

ZSteu[®]

Herausgeber:
Uwe-Karsten Reschke, Rechtsanwalt
Dieter Hild, Steuerberater
Stefanie Rousek Folkers, Steuerberaterin

Zeitschrift für Steuern & Recht 8. Jg. Heft 8 11. Mai 2011

Schwerpunkte

ZSteu-Dokumentation

Die Privilegierung der Vertreter des Volkes ist die Diskriminierung des Volkes

Beschwerde-Schriftsatz vor dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte zum Besteuerungsverfahren der Abgeordneten des Deutschen Bundestages S. 126

BFH: GrEStG / GG / BewG

Vorlage an BVerfG: Bemessung der Grunderwerbsteuer nach Grundbesitzwerten verfassungswidrig? – Geltendmachung der Verletzung eigener Rechte bei ausländischer juristischer Person – Änderung des Gesellschafterbestands i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG – Bindungswirkung von Entscheidungen des BVerfG S. R-403

Reschke-Verlag
Harrlachweg 4, 68163 Mannheim
Tel: 06221/758240
Fax: 0711/55090989
E-Mail: reschke-verlag@zsteu.de
und redaktion@zsteu.de
Internet: www.zsteu.de

ISSN 1614-7936

ZSteu-Beiträge

Univ.-Prof. Dr. Ute Schmiel

Entspricht eine steuerliche Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung dem Leistungsfähigkeitsprinzip? S. 119

ZSteu-Rechtsprechung

BFH: AStG / EG

Zurechnung des Einkommens einer liechtensteinischen Stiftung – Keine unionsrechtlichen Bedenken gegen § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. – Ablaufhemmung erfordert keine Prüfungsanordnung bei Fahndungsprüfung S. R-389

BFH: BierStG / GG

Vorlage an das BVerfG zur formellen Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 2 BierStG 1993 – Vorlagepflicht – Zustandekommen von im Rahmen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 eingeführten Regelungen – Verletzung der Kompetenzgrenzen des Vermittlungsausschusses S. R-395

BFH: UStG / EWGRL

EuGH-Vorlage zu den Voraussetzungen der Steuerfreiheit der Umsätze eines ambulanten Pflegedienstes – Beurteilung von im Jahr der Betriebsgründung ausgeführten Umsätzen nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG – Unionsrechtskonformität von § 4 Nr. 18 UStG S. R-400

BFH: AO

Zulässigkeit eines ergänzenden Haftungsbescheids nach Lohnsteueraußenprüfung S. R-414

BFH: AO / GG

Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte ist nicht verfassungswidrig
Beschluss vom 30.03.11 – I B 136/10 S. R-436
Urteil vom 30.03.11 – I R 61/10 S. R-440

BFH: Nicht veröffentlichte Entscheidungen (NV)

S. R-443

ZSteu-Beiträge

Univ.-Prof. Dr. Ute Schmiel, Universität Duisburg-Essen

Entspricht eine steuerliche Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung dem Leistungsfähigkeitsprinzip?

Der Gesetzgeber hat im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz die Frage aufgeworfen, ob eine steuerliche Gewinnermittlung nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht. Im ökonomischen und juristischen Schrifttum wird dies überwiegend verneint. Im Gegensatz dazu kommt die hier vorgelegte Analyse zu dem Ergebnis, dass für Personenhandels- und Kapitalgesellschaften eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichtete Besteuerung eine steuerliche Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung geradezu erfordert. Die Begründung liegt darin, dass die handelsrechtliche Gewinnermittlung in Deutschland das wirtschaftliche Einkommen der Eigenkapitalgeber dieser Personenhandels- und Kapitalgesellschaften konstituiert.

I. Einleitung

Im Regierungsentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz thematisiert der Gesetzgeber die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung. Zwar heißt es dort zunächst, dass zur Maßgeblichkeit zurzeit keine Alternativen bestünden. Es sei aber

„zu überprüfen, ob dieser Jahresabschluss seine bisherige Funktion, aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips die steuerliche Leistungsfähigkeit des bilanzierenden Kaufmanns abzubilden, weiterhin erfüllen kann. Die Informationsfunktion der Handelsbilanz tritt in den Vordergrund und das Realisationsprinzip als Gradmesser der steuerlichen Leistungsfähigkeit wird punktuell modifiziert. Daher wird zu analysieren sein, ob zur Wahrung einer nach der individuellen Leistungsfähigkeit ausgerichteten Besteuerung und auch im Hinblick auf die Bestrebungen zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage auf EU-Ebene eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung notwendig ist und erforderlichenfalls wie sie zu konzipieren ist.“¹

Der Gesetzgeber wirft in diesem Zitat die Frage auf, ob eine steuerliche Gewinnermittlung



Univ.-Prof. Dr. Ute Schmiel

nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht oder ob eine Besteuerung

nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung erfordert.²

Gegenstand dieses Beitrags ist die Beantwortung der Frage nach der Eignung handelsrechtlicher GoB für eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichtete steuerliche Gewinnermittlung. In diesem Beitrag wird die These vertreten, dass eine steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage handelsrechtlicher GoB dem Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung entspricht. Diese These reflektiert eine Minderheitsposition. Vorherrschend ist im ökonomischen und juristischen Schrifttum, dass ein auf der Grundlage handelsrechtlicher GoB ermittelter steuerlicher Gewinn nicht geeignet ist, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzubilden.³ Im Folgenden wird die hier vorgelegte These begründet. Dabei wird in Kapitel 3 ein Argument für das Maßgeblichkeitsprinzip vorgetragen, das bisher noch nicht diskutiert wurde. Bevor in Kapitel 3 die Zieladäquanz einer den GoB entsprechenden steuerlichen Gewinnermittlung begründet wird, konkretisiert Kapitel 2 Leistungsfähigkeit als Ziel steuerlicher Gewinnermittlung. In Kapitel 4 werden die Ergebnisse zusammengefasst und Konsequenzen für die Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung aufgezeigt.

II. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Ziel steuerlicher Gewinnermittlung

Das vom Gesetzgeber als Leitlinie vorgegebene Leistungsfähigkeitsprinzip hat eine absolute und eine relative Dimension.⁴ Leistungsfähigkeit in absoluter Hinsicht meint, dass der Steuerpflichtige nach seiner „wirtschaftlichen Kraft“ besteuert werden soll, die sich beispiels-

1 Bundestags-Drucksache 16/10067 vom 30.7.2008, http://www.bmj.bund.de/files/-/3152/RegE_bilmog.pdf (Abruf 6.4.2011), S. 34.

2 Wenn der Gesetzgeber die steuerliche Gewinnermittlung auch im Hinblick auf eine einheitliche körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage in der EU thematisiert, geht es nicht um eine verbesserte Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips, sondern gemäß dem EU-Entwurf, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_12 (Abruf 6.4.2011), S. 5, insbesondere um die Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie die Verringerung von Verwaltungsaufwand und steuerlicher Befolgungskosten, siehe auch bereits SPENGLER, ZfCM, Sonderheft 2, 2004, S. 134 f. Die Frage nach der Vereinbarkeit einer steuerlichen Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip stellt sich, solange die Einführung einer einheitlichen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage offen ist und falls das Projekt scheitern sollte. Sie stellt sich auch bei Einführung einer gemeinsamen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage zumindest für die Unternehmen, die nicht die Voraussetzungen hierfür erfüllen sowie für die Unternehmen, die nicht optieren.

3 Siehe kritisch zum Maßgeblichkeitsprinzip aus ökonomischer Sicht beispielsweise SCHNEIDER, in: SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, S. 294-298; STEGEL, in: SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, S. 301-303; SCHNEIDER, in: BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), FS Krawitz, 2010, S. 707-718, WAGNER, BB 2002 und aus juristischer Sicht WEBER-GRELLET, ZRP 2008 sowie wohl auch HEY, in: TIPKE/LANG (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, S. 758 f.

4 Siehe zu einer solchen Differenzierung auch DILLER/GROTTKE, ZfB 2010, S. 126.

weise in seinem Einkommen widerspiegelt.⁵ In relativer Hinsicht bezieht sich Leistungsfähigkeit auf die Besteuerung im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen und ist in horizontale und vertikale Leistungsfähigkeit zu unterteilen. Horizontale Leistungsfähigkeit bedeutet Gleichmäßigkeit der Besteuerung, nach der gleiche Sachverhalte gleich und ungleiche Sachverhalte (relativ gleich) ungleich besteuert werden sollen.⁶ Vertikale Leistungsfähigkeit impliziert hingegen das Postulat, dass die Besteuerung eine Umverteilung von reichen zu armen Steuerpflichtigen bewirken soll und ist als Zielsetzung umstritten. Weitgehend unstrittig ist jedoch, dass zunächst eine gleichmäßige Ausgangsgröße für die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage zu ermitteln ist, an die sich – falls gewünscht – eine Umverteilung über Freibeträge und/oder über einen progressiven Tarif anschließt.⁷ Für die hier zu betrachtende steuerliche Gewinnermittlung ist damit in relativer Hinsicht allein die *Gleichmäßigkeit der Besteuerung* relevant.

Für die weitere Analyse wird das geltende Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht – abgesehen von der hier zu untersuchenden steuerlichen Gewinnermittlung – als Datum zugrunde gelegt. Deshalb wird im Folgenden auf das *wirtschaftliche Einkommen* als Größe zur Messung der Leistungsfähigkeit abgestellt. Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre verwirklicht, wenn gleich hohe wirtschaftliche Einkommen gleich besteuert würden und wenn unterschiedlich hohe wirtschaftliche Einkommen – in ihrer Relation gleich – unterschiedlich hoch besteuert würden. Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre also realisiert, wenn das steuerliche Einkommen – aufgrund der hier ausgeblendeten Fragen vertikaler Leistungsfähigkeit die Summe der Einkünfte, genauer die hier allein relevanten Einkünfte aus Gewerbebetrieb – dem wirtschaftlichen Einkommen entspricht. Um die Frage beantworten zu können, ob ein auf der Grundlage

der handelsrechtlichen GoB ermittelter Gewinn dem wirtschaftlichen Einkommen entspricht, ist zunächst zu klären, ob Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausschließlich auf natürliche Personen oder auch auf andere rechtsfähige Subjekte zu beziehen ist.

In ökonomischen Theorien wird das wirtschaftliche Einkommen grundsätzlich mit der Zielgröße wirtschaftlichen Handelns gleichgesetzt. Dabei wird regelmäßig davon ausgegangen, dass rational handelnde Wirtschaftssubjekte auf der Grundlage des Kapitalwertmodells – oder eines daraus abgeleiteten Modells – entscheiden. Wird der Kapitalwert – und damit das wirtschaftliche Totaleinkommen – oder werden die daraus abgeleiteten äquivalenten Periodeneinkommen besteuert, hat dies zur Konsequenz, dass unter den restriktiven Modellprämissen eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes die Rangfolge der Entscheidungen durch die Besteuerung nicht beeinflusst wird, andernfalls entstehen Steuerwirkungen.⁸ Unabhängig davon, ob man ein neoklassisches Modell für geeignet hält, Steuerwirkungen abzubilden,⁹ wird deutlich, dass die überwiegend in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vertretene steuerökonomische Theorie dem methodologischen Individualismus folgt. Nach dem methodologischen Individualismus lassen sich Unternehmen ebenso wie andere soziale Phänomene nicht unmittelbar, sondern nur durch Hypothesen über das Handeln einzelner Personen oder Personengruppen erklären.¹⁰ Ausdruck eines methodologischen Individualismus ist ein individualistisches Unternehmensverständnis. Gemäß einem individualistischen Unternehmensverständnis ist die Unternehmenspolitik abhängig von den Zielen der hinter dem Unternehmen stehenden (potentiellen) Eigenkapitalgeber.¹¹ Im Gegensatz dazu haben Unternehmen nach einem institutionalen Unternehmensverständnis ein eigenes Gewinnerzielungs- und Unternehmensehaltungsinteresse.

Für die Ausgestaltung des Steuerrechts wird grundsätzlich über Hypothesen wirtschaftlichen Handelns allgemein oder über Steuerwirkungshypothesen auf die neoklassische Theorie oder auf andere Theorien rekurriert, die dem methodologischen Individualismus folgen.¹² Demzufolge ist auch die Zielsetzung für die Ausgestaltung des Steuerrechts – hier für die steuerliche Gewinnermittlung – individualistisch zu formulieren. Eine kohärente Vorgehensweise erfordert somit, Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausschließlich auf natürliche Personen zu beziehen. Messgröße der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist demzufolge das *wirtschaftliche Einkommen natürlicher Personen*. Eine steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage der handelsrechtlichen GoB wäre demzufolge gleichmäßig, wenn sie das wirtschaftliche Einkommen der unmittelbar oder mittelbar hinter dem Unternehmen als Eigenkapitalgeber stehenden natürlichen Personen bestimmen würde.

III. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch eine steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage handelsrechtlicher GoB

1. Ein neues Argument für das Maßgeblichkeitsprinzip

Die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die steuerliche Gewinnermittlung wurde ursprünglich aus Vereinfachungsgründen eingeführt. In der Folgezeit wurde das Maßgeblichkeitsprinzip vor allem mit dem gemeinsamen Zweck handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung begründet.¹³ DÖLLERER formulierte in diesem Kontext die so genannte Teilhaberthese: Es existiere keine spezifisch steuerrechtliche Leistungsfähigkeit. Der Fiskus solle deshalb einem stillen Teilhaber gleichgestellt werden und müsse demzufolge an den für die Gesellschafter relevanten Gewinnen des Unternehmens partizipieren.¹⁴ Nach hier vertretener Auffassung stützt die Teilhaberthese die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die steuerliche Gewinnermittlung nicht. Das Maßgeblichkeitsprinzip wäre vielmehr nur dann begründet, wenn der auf der Grundlage der handelsrechtlichen GoB ermittelte steuerliche Gewinn dem wirtschaftlichen Einkommen der unmittelbar oder mittelbar als Eigenkapitalgeber beteiligten natürlichen Personen entspräche. In dem hier allein interessierenden Kontext des Maßgeblichkeitsprinzips geht es dabei nur um das wirtschaftliche Einkommen, das Steuerpflichtige aus *handelsbilanzierungspflichtigen* Unternehmen erzielen.

Nach dem hier zugrunde gelegten individualistischen Unternehmensverständnis stellt das auf der Unternehmensebene erzielte wirtschaft-

5 Siehe zur Besteuerung nach der „wirtschaftlichen Kraft“ SIEGEL/BAREIS, Strukturen der Besteuerung, 4. Aufl. 2004, S. 25.

6 Diese nicht unbedingt quantifizierbare Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Sachverhalten ist nicht zu verwechseln mit nutzentheoretischen Explikationen gerechter Besteuerung, siehe HOMBURG, Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl. 2010, S. 195-224.

7 Siehe zur Abgrenzung von horizontaler und vertikaler Leistungsfähigkeit SCHNEIDER, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, S. 231-239; HUNDSDOERFER/KIESEWETTER/SURETH, ZfB 2008, S. 70 f.

8 Siehe SCHNEIDER, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, S. 97-121; WAGNER, StuW 2004, S. 239-245. In diesem Fall wäre das wirtschaftliche Einkommen als Konsum definiert.

9 Siehe kritisch SCHMIEL, ZfB 2009, S. 1206 f.

10 Siehe zum methodologischen Individualismus GETHMANN, in: Mittelstraß Enzyklopädie Philosophie und Wissenschaftstheorie, 1995, Bd. 2, S. 226 f., und zu seiner Bedeutung für die ökonomische Theorie WITT, Individualistische Grundlagen der evolutarischen Ökonomik, 1987, S. 14-17.

11 Siehe zum Unternehmensverständnis in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre WAGNER, StuW 2000, S. 112 f.; SCHNEIDER, BFuP 2006, S. 264-267.

12 Zur Begründung der hier vorgelegten These ist es nicht erforderlich, den Zusammenhang zwischen Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Steuerwirkungstheorien zu vertiefen, siehe hierzu aber SURETH, Steuerreformen und Übergangsprobleme bei Beteiligungsinvestitionen, 2006, S. 17; HUNDSDOERFER/KIESEWETTER/SURETH, ZfB 2008, S. 70.

13 Siehe zur Entstehung des Maßgeblichkeitsprinzips SCHNEIDER, in: BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), FS Krawitz, 2010, S. 707-713 und kritisch zu weiteren Argumenten, die für das Maßgeblichkeitsprinzip angeführt werden, beispielsweise zu dem Hinweis auf den Schutz vor dem Fiskus sowie auf die Einheit der Rechtsordnung ders., in: SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, S. 284-286; ders., in: BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), FS Krawitz, 2010, S. 713 f.

14 Siehe DÖLLERER, BB 1971, S. 1334 und dieser Auffassung folgend MOXTER, DStZ 2000; aktuell WEHRHEIM/FROSS, ZfB 2010, S. 88-90.

liche Totaleinkommen prima facie das wirtschaftliche Totaleinkommen der Eigenkapitalgeber dar und wäre demzufolge bei diesen zu versteuern: Entweder wie im geltenden Einkommensteuerrecht bei Personenunternehmen in der Form, dass Gewinne ausschließlich bei den Eigenkapitalgebern versteuert und Verluste ausschließlich bei den Eigenkapitalgebern steuerlich verrechnet werden. Oder wie im geltenden Recht bei Kapitalgesellschaften in der Form, dass zusätzlich auf Gesellschaftsebene eine Besteuerung mit Körperschaftsteuer erfolgt, die aber *wirtschaftlich betrachtet* den Charakter einer Steuervorauszahlung auf die persönliche Einkommensteuer des Eigenkapitalgebers hat. In diesem Fall ist nach individualistischem Unternehmensverständnis grundsätzlich das wirtschaftliche Einkommen des Eigenkapitalgebers auf Gesellschaftsebene zu versteuern und die Steuer auf Gesellschaftsebene bei der Besteuerung auf Gesellschafterebene beim Gesellschafter als Vorbelastung zu berücksichtigen. Das geltende Körperschaftsteuersystem kennt mit dem Teileinkünfteverfahren einerseits und der Abgeltungsteuer andererseits nur eine pauschalierte Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung. Allerdings zeigt die Gesetzesbegründung zur Unternehmensteuerreform, dass der Steuergesetzgeber auch bei Kapitalgesellschaften implizit auf ein individualistisches Unternehmensverständnis abstellt, wenn er ausführt: „Infolge der Absenkung der Belastung der Körperschaft mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ist es angezeigt, das Halbeinkünfteverfahren zu einem Teileinkünfteverfahren fortzuentwickeln und die Steuerfreistellung auf 40 Prozent zurückzuführen. Denn im Hinblick auf die steuerliche Gesamtbelastung auf Unternehmens- sowie Anteilseignerebene ist die bisherige hälftige Steuerfreistellung nicht mehr gerechtfertigt.“¹⁵

Uneingeschränkt trifft die Überlegung, dass das wirtschaftliche Totaleinkommen des Unternehmens zugleich das wirtschaftliche Totaleinkommen der Eigenkapitalgeber darstellt, nur in einem vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkt unter Sicherheit beziehungsweise stochastischer Unsicherheit zu: Das wirtschaftliche Totaleinkommen – im vollkommenen und

vollständigen Kapitalmarkt der Kapitalwert – beträgt entweder 0 Euro oder ist positiv. Periodeneinzahlungs- oder Periodenauszahlungsüberschüsse des Unternehmens fließen an die Eigenkapitalgeber beziehungsweise von den Eigenkapitalgebern an die Unternehmen. Etwaige Periodenverschiebungen von Ein- und Auszahlungen an die Eigenkapitalgeber beziehungsweise von den Eigenkapitalgebern sind bei Identität von unternehmensexterner und unternehmensinterner Verzinsung nach Steuern im Hinblick auf die Rendite nicht relevant. Ebenso wenig haben Periodenverschiebungen unter Liquiditätsgesichtspunkten Bedeutung, weil diese in einem vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkt definitionsgemäß ausgeschlossen sind. In einem vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkt reicht es damit aus, die richtige Besteuerung des Totaleinkommens des Unternehmens in Blick zu nehmen. Die Besteuerung des Periodeneinkommens hat den Charakter einer Abschlagszahlung auf die Steuer des Totaleinkommens. Wann diese erbracht wird, ist bei identischer unternehmensinterner und unternehmensexterner Verzinsung sowie bei definitionsgemäß ausgeschlossenen Liquiditätsproblemen irrelevant.¹⁶

Es sprechen jedoch gewichtige Gründe sowohl gegen das gegenwärtige Vorliegen als auch gegen die zukünftige Realisierbarkeit eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes. Ein vollkommener und vollständiger Kapitalmarkt ist nur unter Sicherheit bzw. stochastischer Unsicherheit definiert. Realistisch ist jedoch eine Form der Unsicherheit, bei der auch nicht in das Entscheidungskalkül einbezogene Zustände eintreten können.¹⁷ Darüber hinaus können in der Realität zu beobachtende Sachverhalte wie Liquiditätsprobleme bis hin zur Illiquidität in einem vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkt nicht widerspruchsfrei abgebildet werden: Ökonomische Illiquidität setzt voraus, dass anders als im vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkt der Unternehmenswert negativ werden kann, weil Gläubiger nicht nur den Marktwert ihrer Gläubigerposition, sondern deren Nominalwert einfordern können.¹⁸ Ebenso wenig ist es möglich, im Rahmen der neoklassischen Theorie Innovationen endogen

zu erklären.¹⁹ Schließlich stellt sich die Frage, wozu es in einem vollkommenen und vollständigen Markt der Steuern bedarf. Steuern dienen grundsätzlich der Finanzierung öffentlicher Güter, die ihrerseits das Nichtvorhandensein eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes reflektieren.²⁰

Jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes existiert nicht die eine wirtschaftliche Einkommensdefinition. Vielmehr sind verschiedene Zielgrößen denkbar, von denen es vernünftig sein kann, diese betriebswirtschaftlichen Entscheidungen zugrunde zu legen. Das schließt nicht aus, dass Wirtschaftssubjekte auch jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes auf der Grundlage des Kapitalwertkriteriums entscheiden, was aber nicht heißt, dass ein vollkommener und vollständiger Kapitalmarkt *vorliegt*, sondern nur, dass Wirtschaftssubjekte mangels anderer Entscheidungsmodelle *unterstellen*, es wären seine Prämissen erfüllt. Jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes reicht es für die Ausgestaltung einer gleichmäßigen steuerlichen Gewinnermittlung, die auf das wirtschaftliche Einkommen der Eigenkapitalgeber abstellt, nicht mehr aus, das *wirtschaftliche Totaleinkommen des Unternehmens* in Blick zu nehmen. Vielmehr ist die Ermittlung des *wirtschaftlichen Periodeneinkommens der Eigenkapitalgeber* relevant: Denn *erstens* spielt jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes Liquidität eine Rolle, so dass die Höhe der periodischen Steuerzahlung Bedeutung erhält. *Zweitens* ist davon auszugehen, dass die unternehmensinterne und unternehmensexterne Verzinsung voneinander abweichen. Damit ergeben sich unterschiedliche wirtschaftliche Totaleinkommen beim Unternehmen im Vergleich zu dem wirtschaftlichen Einkommen der Eigenkapitalgeber in Abhängigkeit davon, ob Gewinne thesauriert oder entnommen, ausgezahlt oder ausgeschüttet werden. *Drittens* ist ein Auseinanderfallen des wirtschaftlichen Totaleinkommens des Unternehmens und des wirtschaftlichen Einkommens der Eigenkapitalgeber auch aus einem weiteren Grund möglich: Das wirtschaftliche Totaleinkommen des Unternehmens kann positiv sein, 0 Euro betragen oder negativ sein. Ein negatives wirtschaftliches Totaleinkommen des Unternehmens führt bei Haftungsbeschränkung der Gesellschafter aber nicht unbedingt zu einem (betragsgleichen) wirtschaftlichen negativen Totaleinkommen der Eigenkapitalgeber. Jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes sind damit das wirtschaftliche Totaleinkommen des Unternehmens und das wirtschaftliche Totaleinkommen des Eigenkapitalgebers nicht unbedingt identisch. Des Weiteren ist aufgrund der Relevanz von Liqui-

15 Bundestags-Drucksache 16/4841 vom 26.3.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/048/1604841.pdf> (Abruf 6.4.2011), S. 46.

16 Implizit scheint diese Übereinstimmung des Totaleinkommens des Unternehmens mit dem Totaleinkommen der Eigenkapitalgeber die Auffassung der Vertreter von Cash-Flow-Steuern zu sein, siehe hierzu beispielsweise Wagner, in: SMEKAL/SENDLHOFFER/WINNER (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, 1999.

17 Siehe SCHNEIDER, Betriebswirtschaftslehre Bd. 1, 2. Aufl. 1995, S. 1-24; ders., Betriebswirtschaftslehre Bd. 3, 1997, S. 42-46; ders., Betriebswirtschaftslehre Bd. 4, 2001, S. 370-378, 452-465; ders., Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, S. 102 f., 255-274; DERS., BFuP 2006, S. 268 f. Siehe zur Relevanz realistischer Unsicherheit in der ökonomischen Theorie auch LANGLOIS, in: LANGLOIS (Hrsg.), Economic as a process, Cambridge 1986; WITT, Individualistische Grundlagen der evolutiven Ökonomik, 1987, S. 1-30; SCHUBERT, Die rechtliche Steuerung urbanen Wandels, 2006, S. 22-40.

18 Siehe SCHMIDT, Ökonomische Analyse des Insolvenzrechts, 1980, S. 104-109; ZISOWSKI, Grundsätze ordnungsgemäßer Überschuldungsrechnung, 2001, S. 53-59 und zu weiteren Widersprüchen zwischen erfahrungswissenschaftlichen Sachverhalten und einem vollkommenen und vollständigen Markt SCHNEIDER, zfbf 2009, S. 130-135.

19 Siehe WITT, Individualistische Grundlagen der evolutiven Ökonomik, 1987, S. 9-30.

20 Siehe kritisch bereits WENGER, ZfB 1986, S. 136-138.

dität das wirtschaftliche Periodeneinkommen von Bedeutung. Demzufolge ist für eine *gleichmäßige Besteuerung*, die an das wirtschaftliche Einkommen der Eigenkapitalgeber anknüpfen soll, das *wirtschaftliche Periodeneinkommen der Eigenkapitalgeber* zugrunde zu legen. Damit stellt sich die Frage nach einer geeigneten Definition eines wirtschaftlichen Periodeneinkommens der Eigenkapitalgeber.

Jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes – so wurde deutlich – sind verschiedene Zielgrößen denkbar. Demzufolge ist es möglich, aber nicht zwingend, dass Wirtschaftssubjekte auch jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes auf der Grundlage des Kapitalwertkriteriums entscheiden. Wenn Wirtschaftssubjekte vom Kapitalwertkriterium ausgehen, stellen die Einzahlungen, die bei Personengesellschaften aus entnommenen bzw. ausgezahlten Gewinnen und bei Kapitalgesellschaften aus ausgeschütteten Gewinnen resultieren, *positives* wirtschaftliches Einkommen dar. Diese Periodeneinzahlungen auf der Ebene des Gesellschafters richten sich nicht nach dem (anteiligen) Periodeneinzahlungsüberschuss der Gesellschaft. Die Höhe der möglichen Gewinnentnahme, -auszahlung oder -ausschüttung ist vielmehr für die Gesellschafter von Personenhandels- und Kapitalgesellschaften von dem gesellschaftsrechtlichen Gewinn der Gesellschaft abhängig, der seinerseits nach den handelsrechtlichen GoB ermittelt wird.²¹ Demzufolge entspricht ein positives wirtschaftliches Periodeneinkommen der Gesellschafter dem nach handelsrechtlichen GoB ermittelten Gewinn. Hieraus ergibt sich die Konsequenz, dass dieser nach *handelsbilanziellen GoB ermittelte Gewinn als wirtschaftliches Einkommen besteuert werden müsste*. Nach dem geltenden Recht bei Personengesellschaften auf Gesellschafterebene und bei Kapitalgesellschaften auf Gesellschafterebene mit Körperschaftsteuer, die pauschaliert auf Gesellschafterebene berücksichtigt wird. Allerdings wird das so definierte wirtschaftliche Periodeneinkommen beim Gesellschafter nur zahlungswirksam, wenn der handelsbilanzielle Gewinn entnommen, ausgezahlt bzw. ausgeschüttet wird. Sofern Gesellschafter in ihrer Zielgröße auf Ein- und

Auszahlungen abstellen, entspräche bei gesetzlich vorgeschriebener oder freiwillig vorgenommener Gewinnthesaurierung das steuerliche Einkommen nicht dem wirtschaftlichen Einkommen. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass zum einen nicht sicher ist, ob Wirtschaftssubjekte den Gewinn erst mit der Zahlungswirksamkeit als wirtschaftliches Einkommen ansehen. Es wäre ebenfalls denkbar, dass aus der Perspektive der betroffenen Wirtschaftssubjekte bei Personengesellschaften bereits mit Entstehen eines Gewinnentnahme- oder Gewinnauszahlungsanspruchs und bei Kapitalgesellschaften mit Entstehen eines handelsbilanziellen Gewinns losgelöst von einer gesetzlichen Thesaurierungsverpflichtung oder Gewinnverwendungsentscheidung wirtschaftliches Einkommen vorliegt. Zum anderen würde eine Besteuerung, die an die Zahlungswirksamkeit des Gewinns beim Eigenkapitalgeber anknüpft, den Gesellschaftern die Möglichkeit geben, durch Gewinnverwendungspolitik den Besteuerungszeitpunkt in höherem Maße als nach geltendem Recht selbst zu bestimmen. Anders als nach geltendem Recht wäre eine Gewinnverwendungspolitik bei Personengesellschaften auch jenseits des § 34a EStG möglich. Bei Kapitalgesellschaften wäre ebenfalls eine Gewinnverwendungspolitik in größerem Umfang möglich, weil entweder die Körperschaftsteuer erst bei Zahlungswirksamkeit der Dividende anfallen oder die Körperschaftsteuer durch eine höhere Einkommensteuer ersetzt würde. Will man diese Möglichkeit zur Gewinnverwendungspolitik vermeiden, bleibt nur – zumindest im Rahmen der geltenden Unternehmensbesteuerung –, den entstandenen handelsbilanziellen Gewinn zu besteuern, wohlwissend, dass es sich hierbei unter Umständen nur um eine Annäherung an das wirtschaftliche Einkommen handelt.

Ausgehend vom Kapitalwertkriterium entsteht ein *negatives* wirtschaftliches Einkommen beispielsweise durch die Auszahlungen des Gesellschafters, die aus Verlustausgleichs- oder Kapitalauffüllungspflichten resultieren. Denkbar ist auch ein negatives wirtschaftliches Einkommen aufgrund fehlender Kapitalrückzahlungen bei Liquidation der Gesellschaft oder bei Veräußerung des Anteils. Verlustausgleichs-,

Kapitalauffüllungspflichten sowie die Kapitalrückzahlung in der Liquidation werden ebenfalls durch den handelsbilanziellen Gewinn bestimmt, so dass auch hier der nach handelsbilanziellen GoB ermittelte Gewinn das negative wirtschaftliche Periodeneinkommen der Gesellschafter darstellt. Auch hier gilt das Problem, dass Verluste bzw. Kapitalauffüllungspflichten nicht unbedingt sofort zahlungswirksam werden. Wenn aber der Handelsbilanzgewinn unabhängig von seiner Zahlungswirksamkeit beim Eigenkapitalgeber besteuert wird, erfordert eine gleichmäßige Besteuerung, dass grundsätzlich auch Verluste losgelöst von ihrer Zahlungswirksamkeit Berücksichtigung finden, wobei allerdings die Verlustverrechnung des geltenden Rechts Grenzen setzt, die – so wird in Kapitel III. 2. – deutlich werden, im steuerökonomischen Schrifttum kritisch betrachtet werden.

Der nach den handelsbilanziellen GoB ermittelte Gewinn, so lässt sich resümieren, ist keinesfalls nur eine Rechenziffer. Vielmehr entstehen in Höhe dieses Gewinns oder Verlusts in Abhängigkeit von gesellschaftsrechtlichen Regelungen Ansprüche oder Verpflichtungen. Diese Ansprüche oder Verpflichtungen sind zum einen in Form von Gewinnentnahme-, Gewinnauszahlungs- oder Gewinnausschüttungsrechten²² sowie in Form von Verlustausgleichs- und Kapitalauffüllungspflichten für das Verhältnis der Gesellschafter untereinander relevant. Bei beschränkter Haftung der Gesellschafter haben sie überdies elementare Bedeutung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern.²³ Die handelsrechtliche Gewinnermittlung konstituiert damit eine Größe, von der anzunehmen ist, dass sie aus Sicht der Eigenkapitalgeber das wirtschaftliche Einkommen darstellt, wenn diese auf das Entstehen von Ansprüchen oder Verpflichtungen abstellen oder zumindest die größtmögliche Annäherung an das wirtschaftliche Einkommen ist, sofern auf die Zahlungswirksamkeit dieser Ansprüche und Verpflichtungen abgestellt wird.

Für die steuerliche Gewinnermittlung ist deshalb grundsätzlich der handelsrechtliche Gewinn oder Verlust zugrunde zu legen. Zugleich wird deutlich, dass die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die steuerliche Gewinnermittlung nur für Personenhandels- und Kapitalgesellschaften und nur so lange begründet ist, wie die handelsrechtlichen GoB das wirtschaftliche Periodeneinkommen der Gesellschafter konstituieren, das heißt, solange die Ausschüttungsbemessung elementarer Zweck der handelsrechtlichen Gewinnermittlung ist.²⁴ Sollte der Gesetzgeber für die HGB-Bilanz die Ausschüttungsbemessungsfunktion aufgeben, gilt der hier aufgezeigte Zusammenhang zwischen handelsrechtlicher Gewinnermittlung und wirtschaftlichem Einkommen nicht mehr.

21 Im Rahmen der Steuerplanung wird bei der Ermittlung der Vorteilhaftigkeit von Investitionen folgerichtig auch die Ausschüttungsbegrenzung problematisiert, siehe KÖNIG/WOSNITZA, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, 2004, S. 87 f.

22 Bei Personenhandelsgesellschaften besteht zwar anders als bei Kapitalgesellschaften kein Verbot zur Kapitalauszahlung an die Gesellschafter. Gleichwohl ist aber die Differenzierung zwischen Kapital und Gewinn elementar, weil bei unzulässigen Entnahmen eine Rückzahlungspflicht gegenüber der Gesellschaft besteht, siehe HOPT, in: HOPT/MERKT (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 34. Aufl., 2010, § 122, Rz. 3-6.

23 Eine andere, hier irrelevante, Frage ist, ob man solche gesetzlichen vermögensabhängigen Gläubigerschutzvorschriften zur Verringerung fremdfinanzierter Principal-Agent-Probleme für geeignet hält.

24 Hingegen verneint SCHNEIDER, zBf 2009, 684 f., bereits heute einen Primärzweck der Zahlungsbemessung des handelsrechtlichen Gewinns. Nach WERHEIM/FROSS, ZfB 2010, 91, hat das HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eine Zweckverschiebung erfahren. Demgegenüber sind nach BAETGE/KIRSCH/SOLMECKE, Wpg 2009, 1222 weiterhin Dokumentation, Rechenschaft und Kapitalerhaltung gleichgewichtet.

2. Maßgeblichkeitsprinzip statt sofortiger Verlustausgleich

Konträr zu dem Ergebnis, dass das Maßgeblichkeitsprinzip der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip – verstanden als Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die an das wirtschaftliche Einkommen der hinter dem Unternehmen als Eigenkapitalgeber stehenden natürlichen Personen anknüpft – entspricht, steht die Auffassung SCHNEIDERS. SCHNEIDER qualifiziert das Maßgeblichkeitsprinzip als eine „in die Irre führende Messung“, als ein „Unmaß“²⁵ für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Nach SCHNEIDER führt die nur bei gewerblichen Einkünften zulässige Verlustantizipation in Form von Teilwertabschreibungen und Drohverlustrückstellungen zur Ungleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber anderen Einkunftsarten. Deshalb sei auf die Verlustantizipation zu verzichten. Voraussetzung hierfür sei allerdings, dass einkünfteunabhängig ein sofortiger Verlustausgleich oder zumindest ein betragsmäßig unbeschränkter – zeitlich aus Verwaltungsvereinfachungsgründen auf 5 Jahre beschränkter – Verlustrücktrag und ein verzinslicher Verlustvortrag eingeführt werden. Für einen vollständigen Verlustausgleich spricht nach SCHNEIDER unter anderem eine gleichmäßige Besteuerung. Zum einen ermöglicht erst ein sofortiger Verlustausgleich den Verzicht auf Verlustantizipation und damit eine Gleichbehandlung von Einkünften verschiedener Einkunftsarten. Zum anderen sei der Fiskus an Gewinnen und Verlusten gleichermaßen zu beteiligen.²⁶

Der Argumentation von SCHNEIDER wird hier in Bezug auf den sofortigen Verlustausgleich als Voraussetzung für den Verzicht auf Verlustantizipation entgegengesetzt, dass ein sofortiger Verlustausgleich dazu führen kann, dass Verluste verrechnet werden, die das wirtschaftliche Periodeneinkommen des Eigenkapitalgebers nicht mindern. Ein sofortiger Verlustausgleich ist dadurch charakterisiert, dass eine negative steuerliche Bemessungsgrundlage unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige über Verlustverrechnungspotential verfügt, eine Steuereinzah-

lung zur Folge hat. Im Gegensatz dazu sind Verlustrück- und Verlustvortrag an Verlustverrechnungspotential, das heißt an eine positive Bemessungsgrundlage in der Vorperiode oder in späteren Perioden, gebunden. Ein sofortiger Verlustausgleich kann – gemessen an dem wirtschaftlichen Periodeneinkommen – zu einer zu hohen Verlustverrechnung führen: Jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkts können wirtschaftliche Verluste der Totalperiode entstehen, weil Unternehmenswerte negativ werden können.²⁷ Demzufolge führen ein sofortiger Verlustausgleich einerseits und ein Verlustrücktrag in Verbindung mit einem verzinslichen Verlustvortrag andererseits jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes zu unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen der Totalperiode, wenn in der Totalperiode ein Verlust erzielt wird: Während beim sofortigen Verlustausgleich bezogen auf die Totalperiode eine Steuereinzahlung des Fiskus erfolgt, beträgt die Steuerzahlung beim Verlustrücktrag in Verbindung mit einem sofortigen Verlustvortrag 0 Euro. Jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes ist es nun möglich, dass sich der Fiskus bei einem sofortigen Verlustausgleich an Verlusten beteiligt, die für den Gesellschafter keine Minderung des wirtschaftlichen Einkommens darstellen. Dies ist im geltenden Körperschaftsteuersystem zwar auch bei einem Verlustrücktrag denkbar, allerdings aufgrund des skizzierten Unterschieds zwischen sofortigem Verlustausgleich und Verlustrücktrag nur in abgeschwächter Form. Das folgende Beispiel 1 verdeutlicht, dass dieses Auseinanderfallen von steuerlicher Verlustverrechnung und wirtschaftlichem Periodeneinkommen des Eigenkapitalgebers entsteht, wenn

- der handelsrechtliche Verlust die Verlustausgleichspflicht oder den Kapitalverlust des beschränkt haftenden Gesellschafters übersteigt, so dass sich der auf Gesellschafterebene entstandene Verlust beim Gesellschafter nicht (sofort) auswirkt,
- Gesellschaften – wie im geltenden Recht bei Kapitalgesellschaften – auf Gesellschafts-

und Gesellschafterebene besteuert werden und

- aufgrund der Rechtsform und/oder der Größe der Gesellschaft die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter auf Gesellschafterebene nicht berücksichtigt werden können.

Beispiel 1: A und B haben am 1.1. der Periode 1 eine GmbH gegründet. Das Stammkapital in Höhe von 25.000 Euro wird von A und B gemäß ihrer Beteiligungsquote in Höhe von je 50 % aufgebracht. Der einzige Geschäftsvorfall der GmbH besteht darin, (nicht aktivierungsfähige) Werbeaufwendungen in Höhe von 60.000 Euro zu tätigen, aus denen sich die Gesellschafter (berechtigt) zukünftiges Einnahmepotential erhoffen. Für diese Werbeaufwendungen besteht ein Zahlungsziel bis zum Ende der Periode 2. Von der Gewerbesteuer sei abstrahiert. Bei einem sofortigen Verlustausgleich würde die GmbH eine Körperschaftsteuereinzahlung bezogen auf einen Verlust in Höhe von 60.000 Euro erhalten, obwohl A und B in der Periode 1 von dem Unternehmensverlust maximal jeweils in Höhe des Verlustes ihrer Einlage betroffen sind, also nur in Höhe von jeweils 12.500 Euro ein negatives wirtschaftliches Einkommen erzielen. Der darüber hinausgehende Verlust in Höhe von jeweils 17.500 Euro führt bei A und B erst zu einem negativen wirtschaftlichen Einkommen, wenn die GmbH in späteren Perioden (unter Umständen im Anschluss an ein Insolvenzverfahren) aufgelöst, ohne zuvor laufende Gewinne oder einen Auflösungsgewinn erzielt zu haben, sind grundsätzlich weder A noch B von dem Verlust betroffen. Vielmehr geht dieser zu Lasten der Gläubiger und müsste dann bei diesen steuerliche Berücksichtigung finden.²⁸

Das Beispiel 1 veranschaulicht, dass ein sofortiger Verlustausgleich mit einer gleichmäßigen Besteuerung nur vereinbar wäre, wenn der sofortige Verlustausgleich bei der Körperschaftsteuer auf die Verlustausgleichspflicht oder den Kapitalverlust, mithin auf das negative wirtschaftliche Einkommen der Gesellschafter beschränkt würde. Für die Körperschaftsteuer müsste somit eine dem § 15a EStG entsprechende Regelung eingeführt werden.²⁹ Allerdings ist eine solche Verlustverrechnungsbeschränkung bei Publikumskapitalgesellschaften nicht umsetzbar. Denn die Verlustverrechnung müsste nach einem individualistischen Unternehmensverständnis in Höhe der individuellen Anschaffungskosten der Beteiligung möglich sein. Im Erwerberfall sind diese auf Gesellschafterebene aber nicht bekannt und auch nicht ermittelbar.

SCHNEIDER schlägt alternativ zum sofortigen Verlustausgleich einen auf 5 Jahre beschränk-

25 SCHNEIDER, in: BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), FS Krawitz, 2010, S. 707.

26 Siehe SCHNEIDER, Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, 1997, S. 282-284; ders., StuW 2004, 295, 303; ders. in: SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, S. 287-298; zum Postulat eines sofortigen Verlustausgleichs bereits ders., Wpg. 1970, 72; ders. BB 1988, 1224 f., 1227. Ein sofortiger Verlustausgleich wird in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre häufig postuliert, dabei aber regelmäßig aus der Zielsetzung Investitionsneutralität abgeleitet, siehe beispielsweise KÖNIG/WOSNITZA, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, 2004, S. 156-160, 172.

27 Siehe SCHMIDT, Ökonomische Analyse des Insolvenzrechts, 1980, S. 104-109; ZISOWSKI, Grundsätze ordnungsgemäßer Überschuldungsrechnung, 2001, S. 53-59.

28 Bei einem sofortigen Verlustausgleich wäre nicht gewährleistet, dass die Körperschaftsteuereinzahlung den (später betroffenen) Gläubigern zu Gute käme, weil A und B die Steuereinzahlung für riskante Investitionen nutzen könnten. Anreize hierzu bestehen aufgrund der asymmetrischen Erfolgsbeteiligung: A und B wären aufgrund der verlorenen Einlage von einem weiteren Verlust wirtschaftlich nicht, die Gläubiger hingegen voll betroffen, ein Gewinn könnte hingegen dazu beitragen, eine Insolvenz abzuwenden oder zumindest hinauszuzögern. Möglich wären riskante Investitionen, solange noch keine Zahlungsverpflichtung besteht und keine insolvenzrechtliche Überschuldung vorliegt.

29 Siehe zustimmend zu § 15a EStG bereits SIEGEL, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, 1982, S. 220; kritisch SCHNEIDER, BB 1988, 1228.

ten Verlustrücktrag in Verbindung mit einem verzinslichen Verlustvortrag vor. Auch bei dieser Form der Verlustverrechnung sei von einer Verlustantizipation abzugehen. Diesem Vorschlag ist entgegenzusetzen, dass bei Kapitalgesellschaften – anders als bei Personenunternehmen im Rahmen der Einkommensteuer – aufgrund der fehlenden Verlustantizipation und aufgrund des auf 5 Jahre begrenzten Verlustrücktrags Verluste, die beim Gesellschafter negatives wirtschaftliches Einkommen darstellen, bei einer Auflösung der Kapitalgesellschaft für die Besteuerung endgültig untergehen können.³⁰ Gegen eine (weitere) Ausdehnung des Verlustrücktragszeitraums spricht jedoch, dass im geltenden Körperschaftsteuersystem ebenso wie beim sofortigen Verlustausgleich unter Umständen auch beim Verlustrücktrag Verluste verrechnet werden, die der Gesellschafter selbst nicht trägt. Im Vergleich zum sofortigen Verlustausgleich treten solche Verlustverrechnungen aufgrund der Bindung an Verlustverrechnungspotential in geringerem Umfang auf, sie kämen aber durch eine Ausdehnung des Verlustrücktragszeitraums häufiger zum Tragen.³¹

Lehnt man aufgrund dieser Argumentation einen sofortigen Verlustausgleich oder einen auf 5 Jahre begrenzten Verlustrücktrag in Verbindung mit einem verzinslichen Verlustvortrag ab, besteht ein Nebeneinander von Verlustantizipation im Rahmen der Steuerbilanz und fehlender Verlustantizipation insbesondere im Rahmen der Überschusseinkünfte.³² Diese auf Steuerbilanzierungspflichtige beschränkte Verlustantizipation führt nach SCHNEIDER zur Ungleichmäßigkeit der Besteuerung. Nach hier vertretener Auffassung liegt hingegen keine Ungleichmäßigkeit der Besteuerung vor, wenn sich die unterschiedliche steuerliche Verlustberücksichtigung auf unterschiedliche wirtschaftliche Periodeneinkommen bezieht. Solche unterschiedlichen wirtschaftlichen Periodeneinkommen anzunehmen, erscheint wegen des einkom-

menkonstituierenden Charakters der GoB für Personenhandels- und Kapitalgesellschaften begründet. Dies soll durch das folgende Beispiel 2 veranschaulicht werden:

Beispiel 2: A verfügt über Aktien an der B-AG, die er im Privatvermögen hält. In der Periode 1 ist aufgrund von Kursverlusten (und keiner absehbaren Kurserholung) bei den Aktien der B-AG eine dauernde Wertminderung in Höhe von 20.000 Euro zu konstatieren, ferner erzielt A Dividenden in Höhe von 20.000 Euro. A hat in der Periode 1 einen Liquiditätszufluss aus den Dividenden in Höhe von 20.000 Euro, über den er uneingeschränkt verfügen kann. Demzufolge hätte A ein wirtschaftliches Periodeneinkommen in Höhe von 20.000 Euro, wenn man unterstellt, dass Wirtschaftssubjekte auf die Zahlungswirksamkeit von Ansprüchen und Verpflichtungen abstellen. Würde A hingegen die Beteiligung an der B-AG in der gewerblichen A-GmbH & Co. KG halten, würde die dauernde Wertminderung zu einer Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert führen und den handelsrechtlichen Gewinn der GmbH & Co. KG verringern. Beschränken sich die Geschäftsvorfälle der A-GmbH & Co. KG auf die Dividende und die dauernde Wertminderung der Beteiligung, würde A ein Gewinn in Höhe von 0 Euro auf seinem Kapitalkonto gutgeschrieben. Als Gesellschafter der A-GmbH & Co. KG hätte A demzufolge ein wirtschaftliches Periodeneinkommen in Höhe von 0 Euro. Das steuerliche Einkommen entspräche diesen wirtschaftlichen Periodeneinkommen. Im Fall der Beteiligung im Privatvermögen liegen Einnahmen nach § 20 EStG in Höhe von 20.000 Euro vor. Im Fall der A-GmbH & Co. KG würden aufgrund des Niederwertprinzips und der damit einhergehenden Teilwertabschreibung auch die steuerlichen Betriebseinnahmen nach § 15 EStG 0 Euro betragen.

Zugleich lässt sich an diesem Beispiel exemplifizieren, dass die handelsrechtlichen GoB nur für Personenhandels- und Kapitalgesellschaften das wirtschaftliche Einkommen konstituieren. Zwar hätte auch der Einzelunternehmer nur einen Gewinn in Höhe von 0 Euro. Anders als bei Personen- und Kapitalgesellschaften resultieren hieraus aber keine aus den Verpflichtungen gegenüber Mitgesellschaftern oder Gläubigern begründeten Konsequenzen.

IV. Ergebnis und Konsequenzen für die steuerrechtliche Ausgestaltung

Ausgehend von der Gesetzesbegründung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz lautet die Forschungsfrage dieses Beitrags, ob eine steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage handelsrechtlicher GoB mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist. Aus der hier vorge-

legten Analyse resultiert, dass eine steuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage handelsrechtlicher GoB dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht. Voraussetzung hierfür ist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip als Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstanden wird, die sich in dem wirtschaftlichen Einkommen der hinter dem Unternehmen als Eigenkapitalgeber stehenden natürlichen Personen widerspiegelt. Jenseits eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarktes konstituiert die handelsrechtliche Gewinnermittlung eine Größe, von der anzunehmen ist, dass sie das wirtschaftliche Periodeneinkommen der Gesellschafter von Personenhandels- und Kapitalgesellschaften oder zumindest die größtmögliche Annäherung hieran darstellt. Denn die handelsrechtliche Gewinnermittlung ist im geltenden Recht mehr als eine bloße Rechenziffer. Sie definiert die Ansprüche und Verpflichtungen der Höhe nach, die für das Verhältnis der Gesellschafter untereinander und bei beschränkter Haftung im Verhältnis zu den Gesellschaftsgläubigern relevant sind. Soll das wirtschaftliche Periodeneinkommen der Eigenkapitalgeber besteuert werden, erfordert dies die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für Personenhandels- und Kapitalgesellschaften.

Aus dem hier vorgelegten Ergebnis resultieren umfassende Änderungen für die steuerliche Gewinnermittlung des geltenden Rechts. Notwendige Änderungen beziehen sich zum einen auf den Kreis der Steuerbilanzierungspflichtigen. Die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die steuerliche Gewinnermittlung ist nur für Personenhandels- und Kapitalgesellschaften begründet. Demzufolge sollte die Steuerbilanzierungspflicht bei Einzelunternehmern kritisch überprüft werden. Da Personenhandelsgesellschaften immer handelsbilanzierungspflichtig sind, müssten diese immer zugleich der Steuerbilanzierungspflicht unterliegen: Im geltenden Recht besteht eine Steuerbilanzierungspflicht hingegen nur für gewerbliche Personenhandelsgesellschaften. Personenhandelsgesellschaften, die Einkünfte nach § 13 EStG erzielen, sind unter bestimmten Voraussetzungen verpflichtet, Personenhandelsgesellschaften mit Einkünften im Sinne des § 18 EStG berechtigt, einen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu erstellen, wobei für diesen zumindest nach dem Gesetzeswortlaut die handelsrechtlichen GoB nicht maßgeblich sind. Bei Überschusspersonenhandelsgesellschaften wird für die Gesellschafter der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Andere Personengesellschaften (beispielsweise die GbR) sind nicht handelsbilanzierungspflichtig, so dass eine Steuerbilanzierungspflicht nur begründet wäre, sofern diese sich gesellschaftsvertraglich zur Aufstellung einer Handelsbilanz verpflichtet haben.

³⁰ Siehe hierzu SPENGLER, ZFCM, Sonderheft 2, 2004, 137.

³¹ Um ein Auseinanderfallen zwischen dem negativen wirtschaftlichen Einkommen des Gesellschafters und dem steuerrechtlich zulässigen Verlustrücktrag zu vermeiden, wäre ein Körperschaftsteueranrechnungssystem erforderlich. Im deutschen Vollanrechnungssystem führte ein Verlustrücktrag nicht zur Körperschaftsteuerentlastung, wenn die Gewinne des Abzugsjahres ausgeschüttet worden waren und das verwendbare Eigenkapital 45 oder 40 nicht ausreichte, siehe KREBLING/PELIKAN/JÄGER, Körperschaftsteuer, 15. Aufl., 2000, S. 638-640. Im geltenden Körperschaftsteuer-system kann die zeitliche Verlustrücktragsbeschränkung auf ein Jahr als Kompromiss gedeutet werden, der dem Problem, aufgrund einer Liquidation nicht mehr ausgleichender Verluste einerseits und der Verrechnung von Verlusten, die den Gesellschafter nicht belasten, andererseits, Rechnung tragen soll.

³² Steuerpflichtige mit anderen Gewinneinkünften können durch freiwillige Buchführung zur Bilanzierungspflicht nach § 4 Abs. 1 EStG (und damit zur Verlustantizipation) optieren.

Notwendige Änderungen beziehen sich zum anderen auf die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften selbst. Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip muss der Steuerbilanzgewinn *einem* Ausschüttungsbemessungs-GoB-konformen Handelsbilanzgewinn entsprechen. Das Maßgeb-

lichkeitsprinzip erfordert demzufolge keine Einheitsbilanz.³³ Abweichungen der Steuerbilanz von der konkreten Handelsbilanz sind mit dem Maßgeblichkeitsprinzip vereinbar, sofern die Steuerbilanz mit den GoB vereinbar ist. Beispielsweise sind die steuerbilanzielle Aktivierungspflicht für ein Disagio sowie die steuerbilanziell nur eingeschränkt zulässigen Vereinfachungs- und Typisierungswahlrechte im Hinblick auf Abschreibungen und Bewertungsverfahrensvereinfachungsverfahren mit dem Maßgeblichkeits-

prinzip vereinbar. Es existieren aber etliche Steuerrechtsnormen, für die Verstöße gegen das Realisationsprinzip³⁴ oder das Imparitätsprinzip³⁵ zu diskutieren sind. Dass es sich hierbei um zahlreiche Vorschriften handelt, ist kein Argument gegen das Maßgeblichkeitsprinzip. Diese Abweichungen sind durch Fehlinterpretationen der GoB oder fiskalisch motiviert. Sie müssten demzufolge auch im Rahmen einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung korrigiert werden. 

33 So wohl auch SCHEFFLER, *StuB* 2009, 837.

34 Z.B. § 5 Abs. 3, 4, 4b, § 6 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a e), f), § 6a EStG.

35 Z.B. § 5 Abs. 4a, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG.

Prof. Dr. Ute Schmiel

Jahrgang 1969.

1997 Abschluss Diplom-Kauffrau.

2001 Promotion zum Dr. rer. oec. an der Gerhard-Mercator Universität Duisburg.

2005 Habilitation an der Universität Duisburg-Essen, Campus Duisburg.

2005-2008 Universitätsprofessorin für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbes. Steuerlehre/Prüfungswesen an der Technischen Universität Ilmenau.

Seit 2008 Inhaberin des Lehrstuhls für Unternehmensbesteuerung an der Universität Duisburg-Essen, Campus Essen.

Forschungsschwerpunkte sind die ökonomische Analyse ausgewählter Fragen der Unternehmensbesteuerung, methodologische Probleme der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sowie ausgewählte Fragen der Wirtschafts- und Unternehmensethik.

Forschungsschwerpunkte:

- *Entwicklung einer Methodologie ökonomischer Rechtsanalyse*
- *Steuerliche Gewinnermittlung jenseits des Maßgeblichkeitsprinzips*
- *Ökonomische Analyse von Unternehmensbesteuerungskonzeptionen*