlöse aus der Beteiligung nicht. Die Veräußerungseinkünfte werden nur in Ausnahmefällen verringert. Diese Systematik folgt steuertechnisch aus der Steuerbefreiung der Beteiligungserlöse. Inhaltlich allerdings dürften sie denselben Bedenken begegnen, wie sie gegen § 3c Abs. 2 EStG für das Halbeinkünfteverfahren erhoben werden<sup>92</sup>.

In der Gesamtkonzeption des EStGB setzt dieses Abzugsverbot aber die Einmalbesteuerung der Wertschöpfung konsequent um. Kosten für den Erwerb der Beteiligung von einem Fremden werden vom Abzug ausgeschlossen. Da bei einer abschließenden Besteuerung der Erträge bei der steuerjuristischen Person der Kaufpreis nur noch den Nettowert (= nach Steuer) umfasst<sup>93</sup>, entstehen auch die Zinsen nur noch auf einem Nachsteuer-Niveau. Das nach Steuer verbleibende Einkommen vermindert sich nicht.

In der Steuerbilanz sind alle Vermögenswerte, die einem Beteiligten zuzurechnen sind, aber von einer steuerjuristischen Person genutzt werden, dem Unternehmen der steuerjuristi-

schen Person zuzurechnen. Die damit zusammenhängenden Kosten werden im Rahmen der Gewinnermittlung bei der steuerjuristischen Person berücksichtigt.

Die Kosten, die entstehen, um mit der Wertsteigerung der Beteiligung zu spekulieren, werden im Rahmen der Besteuerung der Veräußerungsgewinne berücksichtigt, soweit sie die Kostenpauschale übersteigen.

Trotz des Abzugsverbots werden daher alle Kosten des Beteiligten so erfasst, dass seine Nettobelastung sich im Vergleich zu einer Bruttobesteuerung nicht erhöht. Anders als in § 3c Abs. 2 EStG entsteht durch die Abzugsbeschränkung kein Systembruch.

## 3.2 Die Berücksichtigung von Verlusten

### 3.2.1 Verlustausgleich im Verlustentstehungsjahr

Das EStGB unterscheidet den Verlustausgleich in der natürlichen Person, den Ausgleich von Gewinnübertragungen mit negativen Einkünften der Beteiligten und den Ausgleich zwischen negativen Einkünften einer steuerjuristischen Person mit den positiven Einkünften einer natürlichen Person.

#### 3.2.1.1 Verlustausgleich einer natürlichen Person

Die Erwerbsgrundlage ist der kleinste Baustein im System des EStGB. Sie bezeichnet jede zur Vermögensmehrung angelegte und geeignete Einkunftsquelle. Die Einkünfte aus allen Erwerbsgrundlagen, die einer natürlichen Person unmittelbar zugeordnet sind, können unbeschränkt miteinander verrechnet werden. Die natürliche Person ist das Steuersubjekt, auf das alle seine Erwerbsgrundlagen bezogen werden.

Dieser Verlustausgleich steht nur der natürlichen Person zu. Die steuerjuristische Person hingegen hat grundsätzlich nur eine Erwerbsgrundlage: das Unternehmen. Mehrere Erwerbsgrundlagen können bei einer steuerjuristischen Person nur im Rahmen einer Umwandlung entstehen, wenn kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den beteiligten Unternehmen besteht. Dann ist ein Verlustausgleich zwischen den Erwerbsgrundlagen der steuerjuristischen Person nicht angebracht. Beim Mantelkauf dient die Erwerbsgrundlage dazu, den Verlust in seiner Entstehungsquelle zu binden.

#### 3.2.1.2 Verlustausgleich zwischen Personen

Das geltende Ertragsteuerrecht knüpft bei der Regelung der Verluste an die Haftungstatbestände des Gesellschaftsrechts – die Differenzierung zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft – an. Der Verlust aus der Personengesellschaft kann grundsätzlich mit Überschüssen aus anderen Erwerbsgrundlagen der natürlichen Person ausgeglichen werden (Transparenzprinzip), während der Verlust der Kapitalgesellschaft in dieser gebunden ist (Trennungsprinzip). Diese Konzeption spiegelt jedoch die wirtschaftliche Realität nicht wider. Verluste werden zum Objekt der steuerlichen Gestaltung, weil sich das Ertragsteuerrecht unbesehen an das Gesellschaftsrecht anlehnt, dessen Idealstruktur – gerade aus steuerlichen Gründen – nicht mit der Realstruktur (kapitalistisch geprägte Personengesellschaft; personalistische Kapitalgesellschaft) übereinstimmt<sup>94</sup>. Die unterschiedliche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften verstößt gegen die Rechtsformneutralität und verletzt die Wettbewerbsneutralität<sup>95</sup>. Die

<sup>92</sup> Der nur hälftige Abzug wird als Verstoß gegen die gesetzgeberische Konzeption und gegen das Nettoprinzip betrachtet (Schön, StuW 2000, 151; Pezzer, StuW 2000, 144; Sigloch, StuW 2000, 160; Eilers/Wienands, GmbHR 2000, 957).

<sup>93</sup> Wenger, (Fn. 91), S. 45; siehe auch Eisgruber/Glass, DStR 2003, 389.

<sup>94</sup> Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., S. 49 ff.; Tipke, (Fn. 76), S. 1030 f.

<sup>95</sup> Tipke, (Fn. 76), S. 1030 f.

Wahl der Organisations- und Rechtsform ist kein hinreichender Grund, der Belastungsunterschiede rechtfertigen könnte<sup>96</sup>.

Das EStGB setzt das Gebot der Rechtsformneutralität um. Beim Verlustausgleich zwischen Personen ist die Gewinnübertragung von der Verlustübertragung zu unterscheiden. Bei der Gewinnübertragung erzielt der Verband positive Einkünfte und das Mitglied negative Einkünfte. Bei der Verlustübertragung überträgt die steuerjuristische Person ihren Verlust auf das Mitglied, um ihn dort mit positiven Einkünften auszugleichen.

#### (1) Verlustausgleich bei Gewinnübertragungen

Gewinne der steuerjuristischen Person sind materiell den Beteiligten zuzurechnen. Unter den Oberbegriff des übertragenen Gewinns fallen Entnahmen aus der Personengesellschaft und Ausschüttungen aus der Kapitalgesellschaft. Ein interpersoneller Verlustausgleich ist nur mit übertragenen, nicht mit thesaurierten Gewinnen möglich. Ein Ausgleich mit thesaurierten Gewinnen wäre bei einer Publikumsaktiengesellschaft ohne einen erheblichen Verwaltungsaufwand nicht umsetzbar. Um gleichheitswidrige Gestaltungen zu vermeiden (Mantelkauf), bemisst sich der Ausgleich nach der „Beteiligung im Verlustzeitraum“. Für den gesellschaftsrechtlichen Ausgleich zwischen den Beteiligten müssen personalisierte Kapitalkonten geführt werden. Der jeweils entstehende Aufwand hängt unmittelbar von der Größe der steuerjuristischen Person und der Anzahl der Beteiligten ab. Deshalb setzt die Gewinnübertragung voraus, dass ihr beide Personen zustimmen.

#### (2) Verlustausgleich bei Verlustübertragungen

Die Verlustübertragung setzt neben der beiderseitigen Zustimmung eine unbeschränkte gesellschaftsrechtliche Haftung des Beteiligten voraus. Das Gesetz benennt damit den sachlichen Grund für die unterschiedliche Behandlung der Gesellschaftsformen. Ein Kommanditist kann deshalb seinen Verlustanteil nicht mehr mit eigenen Einkünften ausgleichen. Die Verlustübertragung ist nur „in Höhe des Kapitalanteils“ zulässig. Der Verlust darf nur entsprechend dem Beteiligungsverhältnis auf die natürliche Person übertragen werden. Gleichheitswidrige Gestaltungen soll damit vorgebeugt werden.

### 3.2.2 Der Verlust in der Zeit

Das EStGB erlaubt einen unbegrenzten Verlustvortrag, beschränkt diesen aber auf die Erwerbsgrundlage, in der der Verlust entstanden ist. Der Ausgleich mit künftigen Einkünften anderer Erwerbsgrundlagen ist ausgeschlossen. Ein Verlustrücktrag ist nicht möglich.

Das Jahressteuerprinzip verwirklicht die Besteuerungsgleichheit in der Zeit<sup>97</sup>. Dieser Gleichheit dient auch ein intertemporärer Verlustabzug<sup>98</sup>. Für das materiell-rechtliche Prinzip der Abschnittsbesteuerung ist nicht das Kalenderjahr maßgeblich, sondern die jeweilige Wirtschaftsperiode<sup>99</sup>. Die Länge des Periodenabschnitts kann dabei höchst unterschiedlich sein. Typische Periodenlängen sind bei Arbeitnehmern der Monat,

bei Landwirten die Vegetationsperiode, bei manchen Projekten kann sich die Periode aber auch über mehrere Jahre erstrecken<sup>100</sup>.

Die Ergebnisse aus den verschiedenen Einkunftsquellen stehen zunächst nur gleichzeitig nebeneinander. Erst die Person, der die Einkünfte zugerechnet werden, stellt einen rechtlichen Zusammenhang zwischen ihnen her. Je länger der Zeitraum der Verlustentstehung vom aktuellen Besteuerungszeitraum entfernt liegt, desto mehr verliert sich diese innere Verknüpfung über die Person.

Es ist daher gerechtfertigt, die personenbezogene umfassende Verlustverrechnung nur in dem Jahr zuzulassen, in dem der Verlust entsteht. Wird der Verlustvortrag dagegen in der Erwerbsgrundlage belassen, bleibt der konkrete Bezug zwischen Verlust und zukünftigen Erträgen auch über weite Zeiträume hinweg bestehen. Eine Verrechnung mit Erträgen, die in keinem wirtschaftlichen Konnex mit den Verlusten stehen, ist ausgeschlossen.

Der Verlustrücktrag wurde mit dem EStÄndG 1976<sup>101</sup> eingeführt, um „die Investitionsbereitschaft der Unternehmer zu verstärken und die Voraussetzungen für wachstumsfördernde Investitionen zu schaffen.“ Der Rücktrag enthält also eine wirtschafts- und konjunkturpolitische Lenkungssubvention. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfordert einen Verlustrücktrag nicht. Die Leistungsfähigkeit der Vorjahre wurde steuerlich zutreffend erfasst. Ein Verlustrücktrag würde die Bestandskraft von Vorjahresbescheiden durchbrechen und beträfe den Staat in einem Aufkommen, das er bereits in vergangenen Perioden verwendet hat.

## 3.3 Sachverhalte mit Auslandsbezug

### 3.3.1 Inländische Einkünfte

Der Gesetzgeber hat zu entscheiden, ob er nur die in seinem Gebiet erzielten Einkommen besteuert, weil die innerstaatliche Rechtsgemeinschaft dieses Einkommen am Markt ermöglicht hat, oder ob er die in seinen Grenzen lebenden natürlichen Personen mit ihrem weltweiten Einkommen besteuert, weil sie die für ihr Dasein benötigten öffentlichen Einrichtungen des Inlands in Anspruch nehmen. Das EStGB behält das Welteinkommensprinzip bei unbeschränkter Steuerpflicht bei. Es knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen an das Wohnen in Deutschland und verpflichtet den Inländer, sein weltweit erzielt Einkommen der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen. Die unbeschränkte Steuerpflicht steuerjuristischer Personen folgt dem Schwerpunkt ihres Erwerbshandelns in Deutschland. Dieser Schwerpunkt bestimmt sich nach qualitativen und quantitativen Kriterien. Ist die Geschäftsleitung im Inland, befindet sich der Schwerpunkt des Erwerbshandelns immer in Deutschland. Betätigt sich eine steuerjuristische Person wirtschaftlich größtenteils in Deutschland, weil sie hauptsächlich inländische Erwerbsgrundlagen nutzt, liegt der Schwerpunkt ihres Erwerbshandelns ebenfalls im Inland; in welchem Staat sich Sitz oder Geschäftsleitung dieser Gesellschaft befinden, ist für die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland bedeutungslos.

<sup>96</sup> BVerfGE 101, 151, 156 f. – Schwarzwaldklinik.

<sup>97</sup> Kirchhof, (Fn. 17), § 2 Rn. A 136.

<sup>98</sup> Vgl. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Rn. 615, der aber auch einen Verlustrücktrag für erforderlich hält.

<sup>99</sup> Tipke, (Fn. 76), S. 668 ff., und Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 91 ff., stellen dagegen auf das Lebenseinkommen ab.

<sup>100</sup> Beispiel: Staudammbau.

<sup>101</sup> BGBl I 1976, 1054.

### 3.3.1.1 Kategorien der Steuerpflicht

Im EStGB sind nur noch zwei Kategorien unterschiedlicher Steuerpflicht vorgesehen: Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht.

Die Besteuerung des weltweiten Einkommens einer Person ist nur gerechtfertigt, solange sie in Deutschland wohnt. Der Steuerpflichtige nimmt nach dem Wegzug die bereitgestellte inländische Rechtsordnung und die inländische Infrastruktur nicht mehr in Anspruch<sup>102</sup>. Das EStGB verzichtet daher auf eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht, wie sie das geltende Recht in § 2 AStG für den Wegzug in das niedrig besteuerte Ausland noch vorsieht<sup>103</sup>. Werden weiterhin Einkünfte aus inländischem Erwerbshandeln erzielt, sind diese Einkünfte beschränkt steuerpflichtig. Das EStGB verzichtet auch auf eine Regelung der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht<sup>104</sup>. Erwerbseinnahmen, die ein Auslandsbediensteter von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts bezieht, werden durch das EStGB den inländischen Einkünften zugeordnet. Der Auslandsbedienstete wird damit beschränkt steuerpflichtig. Dieser Besteuerungsanspruch folgt dem sogenannten Kassenstaatsprinzip des internationalen Rechts, das dem Entsendestaat des Auslandsbediensteten das Besteuerungsrecht zuweist. Ausländische Einkünfte, die der Auslandsbedienstete ohne Wohnsitz in Deutschland erzielt, sind nach dieser Konzeption im Inland mangels unbeschränkter Steuerpflicht nicht steuerbar. Dem Auslandsbediensteten und seinem Ehegatten stehen aber persönliche Steuerentlastungsbeträge, die Rechte einer ehelichen Erwerbsgemeinschaft und die Steuerfreiheit der Beiträge zur persönlichen Zukunftssicherung zu. Er wird insoweit dem unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichgestellt.

Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, insbesondere die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 EGV)<sup>105</sup> und die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV)<sup>106</sup> verlangen, unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder eines Staats des Europäischen Wirtschaftsraums steuerlich wie Inländer zu behandeln, wenn sie ihr gesamtes oder nahezu gesamtes Einkommen in Deutschland zu versteuern haben. Diese Vorgabe des europäischen Rechts setzt das EStGB um, indem es diesen Personen das Recht gewährt, die unbeschränkte Steuerpflicht zu beantragen, wenn ihr Einkommen zu mindestens 80 % der Einkommensbesteuerung in Deutschland unterliegt. Abweichend vom geltenden Recht<sup>107</sup> erstreckt sich der deutsche Besteuerungsanspruch bei beantragter unbeschränkter Steuerpflicht nicht nur auf die ohnehin der deutschen Einkommensteuer unterliegenden 80 %, sondern auch auf die verbleibenden restlichen 20 % des weltweiten Einkommens des Steuerpflichtigen.

<sup>102</sup> Vgl. Kirchhof, (Fn. 47), S. 27.

<sup>103</sup> Ebenso Kirchhof, (Fn. 47), S. 28.

<sup>104</sup> Nach § 1 Abs. 2 EStG sind deutsche Staatsangehörige, die nicht im Inland ansässig sind, aber zu einer inländischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen, unbeschränkt steuerpflichtig. Vgl. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 3. Aufl., § 1 Rn. 18.

<sup>105</sup> Vormals Art. 48 EGV.

<sup>106</sup> Vormals Art. 52 EGV.

<sup>107</sup> § 1 Abs. 3 EStG. Vgl. Gosch, (Fn. 104), § 1 Rn. 43.

### 3.3.1.2 Einbeziehung des Ehegatten in die unbeschränkte Steuerpflicht

Der Ehegatte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen ist, auch wenn er nicht in Deutschland lebt, selbst auf Antrag unbeschränkt steuerpflichtig, wenn die Einkommen beider Ehegatten zusammen zu mindestens 80 % der Einkommensbesteuerung in Deutschland unterliegen. Ist ein Ehegatte entweder infolge eines deutschen Wohnsitzes oder seines Antrags unbeschränkt steuerpflichtig und führen die Eheleute im Ausland einen gemeinsamen Haushalt, so kann auch der andere Ehegatte für sich die persönlichen Steuerentlastungsbeträge beanspruchen und sie auf den Ehegatten übertragen. Dieses steuerliche Wahlrecht ist nicht auf Ehegatten beschränkt, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums leben. Dennoch berücksichtigt dieses Antragsrecht gemeinschaftsrechtliche Vorgaben und ersetzt insoweit § 1a EStG<sup>108</sup>.

### 3.3.1.3 Rechtsstatus des beschränkt Steuerpflichtigen

Wer nicht sein weltweites Einkommen zu versteuern hat, ist mit seinen inländischen Einkünften steuerpflichtig. Diese beschränkte Steuerpflicht erfasst sowohl natürliche als auch steuerjuristische Personen, die nicht in Deutschland leben oder wirtschaften und auch nicht zur unbeschränkten Steuerpflicht optiert haben. Die beschränkte Steuerpflicht knüpft an den Tatbestand der unbeschränkten Steuerpflicht an. Sie ist als Auffangtatbestand zur Besteuerung inländischer Einkünfte konzipiert.

Der beschränkt steuerpflichtige Steuerausländer kann personen- und familienbezogene Steuerentlastungen sowie die Steuerfreiheit der Beiträge zur persönlichen Zukunftssicherung nicht beanspruchen. Es ist Sache des Wohnsitzstaats, das Einkommen des Steuerpflichtigen zu verschonen, das er für sich und seine Familie zum Lebensunterhalt benötigt und für seine Zukunftssicherung anspart. Personenbezogene Merkmale sind für die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger unerheblich. Entrichtet der beschränkt Steuerpflichtige Beiträge zur persönlichen Zukunftssicherung auf sozialversicherungsrechtlicher Grundlage<sup>109</sup> und lebt er in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums, bleiben seine zur Beitragsleistung verwendeten Erwerbseinnahmen steuerfrei. Diese beschränkt Steuerpflichtigen werden wie unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer behandelt, soweit sie mit ihren inländischen Einkünften Rentenversicherungsbeiträge in Deutschland leisten müssen. Die beschränkte Steuerpflicht erfasst inländische Einkünfte, das Ergebnis eines erwerbswirtschaftlichen Handelns, das aus einer inländischen Marktnutzung erzielt wird. Die Anknüpfung an die inländische Nutzung der Arbeitskraft und an die inländische Erwerbsgrundlage begrenzt und rechtfertigt den Steueranspruch, weil die beschränkt Steuerpflichtigen die von der inländischen Rechtsgemeinschaft vorgehaltene Markt- und Rechtsordnung sowie Infrastruktur nutzen, um die inländischen Einkünfte zu erwirtschaften.

<sup>108</sup> Vgl. Gosch, (Fn. 104), § 1a Rn. 1; vgl. EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, Slg. 1995, I-225 (Schumacker), DStR 1995, 326; EuGH v. 11. 8. 1995; C-80/94, Slg. 1995, I-2495 (Wielockx), DB 1995, 2147.

<sup>109</sup> S. dazu oben 2.4.

### 3.3.2 Ausländische Einkünfte

#### 3.3.2.1 Die Ermittlung und Besteuerung ausländischer Einkünfte

Ausländische Einkünfte werden im EStGB als Einkünfte aus ausländischem Erwerbshandeln definiert. Ausländisches Erwerbshandeln ist die Nutzung von Arbeitskraft im Ausland und im Ausland belegener Erwerbsgrundlagen zur Erzielung von Einkünften am Markt.

Ausländische Einkünfte werden wie inländische Einkünfte ermittelt. Eine Quellenbesteuerung<sup>110</sup> scheidet bei ausländischen Einkünften aus, da ein anderer Staat für die Bundesrepublik Deutschland keine staatliche Hoheitsfunktion zu Gunsten des deutschen Steueraufkommens ausübt<sup>111</sup>. Ausländische Einkünfte sind in einem Veranlagungsverfahren zu ermitteln.

Sie werden nicht besteuert, soweit sie nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Inland freigestellt sind. Der inländische Anspruch, das weltweite Einkommen bei unbeschränkter Steuerpflicht zu besteuern, tritt zurück. Er steht unter dem Vorbehalt abweichender internationaler Rechtsvorschriften. Erlöse und Kosten für freigestellte ausländische Einkünfte sind steuerlich unbeachtlich. Sind ausländische Einkünfte nicht von der inländischen Besteuerung freigestellt, weil entweder kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Quellenstaat existiert oder die betreffende völkerrechtliche Vereinbarung anstelle der Freistellungs- die Anrechnungsmethode vorsieht, sind Erlöse und Kosten aus dem ausländischen Erwerbshandeln für die inländische Besteuerung zu berücksichtigen. Der rechtfertigende Grund für ein Abzugsverbot der Kosten entfällt, wenn die Erlöse in Deutschland besteuert werden können.

Ein Verlustausgleich ist im EStGB nur unter Einkünften möglich, die einer deutschen Besteuerung unterliegen. Dies beschränkt den Verlustausgleich und den Verlustvortrag auf inländische und bestimmte ausländische Sachverhalte. Unbeschränkt Steuerpflichtige, die in Deutschland ihr weltweites Einkommen versteuern, können Verluste aus ausländischem Erwerbshandeln mit inländischen positiven Einkünften nur ausgleichen, wenn ausländische positive Einkünfte dieses Erwerbshandelns in Deutschland zu versteuern wären.

Beteiligungserlöse sind steuerfrei. Dies gilt auch für Beteiligungen an ausländischen steuerjuristischen Personen. Diese grundsätzliche Steuerfreiheit wird eingeschränkt, wenn der ausländische Staat eine Steuer erhebt, die weniger als die Hälfte der deutschen Steuer beträgt. In diesem Fall sind die ausländischen Beteiligungserlöse zu besteuern, weil eine ausreichende steuerliche Vorbelastung nicht besteht. Steuern, die eine ausländische steuerjuristische Person auf ihre Einkünfte entrichtet hat, kann der inländische Beteiligte auf seine deutsche Einkommensteuer wie eine eigene Steuer anrechnen, soweit sie auf seine Beteiligungserlöse entfallen. Dadurch wird eine steuerliche Belastung über das inländische Steuerniveau hinaus ausgeschlossen. Ausländische Beteiligungserlöse bleiben trotz unzureichender steuerlicher Vorbelastung steuerfrei, soweit die Einkünfte einer deutschen Besteuerung unterlagen oder steuerfrei wären, wenn der Beteiligte sie unmittelbar erzielt hätte.

Unabhängig von der Höhe der steuerlichen Vorbelastung bleiben ausländische Beteiligungserlöse auch steuerfrei, wenn sie aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums stammen, soweit die Besteuerung in diesen Staaten der Regelbesteuerung entspricht.

#### 3.3.2.2 Die Berücksichtigung ausländischer Steuern

Sind ausländische Einkünfte im Inland zu besteuern, ist die entrichtete ausländische Steuer somit entweder auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen oder aber als Erwerbskosten abzuziehen. Wie § 34c EStG im geltenden Recht, verhindert die Anrechnung oder der Abzug ausländischer Einkommensteuer eine doppelte steuerliche Belastung ausländischer Einkünfte. Steuererstattungen, die der unbeschränkt Steuerpflichtige vom Quellenstaat nachträglich erhält, werden im EStGB als Erwerbserlöse erfasst und erhöhen die Besteuerungsgrundlage in nachfolgenden Besteuerungszeiträumen.

### 3.4 Die Steuererhebung im EStGB

Das EStGB muss das individuelle Nettoprinzip verfahrenstechnisch umsetzen. Das Einkommen, mit dem der Steuerpflichtige seinen notwendigen Lebensbedarf deckt<sup>112</sup>, ist unbesteuert zu lassen, weil es für ihn nicht disponibel ist<sup>113</sup>. Das EStGB gewährt dem Steuerpflichtigen deshalb einen Grundfreibetrag, daneben den die Progression bewirkenden Sozialausgleichsbetrag und eine Vereinfachungspauschale als persönliche Steuerentlastungsbeträge. Abziehbar sind auch die Beiträge für die Zukunftssicherung. Wenn der Gesetzgeber sich für das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung entscheidet<sup>114</sup>, sind die aufgewendeten Beiträge in der Ansparphase von der Steuer freizustellen, um eine Doppelbesteuerung desselben Einkommens in der Spar- und der Altersphase zu vermeiden.

#### 3.4.1 Die Quellenbesteuerung

Das EStGB erhebt die Steuer entweder durch einen grundsätzlich abschließenden Quellenabzug oder durch Veranlagung. Auf Grund des indirekt progressiven Steuertarifs mit Sozialausgleich kann die Steuer im Regelfall an der Einkunftsquelle einbehalten werden. Der Entrichtungspflichtige führt die einbehaltenen Beträge an das zuständige Finanzamt ab. Diese Quellenbesteuerung ist immer dann anwendbar, wenn außer dem Steuerpflichtigen und dem Fiskus noch eine dritte Person in die Leistungsbeziehung eingebunden ist, die für den Steuerpflichtigen gleichsam als Zahlstelle fungiert. Das EStGB unterstellt daher Arbeitslohn, Kapitaleinnahmen, Leistungen aus der persönlichen Zukunftssicherung sowie Veräußerungserlöse aus dem Verkauf börsennotierter Anteile an steuerjuristischen Personen der Quellenbesteuerung. Bei diesen Einkünften lassen sich auch Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang zur Einkünfterzielung stehen, durch die Vereinfachungspauschale typisieren<sup>115</sup>.

Die persönlichen Steuerentlastungsbeträge werden in der Reihenfolge Vereinfachungspauschale, Grundfreibetrag und

<sup>110</sup> S. dazu oben 3.4.1.

<sup>111</sup> Dies gilt auch für die Aufteilung der Einnahmen nach Art. 12 Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, Abl. EG 2003 Nr. L 157, S. 38 (S. 44). Der andere Mitgliedstaat erhebt keine Steuer für den Wohnsitzstaat, sondern eine eigene Quellensteuer, deren Aufkommen lediglich aufgeteilt wird.

<sup>112</sup> BVerfGE 82, 60 – Kindergeld; 82, 198 – Kinderfreibetrag.

<sup>113</sup> Lang, (Fn. 21), § 4 Rn. 113 f.; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 34 f.; Kirchhof u. a., (Fn. 47), S. 43.

<sup>114</sup> S. dazu oben 2.4.

<sup>115</sup> Die Aufwendungen müssen durch die Einkünfterzielung veranlasst sein – BFH v. 20. 11. 1979, VI R 25/78, BStBl II 1980, 75 und v. 18. 11. 1980, VII R 194/78, BStBl II 1981, 510.

Sozialausgleich berücksichtigt. Der Vorrang der Vereinfachungspauschale als Abzugsposten rechtfertigt sich aus ihrer Funktion, Erwerbskosten zu typisieren. Demgegenüber befriedigt der Grundfreibetrag die Grundbedürfnisse eines Steuerpflichtigen. Der Sozialausgleich stellt die Progression her.

#### 3.4.1.1 Die Steuerkarte zur Nutzung der persönlichen Steuerentlastungsbeträge

Der Staat hat dem Steuerpflichtigen nicht nur persönliche Steuerentlastungsbeträge zu gewähren, sondern muss auch sicherstellen, dass diese zeitnah geltend gemacht werden können. Da der Pflichtige daraus seinen Lebensunterhalt bestreiten muss, können sie in monatlichen Teilbeträgen in Anspruch genommen werden. Dadurch lassen sich auch sozialrechtliche Leistungen zeitnah berücksichtigen. Wer über einen bestimmten Zeitraum Sozialhilfe bezogen hat, erhält für diesen Zeitabschnitt keine persönlichen Steuerentlastungsbeträge.

Die Steuerkarte dokumentiert, wem persönliche Steuerentlastungsbeträge gewährt und in welchem Umfang sie in Anspruch genommen worden sind. Sie ist das Bindeglied zwischen dem Fiskus und dem Entrichtungspflichtigen, der die Einkommensteuer auf Rechnung des Steuerpflichtigen einbehält und abführt. Da sie auf den Daten der Einwohnermeldeämter beruht<sup>116</sup>, lassen sich auch Änderungen des Wohnsitzes oder des Familienstandes zeitnah erfassen. Etwaige Korrekturen bei den persönlichen Steuerentlastungsbeträgen können schnell durchgeführt werden. Die Steuerkarte ist ein elektronischer Datenträger, der dem Steuerpflichtigen jährlich von der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt wird. Sie enthält die individuellen Merkmale des Steuerpflichtigen (Name, Adresse, Steuernummer und Konfessionszugehörigkeit) und die persönlichen Steuerentlastungsbeträge. Das die Karte ausstellende Finanzamt bleibt während des Veranlagungszeitraums auch für sämtliche Änderungen zuständig und erhält sie am Ende des Jahres vom Entrichtungspflichtigen zurück.

#### 3.4.1.2 Einzelheiten zum Quellenbesteuerungsverfahren

Im Quellenbesteuerungsverfahren legt der Steuerpflichtige seine Steuerkarte dort vor, wo er seine persönlichen Steuerentlastungsbeträge geltend machen will. Ist er abhängig beschäftigt oder bezieht Leistungen aus der persönlichen Zukunftssicherung, muss er seine Steuerkarte beim jeweiligen Entrichtungspflichtigen einreichen<sup>117</sup>.

Erzielt er dort Einkünfte, verzeichnen die Entrichtungspflichtigen sie auf der Karte genauso wie die bei ihnen geltend gemachten persönlichen Steuerentlastungsbeträge und die steuerfrei gestellten Beiträge zur Zukunftssicherung. Endet das Rechtsverhältnis oder der Veranlagungszeitraum, übersenden die Entrichtungspflichtigen die Steuerkarte den Finanzbehörden<sup>118</sup>. Da die Steuerkarte vom Finanzamt ausgestellt wird und später wieder dorthin gelangt, bleibt die Finanzverwaltung Herr des Verfahrens. Das bisherige Vollzugsdefizit bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, das eine Verfassungswidrigkeit

der materiellen Normen nach sich ziehen könnte<sup>119</sup>, ist damit ausgeräumt. Liegt dem Entrichtungspflichtigen am Ende des Veranlagungszeitraums keine Steuerkarte des Pflichtigen vor, hat er seine Eintragungen in Form einer ergänzenden Einzelmeldung an die Finanzbehörden zu übermitteln, falls die bei ihm erzielten Einkünfte eine bestimmte Freigrenze überschreiten. Auf diese Weise erhalten die Finanzbehörden Kenntnis vom individuellen Vermögensstatus des Steuerpflichtigen. Dieses Wissen dient auch der Erhebung von Annexsteuern und ebenso dem Vollzug zahlreicher Normen des Leistungsrechts<sup>120</sup>.

Zahlt der Entrichtungspflichtige gegen Vorlage der Steuerkarte den Gegenwert der persönlichen Steuerentlastungsbeträge aus, hat er dies in seiner Buchhaltung dauerhaft festzuhalten. Er darf den Betrag von der Summe der an den Fiskus abzuführenden Steuer abziehen, so dass er durch die Auszahlung wirtschaftlich nicht belastet wird. Insgesamt ähnelt die Rolle des Entrichtungspflichtigen der des Arbeitgebers im heutigen Lohnsteuerverfahren.

#### 3.4.2 Die Veranlagung

Ist eine natürliche oder steuerjuristische Person unternehmerisch tätig, bilden einzelne Geschäftsvorfälle und daraus resultierende Zahlungsvorgänge den Vermögensstatus nicht korrekt ab; der Leistungserbringer hat kaum typisierbare betriebliche Aufwendungen. Zudem wäre die Geschäftsbeziehung zum Geschäftspartner zu lose und oft auch zu flüchtig, als dass er zum Entrichtungspflichtigen werden könnte. Das EStGB sieht deshalb für unternehmerische Einkünfte eine Veranlagung durch das Finanzamt vor, die auf einer Steuererklärung beruht und die individuellen Aufwendungen berücksichtigt, die persönlichen Steuerentlastungsbeträge gewährt sowie die Beiträge zur Zukunftssicherung steuerfrei stellt. Wird der Steuerpflichtige veranlagt, hat er Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu leisten.

Die unterschiedlichen Steuererhebungsverfahren sind Erhebungstechniken, verändern aber nicht den materiellen Maßstab, der nur eine Einkunftsart kennt und die Einkünfte rechtsformneutral besteuert<sup>121</sup>. Die Einkommensteuer behält auch im Quellenbesteuerungsverfahren ihren Charakter als Personensteuer<sup>122</sup>.

##### 3.4.2.1 Veranlagung der steuerjuristischen Person und des Einzelunternehmers

Die steuerjuristische Person betätigt sich genauso wie ein Einzelunternehmer am Markt. Da das EStGB eine abschließende Besteuerung der Wertschöpfung im Unternehmen vorsieht, werden die steuerjuristischen Personen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Aufteilung oder Weitergabe des erzielten Gewinns an die dahinterstehenden Beteiligten ist keine eigene Wertschöpfung, sondern ein bloßer Vermögenstransfer. Die Einkommensteuer des Unternehmens lässt sich jedoch als Vorbelastung auf den jeweiligen Anteilsschein auffassen. In dieser Sicht machen persönliche Steuerentlastungsbeträge bereits

<sup>116</sup> Drenseck, (Fn. 35), § 39 Rn. 7: den Einwohnermeldeämtern soll dabei die Funktion von örtlichen Länderfinanzbehörden zukommen.

<sup>117</sup> Da die persönlichen Steuerentlastungsbeträge auf beliebig viele Steuerkarten des Pflichtigen aufgeteilt werden können, darf er auch eine Steuerkarte beantragen, die zwar alle persönlichen Daten, aber keine persönlichen Steuerentlastungsbeträge aufweist.

<sup>118</sup> Nimmt der Pflichtige ein neues oder ein weiteres Arbeitsverhältnis auf, erhält er vom Finanzamt eine neue Steuerkarte, die seine bisher in Anspruch genommenen persönlichen Steuerentlastungsbeträge berücksichtigt.

<sup>119</sup> BVerfGE 84, 239 – Zinsabschlag.

<sup>120</sup> Beispielfhaft soll an dieser Stelle nur auf § 5 EigZulG; § 13 VermBG und § 2a WoPG verwiesen werden.

<sup>121</sup> Zum Gebot der Rechtsformneutralität des Steuerrechts s. die zur Umsatzsteuer ergangene Entscheidung BVerfGE 101, 151 – Schwarzwaldklinik.

<sup>122</sup> Vgl. Lehner/Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 1 Rn. A 6: Die personale Anknüpfung ermöglicht die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgabe der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit.

hergestellte Belastungen rückgängig. Ein Anteilsinhaber kann sich die auf seinen Gewinnanteil insoweit entfallende Vorbelastung der steuerjuristischen Person gegen Vorlage der Steuerkarte vergüten lassen. Dies geschieht entweder gegenüber der steuerjuristischen Person selbst<sup>123</sup> oder durch das Finanzamt.

#### 3.4.2.2 Antragsveranlagung im Quellenbesteuerungsverfahren

Im Quellenbesteuerungsverfahren übernimmt der Entrichtungspflichtige Aufgaben des Fiskus<sup>124</sup>. Deshalb ist es geboten, den Steuerpflichtigen über die einbehaltene Einkommensteuer sowie über die berücksichtigten persönlichen Steuerentlastungsbeträge zu informieren, damit er sich vom rechtmäßigen Ablauf der Quellenbesteuerung überzeugen und gegebenenfalls Rechtsmittel einlegen kann<sup>125</sup>. Streiten Steuerpflichtiger und Entrichtungspflichtiger über steuerliche Pflichten aus dem Rechtsverhältnis, eröffnet das EStGB ein antragsgebundenes Veranlagungsverfahren, bei dem die Finanzämter die Stelle des Entrichtungspflichtigen einnehmen. Sie können zeitnah und in Amtsverantwortung die Meinungsverschiedenheiten beseitigen und den Rechtsfrieden wiederherstellen. Hält der Steuerpflichtige auch die Entscheidung des Finanzamts für unrichtig, kann er dagegen Einspruch einlegen. Der

<sup>123</sup> Mit der Vergütung der Steuerentlastungsbeträge gehen diese auf die steuerjuristische Person über und können von ihr als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. – Da das EStGB auch Vorbelastungen der Muttergesellschaft der steuerjuristischen Person berücksichtigt, wird es modernen Konzernstrukturen gerecht.

<sup>124</sup> Lang, (Fn. 21), § 9 Rn. 766; Schick, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, 1983, S. 8 ff.

<sup>125</sup> Dies ist umso wichtiger, weil nach Abschluss des Veranlagungszeitraums die Steuerkarte vom Entrichtungspflichtigen an das Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen übersandt wird. Gäbe es die gesetzliche Benachrichtigungspflicht nicht, stünde der Steuerpflichtige mit leeren Händen da. Er könnte die Rechtmäßigkeit des Besteuerungsverfahrens nicht mehr nachvollziehen; seine Rechtsschutzmöglichkeiten würden entwertet.

Rechtsschutz wird damit auch im Quellensteuerverfahren gewährt und erfüllt die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 19 Abs. 4 GG<sup>126</sup>.

## 4. Zusammenfassung

Das EStGB kehrt in radikaler Vereinfachung und striktem Subventionsverzicht zu den Grundgedanken der deutschen Einkommensteuer zurück. Kurz<sup>127</sup> und in einfacher, klarer Sprache macht es die Belastungsgründe und die tatbestandlichen Voraussetzungen der Einkommensteuer deutlich. Die Kürze erreicht das EStGB durch systematische Vereinfachungen: Ein einheitlicher Grundtatbestand, die Besteuerung aller Wirtschaftsorganismen jeweils in einer steuerjuristischen Person und ein einheitlicher Steuersatz mit progressionsbegründenden Abzügen in der Bemessungsgrundlage machen es möglich, die Unterscheidung nach Einkunftsarten und nach der Rechtsform des Steuersubjekts aufzugeben. Hierdurch gewinnt das EStGB an Systematik, Plausibilität und Gerechtigkeit. Lenkungs- und Subventionstatbestände entfallen; die verbreiterte Bemessungsgrundlage erlaubt eine aufkommensneutrale Absenkung der Steuertarife. Kindergeld und die Übertragbarkeit der persönlichen Steuerbeträge unter Ehegatten verwirklichen eine ehe- und familiengerechte Besteuerung gemäß Art. 6 Abs. 1 GG.

<sup>126</sup> Ohne diese Möglichkeit wäre i. d. R. der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten eröffnet, FG Cottbus v. 3. 12. 1996, 1 K 1366/96, EFG 1997, 358; FG Nürnberg v. 2. 2. 1995, VI 80/94, EFG 1995, 578. Diese besitzen nicht die Fachkompetenz der Finanzverwaltung und der Finanzgerichte. Außerdem wäre das damit verbundene Prozesskostenrisiko weder dem Steuerpflichtigen noch dem Entrichtungspflichtigen zuzumuten. Das gilt vor allem für Arbeitgeber und Banken, die als Entrichtungspflichtige in einer Vielzahl von streitanfälligen Rechtsbeziehungen stehen.

<sup>127</sup> Das EStGB kommt – ohne Bilanzsteuerrecht – mit 23 Paragraphen aus, die die maßgeblichen Regelungen enthalten.