

Thomas Schmitt

**Systembereinigung
und Vereinfachung
der Einkommensteuer**



PETER LANG
Europäischer Verlag der Wissenschaften

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XXII
Symbolverzeichnis	XXV
A Einleitung	1
A.1. Problemstellung	1
A.2. Abgrenzung des Untersuchungsobjekts	6
A.3. Gang der Untersuchung	9
B Theoretische Anforderungen an ein Steuersystem	13
B.1. Besteuerungsgrundsätze	13
B.1.1. Einleitung	13
B.1.2. Entscheidungsneutralität der Besteuerung	14
B.1.2.1. Rechtfertigung als Zielgröße	14
B.1.2.2. Berücksichtigung von Steuern im Entscheidungskalkül	15
B.1.2.3. Entscheidungsneutralität und Zielgrößenbesteuerung	16
B.1.2.4. Die Suche nach einer geeigneten Maßgröße für ein entscheidungsneutrales Steuersystem	18
B.1.2.4.1. Von den unternehmenseigenen Zielen zur per- sonenbezogenen Sichtweise	18
B.1.2.4.2. Die natürliche Person als Entscheidungsträger und Steuersubjekt	19
B.1.2.4.3. Konsum als Ziel wirtschaftlichen Handelns	20
B.1.2.4.4. Einkommen als Ziel wirtschaftlichen Handelns	23
B.1.2.4.5. Folgerungen	25
B.1.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	26
B.1.3.1. Rechtfertigung als Zielgröße	26
B.1.3.2. Juristischer Anspruch und Wirklichkeit	27
B.1.3.3. Die Suche nach einem sachgerechten Maßstab für eine gleichmäßige Besteuerung	28

B.1.3.3.1.	Zum Begriff der steuerlichen Leistungsfähigkeit ..	28
B.1.3.3.2.	Einkommen als Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit	31
B.1.4.	Einfachheit der Besteuerung	33
B.1.4.1.	Rechtfertigung als Zielgröße	33
B.1.4.2.	Vereinfachung in Abhängigkeit vom Status Quo steuerlicher Regelungen	34
B.1.4.3.	Zur Aufgabe einer einfachen Besteuerung innerhalb eines bereits systematisierten Steuerrechts	35
B.1.4.4.	Entscheidungsneutralität und Einfachheit der Besteuerung	36
B.1.4.5.	Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung	37
B.2.	Ermittlung der Maßgröße „Einkommen“	40
B.2.1.	Ausgangspunkt und historische Entwicklung der steuerrechtlichen Einkommensbegriffe	40
B.2.2.	Einkommensermittlungskonzepte und steuerliche Gerechtigkeit	42
B.2.2.1.	Konzept der Ertragswerterhaltung	42
B.2.2.2.	Konsumorientierte „Einkommensermittlung“	43
B.2.2.2.1.	Konzept der realen Cash-flow-Besteuerung mit Spar- bzw. Zinsbereinigung	43
B.2.2.2.2.	Beurteilung am Maßstab einer gleichmäßigen Besteuerung	45
B.2.2.3.	Reinvermöensorientierte Einkommensermittlung	49
B.2.2.3.1.	Grundlagen	49
B.2.2.3.2.	Zeitpunkt des Gewinnausweises	51
B.2.2.3.3.	Beurteilung von Gesamtvermögensvergleich und Cash-flow-Besteuerung	53
B.2.3.	Referenzpunkte einer rechtssicheren und periodengerechten Einkommensermittlungskonzeption	58
B.2.3.1.	Periodenbezogene Systematik des Einzelvermögensvergleichs	58
B.2.3.2.	Das erweiterte Realisationsprinzip als Fundament eines rechtssicheren Vermögensvergleichs	59

B.2.3.3.	Anschaffungswertbilanz contra partieller Zeitwertbilanzierung	61
B.2.3.4.	Grundsatz der Periodisierung	63
B.2.3.4.1.	Probleme bei der Begründung von Abschreibungsursachen	64
B.2.3.4.2.	Normierung und Wirkungsweise einer planmäßigen Abschreibung	68
B.2.3.5.	Kritik an einem Grundsatz der Verlustvorwegnahme und die rechtssichere Alternative	74
B.2.3.6.	Erweiterung um einen Grundsatz der Barrealisation bei Forderungen?	80
B.2.3.7.	Ergebnis	84
B.2.4.	Probleme und Grundsätze bei der Bestimmung eines Markteinkommens	85
B.2.4.1.	Grundlagen	85
B.2.4.2.	Zur Behandlung von Privatausgaben	88
B.2.4.3.	Zur Behandlung von gemischten Aufwendungen	90
B.2.4.4.	Fiskalzweck, Markteinkommen und Abzug von Privatausgaben	92
B.2.4.5.	Ergebnis	96
B.3.	Zusammenfassung der theoretischen Anforderungen	99
B.4.	Überleitung der theoretischen Anforderungen in ein materielles Steuergesetz und weitere Vorgehensweise	101
B.4.1.	Stufenaufbau	101
B.4.2.	Eckpunkte der Schedulensteuerung und daraus resultierende Gestaltungen	103
B.4.2.1.	Gesetzliche Ausgangslage	103
B.4.2.2.	Typische Gestaltungen zur Nutzung der Schedulensteuerung	104
B.4.2.2.1.	Reduzierung der Gewerbesteuer	104
B.4.2.2.2.	Umgehung einer Vermögensgewinnbesteuerung	105
B.4.2.2.3.	Ausnutzung von Freibeträgen	105
B.4.2.2.4.	Verschiebung der Steuerlast in die Zukunft	106
B.4.2.3.	Zwischenergebnis	106

B.4.3.	Begründung der weiteren Vorgehensweise	107
C	Von der Trennung einkommensteuerbarer und nicht einkommensteuerbarer Gesamtaktivitäten zur Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum bei einzelnen Aufwendungen	110
C.1.	Problemstellung	110
C.2.	Einkunftserzielungsabsicht oder Liebhaberei – Ein Überblick zur aktuellen Rechtslage	111
C.2.1.	Die wesentlichen Grundsätze	111
C.2.2.	Auswirkungen der geltenden Grundsätze zur Einkunftserzielungsabsicht am Beispiel der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	114
C.2.2.1.	Der Standardfall	114
C.2.2.2.	Änderungen durch die Ausweitung von „Spekulationsgeschäften“	120
C.2.3.	Fazit zur geltenden Rechtslage und notwendige gesetzliche Änderungen	122
C.3.	Theoretische Vorgaben für eine Lösung der Liebhabereiproblematik	124
C.3.1.	Ökonomische Grundlagen	124
C.3.1.1.	Annahme sicherer Erwartungen	124
C.3.1.2.	Annahme unsicherer Erwartungen	124
C.3.1.3.	Ökonomische Begründung einer steuerlichen Anerkennung von Verlusten	125
C.3.2.	Das Scheinproblem der „Buchverluste“	127
C.3.3.	Ungleiche Informationsverteilung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem	129
C.4.	Pragmatische Lösungsansätze zur Problematik konsumtiv motivierter Aufwendungen bzw. Handlungen	130
C.4.1.	Alternative Anknüpfungspunkte	130
C.4.2.	Bildung typisierter Fallgruppen für Gesamtaktivitäten	131
C.4.3.	Wahlmöglichkeit als Alternative?	133
C.4.4.	Blick über die Landesgrenzen	135

C.4.5.	Nachhaltige Einnahmenerzielung statt Einkünfteerzielungsabsicht	137
C.4.5.1.	Zuordnung zum erwerbswirtschaftlichen Bereich und Korrektur der Privatnutzung	137
C.4.5.2.	Berücksichtigung der besonderen Bedeutung von Verlusten	141
C.5.	Zusammenfassung	149
D	Das Steuerobjekt und die Problematik der Abgrenzung von Einkunftsarten	152
D.1.	Einleitung	152
D.2.	Die Problematik der Abgrenzung von Einkunftsarten am Beispiel des gewerblichen Grundstückshandels	154
D.2.1.	Der Begriff des Gewerbebetriebs nach § 15 EStG und die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung	154
D.2.2.	Entwicklung der Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel	157
D.2.2.1.	Verkaufsabsicht, zeitlicher Zusammenhang und Art der Nutzung	157
D.2.2.2.	Konkretisierung durch die Drei-Objekt-Grenze	159
D.2.3.	Grenzen der objektbezogenen Rechtsprechung	162
D.2.3.1.	Überblick	162
D.2.3.2.	Objektzahl und grundbesitzhaltende Personengesellschaft	163
D.2.3.2.1.	Von der Bilanzbündeltheorie über die Einheits- theorie zur Vielheitstheorie	163
D.2.3.2.2.	Unvereinbarkeit zwischen wirtschaftlicher Leis- tungsfähigkeit und reiner Objektzahl	167
D.2.3.2.3.	Beteiligungsadäquate Berücksichtigung der Objektzahl	169
D.2.3.3.	Tätigkeitsorientierung, Privatautonomie und heterogene Objekte	171

D.3.	Die Verlängerung der „Spekulationsfrist“ und ihre Auswirkungen auf den gewerblichen Grundstückshandel	175
D.3.1.	Gesetzliche Ausgangslage	175
D.3.2.	Beschränkte Verlustausgleichsmöglichkeit und Analyse einer denkbaren Erweiterung	177
D.4.	Gebotene Gleichbehandlung aller Einkünfte	180
D.4.1.	Von den sieben Einkunftsarten zum erwerbswirtschaftlichen Handeln	180
D.4.2.	Zusammenspiel zwischen einheitlicher Einkunftsart und einheitlicher Ermittlungsmethode	182
D.5.	Zusammenfassung	184
E	Zur einheitlichen und rechtssicheren Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage	187
E.1.	Einleitung	187
E.2.	Bestehende Probleme zwischen gesetzlich geregelter Vermögensvergleich und einer systematischen Einkommensermittlung im Überblick	188
E.2.1.	Gesetzliche Ausgangslage	188
E.2.2.	Verhältnis von handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Vermögensvergleich	189
E.2.2.1.	Vorbemerkung	189
E.2.2.2.	Einfluss einer Internationalisierung der Rechnungslegung	189
E.2.2.3.	Aktuelle Entwicklungen und Konsequenzen für die Einkommensmessung	191
E.3.	Praxistauglichkeit und Vereinfachungspotential einer Anschaffungswertbilanz mit Periodisierungsgrundsatz	194
E.3.1.	Ausgangssituation	194
E.3.2.	Systematisierung und Vereinfachung durch eine strikte Bewertung nach dem Realisationsprinzip, dargestellt am Beispiel der Vorräte	195

E.3.2.1.	Gesetzliche Möglichkeiten zur Verlustvorwegnahme und Kritik	195
E.3.2.2.	Verzicht auf Verlustvorwegnahmen und Verbesserung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten	199
E.3.3.	Systematisierung und Vereinfachung durch Ergänzung des Realisationsprinzips um eine standardisierte Abschreibung beim Anlagevermögen	202
E.3.3.1.	Ausgangssituation	202
E.3.3.2.	Auswirkungen einer standardisierten Abschreibungsmethode	203
E.3.3.3.	Notwendigkeit einer Standardisierung von Nutzungsdauern	203
E.3.3.4.	Folgerungen	205
E.3.4.	Systematisierung und Vereinfachung durch eine strikte Bewertung nach dem Realisationsprinzip, dargestellt am Beispiel der Verlustrückstellung	207
E.3.4.1.	Ausgangssituation	207
E.3.4.2.	Die Problematik am Beispiel der sog. (Droh-) Verlustrückstellung	208
E.3.4.2.1.	Der „Apotheker-Fall“	208
E.3.4.2.2.	Ansatzverbot für Verlustrückstellungen in § 5 Abs. 4a EStG und Kritik an den nur Teilbereiche untersuchenden Literaturbeiträgen	211
E.3.5.	Verbesserte Verlustverrechnung als zwingende Voraussetzung bei Verzicht auf eine Verlustvorwegnahme	215
E.3.6.	Systematische Berücksichtigung der verbleibenden (Verbindlichkeits-) Rückstellungen	219
E.3.6.1.	Grundlagen	219
E.3.6.2.	Das Kriterium der Unentziehbarkeit und die Notwendigkeit eigenständiger steuerrechtlicher Grundsätze	221
E.3.6.3.	Verbleibende Ermessensspielräume beim Ansatz von Rückstellungen und Alternativen	225
E.3.7.	Konsequenzen aus der Systembereinigung für weitere ausgewählte Bilanzierungs- und Bewertungsfragen	227

E.3.8.	Ergebnis	232
E.4.	Zur Abgrenzung erwerbswirtschaftlicher Aufwendungen von den Privat-/Konsumausgaben	233
E.4.1.	Ausgangssituation	233
E.4.2.	Konsequenzen für die mittelbare Bestimmung konsumtiver Aufwendungen aufgrund einer systembereinigten Einkommensermittlung	234
E.4.2.1.	Unabhängigkeit oder Einfluss der Ermittlungsmethode auf die Unterscheidung in Erwerbs- oder Privataufwendungen	234
E.4.2.2.	Entwicklung der Regelungen zum Schuldzinsenabzug und Kritik	235
E.4.2.2.1.	Grundlegende Probleme des Schuldzinsenabzugs ..	235
E.4.2.2.2.	Zum Missverständnis von Finanzierungsfreiheit und Eigenkapital	237
E.4.2.2.3.	Zum Fortbestehen des Veranlassungsgedankens ...	238
E.4.2.3.	Einfluss der geänderten Einkommensermittlung auf die Maßgröße Eigenkapital	240
E.4.2.4.	Ergebnis	244
E.4.3.	Praxisorientierte Probleme und Möglichkeiten einer typisierenden bzw. pauschalierenden Zuordnung von Aufwendungen	245
E.4.3.1.	Ausgangssituation	245
E.4.3.2.	Widerlegbare oder unwiderlegbare Typisierung und Pauschalierung	247
E.4.3.2.1.	Echte Erwerbsaufwendungen	247
E.4.3.2.2.	Grenzbereich zwischen Erwerb- und Privatsphäre	249
E.4.3.3.	Möglichkeiten und verbleibende Probleme einer Pauschalierung / Typisierung	250
E.4.3.3.1.	Echte Erwerbsaufwendungen	250
E.4.3.3.2.	Grenzbereich zwischen Erwerb- und Privatsphäre	255
E.4.3.4.	Grenzen einer Typisierung bzw. Pauschalierung im Hinblick auf eine gleichmäßige Besteuerung	260
E.4.3.5.	Ergebnis	261
E.5.	Zusammenfassung	262

F Probleme und Lösungsansätze einer rechtssicheren Zurechnung von Einkommen	266
F.1. Problemstellung	266
F.2. Individualbesteuerung, Ehegattenbesteuerung oder Familienbesteuerung	267
F.2.1. Ausgangssituation	267
F.2.2. Individualveranlagung oder Zusammenveranlagung von Ehegatten	269
F.2.2.1. Überblick über Ehegattenbesteuerung und Splittingverfahren	269
F.2.2.2. Besteuerungspraktische Probleme einer theoretisch gebotenen Individualbesteuerung	271
F.2.2.3. Zusammenveranlagung und Alternativen zum praktizierten Splittingverfahren	274
F.2.3. Zwischenergebnis	275
F.2.4. Familienveranlagung als Alternative?	276
F.2.4.1. Zur Differenzierung in Erwerbs- und Vermögenseinkünfte	276
F.2.4.2. Ökonomische Wirkungen einer umfassenden Familienbesteuerung	278
F.2.5. Wesentliche Unterschiede in der Zusammenveranlagung von Ehegatten im Vergleich zum Einbezug von Kindern	282
F.2.5.1. Allgemeine Unterschiede	282
F.2.5.2. Besonderheiten minderjähriger Kinder	282
F.2.5.3. Vertragliche Beziehungen mit „erwachsenen“ Kindern ..	284
F.2.6. Ergebnis	285
F.3. Möglichkeiten einer Zurechnung von Einkommen	286
F.3.1. Vorbemerkung	286
F.3.2. Wirtschaftliche Verfügungsmacht und Dispositionsbefugnis ..	287
F.3.2.1. Wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Einkommen	287
F.3.2.2. Dispositionsbefugnis über die Einkommensquelle	291
F.3.2.2.1. Grundlagen	291

F.3.2.2.2. Verbleibende Probleme bei der praktischen Umsetzung	291
F.3.3. Vereinfachung durch Abstimmung zwischen Einkommens- zurechnung und Schenkungsteuer	295
F.3.3.1. Ausgangssituation	295
F.3.3.2. Ausgewählte Beispiele mit typischen Zurechnungs- problemen	295
F.3.3.2.1. Nießbrauch	295
F.3.3.2.2. Vermögenübertragung gegen private Versor- gungsleistung	298
F.3.3.3. Erfüllung eines schenkungsteuerlichen Tatbestandes als Konsequenz (Kehrseite) einer geänderten Einkommens- zurechnung	301
F.4. Zusammenfassung	303
G Schlussbemerkung	307
Literaturverzeichnis	309
Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	341
Entscheidungen des Bundesfinanzhofs	342
Entscheidungen der Finanzgerichte	346
Gesetze und Verwaltungsanweisungen	347