

# **Jürgen Brandt**

Richter am Bundesfinanzhof

## **Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags**

### **Stellungnahme**

zur Sachverständigenanhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

#### **zum Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007**

–Drucksache 16/1545– sowie zur Drucksache 16/1501–

### **Übersicht**

	Vorbemerkung	Seite 1
A.	„Zuschlag auf die Einkommensteuer für Spitzenverdiener“	Seite 3
B.	„Absenkung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld/kindbedingten Steuerfreibeträgen“	Seite 7
C.	„Beschränkung der Entfernungspauschale auf Fernpendler“	Seite 7
D.	„Andere Themen der Vorlagen“	Seite 14

### **Vorbemerkung**

Der Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007 (Drucksache 16/1545) sieht nach eigenem Anspruch Regelungen vor, die

- auf eine dauerhafte Sanierung der öffentlichen Haushalte zielen,
- die Grundsätze der individuellen Leistungsfähigkeit und der Verteilungsgerechtigkeit wahren und
- der Steuervereinfachung dienen.

An diesen eigenen Ansprüchen des Gesetzgebers sind die Regelungsvorschläge im Einzelnen zu messen.

#### **I. Primat der Politik und die Chance des Dialogs mit den Bürgern**

Die Sanierung der öffentlichen Haushalte und die Wahl der Mittel (Ausgabenkürzungen und/oder Steuererhöhungen) betreffen im Wesentlichen durch Parlament und Regierung zu treffende politische Entscheidungen. Sie erfordert auch die Bereitschaft der Bürger, über die Notwendigkeit einer solchen Sanierung, ihre Rahmenbedingungen und insbesondere über eine

eigene Beteiligung an dieser „Gemeinschaftslast“ nachzudenken und an überzeugenden Lösungen mitzuwirken. Die erklärte Dialogbereitschaft der Bundesregierung und der parlamentarischen Gremien gibt den wünschenswerten Raum für diese gesellschaftliche Mitwirkung und sollte wechselseitig für die Entwicklung weithin konsensfähiger Lösungen genutzt werden. Dies erfordert auch eine offene Diskussion über die Grenzen der Durchsetzbarkeit von Gruppeninteressen und die Verantwortung jedes Einzelnen für eine angemessene –gerechte- Beteiligung an der Last anstehender Sanierungsbemühungen<sup>1</sup>.

## **II. Rechtliche Qualität der Steueränderungsvorschläge**

Zu Recht stellt der Gesetzentwurf als Anforderung an die ertragsteuerlichen Änderungen fest, dass sie den Grundsätzen der individuellen Leistungsfähigkeit und der Verteilungsgerechtigkeit entsprechen müssen.

Gerade der Anspruch des Einzelnen auf „Gerechtigkeit“ ist insbesondere im Bereich des Steuerrechts von zentraler Bedeutung für die Legitimität und die Akzeptanz steuerlicher Belastungen. Es gehört zu den elementaren Anforderungen eines rechtsstaatlich ausgerichteten Steuersystems, die Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Steuerpflichtigen gerecht zu verteilen.<sup>2</sup> Die Gerechtigkeitsfrage stellt sich gerade deshalb im Steuerrecht, weil mit dessen Mitteln die Lasten und Ansprüche verteilt werden, die mit dem Zusammenleben in einer Gemeinschaft verbunden sind<sup>3</sup>. Vor dem Hintergrund der verbreiteten Wahrnehmung des geltenden (Ertrag-) Steuerrechts als „verworren, unsystematisch, unvollziehbar und vor allem ungerecht“ sowie angesichts des verstärkten Änderungsbedarfs durch die europäische und internationale Steuerrechtskonkurrenz gilt es, gerade in der gegenwärtigen Phase intensiver Reformdiskussion Umfang sowie Grenzen des Gerechtigkeitsgebots im Steuerrecht wahrzunehmen und bei den anstehenden Grundentscheidungen innerhalb der Reformvorhaben angemessen zu berücksichtigen.

An der Diskussion über diese Grundentscheidungen in den unterschiedlichen –um eine nachhaltige Steuerreform bemühten— Initiativen sind auch Richter der Finanzgerichtsbarkeit intensiv beteiligt. Auf der Grundlage ihrer Erfahrungen hat sich der Finanzgerichtstag 2005 unter dem Leitthema „Für ein gerechteres Steuerrecht“ mit den rechtlichen

---

<sup>1</sup> Vgl. dazu Käßmann, Gerechtigkeitsanspruch und Solidarpflicht des Einzelnen in der Gesellschaft in Deutscher Finanzgerichtstag 2005 (DFGT 2005), S. 49.

<sup>2</sup> Trzaskalik, Festschrift für Klaus Tipke, S.321.

<sup>3</sup> Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 262.

Rahmenbedingungen einer Steuerreform insbesondere unter dem Gesichtspunkt des Gerechtigkeitsgebots befasst.<sup>4</sup> Das Ergebnis der intensiven Erörterungen, an denen neben den Richterinnen und Richtern der Finanzgerichtsbarkeit auch Angehörige der Hochschulen, der Finanzverwaltung sowie Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe teilgenommen haben, ist in Thesen zum objektiven und zum subjektiven Nettoprinzip sowie zur Bedeutung des europäischen und internationalen Rechts für eine Steuerreform zusammengefasst worden.<sup>5</sup> Dabei sind die vor allem in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und des Bundesverfassungsgerichts entwickelten Grundsätze zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie insbesondere zum objektiven und subjektiven Nettoprinzip in ihrer besonderen Bedeutung als prägende Maßstäbe für die begrenzte Zulässigkeit von Beschränkungen der Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen<sup>6</sup> wie auch für die Wahrung der „sozialen Gerechtigkeit“ im Steuerrecht<sup>7</sup> im Rahmen der angestrebten umfassenden Steuerreform<sup>8</sup> gewürdigt wurden.

Auf der Grundlage dieser Grundsätze entsprechen einige Regelungen des Gesetzentwurfs nicht den –verfassungsrechtlich geprägten- Zielen einer Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit wie auch der Verteilungsgerechtigkeit.

Dies gilt insbesondere für

- den Zuschlag auf die Einkommensteuer für Spitzenverdiener und
- die Beschränkung der Entfernungspauschale.

## **A. „Zuschlag auf die Einkommensteuer für Spitzenverdiener“**

### **I. Rechtliche Unbedenklichkeit einer Spitzensteuersatzanhebung**

Die vorgesehene Anhebung des Spitzensteuersatzes ist Ausdruck des politischen Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers und begegnet deshalb dem Grunde nach keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

---

<sup>4</sup> Vgl. Brandt (Hrsg.) „Für ein Gerechteres Steuerrecht“, Stuttgart, 2006.

<sup>5</sup> DFGT 2005, S. 213.

<sup>6</sup> Jachmann, Steuergerechtigkeit durch Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen, DFGT 2005, S. 59.

<sup>7</sup> Vgl. Mellinghoff, DFGT 2005, S. 31.

<sup>8</sup> Vgl. Mittler, Politische Perspektiven für ein gerechteres Steuerrecht in DFGT 2005, S. 17.

## II. Verfassungswidrige Herausnahme Gewerbetreibender und freiberuflich Tätiger aus dem Anwendungsbereich der Regelung

Als verfassungswidrig ist allerdings die Herausnahme der Gewerbetreibenden oder der freiberuflich Tätigen aus dem Anwendungsbereich dieser Neuregelung anzusehen. Sie verletzt Art. 3 des Grundgesetzes (GG).

### 1. Das Gleichbehandlungsgebot als verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>9</sup> ist Art. 3 Abs. 1 GG nämlich dann verletzt, „wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt“ oder wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.

Die grundsätzliche **Freiheit des Gesetzgebers**, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert<sup>10</sup>, wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der **Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit**.

Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss. Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen

---

<sup>9</sup> BVerfG, Beschluss vom 04.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, NJW 2003, 2079.

<sup>10</sup> Vgl. BVerfGE 75, 108.

sachlichen Grundes. Dies alles gilt insbesondere für das Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist<sup>11</sup>.

## 2. Unzulässigkeit einer Tarifspreizung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Mit den dargestellten Maßstäben des Art. 3 GG ist eine Tarifspreizung der vorgesehenen Art ersichtlich nicht vereinbar.

a) So hat der Bundesfinanzhof die **Tarifspreizung für gewerbliche Einkünfte in § 32c EStG aF als verfassungswidrig** angesehen und deshalb eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht nach Art. 100 GG beschlossen, über die noch nicht entschieden ist.<sup>12</sup> Die dafür maßgeblichen Gründe gelten auch für die vorgeschlagene Ausnahme von der Spitzensteuersatzanhebung zugunsten Gewerbetreibender und freiberuflich Tätiger.

Der Bundesfinanzhof hat für seine Entscheidung zu § 32c aF insbesondere auf die seinerzeitige **ablehnende Stellungnahme des Bundesrates** (BTDrucks 12/4487, S. 51 f.) Bezug genommen, nach der Sondertarife für einzelne Einkunftsarten **mit dem System der Einkommensteuer nicht vereinbar** sind. „Solche Sondertarife würden den synthetischen Einkommensbegriff, der die Einkommensteuer auszeichnet, zugunsten einer Schedulesbesteuerung nach früherem Muster aufheben, die durch die Einführung einer modernen Einkommensteuer als endgültig überwunden angesehen wurde.“ Diese Bedenken waren seinerzeit auch Inhalt von **Entschließungsanträgen der Bundestagsfraktion der SPD** (BTDrucks 12/5036) sowie der **Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen** vom März 1993 (BMF-Dokumentation 2/1993, S. 10 ff.). Auch die überwiegende Auffassung in der Literatur hält § 32c EStG für verfassungswidrig.<sup>13</sup>

Dem ist der **Bundesfinanzhof** mit der Begründung gefolgt, dass eine unterschiedliche steuerliche Belastung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, auf welche der "zählbar

<sup>11</sup> BVerfGE 82, 60

<sup>12</sup> Vgl. BFH Beschluss vom 24.02.1999 X R 171/96, BFHE 188, 69, BStBl II 1999, 450.

<sup>13</sup> z.B. Osterloh in Sachs, Grundgesetz, 2. Aufl. 1999, Art. 3 Rdnr. 167; Blümich/Gosch, a.a.O., § 32c EStG Rz. 13 ff.; Gosch, Deutsches Steuerrecht --DStR-- Beihefter 6/1994, S. 4 ff.; ders., Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 1998, 192, 194; ders., DStZ 1998, 327, 329, M. Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 32c EStG Anm. 7; ders., FR 1997, 298; Gorski, DStZ 1993, 613; Pohmer, DStZ 1993, 580 - "Mißachtung der horizontalen Gerechtigkeit"; Tipke, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 1993, 8, 12; Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rdnr. 748; J. Lang, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 1993/1994, S. 9 ff., 17 ff.; Seer, StuW 1993, 114, 137 f.; Tiedtke, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 1995, S. 627; Ballof in Hartmann/Böttcher/ Nissen/Bordewin, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 32c Rz. 5; Paus, BB 1994, 2389, 2392; Bornheim, DB 1999, 352, 354.

gemachte Belastungsgrund" abzielt, die vom Gesetz selbst statuierte ertragsteuerliche **Gleichbehandlung aller Einkunftsarten** i.S. des § 2 des Einkommensteuergesetzes durchbricht und mit diesem Verstoß gegen das **Gebot der Folgerichtigkeit** eine Verletzung des Art. 3 GG gegeben ist. Denn mit der Bildung der "Summe der Einkünfte" (§ 2 Abs. 3 EStG) trifft das EStG eine grundsätzliche Entscheidung gegen eine nach Einkunftsarten differenzierende sog. "Schedulensteuer"; bei einem einheitlichen Steuersatz muß die Gleichheit der dem einzelnen Steuerpflichtigen zugeteilten Belastung bereits durch die gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage gesichert werden. In der Umschreibung der Einkunftsquellen durch § 2 Abs. 1 EStG und der Summenbildung nach § 2 Abs. 3 EStG als Ausgangsgröße für das zu versteuernde Einkommen, das die Bemessungsgrundlage für die tarifliche (§ 32a EStG) Einkommensteuer bildet (§ 2 Abs. 5 Satz 1 EStG), liegt die Wertung des Gesetzgebers, daß grundsätzlich alle Wertzuflüsse qualitativ und quantitativ gleichwertig sind und nach gleichen Maßstäben zu belasten sind<sup>14</sup>. Auch der einheitliche Tarif (§ 2 Abs. 6 EStG) setzt sachgesetzlich voraus, daß die Quantifizierung der einzelnen Einkunftsarten --bezogen auf die individuelle Zahlungsfähigkeit-- zu jeweils gleichen steuerlichen Belastungen führt.

b) Diese verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die vorgeschlagene Ausnahme für Gewerbetreibende und Selbständige i.S. des § 18 EStG von der Anhebung des Spitzensteuersatzes müssen um so mehr gelten, als für sie –hinsichtlich der Selbständigen– noch nicht einmal die seinerzeit von der Regierung als Rechtfertigungsgrund für § 32c EStG a.F. ins Feld geführte Notwendigkeit einer Entlastung von der Gewerbesteuer besteht.

Im Übrigen können frühestens für 2008 geplante und derzeit inhaltlich noch nicht konkretisierte Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform keine Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen vor deren Inkrafttreten rechtfertigen; der Anspruch auf Gleichbehandlung bezieht sich nach dem **Grundsatz der Abschnittbesteuerung** auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum, hier also das Jahr des geplanten Inkrafttretens des Steueränderungsgesetzes 2007 im Jahre 2007.

## **B. „Absenkung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld/kindbedingten Steuerfreibeträgen“**

<sup>14</sup> Vgl. Kirchhof in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 2 Rdnr. A 672 ff.; Stoll, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, 1989, S. 136 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 593 ff.

Der Umfang der steuerlichen Berücksichtigung kindbedingter Belastung ist, soweit die die vom Bundesverfassungsgericht konkretisierten verfassungsrechtlichen Grenzen im Hinblick auf eine Wahrung des Existenzminimums<sup>15</sup> gewahrt werden, eine **politische Entscheidung** des Gesetzgebers.

In diesem Zusammenhang ist allerdings darauf hinzuweisen, dass in nahezu allen Studiengängen auch von Seiten der Hochschullehrer die **Notwendigkeit einer erheblichen Überschreitung der Regelstudienzeiten** für eine hinreichende Qualifizierung der Studenten bejaht wird und die Beschränkung der kinderbezogenen Entlastungsregelungen Eltern und Alleinerziehende damit in einer Phase trifft, in der die Aufwendungen für die Erziehung der Kinder besonders hoch sind.

### C. „Beschränkung der Entfernungspauschale auf Fernpendler“

#### I. Gegenstand der Neuregelung

Aufgrund der Neuregelung soll der Aufwand von Arbeitnehmern für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis zu einer Entfernung von 20 km nicht mehr steuerlich abziehbar sein. Nur für weitere Entfernungen ist ein Abzug der Aufwendungen als Sonderausgabe vorgesehen.

#### II. Unvereinbarkeit der Neuregelung mit dem objektiven Nettoprinzip im geltenden Einkommensteuerrecht

Die Beschränkung des Werbungskostenabzugs für Fahrtaufwendungen von Arbeitnehmern wirft insbesondere die Frage auf, ob sie mit dem unter A. dargestellten und durch Art. 3 GG verfassungsrechtlich fundierten Gebot der Folgerichtigkeit vereinbar ist. Denn für alle Einkunftsarten i.S. des § 2 EStG und damit auch für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gilt der Grundsatz, dass nur dasjenige der Besteuerung zu unterwerfen ist, was nach Abzug der Erwerbsaufwendungen von den Einnahmen aus der jeweiligen Einkunftsart zur Verwendung übrig bleibt (sog. objektives Nettoprinzip).

---

<sup>15</sup> S. dazu Thiede, DFGT 2005, S. 205.

## 1. Inhalt des objektiven Nettoprinzips

Nach dem einkunftsartenübergreifenden objektiven Nettoprinzip ist beruflicher Aufwand (Werbungskosten oder Betriebsausgaben) einkommensteuerrechtlich abziehbar, soweit er durch die berufliche Tätigkeit veranlasst ist und weder dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG<sup>16</sup> unterfällt, zum Katalog nicht abziehbarer Betriebsausgaben gehört,<sup>17</sup> noch unangemessen i.S. des § 4 V 1 Nr. 7 EStG ist. Im Interesse der Verwaltungsvereinfachung sieht § 9a EStG eine Pauschalierung des abziehbaren Aufwands durch widerlegliche Werbungskostenpauschbeträge vor.<sup>18</sup>

## 2. Unterschiedliche Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips in den Reformvorschlägen

Auch die gegenwärtig diskutierten Steuerreformmodelle wollen dem Grunde nach an dem objektiven Nettoprinzip als Ausfluss des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit<sup>19</sup> festhalten, selbst wenn sie in ihren Vorschlägen für die Abziehbarkeit von gemischten Aufwendungen sowie für die Pauschalierung von Aufwendungen zum Teil erheblich voneinander abweichen.

Während nach dem Karlsruher Entwurf<sup>20</sup> gemischte Aufwendungen grundsätzlich nicht abziehbar sein und die damit verbundenen Härten durch einen pauschalen Abzug von bis zu 2000 € ausgeglichen werden sollen (zB auch hinsichtlich der Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte), sehen der Kölner Entwurf<sup>21</sup> sowie die Konzepte des Karl-Bräuer-Instituts,<sup>22</sup> der FDP<sup>23</sup> und der CDU/CSU<sup>24</sup> –z.T. eingeschränkt durch Kataloge nicht abziehbarer gemischter Aufwendungen- den anteiligen Abzug der Aufwendungen vor.<sup>25</sup>

<sup>16</sup> Vgl. nur die Problemübersicht bei Dreseck, in: Schmidt, EStG, 23. Auflage 2004, § 12 Rn. 14; Arndt, in: K/S/M, EStG, § 12 Rn. A 1 ff. m.w.N.; zur Rspr. stv. BFH v. 19.2.2004, VI R 135/01, BB 2004, 1036; zur Kritik Wiss. Beirat des Fachbereichs Steuern bei der Ernst & Young AG, BB 2004, 1024.

<sup>17</sup> § 4 V 1 Nrn. 1-6, 8-11 EStG.

<sup>18</sup> Für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit 920 Euro, Kapitalvermögen 51 Euro bzw. bei Zusammenveranlagung 102 Euro, Einnahmen i.S.v. § 22 Nr. 1, 1a und 5 EStG 102 Euro.

<sup>19</sup> Vgl. Karl-Bräuer-Institut (Hrsg.), Steuerentlastung, Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit, Heft 84, 1996, 21 ff., 58; P. Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch, 34 ff.; J. Lang/Herzig/Hey/Horlemann/Pelka/Pezzer/Seer/Tipke, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Rn. 52 f., 109 ff.; CDU/CSU, BT-Drucks. 15/2745, 4; Gesetzentwurf der FDP (§ 1 EStG-FDP in BT-Drucks. 15/2349, 14.

<sup>20</sup> P. Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch, 2003.

<sup>21</sup> J. Lang/Herzig/Hey/Horlemann/Pelka/Pezzer/Seer/Tipke, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005.

<sup>22</sup> Karl-Bräuer-Institut (Hrsg.), aaO; s. auch dessen Vergleichende Untersuchung aktueller Eckwerte zur „großen Reform“ der Einkommensteuer, Sonderinformation 45, 2004.

<sup>23</sup> Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer, BT-Drucks. 15/2349.

<sup>24</sup> Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Konzept 21, BT-Drucks. 15/2745.

<sup>25</sup> Zu weiteren Einzelheiten der verschiedenen Reformmodelle s. unten Loschelder, S. 189.

Gegenstand der Diskussion ist auch z.T. die Einführung einer einheitlichen –je nach Modell unterschiedlich bemessenen- Pauschale für sämtliche Erwerbsaufwendungen eines Steuerpflichtigen.<sup>26</sup>

### **III. Vereinbarkeit der Reformüberlegungen mit dem objektiven Nettoprinzip**

Der Finanzgerichtstag hat sich intensiv mit der Frage befasst, ob der Abzug von Erwerbsaufwendungen nach Maßgabe der Verfassung geboten ist und in welchem Umfang ggfs. Einschränkungen der Abziehbarkeit aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder aus anderen Gründen mit dem Gebot der Steuergerechtigkeit vereinbar sein können.

#### **1. Verfassungsrechtliche Fundierung des objektiven Nettoprinzips**

Wie die Träger aller gegenwärtig diskutierten Reformmodelle geht auch der Finanzgerichtstag davon aus, dass das objektive Nettoprinzip Ausdruck der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) ist und damit zumindest über das Gebot der Folgerichtigkeit verfassungsrechtlich fundiert ist.<sup>27</sup> Denn der Gesetzgeber hat der geltenden Einkommensteuer das Nettoprinzip zugrunde gelegt<sup>28</sup> und muss diese Grundentscheidung bei der Änderung einzelner steuerrechtlicher Normen beachten.<sup>29</sup> Diese Bindung umfasst auch die Gleichbehandlung der Einkunftsarten,<sup>30</sup> sofern nicht besondere Umstände einer Einkunftsart eine eingeschränkte Anwendung --wie zB die Einführung einer definitiven Quellensteuer auf Kapitaleinnahmen<sup>31</sup>-- ausnahmsweise sachlich rechtfertigen.<sup>32</sup>

#### **2. Typisierungen einkünftebezogener Aufwendungen und objektives Nettoprinzip**

Auf dieser Grundlage sieht der Finanzgerichtstag die Typisierung des gesamten, einer Einkunftsart zuzurechnenden Aufwands grundsätzlich (mit der Ausnahme einer Quellensteuer für Kapitaleinnahmen) nur dann als zulässig an, wenn sie widerlegt werden kann und darf.

<sup>26</sup> § 15 EStG-FDP: Abgeltungspauschale i.H.v. 2 v.H. des steuerpflichtigen Bruttoeinkommens (Mindestgrenze i.H.v. 200 Euro, Maximalgrenze i.H.v. 5000 Euro;; CDU/CSU Arbeitnehmerfreibetrag i.H.v. 840 Euro;Karl-Bräuer-Institut: allgemeiner Pauschbetrag i.H.v. 1000 Euro; § 5 EStGB: Vereinfachungspauschale für natürliche Personen i.H.v. 2000 Euro; § 18 I KölnE: Abhängigkeit der Höhe des Pauschbetrags von den Einkünften des Steuerpflichtigen.

<sup>27</sup> S. These 1 zum obj. Nettoprinzip, DFGT 2005, S.214. ...; vgl. dazu auch Schaumburg, Festschrift für Klaus Tipke, Köln, 1995, S. 125, 126 m.w.N.

<sup>28</sup> BVerfGE 99, 280 (290); 101, 297 (310).

<sup>29</sup> Vgl.BVerfG v. 8.6.04, 2 BvL 5/00, NJW-RR 2004, 1657.

<sup>30</sup> Vgl. BVerfGE 96, 1 (6); 99, 88 (96).

<sup>31</sup> These 7 zum obj. Nettoprinzip, S.

<sup>32</sup> Vgl. Schön, FR 2001, 381 (387).

Voraussetzung dafür ist allerdings, dass sie realitätsnahe Verhältnisse zugrunde legt<sup>33</sup>: Nur dann lässt sich für eine solche Typisierung der Vereinfachungszweck als allein in Betracht kommender Rechtsfertigungsgrund für die Aufweichung des objektiven Nettoprinzips ins Feld führen.<sup>34</sup> Eine darüber hinaus gehende Absicht, durch Typisierung Einkommensteuerlasten zwischen Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und solchen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten zu verschieben, um dadurch Spielräume für Tarifsenkungen zu gewinnen, ist danach als Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip mit dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Ein generelles Abzugsverbot für solche Aufwendungen hält der Finanzgerichtstag aber unter Hinweis auf das objektive Nettoprinzip für unzulässig.<sup>35</sup>

### **3. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Ausschluss des Werbungskosten- und Sonderausgabenabzugs für Aufwendungen von Arbeitnehmern für Fahrten zur Arbeitsstätte bis zu 20 km**

a) Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürften eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes.<sup>36</sup> Ein solcher –verfassungsrechtlichen Anforderungen genügender—hinreichender Grund ist für die geplante Streichung des Werbungskostenabzugs für Fahrtaufwendungen von Arbeitnehmern bis zu einer Entfernung von 20 km nicht zu bejahen.

Dabei kann ein solcher sachlicher Grund nicht allein dadurch geschaffen werden, dass die Aufwendungen allein durch formale Definition des Gesetzgebers von Werbungskosten zu Sonderausgaben erklärt werden. Denn nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur doppelten Haushaltsführung steht „allgemein“ fest, dass es für „die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen ankommt, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmten Aufwand andererseits.“<sup>37</sup> Dabei habe der Gesetzgeber bei seiner Entscheidung, ob er Aufwand steuermindernd berücksichtigen wolle, die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand

<sup>33</sup> These 2 zum obj. Nettoprinzip; S.

<sup>34</sup> S.dazu unten Loschelder, S. 192 m.w.N.

<sup>35</sup> These 4 zum obj. Nettoprinzip, DFGT 2005, S. 214.

<sup>36</sup> BVerfGE 82, 60 (86); 99, 88 (95); 99, 280 (290); 105, 73 (126).

<sup>37</sup> BVerfGE 107, 27 (49).

veranlassen, im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen. Diese Aussagen stehen im Kontext einer Entwicklung „eigenständiger verfassungsrechtlicher Maßstäbe in ausdrücklicher Distanz zum ... § 12 Nr. 1 EStG“.<sup>38</sup>

b) Die Abziehbarkeit der Fahrtaufwendungen bemisst sich vor dem Hintergrund des unter A. dargestellten verfassungsrechtlichen Gebots gesetzlicher Folgerichtigkeit an dem Ziel des Einkommensteuergesetzes, nach dem jeweiligen Maß der individuellen Leistungsfähigkeit einen gleichen Belastungserfolg herzustellen.<sup>39</sup> In diesem Zusammenhang ist eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen nach Art. 3 I GG nach der Intensität zu prüfen, mit der eine Ungleichbehandlung die Betroffenen beeinträchtigt.<sup>40</sup> Diese Intensität wächst, je weniger der Betroffene das Kriterium der Ungleichbehandlung beeinflussen kann<sup>41</sup> und je mehr die Ungleichbehandlung den Gebrauch grundrechtlich geschützter Freiheiten erschwert.<sup>42</sup> Schon auf dieser Basis kann **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** als Maßstab der Besteuerungsgleichheit **nur durch das** – für den Konsum des Steuerpflichtigen und entsprechend für den Zugriff des Fiskus<sup>43</sup> – **disponible Einkommen** ausgedrückt werden.<sup>44</sup>

c) **Nicht disponibel ist der für die Erzielung von Leistungsfähigkeit durch erwerbswirtschaftliches Handeln notwendige Aufwand.**<sup>45</sup> In diesem Sinne stellt der BFH fest, dass nur der Betrag, der dem Steuerpflichtigen nach Abzug notwendiger Ausgaben – netto – verbleibt, eine geeignete Grundlage zur Bemessung der Steuer ist. Die Leistungsfähigkeit zur Steuerzahlung setzt erst nach Berücksichtigung des erwerbs- und existenzsichernden Aufwandes ein.<sup>46</sup>

<sup>38</sup> BVerfGE 107, 27 (49).

<sup>39</sup> Dazu BVerfGE 84, 239 (268); 93, 121 (134).

<sup>40</sup> BVerfGE 88, 87 (96); 91, 389 (401); 95, 267 (316 f.).

<sup>41</sup> BVerfGE 60, 123 (134); 82, 126 (146); 88, 87 (96); 95, 267 (316).

<sup>42</sup> BVerfGE 88, 5 (12).

<sup>43</sup> Schön, FR 2001, 381, (382); zur systematischen Begründung Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 51 ff.

<sup>44</sup> S. statt aller auch BVerfGE 82, 60 (87 f.); Birk, StuW 1989, 212, (217); J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 42 ff.; eingehend Tipke, StRO I, 2. Aufl. 2000, 402 m.w.N. in Fn. 563, 421 m.w.N. in Fn. 18, 479 ff.; Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, 10 f.

<sup>45</sup> Der Umfang der nach dem objektiven Nettoprinzip als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips abzuziehenden Aufwendungen wird nicht einheitlich beurteilt. Vogel (in: HdbStR IV, 2. Aufl. 1999, § 87 Rz. 94) beispielsweise ermittelt das maßgebliche disponible Einkommen durch den Abzug von Kosten und unvermeidbaren Ausgaben aus der Privatsphäre des Steuerpflichtigen. Unter Kosten versteht Vogel Betriebsausgaben und Werbungskosten, ohne auf das Kriterium der Notwendigkeit abzustellen. Demgegenüber spricht P. Kirchhof (in: HdbStR IV, 2. Aufl. 1999, § 88 Rz. 117) von einem erwerbssichernden Individualaufwand, der hinter der Veranlassungsformel des § 4 IV EStG zurückbleibe (Dazu, dass im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip lediglich notwendige erwerbssichernde Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden müssen, auch Birk, StuW 1989, 212 (216)).

<sup>46</sup> BFH, BStBl. II 2001, 552 (554).

Der Gesetzgeber ist bislang –zu Recht- davon ausgegangen, dass Fahrten eines Arbeitnehmers zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte durch die Arbeit „veranlasst“ sind und damit nicht den steuerunerheblichen Aufwendungen (wie zB die Aufwendungen für die Freizeit- und Urlaubsgestaltung oder Wohnung und Kleidung) gleichzustellen sind. Diese geltende Unterscheidung zwischen steuerbarer Erwerbs- und nichtsteuerbarer Privatsphäre<sup>47</sup> mit entsprechender Zuordnung von Bezügen wie Aufwendungen nach dem sog. Veranlassungsprinzip (§ 4 IV EStG)<sup>48</sup> korrespondiert mit dem ertragsteuerlichen Grundrechtseingriff in Gestalt einer Abschöpfung des durch wirtschaftliche Ertragserzielung erwirtschafteten und genügt den gleichheitsrechtlichen wie freiheitsrechtlichen Anforderungen.<sup>49</sup>

Die Zuordnung von Teilaktivitäten –wie hier den Fahrtaufwendungen zur Arbeitsstelle- zur beruflichen Tätigkeit ist – entsprechend der Typik der Einkunftsarten bzw. wirtschaftlichen Gesamtausrichtung des steuerbaren Handelns – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmen. Anzusetzen ist hierfür bei der freien wirtschaftlichen Entscheidung des Steuerpflichtigen, der durch seine tatbestandsverwirklichenden Aktivitäten seine Grundfreiheiten aus Art. 12 I und 14 I GG wahrnimmt. Nicht einzubeziehen sind danach nur diejenigen Aufwendungen, die typischerweise nicht der Ertragserzielung dienen, d.h. dem wirtschaftlichen Bild der steuerbaren (Arbeitnehmer-) Tätigkeit nicht entsprechen. Andererseits muss grundsätzlich die subjektive Wirtschaftsentscheidung i.S.v. Art. 12 I, 14 I GG maßgeblich bleiben. Eine **Veranlassung durch die berufliche Tätigkeit** ist danach auf der Grundlage der ständigen und allgemein anerkannten Rechtsprechung schon dann anzunehmen, wenn der Aufwand **objektiv mit der** auf Einnahmeerzielung gerichteten **Tätigkeit zusammenhängt** sowie **subjektiv auf die Förderung dieser steuerlich relevanten Tätigkeit ausgerichtet** ist.<sup>50</sup> Dieses geltende –und verfassungsrechtlich fundierte-

<sup>47</sup> P. Kirchhof, in: K/S/M, § 2 EStG Rn. A 112; Zugmaier, in: H/H/R, § 2 EStG Rn. 59.

<sup>48</sup> Zum Veranlassungsprinzip stv. BFH, BStBl. II 1998, 193 (197); 1984, 315 (316); 1980, 75 (76); Dreseck, DStZ 1998, 182); Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 179 f.; v. Bornhaupt, DStJG 3 (1980), 149 (179 ff.); Offerhaus, BB 1979, 617 (621); Glenk, in: Blümich, § 8 EStG Rn. 44.

<sup>49</sup> Jachmann, DFGT 2005, S. 59 ff. mit Nachweisen auch zur Gegenmeinung.

<sup>50</sup> Ständige Rspr., vgl. stv. BFH, BStBl. II 2004, 958 (959); BStBl. II 2004, 641 (642); BStBl. II 2003, 369 (370); BStBl. II 2003, 765 (766); BStBl. II 2002, 579 (580); BStBl. II 1981, 368 (369); GrS, BStBl. II 1984, 160 (163); BStBl. II 1980, 75 (76). Dabei setzen Erwerbsaufwendungen stets einen solchen objektiven Zusammenhang voraus, während die subjektive Absicht kein in jedem Fall notwendiges Merkmal des Erwerbsaufwendungsbegriffs ist (BFH, BStBl. II 2004, 641 (642); BStBl. II 1981, 368 (369). - Vgl. dazu, dass bei der sachgerechten Definition von Veranlassung die sog. finale (Tipke, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 208; Kruse, FR 1981, 473; Wassermeyer, StuW 1982, 352 (359); Walz, StuW 1986, 21 ff.; Kröger, StuW 1978, 289 ff.) und kausale (Bauer, Der Dualismus Betriebsausgaben – Werbungskosten, 73 ff.; Söhn, in: ders., Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 13 ff.; Jakob, Steuern vom Einkommen I., 128; Jakob/Jüptner, StuW 1983, 206 ff.) Theorie (vgl. hierzu

Veranlassungsprinzip schafft den gebotenen sachgerechten Ausgleich zwischen den verfassungsrechtlichen Anforderungen einer freien individuellen Aufwandsgestaltung des frei Wirtschaftenden (Art. 12 I, 14 I GG) sowie der möglichst exakten Erfassung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einerseits und den Anforderungen der **effektiven Belastungsgleichheit** gerade auch im Gesetzesvollzug bzw. der Verwaltungspraktikabilität andererseits.<sup>51</sup>

Speziell bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte schützt **Art. 6 I GG** eine Rücksichtnahme auf private Gründe für eine ggf. weite Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind jedenfalls nicht insgesamt privat veranlasst. Auch im Hinblick auf die Realitätsgerechtigkeit wie Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung<sup>52</sup> hat sich die pauschalierte Berücksichtigung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte insbesondere daran zu orientieren, welche Entfernung aus Sicht der Arbeitsverwaltung als zumutbar angesehen wird.<sup>53</sup>

Zusammenfassend ist deshalb selbst dann, wenn man die Fahrtkosten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als sog. gemischt veranlassten, dh. sowohl beruflich als auch privat verursachten Aufwand ansehen wollte, **keine uneingeschränkte Disposition des Gesetzgebers über die Berücksichtigung dieses Aufwands** festzustellen. Vielmehr hat er im Lichte der dargestellten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur doppelten Haushaltsführung zu beachten, dass die ggfs. vorliegende private Mitveranlassung die Unterscheidung zwischen beruflicher oder privater Veranlassung in den Hintergrund treten lässt, wenn dies durch Verfassungsrecht –wie hier durch den **Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit**—geboten ist.<sup>54</sup>

---

eingehend Wenner, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, *StuW* 1987, 302 (310 ff.)) zu gleichen Ergebnissen führen (Söhn, in: *K/S/M*, § 4 EStG, Rn. E 68; Wacker, in: *Blümich*, § 4 EStG, Rn. 252). - Der systematische Ansatz bei der verfassungsrechtlichen Einordnung der wirtschaftlichen Ertragserzielung als final auf den Ertrag gerichtete Freiheitsausübung bedeutet aber nicht, dass bei der Anwendung des diesen Ansatz umsetzenden einfachen Gesetzes dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit zu eröffnen wäre, mithilfe eines subjektiven Willensaktes über die Einordnung einer Ausgabe in die Berufssphäre zu entscheiden und somit Einfluss auf die Höhe seines steuerpflichtigen Einkommens zu nehmen. Im Interesse einer den Anforderungen des Gleichheitssatzes genügenden Besteuerung muss insoweit ein für alle Steuerpflichtigen einheitlicher, anhand objektivierbarer Merkmale überprüfbarer Maßstab gelten.

<sup>51</sup> Jachmann, *DFGT* 2005, S. 59, 82 m.w.N.

<sup>52</sup> P. Kirchhof, *StuW* 2000, 316 ff. m.w.N.

<sup>53</sup> Vgl. Jachmann, *DFGT* 2005, S. 69 82ff: Nach § 121 IV SGB III sind Arbeitslosen täglich bis zu 3 Stunden Pendelzeit zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumutbar, bei zweimaliger Ablehnung einer solchen zumutbaren Arbeit droht der Totalverlust des Arbeitslosengeldes (§ 144 SGB III i.V.m. § 147 I Nr. 2 SGB III). Diese Regelung gilt für Arbeitslosengeldempfänger, während die Zumutbarkeit für ALG II – Empfänger weit höher angesetzt wird.

<sup>54</sup> Vgl. *BVerfGE* 107, 27 (47 ff.)

Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der **Veränderungen auf dem Arbeitsmarkt**. Sie erfordern die Inkaufnahme weiter Wege zur Arbeitsstätte in hohem Maße nicht aufgrund freier Wahl des Wohnorts, sondern als **Mittel zur Beendigung der Arbeitslosigkeit** oder wegen Betriebsverlagerung an einen weiter entfernten Ort; dabei ist häufig schon angesichts der fehlenden Sicherheit des Arbeitsplatzes keine Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar. Gerade in Fällen dieses **rein beruflich veranlassten Fahraufwands** liegt in der steuerlichen Nichtanerkennung eine erkennbare Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen, die aufgrund der Einrichtung von Telearbeitsplätzen im häuslichen Umfeld durch den Arbeitgeber keinerlei Fahrtaufwand haben.

#### D. „Andere Themen der Vorlagen“

Soweit der Entwurf die Abziehbarkeit von **Arbeitszimmeraufwendungen** einschränken will, ist gegen die darin zum Ausdruck kommende Absicht, im Interesse der Verwaltungspraktikabilität sowie zur Abgrenzung von Erwerbsaufwand und Lebensführungsaufwand den abziehbaren Aufwand über das bisherige Maß hinaus weiter zu typisieren, dem Grunde nach aus Rechtsgründen nichts einzuwenden.<sup>55</sup>

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass eine gesetzliche Typisierung<sup>56</sup> ihre Grenzen in der gleichmäßigen Ertragsbesteuerung nach der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** findet.<sup>57</sup> Danach darf insbesondere kein größerer Kreis Betroffener von einer Ungleichbehandlung betroffen sein.<sup>58</sup> Auch wenn eine **typisierende Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen wie bei häuslichen Arbeitszimmern** dadurch **gerechtfertigt** werden kann, dass die Nachprüfung etwa einer tatsächlichen Nutzung durch das Finanzamt wegen eines engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung (Art. 2 I i.V.m. 1 I GG) sowie des Schutzes durch Art. 13 GG wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich ist,<sup>59</sup> ist doch

<sup>55</sup> Dazu BVerfGE 101, 297 (310).

<sup>56</sup> Vorliegend soll es nur um gesetzliche Typisierung gehen. Vgl. zur Typisierung im Rahmen der Gesetzesanwendung BFH v. 14.11.2000, VI R 62/97, DStRE 2001, 238; v. 24.2.2000, III R 59/98, DStRE 2000, 510.

<sup>57</sup> BVerfGE 99, 280 (290); 100, 59 (90); 100, 138 (174); BVerfG v. 23.6.2004, 1 BvL 3/98, LSK 2004, 390691; v. 17.6.2002, 1 BvL 9/01, NJW 2003, 279; BFH v. 15.3.2000, X R 130/97, DStR 2000, 1131; BFH v. 24.8.04, III R 23/03, DStRE 2004, 1485; BVerfGE 103, 310 (319) m.w.N.; Ruppe, DStJG 21 (1998), 29 (31).

<sup>58</sup> BVerfGE 21, 12 (27 f.); 23, 1 (8 f.); 24, 174 (183); 25, 101 (109); 26, 260 (275 f.); 27, 211 (220, 230); 28, 227 (242); 36, 126 (134); 39, 316 (332); 42, 176 (185); 44, 283 (288); 45, 376 (390); 63, 119 (128); 71, 148 (157); 79, 87 (100); 84, 348 (360); 87, 153 (172); 87, 234 (255 f.); 91, 93 (115); 98, 365 (385); BVerfG DVBl. 2004, 705 (706 f.).

<sup>59</sup> BVerfG, BStBl. II 2000, 162 (167) – häusliches Arbeitszimmer.

fraglich, ob die Regelung in der vorgeschlagenen Form nicht eine **verfassungsrechtlich überschießende Tendenz** hat.

So führt der nunmehr generelle Ausschluss der Abziehbarkeit der Arbeitszimmeraufwendungen für Steuerpflichtige mit einem außerhäuslichen betrieblichen Arbeitsplatz dann zu einer mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kaum vereinbaren Ungleichbehandlung,

- wenn der vom Arbeitgeber bereitgestellte Arbeitsplatz funktionell für die im häuslichen Arbeitszimmer zwingend vorzunehmenden arbeitgeberbezogenen Arbeiten nicht eingerichtet ist und auch kein Anspruch auf eine solche Einrichtung durchgesetzt werden kann;

**Beispiel:**

Lehrer haben keine Arbeitszimmer an der Schule und können Unterrichtsvor- und nachbereitung einschließlich der Korrekturarbeiten nur im häuslichen Arbeitszimmer vornehmen

- wenn am (betrieblichen) Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit die Ausübung von Nebentätigkeiten entweder nach Art des Arbeitsplatzes nicht möglich ist

**Beispiel:**

Ausübung einer Autorentätigkeit durch einen im Wesentlichen als Handelsvertreter im Außendienst Tätigen

oder eine solche Nebentätigkeit am betrieblichen Arbeitsplatz grundsätzlich durch den Arbeitgeber untersagt ist und diese –zu positiven Einkünften führende- Tätigkeit nur unter Nutzung eines solchen Arbeitszimmers ausgeübt werden kann;

**Beispiel:**

Wissenschaftliche Nebentätigkeit eines Arbeitnehmers

Es wird deshalb vorgeschlagen die Nr. 3 a) bb des Gesetzentwurfs wie folgt zu fassen<sup>60</sup>:

In Nummer 6b wird Satz 2 durch folgenden Satz ersetzt:

---

<sup>60</sup> Ergänzung durch Unterstreichen kenntlich gemacht.

„Dies gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet oder für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.