

## § 13 Liquidität als unmittelbarer Maßstab der Leistungsfähigkeit

*Thomas Eisgruber*

Meine vier Jahre (Juli 2000 bis Juni 2004) in der Forschungsstelle Bundessteuergesetzbuch, dem in der „Steuervilla“ in der Zeppelinstraße ausgelagerten Teil des Instituts, waren geprägt von einer Fülle wissenschaftlicher Themen, so dass es mir schwer fällt, nur eines herauszugreifen.

Vor allem gilt es zu berücksichtigen, dass ich Teil eines Teams war, also nahezu alle Überlegungen immer wieder in Diskussionsrunden, jour fixes und Besprechungen mit den anderen Mitgliedern der Forschungsstelle und Dritten eingebracht, verändert und fortgeführt wurden. So „ganz allein meins“ konnte da natürlich fast nichts bleiben. Ich will deshalb hier über ein Rechtsproblem berichten, das meine Zeit in Heidelberg ein wenig übergreifend einschließt.

Zu Beginn war ein wesentlicher Teil der Diskussion, welche Methode für das neue Einkommensteuergesetzbuch der Ermittlung der Einkünfte dienen sollte. Dazu gab es vier Grundmodelle:

- eine modifizierte Handelsbilanz mit einem grundsätzlichen, wenn auch eingeschränkten Maßgeblichkeitsgrundsatz,
- eine eigene, vom Handelsrecht unabhängige Steuerbilanz,
- eine Einnahme-Überschussrechnung unter Beachtung der Vorschriften für die Absetzungen für Abnutzung entsprechend der jetzigen Gewinnermittlung oder
- eine ausschließlich auf Geldflüsse abgestellte Ermittlungsmethode

Diese letzte radikale (und schließlich verworfene) Methode hatte für eine Konzeption, die eine grundlegende Vereinfachung zum geltenden Steuerrecht verfolgte, einen enormen Anreiz.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Ein Modell-Entwurf auf Basis dieses Ansatz kam mit exakt 13 Paragrafen aus. Dieser Entwurf wurde in einem Workshop anhand von Echtfällen mit Betriebsprüfern getestet. Nach Ansicht der damaligen Teilnehmer hat er sich dabei ausgezeichnet bewährt.

Bei der Untersuchung dieses Ansatzes zeigt zunächst der Vergleich zwischen einer Einkommensermittlung durch Vermögenssubstanz gegenüber einer bloßen Betrachtung der Liquidität, dass Vermögenssubstanz und Liquidität nicht verschiedene Betrachtungsweisen wirtschaftlicher Vorgänge symbolisieren, sondern nur unterschiedliche Aggregatzustände desselben wirtschaftlichen Vorgangs sind. Denn letztlich mündet jeder endgültige Substanzzuwachs in einen Gewinn an Liquidität.

Wenn aber eine vermögensmäßige Betrachtung und eine Maßgeblichkeit der Liquidität<sup>2</sup> in der quantitativen Gesamtwirkung identisch sind, ergibt sich daraus *eo ipso* eine Gleichwertigkeit beider gedanklichen Ansätze.

Für einen liquiditätsbezogenen Ansatz gibt es mehrere gute Gründe. So ist die Liquidität viel genauer messbar als ein Vermögenszuwachs. Da Steuern nur aus liquiden Mitteln bezahlt werden können, ist die Mehrung der Liquidität auch eine adäquate Messung der Leistungsfähigkeit.

Der Hauptdiskussionspunkt im Hinblick auf diese „totale“ Liquiditätsbetrachtung ist aber die Behandlung von Darlehen. Die Aufnahme eines Darlehens ist in einem liquiditätsorientiertem System einkommenserhöhend. Das scheint im ersten Moment „falsch“ zu sein, weil der aufgenommene Darlehensbetrag noch nicht erwirtschaftet ist. Das ist aber nur ein Reflex aus einer vermögenssubstanzialen Betrachtung. Insgesamt (also über die Totalperiode) wird immer der gleiche Betrag versteuert. Es geht nur darum, den Zeitpunkt zu rechtfertigen.

Die schönste Rechtfertigung für ein Erwirtschaften im Zeitpunkt des Zuflusses habe ich in einem Arbeitspapier aus dieser Zeit gefunden:

„Beträge, die dem Betrieb zugeflossen sind, sind entweder realiter gewordene Vermutungen oder von außen (also von unabhängigen Dritten, etwa Banken) getragene Hoffnungen, dass der zugeflossene Betrag auch später erwirtschaftet werden kann.“

Die Rechenbeispiele in diesem Papier gehen dabei alle von der Überlegung aus, dass betriebliche Darlehen nur dann betrieblich veranlasst sind, wenn sie für eine betriebliche Aufwendung aufgenommen werden. Dem aufge-

---

<sup>2</sup> Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Nichtbeachtung von Tausch-Vorgängen nie Grundlage der Überlegungen waren. Der Zufluss anderer geldwerter Vorteile sollte immer berücksichtigt werden.

nommenen Betrag steht also in der Regel eine entsprechende Ausgabe gegenüber. Dieser Gedanke kommt mir auch mit dem zeitlichen Abstand nicht abwegig vor.

Letztlich entschied sich die Forschungsstelle aber doch zu einer bilanziellen Gewinnermittlung, die allerdings in vielen Punkten vom Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4, 5 EStG abweicht.

Am Ende meiner Tätigkeit stellte ich meine Promotion fertig. Diese befasste sich mit dem Thema „Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG“. In der Zusammenfassung schließt sich dann der Kreis, wenn ich dort ausführe:

„Die konsequente Betrachtung von Zahlungsflüssen führt zu einem originär richtigen Gewinn, der grundsätzlich bereits von sich aus zu einem Gesamtgewinn in gleicher Höhe - wie er sich nach § 4 Abs. 1 EStG ergäbe - führt. Für die Tatbestandsverwirklichung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Rahmen der Einnahme-Überschussrechnung ist der Zu- und Abfluss materielles Tatbestandsmerkmal<sup>3</sup>, die Erfolgswirksamkeit eines Zahlungsflusses ist hingegen Rechtsfolge, nicht Tatbestandsvoraussetzung<sup>4</sup> von Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben.

Die Sätze 3 und 4 des § 4 Abs. 3 EStG sind gesetzliche Ausnahmen, die den Zu- und Abflusszeitpunkt abweichend festlegen. Diese gesetzlichen Ausnahmen werden durch die Rechtsfortbildung zu Darlehensaufnahmen oder -hingaben ergänzt. Auch die Aufnahme eines Darlehensbetrages ist eine Betriebseinnahme, deren Zuflusszeitpunkt nur entsprechend § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG auf die Tilgung verschoben wird.“<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Diese Aussage war das Ergebnis einer sehr weitgehenden Auseinandersetzung einer schriftlichen Debatte zwischen *Mathiak* („Betriebseinnahmen und Zufluß“, FR 1976, S. 157) und *Giloy* („Zum Begriff der Betriebseinnahmen“, FR 1975, S. 517). Ersterer war der Auffassung, dass der Begriff „Betriebseinnahmen“ für alle Gewinnermittlungsarten gleich sei.

<sup>4</sup> Die gegenteilige Auffassung (vertreten vor allem von *Weber-Grellet* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* § 4 Rn. D 63) meine ich widerlegt zu haben, in dem ich sie als Tautologie nachwies:  
Ein Tatbestandsmerkmal „Nur erfolgswirksame Zuflüsse sind Betriebseinnahmen“ verbunden mit der Rechtsfolge „Betriebseinnahmen erhöhen den Gewinn und sind daher erfolgswirksam“ ergäbe nämlich die Aussage „Nur erfolgswirksame Zuflüsse sind erfolgswirksam“.

<sup>5</sup> Es ist an dieser Stelle auszuführen, dass im Jahr 2004 der Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG noch geringfügig anders lautete: „Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht

Die Arbeit enthält auch ein grundsätzliches Kapitel zum Verhältnis der Liquidität zum Vermögensstand. Darin führe ich aus, dass sich die „Qualität der beiden Wertmaßstäbe [nur] hinsichtlich der Genauigkeit [unterscheidet]. So zeichnet das Realisationsprinzip im jeweiligen Zeitabschnitt die erreichte Wertschöpfung genauer nach als das Zuflussprinzip. Das Zuflussprinzip liefert aber immer den exakten Zuwachswert, während das Realisationsprinzip die Vermögenssteigerung nur im Wege einer vorläufigen Schätzung darstellt.

Die steuerrechtliche Diskussion um die ‚richtige‘ Gewinnermittlungsmethode versucht zumeist, die Schwächen des einen Maßstabs durch den anderen auszugleichen oder verwendet den jeweils kritischen Einzelfall als Argument gegen die Methode als solche. Die jeweils maßstabbedingten Ungenauigkeiten können aber nicht durch einen Wechsel in einen anderen Maßstab korrigiert werden. Man kann nur die Extremwirkungen der jeweiligen Ermittlungsmethode durch ein Nebeneinander beider Methoden abschwächen.“

Zu dieser Erkenntnis zu gelangen, war einerseits ein schöner Abschluss meiner Zeit am Institut für Finanz- und Steuerrecht, andererseits aber auch ein guter Einstieg in meine folgende Tätigkeit im Referat Steuerpolitik des Bayerischen Staatsministerium der Finanzen.

---

abnutzbare Wirtschaftsgüter sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung (...) zu berücksichtigen.“