

Entwurf eines
Einkommensteuergesetzes

KOMMISSION „STEUERGESETZBUCH“

2. Auflage
Februar 2009

Vorwort

Das deutsche Einkommensteuerrecht leidet unter einer unverständlichen Komplexität und vermag keine einsichtige Steuergerechtigkeit zu vermitteln. Es produziert zu viel Steuerbürokratie. Seine Effizienz rangiert international weit hinten. In der Geschichte der Bundesrepublik sind bisher alle Bemühungen um eine Strukturreform des deutschen Einkommensteuergesetzes gescheitert. Der Gesetzgeber hat in jeder Legislaturperiode neue Buchstabenparagrafen kreiert und das Einkommensteuerrecht weiter verkompliziert. Dabei sind Einfachheit und Gerechtigkeit der Einkommensteuer keine gegenläufigen Zielsetzungen. Vielmehr gilt die Devise: „Gerechtigkeit durch Steuervereinfachung!“

Die Zusage der Steuervereinfachung wurde auch von der Großen Koalition nicht eingehalten. Im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD vom 11.11.2005 war eine Reform der Einkommensteuer mit Priorität Steuervereinfachung vereinbart worden. Dort heißt es: „Wir stimmen darin überein, das Einkommensteuerrecht zu vereinfachen, um mehr Transparenz, Effizienz und Gerechtigkeit zu erreichen... Wir streben begleitend zu der für das Jahr 2008 geplanten strukturellen Reform der Unternehmensbesteuerung eine Neuformulierung des Einkommensteuerrechts an.“

Bleibt das politische Versprechen der Steuervereinfachung auch in Zukunft unerfüllt? Die Kommission „Steuergesetzbuch“ ist entgegen aller skeptischer Stimmen davon überzeugt, dass ein Einkommensteuerrecht, das trotz überbordender Regelungsfülle keine Gerechtigkeit mehr zu vermitteln vermag, mit politischer Erneuerungskraft beseitigt werden wird. Dafür arbeitet die Kommission „Steuergesetzbuch“ unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft.

Mit diesem Entwurf wird kein radikal anderes Einkommensteuerrecht angestrebt. Vielmehr wird das Einkommensteuerrecht auf seinen gesunden Kern prinzipiengerechter Besteuerung zurückgeführt. Dabei werden die gesellschaftspolitisch motivierten Lenkungsnormen konsequent ausgeschieden. Das Ziel der Steuervereinfachung wird auch dadurch erreicht, dass die Regelungsmasse des geltenden Einkommensteuergesetzes um mehr als achtzig Prozent reduziert wird.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	1
Inhaltsverzeichnis	2
Teil I: Gesetzestext	6
I. Bestimmung des Einkommensteuertatbestandes	6
§ 1 Einkommensteuerpflicht	6
§ 2 Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer	6
§ 3 Einkommensteuertarif	6
II. Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger	7
1. Bestimmung der Einkunftsarten	7
§ 4 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	7
§ 5 Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens	7
§ 6 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit	8
§ 7 Einkünfte aus Vermögensverwaltung	8
§ 8 Einkünfte aus Zukunftssicherung	8
2. Ermittlung der Einkünfte	9
a) Allgemeine Vorschriften	9
§ 9 Arten der Einkünfteermittlung	9
§ 10 Grundlagen der Einkünfteermittlung	9
§ 11 Zurechnung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben	10
§ 12 Zufluss und Abfluss	10
§ 13 Bewertung von Sach- und Dienstleistungen	10
§ 14 Lebensführung und nichtabziehbare Erwerbsausgaben	11
§ 15 Anlageverzeichnis	12
§ 16 Zeitliche Verteilung von Einnahmen und Ausgaben	12
b) Erwerbsgemeinschaften und unternehmensteuerpflichtige Unternehmen	13
§ 17 Zweistufige Ermittlung	13
§ 18 Beteiligtenverzeichnis	
§ 19 Sondervorschriften für unternehmensteuerpflichtige Unternehmen	14
c) Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften	14
§ 20 Gewinnermittlung bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern	14
§ 21 Bewertung bei Veräußerungen	15
§ 22 Einkünfte bei Vorgängen, die Veräußerungen gleichgestellt sind	15

d) Ermittlung von Einkünften aus Zukunftssicherung	16
§ 23 Nachgelagerte Besteuerung von Einkünften aus Zukunftssicherung	16
§ 24 Einkünfte aus zertifizierter Zukunftssicherung	17
3. Verlustabzug	17
§ 25 Verlustrücktrag	17
§ 26 Verlustvortrag	17
§ 27 Änderung von Steuerbescheiden für den Verlustrücktrag und gesonderte Feststellung vortragsfähiger Verluste	18
4. Privatausgaben und Privateinnahmen	18
§ 28 Allgemeine Vorschriften	18
§ 29 Lebensbedarfausgaben und Lebensbedarfeinnahmen	18
§ 30 Unterhaltsausgaben und Unterhaltseinnahmen	19
§ 31 Zuwendungen und Pflichtabgaben	20
III. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger	20
§ 32 Besteuerung Nichtansässiger mit dem Inlandseinkommen	20
§ 33 Besteuerung Nichtansässiger mit dem Welteinkommen	21
IV. Entstehung der Einkommensteuer und Steuerabzüge	22
§ 34 Entstehung der Einkommensteuer, der Vorauszahlungen und der Steuerabzüge	22
§ 35 Arten und Höhe der Steuerabzüge, Steuerabzugspflichten	22
§ 36 Haftung	22
§ 37 Abzugsbescheinigung	23
§ 38 Besondere Vorschriften zur Lohnsteuer	23
§ 39 Besondere Vorschriften zur Kapitalertragsteuer	24
§ 40 Besondere Vorschriften zur Auszahlungsteuer	25
§ 41 Besondere Vorschriften zur Nichtansässigensteuer	25
V. Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung	25
§ 42 Steuerklärungspflicht und Erklärungshilfe	25
§ 43 Zusammenveranlagung von Familienangehörigen	26
§ 44 Automatisierter Einkommensteuerbescheid	26
§ 45 Steueranrechnung	27
§ 46 Steuerstundung wegen Wegzuges oder Überführung eines Wirtschaftsguts in das EU- oder EWR-Ausland	27
§ 47 Abgeltungswirkung von Steuerabzügen	27
§ 48 Vorauszahlungen	28

VI. Vereinfachungsvorschriften	28
§ 49 Nicht anzusetzende Erwerbseinnahmen	28
§ 50 Pauschalierung von Erwerbsausgaben	29
§ 51 Pauschalierung der Lohnsteuer	29
§ 52 Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte	30
VII. Abgeltungsteuer und Steuerermäßigung für langfristige Einkünfte	30
§ 53 Abgeltungsteuer	30
§ 54 Steuerermäßigung für langfristige Einkünfte	31
VIII. Ermächtigungs-, Übergangs- und Schlussvorschriften	31
Teil II: Begründung	32
I. Konzeption des Entwurfs	32
1. Steuergerechtigkeit durch strukturelle Vereinfachung des Einkommensteuerrechts	32
2. Prinzipiengerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	33
3. Synthetische Einkommensteuer und Abgeltungsteuer	35
4. Einkommensteuertarif	37
II. Bestimmung des Einkommensteuertatbestandes	38
III. Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger	41
1. Vier statt sieben Einkunftsarten	41
2. Ermittlung der Einkünfte nach dem objektiven Nettoprinzip	45
3. Berücksichtigung von Verlusten	50
4. Berücksichtigung privater Lebensführung und Familienbesteuerung	51
IV. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger	52
V. Elektronisch vereinfachtes Steuerverfahren	53
1. Elektronische Vernetzung von Steuerabzug und Steuerveranlagung	53
2. Verfahrensbeschleunigung und elektronisches Risiko-Management	55
3. Verhinderung einer sozial- und steuerrechtlichen Doppelbegünstigung bei Transferleistungen	56

VI. Vereinfachungsvorschriften	56
1. Vereinfachungszweckbefreiungen	56
2. Erwerbsausgaben-Pauschbetrag/gemischte Aufwendungen	57
3. Pauschalierter Lohnsteuerabzug	58
VII. Ausgestaltung der Abgeltungsteuer und Steuerermäßigung für langfristige Einkünfte	58
Literaturverzeichnis	60

Teil I: Gesetzestext

I. Bestimmung des Einkommensteuertatbestandes

§ 1 Einkommensteuerpflicht

(1) Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland (Ansässige) sind mit ihrem Welteinkommen (§ 2 Abs. 2) unbeschränkt steuerpflichtig.

(2) Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland (Nichtansässige) sind nach § 32 nur mit ihrem Inlandseinkommen beschränkt steuerpflichtig und ausnahmsweise nach § 33 mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig.

§ 2 Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

(1) Der Einkommensteuer unterliegen sämtliche Einkünfte, die der Steuerpflichtige durch eine mit Gewinnabsicht ausgeübte Tätigkeit (Erwerbstätigkeit) erwirtschaftet hat, und zwar

1. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 4);
2. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 6);
3. Einkünfte aus Vermögensverwaltung (§ 7);
4. Einkünfte aus Zukunftssicherung (§8).

(2) Das Welteinkommen besteht aus der Summe der Einkünfte (Gewinne oder Verluste), vermindert um den Verlustabzug (§§ 25 bis 27) und die Privatausgaben im Sinne des § 28 Abs. 1, schließlich vermehrt um die Privateinnahmen im Sinne des § 28 Abs. 3.

(3) Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer, deren Bemessungsgrundlage jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln ist. Besteht die Ansässigkeit nicht während des gesamten Kalenderjahres, so bemisst sich die Einkommensteuer nach der Summe des während der Ansässigkeit erzielten Welteinkommens und des während der Nichtansässigkeit erzielten Inlandseinkommens (§ 32) oder Welteinkommens (§ 33).

§ 3 Einkommensteuertarif

(kein Vorschlag)

II. Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger

1. Bestimmung der Einkunftsarten

§ 4 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

(1) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1) sind

1. Einkünfte aus Unternehmen als selbständige und nachhaltige Tätigkeit mit Ausnahme von Einkünften im Sinne des § 7 Abs. 2 Nr. 1;
2. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Mitglied im Organ eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens (z.B. Abgeordneter in einem Parlament, Mitglied eines Gemeinderats);
3. Einkünfte aus gelegentlicher selbständiger Tätigkeit.

(2) Die Einkünfte aus Unternehmen (Abs. 1 Nr. 1) umfassen insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb, freiberuflicher Tätigkeit, Land- und Forstwirtschaft.

§ 5 Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens

(1) Zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1) gehören auch Einkünfte aus der Veräußerung von

1. Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens;
2. Unternehmen, Anteilen an Unternehmen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften.

(2) Veräußerungen gleichgestellt sind

1. die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Erwerbsvermögen in ein nicht steuerverstricktes Vermögen sowie die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens;
2. die Aufgabe von Unternehmen, Unternehmensteilen oder von Anteilen an einer Erwerbsgemeinschaft sowie die Realteilung gemeinschaftlichen Erwerbsvermögens.

(3) Zum Erwerbsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die überwiegend einer Erwerbstätigkeit dienen (notwendiges Erwerbsvermögen), ferner Wirtschaftsgüter, die zu mindestens 10 v.H. einer Erwerbstätigkeit dienen und die der Steuerpflichtige durch Widmungsakt dem Erwerbsvermögen zugeordnet hat (gewillkürtes Erwerbsvermögen). Wirtschaftsgüter, die für die Zwecke nichtabziehbarer Ausgaben (§ 14 Abs. 3) verwendet werden, gehören nicht zum Erwerbsvermögen; ihre Veräußerung führt nicht zu Einkünften gemäß Abs. 1 Nr. 1.

§ 6 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit

(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 2) sind Einkünfte aus einer Tätigkeit, die der Steuerpflichtige unter der Leitung des Arbeitgebers oder eingegliedert in dessen geschäftlichen Organismus ausübt.

(2) Zu den Erwerbseinnahmen (§ 10 Abs. 4) aus nichtselbständiger Tätigkeit gehören nicht nur der Arbeitslohn, sondern alle durch die nichtselbständige Tätigkeit veranlassten, auch von dritter Seite gewährten Einnahmen wie z.B. Streikgelder und Trinkgelder. Zu den Erwerbseinnahmen gehören nicht Leistungen, die im überwiegend eigenen betrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden.

§ 7 Einkünfte aus Vermögensverwaltung

(1) Einkünfte aus Vermögensverwaltung sind Einkünfte aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung. Dazu gehören

1. Einkünfte aus Finanzkapital,
2. Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung und dem Nießbrauch von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern sowie der Überlassung von Erfahrungen und Rechten.

(2) Einkünfte aus Finanzkapital sind

1. Einkünfte aus unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen;
2. Einkünfte aus der Überlassung von sonstigem Kapital jeder Art, mit Ausnahme von Kapitalrückzahlungen und Tilgungsleistungen. Dazu gehören insbesondere Einkünfte aus Geldvermögen, Wertpapieren einschließlich Investmentfonds, Zertifikaten und Derivaten, aus dinglich gesicherten Forderungen, Genussrechten, nicht unternehmerischen Beteiligungen als stiller Gesellschafter und aus partiarschen Darlehen sowie Einkünfte aus nicht zertifizierten Zukunftssicherungen.

(3) Zu den Einkünften aus Vermögensverwaltung gehören auch Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern der Vermögensverwaltung. § 5 gilt entsprechend.

(4) Zu den Einkünften aus Zukunftssicherung gehören nicht Leistungen im Versicherungsfall, die bei Tod, Invalidität, Unfall, Krankheit, Erwerbs- und Berufsfähigkeit sowie bei Pflegebedürftigkeit fällig werden, wenn der Versicherungsvertrag einen wesentlichen Risikoschutz aufweist.

(4) Soweit Einkünfte aus Vermögensverwaltung auch zu anderen Einkunftsarten gehören, sind sie dort zu erfassen.

§ 8 Einkünfte aus Zukunftssicherung

(1) Einkünfte aus Zukunftssicherung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4) sind

1. Einkünfte aus früherer Erwerbstätigkeit, z. B. Pensionen, Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder;
2. Einkünfte aus gesetzlichen Rentenversicherungen und sonstigen obligatorischen Versorgungssystemen;

3. Einkünfte aus zertifizierter Zukunftssicherung;
4. Einkünfte aus der Veräußerung von Verträgen der Zukunftssicherung.

(2) Unter Abs. 1 Nr. 3 fallen Einkünfte aus Verträgen der Zukunftssicherung entsprechend dem Zukunftssicherungsgesetz, soweit es sich nicht um reine Risikoversicherungen ohne Sparanteil handelt.

2. Ermittlung der Einkünfte

a) Allgemeine Vorschriften

§ 9 Arten der Einkünfteermittlung

(1) Einkünfte werden vorbehaltlich Abs. 2 bis 5 durch die Gegenüberstellung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben ermittelt (Überschussrechnung). Dabei ist nach § 15 ein Anlageverzeichnis zu führen.

(2) Einkünfte aus Unternehmen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1) werden nach dem Gewinnermittlungsgesetz ermittelt.

(3) Einkünfte aus Erwerbsgemeinschaften werden nach den §§ 17 bis 19 ermittelt.

(4) Veräußerungseinkünfte im Sinne der §§ 5; 7 Abs. 3 werden nach den §§ 20 bis 22 ermittelt.

(5) Einkünfte aus Zukunftssicherung im Sinne des § 8 werden nach den §§ 23, 24 ermittelt.

§ 10 Grundlagen der Einkünfteermittlung

(1) Einnahme ist der Zufluss von Geld sowie Sach- oder Dienstleistungen. Sach- oder Dienstleistungen sind keine Einnahmen, soweit sie Gegenleistung für Geld sind.

(2) Ausgabe ist der Abfluss von Geld oder Sachleistungen. Abschreibungen (§ 16 Abs. 2) gelten als Ausgabe.

(3) Einnahmen und Ausgaben für Rechnung eines Dritten (durchlaufende Posten) sind dem Dritten zuzurechnen.

(4) Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben sind Einnahmen und Ausgaben, die durch eine Erwerbstätigkeit veranlasst sind. Erwerbsausgaben sind auch die durch eine nichtselbständige Tätigkeit veranlassten Anschaffungs- oder Herstellungskosten für geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 2.

(5) Zu den Erwerbseinnahmen gehören auch Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen, für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine Gewinnbeteiligung,

Ausgleichszahlungen und Abfindungen sowie Einnahmen aus einer früheren Erwerbstätigkeit.

(6) Wenn Einnahmen nicht anzusetzen sind, dürfen die mit diesen Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben nicht abgezogen werden. Soweit Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, sind die mit diesen Ausgaben in Zusammenhang stehenden Einnahmen nicht anzusetzen.

(7) Die Erstattung und Entlastung von abziehbaren Erwerbsausgaben sind keine Erwerbseinnahmen. Soweit Erwerbsausgaben erstattet werden, sind sie nicht abziehbar.

§ 11 Zurechnung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben

(1) Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben sind demjenigen zuzurechnen, durch dessen Erwerbstätigkeit sie veranlasst sind. Fließen die Erwerbseinnahmen einem Rechtsnachfolger, insbesondere einem Erben zu, sind sie diesem zuzurechnen.

(2) Ausgaben eines Dritten im Interesse der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen sind beim Steuerpflichtigen wie eigene Erwerbsausgaben zu behandeln.

§ 12 Zufluss und Abfluss

(1) Zufluss ist das Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Abfluss ist der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.

(2) Verfügungen über Forderungen gelten als Zu- und Abfluss. Darlehen gelten erst im Zeitpunkt der Tilgung als zu- und abgeflossen.

(3) Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben sind dem Kalenderjahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zuzuordnen, wenn sie innerhalb von zehn Tage vor oder nach dem Jahresende zufließen oder abfließen.

§ 13 Bewertung von Sach- und Dienstleistungen

(1) Soweit in diesem Gesetz nicht eine andere Bewertung bestimmt ist, sind Sach- und Dienstleistungen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(2) Wird ein Gegenstand im Rahmen einer Erwerbstätigkeit von einem Dritten (z.B. vom Arbeitgeber) überlassen, so sind Einnahmen in Höhe der vom Dritten getragenen Ausgaben anzusetzen, soweit der Gegenstand (z.B. Dienstwagen) außerhalb der Erwerbstätigkeit genutzt wird. Bei Sachleistungen an Arbeitnehmer sind die nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch durch Rechtsverordnung bestimmten Werte anzusetzen.

§ 14 Lebensführung und nichtabziehbare Erwerbsausgaben

(1) Keine Erwerbsausgaben sind Ausgaben für die Lebensführung; dabei ist eine unwesentliche Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit unbeachtlich. Im übrigen sind sowohl durch die Lebensführung als auch durch die Erwerbstätigkeit veranlasste Ausgaben (gemischt veranlasste Ausgaben) anteilig anzusetzen; soweit nicht anders feststellbar, sind die Anteile zu schätzen. Ausgaben sind in vollem Umfange als Erwerbsausgaben anzusetzen, wenn sie durch die Erwerbstätigkeit und nur unwesentlich durch die Lebensführung veranlasst sind. Die Sätze 1 bis 3 sind entsprechend auf Ausgaben für Wirtschaftsgüter anzuwenden, wenn die Wirtschaftsgüter nicht ausschließlich für eine Erwerbstätigkeit genutzt werden.

(2) Im Besonderen sind als Erwerbsausgaben abziehbar

1. Ausgaben für die Unterbringung und Betreuung von Personen, die minderjährig oder infolge Krankheit oder Behinderung betreuungsbedürftig sind, soweit die Unterbringung oder Betreuung die Erwerbstätigkeit ermöglicht;
2. durch die Erwerbstätigkeit veranlasste Ausgaben für Bewirtung zu Hälfte sowie uneingeschränkt bei der Bewirtung von Arbeitnehmern;
3. Ausgaben für einen Arbeitsraum und seine Ausstattung, wenn der Raum ausschließlich für die Erwerbstätigkeit genutzt wird und dafür kein anderer Arbeitsplatz vorhanden ist;
4. Ausgaben für Wege zwischen Wohnung und Erwerbsstätte in Höhe von x Cent je Kilometer der kürzesten Straßenverbindung;
5. Notwendige Mehrausgaben wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung, d.h. wenn der Erwerbstätige außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, tätig ist und auch am Ort der Tätigkeit wohnt. Der Abzug der Ausgaben ist bei einer Erwerbstätigkeit am selben Ort auf insgesamt ein Jahr begrenzt, es sei denn, die doppelte Haushaltsführung ist durch den Arbeitgeber oder durch die Erwerbstätigkeit beider Ehegatten oder beider eingetragener Lebenspartner veranlasst. Ausgaben für Wege zwischen den Orten der Tätigkeit und des eigenen Hausstands können nur für eine Familienheimfahrt pro Woche angesetzt werden; dabei ist Nr. 4 entsprechend anzuwenden.

(3) Als Erwerbsausgaben sind nicht abziehbar:

1. Ausgaben für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, soweit sie den gemeinen Wert von x Euro pro Jahr und Person übersteigen;
2. die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Ausgaben, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt;
3. Strafen, Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder und andere Sanktionen für rechtswidriges Verhalten, wenn die Sanktion von einem Gericht oder einer Behörde innerhalb der EU festgesetzt worden ist und nicht lediglich einen versteuerten Vorteil abschöpft;
4. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, und die Vorsteuerbeträge aus Ausgaben, soweit sie nicht anzusetzen sind: Zinsen im Sinne der §§ 233a bis 237 Abga-

- benordnung gelten als Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben bei den Einkünften aus Finanzkapital (§ 7 Abs. 2 Nr. 2);
5. Ausgaben für Kleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung handelt, für Speisen, soweit Kosten dafür nicht ausdrücklich zum Abzug zugelassen sind, für Tageszeitungen, sowie für allgemeinbildende Literatur, soweit ihr Erwerb nicht unmittelbar der Erzielung von Einkünften dient.
 6. Ausgaben für Wirtschaftsgüter und Einrichtungen, die üblicherweise der Freizeitgestaltung dienen (z.B. Segeljachten, Motorjachten, Jagd, Fischerei);
 7. Ausgaben für Einrichtungen der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Mitarbeiter des Steuerpflichtigen sind (Gästehäuser), und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden;
 8. Ausgaben für staatspolitische Zwecke.
 9. andere als die in den Nummern 1 bis 8 bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie allgemein als unangemessen anzusehen sind.

(4) Die Abzugsverbote nach Abs. 3 Nrn. 6 und 7 gelten nicht, wenn die dort aufgeführten Tätigkeiten mit Gewinnabsicht ausgeübt werden.

§ 15 Anlageverzeichnis

(1) Zur Ermittlung von Veräußerungseinkünften im Sinne der §§ 5; 7 Abs. 3 sowie zur Anwendung des § 16 Abs. 2 sind für die einzelnen, wirtschaftlich abgrenzbaren Erwerbstätigkeiten Anlageverzeichnisse einzurichten, in die alle Wirtschaftsgüter aufzunehmen sind, die der einzelnen Erwerbstätigkeit dauerhaft zu dienen bestimmt sind (Anlagegüter). Anzusetzen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 14 Gewinnermittlungsgesetz).

(2) Geringwertige Wirtschaftsgüter sind nicht in das Anlageverzeichnis aufzunehmen. Geringwertig sind Wirtschaftsgüter, wenn ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ihr gemeiner Wert den Betrag von x Euro im Zeitpunkt der Zuführung des Wirtschaftsguts zum Erwerbsvermögen nicht übersteigt. Ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind im Zeitpunkt des Abflusses abziehbar.

(3) Für die Zuführung von Anlagegütern gelten die Vorschriften des Gewinnermittlungsgesetzes über die Einlage. Für das Ausscheiden von Anlagegütern sind die Vorschriften der §§ 20 bis 22 anzuwenden. Stille Reserven können nach den §§ 17 und 18 Gewinnermittlungsgesetz übertragen werden.

§ 16 Zeitliche Verteilung von Einnahmen und Ausgaben

(1) Das Entgelt für die Nutzung eines Wirtschaftsguts über mehrere Jahre ist, wenn es x Euro übersteigt, für jedes Jahr anteilig anzusetzen.

(2) Abnutzbare Anlagegüter, deren Nutzung sich voraussichtlich auf einen Zeitraum von mehr als einem Kalenderjahr erstreckt, sind nach den folgenden Vorschriften abzuschreiben:

1. Der bei der Aufnahme in das Anlageverzeichnis anzusetzende Wert des Wirtschaftsguts ist gleichmäßig auf die Kalenderjahre verteilt abzuschreiben, in denen das Wirtschaftsgut voraussichtlich genutzt wird. Bei Gebäuden ist von einer fünfzigjährigen Nutzungsdauer auszugehen, es sei denn, besondere Umstände ergeben eine kürzere Nutzungsdauer.
2. Im ersten Kalenderjahr der Nutzung des Anlageguts können bis zu x Euro und in den ersten fünf Kalenderjahren der Nutzung des Anlageguts können bis zu 5x Euro gleichmäßig verteilt abgeschrieben werden, es sei denn, aus Abs. 2 Satz 1 ergibt sich ein höherer Betrag. Ein Restwert ist linear abzuschreiben.

(3) Vorbehaltlich der §§ 23, 24 ist der Kapitalertrag von Leibrenten (z.B. Veräußerungsleibrenten) und anderen Einnahmen mit Stammrecht auf die voraussichtliche Laufzeit gleichmäßig zu verteilen. Der Ertragsanteil von Leibrenten kann durch Rechtsverordnung in einer versicherungsmathematisch berechneten Tabelle festgelegt werden.

b) Erwerbsgemeinschaften und unternehmensteuerpflichtige Unternehmen

§ 17 Zweistufige Ermittlung

(1) Die Einkünfte aus einer Erwerbsgemeinschaft bestehen in

1. dem Anteil an den Einkünften der Erwerbsgemeinschaft und
2. den Sondereinkünften der Beteiligten.

(2) Zunächst sind die Einkünfte der Erwerbsgemeinschaft zu ermitteln. Dabei ist entsprechend § 15 ein Anlageverzeichnis des gemeinschaftlichen Erwerbsvermögens (Gemeinschaftsverzeichnis) zu führen. Sodann ist der Gewinn- oder Verlustanteil nach den Beschlüssen der Beteiligten anteilig zuzurechnen. Widersprechen die Beschlüsse wesentlich den rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der Erwerbsgemeinschaft, so sind diese der Zurechnung zugrunde zu legen.

(3) Sodann sind die Sondereinkünfte der Beteiligten zu ermitteln. Sondererwerbseinnahmen sind Einnahmen, die durch die Beteiligung an der Erwerbsgemeinschaft veranlasst sind. Dazu gehören z.B. Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der Erwerbsgemeinschaft, Überlassung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Hingabe von Darlehen, insbesondere, wenn sie bei der Erwerbsgemeinschaft als Erwerbsausgaben berücksichtigt wurden. Sondererwerbsausgaben sind Ausgaben des Beteiligten, die durch die Beteiligung veranlasst sind.

§ 18 Beteiligtenverzeichnis

(1) Für die Ermittlung des Sondergewinns oder Sonderverlusts hat der Beteiligte nach § 15 ein Verzeichnis des Erwerbsvermögens (Beteiligtenverzeichnis) zu führen. In dem Beteiligtenverzeichnis sind die Beteiligung, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber der Erwerbsgemeinschaft, die der Erwerbsgemeinschaft überlassenen Anlagegüter sowie der Sonderposten für gegenwärtig nicht verrechenbare Verluste (Abs. 4 Satz 2) auszuweisen.

(2) Die Beteiligung an der Erwerbsgemeinschaft ist ausschließlich im Beteiligtenverzeichnis auszuweisen und nicht in einem anderen Erwerbsvermögen zu erfassen. Die Beteili-

gung ist mit dem Ergänzungswert anzusetzen. Der Ergänzungswert besteht aus der Summe der Ausgaben des Beteiligten für die im Gemeinschaftsverzeichnis angesetzten Wirtschaftsgüter sowie für die Beteiligung selbst, soweit die Ausgaben nicht in den Buchwerten des Gemeinschaftsverzeichnisses berücksichtigt sind. Bei dem Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Gemeinschaftsverzeichnis sind die auf das Wirtschaftsgut entfallenden Ausgaben des Beteiligten in dem Sondergewinn oder Sonderverlust des Beteiligten anzusetzen.

(3) Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der Erwerbsgemeinschaft und den Beteiligten sind übereinstimmend in Gemeinschafts- und Beteiligtenverzeichnis anzusetzen. Werden Rückstellungen für Verbindlichkeiten gegenüber einem Beteiligten gebildet, so ist in der Beteiligungsbilanz des Gläubigers eine Forderung zu aktivieren.

(4) Der Beteiligte darf Verluste aus einer Erwerbsgemeinschaft nur insoweit in der Summe der Einkünfte ausgleichen oder nach den §§ 25; 26 abziehen, als er mit den Verlusten gesellschaftsrechtlich oder in anderer Weise (z. B. durch Haftungserklärung) belastet ist. Im Beteiligtenverzeichnis ist zum Schluss des Kalenderjahrs der Verlustzuweisung ein Sonderposten für die nach Satz 1 nicht ansetzbaren Verluste zu bilden. Diese Verluste mindern die späteren Gewinne aus derselben Erwerbsgemeinschaft. Sie sind auch dann anzusetzen, wenn die Haftung für Verluste durch Einlagen, Haftungserklärung oder in anderer Weise erweitert wird.

§ 19 Sondervorschriften für unternehmensteuerpflichtige Unternehmen

(1) Die Einkünfte aus unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen (§ 7 Abs. 2 Nr. 1) bestehen in dem Unterschiedsbetrag zwischen den Gewinnausschüttungen, den Entnahmen im Sinne des § 8 Unternehmensteuergesetz sowie anderen Erwerbseinnahmen und den Leistungen im Sinne des § 11 Abs. 4 Satz 1 Unternehmensteuergesetz einerseits sowie anderen Erwerbsausgaben des an dem unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen Beteiligten andererseits.

(2) Die Gewinnausschüttungen sind nur zu ...Prozent, hingegen die Entnahmen im Sinne des § 8 Unternehmensteuergesetz in vollem Umfange als Erwerbseinnahmen anzusetzen.

c) Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften

§ 20 Gewinnermittlung bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern

(1) Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens (§ 5 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3) ist der im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzende Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie den Veräußerungskosten andererseits.

(2) Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Unternehmen und Unternehmensteilen (§ 5 Abs. 1 Nr. 2) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und dem Unternehmenswert zum Zeitpunkt der Veräußerung sowie den Veräußerungskosten andererseits.

(3) Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Erwerbsgemeinschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 2) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und dem Beteiligungswert zum Zeitpunkt der Veräußerung sowie den Veräußerungskosten andererseits.

(4) Entgelte für die Veräußerung unternehmensteuerpflichtiger Unternehmen sind nur zu ... Prozent anzusetzen.

§ 21 Bewertung bei Veräußerungen

(1) Die nach § 20 Abs. 1 anzusetzenden Anschaffungs- und Herstellungskosten sind bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern um den Betrag der Geldentwertung seit der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts nach den Vorschriften einer Rechtsverordnung (Inflationsverordnung) aufzustocken.

(2) Die Aufstockung wird nur durchgeführt, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und seiner Veräußerung mehr als zwei Jahre beträgt. Die Aufstockung wird nicht durchgeführt, wenn das Wirtschaftsgut weder in einem Anlageverzeichnis noch in einer Steuerbilanz noch in einer Überschussrechnung erfasst ist.

(3) Bei abnutzbaren und in einem Anlageverzeichnis erfassten Wirtschaftsgütern tritt an die Stelle der nach § 20 Abs. 1 anzusetzenden Anschaffungs- und Herstellungskosten der Buchwert.

(4) Bei einer Mehrheit gleichartiger Wirtschaftsgüter ist davon auszugehen, dass die zuletzt veräußerten Wirtschaftsgüter zuerst angeschafft oder hergestellt worden sind.

(5) Der nach § 20 Abs. 2 anzusetzende Unternehmenswert besteht aus der Summe der Buchwerte, mit denen die Wirtschaftsgüter in den Anlageverzeichnissen oder den Steuerbilanzen ausgewiesen sind, erhöht um die Aufstockungen nach Abs. 1 sowie die Anschaffungs- und Herstellungskosten der in den Anlageverzeichnissen oder den Steuerbilanzen nicht erfassten Wirtschaftsgüter und vermindert um den gemeinen Wert der Verbindlichkeiten, die in Anlageverzeichnissen oder Steuerbilanzen nicht erfasst sind. Bei der Veräußerung von Unternehmensteilen sind als Unternehmenswert nach Satz 1 nur die Werte der veräußerten Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen.

(6) Der nach § 20 Abs. 3 anzusetzende Beteiligungswert besteht aus dem Buchwert der Beteiligung im Gemeinschaftsverzeichnis und dem Ergänzungswert nach § 18 Abs. 2 Satz 2; beide Werte sind nach Abs. 1 aufzustocken.

§ 22 Einkünfte bei Vorgängen, die Veräußerungen gleichgestellt sind

(1) Gewinn oder Verlust aus der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Erwerbvermögen in ein nicht steuerverstricktes Vermögen (§ 5 Abs. 2 Nr. 1) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem in einem Anlageverzeichnis (§ 15) oder in einer Steuerbilanz ausgewiesenen Buchwert (steuerlicher Buchwert) und dem gemeinen Wert in dem Zeitpunkt, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Erwerbvermögen ausscheidet.

(2) Bei der Überführung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter treten an die Stelle des Buchwerts die nach § 21 Abs. 1 aufgestockten Anschaffungs- und Herstellungskosten. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens, die nicht mit einem steuerlichen Buchwert erfasst sind, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungs- und Herstellungskosten.

(3) Solange das Wirtschaftsgut mit einem steuerlichen Buchwert erfasst ist, kann dieser fortgeführt werden, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; ansonsten ist der gemeine Wert anzusetzen.

(4) Abs. 3 ist insbesondere bei der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern anzuwenden. Der Rechtsnachfolger ist an die angesetzten Werte gebunden.

(5) Bei der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Erwerbsvermögen verschiedener Beteiligter einer Erwerbsgemeinschaft ist der gemeine Wert anzusetzen. Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Minderung oder Gewährung von Gesellschaftsrechten zwischen einem Erwerbsvermögen des Beteiligten und dem gemeinschaftlichen Erwerbsvermögen übertragen, so kann der Buchwert angesetzt werden, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; dies gilt auch bei der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen zwei Erwerbsgemeinschaften, bei denen Personen- oder Beherrschungsidentität vorliegt (Schwestererwerbsgemeinschaften).

(6) Abs. 3 ist entsprechend auf die unentgeltliche Übertragung von Unternehmen, Unternehmensteilen oder Anteilen an Erwerbsgemeinschaften sowie auf die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Unternehmen anzuwenden.

(7) Bei der Aufgabe von Unternehmen oder Unternehmensteilen können die Buchwerte fortgeführt werden, soweit Wirtschaftsgüter mit einem steuerlichen Buchwert erfasst bleiben. Bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern sind Einkünfte nach § 20 Abs. 1 und bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in ein nicht steuerverstricktes Vermögen sind Einkünfte nach Abs. 1 anzusetzen.

(8) Bei der Realteilung einer Erwerbsgemeinschaft können die Buchwerte fortgeführt werden, soweit die Wirtschaftsgüter in ein Erwerbsvermögen des Beteiligten übertragen werden und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Bei einer Realteilung mit Wertausgleich ist der Betrag des Wertausgleichs als Ertrag des Veräußerers und als zusätzliche Anschaffungskosten des Erwerbers anzusetzen. Wirtschaftsgüter sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wenn sie in ein nicht steuerverstricktes Vermögen überführt werden. Eine Aufstockung nach § 21 Abs. 1 findet auch im Falle eines Wertausgleichs nicht statt.

d) Ermittlung von Einkünften aus Zukunftssicherung

§ 23 Nachgelagerte Besteuerung von Einkünften aus Zukunftssicherung

(1) Einzahlungen in die Zukunftssicherung sind Erwerbsausgaben im Zeitpunkt des Abflusses und Auszahlungen aus der Zukunftssicherung sind Erwerbseinnahmen im Zeit-

punkt des Zuflusses. Kosten zur Fremdfinanzierung der Einzahlungen können nicht als Erwerbsausgaben abgezogen werden.

(2) Einzahlungen des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung des Arbeitnehmers im Sinne des § 8 Abs. 1 sind erst bei Auszahlung mit den daraus resultierenden Versorgungsbezügen zu versteuern.

§ 24 Einkünfte aus zertifizierter Zukunftssicherung

(1) Nach Maßgabe des Zukunftssicherungsgesetzes sind dem Bundeszentralamt für Steuern unter der Steuernummer des Steuerpflichtigen die Einzahlungen sowie die Erträge mitzuteilen.

(2) Das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt hat unter der Steuernummer des Steuerpflichtigen die Einzahlungen und Erträge auf Vorsorgekonten festzuhalten. Auf dem Vorsorgekonto A sind die unversteuerten Zugänge und auf dem Vorsorgekonto B sind die versteuerten Zugänge festzuhalten. Zu den unversteuerten Zugängen gehören insbesondere die Erträge und die Einzahlungen, soweit sie als Erwerbsausgaben angesetzt worden sind, und zu den versteuerten Zugängen gehören insbesondere Einzahlungen, soweit sie nicht als Erwerbsausgaben angesetzt worden sind.

(3) Bei Auszahlungen sind zuerst die Beträge des Vorsorgekontos B auszubuchen und als Kapitalrückzahlung zu behandeln.² Sodann sind die Beträge des Vorsorgekontos A auszubuchen und nach § 23 Abs. 1 zu versteuern. Werthaltige Vorsorgekonten sind beim Tod des Steuerpflichtigen abschließend zu besteuern, wenn in dem Zukunftssicherungsgesetz nicht etwas Anderes geregelt ist.

(4) Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Verträgen der zertifizierten Zukunftssicherung ist der im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzende Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den bisher nicht steuermindernd berücksichtigten Vertrags- und Veräußerungskosten andererseits.

3. Verlustabzug

§ 25 Verlustrücktrag

Soweit Verluste in der Summe der Einkünfte eines Kalenderjahres nicht ausgeglichen werden können, sind sie von der Summe der Einkünfte des vorangegangenen Kalenderjahrs abzuziehen.

§ 26 Verlustvortrag

Soweit Verlustausgleich und Verlustrücktrag (§ 25) für die Berücksichtigung der Verluste nicht ausreichen, sind die Verluste in die folgenden Kalenderjahre vorzutragen. Die vorzutragenden Verluste sind so früh wie möglich zu verrechnen.

§ 27 Änderung von Steuerbescheiden für den Verlustrücktrag und gesonderte Feststellung vortragsfähiger Verluste

Für den Verlustrücktrag nach § 25 sind Steuerbescheide zu ändern, auch wenn sie unanfechtbar geworden sind oder wenn die Verjährung eingetreten ist. Der Betrag des nach § 26 vortragsfähigen Verlustes ist gesondert festzustellen.

4. Privatausgaben und Privateinnahmen

§ 28 Allgemeine Vorschriften

(1) Nach § 2 Abs. 2 abziehbare Privatausgaben sind

1. Lebensbedarfausgaben im Sinne des § 29;
2. Unterhaltsausgaben im Sinne des § 30;
3. Zuwendungen und Pflichtabgaben im Sinne des § 31;
4. Steuerberatungskosten.

(2) Soweit Privatausgaben in einem Kalenderjahr ein negatives Welteinkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 ergeben oder erhöhen würden, sind sie so früh wie möglich in späteren Kalender-Jahren abzuziehen. Der Überschuss der Privatausgaben ist im Einkommenssteuer-Bescheid mit Wirkung für spätere Kalenderjahre festzustellen

(3) Nach § 2 Abs. 2 zu versteuernde Privateinnahmen sind

1. Unterhaltseinnahmen im Sinne des § 30;
2. die Erstattung oder Rückzahlung abgezogener Privatausgaben.

(4) Die Vorschriften der §§ 10 bis 13 sind auf Privateinnahmen und Privatausgaben sinngemäß anzuwenden.

§ 29 Lebensbedarfausgaben

(1) Der Abzug von Lebensbedarfausgaben berücksichtigt den für die Führung eines menschenwürdigen Lebens in der Gemeinschaft benötigten Lebensbedarf, den der Staat sozialrechtlich zu gewährleisten hat. Abziehbar sind

1. der Grundfreibetrag (Abs. 2);
2. die Mehrbedarfpauschalen (Abs. 3);
3. die Sonderbedarfausgaben (Abs. 4);
4. Versicherungen für die Abdeckung von Sonderbedarfausgaben, zum Beispiel Kranken-, Pflege-, Invaliditäts- und Unfallversicherungen,
4. Beiträge zu Versicherungen gegen Arbeitslosigkeit.

(2) Der Grundfreibetrag beträgt ...Euro für Volljährige, ...Euro für Minderjährige, die das 7. Lebensjahr vollendet haben und .. Euro für Minderjährige, die das 7. Lebensjahr noch nicht vollendet haben.

(3) Mehrbedarfpauschalen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) berücksichtigen die regelmäßig anfallenden und notwendigen Mehrausgaben für die Berufsausbildung, sowie für Behinderung und Pflegebedürftigkeit. Die Bundesregierung setzt mit Zustimmung des Bundesrates die

Mehrbedarfspauschalen jährlich auf der Grundlage des vorjährigen Verbraucherpreisindex für Deutschland durch Rechtsverordnung (Lebensbedarfverordnung) fest und passt dabei die Beträge nach Abs. 2 und § 3 Abs. 1 entsprechend an.

(4) Sonderbedarfausgaben (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3) sind notwendige Ausgaben, die in einer besonderen Lebenslage anfallen. Sie sind nur abziehbar, soweit sie nicht durch Versicherungsleistungen, Beihilfen oder Mehrbedarfspauschalen gedeckt sind. In der Lebensbedarfverordnung (Abs. 3 Satz 2) kann auch der Abzug von Sonderbedarfausgaben vereinfachend geregelt werden. Eine Pauschalierung des Sonderbedarfs ist nach Abs. 3 Satz 2 anzupassen. Dabei kann auch bestimmt werden, dass Sonderbedarfausgaben nicht abziehbar sind, soweit eine übliche und zumutbare Versicherung hierfür nicht abgeschlossen wurde oder eine solche Versicherung eine Eigenbeteiligung vorsieht, wie z. B. in der gesetzlichen Krankenversicherung. Eine Pauschalierung des Sonderbedarfs ist nach Abs. 3 Satz 2 anzupassen.

(5) Die Abzüge nach Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 bis 3; Abs. 2 bis 4 verringern sich um für den Lebensbedarf gewährte öffentliche Mittel (z. B. Sozial- und Arbeitslosengeld) und Leistungen aus Versicherungen im Sinne des Abs. 1 Satz 2 Nr. 4.

§ 30 Unterhaltsausgaben und Unterhaltseinnahmen

(1) Der tatsächlich geleistete Unterhalt wird durch abziehbare Unterhaltsausgaben des Gebers und durch zu versteuernde Unterhaltseinnahmen des Empfängers berücksichtigt, wenn der Unterhalt gesetzlich zwangsläufig ist oder die Unterhaltsleistung die Hilfe aus öffentlichen Mitteln entlastet. Abziehbare Unterhaltsausgaben sind auch Ausgaben, die durch das Unterhalts- und Versorgungsverhältnis veranlasst sind. Unterhaltseinnahmen sind nur im Umfange der Abziehbarkeit von Unterhaltsausgaben zu versteuern.

(2) Unterhaltsausgaben werden zunächst durch Regelunterhaltsabzüge und durch Sonderunterhaltsabzüge berücksichtigt. Die Regelunterhaltsabzüge werden nach den Grundsätzen des Unterhaltsrechts pauschal durch Rechtsverordnung (Unterhaltsverordnung) festgelegt. Sonderbedarfausgaben (§ 29 Abs. 4) für die unterhaltende Person sind in tatsächlich geleisteter Höhe als Sonderunterhaltsabzüge abziehbar.

(3) Unterhaltsleistungen zwischen Ehegatten werden durch Einkünfteausgleich in der Weise berücksichtigt, dass jedem Ehegatten die Hälfte der Summe der von beiden Ehegatten erwirtschafteten Einkünfte zugerechnet wird. Dieser Einkünfteausgleich ist nur durchzuführen, wenn beide Ehegatten nicht dauernd getrennt leben und keiner der Ehegatten dem Einkünfteausgleich schriftlich widerspricht. Die Vorschriften der Sätze 1 und 2 sind für eingetragene Lebenspartnerschaften entsprechend anzuwenden.

(4) Bei mehreren Unterhaltsverpflichteten wird der tatsächlich geleistete Unterhalt anteilig berücksichtigt, es sei denn, die Verpflichteten beantragen gemeinsam schriftlich eine andere Aufteilung.

§ 31 Zuwendungen und Pflichtabgaben

(1) Spenden und Mitgliedsbeiträge (Zuwendungen) sind nach § 2 Abs. 2 abziehbar, wenn sie für besonders förderungswürdige gemeinnützige, mildtätige oder religiöse Zwecke an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, an inländische öffentliche Dienststellen oder an eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden und die Zuwendungsempfängerin rechtstreu ist.

(2) Abziehbar sind nur Zuwendungen für Zwecke im Sinne der §§ 52 Abs. 2 Nrn. 1, 2 und 3; 53; 54 Abgabenordnung. Die Zuwendungen dürfen nicht für Zwecke des Eigenbedarfs, besonders nicht für Zwecke eigener Freizeitgestaltung verwendet werden.

(3) Die Zuwendungen gemäß Abs. 1 und 2 sind insgesamt nur in Höhe von 10 Prozent der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 2) abziehbar. Abziehbar ist die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. Die Zuwendung von Wirtschaftsgütern ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Scheidet das Wirtschaftsgut bei der Zuwendung mit einem steuerlichen Buchwert (§ 22 Abs. 1) aus einem Erwerbvermögen aus, so ist die Zuwendung mit dem Buchwert zu bewerten.

(4) Abziehbar sind auch gezahlte Pflichtabgaben an rechtstreuere Religionsgemeinschaften wie insbesondere die Kirchensteuer.

III. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger

§ 32 Besteuerung Nichtansässiger mit dem Inlandseinkommen

(1) Vorbehaltlich des § 33 bemisst sich die Besteuerung Nichtansässiger nach dem Inlandseinkommen. Das zu versteuernde Inlandseinkommen besteht aus der Summe der im Kalenderjahr erwirtschafteten inländischen Einkünfte im Sinne des Abs. 2, vermindert um den auf inländische Einkünfte begrenzten Verlustabzug (§§ 25 bis 27) und die Hälfte des in § 29 Abs. 2 bestimmten Grundfreibetrages, schließlich vermehrt um die Privateinnahmen im Sinne des § 28 Abs. 3. Privateinnahmen sind nur im Umfang der Abziehbarkeit von Privatausgaben zu versteuern. § 30 Abs. 3 ist nicht anzuwenden.

(2) Inländische Einkünfte sind

1. Einkünfte aus Unternehmen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1) und aus der Beteiligung an einem Unternehmen, soweit
 - a) im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist;
 - b) die Erwerbstätigkeit im Inland ausgeübt wird;
 - c) im Inland eine Land- und Forstwirtschaft betrieben wird;
 - d) ein im Inland belegenes Grundstück oder anderes unbewegliches Wirtschaftsgut vermietet oder verpachtet wird;
 - e) Beförderungen im Inland durch Schiffe, Luftfahrzeuge und andere Beförderungsmittel angeboten werden;
2. Einkünfte als Mitglied im Organ eines inländischen öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens (§ 4 Abs. 1 Nr. 2);

3. Einkünfte aus einer gelegentlichen selbständigen Tätigkeit (§ 4 Abs. 1 Nr. 3), soweit die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird;
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 6), soweit die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird oder soweit Zahlungen aus inländischen Kassen geleistet werden;
5. Einkünfte aus unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen (§ 7 Abs. 2 Nr. 1) mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland;
6. Einkünfte aus der Überlassung von Finanzkapital im Sinne des § 7 Abs. 2 Nr. 2,
 - a) wenn das Finanzkapital durch inländischen Grundbesitz oder durch Schiffe, die in einem inländischen Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist, oder
 - b) wenn Anleihen oder Forderungen öffentlich registriert sind oder von einem inländischen Finanzdienstleister ausgegeben werden;
7. Einkünfte aus der Veräußerung von im Inland belegenen Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens (§ 5 Abs. 3) sowie von Unternehmen, Unternehmensteilen und Beteiligungen an Unternehmen, soweit Einkünfte im Sinne der Nrn. 1, 5 und 6 anzusetzen sind;
8. Einkünfte aus Zukunftssicherung im Sinne des § 8, soweit Einzahlungen an im Inland zugelassene Einrichtungen und Auszahlungen aus inländischen Kassen geleistet wurden.

§ 33 Besteuerung Nichtansässiger mit dem Welteinkommen

(1) Die Besteuerung Nichtansässiger bemisst sich nach dem Welteinkommen (§ 2 Abs. 2; §§ 4 bis 31),

1. wenn deutsche Staatsangehörige zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen;
2. wenn zum Haushalt der in Nr. 1 genannten Personen gehörende Angehörige die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind;
3. bei Nichtansässigen, wenn die Besteuerung nach dem Welteinkommen beantragt wird und wenn mindestens 90 Prozent des Welteinkommens der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommenssteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als x Euro im Kalenderjahr betragen.

(2) Die Besteuerung der in Abs. 1 Nr. 1 und 2 genannten Personen bemisst sich nur dann nach dem Welteinkommen, wenn das Welteinkommen in dem Staat der Ansässigkeit nicht besteuert wird.

IV. Entstehung der Einkommensteuer und Steuerabzüge

§ 34 Entstehung der Einkommensteuer, der Vorauszahlungen und der Steuerabzüge

Die Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Kalenderjahrs. Vorauszahlungen und Steuerabzüge entstehen jeweils mit Ablauf des Kalendermonats.

§ 35 Arten und Höhe der Steuerabzüge, Steuerabzugspflichten

(1) Die Einkommensteuer wird durch Abzug von folgenden Einnahmen erhoben:

1. Arbeitslohn im Sinne von § 38 Abs. 1 und 2 (Lohnsteuer);
2. Kapitalerträge im Sinne von § 39 Abs. 1 (Kapitalertragsteuer);
3. Auszahlungen im Sinne von § 40 Satz 1 (Auszahlungsteuer);
4. Einnahmen im Sinne von § 41 Abs. 1 (Nichtansässigensteuer).

(2) Zum Steuerabzug verpflichtet ist der Schuldner der Einnahmen, der im Inland Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Sinne der §§ 8 bis 13 Abgabenordnung hat (Steuerabzugspflichtiger).

(3) Der Steuerabzug beträgt ... Prozent der Einnahmen, soweit sich nicht aus den §§ 37 Abs. 2; § 39 Abs. 2; 40 Abs. 2 etwas Anderes ergibt.

(4) Der Steuerabzugspflichtige hat die Abzugsteuer für Rechnung des Einkommensteuerschuldners in dem Kalendermonat einzubehalten, in dem die Einnahmen im Sinne des Abs. 1 dem Gläubiger zufließen.

(5) Der Steuerabzugspflichtige hat die nach Abs. 4 einbehaltenen Steuerabzüge spätestens am 10. des Folgemonats an das für ihn zuständige Finanzamt auf einem amtlichen Vordruck elektronisch oder schriftlich anzumelden und abzuführen. Auf dem amtlichen Vordruck sind die zugeflossenen Beträge und die einbehaltenen Steuerabzüge dem einzelnen Einkommensteuerschuldner unter dessen Steuernummer zuzuordnen.

(6) Der Steuerabzugspflichtige hat am Ort der Durchführung des Steuerabzugs Steuerabzugskonten zu führen, auf denen er die Einnahmen und Steuerabzüge für jeden Einkommensteuerschuldner unter dessen Steuernummer aufzeichnet. Der Einkommenssteuerschuldner und das für den Steuerabzugspflichtigen zuständige Finanzamt sind verpflichtet, dem Steuerabzugspflichtigen die Steuernummer des Einkommenssteuerschuldners mitzuteilen.

§ 36 Haftung

(1) Der Steuerabzugspflichtige haftet für die Steuer, die er einzubehalten und abzuführen hat, sowie für die wegen verspäteter Zahlung der Einkommensteuer entstandenen Zinsen.

(2) Der Steuerabzugspflichtige haftet nicht, soweit ihn kein Verschulden trifft.

(3) Soweit die Haftung des Steuerabzugspflichtigen reicht, sind er und der Einkommensschuldner Gesamtschuldner. Das Finanzamt kann die Steuerschuld oder Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen.

§ 37 Abzugsbescheinigung

(1) Der Einkommensteuerschuldner kann bei seinem Wohnsitzfinanzamt (§ 19 Abgabenordnung) eine Bescheinigung über den Steuerabzug (Abzugsbescheinigung) beantragen. Das Wohnsitzfinanzamt gibt dem oder den ihm bekannten Steuerabzugspflichtigen die Abzugsbescheinigung spätestens innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages bekannt; der Einkommensteuerschuldner erhält eine Kopie der Bescheinigung. Das Wohnsitzfinanzamt kann auch ohne Antrag von Amts wegen jederzeit Abzugsbescheinigungen erteilen.

(2) Die Abzugsbescheinigung enthält den Durchschnittssteuersatz, der für den Einkommensteuerschuldner auf der Grundlage der dem Wohnsitzfinanzamt bekannten Tatsachen errechnet werden konnte. Das Wohnsitzfinanzamt erteilt eine Nichtabzugsbescheinigung, wenn der Durchschnittssteuersatz null Prozent beträgt. Mit Beginn des auf die Bekanntgabe der Abzugsbescheinigung folgenden Kalendermonats hat der Steuerabzugspflichtige den Durchschnittssteuersatz an Stelle des in § 35 Abs. 3 niedergelegten Steuersatzes für den Steuerabzug anzuwenden.

(3) Werden dem Wohnsitzfinanzamt Verhältnisse des Einkommensteuerschuldners bekannt, die bei der Bemessung des individuellen Steuersatzes nach Abs. 2 bisher nicht berücksichtigt worden sind, so kann es die Abzugsbescheinigung jederzeit entsprechend ändern. Abs. 2 Satz 3 gilt in diesem Fall entsprechend.

§ 38 Besondere Vorschriften zur Lohnsteuer

(1) Der Lohnsteuer unterliegt der vom Arbeitgeber (Steuerabzugspflichtiger) an den Arbeitnehmer gezahlte Arbeitslohn. Zum Arbeitslohn gehören alle Vergütungen in Geld oder Geldeswert aus einem Dienstverhältnis im Sinne des § 6 Abs. 1. Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat die öffentliche Kasse, die den Arbeitslohn zahlt, die Pflichten des Arbeitgebers.

(2) Die von einem Dritten für eine Arbeitsleistung gezahlte Vergütung unterliegt nur dann der Lohnsteuer, wenn die Vergütung wirtschaftlich Bestandteil des mit dem Arbeitgeber vereinbarten Arbeitslohnes ist und bei dem Arbeitgeber abgerechnet worden ist.

(3) Wenn der vom Arbeitgeber geschuldete Barlohn zur Deckung der Lohnsteuer nicht ausreicht, hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen oder der Arbeitgeber einen entsprechenden Betrag der anderen Einnahmen des Arbeitnehmers zurückzubehalten. Soweit der Arbeitnehmer seiner Verpflichtung nicht nachkommt und der Arbeitgeber den Fehlbetrag nicht durch Zurückbehaltung von anderen Einnahmen des Arbeitnehmers aufbringen kann, hat der Arbeitgeber dies dem für ihn zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern.

§ 39 Besondere Vorschriften zur Kapitalertragsteuer

(1) Der Kapitalertragsteuer unterliegen Einkünfte aus Finanzkapital im Sinne des § 7 Abs. 2 einschließlich der Einkünfte aus der Veräußerung von Finanzkapital (§ 7 Abs. 3), wenn die Einkünfte bei den Einkünften aus Vermögensverwaltung oder aus Unternehmen erfasst sind.

(2) Die Kapitalertragsteuer beträgt ...Prozent der in Abs. 7 bestimmten Bemessungsgrundlagen. Bei ausländischen Kapitalerträgen vermindert sich die Kapitalertragsteuer um die nach § 45 Abs. 2 anrechenbare ausländische Steuer. § 37 ist nicht anzuwenden.

(3) Abweichend von § 35 Abs. 2 besteht die Verpflichtung zum Steuerabzug auch, wenn nicht der Schuldner, sondern ein die Kapitalerträge auszahlender Dritter im Inland Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Sinne der §§ 8 bis 13 Abgabenordnung hat. Der auszahlende Dritte ist Steuerabzugspflichtiger auch für den Fall, dass der Schuldner die Voraussetzungen des § 35 Abs. 2 erfüllt. Befindet sich die auszahlende Stelle im Ausland, so ist der Schuldner nach § 35 Abs. 2 Steuerabzugspflichtiger.

(4) Die Kapitalertragsteuer wird nicht erhoben

1. wenn die Bundesrepublik Deutschland sich in einem Doppelbesteuerungsabkommen zum Verzicht auf die Erhebung von Kapitalertragsteuer verpflichtet hat;
2. bei Kapitalforderungen, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut ist;
3. bei Kapitalerträgen der Zukunftssicherung im Sinne des § 8.

(5) Der Steuerabzugspflichtige darf von der Erhebung der Kapitalertragsteuer nur absehen, wenn die Voraussetzungen des Abs. 4 durch amtliche Bescheinigung nachgewiesen sind.

(6) Das Bundeszentralamt für Steuern hat die Kapitalertragsteuer auf Antrag zu erstatten, soweit Kapitalertragsteuer nach Abs. 4 nicht zu erheben war und wenn der Gläubiger nicht veranlagt wird. Die Voraussetzungen des Satzes 1 sind durch amtliche Bescheinigung des zuständigen Finanzamts nachzuweisen.

(7) Die Kapitalertragsteuer bemisst sich nach den Einnahmen aus Finanzkapital; dabei ist § 10 Abs. 7 anzuwenden. Im Falle von Veräußerungseinkünften bemisst sich die Kapitalertragsteuer nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- sowie Veräußerungskosten andererseits. Ergibt sich ein Verlust, so ist dieser mit Veräußerungsgewinnen und Einnahmen zu verrechnen. Der Verlust darf nur innerhalb eines Steuerabzugskontos (§ 35 Abs. 6) verrechnet werden. Der Steuerabzugspflichtige hat die Verluste ab dem Kalendermonat zu verrechnen, in dem der Verlust entstanden ist. Der Verlust ist so früh wie möglich zu verrechnen.

(8) Anschaffungskosten dürfen nur angesetzt werden, wenn sie innerhalb eines Steuerabzugskontos entstanden oder durch die Bescheinigung eines anderen Steuerabzugspflichtigen nachgewiesen sind.

§ 40 Besondere Vorschriften zur Auszahlungsteuer

(1) Der Auszahlungsteuer unterliegen Auszahlungen als Erwerbseinnahmen (§ 23 Abs. 1 Satz 1) bei den Einkünften aus Zukunftssicherung im Sinne des § 8 Abs. 1 Nrn. 1-3.

(2) Bei Auszahlungen aus zertifizierter Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1) beträgt die Auszahlungsteuer ...Prozent der Auszahlungen. § 39 Abs. 2 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden. § 37 ist nicht anzuwenden.

(3) Abweichend von § 35 Abs. 2 sind Steuerabzugspflichtige auch Einrichtungen im Sinne des Zukunftssicherungsgesetzes mit Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland. Diese Einrichtungen haben ebenso wie inländische Einrichtungen sicherzustellen, dass der Steuerabzug ordnungsgemäß durchgeführt wird.

§ 41 Besondere Vorschriften zur Nichtansässigensteuer

(1) Der Nichtansässigensteuer unterliegen folgende Einnahmen von Nichtansässigen:

1. Einnahmen als Aufsichtsrat oder Verwaltungsrat bei einer juristischen Person mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland;
2. Einnahmen aus einer im Inland ausgeübten oder verwerteten Tätigkeit als Künstler, Sportler, Artist, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter;
3. Einnahmen aus der Verwertung von Rechten (insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten) im Inland.

(2) Unbeschadet des § 35 Abs. 2 ist Steuerabzugspflichtiger derjenige, von dem der Einkommensteuerschuldner die Einnahmen im Inland empfängt.

V. Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung

§ 42 Steuererklärungspflicht und Erklärungshilfe

(1) Der Steuerpflichtige hat für das abgelaufene Kalenderjahr bis zum 30. Juni des Folgejahres eine Einkommensteuererklärung auf amtlich vorgeschriebenen Vordruck elektronisch oder schriftlich abzugeben. Die Frist kann auf Antrag hin längstens bis zum 31. Dezember des Folgejahres verlängert werden.

(2) Ehegatten und Personen, deren Unterhaltsleistungen nach § 30 berücksichtigt werden, können eine gemeinsame Einkommensteuererklärung (Familiensteuererklärung) abgeben.

(3) Die Erklärungspflicht besteht nicht für Kalenderjahre, in denen der Steuerpflichtige kein positives Welteinkommen (§ 2) oder Inlandseinkommen (§ 32) erzielt hat, es sei denn, der Steuerpflichtige wird durch einen Steuerklärungsentwurf (Abs. 4) zur Abgabe einer Steuererklärung aufgefordert.

(4) Jeder unter einer Steuernummer erfasste Steuerpflichtige erhält nach Ablauf des Kalenderjahres einen maschinellen Steuererklärungsentwurf, der die dem Finanzamt bekannten Tatsachen mitteilt. Bei ausreichender Vollständigkeit der dem Finanzamt bekannten Tatsachen enthält der Steuererklärungsentwurf auch eine vorläufige Steuerberechnung.

(5) Der Steuerpflichtige hat den Steuererklärungsentwurf um die noch fehlenden Besteuerungsgrundlagen zu ergänzen und innerhalb der in Abs. 1 genannten Frist an das Finanzamt zurückzusenden.

(6) Steuerpflichtige, die unter ihrer Steuernummer am elektronischen Verkehr mit den Finanzbehörden teilnehmen, erhalten einen elektronischen Steuererklärungsentwurf im Sinne des Abs. 1, den sie auf elektronischem Wege ergänzen können.

(7) Die Finanzverwaltungen schaffen sowohl schriftliche als auch elektronisch abrufbare Erklärungshilfen, um die Erfüllung der Steuererklärungspflichten zu erleichtern. Sie richten eine Telefonverbindung ein, über die sie in den Grenzen ihrer personellen Möglichkeiten Auskünfte zu Fragen geben, die für die Steuererklärung erheblich sind.

§ 43 Zusammenveranlagung von Familienangehörigen

(1) Ehegatten und Personen, deren Unterhaltsleistungen nach Maßgabe des § 30 berücksichtigt werden, sind zusammen zu veranlagern. Die Steuerschuld ist jedoch für jeden Steuerpflichtigen gesondert festzusetzen und auf Antrag auch gesondert bekanntzugeben.

(2) Jeder nach Abs. 1 zusammenveranlagte Steuerpflichtige schuldet nur die gegen ihn festgesetzte Steuer. Jedoch hat der Unterhaltsverpflichtete für Rechnung des Unterhaltsberechtigten die auf diesen entfallende Steuer zu entrichten.

(3) Aus der Zusammenveranlagung auszuscheiden sind Nichtansässige im Sinne des § 32 und Personen mit eigenen Einkünften, wenn diese getrennte Veranlagung beantragen. Abs. 2 Satz 2 gilt auch im Falle der getrennten Veranlagung unverändert.

§ 44 Automatisierter Einkommensteuerbescheid

(1) Nach Eingang der Einkommensteuererklärung ergeht innerhalb von zwei Monaten ein automatisierter Einkommensteuerbescheid, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abgabenordnung) steht.

(2) Der Vorbehalt der Nachprüfung entfällt mit Ablauf des Kalenderjahres, das auf das zweite Kalenderjahr folgt, in dem der Einkommensteuerbescheid bekanntgegeben worden ist. Hat das Finanzamt vor Ablauf dieser Frist mit Nachprüfungshandlungen begonnen, bleibt der Vorbehalt bestehen; dabei ist § 164 Abgabenordnung anzuwenden.

§ 45 Steueranrechnung

(1) Auf die verbleibende Einkommensteuer werden angerechnet:

1. die für das Kalenderjahr entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 47),
2. die für das Kalenderjahr entrichteten Steuerabzugsbeträge (§ 35 Abs. 1),
3. die bei einer getrennten Veranlagung Unterhaltsberechtigter von einem Unterhaltsverpflichteten nach § 43 Abs. 2 Satz 2 gezahlte Steuer.

(2) Bei Steuerpflichtigen, die nach den §§ 2 Abs. 1; 33 mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig sind, ist die festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer anzurechnen, wenn sie der deutschen Einkommensteuer entspricht. Die Anrechnung ist nur in dem Umfang zulässig, in dem deutsche Einkommensteuer auf die durch die ausländische Steuer belasteten Einkünfte im Steuerabschnitt festzusetzen ist. Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn die Doppelbesteuerung durch eine Regelung, die diesem Gesetz vorgeht, berücksichtigt wird.

(3) Eine sich nach Abs. 1 bis 2 ergebende Abschlusszahlung hat der Steuerpflichtige innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten. Ein Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen wird mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids nach Prüfung durch das Finanzamt ausgezahlt.

§ 46 Steuerstundung wegen Wegzuges oder Überführung eines Wirtschaftsguts in das EU- oder EWR-Ausland

(1) Bei Einkünften im Sinne des § 5 Abs. 2 Nr. 1 oder Entnahmen im Sinne des § 20 Abs. 4 Satz 3, die allein infolge der Verlegung des Wohnsitzes oder infolge der Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union anzusetzen sind, ist die sich aus dem Ansatz der Einkünfte oder der Entnahme ergebende Einkommensteuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden.

(2) Die nach Abs. 1 gestundete Einkommensteuer ist in dem Steuerbescheid gesondert auszuweisen. Sie wird in dem Zeitpunkt fällig, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen durch Veräußerung, Zuwendung oder in anderer Weise ausscheidet.

(3) Abs. 1 und 2 gelten auch für die Verlegung des Wohnsitzes oder die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Gebiet eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist.

§ 47 Abgeltungswirkung von Steuerabzügen

(1) Nichtansässige werden nicht zur Einkommensteuer veranlagt, wenn mit den Steuerabzügen nach Maßgabe der §§ 34 bis 38 sämtliche Einkünfte des Kalenderjahrs erfasst sind. Die Einkommensteuer ist durch den Steuerabzug abgegolten.

(2) Abweichend von Abs. 1 kann der Nichtansässige die Veranlagung beantragen. In diesem Fall sind sämtliche Einkünfte des Kalenderjahrs in die Veranlagung einzubeziehen. Nach der ersten Veranlagung des Nichtansässigen ist der Nichtansässige auch für die

folgenden fünf Kalenderjahre zu veranlagern, so lange der Nichtansässige inländischen Einkünfte (§ 32 Abs. 2) erzielt.

§ 48 Vorauszahlungen

(1) Mit dem Einkommensteuerbescheid setzt das Wohnsitzfinanzamt auf der Grundlage der im Einkommensteuerbescheid festgestellten Tatsachen Vorauszahlungen für künftige Kalenderjahre fest. Ein Vorauszahlungsbescheid kann unabhängig von einem Einkommensteuerbescheid bis zur Bekanntgabe des Jahresbescheids ergehen.

(2) Der Vorauszahlungsbescheid weist kalendermonatliche Vorauszahlungen aus. Der Steuerpflichtige hat die Vorauszahlungen spätestens am zehnten Tag des Folgemonats auf der Grundlage des zuletzt vor Beginn des Kalendermonats bekannt gegebenen Vorauszahlungsbescheids zu entrichten. Vorauszahlungen von weniger als 50 Euro werden nicht festgesetzt.

(3) Das Wohnsitzfinanzamt soll bis zur Bekanntgabe des Jahresbescheids einen Vorauszahlungsbescheid erlassen, aufheben oder ändern, wenn ihm Tatsachen bekannt werden, die bisher durch einen Vorauszahlungsbescheid nicht berücksichtigt worden sind. Vorauszahlungsbescheide werden nur aufgehoben oder geändert, wenn die monatliche Auswirkung den Betrag von 50 Euro erreicht oder überschreitet.

(4) Bei einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlungen ist die letzte Vorauszahlung für den Steuerabschnitt anzupassen. Der Erhöhungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheides zu entrichten.

VI. Vereinfachungsvorschriften

§ 49 Nicht anzusetzende Erwerbseinnahmen

Als Erwerbseinnahmen werden nicht angesetzt:

1. die Erstattung und Entlastung von abziehbaren Erwerbsausgaben;
2. die unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel;
3. übliche Zuwendungen des Arbeitgebers an Arbeitnehmer anlässlich einer Betriebsveranstaltung, soweit die Summe der Zuwendungen an den einzelnen Arbeitnehmer einen Betrag in Höhe von x Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt;
4. Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist, soweit ihre Summe den Betrag in Höhe von x Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt;
5. Sachprämien, die der Steuerpflichtige für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Unternehmen unentgeltlich erhält, die diese zum Zweck der Kundenbindung im allgemeinen Geschäftsverkehr in einem jedermann zu-

- gänglichen planmäßigen Verfahren gewähren, soweit der Wert der Prämien den Betrag von x Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt;
6. die private Nutzung von überwiegend für die Erwerbstätigkeit genutzten Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten;
 7. Stipendien, die ohne Verpflichtung des Empfängers zu einer Gegenleistung gewährt werden;
 8. Vorteile des Empfängers aus Leistungen im Sinne des § 14 Abs. 2 Nrn. 1, 2; Abs. 3 Nrn. 1, 5 und 6.

§ 50 Pauschalierung von Erwerbsausgaben

(1) Bei der Ermittlung von Einkünften im Sinne des § 6 sind ... Euro pauschal als Erwerbsausgaben abzuziehen, wenn nicht höhere Erwerbsausgaben nachgewiesen werden. Bei der Ermittlung von Einkünften im Sinne der §§ 7, 8 beträgt dieser Erwerbsausgabepauschbetrag ein Prozent der Erwerbseinnahmen, höchstens ... Euro.

(2) Durch Rechtsverordnung können für gemischt veranlasste Ausgaben (§ 14 Abs. 1), für Mehrausgaben der Verpflegung, Kraftfahrzeugkosten und andere häufig geltend gemachte Erwerbsausgaben Pauschalen festgelegt werden.

§ 51 Pauschalierung der Lohnsteuer

(1) Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung des § 37 zu ermittelnden Durchschnittsteuersatz als Pauschsteuer erheben, soweit

1. von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden oder
2. in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat. Bei der Ermittlung des Pauschsteuersatzes ist zu berücksichtigen, dass die in Abs. 3 vorgeschriebene Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine in Geldeswert bestehende Einnahme im Sinne des § 10 Abs. 1 darstellt (Nettosteuersatz).

(2) Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 20 Prozent erheben, soweit er

1. arbeitstäglich Mahlzeiten im Betrieb an die Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt abgibt oder Barzuschüsse an ein anderes Unternehmen leistet, das arbeitstäglich Mahlzeiten an die Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt abgibt. Voraussetzung ist, dass die Mahlzeiten nicht als Lohnbestandteile vereinbart sind,
2. steuerpflichtigen Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt.

(3) Der Arbeitgeber hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen und ist deren Schuldner. Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer außer Ansatz. Die pauschale Lohnsteuer ist auf die Einkommensteuer nicht anzurechnen.

(4) Entrichtet der Arbeitgeber für den Arbeitslohn Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c SGB IV (geringfügig versicherungspflichtig Beschäftigte) oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a SGB IV (versicherungsfrei geringfügig Beschäftigte), entfällt die Lohnsteuerpflicht; der Arbeitslohn bleibt auch in diesem Fall bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer außer Ansatz. In anderen Fällen geringfügiger Beschäftigungen im Sinne der §§ 8, 8a SGB IV gilt Abs. 3 sinngemäß.

§ 52 Pauschalierung der Einkommensteuer durch Dritte

(1) Das Unternehmen, das Sachprämien im Sinne des § 49 Nr. 5 gewährt, kann die Einkommensteuer für den Teil der Prämien, der nicht steuerfrei ist, pauschal erheben. Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer ist der gesamte Wert der Prämien, die den im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zufließen. Der Pauschsteuersatz beträgt ... Prozent.

(2) Auf die pauschale Einkommensteuer ist § 51 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden. Das Unternehmen hat den Prämienempfänger von der Steuerübernahme zu unterrichten.

(3) Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer, die nach § 35 Abs. 5 anzumelden und abzuführen ist.

VII. Abgeltungsteuer und Steuerermäßigung für langfristige Einkünfte

§ 53 Abgeltungsteuer

(1) Die Einkommensteuer ist für die Einkünfte aus Finanzkapital (§ 7 Abs. 2) durch die Kapitalertragsteuer (§ 39) und für die Auszahlungen aus zertifizierter Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 EStG) durch die Auszahlungsteuer abgegolten. Gehört der Steuerpflichtige einer kirchensteuerberechtigten Religionsgemeinschaft an, so hat das für den Steuerabzugspflichtigen zuständige Finanzamt ...Prozent der einbehaltenen Kapitalertragsteuer an die Religionsgemeinschaft abzuführen, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt und die Kirchensteuerberechtigung der Religionsgemeinschaft durch amtliche Bescheinigung nachgewiesen ist. Die nach Satz 2 abgeltend erhobene Kirchensteuer kann nicht nach § 31 Abs. 4 abgezogen werden.

(2) Abs. 1 gilt nicht

1. für Kapitalerträge, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind;
2. für Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 2 Nr. 1, wenn der Steuerpflichtige zu mehr als zehn Prozent am Unternehmen beteiligt ist;
3. für Entnahmen im Sinne des § 8 Unternehmensteuergesetz;
4. für Kapitalerträge, soweit ein Dritter die Kapitalerträge schuldet, der seinerseits Kapital dem Gläubiger überlassen hat (Back-to-Back-Finanzierung);
5. wenn der Steuerpflichtige die gesamten nach Abs. 1 abgeltend besteuerten Einkünfte in die Einkommensteuererklärung aufnimmt.

(3) Verluste aus Finanzkapital dürfen nur mit Gewinnen aus Finanzkapital verrechnet werden. Das gilt sowohl für den Verlustausgleich als auch für den Verlustabzug (§§ 25 bis 27).

§ 54 Steuerermäßigung für langfristige Einkünfte

(1) Nicht nach § 53 Abs. 1 abgeltend besteuerte langfristige Einkünfte im Sinne des Abs. 2 unterliegen einer ermäßigten Besteuerung; diese beträgt ...Prozent der auf die außerordentlichen Einkünfte entfallenden Grenzsteuerbelastung (Mehrbelastung gegenüber dem Einkommensteuerbetrag, der sich aus dem zu versteuernde Einkommen ohne die außerordentlichen Einkünfte ergibt).

(2) Langfristige Einkünfte sind

1. Gewinne aus der Veräußerung von Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften, wenn der Steuerpflichtige den veräußerten Gegenstand mehr als zehn Jahre innehatte;
2. Entschädigungen und Vergütungen für eine mehr als zehnjährige Tätigkeit.

VIII. Ermächtigungs-, Übergangs- und Schlussvorschriften

(keine Textvorschläge)

Teil II: Begründung

I. Konzeption des Entwurfs

1. Steuergerechtigkeit durch strukturelle Vereinfachung des Einkommensteuerrechts

Im Juli 2004 ist die Kommission „Steuergesetzbuch“ auf der Grundlage einer überparteilichen Initiative mit der Zielsetzung zusammengetreten, das Steuerrecht auf seine Grundstrukturen zurückzuführen und grundlegend zu vereinfachen (Projektkonzept, 2005, Seite 4). Politiker und Steuerexperten waren sich einig, dass das Einkommensteuerrecht dringend einer strukturellen Vereinfachung bedarf. In der Geschichte der Bundesrepublik ist noch keine Strukturreform der Einkommensteuer geglückt. Diese Steuer soll einerseits das Herzstück der Gerechtigkeit sein und dafür sorgen, dass die Steuerlasten gleichmäßig nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ausgeteilt werden. Andererseits ist sie einer Vielzahl öffentlicher und privater Interessen ausgesetzt, die durch politische Kompromisse zu Lasten der Steuergerechtigkeit ausgeglichen wurden. In der Gemengelage fiskalischer Interessen, steuergesetzlicher Lenkungs politik und der Befriedigung von Gruppeninteressen ist das Einkommensteuerrecht zu einer unverständlich komplexen, streitanfälligen Materie verkommen.

Seit den 1950er Jahren wird um eine Vereinfachung des Einkommensteuerrechts gerungen (siehe *Troeger*-Ausschuss, 1954). Im letzten Jahrzehnt haben sich jedoch die Bemühungen um eine strukturelle *Rechtsreform*, wie sie 2006 von dem Nestor des deutschen Steuerrechts *Klaus Tipke* (*Rechtsreform*, 2006) nachdrücklich gefordert wird, erheblich verstärkt. Eine Reihe von Entwürfen wurden der Politik vorgelegt, so insbesondere die Entwürfe von *Paul Kirchhof* (*Karlsruher Entwurf*, 2001; *Einkommensteuergesetzbuch*, 2003), *Manfred Rose* (*Einfachsteuer*, 2002), *Joachim Mitschke* (*Erneuerung*, 2004), *Michael Elicker* (*Netto-Einkommensteuer*, 2004) und schließlich der Kölner Entwurf (2005), der Ausgangspunkt für diesen Entwurf war.

In jüngerer Zeit fordern die politischen Parteien übereinstimmend ein neues Einkommensteuerrecht, so 1996 die SPD (*Gerechte und einfache Einkommensbesteuerung*), 1996 und 1997 das BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (*Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung; Gerechtigkeit und Transparenz*), 2004 die FDP (*Neue Einkommensteuer*, 2004) sowie CDU und CSU (*Modernes Steuerrecht*, 2004). Im Koalitionsvertrag CDU, CSU, SPD vom 11.11.2005 wurde „begleitend zu der für das Jahr 2008 geplanten strukturell-

len Reform der Unternehmensbesteuerung eine Neuformulierung des Einkommensteuerrechts“ (Zeilen. 3496/3497) vereinbart. Das Projekt eines neuen Einkommensteuergesetzes mit Priorität Steuervereinfachung konnte neben der Unternehmensteuerreform nicht verwirklicht werden. Es soll nun in der nächsten Legislaturperiode angegangen werden.

Das Ziel dieses Entwurfs lautet: „*Steuergerechtigkeit durch strukturelle Vereinfachung des Einkommensteuerrechts*“. Dabei wird nicht ein radikal anderes Einkommensteuerrecht angestrebt. Vielmehr soll der gesunde Kern des deutschen Einkommensteuerrecht bewahrt und das Einkommensteuerrecht von Normen entlastet werden, mit denen abweichend von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers gesellschaftspolitische Ziele verfolgt werden (sog. *Sozialzwecknormen*).

Es soll mit der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer *wirtschaftliche Leistungsfähigkeit richtig gemessen* werden. In der Politik ist einhellig anerkannt, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der beherrschende Grundsatz des deutschen Einkommensteuerrechts ist (so die oben zitierten Programme der politischen Parteien und der Koalitionsvertrag, Zeilen 3454/3455). Allerdings sind der Einzelfallgerechtigkeit Grenzen im Massenverfahren der Besteuerung gesetzt. Daher schöpft der Entwurf den Rahmen verfassungsrechtlich zulässiger Typisierung und Pauschalierung durch *Vereinfachungsnormen* gezielt aus.

2. Prinzipiengerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Gerechte Besteuerung von Einkommen bedeutet die folgerichtige Verwirklichung von Prinzipien, die das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisieren. Das zu versteuernde Einkommen soll die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei Stufen erfassen:

a) Auf der **ersten Stufe** soll der *erwirtschaftete* Reinvermögenszugang *vollständig* erfasst werden. Das *Erwerbseinkommensprinzip* unterscheidet die Einkommensteuer von der Erbschaft- und Schenkungsteuer, welche die nicht erwirtschaftete, nämlich die durch Erbschaften und Schenkungen *zugewendete* Bereicherung besteuert. Nach dem *Totalitätsprinzip* sollen der Einkommensteuer sämtliche erwirtschafteten Vermögenmehrungen unterliegen.

Das gilt besonders für die *Veräußerungseinkünfte*, die durch den Dualismus von Gewinneinkünften und Überschusseinkünften unvollständig besteuert werden. Während die unternehmerischen Gewinneinkünfte an der Reinvermögenszugangstheorie ausgerichtet sind und demnach die Einkünfte aus der Veräußerung von Erwerbsvermögen erfassen,

scheidet die Quellentheorie das Erwerbsvermögen bei den Überschusseinkünften grundsätzlich aus. In diesem Entwurf wird der Dualismus ungleicher Besteuerung von Veräußerungseinkünften überwunden. Allerdings darf dabei nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Leistungsfähigkeit ein *Realwertprinzip* ist (siehe *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2000, S. 497 f.), das die Besteuerung *inflationärer Scheingewinne* verbietet.

Steuerlich belastbar ist nur das *wirtschaftliche Ergebnis* einer Erwerbstätigkeit. Daher gebietet das *objektive Nettoprinzip* den Steuerabzug der durch die Erwerbstätigkeit *veranlassten* (*Veranlassungsprinzip*) Ausgaben, der *Erwerbsausgaben*. Umstritten ist die Behandlung von Ausgaben, die sowohl durch die Erwerbstätigkeit als auch durch die private Lebensführung veranlasst sind. Dieser Entwurf empfiehlt, das objektive Nettoprinzip im Falle gemischt veranlasster Ausgaben nicht völlig zu negieren, sondern einen anteiligen Steuerabzug zu gewähren (siehe § 14 Abs. 1 EStG-E). Auch im Falle gemischter Kosten vermindert sich das Ergebnis der Erwerbstätigkeit.

Der Gesetzgeber hat in der gegenwärtigen Legislaturperiode das Nettoprinzip verletzt, so durch die Zinsschranke (§ 4h EStG), durch die Erweiterung des Abzugsverbots für Arbeitszimmerkosten (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG) und durch die Abschaffung der Pendlerpauschale bis zum 20. Entfernungskilometer (§§ 4 Abs. 5a; 9 Abs. 2 EStG). Der Bundesfinanzhof hat die Neuregelung der Entfernungspauschale für verfassungswidrig erkannt und sie mit Beschluss vom 10.1.2008 VI R 17/07, BStBl. II 2008, 234, dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt.

Die Kommission erachtet es für geboten, die Geltung des Nettoprinzips für gemischt veranlasste Aufwendungen wieder herzustellen und es dort folgerichtig zu verwirklichen. Das gebietet nicht nur das Verfassungsrecht, sondern auch die Akzeptanz der Besteuerung, die nicht zuletzt den Steuervollzug vereinfacht. Steuerzahler fühlen sich zu Recht als ungerecht behandelt, wenn ihnen der Abzug beruflichen Aufwandes verweigert wird. Verletzungen des Nettoprinzips werden häufig von den Betroffenen mit aggressiver Bitterkeit gegenüber dem Steuerstaat hingenommen. In § 14 Abs. 2 EStG-E wird der Steuerabzug der praktisch bedeutendsten Fälle gemischt veranlasster Aufwendungen geregelt; hier sollen Nettoprinzip, Einzelfallgerechtigkeit und Akzeptanz der Besteuerung in ein ausgewogenes Verhältnis zur Steuervereinfachung gesetzt werden.

b) Auf einer **zweiten Stufe** sollen die leistungsfähigkeitsmindernden *privaten* Verhältnisse berücksichtigt werden. Maßstab hierfür ist das *subjektive Nettoprinzip*, nach dem der *existenznotwendige Lebensbedarf*, den der Staat sozialrechtlich zu gewährleisten hat, steuerfrei zu stellen ist (siehe BVerfG vom 25.9.1992, BVerfGE 87, 153, Leitsatz 2).

Hat ein Steuerpflichtiger nicht nur sich selbst, sondern auch andere zu unterhalten, so vermindert sich dadurch seiner steuerliche Leistungsfähigkeit, der Unterhaltsbezieher hingegen wird leistungsfähiger (so *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 832 f.). Dazu hat das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 22.2.1984 (BVerfGE 66, 214) entschieden, dass das Einkommensteuerrecht Unterhaltsverpflichtungen *realitätsgerecht zu berücksichtigen* hat. Daraus ergibt sich das *Familien-Nettoprinzip*, nach dem der *Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch zivilrechtlich zwangsläufige Unterhaltsleistungen* im Einkommensteuerrecht abzubilden ist. Das Familien-Nettoprinzip verwirklicht der Entwurf durch den Vorschlag eines *Familienrealsplittings* (§ 30 EStG-E).

3. Synthetische Einkommensteuer und Abgeltungsteuer

Das Ziel gleichmäßiger Austeilung der Steuerlasten führt notwendig zur *synthetischen* Einkommensteuer, nach der alle Einkünfte einem *einheitlichen* Steuersatz unterworfen werden. Deshalb hat sich die Kommission für das Konzept der *synthetischen* Einkommensteuer entschieden (Projektkonzept, 2005, Seite 6). Der Koalitionsvertrag CDU, CSU, SPD vom 11.11.2005 kündigt eine „Grundsatzentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommensbesteuerung an (Zeilen 3412/3413).

Es war zu erwarten, dass der Gesetzgeber den bestehenden Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer nicht zu der vom Sachverständigenrat (Jahresgutachten 2003/2004, 2003, Tz. 614 ff.) empfohlenen dualen Einkommensteuer umgestalten würde. Stattdessen führte der Gesetzgeber die Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte mit dem Unternehmensteuerreformgesetz vom 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) ab 2009 ein.

Die Abgeltungsteuer leistet einen großen Schritt in die Richtung einer dualen Einkommensteuer. Dementsprechend durchbricht sie das Konzept einer synthetischen Einkommensteuer. Sie beeinträchtigt erheblich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und auch die Steuerneutralität, die nur bei einer konsequenten Verwirklichung der dualen Einkommensteuer erreicht werden kann (siehe Sachverständigenrat u.a., Expertise zur Dualen Einkommensteuer, 2006, Seiten 35 ff.).

Die Kommission hat die Frage einer abgeltenden Besteuerung von Kapitaleinkünften sehr sorgfältig geprüft, denn in Bezug auf das international mobile Kapital lässt sich die Idee einer gleichmäßigen Austeilung der Steuerlasten schwerlich durchsetzen. Die Liechtensteiner Steueraffäre hat die Dimension der Kapitalflucht und die Vollzugsproblematik aufgedeckt. Sie machte klar, dass die Information der Finanzbehörden und die Aufdeckung von Steuerhinterziehungen von Zufällen abhängt, die eines rechtsstaatlichen Steuervoll-

zugs nur bedingt würdig ist. Somit besteht ein dringendes rechtsstaatliches Bedürfnis nach einer Besteuerung, welche den materiellen Steueranspruch in Einklang mit den realen Vollzugsmöglichkeiten bringt.

Nachdem die Kommission noch in ihrem steuerpolitischen Programm (2006, Seite 49) gegen die Abgeltungsteuer votierte, akzeptiert sie nunmehr die Entscheidung des Gesetzgebers für die Abgeltungsteuer. Die gegenwärtige Regelung der Abgeltungsteuer verbessert die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Finanzplatzes Deutschland im Vergleich zum bisherigen Steuerrecht. Zu begrüßen ist auch die Zusammenführung von laufenden Kapitaleinkünften und Kapitalveräußerungseinkünften: Das Einkommensteuerrecht wird dem Ziel vollständiger Besteuerung der Veräußerungseinkünfte näher gerückt, die außerordentlich schwierige Abgrenzung steuerbarer Quelleneinkünfte beseitigt und auch die Steuerneutralität von Kapitalanlageprodukten verbessert.

Hingegen ist das gegenwärtige Abgeltungsteuerrecht viel zu kompliziert ausgefallen und beruht auf dem fiskalisch geprägten Konzept, Steuerausfälle möglichst niedrig zu halten. Das gilt besonders für die Ausgestaltung der Abgeltungsteuer mit *zwei Verlustverrechnungstöpfen* (§ 43a Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG). Die *Kirchensteuerregelung* (§ 51a Abs. 2c bis 2d EStG) ist schlechterdings nicht administrierbar; dies erkennt die Klausel der Experimentiergesetzgebung (§ 51a Abs. 2e EStG) offen an. Es wird verkannt, dass eine einfachere, ökonomisch effiziente Ausgestaltung der Abgeltungsteuer dem Staat nachhaltig mehr Steuern einbringt, weil sich die Abgeltungsteuer im internationalen Wettbewerb besser positioniert.

Die Besteuerung von Kapitalveräußerungseinkünften verschärft das Problem der inflationären Scheingewinnbesteuerung. Dieses Problem löst der Entwurf durch die konsequente Anwendung des Zuflussprinzips. Solange Kapitalerträge in einem Fonds reinvestiert werden, greift die Besteuerung nicht Platz. Die dadurch erreichte nachgelagerte Besteuerung bewirkt Inflationsneutralität.

Schließlich sind die diversen *optionalen* und *verpflichtenden Veranlagungen* zu bemängeln. Sie sind nicht nur kompliziert. Sie durchbrechen das System der synthetischen Einkommensteuer in einem gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigenden Umfang. Eine Veranlagung hat grundsätzlich zum synthetischen Einkommensteuersystem zurückzuführen.

4. Einkommensteuertarif

a) Der Entwurf enthält keine Vorschläge zur tariflichen Ausgestaltung der Einkommensteuer. Tarif- und verbraucherindexabhängige Beträge werden offen gelassen. Während die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, die *Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit* verfassungsrechtlich fundierten Rechtsprinzipien unterworfen ist, werden mit dem Tarif *politische* Entscheidungen umgesetzt, die von vielen, rechtlich nicht bestimmbar Faktoren abhängen: Es geht um Haushaltspolitik, mehr oder weniger sparsames Ausgabenverhalten, um die Verwirklichung parteipolitisch ganz unterschiedlicher Vorstellungen von Umverteilung und „sozialer“ Gerechtigkeit.

b) Allerdings schließt sich die Kommission der Forderung an, die sog. „heimlichen Steuererhöhungen“ künftig zu vermeiden und den Tarif „auf die Räder“ zu stellen (so der Bund der Steuerzahler, Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, 2008, S. 43 ff.). Jedoch setzt ein „richtiger“ Tarif eine „richtige“ Bemessungsgrundlage, die *richtige Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit* voraus. Dazu will der Entwurf einen Beitrag leisten.

c) Leider lehrt die Erfahrung, dass sog. Tarifreformen die ungleiche Austeilung der Steuerlasten verstärken. Das Versprechen von Tarifsenkungen ist ein beliebtes Instrument der Stimmenfangpolitik, weil es Entlastung für alle verspricht. Jedoch zwingen die hohen Steuerauffälle von Tarifsenkungen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Da das Steuervergünstigungsvolumen des gegenwärtigen Einkommensteuerrechts vom Gesetzgeber bereits weitgehend ausgeschöpft worden ist, stehen dann wieder Verletzungen des Nettoprinzips zur Debatte, die einzelne Gruppen von Steuerzahlern, zum Beispiel die Pendler, treffen.

d) Der Entwurf sieht keine Regelung des Progressionsvorbehalts vor. Zunächst unterwirft § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Progressionsvorbehalt soziale Transferleistungen, die nicht zum Erwerbseinkommen gehören. Soweit aber Einkünfte nach internationalem Steuerrecht (§ 32b Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 EStG) steuerfrei gestellt sind, sollen die Steuerbefreiungen mit Rücksicht auf das Besteuerungsrecht ausländischer Staaten keine Progressionswirkungen haben. Dadurch wird Deutschland im Wettbewerb der Steuersysteme besser positioniert. Zudem kompliziert der Progressionsvorbehalt die Besteuerung von grenzüberschreitenden Fällen im Missverhältnis zu seinem fiskalischen Nutzen.

II. Bestimmung des Einkommensteuertatbestandes

a) Der erste Abschnitt des Entwurfs enthält die **Grundvorschriften**, in denen die einzelnen **Tatbestandselemente** geregelt sind, die den Schuldner der Einkommensteuer bestimmende *Einkommensteuerpflicht*, das zu versteuernde Einkommen als *Bemessungsgrundlage* für den *Einkommensteuertarif*. Anders als im geltenden Einkommensteuergesetz, wo der Einkommensteuertarif weit hinten in dem Buchstabenparagrafen des § 32a EStG niedergelegt ist, soll der Steuerpflichtige bereits im ersten Abschnitt das Wesentliche der Einkommensteuer erfahren. Sodann verweisen die Grundvorschriften auf die Paragraphen, in denen die Einzelheiten des Einkommensteuertatbestandes näher bestimmt sind. Auf diese Weise vermittelt der erste Abschnitt einen systematischen Überblick über die Regelungsmaterien der Folgeabschnitte.

b) Der Einkommensteuer unterliegt das Einkommen *natürlicher Personen*. Herkömmlicherweise wird sie ergänzt durch die *Körperschaftsteuer* als die Einkommensteuer der *juristischen Personen* und bestimmter nichtrechtsfähiger Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (siehe § 1 KStG). Der Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer soll die vollständiger Besteuerung aller Einkommen nach dem sog. *Totalitätsprinzip* und damit die Wettbewerbsgleichheit sicherstellen. Der Kommissionsentwurf eines Unternehmensteuergesetzes erweitert den Kreis der Körperschaftsteuersubjekte um die Personenunternehmen, deren Gewinne nach geltendem Recht der Einkommensteuer unterliegen (siehe § 1 Abs. 3 UntStG-E). Dadurch soll die *Rechtsformneutralität* verbessert werden.

Die **Einkommensteuerpflicht** wird international danach differenziert, ob die natürliche Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, d. h. ob die natürliche Person im Inland *ansässig* (resident) oder nicht *nichtansässig* (nonresident) ist. Infolge der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ist die unbeschränkte Steuerpflicht nicht mehr mit der Ansässigkeit verknüpft. Im geltenden Recht ist die Steuerpflicht durch die Berücksichtigung der europarechtlichen Vorgaben in den §§ 1; 1a EStG sehr unübersichtlich normiert. Daher besteht das Bedürfnis, dem Normadressaten die *Grundstruktur* der Steuerpflicht wieder deutlich zu machen.

Der Entwurf richtet die Regelung der Steuerpflicht nach der international gebräuchlichen Unterscheidung zwischen *Ansässigen* (residents) und *Nichtansässigen* (nonresidents) aus: § 1 Abs. 1 EStG-E ordnet für die Ansässigen stets die Besteuerung nach dem Welt-einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG-E) an, während in § 1 Abs. 2 EStG-E die europarechtlich

notwendig gewordenen Alternativen der Besteuerung nach dem Inlandseinkommen oder nach dem Welteinkommen niedergelegt sind.

Die Grundvorschrift des § 1 EStG-E regelt nur die *Grundstruktur* der Steuerpflicht. Sie verdeutlicht dem Steuerpflichtigen lediglich seinen international verständlichen *Status* als Ansässiger oder Nichtansässiger mit den grundsätzlichen *Rechtsfolgen* der Besteuerung nach dem Welteinkommen oder nach dem Inlandseinkommen. Die Einzelheiten der Rechtsfolgen werden in den Abschnitten II und III geregelt.

Die Zugehörigkeit des **Festlandsockels** zum Inland kann aus dem Begriff "Bundesrepublik Deutschland" in Verbindung mit dem Gesetz zur vorläufigen Regelung der Rechte am Festlandsockel i.d.F. vom 2.9.1974 (BGBl. I 1974, S. 2149) abgeleitet werden. Diese sehr spezielle, nur für sehr wenige Steuerpflichtige (z. B. für die Bewohner einer Bohrinselfel) relevante Rechtslage muss im ersten Paragraphen des EStG nicht klargestellt werden. Ebenso bleibt die Steuerfreiheit von Diplomaten und Mitgliedern ausländischer Streitkräfte unerwähnt, weil sie sich aus völkerrechtlichen Verträgen i. S. d. § 2 AO ergibt.

c) Wie bereits oben (l. 2) dargelegt, soll die **Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer** (§ 2 EStG-E) auf der *ersten Stufe* das *Erwerbseinkommen*, die Maßgröße *objektiver Leistungsfähigkeit*, und auf der zweiten Stufe den *notwendigen Lebensbedarf*, die Maßgröße *subjektiver Leistungsfähigkeit* erfassen. Diese Kernelemente der Leistungsfähigkeitsindikation sind in der durch zahlreiche Änderungsgesetze gebrochenen Grundvorschrift des geltenden Rechts (§ 2 EStG) nicht mehr hinreichend erkennbar.

aa) § 2 Abs. 1 EStG-E bestimmt das *Erwerbseinkommen* (**Einkommensteuerobjekt**), und zwar durch einen von sieben auf vier Einkunftsarten verkürzten Katalog, dem eine Generalklausel vorangestellt ist. Diese Generalklausel normiert die *allgemeinen Merkmale* der *Erwerbseinkünfte*, wie sie von der höchstrichterlichen Rechtsprechung seit 1925 (siehe *Lang*, Bemessungsgrundlage, 1981/88, S. 47) zu den *Liebhabeereinkünften* entwickelt worden sind. Damit füllt der Entwurf eine seit langem bemängelte Lücke des geltenden Rechts (§ 2 Abs. 1 EStG).

bb) § 2 Abs. 2 EStG-E *definiert* sodann die **Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer**: Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Verlustabzug (Verlustrücktrag oder Verlustvortrag) bildet das *Erwerbseinkommen*. Die zweite Stufe von Privatausgaben und Privateinnahmen erfasst den *für die Führung eines menschenwürdigen Lebens in der Gemeinschaft benötigten Lebensbedarf*, den der Staat *sozialrechtlich* zu gewährleisten hat (§ 29 Abs. 1 Satz 1 EStG-E) und stellt damit die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Verbindung zum Sozialrecht her. Nach dem Beschluss des Zweiten Senats vom

25.9.1992, BVerfGE 87, 153 (Leitsatz 2) muss der Steuergesetzgeber dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt.

Die Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit ist nicht allein durch Privatausgaben bestimmt. Vielmehr stehen den Privatausgaben *Privateinnahmen* gegenüber, die das geltende EStG nur sehr lückenhaft erfasst. Daher hatte die Rechtsprechung seit jeher Schwierigkeiten mit der *Erstattung* oder *Rückzahlung von Aufwendungen*, die steuermindernd als *Sonderausgaben* oder *außergewöhnliche Belastungen* geltend gemacht wurden (siehe m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, § 9 Rz. 703). Ein besonderes Bedürfnis nach der Berücksichtigung von *Privateinnahmen* besteht im Kontext mit der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums. Das geltende Recht gewährt z. B. das Existenzminimum mehrfach, wenn der Steuerpflichtige Einkommen zu versteuern hat und zusätzlich Sozialhilfe bezieht, oder wenn Eltern für Kinder mit eigenem Einkommen der Kinderfreibetrag gewährt wird. Mit dem Ansatz von *Privateinnahmen* schließt der Entwurf eine Systemlücke des geltenden Einkommensteuergesetzes, die zum Beispiel dazu führt, dass beim Geber nach § 10 Nr. 1 EStG abziehbare Unterhaltsleistungen beim Empfänger dogmatisch schief auf der Stufe des Erwerbseinkommens als „Einkünfte aus Unterhaltsleistungen“ (§ 22 Nr. 1a EStG) erfasst werden.

cc) § 2 Abs. 3 EStG regelt schließlich die **Periodizität** der Einkommensteuer. Dabei übernimmt der Entwurf im Wesentlichen die Regelung des § 2 Abs. 7 EStG.

d) Einkommen- und **Erbschaft- oder Schenkungsteuer** liegen auf einer Ebene. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ergänzt die das **erwirtschaftete** Einkommen (siehe § 2 Abs. 1 EStG-E) belastende Einkommensteuer, indem sie das **zugewendete** Einkommen erfasst. Die zwischen Einkommen und Erbschaft- oder Schenkungsteuer bestehenden Überschneidungen beider Steuerarten und der **doppelte Zugriff von Einkommen- und Erbschaftsteuer** auf den Erwerb durch den Erben oder Beschenkten sind zu beseitigen. Der Entwurf des Einkommensteuergesetzes geht davon aus, dass bei einer Neugestaltung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes die **latente Einkommensteuerbelastung** des Erwerbers **wie eine Nachlassverbindlichkeit** von der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer abgezogen wird (so z.B. *Mellinghoff*, Erbschaftsteuer, 1999, S. 160 ff.). Alternativ dazu bestünde eine leistungsfähigkeitskonforme Vermeidung der steuerlichen Doppelbelastung darin, dass im Fall der Realisierung der erworbenen stillen Reserven durch den Erwerber (Erben oder Beschenkten) die anteilige Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf die Einkommensteuer im Jahr der einkommensteuerlichen Erfassung angerechnet wird. Eine derartige Regelung

mensteuerlichen Erfassung angerechnet wird. Eine derartige Regelung könnte im IV. Abschnitt des Entwurfs noch aufgenommen werden.

III. Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger

1. Vier statt sieben Einkunftsarten

a) Die Kommission verkürzt den historischen **Einkünftecatalog** auf **vier Einkunftsarten**. Die Zusammenführung aller Einkünfte in einem einzigen Einkünftebestand ist wegen *unterschiedlicher Ermittlungs- und Erhebungstechniken* nicht zweckmäßig. Zudem bedürfen die unternehmerischen Einkünfte nicht nur wegen ihrer Ermittlung nach dem Gewinnermittlungsgesetz (§ 9 Abs. 2), sondern auch zur Abgrenzung der *Unternehmenssteuerpflicht* und des *Unternehmensteuergegenstandes* (§ 1 Abs. 3; Abs. 4 Nr. 2 UntStG-E) einer besonderen Hervorhebung in einem Einkünftecatalog; dieser soll wohl die *notwendigen gesetzestechnischen Unterschiede* illustrieren, dabei aber das Erwerbseinkommen *vollständig* erfassen und das Prinzip einer *synthetischen Einkommensteuer* bewahren, soweit dieses nicht durch die Abgeltungsteuer durchbrochen wird (siehe oben I.3).

b) Allerdings verbindet der Entwurf den Einkünftecatalog in § 2 Abs. 1 mit einer **Generalklausel**, nach welcher der Einkommensteuer nur Einkünfte unterliegen, die der Steuerpflichtige durch eine mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit erwirtschaftet hat. Diese auch von *Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, 2003, § 2 Abs. 2, empfohlene Beschränkung des Einkommensteuerobjekts auf das Erwerbseinkommen ist von der Rechtsprechung in der Abgrenzung zur Liebhaberei entwickelt worden. Hierzu bedarf es einer konkreten gesetzlichen Grundlage, die das geltende Einkommensteuergesetz nicht enthält. Allerdings schließt sich die Kommission mit dem Vorschlag der Generalklausel insofern nicht der Markteinkommenstheorie (siehe *Wittmann*, Das Markteinkommen, 1992) an, da steuerbare Einkünfte auch *außerhalb* des Marktes erwirtschaftet werden können, zum Beispiel innerhalb der Familie, wenn Verträge zwischen Angehörigen geschlossen werden.

c) Den **Einkünften aus selbständiger Tätigkeit** sind primär die *Einkünfte aus Unternehmen* (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E) zugeordnet. § 4 Abs. 2 EStG-E stellt klar, dass die geltenden Einkunftsarten des § 2 Nrn. 1-3 EStG in dem Einkünftebestand des § 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E aufgenommen sind. Dadurch erledigt sich die umfängliche Judikatur zur Abgrenzung der durch § 2 Nrn. 1-3 EStG differenzierten Einkunftsarten.

Um alle Einkünfte vollständig zu erfassen, sind für selbständige *nichtunternehmerische* Einkünfte zwei Ergänzungen erforderlich: *Abgeordnete* üben wohl eine selbständige, d. h. unabhängige und weisungsfreie (vgl. Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG) Tätigkeit aus, betätigen sich jedoch nicht unternehmerisch. § 4 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E erfasst die Einkünfte aller Personen, die als *Volkstvertreter* in einem *demokratischen* Organ des öffentlichen Gemeinwesens tätig sind. Die Einkünfte aus gelegentlicher (nicht nachhaltiger) selbständiger Tätigkeit erfasst § 4 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E. Somit entfällt das Bedürfnis nach einer Resteinkunftsart der sonstigen Einkünfte in einem pragmatischen Katalog, der sich richterrechtlich schwerer handhaben lässt als ein dogmatisch an möglichst wenigen Abgrenzungskriterien ausgerichteten Einkünftekatalog.

Die *Einkünfte aus Unternehmen* sind nur insoweit in § 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E erfasst, als das Unternehmen *nicht unternehmensteuerpflichtig* ist. Dem § 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E unterfallen hauptsächlich die Einkünfte aus einem Kleinunternehmen im Sinne des § 3 Abs. 1 UntStG-E, bei denen die Einkommensteuerbelastung der Gewinne die kumulierte Steuerbelastung durch Unternehmensteuer und Einkommensteuer im Teileinnahmeverfahren (§ 19 Abs. 2 Satz 1 EStG-E) unterschreiten würde. Die Einkünfte aus unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen behandelt der Entwurf aus Gründen der *Rechtsformneutralität* als Einkünfte aus *Finanzkapital* (§ 7 Abs. 2 Nr. 1 EStG-E): Die Gewinne aller Unternehmen mit Ausnahme der Kleinunternehmen (§ 3 UntStG-E) sollen einheitlich durch Unternehmensteuer und Nachbelastung im Teileinnahmeverfahren belastet sein.

Durch die **Abgeltungsteuer** (§ 53 EStG) wird eine exakt einheitliche Belastung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen ohne Progressionsunterschiede verwirklicht, was durch den § 34a EStG nicht erreicht wird. Allerdings gelten für die unternehmensteuerlich nicht vorbelasteten Entnahmen weder das Teileinnahmeverfahren (§ 19 Abs. 2 Halbsatz 2 EStG-E) noch die Abgeltungsteuer (§ 53 Abs. 2 Nr. 3 EStG-E.). Die transparente Besteuerung von Entnahmen soll ebenso wie die Kleinunternehmerregelung Mehrbelastungen gegenüber der kumulierten Steuerbelastung von Unternehmensteuer und Einkommensteuer vermeiden. Daher ist bei der Tarifgestaltung darauf zu achten, dass die kumulierte Steuerbelastung von Unternehmensteuer und Abgeltungsteuer die progressive Einkommensteuerbelastung der Gewinne von Kleinunternehmen und der Entnahmen im Sinne des § 8 UntStG-E nicht unterschreitet.

Die **Veräußerungseinkünfte** (§ 5 EStG) stellen abweichend vom Kölner Entwurf (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E) keine *eigene Einkunftsart* dar. Nach Auffassung der Kommission sollen die Veräußerungseinkünfte besonders bei der Beurteilung einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit einen unselbständigen Teil von Einkünften bilden. Veräußerungseinkünfte werden bei den Einkünften aus Vermögensverwaltung erfasst (§ 7 Abs. 3 EStG-E).

Zu den Einkünften aus Zukunftssicherung gehören die Einkünfte aus der Veräußerung von Verträgen der Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E).

Hingegen hat sich die Kommission mehrheitlich dafür entschieden, bei den Einkünften aus *nichtselbständiger Tätigkeit* aus Gründen der Praktikabilität weder ein Erwerbvermögen noch Veräußerungseinkünfte zu statuieren. Dies hat zur Folge, dass einerseits keine Abschreibungen (§ 16 EStG-E) geltend gemacht werden können, andererseits aber auch Gewinne aus der Veräußerung beruflich genutzter Wirtschaftsgüter nicht versteuert werden müssen. Abziehbar sind lediglich die durch eine nichtselbständige Tätigkeit veranlassten Anschaffungs- oder Herstellungskosten für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 10 Abs. 4 Satz 2 EStG-E).

d) Die **Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit** (§ 6 EStG-E) sind *erhebungstechnisch* durch den *Steuerabzug vom Arbeitslohn* (§§ 35; 38 EStG-E) gekennzeichnet. Zudem besteht im Massenverfahren der Arbeitnehmerbesteuerung ein besonderes Bedürfnis nach Pauschalierung, das durch § 51 EStG-E befriedigt wird.

Die Legaldefinition der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 6 Abs. 1 EStG-E) ist im Wesentlichen § 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV entnommen. Abweichend von der h. M., die Erwerbseinnahmen des Arbeitnehmers auf den Arbeitslohn zu beschränken (siehe Schmidt/Drenseck, EStG, 2008, § 19 Rz. 25), erstreckt § 6 Abs. 2 EStG-E den Begriff der Erwerbseinnahmen auf alle durch die nichtselbständige Tätigkeit veranlassten Einnahmen. Das Veranlassungsprinzip ist ein *zentrales Kausalitätsprinzip* für die Bestimmung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben (siehe § 10 Abs. 4 Satz 1 EStG-E) und beansprucht daher *einheitliche Geltung* für *alle Einkunftsarten*.

e) Die **Einkünfte aus Vermögensverwaltung** (§ 7 EStG-E) entsprechen den Einkünften aus *Kapitalvermögen* (§ 20 EStG; § 7 Abs. 1 Nr. 1; Abs. 2 EStG-E: Einkünfte aus *Finanzkapital*) und den Einkünften aus *Vermietung und Verpachtung* (§ 21 EStG; § 7 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E). Der Kölner Entwurf (siehe § 5 Abs. 2) weist die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Anlehnung an den umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff den Einkünften aus Unternehmen zu. Die Kommission hat sich jedoch dafür entschieden, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht der Unternehmensteuer zu unterwerfen. Für die allermeisten Vermietungen und Verpachtungen würde nämlich die Kleinunternehmerregelung Platz greifen. Dies würde übermäßigen Verwaltungsaufwand bei der Anwendung des § 3 UntStG-E verursachen.

Die **Einkünfte aus Finanzkapital** (§ 7 Abs. 1 Nr. 1; Abs. 2 EStG-E) erfassen die kapitalertragsteuerpflichtigen (§§ 35; 39 EStG-E) Einkünfte aus der Überlassung von Kapital ein-

schließlich der Einkünfte aus der Veräußerung der Kapitalanlagen (§ 7 Abs. 3 EStG-E), soweit die Einkünfte nicht auch zu anderen Einkunftsarten gehören (§ 7 Abs. 4 EStG-E). Mit der nach § 53 EStG-E abgeltenden Besteuerung übernimmt der Entwurf im Wesentlichen die ab 2009 geltende Rechtslage der Besteuerung von Kapitaleinkünften.

f) Die bereits im geltenden Einkommensteuergesetz institutionalisierte *nachgelagerte Besteuerung* wird bei den **Einkünften aus Zukunftssicherung** (§ 8 EStG-E) übersichtlich geregelt. Zu diesen Einkünften gehören die Beamtenpensionen u. a. Versorgungsbezüge (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E), die Einkünfte aus obligatorischen Versorgungssystemen (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E) und die Einkünfte aus zertifizierter Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E) sowie die Einkünfte aus der Veräußerung von Verträgen der Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E).

Zur einheitlich nachgelagert besteuerten **freiwilligen privaten Zukunftssicherung** gehören die betriebliche Altersversorgung mit Anbindung an das Betriebsrentengesetz sowie die Zukunftssicherung bei zertifizierten Einrichtungen (u. a. Banken und Versicherungen) mit zertifizierten Produkten kapitalerhaltender Altersversorgungsqualität (z. B. Lebensversicherungen).

Abweichend von § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV werden Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers nicht als aktuell zu versteuernder Arbeitslohn behandelt (§ 23 Abs. 2 EStG-E). Die Zuflussfiktion des § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV ist mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar. Die Einkünfte aus *nicht zertifizierten* Zukunftssicherungen gehören zu den Einkünften aus *Finanzkapital* (§ 7 Abs. 2 Nr. 2 letzter Halbsatz). Auszahlungen aus zertifizierter Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 EStG-E) werden ebenso wie die Einkünfte aus nicht zertifizierten Zukunftssicherungen **abgeltend** besteuert (§ 53 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Zertifizierung sollte in einem besonderen Gesetz geregelt sein, wie dies bereits durch das Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz geschieht. Dazu schlägt die Kommission ein **Zukunftssicherungsgesetz** mit folgendem Inhalt vor:

- Im Zukunftssicherungsgesetz sollen zunächst die **Qualitätsmerkmale** der zertifizierten Zukunftssicherung niedergelegt sein. Dabei sollte die Sicherheit der Zukunftssicherung und damit Kapitalerhaltungsgarantien im Vordergrund stehen. Hierzu sollen beschrieben werden die Kriterien der Produkte, der Anbieter und der Insolvenzversicherung. Der Gedanke der Wettbewerbsgleichheit ist zu beachten.

- Sodann sollte im Zukunftssicherungsgesetz der **Umfang** der nachgelagerten Besteuerung geregelt werden. Hierzu schlägt die Kommission keine absoluten Höchstbeträge, sondern eine relative Begrenzung der steuermindernden Einzahlungen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 EStG-) vor. Der Umfang der steuermindernden Einzahlungen sollte dem wachsenden Umfang zu versteuernder Auszahlungen angeglichen werden.
- Im Weiteren sollten im Zukunftssicherungsgesetz **verfahrenstechnische Einzelheiten** zur Durchführung der nachgelagerten Besteuerung im Verhältnis des Anbieters zum Bundeszentralamt für Steuern normiert sein (vgl. § 24 Abs. 1 EStG).
- Schließlich könnten in **besonderen Abschnitten** des Zukunftssicherungsgesetzes *komplexere Formen der Zukunftssicherung* geregelt werden. Dazu gehört die Einbeziehung des **Eigenheims** in die nachgelagerte Besteuerung nach dem Eigenheimrentengesetz vom 29.7.2008 (BGBl. I 2008, 1509). Das selbstgenutzte Eigenheim ist ein Konsumgut, das außerhalb der Erwerbssphäre liegt. Das Modell nachgelagerter Besteuerung von Eigenheiminvestitionen legt die Nutzungswertbesteuerung nahe. Durch den Verzicht auf die Versteuerung einer fiktiven Miete wird die Eigenheiminvestition in besonderer Weise gefördert. Obgleich die nachgelagerte Besteuerung von Eigenheiminvestitionen technisch in den Vorsorgekonten des § 24 EStG-E erfasst werden könnte, ist die Eigenheiminvestition wegen ihres Subventionscharakters nicht in den EStG-E aufgenommen worden. Es ist zu befürchten, dass die Einbeziehung der Eigenheiminvestition in die nachgelagerte Besteuerung die älteren Steuerpflichtigen infolge der Verlagerung der Steuerlast zu stark belasten wird.

Die **Veräußerung von Verträgen der Zukunftssicherung** hat eine erhebliche progressive Besteuerung zur Folge, da der Veräußerungspreis nur durch die bisher nicht steuermindernd berücksichtigten Vertrags- und Veräußerungskosten gemindert wird. Insofern wirkt die Regelung des § 24 Abs. 4 EStG-E zweckwidrigen Auflösungen von Zukunftssicherungsverträgen entgegen.

2. Ermittlung der Einkünfte nach dem objektiven Nettoprinzip

a) Die Vorschriften über die Ermittlung der Einkünfte folgen grundsätzlich dem **objektiven Nettoprinzip**, das durch das **Veranlassungsprinzip** konkretisiert wird. Danach soll auch bei gemischt veranlassten Ausgaben der anteilige Erwerbsaufwand berücksichtigt werden (siehe § 14 Abs. 1 Satz 2 EStG-E).

b) Die **Überschussrechnung** mit **Anlageverzeichnis** (§ 9 Abs. 1 EStG-E) stellt die *Grundform* der Einkünfteermittlung dar. Sie ist dem § 4 Abs. 3 EStG nachgebildet. Mit dieser Ermittlungsart werden die Einkünfte einschließlich der Veräußerungseinkünfte so vollständig erfasst wie bei einer Bilanzierung, die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz erheblich komplizierter und kostenaufwendiger geworden ist. Die wesentlich einfachere Überschussrechnung führt zwar zu *anderen Periodenergebnissen* als die bilanzierende Einkünfteermittlung. So sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die nicht in das Anlageverzeichnis aufzunehmen sind, im Jahr der Anschaffung und Herstellung voll abziehbar. Im Jahr der Veräußerung ist der Veräußerungspreis anzusetzen. Nach dem Grundsatz der *Gesamtgewinnlichkeit* (BFH BStBl. II 2003, 702; 2003, 873; 2004, 987) ist jedoch der Gewinn in der Summe aller Perioden gleich. Im Anlageverzeichnis werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Ermittlung von *Veräußerungseinkünften* (§§ 20 ff. EStG-E) und für die Durchführung von *Abschreibungen* (§ 16 Abs. 2 EStG-E) festgehalten.

Einkünfte aus **Unternehmen** (§ 9 Abs. 2 EStG-E) werden nach dem *Gewinnermittlungsgesetz* ermittelt. Das Gewinnermittlungsgesetz regelt die steuerliche Bilanzierung und alternativ die Überschussrechnung als vereinfachte Gewinnermittlung für Kleinunternehmer und Unternehmer, die nicht zur Bilanzierung verpflichtet sind (§§ 39 ff. UntStG-E).

Besondere Vorschriften sind erforderlich für die Einkünfte aus **Erwerbsgemeinschaften** (§§ 17 ff. EStG-E), die **Veräußerungseinkünfte** (§§ 20 ff. EStG-E) und die voll nachgelagert besteuerten Einkünfte aus **Zukunftssicherung** (§§ 23;24 EStG-E). Den **Arbeitnehmern** wird die Führung eines Anlageverzeichnisses und die Ermittlung von Veräußerungseinkünften nicht zugemutet. Der Preis hierfür ist allerdings die bereits erwähnte (III.1., b, aa) beschränkte Abziehbarkeit von Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 10 Abs. 4 Satz 2 EStG-E. Dem Arbeitnehmer soll der Abzug von Ausgaben für Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG: z. B. Werkzeuge, typische Berufskleidung, Fachliteratur, Bücherregale u. a. geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG) weiterhin möglich sein.

b) In § 10 EStG-E ist die **Basisterminologie** der Einkünfteermittlung niedergelegt. Die Grundbegriffe werden *dogmatisch vereinheitlicht*. § 11 normiert die *persönliche Zurechnung* von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben. Die Regelung des *Drittaufwandes* in § 11 Abs. 2 EStG-E greift die vom Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 15.11.2005 IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623, 624, entwickelte Erkenntnis auf, dass Ausgaben eines Dritten im Interesse der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen eine Zuwendung an den Steuerpflichtigen und sodann dessen Erwerbsausgaben darstellen. § 12 EStG-E spezifiziert die Merkmale des **Zuflusses** und **Abflusses** für die Begriffe der Einnahme (§ 10

Abs. 1 Satz 1 EStG-E) und der Ausgabe (§ 10 Abs. 2 Satz 1 EStG-E). Die **Bewertungsvorschrift** des § 13 EStG-E geht zunächst davon aus, dass Einnahmen und Ausgaben in *Geld* mit dem *Nominalwert* des Geldes in den Zeitpunkten des Zuflusses und Abflusses zu bewerten sind und hierfür eine gesetzliche Regelung nicht erforderlich ist. Hingegen bedürfen Sach- und Dienstleistungen eines gesetzlich festgelegten Bewertungsmaßstabes. Das ist grundsätzlich der gemeine Wert (§ 13 Abs. 1 EStG-E). Bei der Nutzungsüberlassung von Gegenständen soll der Steuerpflichtige so gestellt sein, als habe er Einnahmen in Höhe der vom Dritten getragenen Ausgaben erwirtschaftet.

c) § 14 EStG-E regelt die kausalrechtlich schwierige, wissenschaftlich und politisch umstrittene Abgrenzung der Erwerbssphäre zur **Lebensführung**. Die Kommission tritt nachdrücklich dafür ein, dass bei gemischten Ausgaben der durch die Erwerbstätigkeit veranlasste Anteil abziehbar ist und folgt damit nicht dem *Kirchhof*-Vorschlag, gemischt veranlasste Ausgaben ganz vom Steuerabzug auszuschließen. Hierdurch würde die Steuerpraxis keineswegs vereinfacht werden. Die Streitlinie würde auf eine Fülle von Fällen verlagert werden, in denen die ausschließlich Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit geltend gemacht wird. Das Streitpotenzial würde sich sogar erhöhen, da sich der Steuerpflichtige als inakzeptabel ungerecht behandelt fühlt, wenn ihm der Abzug von Erwerbsaufwand verweigert wird. Die politische Dimension des Streits um die Pendlerpauschale zeigt, dass die Anerkennung des Nettoprinzips bei den gemischten Ausgaben zur Nagelprobe der vom Bürger gefühlten Steuergerechtigkeit werden kann.

§ 14 Abs. 1 Satz 1 EStG-E liegt die in Rechtsprechung und Schrifttum herrschende *Wesentlichkeitstheorie* (dazu m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, § 9 Rz. 243 ff.) zugrunde. Danach sind Ausgaben, die *sowohl wesentlich* durch die *Erwerbstätigkeit* als auch *wesentlich* durch die *Lebensführung* veranlasst sind, *anteilig* als Erwerbsausgaben anzusetzen (§ 14 Abs. 1 Satz 2 EStG-E). Der Entwurf liefert keine Rechtsgrundlage für das bisher von der Rechtsprechung praktizierte, das Nettoprinzip verletzende *Aufteilungs-* und *Abzugsverbot* (dazu *Schmidt/Drenseck*, EStG, 2008, § 12 Rz. 11 ff.). Bei wesentlich durch die Erwerbstätigkeit veranlassten Ausgaben ist *stets* ein anteiliger Erwerbsaufwand anzuerkennen, notfalls zu schätzen. Dem verfassungsrechtlich fundierten Stellenwert des Nettoprinzips entspricht der volle Abzug von Ausgaben, die unwesentlich durch die Lebensführung veranlasst sind (§ 14 Abs. 1 Satz 3 EStG-E). Hingegen sind Ausgaben für die Lebensführung einschließlich der durch die Erwerbstätigkeit unwesentlich veranlassten Ausgaben wie die sog. Repräsentationsaufwendungen (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG) in vollem Umfange nicht abziehbar (§ 14 Abs. 1 Satz 1 EStG-E).

Die Kataloge **abziehbarer** und **nicht abziehbarer Erwerbsausgaben** (§ 14 Abs. 2 und 3 EStG-E) rezipieren überwiegend geltendes Recht. Sie regeln Ausgaben, die im Massen-

verfahren häufig vorkommen und nach historischer Erfahrung kausalrechtlich schwierig zu handhaben sind. § 14 Abs. 2 EStG-E regelt *gemischt veranlasste* Ausgaben und § 14 Abs. 3 EStG-E schließt Ausgaben vom Steuerabzug aus, die als (verdeckt) *privat* zu beurteilen sind. Die Steuerabzugsverbote des § 14 Abs. 3 Nrn. 2 und 3 EStG-E für Schmiergelder, Geldstrafen etc. dienen dem *Schutz der Gesamtordnung* (Tipke/Lang, Steuerrecht, 2008, § 9 Rz. 277 ff.).

Abweichend vom geltenden Recht erkennt der Entwurf den vollen Abzug erwerbsbedingter Ausgaben für die Unterbringung und Betreuung von Kindern u. a. betreuungsbedürftiger Personen an (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 EStG-E). Er folgt damit der Empfehlung des Deutschen Juristentages (1994, Beschluss Nr. 12). Der volle Abzug *erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten* gehört zu den elementaren Bedingungen der Vereinbarkeit von Beruf und Familie. Nach § 3 Nr. 33 EStG steuerbefreite *Kinderbetreuungsleistungen* des Arbeitgebers sind nach § 49 Nr. 1 EStG-E steuerfrei gestellt, da sie den Steuerpflichtigen von abziehbaren Erwerbsausgaben entlasten.

Die Verletzungen des Nettoprinzips durch das Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.7.2006, BGBl. I 2007, 1652, macht der Entwurf rückgängig, so das Abzugsverbot für *Arbeitszimmerkosten* (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG; § 14 Abs. 2 Nr. 3 EStG-E) und die verfehlte Fiktion, Aufwendungen für die *Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte* und für *Familienheimfahrten* seien keine Erwerbsausgaben (§§ 4 Abs. 5a Satz 1; 9 Abs. 2 Satz 1 EStG; § 14 Abs. 2 Nrn. 4 und 5 EStG-E).

c) In das **Anlageverzeichnis** (§ 15 EStG-E) werden die *Anlagegüter* aufgenommen, das sind die Wirtschaftsgüter, die der einzelnen Erwerbstätigkeit *dauerhaft* zu dienen bestimmt sind. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten anderer Wirtschaftsgüter und der *geringwertigen Wirtschaftsgüter* (§ 15 Abs. 2 EStG-E) werden in der Überschussrechnung voll als Erwerbsausgaben abgezogen. Nicht abnutzbare Anlagegüter wie Grund und Boden bewirken erst im Zeitpunkt der Veräußerung einen steuerlichen Erfolg. Hingegen sind abnutzbare Anlagegüter *linear abzuschreiben* (§ 16 Abs. 2 EStG-E). § 16 Abs. 2 Nr. 2 EStG-E enthält eine Vereinfachungsregelung.

d) **Entgelte** für die **mehrfährige Nutzung** eines Wirtschaftsguts sind nach § 16 Abs. 1 EStG-E periodengerecht zu verteilen. Abweichend von § 11 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 EStG empfiehlt der Entwurf eine einheitliche Regelung sowohl für Vereinnahmung als auch die Verausgabung. § 11 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 EStG wurde durch Gesetz vom 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310) eingefügt, nachdem der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 23.9.2003 IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159, die Abziehbarkeit der Vorauszahlung von Erbbauzinsen bejaht hatte.

e) Die Ermittlung von Einkünften aus einer **Erwerbsgemeinschaft** ist im geltenden EStG *unzureichend geregelt* und basiert daher weitgehend auf Richterrecht, dessen Konzept *zweistufiger Einkünfteermittlung* der Entwurf übernimmt (§ 17 EStG-E). Die Vorschriften der §§ 17; 18 EStG-E gelten sowohl für unternehmerische als auch vermögensverwaltende Erwerbsgemeinschaften. Der Begriff der Erwerbsgemeinschaft umfasst Gesellschaften und Gemeinschaften im zivilrechtlichen Sinne, z. B. Grundstücksgemeinschaften und Erbengemeinschaften. Im Falle unternehmerischer Erwerbsgemeinschaften ist das *Gewinnermittlungsgesetz* (§ 9 Abs. 2 EStG-E) auf *beiden Stufen* anzuwenden. Die Vorschriften der §§ 17; 18 EStG-E ergänzen das Gewinnermittlungsgesetz, da dieses die Erwerbsgemeinschaft nicht regelt.

Auch die Regelung des Beteiligtenverzeichnis (§ 18 EStG-E) rezipiert die vom Bundesfinanzhof entwickelten Grundsätze. Dazu wird u. a. angeordnet, dass die Beteiligung an der Erwerbsgemeinschaft nicht in einem anderen Erwerbsvermögen zu erfassen ist (§ 18 Abs. 2 Satz 1 EStG-E) und Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der Erwerbsgemeinschaft und den Beteiligten auf beiden Stufen übereinstimmend anzusetzen sind (§ 18 Abs. 3 Satz 1 EStG-E). So ist z. B. im Falle der Pensionszusage an einen Beteiligten eine Rückstellung in der Bilanz der Gesellschaft zu bilden und entsprechend eine Forderung in der Sonderbilanz des Begünstigten zu aktivieren. Im Falle einer nicht bilanzierenden Erwerbsgemeinschaft sind in den Zeitpunkten der Pensionszahlungen Erwerbsausgaben bei der Erwerbsgemeinschaft und Sondererwerbseinnahmen bei dem Empfänger der Pensionszahlungen anzusetzen.

Die praktische Bedeutung der zweistufigen Ermittlung von Einkünften aus der Erwerbsgemeinschaft wird erheblich durch die **Unternehmensteuerpflicht von Personenunternehmen** (§ 1 Abs. 3 UntStG) eingeschränkt. Die Einkünfte aus unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen (§ 7 Abs. 2 Nr. 1 EStG-E) werden nach § 19 EStG-E ermittelt. Nach dieser Vorschrift ist lediglich ein Unterschiedsbetrag von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben anzusetzen. Dabei sind die im UntStG geregelten Fälle ausdrücklich aufgeführt. In § 19 Abs. 2 ist das **Teileinkünfteverfahren** niedergelegt, von dem die unternehmensteuerlich nicht vorbelasteten Entnahmen im Sinne des § 8 UntStG ausgeschlossen sind.

f) Die **Veräußerungseinkünfte** werden nach den §§ 20 bis 22 EStG-E ermittelt. Die Vorschriften sind zunächst bei den *laufenden* Einkünften anzuwenden, wenn Anlagegüter veräußert werden. Sodann greifen sie bei den Einkünften aus der Veräußerung von *Unternehmen, Unternehmensteilen* und *Anteilen an Erwerbsgemeinschaften* Platz. Die *Steuerbarkeit* dieser Einkünfte ergibt sich aus den §§ 5; 7 Abs. 3 EStG. § 22 EStG-E regelt die *Entstrickungsfälle*, deren Steuerbarkeit sich aus § 5 Abs. 2 EStG-E ergibt.

Die *Inflationsneutralität* der Einkünfteermittlung gewährleisten die Überschussrechnung und die nachgelagerte Besteuerung von Einkünften aus Zukunftssicherung. Beide Ermittlungsarten wirken infolge ihrer Cash-Flow-Eigenschaften vollständig inflationsneutral. Auch Abschreibungen leisten einen eingeschränkten Beitrag zur Inflationsneutralität der Einkünfteermittlung, während die Veräußerungen von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften gegen Scheingewinnbesteuerung nicht geschützt sind. Daher ist bei ihnen eine Inflationsbereinigung unabweisbar. Dazu wird die *Indexierung der Erwerbskosten* vorgeschlagen (§ 21 EStG-E).

g) Die nachgelagerte Besteuerung von Einkünften aus **Zukunftssicherung** wird durch den Steuerabzug der Einzahlungen in die Zukunftssicherung und die Versteuerung der Auszahlungen aus der Zukunftssicherung verwirklicht (§ 23 Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Dabei sind abweichend vom geltenden Recht die *Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers* erst bei Auszahlung der Versorgungsbezüge zu versteuern (§ 23 Abs. 2 EStG-E). Dies entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Die §§ 23; 24 EStG-E enthalten Sondervorschriften für Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 EStG-E, bei denen der Steuerpflichtige Beiträge zu seiner Zukunftssicherung leistet. Bei den Beamtenpensionen u. a. nicht vom Steuerpflichtigen selbst finanzierten Versorgungsbezügen ist die allgemeine Überschussrechnung (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Ein Anlageverzeichnis ist wegen nicht vorhandener Anlagegüter nicht zu führen.

Mittlerweise sind die technischen Voraussetzungen für die Durchführung der sehr langfristigen Ermittlung von Einkünften aus der **zertifizierten Zukunftssicherung** (§ 24 EStG) verwirklicht. Besonders ist die lebenslängliche Steuernummer (§ 139b AO: Identifikationsnummer) etabliert. Die Einrichtungen der Zukunftssicherung haben der beim Bundeszentralamt für Steuern eingerichteten Zentralstelle die Beiträge des Steuerpflichtigen und des Arbeitgebers elektronisch mitzuteilen. Die in § 24 EStG-E normierten Vorsorgekonten A und B werden bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt elektronisch verwaltet. Verfahrenstechnische Einzelheiten regelt das Zukunftssicherungsgesetz.

3. Berücksichtigung von Verlusten

Die Vorschriften der §§ 25 bis 27 EStG-E entsprechen im Wesentlichen dem § 10d EStG. Die **Mindestbesteuerung** ist nicht übernommen worden, da sie mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu vereinbaren ist. Wie im geltenden Recht wird der **Ver-**

lustrücktrag in das Vorjahr zugelassen und sodann der **Verlustvortrag** zeitlich *unbegrenzt* in den folgenden Veranlagungszeiträumen zugelassen. Inzwischen hat der Große Senat des Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 24.7.2008 (BStBl. II 2008, 608) die *Vererblichkeit* von Verlusten verneint. Hierdurch wird das objektive Nettoprinzip nicht verletzt, weil nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu bestimmen ist. Demnach besteht kein Bedürfnis, die Vererblichkeit von Verlusten gesetzlich festzulegen.

4. Berücksichtigung privater Lebensführung und Familienbesteuerung

a) Privatausgaben (§ 28 Abs. 1 EStG-E) und Privateinnahmen (§ 28 Abs. 3 EStG-E) bestimmen in der Bemessungsgrundlage die bereits oben (II., c, bb) dargelegte **Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit**. Im Vordergrund steht die Verwirklichung des **subjektiven Nettoprinzips** (siehe I., 2., b), nämlich die steuerliche Verschonung des *existenziell notwendigen Lebensbedarfs* (§ 29 EStG-E) sowie die *realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen* (§ 30 EStG-E), die von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 61, 319, 344; 66, 214, 223; 67, 290; 68, 143, 152 f.; 89, 346, 352 f.) seit langem gefordert wird.

Zudem sind abziehbare Privatausgaben auch *Spenden* und *Mitgliedsbeiträge* für besonders förderungswürdige *gemeinnützige, mildtätige* oder *religiöse* Zwecke (§§ 28 Abs. 1 Nr. 3; 31 EStG-E) und *Steuerberatungskosten* (§ 28 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E). Die Abziehbarkeit von Steuerberatungskosten trägt zum einen den Schwierigkeiten Rechnung, die steuerlichen Deklarationspflichten ohne fachlichen Beistand fehlerfrei erfüllen zu können. Zum Anderen besteht auch seitens des Staates Interesse an einer möglichst richtigen Befolgung von Mitwirkungspflichten.

b) § 29 Abs. 1 Satz 1 EStG-E bestimmt den verfassungsrechtlich fundierten *Maßstab* des existenziell notwendigen Lebensbedarfs. Sodann legt § 29 Abs. 1 Satz 2 EStG-E die Abzüge in einem *abschließenden Katalog* fest. Der Grundfreibetrag (§ 29 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG-E) berücksichtigt den Grundbedarf nicht als Nullzone des Tarifs (§ 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), wo er fehlplaziert ist. Seinem Wortlaut und Zweck, den indisponiblen Teil des Einkommens steuerfrei zu stellen, gehört der Grundfreibetrag in die Bemessungsgrundlage.

Der Entwurf sieht für die Abziehbarkeit der in § 29 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 4 und 5 EStG-E *keine Höchstbeträge* vor. Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts hat mit Beschluss vom 13.2.2008 2 BvL 1/06 zu den privaten Versicherungen für den Krankheits-

und Pflegefall entschieden, dass auch die Versicherungsbeiträge Teil des einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimums sein können. Demnach sei der höchstbetragsbeschränkte Sonderausgabenabzug (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, Buchstabe a i. V. m. § 10 Abs. 3 EStG) verfassungswidrig, soweit der Sonderausgabenabzug Beiträge vom Steuerabzug ausschließt, die dem Umfang nach erforderlich sind, um den Steuerpflichtigen und seiner Familie eine sozialhilfegleiche Kranken- und Pflegeversorgung zu gewährleisten. Demnach ist die volle Abzugsfähigkeit der in § 29 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 4 und 5 EStG-E aufgeführten Beiträge verfassungsrechtlich erforderlich. In gleicher Weise sind Beiträge der Versicherung gegen Arbeitslosigkeit existenziell notwendig und daher auch verfassungsrechtlich geboten.

c) In § 30 EStG-E ist die Abzugsfähigkeit von **Unterhaltsausgaben** mit Besteuerung der korrespondierenden **Unterhaltseinnahmen** und damit das sog. **Familienrealsplitting** geregelt. Diese Form der Familienbesteuerung folgt dem *Unterhaltsrecht* und bildet die unterhaltsrechtlich vorgegebene *Verteilung des Einkommens innerhalb der Familie* ab. Das Realsplitting verwirklicht strikt das *Leistungsfähigkeitsprinzip* und den Grundsatz individueller Messung der steuerlichen Leistungsfähigkeit (sog. *Grundsatz der Individualbesteuerung*). Das Bundesverfassungsgericht hat das Familienrealsplitting bereits 1982 empfohlen (BVerfGE 61, 319, 355) und es genießt mittlerweile *breite Akzeptanz* (siehe *Kanzler, Ehe und Familie*, 2001, S. 459 ff.). Die Einwände gegen die *Praktikabilität* des Familienrealsplittings greifen nicht durch, da das Familienrealsplitting in dem elektronisch berechneten Durchschnittsteuersatz (§ 37 Abs. 2 EStG-E) berücksichtigt wird.

IV. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger

a) **Nichtansässige** haben meistens nur das *Inlandseinkommen* (§ 32 Abs. 1 Satz 2 EStG-E) zu versteuern. Indessen gab es davon immer schon *Ausnahmen* für *deutsche Staatsangehörige*, die im *diplomatischen Dienst* oder als *Auslandskorrespondenten öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten* tätig sind. Diese in § 1 Abs. 2 EStG normierten Ausnahmen übernimmt der Entwurf in den § 33 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG-E. Darüber hinaus beachtet der Entwurf die **europarechtlichen Vorgaben**: Nichtansässige, deren Welteinkommen zu mindestens 90 Prozent im Inland bezogen wird, können die Besteuerung nach dem *Welteinkommen* beantragen (§ 40 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E).

b) Die Definition des **Inlandseinkommens** (§ 32 Abs. 1 Satz 2 EStG-E) entspricht dem *Objektsteuergedanken* der §§ 49; 50 EStG, nur die Einkünfte aus *inländischen Quellen* zu besteuern und *persönliche Verhältnisse* nur in reduzierter Form zu berücksichtigen.

Der Wechsel vom *Welteinkommensprinzip* zum *Quellenprinzip* ist mit Einbußen für das *Leistungsfähigkeitsprinzip* verknüpft, muss aber im Verhältnis zur Steuerhoheit anderer Staaten hingenommen werden (siehe *Schaumburg*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1995, S. 128 ff., S. 143 ff.).

c) Die **Definition inländischer Einkünfte** (§ 32 Abs. 2 EStG-E) wird besonders durch das Doppelbesteuerungsrecht geprägt. Daher übernimmt der Entwurf dem § 49 EStG in bereinigter Form die **Typologie der inländischen Einkünfte**, jedoch ohne die *gleichheitsrechtlich* bedenkliche Regelung der **isolierenden Betrachtungsweise** (siehe *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 1998, Rz. 5.147 ff.).

V. Elektronisch vereinfachtes Steuerverfahren

1. Elektronische Vernetzung von Steuerabzug und Steuerveranlagung

a) Auf der Grundlage der mit dem Steueränderungsgesetz 2003 eingeführten §§ 139a-d AO vergeben die deutschen Finanzbehörden nunmehr an jeden Steuerpflichtigen eine lebenslang gültige, bundeseinheitlich ausgestaltete Steueridentifikationsnummer. Sie ermöglicht ein automatisiertes **elektronisches Steuererklärungsverfahren** (§ 42 Abs. 1 u. 4 EStG-E, § 44 EStG-E). Es bildet einen **Verbund mit den ebenfalls elektronischen Quellensteuerverfahren**, die durch Verwendung der Steueridentifikationsnummer individualisiert sind (§ 35 Abs. 5 EStG-E). Am Beispiel eines Arbeitnehmers bedeutet dies, dass das vom Arbeitgeber für ihn in dem Lohn- bzw. Gehaltskonto geführte steuerlich relevante, individualisierte Datenmaterial durch die Finanzbehörde unter seiner Steuer- nummer automatisch verarbeitet werden kann. Dies geschieht in Gestalt eines **Steuererklärungsentwurfs** (§ 42 Abs. 4 EStG-E), auf dem alle bei der Finanzverwaltung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum aufgrund der Quellensteuerabzüge und Mitteilungen anderer Stellen elektronisch verfügbaren Besteuerungsgrundlagen bereits verarbeitet und durchgerechnet sind. Die Steuerpflichtigen müssen diesen Steuererklärungsentwurf durch Eingabe ihrer elektronischen Signatur lediglich noch bestätigen und ihn ggf. um die noch fehlenden Besteuerungsgrundlagen ergänzen bzw. unrichtige Besteuerungsgrundlagen korrigieren (§ 42 Abs. 5 und 6 EStG-E). Nach Rücksendung dieser elektronischen Steuererklärung an die Finanzbehörde ergeht unmittelbar ein **automatisierter Einkommensteuerbescheid** (§ 44 Abs. 1 EStG-E) auf der Basis der gemachten Angaben.

b) Diese Vernetzung von Quellenabzugs- und Veranlagungsverfahren bietet gleich mehrere Vorteile. Das Steuerveranlagungsverfahren wird **deutlich beschleunigt**. Ziel ist es,

das Veranlagungsgeschäft in den jährlich wiederkehrenden (periodischen) Massenverfahren binnen eines Jahres dem Jahresprinzip entsprechend weitgehend abzuschließen und ein aufwändiges Veranlagungsverfahren möglichst von vornherein überflüssig werden zu lassen. Dabei wird das im Bereich der Finanzverwaltung verfügbare Datenmaterial nicht lediglich zu Kontrollzwecken im Rahmen eines sog. Risiko-Managements (2.) verwendet, sondern dem Steuerpflichtigen als **Service-Leistung** in Gestalt des elektronischen Steuererklärungsentwurfs zur Verfügung gestellt. Der Entwurf verfolgt hiermit eine im internationalen Vergleich vor allem von skandinavischen Ländern erprobte **Tax Compliance Strategie**. Durch besondere Service-Leistungen wird der Steuerpflichtige motiviert, seine Mitwirkungspflichten möglichst von selbst ohne staatliche Zwangsmaßnahmen zu erfüllen. Zudem entspricht es einem rechtsstaatlich-kooperativen Besteuerungsverfahren, wenn die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen mit offenem Visier gegenübertritt. Die Service-Funktion der Finanzbehörden betont außerdem § 42 Abs. 7 EStG-E, der die Einrichtung von elektronischen Erklärungshilfen und Telefon-Hotlines verlangt, um den Bürgern die Steuererklärungslast zu erleichtern. Dazu gehört es auch, dass die Finanzverwaltung ihnen kostenlos datensichere Software-Pakete mit Signaturkarte einschließlich Lesegerät überlässt und sie – bei Bedarf – in den Gebrauch dieses Mediums einweist.

c) Besondere Steuererklärungen und sich daran anschließende Veranlagungsverfahren werden sogar **überflüssig**, wenn der Quellensteuerabzug der endgültigen Steuerbelastung entspricht. Um dies zu erreichen, sieht der Entwurf zwei Elemente vor. Zum Einen ermöglicht die sog. **Abzugsbescheinigung** (§ 37 EStG-E), den Quellensteuerabzug möglichst nahe an die endgültige Steuerbelastung heranzubringen. Diese weist für den Steuerpflichtigen auf der Grundlage des bei der Finanzbehörde aktuell verfügbaren Datenmaterials einen **Durchschnittsteuersatz** aus, den der Steuerabzugsverpflichtete (z.B. Arbeitgeber) auf die Bezüge (z.B. Arbeitslohn) anzuwenden hat. Dieses Verfahren tritt an die Stelle des verwaltungsaufwändigen Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens und **vereinfacht den Lohnsteuerabzug** für den Arbeitgeber, der nur noch einen bestimmten Prozentsatz auf den Arbeitslohn anzuwenden braucht (s. § 37 Abs. 2 EStG-E). Zum Anderen enthält der Entwurf in § 53 EStG-E auch eine **Abgeltungsteuer** auf Einkünfte aus Finanzkapital (§ 7 Abs. 2 EStG-E) sowie auf Auszahlungen aus zertifizierter Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz EStG-E). Damit wird erreicht, dass sich die personalintensive Verarbeitung von Einkommensteuererklärungen im Wesentlichen auf den Bereich der Einkünfte aus selbständiger (insbesondere unternehmerischer) Tätigkeit im Sinne des § 4 EStG-E beschränkt.

2. Verfahrensbeschleunigung und elektronisches Risiko-Management

a) An die Stelle einer verfahrensverzögernden manuellen Verarbeitung der Steuererklärungen in sog. Veranlagungsstellen tritt die automatische Umsetzung der elektronischen Steuererklärungen (§ 44 Abs. 1 EStG-E). Die Finanzbehörden führen vor Erlass des automatischen Steuerbescheides eine Plausibilitätsprüfung nur noch in Erstattungsfällen sowie in solchen Fällen durch, in denen ein **computergestütztes Kontrollsystem** Fehler ausweist. Aber auch dann ergeht ein Einkommensteuerbescheid spätestens innerhalb von zwei Monaten nach Eingang der elektronischen Steuererklärung.

b) Die Finanzbehörden erfüllen ihren **strukturellen Verifikationsauftrag** (s. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 - Zinsbesteuerung; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 – Spekulationsgewinnbesteuerung) durch ein am jeweiligen Kontrollbedürfnis orientiertes **Risiko-Managementsystem**, das sowohl die steuerliche Komplexität des Falles als auch das bisherige Vorverhalten des Steuerpflichtigen (sog. Steuervita) berücksichtigt (s. näher *Seer*, Vollzug von Steuergesetzen, 2008, S. 29 f.). Damit sie diese zur Sicherung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unabdingbare Kontrolle durchführen können, steht der automatische Steuerbescheid unter dem **Vorbehalt der Nachprüfung** im Sinne des § 164 AO. Jedoch hat die Finanzbehörde ihren **Verifikationsauftrag zeitnah zu erfüllen**. Deshalb enthält § 44 Abs. 2 EStG-E eine **Zwei-Jahres-Frist**, innerhalb derer die Kontrolle des Steuerbescheides substantiell begonnen haben muss. Auf entsprechende Weise sollte auch generell die Frist für den Beginn einer Außenprüfung außerhalb des Einkommensteuergesetzes im Rahmen der Abgabenordnung begrenzt werden.

c) Durch den Wandel vom überkommenen hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur **kontrollierten Selbstregulierung** wird es der Finanzverwaltung überhaupt erst wieder möglich, ihren strukturellen Verifikationsauftrag zu erfüllen. Das bisherige gesetzliche Konzept, die Steuererklärungen an Amtsstelle zunächst manuell zu überprüfen, um erst danach die Einkommensteuer festzusetzen, ist überholt. Es bindet einen Großteil der Finanzbeamten mit inhaltsleeren Erfassungsarbeiten, die einer Verifikationsverwaltung nicht gerecht werden. Durch die selbstregulierende Automatisierung der Veranlagung werden die nötigen personellen Ressourcen geschaffen, die im Rahmen eines effizienten Risiko-Managements die Prüfungsaufgaben und die zur Erleichterung des Erklärungsaufwandes nötigen Service-Funktionen erfüllen können.

3. Verhinderung einer sozial- und steuerrechtlichen Doppelbegünstigung bei Transferleistungen

a) Einnahmen aus öffentlichen Mitteln (Arbeitslosengeld I und II u.a.) sind als sog. Lebensbedarfeinnahmen (§ 29 Abs. 5 EStG-E) mit den Lebensbedarfausgaben (§ 29 Abs. 1 bis 4 EStG-E) zu verrechnen (s. § 2 Abs. 2 EStG-E). Diese materiell-rechtliche Regelung dient der inhaltlichen **Abstimmung zwischen Steuerrecht und Sozialrecht**. Lebensbedarfausgaben sollen nur insoweit vom Markteinkommen abzugsfähig sein, als das Markteinkommen benötigt wird, um die Lebensbedarfausgaben zu bestreiten. Soweit Lebensbedarfausgaben durch öffentliche Transferleistungen gedeckt sind, ist das zusätzlich erworbene Markteinkommen ohne Abzüge von Lebensbedarfausgaben zu besteuern.

b) Um dies zu gewährleisten, bedarf es eines ungehinderten **Datenaustausches zwischen den Finanz- und Sozialbehörden** hinsichtlich der gewährten Transferleistungen, der sowohl dem Leistungsmissbrauch als auch unberechtigten Steuerbegünstigungen entgegenwirkt. Im geltenden Einkommensteuergesetz sieht § 32b Abs. 3 EStG n.F. zur Sicherstellung des sog. Progressionsvorbehalts mittlerweile eine **Datenfernübertragungspflicht** der Sozialbehörden an die Finanzbehörden vor. Diese sachlich gerechtfertigte **Spontanauskunftspflicht** der Sozialbehörden sollte für den gesamten Kanon der in § 32b Abs. 1 EStG aufgeführten Transferleistungen gelten und in die Abgabenordnung durch **Neufassung des § 93a AO** sowie der dazu ergangenen Mitteilungsverordnung integriert werden. Dies vermeidet überflüssige Redundanzen und zweifelhafte Abgrenzungsfragen zwischen den unterschiedlichen Ermächtigungsgrundlagen.

VI. Vereinfachungsvorschriften

1. Vereinfachungszweckbefreiungen

a) Der Entwurf des Einkommensteuergesetzes verwirklicht folgerichtig das systemtragende Prinzip der **Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** (siehe oben I.2.). Gleichzeitig gilt es aber, die **Vollzugsfähigkeit des Einkommensteuergesetzes** in einem steuerlichen Massenverfahren zu gewährleisten. Zwischen der die Belastungsentscheidung abbildenden materiell-rechtlichen Norm und dem Vollzug besteht ein reziproker, wechselbezüglicher Zusammenhang. Ein Rechtssatz kann nur dann Geltung beanspruchen, wenn er in der überwiegenden Mehrzahl seiner Anwendungsfälle darauf rechnen kann, auch tatsächlich befolgt zu werden (so bereits *Radbruch*, Einführung in die Rechtswissenschaft, 1910, S. 12).

b) Vor diesem Hintergrund enthält der kurze, abschließende Katalog des § 49 EStG-E aus Vereinfachungsgründen die Befreiung einiger Erwerbseinnahmen, die mit zumutbarem Aufwand nicht sachgerecht ermittelt oder nur mehr oder weniger zufällig angesetzt werden könnten. Hierzu rechnen zunächst die **unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung** sowie die üblichen Zuwendungen des Arbeitgebers an Arbeitnehmer anlässlich **Betriebsveranstaltungen** (§ 49 Nrn. 1, 2 EStG-E), soweit ein bestimmter Höchstbetrag im Kalenderjahr nicht überschritten wird. In diesen Fällen ist das betriebliche Eigeninteresse des Arbeitgebers nur schwer von einem geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers abgrenzbar. Ebenso wenig ist mit zumutbarem Aufwand ermittelbar, in welchem Umfang überwiegend der betrieblichen Nutzung dienende **Personal-Computer von Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken genutzt** werden (§ 49 Nr. 5 EStG-E). Ähnlich ermittlungsintensiv und im Ergebnis eher zufällig erscheint die Besteuerung von **Trinkgeldern**, die für die persönliche Inanspruchnahme einer Arbeitsleistung freiwillig und zusätzlich zum geschuldeten Entgelt gezahlt werden (§ 49 Nr. 3 EStG-E). Allerdings bilden Trinkgelder in bestimmten Branchen einen wesentlichen Teil des Erwerbseinkommens. Abweichend vom geltenden § 3 Nr. 51 EStG ist es daher kaum gerechtfertigt, Trinkgelder in unbegrenzter Höhe steuerfrei zu stellen. Ebenso wenig erweist sich die Beschränkung der Vereinfachungszwecknorm auf Arbeitnehmer als überzeugend. Ihnen ist es nicht mehr und nicht weniger als selbständigen Dienstleistenden zumutbar, die erhaltenen Trinkgelder aufzuzeichnen. **Vorteile von sog. Kundenbindungsprogrammen** (z.B. miles and more) können unterhalb eines bestimmten Höchstbetrages vernachlässigt werden (s. § 49 Nr. 4 EStG-E). Zur Vereinfachung wird im Übrigen die Einkommensteuer in einer pauschalierten Form von dem Unternehmen, das die Sachprämien aus den Kundenbindungsprogrammen gewährt, nach § 52 EStG-E übernommen.

c) Die Steuerbefreiung von **Stipendien** (§ 49 Nr. 6 EStG-E) besitzt dagegen keinen ermittlungstechnischen Hintergrund. Vielmehr soll der Förderzweck nicht durch eine Besteuerung der Stipendien beeinträchtigt werden. Ansonsten wäre das Stipendium um den Steuerbetrag zu erhöhen.

2. Erwerbsausgaben-Pauschbetrag/gemischte Aufwendungen

a) § 50 Abs. 1 EStG-E sieht einen **Erwerbsausgaben-Pauschbetrag** vor, damit der Ermittlungsaufwand sowohl für die Finanzbehörden als auch für die Steuerpflichtigen im Massenfallverfahren des Steuerrechts erträglich bleibt. Es wird dabei zwischen den tätigkeitsbezogenen Arbeitnehmer-Einkünften und den Einkünften aus Vermögensverwaltung unterschieden.

b) Im Bereich **gemischter Aufwendungen** (§ 14 Abs. 1 EStG-E) besitzt der Gesetzgeber eine gesteigerte **Typisierungsbefugnis**. Vor diesem Hintergrund enthält § 50 Abs. 2 EStG-E eine Verordnungsermächtigung im Sinne des Art. 80 GG, um für das Massenverfahren bei gemischten Aufwendungen zu einer **einheitlichen, gleichheitskonformen Aufteilungspraxis** zu gelangen.

3. Pauschalierter Lohnsteuerabzug

§ 51 EStG-E vereinfacht die Lohnsteuerpauschalierungsregeln der geltenden §§ 40, 40a EStG. Auf die Lohnsteuer von 2% (§ 40a Abs. 2 EStG) für sog. Mini-Jobs wurde verzichtet, da ein 2%iger Lohnsteuer-Anteil neben den pauschalieren Sozialversicherungsbeiträgen keinen rechten Sinn ergibt. Die Abgabenbelastung für Mini-Jobs soll deshalb durch die Sozialversicherungsbeiträge abgegolten sein. In anderen Fällen sozialversicherungsfreier geringfügiger Beschäftigungen findet jedoch der pauschalierte Lohnsteuerabzug Anwendung.

VII. Ausgestaltung der Abgeltungsteuer und Steuerermäßigung für langfristige Einkünfte

a) **Ausgestaltung der Abgeltungsteuer:** Die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) umfassen hauptsächlich die Einkünfte aus *Finanzkapital* (§ 7 Abs. 2 EStG-E), jedoch auch die voll nachgelagerten Einkünfte aus zertifizierter Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Um diese Einkünfte nicht zu benachteiligen, werden sie in die abgeltende Besteuerung einbezogen. Die Kommission erkennt damit an, dass die zertifizierte Zukunftssicherung eine hervorgehobene, volle Inflationsneutralität sichernde steuerliche Vorteilhaftigkeit verdient.

Die gegenwärtige Kirchensteuerregelung übernimmt der Entwurf wegen seiner nicht administrierbaren Kompliziertheit nicht. Vielmehr empfiehlt der Entwurf in § 53 Abs. 1 Satz 2 EStG-E eine *staatsinterne* Lösung, die den administrativen Aufwand vom Steuerabzugspflichtigen fernhält und den Steuerpflichtigen von der Offenlegung der Religionszugehörigkeit gegenüber seiner Bank bewahrt. Die Religionsgemeinschaft muss auch nicht erhöhte Steuerausfälle befürchten. Eine Erhöhung der Quellensteuer dürfte nämlich einen großen Teil der Steuerpflichtigen veranlassen, keinen Antrag nach § 51a Abs. 2c EStG zu stellen, zumal mit diesem auch die Religionszugehörigkeit offengelegt wird. Mit § 53 Abs.

1 Satz 3 EStG-E übernimmt der Entwurf die Regelung des geltenden Einkommensteuerrechts.

Auch § 53 Abs. 2 übernimmt weitgehend den in § 32d Abs. 2 EStG normierten Ausschluss von der Abgeltungsteuerregelung. Entnahmen im Sinne des § 8 Unternehmenssteuergesetz sind unternehmensteuerlich nicht vorbelastet und müssen daher aus dem abgeltend besteuerten Bereich herausgenommen werden (§ 53 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E).

Im Unterschied zum geltenden Abgeltungsteuerrecht sieht § 53 Abs. 2 Nr. 4 EStG-E *nur eine optionale Veranlagung* vor. Sie hat zur Folge, dass die Regeln des synthetischen Einkommensteuerrechts bis auf die Ausnahme des § 53 Abs. 3 EStG-E gelten. Dort wird im Hinblick auf die steuerliche Vorteilhaftigkeit der abgeltenden Besteuerung die Verlustverrechnung wie im geltenden Recht auf die Einkünfte aus Finanzkapital beschränkt. Insofern lässt sich nach Auffassung der Kommission die Schedulisierung der Kapitaleinkünfte gleichheitsrechtlich rechtfertigen.

Im Kapitalertragsteuerverfahren werden nach § 39 Abs. 7 EStG-E Verluste aus *Finanzkapital* wie im geltenden Recht berücksichtigt. Soweit dies dort nicht möglich ist, kann der Steuerpflichtige die Veranlagungsoption nach § 53 Abs. 2 Nr. 4 EStG-E ausüben.

Bei den Einkünften aus *Zukunftssicherung* besteht von vorne herein kein Bedürfnis nach Verlustverrechnung, weil die Einzahlungen in die Zukunftssicherung sofort abgezogen werden können (§ 23 Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Der nach § 24 Abs. 4 EStG-E zu ermittelnde Verlust aus der Veräußerung von Verträgen der Zukunftssicherung ist außerhalb der abgeltenden Besteuerung zu berücksichtigen, weil bereits § 53 Abs. 1 Satz 1 EStG-E die Einkünfte aus der Veräußerung von Verträgen der Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E) nicht erfasst.

b) Die **Steuerermäßigung für langfristige Einkünfte** (§ 54 EStG-E) soll die tarifliche Mehrbelastung der Zusammenballung von Einkünften in einer Periode abmildern. Damit wird den Grundgedanken des § 34 EStG entsprochen. Es handelt sich nicht um eine Steuervergünstigung, sondern um eine leistungsfähigkeitsgerechte Norm, die der progressiven Übermaßbesteuerung entgegenwirkt.

Literaturverzeichnis

Bund der Steuerzahler, Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Schrift Nr. 103, Wiesbaden 2008.

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Steuergerechtigkeit durch Vereinfachung, 1996: Für eine durchgreifende Einkommensteuerreform: Steuergerechtigkeit durch Vereinfachung, BT-Drucks. 13/3874 vom 27.2.1996.

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Gerechtigkeit und Transparenz, 1997: Einkommensteuerreform für Gerechtigkeit und Transparenz, BT-Drucks. 13/7895 vom 10.6.1997.

CDU/CSU, Modernes Steuerrecht, 2004: Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Konzept 21, BT-Drucks. 15/2745 vom 23.3.2004, BT-Drucks. 15/2745 vom 23.3.2004.

Deutscher Juristentag, 1994: Verhandlungen des 60. Deutschen Juristentages, Münster 1994, Teil O: Welche Maßnahmen empfehlen sich, um die Vereinbarkeit von Berufstätigkeit und Familie zu verbessern?, München 1994.

FDP, Neue Einkommensteuer, 2004: Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer, BT-Drucks. 15/2349 vom 14.1.2004, BT-Drucks. 15/2745 vom 23.3.2004.

Elicker, Netto-Einkommensteuer, 2004: *Michael Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Textentwurf und Begründung, Köln 2004.

Kanzler, Ehe und Familie, 2001: *Hans-Joachim Kanzler*, Besteuerung von Ehe und Familie, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Band 24 (2001), S. 417-462.

Kirchhof, Karlsruher Entwurf, 2001: *Paul Kirchhof* u. a., Der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001.

Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch, 2003: *Paul Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Heidelberg 2003.

Kölner Entwurf, 2005: *Joachim Lang* (Sprecher), *Norbert Herzig*, *Johanna Hey*, *Heinz-Gerd Horlemann*, *Jürgen Pelka*, *Heinz-Jürgen Pezzer*, *Roman Seer*,

Klaus Tipke (beratendes Mitglied), Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 2005.

Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 11.11.2005, Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit, Berlin 2005.

Lang, Bemessungsgrundlage, 1981/88: *Joachim Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988.

Mellinghoff, Erbschaftsteuer, 1999: *Rudolf Mellinghoff*, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer – Zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Band 22 (1999), S. 127-176.

Mitschke, Erneuerung, 2004: *Joachim Mitschke*, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Gesetzestextentwurf und Begründung, Köln 2004.

Projektkonzept, 2005: *Kommission „Steuergesetzbuch“*, Projektkonzept, veröffentlicht von der Stiftung Marktwirtschaft, Berlin, Januar 2005.

Radbruch, Gustav, Einführung in die Rechtswissenschaft, Leipzig 1910.

Rose, Einfachsteuer, 2002: *Manfred Rose* (Hrsg.), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises, Heidelberg 2002.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2003/2004, Wiesbaden 2003.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung/Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht/Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung: Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit, Schriftenreihe des BMF, Band 79, Berlin 2006.

Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1998: *Harald Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. Auflage, Köln 1998.

Schmidt/Drenseck, EStG, 2008: *Walter Drenseck*, in: Ludwig Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 27. Auflage, München 2008.

Seer, Vollzug von Steuergesetzen, 2008: *Roman Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Band 31 (2008), S. 7-36.

SPD, Gerechte und einfache Einkommensbesteuerung, 1996: Für eine gerechte und einfache Einkommensbesteuerung, BT-Drucks. 13/3701 vom 6.2.1996.

Steuerpolitisches Programm, 2006: *Kommission „Steuergesetzbuch“*, Steuerpolitisches Programm, veröffentlicht von der Stiftung Marktwirtschaft, Berlin, Januar 2006.

Tipke, Steuerrechtsordnung I, 2000: *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000.

Tipke, Steuerrechtsordnung II, 2003: *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Auflage, Köln 2003.

Tipke, Rechtsreform, 2006: *Klaus Tipke*, Ein Ende dem Einkommensteuerwarr!?, Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, Köln 2006.

Tipke/Lang, Steuerrecht, 2008: *Klaus Tipke* und *Joachim Lang*, Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008.

Troeger-Ausschuss, 1954: Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses (Vorsitzender: *Heinrich Troeger*) für die große Steuerreform, Ein Bericht an den Finanzausschuss des Bundesrats, Stuttgart 1954.

Wittmann, Das Markteinkommen, 1992: *Rolf Wittmann*, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer?, Augsburg 1992.

KOMMISSION „STEUERGESETZBUCH“

Die Kommission „Steuergesetzbuch“ unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft engagiert sich für ein wettbewerbsfähiges, transparentes und gerechtes Steuersystem, das greifende Anreize zu Eigenverantwortung und Leistungsbereitschaft setzt und für Vertrauen und Rechtssicherheit als Grundlage von Investitionen und Konsum sorgt.

Seit Juli 2004 haben über 70 Experten aus allen damals im Deutschen Bundestag vertretenen Parteien, aus Wissenschaft, Rechtsprechung, Verwaltung, Unternehmen und Beratung in der Kommission zusammengewirkt. Sie haben das Gesamtkonzept für eine umfassende Ertragsteuerreform als Angebot an die Politik erarbeitet, mit in sich schlüssigen Lösungen für die Bereiche Unternehmensbesteuerung, Kommunalfinanzen und Einkommensteuer. Um eine Umsetzung zu erleichtern, hat die Kommission „Steuergesetzbuch“ eine Aufteilung in einzelne Schritte vorgesehen und das Gesamtsystem flexibel angelegt. Zudem hat sich die Kommission der Diskussion um Steuersätze wie Tarifverläufe bewusst enthalten und ihre Anregungen an den Maßgaben „Vereinfachung vor Entlastung“, „Strukturen vor Sätze“ und „Evolution vor Revolution“ orientiert. Ein einfaches und praktikables Steuersystem, das im Kern auf bestehenden Prinzipien basiert, ist möglich.

2005 hat die Kommission „Steuergesetzbuch“ ihre Vorschläge für eine Unternehmensteuerreform und für eine Neuordnung der Kommunalfinanzen vorgestellt und öffentlich diskutiert. 2006 wurde das „Steuerpolitische Programm“ (verfügbar unter www.stiftung-marktwirtschaft.de) veröffentlicht. Nach der Präsentation eines international kompatiblen Gewinnermittlungsgesetzes im Jahr 2007 liegt 2008 der Entwurf eines vollständigen Einkommensteuer- und Verfahrensrechtes mit Begründungen vor.

Zu diesem unter der Leitung von Prof. Dr. Joachim Lang (Vorsitzender der Kommission sowie der Arbeitsgruppe „Einkommensteuer“) entstandenen Entwurf haben maßgeblich beigetragen: Dr. Martina Baumgärtel, Dr. Winfried Bergkemper, Reinhard Buschkamp, Volker Freund, Dr. Heinz-Gerd Horlemann, Horst Langel, Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Prof. Dr. Roman Seer, Werner Widmann und Dr. Johannes Wolff-Diepenbrock.

Seit Konstituierung der Kommission „Steuergesetzbuch“ im Sommer 2004 haben mitgewirkt:

Arbes, Wilfried
KPMG AG

Balleis, Siegfried Dr.
Stadt Erlangen, Oberbürgermeister

Bergkemper, Winfried Dr.
Bundesfinanzhof

Böhme, Rolf Dr.
Stadt Freiburg, Oberbürgermeister a.D.

Brandenberg, Hermann
Finanzministerium Nordrhein-Westfalen

Buschkamp, Reinhard
Finanzministerium Nordrhein-Westfalen

Dette, Wolfram
Stadt Wetzlar, Oberbürgermeister

Dötsch, Ewald
Oberfinanzdirektion Koblenz

Eilfort, Michael Prof. Dr.
Stiftung Marktwirtschaft

Englisch, Joachim Prof. Dr.
Universität Augsburg

Eversberg, Horst
Ministerialrat a.D.

Fechner, Ullrich Dr.
Boehringer Ingelheim GmbH

Freund, Volker
Bayerisches Staatsministerium der Finanzen

Fuest, Clemens Prof. Dr.
Oxford University Centre for Business Taxation

Gora, Walter Prof. Dr.
Management Consulting

Greite, Walter
Bundesfinanzhof

Hennrichs, Joachim Prof. Dr.
Universität zu Köln

Herzig, Norbert Prof. Dr.
Universität zu Köln

Horlemann, Heinz-Gerd Dr.
Landesfinanzschule Bayern

Jachmann, Monika Prof. Dr.
Bundesfinanzhof

Korth, H.-Michael Prof. Dr.
Gensch, Korth & Coll. GmbH

Kozelka, Rolf
Tanus Treuhandgesellschaft mbH

Ax, Rolf
Hessisches Ministerium der Finanzen

Baumgärtel, Martina Dr.
Allianz SE

Birk, Dieter Prof. Dr.
Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Borstell, Thomas Dr.
Ernst & Young AG

Busch, Manfred Dr.
Stadt Bochum, Stadtkämmerer

Carlsen, Inge
Finanzministerium Schleswig-Holstein

Deubel, Ingolf Prof. Dr.
Finanzminister des Landes Rheinland-Pfalz

Eekhoff, Johann Prof. Dr.
Universität zu Köln

Eisgruber, Thomas Dr.
Bayerisches Staatsministerium der Finanzen

Esterer, Fritz
Siemens AG

Faltlhauser, Kurt Prof. Dr.
Bayerischer Staatsminister der Finanzen a.D.

Fischer, Brigitte
Freudenberg & Co.

Frotscher, Gerrit Prof. Dr.
Universität Hamburg

Gauß, Hermann
Stiftung Marktwirtschaft

Gosch, Dietmar Dr.
Bundesfinanzhof

Heller, Robert Dr.
Finanzbehörde der Hansestadt Hamburg, Staatsrat

Herlinghaus, Andreas Dr.
Finanzgericht Köln

Hey, Johanna Prof. Dr.
Universität zu Köln

Hut, Hans-Joachim
Franz Haniel & Cie GmbH

Jonas, Bernd
ThyssenKrupp AG

Koths, Daniel Dr.
RWE AG

Kröner, Michael Dr.
Deutsche Bank AG

Lang, Joachim Prof. Dr. (Vorsitzender)
Universität zu Köln

Lenz, Martin Dr.
KPMG AG

Lishaut, van Ingo Dr.
Finanzministerium Nordrhein-Westfalen

Merz, Friedrich MdB
CDU/CSU-Bundestagsfraktion

Mössner, Manfred Prof. Dr.
Universität Osnabrück

Neumann, Steffen Dr.
Finanzministerium Nordrhein-Westfalen

Pinkwart, Andreas Prof. Dr.
Minister für Innovation, Wissenschaft, Forschung
und Technologie des Landes Nordrhein-Westfalen

Reinhart, Wolfgang Prof. Dr. MdL
Minister und Bevollmächtigter des Landes
Baden-Württemberg beim Bund

Schieble, Christoph Dr.
Finanzministerium Nordrhein-Westfalen

Schmitt, Michael Dr.
Finanzministerium Baden-Württemberg

Schwenke, Michael
Bayerisches Staatsministerium der Finanzen

Solms, Hermann Otto Dr. MdB
FDP-Bundestagsfraktion, Vizepräsident Deutscher Bundestag

Stratthaus, Gerhard MdL
Finanzminister a.D. des Landes Baden-Württemberg

Wassermeyer, Franz Prof. Dr.
Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte

Wendt, Michael
Bundesfinanzhof

Willemsen, Arnold
Rechtsanwalt

Wolff-Diepenbrock, Johannes Dr.
Bundesfinanzhof

Langel, Horst
Gleiss Lutz Rechtsanwälte

Lethaus, Hans Dr.
Boehringer Ingelheim GmbH

Lüdicke, Jürgen Prof. Dr.
PricewaterhouseCoopers AG

Mittler, Gernot MdL
Finanzminister Rheinland-Pfalz a.D.

Müller-Gatermann, Gert
Bundesministerium der Finanzen

Pezzer, Heinz-Jürgen Prof. Dr.
Bundesfinanzhof

Raffelhüschen, Bernd Prof. Dr.
Albert-Ludwigs-Universität Freiburg

Rödler, Thomas Prof. Dr.
Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte

Schmidt, Eckehard
Bayerisches Staatsministerium der Finanzen

Schüssler, Hubert
BASF AG

Seer, Roman Prof. Dr.
Ruhr-Universität Bochum

Stein, Klaus Dr.
Dr. August Oetker KG

Thiel, Jochen Prof. Dr.
Rechtsanwalt

Wellisch, Dietmar Prof. Dr.
Universität zu Hamburg

Widmann, Werner
Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz

Winkeljohann, Norbert Prof. Dr.
PricewaterhouseCoopers AG