

Paul Kirchhof (Hrsg.)

# Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion



**Nomos**

**C. H. Beck**



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität  
zu Berlin

Band 36

Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof,  
Bundesverfassungsrichter a. D. (Hrsg.)

# Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion



**Nomos**

**C. H. Beck**



Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-8487-0333-3

1. Auflage 2013

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2013. Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Demokratie fragt immer wieder nach dem besseren Recht. Der Wähler wählt ein neues Parlament, weil er sich von ihm eine Überprüfung des geltenden Rechts erhofft. Jede Gesetzesinitiative sucht das gegenwärtige durch ein gerechteres Gesetz abzulösen. Die Demokratie lebt von dem Erneuerungsinstrument Parlament, stellt dort Bisheriges in Frage und sucht nach der besseren Zukunft.

Diesem Gesetzgeber wollen wir einen Reformvorschlag zur Erneuerung des deutschen Steuerrechts anbieten, der in wissenschaftlicher Unbefangenheit entwickelt, in einer Arbeitsgruppe junger Wissenschaftler kritisch bedacht, diskutiert und formuliert worden ist. Beamte, Richter, Professoren, Steuerberater haben einen Entwurf erarbeitet und immer wieder im Gespräch mit Spitzensteuerbeamten aus den Ländern Baden-Württemberg, Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen und Thüringen überprüft.

Wir haben unseren Entwurf in vielen Fällen praktischer Außenprüfung erprobt, den Entwurf des Umsatzsteuerrechts in einem Bundesland in verschiedenen Betrieben getestet, Zwischenergebnisse zur Umsatzsteuer, zur Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie zum Bilanzrecht auf Symposien mit Wissenschaftlern und Steuerpraktikern aller Steuerberufe erörtert. Den Vorschlag einer Kommunalen Zuschlagsteuer haben wir in Arbeitsgesprächen mit Vertretern unterschiedlicher Gemeinden und Städte zur Diskussion gestellt, die Verbrauchsteuer mit Steuerpraktikern und mit der Bundesfinanzdirektion Südwest diskutiert. In vielen Vorträgen habe ich die Kritik zu unseren Reformimpulsen gesucht und vielfach Anregung und Zustimmung gefunden.

Unser Entwurf betont die Kontinuität des Reformkonzepts in Übereinstimmung mit dem traditionellen deutschen Steuerrecht, hebt die Belastungsgründe der einzelnen Steuern systematisch hervor, will das Recht fertigen, das nach den Prinzipien unseres Verfassungsstaates gerechtfertigt ist. Dieses Anliegen ist vielfach hervorgehoben und begrüßt worden.

Wir haben daraufhin in der Alten Aula der Universität Heidelberg ein zweitägiges Symposium zu unserem Entwurf veranstaltet, bei dem Wissenschaftler und Praktiker, Finanzrichter, Finanzbeamte und Steuerberater, Entwurfsverfasser und Entwurfsbeobachter in einem intensiven Gespräch den Entwurf in seinem Konzept und seinen ausformulierten Gesetzesvorschlägen vertieft bedacht, in seinen Prinzipien wie in seinen Einzelschlüssen beurteilt, in Alternativen in Frage gestellt oder bestätigt, in seinem Gesamtsystem oder in Details dem Gesetzgeber empfoh-

len haben. Überwiegend wurde vorgeschlagen, die Gesamtreform des deutschen Steuerrechts mit der Umsatzsteuer und der Erbschaftsteuer zu beginnen.

Wir legen den Text dieses Entwurfs – das Bundessteuergesetzbuch und die dazu vorgeschlagene Verordnung – sowie unsere Heidelberger Diskussion der wissenschaftlichen und der politischen Öffentlichkeit vor. Wir wollen versuchen, unsere Überlegungen im allgemeinen Disput weiter zu verbessern, dem Gesetzgeber nahebringen und so das demokratische Ideal zu bestätigen, dass eine allgemeine Debatte einen Reformimpuls zu einem Jedermannanliegen machen kann, ihm damit den Weg in das Gesetzblatt ebnet.

Heidelberg, im Januar 2013

*Paul Kirchhof*

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Einführung	9
A. Grundanliegen des Reformvorschlags	9
B. Reformanlässe	11
1. Steuerlenkung	12
2. Die Ausweichlichkeit der Steuerlast	14
3. Verspätete Besteuerung	15
C. Elementarvereinfachung des Steuerrechts	16
1. Finanzierung der gemeinsamen Lebens- und Erwerbsbedingungen	16
2. Die Einkommensteuer	17
3. Die Umsatzsteuer	20
4. Die Erbschaftsteuer	22
D. Strukturbereinigung in der Finanzkrise	24
Podium 1: Reform der Besteuerung des Einkommens	26
A. Erforderlichkeit von sieben Einkunftsarten	26
B. Rationalität	30
1. Tatbestandsaufbau	30
2. Demokratische Rationalität	32
3. Internationalität	33
4. Erwerbsgrundlage	35
C. Die steuerjuristische Person	38
D. Wegfall von Ausnahmetatbeständen und Steuertarif	44
E. Systemwirkungen des Reformkonzepts	49
Podium 2: Reform der Besteuerung des Umsatzes	55
A. System der Umsatzbesteuerung, zwischenunternehmerische Leistungen	55
B. Ist-Besteuerung	63
C. Die öffentliche Hand	65
D. Ort der Leistung	69

Podium 3: Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer	74
A. Ehegattenerwerb	74
B. Erwerb von Vermögen ohne Liquidität	79
C. Keine Befreiungstatbestände, einheitlicher Steuersatz	83
D. Bewertung	87
E. Abschaffung der Erbschaftsteuer?	93
Podium 4: Allgemeiner Teil eines Steuergesetzbuches	98
A. Belastungsobergrenze	99
B. Steuerkonkurrenzen	103
C. Rechtsquellen, Nichtanwendungserlass	108
D. Der bestandskräftige Bescheid	114
E. Die Realisierungschancen	119
Bundessteuergesetzbuch (BStGB)	123
Bundessteuerverordnung (BStVO)	171
Diskussionsteilnehmer	217
Stichwortverzeichnis	209



## Einführung

### *A. Grundanliegen des Reformvorschlags*

Unser Vorschlag eines Bundessteuergesetzbuches ist nicht revolutionär, auch nicht provokativ. Der Erneuerungsvorschlag versucht die Elementargedanken, die dem deutschen Steuerrecht traditionell zu eigen sind, deutlicher sichtbar zu machen. Grundsätzlich soll die Steuer nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit konzipiert sein. Die Leistungsfähigkeit wird in Euro gemessen. Dieser Leistungsfähigkeitsgedanke könnte in einem schlichten System verwirklicht werden, das im 18. und 19. Jahrhundert noch geläufig war: Besteuert würde das Vermögen, damals das Gesamtvermögens, das Gewerbekapital, der Grundbesitz. Die Steuer greift – ähnlich dem Gerichtsvollzieher – dort zu, wo Vermögenswerte zu holen sind. Unser Steuerrecht hat sich über diesen schlichten Gedanken hinaus deutlich weiterentwickelt. Es belastet immer dann, wenn ein Mensch unter Nutzung der wirtschaftlichen Infrastruktur in Deutschland seine ökonomischen Verhältnisse wesentlich verbessern konnte, deswegen zur Finanzierung dieser Infrastruktur beitragen soll. Er erzielt Einkommen, weil er seinen Gewerbebetrieb in ein Friedensgebiet stellen kann und nicht in einem Kriegsgebiet erwerbswirtschaftlich tätig sein muss. Dieses ist seit 60 Jahren in Deutschland eine glückliche Selbstverständlichkeit, über die wir kaum noch nachdenken. Sie muss aber finanziert werden. Wir brauchen eine Armee, Polizeibeamte, eine internationale Friedenspolitik. Der Bezieher von Einkommen nutzt das Privatrecht, um Verträge zu schließen, die Währung, um seine Preise zu vereinbaren, seine Güter zu bewerten, Vermögen aufzubewahren. Er stellt Arbeitskräfte ein, die in staatlichen Schulen und Hochschulen gut ausgebildet worden sind. Er trifft auf Kunden, die mit Kredit, Scheck, Internet umgehen können. Diese selbstverständlichen Grundlagen unseres Erwerbs sind für den Staat ein Kostenfaktor. Deshalb verlangt der Staat – das ist das Freiheitliche unseres Steuerrechts – eine Steuer von demjenigen, der sich freiwillig an den Markt begibt, dort Güter und Dienstleistungen gegen Entgelt tauscht, dabei die auf diesen Entgelten ruhende Steuerlast kennt und sich trotzdem für den Tauschvertrag entscheidet. Der Steuerpflichtige muss einen Teil seines Tauscherfolges – Lohn, Kaufpreise, sonstige Leistungsentgelte – an den Staat abgeben, weil die Rechtsgemeinschaft – der Staat – am Entstehen und bei der Durchführung dieser Tauschgeschäfte mitgewirkt hat.

Entsprechendes gilt, wenn der Steuerpflichtige bei einem Umsatz seine Kaufkraft in das von ihm gewünschte Wirtschaftsgut eintauschen konnte. Auch bei diesem Tausch ist nicht selbstverständlich, dass alle Handelshäuser für jedermann

offen, alle Schaufenster mit Waren und Dienstleistungsangeboten gefüllt sind. In der ehemaligen DDR war der Staat im Wesentlichen der alleinige Unternehmer. Er herrschte über Löhne und Preise und hätte sich, wenn das System funktioniert hätte, als Staatsunternehmer finanzieren können. Die Steuern in den damaligen Staatshandelsländern waren gering und teilweise gab es nur eine Steuer und der Steuersatz betrug 2%. Das war aber nicht das Steuerparadies auf Erden, sondern hat seine Ursache im Staatsunternehmertum, das im Grunde überhaupt keine Steuern braucht. Nur der freiheitliche Staat, der Berufs- und Eigentümerfreiheit garantiert, deshalb die Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit in privater Hand belässt, sich nicht aus Staatsunternehmen finanziert, braucht die Steuern. Auf dieser Grundlage besteuert der Staat den Umsatz. Wer seine Kaufkraft beliebig einsetzen kann, um Waren und Dienstleistungen nach seinen Wünschen zu erwerben, muss durch die Umsatzsteuer zum Erhalt dieses freiheitlichen Systems beitragen. In den Staatshandelsländern genügte allein die Kaufkraft nicht, um das ersehnte Traumauto zu erwerben. Dort brauchte man zum Erwerb dreierlei: Geld, Beziehungen und Geduld. Dann konnte man nach 9 Jahren ein von der staatlichen Planung bestimmtes Fahrzeug erwerben. Wer hingegen in einem freiheitlichen System seine Kaufkraft nach Belieben einsetzen kann, zahlt einen Kaufpreis von 100 plus 19 %, um mit diesen 19% Umsatzsteuer zu gewährleisten, dass dieses freiheitliche System auch in Zukunft weiter existiert. Wer heute einen 100 Euroschein in der Tasche und einen gewaltigen Durst hat, wird sich in der Kombination von Geld und Durst heute Abend hier in Heidelberg ein reines Vergnügen gönnen können. Stünde er in der Wüste, würde er trotz der 100 Euro verdursten. Die Umsatzsteuer allerdings bemisst sich nicht – wie die Einkommensteuer – nach den persönlichen Verhältnissen des Nachfragers. Dieser bleibt in der Anonymität des Marktes, wird gleichermaßen mit 19% Umsatzsteuer belastet, mag er Bettler oder Millionär sein. Die indirekte Steuer ist nur sehr mittelbar nach der Leistungsfähigkeit bemessen. Sie vermutet unwiderleglich, dass der Nachfrager in seiner Kaufkraft leistungsfähig, also steuerlich belastbar ist.

Ein freiheitlicher Staat trifft die verfassungsrechtliche Grundentscheidung, dass im Erbfall nicht der Staat der Erbe ist, der Nachlass vielmehr von privater Hand an private Hand weitergegeben wird. So garantiert das Erbrecht die Stetigkeit des individualnützigen Privateigentums. Wäre der Staat der Erbe, würden die Wirtschaftsgüter nach und nach in staatliche Hand übergehen. Der Mensch stirbt, der Staat stirbt nicht, stünde also bei jedem Erbfall zur Übernahme des Privatvermögens bereit. Der Staat garantiert somit in seinem Erbrecht die private Rechtsnachfolge im Eigentum, gewährleistet auch durch die rechtliche Friedensordnung, dass der Erbe das Ererbte in Frieden genießen kann. Es ist eine Kulturleistung, dass das Erbrecht und der Erblasser mit seinem Testament in der Erbengeneration elementare Verschiedenheiten schaffen darf und die Rechtsgemeinschaft diese anerkennt.

Deshalb fordert der Staat von demjenigen, der durch Erbschaft und Schenkung bereichert worden ist, einen maßvollen Teil dieser Bereicherung, um dieses System der Eigentumsnachfolge an die Zukunft weitergeben zu können.

Die griechische Sage erzählt uns von Prometheus, der auf Menschen traf, die göttergleich ihre eigene Zukunft voraussehen konnten. Da der Mensch seine Zukunft kannte, wusste er auch vom Zeitpunkt seines Todes und wurde in der konkreten Erwartung dieses Todes lethargisch. Die Menschen der Antike lagen in der Sonne. Auf der Agora fanden keine politischen Diskussionen statt. Das Familienleben verkümmerte. Die Wirtschaft stagnierte. Kunst und Wissenschaft zerfielen. Als Prometheus dieses Unglück sah, nahm er den Menschen die Fähigkeit, in die Zukunft vorzuschauen, und schenkte ihnen stattdessen die Hoffnung. Hoffen zu können ist menschlich, ist Bedingung des Humanen. Die Erfahrung lehrt, dass sich Hoffnung durch Anstrengung verwirklicht. In diesem Elementarbefund des Menschlichen – der Hoffnung – entwerfen wir Reformen. Wir können diesen Gedanken auch demokratisch formulieren. Das Staatsvolk wählt immer wieder neue Parlamente, damit das neue Parlament bessere Gesetze mache. Wir wollen diesen Parlamentarismus unterstützen und konkrete Gesetzgebungsvorschläge machen. Alle Reformanregungen sind soweit zu Ende gedacht, dass sie dem Parlament in Form eines Gesetzesentwurfs Texte unterbreiten. Darüber wird dieses Symposium diskutieren. Wir werden Dialoge führen, im Gespräch aller Beteiligten über das bessere Recht nachdenken, im Ergebnis – da bin ich sicher – diese Alte Aula klüger verlassen, als wir sie betreten haben.

## *B. Reformanlässe*

Ein erneuertes Recht soll staatliches Verwalten erleichtern, wirtschaftliche Initiativen von rechtlichen Barrieren und Bevormundungen befreien, den Rechtsgedanken im Steuerrecht wieder sichtbar machen.

Die Rechtsmaßstäbe der Besteuerung müssen – schon unabhängig vom Problem der Staatsverschuldung – grundlegend vereinfacht, nach den Prinzipien der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit ausgestaltet werden. Dadurch wird die Verwaltung entlastet, zur sachgerechten und allgemein verständlichen Erfüllung ihrer Aufgaben befähigt. Die Steuerpflichtigen werden in ihrem Denken weniger durch Steuerrecht und Gestaltungsmöglichkeiten gebunden, sind auf eigenverantwortlichen Erwerb verwiesen. Dadurch steigt die Produktivität, insoweit auch das Steueraufkommen. Insbesondere aber prägt ein neu strukturiertes Steuerrecht das allgemeine Bewusstsein, dass die staatlich bereitgestellten Lebens- und Erwerbsbedingungen durch Steuern finanziert werden müssen.