

Kölner Entwurf eines Einkommensteuer- gesetzes

von

Prof. Dr. Joachim Lang (Sprecher)
Institut für Steuerrecht
der Universität zu Köln

Prof. Dr. Norbert Herzig
Seminar für Betriebswirtschaftliche
Steuerlehre der Universität zu Köln

Prof. Dr. Johanna Hey
Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht
Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Heinz-Gerd Horlemann
Oberregierungsrat
Landesfinanzschule Bayern

Dr. Jürgen Pelka
Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln

Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer
Richter am Bundesfinanzhof

Prof. Dr. Roman Seer
Institut für Steuerrecht
Ruhr-Universität Bochum

Prof. em. Dr. Klaus Tipke
Emeritus und
beratendes Mitglied

2005

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Gedruckt mit Unterstützung der
Humanistischen Stiftung, Frankfurt am Main.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

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

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 43
e-mail: info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 3-504-23025-8

© 2005 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Umschlaggestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann

Satz: A. Quednau, Haan

Druck und Verarbeitung: Druck Partner Rübelmann, Hemsbach

Printed in Germany

Vorwort

Eine Ausschreibung der Frankfurter Humanistischen Stiftung im Juni 2002 um die besten Entwürfe eines Einkommensteuergesetzes gab den Anstoß zu diesem Werk, dem der dritte Preis von 75 000 Euro zuerkannt wurde. Dem Kölner Entwurf liegt kein visionäres Konzept zugrunde, das den erstplazierten Entwurf von *Joachim Mitschke* und auch den zweitplazierten Entwurf von *Michael Elicker* kennzeichnet. Die Autoren des Kölner Entwurfs wollten keine neue Art der Einkommensteuer erfinden. Sie haben sich vielmehr für die Sanierung des geltenden Einkommensteuerrechts in der Überzeugung entschieden, dass Reformen im Recht nur Erfolg haben können, wenn sie auf dem Boden des bestehenden Rechts durchgeführt werden. Das weist die Tübinger Habilitationsschrift von *Bernd Mertens* über die „Gesetzgebungskunst im Zeitalter der Kodifikationen“ nach (siehe Rz. 103).

In Deutschland sind 28 Millionen Steuerzahler alltäglich von den Wirkungen des Einkommensteuerrechts betroffen, das eine schwierige Gemengelage von staatlichen und privaten Interessen zu regeln hat. Daher kann das Einkommensteuerrecht nicht einfach sein. Wohl aber kann es sehr viel einfacher gesetzlich geregelt werden. Das geltende Einkommensteuergesetz besteht mit dem Annex von Kindergeld und Altersvorsorgezulage aus nicht weniger als 182 Paragraphen. Dabei erstrecken sich einzelne Paragraphen über mehrere Druckseiten des Bundesgesetzblattes. Das Alterseinkünftegesetz vom 5.7.2004 unterstreicht noch einmal eindringlich, dass der Gesetzgeber so nicht weitermachen darf.

Wir haben mehr als zwei Jahre um ein besseres Einkommensteuergesetz gerungen. Dabei ging es uns nicht allein um Steuervereinfachung und niedrige Steuersätze. Im Vordergrund stand die Leistungsfähigkeitsgerechtigkeit der Bemessungsgrundlage, ohne die ein Tarif nicht fair sein kann. Es ging uns wesentlich auch um Rechtssicherheit. Der Steuerzahler, sein Berater, der Finanzrichter und -beamte sollten die Rechtsfolge möglichst genau dem Gesetz entnehmen können. Der Gesetzgeber sollte das Heft in der Hand behalten und der Exekutive nicht per Generalklauseln zu viel streitträchtigen Spielraum der Rechtsanwendung gewähren; diese schlägt bekanntlich in machtvolle Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften um. Ein neues Einkommensteuergesetz sollte die Streitpotenziale des Einkommensteuerrechts zurückführen, die nach der empirischen Untersuchung von *Bernhard G. Funck* (Konflikte im Steuerrecht, 2004, S. 21) 53,20 Prozent der beim Bundesfinanzhof abhängigen Revisionen ausmachen.

Die Ziele von Rechtssicherheit und Steuervereinfachung sind in der handwerklichen Detailarbeit verbunden. Der Kölner Entwurf führt das Einkommensteuerrecht auf seine bewährten und verstehbaren Grundstrukturen zurück. Er bewahrt die Welt vertrauter Begriffe und hütet sich vor neuartigen, neues Streitpotenzial begründenden Begriffen und Abgrenzungen. Der Kölner

Entwurf beseitigt überflüssige Abgrenzungen und Ausnahmeregelungen, besonders Steuervergünstigungen, schließt aber auch Regelungslücken des geltenden Einkommensteuergesetzes. Das geltende Einkommensteuergesetz enthält keine Vorschriften zur Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbsgemeinschaft. Hierzu hat die Rechtsprechung ein höchst kompliziertes Steuerrecht der Personengesellschaft entwickelt. Wegen der abzugrenzenden Vermögenssphären der Gesellschaft und der Gesellschafter kann die gemeinschaftliche Einkünfteermittlung nicht einfach geregelt sein und schon gar nicht mit einer vagen Generalklausel erledigt werden. Eine einfachere Recht ist aber möglich. Diese Möglichkeit sollte der Gesetzgeber mit möglichst konkreten Normen ausschöpfen.

Wir haben den Kölner Entwurf an der „Steuerrechtsordnung“ von Klaus Tipke ausgerichtet. Der seit 1990 emeritierte Doyen der Kölner Schule hat der Arbeitsgruppe mit seinem wertvollen Rat zur Verfügung gestanden. Auf diese Weise wirkten an dem Kölner Entwurf drei Generationen der Kölner Schule mit.

Wir danken der Humanistischen Stiftung für die Förderung dieses Werks. Ohne ihre Ausschreibung wäre der Kölner Entwurf nicht erarbeitet worden. Wir danken der Stiftung auch für den großzügigen Druckkostenzuschuss. Last not least sei allen Assistenten gedankt, die mit Einwänden, Vorschlägen und Hinweisen die Diskussion bereicherten und damit den Kölner Entwurf erheblich gefördert haben: *Joachim Englisch, Thomas Keß, Alexander Lüdtker-Handjery* und *Beate Plum*, die zusätzlich das Stichwortverzeichnis verfasst hat. Auch die jüngste Generation der Kölner Schule hat sich um den Kölner Entwurf verdient gemacht.

Köln, im November 2004

Die Verfasser

Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XIII

Erster Teil: Gesetzestext

I. Bestimmung des Einkommensteuertatbestandes	1
II. Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger	2
III. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger	21
IV. Entstehung der Einkommensteuer und Steuerabzüge	22
V. Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung	26
VI. Ermächtigungs-, Übergangs- und Schlussvorschriften	29

Zweiter Teil: Begründung des Entwurfs

A. Bestandsaufnahme	31
I. Notwendigkeit einer grundlegenden Rechtsreform	31
II. Bedeutung von Bemessungsgrundlage, Tarif und Gesetzesvollzug für die Rechtsreform	36
III. Zur Reformbedürftigkeit der Bemessungsgrundlage	38
IV. Zum Umfeld des Einkommensteuergesetzes	40
B. Konzeption des Kölner Entwurfs	47
I. Konservative Reform oder Radikalreform?	47
II. Rechtssicherheit und Steuervereinfachung durch normative Vollständigkeit und Bestimmtheit des Einkommensteuergesetzes	49
III. Verwirklichung gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	51
IV. Zum Vorschlag eines Einkommensteuertarifs	60
V. Vereinfachung und Effektivierung des Einkommensteuerverfahrens	61
C. Begründung der einzelnen Vorschriften	64
I. Bestimmung des Einkommensteuertatbestandes (§§ 1 bis 3)	64
II. Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger (§§ 4 bis 38)	69
III. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger (§§ 39, 40)	104
IV. Entstehung der Einkommensteuer und Steuerabzüge (§§ 41 bis 49)	104

Inhaltsübersicht

	Seite
V. Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung (§§ 50 bis 55)	107
VI. Ermächtigungs-, Übergangs- und Schlussvorschriften	109
Übernahme von Vorschriften des EStG 2002 in den Kölner Entwurf	111
Literaturverzeichnis	115
Stichwortverzeichnis	123

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIII

Erster Teil: Gesetzestext

I. Bestimmung des Einkommensteuertatbestandes	1
§ 1 Einkommensteuerpflicht	1
§ 2 Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und Steuerabschnitt	1
§ 3 Einkommensteuertarif	1
II. Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger	2
1. Bestimmung der Einkunftsarten	2
§ 4 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	2
§ 5 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit	2
§ 6 Einkünfte aus Finanzkapital	2
§ 7 Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften	3
§ 8 Einkünfte aus Zukunftssicherung	3
2. Ermittlung der Einkünfte	4
a) Allgemeine Vorschriften	4
§ 9 Arten der Einkünfteermittlung	4
§ 10 Grundlagen der Einkünfteermittlung	4
§ 11 Zurechnung von Erwerbseinnahmen und Erwerbs- ausgaben	5
§ 12 Vereinnahmung und Verausgabung	5
§ 13 Sacheinnahmen und Sachausgaben	5
§ 14 Nicht anzusetzende Erwerbseinnahmen	6
§ 15 Lebensführung und nichtabziehbare Erwerbsausgaben	6
§ 16 Anlageverzeichnis	7
§ 17 Abschreibungen	9
§ 18 Pauschalierung von Erwerbsausgaben	9
b) Bestandsvergleich	10
§ 19 Ermittlung der Einkünfte aus Unternehmen durch Bestandsvergleich	10
§ 20 Allgemeine Vorschriften zum Bestandsvergleich	10
§ 21 Steuerbilanzansätze	11
§ 22 Bewertung von Wirtschaftsgütern, Einlagen und Entnahmen	11

	Seite
§ 23 Verbindlichkeiten und Rückstellungen	12
§ 24 Pensionsrückstellungen	12
c) Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbsgemeinschaft	13
§ 25 Zweistufige Ermittlung der Einkünfte aus einer Erwerbsgemeinschaft	13
§ 26 Beteiligtenverzeichnis	14
d) Ermittlung von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften	14
§ 27 Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen	14
§ 28 Bewertung bei Veräußerungen	15
§ 29 Einkünfte bei Vorgängen, die Veräußerungen gleichgestellt sind	16
e) Ermittlung von Einkünften aus Zukunftssicherung	17
§ 30 Nachgelagerte Besteuerung von Einkünften aus Zukunftssicherung	17
§ 31 Zertifizierte Zukunftssicherung	17
3. Verlustabzug	18
§ 32 Verlustrücktrag	18
§ 33 Verlustvortrag	18
§ 34 Änderung von Steuerbescheiden für den Verlustrücktrag und gesonderte Feststellung vortragsfähiger Verluste	18
4. Privatausgaben und Privateinnahmen	18
§ 35 Allgemeine Vorschriften	18
§ 36 Lebensbedarfsausgaben und Lebensbedarfeinnahmen	19
§ 37 Unterhaltsausgaben und Unterhaltseinnahmen	20
§ 38 Spenden und Mitgliedsbeiträge	20
III. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger	21
§ 39 Besteuerung Nichtansässiger mit dem Inlandseinkommen	21
§ 40 Besteuerung Nichtansässiger mit dem Welteinkommen ..	22
IV. Entstehung der Einkommensteuer und Steuerabzüge	22
§ 41 Entstehung der Einkommensteuer, der Vorauszahlungen und der Steuerabzüge	22
§ 42 Arten und Höhe der Steuerabzüge, Steuerabzugspflichten	22
§ 43 Anrufungsauskunft	23
§ 44 Haftung	23
§ 45 Abzugsbescheinigung	24
§ 46 Besondere Vorschriften zur Lohnsteuer	24
§ 47 Besondere Vorschriften zur Kapitalertragsteuer	25
§ 48 Besondere Vorschriften zur Auszahlungsteuer	25
§ 49 Besondere Vorschriften zur Nichtansässigensteuer	26

	Seite
V. Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung	26
§ 50 Steuerklärungspflicht und Erklärungshilfe	26
§ 51 Zusammenveranlagung von Familienangehörigen	27
§ 52 Automatisierter Einkommensteuerbescheid	27
§ 53 Steuerermäßigung und Steueranrechnung	27
§ 54 Steuerstundung wegen Wegzuges oder Überführung eines Wirtschaftsguts in das EU- oder EWR-Ausland	28
§ 55 Abgeltungswirkung von Steuerabzügen	28
§ 56 Vorauszahlungen	29
VI. Ermächtigungs-, Übergangs- und Schlussvorschriften	29

Zweiter Teil: Begründung des Entwurfs

	Rz.	Seite
A. Bestandsaufnahme	1	31
I. Notwendigkeit einer grundlegenden Rechtsreform	1	31
II. Bedeutung von Bemessungsgrundlage, Tarif und Gesetzesvollzug für die Rechtsreform	27	36
III. Zur Reformbedürftigkeit der Bemessungsgrundlage	34	38
1. Defizite im dualen Aufbau der Bemessungsgrundlage	34	38
2. Normative Unvollständigkeit des Einkommensteuergesetzes	37	39
IV. Zum Umfeld des Einkommensteuergesetzes	42	40
1. Notwendigkeit einer umfassenden Reform der Besteuerung von Einkommen	42	40
2. Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer	47	40
3. Reform der Kommunalsteuern	68	45
4. Vorgaben des Verfassungsrechts, des Europarechts und des Internationalen Steuerrechts	72	46
B. Konzeption des Kölner Entwurfs	100	47
I. Konservative Reform oder Radikalreform?	100	47
II. Rechtssicherheit und Steuervereinfachung durch normative Vollständigkeit und Bestimmtheit des Einkommensteuergesetzes	106	49
III. Verwirklichung gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	115	51
1. Leistungsfähigkeitsgerechte Bemessungsgrundlage	115	51
2. Entlastung des Einkommensteuergesetzes von Ausnahmenormen, besonders von Steuervergünstigungen	117	52
3. Entscheidung für die synthetische Einkommensteuer	121	53
4. Periodenbezogene oder lebenszeitliche Bestimmung des Einkommens	126	54
5. Beschränkung des Einkünftetatbestandes auf das Erwerbseinkommen	133	56

Inhaltsverzeichnis

	Rz.	Seite
IV. Zum Vorschlag eines Einkommensteuertarifs	149	60
V. Vereinfachung und Effektivierung des Einkommensteuer- verfahrens	155	61
C. Begründung der einzelnen Vorschriften	200	64
I. Bestimmung des Einkommensteuertatbestandes (§§ 1 bis 3) .	200	64
II. Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger (§§ 4 bis 38)	227	69
1. Bestimmung der Einkunftsarten (§§ 4 bis 8)	227	69
1.1 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 4)	228	70
1.2 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 5)	234	71
1.3 Einkünfte aus Finanzkapital (§ 6)	238	72
1.4 Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgü- tern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften (§ 7)	243	74
1.5 Einkünfte aus Zukunftssicherung (§ 8)	252	75
2. Ermittlung der Einkünfte (§§ 9 bis 31)	300	80
2.1 Allgemeine Vorschriften (§§ 9 bis 18)	300	80
2.2 Bestandsvergleich (§§ 19 bis 24)	400	91
2.3 Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbs- gemeinschaft (§§ 25, 26)	415	94
2.4 Ermittlung von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmens- teilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften (§§ 27 bis 29)	424	96
2.5 Ermittlung von Einkünften aus Zukunftssicherung (§§ 30, 31)	428	97
3. Verlustabzug (§§ 32 bis 34)	430	98
4. Privatausgaben und Privateinnahmen (§§ 35 bis 38)	450	98
III. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger (§§ 39, 40)	475	104
IV. Entstehung der Einkommensteuer und Steuerabzüge (§§ 41 bis 49)	500	104
V. Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung (§§ 50 bis 55)	513	107
VI. Ermächtigungs-, Übergangs- und Schlussvorschriften	519	109
Übernahme von Vorschriften des EStG 2002 in den Kölner Entwurf	111	
Literaturverzeichnis	115	
Stichwortverzeichnis	123	

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere(r) Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
allg.	allgemein
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
betr.	betrifft, betreffend
BcwG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BSHG	Bundessozialhilfegesetz
BStBl. I	Bundessteuerblatt, Teil I (Veröffentlichungen des Bundes- ministeriums der Finanzen und der obersten Finanzbehörden der Länder)
BStBl. II	Bundessteuerblatt, Teil II (Entscheidungen des Bundes- finanzhofs)
BT-Drucks.	Bundestag-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundes- verfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
DStJG	Bände der Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
ed.	editor (Herausgeber)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte

Abkürzungsverzeichnis

EG	Europäische Gemeinschaft
Einf.	Einführung
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
EStG	(geltendes) Einkommensteuergesetz
EStG-E	Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f., ff.	folgend, fortfolgend
FG	Finanzgericht
Fifo	First in – first out
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrS	Großer Senat
HGB	Handelsgesetzbuch
HHR	Hermann/Heuer/Raupach, Komm. zum EStG/KStG (Loseblatt)
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
i. d. F.	in der Fassung
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
Kap.	Kapitel
KapErtrSt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KS	Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG-Komm. (Loseblatt)
KSt	Körperschaftsteuer
Lifo	Last in – first out
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nr./Nrn.	Nummer/Nummern

Abkürzungsverzeichnis

OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
p.	page (Seite)
Rdnr.	Randnummer
RGBl.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer(n)
s.	siehe
S.	Seite
sec.	section
SGB I	Sozialgesetzbuch – Allgemeiner Teil –
sog.	sogenannte(r)
sonst.	sonstige
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl. I, S. 402
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TCGA	Taxation of Chargeable Gains Act von 1992
Tz.	Textziffer
u. a.	und andere, unter anderem
UN	United Nations (Vereinte Nationen)
US	United States
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (USA)
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von, vom
VCI	Verband der Chemischen Industrie
vgl.	vergleiche
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z. B.	zum Beispiel

Erster Teil: 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) steuerpflichtig.

(2) Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland (Nichtansässige) sind nach § 39 nur mit ihrem Inlandseinkommen, ausnahmsweise nach § 40 mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig.

§ 2 Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und Steuerabschnitt

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

1. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 4);
2. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 5);
3. Einkünfte aus Finanzkapital (§ 6);
4. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften (§ 7);
5. Einkünfte aus Zukunftssicherung (§ 8).

(2) Das zu versteuernde Welteinkommen besteht aus der Summe der im Kalenderjahr erwirtschafteten Einkünfte (Gewinne oder Verluste), vermindert um den Verlustabzug (§§ 32 bis 34) und die Privatausgaben im Sinne des § 35 Abs. 1, schließlich vermehrt um die Privateinnahmen im Sinne des § 35 Abs. 3.

(3) Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer, deren Bemessungsgrundlage jeweils für ein Kalenderjahr (Steuerabschnitt) 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 (§ 39) oder Weltinkommens (§ 40).

§ 3 Einkommensteuertarif

(1) Die Einkommensteuer beträgt für die folgenden Teilbeträge des zu versteuernden Einkommens eines Kalenderjahrs

1. bis 16 000 Euro: 15 Prozent;
2. von 16 001 Euro bis 32 000 Euro: 20 Prozent;
3. von 32 001 Euro bis 48 000 Euro: 25 Prozent;
4. von 48 001 Euro bis 64 000 Euro: 30 Prozent;
5. von 64 001 Euro an: 35 Prozent.

(2) Die sich nach Absatz 1 ergebenden Steuerbeträge sind auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden. Die grundbedarfbezogenen Beträge des Absatzes 1 sind nach § 36 Abs. 3 Satz 2 jährlich anzupassen.

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 Tätigkeiten;
2. Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit als Mitglied im Organ eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens (z. B. Abgeordneter in einem Parlament, Mitglied eines Gemeinderats);
3. Einkünfte aus gelegentlichen selbständigen Tätigkeiten.

(2) Die Einkünfte aus Unternehmen (Absatz 1 Nr. 1) umfassen insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb, einer Beteiligung als stiller Gesellschafter, partiarischem Darlehen, freiberuflicher Tätigkeit, Land- und Forstwirtschaft, Vermietung und Verpachtung und aus der Verwertung von Erfahrungen und Rechten.

§ 5 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 Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gehören nicht nur der Arbeitslohn, sondern alle durch die nichtselbständige Tätigkeit veranlasste, auch von dritter Seite gewährte Einnahmen wie z. B. Streikgelder, Trinkgelder und Bestechungsgelder.

§ 6 Einkünfte aus Finanzkapital

(1) Einkünfte aus Finanzkapital (§ 2 Abs. 1 Nr. 3) sind

1. Einkünfte aus Anteilen an einem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen;

2. Einkünfte aus anderen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gewährt werden;
3. Einkünfte aus nicht im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 1 zertifizierten Kapitallebens- und Rentenversicherungen und vergleichbaren Verträgen der Zukunftssicherung, sowie
4. andere Einkünfte aus der Überlassung von Kapital jeder Art.

(2) Bei den Einkünften im Sinne des Absatzes 1 Nr. 3 sind nur die Kapitalerträge zu erfassen. Soweit Einkünfte aus Finanzkapital im Sinne des Absatzes 1 anderen Einkünften zugeordnet werden können, sind sie dort zu erfassen.

§ 7 Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften

(1) Veräußerungseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4) sind

1. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens im Sinne des Absatzes 2 einschließlich der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Finanzkapitals (z. B. Anteile an Kapitalgesellschaften, Obligationen und Finanzderivate);
2. Einkünfte aus der Veräußerung von Unternehmen oder Unternehmensteilen;
3. Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Erwerbsgemeinschaften.

(2) Zum Erwerbsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die wesentlich einer Erwerbstätigkeit zu dienen bestimmt sind, nicht jedoch Wirtschaftsgüter, die für die Zwecke nichtabziehbarer Ausgaben (§ 15 Abs. 3) verwendet werden. Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige während der Nutzungsdauer überwiegend nicht erwerbstätig nutzt, gehören nicht zum Erwerbsvermögen, wenn das Wirtschaftsgut weniger als ein Kalenderjahr erwerbstätig genutzt wird.

(3) 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 gemeinschaftlicher Erwerbsvermögen.

§ 8 Einkünfte aus Zukunftssicherung

(1) Einkünfte aus Zukunftssicherung (§ 2 Abs. 1 Nr. 5) sind

1. Einkünfte aus früherer Erwerbstätigkeit (z. B. Pensionen, Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder);

2. Einkünfte aus obligatorischen Versorgungssystemen einschließlich gesetzlicher Rentenversicherungen und Zusatzversicherungen;
3. Einkünfte aus zertifizierter Zukunftssicherung.

(2) Einkünfte aus zertifizierter Zukunftssicherung sind Einkünfte aus Verträgen der Zukunftssicherung, die nach den Vorschriften des Zertifizierungsgesetzes mit einer zertifizierten Einrichtung geschlossen und mit ihrem zertifizierten Inhalt zugelassen sind. Bei Verträgen, die Leistungen im Todes-, Krankheits- oder Invaliditätsfall vorsehen, werden nur die Kapitalerträge erfasst; dementsprechend können nur die Sparanteile als Erwerbsausgaben im Sinne des § 30 Abs. 1 angesetzt werden. Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 sind bei anderen Einkunftsarten nicht zu erfassen.

2. Ermittlung der Einkünfte

a) Allgemeine Vorschriften

§ 9 Arten der Einkünfteermittlung

(1) Einkünfte werden vorbehaltlich der Absätze 2 bis 5 durch die Gegenüberstellung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben ermittelt (Überschussrechnung). Dabei ist nach § 16 ein Anlageverzeichnis zu führen.

(2) Einkünfte aus Unternehmen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1) können nach den §§ 19 bis 24 auch durch Bestandsvergleich ermittelt werden.

(3) Einkünfte aus Erwerbsgemeinschaften von Mitunternehmern, stillen Gesellschaftern, Miterben, Miteigentümern und sonst Beteiligten werden nach den §§ 25, 26 ermittelt.

(4) Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften werden nach den §§ 27 bis 29 ermittelt.

(5) Einkünfte aus Zukunftssicherung werden nach den §§ 30, 31 ermittelt.

§ 10 Grundlagen der Einkünfteermittlung

(1) Erwerbseinnahmen sind Geld und andere Wirtschaftsgüter, die durch eine Erwerbstätigkeit veranlasst zufließen. Erwerbsausgaben sind Geld und andere Wirtschaftsgüter, die durch eine Erwerbstätigkeit veranlasst abfließen. Erwerbseinnahmen sind auch die durch eine Erwerbstätigkeit veranlassten Abflüsse negativer Wirtschaftsgüter und Erwerbsausgaben sind auch die durch eine Erwerbstätigkeit veranlassten Zuflüsse negativer Wirtschaftsgüter.

(2) Wirtschaftsgüter sind selbständig bewertungs- und nutzungsfähige Vermögensgegenstände und andere vermögenswerte Vorteile und als negative Wirtschaftsgüter Verbindlichkeiten und andere vermögenswerten Nachteile. Die einer gesonderten Nutzung gewidmeten Teile von Grundstücken und Gebäuden, Bauten auf fremden Grundstücken sowie Mieterbauten und -umbauten sind eigenständige Wirtschaftsgüter.

(3) 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 ehemaligen Erwerbstätigkeit.

(4) Soweit Einnahmen nicht anzusetzen sind, dürfen die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben ebenfalls nicht angesetzt werden. Soweit Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, sind die mit diesen Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Einnahmen nicht anzusetzen.

§ 11 Zurechnung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben

(1) Erwerbseinnahmen sind demjenigen zuzurechnen, durch dessen Erwerbstätigkeit sie veranlasst sind. Fließen jedoch die Erwerbseinnahmen Rechtsnachfolgern, insbesondere Erben zu, sind sie diesen zuzurechnen.

(2) Erwerbsausgaben sind demjenigen zuzurechnen, durch dessen Erwerbstätigkeit sie veranlasst sind.

§ 12 Vereinnahmung und Verausgabung

(1) Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben sind in den Zeitpunkten des Zuflusses und des Abflusses anzusetzen. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben sind dem Kalenderjahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zuzuordnen, wenn sie zehn Tage vor oder nach dem Jahresende zufließen oder abfließen.

(2) Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten), sind nicht anzusetzen.

(3) Vorbehaltlich der §§ 30, 31 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.

§ 13 Sacheinnahmen und Sachausgaben

(1) Soweit in diesem Gesetz nicht eine andere Bewertung bestimmt ist, sind Wirtschaftsgüter von nicht in Geld bestehenden Erwerbseinnahmen (Sacheinnahmen) und Erwerbsausgaben (Sachausgaben) mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

(2) Wird ein Wirtschaftsgut im Rahmen einer Erwerbstätigkeit von einem Dritten (z. B. vom Arbeitgeber) überlassen, so sind Sacheinnahmen in Höhe der vom Dritten getragenen Ausgaben anzusetzen, soweit das Wirtschaftsgut (z. B. ein Dienstwagen) außerhalb der Erwerbstätigkeit genutzt wird. Bei Sach-

einnahmen von Arbeitnehmern sind die nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch durch Rechtsverordnung bestimmten Werte anzusetzen.

§ 14 Nicht anzusetzende Erwerbseinnahmen

Als Erwerbseinnahmen werden nicht angesetzt

1. die Erstattung und Entlastung von abziehbaren Erwerbsausgaben;
2. Vorteile aus Programmen der Kundenbindung;
3. die private Nutzung von überwiegend für eine Erwerbstätigkeit genutzten Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten;
4. Stipendien, die ohne Verpflichtung des Empfängers zu einer Gegenleistung gewährt werden;
5. Vorteile des Empfängers aus Leistungen im Sinne des § 15 Abs. 2 Nrn. 1, 2; Abs. 3 Nrn. 1, 5 und 6.

§ 15 Lebensführung und nichtabziehbare Erwerbsausgaben

(1) Keine Erwerbsausgaben sind Ausgaben für die Lebensführung; dabei ist eine unwesentliche Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit unbeachtlich. Sowohl wesentlich durch die Lebensführung als auch wesentlich durch die Erwerbstätigkeit veranlasste Ausgaben (gemischt veranlasste Ausgaben) sind anteilig anzusetzen, wenn sie zumindest schätzungsweise aufteilbar sind; sind sie nicht aufteilbar, so sind sie in angemessener Höhe als Erwerbsausgaben anzusetzen. Ausgaben sind in vollem Umfang als Erwerbsausgaben anzusetzen, wenn sie wesentlich durch die Erwerbstätigkeit und nur unwesentlich durch die Lebensführung veranlasst sind. Die Sätze 1 bis 3 sind entsprechend auf Ausgaben für die Nutzung von Wirtschaftsgütern 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 zur Hälfte sowie uneingeschränkt bei der Bewirtung von Arbeitnehmern;
3. Ausgaben für einen häuslichen Arbeitsraum und seine Ausstattung, wenn der Raum ausschließlich für die Erwerbstätigkeit genutzt wird und für die in dem Raum ausgeübte Erwerbstätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht;
4. Ausgaben für Wege zwischen Wohnung und Erwerbsstätte in Höhe von 25 Cent je Kilometer der kürzesten Straßenverbindung, jedoch nur bis zur Höhe der tatsächlich entstandenen Kosten;

5. notwendige Mehrausgaben wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung. Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn der Erwerbstätige außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Haustand 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 Beschäftigung 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 100 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 verwicklicht, 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 im Geltungsbereich dieses Gesetzes oder von Organen der Europäischen Gemeinschaften 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 von §§ 233a bis 237 Abgabenordnung gelten als Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben bei den Einkünften aus Finanzkapital (§ 6);
5. Ausgaben für Wirtschaftsgüter und Einrichtungen, die üblicherweise der Freizeitgestaltung dienen (z. B. Segeljachten, Motorjachten, Jagd, Fischerei);
6. Ausgaben für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit die Einrichtungen der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Mitarbeiter des Steuerpflichtigen sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Steuerpflichtigen befinden;
7. Ausgaben für staatspolitische Zwecke.

(4) Die Abzugsverbote nach Absatz 4 Nrn. 5 und 6 gelten nicht, wenn die dort aufgeführten Tätigkeiten mit Gewinnabsicht ausgeübt werden.

§ 16 Anlageverzeichnis

(1) Bei den einzelnen, wirtschaftlich abgrenzbaren Erwerbstätigkeiten sind Anlageverzeichnisse einzurichten, in die alle Wirtschaftsgüter des Erwerbs-

vermögens (§ 7 Abs. 2) aufzunehmen sind, die der einzelnen Erwerbstätigkeit dauerhaft zu dienen bestimmt sind (Anlagegüter). Immaterielle Anlagegüter sind in das Anlageverzeichnis nur aufzunehmen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

(2) Soweit Wirtschaftsgüter des Erwerbsvermögens nicht in das Anlageverzeichnis aufzunehmen sind, wie insbesondere Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, sind sie in der Gegenüberstellung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben (§ 9 Abs. 1 Satz 1) zu erfassen. Geringwertige Wirtschaftsgüter sind nicht in das Anlageverzeichnis aufzunehmen. Geringwertig sind Wirtschaftsgüter, wenn ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ihr gemeiner Wert den Betrag von 2 000 Euro im Zeitpunkt der Zuführung des Wirtschaftsguts zum Erwerbsvermögen nicht übersteigt.

(3) Anzusetzen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn Anlagegüter im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit angeschafft oder hergestellt werden. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind nach den Vorschriften des § 255 Handelsgesetzbuch anzusetzen und dabei Wahlrechte als Gebote zu behandeln. Der Vorsteuerabzug nach § 15 Umsatzsteuergesetz gehört nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit er bei der Umsatzsteuer abgezogen werden kann. Wird der Vorsteuerabzug nach § 15a Umsatzsteuergesetz berichtigt, so sind die Mehrbeträge als Erwerbseinnahmen und die Minderbeträge als Erwerbsausgaben zu behandeln; die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bleiben unberührt. Als Geschäfts- oder Firmenwert ist der Teil des Gesamtkaufpreises anzusetzen, der anderen Wirtschaftsgütern nicht zugeordnet werden kann.

(4) Für die Zuführung von Anlagegütern gelten die Vorschriften über die Einlage (§§ 20 Abs. 3; 22 Abs. 4) sinngemäß und für das Ausscheiden von Anlagegütern sind die Vorschriften der §§ 27 bis 29 anzuwenden.

(5) Scheiden Anlagegüter infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Erwerbsvermögen aus, so können der Buchwert, die Entschädigung oder der Veräußerungspreis ohne Ansatz eines Gewinns oder Verlusts auf den Wert eines funktionsgleichen Ersatzanlageguts übertragen werden, wenn das Ersatzwirtschaftsgut innerhalb angemessener Frist angeschafft oder hergestellt wird. Bis zur Anschaffung oder Herstellung des Ersatzanlageguts bleibt das ausgeschiedene Anlagegut in dem Anlageverzeichnis ausgewiesen. Im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Ersatzanlageguts tritt dieses an die Stelle des ausgeschiedenen Anlageguts; dabei sind der Buchwert des ausgeschiedenen Anlageguts, die Entschädigung sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzanlageguts mit einem zusammengefassten Wert anzusetzen, der die Besteuerung der stillen Reserven sicherstellt. Wird das Ersatzanlagegut nicht innerhalb angemessener Frist angeschafft oder hergestellt, so ist der Ansatz eines Gewinns oder Verlusts im Kalenderjahr des Fristablaufs nachzuholen; dabei gilt ein Zeitraum von zwei Jahren in jedem Falle als angemessen.

§ 17 Abschreibungen

(1) Abnutzbare und in ein Anlageverzeichnis aufgenommene Anlagegüter, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Kalenderjahr erstreckt, sind nach den folgenden Vorschriften abzuschreiben. Abschreibungen gelten als Erwerbsausgaben.

(2) Der bei der Aufnahme in das Anlageverzeichnis anzusetzende Wert des Wirtschaftsguts ist gleichmäßig auf die Kalenderjahre verteilt abzuschreiben, in denen das Wirtschaftsgut voraussichtlich verwendet oder genutzt wird (lineare Abschreibung). Bei Gebäuden ist von einer fünfzigjährigen Nutzungsdauer auszugehen, es sei denn, besondere Umstände ergeben eine kürzere Nutzungsdauer. Der Geschäfts- oder Firmenwert ist auf einen Zeitraum von 15 Jahren gleichmäßig verteilt abzuschreiben.

(3) Im ersten Kalenderjahr der Verwendung oder Nutzung des Anlageguts können mindestens 2 000 Euro abgeschrieben werden und in den ersten fünf Kalenderjahren der Verwendung oder Nutzung des Anlageguts können mindestens 10 000 Euro gleichmäßig verteilt werden. Bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von mehr als fünf Kalenderjahren und einem Wert von mehr als 10 000 Euro ist der sich nach Anwendung des Satzes 1 ergebende Restwert auf die Restnutzungsdauer gleichmäßig zu verteilen.

(4) Die Abschreibung beweglicher Anlagegüter kann statt einer gleichmäßigen Wertverteilung nach Absatz 2 Satz 1 in fallenden Jahresbeträgen bemessen werden (degressive Abschreibung); dabei darf der anfängliche Jahresbetrag das Dreifache des Jahresbetrags einer linearen Abschreibung nach Absatz 2 Satz 1 und die tatsächliche anfängliche Wertminderung nicht überschreiten. Der Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung durch gleichmäßige Verteilung des Übergangswerts auf die Restnutzungsdauer ist zulässig. Bei der Anwendung des Absatzes 3 darf nur die lineare Abschreibung nach Absatz 3 Satz 2 durch eine degressive Abschreibung ersetzt werden.

§ 18 Pauschalierung von Erwerbsausgaben

(1) Bei der Ermittlung von Einkünften im Sinne der §§ 4; 5 können fünf Prozent der Erwerbseinnahmen, jedoch höchstens 2 000 Euro, und bei der Ermittlung von Einkünften im Sinne der §§ 6 bis 8 können ein Prozent der Erwerbseinnahmen, jedoch höchstens 500 Euro pauschal als Erwerbsausgaben angesetzt werden, wenn nicht höhere Erwerbsausgaben nachgewiesen werden.

(2) Durch Rechtsverordnung können für Mehrausgaben der Verpflegung, Kraftfahrzeugkosten und andere häufig geltend gemachte Erwerbsausgaben Pauschalen festgelegt werden. Pauschalen können auch für gemischt veranlasste Ausgaben (§ 15 Abs. 1) festgelegt werden.

b) Bestandsvergleich**§ 19 Ermittlung der Einkünfte aus Unternehmen durch Bestandsvergleich**

(1) Der nach § 9 Abs. 2 für eine einzelne Erwerbstätigkeit gewählte Bestandsvergleich muss vor einem Wechsel zur Überschussrechnung mindestens fünf Wirtschaftsjahre beibehalten werden. Beim Wechsel der Ermittlungsart sind zum Zwecke vollständiger Gewinnerfassung Hinzurechnungen und zur Vermeidung von Doppelerfassungen Abrechnungen anzusetzen, die das Ergebnis des Wirtschaftsjahrs vor dem Wechsel erhöhen oder mindern.

(2) Durch den Bestandsvergleich werden der Unterschiedsbetrag zwischen dem in der Steuerbilanz am Schluss des Wirtschaftsjahrs ausgewiesenen Eigenkapital und dem in der Steuerbilanz am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ausgewiesenen Eigenkapital, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, ermittelt.

(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Unternehmen durch Bestandsvergleich ist die Steuerbilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahrs nach den Vorschriften dieses Gesetzes und anderer Steuergesetze aufzustellen. Die formellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind zu befolgen und die materiellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind ergänzend zu den Vorschriften dieses Gesetzes heranzuziehen, soweit sie die objektivierbare Ermittlung eines möglichst sicheren Gewinns bezwecken.

(4) Neben der Steuerbilanz sind die steuerlich erfolgswirksamen Erträge und Aufwendungen in einer steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung einander gegenüberzustellen. Dabei sind die Vorschriften über Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben mit Ausnahme des § 12 Abs. 1 entsprechend auf die Erträge und Aufwendungen anzuwenden.

(5) Die Steuerbilanz und die steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung bilden den steuerlichen Jahresabschluss.

§ 20 Allgemeine Vorschriften zum Bestandsvergleich

(1) Die Steuerbilanz hat das gesamte Erwerbsvermögen (§ 7 Abs. 2) der einzelnen Erwerbstätigkeit zu erfassen. Die Vorschriften der §§ 16, 17 sind anzuwenden, soweit sich aus den folgenden Vorschriften nicht etwas anderes ergibt. In der Steuerbilanz sind das aus den Anlagegütern im Sinne des § 16 Abs. 1 Satz 2 bestehende Anlagevermögen, das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Verbindlichkeiten, die Rückstellungen und die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

(2) Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr, wenn der Steuerpflichtige den Bestandsvergleich nicht für vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre durchführt. Der Bestandsvergleich ist für einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten durchzuführen, wenn ein Unternehmen eröffnet, erworben, aufgegeben oder wenn der Bestandsvergleich auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr umgestellt wird. Der durch Bestandsvergleich ermittelte Ge-

winn oder Verlust ist dem Kalenderjahr zuzuordnen, in dem der Ermittlungszeitraum endet. Endet oder beginnt der Bestandsvergleich während des Kalenderjahrs, so ist § 9 Abs. 1 für den Rest des Kalenderjahrs anzuwenden.

(3) Einlagen sind Wertzuführungen in das Erwerbsvermögen der einzelnen Erwerbstätigkeit. Gegenstand der Wertzuführung können alle Wirtschaftsgüter, jedoch keine Nutzungen (z. B. bei unentgeltlicher Überlassung von Wirtschaftsgütern) sein. Als Einlagen gelten auch Wertzuführungen aus einem nicht steuerverstrickten Teil des Erwerbsvermögens in den steuerverstrickten Teil des Erwerbsvermögens.

(4) Entnahmen sind Wertabgaben aus dem Erwerbsvermögen der einzelnen Erwerbstätigkeit für die Lebensführung oder andere Zwecke, die nicht mit der Erwerbstätigkeit verfolgt werden. Gegenstand der Wertabgabe können alle Wirtschaftsgüter, Leistungen und Nutzungen sein. Als Entnahmen gelten auch Wertabgaben aus einem steuerverstrickten Teil des Erwerbsvermögens in einen nicht steuerverstrickten Teil des Vermögens.

(5) Immaterielle Anlagegüter können eingelegt und entnommen werden, auch wenn sie nicht entgeltlich erworben worden sind.

§ 21 Steuerbilanzansätze

(1) Wirtschaftsgüter (§ 10 Abs. 2) sind in der Steuerbilanz einzeln anzusetzen und zu bewerten. Bei der Veräußerung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter sind die nach § 28 Abs. 1 aufgestockten Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Soweit ergänzend heranzuziehende materielle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Wahlrechte der Bilanzierung gewähren, treten an die Stelle von Aktivierungswahlrechten Gebote und an die Stelle von Passivierungswahlrechten Verbote.

(2) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind anzusetzen

1. auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen;
2. auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

§ 22 Bewertung von Wirtschaftsgütern, Einlagen und Entnahmen

(1) Wirtschaftsgüter sind nach den §§ 13 Abs. 1, 2; 16 Abs. 3; 28 Abs. 4 zu bewerten und nach § 17 abzuschreiben, soweit die folgenden Vorschriften nicht etwas Anderes bestimmen. Abweichend von § 13 Abs. 1 Nr. 1 sind Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert zu bewerten und auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben, wenn die Wertminderung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung dauerhaft ist.

(2) Abschreibungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sowie für den Verbrauch der Substanz sind zulässig, soweit die Wert-

minderung durch die Abschreibungen nach § 17 nicht bereits berücksichtigt sind.

(3) Gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens können jeweils nach anerkannten Vereinfachungsmethoden (Fifo, Lifo und Durchschnittsmethoden) bewertet werden. Von der gewählten Methode darf nur in wirtschaftlich begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.

(4) Einlagen und Entnahmen sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Erwerbsvermögen in ein anderes Erwerbsvermögen desselben Steuerpflichtigen ist der Buchwert fortzuführen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Unternehmensfremde Nutzungen und Leistungen sind mit den auf die Nutzungen und Leistungen entfallenden Aufwendungen anzusetzen.

§ 23 Verbindlichkeiten und Rückstellungen

(1) Verbindlichkeiten sind im Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung mit dem Erfüllungsbetrag zu bewerten. Bei dauerhafter Änderung des Erfüllungsbetrages sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Rentenverpflichtungen sind mit ihrem Barwert anzusetzen.

(2) Rückstellungen sind nur für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, wenn und soweit die Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich ist.

(3) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten. Künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung verbunden sind, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen. Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln.

(4) Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne anfallen.

(5) Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten und Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen. Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend.

§ 24 Pensionsrückstellungen

Für eine Pensionsverpflichtung ist eine Rückstellung (Pensionsrückstellung) zu bilden, wenn und soweit

1. der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat;
2. die Pensionszusage vorbehaltlos erteilt wird; unschädlich sind nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Arbeitsrechts anerkannte Widerrufsvorbehalte;
3. die Pensionszusage schriftlich erteilt wird und die künftigen Leistungen eindeutig festgelegt sind.

c) Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbsgemeinschaft

§ 25 Zweistufige Ermittlung der Einkünfte aus einer Erwerbsgemeinschaft

(1) Die Einkünfte aus einer Erwerbsgemeinschaft bestehen aus

1. dem Anteil an dem Gewinn oder Verlust der Erwerbsgemeinschaft und
2. dem Sondergewinn oder Sonderverlust des Beteiligten.

(2) Zunächst ist der Gewinn oder Verlust der Erwerbsgemeinschaft durch die Gegenüberstellung der gemeinschaftlichen Erwerbseinnahmen (Gemeinschaftseinnahmen) und Erwerbsausgaben (Gemeinschaftsausgaben) nach § 9 Abs. 1 zu ermitteln. Dabei ist nach § 16 ein Verzeichnis des gemeinschaftlichen Erwerbsvermögens (Gemeinschaftsverzeichnis) zu führen. Sodann ist der Gewinn- oder Verlustanteil nach den rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der Erwerbsgemeinschaft sowie nach den Beschlüssen der Beteiligten anteilig zuzurechnen.

(3) Der Sondergewinn oder Sonderverlust des Beteiligten ist durch die Gegenüberstellung der Sondererwerbseinnahmen und der Sondererwerbsausgaben nach § 9 Abs. 1 zu ermitteln. Zu den Sondererwerbseinnahmen gehören die Sondervergütungen für Leistungen des Beteiligten an die Erwerbsgemeinschaft (z. B. Tätigkeiten im Dienste der Erwerbsgemeinschaft, Überlassung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Hingabe von Darlehen) sowie andere Vorteile, die durch die Erwerbsgemeinschaft veranlasst sind, z. B. der Erwerb von Forderungen gegenüber der Erwerbsgemeinschaft und der Erlass von Verbindlichkeiten gegenüber der Erwerbsgemeinschaft. Zu den Sondererwerbsausgaben gehören alle durch die Beteiligung und die Leistungen des Beteiligten veranlassten Aufwendungen.

(4) Soweit Leistungen der Erwerbsgemeinschaft an den Beteiligten bei der Erwerbsgemeinschaft gewinnmindernd berücksichtigt worden sind, müssen sie als Sondererwerbseinnahmen des Empfängers angesetzt werden.

(5) Die Einkünfte aus einer Erwerbsgemeinschaft können auch nach den §§ 19 bis 24 durch Bestandsvergleich ermittelt werden, wenn sowohl für das gemeinschaftliche Erwerbsvermögen als auch für die Erwerbsvermögen aller Beteiligter Steuerbilanzen erstellt werden. An die Stelle des Gemeinschaftsverzeichnisses tritt die Gemeinschaftsbilanz und an die Stelle des Beteiligtenverzeichnisses tritt die Beteiligtenbilanz.

§ 26 Beteiligtenverzeichnis

(1) Für die Ermittlung des Sondergewinns oder Sonderverlusts hat der Beteiligte nach § 16 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 Beteiligung 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 Beteiligtenverzeichnissen oder Gemeinschafts- und Beteiligungsbilanzen 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 nach den §§ 2 Abs. 2; 32; 33 nur insoweit ausgleichen oder 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.

d) Ermittlung von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften

§ 27 Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen

(1) In die Ermittlung von Einkünften im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1; Abs. 3 Nr. 1 sind alle Wirtschaftsgüter des Erwerbsvermögens einzubeziehen, soweit die Veräußerung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1) oder Überführung (§ 7 Abs. 3 Nr. 1) nicht bereits in Überschussrechnungen nach § 9 Abs. 1 Satz 1, in einem Bestandsvergleich (§§ 19 bis 24) oder bei der Ermittlung von Einkünften im Sinne des § 7 Abs. 1 Nrn. 2, 3; Abs. 3 Nr. 2 erfasst ist.

(2) Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens (§ 7 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2) ist der zum Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzende Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie den Veräußerungskosten andererseits.

(3) Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Unternehmen und Unternehmensteilen (§ 7 Abs. 1 Nr. 2) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und dem Unternehmenswert zum Zeitpunkt der Veräußerung sowie den Veräußerungskosten andererseits.

(4) Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Erwerbsgemeinschaften (§ 7 Abs. 1 Nr. 3) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und dem Beteiligungswert zum Zeitpunkt der Veräußerung sowie den Veräußerungskosten andererseits.

§ 28 Bewertung bei Veräußerungen

(1) Die nach § 27 Abs. 2 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 § 27 Abs. 2 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 § 27 Abs. 3 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 § 27 Abs. 4 anzusetzende Beteiligungswert besteht aus dem Buchwert der Beteiligung im Gemeinschaftsverzeichnis und dem Ergänzungswert nach § 26 Abs. 2 Satz 2; beide Werte sind nach Abs. 1 aufzustocken.

§ 29 Einkünfte bei Vorgängen, die Veräußerungen gleichgestellt sind

(1) Gewinn oder Verlust aus der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Erwerbsvermögen in ein nicht steuerverstricktes Vermögen (§ 7 Abs. 3 Nr. 1) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem in einem Anlageverzeichnis ausgewiesenen Buchwert und dem gemeinen Wert in dem Zeitpunkt, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Erwerbsvermögen ausscheidet.

(2) Bei der Überführung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter treten an die Stelle des Buchwerts die nach § 28 Absatz 1 aufgestockten Anschaffungs- und Herstellungskosten. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens, die weder in einem Anlageverzeichnis noch in einer Steuerbilanz noch in einer Überschussrechnung erfasst sind, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungs- und Herstellungskosten.

(3) Der Buchwert ist nach § 22 Abs. 4 Satz 2 fortzuführen, wenn Wirtschaftsgüter in einem Anlageverzeichnis oder in einer Steuerbilanz erfasst sind.

(4) Wird ein Wirtschaftsgut des Erwerbsvermögens unentgeltlich übertragen, so können die Buchwerte angesetzt werden, wenn das Wirtschaftsgut in einem Anlageverzeichnis oder in einer Steuerbilanz erfasst bleibt und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; ansonsten ist der gemeine Wert anzusetzen. 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. 4 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 in einem Anlageverzeichnis oder in einer Steuerbilanz erfasst bleiben. Bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern sind Einkünfte nach § 27 Abs. 2 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 § 28 Abs. 1 findet auch im Falle eines Wertausgleichs nicht statt.

e) Ermittlung von Einkünften aus Zukunftssicherung**§ 30 Nachgelagerte Besteuerung von Einkünften aus Zukunftssicherung**

(1) Einkünfte aus Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1) sind nachgelagert zu besteuern, indem Beiträge und andere Einzahlungen in die Zukunftssicherung als Erwerbsausgaben im Zeitpunkt des Abflusses und Auszahlungen aus der Zukunftssicherung als Erwerbseinnahmen im Zeitpunkt des Zuflusses anzusetzen sind.

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

§ 31 Zertifizierte Zukunftssicherung

(1) Die zertifizierten Einrichtungen (§ 8 Abs. 2 Satz 1) haben dem zuständigen Finanzamt die Einzahlungen des Steuerpflichtigen und des Arbeitgebers für die zertifizierte Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2) sowie die Erträge mitzuteilen.

(2) Das Finanzamt hat unter der Steuernummer des Steuerpflichtigen die Einzahlungen und Erträge auf zwei 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 A auszubuchen und nach § 30 Abs. 1 zu versteuern. Sodann sind die Beträge des Vorsorgekontos B auszubuchen und als Kapitalrückzahlung zu behandeln. Die Vorsorgekonten sind bei einem Rechtsnachfolger fortzuführen und Auszahlungen nach § 11 Abs. 1 Satz 2 dem Rechtsnachfolger zuzurechnen.

(4) Die Kapitalisierung von Verträgen der Zukunftssicherung und vorzeitige Auszahlungen sind mit höchstens 25 Prozent zu besteuern.

3. Verlustabzug

§ 32 Verlustrücktrag

(1) Soweit Verluste in der Summe der Einkünfte eines Kalenderjahrs nicht ausgeglichen werden können, sind sie von der Summe der Einkünfte des vorangegangenen Kalenderjahrs abzuziehen (Verlustrücktrag in das erste Kalenderjahr).

(2) Soweit Verlustausgleich und Verlustrücktrag in das erste Kalenderjahr für die vollständige Berücksichtigung der Verluste nicht ausreichen, sind die Verluste von der Summe der Einkünfte des zweiten vorangegangenen Kalenderjahrs abzuziehen (Verlustrücktrag in das zweite Kalenderjahr).

§ 33 Verlustvortrag

Soweit Verlustausgleich und Verlustrücktrag (§ 32) für die vollständige Berücksichtigung der Verluste nicht ausreichen, sind die Verluste in die nachfolgenden Kalenderjahre vorzutragen. Die vorzutragenden Verluste sind so früh wie möglich zu verrechnen.

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

Für den Verlustrücktrag nach § 32 sind Steuerbescheide zu ändern, auch wenn sie unanfechtbar geworden sind oder wenn die Verjährung eingetreten ist. Der Betrag des nach § 33 vortragsfähigen Verlustes ist gesondert festzustellen. Der Feststellungsbescheid bildet den Grundlagenbescheid für die Steuerbescheide der nachfolgenden Kalenderjahre.

4. Privatausgaben und Privateinnahmen

§ 35 Allgemeine Vorschriften

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

1. Lebensbedarfausgaben im Sinne des § 36;
2. Unterhaltsausgaben im Sinne des § 37;
3. Spenden und Mitgliedsbeiträge im Sinne des § 38;
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 Kalenderjahren abzuziehen.

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

1. Lebensbedarfeinnahmen im Sinne des § 36 Abs. 5;
2. Unterhaltseinnahmen im Sinne des § 37;

3. die Erstattung oder Rückzahlung abzogener Privatausgaben.

(4) Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben können nicht als Privateinnahmen und Privatausgaben berücksichtigt werden. Jedoch sind die Vorschriften der §§ 10 bis 13 auf Privateinnahmen und Privatausgaben sinngemäß anzuwenden.

§ 36 Lebensbedarfausgaben und Lebensbedarfeinnahmen

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

1. der Grundfreibetrag (Absatz 2);
2. die Mehrbedarfpauschalen (Absatz 3);
3. die Sonderbedarfausgaben (Absatz 4);
4. Beiträge zu Versicherungen für die Abdeckung von Sonderbedarfausgaben, zum Beispiel Kranken-, Pflege- und Unfallversicherungen;
5. Beiträge an die Bundesagentur für Arbeit.

(2) Der Grundfreibetrag (Absatz 1 Satz 2 Nr. 1) berücksichtigt den regelmäßigen Grundbedarf. Er beträgt 8 000 Euro für Volljährige, 6 000 Euro für Minderjährige, die das 7. Lebensjahr vollendet haben und 4 000 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 Ausbildung sowie für Behinderung und Pflegebedürftigkeit. Die Bundesregierung setzt mit Zustimmung des Bundesrates die Mehrbedarfpauschalen jährlich auf der Grundlage des vorjährigen Verbraucherpreisindex für Deutschland durch Rechtsverordnung (Lebensbedarfverordnung) fest und passt dabei die Beträge nach Abs. 2 Satz 2 und § 3 Abs. 1 entsprechend an.

(4) Sonderbedarfausgaben (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3) sind notwendige größere Ausgaben, die in einer besonderen Lebenslage zusätzlich zu dem durch den Grundfreibetrag und die Mehrbedarfpauschalen berücksichtigten Bedarf anfallen. Sonderbedarfausgaben sind auch Pflichtabgaben an rechtstreuere Religionsgemeinschaften wie insbesondere die Kirchensteuer. 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.

(5) Einnahmen aus öffentlichen Mitteln (z. B. Sozial- und Arbeitslosengeld) und Leistungen aus Versicherungen im Sinne des Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 sind als Lebensbedarfeinnahmen zu versteuern, soweit der Lebensbedarf durch Abzüge nach Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 bis 3, Abs. 2 bis 4 zu berücksichtigen ist.

§ 37 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. Sonderbedarfsausgaben (§ 36 Abs. 4) für die unterhaltene 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.

§ 38 Spenden und Mitgliedsbeiträge

(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 nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden und die Zuwendungsempfängerin rechts- und sittenreu 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 Freizeit verwendet werden.

(3) Die Zuwendungen 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 aus einem Anlageverzeichnis (§§ 16;

25 Abs. 2; 26 Abs. 1) oder aus einer Steuerbilanz (§§ 20 Abs. 1; 26 Abs. 3 letzter Satz) aus, so ist die Zuwendung mit dem Buchwert zu bewerten.

III. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger**§ 39 Besteuerung Nichtansässiger mit dem Inlandseinkommen**

(1) Vorbehaltlich des § 40 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 Absatzes 2, vermindert um den auf inländische Einkünfte begrenzten Verlustabzug (§§ 32 bis 34) und die Hälfte des in § 36 Abs. 2 bestimmten Grundfreibetrages, schließlich vermehrt um die Privateinnahmen im Sinne des § 35 Abs. 3. Privateinnahmen sind nur im Umfange der Abziehbarkeit von Privatausgaben zu versteuern. § 37 Absatz 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 (§ 5), soweit die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird oder soweit Zahlungen aus inländischen öffentlichen Kassen geleistet werden;
5. Einkünfte aus Anteilen an einem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1) mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland;
6. Einkünfte im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat;
7. Einkünfte im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3, wenn der Versicherungsgeber Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat;
8. Einkünfte im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4, wenn das Finanzkapital durch inländischen Grundbesitz oder durch Schiffe, die in einem inländischen Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist;

9. Einkünfte aus Anleihen und Forderungen, die im Inland öffentlich registriert sind oder die von einem inländischen Finanzdienstleister ausgegeben werden;
10. Einkünfte aus der Veräußerung von im Inland belegenen Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens (§ 7 Abs. 1 Nr. 1) sowie von Unternehmen, Unternehmensteilen und Beteiligungen an Erwerbsgemeinschaften (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 und 3), soweit Einkünfte im Sinne der Nr. 1 anzusetzen sind;
11. Einkünfte aus Zukunftssicherung im Sinne des § 8, soweit Einzahlungen als Erwerbsausgaben nach § 30 Abs. 1 angesetzt worden sind.

§ 40 Besteuerung Nichtansässiger mit dem Welteinkommen

(1) Die Besteuerung Nichtansässiger bemisst sich nach dem Welteinkommen (§ 2 Abs. 2; §§ 4 bis 38),

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 einkommenssteuerpflichtig 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 Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 7 000 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

§ 41 Entstehung der Einkommensteuer, der Vorauszahlungen und der Steuerabzüge

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

§ 42 Arten und Höhe der Steuerabzüge, Steuerabzugspflichten

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

1. Arbeitslohn im Sinne von § 46 Abs. 1 und 2 (Lohnsteuer);
2. Kapitalerträge im Sinne von § 47 Abs. 1 (Kapitalertragsteuer);

3. Auszahlungen im Sinne von § 48 Satz 1 (Auszahlungsteuer);
4. Einnahmen im Sinne von § 49 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 20 Prozent der Einnahmen, soweit sich nicht aus § 45 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 Einkommensteuerpflichtigen unter dessen Steuernummer aufzeichnet. Der Einkommensteuerschuldner und das für den Steuerabzugspflichtigen zuständige Finanzamt sind verpflichtet, dem Steuerabzugspflichtigen die Steuernummer des Einkommensteuerschuldners mitzuteilen.

§ 43 Anrufungsauskunft

Auf Antrag des Steuerabzugspflichtigen hat das für ihn zuständige Finanzamt darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über den Steuerabzug anzuwenden sind. Die Auskunft ist innerhalb eines Monats nach Eingang des Auskunftersuchens zu erteilen.

§ 44 Haftung

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

(2) Der Steuerabzugspflichtige haftet nicht, soweit ihn kein Verschulden trifft. Seine Haftung ist insbesondere ausgeschlossen, soweit er die Steuer gemäß der Anrufungsauskunft einbehalten und abgeführt hat oder die Auskunftsfrist nach § 43 Satz 2 verstrichen ist.

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

§ 45 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 § 42 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.

§ 46 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 § 5 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 (z. B. Trinkgelder) unterliegt nur dann der Lohnsteuer, wenn die Vergütung wirtschaftlich Bestandteil des mit dem Arbeitgeber vereinbarten Arbeitslohnes ist und dementsprechend bei dem Arbeitgeber abgerechnet wird.

(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.

§ 47 Besondere Vorschriften zur Kapitalertragsteuer

(1) Der Kapitalertragsteuer unterliegen:

1. Einnahmen aus Anteilen an einem Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen;
2. Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art.

(2) Abweichend von § 42 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 § 42 Abs. 2 erfüllt. Befindet sich die auszahlende Stelle im Ausland, so ist der Schuldner nach § 42 Abs. 2 Steuerabzugspflichtiger.

(3) 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.

(4) Der Steuerabzugspflichtige darf von der Erhebung der Kapitalertragsteuer nur abssehen, wenn die Voraussetzungen des Absatz 3 durch amtliche Bescheinigung nachgewiesen sind.

(5) Das Bundesamt für Finanzen hat die Kapitalertragsteuer auf Antrag zu erstatten, soweit Kapitalertragsteuer nach Abs. 3 nicht zu erheben war und wenn der Gläubiger nicht veranlagt wird. Die Voraussetzungen des Satzes 1 sind durch amtliche Bescheinigung des zuständigen Finanzamts nachzuweisen.

§ 48 Besondere Vorschriften zur Auszahlungsteuer

(1) Der Auszahlungsteuer unterliegen Einnahmen aus

1. früherer Erwerbstätigkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1, z. B. Pensionen, Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder;
2. obligatorischen Versorgungssystemen im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 2;
3. zertifizierter Zukunftssicherung im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 3.

(2) Abweichend von § 42 Abs. 2 sind Steuerabzugspflichtige auch Einrichtungen im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 1 mit Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland. Diese Einrichtungen haben ebenso wie inländische Einrichtungen sicherzustellen, dass der Steuerabzug ordnungsgemäß durchgeführt wird.

§ 49 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 Bildberichterstatler;
3. Einnahmen aus der Verwertung von Rechten (insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten) im Inland.

(2) Unbeschadet des § 42 Abs. 2 ist Steuerabzugspflichtiger derjenige, von dem der Einkommensteuerschuldner die Einnahmen im Inland empfängt.

V. Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung**§ 50 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 § 37 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 (§ 39) erzielt hat, es sei denn, der Steuerpflichtige wird durch einen Steuerklärungsentwurf (Absatz 4) zur Abgabe einer Steuererklärung aufgefordert.

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

(5) Der Steuerpflichtige hat den Steuerklärungsentwurf 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 Steuerklärungsentwurf 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 Steuerklärungspflichten 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.

§ 51 Zusammenveranlagung von Familienangehörigen

(1) Ehegatten und Personen, deren Unterhaltsleistungen nach Maßgabe des § 37 berücksichtigt werden, sind zusammen zu veranlagern. Die Steuerschuld ist jedoch für jeden Steuerpflichtigen gesondert festzusetzen und auf Antrag auch gesondert bekanntzugeben.

(2) Jeder nach Absatz 1 zusammenveranlagte Steuerpflichtige schuldet nur die gegen ihn festgesetzte Steuer. Jedoch hat der Unterhaltsverpflichtete für Rechnung des Unterhaltsberechtigten die auf die Unterhaltseinnahmen entfallende Steuer zu entrichten, die sich ergibt, wenn der Unterhaltsberechtigte nur die Unterhaltseinnahmen zu versteuern hätte.

(3) Aus der Zusammenveranlagung auszuschneiden sind Nichtansässige im Sinne des § 39 und Personen mit eigenen Einkünften, wenn diese getrennte Veranlagung beantragen. Absatz 2 Satz 2 gilt auch im Falle der getrennten Veranlagung unverändert.

§ 52 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.

§ 53 Steuerermäßigung und Steueranrechnung

(1) Sind im Einkommen Einkünfte aus Anteilen an einem Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen enthalten, ermäßigt sich die Einkommensteuer um ein Fünftel der Einnahmen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1.

(2) Auf die verbleibende Einkommensteuer werden angerechnet:

1. die für das Kalenderjahr entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 55),
2. die für das Kalenderjahr entrichteten Steuerabzugsbeträge (§ 42 Abs. 1),
3. die bei einer getrennten Veranlagung Unterhaltsberechtigter von einem Unterhaltsverpflichteten nach § 51 Abs. 2 Satz 2 gezahlte Steuer.

(3) Bei Steuerpflichtigen, die nach den §§ 2 Abs. 1, 40 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 Umfange 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.

(4) Eine sich nach Anwendung der Absätze 1 bis 3 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.

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

(1) Bei Einkünften im Sinne des § 7 Abs. 3 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 Absatz 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) Die Absätze 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.

§ 55 Abgeltungswirkung von Steuerabzügen

(1) Nichtansässige werden nicht zur Einkommensteuer veranlagt, wenn mit den Steuerabzügen nach Maßgabe der §§ 41 bis 46 sämtliche Einkünfte des Kalenderjahrs erfasst sind. Die Einkommensteuer ist durch den Steuerabzug abgegolten.

(2) Abweichend von Absatz 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 (§ 39 Abs. 2) erzielt.

§ 56 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 bekanntgegebenen 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. Ermächtigungs-, Übergangs- und Schlussvorschriften

(Siehe Begründung, Rz. 519 bis 525)

Zweiter Teil: Begründung des Entwurfs

A. Bestandsaufnahme

I. Notwendigkeit einer grundlegenden Rechtsreform

a) Der Aufbau des geltenden Einkommensteuergesetzes geht auf das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (Reichsgesetzblatt I 1934, S. 1005) zurück. Seitdem hat eine lange Reihe von Änderungsgesetzen die Ursprungszahl von 53 Paragraphen des EStG 1934 bis zum EStG 2002 vom 19.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 4110) mit dem Annex von Kindergeld und Altersvorsorgezulage auf **nicht weniger als 182 Paragraphen** aufgebläht; dabei erstrecken sich einzelne Paragraphen über mehrere Druckseiten des Bundesgesetzblattes (vgl. z. B. §§ 3; 4; 6; 51; 52 EStG). Das Alterseinkünftegesetz vom 5.7.2004 (BGBl. I 2004, S. 1427) hat das Regelungsdickicht des EStG 2002 weiter ausgebaut. 1

Das Einkommensteuerrecht hat sich nach dem zweiten Weltkrieg in *zweierlei* Hinsicht *fehlentwickelt*: Zum einen benutzte der Gesetzgeber die Einkommensteuer zunehmend als Mittel der **Lenkung** und **sozialen Gestaltung**. Die Bemessungsgrundlage wurde durch eine Vielzahl von *Steuervergünstigungen* geschmälert. Zum anderen steigerte der Gesetzgeber das Einkommensteueraufkommen weit über die Geldentwertung hinaus und machte die Einkommensteuer zu einer von den **Bürgern nicht mehr akzeptierten Last**. In den letzten drei Jahrzehnten wuchs das Einkommensteueraufkommen nominal um nahezu das Siebenfache, von 27.153,3 Mio. Euro in 1970 auf 182.557,1 Mio. Euro in 2001, und fiel erst in den beiden letzten Jahren infolge der schlechten Wirtschaftslage auf 170.480 Mio. Euro zurück (siehe *Dziadkowski*, 50 Jahre Reformversuche, 2003, S. 13). 2

Mit der Steigerung des Aufkommens wurde die **Umverteilungseffizienz** der Einkommensteuer ausgebaut: Gegenwärtig tragen nach den statistischen Erhebungen des Bundesfinanzministeriums die oberen fünf Prozent der Steuerzahler mit Einkünften ab 81.800 Euro 42,8 Prozent des Aufkommens, während nur 8,4 Prozent des Aufkommens auf die untere Hälfte der Steuerzahler mit Einkünften unter dem Betrag von 26.930 Euro verteilt ist. 3

Das kräftige Wachstum der Einkommensteuerlast provoziert Steuerwiderstand und steuerminimierende Rechtsgestaltung. Ihr pflegt der Gesetzgeber mit sog. Buchstabenparagraphen zu begegnen, die nicht nur den Text des Einkommensteuergesetzes anreichern, sondern auch neue Steuersparmodelle bewirken, so dass weitere Buchstabenparagraphen programmiert sind. Die dynamisch wachsende Komplexität des Einkommensteuerrechts wird nur von relativ wenigen und gut beratenen Steuerzahlern beherrscht. Die fiskalische, lenkende und umverteilungseffiziente Steuergesetzgebung raubt der Einkommensteuer ihre Grundidee gleichmäßiger Austeilung der Steuerlasten und 4

würdigt das Einkommensteuerrecht zu unverständlichem Spezialistenrecht herab.

- 5 b) Das Einkommensteuergesetz leidet unter einem **rechtsdogmatischen Defizit**, das es dem Rechtsanwender ganz erheblich erschwert, Steuergleichheit herzustellen. Gewiß reichte der Fundus der Normenkenntnis in den Anfängen des deutschen Einkommensteuerrechts nicht aus. Die Schöpfer des Bürgerlichen Gesetzbuchs konnten auf die Lehren der Pandektenwissenschaft zurückgreifen. Die Zivilgesetzgebung war das Werk einer „streng wissenschaftlich gesonnenen Ministerialbürokratie“ (so *Wieacker*, *Privatrechtsgeschichte*, 1967, S. 459). Hingegen entstand das preußische Einkommensteuergesetz von 1891 ohne rechtsdogmatischen Boden. Sein maßgeblicher Fachautor *Bernhard Fuisting* bediente sich, während er das Entstehen des Bürgerlichen Gesetzbuchs erlebte, der römisch-rechtlichen Theorie, die das Einkommen nur auf die Früchte einer Sache (vgl. §§ 99 ff. BGB) und nicht auf die Sache selbst erstreckte (siehe *Jehner*, *Einkommensbesteuerung*, 1988), womit die Veräußerungseinkünfte ausgegrenzt waren. Die Lobby der Kaufleute wehrte sich erfolgreich gegen die Quellentheorie und setzte die Maßgeblichkeit der kaufmännischen Rechnungslegung für die Besteuerung durch (siehe *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 2002, § 9 Rz. 184). Der *Dualismus der Einkünftermittlung* war geboren.
- 6 Die Einkommensteuergesetzgebung entwickelte sich bis heute im *Gegensatz von Anspruch und Wirklichkeit*. Im April 1889 berief sich Finanzminister *Johannes von Miquel* emphatisch auf „unser deutsches Gerechtigkeitsgefühl“, als er im Preußischen Herrenhaus die Einführung der progressiven Einkommensteuer forderte (siehe *Pausch*, *Johannes von Miquel*, 1964, S. 33). In seinem Ministerium entstand aber ein Einkommensteuergesetz, das Einkünfte dualistisch ungleich behandelte. *Georg von Schanz* veröffentlichte 1896 und 1922 seine grundlegenden Abhandlungen zur *Reinvermögenszugangstheorie* (*Schanz*, *Einkommensbegriff*, 1896 und 1922). Nach dem ersten Weltkrieg setzte sich weltweit die Idee durch, dass sich mit der Einkommensteuer die Steuerlasten am gerechtesten nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilen ließen (siehe *Tipke*, *Steuerrechtsordnung II*, 2003, S. 606). *Johannes Popitz* kürzte die Einkommensteuer 1926 zur „Königin der Steuern“ (*Popitz*, *Einkommensteuer*, 1926).
- 7 Den Gerechtigkeitsanspruch an die Einkommensteuer befriedigte der Gesetzgeber nur sehr bedingt. Mit dem EStG 1920 wurde zwar die Quellentheorie mit der Erfassung von Spekulationseinkünften eingeschränkt und das Einkommensteuergesetz grundsätzlich auf den Boden der Reinvermögenszugangstheorie gestellt. Gleichwohl strebte der Gesetzgeber keinen theoretisch folgerichtigen Einkommensbegriff an. Er agierte vielmehr nur punktuell gegen Kriegsspekulanten, die riesige Veräußerungsgewinne steuerlich unbelastet genießen konnten (siehe *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, 1981/1988, S. 37). Der Gesetzgeber des EStG 1925 bestätigte die Ambivalenz der Einkommenstheorien und bestimmte das Einkommensteuerobjekt *pragmatisch* durch die ab-

schließende Enumeration von Einkünften; sie ist im Einkünftekatalog bis heute beibehalten worden (siehe mit Nachweisen der Gesetzesbegründungen seit 1925 *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, 1981/1988, S. 42/43).

Unter dem Regime hoher, kriegslastenbedingter Steuersätze setzte nach dem ersten Weltkrieg die Dogmatisierung des Einkommensteuerrechts durch Rechtsprechung und glanzvolle Beiträge der Wissenschaft verstärkt ein. Man sprach von den „golden twenties des Steuerrechts“, deren Früchte aber von der Gesetzgebung nicht geerntet wurden. Die lange Reihe von Steueränderungsgesetzen blieb auf die Tagespolitik beschränkt. So sind zum Beispiel die durch die Liebhaberechtsprechung des Reichsfinanzhofs ab 1925 entwickelten Grundlinien zur Steuerbarkeit von Einkünften (siehe *Lang*, *Bemessungsgrundlage*, 1981/1988, S. 47) bis heute nicht im Einkommensteuergesetz positiviert worden. Der Gesetzgeber agierte sogar immer wieder gegen die Rechtsprechung, wenn sie fiskalisch missliebig judizierte, so zum Beispiel bei der Wiederherstellung der Infektionstheorie in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

c) Die Systematik des Einkommensteuerrechts ist durch die **Sozial-, Lenkungs- und Wahlstimmenpolitik** parteiideologisch unterschiedlich ausgerichteter Regierungen tiefgreifend zerstört worden. Das Ergebnis ist die **Schedularisierung** der Einkommensteuer (siehe *Tipke*, *Steuerrechtsordnung II*, 2003, S. 668 ff., S. 860 ff.) durch ein *Einkunftsartenrecht* (siehe *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 2002, § 9 Rz. 477 ff.), das die Einkommensteuer immer weiter von ihrem Leitbild einer **synthetischen Einkommensteuer** (dazu Rz. 121) entfernt hat. Der größte Teil der einkommensteuerrechtlichen Rechtsprechung und Literatur befasst sich mit Fragen, deren Relevanz sich aus der unterschiedlichen Steuerbelastung einzelner Einkünfte ergibt, insbesondere durch

- den *Dualismus* von *Gewinn- und Überschusseinkünften* (§ 2 Abs. 2 EStG). Bei den Gewinneinkünften sind die Veräußerungseinkünfte voll erfasst. Hingegen werden die Veräußerungseinkünfte bei den Überschusseinkünften nur eingeschränkt nach den §§ 17; 22 Nr. 2; 23 EStG besteuert. 10
- unterschiedliche *Einkünftermittlungsarten*, so die Betriebsvermögensvergleiche nach den §§ 4 Abs. 1; 5 Abs. 1 EStG im Unterschied zur Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 EStG), zur Gewinnermittlung bei Handelsschiffen (§ 5a EStG), zur Ermittlung land- und forstwirtschaftlicher Gewinne nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG), zur Ermittlung des Überschusses von Einnahmen über Werbungskosten (§§ 8; 9 EStG), zur Ermittlung von Veräußerungseinkünften nach den §§ 16; 17; 23 EStG. 11
- unterschiedliche *Terminologien der Einkünftermittlung*, zum Beispiel die verschieden formulierten Legaldefinitionen von Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). 12
- einkünftenspezifische *Beschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs* (§§ 2 Abs. 3; 2a; 2b; 10d; 15a; 22 Nr. 3 S. 3, 4; 23 Abs. 3 EStG); 13

- 14 – *einkünfte-spezifische Pauschalierungen* zum Beispiel in § 9a EStG.
- 15 – *einkünfte-spezifische Steuervergünstigungen*: Befreiungen besonders in dem umfangreichen Katalog der §§ 3; 3b EStG; Freibeträge und Freigrenzen (§§ 13 Abs. 3; 14a; 16 Abs. 4; 17 Abs. 3; 18 Abs. 3 Satz 2; 19 Abs. 2; 20 Abs. 4; 22 Nr. 3 Satz 2; 23 Abs. 3 Satz 6; 24a EStG) und Steuerermäßigungen (§§ 34; 34b; 34c; 34e; 35; 35a EStG).
- 16 – die *Zusatzbelastung* durch die *Gewerbsteuer*, allerdings abgemildert durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG.
- 17 – *unterschiedliche Steuererhebungsarten* (§§ 37; 38 ff.; 43 ff.; 50a EStG).
- 18 – *einkünfte-spezifisch unterschiedliche Durchsetzung des Gesetzes*, zum Beispiel die unterschiedliche Erfassung von Einkünften aus Wertpapieren und Aktien im Betriebs- und Privatvermögen (siehe *Tipke*, Ungleichbelastung, 2001).
- 19 d) Diesen Fehlentwicklungen des Einkommensteuerrechts trat eine stattliche Anzahl von **Reformgutachten** und **-entwürfen** entgegen. Bereits im ersten Jahrzehnt nach dem zweiten Weltkrieg entstand das Bedürfnis nach einer „großen Steuerreform“, die 1954 von einem Arbeitsausschuss unter der Leitung des hessischen Finanzministers *Heinrich Troeger* (Troeger-Ausschuss, 1954) gefordert wurde. Die erste gesetzeskritische Bestandsaufnahme leistete 1964 die sog. *Durchforstungskommission* (Einkommensteuerekommission, 1964). Einen weiteren Meilenstein der Reformarbeit setzte das dickleibige Gutachten der Steuerreformkommission 1971 (Steuerreformkommission 1971).
- 20 Mitte der 1980er Jahre verstärkte sich die Forderung nach einer grundlegenden, mit der *Senkung* von *Steuersätzen* verknüpften Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, denn die Schärfe der Progression wurde zunehmend als Hauptursache der Kompliziertheit und Inakzeptanz des Einkommensteuerrechts erkannt. Als Vorbild diente die US-amerikanische Einkommensteuerreform von 1986 mit dem Motto: „Reduce tax rates, reduce complexity, increase fairness“. Seitdem sind in regelmäßigen Abständen Gesetzentwürfe mit dem Ziel verfasst worden, die *sozial-, lenkungs- und wahlpolitisch* motivierten „Ausnahme- und Verfremdungstatbestände“ (so das Vorwort von *Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, 2003) im Einkommensteuergesetz zu streichen und damit seine Grundregeln freizulegen. 1985 veröffentlichte *Joachim Lang* seinen „Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes“. 1986 legte *Johann Wilhelm Gaddum* einen Entwurf vor, der sich darauf beschränkte, aus dem geltenden Einkommensteuergesetz Texte herauszustreichen. Somit ließ dieser Entwurf gravierende Gesetzesmängel wie zum Beispiel den historischen Einkünfte-katalog oder überflüssige terminologische Unterschiede wie den Dualismus von Betriebsausgaben und Werbungskosten unangetastet. Der 1993 veröffentlichte „Entwurf eines Steuergesetzbuchs“ von *Lang* war auf die Beratung mittel- und osteuropäischer Staaten zugeschnitten und enthielt den Vorschlag einer Einkommensteuer

mit voll nachgelagerter Besteuerung von Einkünften der Zukunftsvorsorge. 1994 überreichte die *Bareis-Kommission* Bundesfinanzminister *Theo Waigel* neun Thesen zur Reform der Einkommensteuer, die weit über den Kommissionsauftrag, sich mit der Steuerfreistellung des Existenzminimums zu befassen, hinaus reichten. Die Empfehlungen der *Bareis-Kommission* wurden 1997 in den „Petersberger Steuervorschlägen“ aufgegriffen.

e) Ungeachtet aller Reformbemühungen trieb der tagespolitisch eingestellte Gesetzgeber die Chaotisierung des Einkommensteuerrechts mit unverminderter Kraft voran. Dieser legislatorischen Uneinsichtigkeit stellte sich eine neue Generation **visionärer**, vom **geltenden Recht** mehr oder weniger **radikal entfernt** **Entwürfe** entgegen. 2001 veröffentlichte eine von *Paul Kirchhof* geleitete Arbeitsgruppe den „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“. Mit unermüdlicher Öffentlichkeitsarbeit überzeugte *Paul Kirchhof* breite Kreise der Bevölkerung von der Notwendigkeit einer radikalen Steuerreform.

2002 folgte der Gesetzentwurf der „Einfachsteuer“ von *Manfred Rose* (Rose, Reform, 2002, S. 150 ff.). Im Juni 2002 schrieb die Humanistische Stiftung in Frankfurt einen Wettbewerb um die besten Entwürfe eines Einkommensteuergesetzes aus. Im September 2003 wurde der Entwurf von *Joachim Mitschke* mit dem ersten Preis und der Entwurf von *Michael Elicker* mit dem zweiten Preis ausgezeichnet. Beide Entwürfe basieren auf dem Konzept einer voll nachgelagerten Besteuerung von Einkommen und empfehlen einen zweistufigen Tarif (*Mitschke*) bzw. einen proportionalen Steuersatz (*Elicker*). Der dritte Preis wurde diesem Entwurf und der vierte Preis dem von der FDP vorgelegten Entwurf eines neuen Einkommensteuergesetzes (FDP, Neue Einkommensteuer, 2004) verliehen.

Paul Kirchhof legte Ende 2003 den Entwurf des „Einkommensteuergesetzbuchs“ vor, mit dem er den „Karlsruher Entwurf“ von 2001 zu einer „Vereinheitlichten Ertragsteuer“ fortentwickelte (siehe *Kirchhof*, Vereinheitlichte Ertragsteuer, 2002). Die „Vereinheitlichte Ertragsteuer“ unterwirft natürliche Personen und „steuerjuristische Personen“ einer Einkommensteuer von einem „Viertel des Einkommens“ (*Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, 2003, §§ 1; 2 Abs. 4) und benötigt dazu nur 23 Paragraphen. Eine Integration von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer empfiehlt auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Jahresgutachten 2003/04, Rz. 570-583: Steuerreformoption I) und plädiert zudem für das nordische Modell einer dualen Einkommensteuer mit niedrig proportionaler Besteuerung von Kapitaleinkommen und progressiver Besteuerung von Arbeitseinkommen (Jahresgutachten 2003/04, Rz. 584 ff., 614 ff.: Steuerreformoption II). Dem folgte im Juli 2004 der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen mit Entwürfen zu einer Flat Tax und zu einer dualen Einkommensteuer (siehe Wissenschaftlicher Beirat, 2004).

- 24 f) Die **politischen Parteien** pflegen in der *Opposition* übereinstimmend ein neues Einkommensteuergesetz mit radikal vereinfachter Bemessungsgrundlage ohne Steuervergünstigungen zu fordern, 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). Die Union konstatiert: „Das gegenwärtige Einkommensteuergesetz ist nicht mehr reformfähig. Es wird deshalb aufgehoben und durch ein vollständig neu formuliertes Einkommensteuergesetz ersetzt, das den Fundamentalprinzipien der Verständlichkeit und der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit entspricht“ (CDU/CSU, Modernes Steuerrecht, 2004, S. 4; ebenso FDP, Neue Einkommensteuer, 2004, S. 1).
- 25 g) Die jüngste Reformdiskussion steht im augenfälligen Kontrast zur aktuellen Steuergesetzgebung; diese vermittelt ein Bild **totaler Inakzeptanz** dessen, was im **realen Einkommensteuerrecht** geschieht. Das reale Einkommensteuerrecht scheint die Solidarität des Bürgers mit der Gemeinschaft tiefgreifend zerstört zu haben. Der Steuerzahler hat sich weit davon entfernt, Steuern als Solidarbeiträge zu einer zivilisierten Gemeinschaft der Bürger zu verstehen. Die von *Hall/Rabushka* (Flat Tax, 1995) vorgedachte Politik „flacher“ Steuertarife (siehe *Elicker*, Plädoyer, 2000) um den Preis *roher Bemessungsgrundlagen* ist stark in Mode gekommen. Jeder möchte entlastet werden; keiner will Verlierer einer Reform sein.
- 26 Die politische Diskussion in den Medien wird vordergründig um Steuersätze und Steuerentlastungsnormen geführt. Damit wird die notwendige Fundamentalreform des Einkommensteuerrechts *populistisch* auf eine **Steuerentlastungsreform** verkürzt. Das populäre Verständnis von **Steuervereinfachung** verengt sich auf das *Bierdeckelformat eines dreistufigen Einkommensteuertarifs*. Die eigentlichen Aufgaben der Fundamentalreform bleiben in der Öffentlichkeit weithin unerörtert. Der Weg aus dem RegelungsDickicht des Einkommensteuergesetzes ist so schwierig, dass er den steuerlich nicht vorgebildeten Fernsehkonsumenten, den Zeitungslesern und den nur an steuerlichen Entlastungen interessierten Bürgern nicht im Einzelnen aufgezeigt werden kann.

II. Bedeutung von Bemessungsgrundlage, Tarif und Gesetzesvollzug für die Rechtsreform

- 27 a) Der Bericht der Steuerabteilungsleiter (Steuerabteilungsleiter, 2004, S. 92 f.) schildert die vorrangige Aufgabe zur Neufassung eines Einkommensteuergesetzes: Es solle zunächst geprüft werden, „wie das Steuerrecht vereinfacht und die Bemessungsgrundlage verbreitert werden kann“, und erst dann solle „über den Tarif und die Höhe einer eventuellen Steuerentlastung“ entschieden werden.

Diese Auffassung teilen die Autoren des Kölner Entwurfs. Der Normbestand des materiellen Einkommensteuerrechts regelt hauptsächlich das zu versteuernde Einkommen, also die **Bemessungsgrundlage** im Sinne einer *richtigen Bestimmung steuerlicher Leistungsfähigkeit*. Die Fundamentalreform hat die **Wahrheit der Bemessungsgrundlage**, d. h. die *realitätsgerechte Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit* herzustellen, bevor ein Einkommensteuertarif verfasst wird. Nur eine wahre Bemessungsgrundlage gewährleistet einen *wahren Einkommensteuertarif*, im Ergebnis die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten nach dem Maßstab wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Die Neuordnung von Vorschriften der Bemessungsgrundlage machen den Hauptteil der Reformarbeiten aus.

b) Demgegenüber kann der **Einkommensteuertarif** nur **gesellschaftspolitisch**, *nicht rechtlich* entschieden werden. Die Tarifentscheidung steht zu Recht im Vordergrund der politischen Bühne. Einen rechtlich „richtigen“ Tarif gibt es nicht. Die Fragen, ob der Tarif progressiv, linear-progressiv, als Stufentarif ausgestaltet sein oder ob das Einkommen mit einem einzigen, möglichst „flachen“ Steuersatz versteuert werden soll, hängen von dem Finanzbedarf des Staates, von dem Aufkommensverhältnis der direkten zu den indirekten Steuern und besonders davon ab, wieviel Umverteilung der Staat betreiben will. Allerdings kann es *rechtlich* nicht hingenommen werden, wenn der Gesetzgeber den Tarif nicht der Preisentwicklung anpasst. Durch die sog. *kalte Progression* wird die historische opfertheoretische Tarifentscheidung verfälscht (dazu *Seer*, Einkommensteuerreform, 2004, S. 2275 f.).

Der tarifliche Entscheidungsspielraum des nationalen Steuergesetzgebers wird durch die *Globalisierung* eingeschränkt. Der sog. *Wettbewerb* der *Steuersätze* übt starken Druck auf die Steuerstaaten aus, die Steuersätze zu senken. Das gilt besonders für die EU-Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Niedrigsatzpolitik der mittel- und osteuropäischen Beitrittsländer.

c) Die **rechtliche Bedeutung** des **Einkommensteuertarifs** liegt in der *Schwere* der *Steuerfolgen*: Hohe Steuersätze intensivieren den Steuerwiderstand und schädigen damit die Entwicklung des Rechts. Allerdings belegt die Historie, dass hohe Steuersätze auch die Dogmatik des Steuerrechts fördern. Dies erklärt etwa den hohen Stellenwert des Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht. Bei sehr niedrigen Steuersätzen wird die Rechtsfrage zur „quantité négligable“. Bei dem Spitzensatz von 4 Prozent des preußischen EStG 1891 verzichteten die Kaufleute leichthin auf die Vorteilhaftigkeit der Quellentheorie (siehe oben Rz. 5).

Die Höhe von Steuersätzen wirkt also auf den *rechtlichen Zustand* der *Bemessungsgrundlage* und damit auf die *Praxis* der *Rechtsanwendung* ein. Derartige Wirkungen sind bei der juristischen Reform der Bemessungsgrundlage mitzubedenken. Eine *Flat Tax* könnte wohl das Einkommensteuerrecht *durchgreifend vereinfachen*, wenn sie umverteilungspolitisch und fiskalisch zu realisieren wäre. Ein Exempel hierzu statuiert Hongkong: Obgleich dort die

Volkswirtschaft seit Jahrzehnten hoch entwickelt ist und das Staatsbudget beachtliche Budgetüberschüsse ausweist, ist die Steuerberatung dort im wesentlichen auf die Rechnungslegung reduziert und es werden praktisch keine Steuerprozesse geführt, weil die Einkommen mit einem Spitzensatz von nur 15 Prozent besteuert werden.

- 33 d) Zusätzlich zur Reform des materiellen Einkommensteuerrechts stellt sich die Aufgabe, den **Gesetzesvollzug zu vereinfachen**. Hier kann es nur Gewinner geben, denn die Möglichkeiten der elektronischen Datenverarbeitung für Steuererklärung und Steuererhebung sind bei weitem nicht ausgeschöpft.

III. Zur Reformbedürftigkeit der Bemessungsgrundlage

1. Defizite im dualen Aufbau der Bemessungsgrundlage

- 34 Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist **dualistisch** aufgebaut: Die „Summe der Einkünfte“ (**Erwerbseinkommen**) wird vermindert um **Ausgaben des notwendigen Lebensbedarfs**. Dieser international übliche Aufbau der Bemessungsgrundlage mit der grundlegenden Unterscheidung von *gross income* und *taxable income* ist bereits 1890, also im Entstehen des preußischen Einkommensteuergesetzes von 1891 bahnbrechend von *Adolph Wagner* (Finanzwissenschaft, 1890, S. 444) formuliert worden: „Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person liegt in zwei Reihen von Momenten, solchen, welche den Erwerb und Besitz von Sachgütern, und solchen, welche die Verwendung dieser Güter zu eigener oder anderer pflichtgemäß zu ermöglichender Bedürfnisbefriedigung betreffen.“
- 35 Aus diesem Ansatz erwuchs die von *Klaus Tipke* (grundlegend: Steuerrecht, 1971, S. 16 f.) begründete Lehre vom **indisponiblen Einkommen**: Nach dem sog. *privaten Nettoprinzip* ist der für den notwendigen Lebensbedarf verwendete und demnach für die Steuerzahlung nicht verfügbare Teil des Erwerbseinkommens aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist also nicht allein das „Markteinkommen“, wie *Peter Bareis* (Privatausgaben, 1991, und Markteinkommensbesteuerung, 1995) und *Dieter Schneider* (Bemessungsgrundlage, 1984) meinen, sondern das *um die indisponible Einkommensverwendung verminderte Erwerbseinkommen*.
- 36 § 2 EStG bringt den dualen Aufbau der Bemessungsgrundlage nicht klar zum Ausdruck. Er war mit Vorschriften zur Mindestbesteuerung (§ 2 Abs. 3 EStG i. d. F. bis 2003) vorübergehend völlig zugeschüttet. Das Erwerbseinkommen wird in der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Satz 1 EStG) erfasst. Die indisponible Einkommensverwendung wird durch die Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen (§ 2 Abs. 4 EStG), die Freibeträge und „sonstigen ... abzuziehenden Beträge“ (§ 2 Abs. 5 Satz 1 EStG) berücksichtigt.

2. Normative Unvollständigkeit des Einkommensteuergesetzes

Obgleich das Einkommensteuergesetz gegenwärtig 182 Paragraphen umfasst, ist es **normativ unvollständig**. Der Gesetzgeber hat es versäumt, die von Rechtsprechung und Schrifttum aufgedeckten Gesetzeslücken zu schließen. Das geltende Einkommensteuergesetz weist besonders folgende **Regelungslücken** auf:

- Die *Steuerbarkeit* nur des **Erwerbseinkommens** ist nur vereinzelt im § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und *nicht allgemein* im Einkünftekatalog des § 2 Abs. 1 EStG geregelt; dies empfiehlt § 2 Abs. 1 dieses Entwurfs. 38
- Die **Enumeration** des Einkünftekatalogs ist besonders im Regelungsbereich der §§ 2 Abs. 1; 22; 23 EStG lückenhaft. Es werden nicht nur die **Veräußerungseinkünfte** als Teil des Erwerbseinkommens (siehe § 7 dieses Entwurfs) unvollständig erfasst. Die **Wiederkehr** (§ 22 Nr. 1 EStG) ist ein für die Steuerbarkeit von Einkünften *untaugliches* Merkmal (vgl. *Fischer, KS, EStG, § 22 Rn. B 21*). Der Bundesfinanzhof (BStBl. II 1995, S. 121, 124) vermag nicht zu erkennen, „wodurch allein die Wiederkehr von Leistungen eine erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indizieren soll, insbesondere im Vergleich zur nichtsteuerbaren Einmalzahlung ...“. Schließlich belegt auch die Kasuistik zu den in § 22 Nr. 3 EStG geregelten **Einkünften aus Leistungen** (siehe *Schmidt/Wacker, EStG, § 22 Rz. 130 ff.*) die unvollständige Erfassung von Erwerbseinkommen. 39
- Die **Einkünfteermittlung** ist in mehrfacher Hinsicht unvollständig geregelt: Die Legaldefinitionen der § 2 Abs. 2 EStG erfassen **keine Verluste**. § 4 Abs. 3 EStG regelt den Bereich des **Erwerbsvermögens** (siehe § 16 dieses Entwurfs) nur sehr rudimentär. Die Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbsgemeinschaft (siehe §§ 25; 26 dieses Entwurfs) ist im EStG praktisch nicht normiert, demnach das **Steuerrecht der Personengesellschaft** weitgehend Richterrecht. Der Gesetzgeber hat auch **bilanzsteuerrechtliche** Legalitätsdefizite der Rechtsprechung nicht beseitigt, z. B. bei Steuerentstrickungen und handelsbilanzrechtlichen Wahlrechten, die entgegen § 5 Abs. 1 EStG auf Steuerbilanzierungsgebote und -verbote reduziert werden. 40
- Das **Konglomerat von Privatabzügen** (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge) regelt den Bereich **indisponibler Einkommensverwendung** ebenfalls unvollständig. Der indisponible Teil des Einkommens sollte auch nicht als Grundfreibetrag im *Tarif* geregelt sein. Die Erstattung und Rückzahlung von indisponiblen Ausgaben ist nur sehr vereinzelt und meist sehr unklar (dazu näher *Tipke/Lang, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 702 ff.*), so z. B. in § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG positiviert. Die Rechtsprechung hat Schwierigkeiten, die spätere Erstattung von Aufwendungen, die nach § 33 EStG abgezogen worden sind, de lege lata zu berücksichtigen, d. h. § 33 EStG auf der Grundlage eines mit dem § 11 EStG eigentlich unvereinbaren Belastungsprinzips zu interpretieren. 41

IV. Zum Umfeld des Einkommensteuergesetzes

1. Notwendigkeit einer umfassenden Reform der Besteuerung von Einkommen

- 42 Die Notwendigkeit einer grundlegenden Rechtsreform reicht über das Einkommensteuergesetz weit hinaus. Das Einkommensteuergesetz ist in ein **Umfeld** eingebettet, das einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nur sehr bedingt zu entsprechen vermag. Die Reform erstreckt sich auf **drei** Komplexe, die zwar stark miteinander verzahnt sind, die sich aber politisch und fiskalisch kaum *in einem Schritt* verwirklichen lassen:
- 43 Bereits die Verwirklichung eines neuen Einkommensteuergesetzes, die **erste Teilreform**, erfordert gewaltige politische *Anstrengungen*. Die Umverteilung von Steuerlasten lässt sich kaum populistisch vermitteln: Erfahrungsgemäß ist heftiger Widerstand von den Verlicern der Steuerreform zu erwarten, während die Gewinner die Steuerentlastung stillschweigend als geboten zu betrachten pflegen. Das Projekt eines neuen Einkommensteuergesetzes ist auch mit so erheblichen wahlpolitischen und fiskalischen *Risiken* verknüpft, dass sich eine umfassende Reform der Ertragsteuern wohl nur in *mehreren Schritten* umsetzen lässt.
- 44 Eine **zweite Teilreform** hätte sich der *Körperschaftsteuer* zuzuwenden, denn die mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) verwirklichte *Unternehmenssteuerreform* vermochte nicht zu überzeugen. Sie verstärkte insbesondere die *Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung*.
- 45 Eine **dritte Teilreform** hätte schließlich die Neuordnung der *Kommunalsteuern* zu leisten. Hier stellt sich die Aufgabe, die *gleichheitswidrige Gewerbesteuer* durch eine breiter angelegte kommunalsteuerliche Zusatzbelastung der Einkommen zu ersetzen.
- 46 Sowohl bei der ersten als auch bei der zweiten Teilreform stellt sich die Frage, ob und inwieweit sich das *Konzept einer synthetischen Gleichbelastung von Einkommen bewahren* lässt.

2. Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer

- 47 a) Der Kölner Entwurf hält an dem Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer aus mehreren Gründen fest: Dieser ist zunächst doppelbesteuerungsrechtlich und europarechtlich vorgegeben. Die jüngsten Bemühungen der Europäischen Kommission um eine Vereinheitlichung der *Körperschaftsteuersysteme* in Europa verdeutlichen den **internationalen Standard**. Sodann würde die international ungewöhnliche Zusammenfassung von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer durch die oben (Rz. 23) erwähnte „Vereinheitlichte Ertragsteuer“ den deutschen Gesetzgeber im *Wettbewerb der Steuersysteme* benachteiligen, weil er den Körperschaftsteuersatz nicht

mehr unabhängig vom Einkommensteuertarif gestalten könnte. In dieser Weise sollte der **Spielraum deutscher Steuersatzpolitik** nicht *rechtsstrukturell* beschnitten werden.

Schließlich sind die **Rechtsformen** der Unternehmen so **verschieden**, dass sich die Vorfrage, ob Unternehmensgewinne *separat* von der Einkommensteuer oder *integriert* in die Einkommensteuer zu besteuern sind (siehe *Tipke, Steuerrechtsordnung II*, 2003, S. 1193 ff.) nicht einheitlich beantworten lässt. Es wird weltweit immer einen Dualismus integrierter und separater Besteuerung geben: So scheidet die separate Besteuerung für bestimmte, besonders kleine Einzelunternehmen a priori ebenso aus wie die integrierte Besteuerung für die großen Publikumskapitalgesellschaften.

b) Das Konzept einer *synthetischen* Einkommensteuer wird durch die **Spreizung** von **Körperschaftsteuersatz** und **Spitzensatz der Einkommensteuer** gestört. Hierzu ist aber festzustellen, dass die separate Besteuerung von Unternehmensgewinnen immer das Konzept einer synthetischen Besteuerung von Einkommen durchbricht, auch wenn der Körperschaftsteuersatz in Höhe des einkommensteuerlichen Spitzensatzes angesetzt ist. Die Körperschaftsteuer auf thesaurierte Gewinne berücksichtigt persönliche Verhältnisse nicht. Demnach müssen die Gewinne mittelständischer Familienkapitalgesellschaften ausgeschüttet werden, um die synthetisch „richtige“ Besteuerung der Gesellschafter zu erreichen.

c) Zudem setzt die synthetisch „richtige“ Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne ein **Vollanrechnungsverfahren** voraus, das mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 (BGBl. I S. 1433) vor allem aus *europarechtlichen* Gründen abgeschafft worden ist (vgl. Vorlagebeschluss 2 K 2241/02 des FG Köln vom 24.6.2004, DStRE 2004, 1026; Urteil des EuGH vom 7.8.2004 – Rs. C-319/02 – Manninen). Der internationale Wettbewerb der Steuersysteme drängt die Entwicklung der Körperschaftsteuersysteme immer mehr zu einem **klassischen System** zurück, in dem die Körperschaftsteuer nicht angerechnet wird. Dafür werden die Körperschaftsteuersätze immer weiter abgesenkt.

d) Nach vielfach vertretener Ansicht sollte eine Spreizung zwischen dem Spitzensatz der Einkommensteuer und dem Körperschaftsteuersatz wegen des sog. *Einsperreffekts* möglichst vermieden werden. Jedoch wird die wissenschaftlich unerwünschte Spreizung zusehends zu einem Axiom des Steuerwettbewerbs, der durch die Erweiterung der Europäischen Union auf mittel- und osteuropäische Staaten erheblich verschärft worden ist (dazu *Hey, Unternehmensbesteuerung in Europa*, 2004, S. 206 ff.).

Hierzulande beträgt die Spreizung bereits 20 (Körperschaftsteuersatz: 25; Spitzensatz der Einkommensteuer: 45) Prozentpunkte, wird aber noch durch die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer für Personenunternehmen notdürftig ausgeglichen. Nach dem absehbaren Wegfall dieser „Kittmasse“ (so *Hey, a. a. O.*, S. 209) durch die Reform der Kommunal-

steuern (siehe Rz. 68 ff.) stellt sich unausweichlich die Aufgabe, das *deutsche Ertragsteuerrecht* auf einen **niedrigen Körperschaftsteuersatz** mit mehr oder weniger großer Spreizung zum Spitzensatz der Einkommensteuer *vorzubereiten*, zumal sich diese in den meisten Ländern durchgesetzt hat. Dabei ist Folgendes zu bedenken:

- 53 – Die Entkoppelung von Spitzensatz der Einkommensteuer und Körperschaftsteuersatz verschafft der Steuerpolitik die nötige **Flexibilität**, um *adäquat* auf den *Steuerwettbewerb reagieren* zu können, denn es erscheint illusorisch, den Spitzensatz der Einkommensteuer auf das Niveau eines wettbewerbsfähigen Körperschaftsteuersatzes absenken zu können (so Hey, a. a. O., S. 209).
- 54 – Zudem wirkt ein niedriger Körperschaftsteuersatz gezielt und rechtlich klar abgegrenzt in einem hoch investiven Bereich von Wirtschaft und Arbeitsmarkt und ist als allgemein für eine Steuerart geltender Steuersatz *keine Steuervergünstigung*, sondern **Instrument** eines **fairen Wettbewerbs**.
- 55 – Während die Senkung des Einkommensteuerspitzenatzes regelmäßig mit erheblichen Aufkommenseinbußen verknüpft ist, erweist sich ein niedriger Körperschaftsteuersatz als **fiskalisch vorteilhaft**, weil Unternehmen ihre Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern pflegen. So hat sich z. B. Irland vom ärmsten EU-Land zum sog. „keltischen Tiger“ mit einem Körperschaftsteuersatz von 12,5 Prozent entwickelt. Dabei hat die Politik niedriger Körperschaftsteuersätze das irische Körperschaftsteueraufkommen seit 1990 verachtfacht.
- 56 – Ein niedriger Körperschaftsteuersatz steht für einen Paradigmenwechsel von der bisher besonders mit dem Außensteuergesetz betriebenen **standortgefährlichen Abschottungspolitik** des deutschen Steuergesetzgebers (vgl. Hey, a. a. O., S. 207) zu einer **aktiven Wettbewerbspolitik**, die dem Leitbild des Europarechts entspricht. Das im Urteil des EuGH vom 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – Hughes de Lasteyrie du Saillant ausgesprochene **Verbot der Wegzugsbesteuerung** begünstigt die Zuzugstaaten, namentlich die Staaten mit niedrigen Körperschaftsteuersätzen. Staaten mit sehr niedrigen Körperschaftsteuersätzen wie Irland benötigen auch keine Vorschriften gegen die **Gesellschafter-Fremdfinanzierung**, wenn die Steuerbelastung der Zinsen im Wohnsitzstaat über dem Körperschaftsteuersatz liegt.
- 57 – Ein niedriger Körperschaftsteuersatz ist auch im System **nachgelagerter Besteuerung** zu betrachten (dazu Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung, 2004, S. 330 ff.). Es entspricht einem Körperschaftsteuersatz von Null, wenn Arbeitseinkommen, die der Zukunftssicherung zugeführt werden, nachgelagert besteuert werden. Dem kommt das estländische Körperschaftsteuersystem nahe, das nur ausgeschüttete Gewinne besteuert. Im Vergleich hierzu ist zu bedenken, dass z. B. ein Pensionsanspruch nach der periodenbezogenen Reinvermögenszugangstheorie (siehe Rz. 126 ff.)

jährlich bewertet und der Wertzuwachs versteuert werden müsste. So gesehen bewirkt die nachgelagerte Besteuerung der Zukunftssicherung eine Besserstellung von Arbeitseinkommen gegenüber ausgeschütteten Gewinnen von körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen, die bei einem Körperschaftsteuersatz von über null **partiell nachgelagert** (so Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung, 2004, S. 303 ff.) besteuert werden. Diese ökonomischen Wirkungen dürfen bei der steuerpolitischen Diskussion eines niedrigen Körperschaftsteuersatzes nicht außer acht gelassen werden.

- e) Die Rückentwicklung zu klassischen Körperschaftsteuersystemen mit sehr niedrigen Körperschaftsteuersätzen wirft besonders eindringlich das Problem einer **rechtsformneutralen Besteuerung** auf, weil die Unternehmen in Deutschland überwiegend **Personenunternehmen** sind, die an einem niedrigen Körperschaftsteuersatz nicht teilhaben. Über die Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung und die Notwendigkeit einer **allgemeinen Unternehmensteuer** wird seit dem Deutschen Juristentag von 1924, also seit 80 Jahren ergebnislos gestritten (zur Historie ausführlich Hey, HHR, Einf. KSt, Anm. 184 ff.). Die bisherigen Vorschläge einer **rechtsformneutralen Unternehmensteuer** sind durchweg gescheitert. Die 1998 von dem Bundesfinanzminister Oskar Lafontaine einberufene „Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ hat ihren Auftrag, eine „rechtsformneutrale Unternehmensteuer“ zu konzipieren (siehe Brühler Empfehlungen, 1999, S. 11), nicht erfüllt. 58

Solange aber die Mehrheit der deutschen Unternehmen keinen Zugang zur Körperschaftsteuer hat, wird man eine Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer aus Gründen der Belastungsgleichheit nicht verantworten können. Diesen Zugang eröffnet die **Option von Personenunternehmen für die Körperschaftsteuer**, die als Alternative rechtsformneutraler Besteuerung nach dem Scheitern der allgemeinen Unternehmensteuer verbleibt (vgl. Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung, S. 367 f.; Hey, Unternehmensbesteuerung in Europa, 2004, S. 208 ff., und Faltlhauser, Konzept 21, 2004, S. 64 f.). Der bisherige Misserfolg von Optionsmodellen beruht auf vermeidbaren Konstruktionsfehlern. So sollte nicht der Fehler wiederholt werden, die Körperschaftsteuroption mit der Konstruktion einer **virtuellen Kapitalgesellschaft** zu verbinden. Vielmehr muss die Option mit **körperschaftsteuerrechtlichen Sonderregeln** ausgestattet werden, welche den Besonderheiten **personenbezogener Unternehmen** Rechnung tragen. Dabei geht es hauptsächlich um die Gruppe **mittelständischer** Unternehmen, bei denen die **Rechtsformwahl zivilrechtlich** bedeutsam ist. 59

Für personenbezogene Unternehmen sind **flexible Regeln** für das Verhältnis zwischen Unternehmen und Anteilseigner erforderlich. Die gegenwärtige Steuerpraxis der mittelständischen GmbH leidet besonders unter dem Richterrecht der verdeckten Gewinnausschüttung, das eine endlose Judikatur immer weiter ausdifferenziert und daher immer weniger Steuerplanungssicherheit gewährleistet. Zu prüfen wäre, ob ein **Auszahlungsabzugsverfahren** (dazu Lang, Perspektiven, 1999, S. 72 f. und Hey, a. a. O., S. 210 f.) die für personen- 60

bezogene Unternehmen (einschließlich GmbH) notwendige Flexibilität zu leisten vermag. Im Auszahlungsabzugsverfahren werden alle Auszahlungen an Gesellschafter (Gewinnausschüttungen, Entnahmen, Vergütungen) wie Geschäftsführergehälter als Betriebsausgaben behandelt und unmittelbar der Einkommensteuer unterworfen. Auf diese Weise kann für ein Körperschaftsteuerpflichtiges Personenunternehmen das Transparenzprinzip hergestellt und die Doppelbelastung von Gewinnen mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer vermieden werden.

- 61 Bei den personenbezogenen Kapitalgesellschaften bewirkt das Auszahlungsabzugsverfahren eine durchgreifende Steuervereinfachung, da es auf den **Rechtsgrund** und die **Angemessenheit** von **Auszahlungen nicht** ankommt, wodurch sich die umfängliche Rechtsprechung zu den Bezügen von Gesellschafter-Geschäftsführern (vgl. zuletzt BFH BStBl. II 2004, 132, 136 und 139) erledigt. Es ist nämlich gleichgültig, ob Bezüge unangemessen hoch sind. Verzichtet der Alleingesellschafter einer GmbH auf seine Geschäftsführerbezüge, weil die GmbH Dauerverluste erwirtschaftet, so ist keine Einkommensteuer zu entrichten, was der Verlustsituation des Unternehmens adäquat ist. Nach geltendem Recht muss jedoch ein hohes Geschäftsführergehalt progressiv versteuert werden, obgleich das Unternehmen keine Mittel für die Steuerzahlung erwirtschaftet.
- 62 Die duale Besteuerung durch Einkommensteuer und Körperschaftsteuer lässt die **Verrechnung** von **Verlusten**, die körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen erwirtschaften, auf der Ebene der Einkommensteuer nicht zu. Das hält viele Unternehmer davon ab, die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft als Alternative zur GmbH & Co. KG zu wählen. Durch die *Umkehrung des Auszahlungsabzugsverfahrens* könnte das Körperschaftsteuerrecht dem Einkommensteuerrecht angeglichen werden. Erwirtschaftet ein Unternehmen Verluste, so könnte der Einkommensteuerabzug von Einlagen zugelassen werden, die den Verlust eines körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmens ausgleichen. Dadurch würde der Verlust auf die Ebene der Einkommensteuer transferiert werden.
- 63 f) Die Autoren des Kölner Entwurfs haben zur **Unternehmenssteuerreform** noch keine Beschlüsse gefasst. Jedoch ist die Reform der **Körperschaftsteuer** in folgender Hinsicht vorbereitet worden:
- 64 aa) Zunächst hat sich die Arbeitsgruppe **gegen das Halbeinkünfteverfahren** entschieden. Sie empfiehlt statt dessen ein **Teilanrechnungsverfahren**, in dem sich die Einkommensteuer um ein Fünftel der Einnahmen aus einem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen ermäßigt (§ 53 Abs. 1 EStG-E). Dabei wurde der geltende Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent zugrunde gelegt. Eine *Vergütung* von Körperschaftsteuer ist nicht vorgesehen.
- 65 Das **Halbeinkünfteverfahren** verletzt das *objektive Nettoprinzip*, weil die Erwerbsaufwendungen des Anteilseigners nichts mit der Körperschaftsteuerbe-

lastung der Dividende zu tun haben und somit ein partielles Abzugsverbot für Erwerbsaufwendungen nicht zu rechtfertigen ist. Das Halbeinkünfteverfahren *verzerrt* gravierend den *progressiven Einkommensteuertarif* und erfordert zudem einen *sehr hohen Regelungsaufwand*, wie bereits ein Blick auf § 3 Nr. 40 EStG zeigt.

Hingegen stört das vorgeschlagene **Teilanrechnungsverfahren** den progressiven Tarifverlauf weit weniger als das Halbeinkünfteverfahren, da es die definitive Vorbelastung mit Körperschaftsteuer abmildert und die Belastung von Dividenden stärker dem individuellen Einkommensteuersatz anpasst. Im Unterschied zum Halbeinkünfteverfahren tastet das Teilanrechnungsverfahren das Nettoprinzip nicht an. Das Teilanrechnungsverfahren kann *einfach* in einem *einzig*en Rechtssatz normiert werden (vgl. § 53 Abs. 1 EStG-E) und schließlich kann ein pauschaler Teilanrechnungsbetrag bei der weiteren Absenkung von Körperschaftsteuersätzen *leichter angepasst* werden als das Halbeinkünfteverfahren. Bei einem Körperschaftsteuersatz von 15 Prozent und weniger könnte schließlich ganz zum klassischen Körperschaftsteuersystem zurückgekehrt werden.

bb) Der Kölner Entwurf liefert mit den Vorschriften zur **dualen Ermittlung der Einkünfte aus einer Erwerbsgemeinschaft** (§§ 25; 26 EStG-E) nicht nur die steuergesetzlichen Normen für das weitgehend richterrechtlich entwickelte Steuerrecht der Personengesellschaft (siehe oben Rz. 40). Es werden auch die einkommensteuergesetzlichen Voraussetzungen für die **Körperschaftsteueroption** geschaffen.

3. Reform der Kommunalsteuern

Die Reform der Kommunalsteuern bewegt sich im Spannungsverhältnis zwischen dem Befund, dass die Misere der Kommunalfinanzen der *Soforthilfe* bedarf, und der *Unversöhnlichkeit* der Reformvorstellungen, die der Bericht der von der Bundesregierung eingesetzten „Arbeitsgruppe Kommunalsteuern“ vom 20.6.2003 dokumentiert. Einigkeit besteht lediglich darin, dass die **Gewerbesteuer** als solche keinen Bestand haben kann. Die Bundesregierung plädiert mit dem Entwurf einer **Gemeindewirtschaftsteuer** vom 13.8.2003 für eine *kommunale Gewinnsteuer*, die sich von der Gewerbesteuer durch die Erweiterung der Steuerpflicht auf *Freiberufler, Veräußerungs- und Liquidationsgewinne* sowie durch den Wegfall von *Hinzurechnungen und Kürzungen* unterscheidet. Das Modell der kommunalen Spitzenverbände zielt auf eine *„Revitalisierung“* der **Gewerbesteuer** mit Einbeziehung der Freiberufler und *ertragsunabhängiger* Erweiterung der Bemessungsgrundlage ab. Das BDI/VCI-Modell empfiehlt an Stelle der Gewerbesteuer kommunale Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Das Modell der kommunalen Spitzenverbände ist allzusehr aus Kämmerersicht formuliert. Es verkennt, dass die *Substanzbesteuerung* nicht nur mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar ist, sie verschlechtert auch be-

deutend deutsche Standorte im internationalen Steuerwettbewerb. Hingegen wäre dem Postulat gleichmäßiger Austeilung der Steuerlasten am besten entsprochen, wenn die synthetische Einkommensteuerbelastung durch kommunale Zusatzsteuern nicht einkunftsartenspezifisch verändert werden würde.

- 70 Diese Voraussetzung erfüllt das **Drei-Säulen-Modell** einer **staatsinternen und örtlich zerlegten** Beteiligung an der *Umsatzsteuer, Einkommensteuer* und *Körperschaftsteuer* (so *Faltlhauser*, Konzept 21, 2004, S. 71 ff., und bereits *Lang*, Steuergesetzbuch, 1993, Rz. 412; 753). Der Ausbau der bereits bestehenden staatsinternen Beteiligung an der Einkommensteuer und Umsatzsteuer würde den Verwaltungsaufwand zusätzlicher Kommunalsteuern entbehrlich machen. Allerdings müsste das in Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG verankerte *Hebesatzrecht* auf die Grundsteuer beschränkt werden.
- 71 Hingegen kommt das Modell **kommunaler Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ohne** Verfassungsänderung aus. Hierzu bietet der Kölner Entwurf mit dem Konzept eines elektronisch nach § 45 Abs. 2 EStG-E ermittelten **Durchschnittssteuersatzes** eine praktikable Lösung für die **Integration kommunaler Zusatzsteuern** in das **Steuerabzugsverfahren**. Da dem Wohnsitzfinanzamt der Wohnsitz des Steuerschuldners bekannt ist, lässt sich der Hebesatz der Wohnsitzgemeinde ohne weiteres in die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes elektronisch einrechnen.

4. Vorgaben des Verfassungsrechts, des Europarechts und des Internationalen Steuerrechts

- 72 Eine Neufassung des Einkommensteuergesetzes hat schließlich auch die Vorgaben des Verfassungsrechts, des Europarechts und des Internationalen Steuerrechts zu beachten. Der Kölner Entwurf beachtet diese Vorgaben streng. *Verfassungsrechtliche* Vorgaben waren besonders bei der Regelung der Lebensbedarfsausgaben (§ 36 EStG-E) und der Familienbesteuerung (§ 37 EStG-E) zu berücksichtigen. Die Vorgaben des *Europarechts* und des *Internationalen Steuerrechts* können die gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beeinträchtigen (siehe *Lang*, Prinzipien, 2001, S. 68 ff.). Im Internationalen Steuerrecht bewirkt die Aufteilung von Steuerquellen starke Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip.
- 73 Besondere *europarechtliche* Probleme werfen die Formen nachgelagerter Besteuerung und die steuerliche Abrechnung stiller Reserven bei Wegzug auf. Das hierzu ergangene, oben (Rz. 56) zitierte Urteil *Lasteyrie du Saillant* zeigt erneut, dass die Rechtsprechung des EuGH auf die Kohärenz der nationalen Steuerrechtsordnungen wenig Rücksicht nimmt (dazu grundsätzlich *Fischer*, Steuergerechtigkeit in Europa, 2004, und *Herrera*, Is tax fairness in Europe under siege?, 2004).
- 74 Der Kölner Entwurf schöpft den zulässigen Rahmen des Europarechts und des Internationalen Steuerrechts voll aus, um die Kohärenz der Steuerrechtsord-

nung soweit wie möglich bewahren zu können. Das Urteil *Lasteyrie du Saillant* wird durch die Stundungsregelung nach § 54 EStG-E beachtet. Im weiteren verlangt das Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Ansässige und Nichtansässige insoweit gleich zu behandeln, als sie sich in einer vergleichbaren Situation befinden. Daher regelt § 40 EStG-E die Besteuerung Nichtansässiger mit dem Welteinkommen *ohne Beschränkung* auf Angehörige bestimmter Staaten.

Für die nachgelagerte Besteuerung ist eine *Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen* erforderlich. Das Besteuerungsrecht sollte dem *Quellenstaat* für alle nachgelagert besteuerten Einkünfte zugewiesen werden. Demnach sollte die Regelung für Beamte, deren Pensionen bereits nachgelagert besteuert werden, doppelbesteuerungsrechtlich *generalisiert* werden. Schließlich verlangt der Gleichbehandlungsgrundsatz, dass auch *ausländische* EU-Anbieter die Zertifizierungsvoraussetzungen des § 8 Abs. 2 EStG-E erfüllen und nach § 48 Abs. 2 EStG-E den Abzug der Auszahlungsteuer sicherstellen.

unbesetzt

76–99

B. Konzeption des Kölner Entwurfs

I. Konservative Reform oder Radikalreform?

a) Nachdem *Adam Smith* in seinem 1776 publizierten *Wealth of Nations* in seiner ersten Steuermaxime das Einkommen (contribution „in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state“) als gerechten Maßstab der Besteuerung erkannt hatte, legte Finanzminister *William Pitt* das erste Einkommensteuergesetz dem britischen Parlament vor. Es trat am 5. April 1799 in Kraft. Seit diesem Geburtsjahr der neuzeitlichen Einkommensteuer hat sich das Einkommensteuerrecht nicht nur fehlentwickelt. Es bildete sich in mehr als zwei Jahrhunderten ein breites Fundament ökonomischer und rechtlicher Erkenntnisse zur Besteuerung von Einkommen.

b) Die historischen Texte des **geltenden deutschen Einkommensteuergesetzes** sind ergänzungsbedürftig geworden, weil Rechtsprechung und Wissenschaft das deutsche Einkommensteuerrecht seit dem preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 tief ausgreifend fortgebildet haben. Die Kommentierung des EStG 1925 von *Georg Strutz* (Senatspräsident am Reichsfinanzhof), die bereits oben (Rz. 6) zitierte Abhandlung von *Johannes Popitz* (1925–1929 Staatssekretär im Reichsfinanzministerium) und „Die Grundlagen der Einkommensteuer“ von *Enno Becker* (Senatspräsident am Reichsfinanzhof) sind Meilensteine einer höchst ertragreichen, besonders richterlichen Fortbildung des Einkommensteuerrechts. Nach dem zweiten Weltkrieg setzte die dogmatische Weiterentwicklung des Einkommensteuerrechts intensiv in den siebziger Jahren des 20. Jahrhunderts ein (siehe *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2003,

S. 610 ff.), allerdings im Gegenpol zur Steuergesetzgebung, die das Einkommensteuerrecht immer weiter chaotisierte.

102 Es wäre vermessen, die seit dem preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 gewonnene Summe der rechtlichen Erfahrungen und die Kontinuität der Entwicklung von Recht zu verwerfen. Daher will dieser Entwurf **keine neue Art der Einkommensteuer erfinden**. Vielmehr sollen die **Systematik und die Terminologie des bestehenden Einkommensteuerrechts beibehalten** werden, soweit sie sich bewährt haben. Auf der Grundlage des Bewährten soll das Einkommensteuergesetz normativ vereinheitlicht und vervollständigt werden. Danach vereinheitlicht und vervollständigt der Kölner Entwurf den Einkünftekatalog nach dem *Erwerbseinkommensprinzip* und das Recht der Einkünfteermittlung nach dem *Veranlassungsprinzip*. Er ordnet den auf *Adolph Wagner* (Finanzwissenschaft, 1890, S. 444) zurückgehenden *dualen Aufbau der Bemessungsgrundlage* (siehe Rz. 34), indem er das oben (Rz. 41) erwähnte Konglomerat *persönlicher Abzüge* systematisch bereinigt und um den notwendigen positiven Faktor „**Privateinnahme**“ ergänzt (siehe Rz. 211). In dieser Weise soll die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auf die für die **Bestimmung steuerlicher Leistungsfähigkeit erforderliche** und von Rechtsprechung und Wissenschaft als **sachgerecht** erkannte und **bewährte Normsubstanz** zurückgeführt und dabei zugleich die geltende Regelung der Bemessungsgrundlage **vervollständigt** werden.

103 Das **bewahrende Element** einer Reform ist erforderlich, damit das neue Gesetz nicht noch größeren Schaden anrichtet als das fehlerhafte bestehende Gesetz (dazu *Mertens, Gesetzgebungskunst*, 2004, S. 18 ff., S. 21) zu ersetzen (a. a. O., S. 21). Daher haben sich die Autoren des Kölner Entwurfs für eine **konservative Reform** anstelle einer **Radikalreform** entschieden. Die Rechtsgeschichte lehrt, dass der von Kontinuität geprägte Charakter des Rechts keine Radikalreform zulässt. Erfolgreiche Rechtsreformen wie die Neuordnung des Zivilrechts im deutschen Bürgerlichen Gesetzbuch vom 18. August 1896 (RGBl. S. 195) wollen „ein Anknüpfen an das bestehende Recht anstelle einer Tabularasa-Kodifikation, zugleich aber auch die konsequente Fortentwicklung des bestehenden Rechts nach Maßgabe der gegenwärtigen Bedürfnisse“ (so *Mertens, Gesetzgebungskunst*, 2004, S. 33 ff., S. 35/36).

104 Die Rechtspraxis kann nur auf der Grundlage **vertrauter Rechtslagen und Terminologien sicherer und einfacher** werden. Neuartige Begriffe und Abgrenzungen erschweren die Praxis der Rechtsanwendung zumindest in einer Übergangszeit. Keinesfalls darf das Risiko eingegangen werden, dass die Streit anfälligkeit des Steuerrechts durch eine zu radikale Veränderung der Besteuerungsstrukturen noch weiter erhöht wird. Auch aus diesem Grunde ist die Alternative einer dualen Einkommensteuer verworfen worden (siehe im weiteren Rz. 122/123).

105 Das **reformierende Element** (dazu *Mertens, Gesetzgebungskunst*, 2004, S. 25 ff.) des Kölner Entwurfs ist gegen jene **Fehlentwicklungen** gerichtet, welche die

gesunde Normsubstanz des Einkommensteuerrechts verunstaltet und zugeschnitten haben. Die **Sanierung der gesunden Normsubstanz** bietet die bisher noch nicht wahrgenommene und somit einzigartige Chance einer **Rechtsreform** des Einkommensteuergesetzes. Der Finanzminister, der eine solche Reform durchzusetzen vermag, gewinnt die historische Bedeutung von *Johannes von Miquel*, dem Steuergerechtigkeits das Primär Anliegen war (siehe Rz. 6), und lässt die lange Reihe von Finanzministern, die doch in erster Linie das Budget im Visier hatten, weit hinter sich. Es würde sich jetzt erstmalig die Chance bieten, die Gesamtheit bewährter, von Rechtsprechung und Wissenschaft entwickelten Regeln des Einkommensteuerrechts in ein neues, schlankes Einkommensteuergesetz aufzunehmen. Dies wäre wahrhaft eine **Jahrhundertreform!**

II. Rechtssicherheit und Steuervereinfachung durch normative Vollständigkeit und Bestimmtheit des Einkommensteuergesetzes

a) Dem Kölner Entwurf liegt nicht die Annahme zugrunde, Steuervereinfachung sei durch Verkürzung des geltenden Einkommensteuergesetzes auf **möglichst wenige Paragraphen** zu leisten. Das Einkommensteuerrecht gehört zu den großen Rechtsgebieten. In Deutschland sind 28 Millionen Steuerzahler alltäglich von den Wirkungen des Einkommensteuerrechts betroffen und haben regelmäßig Erklärungen abzugeben, in denen sie Fragen des Einkommensteuerrechts zu entscheiden haben. Ein so großes Rechtsgebiet lässt sich nicht holzschnittartig **mit wenigen Paragraphen** einfangen. Es erfordert in allen entwickelten Staaten **hohen Regelungsaufwand**, hat eine **schwierige Gemengelage** von staatlichen und privaten **Interessen** zu regeln und es wirkt schließlich mit seinen **Rechtsfolgen** alltäglich auf nahezu **sämtliche Wirtschaftsvorgänge** ein. Somit nimmt der Kölner Entwurf nicht an einem Wettbewerb um das **kürzeste Einkommensteuergesetz** teil. 106

b) Ein kurzes, auf wenige Generalklauseln reduziertes Einkommensteuergesetz vermag dem *steuerrechtlichen Legalitätsprinzip* nicht zu genügen. Die rechtsstaatliche *Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung* gebietet die **normative Vollständigkeit** des Einkommensteuergesetzes (zum Vollständigkeitspostulat *Mertens, Gesetzgebungskunst*, 2004, S. 325 ff.). Mit dem Kölner Entwurf wird das Ziel verfolgt, grundsätzlich jede Rechtsfolge im *Einkommensteuergesetz selbst anzuordnen*. Daher füllt der Kölner Entwurf die oben (Rz. 37 ff.) aufgezeigten Regelungslücken durch eine Reihe von Vorschriften aus, die das geltende Einkommensteuergesetz nicht enthält. 107

c) Im weiteren geht die Konzeption des Kölner Entwurfs davon aus, dass der Steuertatbestand **parlamentarisch möglichst vollständig** entschieden sein soll. *Rechtsverordnungen* sollen das Einkommensteuergesetz nur dort entlasten, wo *faktische Verhältnisse* wie zum Beispiel ein Lebensbedarf *festzustellen* sind oder parlamentarische Rechtsfolgenanordnungen lediglich *konkretisierend ausgeführt* werden. Die Arbeitsgruppe hat die engen Voraussetzungen 108

des Art. 80 GG streng gehandhabt. Sie hat genau geprüft, ob Inhalt, Zweck und Ausmaß der in diesem Entwurf erteilten Ermächtigungen den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen.

- 109 d) Das wegen seiner Eingriffs- und Gestaltungsintensität nicht einfach zu handhabende Einkommensteuerrecht stellt an das Gesetz besonders hohe **formale Anforderungen**: Es muss in erster Linie **fachlich präzise** verfasst sein, um die Streit- und Missbrauchsanfälligkeit des Rechts zu minimieren. Dabei steht allerdings das *Vollständigkeitspostulat* im Spannungsverhältnis zum **Grundsatz der Bestimmtheit**, weil der Regelungsgegenstand und die ihn beherrschenden Prinzipien nicht ohne die „bewusste Unbestimmtheit“ von Generalklauseln und unbestimmten Rechtsbegriffen (dazu ausführlich *Mertens, Gesetzgebungskunst, 2004, S. 287 ff.*) vollständig zu erfassen sind. Der Kölner Entwurf verwendet Generalklauseln, um das Rechtsprinzip zu verdeutlichen oder um der Rechtsprechung Spielraum für die Fortentwicklung des Rechts einzuräumen. Jedoch ist darauf geachtet worden, dass die Generalklauseln in Normen eingebettet sind, die den Regelungsgegenstand konkret und beispielhaft verdeutlichen. Im übrigen wurde Bestimmtheit und Klarheit des Gesetzes auch mit dem Bemühen um *einheitliche Terminologie* angestrebt: Der Gesetzgeber soll nicht für denselben Gedanken an verschiedenen Stellen des Gesetzes verschiedene Ausdrücke verwenden, also Beständigkeit in der Wahl der Ausdrücke üben (so *Mertens, a. a. O., S. 356*).
- 110 e) Ein Gesetz, das wie das Einkommensteuergesetz komplexe Gegenstände wie zum Beispiel die Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbsgemeinschaft (§§ 25; 26 EStG-E) oder von Veräußerungseinkünften (§§ 27 bis 29 EStG-E) vollständig, bestimmt und klar zu regeln hat, wird die Forderung nach **Gemeinverständlichkeit** oder gar *Volkstümlichkeit* des Gesetzestextes nur bedingt erfüllen können. Das Gesetz sollte in erster Linie den *fachlich gebildeten Rechtsanwender* möglichst *präzise* anweisen. Ein Lesebuch für das Volk wird ein Einkommensteuergesetz niemals sein können. Gleichwohl haben die Autoren des Kölner Entwurfs nach der *verständlichsten Formulierung* für den *nicht steuerlich vorgebildeten* Steuerpflichtigen gesucht und diese verwendet, wenn dadurch die fachliche Präzision der Vorschrift nicht beeinträchtigt wird. Terminologien, die dem fachlich gebildeten Rechtsanwender vertraut sind und mit denen ein substantieller Entwicklungsstand des Rechts verknüpft ist, sind grundsätzlich übernommen worden, auch wenn sie dem allgemeinen Sprachverständnis nicht ohne weiteres zugänglich sind.
- 111 f) Die im Kölner Entwurf verwirklichte **Steuervereinfachung** ergab kein kurzes Einkommensteuergesetz, jedoch ein wesentlich kürzeres als das geltende Einkommensteuergesetz, indem die Bemessungsgrundlage auf ihre ursprüngliche Funktion realitätsgerechter Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit (siehe Rz. 28) zurückgeführt wurde. Diese Normsubstanz kann *nicht einfach*, jedoch *wesentlich einfacher als im geltenden Recht* geregelt werden.

Der Kölner Entwurf entlastet das Einkommensteuergesetz zunächst von den Normen der oben (Rz. 9) zitierten Sozial-, Lenkungs- und Wahlstimmenpolitik und wendet sich sodann der **Bereinigung von Rechtsstrukturen** zu: Er ordnet den historisch entwickelten Einkünftecatalog nach den ermittlung- und erhebungstechnischen Erfordernissen neu. Das auf Steuerbefreiungen, Sonderausgaben, diverse Einkunftsarten, Altersentlastungsbetrag und Altersvorsorgezulage verstreute und durch das eingangs (Rz. 1) zitierte Einkünftegesetz weiter zersplitterte Einkommensteuerrecht der Zukunftssicherung führt der Kölner Entwurf in drei Vorschriften der Einkünfte aus Zukunftssicherung (§§ 8; 30; 31 EStG-E) zusammen. Schließlich vervollständigt und ordnet der Kölner Entwurf das Konglomerat von Privatabzügen (siehe Rz. 41) zu einem System von Lebensbedarfausgaben (§ 36 EStG-E).

Vereinfachungen zu Lasten realitätsgerechter Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit empfiehlt der Kölner Entwurf nur in Gestalt spezieller **Vereinfachungsnormen** (siehe z. B. § 14 EStG-E). Dem Vereinfachungspostulat wird nicht der Vorrang vor dem Leistungsfähigkeitsprinzip eingeräumt. So ist z. B. eine vollständige Besteuerung von Veräußerungseinkünften ohne jede Berücksichtigung der Geldentwertung (siehe § 28 Abs. 1 EStG-E) verworfen worden.

Schließlich führt der Kölner Entwurf komplexes **Richterrecht**, das sich innerhalb von Regelungslücken des geltenden Einkommensteuergesetzes gebildet hat, auf einfachere gesetzliche Normen zurück. Allerdings zeigen z. B. die Vorschriften zur Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbsgemeinschaft (§§ 25; 26 EStG-E), dass die Komplexität von Richterrecht nicht mutwillig entsteht. Die Zweistufigkeit von Vermögenssphären bei der Einkünftermittlung lässt sich nicht einfach regeln. Aber gerade deshalb bedarf die Zweistufigkeit auch im Interesse der *Rechts- und Steuerplanungssicherheit* einer genauen gesetzlichen Regelung.

III. Verwirklichung gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

1. Leistungsfähigkeitsgerechte Bemessungsgrundlage

Der Kölner Entwurf dient der gleichmäßigen Austeilung der Steuerlasten nach dem **Leistungsfähigkeitsprinzip**. Danach soll die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer die steuerliche Leistungsfähigkeit *möglichst realitätsgerecht* messen (siehe Rz. 28). Der Entwurf räumt den das *Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierenden Prinzipien* daher einen *hohen Stellenwert* ein. So wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das **objektive Nettoprinzip**, das den Abzug von Erwerbsaufwendungen gebietet (siehe *Tipke/Lang, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 54 f.*), und das **subjektive Nettoprinzip** konkretisiert, nach dem der für den *notwendigen Lebensbedarf* verwendete und somit für die Steuerzahlung nicht verfügbare Teil des Einkommens aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden ist (siehe *Tipke/Lang, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 69*).

116 Der Steuerabzug von Erwerbsausgaben wird grundsätzlich nur dort limitiert, wo die *Lebensführung* berührt und daher der Charakter von Erwerbsaufwendungen zweifelhaft ist. Im Weiteren empfiehlt der Entwurf weder die *Mindestbesteuerung* noch eine Einschränkung des *Verlustabzugs* (siehe §§ 32 bis 34 EStG-E). Das subjektive Nettoprinzip wird wie bisher durch den *dualen Aufbau der Bemessungsgrundlage* berücksichtigt. Dabei wird die Maßgröße der *indisponiblen Einkommensverwendung* (vgl. Rz. 35) vervollständigt, so durch die Regelung von Lebensbedarfausgaben und Lebensbedarfeinnahmen (§ 36 EStG-E) sowie durch ein *Familienrealsplitting* (§ 37 EStG-E), das die familiäre Einkommensverteilung durch Unterhaltsleistungen steuerrechtlich nachvollzieht.

2. Entlastung des Einkommensteuergesetzes von Ausnahmenormen, besonders von Steuervergünstigungen

117 Die strenge Ausrichtung des Einkommensteuergesetzes am Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt die konsequente **Entlastung des Einkommensteuergesetzes** von den bereits oben (Rz. 9) angesprochenen *sozial-, lenkungs- und wahlpolitisch* motivierten **Ausnahmenormen**, besonders von *Steuervergünstigungen*. Hierbei soll den Steuerbürgern die Botschaft vermittelt werden, dass die *Abschaffung von Steuervergünstigungen der Gemeinschaft aller Steuerzahler* nützt. Je mehr die Bemessungsgrundlage durch Steuervergünstigungen geschmälert wird, desto höher müssen die Steuersätze sein, und desto höher sind die Steuern, die die Nichtbegünstigten für die Begünstigten mitbezahlen müssen.

118 Der Kölner Entwurf enthält ausschließlich Normen, die nach Auffassung der Autoren entweder als Normen gleichmäßiger Austeilung der Steuerlasten (sog. **Fiskalzwecknormen**) oder als **Vereinfachungsnormen** verstanden werden können. Demnach soll das Einkommensteuergesetz auf die ursprüngliche Funktion der Einkommensteuer zurückgeführt werden, für die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Steuerpflichtigen zu sorgen (vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2000, S. 77); dabei soll dieses Ziel durch Vereinfachungsnormen rechtspraktisch effektuert werden.

119 Im Kölner Entwurf sind alle Normen des geltenden Einkommensteuergesetzes ausgeschieden worden, die nach Ansicht der Autoren **außerfiskalischen Lenkungszwecken** dienen, also **Sozialzwecknormen** sind. **Direktsubventionen** wie das *Kindergeld* (§§ 62 bis 78 EStG) und die *Altersvorsorgezulage* (§§ 79 bis 99 EStG) sind im Einkommensteuergesetz fehlplatziert. Die Verknüpfung von Kindergeld und Kinderfreibetrag in dem sog. *Familienleistungsausgleich* (§ 31 EStG) ist verfehlt.

120 **Gemeinnützige Spenden** behandelt der Kölner Entwurf als *sozial erwünschte Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit* (so *Kirchhof*, Gemeinnützigkeit, 2003, S. 4 f., und *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 832 f.) und damit den Spendenabzug als **Fiskalzwecknorm** [a. A. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht,

2002, § 4 Rz. 21, § 20 Rz. 8, und *Seer*, Gemeinwohlzwecke, 2003, S. 41 f.: Sozialzwecknorm). Nach dieser Qualifikation des Spendenabzugs sind allerdings die Ausgaben für den Eigenbedarf des Spenders, insbesondere für seine Freizeitgestaltung (z. B. in einem Sport- oder Karnevalsverein) aus dem Spendenabzug strikt herauszuhalten.

3. Entscheidung für die synthetische Einkommensteuer

a) Die deutsche Einkommensteuer belastet die Gesamtheit der Einkünfte mit einem einheitlichen Tarif und gehört daher zur Gruppe der **synthetischen Einkommensteuern**. Im Gegensatz hierzu stehen die *analytischen Schedulessteuern*, die Einkunftsarten mit verschiedenen Steuersätzen belasten (siehe *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 1). Der Kölner Entwurf bewahrt grundsätzlich das Konzept der **synthetischen Einkommensteuer**. 121

b) Die vom Sachverständigenrat und Wissenschaftlichen Beirat beim BMF präferierte **duale Einkommensteuer** (siehe Rz. 23) steht als *Zwei-Schedulessteuer* im scharfen Gegensatz zum Grundkonzept der geltenden deutschen Einkommensteuer. Die Diskriminierung der Arbeitseinkommen und der niedrigen Kapitaleinkommen ist nach Auffassung der Arbeitsgruppe nicht zu rechtfertigen, besonders wenn die Vorgaben des deutschen Verfassungsrechts beachtet werden. Im übrigen führt die verschiedene Besteuerung von Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen vor allem bei gemischten Kapital-/Arbeitseinkommen zu schwierigen, Streit- und gestaltungsanfälligen Abgrenzungen. 122

Ein *international wettbewerbsfähiges Steuersystem* vermag die duale Einkommensteuer nicht überzeugend zu leisten. Ist die Spreizung zwischen dem niedrigen Steuersatz auf das Kapitaleinkommen und dem Spitzensatz auf das Arbeitseinkommen gering, so lohnt sich die Veranstaltung einer dualen Einkommensteuer wettbewerbsmäßig nicht. Ist die Spreizung groß, dürfte die duale Einkommensteuer besonders in Deutschland kaum zu praktizieren sein. 123

c) Der Kölner Entwurf sieht **keine Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge** (siehe *Schick*, Veranlagung – Abgeltung – Steuerfreiheit, 2003) vor. Während die *Absenkung des Körperschaftsteuersatzes* im internationalen Steuerwettbewerb aus den oben (Rz. 51 ff.) dargelegten Gründen noch hingenommen werden kann, stört die Abgeltungsteuer das synthetische Konzept *innerhalb des Einkommensteuerrechts*, indem niedrige Einkommen diskriminiert und hohe Einkommen privilegiert werden. Mit diesen Eigenschaften würde die Abgeltungsteuer endgültig auf den Pfad der hier abgelehnten dualen Einkommensteuer führen, zumal der Gegenstand der Abgeltungsteuer ganz ähnliche Abgrenzungsprobleme aufwirft wie das Kapitaleinkommen bei der dualen Einkommensteuer. Als Alternative zur Abgeltungsteuer empfiehlt der Kölner Entwurf den zügigen Ausbau der **nachgelagerten Besteuerung**, die das Einkommen *lebenszeitlich* bestimmt (siehe Rz. 130/131). 124

125 d) Allerdings lässt sich das Konzept der synthetischen Einkommensteuer **nicht puristisch** verwirklichen. Selbst die Vereinigung aller steuerbaren Einkünfte in einem einzigen Einkünftebestand (so *Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, 2003, § 2 Abs. 2) muss später durch *unterschiedliche Arten der Einkünftermittlung und Steuererhebung* wieder aufgelöst werden. Der Kölner Entwurf verzichtet aber auf entbehrliche Abgrenzungen, indem z. B. alle unternehmerischen Einkünfte in einem Tatbestand (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E) zusammengefasst werden.

4. Periodenbezogene oder lebenszeitliche Bestimmung des Einkommens

126 a) Das Einkommensteuerrecht ist nicht auf eine *einzig*e Einkommenstheorie festgelegt. Der historische Streit zwischen den Vertretern der *Quellentheorie* und der *Reinvermögenszugangstheorie* (siehe *Holmes*, *The Concept of Income*, 2001) ist abgelöst worden durch den Streit zwischen den Verfechtern der klassischen, *periodenbezogenen Reinvermögenszugangstheorie* (*Haig*, *The Concept of Income*, 1921, p. 7: „Income is the money value of the net accretion of one's economic power between two points of time“) und der *lebenszeitlich angelegten Konsumeinkommenstheorie*. Dieser Theorie entspricht das Konzept der *nachgelagerten Besteuerung* (grundlegend hierzu *Dorenkamp*, *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen*, 2004).

127 b) Die Einkommensteuern basieren weltweit auf einer Mischung periodenbezogener und lebenszeitlicher Einkommenskonzepte und werden daher von den Ökonomen als **hybrid** (hybrida=Mischling) kritisiert. So sind die Einkommensteuern wohl grundsätzlich *periodenbezogen* bestimmt, jedoch durchsetzt von *lebenszeitlich konsumorientierten* Elementen: Überschussrechnung (cash flow); überperiodische Verlustverrechnung, Aufschub der Besteuerung durch das Realisationsprinzip, partiell und voll nachgelagerte Besteuerung (siehe *Dorenkamp*, *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen*, 2004, S. 185 ff., S. 210 ff., S. 225 ff., S. 285 ff.). Wegen der Gegenläufigkeit von Besteuerungszielen (lebenszeitlich gleichmäßige Besteuerung, Umverteilungsgerechtigkeit, fiskalische Ergiebigkeit) dürften die Einkommensteuern *hybrid* ausgestaltet bleiben (siehe *Lang*, *Konsumorientierte Besteuerung*, 2003, S. 327 f.).

128 Der für die Beratung mittel- und osteuropäischer Staaten ausgearbeitete Entwurf von *Lang*, die von der Humanistischen Stiftung mit dem ersten und zweiten Preis ausgezeichneten Entwürfe von *Mitschke* und *Elicker* sowie der Entwurf von *Rose* beruhen stringent auf dem Konsumeinkommenskonzept, das durch seine Investitionsfreundlichkeit und Eigenschaften intertemporaler Neutralität einschließlich Inflationsneutralität besticht (siehe *Lang*, *Einkommen*, 2003). Jedoch werden **reine Konsumsteuermodelle** nicht in die realpolitische Diskussion einbezogen, weil sie sich von der hieszulande herrschenden *Umverteilungsgerechtigkeit* allzu weit entfernen und auch fiskalischen Anforderungen nicht genügen. Daher haben die Steuerabteilungsleiter des Bundes und der Länder die „konsumorientierten Reformmodelle“ (erwähnt

werden nur die Entwürfe von *Mitschke* und *Rose*) „nach eingehender Erörterung“ nicht weiter untersucht (siehe Steuerabteilungsleiter, 2004, S. 8 f.).

c) Der Kölner Entwurf hält an dem Konzept der traditionellen Einkommensteuer grundsätzlich fest. Allerdings erkennt die Arbeitsgruppe im **Lebenseinkommen** den richtigen Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit und bewertet demzufolge das **Periodizitätsprinzip** als technisches Prinzip, das den Leistungsfähigkeitsindikator des Lebenseinkommens willkürlich zerschneidet (siehe mit w. Nachw. *Lang*, *Prinzipien*, 2001, S. 63 ff., und *Tipke*, *Steuerrechtsordnung II*, 2003, S. 754 ff.). Die **periodenübergreifenden Elemente der Bemessungsgrundlage** wie der *Verlustabzug* und die *nachgelagerte* Besteuerung sind im Kölner Entwurf weitreichender ausgestaltet worden als im Entwurf von *Kirchhof*, der das Periodizitätsprinzip als systemtragendes Einkommensteuerprinzip „gegenwartsnaher Besteuerung“ qualifiziert (siehe bereits *Kirchhof*, *Einkommensteuerrecht*, 1988, und *Kirchhof*, *Grundlagen*, 2001, S. 17 f.; *ders.*, *Einkommensteuergesetzbuch*, 2003, S. 35). Beide Entwürfe bewahren aber die Mischung periodenbezogener und lebenszeitlicher Einkommenselemente, um einerseits dem öffentlichen Interesse an *zeitnaher* Finanzierung von Staatsaufgaben und andererseits der *lebenszeitlichen* Bestimmung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen. Entsprechend dem Bekenntnis zum Lebenseinkommen setzt aber der Kölner Entwurf den Schwerpunkt mehr bei der überperiodischen Verbesserung der *Jahressteuer*, was sich z. B. in einem uneingeschränkten Verlustabzug (§§ 32 bis 34 EStG-E) niederschlägt.

d) Infolge des lebenszeitlichen Ansatzes plädiert der Kölner Entwurf für den zügigen Ausbau der **nachgelagerten Besteuerung**. Diese sorgt für die überperiodische Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, besteuert u. a. *Veräußerungseinkünfte* auf *einfache* Weise *inflationneutral*, wenn z. B. Aktienfonds in die Einkünfte aus zertifizierter Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 EStG-E) einbezogen werden, und sie ist als sparfremde Besteuerungsform geeignet, das Konzept der synthetischen Einkommensteuer im Steuerwettbewerb zu bewahren. Wegen dieser Eigenschaften sollte die nachgelagerte Besteuerung in einem aufkommensverträglichen Umfang für **alle gebräuchlichen Sparformen** vorgesehen werden. Im Unterschied zu den Entwürfen von *Mitschke* und *Elicker* empfiehlt der Kölner Entwurf keine uneingeschränkte nachgelagerte Besteuerung. Vielmehr wird eine **absolute Obergrenze** aus umverteilungspolitischen und fiskalischen Gründen als unverzichtbar erachtet (siehe Rz. 256 ff.).

Durch die nachgelagerte Besteuerung wird der für Banken aufwendige und für Steuerzahler unangenehme **Kontrollaufwand** reduziert, der nach der Einigung des EU-Finanzministerrats über die Zinssteuer-Richtlinie europaweit zu erwarten ist. Es ist zu befürchten, dass das Kapital aus dem Kontrollbereich der Europäischen Union transferiert werden wird, so dass letztlich die Lösungen einer Abgeltungsteuer und europaweiter Kontrollmitteilungen dem Missstand der Zinsbesteuerung nicht wirksam zu begegnen vermögen. Demgegenüber gewährleistet die Form nachgelagerter Besteuerung nicht nur die lebenszeit-

lich gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (siehe oben Rz. 42). Mit dem Steuerabzug von Einzahlungen wird auch das Sparvermögen freiwillig gegenüber den Finanzbehörden offengelegt und dadurch die Akzeptanz der Besteuerung wesentlich verbessert. Im Bereich *nachgelagerter Besteuerung* gibt es *keine strukturellen Vollzugsdefizite* mehr, weil die nachgelagerte Besteuerung die *vollständige finanzbehördliche Kontrolle* des Sparvermögens voraussetzt.

132 e) Zusätzlich zur nachgelagerten Besteuerung bestimmt der Kölner Entwurf das Einkommen *lebenszeitlich*

- durch **großzügige Abschreibungsbedingungen** (siehe § 17 EStG-E);
- durch **Inflationsbereinigung von Veräußerungseinkünften** (siehe § 28 Abs. 1 EStG-E), und
- durch Anpassung von **Tarifzonen und Lebensbedarfausgaben** auf der Grundlage des Verbraucherpreisindex für Deutschland (siehe §§ 3 Abs. 2; 36 Abs. 3 Satz 2 EStG-E).

5. Beschränkung des Einkünftetatbestandes auf das Erwerbseinkommen

133 a) Schließlich reduziert das deutsche Einkommensteuerrecht die Reinvermögenszugangstheorie auf die Steuerbarkeit von Einkünften, die durch eine *Erwerbstätigkeit mit Gewinnabsicht erwirtschaftet* worden sind. Dieser Einkünftetatbestand wird als **Markteinkommen** bezeichnet (erstmalig *Lang*, Gewinnrealisierung, 1981, S. 55). Die Beschränkung des Einkünftekatalogs auf ein „Markteinkommen“ ist in § 2 Abs. 1 EStG nicht normiert. Diese Steuerbarkeit von Einkünften ist vielmehr von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs erkannt und von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhof fortgeführt worden. So konstatiert der Bundesfinanzhof im Bereich der wiederkehrenden Bezüge, deren Steuerbarkeit unklar ist (siehe Rz. 39): „Die Einkommensteuer erfasst grundsätzlich nur die erwirtschaftete Leistungsfähigkeit“ (BFH vom 25.10.1994, BStBl. II 1995, S. 121, S. 124, betr. Schadensersatzrenten).

134 Die Dogmatik der Rechtsprechung ist erstmals von *Hans Georg Ruppe* (Einkunftsquellen, 1978) herausgearbeitet worden. Im Schrifttum ist sie als *einfachgesetzliche dogmatische Grundlage* des Einkünftetatbestandes allgemein anerkannt, während die von *Paul Kirchhof* vertretene freiheitsrechtliche Fundierung der *Markteinkommenstheorie* umstritten ist (siehe m. w. Nachw. *Lang*, Prinzipien, 2001, S. 61 f.).

135 Die geltende „Besteuerung nach dem Markteinkommensprinzip“ (so der Bericht der Steuerabteilungsleiter, S. 7) steht offensichtlich nicht zur Disposition. An diesem **Einkommensteuerobjekt** wird *übereinstimmend* festgehalten, nicht nur im Entwurf von *Kirchhof*, sondern auch im Kölner Entwurf, im Einfachsteuer-Konzept von *Rose* (siehe *Rose*, Reform, 2002, § 6 Abs. 1), im

Entwurf der FDP (Neue Einkommensteuer, 2004, S. 13: Einkünfte „aus wirtschaftlicher Betätigung“ mit „Gewinnerzielungsabsicht“) und im Unionsprogramm (CDU/CSU, Modernes Steuerrecht, 2004, S. 4: „Gegenstand der Besteuerung ist das Markteinkommen. Markteinkommen ist jedes realisierte, durch Betätigung am Markt erworbene Einkommen“).

b) Idealerweise entspricht die **Reinvermögenszugangstheorie** dem Leistungsfähigkeitsprinzip am besten (*Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 629 ff.). Gleichwohl hält der Kölner Entwurf an der von der Rechtsprechung gewonnenen Abgrenzung des Einkommensteuerobjekts fest, weil eine stärkere Hinwendung zur *Reinvermögenszugangstheorie* eine neue Abgrenzung des Einkünftetatbestandes und damit ganz erheblichen Konfliktstoff sowohl auf der Ebene der Gesetzgebung als auch auf der Ebene des Gesetzesvollzugs durch Rechtsprechung und Verwaltung hervorbringen würde. Das sog. Markteinkommen erfasst grundsätzlich nur *erwirtschaftete Einkünfte* und setzt damit relativ scharfe Grenzen zwischen der *Erwerbssphäre*, in der Einkommen erzielt wird, und der *privaten Konsumsphäre*, in der das Einkommen verwendet wird. Demgegenüber wirft die Reinvermögenszugangstheorie (zu den Einkommenskategorien des *Haig-Simons-Schanz-Konzepts* siehe *Lang*, Einkommen, 2003, S. 97 ff.) folgende Probleme auf:

aa) Die Reinvermögenszugangstheorie erfasst die **Wertschöpfungen** in der **Privatsphäre**, das sog. *imputed income*. Das sind private Nutzungen wie das Wohnen im Eigenheim, private Dienstleistungen wie Dienstleistungen der Hausfrau, auch Spiel-, Wett- und Lotteriegewinne. Da sich sämtliche private Nutzungen und Dienstleistungen kaum erfassen lassen, ist eine gleichmäßige Besteuerung des *imputed income* unmöglich. In den Ländern, in denen die Reinvermögenszugangstheorie vorherrscht, wird zumeist nur der Nutzungswert von Eigenheimen besteuert, was in Deutschland als gleichheitswidrige Diskriminierung der Eigenheimnutzung beanstandet worden ist. Hierzulande wurde die Nutzungswertbesteuerung von Eigenheimen ab 1987 abgeschafft. Bei den Spiel-, Wett- und Lotteriegewinnen stellt sich das Problem der *Verlustverrechnung*. Die im Ausland praktizierte Verlustverrechnung nur innerhalb von Spiel- und Lotteriegewinnen verletzt das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer. Die Reinvermögenszugangstheorie bietet auch keine Lösung für die Behandlung von *Lieberhabereieinkünften*.

bb) Besonders problematisch ist die Besteuerung von **Zuwendungen** (Erb-schaften, Schenkungen, Unterhaltsleistungen und staatliche Transfers) nach der Reinvermögenszugangstheorie. Die Markteinkommenstheorie liefert eine scharfe Abgrenzung zur **Erbschaft- und Schenkungsteuer**, weil Erbschaften und Schenkungen nicht erwirtschaftet sind. Gleichwohl bleibt das Einkommen *mehrfachbelastet*, zunächst durch die Einkommensteuer im Zeitpunkt des Erwirtschaftens und später durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Zeitpunkt der Zuwendung (siehe *Lang*, Bemessungsgrundlage, 1981/88, S. 260 f.). Die Mehrfachbelastung lässt sich nur durch *Integration* der Erbschaft- und Schenkungsteuer in die Einkommensteuer beseitigen (siehe Rz. 220).

- 139 Unklar ist die Behandlung von **Unterhaltsleistungen** nach der Reinvermögenszugangstheorie: Ihre Versteuerung als Vermögenszugang müsste mit dem Ansatz einer Vermögensminderung beim Verpflichteten korrespondieren. § 22 Nr. 1a EStG behandelt Unterhaltsbezüge als Einkünfte und § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ordnet **Unterhaltszuwendungen** dem Sonderausgabenabzug zu. Das Einkommensteuergesetz normiert also die Unterhaltsleistungen auf *verschiedenen Ebenen* der Bemessungsgrundlage. Ein neues Einkommensteuergesetz muss hier dogmatische Klarheit schaffen.
- 140 Nach der Reinvermögenszugangstheorie müssen **staatliche Transferleistungen** der Einkommensteuer unterworfen werden. Das geltende Einkommensteuergesetz enthält hierzu keine *allgemeine* Norm. Wegen der Aufnahme wiederkehrender Bezüge in den Einkünftekatalog (§ 22 Nr. 1 EStG) sah sich der Gesetzgeber allerdings veranlasst, Sozial-, Versorgungs- und Entschädigungsleistungen, die der Staat im Unterschied zum Beamtengehalt ohne Steuerbelastung gewähren will, in dem *Befreiungskatalog* steuerfrei zu stellen, so z. B. Bezüge an Wehrdienst- und Zivildienstbeschädigte (§ 3 Nr. 6 EStG), Ausgleichsleistungen nach dem Lastenausgleichsgesetz (§ 3 Nr. 7 EStG), Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts (§ 3 Nr. 8 EStG), Häftlingsentschädigungen (§ 3 Nr. 23 EStG) und Sozialhilfeleistungen (§ 3 Nr. 11 EStG).
- 141 Derartige Steuerbefreiungen behandelt die Kommentarliteratur als „klarstellend“ (z. B. *Bergkemper*, HHR, § 3 Allg. Anm. 12). Hierzu liefert die Markteinkommenstheorie einen dogmatischen Ausgrenzungsmaßstab, indem nicht erwirtschaftete, d. h. durch eine Erwerbstätigkeit nicht veranlasste Bezüge als *nicht steuerbar* zu behandeln sind (siehe von *Beckerath*, KS, § 3 Rdnr. A 186a).
- 142 c) Die Erweiterung des Einkommensteuerobjekts auf nicht erwirtschaftete Einkünfte im Umfange einer auf das „**Administrierbare**“ **zurückgenommenen Reinvermögenszugangstheorie** (*Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 629 f.) ist in der Arbeitsgruppe ausführlich diskutiert worden. Im Mittelpunkt standen dabei die nach der Markteinkommenstheorie nicht erfassten *staatlichen Transferleistungen*, deren Besteuerung leicht zu administrieren ist. Der naheliegende Steuerabzug würde jedoch dem Zweck der Transferleistung zuwiderlaufen, die Bedürftigkeit des Leistungsempfängers zu alimentieren. Daher war sich die Arbeitsgruppe darin einig, dass die Sozialbezüge nicht besteuert werden sollten. Was nämlich jemand als Sozialleistung erhält, kann er nicht zum Teil als Steuer wieder abgeben müssen (*Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 619). Es kann „niemand zugleich bedürftig und leistungsfähig sein“ (*Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 741).
- 143 Die Steuerbefreiung der Sozialbezüge würde das Ziel, den Kölner Entwurf von **Sozialzwecknormen** freizuhalten (siehe Rz. 119), *konterkarieren*. Der Katalog des § 3 EStG enthält mehr als 20 Positionen, die nach der Markteinkommenstheorie klarstellenden Charakter haben (vgl. Rz. 141, 323, 326, 330). Die Reinvermögenszugangstheorie macht die Rechtfertigung einer beachtlichen Zahl von Steuerbefreiungen erforderlich. Dies würde es außerordentlich er-

schweren, das Konzept eines von Steuervergünstigungen freien Einkommenssteuergesetzes überzeugend zu vermitteln.

d) Nach alledem hat sich die Arbeitsgruppe mehrheitlich gegen die Reinvermögenszugangstheorie und für die *Beibehaltung* des *geltenden Rechts* entschieden. Danach erfasst das **Einkommensteuerobjekt** nur Einkünfte, die der Steuerpflichtige durch eine *mit Gewinnabsicht ausgeübten Erwerbstätigkeit erwirtschaftet* hat. Diese durch die oben (Rz. 8) erwähnte Liebhabereirechtsprechung des Reichsfinanzhofs initiierte Grundentscheidung des deutschen Einkommensteuerrechts ist fundamental. Eine stärkere Hinwendung zur Reinvermögenszugangstheorie würde das deutsche Einkommensteuerrecht grundlegend in die Richtung des Schweizer, des amerikanischen und des japanischen Einkommensteuerrechts verändern und Probleme importieren, wie sie hierzulande mit guten Gründen vermieden werden.

Mit dem Einleitungssatz in § 2 Abs. 1 EStG-E empfiehlt der Kölner Entwurf, die wohl wesentlichste Grundentscheidung zum Einkünftebestand nach fast achtzig Jahren Judikatur nunmehr im Gesetz selbst an hervorgehobener Stelle zu positivieren. Allerdings werden aus dem Namen „Markteinkommen“ keine über den Text des § 2 Abs. 1 EStG hinausreichenden Schlussfolgerungen gezogen und der Entwurfstext von markteinkommenstheoretischen Merkmalen wie zum Beispiel die „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ im Gewerbebetriebsbegriff des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG freigehalten. Ein solches, von der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts kreiertes Merkmal marktwirtschaftlicher Einkünfte (siehe *Schön*, Beteiligung, 2000) erscheint entbehrlich, wenn dem Begriff „Markteinkommen“ nicht eine erhöhte dogmatische, gar verfassungsrechtliche Bedeutung zugemessen wird.

Es ist auch unbeachtlich, ob Einkünfte „am Markt“ (so *Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, 2003, § 2 Abs. 3 Satz 2) oder außerhalb des Marktes, privatwirtschaftlich oder hoheitlich erwirtschaftet werden. Die vielfältige Kasuistik (dazu *Schön*, Beteiligung, 2000, und *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 15 Rz. 20 f.) zum gewerblichen Merkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ ist für die Erfassung von erwirtschafteten Einkünften vollkommen überflüssig. Daher sollte anstelle des Begriffs „Markteinkommen“ der Begriff „**Erwerbseinkommen**“ als die Summe der erwirtschafteten Einkünfte (*Erwerbseinkünfte*) verwendet werden. Dazu passen die weiteren „*Erwerbseinnahmen*“, „*Erwerbsausgaben*“ und „*Erwerbsvermögen*“.

e) Die im Tatbestand des Erwerbseinkommens nicht erfassten **Erbschaften** und **Schenkungen** unterliegen der *Erbschaft- und Schenkungsteuer*. Eine gesetzliche Regelung, dass Erbschaften und Schenkungen nicht einkommenssteuerpflichtig sind, ist anders als z. B. im US-amerikanischen Steuerrecht (vgl. SEC. 102 Internal Revenue Code) nicht erforderlich (vgl. Rz. 138).

Die übrigen durch die Markteinkommenstheorie ausgegrenzten Zuwendungen werden im *dualen Aufbau* der *Bemessungsgrundlage* in der *Maßgröße*

indisponibler Einkommensverwendung (siehe Rz. 35, 116) angesetzt. **Staatliche Transferleistungen** sind nach den §§ 35 Abs. 3 Nr. 1; 36 Abs. 5 EStG-E nur insoweit zu versteuern, als ein Lebensbedarf *nicht doppelt*, nämlich durch Transferleistung und Steuerabzug, berücksichtigt werden soll. *Bedürftigkeit* und *Leistungsfähigkeit* werden also in der Maßgröße indisponibler Einkommensverwendung abgestimmt. **Unterhaltsleistungen** werden anders als im geltenden Recht (vgl. Rz. 139) nicht auf den verschiedenen Ebenen von Einkünften (§ 22 Nr. 1a EStG) und Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG), sondern einheitlich in der Maßgröße indisponibler Einkommensverwendung durch das Familienrealsplitting in § 37 EStG-E berücksichtigt.

IV. Zum Vorschlag eines Einkommensteuertarifs

149 Der Kölner Entwurf schlägt einen **fünfstufigen Einkommensteuertarif** mit einem **Spitzensatz von 35 Prozent** (§ 3 Abs. 1 EStG-E) vor. Ein **Teilmengentaxtarif** genießt mehr *Transparenz* als der linear-progressive Formeltarif des geltenden Rechts und ist bei entsprechender Stufengestaltung entgegen dem Vergleich von *Faltlhauser* (Konzept 21, 2004, S. 42) fiskalisch ebenso ergebnisreich wie die lineare Progression, die allerdings keine Belastungssprünge aufweist.

150 In der Arbeitsgruppe ist lange darüber diskutiert worden, ob der Kölner Entwurf überhaupt einen bestimmten Einkommensteuertarif empfehlen soll, weil der Einkommensteuertarif nur gesellschaftspolitisch, nicht rechtlich entschieden werden kann (s. Rz. 29). Die Arbeitsgruppe gelangte schließlich zu dem Ergebnis, dass auch der Kölner Entwurf das steuerpolitische Programm, den *Abbau von Steuervergünstigungen* mit der *Senkung von Steuersätzen* zu verbinden, verdeutlichen sollte. Die Progression bewirkt so viel Steuerwiderstand, dass die gleichmäßige Austeilung der Steuerlasten durch eine Vielzahl steuermindernder Gestaltungen verhindert wird. Daher ist nach Ansicht der Arbeitsgruppe der Einkommensteuergerechtigkeit mit einem Spitzensatz von 35 Prozent besser gedient als mit einem höheren Spitzensatz. Auch *Steuervereinfachung* ist leichter zu verwirklichen, wenn die tariflichen Steuerfolgen und damit die steuermindernden Widerstände gegen die Progression reduziert werden (vgl. Rz. 31).

151 Die Autoren des Kölner Entwurfs folgen aber nicht dem oben (Rz. 23) erwähnten Konzept einer *flat tax* um den Preis *roher Bemessungsgrundlagen*. Nach ihrer Auffassung ist der realitätsgerechten Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit der *Vorrang* vor der Gestaltung des Einkommensteuertarifs einzuräumen. Deshalb hängt das Konzept des Kölner Entwurfs nicht von niedrigen Steuersätzen ab. Im Vordergrund stand vielmehr die steuerjuristische Arbeit an einer Bemessungsgrundlage, die einen wahren Einkommensteuertarif gewährleistet (siehe bereits oben Rz. 28) und auch Spitzensätzen von mehr als 35 Prozent zugrundegelegt werden kann.

Nach den Berechnungen der Steuerabteilungsleiter (2004, S. 80 ff.) führt der Einkommensteuertarif des Kölner Entwurfs zu Steuermindereinnahmen von 48,7 Mrd. Euro, hingegen die Reform der Bemessungsgrundlage nur zu Steuermehreinnahmen von 16,8 Mrd. Euro. Dieses relativ bescheidene Mehraufkommen ergibt sich wesentlich aus der Bewahrung des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips. Die strenge Ausrichtung der Bemessungsgrundlage an der Nettoleistungsfähigkeit gehört zum Kern des Kölner Konzepts, während der Tarifvorschlag nicht notwendiger Bestandteil des Kölner Entwurfs ist, weil Tarife letztlich Angelegenheit politischer Entscheidung sind. 152

Bei Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage, die das Leistungsfähigkeitsprinzip zu Lasten des Steuerpflichtigen verletzen, ist zu bedenken, dass niedrige Steuersätze gegen Erhöhungen anfällig sind. 1986 gelang es während der Präsidentschaft von *Ronald Reagan*, mit einer wegweisenden Reform den amerikanischen Spitzensatz der Einkommensteuer auf 28 Prozent abzusenken. Dieser Spitzensatz kletterte in wenigen Jahren wieder auf fast 40 Prozent; dabei blieb die Bemessungsgrundlage breit. Infolgedessen war die Steuerlast schwerer zu tragen als vor der *Reagan'schen* Steuerreform. 153

Spitzensätze der Einkommensteuer von 35 Prozent und weniger haben sich in Staaten mit hochentwickelter Infrastruktur, ausgebauten Systemen sozialer Sicherung und internationalen Verpflichtungen nur sehr vereinzelt durchgesetzt. Selbst in den USA blieben bisher die intensiven politischen Bemühungen um die Durchsetzung einer „flat tax“ erfolglos. Zwar ist es der *Bush-Administration* gelungen, den Spitzensatz von 39,6 Prozent (2001) auf 35 Prozent herabzuführen (dazu *Seer*, Tax Cut 2001-2010, 2001). Ob es jedoch gelingen wird, in den USA einen Spitzensatz von 35 Prozent nachhaltig beizubehalten, scheint schon wegen der eminenten Militärausgaben höchst ungewiss. Der Streit in Deutschland um die Finanzierung des Gesundheitswesens zeigt, dass sich selbst Parteien, die für Tarifsenkungen eintreten, einer Umverteilungspolitik bedienen, die der Senkung von Steuersätzen den Boden entzieht. 154

V. Vereinfachung und Effektivierung des Einkommensteuerverfahrens

Der Vollzug des Einkommensteuergesetzes leidet besonders unter den **Phänomenen des steuerlichen Massenverfahrens**. Nach einer Statistik der Deutschen Steuergewerkschaft waren in 1998 28.608.338 Einkommensteuerfälle zu bearbeiten. Mithin wird die Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Einkommen wesentlich durch die **Effizienz des Steuerverfahrens** mitbestimmt. Der Katalog von *Quellensteuern* liefert zwar die Grundlage für eine weitgehend automatisierte Veranlagung der Steuerpflichtigen, zumal in Deutschland mehr als 90 Prozent der Steuerzahler Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen und insoweit dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Die Möglichkeiten des Einsatzes elektronischer Datenverarbeitung im einkommensteuerlichen Massenverfahren sind jedoch bei weitem nicht ausgeschöpft (dazu die umfassende und kritische Bestandsaufnahme von *Seer*, Veranlagungsverfahren, 155

2003; Reform, 2004), obgleich die Länderfinanzverwaltungen über leistungsfähige Rechenzentren verfügen.

156 Während die elektronisch erstellten Steuerbescheide bereits recht übersichtlich ausgestaltet sind, wirkt das Formularpaket der Steuererklärung auf den Steuerbürger abschreckend. Der größte Teil der dort gestellten Fragen ist für den mit dem Einkommensteuerrecht nicht Vertrauten unverständlich, weil sie nicht seinen konkreten Steuerfall oder sehr spezielles Steuerrecht betreffen, das der Steuerbürger ohne fachliche Hilfe nicht zu entschlüsseln vermag, wie etwa Fragen zum Internationalen Steuerrecht (z.B. Anlage KAP, Zeile 36: „Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG“). Hierzu stellt sich die Frage, wie die Verpflichtung, die Angaben in den Steuererklärungen „nach bestem Wissen und Gewissen“ zu machen (§ 150 Abs. 2 Satz 1 AO), für den steuerlichen Laien zu interpretieren ist.

157 Der Kölner Entwurf vereinfacht das **Steuerabzugsverfahren**, in dem er alle quellensteuerpflichtigen Einkünfte grundsätzlich denselben Regeln (§§ 42 ff. EStG-E) unterwirft. Ein Steuerabzugsverfahren macht überall dort Sinn, wo eine Vielzahl gleichgelagerter Fälle bereits an einer Quelle erfasst werden können. Die Einbeziehung Dritter als Steuerabzugspflichtige rechtfertigt sich in diesem Bereich durch die insgesamt *deutlich geringeren Vollzugskosten* der Besteuerung (Seer, Reform, 2004). Der Kontrollaufwand der Finanzbehörden kann sich auf die Steuerabzugspflichtigen fokussieren. Gleichzeitig erzielen diese durch den EDV-Einsatz und die einheitliche Behandlung einer Vielzahl wiederkehrender Fälle Skaleneffekte (*economies of scale*), die dem einzelnen Steuerpflichtigen naturgemäß verschlossen bleiben. Diese Skaleneffekte sind nicht nur bei Lohneinkünften, sondern ebenso bei Kapital- und Renteneinkünften nutzbar. Der Kölner Entwurf sieht daher eine umfassende Quellenbesteuerung vor (siehe § 42 Abs. 1 EStG-E).

158 Das derzeit äußerst umständliche Lohnsteuerungsverfahren (Seer, Reform, 2004) wird deutlich vereinfacht, indem der Kölner Entwurf den **Steuerabzug mit der Veranlagung vernetzt**. Dazu individualisiert der Kölner Entwurf bereits die Steueranmeldungen. Der Steuerabzugspflichtige führt für den Einkommensschuldner **Steuerabzugskonten** (§ 42 Abs. 6 EStG-E) und meldet die eingehaltenen Steuern unter der Steuernummer des Steuerabzugspflichtigen an. Diese Regelung basiert auf einer *bundeseinheitlichen* und für die *Lebenszeit* gültigen Steuernummer, die der natürlichen Person mit dem Eintritt in eine Steuerpflicht zugeteilt wird, was allgemein im Abschnitt „Erfassung der Steuerpflichtigen“ der Abgabenordnung (§§ 134 ff. AO) zu regeln wäre. Dem Arbeitgeber büdet dieses Verfahren **keine neuen Lasten** auf. Bereits heute muss der Arbeitgeber nach § 41 EStG unter der elektronischen Steuernummer des Arbeitnehmers ein Lohnkonto führen. Anstatt aber nun alle Lohnkonten, wie derzeit in § 41a EStG verankert, monatlich zusammenzufassen, d.h. zu entindividualisieren, leitet der Arbeitgeber nach dem Kölner Entwurf die individualisierten Lohnkontendaten unter der Steuernummer des Arbeitnehmers an das Betriebsstättenfinanzamt weiter.

Der Kölner Entwurf schlägt einen **festen Proportionalsteuersatz** (§ 42 Abs. 3 EStG-E: 20 Prozent) vor, der für den Steuerabzug generell gilt. Allerdings besteht in nicht wenigen Fällen das Bedürfnis, bereits im Quellenabzugsverfahren möglichst genau die Steuerlast unter Berücksichtigung des objektiven und subjektiven Nettoprinzipis anteilig zu ermitteln. So ist das Arbeitsverhältnis bei Arbeitnehmern regelmäßig die wesentliche Einkunftsquelle. Arbeitnehmer sind deshalb vital daran interessiert, dass ihr Arbeitslohn nicht um eine überhöhte Lohnsteuer gekürzt wird. Umgekehrt besitzt der Staat ein Sicherheitsinteresse daran, dass bereits im Steuerabzugsverfahren möglichst die volle Steuer abgeführt wird. Deshalb lässt der Kölner Entwurf optional den **individuellen Durchschnittsteuersatz** auf der Grundlage einer vom Wohnsitzfinanzamt auszustellenden **Steuerabzugsbescheinigung** zur Anwendung kommen. Die elektronische Vernetzung unter einer bundeseinheitlichen Steuernummer sowie der weitgezogene Kreis der Steuerabzugspflichtigen gewährleisten, dass die Finanzverwaltung über ein hinreichend aussagekräftiges Zahlenmaterial verfügt, um die individuellen Durchschnittsteuersätze zeitnah zu berechnen. Auf diese Weise lässt sich die Lohnsteuer schon während des Kalenderjahrs ziemlich genau an die tatsächlich geschuldete Einkommensteuer anpassen, dies besonders in einem elektronischen *Dialog von Individualdatentransfer und Anpassung des Durchschnittsteuersatzes durch Änderung von Abzugsbescheinigungen* nach § 45 Abs. 3 EStG-E.

Das vernetzte Informationssystem macht **gleich mehrere verfahrensaufwendige Maßnahmen überflüssig** (Seer, Reform, 2004). Es brauchen keine Lohnsteuerkarten von der Gemeinden mehr ausgestellt zu werden. Die Differenzierung nach einer Steuerklasse erübrigt sich, die besonders Ehefrauen trefende Prohibitivwirkung der Steuerklasse V entfällt. Bei mehrfachen Arbeitsverhältnissen braucht keine weitere, tendenziell ebenfalls prohibitiv wirkende Steuerklasse VI angewandt zu werden, weil mehrere Steuerabzugsbescheinigungen über den jeweils gültigen Durchschnittsteuersatz ausgestellt werden können.

Das in den Rechenzentren der Finanzbehörden elektronisch eingehende Datenmaterial wird nicht einfach nur zum Aufbau eines wirksamen Risiko-Managements genutzt (dazu Seer, Veranlagungsverfahren, 2003, S. 46 ff.). Vielmehr dient es zugleich als deutlich verbessertes **Service-Angebot**. Der Steuerpflichtige erhält einen **maschinellen Steuererklärungsentwurf** (§ 50 Abs. 4 EStG-E), der neben seinen Grunddaten auch die der Finanzverwaltung elektronisch bekannt geworden Besteuerungsgrundlagen beinhaltet. Eine gleichzeitig ausgeworfene **vorläufige Steuerberechnung** machen ihm die steuerlichen Auswirkungen transparent. Im besten Fall bestätigt er den Steuerklärungsentwurf per Mausclick und erfüllt so seine Steuerklärungspflicht. Soweit Besteuerungsgrundlagen fehlen, unvollständig oder fehlerhaft sind, hat er sie zu ergänzen oder zu korrigieren. Selbst dann aber verringert sich der Steuerklärungsaufwand durch die **elektronische Erklärungshilfe** beträchtlich. Auf der Grundlage des Individualdatentransfers dürften schließlich die meisten Veranlagungen durch automatisierten Einkommensteuerbescheid

abgeschlossen werden können. Der unter einer bundeseinheitlichen Steuer-
nummer vorgenommene Einstieg in das sog. *Electronic-Government* ermög-
licht schließlich den Wandel der hoheitlichen Veranlagung zu einem **Selbst-
veranlagungsverfahren**, das mit einem **computergesteuerten Risiko-Management**
gekoppelt ist (dazu *Seer*, Veranlagungsverfahren, 2003, S. 46 ff.).

162–199 unbesetzt

C. Begründung der einzelnen Vorschriften

I. Bestimmung des Einkommensteuertatbestandes (§§ 1 bis 3)

- 200 a) Der Entwurf stellt die **zentralen Vorschriften zur Regelung des Einkommensteuertatbestandes** entsprechend der amerikanischen Gesetzgebungstechnik an den Anfang des EStG, damit der Steuerpflichtige schon im ersten Abschnitt das Wesentliche der Einkommensteuer erfährt. Das gilt vor allem für den *Einkommensteuertarif* (§ 3 EStG-E).
- 201 b) Die **Einkommensteuerpflicht** musste in den letzten Jahren infolge der Rechtsprechung des EuGH erheblich differenzierter geregelt werden. Daher sind die Vorschriften zur Einkommensteuerpflicht in den §§ 1; 1a EStG so umfangreich und unübersichtlich geworden, dass sich der Steuerpflichtige schon zu Beginn des Einkommensteuergesetzes nicht mehr zurecht findet. Dem hilft der Kölner Entwurf ab, indem § 1 EStG-E lediglich die *Grundstruktur* der Einkommensteuerpflicht regelt.
- 202 aa) Diese **Grundstruktur** lässt sich mit der herkömmlichen Unterscheidung von beschränkter und unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht mehr transparent machen, wohl aber mit der international gebräuchlichen Unterscheidung zwischen *Ansässigen* (residents) und *Nichtansässigen* (nonresidents): Der Ansässige ist stets mit seinem *Welteinkommen* steuerpflichtig, während der *Nichtansässige* regelmäßig nur mit seinem *Inlandseinkommen*, in Ausnahmefällen aber mit dem *Welteinkommen* steuerpflichtig ist. Danach werden die Regelungen der §§ 1; 1a EStG vom Anfang des EStG weggenommen und in einem gesonderten Abschnitt für Nichtansässige untergebracht. Dort wird die Besteuerung mit dem Inlandseinkommen (§ 39 EStG-E) und mit dem Welteinkommen (§ 40 EStG-E) normiert. Damit werden die Vorschriften für Nichtansässige (§§ 1; 1a; 49; 50 EStG) im dritten Abschnitt des Kölner Entwurfs (§§ 39; 40 EStG-E) zusammengefasst.
- 203 Die Grundvorschrift des § 1 EStG-E regelt also nur die **beiden Koordinaten** der Einkommensteuerpflicht, zum einen die Begriffe „Ansässiger“ und „Nichtansässiger“ durch Anknüpfung an den **Ort** des *Wohnsitzes* oder des *gewöhnlichen Aufenthalts* und zum anderen den **Umfang** der Einkommensteuerpflicht (Welteinkommen oder Inlandseinkommen). Zugleich hat § 1 EStG-E die **Funktion eines Wegweisers** zu den Vorschriften der *Bemessungsgrundlage* (§§ 2 Abs. 2; 39; 40 EStG-E).

- bb) Der Begriff des **Welteinkommens** umfasst das an jedem Ort auf der Welt und im Weltraum erzielte Einkommen. Daher sieht der Kölner Entwurf von der terminologischen *Klarstellung* „Inlands- und Auslandseinkommen“ ab, um auf See oder im Weltraum erzielte Einkünfte nicht zur Streitfrage werden zu lassen. Im geltenden Recht hat sich das Welteinkommensprinzip mit gutem Grund ohne Legaldefinition des Welteinkommens entwickelt. Die Regelung des § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG ist entbehrlich: Die Zugehörigkeit des **Festlandssockels** zum Inland kann aus dem Begriff „Bundesrepublik Deutschland“ in Verbindung mit dem Gesetz zur vorläufigen Regelung der Rechte am **Festlandssockel** 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 Bohrinself) relevante Rechtslage muss im ersten Paragraphen des EStG nicht klargelegt werden. Ebenso bleibt die Steuerfreiheit von Diplomaten und Mitgliedern ausländischer Streitkräfte unerwähnt, weil sie sich aus völkerrechtlichen Verträgen i. S. d. § 2 AO ergibt.
- 205 cc) Die meisten Steuerpflichtigen sind in der Bundesrepublik Deutschland *ansässig* und haben demnach ihr *Welteinkommen* zu versteuern, so dass sie sich schon nach kurzer Lektüre des § 1 Abs. 1 EStG-E dem § 2 EStG-E und dann dem großen zweiten Abschnitt „Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger“ zuwenden können. Wer nicht in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, wird auf den dritten Abschnitt „Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger“ (§§ 39; 40) verwiesen. Dort sind die Vorschriften niedergelegt, die nach den Vorgaben des Europarechts und des Doppelbesteuerungsrechts differenziert verfasst sein müssen.
- 206 c) Die **Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer** (§ 2 EStG-E) ist im geltenden deutschen und auch ausländischen Einkommensteuerrecht grundsätzlich *dualistisch* aufgebaut (dazu bereits Rz. 34 ff.). Der Einkommensteuertatbestand erfasst zunächst auf einer ersten Stufe das *Erwerbseinkommen* (*gross income*) und vermindert dieses auf der zweiten Stufe um die *Ausgaben des notwendigen Lebensbedarfs* mit dem Ergebnis des zu versteuernden Einkommens (*taxable income*). Diesen dualen Aufbau der Bemessungsgrundlage schlägt der Kölner Entwurf in der Grundvorschrift des § 2 Abs. 2 EStG-E knapper und damit deutlicher als § 2 EStG heraus (siehe Rz. 36).
- 207 aa) Den **dualen Aufbau** der Bemessungsgrundlage regelt § 2 Abs. 2 EStG-E wie folgt: Auf der *ersten* Stufe umfasst die Maßgröße *objektiver Leistungsfähigkeit* das *Einkommensteuerobjekt* als die Summe der *im Kalenderjahr erwirtschafteten Einkünfte* und zudem die durch den Verlustabzug (§§ 32 bis 34 EStG-E) *überperiodisch* verrechneten Verluste. Auf der *zweiten* Stufe (Maßgröße *subjektiver Leistungsfähigkeit*) wird im wesentlichen die *indisponible Einkommensverwendung* durch den Steuerabzug der *Privatausgaben* i. S. d. § 35 Abs. 1 EStG-E steuerlich verschont. *Erwerbssphäre* und *private Konsumsphäre* grenzen die beiden Stufen scharf voneinander ab.

- 208 bb) Das **Einkommensteuerobjekt** wird durch einen Katalog von *fünf Einkunftsarten* mit vorgeschalteter *Generalklausel* bestimmt. Die *Generalklausel* im Einleitungssatz des § 2 Abs. 1 EStG-E normiert die *allgemeinen Merkmale der Erwerbseinkünfte* (siehe Rz. 133, 144 ff.), wie sie ab 1925 von der Liebhaberechtsprechung (siehe Rz. 8) entwickelt worden sind.
- 209 Die fünf Einkunftsarten erfassen das *gesamte Erwerbseinkommen*, das an sich schon mit den Einkünften aus *selbständiger* und *nichtselbständiger* Tätigkeit (§§ 4, 5 EStG-E) abgedeckt wäre. Jedoch erzeugt die Kapitalertragsteuer (§§ 42 Abs. 1 Nr. 2; 47 EStG-E) das Bedürfnis nach einer gesonderten Bestimmung von Einkünften aus *Finanzkapital* (§ 6 EStG-E). *Veräußerungseinkünfte* lassen sich nur teilweise bei laufenden Tätigkeitseinkünften erfassen, so dass für Veräußerungseinkünfte eine eigene Einkunftsart (§ 7 EStG-E) eingerichtet werden musste. Schließlich nehmen die nachgelagert besteuerten Einkünfte aus *Zukunftssicherung* (§ 8 EStG-E) ermittlungstechnisch eine Sonderstellung ein.
- 210 cc) Die **Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit** schließt grundsätzlich die *indisponible Einkommensverwendung* ein; diese wird durch den Abzug von *Lebensbedarfsausgaben* (§ 2 Abs. 2 i. V. m. §§ 35 Abs. 1 Nr. 1; 36 EStG-E) und von *Unterhaltsausgaben* (§ 2 Abs. 2 i. V. m. §§ 35 Abs. 1 Nr. 2; 37 EStG-E) berücksichtigt. *Gemeinnützige Spenden* sind nach der Konzeption des Kölner Entwurfs als *Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit* zu beurteilen, auch wenn die Privatausgaben *freiwillige* sind (siehe Rz. 120). Daher sind sie ebenfalls der Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit zugeordnet (siehe § 2 Abs. 2 i. V. m. §§ 35 Abs. 1 Nr. 3; 38 EStG-E). Zudem sind *Steuerberatungskosten* nach § 35 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E als *Privatausgaben* abziehbar, weil es im Interesse der Allgemeinheit liegt, dass zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Steuererklärungspflichten professioneller Rat in Anspruch genommen wird (so *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 829).
- 211 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, 2002, § 9 Rz. 703). Diese Lücke schließt der Kölner Entwurf mit den §§ 2 Abs. 2 letzter Halbsatz; 35 Abs. 3 Nr. 3 EStG-E.
- 212 Im Kontext mit **Lebensbedarf-** und **Unterhaltsabzügen** besteht ebenfalls das Bedürfnis nach der Berücksichtigung von *Privateinnahmen*. 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. Nach dem Kölner Entwurf sind nach den §§ 2 Abs. 2 letzter Halbsatz; 35 Abs. 3 Nr. 1; 36 Abs. 5 EStG-E Einnahmen aus *öffentlichen Mitteln* und *Versicherungsleistungen* zu versteuern, soweit sie notwendigen Lebens-

bedarf finanzieren, dessen Aufwendungen nach § 36 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3; Abs. 2 bis 4 EStG-E abziehbar sind. Dazu gehören insbesondere die Sozialhilfe und Leistungen einer Krankenversicherung. Im Weiteren sieht der Entwurf ein **Familienrealsplitting** (§ 37 EStG-E) vor, das Unterhaltseinnahmen der Besteuerung unterwirft, soweit die korrespondierenden Unterhaltsausgaben abziehbar sind.

dd) Die derzeitige Nichterfassung von *Privateinnahmen* hat auch zur Folge, dass das geltende Einkommensteuerrecht die **beiden Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit vermengt**, indem Unterhaltsleistungen und Aufwendungen für die Zukunftssicherung zum einen als *Sonderausgaben* (§§ 10 Abs. 1 Nr. 1; 10a EStG) und zum anderen als *Einkünfte* (§§ 22 Nr. 1a; 5 EStG) behandelt werden. 213

Der Kölner Entwurf qualifiziert Aufwendungen für die Zukunftssicherung einschließlich der Vorsorgeaufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG als *Erwerbsausgaben* bei den Einkünften aus Zukunftssicherung (§ 30 Abs. 1 EStG-E). Die *intersubjektive Korrespondenz* des Abzuges und der Besteuerung von Leibrenten (§§ 10 Abs. 1 Nr. 1a; 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG) ist mit dem Grundsatz der *Individualbesteuerung* nicht zu vereinbaren (siehe *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 24). Der Kölner Entwurf empfiehlt eine intersubjektive Korrespondenz nur bei einem *Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit*, der dem erwähnten (Rz. 212) Familienrealsplitting zugrunde liegt. 214

d) Der Charakter der Einkommensteuer als einer Steuer auf das Erwerbseinkommen grenzt die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer und der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** scharf voneinander ab. Gleichwohl bewirken beide Steuern die bereits oben (Rz. 138) angesprochene **Mehrfachbelastung** im Zeitpunkt des Erwirtschaftens und dann im Zeitpunkt der Zuwendung des erwirtschafteten Einkommens. Im geltenden Recht ist diese Mehrfachbelastung nicht aufeinander abgestimmt. Die durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I 1999, S. 402) aufgehobene Altfassung des § 35 EStG gewährte eine Steuerermäßigung für solche Einkünfte, die als Wertbestandteil der Erbschaftsteuer ohne Berücksichtigung einer latenten Einkommensteuerbelastung unterlegen haben, wenn z. B. im Falle von Einkünften, die dem Rechtsnachfolger zufließen (§ 24 Nr. 2 EStG), die Einkommensteuer erst nach der Veranlagung zur Erbschaftsteuer entsteht. 215

Die Arbeitsgruppe hat die Altfassung des § 35 EStG verworfen, weil sie den Ausnahmefall einer der Erbschaftsteuer nachfolgenden Einkommensteuer nicht überzeugend regelte. Sodann hat sie eingehend überlegt, wie Einkommensteuer und Erbschaft-/Schenkungssteuer besser aufeinander abgestimmt werden können. 216

Im Regelfall werden Einkommensteuer und Erbschaftsteuer von verschiedenen Personen entrichtet, die Einkommensteuer vom Zuwendenden und die Erbschaftsteuer nach dem Konzept der Erbanfallsteuer vom Zuwendungs- 217

- empfänger. Veräußert z. B. ein Unternehmer sein Unternehmen kurz vor seinem Tode, so tritt die Regelbelastung ein: Der Unternehmer entrichtet die Einkommensteuer und der Erbe hat die Erbschaftsteuer auf das um die Einkommensteuerbelastung geminderte Geldvermögen zu entrichten.
- 218 Wird aber das Unternehmen kurz nach dem Tode veräußert, so werden nach § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte fortgeführt und der Gewinn einkommensteuerlich beim Empfänger erfasst, der auch die Erbschaftsteuer zu entrichten hat. Eine Beamtenwitwe hat die Pension nach den §§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; 24 Nr. 2 EStG zu versteuern, ohne Erbschaftsteuer entrichten zu haben, weil die Anwartschaft erbschaftsteuerlich nicht erfasst wird. Hingegen werden Renten nach den § 12 Abs. 1 ErbStG; §§ 13 ff. BewG erbschaftsteuerlich und später einkommensteuerlich bei derselben Person mehrfachbelastet.
- 219 Besonders die vollständige Erfassung von *Veräußerungseinkünften* (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E) und die *nachgelagerte* Besteuerung von Einkünften aus *Zukunftssicherung* (§ 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG-E) verlangt eine *Vereinheitlichung der Mehrfachbelastung*. Hierzu gewann die Arbeitsgruppe zunächst das Ergebnis, dass hierfür die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständig ist. Es muss die Bereicherung erbschaft- und schenkungsteuerlich vollständig ermittelt werden und dabei eine noch nicht entrichtete Einkommensteuer als latente Verbindlichkeit berücksichtigt werden.
- 220 Eine weiter greifende Lösung wäre die *Beseitigung der Mehrfachbelastung*, indem die *Erbschaftsteuer* in die *Einkommensteuer integriert* wird. Bei dieser integrierten Besteuerung wären bei sämtlichen Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens der gemeine Wert auf den Todestag zu ermitteln und die stillen Reserven zu versteuern. Bei den Einkünften aus *Zukunftssicherung* wären die gemeinen Werte von Pensionsanwartschaften, Rentenansprüchen und nach § 31 Abs. 2 EStG-E festgehaltenen Vorsorgevermögen anzusetzen. Bei dem privaten Konsumvermögen wäre typisiert davon auszugehen, dass es gespeichertes Einkommen ist, das bereits der Einkommensteuer unterlegen hat.
- 221 Eine derartige Besteuerung des *Lebensendvermögens* (vgl. *Dorenkamp*, *Nachgelagerte Besteuerung*, 2004, S. 264 ff., S. 294 ff.; *Lang*, *Einkommen*, 2003, S. 138 f.) würde den lebenszeitlichen Ansatz des Kölner Entwurfs (siehe Rz. 124, 129 ff.) folgerichtig fortführen, den Grundsatz der Einmalbesteuerung von Einkommen für alle Zuwendungsfälle verwirklichen und die das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzende intersubjektive Übertragung stiller Reserven ausschließen. Gleichwohl gelangte die Arbeitsgruppe schließlich zu dem Ergebnis, dass eine Integration der Erbschaftsteuer (und auch der Schenkungsteuer) in die Einkommensteuer den Rahmen einer Einkommensteuerreform sprengen würde.
- 222 Mithin geht der Kölner Entwurf von der **gesonderten Existenz einer Erbschaft- und Schenkungsteuer** mit der Folge der **Mehrfachbelastung** aus. Dabei müssen allerdings die gemeinen Werte des Lebensendvermögens *erbschaftsteuer-*

lich vollständig erfasst werden, um die Mehrfachbelastung für alle Zuwendungsfälle *gleichheitskonform* zu gewährleisten.

e) In § 2 Abs. 3 EStG-E ist der mit dem Kalenderjahr identische **Steuerabschnitt** geregelt, so dass stets der Begriff „Kalenderjahr“ anstelle des verfahrensrechtlichen Begriffs „Veranlagungszeitraum“ verwendet werden kann; letzterer Begriff verdeutlicht nicht hinreichend die *materielle* Bedeutung des Besteuerungszeitraums. 223

Einkünfte sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG-E grundsätzlich für das **Kalenderjahr** zu ermitteln. § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG-E gilt auch für die Kalenderjahre der Geburt und des Todes. Bei diesen Kalenderjahren besteht die Einkommensteuerpflicht nur für einen Teiljahreszeitraum. Gleichwohl unterliegen die Teiljahreseinkünfte dem Jahrestarif. Im Falle des § 2 Abs. 3 Satz 2 EStG-E sind die Einkünfte für die Zeiträume der Ansässigkeit und Nichtansässigkeit im Kalenderjahr des Wegzugs/Zuzugs zu ermitteln und sodann in der Jahresbemessungsgrundlage anzusetzen. Bei einem abweichend vom Kalenderjahr durchgeführten Bestandsvergleich ordnet § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG-E das Ergebnis dem Jahr zu, in dem der Ermittlungszeitraum endet. 224

f) Der Kölner Entwurf schlägt in § 3 Abs. 1 EStG-E aus den oben (Rz. 149 ff.) dargelegten Gründen einen **fünfstufigen Teilmengensstaffeltarif** mit einem **Spitzensatz von 35 Prozent** vor. Die Staffelung orientiert sich an dem *Grundfreibetrag* für Volljährige in Höhe von 8 000 Euro (§ 36 Abs. 2 Satz 2 EStG-E). Die Grundfreibeträge für Volljährige/Minderjährige (§ 36 Abs. 2 Satz 2 EStG-E) und die Mehrbedarfpauschalen (§ 36 Abs. 3 Satz 1 EStG-E) sollen zusammen mit den Tarifstufen jährlich auf der Grundlage des vorjährigen *Verbraucherindex* für *Deutschland* durch die *Lebensbedarfverordnung* festgesetzt bzw. angepasst werden (§§ 3 Abs. 2 Satz 2; 36 Abs. 3 Satz 2 EStG-E). 225

Die Staffelung in § 3 Abs. 1 EStG-E besteht also nur im Jahr der *Einführung*. Die jährliche Anpassung führt sodann zu Steuersatzzonen, die eine *Abrundung* der sich nach § 3 Abs. 1 EStG-E ergebenden Steuerbeträge erforderlich machen (§ 3 Abs. 2 Satz 1 EStG-E). Allerdings sollten unter dem Gesichtspunkt der *Tariftransparenz* einprägsame Steuersatzzonen beibehalten und daher Grundfreibeträge nur in Schritten von vollen Hundert Euro angepasst werden. Einfacher lässt sich ein *linearprogressiver* Tarif an die Verbraucherpreise anpassen, weil nur der *Beginn* der *Spitzensatzzone* verändert werden muss. 226

II. Zu versteuerndes Einkommen Ansässiger (§§ 4 bis 38)

1. Bestimmung der Einkunftsarten (§§ 4 bis 8)

Einkünfte sind zu *qualifizieren*, bevor sie *ermittelt* werden. Das geltende EStG regelt die Qualifikation von Einkünften (§§ 13 ff. EStG) aufbautechnisch verfehlt hinter den Vorschriften der Einkünfteermittlung (§§ 4 ff.; 8 ff. EStG). 227

Demgegenüber regelt der Entwurf zuerst die **Qualifikation** der Einkünfte in den §§ 4 bis 8 EStG-E und sodann die *Ermittlung* der Einkünfte.

1.1 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 4)

228 a) Einkünfte aus **selbständiger Tätigkeit** sind hauptsächlich die Einkünfte aus **Unternehmen** als selbständige und *nachhaltige* Tätigkeiten (§ 4 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG-E). Der Kölner Entwurf ist grundsätzlich am **umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff** ausgerichtet, erfasst allerdings nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 EStG-E nur mit *Gewinnabsicht* ausgeübte Tätigkeiten. Nach dem weiten umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff gehören zu den Einkünften aus Unternehmen nicht nur die gewerblichen Einkünfte, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern auch die private Vermögensverwaltung, besonders die Vermietung und Verpachtung (vgl. § 4 Nr. 12 UStG). Mithin kann die umfangreiche Abgrenzungsrechtsprechung zu den §§ 13; 15; 18; 20; 21 EStG entfallen, zumal der Kölner Entwurf *alle Veräußerungseinkünfte* besteuert.

229 § 4 Abs. 2 EStG-E bestimmt **beispielhaft** und **nicht abschließend** („insbesondere“) den **extensiven Anwendungsbereich** des § 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E, der auch bei der *doppelbesteuerungsrechtlichen* Abgrenzung von Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA) viele Streitfragen erledigt. Der doppelbesteuerungsrechtliche Unternehmensbegriff greift mit dem Terminus „Ausübung einer Geschäftstätigkeit“ (so Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c OECD-MA) ebenfalls weit und lässt daher der Beurteilung von Unternehmensformen nach innerstaatlichem Recht (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) einen entsprechend ausgedehnten Qualifikationsspielraum. So spielt es z. B. nach dem Kölner Entwurf keine Rolle mehr, ob eine typische oder atypische stille Gesellschaft vorliegt. Die Beteiligung am Gewinn eines Unternehmens gegen Gewährung eines Darlehens (partiarische Darlehen) ist ebenfalls den Unternehmenseinkünften zuzuordnen.

230 In § 4 Abs. 2 EStG-E sind *spezielle Bestimmungen* des geltenden EStG, bei denen nur in einer *Übergangszeit* ein *Klarstellungsbedarf* besteht, nicht aufgenommen worden. Derartige Spezialitäten des geltenden Einkunftsartenrechts sollten nach Auffassung der Arbeitsgruppe durch *Übergangsvorschriften* klargestellt werden. So gehören selbstverständlich zu den Einkünften aus Unternehmen auch die Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie, und zwar gleichgültig, ob gewerbliche Einkünfte vorliegen (vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Einkünfte aus Unternehmen sind schließlich auch die Einkünfte aus einer sonstigen selbständigen Erwerbstätigkeit, z. B. die Testamentsvollstreckung und die Tätigkeiten als Vermögensverwalter und Aufsichtsratsmitglied (vgl. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

231 Die Einkünfte aus Unternehmen genießen die **ermittlungstechnische Besonderheit** des **Bestandsvergleichs** (§§ 19 ff. EStG-E) als Alternative zur *Überschussrechnung*. Der Bestandsvergleich ist für gesetzlich *buchführungspflichtige*

tige Unternehmen nicht zwingend vorgeschrieben. Vielmehr können Einkünfte buchführungspflichtiger Unternehmen auch durch Überschussrechnung ermittelt werden. § 9 Abs. 2 EStG-E lässt mit fünfjähriger Bindung (§ 19 Abs. 1 EStG-E) die *freie Wahl* zwischen Bestandsvergleich und Überschussrechnung zu. Dementsprechend sind die §§ 140; 141 AO anzupassen.

b) Die Einkünfte eines **Abgeordneten** oder eines anderen Mitglieds im Organ eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens sind in § 4 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E gesondert aufgeführt, weil es der *staatsrechtlichen* Stellung der Einkünftebezieher nicht adäquat wäre, die selbständige und nachhaltige Abgeordneten-tätigkeit als *Unternehmen* zu qualifizieren.

c) Die Einkünfte aus **gelegentlicher selbständiger Tätigkeit** (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E) entsprechen den Einkünften aus Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG. § 4 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E ist jedoch insofern weiter als § 22 Nr. 3 EStG gefasst, als ein *Leistungsaustausch* nicht erforderlich ist. So erfasst § 4 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E nach dem Veranlassungsprinzip (siehe Rz. 307 ff.) z. B. Schmiergelder, auch wenn sie nicht für eine feststellbare Leistung gezahlt worden sind.

1.2 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 5)

a) Die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sind **erhebungstechnisch** durch den **Steuerabzug vom Arbeitslohn** (§§ 42 Abs. 1 Nr. 1; 46 EStG-E) gekennzeichnet. § 5 Abs. 1 EStG-E knüpft an den in § 1 Abs. 2 LStDV normierten Begriff des **Dienstverhältnisses** an und definiert den **Arbeitnehmer** wie bisher als eine natürliche Person, die in einem Dienstverhältnis *weisungsgebunden* oder in den geschäftlichen *Organismus* des *Arbeitgebers* eingliedert ist. Damit weicht der steuerrechtliche Arbeitnehmerbegriff insofern vom arbeitsrechtlichen Arbeitnehmerbegriff ab, als auch nicht weisungsgebundene Geschäftsführer und Vorstände, die arbeitsrechtlich der Unternehmenseite zugeordnet werden, steuerrechtlich infolge der organisatorischen Eingliederung in ein Unternehmen nichtselbständig tätig sind.

Diese **Besonderheit** des **steuerrechtlichen Arbeitnehmerbegriffs** ergibt sich daraus, dass unternehmensleitende Manager kein unternehmerisches Risiko tragen, im Falle des Versagens sogar hohe Abfindungen erhalten können. Die grundsätzliche Freistellung vom Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit kennzeichnet den Arbeitnehmer im steuerrechtlichen Sinne (siehe *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Rz. 4 und *Lang*, Einkünfte des Arbeitnehmers, 1986, S. 31 ff.) und unterscheidet ihn vom Unternehmer, der ein eigenes Vermögensrisiko trägt. Diese Unterscheidung im einkommensteuerrechtlichen Einkünftesystem behält der Kölner Entwurf im Verhältnis des § 5 Abs. 1 EStG-E zu § 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E besonders im Hinblick auf die *Einkünftermittlung* und *Steuererhebung* bei: Der Bestandsvergleich setzt eigenes Unternehmensvermögen voraus, so dass für die in einem fremden Unternehmen tätigen Steuerpflichtigen die Überschussrechnung adäquat ist. Durch das

Steuerabzugsverfahren nach den §§ 42 Abs. 1 Nr. 1; 46 EStG-E wird der Steuerpflichtige auch in einem größeren Umfang von Mitwirkungspflichten entlastet, als dies bei einem Unternehmer möglich ist.

- 236 b) § 5 Abs. 2 EStG-E erfasst *nicht nur den Arbeitslohn*, sondern auch Einnahmen *außerhalb des Dienstverhältnisses* (siehe Brick, Einnahmen, 1992), d. h. alle durch die nichtselbständige Tätigkeit *veranlassten* Einnahmen wie z. B. Streikgelder, Trinkgelder und Bestechungsgelder. Das **Veranlassungsprinzip** ist ein *zentrales Kausalitätsprinzip* für die Bestimmung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben (siehe Rz. 307) und beansprucht daher *einheitliche Geltung für alle Einkunftsarten*.
- 237 Die Rechtsprechung beschränkt aber den Tatbestand des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf den Arbeitslohn und schafft damit *gleichheitswidrige Besteuerungslücken*. Der Bundesfinanzhof hat z. B. mit Urteil vom 24.10.1990, BStBl. II 1991, S. 337 (abweichend von BFH BStBl. II 1971, S. 138; 1982, S. 552) entschieden, dass *Streikgelder* nicht zu versteuern sind. Damit ist der Streikende besser gestellt als der Arbeitende und der Arbeitgeber hat seine Bezüge aus Streikabwehrfonds zu versteuern (FG Köln, EFG 2001, S. 1230). Der Kölner Entwurf setzt weder bei den Einkünften aus gelegentlicher *selbständiger* Tätigkeit (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E; Rz. 233) noch bei den Einkünften aus *nichtselbständiger* Tätigkeit einen **Leistungsaustausch** (siehe bereits Rz. 233) voraus. Der geltende Einkünftecatalog erfasst besonders das *Sponsoring* leitender Arbeitnehmer durch Dritte weder als Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E) noch als Einnahme aus sonstiger Leistung (§ 22 Nr. 3 EStG). Danach sind z. B. steuerlich nicht erfasst die Finanzierung familiärer Kurzaufenthalte von Bankpräsidenten in Luxushotels, wenn der Sponsor von dem Bankpräsidenten keine Gegenleistung erwartet. Das ist anzunehmen, wenn der Sponsor hauptsächlich ein berufliches Ereignis, z. B. einen Kongress in einem Wintersportort, finanziert.

1.3 Einkünfte aus Finanzkapital (§ 6)

- 238 a) Die Einkünfte aus Finanzkapital entsprechen den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG. Der Begriff „Finanzkapital“ soll ein **Kapitalanlagevermögen** bezeichnen, das üblicherweise von **Kreditinstituten** verwaltet wird und dessen Erträge (Dividenden und Zinsen) der **Kapitalertragsteuer** (§§ 42 Abs. 1 Nr. 2; 47 EStG-E) unterliegen. Die Kapitalertragsteuer rechtfertigt erhebungstechnisch eine besondere Einkunftsart, die gegenüber den anderen Einkunftsarten **subsidiär** (§ 6 Abs. 2 Satz 2 EStG-E) ist; dementsprechend erstreckt sich der Anwendungsbereich des § 47 EStG-E auch auf alle Einkunftsarten mit Kapitalerträgen im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG-E, ausgenommen die Kapitalerträge der Zukunftssicherung im Sinne des § 8 EStG-E (§ 47 Abs. 3 Nr. 3 EStG-E).
- 239 b) Der **Anwendungsbereich** des § 6 Abs. 2 EStG-E ist aber enger abgesteckt als der des § 20 EStG. Zum einen greift der unternehmerische Einkünfte

bestand (§ 4 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG-E) in die private Kapitalverwaltung hinein; er erfasst z. B. die Einkünfte eines *stillen Gesellschafters* oder eines *partiarischen Darlehensgebers* (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und macht damit die Abgrenzung zu einer mitunternehmerischen Beteiligung entbehrlich. Zum anderen engen die §§ 7; 8 EStG-E die praktische Bedeutung des § 6 EStG-E stark ein. Wird das Kapitalanlagevermögen nicht im wesentlichen von der Bank verwaltet, sondern entfaltet der Steuerpflichtige *nachhaltig* eine *eigene* Wertpapierverwaltung, indem er z. B. Wertpapiere regelmäßig an- und verkauft, so erzielt er unternehmerische Einkünfte mit der Option eines Bestandsvergleichs. Der von BFH BStBl. II 2004, S. 408 entschiedene Fall exemplifiziert den extensiven Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E zu Lasten der in § 6 EStG-E normierten Einkunftsart: Das gewerbliche Bild eines „Wertpapierhandelsunternehmens“ bzw. „Finanzunternehmens“ muss nicht mehr vorliegen. Jedoch sind unbeschadet der Abgrenzungen zwischen den §§ 4; 6; 7; 8 EStG-E Veräußerungsgewinne und -verluste vollständig im Einkünftecatalog des Kölner Entwurfs erfasst, so dass die steuerliche Auswirkung der Abgrenzung nur noch in Ausnahmefällen Bedeutung erlangen dürfte.

c) § 6 Abs. 1 EStG-E erfasst zunächst in der Nr. 1 Einkünfte aus Anteilen an einem **körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen**, also hauptsächlich *Dividenden* u. a. Bezüge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, und sodann in der Nr. 2 Einkünfte aus **anderen Körperschaftsteuersubjekten**, also solchen, die keine Unternehmen und/oder nicht körperschaftsteuerpflichtig sind, z. B. Einkünfte aus *gemeinnützigen Stiftungen* außerhalb des gemeinnützigen Bereichs oder Bezüge von ausländischen *Familienstiftungen* (§ 15 AStG). 240

Im Weiteren sind Einkünfte aus Finanzkapital die Kapitalerträge aus **nicht zertifizierten Kapitallebens-/Rentenversicherungen** und vergleichbaren Verträgen der Zukunftssicherung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 EStG-E) sowie andere Einkünfte aus der Überlassung von Kapital jeder Art, nicht nur Zinsen aus Sparsbüchern, sondern auch aus Privatdarlehen mit der Folge einer Kapitalertragsteuerpflicht (§ 47 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E). 241

Versicherungen u. a. Verträge (z. B. Bank- und Fondssparpläne) im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E decken **biometrische Risiken** wie Tod, Krankheit oder Invalidität ab. Somit muss der nicht steuerbare biometrische Risikobereich bezüglich der Versicherungsbeiträge und -leistungen von den steuerbaren Sparanteilen abgrenzt werden. Die Rechtsgrundlage für diese Abgrenzung liefert § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG-E. Für Leistungen aus zertifizierten Verträgen gilt § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG-E. Die Arbeitsgruppe hat die praktischen Schwierigkeiten der steuerlich wirksamen Offenlegung von Spar- und Risikoanteilen in jedem *Mischvertrag* diskutiert und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass auf eine versicherungskalkulatorisch überprüfbar ausgegrenzte des biometrischen Risikobereichs mit dem Blick auf die *reinen Risikoversicherungen* nicht verzichtet werden kann. Versichert z. B. ein Familienvater sein Leben während eines Fluges über ein terrorgefährdetes Gebiet und erhält die Familie nach dem Abschuss des Flugzeuges 1 Mio. Euro, so ist diese Versicherungsleistung 242

Steuerabzugsverfahren nach den §§ 42 Abs. 1 Nr. 1; 46 EStG-E wird der Steuerpflichtige auch in einem größeren Umfange von Mitwirkungspflichten entlastet, als dies bei einem Unternehmer möglich ist.

236 b) § 5 Abs. 2 EStG-E erfasst *nicht nur den Arbeitslohn*, sondern auch Einnahmen *außerhalb des Dienstverhältnisses* (siehe Brick, Einnahmen, 1992), d. h. alle durch die nichtselbständige Tätigkeit *veranlassten* Einnahmen wie z. B. Streikgelder, Trinkgelder und Bestechungsgelder. Das **Veranlassungsprinzip** ist ein *zentrales Kausalitätsprinzip* für die Bestimmung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben (siehe Rz. 307) und beansprucht daher *einheitliche Geltung für alle Einkunftsarten*.

237 Die Rechtsprechung beschränkt aber den Tatbestand des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf den Arbeitslohn und schafft damit *gleichheitswidrige Besteuerungslücken*. Der Bundesfinanzhof hat z. B. mit Urteil vom 24.10.1990, BStBl. II 1991, S. 337 (abweichend von BFH BStBl. II 1971, S. 138; 1982, S. 552) entschieden, dass *Streikgelder* nicht zu versteuern sind. Damit ist der Streikende besser gestellt als der Arbeitende und der Arbeitgeber hat seine Bezüge aus Streikabwehrfonds zu versteuern (FG Köln, EFG 2001, S. 1230). Der Kölner Entwurf setzt weder bei den Einkünften aus gelegentlicher *selbständiger* Tätigkeit (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E; Rz. 233) noch bei den Einkünften aus *nichtselbständiger* Tätigkeit einen **Leistungsaustausch** (siehe bereits Rz. 233) voraus. Der geltende Einkünftekatalog erfasst besonders das *Sponsoring* leitender Arbeitnehmer durch Dritte weder als Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E) noch als Einnahme aus sonstiger Leistung (§ 22 Nr. 3 EStG). Danach sind z. B. steuerlich nicht erfasst die Finanzierung familiärer Kurzurlaube von Bankpräsidenten in Luxushotels, wenn der Sponsor von dem Bankpräsidenten keine Gegenleistung erwartet. Das ist anzunehmen, wenn der Sponsor hauptsächlich ein berufliches Ereignis, z. B. einen Kongress in einem Wintersportort, finanziert.

1.3 Einkünfte aus Finanzkapital (§ 6)

238 a) Die Einkünfte aus Finanzkapital entsprechen den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG. Der Begriff „Finanzkapital“ soll ein **Kapitalanlagevermögen** bezeichnen, das üblicherweise von **Kreditinstituten** verwaltet wird und dessen Erträge (Dividenden und Zinsen) der **Kapitalertragsteuer** (§§ 42 Abs. 1 Nr. 2; 47 EStG-E) unterliegen. Die Kapitalertragsteuer rechtfertigt erhebungstechnisch eine besondere Einkunftsart, die gegenüber den anderen Einkunftsarten **subsidiär** (§ 6 Abs. 2 Satz 2 EStG-E) ist; dementsprechend erstreckt sich der Anwendungsbereich des § 47 EStG-E auch auf alle Einkunftsarten mit Kapitalerträgen im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG-E, ausgenommen die Kapitalerträge der Zukunftssicherung im Sinne des § 8 EStG-E (§ 47 Abs. 3 Nr. 3 EStG-E).

239 b) Der **Anwendungsbereich** des § 6 Abs. 2 EStG-E ist aber enger abgesteckt als der des § 20 EStG. Zum einen greift der unternehmerische Einkünfteetat-

bestand (§ 4 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG-E) in die private Kapitalverwaltung hinein; er erfasst z. B. die Einkünfte eines *stillen Gesellschafters* oder eines *partiarischen Darlehensgebers* (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und macht damit die Abgrenzung zu einer mitunternehmerischen Beteiligung entbehrlich. Zum anderen engen die §§ 7; 8 EStG-E die praktische Bedeutung des § 6 EStG-E stark ein. Wird das Kapitalanlagevermögen nicht im wesentlichen von der Bank verwaltet, sondern entfaltet der Steuerpflichtige *nachhaltig* eine *eigene* Wertpapierverwaltung, indem er z. B. Wertpapiere regelmäßig an- und verkauft, so erzielt er unternehmerische Einkünfte mit der Option eines Bestandsvergleichs. Der von BFH BStBl. II 2004, S. 408 entschiedene Fall exemplifiziert den extensiven Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E zu Lasten der in § 6 EStG-E normierten Einkunftsart: Das gewerbliche Bild eines „Wertpapierhandelsunternehmens“ bzw. „Finanzunternehmens“ muss nicht mehr vorliegen. Jedoch sind unbeschadet der Abgrenzungen zwischen den §§ 4; 6; 7; 8 EStG-E Veräußerungsgewinne und -verluste vollständig im Einkünftekatalog des Kölner Entwurfs erfasst, so dass die steuerliche Auswirkung der Abgrenzung nur noch in Ausnahmefällen Bedeutung erlangen dürfte.

c) § 6 Abs. 1 EStG-E erfasst zunächst in der Nr. 1 Einkünfte aus Anteilen an einem **körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen**, also hauptsächlich *Dividenden* u. a. Bezüge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, und sodann in der Nr. 2 Einkünfte aus **anderen Körperschaftsteuersubjekten**, also solchen, die keine Unternehmen und/oder nicht körperschaftsteuerpflichtig sind, z. B. Einkünfte aus *gemeinnützigen Stiftungen* außerhalb des gemeinnützigen Bereichs oder Bezüge von ausländischen *Familienstiftungen* (§ 15 AStG). 240

Im Weiteren sind Einkünfte aus Finanzkapital die Kapitalerträge aus **nicht zertifizierten Kapitallebens-/Rentenversicherungen** und vergleichbaren Verträgen der Zukunftssicherung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Satz 1 EStG-E) sowie andere Einkünfte aus der Überlassung von Kapital jeder Art, nicht nur Zinsen aus Sparbüchern, sondern auch aus Privatdarlehen mit der Folge einer Kapitalertragsteuerpflicht (§ 47 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E). 241

Versicherungen u. a. Verträge (z. B. Bank- und Fondssparpläne) im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E decken **biometrische Risiken** wie Tod, Krankheit oder Invalidität ab. Somit muss der nicht steuerbare biometrische Risikobereich bezüglich der Versicherungsbeiträge und -leistungen von den steuerbaren Sparanteilen abgrenzt werden. Die Rechtsgrundlage für diese Abgrenzung liefert § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG-E. Für Leistungen aus zertifizierten Verträgen gilt § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG-E. Die Arbeitsgruppe hat die praktischen Schwierigkeiten der steuerlich wirksamen Offenlegung von Spar- und Risikoanteilen in jedem *Mischvertrag* diskutiert und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass auf eine versicherungskalkulatorisch überprüfbare Ausgrenzung des biometrischen Risikobereichs mit dem Blick auf die *reinen Risikoversicherungen* nicht verzichtet werden kann. Versichert z. B. ein Familienvater sein Leben während eines Fluges über ein terrorgefährdetes Gebiet und erhält die Familie nach dem Abschluss des Flugzeuges 1 Mio. Euro, so ist diese Versicherungsleistung 242

nicht besteuert. Wenn aber die Leistung einer reinen Risikoversicherung als nicht steuerbar gelten soll, dann muss die grundsätzliche Nichtsteuerbarkeit des biometrischen Risikobereichs bei Mischverträgen fortgeführt werden, damit die Gestaltung von Versicherungsverträgen nicht unverträglich steuerlich beeinflusst wird.

1.4 Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften (§ 7)

- 243 a) Die Besteuerung von Veräußerungseinkünften gehört zu den schwierigsten Themen der Einkommensteuerreform. Es ist klar, dass der geltende Einkünfte dualismus (siehe Rz. 10) überwunden werden muss. Dies geht aber nicht allein durch das Streichen der Spekulationsfristen in § 23 Abs. 1 EStG. Vielmehr wird in allen Ländern mit vollständiger Besteuerung der Veräußerungseinkünfte die Inflation mehr oder weniger genau berücksichtigt. Die Folge ist eine mitunter erschreckende Komplexität der „Capital Gains Taxation“. Der *britische Taxation of Chargeable Gains Act* von 1992 (TCGA 1992) umfasst nicht weniger als 291 Paragraphen!
- 244 Das lebenszeitliche Konzept des Kölner Entwurfs gebietet die Inflationsbereinigung von Veräußerungseinkünften (siehe Rz. 132). Dazu stellte sich der Arbeitsgruppe die Aufgabe, eine akzeptable Lösung im Spannungsfeld zwischen „Einfachheit“ und „Richtigkeit“ überperiodisch gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu finden.
- 245 b) Der Kölner Entwurf regelt die Besteuerung von Veräußerungseinkünften nicht wie das britische Steuerrecht isoliert von den anderen Einkunftsarten. Vielmehr fungiert § 7 EStG-E als **Auffangtatbestand** nur dort, wo Veräußerungseinkünfte nicht bereits in der Ermittlung anderer Einkünfte einbezogen sind (siehe § 27 Abs. 1 EStG-E). Das hat zunächst den Vorteil, dass die *inflationneutralen Überschussrechnungen unangetastet* bleiben. Sie leisten *ohne normativen Mehraufwand die uneingeschränkte Inflationsbereinigung* von Veräußerungseinkünften, und zwar
- 246 – bei der **allgemeinen Überschussrechnung** (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG-E), soweit Wirtschaftsgüter nicht in das Anlageverzeichnis nach § 16 EStG-E aufgenommen werden. Das gilt besonders für Wirtschaftsgüter des *Umlaufvermögens*. Ermittelt z. B. ein Einzelhändler seine Einkünfte aus Unternehmen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E) nach den §§ 9 ff. EStG-E, so hat er die Anschaffungskosten für die Waren als Erwerbsausgaben abzusetzen und später den Veräußerungspreis als Erwerbseinnahme anzusetzen. Es wird also kein Saldo von Anschaffungskosten und Veräußerungspreis gebildet. Vielmehr werden Kosten und Preis in den Perioden des Ab- und Zuflusses (§ 12 Abs. 1 EStG-E) angesetzt, wie dies im geltenden Recht bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu geschehen hat;
- 247 – bei der **nachgelagerten Besteuerung** (§ 30 Abs. 1 EStG-E), in die z. B. Aktienfonds einbezogen sind (siehe bereits Rz. 130).

c) Soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern in einem **Anlageverzeichnis** (§ 16 EStG-E) oder in einer **Steuerbilanz** (§ 21 Abs. 1 EStG-E) aktiviert werden, entsteht das Bedürfnis nach einer **Inflationsbereinigung**, die der Kölner Entwurf durch *Aufstockung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare* Wirtschaftsgüter leistet. Die *abnutzbaren* Wirtschaftsgüter sind ausgeschlossen worden, weil die *Abschreibungen* nach den §§ 16; 22 Abs. 1 EStG-E bereits einen Inflationsbereinigungseffekt haben und eine zusätzliche Inflationsbereinigung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern zu kompliziert geworden wäre.

Die Vorschrift der Inflationsbereinigung ist in § 28 Abs. 1 EStG-E, also bei der Ermittlung der Veräußerungseinkünfte nach den §§ 27 ff. EStG-E platziert worden. Sie gilt aber auch beim **Bestandsvergleich** (siehe § 22 Abs. 1 Satz 1 EStG-E), in dem laufende Veräußerungseinkünfte erfasst sind, die somit *nicht* in den *Anwendungsbereich* des § 7 EStG-E fallen.

d) Nach alledem erstreckt sich der Anwendungsbereich des § 7 auf die bei den laufenden Einkünfteermittlungen (Überschussrechnung oder Bestandsvergleich) nicht erfassten Veräußerungseinkünfte. Das sind nicht nur die Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die in ein Anlageverzeichnis (§ 16 EStG-E) aufgenommen worden sind. § 7 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 27 EStG-E gilt auch für Wirtschaftsgüter des Erwerbvermögens (Legaldefinition in § 7 Abs. 2 EStG-E; siehe Rz. 342 ff.), die weder in einem Anlageverzeichnis, noch in einer Steuerbilanz und auch nicht in einer Überschussrechnung erfasst sind. Die fehlerhafte Nichterfassung wird durch den Ausschluss von der Aufstockung sanktioniert (siehe § 28 Abs. 2 Satz 2 EStG-E).

Außerhalb der laufenden Einkünfteermittlungen fallen die Einkünfte aus der Veräußerung von Unternehmen, Unternehmensteilen und Beteiligungen an Erwerbsgemeinschaften (§ 7 Abs. 1 Nrn. 2, 3 EStG-E). Schließlich regeln die §§ 7 Abs. 3; 29 EStG-E die Buchwertfortführung oder Aufdeckung stiller Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in ein nicht steuerverstricktes Vermögen, der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern, der Aufgabe von Unternehmen, Unternehmensteilen, Anteilen an einer Erwerbsgemeinschaft sowie die Realteilung gemeinschaftlicher Erwerbvermögen.

1.5 Einkünfte aus Zukunftssicherung (§ 8)

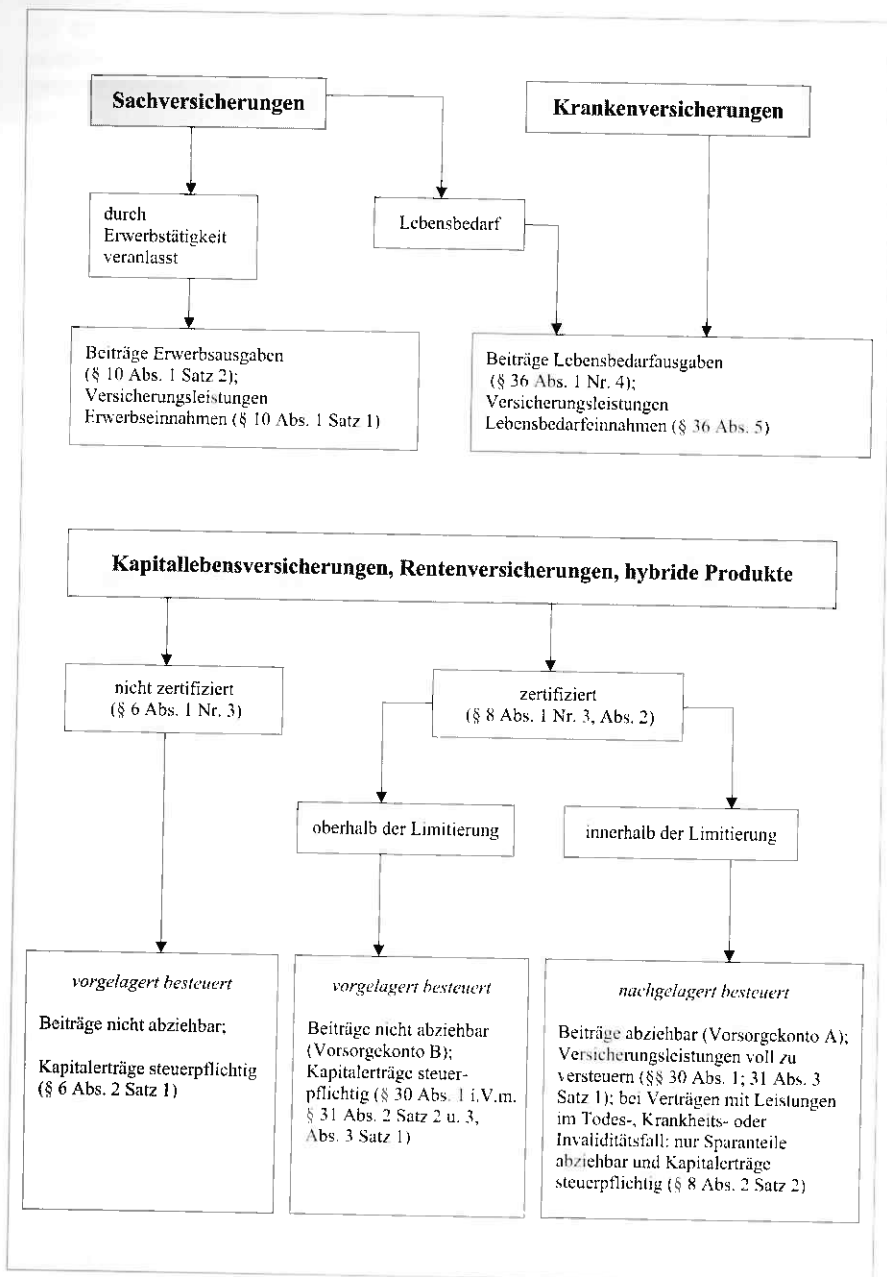
a) Es gibt kein Gebiet des Einkommensteuerrechts, das so zersplittert ist wie das der Altzeinkünfte. Ursache ist die **konzeptionelle Widersprüchlichkeit** des Vorschriftenkonglomerats, die nicht nur dem Gesetzgeber zugeschrieben werden kann; sie beruht im Kern auf dem *wissenschaftlich ungeklärten Streit* um das *richtige Einkommenskonzept*, um den Streit zwischen der *periodenbezogenen* und der *lebenszeitlichen Bestimmung des Einkommens* (siehe Rz. 126 ff.). Nach dem Periodenkonzept sind Abzüge von Vorsorgeaufwendungen entweder als Teil des indisponiblen Einkommens *Fiskalzwecknormen*

(vgl. *Söhn*, KS, § 10 Rn. 25; BFH BStBl. II 2003, S. 650) oder *Sozialzwecknormen* zur Förderung der Zukunftssicherung wie Steuerbefreiungen (§ 3 Nrn. 55, 62, 63, 65 EStG), Sonderausgaben mit gemischtem Fiskal-/Sozialzweckcharakter (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) oder Sozialzweck-Sonderausgaben (§ 10a EStG), die mit der Altersvorsorgezulage (§§ 79 ff. EStG) verknüpft sind. Nach dem Periodenkonzept wirkt die nachgelagerte Besteuerung *steuerbegünstigend*, so dass sie in einem Einkommensteuergesetz ohne Steuervergünstigungen keinen Platz haben dürfte. Nach dem lebenszeitlichen Konzept ist die nachgelagerte Besteuerung die *richtige* Besteuerungsform.

- 253 Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 6.3.2002 (BVerfGE 105, 73) offengelassen, ob die Gleichbehandlung der Alterseinkünfte nach dem Periodenkonzept oder nach dem lebenszeitlichen Konzept herzustellen ist. Da eine vorgelagerte Besteuerung von Beamtenpensionen, nämlich die jährliche Versteuerung des Pensionswertzuwachses nach der Reinvermögenszugangstheorie (vgl. Rz. 136) praktisch und politisch a priori nicht zu erwägen war, blieb nur die *lebenszeitliche Alternative* nachgelagerter Besteuerung. Dennoch begab sich der Gesetzgeber nicht auf den Weg einer konzeptionell klar ausgerichteten Besteuerung von Alterseinkünften. Er baute vielmehr mit dem eingangs zitierten (Rz. 1) Alterseinkünftegesetz das Regelungsdrickicht weiter aus.
- 254 b) Die Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach einer Gleichbehandlung der Alterseinkünfte unterstreicht das **Kernanliegen des Entwurfs**, besonders die zersplitterte Regelung der *Zukunftssicherung folgerichtig* nach dem **lebenszeitlichen** Konzept (siehe Rz. 130) in **einer Einkunftsart** neu zu ordnen. Der Kölner Entwurf stimmt weitgehend mit den Empfehlungen der *Rürup-Kommission*, 2003, überein, grenzt aber im Unterschied zur *Rürup-Kommission* die *Kapitalanlageprodukte*, wie besonders *Kapitallebensversicherungen*, nicht aus.
- 255 Ein Anwendungsbereich nachgelagerter Besteuerung im ansonsten periodenbezogenen „klassischen“ Einkommensteuersystem (*Rürup-Kommission*, 2003, S. 19) lässt sich schwerlich danach rechtfertigen, ob Versorgungsansprüche „nicht vererblich, nicht beleihbar, nicht übertragbar, nicht kapitalisierbar und nicht veräußerbar“ (*Rürup-Kommission*, 2003, S. 20) sind. Das Drei-Schichten-Modell, bestehend aus nachgelagert besteuert Basisversorgung (erste Schicht), nachgelagert besteuert kapitalgedeckter Zukunftsversorgung (zweite Schicht) und vorgelagert besteuerten Kapitalanlageprodukten (dritte Schicht), hat die Autoren des Kölner Entwurfs nicht überzeugt. Vielmehr sollte die individuelle Vorsorgeentscheidung nicht durch den hochwirksamen Unterschied zwischen nach- und vorgelagerter Besteuerung verzerrt werden.
- 256 c) Allerdings sprechen **fiskalische** und **umverteilungspolitische** Gründe dagegen, die nachgelagerte Besteuerung **unlimitiert** zuzulassen. Somit empfiehlt der Kölner Entwurf die nachgelagerte Besteuerung nicht uneingeschränkt (siehe bereits Rz. 130).

- aa) Das **fiskalische Defizit** infolge nachgelagerter Besteuerung ergibt sich zunächst aus dem **Doppelbesteuerungsrecht**. Art. 18 OECD-Musterabkommen weist dem *Wohnsitzstaat* das Recht zu, Ruhegehälter *privat* beschäftigter Arbeitnehmer zu besteuern. Danach erleidet der deutsche Fiskus erhebliche Einbußen, wenn der Steuerpflichtige seine Beiträge zur Zukunftssicherung während der Erwerbstätigkeit in Deutschland abgezogen hat und anschließend seinen Ruhestand im Ausland verbringt. Hingegen kann der *Quellenstaat* nach Art. 19 des OECD-MA Versorgungsbezüge des *öffentlichen* Dienstes besteuern. Diese für die nachgelagerte Besteuerung von Beamtenpensionen adäquate Regelung sollte auf alle nachgelagert besteuerten Einkünfte (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 10 EStG-E) erstreckt werden. Art. 18A Abs. 2 UN-MA; Art. 18 Abs. 2 US-MA sehen bereits die Besteuerung von *Sozialversicherungsleistungen* im Quellenstaat vor. Dieser Regelung folgt z. B. Art. 10 Abs. 2 DBA-Österreich.
- Solange zumindest die europäischen Doppelbesteuerungsabkommen nicht angepasst (siehe bereits Rz. 75) sind und das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat nicht für alle nachgelagert besteuerten Einkünfte eingeräumt ist, kann ein zügiger Ausbau der nachgelagerten Besteuerung fiskalisch schwerlich verantwortet werden. Der Kölner Entwurf ermöglicht **flexible Übergangsregelungen** auf dem Weg zu einer umfassenden nachgelagerten Besteuerung der Zukunftssicherung. Die technische Trennung versteuerter und unverteuerter Zugänge nach § 31 Abs. 2 EStG-E eröffnet dem Gesetzgeber den fiskalischen Spielraum für die Begrenzung des aktuellen Steuerabzuges von Vorsorgeaufwendungen.
- bb) Im weiteren ist die nachgelagerte Besteuerung schon nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts über einen **langen Zeitraum** hinweg zu **begrenzen**. Das Alterseinkünftegesetz vom 5.7.2004 (BGBl. I 2004, S. 1427) sieht Übergangsregelungen bis zum Jahre **2040** (§§ 19 Abs. 2; 22 Nr. 1 Satz 3; 24a EStG) vor. Aus Gründen der Übersichtlichkeit platziert der Kölner Entwurf das *gesamte Übergangsrecht* in seinem letzten Abschnitt VI, so dass die §§ 8; 30; 31 EStG-E *keine Limitierungen* enthalten. Im Abschnitt VI wäre zunächst im Anschluss an das geltende Recht die zunehmende Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen und Versteuerung der Bezüge im Bereich der vom BVerfG entschiedenen **Beamtenpensionen** (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E) und **gesetzlichen Rentenversicherungen** (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E) zu regeln und dabei das vom BVerfG ausgesprochene *Doppelbesteuerungsverbot* zu beachten. **Ab dem Jahre 2040** wäre die nachgelagerte Besteuerung im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 1 Nrn. 1, 2 EStG-E **uneingeschränkt** verwirklicht.
- cc) Nach der Konzeption des Kölner Entwurfs sollen grundsätzlich alle **gebräuchlichen Sparformen** (siehe Rz. 130), also auch die von der *Rürup-Kommission* ausgeschiedenen **Kapitalanlageprodukte**, in die nachgelagerte Besteuerung miteinbezogen werden. Dabei stehen im Mittelpunkt der Zukunftssicherung die *Versicherungsverträge* (siehe Schaubild).

Behandlung von Versicherungsverträgen im Kölner Entwurf



Im Grundsatz gibt es zwei Alternativen, die nachgelagerte Besteuerung zu 261
limitieren: zum einen die **betragsmäßige Begrenzung** des **Steuerabzugs** von
Einzahlungen in die Zukunftssicherung und zum anderen die **Ausgrenzung**
bestimmter **Formen** der **Zukunftssicherung**. Diese beiden Alternativen ver-
wirklicht der Kölner Entwurf bei den Einkünften aus **zertifizierter Zukunfts-**
sicherung (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 EStG-E).

(1) Die Gleichbehandlung von Kapitalanlageprodukten (Versicherungen, Im- 262
mobiliens- und Aktienfonds, Banksparpläne, Sparbücher etc.) wird durch die
globale, prozentuale Limitierung des Steuerabzugs hergestellt, etwa durch fol-
gende Vorschrift: „Die Einzahlungen des Steuerpflichtigen sowie des Arbeit-
gebers (§ 30 Abs. 2) dürfen eine positive Summe der in § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5
aufgeführten Einkünfte um nicht mehr als x Prozent vermindern und eine
negative Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5) weder bilden noch
vergrößern.“ Die Höhe des Prozentsatzes hängt von den **fiskalischen Gege-**
benheiten ab. Daher ist die Regelung Gegenstand des **Übergangsrechts**. Der
Prozentsatz kann erhöht werden, wenn sich die Rahmenbedingungen der
nachgelagerten Besteuerung verbessern. Das ist besonders der Fall, wenn die
Besteuerung von Auszahlungen (§ 30 Abs. 1 EStG-E) so zugenommen hat, dass
die Besteuerung der Einkünfte aus Zukunftssicherung insgesamt einen positi-
ven Beitrag zum Einkommensteueraufkommen leistet. Vor allem kann der
Prozentsatz nur nach der Reform des **Doppelbesteuerungsrechts** bedeutend
erhöht werden (siehe Rz. 258). Die fiskalischen Rahmenbedingungen können
aber den Gesetzgeber auch veranlassen, den Prozentsatz herabzusetzen.

(2) Im weiteren empfiehlt der Kölner Entwurf, die nachgelagerte Besteuerung 263
durch **Zertifizierung** von Verträgen der Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 2 EStG-E)
zu limitieren. Dadurch werden bestimmte Formen der Zukunftssicherung aus-
gegrenzt. Die Zertifizierung soll zwei Zwecken dienen: Erstens soll die Zerti-
fizierung ein ausreichendes Maß der **Kapitalanlagesicherheit** gewährleisten
und zweitens soll mit der Zertifizierung die **Besteuerung sichergestellt** wer-
den.

Das Konzept des Kölner Entwurfs erstreckt sich grundsätzlich nur auf das Er- 264
werbsvermögen, so dass das von der Rürup-Kommission (2003, S. 15) erwähn-
te **selbstgenutzte Wohneigentum** als privates Konsumgut nicht unmittelbar
Gegenstand eines Vertrages im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG-E sein kann.
Ein solcher Vertrag könnte nur ein Bausparvertrag sein, dessen Ansparsumme
bei Auszahlung nach § 31 Abs. 4 EStG-E mit 25 Prozent zu versteuern ist,
soweit die Bausparbeiträge vorher als Erwerbsausgaben abgesetzt worden sind.

dd) § 8 Abs. 1 EStG-E hat **Vorrang** vor den anderen Einkunftsarten (§ 8 Abs. 2 265
Satz 3 EStG-E). Bei den **Kapitallebens-** und **Rentenversicherungen** sowie ver-
gleichbaren Verträgen der Zukunftssicherung gilt jedoch einheitlich die Rege-
lung, dass der **biometrische Risikobereich** ausgegrenzt ist (siehe Rz. 242).
Dementsprechend sind nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG-E nur die Kapitalerträge
zu versteuern, aber auch nur die Sparanteile von Beiträgen absetzbar.

2. Ermittlung der Einkünfte (§§ 9 bis 31)

2.1 Allgemeine Vorschriften (§§ 9 bis 18)

- 300 a) Der Kölner Entwurf sieht als **allgemeine Art der Einkünfteermittlung** die *Überschussrechnung* mit *Anlageverzeichnis* (§§ 9 Abs. 1; 16 EStG-E) vor; diese entspricht der Ermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG regelt das Anlageverzeichnis zu rudimentär. Die Überschussrechnung mit Anlageverzeichnis kombiniert die Elemente lebenszeitlicher und periodenbezogener Einkünfteermittlung. Soweit Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens veräußert werden, wirkt die allgemeine Ermittlungsart wie die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG als inflationsneutraler Cash Flow (siehe Rz. 127; 246). Im Anwendungsbereich des Anlageverzeichnisses werden die Einkünfte periodenbezogen ermittelt.
- 301 Eine **besondere Art der Einkünfteermittlung** ist zunächst der **Bestandsvergleich** (§§ 9 Abs. 2; 19 bis 24 EStG-E) für Einkünfte aus *Unternehmen* (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E). § 9 Abs. 2 EStG-E räumt ein *Wahlrecht* zwischen Überschussrechnung (§ 9 Abs. 1 EStG-E) und Bestandsvergleich unabhängig von dem Bestehen einer *handelsrechtlichen Buchführungspflicht* ein. Dementsprechend entfällt für die Einkommensteuer das Bedürfnis nach einer *steuerrechtlichen Buchführungspflicht* (§ 141 AO).
- 302 Die Einkünfte aus **Erwerbsgemeinschaften** bedürfen einer besonderen Ermittlungsart (§§ 9 Abs. 3; 25; 26 EStG-E), weil die *Vermögenssphären* der Erwerbsgemeinschaft und der Beteiligten zu *unterscheiden* sind. Dadurch sind die Einkünfte *zweistufig* zu ermitteln.
- 303 Die *ergänzende* (siehe Rz. 245) Ermittlung von **Veräußerungseinkünften** (§§ 9 Abs. 4; 27 bis 29 EStG-E) hat nicht den Charakter einer Überschussrechnung. Vielmehr werden die Anschaffungs-, Herstellungs- und Veräußerungskosten dem Veräußerungspreis wie bei einem *Bestandsvergleich* zum Zeitpunkt der Veräußerung gegenübergestellt (siehe z. B. § 27 Abs. 2 EStG-E).
- 304 Die Einkünfte aus **Zukunftssicherung** werden durch reine Überschussrechnung von Einzahlungen und Auszahlungen ohne Anlageverzeichnis ermittelt (§§ 9 Abs. 5; 30; 31 EStG-E). Durch diesen Cash Flow gewinnen die Einkünfte aus Zukunftssicherung den Charakter einer *rein lebenszeitlich* bestimmten Einkünfteart. In diesem Sinne sind sie nachgelagert besteuert. Die dadurch erreichte *Inflationsneutralität* der Besteuerung ist für die Zukunftssicherung von enormer Bedeutung.
- 305 b) In § 10 EStG-E ist die **Basisterminologie** der Einkünfteermittlung niedergelegt. Die Grundbegriffe werden *dogmatisch vereinheitlicht*. Die Terminologie des geltenden Rechts ist uneinheitlich. Die Rechtsprechung bemüht sich im Interesse der Gleichbehandlung darum, Grundbegriffe trotz unterschiedlichen

Wortlauts inhaltsgleich zu interpretieren, wie dies bei den unterschiedlich formulierten Legaldefinitionen der Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) und Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) der Fall ist (siehe *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 227 ff.). Jedoch gebietet hier das *Legalitätsprinzip*, die Grundbegriffe im *Gesetz* gleichheitskonform zu verfassen.

aa) Im Mittelpunkt der Basisterminologie stehen die Begriffe der **Erwerbseinnahmen und -ausgaben** (§ 10 Abs. 1 EStG-E), die einheitlich aus *drei Elementen* bestehen, dem durch eine Erwerbstätigkeit *veranlassten* (1) *Zufluss/Abfluss* (2) von *Wirtschaftsgütern* (3). Nach dem oben (Rz. 104) hervorgehobenen Grundsatz *terminologischer Einheitlichkeit* verwendet der Kölner Entwurf die Worte „Bezüge“ und „Aufwendungen“ nicht mehr wie das geltende Recht synonym für „Einnahmen“ und „Ausgaben“. So ersetzt der Kölner Entwurf u. a. den Ausdruck „Sachbezüge“ durch den Begriff „Sacheinnahmen“ (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E).

Das **Veranlassungsprinzip** hat sich als *Grundprinzip* der Einkünfteermittlung allgemein durchgesetzt. Somit legt der Kölner Entwurf dieses Prinzip der Basisterminologie zugrunde und stellt das Veranlassungsprinzip bereits bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit klar (§ 5 Abs. 2 EStG-E), da dort die Rechtsprechung nur den Arbeitslohn der Besteuerung unterwirft (siehe Rz. 237). Das Veranlassungsprinzip stellt die *kausalrechtliche Verbindung* des Erfolgs von Einnahmen und Ausgaben mit einer Erwerbstätigkeit her. Das führt zu einer ganz erheblichen Erweiterung des Einkünftebestandes. Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben liegen nicht nur vor, wenn sie planmäßig mit dem Willen des Steuerpflichtigen erwirtschaftet worden sind. Auch willensunabhängige, unplanmäßige, sogar wider den ausdrücklich erklärten Willen des Erwerbstätigen anfallende Einnahmen und Ausgaben können der Erwerbssphäre zuzuordnen sein. Das ist bei den Erwerbsausgaben geklärt, wie die Beispiele von Schädigungen und Zahlungen nach einem verlorenen Prozess zeigen (siehe *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 215).

Erwerbseinnahmen sollten im Grundsatz kausalrechtlich nicht anders behandelt werden. Bei sog. *windfall profits*, z. B. einem Schatzfund auf einem Grundstück, das für eine Erwerbstätigkeit erworben worden ist, greift das Veranlassungsprinzip weiter als der Begriff des Erwirtschaftens. Der Schatz ist nach § 11 Abs. 1 EStG-E als Erwerbseinnahme zu versteuern. Das oben (Rz. 237) dargelegte Sponsoring leitender Arbeitnehmer führt ebenfalls zu steuerpflichtigen Erwerbseinnahmen. Bei aufgedrängten Bereicherungen (vgl. *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 19 Rz. 21) stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige durch einen unerwünschten Vorteil tatsächlich bereichert ist, was man z. B. bei einer betrieblichen Vorsorgeuntersuchung verneinen kann, wenn der Arbeitnehmer nur im Krankheitsfall zum Arzt geht. Ansonsten sind nach dem Veranlassungsprinzip auch aufgedrängte Bereicherungen Erwerbseinnahmen und die Rückgabe bzw. Vernichtung des Vorteils eine Erwerbsausgabe.

- 309 Im Ergebnis geht es darum, die Sphäre des durch die Erwerbstätigkeit bestehenden Risikos im Rahmen eines objektivierbaren Kausalzusammenhangs dogmatisch folgerichtig abzugrenzen (siehe *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 216). Diese Aufgabe stellt sich nicht nur im Steuerrecht, sondern immer dann im Recht, wenn objektive Zurechnungen zu bestimmen sind (siehe *Hübner*, Objektive Zurechnung, 2004, S. 154 ff.).
- 310 bb) § 10 Abs. 2 EStG-E definiert das **Wirtschaftsgut** weitgehend in Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (dazu die Nachweise von *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 5 Rz. 93 ff.). Allerdings setzt der Kölner Entwurf den Begriff des Wirtschaftsguts nicht mit dem handelsbilanzrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes gleich, sondern dehnt ihn auf alle vermögenswerten Vorteile aus, weil der Begriff des Wirtschaftsguts für alle Einkunftsarten gilt und besonders mit der Judikatur zu den Sachbezügen (Sacheinnahmen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E) abgestimmt sein muss.
- 311 Mit dem Begriff des **negativen Wirtschaftsguts** erfasst der Kölner Entwurf Verbindlichkeiten u. a. vermögenswerte Nachteile. Dadurch wird die Terminologie der Einnahmen und Ausgaben *vervollständigt* (§ 10 Abs. 1 Satz 2 EStG-E). Hier ist das geltende EStG *lückenhaft* verfasst. So kann z. B. der durch eine Erwerbstätigkeit veranlasste Schuldenerlass nicht unter den Wortlaut des § 8 Abs. 1 EStG subsumiert werden. Die Bewertung von Sacheinnahmen und Sachausgaben nach § 13 EStG-E schließt die Bewertung von Nachteilen mit ein und die Verweisungsvorschrift des § 22 Abs. 1 Satz 1 EStG-E gilt nicht nur für Vermögensgegenstände, sondern auch für Verbindlichkeiten u. a. Nachteile.
- 312 cc) In § 10 Abs. 3, 4 EStG-E sind die Vorschriften der §§ 3c Abs. 1; 24 Nrn. 1, 2 EStG in generalisierter Form übernommen worden. In den Fällen des § 24 Nr. 3 EStG kann die Qualifikation als Erwerbseinnahme nach dem Veranlassungsprinzip auch ohne besondere Klarstellung gewonnen werden.
- 313 c) Das Veranlassungsprinzip bildet auch die dogmatische Grundlage für die **Zurechnung** von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben (§ 11 EStG-E). Maßgeblich für die Zurechnung von Einnahmen ist also nicht der Zufluss, sondern die Veranlassung zumeist im Sinne des Erwirtschaftens von Einnahmen. Berät z. B. ein Rechtsanwalt eine Stiftung und gewährt die Stiftung der Tochter des Rechtsanwalts ein Stipendium, so ist dieses Stipendium durch die Erwerbstätigkeit des Rechtsanwalts veranlasst, d. h. von dem Rechtsanwalt erwirtschaftet.
- 314 Bei **Rechtsnachfolgern** macht § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG-E eine **Ausnahme**: Hier ist der **Zufluss** maßgeblich. Dadurch kann sich die Mehrfachbelastung des Einkommens mit Einkommen-/Erbchaft- und Schenkungsteuer erhöhen, wenn die Einkommensteuerlast in der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht angesetzt wird (siehe Rz. 215). Dieses Problem

- kann nur erbschaft- und schenkungsteuerlich durch vollständigen Ansatz der latenten Einkommensteuerlast gelöst werden (siehe Rz. 219).
- Abweichend von der Rechtsprechung zum sog. **Drittaufwand** (dazu die Nachweise von *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 220 ff.) stellt der Kölner Entwurf auch die **Zurechnung von Erwerbsausgaben** auf den Boden des *Veranlassungsprinzips*. Nach Auffassung der Arbeitsgruppe ist die Zurechnung von Erwerbsausgaben nach dem *Kostentragungsprinzip* dogmatisch nicht befriedigend zu bewältigen und besonders von der *Abkürzung des Zahlungswegs* nicht überzeugend abzugrenzen. Zudem hat die Zurechnung nach dem Kostentragungsprinzip den inakzeptablen Dummesteuereffekt, dass der Abzug von Erwerbsausgaben bei geschickter Rechtsgestaltung stets möglich ist, wenn ein Dritter die Mittel für die Erwerbsausgabe zur Verfügung stellt.
- Das **Nettoprinzip** gebietet die Gleichbehandlung der geschickten und der ungeschickten Steuerpflichtigen. Überlässt z. B. der Vater sein privates Auto dem Sohn, damit dieser eine Tätigkeit als Handelsvertreter aufnehmen kann, so ist es gleichgültig, ob der Sohn das Auto vom Vater mit dessen geschenktem Geld mietet oder ob der Vater die Kosten des Autos trägt. Nach § 11 Abs. 2 EStG-E sind in beiden Fällen zunächst Zuwendungen des Vaters und dann Erwerbsausgaben des Sohnes anzunehmen.
- d) In § 12 Abs. 1 Satz 1 EStG-E ist die für die Überschussrechnung typische **Vereinnahmung** und **Verausgabung** in den Zeitpunkten des *Zuflusses* und des *Abflusses* postuliert. Diese Grundnorm wird bei *regelmäßig wiederkehrenden* Einnahmen und Ausgaben zugunsten der *periodengerechten* Zuordnung eingeschränkt, um zufälligen Abweichungen oder steuermindernden Gestaltungen entgegenzuwirken. § 12 Abs. 1 EStG-E übernimmt den wesentlichen Inhalt des § 11 EStG. Das geltende EStG regelt die **durchlaufenden Posten** nur für die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Die daraus sich ergebenden Gesetzeslücken schließt § 12 Abs. 2 EStG-E mit einer für alle Arten der Einkünfteermittlung geltenden Vorschrift.
- Die **Ertragsanteilbesteuerung** (§ 12 Abs. 3 EStG-E) greift Platz, wenn Leibrenten u. a. wiederkehrende Zahlungen auf der Grundlage eines entgeltlich erworbenen Stammrechts geleistet werden. In diesen Fällen z. B. von Unternehmens- oder Grundstücksverkäufen gegen Leibrente sind Kapitalrückzahlung und Ertragsanteil zu trennen. Die Ertragsanteilbesteuerung stellt *leitbildlich* auf den Kauf einer im Zeitablauf konstanten Leibrente durch eine aus versteuertem Einkommen geleistete einmalige Zahlung ab (siehe m. w. N. *Fischer*, Altersvorsorge, 2001, S. 469) und hat als Institution *periodenbezogener* Besteuerung ihren Anwendungsbereich *außerhalb* der *nachgelagerten* Besteuerung (§§ 8; 30; 31 EStG-E).
- e) Bei der **Bewertungsvorschrift** des § 13 EStG-E ist zunächst davon auszugehen, 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. Sind hingegen *nicht* in *Geld* bestehende Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben zu bewerten, so legt der Kölner Entwurf der Bewertung einheitlich den **gemeinen Wert** zugrunde (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E). Eine Legaldefinition des gemeinen Werts ist nicht erforderlich, da § 9 Abs. 2, 3 BewG für die bundesgesetzlich geregelte Einkommensteuer gilt (§ 1 BewG). Neben dem allgemein im Steuerrecht geltenden Wertmaßstab des gemeinen Werts ist eine *Endpreisbewertung* (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) überflüssig.

320 Der Kölner Entwurf empfiehlt diesen Wertmaßstab auch für die Bewertung von *Einlagen* und *Entnahmen* (§ 22 Abs. 4 Satz 1 EStG-E), weil in den Zeitpunkten der Einlage und Entnahme der *Einzelwert* eines Wirtschaftsguts *sachgerecht* ist und der Kölner Entwurf Ungleichbehandlungen auf Grund unterschiedlicher Wertmaßstäbe möglichst vermeiden will. Danach ist es grundsätzlich gleichgültig, ob der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut einlegt oder erwerbstätig erwirbt. Auf diese Weise werden der *Tausch* von Wirtschaftsgütern (vgl. § 6 Abs. 1 Satz 1 EStG) und die Bemessungsgrundlagen für *Abschreibungen* nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG-E einheitlich bewertet. § 29 Abs. 4 EStG-E verwirklicht den Rechtsgedanken des § 11d EStG, wonach im Falle einer unentgeltlichen Übertragung des Wirtschaftsguts die Bemessungsgrundlage fortgeführt wird. Dadurch wird eine Mehrfachabschreibung praktisch ausgeschlossen.

321 Ausgenommen von der Bewertung zum gemeinen Wert ist die Nutzung von Wirtschaftsgütern, die von einem Dritten überlassen werden. § 13 Abs. 2 Satz 1 EStG-E betrifft vor allem die Überlassung von **Dienstwagen**. Die private Nutzung von Dienstwagen ist nach § 13 Abs. 2 Satz 1 EStG-E nicht mit einem Mietwagenwert, sondern mit den anteiligen Kosten des Arbeitgebers zu bewerten. Diese Bewertung ist kompatibel mit der Kostenaufteilung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG-E und der Bewertung von Nutzungsentnahmen nach § 22 Abs. 4 Satz 3 EStG-E. Eine Bewertung zum gemeinen Wert wäre in den Fällen des § 13 Abs. 2 Satz 1 EStG-E nicht nur höchst streitanfällig, wie das Beispiel des Mietwagenwerts verdeutlicht; sie würde auch im Hinblick auf die §§ 15 Abs. 1 Satz 2; 22 Abs. 4 Satz 3 EStG-E den Gleichheitssatz verletzen, z. B. den Arbeitnehmer mit Dienstwagen gegenüber dem Unternehmer mit privat mitgenutztem Betriebsfahrzeug diskriminieren.

322 § 13 Abs. 2 Satz 2 EStG-E übernimmt § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG. Die **Sachbezugsverordnung** regelt hauptsächlich *Verpflegung*, *Unterkunft* und *Wohnung* sowohl für das Sozialversicherungsrecht als auch für das Steuerrecht.

323 f) § 14 EStG-E enthält einen Restbestand der in § 3 EStG geregelten **Steuerbefreiungen**, die nicht durchweg als *Steuervergünstigungen* zu qualifizieren sind. Der Befreiungskatalog des § 3 EStG enthält auch eine Reihe der bereits oben (Rz. 141/143) angesprochenen *Klarstellungsnormen* von nicht steuerbaren Einnahmen. Eine dritte Gruppe besteht aus *Vereinfachungsbefreiungen*.

aa) In § 14 Nrn. 1 bis 3 EStG-E sind **Vereinfachungsbefreiungen** normiert. § 14 Nr. 1 EStG-E greift den Grundgedanken des § 3 Nrn. 4 a–c, 12, 13, 16, 30 bis 33 EStG auf und *verkürzt* die *Überschussrechnung* um die *Einnahmen*, denen abziehbare *Erwerbsausgaben gegenüberstehen*. Diese Vereinfachung soll nicht nur für Arbeitnehmer, sondern für alle Überschussrechner gelten, die z. B. Reisekosten erstattet bekommen oder bei denen z. B. Reisekosten übernommen werden.

Für die Übernahme des § 3 Nr. 38 EStG (*Kundenbindungsprogramme*) und des § 3 Nr. 45 EStG (*Telekommunikationsgeräte*) in den § 14 Nrn. 2, 3 EStG-E hat sich die Arbeitsgruppe nach ausführlicher Debatte mit der Begründung entschieden, die Besteuerungsgleichheit ließe sich nur mit unverhältnismäßigem Aufwand erreichen. Dann lässt sich allerdings die Freigrenze von 1 080 Euro in § 3 Nr. 38 EStG nicht rechtfertigen, weil sie ohne den unverhältnismäßigen Ermittlungsaufwand nicht überprüft werden kann. In den Fällen des § 14 Nr. 3 EStG-E soll es der Rechtsprechung bei der Auslegung des Merkmals „überwiegend“ überlassen bleiben, bis zu welchem Nutzungsgrad der Verzicht auf die Versteuerung des Vorteils hingenommen werden kann.

bb) § 14 Nrn. 4, 5 EStG-E dienen der **Klarstellung**. In Anlehnung an § 3 Nrn. 42, 44 EStG stellt § 14 Nr. 4 EStG-E *Stipendien* frei, die zugewendet und *nicht erwirtschaftet* werden, und § 14 Nr. 5 EStG-E stellt den für den *Empfänger privaten* Charakter (zum für den Geber privaten Charakter vgl. Rz. 335) von Vorteilen aus Leistungen im Sinne des § 15 Abs. 2 Nrn. 1, 2, Abs. 3 Nrn. 1, 5, 6 EStG-E klar.

cc) **Nicht übernommen** wurden u. a. die Steuerbefreiungen für *Abfindungen* (§ 3 Nr. 9 EStG) und für *Übergangsgelder* und *-beihilfen* (§ 3 Nr. 10 EStG), weil § 3 Nrn. 9, 10 EStG Einnahmen freistellt, die durch die nichtselbständige Tätigkeit veranlasst sind. Jedoch könnte die Besteuerung dadurch abgemildert werden, dass der Zugang von gesparten Abfindungen zur nachgelagerten Besteuerung nach § 8 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 EStG-E im Zertifizierungsgesetz erleichtert wird, um dem erhöhten Bedürfnis des entlassenen Steuerpflichtigen nach Zukunftssicherung Rechnung zu tragen. Soweit Abfindungen, Übergangsgelder und *-beihilfen* für Konsumzwecke, z. B. für Reisen verwendet werden, kann eine Ausnahme von der periodenbezogenen Besteuerung nach Ansicht der Arbeitsgruppe nicht gerechtfertigt werden.

Der Kölner Entwurf übernimmt auch nicht die Steuerbefreiung für *Trinkgelder* nach § 3 Nr. 51 EStG, obgleich die Vollzugsproblematik nicht von der Hand zu weisen ist. Gleichwohl entschied sich die Mehrheit der Arbeitsgruppe gegen die Steuerbefreiung, weil Steuerhinterziehungen infolge von Vollzugsdefiziten rechtsstaatlich ungeeignet sind, Steuervergünstigungen zu rechtfertigen. Im Übrigen kann die Befreiungsvorschrift zu amerikanischen Verhältnissen führen, wo die Vergütung des Arbeitgebers minimal ist und somit das freiwillige Trinkgeld des Gastes zur eigentlichen Einkunftsquelle des Dienstleisters wird.

- 29 Der Kölner Entwurf enthält auch keine Vorschriften für die *geringfügige* bzw. *haushaltsnahe* Beschäftigung, die vorübergehend (1.4.1999 bis 30.3.2003) die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 39 EStG genoss und ab dem 1.4.2003 in den §§ 35a; 40a EStG geregelt ist. Das sozialpolitische Bedürfnis nach derartigen Regelungen sollte durch besondere Maßnahmegesetze und nicht im EStG geregelt sein, ebenso wie die Steuerbefreiung von Diplomaten spezialgesetzlich geregelt sind und daher § 3 Nr. 29 EStG entbehrt werden kann.
- 30 Schließlich konnte die Arbeitsgruppe innerhalb der ihr zur Verfügung stehenden Zeit nicht die Normqualität aller Steuerbefreiungen in § 3 EStG abschließend prüfen und entscheiden. Der Anteil klarstellender Normen ist hoch, so § 3 Nrn. 1, 2, 2a, 2b, 5 bis 8, 11, 18 bis 25, 29, 42 bis 44, 49, 50, 57 bis 61, 67 bis 69 EStG, so dass der Katalog des § 14 EStG-E nach eingehender Prüfung und Ordnung der Vorschriften in § 3 EStG erheblich länger ausfallen könnte.
- 31 g) § 15 EStG-E regelt die kausalrechtlich schwierige Abgrenzung der Erwerbssphäre zur **Lebensführung**. Dabei behandelt § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG-E Ausgaben für die Lebensführung als nicht abziehbare *Privatausgaben* einschließlich der durch die Erwerbstätigkeit unwesentlich veranlassten Privatausgaben wie die sog. Repräsentationsaufwendungen (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG).
- 32 aa) Die **Grundvorschriften** des § 15 Abs. 1 EStG-E statuieren die in Rechtsprechung und Schrifttum herrschende *Wesentlichkeitstheorie* (dazu m. w. N. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 243 ff.). Danach sind aufteilbare Ausgaben, die sowohl wesentlich durch die Erwerbstätigkeit als auch wesentlich durch die Lebensführung veranlasst sind, *anteilig* als Erwerbsausgaben anzusetzen (§ 15 Abs. 1 Satz 2, 1. Halbsatz EStG-E).
- 33 *Nicht aufteilbare* Ausgaben sind in angemessener Höhe als Erwerbsausgaben anzusetzen (§ 15 Abs. 1 Satz 2, 2. Halbsatz EStG-E). Der Kölner Entwurf übernimmt den Rechtsgedanken des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG und bietet der Rechtsprechung die Rechtsgrundlage für eine angemessene Berücksichtigung des Nettoprinzips. Für das bisher von der Rechtsprechung praktizierte, das Nettoprinzip verletzende *Aufteilungs-* und *Abzugsverbot* (dazu m. w. N. *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 12 Rz. 11 ff.) liefert der Kölner Entwurf keine Rechtsgrundlage. Dem konzeptionell hohen Stellenwert des Nettoprinzips (siehe Rz. 115) entspricht es, wenn eine unwesentliche Veranlassung durch die Lebensführung unschädlich ist (§ 15 Abs. 1 Satz 3 EStG-E).
- 34 Die vorstehenden Grundregeln zur Behandlung gemischt veranlasster Ausgaben gelten entsprechend für Ausgaben bei der **Nutzung von Wirtschaftsgütern** (§ 15 Abs. 1 Satz 4 EStG-E). In aller Regel handelt es sich um Wirtschaftsgüter des *Erwerbsvermögens* (§ 7 Abs. 2), weil eine unwesentliche Erwerbsnutzung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG-E keine Erwerbsausgaben begründet. Bei manchen Wirtschaftsgütern ist die Aufteilung gut möglich, so etwa nach dem Fahrtenbuch, das für ein Kraftfahrzeug geführt wird. Bei anderen Wirtschaftsgütern wie z. B. Computern sind die Ausgaben in angemessener Höhe zum

Nutzungsanteil oder in vollem Umfang als Erwerbsausgaben anzusetzen, wenn die private Nutzung unwesentlich ist.

bb) Die Kataloge **abziehbarer** und **nicht abziehbarer Erwerbsausgaben** (§ 15 Abs. 2 und 3 EStG-E) entsprechen den §§ 4 Abs. 5 Satz 1, 6; 9 Abs. 1 Satz 3 Nrn. 4, 5; 12 Nrn. 3, 4 EStG und regeln Ausgaben, die im Massenverfahren häufig vorkommen und nach historischer Erfahrung kausalrechtlich schwierig zu handhaben sind. § 15 Abs. 2 EStG-E regelt *gemischt veranlasste* Ausgaben und § 15 Abs. 3 EStG-E schließt Ausgaben vom Steuerabzug aus, die als (verdeckt) *privat* zu beurteilen sind. Die Steuerabzugsverbote zum **Schutz der Gesamtordnung** (*Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 277 ff.) sind beibehalten worden, obgleich Geldstrafen, Schmiergelder etc. leistungsfähigkeitsmindernde Erwerbsausgaben sein können.

Neu ist die Abzugsfähigkeit von **Betreuungsausgaben** (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 EStG-E). Der Kölner Entwurf folgt der Empfehlung des Deutschen Juristentages (1994, O 92, Beschluss Nr. 12) und erkennt die Betreuungsausgaben als *beruflich veranlassten Mehraufwand* an. Nach § 3 Nr. 33 EStG steuerbefreite *Kinderbetreuungsleistungen des Arbeitgebers* werden nach § 14 Nr. 1 EStG-E nicht angesetzt.

Die Voraussetzungen für den Abzug von **Arbeitszimmerausgaben** sind vereinfacht und kausalrechtlich präzisiert worden. Wenn für die in dem häuslichen Arbeitszimmer ausgeübte Erwerbstätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, dann sind die Ausgaben wegen der Arbeit in häuslicher Atmosphäre allenfalls noch unwesentlich durch die Lebensführung veranlasst, so dass die Ausgaben nach § 15 Abs. 1 Satz 3 EStG-E in vollem Umfang als Erwerbsausgaben anzusetzen sind. Im Übrigen ist die Ausgestaltung des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG in einem so hohem Maße streitanfällig, dass in einer einzigen Ausgabe des Bundessteuerblattes nicht weniger als 18 Entscheidungen veröffentlicht sind (BFH BStBl. II 2004, S. 43 ff.). Demnach ist eine Vereinfachung und kausalrechtliche Präzisierung des Abzuges von Arbeitszimmerkosten dringend geboten.

Nach ausführlicher Debatte hat sich die Arbeitsgruppe bei den Ausgaben für Wege zwischen Wohnung und Erwerbsstätte gegen die amerikanische Lösung eines Abzugsverbots, weil „die Arbeit erst am Fabriktor beginnt“ (*Bareis-Kommission*, 1995, S. 52), entschieden und empfiehlt in § 15 Abs. 2 Nr. 4 EStG-E eine **Entfernungspauschale** in Höhe von 25 Cent/km.

§ 15 Abs. 4 EStG-E übernimmt die Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG. Schließlich erschien es der Arbeitsgruppe konsequent, Wirtschaftsgüter nicht-abziehbarer Ausgaben aus dem **Erwerbsvermögen auszuschneiden** (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG-E), wenn ihre Nutzung als privat statuiert wird.

h) Das in § 16 EStG-E geregelte **Anlageverzeichnis** bildet die *Grundlage* für die Erfassung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens, die bestimmt sind, der Erwerbstätigkeit dauerhaft zu dienen (so definiert § 247 Abs. 2 HGB

das **Anlagegut**). Nachdem die allgemeine Art der Einkünfteermittlung wegen der umfassenden Besteuerung der Veräußerungseinkünfte dem Typus der Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG nachgebildet ist (siehe Rz. 300), kommt dem im letzten Satz des § 4 Abs. 3 EStG nur sehr bruchstückhaft geordneten Anlageverzeichnis zentrale Bedeutung zu, zumal Einkünfte aus Unternehmen abweichend von § 4 Abs. 3 EStG auch per Überschussrechnung mit Anlageverzeichnis ermittelt werden können, wenn keine gesetzliche Buchführungspflicht besteht (siehe Rz. 301).

341 aa) § 16 EStG-E gilt für die Einkünfte aus *selbständiger/nichtselbständiger* Tätigkeit (§§ 4; 5 EStG-E) und für die Einkünfte aus *Finanzkapital* (§ 6 EStG-E). Die Ermittlung von *Veräußerungseinkünften* knüpft in den §§ 28 Abs. 2, 3, 5; 29 Abs. 2 bis 4, 7 EStG-E an das Anlageverzeichnis an. Hingegen kommt die Ermittlung von Einkünften aus *Zukunftssicherung* ohne Anlageverzeichnis aus, weil das Finanzamt nach § 31 EStG-E Vorsorgekonten führt. Anlageverzeichnisse sind für **jede einzelne, wirtschaftlich abgrenzbare Erwerbstätigkeit** einzurichten.

342 bb) Der Kölner Entwurf beschränkt das Einkommensteuerobjekt auf das Erwerbseinkommen (siehe Rz. 146) und demzufolge auf das **Erwerbsvermögen** (§ 7 Abs. 2 EStG-E). Erwerbssphäre und private Konsumsphäre sind im Unterschied zur Reinvermögenszugangstheorie (siehe Rz. 137) scharf abgegrenzt. Einkünfte der Privatsphäre wie Liebhabereieinkünfte, Unterhaltseinkünfte und Einkünfte aus der Veräußerung privater Konsumgüter erfasst das Einkommensteuerobjekt des Kölner Entwurfs nicht. Der Kölner Entwurf folgt damit dem Rechtsgedanken des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, wonach Eigenheime aus der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte herausgenommen sind. Im privaten Konsumbereich lassen sich Veräußerungseinkünfte kaum gleichheitskonform besteuern. Auch hier wird die Reinvermögenszugangstheorie auf das „Administrierbare“ zurückgenommen (siehe Rz. 142).

343 Das wichtigste Rechtsinstitut für die Erfassung von Erwerbsvermögen ist das Anlageverzeichnis, in das allerdings nur **Anlagegüter** (§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG-E) aufgenommen sind. *Umlaufgüter* sind im Cash Flow der Überschussrechnung erfasst (siehe Rz. 300). Im Übrigen sind Wirtschaftsgüter des Erwerbsvermögens bei den Veräußerungseinkünften (§§ 7; 27 bis 29 EStG-E) zu erfassen, weshalb die Wirtschaftsgüter des Erwerbsvermögens in § 7 Abs. 2 EStG-E definiert sind. Schließlich können sie auch den Einkünften aus Zukunftssicherung (§§ 8; 30; 31 EStG-E) zugeordnet sein.

44 So sind zum *Beispiel* Aktien ausschließlich erwerbstätig genutzte Wirtschaftsgüter, die entweder als Anlagegüter im Anlageverzeichnis zu führen sind, oder die als kurzfristig gehaltene Spekulationsobjekte im Cash Flow der Überschussrechnung zu erfassen sind. Werden die Aktien im Anlageverzeichnis geführt, so greifen die §§ 27 Abs. 2; 28 Abs. 1, 2 EStG-E Platz. Die §§ 8; 30; 31 EStG-E sind anzuwenden, wenn ein Aktienfonds Gegenstand zertifizierter Zukunftssicherung (§ 8 Abs. 2 EStG-E) ist.

§ 7 Abs. 2 Satz 2 EStG-E scheidet **überwiegend nicht erwerbstätig** genutzte Wirtschaftsgüter aus, wenn das Wirtschaftsgut weniger als ein Jahr erwerbstätig genutzt wird. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so gehören Wirtschaftsgüter auch dann zum Erwerbsvermögen, wenn sie mehr als ein Jahr *wesentlich erwerbstätig* genutzt werden. 345

cc) In das Anlagevermögen sind alle Wirtschaftsgüter aufzunehmen, die der einzelnen Erwerbstätigkeit, für die das Anlageverzeichnis eingerichtet worden ist, wesentlich (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG-E) und **dauerhaft** (§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG-E) zu dienen bestimmt sind, also auch Wirtschaftsgüter, die nicht überwiegend erwerbstätig genutzt werden. Die Frage der Zugehörigkeit zum Erwerbsvermögen und damit der Verstrickung in den Veräußerungstatbestand (§ 27 Abs. 2 EStG-E) stellt sich nicht bei den Immobilien, bei denen nach § 10 Abs. 2 Satz 2 EStG-E der Begriff des Wirtschaftsguts nach Art der Nutzung abgegrenzt ist, sondern hauptsächlich bei den beweglichen Wirtschaftsgütern wie z. B. Kraftfahrzeugen. 346

Wird ein Kraftfahrzeug nur **unwesentlich erwerbstätig** genutzt, so können nach § 15 Abs. 1 Satz 1, 4 EStG-E *keine* Erwerbsausgaben geltend gemacht werden. Die Zugehörigkeit zum Erwerbsvermögen ist also mit dem Ansatz von Erwerbsausgaben *abgestimmt*. Eine **wesentliche erwerbstätige** Nutzung kann zu bejahen sein, wenn das Kraftfahrzeug zwar nur in *geringfügigem* Umfang (vgl. zum betrieblichen Nutzungsanteil von 10 Prozent bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG BFH vom 2.10.2003, BFHE Bd. 203, S. 373) oder *kurzfristig* erwerbstätig genutzt wird, jedoch die Nutzung wesentlich für die Tätigkeit eines Handelsvertreters oder eines Arztes ist (Beispiel Rz. 316: geringfügige/kurzfristige Nutzung des väterlichen Autos). 347

Immaterielle Anlagegüter müssen besonders wegen des *Geschäfts-* oder *Firmenwerts überschussrechnender Unternehmer* allgemein in § 16 geregelt werden. Daher ist die steuerbilanzrechtliche Vorschrift des § 5 Abs. 2 EStG in § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG-E übernommen worden. Im weiteren ist der *Geschäfts-* oder *Firmenwert* nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG-E zu *bewerten* und nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG-E *abzuschreiben*. 348

dd) § 16 Abs. 2 EStG-E stellt zunächst klar, dass Wirtschaftsgüter des Erwerbsvermögens, die **nicht** in ein **Anlageverzeichnis aufzunehmen** sind, in einem *vollständigen* System der Einkünfteermittlung in die Überschussrechnung (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG-E) einzubeziehen sind, und scheidet sodann **geringwertige Wirtschaftsgüter** aus (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG-E). Durch den relativ hohen Betrag von 2 000 Euro (§ 16 Abs. 2 Satz 3 EStG-E) wird der Bereich *einfach* und *inflationneutral* ermittelter *Veräußerungseinkünfte* (siehe Rz. 246) bedeutend erweitert. 349

ee) In § 16 Abs. 3 bis 5 EStG-E ist die **Bewertung** von Wirtschaftsgütern niedergelegt. Grundsätzlich sind nur die *Zugänge* von Wirtschaftsgütern zu bewerten, weil die Abgänge durch die Vorschriften der (§§ 27 Abs. 1; 28 Abs. 2, 3, 5; 29 Abs. 2 bis 4, 7 EStG-E) erfasst sind. 350

- 51 Nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG-E sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn Anlagegüter im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit angeschafft oder hergestellt werden. Sodann folgt § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG-E der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH BStBl. II 2003, S. 574, 575; 2003, S. 585, 586) und verweist auf § 255 HGB.
- 52 § 16 Abs. 4 EStG-E verweist auf die Vorschriften über die *Einlage* (§§ 20 Abs. 3; 22 Abs. 4 EStG-E). Einlagen und Entnahmen sind Grundelemente des *Steuerbilanzvergleichs* (§ 19 Abs. 2 EStG-E) und können daher nicht allgemein in § 16 EStG-E geregelt werden. Bei dem Ausscheiden von Anlagegütern durch Veräußerung oder Entnahme greifen die Vorschriften der §§ 27 bis 29 EStG-E Platz.
- 53 § 16 Abs. 5 EStG-E übernimmt die Verwaltungsvorschrift zur *Übertragung stiller Reserven* bei *Ersatzbeschaffung* in R 35 EStR allgemein für Einkünfte im Sinne der §§ 4; 5; 6 EStG-E (siehe Rz. 341) und rezipiert außerdem den Kern der §§ 6b; 6c EStG.
- 54 ff) Die für das *Anlageverzeichnis* geltenden **Abschreibungsvorschriften** in § 17 EStG-E lassen *lineare* (§ 17 Abs. 2 EStG-E) und *degressive* (§ 17 Abs. 4 EStG-E) Abschreibungen zu. Teilwertabschreibungen und Abschreibungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sowie für den Verbrauch der Substanz sind dem Bestandsvergleich vorbehalten (vgl. 22 Abs. 1, 2 EStG-E). § 17 Abs. 3 EStG-E empfiehlt zur Verwirklichung der *Inflationsneutralität* großzügige Abschreibungen bis 10 000 Euro, um die verwaltungsaufwendige Inflationsbereinigung (§ 28 Abs. 1 EStG-E) auf *nicht abnutzbare* Wirtschaftsgüter beschränken zu können.
- 55 i) Für die **Pauschalierung von Erwerbsausgaben** sieht § 18 Abs. 1 EStG-E eine *einnahmeabhängige* Pauschalierung bis zu Pauschalbeträgen von 2 000 Euro bzw. 500 Euro vor. Ansonsten können nach § 18 Abs. 2 EStG-E durch *Rechtsverordnung* Pauschalen für *Mehraufwendungen der Verpflegung, Kraftfahrzeugkosten* und andere *häufig geltend gemachte Erwerbsausgaben* (z. B. Kontogebühren) festgelegt werden.
- 6 **Weitergehende Typisierungen** empfiehlt der Kölner Entwurf nicht. So ist insbesondere der Ansatz eines *Listenpreises* für die Nutzung eines Kraftfahrzeuges abzulehnen, weil dieser bei gebrauchten Fahrzeugen zu völlig unzutreffenden Ergebnissen führt. Auch die *Betriebsausgabenpauschalierung* im Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Förderung von Kleinunternehmen und zu Verbesserung der Unternehmensfinanzierung“ vom 26.2.2003 vergrößert wegen der Günstigerrechnung den Aufwand der Rechnungslegung (siehe *Campanhausen, Kleinunternehmerförderungsgesetz, 2003*).

7-399 unbesetzt

2.2 Bestandsvergleich (§§ 19 bis 24)

a) Der Kölner Entwurf verabschiedet sich grundsätzlich von der **steuerlichen Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (§ 5 Abs. 1 EStG) und räumt infolgedessen das bereits oben (Rz. 301) erwähnte *Wahlrecht* zwischen Überschussrechnung und Bestandsvergleich ein. Allerdings muss der Bestandsvergleich vor einem Wechsel zur Überschussrechnung *mindestens fünf Wirtschaftsjahre* beibehalten werden (§ 19 Abs. 1 EStG E).

Der **Maßgeblichkeitsgrundsatz** ist spätestens seit dem Steuercutbackgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) so ausgehöhlt worden, dass er nicht mehr als *systemtragendes Prinzip steuerlicher Bilanzierung* angesehen werden kann. Ein *fiskalisch durchgebildetes Steuerbilanzrecht* schafft letztlich *mehr Planungssicherheit* als ein Steuerbilanzrecht, von dem der Steuergesetzgeber glaubt, es beliebig als aufkommensspendenden Steinbruch ausbeuten zu dürfen. Tatsächlich sollte auch ein am *Leistungsfähigkeitsprinzip* ausgerichtetes Steuerbilanzrecht den Prinzipien der Realisation, Imparität und Vorsicht folgen (siehe *Henrichs, Steuerbilanz, 2001*, und *Herzig, Gewinnermittlung, 2004*).

Das Bedürfnis nach einer eigenständigen Steuerbilanz besteht besonders im Hinblick auf die **Internationalen Grundsätze der Rechnungslegung**. Namentlich die US-GAAP und IAS/IFRS dienen in erster Linie *Informationszwecken* und sind damit nicht kompatibel mit der Zielsetzung steuerlicher Rechnungslegung, einen *möglichst sicheren Gewinn objektivierbar* zu ermitteln (*Herzig, Gewinnermittlung, 2004, S. 30 ff.*) Der zu versteuernde Gewinn muss ausschüttbar sein, da ansonsten die für die Steuerzahlung erforderliche Liquidität nicht gewährleistet ist. Dieser Anforderung genügt der *Kapitalerhaltungszweck* des deutschen Handelsbilanzrechts.

Nach der EG-Verordnung vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards haben börsennotierte Konzerne in Europa die IAS/IFRS ab 1.1.2005 anzuwenden. Bei einer Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für die Steuerbilanz würde entweder ein mit der Steuergleichheit unvereinbares steuerliches Sonderrecht für Großunternehmen begründet werden oder die Unternehmen würden bei allgemeiner steuerlicher Verbindlichkeit der IAS/IFRS unzumutbar belastet werden. Deutsche Unternehmen sind nämlich ganz überwiegend Personenunternehmen und selbst als große Unternehmen häufig nicht börsennotiert. Sie haben auch im Unterschied zu den amerikanischen Unternehmen regelmäßig kein Interesse an Information der Öffentlichkeit über die Vermögens- und Ertragsverhältnisse des Unternehmens. Infolge dieser spezifischen Unternehmenskultur dominieren die Kapitalerhaltungsfunktion und das Vorsichtsprinzip. Wegen der informatorischen Zurückhaltung sind deutsche Unternehmen auch nicht bereit, die mitunter ganz erheblichen Bewertungskosten zu tragen, die bei der Anwendung der IFRS entstehen. Da die Rechtsprechung schon vereinzelt die Maßgeblichkeit von IAS/IFRS für die Steuerbilanz bejaht (vgl. etwa FG Hamburg, EFG 2004,

S. 746), erscheint eine *alsbaldige* Abkehr vom Maßgeblichkeitsprinzip geboten, um die zutreffende Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicherzustellen.

- 14 Allerdings sind die **formellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** zu befolgen und die **materiellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** sind *ergänzend* heranzuziehen (§ 19 Abs. 3 Satz 2 EStG-E). Die formellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind bereits in den §§ 143 ff. AO steuerrechtlich verbindlich geregelt. Die ergänzende Heranziehung materieller Grundsätze lässt der Kölner Entwurf nur insoweit zu, als diese die objektivierbare Ermittlung eines möglichst sicheren Gewinns bezwecken.
- 15 b) Die **Grundvorschriften zum Bestandsvergleich** (§§ 19; 20 EStG-E) regeln den im geltenden EStG nicht positivierten *Wechsel der Ermittlungsart* (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG-E), *Grundbegriff* (wie § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) und *Normeninhalt des Bestandsvergleichs* (§§ 19 Abs. 2, 3 EStG-E), die Grundbegriffe der *Gewinn- und Verlustrechnung, des Jahresabschlusses* (§ 19 Abs. 4, 5 EStG), der *Einlagen und Entnahmen* (§ 20 Abs. 3, 4 EStG) und den *Inhalt der Steuerbilanz* (§ 20 Abs. 1 EStG). § 20 Abs. 5 EStG übernimmt die Rechtsprechung, wonach die Vorschriften über die Einlagen und Entnahmen Vorrang vor § 5 Abs. 2 EStG haben (siehe *Schmidt/Weber-Grellet*, EStG, § 5 Rz. 164 f.). Daher sind *eingelegte immaterielle Anlagegüter* abweichend von § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG-E in das Anlageverzeichnis (§ 20 Abs. 5 i. V. m. § 16 Abs. 4 EStG-E) und in die Steuerbilanz aufzunehmen.
- 16 Einkünfte werden nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG-E grundsätzlich für das Kalenderjahr ermittelt. § 20 Abs. 2 EStG-E macht hiervon wie § 4a EStG eine Ausnahme, indem der Bestandsvergleich für vom **Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre** durchgeführt werden kann. Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG-E kann u. a. bei Eröffnung des Unternehmens der Bestandsvergleich auch für einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten durchgeführt werden. Das *Ende des Ermittlungszeitraums* ist der *maßgebliche Zurechnungszeitpunkt* (§ 20 Abs. 2 Satz 3 EStG-E wie § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). § 20 Abs. 2 Satz 4 EStG-E regelt den Wechsel zwischen Überschussrechnung und Bestandsvergleich (Beispiel: Kauf eines Unternehmens am 1.1.01; Überschussrechnung 1.1.01 bis 30.6.01; Bestandsvergleich 1.7.01 bis 30.6.06; Überschussrechnung 1.7.06 bis 31.12.06).
- 7 c) Die **Einzelvorschriften zum Bestandsvergleich** (§§ 21 bis 24 EStG-E) übernehmen im wesentlichen das geltende Recht, jedoch *ohne* die *fiskalischen Maßnahmegesetze*, die den in § 19 Abs. 3 Satz 2 EStG-E niedergelegten Zweck objektivierbarer Ermittlung eines möglichst sicheren Gewinns beeinträchtigen.
- 8 aa) Ein Teil der geltenden **Bilanzierungsnormen** wurde besonders im Hinblick auf das Anlageverzeichnis (§ 16 EStG-E) in die *allgemeinen* Vorschriften der §§ 10 ff. EStG-E aufgenommen, wo auch das geltende EStG ergänzt wurde. Das Wirtschaftsgut ist in § 10 Abs. 2 EStG-E definiert. § 13 EStG-E regelt die Be-

wertung von Wirtschaftsgütern. Die Judikatur zur Anwendung des § 255 HGB wurde in § 13 Abs. 2 EStG-E positiviert (siehe bereits Rz. 351). Besonders die Vorschriften zum *Anlageverzeichnis* und zu den *Abschreibungen* in den §§ 16; 17 EStG-E ziehen Bilanzsteuerrecht vor die Klammer: So ist z. B. der *Geschäfts- oder Firmenwert* (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG-E) in Anlehnung an § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB definiert und seine Abschreibung (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG-E) dem § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG entnommen worden. Die Aktivierung *immaterieller Anlagegüter* (§ 5 Abs. 2 EStG) ist in § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG-E geregelt.

bb) Demnach enthalten die §§ 21 bis 24 EStG-E nur noch die **zusätzlichen**, für die **Überschussrechnung mit Anlageverzeichnis nicht geltenden Vorschriften**. § 21 Abs. 1 Satz 3 EStG-E rezipiert die Judikatur zu den *Ansatzwahlrechten* (grundlegend: BFH GrS vom 3.2.1969, BStBl. II 1969, S. 176); diese Rechtsprechung entbehrt derzeit der gesetzlichen Grundlage. § 21 Abs. 2 EStG-E übernimmt die Vorschriften zu den *Rechnungsabgrenzungsposten* in § 5 Abs. 5 EStG, jedoch ohne das fiskalische Nichtanwendungsgesetz in § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG, das die Aktivierung von Aufwand für Zölle, Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer vorschreibt. Die entsprechenden Regelungen in § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB stehen nicht in Einklang mit der Vierten Bilanzrichtlinie.

cc) Der Kölner Entwurf behält nach ausführlicher Diskussion die **Bewertung von Wirtschaftsgütern zum Teilwert** bei und gestattet die *Abschreibung* auf den *niedrigeren Teilwert* (§ 22 Abs. 1 EStG-E), weil die Bewertung zum gemeinen Wert dem Wert des Wirtschaftsguts in einem lebenden Unternehmen häufig nicht entspricht (dazu m. w. N. *Rief-Drewes*, Teilwert, 2004). Die Legaldefinition des Teilwerts ergibt sich aus § 10 BewG, so dass § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG überflüssig ist (siehe bereits Rz. 319). Das Merkmal *dauernder Wertminderung* kann nur relativ willkürlich mittels spekulativer Prognosen praktiziert werden und ist deshalb als Voraussetzung für die Teilwertabschreibung verworfen worden. Vielmehr soll die Beibehaltung des Teilwerts aktuell überprüft werden.

Hingegen bewertet der Kölner Entwurf **Einlagen und Entnahmen** mit dem **gemeinen Wert** (§ 22 Abs. 4 EStG-E), weil hier der *Einzelwert* eines Wirtschaftsguts *sachgerecht* ist (siehe bereits Rz. 320). Somit setzt der Kölner Entwurf den Maßstab des Teilwerts nur innerhalb des unternehmerischen Erwerbsvermögens ein. Demnach kann ein eingelegtes Wirtschaftsgut auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden. Die *Listenpreis-Regelung* (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 f. EStG) ist nicht übernommen worden (siehe bereits Rz. 307). Für die *Sachspende* sieht der Kölner Entwurf in Übereinstimmung mit dem geltenden Recht (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 f. EStG) den *Buchwertansatz* vor (§ 38 Abs. 3 Satz 4 EStG-E); dadurch korreliert der aktuelle Einkünftermittlungswert mit dem der Spende.

Zusätzlich zu den Abschreibungen nach § 17 EStG-E lässt der Kölner Entwurf beim Bestandsvergleich Abschreibungen für **außergewöhnliche technische** oder

wirtschaftliche Abnutzung sowie für den **Verbrauch** der **Substanz** zu (§ 22 Abs. 2 EStG-E). Hier geht es im Unterschied zur Teilwertabschreibung um die mehrperiodige, planmäßige Berücksichtigung einer Wertminderung. § 22 Abs. 3 EStG-E übernimmt in erweiterter Form § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG und lässt für die Bewertung des **Vorratsvermögens** alle international anerkannten *Vereinfachungsmethoden* wie Fifo und Lifo zu (vgl. *Herzig, Gewinnermittlung, 2004*, S. 142 ff.).

- 13 dd) Mit den Vorschriften zu **Verbindlichkeiten** und **Rückstellungen** (§§ 23; 24 EStG-E) verkürzt und bereinigt der Kölner Entwurf zunächst das geltende Einkommensteuerrecht. Hingegen beurteilt die Arbeitsgruppe das *Verbot von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften* (§ 5 Abs. 4a EStG) als *fiskalische Maßnahme*, die mit dem durch das Nettoprinzip konkretisierten Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu vereinbaren ist. § 23 Abs. 2 EStG-E lässt derartige Rückstellungen wieder zu. Hierdurch wird *Übermaßbesteuerung* vermieden und ein am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiertes *Imparitätsprinzip* sachgerecht verwirklicht (siehe *Hennrichs, Steuerbilanz, 2001*, S. 319 f.; *Herzig, Gewinnermittlung, 2004*, S. 416 ff.; *Lang, Bemessungsgrundlage, 1981/88*, S. 368 f. und *Pezzer, Bilanzierungsprinzipien, 1991*, S. 23 f.). Ebenso verletzt die Restriktion für *Jubiläumsrückstellungen* in § 5 Abs. 4 EStG das Leistungsfähigkeitsprinzip, so dass § 5 Abs. 4 EStG ebenfalls nicht rezipiert worden ist. Die Vorschriften in dem umfänglichen § 6a EStG zu den *Pensionsrückstellungen* reduziert § 24 EStG-E auf einen Kerngehalt.
- 14 Abweichend vom Handelsrecht (§ 253 Abs. 1 letzter Halbsatz HGB) ist die *Verzinsung von Verbindlichkeiten* und *Rückstellungen* zwingend vorgeschrieben (§ 23 Abs. 5 Satz 1 EStG-E).

2.3 Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbsgemeinschaft (§§ 25, 26)

- 15 a) Die Ermittlung von Einkünften aus einer Erwerbsgemeinschaft ist im geltenden EStG **unzureichend geregelt** und basiert daher weitgehend auf Richterrecht (siehe bereits Rz. 40). Die §§ 4 ff. EStG regeln nur die Ermittlung von Einkünften einzelner Steuerpflichtiger und § 15 EStG regelt nicht die Ermittlungstechnik, die bei *mehreren Vermögenssphären*, nämlich die der Gemeinschaft und die der Beteiligten erforderlich wird. Hierzu hat die Rechtsprechung ein kompliziertes Bilanzgefüge von Gesellschaftsbilanz, Sonder-/Ergänzungsbilanz, Betriebsvermögen I und II entwickelt. Entsprechend dem Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist die Rechtsprechung auf die bilanzierende, gewerbliche Personengesellschaft zugeschnitten. Die Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte zu den Einkünften aus Vermögensverwaltung hat ermittlungstechnisch schwierig zu handhabende Steuerspezifika wie die sog. Zbragesellschaft hervorgebracht.
- 16 Der Kölner Entwurf eliminiert derartige Abgrenzungen, indem er die Einkünfte aus Vermögensverwaltung in die Einkünfte aus Unternehmen (§ 4 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG-E) miteinbezieht (siehe Rz. 228). Gleichwohl verwendet

der Kölner Entwurf nicht mehr den Begriff der Mitunternehmerschaft, sondern den der **Erwerbsgemeinschaft**, weil das gemeinschaftliche Erwirtschaften von Einkünften über den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E hinausreichen kann. Zu ermitteln sind nicht nur Einkünfte aus einer Gesellschaft, sondern z. B. auch aus einer Erbengemeinschaft, die der Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht erfasst. Der Kölner Entwurf verwendet auch nicht den Begriff des Mitunternehmers, sondern den weiteren Begriff des Beteiligten, der z. B. alle (typische und atypische) stillen Beteiligungen (vgl. § 4 Abs. 2 EStG-E) erfasst.

b) § 25 EStG-E regelt die im geltenden EStG nicht positivierte **Zweistufigkeit** der **Einkünfteermittlung**. Dabei geht § 25 Abs. 2 EStG-E von der **Überschussrechnung** mit *Anlageverzeichnis* aus, die wegen des von der Buchführungspflicht unabhängigen Wahlrechts zwischen Überschussrechnung und Bestandsvergleich (siehe Rz. 301; 400) auch bei der Ermittlung gemeinschaftlich erwirtschafteter Einkünfte dominieren dürfte. Entscheiden sich die Beteiligten für den **Bestandsvergleich**, so hat sich dieser nach § 25 Abs. 5 EStG-E sowohl auf das gemeinschaftliche Erwerbsvermögen als auch auf die Erwerbsvermögen aller Beteiligter zu erstrecken. Deshalb müssen alle Beteiligten zustimmen, wenn sie nicht etwas anderes vereinbart haben.

Für die Ermittlung von Einkünften aus einer *nicht körperschaftsteuerpflichtigen* Erwerbsgemeinschaft gilt grundsätzlich das **Transparenzprinzip**. § 25 Abs. 4 EStG-E konkretisiert dieses Prinzip, indem Gewinnminderungen auf *Gemeinschaftsebene* auf der *Beteiligtenebene* dem Leistungsempfänger zugeordnet und bei ihm als korrespondierende Gewinnerhöhung angesetzt werden. Diese Grundvorschrift spezifiziert sodann § 26 Abs. 3 EStG-E für *Forderungen, Verbindlichkeiten* und *Rückstellungen*. Bildet z. B. eine bilanzierende Gesellschaft für den geschäftsführenden Gesellschafter eine *Pensionsrückstellung*, so ist der Pensionsanspruch in der Sonderbilanz des Gesellschafters gewinnerhöhend zu aktivieren (§ 26 Abs. 3 Satz 2 EStG-E).

Die Regelungen der §§ 25 Abs. 4; 26 Abs. 3 EStG-E gelten auch im Anwendungsbereich des oben (Rz. 60 ff.) erwähnten **Auszahlungsabzugsverfahrens**, nach dem Gewinne der *körperschaftsteuerpflichtigen* Gesellschaft unmittelbar beim Gesellschafter versteuert werden, weil das Auszahlungsabzugsverfahren für *körperschaftsteuerpflichtige* Personenunternehmen das *Transparenzprinzip* herstellt.

c) § 26 EStG-E regelt Einzelfragen des **Beteiligtenverzeichnisses** (Anlageverzeichnis des Beteiligten nach § 16 EStG-E). § 26 Abs. 2 EStG regelt die *Ergänzungsbilanz* in Gestalt eines Ergänzungswerts als Oberbegriff für das Ergänzungsbilanzkapital und den im Anlageverzeichnis anzusetzenden Wert. Der Beteiligungsbuchwert sowie der Ergänzungswert nach § 26 Abs. 2 Satz 2 bilden den *Ausgangswert* bei der Veräußerung der Beteiligung (§ 28 Abs. 6 EStG-E).

1 § 26 Abs. 4 EStG-E ersetzt § 15a EStG und lässt den **Verlustausgleich** und **Verlustabzug** nur im Umfange der **aktuellen wirtschaftlichen Belastung** zu (vgl. BFH vom 14.10.2003, BStBl. II 2004, 359, 360, unter Hinweis auf BT-Drucks. 8/3648, S. 16; 8/4157). § 15a EStG verfehlt mit technokratischem Wortreichtum den im Prinzip richtigen Zweck, nur den *Realverlust* anzuerkennen, indem zu starr auf das negative Kapitalkonto des Kommanditisten abgestellt wird.

2 Das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Tz. V/340, hat zu den Verlusten einer Kommanditgesellschaft folgende Regelung vorgeschlagen: „Verluste einer Kommanditgesellschaft sind, soweit sie den Kapitalanteil und eine darüber hinausgehende Haftung des Kommanditisten übersteigen, dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen. Entsprechendes gilt für spätere Gewinne, soweit diese zur Wiederauffüllung der nach Satz 1 dem persönlich haftenden Gesellschafter zugerechneten Verluste verwendet werden.“

3 Die Arbeitsgruppe hat diesen Vorschlag *aktueller Verlustverrechnung* ausgiebig diskutiert und ihn schließlich verworfen, weil es gesellschaftsrechtlich und praktisch zu schwierig ist, Verluste Gesellschaftern steuerlich zuzuweisen, denen der Verlust rechtlich nicht zugeordnet worden ist. Sie hat das Ergebnis gewonnen, dass das Problem ausschließlich, d. h. ohne starre Anknüpfung an die Gesellschaftsbilanz auf der **Beteiligtebene** gelöst und dort flexibel geregelt werden sollte. Nach dieser Regelung kann der Verlust immer dann aktuell verrechnet werden, wenn der begrenzt haftende Beteiligte durch Einlagen, Haftungserklärung oder in anderer Weise die Voraussetzung der Verlusthaftung schafft. Hierbei hat die Arbeitsgruppe die Konsequenzen aus der jüngsten Rechtsprechung des BFH gezogen (vgl. BFH a. a. O.; hierzu Nichtanwendungserlass BMF vom 14.4.2004, BStBl. I 2004, 463; und zur Verlustübernahmeerklärung BFH vom 18.12.2003, IV B 201/03).

2.4 Ermittlung von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, Unternehmen, Unternehmensteilen und Anteilen an Erwerbsgemeinschaften (§§ 27 bis 29)

4 a) § 27 Abs. 1 EStG-E regelt zunächst den **Anwendungsbereich** der Ermittlung von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern nach § 7 EStG-E, der lediglich als *Auffangtatbestand* fungiert, wie bereits oben (Rz. 245 f.) dargelegt worden ist. Im weiteren werden in § 27 Abs. 2 bis 4 EStG-E die verschiedenen Arten von Veräußerungsgewinnen und -verlusten **definiert**.

5 b) Die Arbeitsgruppe hat die Art und Weise der Inflationsbereinigung ausführlich diskutiert und sich in § 28 Abs. 1 EStG-E für die **Indexierung der Erwerbskosten** (*indexation allowance*) und gegen eine **schrittweise Freistellung des Veräußerungsgewinns** (*taper relief*) entschieden. Die Indexierung im Wege der Aufstockung von Anschaffungs- und Herstellungskosten erschien ihr die adäquateste Methode.

Gleichwohl sollte die nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip notwendige Inflationsneutralität der Einkünfteermittlung möglichst auf andere Weise durch *Überschussrechnung* (Rz. 246), durch *großzügige Abschreibungen* (Rz. 354) und besonders durch den zügigen Ausbau der *nachgelagerten Besteuerung* (Rz. 252 ff.) erreicht werden. Das gilt besonders für die Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Finanzkapitals einschließlich Finanzderivaten, soweit diese in den Anwendungsbereich der §§ 7 Abs. 1 Nr. 1; 27 Abs. 2 EStG-E fallen (siehe Rz. 344). Hierfür wird die **Last-out-first-in-Regelung** des § 28 Abs. 4 EStG-E benötigt. Demgegenüber wird Finanzkapital auf einfache Weise inflationsneutral besteuert, soweit Aktien- u. a. Wertpapierfonds in die nachgelagerte Besteuerung einbezogen werden.

c) § 29 EStG-E regelt die **Steuereutrickungen** und die **intersubjektive Übertragung stiller Reserven**. Bei *unentgeltlichen Übertragungen* räumt der Kölner Entwurf entsprechend dem sog. Mitunternehmerlass (BMF-Schreiben vom 20.12.1977, BStBl. I 1978, S. 8) *Wahlrechte der Buchwertfortführung* ein, um Bewertungsschwierigkeiten bei steuerverstrickt bleibenden Wirtschaftsgütern zu vermeiden und auch Umstrukturierungen nicht steuerlich zu behindern. Bei den *Schwestererwerbsgemeinschaften* verlangt der Kölner Entwurf *Personen- oder Beherrschungsidentität*; eine lediglich disparitätische Beteiligung (vgl. BMF BStBl. I 1998, S. 583, und m. w. N. Schmidt, EStG, § 15 Rz. 600) genügt nicht.

2.5 Ermittlung von Einkünften aus Zukunftssicherung (§§ 30, 31)

a) Nach § 30 Abs. 1 EStG werden mit dem Erwerbsausgabenabzug von **Einzahlungen** Investitionen in die Zukunftssicherung und Erträge während der Ansparphase bis zur **Auszahlung** steuerlich ebenso verschont wie das kontinuierliche Entstehen der Beamtenpension bis zu deren Auszahlung. Die bereits oben (Rz. 252 f.) behandelte Gleichbehandlung von Beamten und Angestellten wird besonders durch die nachgelagerte Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung (§ 30 Abs. 1 EStG-E) hergestellt (vgl. Gerke-Kommission, 1998). Der Cash Flow von Einzahlungen und Auszahlungen gewährleistet nicht nur *Inflationsneutralität*. Er berücksichtigt inflationsneutral die *überperiodischen Verluste* (z. B. bei gesetzlichen Rentenversicherungen ein negativer Saldo von Beiträgen und Bezügen) ebenso wie die überperiodischen Gewinne.

b) Im Anwendungsbereich der §§ 30; 31 EStG-E entsteht dem **Steuerpflichtigen praktisch kein Ermittlungsaufwand**. Die zertifizierten Einrichtungen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG-E) teilen dem Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen nach § 31 Abs. 1 EStG-E auf *elektronischem Wege* die eingegangenen Zahlungen sowie die Erträge mit. Bei Aktienfonds wird anstelle der Erträge der Bestand zum Jahresende mitgeteilt. Im Rechenzentrum der Finanzverwaltung werden diese Informationen verarbeitet und sodann wird der zertifizierten Einrichtung auf *elektronischem Wege* der Bestand des Vorsorgekontos B mitgeteilt. Die zertifizierte Einrichtung hat von allen Auszahlungen die Auszahlungssteuer (§§ 42 Abs. 1 Nr. 3; 48 EStG-E) einzubehalten, bis der von der

Finanzverwaltung elektronisch mitgeteilte Bestand des Vorsorgekontos B ausbezahlt wird. Dieser Bestand ist nach § 31 Abs. 3 EStG-E *zuletzt* auszuzahlen und als auszahlungssteuerfreie *Kapitalrückzahlung* zu behandeln. Alle Vorgänge sind im *Steuererklärungsentwurf* (§ 50 Abs. 4 EStG-E) erfasst und erläutert, so dass die Einkommensteuer des *Arbeitnehmers* mit Zukunftssicherung im Rahmen der §§ 8; 30; 31 EStG-E *vollständig* im *Steuererklärungsentwurf elektronisch* berechnet werden kann.

3. Verlustabzug (§§ 32 bis 34)

130 Der Verlustabzug (§ 10d EStG-E) wird gegenwärtig durch die sog. **Mindestbesteuerung** beschränkt. Die Vorstellung von Gesetzgeber und Rechtsprechung (vgl. BFH BStBl. II 2001, 552, 554; 2003, 523, 524), die Verlustverrechnung werde durch die Regelung der Mindestbesteuerung lediglich *zeitlich gestreckt* und das *Nettoprinzip nicht verletzt*, blendet alle Fälle aus, in denen die Beendigung der Einkommensteuerpflicht die Verlustverrechnung endgültig abschneidet. Zudem wird das Nettoprinzip besonders wegen des *Steuereingriffs* in das *aktuelle Existenzminimum* verletzt. Dies kann weder *gleichheits-* noch *freiheitsrechtlich* hingenommen werden.

131 Der Kölner Entwurf führt den Verlustabzug in den §§ 32 bis 34 EStG-E auf die ursprüngliche Regelung zurück. Der **Verlustrücktrag** (§ 32 EStG-E) wird *nur zwei Jahre zurück* zugelassen, damit die Besteuerung zurückliegender Jahre nicht zu lange offen bleibt. Ansonsten lässt der Kölner Entwurf den **Verlustrücktrag** (§ 33 EStG-E) entsprechend seinem *lebenszeitlichen* Konzept (siehe Rz. 29; 110) *uneingeschränkt* zu. Schließlich soll es der Rechtsprechung überlassen bleiben, ob der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug geltend machen kann (vgl. BFH BStBl. II 2004, S. 414).

32–449 unbesetzt

4. Privatausgaben und Privateinnahmen (§§ 35 bis 38)

50 a) Privatausgaben (§ 35 Abs. 1 EStG-E) und Privateinnahmen (§ 35 Abs. 3 EStG-E) bestimmen in der Bemessungsgrundlage die bereits oben (Rz. 210 ff.) dargelegte **Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit**. Im Vordergrund steht die Verwirklichung des **subjektiven Nettoprinzips** (siehe Rz. 115 f., 207, 210 ff.), nämlich die steuerliche Verschonung des *existenziell notwendigen Lebensbedarfs* (§ 36 EStG-E) sowie die *realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen* (§ 37 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.; Vogel, Zwangsläufige Aufwendungen, 1984; Pezzer, Familienbesteuerung, 1987, S. 765 ff.) seit langem gefordert wird. Zudem sind abziehbare Privatausgaben auch *Spenden* und *Mitgliedsbeiträge* für besonders förderungswürdige *gemeinnützige, mildtätige* oder *religiöse Zwecke* (zu §§ 35 Abs. 1 Nr. 3; 38 EStG-E bereits Rz. 113; 210) und *Steuerberatungskosten* (zu §§ 35 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E bereits Rz. 210).

Das geltende Einkommensteuerrecht beschränkt den Verlustabzug (§ 10d EStG) auf negative *Einkünfte*. Die Fälle außergewöhnlicher Belastung durch die Überschwemmungen in Ostdeutschland zeigen, dass auch die Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit **überperiodisch** angelegt sein muss. Der Kölner Entwurf lässt den **Steuerabzug von Privatausgaben** auch in **späteren Jahren** zu, wenn sie im Jahr des Abflusses ein *negatives Welteinkommen* ergeben oder erhöhen würden (§ 35 Abs. 2 EStG-E). 451

Privatausgaben und Privateinnahmen fallen **außerhalb der Erwerbssphäre** (siehe Rz. 207 letzter Satz) an und schließen daher Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben begrifflich aus (§ 35 Abs. 4 Satz 1 EStG-E). Jedoch sind die *Grundvorschriften der Überschussrechnung* (§§ 11 bis 13 EStG-E) entsprechend anzuwenden (§ 35 Abs. 4 Satz 2 EStG-E). 452

b) §§ 35; 36 EStG-E bestimmen die Privatausgaben und Privateinnahmen in **abschließenden Katalogen**. Das *subjektive Nettoprinzip* gebietet hauptsächlich die steuerliche Verschonung der *indisponiblen Einkommensverwendung*. Daher sind die *Lebensbedarfsausgaben* (§ 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E) *vorrangig* im § 35 EStG-E. Es folgen die *Unterhaltsausgaben* (§ 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E), die nach der oben (Rz. 450) zitierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts realitätsgerecht zu berücksichtigen sind, was zu dem in § 37 EStG-E geregelten Familienrealsplitting führt. Von diesen verfassungsrechtlich begründeten Normen des subjektiven Nettoprinzips sind die gemeinnützigen Zuwendungen (§§ 35 Abs. 1 Nr. 3; 38 EStG-E) und die Steuerberatungskosten (§ 35 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E) zu unterscheiden, die aus den oben (Rz. 210) dargelegten Gründen in die Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit aufgenommen worden sind. 453

Der Kölner Entwurf enthält weder einen Steuerabzug von Zuwendungen an **politische Parteien** (vgl. § 10b Abs. 2 EStG) noch eine Steuerermäßigung für Zuwendungen an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen. Dies entspricht dem Grundkonzept eines Einkommensteuergesetzes ohne Steuervergünstigungen (siehe Rz. 117). Die Finanzierung politischer Parteien sollte einschließlich steuerlicher Regelungen wegen der *Transparenz der Parteienfinanzierung* in einem Gesetz geregelt sein. 454

c) Wie bereits oben (Rz. 211/212) ausgeführt, besteht auch in der Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit ein Bedürfnis nach dem Ansatz von **Privateinnahmen**, die in § 35 Abs. 3 EStG-E aufgeführt sind. Die Versteuerung von Privateinnahmen dient *komplementären Zwecken*; sie setzt den Abzug von Privatausgaben voraus. 455

aa) Der Katalog der zu versteuernden Privateinnahmen enthält zunächst die bereits oben (Rz. 212) angesprochenen **Lebensbedarfeinnahmen** (§§ 35 Abs. 3 Nr. 1; 36 Abs. 5 EStG-E). Der Ansatz von Lebensbedarfeinnahmen soll nicht zu einem *Überschuss* der Lebensbedarfeinnahmen über die Lebensbedarfsausgaben führen. Es sollen lediglich die mit den Lebensbedarfsausgaben korrespondierenden Einnahmen wie z. B. die Sozialhilfe oder die Versicherungsleis- 456

tungen einer Krankenversicherung in die Maßgröße subjektiver Leistungsfähigkeit einbezogen werden, damit die *Nettoleistungsfähigkeit* zutreffend bestimmt ist. Die *beamtenrechtliche Beihilfe* gehört auch zu den Einnahmen aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 36 Abs. 5 EStG-E. Diese Qualifikation der Beihilfe ergibt die hier bezweckte Nettoleistungsfähigkeit bezüglich der Krankheitskosten, was mit der Annahme von Arbeitslohn nicht exakt erreicht wird.

- 457 bb) Die **Unterhaltseinnahmen** im Sinne des § 37 EStG-E (§ 35 Abs. 3 Nr. 2 EStG-E) sind Teil des schon oben (Rz. 212) erwähnten *Familienrealsplittings*.
- 458 cc) § 35 Abs. 3 Nr. 3 EStG-E füllt mit dem Ansatz der **Erstattung** oder **Rückzahlung abgezogener Privatausgaben** eine Lücke im geltenden EStG (siehe Rz. 211).
- 459 d) § 36 Abs. 1 Satz 1 EStG-E verknüpft den *Normzweck* des § 36 EStG-E mit der in § 9 SGB I niedergelegten Legaldefinition des **sozial-kulturellen Existenzminimums** und hebt zugleich den vom Bundesverfassungsgericht (Beschluss vom 25.9.1992, BVerfGE 87, 153) postulierten *Konnex* mit dem **Sozialhilferecht** hervor. Auf die Zusammenlegung von Sozialhilfe und Arbeitslosengeld durch das Vierte Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt (Hartz IV) vom 24.12.2003 (BGBl. I 2003, S. 2954) weist § 36 Abs. 5 EStG-E beispielhaft hin.
- 460 aa) In § 36 Abs. 1 Satz 2 EStG-E ist der **Katalog der abziehbaren Lebensbedarfsausgaben** niedergelegt. § 36 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 bis 3 EStG-E listet die drei *sozialhilferechtlichen* Kategorien des *Grundbedarfs*, *Mehrbedarfs* und *Sonderbedarfs* (dazu *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993) auf, und § 36 Abs. 1 Satz 2 Nrn. 4, 5 EStG-E normiert den Abzug von *Beiträgen zu Versicherungen* und an die *Bundesagentur für Arbeit*, die dazu dienen, die Finanzierung des existenznotwendigen Lebensbedarfs zu sichern. Der Abzug korrespondiert mit der Versteuerung von Einnahmen nach den §§ 35 Abs. 3 Nr. 1; 36 Abs. 5 EStG-E.
- 461 bb) § 36 Abs. 2 EStG-E regelt zunächst den **Grundfreibetrag** (§ 36 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E), der den durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 87, 173 ff.) festgestellten *bundesdurchschnittlichen Sozialhilfebedarf* abdecken soll. Der Grundfreibetrag ist nach § 36 Abs. 3 Satz 2 EStG-E jährlich an die Entwicklung der Lebenshaltungskosten anzupassen. Die bundeseinheitliche Typisierung muss so bemessen sein, dass das Existenzminimum „in möglichst allen Fällen den existenznotwendigen Bedarf abdeckt, kein Steuerpflichtiger also infolge einer Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen wird, seinen existenznotwendigen Bedarf durch Inanspruchnahme von Staatsleistungen zu decken“ (BVerfGE 87, 172).
- 462 Von daher erscheint eine **Abstufung** des Betrages nach **drei Altersstufen** mindestens erforderlich, um bei Kleinkindern die Steuerbegünstigung durch einen Grundfreibetrag für Erwachsene in Grenzen zu halten. An Stelle dieser Steuer-

begünstigung sollte das Steueraufkommen zur Finanzierung eines **Kinder geldes** zusätzlich zum Grundfreibetrag für Kinder verwendet werden. Der Grundfreibetrag hat nämlich die Funktion des **Kinderfreibetrages** (§ 32 Abs. 6 EStG), der im Rahmen des *Familienrealsplittings* (§ 37 Abs. 1 EStG-E) bei dem *Kind* angesetzt wird. Dadurch wird die Unabgestimmtheit des geltenden Einkommensteuergesetzes beseitigt, das *Existenzminimum des Kindes mehrfach* zu berücksichtigen, wenn das Kind eigene Einkünfte hat. Die Verbindung des Kinderfreibetrages und des Kindergeldes im **Familienleistungsausgleich** (§ 31 EStG) ist zwar vom Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 82, 60, 78 ff.) grundsätzlich zugelassen worden. Jedoch hält der Entwurf an dieser *Vermengung von Steuer- und Sozialrecht* nicht fest: Der Grundfreibetrag soll jedem Kind in angemessener Höhe zustehen und Eltern mit niedrigem Einkommen sollte zusätzlich ein Kindergeld gewährt werden.

- cc) Die **Mehrbedarfpauschalen** (§ 36 Abs. 3 Satz 1 EStG-E) ersetzen das Konglomerat in den §§ 33a; 33b EStG durch ein an den Vorgaben des *Sozialhilferechts* ausgerichtetes System von Steuerabzügen (siehe *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, S. 175 ff.). Im Unterschied zum Grundfreibetrag, der wegen des Zusammenhangs mit dem Einkommensteuertarif (siehe Rz. 224) im EStG selbst normiert worden ist, sind die Mehrbedarfpauschalen in der **Lebensbedarfverordnung** bestimmt, wo sie wie der *Einkommensteuertarif* (§ 3 Abs. 2 Satz 2 EStG-E) und der *Grundfreibetrag* jährlich den Lebenshaltungskosten auf der Grundlage des vorjährigen *Verbraucherpreisindex für Deutschland* anzupassen sind (§ 36 Abs. 3 Satz 2 EStG-E). Die Lebensbedarfverordnung ist als *gesetzesändernde* Rechtsverordnung (ebenso wie z. B. § 51 Abs. 3 EStG) verfassungsrechtlich zulässig, da sie lediglich die im Gesetz selbst positivierten Regelungsinhalte der faktischen Veränderung von Lebenshaltungskosten im Rahmen der nach Inhalt, Zweck und Ausmaß bestimmten Ermächtigung des § 36 Abs. 3 Satz 2 EStG-E (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG) anpasst (vgl. m. w. N. *Sachs/Lücke*, Grundgesetz, Art. 80 Rn. 9).
- 463
- dd) Der Steuerabzug von **Sonderbedarfsausgaben** (§ 36 Abs. 4 EStG-E) entspricht der Regelung der **außergewöhnlichen Belastungen** in § 33 EStG. Der Kölner Entwurf definiert die Sonderbedarfsausgaben in Anlehnung an das *Sozialhilfe- und Unterhaltsrecht* als größere Aufwendungen, die in einer *besonderen Lebenslage* zusätzlich zu dem durch den *Grundfreibetrag* (§ 36 Abs. 2 EStG-E) und die *Mehrbedarfpauschalen* (§ 36 Abs. 3 EStG-E) berücksichtigten Bedarf anfallen (§ 36 Abs. 4 Satz 1 EStG-E). Die Minderung des Steuerabzuges durch eine *zumutbare Belastung* (§ 33 Abs. 1 und 3 EStG) verletzt das subjektive Nettoprinzip und ist daher in den Kölner Entwurf nicht übernommen worden. Die reichhaltige, nicht typisierbare Kasuistik erzeugt das Bedürfnis, die Sonderbedarfsausgaben in der Lebensbedarfverordnung näher zu bestimmen (§ 36 Abs. 4 Satz 3 EStG-E).
- 464
- § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG-E lässt den Steuerabzug von **Pflichtabgaben an rechts-treue Religionsgemeinschaften** zu und berücksichtigt damit einen *sozial-kulturellen Sonderbedarf*, der im geltenden Recht durch den Kirchensteuer-
- 465

abzug (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG) anerkannt wird. Die Anerkennung eines religiösen Sonderbedarfs als Teil eines kulturellen Existenzminimums (siehe Schön, Kirchensteuer, 1997, S. 387 f.; Tipke, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 829; Tipke/Lang, Steuerrecht, 2002, § 9 Rz. 714) darf nicht auf die Angehörigen der kirchensteuerberechtigten Religionsgemeinschaften beschränkt werden (so Tipke, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 829). Daher sind nach § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG-E auch die an ausländische Religionsgemeinschaften gezahlte Kirchensteuer (vgl. BFH BStBl. II 1975, 708, 710) und Pflichtbeiträge an muslimische Religionsgemeinschaften abzugsfähig.

466 Den muslimischen Religionsgemeinschaften ist bisher der Status einer Körperschaft verwehrt worden, weil sie die Voraussetzungen des Art. 137 Abs. 5 WRV i. V. m. Art. 140 GG nicht erfüllen. Die Voraussetzungen des Art. 137 Abs. 5 WRV sind organisatorischer Art und daher nicht relevant für die Anerkennung des religiösen Sonderbedarfs. Allerdings ist bei dem Steuerabzug religiöser Sonderbedarfsausgaben die **Einheit der Rechtsordnung** ebenso wie bei der Behandlung von Geldstrafen (siehe Rz. 292) zu beachten. Daher ist die vom BVerfG (BVerfGE 102, 370) geforderte **Rechtstreue** (dazu weitergehend als das BVerfG Lang, Staatsloyalität, 2003, S. 507 ff.) auch zur Voraussetzung für den Steuerabzug gemacht worden. Angehörige militanter Religionsgemeinschaften und illegaler Sekten (z. B. des Kalifen von Köln) verdienen keinen Steuerabzug (so Tipke, Steuerrechtsordnung II, 2003, S. 828).

467 d) In § 37 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 (§ 45 Abs. 2 EStG-E) berücksichtigt wird.

468 aa) Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von **Unterhaltsausgaben** ist zunächst die **gesetzliche Zwangsläufigkeit** (§ 37 Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Zudem geht der Kölner Entwurf insofern über das Unterhaltsrecht hinaus, als nach § 37 Abs. 1 Satz 1 EStG-E auch **staatsentlastende** Unterhaltsleistungen in das Familienrealsplitting einbezogen werden (Beispiel: freiwillige Alimentierung der Schwester, die dadurch keine Sozialhilfe beansprucht).

469 bb) Abziehbar sind nach § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG-E auch Aufwendungen, die **durch das Unterhalts- und Versorgungsverhältnis veranlasst** sind (Beispiel: Prozesskosten eines Unterhaltsberechtigten).

cc) Der Kölner Entwurf unterscheidet **Regelunterhaltsabzüge** und **Sonderunterhaltsabzüge**, die den **Sonderbedarf** für die unterhaltene Person in **tatsächlicher** Höhe berücksichtigen (§ 37 Abs. 2 EStG-E). Die **Regelunterhaltsabzüge** werden nach den **Grundsätzen des Unterhaltsrechts** pauschal durch Rechtsverordnung (**Unterhaltsverordnung**) festgelegt. Dadurch soll zum einen der Konnex zwischen Unterhaltsrecht und Steuerrecht fixiert und zum anderen auch dem steuerlichen Massenverfahren Rechnung getragen werden. 470

dd) In das Familienrealsplitting ist das **Ehegattensplitting** miteinbezogen, das nach Auffassung des Bundesverfassungsgericht **keine Steuervergünstigung** (BVerfGE 61, 319, 347) darstellt. Vielmehr berücksichtigt das Ehegattensplitting die **Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft** der **intakten Durchschnittsehe** (so BVerfGE 61, 319, 345 f.; Lang, Bemessungsgrundlage, 1981/88, S. 627 ff.). Der Einwand, das Ehegattensplitting sei ein **Steuerprivileg für Reiche**, ist vollkommen verfehlt, da das Ehegattensplitting im Einkommensteuertarif 2004 nur bis zum Beginn der oberen Proportionalzone (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG) ab 52 152 Euro wirkt. Damit bildet das Ehegattensplitting nur die ehe-liche **Unterhaltsgemeinschaft** bis zu einem jährlichen Einverdiener-Einkommen von 104 586 Euro ab. Erst die Abschaffung des Ehegattensplittings erzeugt das „Reichenprivileg“, durch die Beteiligung des Ehegatten am Unternehmen oder Vermögen oder durch Ehegattenverträge ein Splitting herzustellen. 471

e) Der Steuerabzug von **Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge)** nach den §§ 2 Abs. 3 Nr. 2, 38 EStG berücksichtigt **sozial erwünschte Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit** und ist daher als **Fiskalzwecknorm** gerechtfertigt (siehe Rz. 113). Allerdings verlangt diese Rechtfertigung, dass der Steuerabzug strikt an der **Gemeinwohlidee** ausgerichtet wird. Hierzu verlangt die Rechtsprechung (BFH BStBl. II 1985, 106; 1995, 134, 136) zunächst einen **Minimalstandard** von Gemeinwohlverhalten, nämlich die **Gesetzes- und Sittentreue** der Zuwendungsempfängerin. Dieser Minimalstandard ist in § 38 Abs. 1 EStG-E aufgenommen worden, um Vereine, die z. B. bei Demonstrationen die Grenzen von Gesetz und Sitte überschreiten, von der Spendenberechtigung auszuschließen. 472

Im weiteren scheidet der Gemeinwohlgedanke Zuwendungen für **Zwecke des Eigenbedarfs** aus. So sind z. B. Mitgliedsbeiträge zu Religionsgemeinschaften nur nach § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG-E abziehbar. Der Vorschlag der **Bareis-Kommission** (1995, S. 47), die Kirchensteuer in den Spendenabzug (§ 10b EStG) zu integrieren, vermag nicht zu überzeugen, weil die Befriedigung eines religiösen Eigenbedarfs außerhalb des fremdnützigen Handelns für das Gemeinwohl liegt. § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG-E schließt vom Steuerabzug besonders die Finanzierung der **Freizeitgestaltung** aus. Der Kölner Entwurf folgt damit der Unabhängigen Sachverständigenkommission zum Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (1988). So sollen die in § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO aufgeführten Freizeitvereine grundsätzlich nicht spendenberechtigt sein. Sport-, Kunst- und Kulturvereine sollen nur dann spendenberechtigt sein, wenn sie ausschließlich öffentliche Funktionen wahrnehmen. 473

474 *Sachspenden* (zur *Entnahme* siehe oben S. 70) sind zulässig; jedoch begründen *Nutzungen und Leistungen* keine abzugsfähigen Spenden (§§ 10b Abs. 3 Satz 1 EStG; 38 Abs. 2 Satz 2 EStG-E).

III. Zu versteuerndes Einkommen Nichtansässiger (§§ 39, 40)

475 a) In Abschnitt III des Entwurfs ist das *besondere* Einkommensteuerrecht für **Nichtansässige** (§ 1 Abs. 1 EStG-E) geregelt. Nichtansässige haben meistens nur das *Inlandseinkommen* (§ 39 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. Für diese Ausnahmen ist § 1 Abs. 2 EStG in § 40 Abs. 1 Nrn. 1, 2 EStG-E übernommen worden. Im Übrigen sind auch die **europarechtlichen Vorgaben** beachtet worden: 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).

476 b) Die Definition des **Inlandseinkommens** (§ 39 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.).

477 Die **Definition inländischer Einkünfte** (§ 39 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.).

478–499 unbesetzt

IV. Entstehung der Einkommensteuer und Steuerabzüge (§§ 41 bis 49)

500 a) Abschnitt IV des Entwurfs (§§ 41 bis 49 EStG-E) bildet den Übergang vom *materiellen Steuerschuldrecht* zum *Steuerverfahrensrecht*, das *allgemein* in der **Abgabenordnung** geregelt ist, jedoch ergänzend für die Einkommensteuer im Einkommensteuergesetz zu regeln ist. § 41 EStG-E regelt das steuerschuldrechtliche *Entstehen* der Einkommensteuer im Sinne des § 38 AO.

501 b) Der Kölner Entwurf empfiehlt *vier Arten* der **Steuerabzüge**: **Lohnsteuer**, **Kapitalertragsteuer**, **Auszahlungsteuer**, **Nichtansässigensteuer** (§ 42 Abs. 1 EStG-E). Eine Quellensteuer für Abgeordnete (sog. *Diätensteuer*) empfiehlt der

Entwurf nicht, da die administrative Zweckmäßigkeit einer solchen Steuer fraglich ist.

aa) Wie bereits oben (Rz. 157) ausgeführt, liefert die **Weiterleitung von Individualdaten im Steuerabzugsverfahren** die Grundlage für eine *weitgehend automatisierte Veranlagung* der Steuerpflichtigen. Hierin erblickte die Arbeitsgruppe den Ansatzpunkt für eine *durchgreifende Vereinfachung des Gesetzesvollzugs*, indem die *elektronische Unterstützung* des *Steuerabzugsverfahrens* (§§ 42 bis 49), der *Steuererklärung* (§ 50 EStG-E) und schließlich der *Steuerfestsetzung* (§ 52 EStG-E) *optimiert* wird. 502

bb) Das **Steuerabzugsverfahren** wird in *einem System aller Steuerabzüge vereinheitlicht*. Herzstück dieses Systems ist die **Abzugsbescheinigung** (§ 45 EStG-E) mit dem *elektronisch ermittelten Durchschnittssteuersatz*, der bei der **dialogischen Struktur des Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahrens** (vgl. §§ 45 Abs. 3; 50 Abs. 4 bis 6 EStG-E) auch in Fällen differenzierter persönlicher Verhältnisse (verdienende Ehegatten, Kinder, mehrere Einkommen etc.) und stark schwankender Bezüge *sehr viel genauere Steuerabzugsergebnisse* gewährleistet als die starren Regelungen der §§ 39b bis 39d EStG. Die **Pauschalierungen** der §§ 40 bis 40b EStG sind in den Entwurf nicht übernommen worden. 503

Die Abzugsbescheinigung nach § 45 EStG-E kann nicht nur für den Arbeitslohn, sondern für **alle steuerabzugspflichtigen Einkünfte** ohne Beschränkung auf eine Einkunftsquelle erteilt werden. Dabei braucht der Abzugspflichtige weder Steuerklassen noch Steuerfreibeträge und andere Besonderheiten zu beachten, sondern hat nur noch den individuellen Durchschnittssteuersatz (§ 45 Abs. 2 EStG-E) anzuwenden. Werden dem Finanzamt Verhältnisse des Steuerschuldners bekannt, die bisher nicht berücksichtigt worden sind, kann es die Abzugsbescheinigung jederzeit mit Wirkung für die Zukunft ändern (§ 45 Abs. 3 EStG-E). Die einheitliche Steuernummer und die Mitteilungen aller Steuerabzugspflichtigen ermöglichen es, bereits im Quellenabzug eine möglichst realistische Besteuerung der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte zu verwirklichen. Die *Lohnsteuerkarte* (§ 39 EStG) wird ebenso überflüssig wie der *Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber* (§ 42b EStG). Liegt dem Abzugspflichtigen *keine Abzugsbescheinigung* vor, so hat er von den Bezügen **20 Prozent** (§ 42 Abs. 3 EStG-E) einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. 504

Der Abzugspflichtige hat nach § 42 Abs. 6 EStG-E **Steuerabzugskonten** zu führen, deren Inhalt mit der **Steueranmeldung monatlich elektronisch oder schriftlich** (§ 42 Abs. 5 EStG-E) mitzuteilen ist. Diese unter der Steuernummer des Einkommensteuerschuldners gespeicherten Daten bilden die Grundlage für die elektronische Berechnung des Durchschnittssteuersatzes (§ 45 Abs. 2 EStG-E), den maschinellen Steuerklärungsentwurf (§ 50 Abs. 4 EStG-E) und die computergesteuerte Kontrolle der Steuererklärungen. 505

- 506 Ebenfalls einheitlich geregelt sind die **Anrufungsauskunft** (§ 43 EStG-E) und die **Haftung** (§ 44 EStG-E), die im *inneren Zusammenhang* stehen. Für die Anrufungsauskunft empfiehlt der Entwurf eine Monatsfrist (§ 43 Satz 2 EStG-E). Bleibt die Finanzbehörde eine substantielle Antwort schuldig, ist die **Haftung** insoweit ausgeschlossen (§ 44 Abs. 2 Satz 2 EStG-E); dasselbe gilt insoweit, als der Steuerabzugspflichtige auf die Auskunft vertraut hat. Der Steuerabzugspflichtige haftet darüber hinaus allgemein nicht, soweit ihn *kein Verschulden* trifft (§ 44 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 507 cc) Bei der Besteuerung von Bezügen aus der **Beteiligung an einem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen** (§ 47 Abs. 1 Nr. 1 EStG-E) wird gegenwärtig das sog. *Halbeinkünfteverfahren* (§§ 3 Nr. 40; 3c Abs. 2 EStG) angewandt. Im Rahmen der Auslobung empfiehlt der Entwurf, dieses Halbeinkünfteverfahren durch eine *pauschale Anrechnung der Körperschaftsteuer* (§ 53 Abs. 1 EStG-E) zu ersetzen (siehe oben S. 64 ff.).
- 508 Demnach werden **Dividenden** wie folgt besteuert: Auf der Ebene der *Kapitalgesellschaft* unterliegen Dividenden einer *Kapitalertragsteuer* von 20 Prozent (§ 42 Abs. 3 EStG-E), die nach § 53 Abs. 2 Nr. 2 EStG-E voll anzurechnen ist. Zusätzlich ermäßigt sich die Einkommensteuer nach § 53 Abs. 1 EStG-E um ein Fünftel der Bezüge. Diese auf ein Fünftel begrenzte Entlastung soll einerseits eine Aufzeichnung der tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft vermeiden, andererseits verhindern, dass die Entlastung die tatsächlich erhobene Körperschaftsteuer überschreitet. Es werden 15 Punkte Körperschaftsteuer pauschal angerechnet. In dieser Höhe ermäßigt sich die Einkommensteuer für das Jahr des Dividendenbezugs.
- 509 Eine *Vergütung der Körperschaftsteuer* ist nicht vorgesehen, auch kein Vor- und Rücktrag des Ermäßigungsanspruchs.

Gesamtbelastung von Dividenden mit Körperschaft- und Einkommensteuer							
I. Ebene der Kapitalgesellschaft							
1. Gewinn vor KSt.	100						
2. ./ KSt. 25 %	./ 25						
3. ./ 20 % KapErtrSt auf 75	./ 15						
II. Ebene des Anteilseigners							
4. Persönlicher EStStatz	0%	15%	20%	25%	30%	35%	
5. ESt auf den Dividendenbezug	0	11,25	15	18,75	22,5	26,25	
6. Anrechnung KapErtrSt	./ 15	./ 15	./ 15	./ 15	./ 15	./ 15	
7. Um 20 % der Dividende (15 Punkte) ermäßigte ESt.	0	0	0	3,75	7,5	11,15	
III. Steuerlast							
8. Gesamtbelastung der Dividendeneinkünfte (KSt + ESt)	25%	25%	25%	28,75%	32,5%	36,25%	

Die Steuerermäßigung wird unabhängig von der Herkunft der Dividenden sowohl bei Ausschüttung steuerbefreiter Auslandsgewinne als auch bei unmittelbarem Bezug von einer ausländischen Körperschaft gewährt und ist somit **europarechtskonform** ausgestaltet.

Für Gewinne aus der **Veräußerung von Beteiligungen** ist *keine Steuerermäßigung* vorgesehen. Sie werden *inflationbereinigt* nach § 27 EStG-E besteuert. Die Anwendung der pauschalen Teilanrechnung auf den gesamten Veräußerungsgewinn ist nicht möglich, da ansonsten, soweit mit dem Veräußerungspreis stille Reserven der Körperschaft vergütet worden sind, Körperschaftsteuer angerechnet würde, die noch nicht erhoben worden ist. Langfristig wäre es allerdings wünschenswert, auch Veräußerungsgewinne in den Entlastungsmechanismus einzubeziehen, um Doppelbelastungen zu vermeiden und Neutralität zwischen der Realisierung von Gewinnen durch Ausschüttung und durch Anteilsveräußerung herzustellen. Hierzu bedürfte es jedoch einer Regelung im Rahmen der Körperschaftsteuer, die die Feststellung ermöglicht, inwieweit im Veräußerungsgewinn versteuerte thesaurierte Gewinne enthalten sind.

dd) Bei der Besteuerung von **Zinsen** (§ 47 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E) hat die Arbeitsgruppe die Ausgestaltung der **Kapitalertragsteuer** (§ 47 EStG-E) besonders intensiv diskutiert und sich *gegen eine Abgeltungsteuer* entschieden (siehe bereits oben Rz. 124): Die Sonderbehandlung von Zinseinkünften bewirkt als *schedulares* Element nicht nur schwerwiegende Verwerfungen innerhalb einer progressiven Besteuerung, sie löst auch *zahlreiche Abgrenzungskonflikte* aus.

Die Abgeltungsteuer kann auch nicht als Maßnahme der *Inflationbereinigung* gerechtfertigt werden, weil sie die Einkommensteuer nur bei Steuerpflichtigen mit über dem Abgeltungssatz liegenden Grenzsteuersätzen ermäßigt. Nach der Einigung des EU-Finanzministerrats ist Deutschland verpflichtet, ab dem 1.1.2005 für grenzüberschreitende Zinszahlungen ein *Informationssystem* einzuführen; seine Beschränkung auf *ausländische Zinsgläubiger* begegnet erheblichen *gleichheitsrechtlichen* und *europarechtlichen* Bedenken. Auch von daher ist der Rechtfertigung einer Abgeltungsteuer der Boden entzogen. Demgegenüber liefert die *nachgelagerte Besteuerung* die *bessere* Alternative (siehe bereits oben Rz. 130). Sie gewährleistet nicht nur die *korrekte Inflationbereinigung*, sondern sie erübrigt auch den von Banken und Steuerzahlern schwerlich zu akzeptierenden *Kontrollaufwand*.

V. Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung (§§ 50 bis 55)

a) Die *Grundkonzeption* des Veranlagungsverfahrens ist bereits oben (Rz. 157 ff.) erläutert worden. Bei der jährlichen Abgabe seiner **Steuererklärung** (§ 50 Abs. 1 EStG-E) wird der Steuerpflichtige durch den **maschinellen Steuerklärungsentwurf** (§ 50 Abs. 4 EStG-E) des Finanzamts unterstützt, der

den elektronisch unter der lebenszeitlichen Steuernummer erfassten Steuerpflichtigen unmittelbar nach Ablauf des Kalenderjahres zugeleitet wird. Im elektronischen Verkehr kann der Steuerpflichtige den Entwurf des Finanzamts elektronisch ergänzen (§ 50 Abs. 5 EStG-E). Es kann wohl davon ausgegangen werden, dass sich der Anteil elektronischer Steuererklärungen im Zeitalter fortgeschrittener Datenverarbeitung und Datenübermittlung deutlich erhöhen wird. Damit führt die auf die individuellen Daten des Steuerpflichtigen zugeschnittene Unterstützung des Finanzamts zu einer **fundamentalen Arbeitserleichterung des Steuerpflichtigen**, die sich unter Umständen noch leichter als eine „Steuererklärung per Postkarte“ bewerkstelligen lässt.

- 514 b) Der Entwurf folgt der sog. **Tax Compliance-Strategie und Kooperationsmaxime** (siehe *Seer, Veranlagungsverfahren*, 2003, S. 40 f.). Die Mitwirkungsbereitschaft der Steuerpflichtigen wird einerseits durch den Einsatz von *Serviceleistungen* erhöht; andererseits wird die Gefahr unentdeckter Steuerverkürzungen durch ein Kontrollsystem verringert, das die elektronische Datenverarbeitung konsequent nutzt. Als wichtiges Element des Service-Konzeptes dient ein zentrales *Telefon-Callcenter* (§ 50 Abs. 7 EStG-E), das die Steuerpflichtigen bei der Erstellung von Steuererklärungen unterstützt.
- 515 c) Nach dem Eingang der Steuererklärung erlässt das Finanzamt in der Regel einen **automatisierten Einkommensteuerbescheid** (§ 52 EStG-E), der nur die elektronisch erfassten Daten berücksichtigt und daher unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) steht. Der automatisiert erstellte Bescheid kann entsprechend kurzfristig erstellt und zugesandt werden. Dadurch wird nicht nur die Festsetzung der Jahressteuer enorm beschleunigt. Die Personalressourcen können nunmehr effizienter für die *qualifizierte Kontrolle von Steuerfällen* eingesetzt werden (siehe *Seer, Veranlagungsverfahren*, 2003, S. 40 f., S. 48 f.).
- 516 Bei der Steuerfestsetzung werden die *Körperschaftsteuer pauschal teilangerechnet* (§ 53 Abs. 1 EStG-E) und im Übrigen *Vorauszahlungen, Steuerabzugsbeträge* und die *Steuer* angerechnet, die der Unterhaltsverpflichtete im Rahmen der **Zusammenveranlagung von Familienangehörigen** (§ 51 EStG-E) gezahlt hat (§ 53 Abs. 2 EStG-E). **Abgeltungswirkung** des Steuerabzugs räumt der Entwurf entsprechend § 50 Abs. 5 EStG nur den *Nichtansässigen* ein (§ 54 EStG-E).
- 517 d) Mit dem Steuerbescheid ist eine **Abrechnung** (§ 53 Abs. 4 EStG-E) verbunden. Sowohl *Abschlusszahlungen* als auch *Erstattungsansprüche* sollten ab dem Entstehungszeitpunkt der Einkommensteuer (§ 41 Satz 1 EStG-E) *marktgerecht* verzinst werden. Das **Konglomerat von Zinstatbeständen** der §§ 233 ff. AO kann auf eine einheitliche Regelung verkürzt werden, nach der jede Abweichung von den am Fälligkeitszeitpunkt endgültig bestandskräftig oder rechtskräftig festgestellten Steuerschulden mit einem durch Rechtsverordnung festgelegten Marktzins verzinst wird. Die starre gesetzliche Regelung

des § 238 AO ist ungeeignet, die zu frühe oder zu späte Entrichtung von Steuern *ökonomisch sachgerecht zu neutralisieren*. Der in § 152 AO enthaltene **Verspätungszuschlag** sollte nicht als *Ermessensermächtigung*, sondern als obligatorischer Zuschlag mit festen Prozentsätzen, die sich nach dem Umfang der Säumnis staffeln, ausgestaltet sein.

e) Schließlich regelt § 53 Abs. 3 EStG-E die Anrechnung ausländischer Steuern. 518 Im Grundsatz wurde die Regelung des § 34c EStG übernommen. § 54 EStG-E enthält eine Stundung wegen Wegzuges oder Überführung eines Wirtschaftsguts in das EU- oder EWR-Ausland. Dadurch wird dem Urteil *Lasteyrie du Saillant* Rechnung getragen (siehe Rz. 74).

VI. Ermächtigungs-, Übergangs- und Schlussvorschriften

a) In den letzten Abschnitt des EStG gehören die Ermächtigungs-, Übergangs- und Schlussvorschriften, die sich erst bei der Umsetzung des Gesetzes formulieren lassen. Besondere Bedeutung haben die **Übergangsregelungen** für die Gewährleistung des *verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes*. Die Arbeitsgruppe vertritt das Konzept eines **verfassungsrechtlichen Dispositionsschutzes**, wie es in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, etwa durch BVerfG vom 3.12.1997, BVerfGE 97, 67 (Schiffs- und Flugzeugbeteiligungen) und BVerfG v. 5.2.2002, BVerfGE 105, 17 (Sozialpfandbriefe) vorgezeichnet ist. Soweit danach steuerliche Vorschriften, etwa Abschreibungsregelungen, an Dispositionen (rechtsgeschäftliche Handlungen sowie Realhandlungen) des Steuerpflichtigen anknüpfen, ist durch Übergangsvorschriften grundsätzlich sicherzustellen, dass die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen der Investitionsentscheidung bis zur Durchführung der Investition weitergelten.

b) Für die **einkommensteuerrechtlichen Übergangsvorschriften** empfiehlt die Arbeitsgruppe folgende Grundregeln: 520

aa) **Steuervergünstigungen** sollten grundsätzlich nur für künftige Dispositionen entfallen. Ein schrittweises Abschmelzen der Steuervergünstigungen ist dort zu empfehlen, wo sich Verhältnisse nicht kurzfristig umstellen lassen. So sollte z. B. die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b EStG) in mehreren Stufen abgebaut werden, weil diese Steuerfreiheit nicht kurzfristig durch Lohnerhöhungen ausgeglichen werden kann. 521

bb) **Ansatz- und Bewertungsvorschriften** sind weiter anzuwenden, soweit Wirtschaftsgüter vor Inkrafttreten des Gesetzes angeschafft oder hergestellt wurden. 522

cc) Vor Inkrafttreten des Gesetzes gebildete **Rückstellungen** sind beizubehalten und erst dann aufzulösen, wenn der wirtschaftliche Grund für die Bildung der Rückstellung entfällt. 523

524 dd) Der Übergang zur Vollbesteuerung sämtlicher durch **Veräußerungen** realisierter Wertsteigerungen des (privaten) Erwerbsvermögens wird auf die ab Inkrafttreten des Gesetzes neu entstehenden Wertsteigerungen beschränkt. Aus Vereinfachungsgründen wird auf die Ermittlung des gemeinen Werts im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes verzichtet. Statt dessen wird die Differenz zwischen Veräußerungspreis und Buchwert pro rata temporis anteilig auf die Besitzdauer vor und nach Inkrafttreten des Gesetzes aufgeteilt.

525 ee) Die Umstellung der Besteuerung von **Alterseinkünften** erfordert besonders *lange Übergangszeiträume*. Das eingangs (Rz. 1) zitierte Alterseinkünftegesetz sieht u. a. in § 22 EStG ein kontinuierliches Ansteigen des Besteuerungsanteils bis 100 Prozent im Jahre 2040 vor. Diese Übergangsregelung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Korrespondierend mit dem schrittweisen Übergang zur vollen Besteuerung der *Auszahlungen* (§ 30 EStG-E) wäre der Steuerabzug der *Einzahlungen* (§ 30 EStG-E) zu erweitern (siehe bereits oben Rz. 259 ff.).

Übernahme von Vorschriften des EStG 2002 in den Kölner Entwurf

EStG 2002	Kölner Entwurf	Anmerkungen
§ 1 Abs. 1 Satz 1	§ 1 Abs. 1	
§ 1 Abs. 1 Satz 2		nicht übernommen.
§ 1 Abs. 2	§ 40 Abs. 1 Nrn. 1, 2	
§ 1 Abs. 3	§ 40 Abs. 1 Nr. 3	
§ 1 Abs. 4	§ 1 Abs. 2	
§ 1a	§ 40 Abs. 1 Nr. 3	erfasst das Familienrealsplitting (s. Rz. 427).
§ 2	§ 2	
§ 2a		nicht übernommen.
§ 2b		nicht übernommen.
§ 3	§ 14	übernommen <i>Vereinfachungsnormen</i> : § 3 Nrn. 4, 12, 13, 16 EStG in § 14 Nr. 1 im Umfange der Erstattung und Entlastung von abzichbaren Erwerbsausgaben; § 3 Nrn. 38, 45 EStG. Nicht übernommen und daher steuerpflichtig insb. § 3 Nrn. 9 (Abfindungen), 51 (Trinkgelder). Die Beschränkung des Einkünftebestandes auf das <i>Erwerbseinkommen</i> scheidet die „klarstellenden“ Steuerbefreiungen als nicht steuerbare Einnahmen aus (s. Rz. 140 f.; 288). Sozialtransfers (z. B. Sozialhilfe, Arbeitslosengeld) sind limitiert in § 36 Abs. 5 EStG-E erfasst.
§ 3b		nicht übernommen: Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit sind voll steuerpflichtig.
§ 3c		nicht übernommen, da entbehrlich. § 15 Abs. 1 EStG-E und Doppelbesteuerungsrecht reichen aus.
§§ 3 Nr. 40; 3c Abs. 2		Halbeinkünfteverfahren nicht übernommen, da der Kölner Entwurf Teilanrechnung (§ 53 Abs. 1 EStG-E) empfiehlt.
§ 4 Abs. 1 Satz 1	§ 19 Abs. 2	
§ 4 Abs. 1 Satz 2	§ 20 Abs. 4	
§ 4 Abs. 1 Satz 3, 4		nicht übernommen, da bei umfassender Besteuerung der Einkünfte entbehrlich.
§ 4 Abs. 1 Satz 5	§ 20 Abs. 3	
§ 4 Abs. 1 Satz 6		wegen §§ 16; 17 EStG-E entbehrlich.
§ 4 Abs. 2		ist in der Abgabenordnung im Zusammenhang mit der Bestandskraft von Steuerwaltungsakten zu regeln.

Übernahme von Vorschriften des EStG 2002 in den Kölner Entwurf

EStG 2002	Kölner Entwurf	Anmerkungen
§ 4 Abs. 3		generelle Ermittlungsart nach den §§ 9 Abs. 1; 10 ff. EStG-E.
§ 4 Abs. 4	§ 10 Abs. 1 Satz 1	Veranlassungsprinzip ist Grundprinzip der Einkünfteermittlung (s. Rz. 269).
§ 4 Abs. 4a		nicht übernommen.
§ 4 Abs. 5 Satz 1	§ 15 Abs. 2, 3	nicht vollständig übernommen.
§ 4 Abs. 5 Satz 2	§ 15 Abs. 4	
§ 4 Abs. 6	§ 15 Abs. 3 Nr. 7	
§ 4 Abs. 7, 8		nicht übernommen.
§ 4a	§ 20 Abs. 2	
§§ 4b–4e		nicht übernommen.
§ 5 Abs. 1		Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht übernommen.
§ 5 Abs. 2	§ 16 Abs. 1 Satz 2	
§ 5 Abs. 2a	§ 23 Abs. 4	
§ 5 Abs. 3–4b		nicht übernommen (vgl. § 23 EStG-E).
§ 5 Abs. 5	§ 21 Abs. 2	
§ 5 Abs. 6		nicht übernommen, da entbehrlich.
§ 5a		nicht übernommen.
§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2	§§ 16 Abs. 3; 22 Abs. 1 Satz 1	
§ 6 Abs. 1 Nr. 1a		nicht übernommen.
§ 6 Abs. 1 Nr. 2a	§§ 22 Abs. 3; 28 Abs. 4	
§ 6 Abs. 1 Nr. 3	§ 23 Abs. 5	modifiziert übernommen.
§ 6 Abs. 1 Nr. 3a	§ 23	neu und einfacher geregelt.
§ 6 Abs. 1 Nr. 4	§ 22 Abs. 4	Bewertung von Entnahmen mit dem gemeinen Wert.
§ 6 Abs. 1 Nr. 5	§ 22 Abs. 4	Bewertung von Einlagen mit dem gemeinen Wert.
§ 6 Abs. 2	§ 16 Abs. 2 Satz 2	geringwertige Wirtschaftsgüter sind in der Überschußrechnung erfasst (s. Rz. 245).
§ 6 Abs. 3, 4, 5	§ 29 Abs. 4–6	Vorgänge bei den Veräußerungseinkünften erfasst.
§ 6 Abs. 4, 6	§ 13 Abs. 1	Tausch allgemein geregelt (s. Rz. 280).
§ 6 Abs. 7		nicht übernommen, da entbehrlich.
§ 6a	§ 24	
§§ 6b; 6c	§ 16 Abs. 5	Kernregelung übernommen.
§ 6d		gehört zu den Schlussvorschriften (Abschnitt VI EStG-E).
§ 7	§ 17	

Übernahme von Vorschriften des EStG 2002 in den Kölner Entwurf

EStG 2002	Kölner Entwurf	Anmerkungen
§§ 7a–7k		nicht übernommen.
§ 8	§§ 10 Abs. 1 Satz 1; 13	sehr eingeschränkt übernommen.
§ 9 Abs. 1 Satz 1	§ 10 Abs. 1 Satz 2	Werbungskostendefinition nicht übernommen. Einheitliche Ausrichtung der Erwerbsausgaben am Veranlassungsprinzip.
§ 9 Abs. 1 Satz 2	§ 9 Abs. 1	Aus der Gegenüberstellung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben ergibt sich die Zuordnung von Erwerbsausgaben.
§ 9 Abs. 1 Satz 3	§ 15 Abs. 2	teilweise übernommen.
§ 9 Abs. 2, 3, 5		nicht übernommen.
§ 9a	§ 18	allgemeine Regelung.
§ 9b	§ 16 Abs. 3 Sätze 2, 3	
§ 10; 10c	§ 36	neu geregelt.
§§ 10a	§§ 30; 31	neu geregelt.
§ 10b	§ 38	
§ 10d	§§ 32–34	
§§ 10e–10i		nicht übernommen.
§§ 13–15	§ 4 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2; §§ 25; 26	neu geregelt, insb. Einkünfte aus einer Erwerbsgemeinschaft.
§ 15a	§ 26 Abs. 4	neu geregelt.
§ 16 Abs. 1, 2	§§ 27 Abs. 3; 28 Abs. 5	
§ 16 Abs. 3	§ 29 Abs. 7, 8	
§ 16 Abs. 4		nicht übernommen.
§ 17	§§ 27 Abs. 2; 28 Abs. 1–4	
§ 18	§ 4 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2	neu geregelt
§ 19	§ 5	nach dem Veranlassungsprinzip neu geregelt
§ 19a		nicht übernommen.
§ 20	§ 6	neu geregelt.
§ 21	§ 4 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2	neu geregelt.
§ 22 Nr. 1, 1a	§ 37	im Familienrcalsplitting neu geregelt.
	§ 12 Abs. 3	Regelung der Veräußerungsleibrente.
§§ 22 Nr. 2; 23	§ 7	umfassende Besteuerung von Veräußerungseinkünften.
§ 22 Nr. 3	§ 4 Abs. 1 Nr. 3	

EStG 2002	Kölner Entwurf	Anmerkungen
§ 22 Nr. 4	§ 4 Abs. 1 Nr. 2	
§ 22 Nr. 5	§ 8	als „Einkünfte aus Zukunftssicherung“ neu geregelt.
§ 24 Nr. 1	§ 10 Abs. 3	
§ 24 Nr. 2	§ 11 Abs. 1	
§ 24 Nr. 3		nicht übernommen, da entbehrlich.
§§ 24a, 24b		nicht übernommen.
§ 24c		nicht übernommen.
§§ 25–28	§§ 50–52	neu geregelt.
§§ 29, 30 (weggefallen)		
§§ 31, 32	§§ 36 Abs. 2, 37	neu geregelt.
§ 32a	§ 3	neu geregelt: Stufentarif mit Inflationsanpassung.
§ 32b		nicht übernommen.
§ 33	§ 36 Abs. 4	ohne zumutbare Belastung geregelt.
§§ 33a, 33b	§ 36 Abs. 3	neu geregelt.
§ 33c	§ 15 Abs. 2 Nr. 1	neu geregelt.
§ 34	§ 28 Abs. 1, 2	Inflation durch Aufstockungsregelung berücksichtigt.
§ 34b		nicht übernommen.
§§ 34c, 34d	§ 53 Abs. 3	Kernregelung übernommen.
§§ 34e–35a		nicht übernommen.
§ 36 Abs. 1	§ 41	
§ 36 Abs. 2	§ 53 Abs. 2	
§ 36 Abs. 3		nicht übernommen.
§ 36 Abs. 4	53 Abs. 4	
§ 37	§ 55	
§ 37a		nicht übernommen.
§§ 38–46	§§ 42–48	neu geregelt.
§ 47 (weggefallen)		
§§ 48–48d		nicht übernommen.
§§ 49–50a	§§ 39, 49	modifiziert übernommen.
§§ 50b–58		keine Vorschläge (s. Rz. 467–471).
§§ 59–61 (weggefallen)		
§§ 62–99		keine Übernahme von Direktsubventionen (Kindergeld, Altersvorsorgezulage).

Literaturverzeichnis

- Bareis-Kommission*, 1995: Thesen der Einkommensteuer-Kommission (Vorsitzender: *Peter Bareis*) zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 7, Bonn 1995.
- Bareis*, Privatausgaben, 1991: *Peter Bareis*, Transparenz bei der Einkommensteuer – Zur systemgerechten Behandlung sogenannter „notwendiger Privatausgaben“, *StuW* 1991, S. 38.
- Bareis*, Markteinkommensbesteuerung, 1995: *Peter Bareis*, Markteinkommensbesteuerung und Existenzminima – roma locuta, causa finita?, in: Festschrift für *Dieter Schneider*, Wiesbaden 1995, S. 39.
- Bareis*, Karlsruher Entwurf, 2002: *Peter Bareis*, Zur Kritik am „Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG“, *StuW* 2002, S. 135.
- Becker*, Grundlagen der Einkommensteuer, 1949: *Enno Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940 (Reprintausgabe des Verlages Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin 1982).
- von Beckerath*, KS: *Hans-Jochem von Beckerath*, in: *Kirchhof/Söhn*, Einkommensteuergesetz, Loseblattkommentar, Heidelberg.
- Bergkemper*, HHR: *Winfried Bergkemper*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblattkommentar, Köln.
- Brick*, Einnahmen, 1992: *Hans-Jürgen Brick*, Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit außerhalb des Dienstverhältnisses?, Frankfurt 1992.
- BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, 1996: Für eine durchgreifende Einkommensteuerreform: Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, 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.
- Campenhansen*, Kleinunternehmerförderungsgesetz, 2003: *Otto von Campenhansen*, Der Regierungsentwurf zum Kleinunternehmerförderungsgesetz, DB 2003, S. 632.
- CDU/CSU, Modernes Steuerrecht, 2004: Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Konzept 21, 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.
- Dorenkamp*, Riester-Rente, 2001: *Christian Dorenkamp*, Die nachgelagerte Besteuerung der sog. Riester-Rente – einkommensteuerrechtlich ein großer Wurf, zumindest für den Regelfall, *StuW* 2001, S. 253.
- Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung, 2004: *Christian Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, Besteuerungsaufschub für investierte Reinvermögensmehrungen, Berlin 2004.

- Dziadkowski*, 50 Jahre Reformversuche, 2003: *Dieter Dziadkowski*, 50 Jahre Reformversuche bei der Einkommensteuer – Von der „Kleinen Steuerreform“ bis zur vorgezogenen Steuerentlastung 2003, in: Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln (Hrsg.), 50 Jahre Steuerreformen in Deutschland, Bonn 2003, S. 1.
- Einkommensteuirkommission, 1964: Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, Bericht der Einkommensteuirkommission, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 7, Bonn 1964.
- Elicker*, Plädoyer, 2000: *Michael Elicker*, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, Plädoyer für die „flache Steuer“ – aus rechtswissenschaftlicher Sicht, *StuW* 2000, S. 3.
- Elicker*, Entwurf, 2004: *Michael Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, Textentwurf und Begründung, Köln 2004.
- Faltlhauser*, Konzept 21, 2004: *Kurt Faltlhauser*, Konzept 21, Steuerreform, München, Januar 2004.
- 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.
- Fischer*, KS: *Peter Fischer*, in: *Kirchhof/Söhn*, Einkommensteuergesetz, Loseblattkommentar, Heidelberg.
- Fischer*, Altersvorsorge, 2001: *Peter Fischer*, Altersvorsorge und Altersbezüge, *DStJG* 24 (2001), S. 463.
- Fischer*, Steuergerechtigkeit in Europa, 2004: *Peter Fischer*, Mobilität und (Steuer-)Gerechtigkeit in Europa, Überlegungen aus Anlass des EuGH-Urteils v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – Hughes de Lasteyrie du Saillant, *FR* 2004, S. 630.
- Funck*, Konflikte im Steuerrecht, 2004: *Bernhard G. Funck*, Konflikte im Steuerrecht, Empirische Analyse von Streitpotenzialen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht mit Vorschlägen zur Konfliktreduzierung, Frankfurt 2004.
- Gaddum*, Steuerreform, 1986: *Johann Wilhelm Gaddum*, Steuerreform: Einfach und gerecht!, Stuttgart 1986.
- Gerke-Kommission*, 1998: Bericht des Arbeitskreises „Betriebliche Pensionsfonds“ (Vorsitzender: *Wolfgang Gerke*) im Auftrag des „Forums Finanzplatz beim Bundesministerium der Finanzen“, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 64, Bonn 1998.
- Haig*, The Concept of Income, 1921: *Robert M. Haig*, The Concept of Income, Economic and Legal Aspects, in: *Robert M. Haig* (ed.), The Federal Income Tax, Columbia University Press, New York 1921, p. 7.
- Hall/Rabushka*, Flat Tax, 1995: *Robert E. Hall*, *Alvon Rabushka*, The Flat Tax, 2. Auflage, Hoover Institution Press, Stanford, California, 1995.
- Hennrichs*, Steuerbilanz, 2001: *Joachim Hennrichs*, Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, *DStJG* 24 (2001), S. 301.

- Herrera*, Is tax fairness in Europe under siege?, 2004: *Christina Garcia-Herrera/Pedro M. Herrera*, Is tax fairness in Europe under siege?, Spanish law and anti-avoidance provisions, 2004.
- Herzig*, Gewinnermittlung, 2004: *Norbert Herzig*, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Düsseldorf 2004.
- Hey*, Rechtsformneutralität, 2001: *Johanna Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, *DStJG* 24 (2001), S. 155.
- Hey*, HHR: *Johanna Hey*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblattkommentar, Köln.
- Hey*, Unternehmensbesteuerung in Europa: *Johanna Hey*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, *StuW* 2004, S. 193.
- Holmes*, The Concept of Income, 2001: *Kevin Holmes*, The Concept of Income, A Multi-disciplinary Analysis, Amsterdam 2001.
- Horlemann*, Gesetzgebung der 14. Legislaturperiode zur Besteuerung von Altersbezügen, *StuW* 2001, S. 101.
- Jehner*, Einkommensbesteuerung, 1988: *Hansgeorg Jehner*, Der gesetzliche Gegensatz als systematische Grundlage der Einkommensbesteuerung in Deutschland, *DStR* 1988, S. 267.
- Kanzler*, Ehe und Familie, 2001: *Hans-Joachim Kanzler*, Besteuerung von Ehe und Familie, *DStJG* 24 (2001), S. 417.
- Karlsruher Entwurf, 2001: *Paul Kirchhof* u. a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001.
- Kirchhof*, Grundlagen, 2001: *Paul Kirchhof*, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, *DStJG* 24 (2001), S. 9.
- Kirchhof*, Karlsruher Entwurf, 2002: *Paul Kirchhof*, Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, in: *StuW* 2002, 3.
- Kirchhof*, Gemeinnützigkeit, 2003: *Paul Kirchhof*, Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, *DStJG* 26 (2003), S. 1.
- Kirchhof*, Einkommensteuergesetzbuch, 2003: *Paul Kirchhof*, Einkommenssteuergesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Heidelberg 2003.
- Lang*, Gewinnrealisierung, 1981: *Joachim Lang*, Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, *DStJG* 4 (1981), S. 45.
- Lang*, Einkünfte des Arbeitnehmers, 1986: *Joachim Lang*, Die Einkünfte des Arbeitnehmers – Steuerrechtssystematische Grundlegung, *DStJG* 9 (1986), S. 15.
- Lang*, Bemessungsgrundlage, 1981/88: *Joachim Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988.

- Lang*, Reformentwurf, 1985: *Joachim Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Köln 1985.
- Lang*, Steuergesetzbuch, 1993: *Joachim Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Band 49, Bonn 1993.
- Lang*, Perspektiven, 1999: *Joachim Lang*, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, in: Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Anhang Nr. 1, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Band 66, Berlin 1999.
- Lang*, Prinzipien, 2001: *Joachim Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), S. 49.
- Lang*, Einkommen, 2003: *Joachim Lang*, Einfachheit und Gerechtigkeit der Besteuerung von investierten Einkommen, in: *Manfred Rose* (Hrsg.), Integriertes Steuer- und Sozialsystem, Heidelberg 2003, S. 83.
- Lang*, Konsumorientierte Besteuerung, 2003: *Joachim Lang*, Konsumorientierte Besteuerung von Einkommen aus rechtlicher Sicht, in: Festschrift für *Manfred Rose*, Berlin/Heidelberg 2003, S. 325.
- Lang*, Staatsloyalität, 2003: *Joachim Lang*, Staatsloyalität kirchensteuerberechtigter Religionsgemeinschaften, in: Festschrift für *Wolfgang Rübner*, Berlin 2003, S. 497.
- Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993: *Moris Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, Tübingen 1993.
- Mertens*, Gesetzgebungskunst, 2004: *Bernd Mertens*, Gesetzgebungskunst im Zeitalter der Kodifikationen, Theorie und Praxis der Gesetzgebungstechnik aus historisch-vergleichender Sicht, Tübingen 2004.
- Mitschke*, Entwurf, 2004: *Joachim Mitschke*, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Entwurf einer Neuordnung der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung sowie der steuerfinanzierten Sozialtransfers, Köln 2004.
- Pausch*, Johannes von Miquel, 1964: *Alfons Pausch*, Johannes von Miquel, Sein Leben und Werk, Stuttgart 1964.
- Petersberger* Steuervorschläge, 1997: Reform der Einkommensbesteuerung, Vorschläge der Steuerreform-Kommission (Vorsitzender: *Theo Waigel*) vom 22.1.1997, „Petersberger Steuervorschläge“, Bonn 1997.
- Pezzer*, Familienbesteuerung, 1987: *Heinz-Jürgen Pezzer*, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: Festschrift für *Wolfgang Zeidler*, Berlin/New York 1987, S. 757.
- Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien, 1991: *Heinz-Jürgen Pezzer*, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, DStJG 14 (1991), S. 3.
- Popitz*, Einkommensteuer, 1926: *Johannes Popitz*, Einkommensteuer, Geschichte und geltendes Recht, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3. Bd., 4. Auflage, Berlin 1926, S. 400.

- Rief-Drewes*, Teilwert, 2004: *Fabian Rief-Drewes*, Der Teilwert, Berlin 2004.
- Rose*, Reform, 2002: *Manfred Rose* (Hrsg.), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises, Heidelberg 2002.
- Ruppe*, Einkunftsquellen, 1978: *Hans Georg Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurrechnung von Einkünften, DStJG 1 (1978), S. 7.
- Rürup-Kommission*, 2003: Abschlussbericht der Sachverständigenkommission (Vorsitzender: *Bert Rürup*) zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen vom 11. März 2003, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Band 74, Berlin 2004.
- Sachs/Lücke*, Grundgesetz: *Michael Sachs* (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, 3. Aufl., München 2003.
- Schanz*, Einkommensbegriff, 1896: *Georg von Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinanzArchiv, 13. Jg. (1896), S. 1.
- Schanz*, Einkommensbegriff, 1922: *Georg von Schanz*, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, FinanzArchiv, 39. Jg. (1922), S. 505.
- Schaumburg*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 1995: *Harald Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Festschrift für *Klaus Tipke*, Köln 1995, S. 125.
- Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 1998: *Harald Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. Aufl., Köln 1998.
- Schick*, Veranlagung – Abgeltung – Steuerfreiheit, 2003: *Gerhard Schick* (Hrsg.), Veranlagung – Abgeltung – Steuerfreiheit, Besteuerung von Kapitalerträgen im Rechtsstaat, mit Beiträgen von *Hans-Wolfgang Arndt*, *Peter Bareis*, *Dieter Birk*, *Lars P. Feld*, *Lüder Gerken* und *Gerhard Schick*, *Monika Jachmann*, *Manfred J. M. Neumann*, *Harald Noack*, *Gerhard Stratthaus* und *Frank Anton Weyss*, Berlin 2003.
- Schmidt*, EStG: *Ludwig Schmidt*, in: *Ludwig Schmidt* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 23. Auflage, München 2004.
- Schmidt/Drenseck*, EStG: *Walter Drenseck*, in: *Ludwig Schmidt* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 23. Auflage, München 2004.
- Schmidt/Wacker*, EStG: *Roland Wacker*, in: *Ludwig Schmidt* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 23. Auflage, München 2004.
- Schmidt/Weber-Grellet*, EStG: *Heinrich Weber-Grellet*, in: *Ludwig Schmidt* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 23. Auflage, München 2004.
- Schneider*, Bemessungsgrundlage, 1984: *Dieter Schneider*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Abzug von der Bemessungsgrundlage, Steuer und Wirtschaft 1984, S. 356.
- Schön*, Kirchensteuer, 1997: *Wolfgang Schön*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen des Sonderausgabenabzugs von Kirchensteuerzahlungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG), DStZ 1997, S. 385.

- Schön, Beteiligung, 2000: *Wolfgang Schön*, Zum Merkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG, in: Festschrift für *Klaus Vogel*, Heidelberg 2000, S. 661.
- Seer, Tax Cut 2001–2010, 2001: *Roman Seer*, Tax Cut 2001–2010 – das US-amerikanische Steuersenkungsgesetz aus rechtsvergleichender deutscher Sicht, *Recht der Internationalen Wirtschaft* 2001, S. 664.
- Seer, Gemeinwohlzwecke, 2003: *Roman Seer*, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, *DStJG* 26 (2003), S. 11.
- Seer, Veranlagungsverfahren, 2003: *Roman Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, in: *Steuer und Wirtschaft* 2003, S. 40.
- Seer, Reform, 2004: *Roman Seer*, Reform des (Lohn-)Steuersatzes, *FR* 2004, S. 1037.
- Seer, Einkommensteuerreform, 2004: *Roman Seer*, *BB-Forum: Einkommensteuerreform – Flat Tax oder Dual Income Tax?*, *BB* 2004, S. 2272.
- Smith, Wealth of Nations, 1776: *Adam Smith*, An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations, 1776 (Erstveröffentlichung), book V, chapter II, Part II (Of Taxes).
- Söhn, KS: *Hartmut Söhn*, in: *Kirchhof/Söhn*, Einkommensteuergesetz, *LoS*-blattkommentar, Heidelberg.
- SPD, Gerechte und einfache Einkommensbesteuerung, 1996: Für eine gerechte und einfache Einkommensbesteuerung, *BT-Drucks.* 13/3701 vom 6.2.1996.
- Steuerabteilungsleiter, 2004: Bericht der Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, Grundlegende Reform des Steuerrechts – Bewertung der verschiedenen Steuerreformkonzeptionen – vom 16. Februar 2004.
- Steuerreformkommission 1971: Gutachten der Steuerreformkommission 1971 (Vorsitzender: *Rudolf Eberhard*), in: *Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen*, Band 17, Bonn 1971.
- Strutz, EStG 1925, 1927: *Georg Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Ausführungsbestimmungen, 2 Bände, Berlin 1927.
- Tipke, Steuerrecht, 1971: *Klaus Tipke*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, *Steuer und Wirtschaft* 1971, S. 2.
- Tipke, Misere, 1989: *Klaus Tipke*, Die rechtliche Misere der Zinsbesteuerung, *Betriebs-Berater* 1989, S. 157.
- Tipke, Steuerrechtsordnung I, 2000: *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000.
- Tipke, Ungleichbelastung, 2001: *Klaus Tipke*, Steuerliche Ungleichbelastung durch einkunfts- und vermögensdifferente Bemessungsgrundlagenermittlung und Sachverhaltsverifizierung, in: Festschrift für *Heinrich Wilhelm Kruse*, Köln 2001, S. 215.
- Tipke, Karlsruher Entwurf, 2002: *Klaus Tipke*, Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer, Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, *Steuer und Wirtschaft* 2002, S. 148.

- Tipke, Steuerrechtsordnung II, 2003: *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Auflage, Köln 2003.
- Tipke/Lang, Steuerrecht, 2002: *Klaus Tipke* und *Joachim Lang*, Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002.
- Troeger-Ausschuss, 1954: Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses (Vorsitzender: *Heinrich Troeger*) für die große Steuerreform, Ein Bericht an den Finanzausschuß des Bundesrats, Stuttgart 1954.
- Unabhängige Sachverständigenkommission, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 1988: Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, in: *Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen*, Heft 40, Bonn 1988.
- Vogel, Zwangsläufige Aufwendungen, 1984: *Klaus Vogel*, Zwangsläufige Aufwendungen – besonders Unterhaltsaufwendungen – müssen realitätsgerecht abziehbar sein, *Steuer und Wirtschaft* 1984, S. 197.
- Wagner, Finanzwissenschaft, 1890: *Adolph Wagner*, Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Auflage, Leipzig 1890.
- Wagner, Karlsruher Entwurf, 2001: *Franz W. Wagner*, „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“ – Anmerkungen aus der Perspektive ökonomischer Vernunft, *Steuer und Wirtschaft*, 2001, S. 354.
- Wieacker, Privatrechtsgeschichte, 1967: *Franz Wieacker*, Privatrechtsgeschichte der Neuzeit, 2. Auflage, Göttingen 1967.
- Wissenschaftlicher Beirat, 2004: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Flat Tax oder Duale Einkommensteuer?, Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung, Berlin 2004.