

Der Bundesvorstand

14. Januar 2004

**Stellungnahme zum
Gesetzentwurf der Fraktion der FDP
„Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer
und zur Abschaffung der Gewerbesteuer“
(Drucksache 15/2349)**

I. Allgemeines

Es ist zu begrüßen, dass erstmals im politischen Raum der Versuch unternommen worden ist, Reformüberlegungen zum EStG auszuformulieren. Grundsätzlich ist eine Vereinfachung – insbesondere – des Einkommensteuerrechts dringender denn je geboten. Bei näherer Betrachtung der bislang vorliegenden Entwürfe werden aber auch die **Grenzen** eines solchen Vorhabens sichtbar.

1. Diese ergeben sich zum einen aus den **verfassungsrechtlichen Vorgaben**. Art. 3 Abs. 1 GG setzt mit dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht disponible Wegmarken für die einfachrechtliche Ausformung des materiellen Steuerrechts durch den Gesetzgeber. So steht das objektive Nettoprinzip, eine Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips, einer Typisierung und Pauschalierung nicht a limine entgegen. Es gebietet jedoch deren Realitätsnähe und lässt keinen Raum für generelle Abzugsverbote; dies gilt für (nahezu) ausschließlich beruflich bzw. betrieblich veranlasste Erwerbsaufwendungen, aber auch für die sog. gemischt veranlassten Aufwendungen. Dem an sich zu unterstreichenden Postulat des vorliegenden Gesetzesentwurfs, dem Gebot der Einfachheit Vorrang gegenüber dem Streben nach Einzelfallgerechtigkeit einzuräumen, kann daher in dieser Allgemeinheit nicht zugestimmt werden.

2. Grenzen für ein einfaches Steuerrecht ergeben sich zum anderen, wie zwischenzeitlich zunehmend erkannt wird, aus der **Komplexität der Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse**. Jedes Recht, auch und gerade das Steuerrecht, ist Spiegel der Gesellschaft, von der es gesetzt und für die es bestimmt ist. Die Vereinfachung des Einkommensteuerrechts durch Ausblendung regelungsbedürftiger Sachverhalte ist vor diesem Hintergrund nicht zielführend. Der Verzicht des Entwurfs auf Regelungen zum Unternehmenssteuerrecht, das gerade für die immer noch mittelständisch geprägte Wirtschaftsstruktur in Deutschland als essentiell bezeichnet werden muss, kann daher nicht gutgeheißen werden. Außerdem schafft eine zu starke Straffung des Gesetzes selbst die Notwendigkeit, erforderliche Regelungen in Verordnungen (so z.B. in § 9 Abs. 3 EStG-E) oder Verwaltungsanweisungen zu treffen bzw. verbleibende Lücken durch Richterrecht zu füllen. Dies dient keinesfalls der Transparenz des Einkommensteuerrechts. Probleme könnten sich zudem auch durch die unterschiedliche Verfassungsprüfungskompetenz für das EStG einerseits (Monopol des BVerfG) und das untergesetzliche Recht (die Fachgerichte) ergeben.

Schließlich sind allen innerstaatlichen Bemühungen um eine Vereinfachung des Einkommensteuerrechts durch die immer stärkeren Einflüsse des europäischen Rechts Schranken gesetzt.

3. Zu begrüßen ist allerdings der Ansatz, das EStG möglichst von **nicht fiskalzweckorientierten Sonderregelungen** frei zu halten. Dies dient der Sicherung der Einkommensbesteuerung aller nach ihrer jeweiligen Leistungsfähigkeit. Zugleich erhöht sich die Transparenz gesetzgeberischen Handelns und der Verwendung von Haushaltsmitteln durch die Notwendigkeit, für gruppenspezifische Förderungen jeweils eigenständige Rechtsgrundlagen zu schaffen. Allerdings ist das Kindergeldrecht (§ 28 EStG-E) keine für diese Verfahrensweise geeignete Materie, wie sich aus der eindeutigen Rechtsprechung des BVerfG zum verfassungsrechtlichen Gebot der Sicherung des Existenzminimums der Familien ergibt.

4. Die Umformung der **Gewerbsteuer** zu einem Steueranteil an der Einkommenssteuer mit Hebesatzrecht der Gemeinden wird – dem Grunde nach – ausdrücklich begrüßt. Die Finanzierung der Kommunen wird damit auf eine solide Basis gestellt. Dieser Systemwechsel wird auch dem Maßstab des Art. 28 GG gerecht. Der einzelne Bürger trägt unmittelbar finanzielle Verantwortung für sein Gemeinwesen und kann für die Mittelverwendung politische Kontrolle reklamieren. Dies könnte und soll-

te zu einer Stärkung seiner Bindung an seine Gemeinde führen. Es darf aber auch nicht übersehen werden, dass eine solche „Gemeindeeinkommensteuer“ zu einem Wettbewerb der Kommunen mit für die Bürger durchaus nachteiligen Folgen führen kann.

Insgesamt weist der vorliegende Entwurf – trotz positiver Ansätze – deutliche Schwächen auf. Es fehlt die Abstimmung mit anderen Steuergesetzen (Abgabenordnung, Körperschaftsteuer, Außensteuerrecht) und zwischenzeitlich eingetretenen Rechtsänderungen (Alterseinkünftegesetz). Neben teils unpräzisen Formulierungen des Gesetzestextes ergeben sich in einigen Bereichen auch inhaltliche Bedenken, die im Rahmen der folgenden Überlegungen – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – angesprochen werden.

II. Zu einzelnen Bestimmungen des Entwurfs

1. Zu Abschnitt 1 EStG-E

§ 1 EStG-E ist überflüssig; er wiederholt lediglich den Verfassungsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG (s. oben I. 1.). Der Rechtssatz gilt darüber hinaus nicht nur für das Einkommensteuerrecht.

§ 2 EStG-E: Es besteht Klärungsbedarf hinsichtlich der weiteren Zulässigkeit abweichender Wirtschaftsjahre und der Abstimmung mit § 149 Abs. 2 Satz 2 AO.

§ 3 Abs. 1 EStG-E ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Norm greift eine schon lange formulierte Forderung aller mit der praktischen Umsetzung des Steuerrechts befassten Kreise auf. Sie ist allerdings allenfalls appellativer Natur; ihre Justiziabilität bei einem Verstoß des Gesetzgebers erscheint fraglich. Somit bleiben Zweifel, ob sie das Risiko einer kassatorischen Entscheidung des BVerfG wegen verfassungswidriger Rückwirkung zu verringern geeignet ist. Problematisch bleiben für die Rechtspraxis aber weiterhin solche Rechtsänderungen, die erst kurz vor dem Beginn des Veranlagungszeitraums beschlossen und bekannt gegeben werden. Hier wäre eine – sicherlich nicht regelbare – Selbstverpflichtung des Gesetzgebers zum rechtzeitigen Abschluss eines Gesetzgebungsverfahrens weit vor Jahresende – oder auch nur eine entsprechende Gesetzgebungspraxis – durchaus hilfreich.

§ 3 Abs. 2 EStG-E wäre zwar unter dem Gesichtspunkt der Stärkung der Rechtsprechung zu begrüßen, doch überwiegen die grundsätzlichen Bedenken gegen eine solche Regelung. Diese ergeben sich aus dem Gewaltenteilungsgrundsatz. Der Rechtsprechung des BFH käme mit der Veröffentlichung in einer amtlichen Sammlung quasi Gesetzesqualität zu. Außerdem kann die Bindungswirkung von Rechtsprechung nicht von der Art der Entscheidungsveröffentlichung abhängen. Das Verbot rückwirkender Anwendung in § 3 Abs. 2 Satz 2 EStG-E berücksichtigt nicht die verfahrensrechtlichen Wirkungen der §§ 165, 363 Abs. 2 AO. Insgesamt ist auch hier nicht einsichtig, warum ein solcher Rechtssatz nur für die Einkommensteuer geschaffen werden soll. Die gleiche Problematik stellt sich für das gesamte materielle Steuerrecht.

§ 4 EStG-E wäre als allgemein-verfahrensrechtliche Regelung in die AO einzustellen, nicht in das EStG. Das mit dieser Vorschrift verfolgte Ziel der frühzeitigen Rechtssicherheit für die Steuerbürger wird durch die vorgesehene Anrufungsauskunft allerdings nicht erreicht. Vielmehr wird der Streit zwischen Steuerpflichtigem und Verwaltung um ein Jahr vorverlagert und darüber hinaus auch auf solche Sachverhalte ausgedehnt, die am Ende nicht verwirklicht werden. Die Auskunftserteilung hinderte die Finanzverwaltung in nicht unerheblichem Umfang zudem an der Erfüllung ihrer eigentlichen Aufgabe der Steuerfestsetzung und Erhebung. Im Übrigen sind die notwendig werdenden Personalressourcen und sonstigen Kosten zu bedenken.

2. Zu Abschnitt 2 EStG-E

§ 5 EStG-E verwendet die Formulierung „seinen Wohnsitz“. Sie weicht damit von der derzeitigen Regelung in § 1 EStG und von § 6 Satz 1 EStG-E ab. Dort ist jeweils von „einem Wohnsitz“ die Rede. Daraus könnte der Schluss gezogen werden, die Steuerpflicht sei eingeschränkt auf solche Steuerpflichtige, die ausschließlich einen Wohnsitz im Inland bzw. ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen am Wohnsitz im Inland haben.

§ 7 EStG-E beinhaltet die Aufgabe des Systems von Einkunftsarten zu Gunsten der gleichmäßigen Besteuerung aller Einnahmen aus „wirtschaftlicher Betätigung“. Es wird aus dem Entwurf nicht erkennbar, ob der Wegfall der zahlreichen Sonderregelungen und Vergünstigungen, z.B. im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, bewusst

als Folge in Kauf genommen wird. Dies wäre aber zu begrüßen; als notwendig anzuerkennende Transferleistungen des Staates – z.B. für Landschaftspflege – wären besser und transparenter in Spezialgesetzen zu fassen (s. auch oben I. 3.).

Der Entwurf löst sich teilweise von der Begrifflichkeit des bisherigen Rechts. Ein derartiges Vorgehen mag legitim sein, auch wenn der BDFR dem wegen der für eine nicht unerhebliche Übergangszeit zu erwartenden Rechtsunsicherheit durch neue, erst noch mit Leben zu füllende Rechtsbegriffe eher skeptisch gegenüber steht. Wird mit begrifflichen Neuerungen gearbeitet, so darf erwartet werden, dass alle neuen Begriffe legaldefiniert werden. Ansonsten ist nicht erkennbar, ob die bisherige oder eine neue Auslegung gewollt ist. Daran fehlt es im Entwurf unter anderem hinsichtlich des Begriffs „Erträge“. Für den Begriff „Einnahmen“ müsste an den jetzigen § 8 EStG angeknüpft werden, während die Überschrift des § 8 EStG-E unzutreffend suggeriert, den Einnahmebegriff umfassend zu regeln. Eine § 11 EStG vergleichbare Regelung zur zeitlichen Zuordnung fehlt völlig. Überhaupt ist die sprachliche Präzision in diesem Normenbereich zu bemängeln. So bedarf es neben der Erfassung der Vermögensnutzung in Abs. 1 keines gesonderten Hinweises auf die Nutzung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, da diese zum Vermögen eines Steuerbürgers zählen. Gesetzesatypisch ist die Formulierung in Abs. 2 Satz 2 a.E. „mit der Folge, ...“. Sie ist überflüssig, da die Liebhaberei bereits als nicht steuerbar bezeichnet ist.

Die Regelung zur sog. Liebhaberei in **§ 7 Abs. 2 Satz 2 EStG-E** ist ohnehin bedenklich. Den Begriffen „offensichtlich“, „längere Zeit“ und „erkennbar“ fehlt die notwendige Präzision. Darüber hinaus kann nicht allein auf das Ausbleiben des wirtschaftlichen Erfolgs abgestellt werden, um eine nicht steuerbare wirtschaftliche Betätigung annehmen zu können.

In **§ 7 Abs. 3 EStG-E** werden Einnahmen von Dritten oder staatlichen Stellen als Einnahmen definiert. Soweit in der Entwurfsbegründung zu § 9 (S. 16 a.A. der Drucksache) Trinkgelder als nicht steuerbare Schenkung bezeichnet werden, wird deren überwiegender (zusätzlicher) Gegenleistungscharakter verkannt. Es handelt sich regelmäßig um steuerbare Leistungen Dritter i.S. des § 7 Abs. 3 EStG-E. Zahlungen staatlicher Stellen für die gegenwärtige oder ehemalige Ausübung einer wirtschaftlichen Betätigung können aus sozial- oder arbeitsmarktpolitischen Gründen erfolgen. Diese Wirkung konterkariert eine Steuerpflicht der vereinnahmten Beträge.

Auch hier wäre eine Präzisierung geboten, welche Zahlungen welcher staatlichen Stellen erfasst sein sollen.

Die Erfassung von Veräußerungsgewinnen in **§ 8 Abs. 1 EStG-E** erscheint systemgerecht. Nicht präzise werden in Abs. 1 „Erlöse“ genannt, in Abs. 3 hingegen „Gewinne“. Letzteres dürfte auch für Abs. 1 das Zutreffende sein, da ansonsten das Übermaßverbot verletzt würde. Die Entnahmebesteuerung könnte wegen des Fehlens eines Unternehmenssteuerrechts (s. oben I. 2.) z. B. im Falle einer Unternehmensnachfolge wirtschaftspolitisch negative Effekte nach sich ziehen.

§ 9 Abs. 1 EStG-E reduziert die Tatbestände der Steuerfreiheit deutlich. Dies ist zu begrüßen, auch wenn einige Katalogtatbestände des jetzigen § 3 EStG an anderer Stelle aufgenommen wurden. Unschärf ist in Abs. 1 Buchst. a der Begriff „Sozialleistungen“.

§ 9 Abs. 2 EStG-E stellt i.V.m. § 21 Abs. 2 EStG-E - Abgeltungssteuer für Ausschüttungen mit Veranlagungswahlrecht, Wegfall des Halbeinkünfteverfahrens - eine deutliche Vereinfachung dar. Nach dem Wortlaut der Norm können allerdings Ausschüttungen von Gesellschaften in Mitgliedstaaten der EU nicht steuerfrei vereinnahmt werden. Die Regelung ist damit diskriminierend und EU-rechtswidrig.

§ 9 Abs. 3 Buchst. a EStG-E begegnet hinsichtlich seiner Verordnungsermächtigung Bedenken. Die wesentlichen Grundlagen müssen im Gesetz selbst geregelt werden. Hierzu gehört sicherlich die Einordnung in steuerfreie und steuerpflichtige Einkünfte. Buchst. a benachteiligt möglicherweise die Arbeitnehmer, die entsprechende Aufwendungen nicht von ihrem Arbeitgeber ersetzt bekommen. Sofern ihre Kosten über den pauschalen Aufwendungen nach § 15 EStG-E liegen, müssen sie diese selber tragen. Nach derzeit geltendem Recht besteht für sie die Möglichkeit, Werbungskosten über den Pauschbetrag hinaus geltend zu machen.

§ 10 Abs. 4 Buchst. b und c EStG-E begegnen Bedenken. Das objektive Nettoprinzip (s. oben I. 1.) gebietet die Abziehbarkeit der (nahezu) ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen. Wird ein Arbeitszimmer vorgehalten und entsprechend genutzt, muss danach – unter dem Vorbehalt der Pauschalierung der Höhe – ein Abzug von darauf entfallenden Aufwendungen vorgenommen werden. Dem trägt die gegenwärtige Rechtslage angemessene Rechnung (vgl. BFH, Urteile vom 27. September 1996 VI R 47/96, BStBl II 1997, 68; vom 21. November 1997 VI R 4/97, BStBl II

1998, 351; BVerfG, Urteil vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297). Fragwürdig erscheint die im Entwurf vorgesehene Qualifizierung der Aufwendungen von Arbeitnehmern für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als nichtabziehbare Kosten der Lebenshaltung. Der damit einhergehende Abschied von der traditionellen Grundentscheidung des deutschen Einkommensteuerrechts, die steuerrechtlich erhebliche Berufssphäre nicht erst „am Werkstor“ beginnen zu lassen und letztlich im Schnittbereich von beruflicher Sphäre und privater Lebensführung liegende Mobilitätskosten nicht mehr als Werbungskosten anzusehen, erscheint unter verschiedenen Aspekten problematisch. Zum einen, weil - entgegen der Begründung des Entwurfes - die Organisation der Berufstätigkeit in der heutigen Zeit nicht ohne weiteres eine Entscheidung im Rahmen der privaten Lebensführung ist (vgl. hierzu BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98 und 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27). Auch die daraus resultierende Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern lässt Bedenken aufkommen. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Ehegatten ist zudem Art. 6 Abs. 1 GG zu beachten.

§ 11 EStG-E führt zu einer erheblichen Vereinfachung der Abschreibungsregeln. Dies ist zu begrüßen. Der Begriff „Teilwert“ (Abs. 5) ist allerdings im Entwurf nicht definiert.

Zu Abschnitt 3 EStG-E

Der Bezug des 2. Halbsatzes in **§ 12 Abs. 2 EStG-E** könnte zu Unklarheiten führen.

Die Bedeutung von **§ 13 EStG-E** ist unklar. Danach sind die Arbeitgeberbeiträge, die in keinerlei Veranlassungszusammenhang mit den Einnahmen des Arbeitnehmers stehen, steuerpflichtig, werden dann aber als Sonderaufwendungen nach § 23 Nr. 1 EStG-E wieder steuermindernd berücksichtigt. Durch **§ 14 Abs. 2 EStG-E** wird ein Freibetrag für Sachbezüge eingeführt, der dem Vorhaben, die Besteuerung zu vereinfachen, zuwider laufen dürfte. Damit wird ein Anreiz geschaffen, Sachleistungen zu erbringen, die bewertet werden müssen um festzustellen, ob sie unter dem gesetzlichen Freibetrag liegt. Dies führt aber zu einem eher unnötigen Verwaltungsaufwand.

Zu Abschnitt 4 EStG-E

§§ 16 – 18 EStG-E: Auf die Ausführungen zum Fehlen eines Unternehmenssteuerrechts wird zunächst Bezug genommen (oben I. 2.). In gleicher Weise ist der Gewinnermittlung und Buchführung wenig Aufmerksamkeit geschenkt. Eine Bilanz ist nach dem Entwurf nur dann zu erstellen, wenn dies auch das Handelsrecht gebietet (§ 18 Abs. 1 EStG-E). Die Einnahme-Überschussrechnung wird zum Regelfall. Dies begegnet keinen grundsätzlichen Bedenken.

Der Zusammenhang von § 8 Abs. 1 EStG-E und § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG-E ist unklar und nicht frei von Redundanz. Die Entnahmefiktion des § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG-E ist bereits als solche problematisch. Bei der Formulierung ist zudem offensichtlich übersehen worden, dass es auch Wirtschaftsgüter gibt, die auf Grund anderer Vorgänge als einer Entnahme nicht mehr für die Einkunftserzielung genutzt werden können, z.B. bei Brand oder Diebstahl.

Die Notwendigkeit nach **§ 17 Abs. 2 Satz 2 EStG-E**, einen Verkehrswert für Gegenstände außerhalb des Betriebsvermögens zu ermitteln, wird nicht gesehen. Die Regelung ist unpraktikabel und kann zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen. Zudem ist nicht geregelt, wie im Fall der Einlageverfahren werden soll.

Zu Abschnitt 5 EStG-E

Dieser Abschnitt hat sich durch das Alterseinkünftegesetz vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427) erledigt.

Zu Abschnitt 6 EStG-E

Die Verpflichtung in **§ 21 Abs. 1 EStG-E**, Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen, betrifft auch private Darlehensgeber und Personen, die Verzugszinsen etc. zu bekommen haben. Da die Abgeltungswirkung von der tatsächlichen Entrichtung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer abhängig gemacht wird, müsste der Schuldner für jeden dieser Zahlungsvorgänge dem Gläubiger nachweisen, dass er die Zahlung geleistet hat, da nur dann der Gläubiger darauf vertrauen kann, dass die Abgeltungswirkung eingetreten ist. Mit diesem Regelungsgehalt ist die Norm daher nicht

praktikabel. Sie sollte auf Banken, Kapitalanlagegesellschaften und sonstige Unternehmen des Kreditgewerbes beschränkt werden.

Zu Abschnitt 7 EStG-E

§ 23 Nr. 8 EStG-E ist verfassungsrechtlich nicht bedenkenfrei. Mit der jetzigen Regelung im EStG soll eine Steuerentlastung nach einem fiktiven Spitzensteuersatz, unabhängig vom konkreten Steuersatz des Steuerbürgers, erreicht werden. Hierdurch wird eine Benachteiligung solcher Parteien verhindert, deren Mitglieder typischer Weise nicht über Einkommen verfügen, die mit dem Spitzensteuersatz versteuert werden. Nunmehr soll der Spitzensteuersatz nur noch 35 % des zu versteuernden Einkommens betragen. Der Abzug von Beiträgen und Spenden an politische Parteien muss dann auch konsequent auf 35 % begrenzt werden.

In **§ 26 Nr. 3 EStG-E** sollte klargestellt werden, dass zu den Heimen auch Hospize zählen.

Zu Abschnitt 8 EStG-E

Zur Ausgliederung des Kindergeldrechts aus dem EStG s. oben I. 3.

Zu Abschnitt 10 EStG-E

Gegen einen Stufentarif (**§ 30 EStG-E**) sieht der BDFR keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn auch dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit mit einem linear-progressiven Tarif eher Rechnung getragen wird.

Zur Gewerbesteuerregelung des **§ 33 EStG-E** s. schon oben I. 4. Allerdings fehlt – soweit ersichtlich – eine entsprechende Regelung bislang für das KStG. Der BDFR hält hingegen die Einfügung einer gesetzlichen Obergrenze des Hebesatzes für geboten. Die Regelung des **§ 33 Abs. 4 EStG-E** dient nicht der beabsichtigten Rechtsvereinfachung.