

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011“, Drucksache 17/5125

1. Vorbemerkungen

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf legt die Bundesregierung in jüngster Zeit erstmals ein eigenständiges Gesetz vor, welches sich geschlossen mit dem Komplex der Steuervereinfachung beschäftigt. Es ist zu begrüßen, dass hiermit ein erster Schritt unternommen wird, das im Koalitionsvertrag angesprochene Ziel der Steuervereinfachung anzugehen. Weiterhin ist positiv anzumerken, dass entsprechende Steuervereinfachungsgesetze nun jährlich vorgelegt werden sollen.

Steuervereinfachung als Vereinfachungszwecknorm soll dazu beitragen, das Massengeschäft der Besteuerung praktikabel zu gestalten. Die Praktikabilität soll sich hierbei sowohl für die Verwaltung als auch für die Besteueren ergeben. Überkompliziertheit des Steuergesetzes führt häufig zu erhöhten Kosten, sei es auf Seiten der Verwaltung für die Steuererhebung oder auf Seiten der Steuerpflichtigen infolge gestiegener Opportunitätskosten bei der Befolgung der Steuerpflichten. Überdies birgt eine gestiegene Komplexität des Steuergesetzes die Gefahr, dass Normen nicht einheitlich vollzogen werden, oder dass komplizierte Einzelfallregelungen Raum für klientelbedingte Steuerbegünstigungen bieten. Insofern kann Steuervereinfachung auch dazu beitragen, dass der Gleichheitssatz der Besteuerung verwirklicht und zudem die Akzeptanz der steuerlichen Regelungen bei den Steuerpflichtigen erhöht wird.

Im Rahmen der Diskussion um Steuervereinfachung ist darauf hinzuweisen, dass vereinfachende Maßnahmen nicht einseitig nur zu Gunsten der Verwaltung umgesetzt werden dürfen. Vielmehr gilt es, „Erträge“ aus einer effizienteren Besteuerung allen am Besteuerungsprozess beteiligten Parteien zukommen zu lassen.

Steuervereinfachung steht zumeist in einem Zielkonflikt zwischen notwendiger Typisierung und fehlender Einzelfallgerechtigkeit. Pauschalen bzw. Typisierungen ermitteln folglich die steuerliche Leistungsfähigkeit „ungenauer“ als exakte Wertansätze, womit es zu Ungleichbehandlungen kommen kann. Eine Steuervereinfachung steht daher auch vor dem schwerwiegenden Problem, eine Typisierung zu finden, die den Besteuerungsprozess vereinfacht, gleichwohl aber die „Kollateralschäden“ durch die Typisierung in Grenzen hält. Derartige „Schäden“ müssen zum einen gesellschaftspolitisch akzeptiert werden, zum anderen müssen sie aber auch systemkonform in die Grundprinzipien des Steuerrechts eingebettet werden, sodass Pauschalen auch den typischen Fall des Massenverfahrens treffen. Dem Gesetzgeber obliegt es, den geschilderten Abwägungsprozess vorzunehmen, sodass Einzelfallgerechtigkeit und Typisierung in einem ausgeglichenen Maß stehen.

Demgegenüber verfolgen Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit dasselbe Ziel, wenn es darum geht, Sondertatbestände abzubauen und Besteuerungsprinzipien folgerichtig und widerspruchsfrei innerhalb der gesamten Steuerrechtsordnung umzusetzen. Vor dem Hintergrund der einführenden Anmerkungen zum Komplex der Steuervereinfachung nehme ich zu ausgewählten Aspekten des Steuervereinfachungsgesetzes Stellung.

2. Zu Artikel 1 Nr. 2 Buchstabe b (Einbezug abgeltend besterter Einkünfte bei der Ermittlung von Spenden, außergewöhnlichen Belastungen nach § 2 Abs. 5b EStG)

Ziel der Abgeltungsteuer ist es, die Steuererhebung direkt an der Quelle mit abgeltender Wirkung vorzunehmen. Der Steuerpflichtige ist dann nicht mehr gezwungen, die Kapitalerträge ein-

zeln zu deklarieren. Dieses Ziel wird bereits nach aktuellem Recht in den Fällen des § 32d Abs. 4 EStG (Überprüfung der Veranlagung) bzw. des § 32d Abs. 6 EStG (Günstigerprüfung) konterkariert. Ebenfalls läuft die abschließende Besteuerung an der Quelle fehl, wenn die Kirchensteuer infolge fehlender Informationen an der Quelle nicht erhoben werden kann. Nach dem Regierungsvorschlag bzw. dem Vorschlag des Bundesrates soll das derzeitige Recht dahin gehend modifiziert werden, dass u.a. bei der Ermittlung der Höchstbeträge nach §§ 10b Abs. 1, 33a Abs. 1 S. 5, 33a Abs. 2 S. 2 EStG die abgeltend besteuerten Kapitalerträge nicht mehr berücksichtigt werden. Dieser Vorschlag ist grundsätzlich positiv zu bewerten, da er dazu beiträgt, die abgeltende Besteuerung der Kapitaleinkünfte in stärkerem Maße als bisher umzusetzen. Darüber hinaus werden Steuerpflichtige von der Pflicht befreit, entsprechende Angaben über Kapitalerträge einzig für die geschilderten Sachverhalte (Spenden usw.) anzugeben. Abzulehnen ist der Vorschlag, dass die Kapitalerträge auch in den Fällen der §§ 32d Abs. 2, 6 EStG nicht im Rahmen der Höchstbetragsrechnungen berücksichtigt werden. Demzufolge ist dem Änderungsvorschlag des Bundesrats zu folgen.

Die vorgeschlagene Änderung entfaltet unterschiedliche Wirkungen bei dem Steuerpflichtigen. Hinsichtlich des § 10b EStG kann durch die Vernachlässigung der Kapitaleinkünfte die steuerlich abzugsfähige Obergrenze für Spenden nach § 10b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (20% des Gesamtbetrags der Einkünfte) sinken, wenn positive Kapitaleinkünfte vorliegen. Gleichwohl geht dem Steuerpflichtigen durch einen verminderten Höchstbetrag kein Spendenabzugsvolumen verloren, da nicht genutzte (Teil-) Beträge nach § 10b Abs. 1 S. 9 EStG vorgetragen werden können. Auch wird der nachteilige Effekt durch die Möglichkeit der Günstigerprüfung gemildert, da in diesen Fällen (jedenfalls nach dem Vorschlag des Bundesrates) die Kapitaleinkünfte für die Ermittlung der Obergrenze berücksichtigt werden. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Fälle mit positiver Günstigerprüfung vermutlich steigen werden.

Die beschriebene (temporäre) nachteilige Wirkung der geminderten Spendenhöchstgrenze hält sich empirisch in Grenzen, sodass insgesamt keine negativen Auswirkungen auf das Spendenverhalten zu erwarten sind. Basierend auf Berechnungen unter Verwendung der aktuellen Einkommensteuerstatistik lassen sich folgende Aussagen treffen: Insgesamt lassen sich ca. 3,1 Mio. Fälle identifizieren, in denen Spenden und (positive) Einnahmen aus Kapitalvermögen vorliegen. Für ca. 1,5% der Fälle (= ca. 46.000 Fälle) ist die Neuregelung nachteilig und führt zu temporären Verschiebungen des Sonderausgabenabzugs. Das empirische (als Sonderausgaben) berücksichtigte Spendenvolumen sinkt durch die geplante Neuregelung von ca. 1,410 Mrd. € auf ca. 1,380 Mrd. € (Minderung um ca. 2,7%). Von der geschilderten Problematik sind insbesondere Steuerpflichtige betroffen, die Spenden getätigt und ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt haben.

Im Rahmen der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ist die Ausklammerung von positiven Kapitalerträgen für den Steuerpflichtigen vorteilhaft, da hierdurch die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG sinkt. Demzufolge kann der Steuerpflichtige einen höheren Betrag der angefallenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Nach Berechnungen auf Grundlage der Einkommensteuerstatistik lassen sich 720.000 Fälle identifizieren, für die die Neuregelung vorteilhaft ist.¹ Weiterhin dürfte sich das Volumen der abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen erhöhen. Nach eigenen Berechnungen wird da-

¹ Insgesamt haben 2,157 Mio. Fälle außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG geltend gemacht (672.452 Fälle mit Einkünften aus Kapitalvermögen). In weiteren 3,817 Mio. Fällen (1,588 Mio. Fälle mit Einkünften aus Kapitalvermögen) ist ein Eigenanteil ausgewiesen, sodass hier keine außergewöhnlichen Belastungen geltend gemacht werden konnten.

von ausgegangen, dass insgesamt ein Mehrbetrag von 200 Mio. € an zusätzlichen außergewöhnlichen Belastungen infolge der beabsichtigten Änderung geltend gemacht werden kann.

Im Rahmen des Änderungsvorschlags des Bundesrates ist überdies darauf hinzuweisen, dass hierzu korrespondierend § 93 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 AO (automatisierter Abruf von Kontoinformationen) zu ändern ist.

3. Zu Artikel 1 Nr. 5 (Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags nach § 9a Nr. 1a EStG)

Es wird erwogen, den derzeitigen Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920€ auf 1.000€ anzuheben. Hierdurch soll das Erfordernis von Einzelnachweispflichten für den Steuerpflichtigen vermindert werden. Weiterhin ist zu beachten, dass eine Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags auch Steuerpflichtigen zugutekommt, die steuerfreie Lohnersatzleistungen (und keine aktiven Arbeitseinkünfte) beziehen. Die Anzahl der Steuerpflichtigen mit Lohnersatzleistungen ist gerade in jüngster Zeit gestiegen.

Grundsätzlich sind Pauschbeträge als typisierendes Element dazu geeignet, den Steuerpflichtigen von Einzelnachweisen zu entlasten. Vor diesem Hintergrund ist die Erhöhung des Pauschbetrages grundsätzlich positiv zu werten. Bei einer Erhöhung des Pauschbetrages darf überdies nicht alleinig auf die finanzielle Entlastung geschaut werden. Vielmehr muss auch hinterfragt werden, welcher zusätzliche Personenkreis von der Einzelbelegpflicht entlastet wird. Vor diesem Hintergrund ist die alleinige Aussage über die direkten finanziellen Entlastungen beim Steuerpflichtigen verkürzt.

In der aktuellen Einkommensteuerstatistik werden insgesamt 50,631 Mio. Personen aufgeführt, die der Besteuerung unterworfen wurden. Infolge von Zusammenveranlagungen entspricht dies einer Fallzahl von 35,406 Mio. Fällen. Von dieser Grundgesamtheit haben 37,344 Mio. Personen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt (= 73,76% der Grundgesamtheit), was zu 31,870 Mio. Einkommensteuerfällen führte (= 90% aller Fälle). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass in den Fällen auch solche enthalten sind, deren Einkommensteuer durch den Lohnabzug abgegolten ist, die also nicht explizit veranlagt worden sind. Diese Nichtveranlagungsfälle (bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) betragen 9,255 Mio. (= Personen) und damit ca. 29% aller Fälle, in denen entsprechende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorlagen. Da bei diesem Personenkreis ohnehin die Werbungskosten einzig über den Pauschbetrag berücksichtigt werden, kommt es hier bei Erhöhung des Pauschbetrags nicht zu einer Vereinfachung des Besteuerungsprozesses, sondern lediglich zu einer steuerlichen Entlastung.

Bei den genannten Personen (Veranlagungsverfahren) mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit teilen sich die Werbungskosten bzw. der in Anspruch genommene Pauschbetrag wie folgt auf:

Gr.	WK/WK-Pauschbetrag		Anzahl	Prozent	kumuliert
1	WK kleiner gleich 920€	Pauschbetrag < 920€	2.678.047	7,16%	7,16%
2		Pauschbetrag = 920€	21.760.504	58,18%	65,34%
3	WK größer 920€ bis 1.000€	kein Pauschbetrag	488.768	1,31%	66,64%
4	WK größer 1.000		12.477.354	33,36%	100,00%
Summe ²			37.404.672	100,00%	

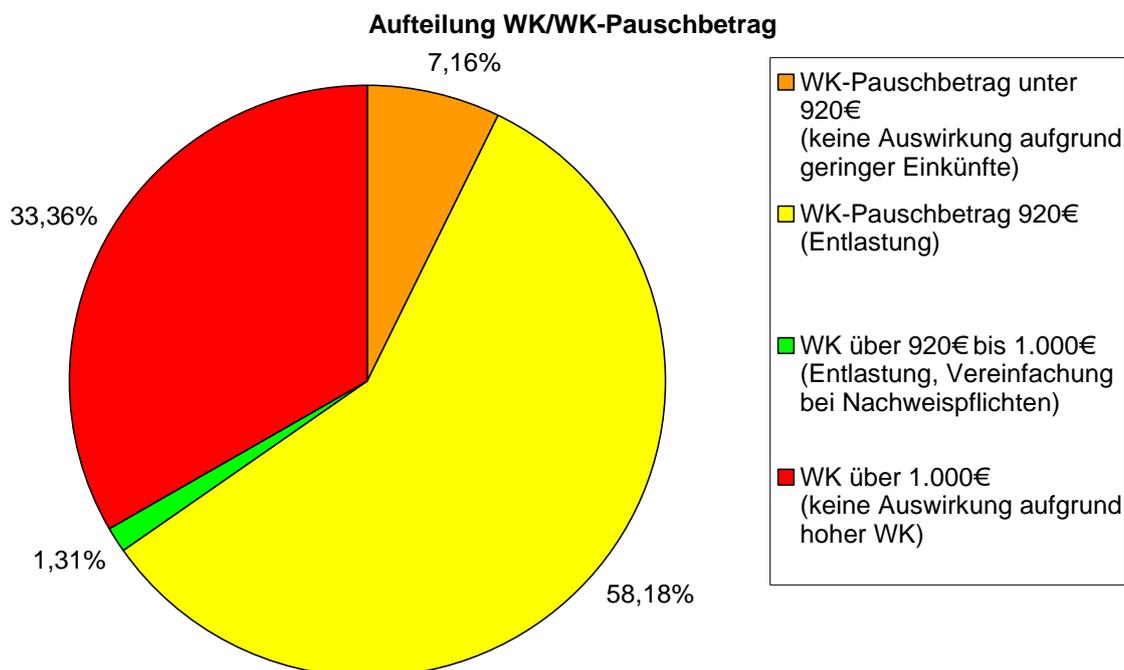
In die Gruppe 1 fallen Steuerpflichtige, deren tatsächliche Werbungskosten unter 920€ fallen. Da bei diesen Steuerpflichtigen aber auch die steuerpflichtigen Einkünfte vor Berücksichtigung des Pauschbetrags unter 920€ liegen (z.B. geringe Versorgungsbezüge, geringe nichtselbständige Einkünfte), nehmen die Steuerpflichtigen den Pauschbetrag nicht in voller Höhe in Anspruch, da die Höhe des Pauschbetrags auf die positiven Einnahmen beschränkt ist. Eine Erhöhung des Pauschbetrags bewirkt bei diesen Steuerpflichtigen folglich keine Vereinfachung und auch keine finanzielle Entlastung.

Der Gruppe 2 gehören Steuerpflichtige an, deren tatsächliche Werbungskosten unter 920€ liegen und bei denen der Pauschbetrag von 920€ voll genutzt werden kann. Eine Erhöhung des Pauschbetrags führt bei dieser Gruppe zu einer finanziellen Entlastung. Eine Vereinfachung bei den Nachweispflichten tritt bei dieser Gruppe allerdings nicht ein, da diese Gruppe bereits bei dem derzeitigen Pauschbetrag von 920€ keine Nachweispflichten hinsichtlich der persönlichen Werbungskosten zu beachten hat.

In die Gruppe 3 fallen Steuerpflichtige, deren tatsächliche Werbungskosten über 920€ (bis 1.000€) liegen. Eine Erhöhung des Pauschbetrags führt hier zu einer Reduktion der persönlichen Nachweispflichten. Zudem tritt eine Entlastung ein, wenn die persönlichen Werbungskosten unter 1.000€ liegen.

In Gruppe 4 kommt es zu keinem Effekt, da die persönlichen Werbungskosten über 1.000€ liegen. Steuerpflichtige werden hier die persönlichen Werbungskosten auch weiterhin einzeln nachweisen. Die folgende Abbildung verdeutlicht den dargestellten Zusammenhang:

² Abweichungen zu den eingangs genannten Zahlen entstehen z.B. durch vorweggenommene Werbungskosten, denen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegenüberstehen.



Ersichtlich wird, dass von einer Erhöhung des Pauschbetrages insgesamt 22.249.272 Personen (= 59,48%) finanziell und/oder durch eine Entlastung bei den Belegpflichten profitieren, dargestellt durch den grünen und gelben Keil. Von der beabsichtigten Veränderung des Pauschbetrags profitieren 15.155.401 Personen nicht (40,52%, roter und orangefarbiger Keil). Lediglich in Gruppe drei (grüner Keil) kommt es bei 488.768 Steuerpflichtigen (1,31%) zu einer zusätzlichen Reduktion der Einzelnachweispflichten. Weiterhin zeigt sich, dass die überwiegende Mehrheit der Fälle tatsächliche Werbungskosten aufweist, die 920€ betragen oder geringer sind. Insgesamt sind dies 24.438.550 Personen (65,35%, orangefarbiger und gelber Keil). In diesen Fällen kann es folglich durch eine Erhöhung des Pauschbetrags definitiv nicht zu einer Bürokratiekostenentlastung, sondern je nach Einzelfall nur zu einer finanziellen Entlastung kommen.

Die durchschnittlichen Werbungskosten/Pauschbeträge und die entsprechenden Bruttolöhne differenziert nach den Gruppen eins bis vier können der folgenden Tabelle entnommen werden.

Gr.	WK/WK-Pauschbetrag		Anzahl	Arbeitslohn	WK/WK-PB
1	WK kleiner gleich 920€	Pauschbetrag < 920€	2.678.047	609€	441€
2		Pauschbetrag = 920€	21.760.504	21.117€	920€
3	WK größer 920€ bis 1.000€	kein Pauschbetrag	488.768	30.317€	961€
4	WK größer 1.000		12.477.354	36.139€	2.740€
Summe			37.404.672		

Hinsichtlich des gesamten Entlastungsvolumens lassen sich folgende Aussagen treffen: Die Erhöhung des Pauschbetrags führt zu einem jährlichen Steuerausfall bei der Einkommensteuer von 301,403 Mio. €. Die Schätzungen der Bundesregierung erscheinen vor diesem Hintergrund

plausibel. Das gesamte Entlastungsvolumen teilt sich auf die Gruppen zwei und drei auf. Bei der Gruppe drei wurde nur eine Entlastung berechnet, wenn die tatsächlichen Werbungskosten unter 1.000€ liegen, da nur in diesem Fall eine Entlastung eintritt. Insofern sind nun in Gruppe drei weniger Fälle enthalten. Im Durchschnitt werden alle Fälle (jährlich) um 14,71€ entlastet. Die Entlastung gruppiert sich hierbei wie folgt.

Gr.	WK/WK-Pauschbetrag		Anzahl	Entlastung
2	WK kleiner gleich 920€	Pauschbetrag = 920€	21.760.504	16,58€
3	WK größer 920€ bis 1.000€	derzeit kein Pauschbetrag	482.087	14,07€
Summe			22.242.591	

Zu beachten ist, dass neben den finanziellen Auswirkungen auch noch die Reduktion der Opportunitätskosten bei der persönlichen Erstellung der Einkommensteuererklärung zu beachten ist. Bei einem unterstellten Stundensatz von 30,20€ und einer Zeitersparnis durch Inanspruchnahme des Pauschbetrages von ca. 10 Minuten ergibt sich eine Minderung an Bürokratiekosten von ca. 2,5 Mio. €³

Im Rahmen der politischen Umsetzung der geplanten Erhöhung des Arbeitnehmerpauschbetrags ist darauf hinzuweisen, dass im Veranlagungsjahr 2011 temporär eine Erhöhung von Antragsveranlagungen auftreten kann. Der Gesetzgeber steht im Rahmen der unterjährigen Pauschbetragerhöhung vor dem Problem, wie diese sachgerecht durchzuführen ist. Hierbei ist entweder vorstellbar, dass die Erhöhung des Pauschbetrags rückwirkend in das laufende Lohnsteuerabzugsverfahren eingearbeitet wird, oder dass die Erhöhung erst gegen Ende des Jahres berücksichtigt wird. Beide Varianten sind mit unterschiedlichen Problemen behaftet. Die rückwirkende (laufende) Änderung bewirkt für die Unternehmen ein Mehr an Verwaltungskosten im Zuge der Korrektur von Entgeltabrechnungen. Demgegenüber kann die Berücksichtigung am Ende des Jahres zu unsachgerechten Lohnsteuerabzugsbeträgen führen, wodurch zusätzliche Veranlagungen auftreten. Dieser Umstand erklärt sich wie folgt:

Artikel 1 Nr. 5 Buchstabe a des Steuervereinfachungsgesetzes sieht die Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages nach § 9a S. 1 Nr. 1a EStG-E von 920€ auf 1.000€ vor. Die Erhöhung gilt nach § 52 Abs. 23e S. 1 EStG-E rückwirkend über Artikel 18 Abs. 2 (Inkrafttreten nach dem Tag der Verkündung) für den Veranlagungszeitraum 2011. Der erhöhte Arbeitnehmer-Pauschbetrag wäre damit auch im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens nach § 39b Abs. 2 S. 5 Nr. 1 EStG für alle Lohnzahlungszeiträume in 2011 zu berücksichtigen. Die Arbeitgeber müssten ferner für bereits vergangene Lohnzahlungszeiträume des Jahres 2011 eine Berichtigung der - aus jetziger Sicht - zu viel erhobenen Lohnsteuer vornehmen. Die Korrektur würde nach § 41c Abs. 1 Nr. 2 EStG erfolgen, der explizit den Fall nennt, dass infolge rückwirkender Gesetzesänderungen der Lohnsteuerabzug für die Vergangenheit unzutreffend war. Der Arbeitgeber wäre zur Korrektur verpflichtet, wenn dies für ihn nach § 41c Abs. 1 S. 2 EStG wirtschaftlich zumutbar ist. Um diesen Automatismus auszuhebeln, enthält § 52 Abs. 23e S. 1 EStG-E eine Nichtanwendungsvorschrift. Hiernach ist der erhöhte Arbeitnehmer-Pauschbetrag für das Lohnsteuerabzugsverfahren erst im Dezember 2011 zu berücksichtigen. Für die Lohnabrech-

³ Zur Plausibilität dieser Annahmen vergleiche umfassend *Eichfelder u.a. (2008), Auswirkungen von Steuervereinfachungen*, S. 108 ff.

nungszeiträume Januar 2011 bis November 2011 soll der bisherige Pauschbetrag von 920€ berücksichtigt werden.

Die geschilderte Lösung steht vor dem Problem, dass der erhöhte Arbeitnehmer-Pauschbetrag auch im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens zwar Auswirkungen für den gesamten VZ haben, er tatsächlich aber nur im Dezember 2011 berücksichtigt werden soll.

Die monatliche Lohnsteuer wird vereinfachend als anteilige hochgerechnete Jahressteuer ermittelt.⁴ Im Rahmen dieser Rechnung für den Monat Dezember 2011 wäre es aber unzutreffend, nur den erhöhten Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000€ zu berücksichtigen. Um zusätzliche Veranlagungen zu vermeiden, ist es nötig, einen „fiktiven“ Pauschbetrag zu berücksichtigen, der so gewählt wird, als ob bereits im gesamten Lohnsteuerabzugsverfahren für 2011 der korrekte Pauschbetrag berücksichtigt worden wäre (Kompensation für die Monate Januar bis November). Die Umsetzung dieser technischen Besonderheit sieht § 52 Abs. 51 S. 1 EStG-E (Dezember-Lösung) vor. Hiernach ist ausschließlich für den Dezember 2011 ein „lohnsteuerlicher Ausgleichsbetrag“ von 1.880€ zu berücksichtigen. Dieser Betrag wurde so gewählt, dass die mit der zeitlichen Dauer gewichteten Pauschbeträge von 920€ und 1.000€ im Durchschnitt 1.000€ ergeben, wie folgende Rechnung zeigt:

$$11/12 \cdot 920\text{€} + 1/12 \cdot 1.880\text{€} = 1.000\text{€}.$$

Der „lohnsteuerliche Ausgleichsbetrag“ von 1.880€ fließt einmalig in die Berechnung der hochgerechneten Jahressteuer und somit auch in die Ermittlung der monatlichen Lohnsteuer für Dezember 2011 ein.⁵

Der Einkommensteuertarif nach § 32a EStG ist progressiv ausgestaltet. Mit steigender Bemessungsgrundlage steigt die durchschnittliche Steuerbelastung (steigender Grenzsteuersatz). Aus dieser mathematischen Eigenschaft des Tarifverlaufs folgt, dass ein zusätzlicher Euro an Bemessungsgrundlage stets stärker belastet als eine Minderung der Bemessungsgrundlage um einen Euro entlastet wird. Obwohl also im Beispiel die Veränderung der Bemessungsgrundlage per Saldo null beträgt, ergibt sich in der Summe eine von null verschiedene Steuerbelastung.⁶ Mit anderen Worten angewandt auf die Dezember-Lösung: Der erhöhte Abzugsbetrag von 1.880€ (=880€ mehr ggü. dem Pauschbetrag von 1.000€) im Dezember 2011 kann nicht vollständig kompensieren, dass in den Monaten Januar bis November 2011 jeweils 80€ zu wenig (in der Summe $11 \cdot 80\text{€} = 880\text{€}$) berücksichtigt wurden.

Dieses Ergebnis lässt sich auch leicht intuitiv nachvollziehen. Ein Steuerpflichtiger erziele einen monatlichen Bruttolohn von 750€. Vorsorgeaufwendungen seien vernachlässigt. Der hochgerechnete Jahresbruttolohn beträgt 9.000€, nach Berücksichtigung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags von 920€ verbleiben 8.080€. Dieser Wert liegt über dem Grundfreibetrag, so-

⁴ Vgl. § 38a Abs. 1, 2 EStG. Die Jahressteuer wird anhand des hochgerechneten Jahresarbeitslohns ermittelt. Hierbei fließen nach § 39b EStG insbesondere der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, der Sonderausgaben-Pauschbetrag und die Vorsorgeaufwendungen in die Berechnung mit ein. Die hochgerechnete Jahreslohnsteuer ermittelt sich unter Anwendung der aktuellen Tariffunktion nach § 32a EStG auf den Jahreslohn. Hierbei sind Besonderheiten wie das Splitting, der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende usw. in Abhängigkeit von der Lohnsteuerklasse zu beachten.

⁵ Da für die Ermittlung der monatlichen Lohnsteuer die Jahreslohnsteuer mit einem Zwölftel berücksichtigt wird, wird der lohnsteuerliche Ausgleichsbetrag effektiv auch nur mit einem Zwölftel berücksichtigt.

⁶ Derartige „Lohnschwankungen“ und die daraus resultierenden Progressionswirkungen sind ja gerade auch ein Grund, wieso das Einkommensteuergesetz die Möglichkeit eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs nach § 42b EStG vorsieht.

dass in den Monaten Januar bis November 2011 Lohnsteuer anfällt. Lediglich im Monat Dezember fällt infolge des Ausgleichsbetrags keine Lohnsteuer an. Wäre dagegen bereits in den Monaten Januar bis November der korrekte Pauschbetrag von 1.000€ berücksichtigt worden, so hätte der Steuerpflichtige überhaupt keine Steuer zahlen müssen.

Durch die beschriebene Verwerfung muss der Steuerpflichtige also eine Antragsveranlagung vornehmen, um sich den zu hohen Lohnsteuerabzug erstatten zu lassen. Die Dezember-Lösung ist somit nicht belastungsäquivalent mit einer Lösung, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in jedem Monat gleich berücksichtigt oder eine exakte Rechenmethodik vornimmt (z.B. Lohnsteuer-Jahresausgleich).

Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass eine Korrektur der laufenden Lohnabrechnungen rückwirkend wohl mit erheblichen Belastungen für die Arbeitgeber verbunden wäre. Im Ergebnis wäre damit nur noch eine Lösung zu prüfen, die die Korrektur im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs vornimmt.

4. Zu Artikel 1 Nr. 8 (Vereinheitlichung bei der Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) und Artikel 1 Nr. 2 Buchstabe a (Kinderbetreuungskosten bei außersteuerlichen Rechtsnormen)

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass anstelle der bisherigen Regelung in § 9c EStG nicht mehr zwischen erwerbsbedingten und privaten Kinderbetreuungskosten unterschieden wird. Vielmehr sollen mit der beabsichtigten Regelung Kinderbetreuungskosten (in den bisherigen Grenzen) nur noch als Sonderausgaben berücksichtigt werden können. Hiermit rückt der Gesetzgeber von dem eingeschlagenen Weg ab, Teile der Kinderbetreuungskosten als erwerbsbedingt (jedenfalls wie Betriebsausgaben oder wie Werbungskosten) anzuerkennen. Gleichwohl erscheint es sachgerecht, die Normen zur Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten zu konsolidieren. Bereits aus den umfangreichen Formularen zu dieser Materie wird klar, wie komplex die Regelung ist. M.E. wäre es jedoch wünschenswerter, den Sonderausgabenabzug einzuschränken bzw. zu streichen und demgegenüber erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten vollständig anzuerkennen. Jedenfalls kann nicht mehr verneint werden, dass bei Berufstätigkeit beider Elternteile angefallene Kinderbetreuungskosten nicht erwerbsbedingt sind. Mögliche fiskalische Gefahren durch die Berücksichtigung anteiliger privater Kinderbetreuungskosten könnten durch schlüssige Aufteilungsmaßstäbe ausgeräumt werden. Der BFH hatte ohnehin in seiner Entscheidung zu gemischt veranlassten Aufwendungen neue Grundsätze zur Abgrenzung aufgestellt, die m.E. auch auf den Fall der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten übertragen werden können.

Im Rahmen der Berücksichtigung privater Kinderbetreuungskosten ist m.E. ohnehin ein systematischer Bruch zu erkennen, da nicht klar ist, wie diese privaten Kosten konkret im Verhältnis zum Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG stehen. Möchte der Gesetzgeber derartige private Aufwendungen stärker von der Steuer freistellen, so wäre zu überlegen, ob der entsprechende Freibetrag zu erhöhen ist.

Die vorgesehene Änderung kann in bestimmten Fallkonstellationen nachteilig für den Steuerpflichtigen sein. So können die berücksichtigten Sonderausgaben nicht im Rahmen eines Verlustvortrages intertemporal berücksichtigt werden. Im Rahmen von gewerblichen Einkünften mindern zudem die bisherigen erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten die Gewerbesteuer. Weiterhin soll der Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10c EStG auch für Kinderbetreu-

ungskosten gelten. Nach aktuellem Recht können die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag geltend gemacht werden.

In einigen Kommunen (insbesondere in NRW) knüpfen die Elternbeiträge für die Unterbringung in Kindertageseinrichtungen an die Summe der positiven Einkünfte an. Demzufolge haben erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten (die auch entsprechende [teilweise] Elternbeiträge enthalten) die Elternbeiträge gemindert. Bei einer Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben könnte es folglich zu einer Erhöhung der Elternbeiträge kommen. Zu diesem Zweck sieht § 2 Abs. 5a S. 2 EStG-E vor, dass für außersteuerliche Normen entsprechende Kinderbetreuungskosten Gewinn mindernd zu berücksichtigen sind.

Diese Regelung erscheint vor dem Hintergrund einer Steuervereinfachung wenig sinnvoll. Vielmehr verkompliziert sie das Steuerrecht unnötig. Überdies führt die Regelung zu einem Einbruch der Elternbeiträge bei den Kommunen, da die beabsichtigte Regelung weiter geht als die aktuelle Gesetzeslage. Nach der Neuregelung würden zukünftig auch die Elternbeiträge bei denjenigen Eltern sinken, die bis jetzt lediglich private Kinderbetreuungskosten (als Sonderausgaben) geltend gemacht haben. Die im Rahmen dieser Problematik angestrebte Diskussion verkennt auch, dass sämtliche Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten im Rahmen der beschriebenen Systematik auf die Elternbeiträge wirken. Im Ergebnis ist es wenig schlüssig, auf der einen Seite eine stärkere Verallgemeinerung bei den Kinderbetreuungskosten anzustreben, gleichzeitig aber neue Sondervorschriften in das Gesetz aufzunehmen, um bestimmte Einzelfallhärten abzumildern. M.E. erscheint es sinnvoller, die Problematik auf Ebene der Kommunen zu beheben.

5. Zu Artikel 1 Nr. 14 (Gemeinsame Steuererklärung für mehrere Jahre nach § 25a EStG-E)

Nach dem neuen § 25a EStG-E ist vorgesehen, dass Steuererklärungen auch gemeinsam für einen Zeitraum von zwei Jahren abgegeben werden können. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine Steuererklärung für zwei Jahre, sondern vereinfacht ausgedrückt um eine Fristverlängerung für die Einreichung von Steuererklärungen, sodass die Erklärungen für zwei Jahre gemeinsam eingereicht werden können.

Die grundsätzliche Idee der gemeinsamen Abgabe von Steuererklärungen kann für bestimmte Steuerpflichtige eine Vereinfachung darstellen. So werden m.E. insbesondere Steuerpflichtige, die zur Abgabe einer Steuerklärung verpflichtet sind und eine Nachzahlung erwarten, von dem Instrument Gebrauch machen. Eine negative Auswirkung auf den Haushalt ist nicht zu erwarten, da zum einen die gemeinsame Abgabe nur dann möglich ist, wenn die nicht dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte gering sind und zudem keine Gewinneinkünfte vorliegen. Ohnehin sieht der Gesetzentwurf noch verschärfte Möglichkeiten bei der Erhebung von Steuervorauszahlungen vor. Gleichwohl ist anzumerken, dass der derzeitige Entwurf zur Regelung einer gemeinsamen Abgabe von Steuererklärungen noch sehr restriktiv ausgestaltet ist. M.E. ist es daher nötig, die beabsichtigte Neuregelung deutlich anwenderfreundlicher zu gestalten, damit das Projekt gemeinsame Abgabe von Steuererklärungen in der Praxis bestehen kann und auch von den Steuerpflichtigen angenommen wird.

Im Rahmen der politischen Diskussion wurde häufig darauf verwiesen, dass nur wenige Steuerpflichtige die gemeinsame Abgabe der Steuerklärung in Anspruch nehmen werden. Hierzu ist auf folgende Aspekte hinzuweisen: Genaue Aussagen über die tatsächliche Anzahl der Inanspruchnahme lassen sich nur schwer ermitteln. Dies vor allem deswegen, weil sich Steuer-

pflichtige nicht immer rational verhalten. So ist es nicht ausgeschlossen, dass auch bei geringen Erstattungsbeträgen das „Leid“ der Steuererklärung so hoch ist, dass der Steuerpflichtige auch in diesen Fällen das Wahlrecht in Anspruch nimmt. Umgekehrt ist vorstellbar, dass Steuerpflichtige auch bei Nachzahlungen möglichst schnell mit dem Finanzamt „abschließen“ wollen und demzufolge das Instrument nicht nutzen werden. Ebenfalls kann es nötig sein, dass der Steuerpflichtige für außersteuerliche Normen frühzeitig seinen Bescheid benötigt.

Es ist jedoch zu konstatieren, dass die gemeinsame Bearbeitung und Erstellung der Steuererklärung zu Synergie- und Lerneffekten führen kann, sodass die Bearbeitungszeit sinkt. Dies wird auch dann möglich sein, wenn sich das Steuerrecht im Zeitablauf leicht ändert. Vielmehr hat der Steuerpflichtige durch die Gegenüberstellung zweier Veranlagungsjahre eine gewisse Kontrolle, inwieweit Vorgänge vielleicht in beiden Jahre angefallen sind, fälschlicherweise aber nur in einem Jahr berücksichtigt werden. Nach dem Gesetzesvorschlag hat der Steuerpflichtige vorab einen Antrag zu stellen, um die Fristverlängerung in Anspruch nehmen zu können. Gerade die engen Voraussetzungen der Antragstellung können Steuerpflichtige von der Nutzung des Instruments abhalten.

Wird unterstellt, dass die gemeinsame Erklärung nur von solchen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen wird, die eine Steuererstattung erwarten, so sind dies nicht nur Wenige. Basierend auf der aktuellen Einkommensteuerstatistik lassen sich insgesamt 1,4 Mio. Veranlagungsfälle identifizieren, die keine Gewinneinkünfte, keine Vermietungseinkünfte und keine sonstigen Einkünfte aufweisen, gleichwohl aber eine Steuernachzahlung leisten müssen.⁷ Optieren nur 25% dieser Personen zur gemeinsamen Abgabe der Steuererklärungen, so ergibt sich bereits ein Anwenderkreis von 350.000 Personen, bei 40% liegt die Zahl bei 564.000 Personen.

Gleichwohl zeigt die Auswertung der Statistik auch, dass die eigentliche Problematik in einer korrekten Ermittlung der Lohnsteuer besteht. So finden sich ca. 12 Mio. Fälle, in denen es zu einer Steuererstattung kommt. Demzufolge sollte im Rahmen der weiteren politischen Beratungen zur Steuervereinfachung verstärkt untersucht werden, durch welche Maßnahmen der Lohnsteuerabzug stärker an die tatsächliche Einkommensteuer herangeführt wird, sodass Veranlagungen überflüssig werden. Ein Aspekt dürfte m.E. eine automatisierte Übernahme von deklarierten Werbungskosten bei der Ermittlung der Lohnsteuer (Eintragung eines Freibetrages auf die Lohnsteuerkarte bzw. elektronische Abzugsmerkmale) sein.

Die derzeitige Formulierung des § 25a EStG-E lässt m.E. noch einige technische Fragen offen, die im Rahmen der politischen Diskussion – sofern das Projekt gemeinsame Abgabe der Steuererklärung weiter verfolgt wird - geklärt werden sollten. So ist z.B. unklar, ob die gemeinsame Abgabe auch physisch gemeinsam (z.B. gemeinsame Sendung über Elster, Übermittlung in einem gemeinsamen Umschlag) oder lediglich zusammenhängend innerhalb der zulässigen Fristen zu erfolgen hat. Darüber hinaus ist nicht eindeutig, ob die Höchstgrenzen nach § 25a Abs. 1 EStG-E auch für jeden Ehegatten gelten oder hier lediglich die Grenzen des § 25a Abs. 2 EStG-E zu beachten sind. Weiterhin könnten m.E. die Grenzen in § 25a Abs. 1 EStG-E gelockert werden. Fiskalisch negative Auswirkungen sind hier ohnehin nicht zu befürchten, da die Verwaltung ja genauere Einkommensteuervorauszahlungen nach § 25a Abs. 4 EStG-E festsetzen kann. Weiterhin ist zu überlegen, inwieweit ein vorheriger Antrag überhaupt nötig ist bzw. wie die Antragstellung deutlich anwenderfreundlicher gestaltet werden kann. Sollten die entsprechenden Voraussetzungen für die gemeinsame Abgabe nicht vorliegen, wird der Steuer-

⁷ Die Voraussetzungen nach § 25a EStG-E sind weiter gefasst, so dass die hier errechnete Zahl eher eine Untergrenze darstellt.

pflichtige in der Regel ohnehin Zinsen nach § 233a AO zahlen müssen. Außerdem müssen im Antrag – nach derzeitiger Regelung - ohnehin nur die voraussichtlichen Einnahmen genannt werden, sodass hier bereits eine gewisse Ungenauigkeit gegeben ist. In diesem Sinne ist auch zu überlegen, ob wirklich auf Einnahmen oder nicht besser auf die Einkünfte im Rahmen des Antrags abzustellen ist. Durch die beschriebenen Lockerungen der Anforderungen an die Neuregelung würde diese auch weiter an Attraktivität gewinnen. Überdies sollte die gesamte Regelung mit einer Pflicht zur Evaluierung versehen werden.

Abschließend ist damit zu konstatieren, dass in der Form des Gesetzesentwurfs die gemeinsame Abgabe von Steuererklärungen den Steuerpflichtigen noch vor diverse Hürden stellt, was zu Lasten der Akzeptanz der Neuregelung gehen wird. Eine Einführung der Neuregelung sollte daher von dann erwogen werden, wenn die Regelung deutlich komfortabler für den Steuerpflichtigen gestaltet wird. Überdies gilt es ferner zu evaluieren, welche zusätzlichen Bürokratiekosten durch die technische Umsetzung bei den Finanzämtern entstehen (z.B. aperiodische Personalauslastung, Bearbeitung von Anträgen, Kontrolle, Prüfung und Rückmeldung zu den Anträgen usw.).

6. Zu Artikel 1 Nr. 18 (Wegfall der Grenze für eigene Bezüge eines Kindes nach § 32 Abs. 4 S. 2-10 EStG-E)

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die bisherige Prüfung der eigenen Bezüge eines Kindes nach § 32 Abs. 4 S. 2-10 EStG entfällt. Derzeit wird (unter den weiteren Voraussetzungen) der Familienleistungsausgleich nur dann über Kindergeld bzw. die Kinderfreibeträge hergestellt, wenn die eigenen Einkünfte des Kindes nicht höher als 8.004€ ausfallen.

Die Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte zeigen, dass die geschilderte Norm (Berechnung der eigenen Einkünfte des Kindes) sehr streitanfällig ist. Ursache hierfür dürfte m.E. der Fallbeileffekt sein, da die Steuerpflichtigen versucht sind, entsprechende Freigrenze nicht zu überschreiten. So wird dann u.a. darum gestritten, wie die eigenen Kinder zutreffend den eigenen Drucker abzuschreiben haben oder wie Aufwendungen anteilig auf Teile des Jahres zu verteilen sind. Vor diesem Hintergrund erscheint es dringend geboten, die derzeitige Regelung zu vereinfachen.

Der dargestellte Vorschlag ist grundsätzlich geeignet, die derzeitige Regelung zu verbessern. Gleichwohl steht gerade bei dem Aspekt der eigenen Einkünfte eines Kindes der Zielkonflikt zwischen Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit im Vordergrund. Durch den Wegfall der Bezugsgrenze können Fälle entstehen, in denen Kindergeld/Kinderfreibeträge gewährt werden, obgleich das Kind sich selber unterhalten kann. Demzufolge ist es nötig, durch geeignete Missbrauchsvorschriften eine sachgerechte Anwendung der Norm sicherzustellen. Der Gesetzentwurf schlägt hier vor, auf die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit in Fällen nach Beendigung der Ausbildung abzustellen. Prinzipiell erscheint eine derartige Lösung geeignet, Missbrauchsfälle zu vermeiden.

Es wäre jedoch zu überlegen, ob die Beschränkung hinsichtlich der Arbeitszeit bei Erwerbstätigkeit nicht bereits in Fällen zur Anwendung kommen sollte, in denen neben der Ausbildung noch ein Erwerbsverhältnis besteht. Im Rahmen einer sachgerechten Missbrauchsabwehr sollten jedenfalls steuergestaltende Vertragskonstrukte z.B. im Form von Verträgen zwischen Familienangehörigen (z.B. im Rahmen des elterlichen Betriebes) ausgeschlossen werden. Überdies sind Fälle vorstellbar, in denen z.B. Studierende durch Erwerbstätigkeit während des Studiums noch Einkünfte nebenbei erwirtschaften, die nicht unerheblich sind. Weiterhin greift die

angestrebte zeitliche Beschränkung auch nicht während des Übergangs von Schulausbildung hin zur Berufsausbildung. Auch innerhalb dieses Zeitraums besteht z.B. im Rahmen von Wartesemestern die Möglichkeit, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Eine mögliche Beschränkung wäre auch in diesen Fällen zu überlegen.

Die Missbrauchsabwehr stützt sich nur auf den Umfang einer Erwerbstätigkeit. Demzufolge wird die Erzielung von weiteren Einkünften aus Gewerbebetrieb, Vermietung oder Kapitalvermögen nicht restringiert. Hierdurch können weitere Verwerfungen entstehen. Gleichwohl muss darauf hingewiesen werden, dass es schwerlich möglich sein wird, entsprechende Verwerfungen auszuschließen, gleichzeitig aber auf eine Obergrenze an Einkünften zu verzichten. Mit jeder weiteren Restriktion verliert die beabsichtigte Neuregelung einen Teil des Steuervereinfachungspotenzials. Im Rahmen der Erwägung zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Pauschalierung ist jedoch darauf hinzuweisen, dass bereits die aktuelle Regelung nicht jeden Missbrauch ausschließen konnte. So ist insbesondere die Ermittlung der persönlichen Einkünfte des Kindes sehr „dehnbar“. Man denke hier nur an angefallene Aufwendungen für Studienliteratur oder die Aufwendungen für das Pendeln zur Universität. Demzufolge ist zu konstatieren, dass – sowohl bei der Neu- als auch bei der Altregelung - nicht jeglicher Missbrauch ausgeschlossen werden kann. Demzufolge kann nur auf den beschriebenen Zielkonflikt hingewiesen werden. Somit verbleibt nur, durch geeignete Maßnahmen Rahmenbedingungen zu schaffen, die einen Missbrauch erschweren und diesen demzufolge auf ein erträgliches Maß senken. Es ist die Aufgabe des parlamentarischen Verfahrens, den beschriebenen Zielkonflikt zu bewerten und abzuwägen, ob ein möglicher Steuervereinfachungseffekt teilweise auch durch ein Mehr an Verwerfungen erkaufte wird. M.E. ist die vorgeschlagene Regelung jedoch geeignet, eine Steuervereinfachung herbeizuführen. Summarisch dürfte die Vereinfachung auf Seiten von Verwaltung und Steuerpflichtigem den beschriebenen negativen Effekt möglicher Einzelfallungerechtigkeiten überwiegen. Die Neuregelung sollte mit einer Evaluierung ausgestattet sein, um in Zukunft das Ausmaß möglicher Verwerfungen beurteilen zu können. Überdies wird in Zukunft verstärkt die Frage vor Gerichten geklärt werden, ob die entsprechende Grenze von 20 Stunden tatsächlich überschritten wurde.

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass die Neuregelung ca. 100.000 Steuerpflichtige bei einem fiskalischen Minderaufkommen von 200 Mio. € betreffen wird. Nach Berechnungen auf Basis der aktuellen Einkommensteuerstatistik lassen sich insgesamt 10,1 Mio. Fälle identifizieren, in denen Angaben zu einem oder mehreren Kindern getätigt wurden. Über die Höhe des Kinderfreibetrags bei der Berechnung des Solidaritätszuschlags wurden indirekt jene Fälle identifiziert, bei denen zu vermuten ist, dass die eigenen Einkünfte der Kinder über der Einkunftsgrenze liegen. Insgesamt lassen sich ca. 120.000 Fälle identifizieren, was einem Anteil von ca. 1,2% aller Fälle mit Kindern entspricht. Zu berücksichtigen ist dabei noch, dass noch jene Fälle hinzuzurechnen sind, die ohnehin nicht in der Steuerstatistik auftreten, da bereits nach altem Recht die entsprechende Einkunftsgrenze überschritten war und von einer Beantragung des Kindergeldes abgesehen wurde. Im Ergebnis liegt m.E. die Anzahl der betroffenen Fälle insgesamt über 100.000, womit die im Gesetzesentwurf angegebenen fiskalischen Mindereinnahmen auch eher als Untergrenze zu verstehen sind.

7. Zu Artikel 1 Nr. 24 (Neuregelung der Sondertarifvorschrift für Einkünfte aus außerordentlicher Holznutzung)

Es ist zu begrüßen, dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 34b EStG einschränkt. Die Besteuerung nach § 34b EStG stellt gegenüber den weiteren Einkünften eine

schwer zu rechtfertigende Steuerbegünstigung dar. Vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerecht, dass in Zukunft die begünstigte Besteuerung bei Einkünften aus außerordentlicher Holznutzung ausgeschlossen ist, die infolge wirtschaftlicher Gründe erzielt wurden.

Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass die Steuervergünstigung nach § 34b Abs. 3 Nr. 1 EStG-E weiterhin über das Maß hinausgeht, welches z.B. bei der Besteuerung von Betriebsveräußerungen nach § 16 EStG gewährt wird. Nach § 34 Abs. 3 EStG beträgt die Begünstigung in den genannten Fällen lediglich 56% des Durchschnittssteuersatzes auf die ermäßigten Einkünfte. Die geplante Neuregelung sieht indes weiterhin eine Besteuerung mit lediglich 50% des Durchschnittssteuersatzes vor. Überdies fehlt es in § 34b Abs. 3 EStG-E an einer betragsmäßigen Obergrenze für die Höhe der begünstigten Einkünfte, so wie sie in § 34 Abs. 3 EStG enthalten ist. Vor diesem Hintergrund ist hinsichtlich der Tarifvorschriften der §§ 34, 34b EStG zu erwägen, ob diese vereinheitlicht werden.