

Reform der Gewinnermittlung: Anmerkungen zur Kassenrechnung aus ökonomischer Sicht

David Nguyen-Thanh

I.	Einleitung	167
II.	Konzepte der Kassenrechnung	169
1.	Reine Systeme der Kassenrechnung: Cash-Flow-Systeme	169
a.	Die R-Cash-Flow-Steuer	169
b.	Die R+F-Cash-Flow-Steuer	169
c.	Die S-Cash-Flow-Steuer	169
2.	Modifizierte Systeme der Kassenrechnung	170
a.	Die Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG	170
b.	Die modifizierte Einnahmenüberschussrechnung (<i>Herzig / Hausen</i>)	171
III.	Anmerkungen zur Wahl der Kassenrechnung aus ökonomischer Sicht	171
1.	Reine Kassenrechnung versus modifizierte Kassenrechnung	171
a.	Vorzüge der reinen Kassenrechnung	171
b.	Probleme einer reinen Kassenrechnung	172
c.	Modifikationen als zweckmäßige Lösung	174
2.	Zur Notwendigkeit weiterer Modifikationen: Eine Überprüfung populärer Argumente gegen die kassenmäßige Gewinnermittlung	175
a.	Zur Einbeziehung von Vorratsbeständen und Anzahlungen	175
b.	Zur Einbeziehung von Rückstellungen	178
c.	Zur Einbeziehung von Rechnungsabgrenzungsposten	179
3.	Die zinsbereinigte Korrektur der Bemessungsgrundlage	180
IV.	Fazit	181

I. Einleitung

- 1 Eine seit Jahren zu beobachtende Entwicklung ist die immer weiter auseinanderklaffende Kluft zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz im deutschen Steuerrecht.¹

¹ Vgl. *Weber-Grellet*, BB 1999, 2659; *Schulze-Osterloh*, ZGR 2000, 594.

Die EU-weite Verpflichtung für kapitalmarktorientierte Unternehmen, ab 2005 ihren Konzernabschluss an den International Financial Reporting Standards (IFRS) auszurichten, und das zeitgleich den EU-Mitgliedsstaaten gewährte Wahlrecht, die IFRS-Regeln auch für den Einzelabschluss zuzulassen, bestärkt diese Entwicklung. Die Bundesregierung reagiert mit dem Entwurf zum Bilanzrechtsformgesetz auf die EU-Verordnung vom 19.7.2002, indem sie beabsichtigt, auch nichtbörsennotierten Konzernen die Rechnungslegung nach IFRS zu gewähren. Beim Einzelabschluss kann zudem in den Pflichtveröffentlichungen eines Unternehmens ein IAS-Einzelabschluss an die Stelle des traditionellen HGB-Abschlusses treten. Andererseits wird der HGB-Einzelabschluss für die Bemessung von Gewinnausschüttungen und für steuerliche Zwecke vorerst noch nicht ersetzt.²

- 2 Dies hat die Diskussion um die Relevanz des Maßgeblichkeitsprinzips neu entfacht.³ Vor allem von Vertretern der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird betont, dass aus materieller Sicht die Maßgeblichkeit der IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung problematisch sei, weil eine IFRS-Bilanz anderen Zwecken diene als die Steuerbilanz.⁴ Zudem wird – vor allem von rechtswissenschaftlicher Seite – argumentiert, dass eine Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an internationale Rechnungslegungsstandards, die – wie im Fall der IFRS – von privatrechtlichen Institutionen aufgestellt wurden, verfassungsrechtliche Probleme aufwirft.⁵
- 3 Vor diesem Hintergrund wird seit einiger Zeit gefordert, die steuerliche Gewinnermittlung vollständig von der Handelsbilanz zu lösen. Die Kassenrechnung als aufgewertete oder gar für alle Unternehmen einheitlich vorgeschriebene Ermittlungsmethode wird in unterschiedlichen Variationen als eine mittelfristig anzustrebende Alternative genannt.⁶ Dieser Beitrag hat sich zum Ziel gesetzt, die verschiedenen Konzepte der Kassenrechnung darzulegen und in einem zweiten Schritt zu prüfen, welche der vorgeschlagenen Reformansätze aus ökonomischer Sicht in die engere Wahl gezogen werden sollten. Die Diskussion knüpft dabei auch an den von *Herzig/Hausen* propagierten Vorschlag einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung an.⁷

² Vgl. Entwurf zum BilReG vom 21.4.2004.

³ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1 und die dort angegebene Literatur.

⁴ Vgl. *Ballwieser*, KoR 2001, 164; *Herzig/Bär*, DB 2003, 4.

⁵ Von Teilen der Literatur wird argumentiert, dass aufgrund des Demokratie- und Rechtsstaatsprinzips die Regelungen der steuerlichen Gewinnermittlung explizit vom Gesetzgeber legitimiert werden sollten; vgl. *Kahle*, StuW 2001, 126 (134ff); *Beisse*, BB 1999, 2182; *Kirchhof*, ZGR 2000, 681 (692).

⁶ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1; *Nguyen-Thanh / Rose / Thalmeier*, StuW 2003, 169; *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1348; *Wagner*, DB 1998, 2073.

⁷ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1.

II. Konzepte der Kassenrechnung

1. Reine Systeme der Kassenrechnung: Cash-Flow-Systeme

4 Wie in Tab. 1 zu sehen ist, lassen sich alle theoretisch denkbaren Zahlungsströme eines Unternehmens in vier Kategorien einteilen: realwirtschaftliche, finanzwirtschaftliche, beteiligungsrelevante und fiskusbezogene Zahlungsströme.⁸ Ordnet man den verschiedenen Kategorien von Zahlungsströmen einen Buchstaben zu, so gilt definitorisch immer folgende Gleichung: $R+S+F+T=R^*+F^*+S^*+T$. Diesbezüglich lassen sich verschiedene Systeme der reinen Kassenrechnung einordnen.

a. Die R-Cash-Flow-Steuer

5 Im Rahmen der sogenannten R-Cash-Flow-Steuer werden steuerlich nur realwirtschaftliche Zahlungsströme berücksichtigt. Die steuerliche Bemessungsgrundlage ist demnach: $R-R^*$. Damit sind alle realwirtschaftlichen Investitionen sofortabzugsfähig, alle Rückflüsse sofort zu versteuern. Fremdkapitalzinsen bleiben steuerlich außen vor. Diese Gewinnermittlung ist Teil der sogenannten „Flat Tax“, eines Reformvorschlags für eine zukünftige Steuerreform in den USA.⁹

b. Die R+F-Cash-Flow-Steuer

6 Die R+F-Cash-Flow-Steuer umfasst nicht nur realwirtschaftliche, sondern auch alle finanzwirtschaftlichen Zahlungsströme. Einnahmen aus Zinsen sind ebenso zu versteuern wie die Aufnahme von Krediten bzw. die Tilgung vergebener Darlehen. Umgekehrt sind Zinszahlungen, die Rückzahlung aufgenommenen Darlehen oder die Vergabe eigener Darlehen an andere abzugsfähig. Die Bemessungsgrundlage ist demnach: $(R-R^*)+(F-F^*)$.

c. Die S-Cash-Flow-Steuer

7 Mit der sogenannten S-Cash-Flow-Steuer existiert eine reine Kassenrechnung, die sich nur auf beteiligungsbezogene Zahlungsströme bezieht. Dabei handelt es sich ökonomisch um eine Nettoausschüttungssteuer, wobei die Zahlungsströme zwischen Unternehmen und Gesellschaftern steuerlich berücksichtigt werden. Die Bemessungsgrundlage ist demnach: S^*-S . In ihrer Wirkung ist diese Form der Kassenrechnung identisch zur R+F-Cash-Flow-Steuer.

⁸ Vgl. Meade, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, London 1978, und Kaiser, *Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung*, Heidelberg 1992.

⁹ Vgl. Hall/Rabushka, *The Flat Tax*, 2.Aufl., 1995.

2. Modifizierte Systeme der Kassenrechnung

8 Unter den Begriff modifizierte Kassenrechnung sollen all diejenigen Ansätze fallen, bei denen ein Abweichen vom Grundprinzip des kassenmäßigen Zu- und Abflusses vorgesehen ist. Das Ausmaß dieser Abweichungen erkennt man im Einzelfall, wenn man ein Referenzsystem definiert, das die steuerlich relevanten Zahlungsströme präzise benennt. Im Folgenden wird die sogenannte R+F-Cash-Flow-Steuer¹⁰ als Bezugspunkt gewählt, um die Modifikationen verschiedener Ansätze zu verdeutlichen.¹¹

a. Die Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG

9 Die traditionelle Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG lässt sich vor dem Hintergrund dieses reinen Kassenprinzips einordnen. So ist die Behandlung von Beteiligungstransaktionen zwischen Unternehmen und Eigentümer bzw. Gesellschaftern konform mit dem reinen Kassenprinzip.¹² Jedoch sind aus Gründen der Ausrichtung an der Ermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG, aus Vereinfachungsgründen und auch aus fiskalischen Gründen gegenüber dem reinen Kassenprinzip folgende Modifikationen vorgenommen worden:

- Ausgaben für langfristige Anlagegüter (Maschinen, Grundstücke etc.) sind im Zeitraum ihrer Kassenwirksamkeit nicht abzugsfähig. Über den Ansatz jährlicher Abschreibungen wird der Abzug von Ausgaben für abnutzbare Anlagegüter über den Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer verteilt. Ausgaben für nicht abnutzbare Anlagegüter werden zum Abzug erst zugelassen, wenn das Wirtschaftsgut veräußert wird;
- Ausgaben und Einnahmen in Verbindung mit der Aufnahme von Krediten (Kapitalverbindlichkeiten) bleiben unberücksichtigt, soweit es sich nicht um Zinsen handelt;
- Ausgaben und Einnahmen in Verbindung mit der Vergabe von Krediten (Kapitalforderungen) bleiben unberücksichtigt, soweit es sich nicht um Zinsen handelt;
- Erhöhungen von Kassenbeständen werden nicht als abzugsfähige Finanzinvestitionen behandelt;
- Der Abzug von Ausgaben für den Erwerb von Anteilen an anderen Unternehmen erfolgt anlässlich der Besteuerung der Einnahmen aus ihrer Veräußerung oder Entnahme.

¹⁰ Zum Konzept der R+F-Cash-Flow-Steuer siehe *Meade*, The Structure and Reform of Direct Taxation, 1978; *Kaiser*, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, 1992.

¹¹ Vgl. *Nguyen-Thanh / Rose / Thalmeier*, StuW 2003, 169.

¹² Ziel dieser Regelung ist die Vermeidung der Doppelbelastung von Gewinnen.

10 Zudem besteht mit der Regelung des §11 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 2 EStG eine weitere Ausnahme vom reinen Kassenprinzip. Demnach werden in der Einnahmenüberschussrechnung regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Ende des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen bzw. abgeflossen sind, dem Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugeordnet.

b. Die modifizierte Einnahmenüberschussrechnung (*Herzig / Hausen*)

11 In einem jüngst erschienenen Beitrag schlagen *Herzig/Hausen* vor, die bestehende Einnahmenüberschussrechnung zu modifizieren und um weitere Ausnahmen vom reinen Kassenprinzip zu erweitern.¹³ Konkret fordern sie, Vorratsbestände und damit zusammenhängende Anzahlungen nach der Bestandsrechnung zu ermitteln. Ebenfalls sollten bestimmte Rückstellungen zugelassen und für den Spezialfall des Disagios Rechnungsabgrenzungsposten berücksichtigt werden. Die in der §4 Abs. 3-Rechnung anzuwendenden transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben sollen in dieser modifizierten Gewinnermittlung ebenso fortbestehen.

III. Anmerkungen zur Wahl der Kassenrechnung aus ökonomischer Sicht

1. Reine Kassenrechnung versus modifizierte Kassenrechnung

a. Vorzüge der reinen Kassenrechnung

12 Allen Systemen der Kassenrechnung ist gemein, dass in unterschiedlichem Ausmaß und je nach Ausgestaltung Ansatz- und Bewertungsprobleme entschärft werden. Diesbezüglich spricht zunächst vieles für die reine Kassenrechnung. Durch die Sofortabzugsfähigkeit von Investitionsausgaben reduzieren sich Steuerbefolungs- und kontrollkosten in erheblichem Ausmaß, weil Vorräte und angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgüter nicht mehr bewertet werden müssen und bezüglich letzterer dadurch der Komplex der Abschreibungen für langlebige Anlagegüter entfällt.¹⁴ Zudem gibt es keinen Bedarf mehr für Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten, weil in einer Cash-Flow-Rechnung im Unterschied zu einer Vermögensrechnung kein Bedarf besteht für eine periodengerechte Abgrenzung.¹⁵

¹³ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1.

¹⁴ Vgl. *Bach*, in: Gebhardt (Hrsg.), Ein neues Steuersystem für Deutschland, 2003, S. 85

¹⁵ Zweck der periodengerechten Gewinnermittlung liegt in einer Dokumentation der Geschäftsvorfälle für Prognosezwecke seitens der Aktionäre und Gläubiger; vgl. *Wagner*, DB 1998, 2073 (2076).

- 13 Auch aus allokativer Sicht weist die reine Kassenrechnung Vorteile auf. Die Besteuerung der kassenmäßigen Rückflüsse – in Abhängigkeit des gewählten Cash-Flow-Systems – bei gleichzeitiger Sofortabzugsfähigkeit der kassenmäßigen Abflüsse verleiht dem Fiskus die Rolle eines stillen Teilhabers, der sich am ökonomischen Reingewinn beteiligt. Alle genannten Systeme der Cash-Flow-Besteuerung haben die Eigenschaft, dass sie investitionsneutral sind, d.h. Investitionsprojekte werden ungeachtet ihrer sektor- oder unternehmensspezifischen Beschaffenheit steuerlich gleichbehandelt.¹⁶ In verschiedenen Arbeiten wurde zudem gezeigt, dass die mit der Besteuerung natürlicher Personen abgestimmte Cash-Flow-Besteuerung auch gesamtwirtschaftlich vorteilhaft sein kann.¹⁷

b. Probleme einer reinen Kassenrechnung

- 14 Diesen beachtlichen Vorzügen stehen andererseits einige gewichtige Probleme gegenüber. Sie liegen vornehmlich im Bereich des Übergangs vom Status Quo zu einem System der reinen Kassenrechnung – unabhängig von der konkreten Wahl des Cash-Flow-Systems.¹⁸ Die Sofortabzugsfähigkeit der Investitionsausgaben führt dazu, dass es bei Einführung und in den ersten Folgejahren zu hohen Aufkommensverlusten kommen wird. Volkswirtschaftlich stellt dies kein Problem dar, wenn der Staat sich zur Überbrückung der Einnahmeausfälle auf den Kapitalmärkten temporär verschulden kann. Ob diese Option auch vereinbar ist mit der Verschuldungsbeschränkung durch den europäischen Stabilitätspakt, müsste geprüft werden. Vermutlich wird diese Systemumstellung aber bei Politik und Bürgern auf wenig Akzeptanz stoßen.
- 15 Akzeptanzprobleme könnten auch auftreten in bezug auf die steuerliche Behandlung des bei Einführung in den Unternehmen vorhandenen Altkapitals. Ohne steuerliche Berücksichtigung der bis dahin aktivierten Wirtschaftsgüter käme es bei Einführung einer Cash-Flow-Steuer zur Besteuerung der auf frühere Investitionen zurückgehenden Rückflüsse. Ökonomisch ist das gleichbedeutend mit einer einmaligen Belastung des in den Unternehmen gebundenen Kapitalbestands (Belastungslösung).¹⁹ Realistischerweise wird der Gesetzgeber spezifische Übergangsregelungen verabschieden müssen. Diese können so weit gehen, dass aktivierte abnutzbare langlebige (und damit bislang steuerlich unberücksichtigte) Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt der Einführung in voller Höhe abgeschrieben werden können (Entlastungslösung) – damit verschärft sich allerdings das genannte Aufkommensproblem. Alternativ kann der Gesetzgeber eine langfristige

¹⁶ Dies beinhaltet den Schutz vor Besteuerung von Scheingewinnen (Inflationsneutralität).

¹⁷ Zur gesamtwirtschaftlichen Optimalität eines bestimmten Systems der Cash-Flow-Besteuerung auf Unternehmensebene vgl. *Sinn*, Kapitaleinkommensbesteuerung 1985.

¹⁸ Vgl. *Aaron / Gale*, Economic Effects of Fundamental Tax Reform 1996; *Bradford*, NBER Working Paper 1998, No. 6465.

¹⁹ Vgl. *Bradford*, in: Walker / Bloomfield (Hrsg.), The Consumption Tax. A better Alternative?, 1987, S. 243ff; *Reding/Müller*, Einführung in die allgemeine Steuerlehre, 1999, S. 533.

Übergangsperiode bestimmen, innerhalb welcher die alten Abschreibungsregeln für die zum Zeitpunkt der Einführung aktivierten Wirtschaftsgüter angewendet werden (Abschreibungslösung).

- 16 Weitere Probleme ergeben sich je nach Wahl des Cash-Flow-Systems. In einer auf realwirtschaftlichen Zahlungsströmen basierenden Kassenrechnung (R-Cash-Flow-Tax) bleiben definitionsgemäß finanzwirtschaftliche Zahlungsströme außen vor. Dies wäre im Vergleich zu herkömmlichen Steuersystemen eine deutliche Umstellung für den Steuerpflichtigen, da Zinszahlungen weder beim Zahler noch beim Empfänger steuerlich berücksichtigt würden. Von größerer Bedeutung ist das Problem der Besteuerung des Finanzsektors in einer R-Cash-Flow-Steuer. Steuersystematisch wäre es geboten, die realwirtschaftlichen Zahlungsströme bei Finanzintermediären zu isolieren und zu besteuern. Während dies bei Gebühren und Provisionen technisch einfach zu bewerkstelligen ist, kann der realwirtschaftliche Teil der Finanzdienstleistungen, der insbesondere bei Banken durch die Zinsspanne zwischen Soll- und Habenzins erwirtschaftet wird, nicht ohne weiteres ermittelt werden. Es existieren zwar mittlerweile Vorschläge, um eine effektive Besteuerung des Finanzsektors zu ermöglichen.²⁰ Dennoch bleibt diese Form der Gewinnermittlung umstritten.
- 17 Vor diesem Hintergrund wäre die R+F-Cash-Flow-Steuer vorzuziehen. Wie oben dargelegt wurde, erhöhen in diesem System alle real- und finanzwirtschaftlichen Zuflüsse die Steuerbasis, Abflüsse reduzieren sie entsprechend. Die faktische Besteuerung aufgenommenen Darlehen bedürfte allerdings intensiver Kommunikation, damit diese – systematisch richtige – Behandlung von den Steuerpflichtigen akzeptiert würde. Zudem ergibt sich aus dem System heraus die Notwendigkeit, alle finanzwirtschaftlichen Zahlungsströme exakt zu dokumentieren. Dies wäre in der Praxis für große Unternehmen aufgrund ihrer umfangreichen Dokumentationspflichten weitgehend unproblematisch; bei kleineren Unternehmen müssten finanzwirtschaftliche Transaktionen verstärkt überprüft werden. Aus administrativer Sicht ist dies eine zusätzliche Belastung im Vergleich zum Status Quo, insbesondere weil der Anreiz zur Steuerhinterziehung in diesem System zunimmt.²¹
- 18 Ein schwerwiegender Einwand gegen jede Form der reinen Kassenrechnung ist schließlich die fehlende internationale Verträglichkeit. Ein Steuerreformexperiment in Bolivien, das 1994 eine Cash-Flow-Steuer auf Unternehmensebene vorsah, scheiterte daran, dass das US-Finanzministerium die Cash-Flow-Steuer als nicht anrechenbare Gewinnsteuer einzustufen drohte, was für in Bolivien investierende US-Unternehmen

²⁰ Vgl. *Hall/Rabushka*, *The Flat Tax*, 2. Aufl., 1995, 73ff; *Zee*, *Taxing the Financial Sector*, 2004.

²¹ Dies lässt sich leicht veranschaulichen, wenn man den Kauf eines Wertpapiers in Höhe von 9.900€ betrachtet, das bei Verkauf zu Rückflüssen von 10.000€ führt. In einer vermögensorientierten Ermittlung im Sinne des §4 Abs. 1 EStG müsste ein Ertrag in Höhe von 100€ verbucht werden. In der reinen Kassenrechnung müsste der gesamte Rückfluss in Höhe von 10.000€ verzeichnet werden, was bei steuerlichem Abzug von 9.900€ im Zeitpunkt des Kaufs offensichtlich einen deutlich größeren Anreiz gibt zur Nichtdeklarierung; vgl. *Aaron/Galper*, *Assessing Tax Reform*, 1985, 86f.

eine klare Doppelbesteuerung bedeutet hätte.²² Eine reine Kassenrechnung auf Unternehmensebene kann deshalb vermutlich nur koordiniert auf EU-Ebene eingeführt werden, um die internationale Akzeptanz einer derartigen Unternehmenssteuer sicherzustellen. Ein einzelner EU-Mitgliedsstaat wird die Einführung einer reinen Kassenrechnung im Alleingang vermutlich nicht durchsetzen können.

c. Modifikationen als zweckmäßige Lösung

- 19 Es ist deshalb überlegt worden, eine modifizierte Form der Kassenrechnung zu etablieren, um zumindest gewisse Vorteile einer kassenbasierten Gewinnermittlung zu erzielen.²³ Eine modifizierte Kassenrechnung, wie sie in einer einfachen Variante z.B. mit der deutschen Einnahmenüberschussrechnung existiert, vermeidet einige der angesprochenen Probleme. Durch die weiterhin fortbestehende Aktivierungspflicht von abnutzbaren langlebigen Wirtschaftsgütern und die steuerliche Berücksichtigung von Abschreibungen über ihre Nutzungsdauer, bleiben die Aufkommensverluste des Fiskus kontrollierbar. Im Vergleich zur reinen Kassenrechnung wird die Übergangsproblematik entschärft, allerdings besteht auch hier Regelungsbedarf. Technisch gesehen wird der Übergang von der vermögensorientierten zur modifizierten Kassenrechnung im Unternehmen dadurch vollzogen, dass neben der herkömmlichen Gewinnermittlung ein einmaliger Übergangsgewinn bzw. -verlust berechnet wird. Branchenspezifisch kann dies für einzelne Unternehmen zu einer enormen zusätzlichen Steuerschuld führen, wenn z.B. Unternehmen aus der Versicherungs- oder Energiebranche hohe Rückstellungen in ihren Bilanzen auflösen müssten. Der Gesetzgeber könnte hier spezifische Übergangsregeln verabschieden, wie z.B. die schrittweise Abtragung der aus dem Übergangsgewinn entstandenen Steuerschuld²⁴, um auch bei einer modifizierten Kassenrechnung Akzeptanzprobleme zu vermeiden.
- 20 Es bestehen m.E. keine Anhaltspunkte, die auf eine internationale Nichtverträglichkeit einer auf breiter Ebene angewandten modifizierten Kassenrechnung hindeuten. Anders als bei der reinen Kassenrechnung ist schwer vorstellbar, dass eine Einnahmenüberschussrechnung in Doppelbesteuerungsabkommen nicht als Gewinnsteuer anerkannt werden könnte.
- 21 Vieles spricht dafür, die oben beschriebenen Modifikationen, wie sie in der derzeitigen § 4 Abs.3-Rechnung und auch bei den beiden anderen hier diskutierten

²² Vgl. *Zodrow / McLure*, National Tax Journal 1998, Vol.1, 1.

²³ Vgl. *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1348f; *Wagner*, DB 1998, 2073 (2076f); *Lauth*, DStR 2000, 1365 (1372).

²⁴ Diese Lösung wäre sicherlich einfacher als die Anerkennung der bisherigen Rückstellungen noch zu altem Recht, da dies eine über Jahrzehnte laufende Kontrolle der Rückstellungen durch die Steuerverwaltung nach altem Steuerrecht erforderlich machen würde.

Reformvorschlägen enthalten sind, beizubehalten.²⁵ So ist insbesondere die steuerliche Irrelevanz einiger finanzwirtschaftlicher Zahlungsvorgänge, wie z.B. die Aufnahme bzw. Tilgung von Darlehen, aus administrativen Gründen vernünftig. Auch in Hinblick auf die Akzeptanz der Gewinnermittlung bei den Steuerpflichtigen ist diese Modifikation ratsam. Ebenfalls sinnvoll ist die bestehende Regelung in der Einnahmenüberschussrechnung, wonach langlebige nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter erst zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der betrieblichen Sphäre steuerlich berücksichtigt werden. Da es sich dabei vor allem um Grundstücke mit oftmals hohen Marktwerten handelt, sollte diese Regelung zur Vermeidung hoher Steueraufkommensverluste beibehalten werden.

- 22 Was die einzelnen Modifikationen betrifft, zeigt sich die Einnahmenüberschussrechnung gem. §4 Abs. 3 EStG zunächst als eine zweckmäßige Lösung angesichts der oben angesprochenen Probleme. Es stellt sich die Frage, ob gemessen an der reinen Kassenrechnung weitere Modifikationen im Rahmen einer zukünftigen Gewinnermittlungsmethode Berücksichtigung finden sollten. In einem kürzlich erschienenen Beitrag wurde gefordert, die deutsche Einnahmenüberschussrechnung zu modifizieren und um einige Bestandteile der Vermögensrechnung zu ergänzen.²⁶

2. *Zur Notwendigkeit weiterer Modifikationen: Eine Überprüfung populärer Argumente gegen die kassenmäßige Gewinnermittlung*

a. *Zur Einbeziehung von Vorratsbeständen und Anzahlungen*

- 23 In dem Vorschlag von *Herzig/Hausen* wird die Einbeziehung von Vorratsbeständen gefordert, was eine weitere Abweichung vom reinen Kassenprinzip wäre. Diese wird damit begründet, dass es in vielen Unternehmen ansonsten zu „einer zeitlich verzerrten Darstellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ komme.²⁷ Dies treffe insbesondere auf Unternehmen zu, deren Vorratsvermögen starken Schwankungen ausgesetzt sei. Soweit sich erhaltene Anzahlungen auf Vorräte beziehen, so die Forderung, sollten diese ebenfalls über den Bestandvergleich ermittelt werden, da sich die Verzerrung von Periodenergebnissen sonst sogar verstärken könne.²⁸ *Dziadkowski* befürchtet gar eine „Vermögensbildung in Unternehmerhand“, weil „Vorräte, die bezahlt wurden, als Ausgaben den Gewinn mindern, obwohl die Werte eine potentielle Leistungsfähigkeit verkörpern“.²⁹ Diesbezüglich wird oft von der Zufälligkeit des Zahlungsanfalls gespro-

²⁵ In diesem Sinne sprechen sich auch *Herzig/Hausen* aus. Sie begründen ihre Position mit der eingeschränkten Verrechenbarkeit von steuerlichen Verlusten; vgl. *Herzig/Hausen*, DB 2004, 1 (6).

²⁶ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1.

²⁷ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1 (6).

²⁸ Dies tritt z.B. dann auf, wenn hohe Vorratsbestände nach dem Bestandvergleich und zugleich hohe erhaltene Anzahlungen nach der Kassenrechnung erfasst werden, vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1 (8).

²⁹ Vgl. *Dziadkowski*, BB 2000, 399 (400).

chen.³⁰ Dabei wird die Ursache für das Verhalten der Steuerpflichtigen explizit angesprochen: Progressionseffekte (zumindest bei Freiberuflern und Personengesellschaften) und Zinseffekte werden in diesem Zusammenhang als treibende Kraft für die Steuerung des Zahlungsanfalls benannt.³¹

24 Aus analytischer Sicht sind bei dieser Argumentation drei Aspekte festzuhalten. Erstens, es wird implizit und teilweise explizit anerkannt, dass Steuerpflichtige als rational handelnde Wirtschaftssubjekte eine Zeitpräferenz haben und zwei nominell gleichen Beträgen, die jedoch zu unterschiedlichen Zeitpunkten fällig sind – z.B. die zu entrichtende Steuerschuld – eine unterschiedliche Wertigkeit zusprechen. Zinseffekte werden als Problem identifiziert. Zweitens, die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen wird an der Vermögensänderung eines Jahres gemessen. Die steuerliche Abweichung von dem, was auf Basis der kaufmännischen Handelsbilanz als Veränderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesehen wird, stellt offenbar ein Problem dar. Drittens, der Einfluss anderer Systembestandteile im Steuerrecht, wie z.B. der Tarif, auf das Entscheidungsverhalten der Wirtschaftssubjekte wird anerkannt.

25 Das Grundproblem dieses Vorschlags ist, dass die Reform der Gewinnermittlung lediglich partiell optimiert werden soll und andere Faktoren als feststehende Rahmenbedingungen hingenommen werden. Obwohl die Wirkung des Tarifs auf das Entscheidungsverhalten der Wirtschaftssubjekte und die Existenz von Zinseffekten eingeräumt werden, sind beide Bereiche als Datum behandelt. Blickt man zurück auf den Beginn der Debatte über die Gewinnermittlung, insbesondere der reinen Kassenrechnungssysteme, so wird schnell deutlich, dass die Reform der Gewinnermittlung stets als Teil einer Gesamtreform der Einkommen- und Gewinnbesteuerung diskutiert wurde.³² Dabei geht es in einer Gesamtreform nicht nur um Vereinfachung – mit dem Ziel einer Reduzierung von Steuererhebungs- und -befolgungskosten –, sondern auch um ökonomische Effizienz im Sinne einer Minimierung von Zusatzlasten.³³ Wenn man der Notwendigkeit einer Reform des Steuersystems grundsätzlich zustimmt und darüber hinaus anerkennt, dass Wirtschaftssubjekte sich *ceteris paribus* steueroptimierend verhalten, so drängt sich die Frage auf, warum man im Rahmen einer Gesamtreform nicht ein Regelwerk befürwortet, das den beiden genannten Zielen weitgehend gerecht wird? Konkret hieße das, zum einen den Tarif bei der Reform der Gewinnermittlung einzubeziehen. Mit einem einheitlichen Steuersatz wären die Anreize für Gewinnverlagerung weitgehend eliminiert.³⁴ Zum anderen müsste man die angesprochenen Zinseffekte innerhalb

³⁰ Vgl. *Birk*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), §11 EStG, Rn. 75.

³¹ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1 (7).

³² Vgl. *Meade*, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, 1978.

³³ Vgl. *Auerbach*, in: Auerbach/Feldstein (Hrsg.), *Handbook of public economics*, Bd.3, Kap. 21, 2002.

³⁴ Mit dem Vorschlag der sogenannten „Flat Tax“ wurde in der US-amerikanischen Reformdiskussion erstmals ein einheitlicher Tarif gefordert, vgl. *Hall/Rabushka*, *The Flat Tax*, 2.Aufl., 1995. In Deutschland wurde mit den unterschiedlichen Konzepten der „Einfachsteuer“ um Prof. Rose einerseits und dem

des Systems neutralisieren. Wenn insbesondere letzteres gelingen würde, bestünde kein Bedarf für eine weitere Modifikation des reinen Kassenprinzips bei Vorratsbeständen. Erfreulicherweise gibt es mit dem Konzept der zinsbereinigten Korrektur der Bemessungsgrundlage einen konkreten Vorschlag, wie Zinseffekte systematisch neutralisiert werden können (s.u.).³⁵

- 26 Dennoch könnte ein bestimmter Grund gegen einen solchen Reformschritt sprechen. Wenn ein Reformvorschlag zwar den Zielen Vereinfachung und Effizienz gerecht wird, aber gegen gesellschaftliche Wertvorstellungen verstößt, womit das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit angesprochen ist, so müsste man erneut abwägen. Die zitierten Zweifel *Dziadkowskis* scheinen in diese Richtung zu gehen und legen nahe, dass er den traditionellen Leistungsfähigkeitsbegriff vertritt im Sinne der auf das Kalenderjahr bezogenen Reinvermögensmehrung.³⁶ Bereits sehr früh wurde allerdings darauf hingewiesen, dass diese Einzeitpunkt-bezogene Sichtweise nicht vereinbar ist mit einem Fairnessbegriff, der zwei identische Wirtschaftssubjekte mit gleichem Jahreseinkommen, aber unterschiedlichem Konsumpfad gleichbehandelt wissen will.³⁷ Mit anderen Worten: es ist à priori unklar, welcher der beiden Gerechtigkeitsbegriffe die reformpolitische Debatte bestimmen sollte. Grundsätzlich könnte man die Diskussion an dieser Stelle beenden, da die Wissenschaft bekanntlich nicht aus sich heraus eine Rangfolge von Werturteilen ableiten kann.
- 27 Bemerkenswert ist aber, dass die oben genannten Befürworter explizit betonen, dass Wirtschaftssubjekte einen mehrperiodischen Zeithorizont haben und Zinseffekte in ihr Kalkül einbeziehen. Dies lässt zumindest Zweifel aufkommen, ob die traditionelle Auslegung des Leistungsfähigkeitsbegriffs vereinbar ist mit dem Verhalten der Wirtschaftssubjekte.
- 28 Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten: der Vorschlag, die Vorratsbestände und die damit zusammenhängenden Anzahlungen vermögensorientiert zu behandeln und entgegen dem Kassenprinzip in eine zukünftige modifizierte Kassenrechnung einzubeziehen, lässt sich vor dem Hintergrund einer zu engen Reformsicht erklären. Der mit einem Bestandvergleich bei Vorratsvermögen einhergehende zusätzliche Arbeitsaufwand konterkariert die Idee der modifizierten Kassenrechnung. Die mit dem Grundprinzip der Kassenrechnung zu erwartende Reduzierung des Ansatz- und Bewertungsaufwands kann nicht realisiert werden. Den erwünschten Effekt könnte man auch erzielen durch eine umfassendere Reform, die einerseits die Tarifstruktur und andererseits die Steuerbasis systematisch einbezieht.

„Karlsruher Entwurf“ um Prof. Kirchhof andererseits ebenfalls jeweils ein einheitlicher Tarif vorgeschlagen; vgl. *Rose*, Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, 2002 bzw. *Kirchhof*, DStR 2003, 1 (8). Zur Beurteilung eines einheitlichen Tarifs aus (verfassungs-)rechtlicher Sicht vgl. *Elicker*, StuW 2000, 3 (17).

³⁵ Vgl. *Rose*, Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, 2002; *Schwinger*, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme, 1992.

³⁶ Vgl. *Dziadkowski*, BB 2000, 399 (400).

³⁷ Vgl. *Feldstein*, Journal of Public Economics 1976, Vol. 6, 77.

b. Zur Einbeziehung von Rückstellungen

- 29 Die Forderung nach Einbeziehung bestimmter Rückstellungen in eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung wird mit der derzeitigen Beschränkung der Verlustverrechnung begründet. Im Rahmen einer ausgeweiteten Einnahmenüberschussrechnung könnte regelmäßig das Problem auftreten, dass „hohe steuerliche Verluste am Ende der Totalperiode“ entstehen, wenn etwa bei Betriebsbeendigung einmalige Kosten aufgrund von Abbruch-, Entsorgungs- oder anderweitiger Verpflichtungen anfallen.³⁸ In diesen Fällen bestünde die Gefahr, dass die Verluste nicht mehr steuerlich geltend gemacht werden könnten. Die Autoren möchten die Einbeziehung von Rückstellungen aber auf kumulierende Rückstellungen beschränken.³⁹ Als zusätzlich positiv zu würdigenden Aspekt dieser Regelung nennen die Autoren eine Gewinnnivellierung, womit die Folgen eines Progressions- und negativen Zinseffektes verringert würden.⁴⁰
- 30 Wie bereits oben zeigt sich auch hier, dass die Reformintention sich aus der Unveränderbarkeit von Defiziten des derzeitigen Steuersystems erklärt. Zurecht wird die beschränkte Verrechnungsmöglichkeit als Problem identifiziert. Doch auch hier stellt sich die Frage, warum im Zuge einer umfassenden Reform nicht auch die Verlustverrechnung neu geregelt werden kann? Aus ökonomischer Sicht ist eine unbegrenzte Verlustverrechnung zwingend geboten.⁴¹ Wenn ein Steuersystem konsistent eine mehrperiodische Betrachtungsweise von wirtschaftlichen Sachverhalten anerkennt, so muss nicht nur die Verlustverrechnung unbegrenzt mit Vor- und Rücktrag anerkannt werden, sondern in bestimmten klar umrissenen Fällen auch eine einmalige Erstattung seitens des Fiskus möglich sein.⁴² Dadurch entfielen die Notwendigkeit, mit Rückstellungen ein weiteres systemfremdes Element in die modifizierte Kassenrechnung einzubeziehen. Reformpolitisch fraglich ist in jedem Fall die Rechtfertigung der Rückstellung, um damit negative Zinseffekte zu verringern (s.o.). Dies ist allenfalls zu verstehen vor dem Hintergrund einer kaufmännischen Handelsbilanz, kann jedoch keineswegs mit Verweis auf das traditionelle Postulat der Besteuerung gemäß Reinvermögenszugang im Sinne von *Schanz, Haig und Simons* gerechtfertigt werden⁴³: der bloße Ansatz einer Rückstel-

³⁸ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1 (8).

³⁹ Kumulierende Rückstellungen werden durch zwei Merkmale charakterisiert: erstens, das Auseinanderfallen des Zeitpunkts, in dem die Verpflichtung wirtschaftlich und rechtlich entsteht, und des Erfüllungszeitpunkts; zweitens, die Verpflichtung kann i.d.R. nicht über eine Einmalrückstellung erfasst werden; vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1 (9); *Küting/Kessler*, DStR 1998, 1941.

⁴⁰ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1 (9).

⁴¹ *Buchholz/Konrad*, in: *Andel* (Hrsg.), *Probleme der Besteuerung III*, Bd. 259, S. 63.

⁴² Der Erstattung von Steueransprüchen durch den Fiskus sind Grenzen gesetzt. Wenn eine spätere wirtschaftliche Verwertung des Verlustvortrags durch Rechtsnachfolger nicht klar ausgeschlossen ist, sollte keine direkte Auszahlung erfolgen, um Anreize zur Hinterziehung durch nichtbegründete Verluste zu reduzieren. Denkbar wäre es, die Auszahlung nur dann zu gewähren, wenn in der Vergangenheit Einnahmen zu versteuern waren.

⁴³ Nach der Reinvermögenszugangstheorie kommt es nur zu einer Besteuerung realisierter Vermögensänderungen; vgl. dazu z.B. *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*, 2.Aufl. 2000, S.

lung impliziert konzeptionell keineswegs eine Veränderung des Reinvermögens, so dass bei Nichtberücksichtigung auch kein negativer Zinseffekt vorliegen kann.⁴⁴

- 31 Ein weiterer Aspekt sind polit-ökonomische Aspekte. Durch die Gewährung von Rückstellungen in bestimmten Fällen wird ein Einfallstor für die Ausweitung auf andere Fälle geöffnet. Solange das System konkrete Ausnahmen kennt, sollte man nicht zu optimistisch sein, langfristig Sonderinteressen bestimmter Lobbygruppen abwehren zu können.⁴⁵
- 32 Es muss an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass Rückstellungen nicht per se abzulehnen sind. Ökonomisch betrachtet sind sie problematisch im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung, wenn durch sie – mittels Zinseffekte – eine reale Veränderung der Steuerlasten ermöglicht wird.⁴⁶ Dies wäre der Fall, wenn die bestehende §4 Abs.3-Rechnung lediglich um den Ansatz von Rückstellungen ergänzt würde. Dagegen wäre in einem System, das den Zinsgewinn durch buchhalterische Verlagerungen von Bemessungsgrundlagen exakt kompensieren würde, der Ansatz von Rückstellungen neutral.⁴⁷ Letztere hätten dann lediglich einen eventuell wünschenswerten Liquiditätseffekt zugunsten des Steuerpflichtigen.

c. Zur Einbeziehung von Rechnungsabgrenzungsposten

- 33 Eine weitere Modifikation des reinen Kassenprinzips, wie sie von *Herzig/Hausen* vorgeschlagen wird, ist die Einbeziehung von Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) für ein Disagio sowie von transitorischen RAP für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben. Erstere begründen sie damit, dass sich ansonsten „durch entsprechende Ausgestaltung des Kreditvertrags steuerliche Gewinne in zum Teil beträchtlichem Umfang in nachfolgende Perioden verlagern [lassen] mit der Folge einer für den Steuerpflichtigen zinslosen Steuerstundung“. Bei letzteren verweisen sie auf die derzeitige Regelung in der Einnahmenüberschussrechnung, bei der Einnahmen bzw. Ausgaben der Periode ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugeordnet werden.⁴⁸
- 34 Das dargelegte Problem der steuerlichen Behandlung eines Disagios ist tatsächlich nur dann ein Problem, wenn Korrespondenzlücken auftreten, die von zwei kontrahierenden Steuerpflichtigen zum gegenseitigen Vorteil ausgenutzt werden können.⁴⁹ Die Anwendung des reinen Abfluss- bzw. Zuflussprinzips auf der einen Seite und des Vermögensprinzips auf der anderen, stellt grundsätzlich ein Problem dar. Doch auch hier sollte der Lösungsansatz reformpolitisch nicht die partielle Änderung einer Einflussgrö-

219. Eine Rückstellung ist im Zeitpunkt ihrer Bildung mit keiner realisierten kassenmäßigen Ausgabe verbunden, so dass erst die tatsächlich anfallende kassenmäßige Ausgabe anzusetzen ist.

⁴⁴ Diesen Hinweis verdanke ich *Michael Rimmler*.

⁴⁵ Vgl. *Folkers*, Jahrbuch für Sozialwissenschaft, Bd. 36, 1985, S.274.

⁴⁶ Vgl. *Pickert*, DB 1994, 1581 (1584).

⁴⁷ Vgl. *Nguyen/Rose*, BB 1999, 2552.

⁴⁸ Vgl. *Herzig / Hausen*, DB 2004, 1 (10).

⁴⁹ Vgl. *Wagner*, DB 1998, 2073 (2077) zur Bedeutung von Korrespondenzlücken.

ße sein, sondern die Optimierung des Gesamtsystems. Konkret würde dies erfordern, die modifizierte Kassenrechnung möglichst umfassend anzuwenden, d.h. eine einheitliche Gewinnermittlungsmethode für alle Unternehmen unabhängig von Rechtsform und Größe. Jede Ausgabe auf der einen Seite entspricht dann einer Einnahme auf der anderen, so dass gegenseitig vorteilhafte (Kredit-)Verträge zu Lasten des Fiskus nicht mehr möglich sind. Damit entfielen die Notwendigkeit einer weiteren systemwidrigen Abweichung vom Kassenprinzip, die den erwünschten Effekt einer Vereinfachung der Gewinnermittlung nur zuwiderläuft.

35 Hinsichtlich der Einbeziehung transitorischer RAP für regelmäßig wiederkehrende Zahlungen gilt grundsätzlich das gleiche. Grundsätzlich wäre es denkbar, diese Ausnahme vom reinen Kassenprinzip auch weiterhin beizubehalten. Aus ökonomischer Sicht muss man den Vorteil dieser Modifikation aufgrund einer in manchen Fällen einfacheren Handhabung durch die Steuerpflichtigen mit dem Nachteil der Komplizierung in anderen Fällen abwägen.⁵⁰

36 Als Zwischenergebnis kann man festhalten: Zwar sind RAP für sich betrachtet weder für den Steuerpflichtigen noch für die Verwaltung ein unüberwindbares Problem, doch können die vorgebrachten Argumente für eine diesbezügliche Ausnahme vom Zu- und Abflussprinzip insgesamt nicht überzeugen.

3. Die zinsbereinigte Korrektur der Bemessungsgrundlage

37 In den vorigen Teilabschnitten wurde die Notwendigkeit betont, bei der Reform der Gewinnermittlung eine systematische Reform der Steuerbasis vorzunehmen, um unerwünschte Zinseffekte zu neutralisieren. Dies würde die vorgeschlagenen Maßnahmen zur Beschränkung des Kassenprinzips – wie z.B. die Einbeziehung von Vorratsbeständen, Anzahlungen und bestimmter Rückstellungen – überflüssig machen.

38 Die Notwendigkeit einer derartigen Neutralisierung beschränkt sich nicht auf die in diesem Beitrag diskutierten Beispiele, sondern ist allgemeiner Natur. Es gilt generell, dass in traditionellen Steuersystemen jede Verlagerung von Bemessungsgrundlagen Zinseffekte impliziert. Besonders deutlich ist dies bei der Einschränkung der Sofortabzugsfähigkeit von Investitionsausgaben bei gleichzeitiger Verteilung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten pro rata temporis. Je geringer der anfangs berücksichtigte Betrag und je länger sich der Afa-Zeitraum erstreckt, desto geringer ist der Barwert der tatsächlich steuerlich berücksichtigten Ausgaben.

39 Will man systematisch alle Zinseffekte neutralisieren, so bietet sich das erwähnte Konzept der Zinsbereinigung an.⁵¹ Mit der zinsbereinigten Korrektur der Bemessungsgrundlage verbindet sich technisch betrachtet der Abzug von kalkulatorischen Zinsen

⁵⁰ Welche Lösung besser ist, lässt sich vermutlich nicht allgemein klären.

⁵¹ Vgl. Wenger, FA 1983, 207; Boadway/ Bruce, Journal of Public Economics 1984, 231.

auf das im Unternehmen gebundene Eigenkapital, was in der Literatur auch als Abzug von Schutzzinsen bezeichnet wird.⁵² Ökonomisch kann die steuerliche Berücksichtigung von Eigenkapitalzinsen auch als Ausgleich dafür gesehen werden, dass die Sofortabzugsfähigkeit von Investitionsausgaben wie in einer reinen Kassenrechnung nicht gewährt wird. Um ökonomisch die gleiche Wirkung zu erzielen, wird der Steuerpflichtige für den Zinsverlust kompensiert. Analog gilt dies umgekehrt für den Fiskus, wenn der Steuerpflichtige – z.B. durch die Bildung von Rückstellungen im Rahmen einer Bestandsrechnung – steuerliche Gewinne in nachfolgende Perioden verlagert.

- 40 Auf technische Details zur Durchführung kann an dieser Stelle nicht eingegangen werden. Allerdings wurde in mittlerweile zahlreichen Arbeiten nicht nur auf die theoretische Konzeption eingegangen, sondern auch auf praktische Aspekte.⁵³ Es sei darauf hingewiesen, dass die Anwendung des Abzugs von Eigenkapitalzinsen sowohl im Rahmen einer üblichen Handelsbilanz als auch im Rahmen einer modifizierten Kassenrechnung möglich ist.⁵⁴ In der steuerlichen Praxis wurde das Konzept im Rahmen einer systematischen Gesamtreform in Kroatien umgesetzt.⁵⁵ Seit Beginn diesen Jahres findet das Konzept zudem Anwendung in einem Teilgebiet Bosnien-Herzegowinas.⁵⁶

IV. Fazit

- 41 Vor dem Hintergrund der seit Jahren währenden Diskussion über Reaktivierung versus Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips hat die jüngste Entwicklung mit EU-weiter Einführung der IFRS für die Konzernrechnungslegung ab 2005 die Diskussion neu angefacht. Zunehmend wird die Einnahmenüberschussrechnung als ernste Alternative für eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung in Deutschland gesehen. Dabei variieren die Vorschläge hinsichtlich des Ausmaßes der Umsetzung; sie reichen von der bestehenden Einnahmenüberschussrechnung gem. §4 Abs. 3 EStG hin zu einer Kassenrechnung mit einigen Modifikationen.
- 42 Der vorliegende Beitrag hatte zum Ziel, die Vorschläge konzeptionell einzuordnen. Dabei ging es u.a. darum, das Konzept der reinen Kassenrechnung darzulegen und begrifflich zu klären, was unter einer Modifikation zu verstehen ist. Aus ökonomischer Sicht galt es zu prüfen, welche Gründe gegen die reine Kassenrechnung und für eine modifizierte Kassenrechnung sprechen. Schließlich wurde am Beispiel eines konkreten

⁵² Vgl. u.a. *Rose*, Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, 2002.

⁵³ Vgl. *Rose*, in: ders. (Hrsg.), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland 2002; ders., Die Einfachsteuer: "Das Konzept" unter www.einfachsteuer.de.

⁵⁴ Vgl. *Nguyen-Thanh / Rose / Thalmeier*, StuW 2003, 169.

⁵⁵ Vgl. *Keen/King*, Fiscal Studies 2002, Vol. 23, 401; *Rose/Wiswesser*, in: Soerensen (Hrsg.), Public Finance in a Changing World, 1998, 257; *Wagner/Wenger*, in: Sadowski et al. (Hrsg.), Regulierung und Unternehmenspolitik, 1996, 399;

⁵⁶ Vgl. *Nguyen-Thanh/Rose*, Bulletin for International Fiscal Documentation 2004, 297.

Reformvorschlags von *Herzig/Hausen* untersucht, ob die von ihnen empfohlenen Modifikationen aus ökonomischer Sicht sinnvoll sind.

- 43 Es konnte gezeigt werden, dass die erwähnten Modifikationen nur innerhalb eines begrenzten Reformblickwinkels vertretbar sind, aber nichts an der grundsätzlichen Problematik der von ihnen thematisierten Zins- und Progressionseffekte ändert. Vielmehr sollte eine modifizierte Kassenrechnung als Teil einer Gesamtreform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung eingeführt werden. Im Zuge dieser Gesamtreform sollte es eine Reform der Tarifstruktur mit vorzugsweise wenigen Tarifstufen geben und eine Reform der Verlustverrechnung mit unbegrenztem Vor- und Rücktrag.
- 44 Um die erwünschte weitgehende Vereinfachung der Gewinnermittlung zu erzielen, müsste die modifizierte Kassenrechnung im Sinne der derzeit existierenden Einnahmenüberschussrechnung gemäß §4 Abs. 3 EStG um eine Position ergänzt werden: Es bedürfte der steuerlichen Berücksichtigung von Eigenkapitalzinsen, um aus ökonomischer Sicht alle Zinseffekte aufgrund einer Verlagerung von Bemessungsgrundlagen zu neutralisieren. Um im Gesamtsystem der Einkommensbesteuerung Verwerfungen zu vermeiden, müsste zudem bei natürlichen Personen die steuerliche Freistellung von Zinsen in Höhe einer marktüblichen Rendite etabliert werden. Dies wäre lediglich die komplementäre steuerliche Behandlung auf der persönlichen Ebene. Damit würde konzeptionell ein Paradigmenwechsel im deutschen Steuerrecht vollzogen, weil bei der Ermittlung von Einkommen konsequent eine lebenszeitliche Betrachtung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit verwirklicht würde.

Tab. 1: Zahlungsströme von reinen Kassenrechnungssystemen

Einzahlungen	Auszahlungen
<i>I. Realwirtschaftliche Zahlungsströme (R=real items)</i>	
Verkauf von Gütern / Dienstleistungen	Kauf von Material
Verkauf von Anlagegütern	Zahlung von Löhnen, Gehältern
	Käufe anderer Dienstleistungen
	Käufe von Anlagegütern
R	R*
<i>II: Finanzwirtschaftliche Zahlungsströme ohne Beteiligungstransaktionen mit inländischen Körperschaften (F= financial items)</i>	
- Kreditaufnahme des Unternehmens (Zunahme der Gläubiger des Unternehmens)	- Kredittilgung des Unternehmens
- Kredittilgung anderer Unternehmen (Abnahme der Schuldner des Unternehmens)	- Kreditgewährung an andere Unternehmen
- empfangene Zinszahlungen	- geleistete Zinszahlungen
- Abnahme der Beteiligungen an ausländischen Unternehmen (Abnahme des ausländischen Aktienbestandes der Unternehmung)	- Zunahme der Beteiligungen an ausländischen Unternehmen
- Abnahme der Einzahlungsüberschüsse aus der Kassenhaltung (Abnahme des positiven Kassenbilanzsaldos)	- Zunahme des Einzahlungsüberschusses aus der Kassenhaltung
F	F*

III. Beteiligungsrelevante Zahlungsströme mit inländischen Unternehmen (S=share items)	
- Nennkapitalerhöhung durch Ausgabe neuer Aktien	- Rückzahlung von Nennkapital
- Abgang von Beteiligungen an inländischen Unternehmen)	- Zugang von Anteilen an inländischen Unternehmen
- erhaltene Dividenden von inländischen Unternehmen	- gezahlte Dividenden
	S*
IV. Zahlungsströme mit dem Fiskus (T=tax items)	
- Steuererstattung	- Steuerzahlung
T	T*

Quelle: Meade, The Structure and Reform of Direct Taxation, 1978, S. 231; vgl. auch Kaiser, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, 1992, S. 43f.