Bundesverband
Lohnsteuerhilfevereine e.V.

© Pressmaster / www.shutterstock.com

BVL - Steuerkonzept

für leistungsgerechte und zeitgemäße Arbeitnehmerbesteuerung

Berlin, Juni 2018

BVL – Steuerkonzept

für leistungsgerechte und zeitgemäße Arbeitnehmerbesteuerung

Berlin, Juni 2018

BVL BUNDESVERBAND LOHNSTEUERHILFEVEREINE E.V.

10117 Berlin
Reinhardtstraße 23

Telefon: (030) 58 58 404 - 0

Telefax: (030) 58 58 404 - 99

info@bvl-verband.de
www.bvl-verband.de

BVL – Steuerkonzept

für leistungsgerechte und zeitgemäße Arbeitnehmerbesteuerung

Zu einer erfolgreichen Volkswirtschaft wie der Bundesrepublik Deutschland gehört ein funktionierendes Steuersystem. Im Zuge internationalen Wettbewerbs ist das Steuerrecht ein wichtiger Standortfaktor. Es muss ein schlüssiges Konzept verfolgen und dauerhaft angelegt sein.

Volkswirtschaftlich kommt der Steuerpolitik neben der Funktion der Einnahmeerzielung auch die Aufgabe zu, Wachstumsimpulse zu setzen. Das Grundgesetz gebietet ausdrücklich, im Steuerrecht gezielt und kontinuierlich geschützte Einzelbereiche wie Bildung und Familie zu fördern.

Auf diesen Grundsätzen aufbauend sollen die Vorschläge des vorliegenden Konzeptes dazu beitragen, das Steuerrecht zukunftsfähig auszugestalten, für mehr Praktikabilität zu sorgen und Bürokratie abzubauen, damit sich Arbeit und Engagement lohnen. Hierbei stehen einkommensteuerrechtliche Vorschriften für Arbeitnehmer im Fokus. Arbeitnehmer leisten einen wesentlichen Beitrag zur Leistungsfähigkeit und zum Steueraufkommen der Gesellschaft.

Neben dem Einkommensteuerrecht selbst bedarf es eines zeitgemäßen Verfahrensrechts, welches das materielle Recht im Sinne des Gemeinwohls in die Praxis umsetzt.

Wichtige Eckpunkte und Kernforderungen des BVL sind:

1. Kontinuität der Steuergesetzgebung und Weiterentwicklung des Steuerrechts im bestehenden System zur Anpassung an veränderte Lebensverhältnisse
2. Konsequente Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unter Beachtung des objektiven und subjektiven Nettoprinzips und eines umfassenden Steuervollzugs
3. Erhalt des linear-progressiven Steuertarifs, dessen übermäßiger Anstieg im unteren Einkommensbereich zu beseitigen ist
4. Gleichbehandlung aller Einkunftsarten, keine Begünstigung von Einkünften aus Kapitalvermögen
5. Einheitliche Abzugsmöglichkeiten für Aufwendungen zur Aus- und Fortbildung und stärkere steuerliche Berücksichtigung
6. Anhebung von Pauschalen und Höchstbeträgen, die zielgerichtet tatsächlichen individuellen Aufwand abbilden, beispielsweise für Fahrten zur Arbeit und für behinderte Menschen

7. Kein Ausbau von Pauschalen mit hoher Subventionswirkung wie dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag
8. Erhalt des Ehegattensplittings und Verbesserungen bei der Besteuerung von Eltern mit Kindern; bessere Entlastung Alleinerziehender; Auszahlung bestehender Kindergeldansprüche innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist
9. Ausrichtung der Steuerpolitik auf Einnahmesicherung und Wachstumsimpulse durch steuerliches Anreizsystem für Investitionen in private Haushalte, zur energetischen Sanierung und Schaffung von Wohnraum
10. Mehr Transparenz und Praktikabilität beispielsweise bei der Altersvorsorge und bei der Besteuerung von Altersbezügen
11. Ausbau der digitalen Kommunikation im Besteuerungsverfahren zwischen Bürgern, Beratern und Finanzverwaltung

Hans Daumoser, StB
Vorstandsvorsitzender

Jörg Strötzel, StB
Vorstandsvorsitzender

Erich Nöll, RA
Geschäftsführer

Uwe Rauhöft
Geschäftsführer

Berlin, im Juni 2018

BVL – Steuerkonzept

für leistungsgerechte und zeitgemäße Arbeitnehmerbesteuerung

Inhaltsverzeichnis

Teil I Grundsätze		Seite
1.	Steuergerechtigkeit, Praktikabilität, Verständlichkeit	6
2.	Änderungen im Einkommensteuerrecht auf der Basis der geltenden Systematik	7
3.	Kontinuität und Nachhaltigkeit der Steuergesetzgebung - Vermeidung kurzfristiger und gegensätzlicher Rechtsänderungen	7
4.	Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	9
5.	Steuertarif	10
6.	Splitting für Ehegatten und eingetragene Lebenspartner	11
7.	Grundfreibetrag	12
8.	Objektives Nettoprinzip	13
9.	Möglichkeiten und Grenzen der Steuervereinfachung durch Pauschalierung und Typisierung	15
10.	Verlustausgleich und Verlustabzug	16
11.	Subjektives Nettoprinzip: Sonderausgabenabzug	16
12.	Außergewöhnliche Belastungen	18
13.	Familienleistungsausgleich	19
14.	Förderung von Wohneigentum	21
15.	Bürokratieabbau	22
16.	Datensicherheit und Datenschutz	24
17.	Elektronische Kommunikation und Datenübermittlung	24
18.	Modernisierung des Besteuerungsverfahrens durch Automation	26
19.	Abbau des Haushaltsdefizits und Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage	27
20.	Vereinheitlichung der Rechtsgebiete und Fristen	28
Fazit		29
Teil II Erläuterungen		30

Teil I Grundsätze

1. Steuergerechtigkeit, Praktikabilität, Verständlichkeit

Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts

Ein ausschließlich an der „Einfachheit“ ausgerichtetes Steuerrecht beseitigt eine leistungsgerechte Differenzierung der Betroffenen (1). Eine Besteuerung, die vorhandene Unterschiede zwischen den Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt, wäre leistungsfeindlich und würde dem Gerechtigkeitsempfinden der Bürger widersprechen. Schlüsselbegriffe sind stattdessen: **Steuergerechtigkeit, Praktikabilität** und **Verständlichkeit**. Diese Grundsätze haben Vorrang vor bloßer Vereinfachung.

Steuergerechtigkeit basiert auf der Beachtung verfassungsrechtlicher Grundsätze wie die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wobei auch die Lebensumstände des Einzelnen zu berücksichtigen sind. Sie erfordert die Gleichbehandlung aller Erwerbsquellen und einen konsequenten Steuervollzug (2).

Praktikabilität betrifft die Handhabbarkeit des Steuerrechts für die Steuerpflichtigen, die Berater und die Finanzverwaltung. Sie ist Grundlage für einen effektiven und zutreffenden Gesetzesvollzug und wesentlicher Bestandteil der Steuergerechtigkeit.

Zur Praktikabilität gehört **Verständlichkeit**. Sie betrifft die Normen selbst in Inhalt und Wortlaut und die Transparenz der Besteuerungspraxis. Es muss für die Allgemeinheit erkennbar sein, wer zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist. Die Finanzverwaltung muss dafür Sorge tragen, dass erlassene Steuerbescheide für den Bürger verständlich sind, gegebenenfalls durch erweiterte Erläuterungen und Hinweise.

Eine höhere Akzeptanz und weitere Verbesserungen im deutschen Steuerrecht sind nur unter Beachtung dieser Grundsätze zu erreichen. Steueränderungen und Steuerentlastungen müssen mit konzeptioneller Beständigkeit einhergehen. Der Einsatz von Lenkungsnormen, also Normen zur Förderung außersteuerlicher Zwecke, sollte nicht generell ausgeschlossen sein. Der Gesetzgeber sollte diese aber regelmäßig auf die Erreichung des angestrebten Ziels hin evaluieren.

2. Änderungen im Einkommensteuerrecht auf der Basis der geltenden Systematik

Das deutsche Einkommensteuerrecht resultiert aus einer jahrzehntelangen gewachsenen Rechtsentwicklung. Es besitzt einen gesellschaftlichen Wert, eine vielfach gesicherte Rechtsprechung und ist in seiner Grundstruktur - entgegen anderslautender Kritik – gerecht und praxistauglich (3).

Der BVL spricht sich dafür aus, das bestehende Steuerrecht fortzuführen. Eine leistungsgerechte und zeitgemäße Einkommensbesteuerung erfordert kein vollständig neues Einkommensteuergesetz. Dieses ist partiell an veränderte gesellschaftliche Verhältnisse anzupassen und zur besseren Praktikabilität - wie im Folgenden erläutert - anzupassen.

Überarbeitung des bestehenden Rechts

In diesem Sinne müssen steuerrechtliche Änderungen grundsätzlich auf **Basis der geltenden Steuersystematik** erfolgen. Dies schafft in der Bevölkerung Sicherheit und Akzeptanz, da die Rechtsfolgen für die Bürger und die Auswirkungen auf die Steuereinnahmen kalkulierbar sind

Die Einkommensteuer ist als Jahressteuer beizubehalten. Die eingeführten zweijährig gültigen Eintragungen im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren und beim Faktorverfahren der Steuerklassen IV/IV sind wieder abzuschaffen (4).

Die Jahresveranlagung hat sich bewährt

3. Kontinuität und Nachhaltigkeit der Steuergesetzgebung - Vermeidung kurzfristiger und gegensätzlicher Rechtsänderungen

Kontinuität in der Gesetzgebung ist ein wichtiger Beitrag zu einem verständlichen Steuerrecht (5). Die hohe Beständigkeit der letzten Jahre schaffte Rechtssicherheit für Bürger, Finanzverwaltung und steuerliche Berater. Für Änderungen im Einkommensteuerrecht sollte ein langfristiges Konzept zur Weiterentwicklung der Gesetzesnormen und der Besteuerungspraxis festgelegt und schrittweise umgesetzt werden. Gesetzesbegründungen müssen auf die Vereinbarkeit der Rechtsänderungen mit dem langfristigen Konzept und die Beachtung der Steuersystematik eingehen.

Gesetzgeber muss langfristiges Steuerkonzept verfolgen

Gesetzliche Änderungen sind vor Einführung intensiv dahingehend zu prüfen, ob sie zu einer Verkomplizierung des Steuerrechts in rechtlicher Hinsicht und mit Blick auf den Vollzug führen und inwieweit Abgrenzungsfragen bei der Rechtsanwendung entstehen (6).

Maßnahmen zur Steuervereinfachung sind hinsichtlich ihrer Kosteneffizienz und Vereinbarkeit mit den steuerrechtlichen Grundsätzen zu begründen. Typisierungs- und Pauschalierungsmaßnahmen sind nur einzuführen, wenn diese zielgenau erfolgen und Mitnahmeeffekte weitgehend auszuschließen sind (7).

Vertrauensschutz als conditio sine qua non rechtsstaatlicher Gesetzgebung

Angestrebte Steueränderungen müssen zur Wahrung des Vertrauensschutzes **frühzeitig verabschiedet** werden, damit sich Steuerpflichtige, Berater und Finanzverwaltung auf die Neuerungen einstellen können. Eine Zeitspanne von drei Monaten zwischen Verabschiedung und Inkrafttreten sollte als Mindestzeitraum gelten.

Der Gesetzgeber muss die Normen sprachlich verständlich fassen. Beim Verweis auf weitere Gesetzesnormen im Gesetzestext müssen die Lesbarkeit und das Verständnis für den Steuerpflichtigen durch die Formulierung oder Erläuterungen erhalten bleiben.

Kein Aushebeln von Urteilen zugunsten der Steuerpflichtigen aus rein fiskalischen Gründen

Höchstrichterliche Urteile dürfen zur Wahrung der Rechtssicherheit nicht durch Nichtanwendungserlasse (8) oder rückwirkende Gesetzesänderungen (9) eingeschränkt werden. Ausnahmen sollten allenfalls für Sonderfälle gelten. Fiskalisch geprägte Nichtanwendungserlasse und gesetzgeberische Gegenmaßnahmen bei Gerichtsurteile zugunsten der Steuerpflichtigen erschüttern das Vertrauen in die Gewaltenteilung, mindern die Akzeptanz des Steuerrechts und führen ihrerseits häufig zu erneuten Klagen vor den Gerichten.

Frühzeitige Anwendung von Rechtsprechung schafft Rechtssicherheit

Der BVL fordert einen bundeseinheitlichen Steuervollzug. Die einheitliche Berücksichtigung höchstrichterlicher Rechtsprechung ist durch **umgehende Veröffentlichung** der Entscheidungen und Anweisung an die Verwaltung sicher zu stellen (10). Die Nichtveröffentlichung eines höchstrichterlichen Urteils wirkt faktisch wie ein Nichtanwendungserlass, weil die Finanzämter es bis auf weiteres außer Acht lassen müssen.

Eine amtliche Veröffentlichung sollte in bedeutsamen Einzelfällen auch für rechtskräftige Urteile der Finanzgerichte der Länder erfolgen.

Ein außer Acht lassen von Rechtsprechung aufgrund fehlender Verwaltungsanweisung führt zu fehlender Transparenz im Steuerrecht und bindet Ressourcen bei Verwaltung und Gerichten. Steuerpflichtige müssen sich darauf verlassen können, dass die Finanzverwaltung frühzeitig und umfassend Rechtsauslegungen der obersten Gerichte anwendet.

4. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Zentrale Grundsätze der Einkommensbesteuerung sind **das Nettoprinzip, der progressive Steuertarif und die Gleichbehandlung aller Einkunftsarten**. Die Gleichbehandlung der Einkunftsarten ist sowohl bei der Einkünfteermittlung als auch beim Steuertarif zu beachten. Abweichungen von diesem Grundsatz widersprechen der Steuergerechtigkeit, etwa wenn angefallene Aufwendungen zur Einkunftserzielung von vornherein nicht oder nur eingeschränkt anerkannt werden (11) oder wenn, wie bei der Abgeltungsteuer, für eine einzelne Einkunftsart ein abweichender Steuersatz gilt (12). **Kapitalerträge dürfen nicht geringer besteuert werden als Arbeitseinkommen.**

Gerechte Besteuerung nur durch Beachtung des Gleichheitssatzes in Gestalt der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerbürgers

Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfordert eine korrespondierende steuerliche Berücksichtigung vergleichbarer Sachverhalte. Insoweit sind Nachzahlungszinsen als negative Einnahmen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.

Berufliche Aufwendungen, die der Einnahmeerzielung dienen, müssen die Bemessungsgrundlage mindern. Das Gleiche gilt für zwangsläufige private Aufwendungen, deren Abzug verfassungsrechtlich begründet ist. Die damit einhergehende unterschiedlich hohe Steuerentlastung - je nach Einkommen - ist die logische Folge des progressiven Steuertarifs und damit Bestandteil der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Diese gebietet, nicht nur die Einnahmen, sondern das Einkommen als Bemessungsgrundlage progressiv zu besteuern (13).

Anders als berufliche und zwangsläufige private Aufwendungen können Fördertatbestände, wie die Berücksichtigung von Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit, als progressionsunabhängiger Abzug von der Steuerschuld ausgestaltet werden. Damit fällt die Entlastung für alle Steuerpflichtigen gleich aus. Soweit dieser „Steuerbonus“ auch Steuerpflichtigen ohne Steuerschuld gewährt werden soll, schlägt der BVL die Einführung einer Steuervergütung vor (14).

Lenkungsnormen im Ausnahmefall progressionsunabhängig

Bezweckt der Gesetzgeber eine bestimmte Lenkungswirkung, etwa im Rahmen der Energiewende oder im Wohnungsbau, sind größere Steuervorteile bei höheren Einkommen durch progressionswirksamen Abzug von der Bemessungsgrundlage systematisch konsequent. Sie sind zur Ankurbelung von Investitionen steuerpsychologisch gewollt, um den angestrebten außersteuerlichen Zweck zu erreichen.

5. Steuertarif

Maßvoller Steuertarif unterliegt dem Primat der Politik…

Bei der Festlegung des Steuertarifs handelt es sich grundsätzlich um eine politische Entscheidung, allerdings sind dem Gesetzgeber verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt: Neben dem allgemein anerkannten Verbot der Übermaßbesteuerung sind bereits Steuerbelastungen von mehr als 50 Prozent rechtlich zweifelhaft (15). Im unteren Einkommensbereich gebietet das Grundgesetz die Steuerfreistellung des Existenzminimums und weiterer unvermeidbarer privater Aufwendungen (subjektives Nettoprinzip).

… unter Beachtung der Vorgaben durch das Grundgesetz

Der **linear progressive Steuertarif** ist Ausdruck der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Ein einheitlicher Steuersatz (Flat Tax) widerspricht diesem verfassungsrechtlichen Grundsatz. Gleiches gilt für einen Stufentarif als „Mischlösung“.

Der Eingangssteuersatz setzt oberhalb des im Grundfreibetrag berücksichtigten Existenzminimums an. Eingangssteuersatz, Steigung und Spitzensteuersatz sind im Wesentlichen fiskalisch unter Beachtung des Halbteilungsgrundsatzes zu bemessen.

Linear-progressive Ausgestaltung, Abbau des „Tarifknicks“ und der kalten Progression

Die im geltenden Tarif vorhandene übermäßige Steigung in der ersten Progressionszone belastet Gering- und Normalverdiener bei Lohnsteigerungen überproportional. Alle künftigen Tarifänderungen müssen deshalb vorrangig den starken Anstieg im unteren Einkommensbereich abbauen. Die Gesetzesänderungen der letzten Jahre bewirkten nur eine Verschiebung des Tarifverlaufs ohne Veränderung des Anstiegs in der ersten Progressionszone (16).

Der Tarifverlauf sollte stärker gestreckt werden. Heute wird bereits bei weniger als dem Doppelten des Durchschnittseinkommens der Spitzensteuersatz erreicht (17). Eine derartig breite Anwendung der oberen Proportionalzone ist neben der wirtschaftlichen Belastung auch rechtlich zweifelhaft: Sie widerspricht der ursprünglichen Entscheidung des Gesetzgebers, nur Spitzeneinkommen mit dem steuerlichen Höchstsatz zu belasten.

Der „Soli“ ist abzuschaffen

Der BVL spricht sich - mit Ausnahme der Kirchensteuer - gegen Zuschlagsteuern auf die Einkommensteuer aus. Der Solidaritätszuschlag sollte spätestens im Jahr 2019 mit dem Auslaufen des Solidarpakts II **ersatzlos** gestrichen werden (18).

6. Splitting für Ehegatten und eingetragene Lebenspartner

Splittingtarif ist beizubehalten

Der Splittingtarif dient einer gemeinschaftlichen Steuerbelastung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern. Er sollte sowohl aus rechtlichen als auch aus wirtschaftlichen Gründen beibehalten werden.

Eheleute und eingetragene Lebenspartner bilden eine rechtlich fixierte Lebens- und auch Erwerbsgemeinschaft. Diese Tatsache gebietet eine gemeinschaftliche Besteuerung, die unsachgerechte Belastungsunterschiede je nach zufälliger Zuordnung und Aufteilung des Einkommens auf den jeweiligen Partner vermeidet. Gesellschaftliche Zielsetzungen, wie eine stärkere Beschäftigung von Frauen, lassen sich nicht durch eine Änderung der Partnerschaftsbesteuerung lösen.

Der BVL lehnt einen lenkenden Eingriff des Staates in private Familienplanungen und Lebensgestaltungen ab. Ein solcher würde einen Anreiz zu neuen Gestaltungen nach sich ziehen, die Arbeitnehmern regelmäßig nicht offen stehen und diese damit benachteiligen (19). Der Gesetzgeber darf darüber hinaus die familienrechtlichen Pflichten zum Schutz und Unterhalt im Steuerrecht nicht außer Acht lassen.

Die Veranlagungswahlrechte von Ehegatten und Lebenspartnern sind beizubehalten. Zuordnungsmöglichkeiten von Abzugsbeträgen können zur besseren Steuerpraktikabilität eingeschränkt werden (20). Die Ausübung der Wahlrechte zwischen den Veranlagungsarten muss bis zur Bestandskraft der Steuerbescheide möglich sein.

Eine Ausweitung des Splittingtarifs auf Partnerschaften ohne vergleichbare zivilrechtliche Bindung lehnt der BVL wegen praktischer Abgrenzungsprobleme ab. Damit einhergehende Steuergestaltungsmöglichkeiten würden zudem die Finanzierbarkeit in Frage stellen (21).

Beim Familiensplitting sind zu viele Fragen offen

Ein in der steuerpolitischen Diskussion teilweise befürwortetes Familiensplitting ist keine Alternative. Die diesbezüglichen Vorschläge sehen regelmäßig kein echtes Splittingverfahren vor (22). Ein Familiensplitting würde bedeuten, dass das gesamte Familieneinkommen erfasst und gemeinsam besteuert wird. Zusätzlich könnten die einzelnen Familienmitglieder der Höhe nach unterschiedlich berücksichtigt werden, indem ihnen ein Faktor zugeordnet wird, durch den das Familieneinkommen zunächst geteilt und mit dem anschließend die Steuerschuld vervielfacht wird. Je größer der Faktor ist, umso höher fiele die Steuerentlastung aus (23).

Bei einem derartigen Familiensplitting, der in der zusammengefassten Berechnung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Familienverbunds besteht, dürfte die Vielfalt der Lebensumstände kaum sachgerecht zu erfassen sein. Viele für die Besteuerung der Familie maßgebliche Fragen bleiben offen, beispielsweise ob unverheiratete Eltern einzubeziehen sind, mit welchem Faktor die Kinder berücksichtigt werden sollen und inwieweit ein gemeinsamer Haushalt Voraussetzung ist.

Zudem müssten bei Einführung eines echten Familiensplittings die Einkünfte der Kinder wieder jährlich ermittelt werden. Damit würden die seit 2012 geltenden Vereinfachungen beim Familienleistungsausgleich wieder rückgängig gemacht. Die Auszahlung von Kindergeld, die Eltern mit niedrigeren Einkommen fördern, würde nicht entfallen.

Unterhaltsabzug ist keine Alternative zum Splittingverfahren

Der Abzug eines Unterhaltsfreibetrags für einen Partner stellt ebenfalls keine Alternative zum Ehegatten-Splitting dar. Bei diesem Vorschlag würde die Steuerlast höher ausfallen als beim Splittingtarif.

7. Grundfreibetrag

Grundfreibetrag sichert das Existenzminimum des Steuerpflichtigen

Das Existenzminimum ist Ausdruck des vom Grundgesetz gebotenen subjektiven Nettoprinzips, wonach nur das tatsächlich zur Verfügung stehende Einkommen der Besteuerung unterworfen werden darf. Demgemäß stellt der Grundfreibetrag das sächliche Existenzminimum eines jeden Steuerpflichtigen vom Steuerzugriff frei. Seine Höhe ist unter Berücksichtigung der Existenzminimumberichte regelmäßig und rechtzeitig anzupassen (24).

Anpassungen müssen regelmäßig erfolgen

Bei der Anpassung des Grundfreibetrags sind weitere, an das Existenzminimum anknüpfende Beträge, wie der Unterhaltshöchstbetrag, zeitgleich anzupassen. Eine gesetzliche Bindung würde die Gesetzgebung vereinfachen und Rechtssicherheit schaffen. Eine weitere Vereinheitlichung kann durch Anhebung der Freibeträge für Kinder erreicht werden (vgl. Abschnitt 13 - Familienleistungsausgleich).

Weitere Aufwendungen wie beispielsweise Krankheitskosten, die das Existenzminimum nicht berücksichtigt, sind bei der Einkommensermittlung - neben dem Grundfreibetrag - steuermindernd als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen anzusetzen. Anderenfalls würden die Aufwendungen aus versteuertem Einkommen finanziert (25).

8. Objektives Nettoprinzip

Besteuerung der Einkünfte - nach Abzug dazugehöriger Werbungskosten

Auf steuerpflichtige Einnahmen ausgerichtete Aufwendungen müssen die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern, der Besteuerung darf nur das disponible Einkommen unterliegen. Danach müssen erwerbsbedingte Aufwendungen abziehbar sein - Veranlassungsprinzip bzw. objektives Nettoprinzip (26).

Alle Einkunftsarten sind grundsätzlich gleich zu behandeln. Insbesondere ist die Identität von Werbungskosten bei den Überschusseinkunftsarten (etwa als Arbeitnehmer) und Betriebsausgaben bei den Gewinneinkünften zu beachten. Dies gilt auch für den Vollzug der Steuerfestsetzung, beispielsweise beim Nachweis von Aufwendungen. Privat mitveranlasste Aufwendungen müssen in Höhe des beruflichen Anteils ebenfalls steuerlich abzugsfähig sein.

Die Abziehbarkeit von Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist bereits deshalb umfassend zuzulassen, weil erwerbsbedingte Aufwendungen für Arbeitnehmer häufig zwangsläufiger sind als bei Selbständigen. Arbeitnehmer können kaum Einfluss auf Arbeitsort, Arbeitsmittel u. a. Arbeitsbedingungen nehmen. Sie haben regelmäßig keine Möglichkeit, Aufwendungen dem beruflichen Bereich zuzuordnen (27). Beeinflussbar ist vielfach lediglich die Höhe der Kosten, sodass eine Deckelung abziehbarer Beträge im Einzelfall zulässig sein kann.

Beispiele für zwingenden Werbungskostenabzug

Bei nichtselbständiger Arbeit müssen insbesondere die nachfolgend aufgeführten Aufwendungen abziehbar sein.

- **Mobilitätskosten**. Zu diesen zählen:
  - Fahrtkosten zur ersten Tätigkeitsstätte durch Ansatz einer Entfernungspauschale oder in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen (28). Entsprechende Wahlrechte können aus Vereinfachungsgründen eingeschränkt werden - unter der Bedingung, dass die Pauschale typische Sachverhalte realitätsgerecht abbildet (29).
  - Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung bzw. beruflich veranlasste Mehrkosten für auswärtige Unterbringung. Auch bei fehlendem eigenem Hausstand können Aufwendungen einer auswärtigen Unterkunft beruflich veranlasst sein. Der BVL schlägt vor, diese durch Wiedereinführung der bis 2003 geltenden Rechtslage zeitlich befristet, beispielsweise während der Probezeit oder bei Ausbildungsdienstverhältnissen, zu berücksichtigen.

○ Reisekosten bei Auswärtstätigkeit. Die bestehenden Grundsätze zur Berücksichtigung von Fahrtkosten und zeitlich befristeten Verpflegungsmehraufwendungen sind beizubehalten. Änderungen sind vorzunehmen zur Vereinheitlichung der Reisekostensätze im öffentlichen Dienst gegenüber der Privatwirtschaft (30). Die Regelungen zur Erstattung der Reisekosten und für den Werbungskostenabzug sind ebenfalls zu vereinheitlichen (31). ○ Berufsbedingte Umzugskosten. Bei beruflich veranlasster Verlegung des Hausstandes und bei Begründung und Beendigung einer doppelten Haushaltsführung entstehende Umzugskosten sind als Werbungskosten zu berücksichtigen. • **Aus- und Fortbildungskosten**. Sämtliche Aufwendungen berufsbildender Ausbildungen müssen als Werbungskosten abzugsfähig sein (32). Eine Unterscheidung zwischen Berufsausbildung im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses und außerhalb eines Dienstverhältnisses sowie zwischen einem Erststudium mit und ohne vorherige Berufsausbildung ist sachlich nicht gerechtfertigt. Sie benachteiligt Steuerpflichtige beim Start ins Berufsleben und verkompliziert das Steuerrecht (33). Zur Verbesserung des Bildungsstandortes Deutschland sind steuerliche Änderungen erforderlich. Die seit 2014 geltende Fiktion des Ausbildungsortes als erste Tätigkeitsstätte mit der Folge der Begrenzung des Werbungskostenabzugs ist aufzugeben. Soweit Ausbildungskosten bei Kindern nicht als Werbungskosten abziehbar sind, müssen diese bei den Eltern berücksichtigt werden, wenn sie im Rahmen der Unterhaltspflicht von den Eltern getragen werden (vgl. Abschnitt 13 - Familienleistungsausgleich). • **Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers**. Die betragsmäßige Begrenzung und die Beschränkung auf Fälle beruflicher Notwendigkeit sind gerechtfertigt. Der Höchstbetrag ist an gestiegene Wohn- und Raumkosten anzupassen (34). Eine weitergehende Pauschalierung ist nicht erforderlich und würde Mitnahmeeffekte fördern, wenn etwa auf den Nachweis der tatsächlich entstandenen Kosten generell verzichtet würde. • **Arbeitsmittel.** Bei Anschaffungskosten über der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) sollte im Erstjahr stets der volle AfA - Jahresbetrag abgezogen werden können. Eine solche Maßnahme ist steuersystematisch konsequent und für Steuerpflichtige, Berater und Finanzverwaltung praktikabler (35). Bei der Ermittlung der Höhe der Werbungskosten stellen sich häufig erhebliche Probleme für Steuerpflichtige, Berater und Finanzverwaltung, wenn nicht oder nur mit hohem Aufwand nachvollziehbar ist, inwieweit der Arbeitgeber	**Erstausbildung als Werbungskosten anerkennen**

Aufwendungen des Arbeitnehmers, zum Beispiel Reisekostenersatz für Fahrten oder Übernachtungen, steuerfrei erstattet hat. Der BVL empfiehlt deshalb aus Praktikabilitätsgründen, sämtliche Arbeitgeberzahlungen auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen, zu verkennziffern und elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Arbeitgeber sollten Erstattungen für Aufwendungen ihrer Arbeitnehmer bescheinigen

Bei der Nachweisführung muss ein sachgerechter moderater Maßstab gelten. Werbungskosten sind anzuerkennen, wenn diese offensichtlich entstanden sind, beispielsweise Heimfahrten bei unstreitig vorliegender doppelter Haushaltsführung.

9. Möglichkeiten und Grenzen der Steuervereinfachung durch Pauschalierung und Typisierung

Pauschalen und Freibeträge können einen wichtigen Beitrag zur Steuervereinfachung leisten. Eine Pauschalierung ist sowohl bei den Einnahmen, insbesondere bei Sachbezügen und geldwerten Vorteilen, als auch für Ausgaben wie Werbungskosten und Betriebsausgaben und ebenso bei der Steuerfestsetzung selbst möglich (Pauschalbesteuerung).

Die Einnahmepauschalierung in ausgewählten Fällen wie bei PKW-Gestellung und weiteren Sachbezügen ist als Vereinfachung grundsätzlich zu akzeptieren und sollte beibehalten werden (36).

Pauschalen müssen so ausgestaltet sein, dass sie die Mehrheit der Fälle **realitätsnah** abbilden. Zu diesem Zweck ist eine differenzierte Ausgestaltung in Form von **Einzelpauschalen** erforderlich (37), deren Werte regelmäßig auf sachgerechte Höhe überprüft werden müssen (38).

Pauschale Erfassung von Einnahmen im Einzelfall praktikabel

Eine grobe Pauschalierung, die undifferenziert verschiedenste Lebenssachverhalte zusammenfasst, führt insbesondere bei Ausgabenpauschalen zu erheblichen Mitnahmeeffekten. Ein prägnantes Beispiel hierfür ist der einheitliche Arbeitnehmer-Pauschbetrag, der bei Steuerpflichtigen mit keinen oder nur geringen eigenen beruflichen Aufwendungen und vor allem bei Arbeitnehmern mit steuerfreiem Werbungskostenersatz eine erhebliche Subvention darstellt, während andere Arbeitnehmer mit Aufwendungen aufgrund fehlender leistungsgerechter Differenzierung benachteiligt werden (39). Eine weitere Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags lehnt der BVL entschieden ab. Hohe undifferenzierte Gesamt-Ausgabenpauschalen sind zwischenzeitlich aufgrund moderner Besteuerungsverfahren wie ELSTER und Risikomanagement zu Steuervereinfachungszwecken entbehrlich (40).

Pauschalen für Ausgaben führen häufig zu Ungerechtigkeiten und Mitnahmeeffekten

Keine Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags

Pauschalen dürfen grundsätzlich keine Abgeltungswirkung entfalten, sodass nachgewiesene höhere Aufwendungen abziehbar bleiben. Anderenfalls werden gerade Steuerpflichtige mit hohen Aufwendungen benachteiligt, während andere, ohne entsprechende Aufwendungen, von begünstigenden Mitnahmeeffekten profitieren.

Abgeltende Pauschalierung gefährdet gleichheitsgerechte Besteuerung

Pauschalen müssen bei der Quellenbesteuerung (Lohnsteuerabzug) und Veranlagung einheitlich gelten. Pauschalen, die nur für den Lohnsteuerabzug gelten, führen zu zusätzlichem Aufwand durch weitere Veranlagungsfälle und Steuernachforderungen (41).

10. Verlustausgleich und Verlustabzug

Negative und positive Einkünfte müssen grundsätzlich miteinander verrechenbar und verbleibende Verluste auf andere Jahre übertragbar sein. Dies ist insbesondere bei Überschusseinkünften geboten, bei denen mangels Bilanzierung weniger Zuordnungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen (42). Ausnahmen sind nur zulässig, soweit damit unkalkulierbare Steuerausfälle oder nicht sachgerechte Gestaltungen vermieden werden (43).

Gleichlauf von Einnahmen und Ausgaben gebietet Verlustverrechnung

Der Verlustabzug innerhalb eines Jahres kann in der Höhe begrenzt werden. Ein verbleibender Verlust ist wie bisher wahlweise im Vorjahr zu berücksichtigen oder in die Folgejahre vorzutragen. Der Verlustabzug sollte gegenüber dem geltenden Recht vom Einkommen erfolgen, nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen und nur, soweit das Einkommen das steuerfreie Existenzminimum überschreitet (44).

Der Einkommensteuerbescheid muss als Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für die Verlustfeststellung gelten. Hierdurch werden Einheitlichkeit der Fristen, Straffung der Verfahrensvorschriften und somit Rechtssicherheit und Bürokratieabbau erreicht (45).

11. Subjektives Nettoprinzip: Sonderausgabenabzug

Privat veranlasste Aufwendungen sind als Sonderausgaben zum Abzug zuzulassen, wenn die Berücksichtigung wegen Zwangsläufigkeit verfassungsrechtlich geboten ist oder wenn sie der Förderung der Allgemeinheit dienen.

Subjektives Nettoprinzip gebietet den Abzug privater, nicht vermeidbarer Aufwendungen

Im Einzelnen sind folgende Aufwendungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen, soweit nicht vorrangig ein Werbungskostenabzug erfolgt:

- Aufwendungen für die gesamte Basis-Kranken- und Pflegeversicherung (46);
- Aufwendungen für die Arbeitslosenversicherung, soweit die Beiträge im Leistungsfall die Grundsicherung gewährleisten (47);
- Weitere Versicherungsbeiträge zur Vorsorge im Alter, für Pflegebedürftigkeit, Erwerbs- und Berufsunfähigkeit (48), Unfälle, gegen Schadensersatzforderungen (Haftpflicht) und zur Absicherung von Vermögensschäden bei existenziell notwendigen Gütern (Hausratversicherung) (49). Bei der Höhe ist eine Begrenzung unter Beachtung verfassungsrechtlicher Grundsätze zulässig;
- Aufwendungen für eigene schulische Ausbildung, die nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden (50). Der Abzug kann auf einen angemessenen Jahreshöchstbetrag begrenzt werden;
- Aufwendungen für die Ausbildung der Kinder einschließlich des Schulgeldes. Diese sind zwangsläufig, da sie die Grundlage der späteren Einkommenserzielung bilden. Die Aufwendungen für Kinder sollten unter dem Familienleistungsausgleich gebündelt werden (vgl. Abschnitt 13);
- Spenden und Kirchensteuern. Der Abzug stellt einen Förder- und Lenkungstatbestand dar, sollte aber progressionsabhängig als Sonderausgabenabzug verbleiben, um einen Rückgang der Zuwendungen insbesondere für gemeinnützige Organisationen zu vermeiden;
- Renten und dauernde Lasten im Rahmen der Vermögensübergabe von Wirtschaftsgütern zwischen den Generationen (51);
- Verpflichtende Zahlungen wie Unterhaltsleistungen oder beim Versorgungsausgleich. Diese sind beim Geber abziehbar, wenn sie beim Empfänger der Versteuerung unterliegen. Insofern sind die bestehenden Regelungen folgerichtig und beizubehalten;
- Private Steuerberatungskosten sind aufgrund der Komplexität des Steuerrechts wieder in den Sonderausgabenabzug aufzunehmen. Steuerberatung entlastet die Finanzverwaltung und sichert einen gleichmäßigen Steuervollzug. Der Abzug der Kosten als Sonderausgaben führt außerdem zu mehr Praktikabilität, weil die Abgrenzung gegenüber dem Werbungskostenabzug für Beratergebühren entfällt.

Der Abzug privater Steuerberatungskosten ist geboten

Aufwendungen zur Altersvorsorge und zur **Vorsorge für Erwerbs- bzw. Berufsunfähigkeit** müssen in dem Umfang abzugsfähig sein, in dem gezahlte Leistungen, die dem Lebensunterhalt dienen, der Steuerpflicht unter-

liegen (52). Für eine transparente und einheitliche Besteuerung könnten die Aufwendungen und Einnahmen einer neu einzuführenden Gruppe „Einkünfte aus Zukunftsleistungen“ im Bereich der Sonstigen Einkünfte zugeordnet werden.

Der derzeit nur beschränkte Abzug der Beiträge zur Altersvorsorge als Sonderausgaben kann zu verfassungswidriger Doppelbesteuerung der späteren Leistungen führen (53).

12. Außergewöhnliche Belastungen

Steuerminderung durch außergewöhnliche Belastungen als weitere Ausprägung des verfassungsrechtlich verankerten subjektiven Nettoprinzips

Außergewöhnliche Belastungen sind abzugsfähig, soweit die Aufwendungen nicht mit dem persönlichen Grundfreibetrag abgedeckt sind. Insbesondere sind zu berücksichtigen:

- Krankheitsbedingte Kosten einschließlich Vorsorgeuntersuchungen und ähnliche Maßnahmen (54);
- Mehraufwendungen für behinderte Menschen und zur Pflege - in Form realitätsgerechter Pauschbeträge mit alternativem Abzug höherer Aufwendungen bei Nachweis (55);
- Unterhaltsaufwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte sowie gleichgestellte Personen bis zur Höhe des Existenzminimums.

Einzelpauschalen wie für behinderungsbedingten Mehrbedarf oder Heimunterbringung vereinfachen und vermeiden in vielen Fällen Einzelnachweise. Voraussetzung ist die regelmäßige Anpassung der Höhe nach, um eine sukzessive Mehrbelastung zu vermeiden (56).

Zu realitätsnahen Erfassung von Aufwendungen für Heimunterbringung und Pflege sollten die Pauschalen mit Abstufung beispielsweise nach den Pflegegraden vorgenommen werden.

Der Abzug tatsächlicher Aufwendungen berücksichtigt die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigsten am zutreffendsten. Insofern können Pauschalen nur eine Vereinfachung darstellen, aber nicht den Abzug tatsächlicher Aufwendungen ersetzen.

Allgemeine außergewöhnliche Belastungen unterliegen bereits dem Abzug einer zumutbaren Belastung, die Bagatellfälle vermeidet (57). Eine stärkere Typisierung ist damit nicht erforderlich.

13. Familienleistungsausgleich

Familienleistungen bündeln - Freibeträge anpassen

Die bisher bei den Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und dem Abzug vom Einkommen enthaltenen Vorschriften zur steuerlichen Berücksichtigung von Kindern und der Familienförderung sind zu bündeln.

Kinderfreibeträge an den Grundfreibetrag anpassen

Das steuerfreie Existenzminimum von Kindern sollte unabhängig vom Lebensalter einheitlich festgelegt und die **Kinderfreibeträge** auf die Höhe des Grundfreibetrages angehoben werden. Neben der Entlastung der Familien wird hierdurch der Höchstbetrag von Unterhaltsleistungen an Kinder und an andere Angehörige vereinheitlicht. Solange keine vollständige Angleichung der Freibeträge erfolgt ist, darf die Anhebung der Kinderfreibeträge nicht hinter der Anhebung des Grundfreibetrages für das allgemeine Existenzminimum zurückbleiben, wie dies bei den zurückliegenden Gesetzesänderungen der Fall war (58).

Wie bisher ist für alle Kinder ein einheitliches, nur nach der Kinderzahl gestaffeltes **Kindergeld** zu zahlen, das regelmäßig entsprechend den Kosten der Lebensführung anzupassen ist. Die Günstigerprüfung im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung ist beizubehalten: Soweit das Kindergeld höher ausfällt als die Steuerfreistellung durch die Freibeträge, ist es weiterhin als Steuervergütung auszuweisen und dient der Förderung der Familie (59).

Auszahlungsfrist für Kindergeld wieder verlängern

Für die Beantragung und Auszahlung von Kindergeld muss die steuerliche Festsetzungsverjährung gelten.

Die ab 2018 eingeführte **kürzere Antragsfrist ist wieder aufzuheben**. Des Weiteren darf nur das tatsächlich gezahlte Kindergeld bei der Veranlagung berücksichtigt werden (60).

Auf eine Einkunftsgrenze beim Kind soll es für den Familienleistungsausgleich auch künftig nicht ankommen

Aus Vereinfachungsgründen ist weiterhin bei volljährigen Kindern im Familienleistungsausgleich typisierend davon auszugehen, dass sie sich während der Ausbildung wirtschaftlich nicht allein unterhalten können. Die nach der Erstausbildung bestehende Einschränkung für die Arbeitszeit einer Nebentätigkeit ist verhältnismäßig, sollte jedoch zur weiteren Vereinfachung auf Sachverhalte begrenzt werden, in denen das Kind mangels Ausbildungsplatz die Berufsausbildung nicht beginnen oder fortsetzen kann (61).

Bei der Frage, ob Eltern behinderter Kinder über 25 Jahre ebenfalls noch Kindergeld oder Kinderfreibeträge zustehen, sollte eine ähnliche Erleichterung zum Verzicht auf den Einkommensnachweis geprüft werden. Bis zum 25. Lebensjahr sollten Kinder mit Behinderungen typisierend stets berücksichtigt werden.

Der Familienleistungsgleich sollte durch die nachfolgend aufgeführten Regelungen ausgebaut werden:

Der Abzug von **Kinderbetreuungskosten** für im Haushalt lebende Kinder bis zum 14. Lebensjahr in Höhe von zwei Dritteln und bis zu einem Höchstbetrag ist beizubehalten. Änderungen sind dahingehend vorzunehmen, dass unverheiratete zusammenlebende Eltern den Abzugsbetrag beliebig aufteilen können.

Vereinfachung bei Kinderbetreuungskosten für unverheiratete Paare

Des Weiteren müssen die Abzugsmöglichkeiten auch für Großeltern gelten, wenn sie die Kosten tragen. Mit diesen - gegenüber dem geltenden Recht erweiterten Maßnahmen - wird das Steuerrecht praxistauglicher und eine Benachteiligung berufstätiger Eltern beseitigt (62).

Abzug von Kinderbetreuungskosten auch für Großeltern

Ausbildungskosten für Kinder sind, soweit sie keine Werbungskosten des Kindes darstellen und von den Eltern getragen werden, für die Eltern ebenso zwangsläufige Aufwendungen wie Betreuungskosten für jüngere Kinder. Die gesonderte Berücksichtigung ist deshalb geboten, weil diese Aufwendungen nicht im Existenzminimum berücksichtigt werden. Hierbei kann der Abzug typisierend als zusätzlicher Freibetrag erfolgen, der auch Ausbildungen minderjähriger Kinder und Ausbildungen ohne auswärtige Unterbringung erfassen muss. Der geltende Freibetrag für bestimmte Ausbildungsfälle (Sonderbedarf) ist weder sachlich noch in der Höhe ausreichend (63).

Eltern finanzieren die Erstausbildung ihrer Kinder, auch steuerlich!

Ausbildungskosten des Kindes bei den Eltern als Sonderausgaben abziehen – Umbau und Anhebung des Ausbildungsfreibetrags

Der **Nachteilsausgleich bei Alleinerziehenden** in Form eines Entlastungsbetrages für Alleinerziehende ist beizubehalten. Der Freibetrag schafft einen Ausgleich erhöhter Lebenshaltungskosten Alleinstehender mit Kindern gegenüber Partnerschaften. Der gegenwärtige Betrag ist über die Verbesserungen im Jahr 2015 hinaus deutlich anzuheben. Die das Steuerrecht verkomplizierende Staffelung nach der Kinderzahl ist damit entbehrlich (64). Darüber hinaus ist der Betrag regelmäßig entsprechend der Lebenshaltungskosten zu dynamisieren.

Stärkere Entlastung für Alleinerziehende

Die bisherigen Kriterien zur Berücksichtigung des Entlastungsbetrags sind grundsätzlich sachgerecht. Eine **Änderung** sollte für die Fälle vorgenommen werden, in denen volljährige Kinder nach Beendigung ihrer Ausbildung noch im Haushalt eines Elternteils wohnen. Diese Tatsache führt bisher zum vollständigen Wegfall des Entlastungsbetrags, auch wenn noch jüngere Geschwisterkinder im Haushalt leben, und ist deshalb familienfeindlich (65).

Kein Wegfall des Entlastungsbetrags aufgrund eines volljährigen Kindes

14. Förderung von Wohneigentum

„Steuerbonus“ hat weiterhin seine Berechtigung

Investitionen in Wohnungen und Inanspruchnahme von Dienstleistungen in privaten Haushalten können durch Steuerermäßigungen effektiv gefördert werden. Die Abziehbarkeit verringert Schwarzarbeit in Haushalten und im Baugewerbe. Sie hat damit positive Auswirkungen auf Steuereinnahmen und Sozialversicherungssysteme. Die Eigentumsquote an Immobilien ist in der Bundesrepublik, trotz Steigerung in den vergangenen Jahrzehnten, international unterdurchschnittlich. In vielen Regionen fehlt bezahlbarer Wohnraum. Steuerliche Anreize haben sich hier in der Vergangenheit bewährt und sollten weiterhin erfolgen.

Weitere Maßnahmen zur Eindämmung der Schwarzarbeit und für Investitionsanreize

Bei den bisherigen gesetzlichen Regelungen sind folgende Änderungen vorzunehmen:

- Die gesetzliche Fiktion **anschaffungsnaher Herstellungskosten** bei Überschreiten der Investitionssumme von 15 Prozent der Anschaffungskosten ist aufzuheben (66). Damit wird ein erheblicher Investitionsanreiz durch verbesserten Werbungskostenabzug geschaffen und eine bessere Praktikabilität des Steuerrechts erreicht.
- Zur **Förderung der energetischen Sanierung** sind zielgerichtet steuerliche Anreize zu schaffen. Die Vergangenheit hat gezeigt, dass dadurch für diese volkswirtschaftlich und ökologisch wichtige Aufgabe privates Kapital schneller, effektiver und mit geringerem Verwaltungsaufwand mobilisiert werden kann als über direkte Zuschüsse. Für den Bereich selbstgenutzten oder an Angehörige unentgeltlich überlassenen Wohnraums wären die Aufwendungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen.
- Beim Abzug von **Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen in Privathaushalten** ist die Steuerermäßigung von derzeit 20 auf 25 Prozent zu erhöhen, um den gewünschten Lenkungseffekt zur Vermeidung von Schwarzarbeit aufrechtzuerhalten (67).
- Die unterschiedliche Förderung von **Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen (Handwerkerleistungen) und anderen haushaltsnahen Dienstleistungen** ist zusammenzufassen. Der bisherige Höchstbetrag für andere haushaltsnahe Dienstleistungen kann hierbei verringert werden (68). Maßnahmen zur Vereinheitlichung beseitigen Abgrenzungsprobleme, tragen somit zur besseren Praktikabilität bei und schaffen weitere Investitionsanreize. Steuerentlastungen sind zu Vereinfachungszwecken unabhängig von außersteuerlichen Förderungen zu gewähren (69).

- Die bei Abschaffung der **Eigenheimzulage** zugesicherte Nachfolgeregelung sollte schnellstmöglich umgesetzt werden. Die Regelungen zu „Wohnriester“ bedeuten lediglich eine Steuerstundung und stellen keine nachhaltige Förderung dar. Die nachgelagerte Besteuerung bei der Wohneigentumsförderung, ohne dass beim Berechtigten ein Geldzufluss erfolgt, kann einer Insolvenz im Alter Vorschub leisten. Die Wohnriester-Förderung sollte im Interesse des Verbraucherschutzes ersetzt werden durch eine Zulagenförderung oder einen Steuerabzug (70). Der Wegfall fiktiver, jahrzehntelang zu führender Konten des „Wohnriester“ bedeutet konkreten Bürokratieabbau. Das im Koalitionsvertrag vorgesehene Baukindergeld ist als eine Komponente zu begrüßen, aber nicht ausreichend. Andere Steuerpflichtige, beispielsweise mit zu pflegenden Angehörigen, sind ebenso förderbedürftig.

- Arbeitnehmer und andere Steuerpflichtige sollten nicht allein durch Subventionstatbestände, beispielsweise zur Förderung erneuerbarer Energien, steuerrechtliche Unternehmerpflichten erhalten. Gewünschte private Investitionen und Verhaltensweisen sollten stattdessen durch Sonderausgabenabzug oder unmittelbare progressionsunabhängige Steuerermäßigung gefördert werden (71).

Alternative Förderungen

15. Bürokratieabbau

Die erhebliche Aufgabenreduzierung bei den Familienkassen mit Wegfall der Prüfung der Einkünfte und Bezüge volljähriger Kinder bietet die Möglichkeit eines Einstiegs in die Übertragung der Kindergeldfestsetzung an die Finanzämter. Die Familienkassen sind bereits seit langem rechtlich Teil der Finanzverwaltung, nunmehr sollte diese Rechtsänderung auch organisatorisch umgesetzt werden. In einem ersten Schritt sind alle Familienkassen der öffentlichen Arbeitgeber aufzulösen (72).

Familienkassen in die Finanzämter eingliedern

Die Voraussetzungen zur Berücksichtigung der Kinder sind nur einmal festzustellen. Solange unterschiedliche Behörden für die Berücksichtigung des Familienleistungsausgleichs zuständig bleiben, sind materiell-rechtlich die Feststellungen im Einkommensteuerbescheid und der Familienkassen zusammenzuführen, so dass eine bereits erfolgte Feststellung von der anderen Behörde übernommen werden kann. Ein ähnliches Verfahren gilt beispielsweise für Förderungen wie die Wohnungsbauprämie und Arbeitnehmersparzulage und kann für die Kindergeldfestsetzung übernommen werden (73).

Anspruch auf Kindergeld nur einmal prüfen

Durch Beseitigung der bestehenden Mehrfachprüfung derselben Sachverhalte durch unterschiedliche Behörden wird eine erhebliche Kosteneinsparung, eine Entlastung öffentlicher Arbeitgeber und eine Vereinheitlichung der Rechtsanwendung erreicht (74).

Vereinfachung und Bürokratieabbau bei der betrieblichen AV

Ebenso wie beim Familienleistungsausgleich sind bei der Förderung der betrieblichen und der privaten Altersvorsorge die Verfahren zu vereinfachen sowie zeitnaher und transparenter durchzuführen.

Vereinfachung beim Mindesteigenbeitrag

Bei der Riester-Förderung sollten Änderungen für die Berechnung der Zulagen und beim Sonderausgabenabzug vorgenommen werden, um den Umfang der Datenmeldungen zu reduzieren und die Rückwirkung der Zulage auf die Steuerfestsetzung zu beseitigen (75). Darüber hinaus muss die Festsetzung von Zulagen vereinfacht werden (76).

Überarbeitung der Struktur für „Sonstige Einkünfte“ vereinheitlicht bisherigen „Wildwuchs“ an Förderungen

Zur Vereinheitlichung und somit stärkeren Transparenz empfiehlt der BVL für alle Formen der gesetzlichen Förderung der Altersvorsorge eine Zusammenfassung bei den sonstigen Einkünften als „Einkünfte aus Zukunftsleistungen“ (77).

Zuständig für die Einlegung von Rechtsmitteln im Rahmen der Förderung der Altersvorsorge sollten ausschließlich die Finanzämter sein.

Mehr Transparenz in der Rentenbesteuerung ist kurzfristig möglich

Bürokratieabbau und Änderungen zur besseren Verständlichkeit und Praktikabilität sind ebenfalls bei der Besteuerung der Leistungen aus gesetzlichen Rentenversicherungen erforderlich. Insbesondere müssen die Regelungen zur Ermittlung des Steuerfreibetrags transparenter gestaltet werden:

- Bei der Steuererklärung sollte anstelle des Rentenanpassungsbetrags der lebenslange Freibetrag erfasst und in die Rentenbezugsmitteilungen aufgenommen werden.
- Neuberechnungen des Rentenfreibetrags sind zu vereinfachen. Die derzeit regelmäßig erforderliche Neufestsetzung des Rentenanpassungsbetrags nach Änderung der Höhe von Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrenten ist sowohl für Rentenbezieher als auch für Sachbearbeiter in den Finanzämtern kaum nachvollziehbar (78).

16. Datensicherheit und Datenschutz

Der Ausbau der Nutzung elektronischer Medien für Steuererklärung und Steuerbescheid und insbesondere die erweiterte Speicherung und Bereitstellung von Besteuerungsdaten führt zu hohen Anforderungen an den Datenschutz. Der Staat als Datenverwalter hat hier besondere Sorgfaltspflichten zu beachten, um das Steuergeheimnis zu wahren. Das gilt insbesondere im Rahmen eines internationalen Informationsaustausches.

Ohne Datensicherheit und Datenschutz keine rechtsstaatliche Besteuerung

Beim zunehmenden EDV-Einsatz und der Automation muss der Schutz der personenbezogenen Daten der Steuerbürger an erster Stelle stehen. Die Datenhoheit muss beim Steuerpflichtigen verbleiben. Hierzu gehört eine umfassende Informationspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen über den Inhalt, Zeitpunkt und rechtliche Grundlagen von Datenmitteilungen auf Grundlage der mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eingeführten Regelungen (79). Diese Transparenz für den Steuerpflichtigeren ist nicht nur rechtlich geboten, sondern auch Voraussetzung für Akzeptanz der elektronischen Systeme und Abläufe. Die im Zusammenhang mit der Umsetzung der Europäischen Datenschutz-Grundverordnung geregelten Einschränkungen zur Informations- und Auskunftspflicht sind in ihrer Anwendung und Wirkung regelmäßig zu verifizieren.

Die Datenübermittlung muss sachlich gerechtfertigt und begrenzt sein. Eine vollumfassende Speicherung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden, anlasslos und auf Vorrat, unterliegt rechtlichen Bedenken (80). Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit dieser Speicherung von Daten wäre jedenfalls nicht mehr gegeben, wenn die Informationen die Sphäre der Finanzverwaltung verlassen würden.

17. Elektronische Kommunikation und Datenübermittlung

Die elektronische Übermittlung steuerrelevanter Daten durch Dritte dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Sicherung des Steueraufkommens. Voraussetzung ist, dass die übermittelten Daten ausgewertet werden und der darauf basierende Steuervollzug umfassend erfolgt. Bei Abgabepflicht einer Steuererklärung sind Steuerpflichtige frühzeitig aufzufordern, bei fehlender Einreichung müssen einheitlich und gleichmäßig abgabenrechtliche Sanktionen erfolgen (81).

Konsequenter Steuervollzug

Die elektronische Übermittlung von Daten bedarf der Zustimmung des Steuerpflichtigen. Die Zustimmung darf jedoch keine zwingende Voraussetzung für den Abzug von Aufwendungen sein. Bei datenschutzrechtlichen Beden-

Der Bürger als „Subjekt des Steuerverfahrens“ – kein Vollzug an ihm vorbei oder über ihn hinweg

ken des Steuerpflichtigen müssen ihm andere Nachweismöglichkeiten offen bleiben. Soweit übermittelte Daten zu berücksichtigen sind, dürfen sie nicht den Charakter eines Grundlagenbescheids haben.

Untersuchungsgrundsatz auch gegenüber den Drittdaten …

Nachteile für Steuerpflichtige, beispielsweise durch Übernahme unzutreffender Daten, müssen durch technische, organisatorische und verfahrensrechtliche Maßnahmen weitgehend ausgeschlossen werden (82). Der Amtsermittlungsgrundsatz gilt auch für die Daten Dritter. Bei Abweichungen gegenüber den in der Steuererklärung enthaltenen Daten und bei Korrektur nach bereits erfolgter Veranlagung dürfen die von Dritten gemeldeten Angaben nicht automatisiert berücksichtigt und damit die Aufklärung des Sachverhalts dem Steuerpflichtigen als Alleinverantwortlichen auferlegt werden (83). Insbesondere darf die Nutzung von Drittdaten als Informationsquelle für die Besteuerung nicht dazu führen, dass dahingehend bestandskräftige Steuerbescheide über die normalen Verjährungsfristen hinaus geändert werden können. **Korrekturfristen, dies sich auf bis auf neun Jahre nach Ablauf des Steuerjahres erstrecken können, lehnt der BVL ab** (84).

… aber im zeitlichen Zusammenhang mit der Veranlagung

Finanzämter sind zuständige Ansprechstelle bei fehlerhaften Datenmeldungen

Bei fehlerhafter Erfassung und Speicherung von Daten sind einheitliche Rechtsmittelverfahren und eine zentrale Zuständigkeit der Finanzämter zu gewährleisten (85).

Abgabetermine für die Einkommensteuererklärung zwei Monate später ist folgerichtig

Da wegen der Übermittlung steuerrelevanter Daten bis zum 28. Februar des Folgejahres die Einkommensteuererklärung in den ersten beiden Monaten in der Regel noch nicht erstellt werden kann, ist die mit dem Modernisierungsgesetz erfolgte Anpassung der Fristen zur Abgabe der Steuererklärung folgerichtig (86).

Ausbau der elektronischen Kommunikation

Der Ausbau der Übermittlung elektronischer Daten darf nicht auf mitteilungspflichtige Dritte beschränkt bleiben. Insbesondere muss die elektronische Kommunikation zwischen den Steuerpflichtigen bzw. ihren Beratern und den Finanzbehörden ausgebaut werden und die Übermittlung digitaler Belege ermöglicht werden. Diese Weiterentwicklung erfordert verbindliche Festlegungen zur Anerkennung digitaler Dokumente durch die Finanzverwaltung (87).

Die elektronische Kommunikation darf sich nicht auf die Steuererklärung beschränken, sondern muss auf Anträge und Schriftwechsel erweitert werden. Ebenso ist für die elektronischen Lohnsteuer-Abzugsmerkmale ELStAM ein Zugang für steuerliche Berater der Arbeitnehmer zu schaffen (88).

18. Modernisierung des Besteuerungsverfahrens durch Automation

Die mit der Nutzung elektronischer Medien verbundene Automation bei der Steuerfestsetzung in Verbindung mit weitgehendem Belegverzicht muss die **Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen** in der Veranlagung sicherstellen. Hierzu gehören ein wirksames Risikomanagement und ergänzende Stichprobenprüfungen. Die Stichprobenprüfung darf sich nicht auf Prüfung höherer Wertansätze beschränken und bestimmte Bagatellbeträge aus Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen von vornherein ungeprüft belassen (89).

Ohne Gleichbehandlung keine Gerechtigkeit im Steuerrecht

Die Erklärungsvordrucke sind insbesondere bei der elektronischen Einreichung mit ELSTER weiter aufzuschlüsseln, um die maßgeblichen Sachverhalte zutreffend zu erfassen (90). Nach Abschluss des Veranlagungsverfahrens sollte der Steuerpflichtige private Belege grundsätzlich nicht mehr aufbewahren müssen.

Keine neuen Aufbewahrungspflichten

Die Veranlagung muss auf Grundlage einer umfänglichen Deklaration aller für die Besteuerung maßgeblichen Daten durch den Steuerpflichtigen erfolgen. Die Deklaration betrifft auch die durch Dritte elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelten Daten. Zur Verwendung dieser Daten ist der **Datenabruf bei der Finanzverwaltung** weiter auszubauen. Der Abruf der E-Daten informiert über die tatsächlich von Dritten eingegangenen Daten, die nach Prüfung und gegebenenfalls Ergänzung oder Korrektur in die Steuererklärung übertragen werden können. Dieses Verfahren gewährleistet Transparenz, Datenhoheit und entspricht der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen.

„Vorausgefüllte Steuererklärung“ ist als Datenabruf für den Steuerpflichtigen der richtige Weg und weiter auszubauen …

Der im Zusammenhang mit dem Abruf der E-Daten verwendete Begriff „**vorausgefüllte Steuererklärung“** ist irreführend und wird vom BVL nachdrücklich abgelehnt. Er erweckt den falschen Eindruck, die strafrechtlich bewehrten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen umfassten nicht die durch Dritte übermittelten Daten (91).

… aber irreführende Bezeichnung

Die Mitwirkungspflichten gelten auch für die mit dem Modernisierungsgesetz eingeführte gesetzliche Regelung, nach der auf die Eintragung der übermittelten Daten verzichtet und der automatisierten Übernahme der Daten durch die Finanzverwaltung zugestimmt werden kann. Vor diesem rechtlichen Hintergrund hält der BVL die praktische Umsetzung dieser Vorschrift für sehr problematisch (92).

Keine Blankoeinwilligung zur Datenübernahme

Auch bei papierloser elektronischer Kommunikation und automatisierter Datenverarbeitung und Veranlagung müssen die Übermittlung individueller Angaben und eine gewünschte persönliche Bearbeitung gewährleistet sein, so wie es im Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vorgesehen ist.

Die **steuerlichen Berater** sind in die Weiterentwicklung **einzubeziehen**, um Kommunikationsbrüche zu vermeiden und praktische Erfahrungen einzubringen. Berater leisten damit einen erheblichen Beitrag zur erfolgreichen Umsetzung des Projekts, tragen durch ihre Eigenverantwortlichkeit zur Sicherung des Steueraufkommens bei und entlasten die Finanzverwaltung.

Steuerrecht und Steuervollzug der Zukunft nur mit Berater leistbar

19. Abbau des Haushaltsdefizits und Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage

Der Abbau des Haushaltsdefizits ist Verpflichtung gegenüber den nachfolgenden Generationen. Ein funktionierendes Gemeinwesen erfordert eine dauerhaft gesicherte Finanzlage. In die Erzielung des Steueraufkommens als wichtigstem Bestandteil der öffentlich-rechtlichen Abgaben sollten möglichst viele Bürger - differenziert entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit - einbezogen werden. Eine Verbreiterung dieser volkswirtschaftlichen Bemessungsgrundlage in Verbindung mit einem konsequenten Steuervollzug ist der Verbreiterung der individuellen Bemessungsgrundlage vorzuziehen.

Ohne Beachtung der Leistungsfähigkeit droht willkürliche Besteuerung nach Tagespolitik

Die Steuerfreistellung einer größeren Anzahl von Steuerpflichtigen - über die Höhe des verfassungsrechtlich geschützten Existenzminimums hinaus - untergräbt das Verantwortungsbewusstsein des freigestellten Steuerpflichtigen.

Eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ist vorrangig auf die Einnahmenseite statt auf die Ausgabenseite zu konzentrieren: Statt Streichung von Abzugsbeträgen sind Ausnahmen beim Erfassen steuerbarer Einnahmen zu beseitigen (93). Einnahmen sind grundsätzlich nur steuerfrei zu stellen, wenn sie der Förderung der Altersvorsorge, der Absicherung in den Sozialversicherungssystemen, der Förderung von Gemeinschaftsaufgaben oder der Erstattung bestimmter beruflicher Aufwendungen dienen.

Steuerfreie Einnahmen sollen begründete Ausnahme bleiben

Die Steuerfreistellung von Einnahmen, denen keine Aufwendungen beim Steuerpflichtigen gegenüber stehen, führt stets zu einer zusätzlichen Begünstigung für das verbleibende Einkommen. Das heutige Steuerrecht berücksichtigt folgerichtig steuerfreie Einnahmen wie Arbeitslosengeld I im Rahmen einer leistungsgerechten Besteuerung und bezieht diese bei der

Ermittlung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts ein (94).

Keine Brutto-Besteuerung durch Negierung tatsächlich entstandener Aufwendungen

Die Streichung von Abzugsbeträgen darf nur bei tatsächlichen Subventionen erfolgen, d. h. wenn dem Steuerpflichtigen keine entsprechenden Aufwendungen entstanden sind. Die Streichung ist insbesondere gerechtfertigt, wenn der betreffenden Subvention kein volkswirtschaftlicher oder arbeitsmarktpolitischer Nutzen gegenübersteht.

20. Vereinheitlichung der Rechtsgebiete und Fristen

Vereinheitlichung über das Steuerrecht hinaus

Das Steuerrecht ist mit weiteren Rechtsgebieten, insbesondere im Sozialrecht vielfach verzahnt. Das Steuerrecht liefert Bezugsgrößen für Sozialleistungen, die wiederum bei der Steuerberechnung Berücksichtigung finden (95). Insbesondere in diesen Fällen sollten steuerrechtliche Begriffe wie „Einkünfte“ und „Einkommen“ mit denen der anderen Rechtsgebiete vereinheitlicht werden (96). Dazu gehört auch die Vereinheitlichung verfahrensrechtlicher Vorschriften und Bemessungsgrundlagen.

Ein einheitlicher Einkommensbegriff sowohl im Steuerbescheid als auch für außersteuerliche Regelungen und einheitliche Bemessungsgrundlagen vermeiden Mehrfachprüfungen und tragen zum Bürokratieabbau bei. Rechtsbegriffe und Rechtsfolgen werden für die Bürger verständlicher und transparenter. Sondervorschriften im Einkommensteuerrecht, die sich auf außersteuerliche Rechtsnormen beziehen, können entfallen. Auch dies trägt zu mehr Verständlichkeit und Praktikabilität bei (97).

Die Vereinheitlichung muss sich auch auf Fristen erstrecken. In diesem Zusammenhang sind insbesondere noch geltende unterschiedliche Antragsfristen im Steuerrecht einheitlich an die vierjährige Festsetzungsverjährung anzupassen, anstatt wie bei der Auszahlung von Kindergeld weitere Sonderfristen einzuführen (vergleiche Abschnitt 13 - Familienleistungsausgleich). Gleiches gilt für außersteuerliche Vorschriften (98).

Fazit

Die Einkommensbesteuerung benötigt ein langfristiges Konzept, das sukzessive weiterzuentwickeln ist. Ein neues Einkommensteuergesetz ist jedoch entbehrlich. Änderungen sind auf der Basis des geltenden Rechts möglich und sinnvoll.

Normen des geltenden Steuerrechts sind auf Verständlichkeit und Praktikabilität hin zu überprüfen und regelmäßig an veränderte gesellschaftliche und wirtschaftliche Rahmenbedingungen anzupassen.

Die Vorschriften zur Einkommensermittlung als Bemessungsgrundlage der Steuer müssen unabhängig von der dadurch entstehenden steuerlichen Be- oder Entlastung gestaltet werden, sie müssen steuersystematischen Grundsätzen folgen. Änderungen sollten nur zulässig sein, wenn sie als Ziel ein praktikableres Steuerrecht, eine Anpassung an veränderte Lebensverhältnisse, Kostenentwicklungen oder eine bessere Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Grundsätze, insbesondere zur leistungsgerechten Besteuerung, verfolgen.

Teil II Erläuterungen

(1) Die einfachste steuerrechtliche Regelung wäre eine einheitliche Kopfpauschale, die verfassungsrechtlichen Grundsätzen einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit klar widerspräche und die Errungenschaften der Einnahmeerhebung moderner Staatswesen negieren würde. Einfachheit allein kann nicht oberstes Prinzip von Steuerrechtsänderungen sein. Insoweit ist die undifferenzierte Darstellung der „Daueraufgabe Steuervereinfachung“ im aktuellen Koalitionsvertrag kritisch zu würdigen.

(2) „Steuergerechtigkeit“ beinhaltet auch die konsequente Erfassung der tatsächlichen Steuerfälle. Es bestehen weiterhin Mängel bei der Erfassung veranlagungspflichtiger Sachverhalte, obwohl die Daten, wie übermittelte Lohnsteuerbescheinigungen, Meldungen über bezogene Lohnersatzleistungen und Rentenbezugsmitteilungen, vorliegen. Diese Mängel müssen konsequent und bundeseinheitlich beseitigt werden. Die Umsetzung ist ein Gebot der gesetzlichen Besteuerungsgrundsätze, insbesondere der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, und Ausfluss der Steuergerechtigkeit gegenüber den Steuerbürgern, die ihren staatsbürgerlichen Pflichten zur Abgabe einer vollständigen Erklärung ordnungsgemäß nachkommen. Es ist zudem nicht hinnehmbar, wenn bei bestimmten Sachverhalten, wie der Veranlagungspflicht im Zusammenhang mit der „Mindestvorsorgepauschale“ (§ 46 Abs. 1 Nr. 3 EStG), aufgrund deren Komplexität nach technische Lösungen zur Umsetzung erst gar nicht konsequent gesucht wird.

Das Verwaltungshandeln darf sich nicht auf die Durchsetzung des gesetzlichen Verspätungszuschlags beschränken. Dieser wird zukünftig automatisiert und ohne Ausübung von Ermessen festgesetzt. Die Auswertungen der Pflichtveranlagungsfälle und Aufforderungen zur Abgabe der Einkommensteuererklärung müssen künftig zeitnah erfolgen.

Es ist rechtlich bedenklich, den Bürgern einerseits eine Abgabepflicht unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen einer Steuerlast aufzuerlegen, wobei bereits ab einer Steuernachforderung von einem Euro Verspätungszuschläge entstehen können, welche die Steuerlast um ein Vielfaches übersteigen, und andererseits der Finanzverwaltung aus Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen zu erlauben, von einer Steuerfestsetzung abzusehen (vgl. § 156 Abs. 1 AO).

(3) Die Steuerrechtswissenschaft stimmt den Grundgedanken des Einkommensteuerrechts unbestritten zu. „Die Grundprinzipien des deutschen Steuerrechts überzeugen“ (Paul Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch). Zu Unrecht wird behauptet, die Bundesrepublik verfüge über die größte Steuerrechtsliteratur (Wagner/Zeller, Universität Tübingen, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2011: 303-316). Neue Untersuchungen haben ergeben, dass die Steuersysteme anderer Staaten weitaus komplexer sind. Deutschland befindet sich bspw. in Bezug auf die Anzahl der Pflichtangaben in der Einkommensteuererklärung weltweit im Mittelfeld (Deloitte-Studie 1/14 - „Von der Erstellung bis zur Steuererstattung“). Neue Steuergesetzbücher mit dem vermeintlichen Charme eines kurzen Gesetzestextes würden nicht nur neue, sondern noch umfangreichere

Richtlinien erfordern, die weder zu mehr Rechtssicherheit noch zu besserer Verständlichkeit führen. Richtlinien und Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden sind von großer Bedeutung für eine einheitliche Rechtsanwendung. Die Lebensumstände in einer modernen Gesellschaft sind zu vielfältig, um sie allein mit gesetzlichen Formulierungen ausreichend erfassen zu können.

(4) Zweijährige Freibeträge stellen für den Steuerbürger keine Vereinfachung dar. Er ist verpflichtet, der Finanzverwaltung auch unterjährig Veränderungen mitzuteilen. Bei der früheren Rechtslage mit nur für ein Jahr geltenden Eintragungen wurde hierauf verzichtet.

Die Mitteilungspflicht von Änderungen führt zu Mehraufwand, der die beabsichtigte Erleichterung für Arbeitnehmer konterkariert. Der Steuerpflichtige muss nun die Höhe des eingetragenen Freibetrags fortlaufend überwachen. Der Ablauf der Gültigkeit ist bei zweijährigem Rhythmus zudem schwieriger zu verfolgen als ein Jahresrhythmus. Es sollt deshalb zur bewährten Verfahrensweise mit einjährig geltenden Freibeträgen ohne Mitteilungspflicht zurückgekehrt werden. Eine sinnvolle Verbesserung kann mit der Einführung eines elektronischen Verfahrens erreicht werden, sodass auf technisch einfachem Weg mit geringem Aufwand ein erneuter Antrag gestellt werden.

(5) In der Vergangenheit war das Steuerrecht bei vielen Einzelregelungen von einem Zickzackkurs gekennzeichnet, wie an folgenden Beispielen deutlich wird:

a) Degressive Abschreibung von Gebäuden

bis 2000	Dreifaches der linearen AfA
ab 2001	Doppeltes der linearen AfA
ab 2006	Dreifaches der linearen AfA
ab 2008	Wegfall
ab 2009	Zweieinhalbfaches der linearen AfA
ab 2011	Wegfall
ab 2019?	lt. Koalitionsvertrag für die 19. Legislaturperiode Wiedereinführung geplant

b) Entfernungspauschale für Fahrten zur Arbeitsstätte

bis 2000	0,70 DM (bei PKW-Nutzung)
2001	0,70 DM bis 10. km / 0,80 DM ab 11. km (fahrzeugunabhängig)
ab 2002	= 0,36 Euro / 0,40 Euro
ab 2004	0,30 Euro
ab 2007	0 Euro bis 20. Kilometer / 0,30 Euro ab 21. Kilometer

ab 2009	0,30 Euro (rückwirkend ab 2007 „Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale“)

c) Sparerfreibetrag / Sparerpauschbetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen

bis 1988	300 DM + 100 DM (Werbungskosten-Pauschbetrag)
ab 1989	600 DM + 100 DM
ab 1993	6.000 DM + 100 DM
ab 2000	3.000 DM = 1.550 Euro (ab 2002) + 51 Euro
ab 2004	1.370 Euro + 51 Euro
ab 2007	750 Euro + 51 Euro
ab 2009	801 Euro

Wenn Steuergesetzgebung von fiskalischen Zwängen geprägt wird, lässt sie Kontinuität vermissen und führt zu einem unübersichtlichen und widersprüchlichen Steuerrecht. Gerade die Beständigkeit der letzten Jahre hat einen wichtigen Beitrag zur Steuervereinfachung geleistet.

(6) Zur Evaluierung neuer Gesetze gehört es auch, die zu erwartenden Folgewirkungen auf weitere Vorschriften bzw. Rechtsgebiete in der Gesetzesbegründung dazulegen, analog der bereits bestehenden Ausweisung von Bürokratiekosten. Ebenso wie die Prüfung der Bürokratiekosten sollte ferner jede neue gesetzliche Regelung dahingehend überprüft werden, ob sie auch für den Laien verständlich und in der Rechtsanwendung praktikabel ist. Ein prägnantes Beispiel ist die Anlage Vorsorgeaufwand zur Einkommensteuererklärung, die insbesondere nach der letzten größeren gesetzlichen Änderung durch das „Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung“ erheblich komplizierter wurde. Bereits die Erfassung der Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung umfasst im aktuellen Vordruck 12 Formularzeilen. Ein weiteres Negativbeispiel ist die Staffelung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende ab dem zweiten Kind nach der Anzahl der weiteren Kinder. Diese Staffelung kann über die Steuerklasse II nicht abgebildet werden, sondern erfordert die Eintragung weiterer Freibeträge neben der Steuerklasse. Ebenso wurde bei Einführung der oben unter Nummer 2 bereits genannten Mindestvorsorgepauschale, die ausschließlich beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt wird, nicht berücksichtigt, dass die daraus erwachsenen Fälle der Veranlagungspflicht weder für den Steuerpflichtigen noch für die Finanzverwaltung mit ausreichender Klarheit und Vollständigkeit erkennbar sind. Gesetzliche Regelungen, die für den Bürger nicht verständlich und von der Verwaltung nicht vollziehbar sind, müssen geändert werden.

(7) Ein Negativbeispiel ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, dessen weitere Anhebung immer wieder zur angeblichen Steuervereinfachung vorgeschlagen wird. Diese Vorhaben lehnt der BVL entschieden ab. Die letzte Anhebung mit dem Steuervereinfachungsge-

setz 2011 erforderte 330 Millionen Euro Mitteleinsatz, mehr als die Hälfte des Gesamtpaketes. Die Veränderung brachte Arbeitnehmern keine signifikante Vereinfachung. Von der Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags profitieren ausschließlich Steuerpflichtige ohne bzw. mit geringen Werbungskosten. Bei dieser Personengruppe erhöhen sich die Mitnahmeeffekte.

(8) Über „Nichtanwendungserlasse“ weist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Finanzämter an, „unerwünschte“ Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) nicht anzuwenden. Die Nichtanwendung wird regelmäßig damit begründet, das betreffende Urteil des BFH beziehe sich nur auf den entschiedenen Einzelfall und könne nicht verallgemeinert werden. Diese Argumentation überzeugt nicht, denn der Bundesfinanzhof entscheidet nur über Rechtsfragen mit grundsätzlicher Bedeutung (vgl. §§ 115 Abs. 2, 118 Abs. 2 FGO) und legt das Recht verbindlich für alle staatlichen Gewalten aus. Zulässig wäre allenfalls, den Sachverhalt des Urteilsfalls von anderen abzugrenzen, wenn dafür nachvollziehbare Gründe vorliegen.

Eine vollständige Beschränkung auf den entschiedenen Fall missachtet die Stellung der Judikative und stellt den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG) in Frage.

Betroffene Steuerpflichtige müssen bei Vorliegen von Nichtanwendungserlassen erneut Rechtsmittel einlegen und den Klageweg bestreiten. In der Regel entscheiden die Finanzgerichte bei weiteren Klageverfahren entsprechend der BFH-Entscheidung. Die Praxis der Nichtanwendungserlasse schränkt damit die Rechte der Bürger gegenüber der Verwaltung in unzulässiger Weise ein.

(9) Von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung abweichende höchstrichterliche Rechtsprechung darf nur in Ausnahmefällen durch Gesetzesänderungen eingeschränkt werden. Gesetzesänderungen sind nachvollziehbar, wenn Urteile die Rechtsanwendung verkomplizieren oder zu erheblichen Einnahmeausfällen führen. In diesen Fällen ist die fiskalische Auswirkung sorgfältig abzuwägen gegenüber den Urteilsgründen, der Steuersystematik und weiteren Folgen einer Gesetzesänderung.

In der Vergangenheit wurde immer häufiger – auch ohne dass derartige Gründe erkennbar vorlagen – Rechtsprechung im Sinne der Steuerpflichtigen durch Gesetzesänderungen rückgängig gemacht. **Weil die Gesetzesinitiativen regelmäßig von den Finanzministerien initiiert werden, birgt dieses Vorgehen Gefahr für die Gewaltenteilung.** Darüber hinaus wird das Steuerrecht oft komplizierter und durch Folgeverfahren belastet.

So wurde beispielsweise durch die Steuergesetzgebung 2011 (Steuervereinfachungsgesetz, Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz) der vom BFH zugunsten der Steuerpflichtigen ergangenen Rechtsprechung (Abzug von Ausbildungskosten im Erststudium und erleichterter Nachweis krankheitsbedingter Aufwendungen bei Kuren etc.) aus fiskalischen Erwägungen der Boden entzogen worden.

Erfreulicherweise sind Nichtanwendungserlasse und „Nichtanwendungsgesetze“ deutlich zurückgegangen.

(10) Bei neuer, von der bisherigen Besteuerungspraxis abweichender höchstrichterlicher Rechtsprechung muss seitens der Finanzverwaltung umgehend bundeseinheitlich klargestellt werden, ob und in welchem Umfang die Grundsätze in vergleichbaren Fällen anwendbar sind. Gleiches gilt für rechtskräftige Entscheidungen der Finanzgerichte der Länder, soweit die Urteile Rechtsfragen betreffen und von allgemeiner Bedeutung sind. Die Zeiträume bis zu einer Äußerung der Verwaltung sind zu lang.

Es widerspricht den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Bindung der Verwaltung an „Gesetz und Recht“ (Art. 20 Abs. 3 GG) und kommt einem zeitlich befristeten Nichtanwendungserlass gleich, wenn über Monate noch Steuerbescheide ergehen, die die neuere Rechtsprechung nicht berücksichtigen. Die Nichtbeachtung von Rechtsprechung erfordert bei belastenden Steuerbescheiden Rechtsmittel und bindet so Ressourcen bei Verwaltung und Gerichten. **Eine schnellere Anwendung würde folglich zum Bürokratieabbau beitragen.**

Im umgekehrten Fall – bei aus Sicht der Steuerpflichtigen negativen Urteilen – reagieren die Finanzämter regelmäßig sehr schnell und fordern teilweise bereits nach wenigen Tagen zur Rücknahme von Rechtsmitteln in vergleichbaren Fällen auf. In diesen Fällen ist zumindest die Revisions- oder Beschwerdefrist abzuwarten.

(11) Die mit dem Steueränderungsgesetz 2007 vom Gesetzgeber vorgenommene Streichung des Abzugs von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer (mit Ausnahme der Fälle von Heimarbeitern) und von Aufwendungen für Fahrten zur Arbeitsstätte für Entfernungen bis 20 km sind Beispiele aus der Vergangenheit. Solche fiskalisch geprägten Maßnahmen dürfen sich nicht wiederholen.

(12) Die Einführung der Abgeltungsteuer hat das Steuerrecht nicht signifikant vereinfacht. In der Anlage KAP der Steuererklärung sind weitere Einträge erforderlich, weil Antrags- und Pflichtveranlagungsfälle zum Abgeltungs- und zum Individualsteuersatz zu erfassen sind. Diverse Ausnahmen zur Individualbesteuerung und zum Abzugsverbot von Werbungskosten verdeutlichen die Probleme des Systembruchs.

Die Entwicklung des internationalen und automatisierten Informationsaustauschs rechtfertigen das Hauptargument zur Einführung der Abgeltungsteuer nicht mehr.

Die mit dem Koalitionsvertrag vorgesehene Abschaffung der Abgeltungsteuer ist zu begrüßen, jedoch nicht ausreichend konsequent, da sie nur Zinserträge umfassen soll. Nach Auffassung des BVL sollte die Abgeltungsteuer umfassend abgeschafft werden und die Besteuerung der Kapitaleinkünfte wieder mit dem **persönlichen Steuersatz** erfolgen. Gleichzeitig wäre das Abzugsverbot für Werbungskosten wieder aufzuheben. Beim Anleger müsste ferner - wie vor Einführung der Abgeltungsteuer - ein Teil der Einnahmen von Dividenden und Veräußerungserlösen steuerfrei gestellt werden (z. B. durch Wiedereinführung des Halbeinkünfteverfahrens), um Doppelbelastungen zu

vermeiden. Bei Veräußerungsgewinnen kann eine Wiedereinführung der Veräußerungsfrist den langfristig handelnden Anleger privilegieren. Darüber hinaus plädiert der BVL dafür, inflationsbedingte Gewinne und Erträge, die in Bezug auf die Kaufkraft keinen realen Wertzuwachs beinhalten, von der steuerlichen Bemessungsrundlage auszunehmen.

(13) Eine höhere Entlastungswirkung von Aufwendungen bei höherem Einkommen ist die logische Folge der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Würden nur die Einnahmen progressiv besteuert und Ausgaben eingeschränkt mit einem geringeren Steuersatz berücksichtigt, wäre dies ein Verstoß gegen das Nettoprinzip.

Eine nicht gerechtfertigte progressive Begünstigung wird durch Pauschalen bewirkt, wenn diesen keine tatsächlichen Aufwendungen gegenüberstehen. Ein Steuerpflichtiger, der ohne Aufwendungen **1.000 Euro Pauschale** nutzen kann, profitiert beim Spitzensteuersatz mit einem **Steuervorteil von 420 bzw. sogar 450 Euro,** zuzüglich Solidaritätszuschlag (vgl. Nummer 39).

(14) Zur Steuervergütung: Wenn für bestimmte zwangsläufige Aufwendungen, wie etwa Pflegekosten, die mit Progressionswirkung von der Bemessungsgrundlage abziehbare sind, eine Mindestentlastung von beispielsweise 20 Prozent gewährleistet werden soll, kann diese dadurch erreicht werden, dass die tatsächliche Steuerentlastung wie beim Abzug nach § 10a EStG (Riester-Beiträge) programmgesteuert errechnet wird. Erreicht die Steuerentlastung nicht die vorgesehene Mindestentlastung, kann der fehlende Betrag als „Negativsteuer“ ausgewiesen und erstattet werden. Alternativ kann die Förderung auch vollständig progressionsunabhängig durch unmittelbaren Abzug von der Steuerschuld bzw. als Steuervergütung erfolgen.

Auch die Zulage der Riesterförderung kann auf diesem Weg als „Finanzamtslösung“ integriert werden, unter Beibehaltung der Einzahlung der Zulage in den Vertrag.

(15) Der maßgeblich unter dem Einfluss von Prof. Paul Kirchhof durch das Bundesverfassungsgericht begründete Halbteilungsgrundsatz (vereinfacht: vom Einkommen muss nach Abzug der Steuern dem Bürger wenigstens die Hälfte zur freien privaten Verfügung verbleiben) ist zwar mittlerweile in seiner Absolutheit aufgeweicht. Dennoch wurde weder in der Praxis noch in der Wissenschaft ein vergleichbarer und in der Breite akzeptierter (Ersatz-) Maßstab entwickelt. Daher setzt sich der BVL für eine Wiederbelebung des Halbteilungsgrundsatzes ein, der einen überzeugenden Kompromiss zwischen der Eigentumsfreiheit des Einzelnen und dem Finanzierungsbedarf des Staates darstellt.

(16) Im aktuellen Steuertarif 2018 steigt der Grenzsteuersatz in der ersten Progressionszone innerhalb von 4.996 Euro Einkommen um **fast 10 Prozentpunkte**. Bereits bei einem Einkommen von 13.996 Euro wird ein Grenzsteuersatz von rund 24 Prozent erreicht. Danach verringert sich der Anstieg erheblich. Für die nächsten 4.996 Euro Ein-

kommen steigt der Grenzsteuersatz demgegenüber nur um rund **2,2 Prozentpunkte**.

Der Steuersatz steigt in der ersten Progressionszone mehr als viereinhalbmal so stark wie in der zweiten Progressionszone an**.**

(17) In den fünfziger Jahren war zum Erreichen des Spitzensteuersatzes noch das 17-fache des Durchschnittseinkommens notwendig. Die Aussage betrifft den Steuersatz von 42 Prozent am Ende der zweiten Progressionszone. Nach der Statistik zum durchschnittlichen Brutto-Monatsverdienst eines vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmers in Deutschland.

(18) Der BVL spricht sich gegen einen partiellen Erhalt des Solidaritätszuschlags aus. Es würde ein deutliches Signal an Wirtschaft und Gesellschaft aussenden und zur stärkeren Akzeptanz des Steuerrechts beitragen, wenn einmal eingeführte Zusatzsteuern auch wieder vollständig entfallen können.

Als „Nebeneffekt“ führt der Wegfall des Solidaritätszuschlags zu einer Steuervereinfachung und mehr Transparenz der Steuerberechnung, da die gesonderte Berechnung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag entfällt.

(19) Der Splittingvorteil kann auch bei Individualbesteuerung durch Steuergestaltung erreicht werden, indem Einkünfte zwischen den Ehegatten verlagert werden. Hierbei wären Arbeitnehmer benachteiligt, weil für Arbeitnehmereinkünfte eine Verlagerung in der Regel nicht möglich ist, während beispielsweise bei Gewinn-, Vermietungs- und Kapitaleinkünften über Beteiligungen und Nießbrauch die Einkünfte übertragen werden können.

Arbeitnehmer wären außerdem benachteiligt, wenn ein Ehegatte unvorhergesehene Einkommensausfälle beispielsweise aufgrund von Arbeitslosigkeit erleidet. Das Gleiche gilt für Ehepaare, bei denen ein Partner zur Kinderbetreuung nicht erwerbstätig ist. Hingegen könnten sich insbesondere Alleinverdiener-Ehen durch die beschriebene Einkommensverlagerung auf eine Rechtsänderung einstellen, weil deren Verhältnisse dauerhaft angelegt sind.

Es kann nicht Aufgabe des Steuerrechts sein, auf die Aufgabenverteilung innerhalb der Wirtschaftsgemeinschaft einer Ehe oder Lebenspartnerschaft Einfluss zu nehmen. Aufgabe einer freiheitlichen Grundordnung ist es nicht, die Wertvorstellungen der Politik anstelle der individuellen Lebenswünsche durchzusetzen.

(20) Eine Aufteilung außergewöhnlicher Belastungen, bestimmter Sonderausgaben wie Kinderbetreuungskosten und der Abzug der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen zwischen nicht gemeinsam veranlagten Ehegatten kann aus Gründen der Typisierung, wie seit dem Jahressteuergesetz 2011 verankert, eingeschränkt werden (hälftige Zuordnung oder vollständige Zuordnung zu einem Ehegatten).

Das Wahlrecht wäre deutlich einfacher zu handhaben, wenn die derzeitige Ausnahme (hälftige Zuordnung) zur Regel würde und die derzeit im Gesetz festgelegte wirtschaft-

liche Zuordnung lediglich bei übereinstimmendem Antrag beider Eheleute zur Anwendung käme.

Trotz einheitlicher Bezeichnung ist die Einzelveranlagung von Ehegatten nicht identisch mit der Einzelveranlagung Unverheirateter. In der Ehegatten - Einzelveranlagung müssen gemeinsam getragene Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen, Sonderausgaben wie Kinderbetreuungskosten etc.) aufgeteilt und zugeordnet werden. Die identische Bezeichnung als „Einzelveranlagung“ führt zu begrifflicher Unklarheit und nicht zu der beabsichtigten inhaltlichen Vereinfachung.

(21) Die Befürworter einer steuerrechtliche Gleichstellung mit anderen Lebensformen außerhalb von ihr und gesetzlicher Lebenspartnerschaft verkennen, dass sich diese auch zivilrechtlich von Ehe und Lebenspartnerschaft unterscheiden, welche untereinander bindende rechtliche Verpflichtungen eingehen, die bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften fehlen. Eine steuerrechtliche Gleichstellung würde eine vorherige zivilrechtliche Anpassung beispielsweise durch vertragliche Regelungen analog der gesetzlichen Lebenspartnerschaft erfordern.

(22) Einige Vorschläge sehen vor, anstelle des Ehegattensplittings den Unterhaltsfreibetrag eines Partners beim anderen Partner anzusetzen. Dieser Ansatz ist kein Splittingverfahren. Deshalb fällt die Steuerlast im Regelfall höher aus, als wenn beide Partner ihre Einkünfte jeweils ähnlich hoch gestalten. Unterhaltsfreibeträge für Familienangehörige führen, ebenso wie Kinderfreibeträge, zu einer geringeren Entlastungswirkung als das Splittingverfahren, weil sich die Abstände zwischen den Tarifzonen nicht verdoppeln.

(23) Maßgebliche Bedeutung kommt dem Faktor zu, mit dem Kinder in den Tarif einbezogen werden, soweit sie den Eltern nicht vollständig gleichgestellt werden (dazu auch BT-Drs. 17/13811, S. 8). Je höher dieser Faktor ausfällt, desto größer ist die Entlastung für die Familie. Je niedriger dieser Faktor gewählt wird, umso weniger belastet das Familiensplitting den Fiskus. In gleichem Maße steigt allerdings die Gefahr, dass viele Familien - verglichen mit dem Status quo - benachteiligt werden.

Gegenüber einer in ihrer Ausgestaltung schwierigen Änderung des Splittings gilt es vielmehr, einzelne steuerrechtliche Nachteile für unverheiratete Eltern und Lebensgemeinschaften zu beseitigen. Dies betrifft beispielsweise den Abzug von Kinderbetreuungskosten, wie unten in Nummer 62 dargestellt.

(24) Die regelmäßige Überprüfung und Anpassung steht nicht in Widerspruch zu der vom BVerfG als währungspolitisch bedenklich und unerwünscht angesehenen Indexbindung (Kammerbeschluss vom 15.12.89, 2 BvR 436/88), sondern beruht auf einem gleichermaßen tragenden verfassungsrechtlichen Grundsatz der Steuerfreistellung des Existenzminimums, soweit die entsprechenden Aufwendungen nicht bei der Bemessungsgrundlage abgezogen werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 13.02.2008, 2 BvL 1/06).

Die rechtzeitige Anpassung erfordert, dass der alle zwei Jahre vorzulegende Existenzminimumbericht fristgemäß vorliegt, sodass nachfolgende Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des Steuertarifs, ebenso zur Anpassung der Freibeträge für Kinder, frühzeitig vor Beginn des Veranlagungsjahres abgeschlossen werden können.

(25) Wie sich ein fehlender Abzug zwangsläufiger privat veranlasster Aufwendungen auswirkt, sei an folgendem Beispiel am Tarif 2018 veranschaulicht:

a) Steuerberechnung

Zu versteuerndes Einkommen	11.000 Euro
abzgl. Existenzminimum	- 9.000 Euro
verbleibendes steuerliches Einkommen	2.000 Euro
Einkommensteuer:	319 Euro

b) Weitere zwangsläufige Aufwendungen in Höhe von 2.000 Euro, die jedoch weder im Existenzminimum noch bei der Einkommensberechnung berücksichtigt werden.

Ermittlung des tatsächlich verfügbaren Nettoeinkommens

Zu versteuerndes Einkommen (wie oben)	11.000 Euro
abzgl. Steuern (wie oben)	- 319 Euro
abzgl. zwangsläufige Kosten	- 2.000 Euro
verbleiben	8.681 Euro < Existenzminimum

Die Steuerbelastung von 319 Euro ist in diesem Fall aus dem steuerfreien Existenzminimum zu bestreiten.

(26) Beim objektiven Nettoprinzip ist die Veranlassung von Kosten zu berücksichtigen. Insoweit verstößt das „Werkstorprinzip“ gegen das Nettoprinzip und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. *„Die Überwindung einer Distanz zwischen Wohnort und Arbeitsstätte ist regelmäßig notwendige Bedingung beruflicher Betätigung“* (BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 9.12.2008, Absatz-Nr. 73).

(27) Aufwendungen sind aufgrund der Weisungsgebundenheit zwangsläufig, wie bereits beim Einsatzort deutlich wird, auf den der Arbeitnehmer regelmäßig keinen Einfluss hat. Gleiches gilt für die Anschaffung von Arbeitsmitteln oder das Bereitstellen eines Arbeitsraumes (Arbeitszimmer), bei denen der Selbständige einen größeren Entscheidungsspielraum hat, die tatsächlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sie den gesetzlichen Voraussetzungen zum Abzug entsprechen.

(28) *„Mit Blick auf die Anforderungen an einen praktikablen und zumutbaren Verwaltungsvollzug scheidet eine Anwendung der Generalnorm des § 9 Abs. 1 EStG, die individua-*

lisierende Nachweise und Feststellungen tatsächlicher Wegeaufwendungen erfordern würde, von vornherein aus" (BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 9.12.2008, Absatz-Nr. 90). Deshalb ist eine Pauschalregelung erforderlich.

1. Ausgestaltung der Pauschale

Bei der Ausgestaltung des Fahrtkostenabzugs ist zwischen einer aufwandsunabhängigen Entfernungspauschale und einer aufwands- (d.h. fahrzeug-) abhängigen Kilometerpauschale abzuwägen.

Es sprechen

a) für die **Entfernungspauschale**:

- Praktikabilität
- Umweltaspekte (Anreizwirkung)

b) für die **Kilometerpauschale**:

- geringere Kosten

In der Abwägung favorisiert der BVL das Beibehalten einer fahrzeugunabhängigen Entfernungspauschale.

2. Höhe des Kilometersatzes

Der BVL schlägt für zukünftige Strukturänderungen eine degressive Staffelung in zwei Stufen vor, beispielsweise:

- 0,40 Euro bis zum 10. Entfernungskilometer,
- 0,30 Euro ab dem 11. Entfernungskilometer.

Gründe:

a) Bei größeren Entfernungen sind die relativen Kosten pro Kilometer niedriger. Das gilt sowohl bei PKW-Nutzung (geringere km-Kosten bei zunehmender Laufleistung) als auch für öffentliche Verkehrsmittel (höhere Kosten vor allem im Nahbereich).

b) Bei geringeren Entfernungen liegt nach den Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts ein höherer beruflicher Veranlassungszusammenhang vor (*„…Faustformel: Je geringer die Entfernung zum Arbeitsplatz, umso eher ist ein angemessener Kostenaufwand zur Überwindung der Entfernung als unausweichlicher beruflich bedingter Aufwand zu werten"* - BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 9.12.2008, Absatz-Nr. 77).

c) Mit der Anhebung im unteren Entfernungsbereich fallen weniger Fälle an, bei denen die tatsächlichen Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel den Kilometersatz übersteigen. Die Anhebung führt damit zu einer sachgerechteren Typisierung.

Zur Verringerung von Mitnahmeeffekten in Fällen, in denen die Pauschale einen Subventionscharakter hat (bspw. für Mitfahrer), kann eine Verringerung des Höchstbetrags

vorgenommen werden. Durch Anwendung des Höchstbetrages auf Familienheimfahrten, für die er bisher nicht gilt, können ebenfalls Mitnahmeeffekte verringert werden. Die Begrenzung darf - wie bisher - nicht bei PKW-Nutzung und nachgewiesenen Kosten für öffentliche Verkehrsmittel gelten.

Die Angemessenheit der Höhe des Kilometersatzes ist regelmäßig zu überprüfen und ggf. anzupassen, um einen ausreichenden Fahrtkostenabzug zu gewährleisten. Der seit dem Jahr 2004 geltende Satz von 30 Cent pro Entfernungskilometer bedarf auf Grund der seitdem erfolgten Kostensteigerungen, sowohl bei Nutzung des PKW als auch bei Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel, dringend einer Anpassung.

Das in der politischen Diskussion immer wieder aufkommende Argument, die Entfernungspauschale biete ökologisch falsche Anreize, ist unzutreffend. Insbesondere bei Nutzung eines PKW erreicht die Steuerentlastung nur einen Bruchteil der tatsächlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen. Letztendlich werden Steuerpflichtige ihre Wahl des Verkehrsmittels immer vom tatsächlichen Angebot öffentlicher Verkehrsmittel und dem Vorhandensein kostenfreier Parkplätze zur Nutzung von park&ride abhängig machen und nicht von der geringen steuerliche Entlastung.

Zudem zwingen zunehmend fehlende Wohnungen in Ballungsgebieten Arbeitnehmer zu größeren Fahrtkosten. Bereits das Verfassungsgericht hat in seinem Urteil ausgeführt, dass *„das Wohnen in Fußwegnähe zum „Werkstor“ für die große Mehrheit der Steuerpflichtigen schon aus (bauplanungs-) rechtlichen (Grundsatz der Trennung unterschiedlicher Nutzungsarten von Grundstücken im Bauplanungsrecht) und faktischen (fehlendes Angebot entsprechenden Wohnraums) Gründen nicht möglich ist …“* (BVerfG, 2 BvL 1/07 vom 9.12.2008, Absatz- Nr. 73). Außerdem ändern sich in der heutigen Arbeitswelt für viele Arbeitnehmer immer wieder die Arbeitsorte, sei es wegen Versetzung oder Wechsel des Arbeitsverhältnisses. Arbeitnehmer können nicht ständig der Arbeit „hinterherziehen“. Dies gilt insbesondere für Familien mit Kindern und für beiderseits berufstätige Partner.

In den Fällen, in denen die Entfernungspauschale tatsächlichen Subventionscharakter entfaltet, erfüllt dieser steuerpolitische, gesellschaftlich gerechtfertigte Lenkungsziele zur Förderung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel.

(29) Die durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 erfolgte Einschränkung des Wahlrechts zwischen dem Ansatz der Entfernungspauschale und dem Abzug tatsächlicher Kosten benachteiligt Steuerpflichtige, die Teilstrecken mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen (park&ride, vgl. BMF vom 31.10.2013, Abschnitt 1.6) oder nur zeitweise öffentliche Verkehrsmittel nutzen. Diese Sachverhalte findet man insbesondere im Umkreis von Ballungsgebieten, wo ein Teil der Anfahrt aufgrund unzureichender Infrastruktur mit dem PKW und die Weiterfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln erfolgen.

Eine sachgerechtere Typisierung kann durch Anhebung des Kilometersatzes der Entfernungspauschale für Entfernungen bis 10 km erreicht werden. Die Pauschale würde den tatsächlichen Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel besser entsprechen, sodass deren Nachweis entbehrlich würde.

(30) Die ab 2014 geltende Reform des steuerlichen Reisekostenrechts wird begrüßt. Soweit bei steuerfreien Erstattungen im öffentlichen Dienst weiterhin Privilegierungen gegenüber den Regelungen für Beschäftigte in der Privatwirtschaft bestehen (Erstattung höherer Beträge), sind diese sachlich nicht gerechtfertigt und zu beseitigen.

(31) Soweit der Arbeitgeber Reisekosten pauschal erstatten kann, müssen diese auch als Werbungskosten abziehbar sein. Gegenwärtig gilt dies nicht bei Übernachtungskosten (vgl. R 9.7 Abs. 3 LStR) mit der Folge, dass im Veranlagungsverfahren Nachweise zur Höhe der Aufwendungen erforderlich werden, auf die der Arbeitgeber beim Auslagenersatz verzichten kann. Veranlagte Arbeitnehmer haben folglich einen höheren Belegaufwand. Sie müssen mit einer Nachversteuerung rechnen und werden gegenüber nichtveranlagten Arbeitnehmern benachteiligt, wenn ihre nachweisbaren Übernachtungskosten geringer ausfallen als die vom Arbeitgeber pauschal gezahlten Leistungen. Bei nicht veranlagten Arbeitnehmern verbleibt es demgegenüber rechtmäßig bei den höheren, vom Arbeitgeber steuerfrei gezahlten Übernachtungspauschalen.

(32) Den Abzug von Ausbildungskosten gebietet die Funktion der Steuerpolitik als Wachstumspolitik. Dazu gehört die Förderung von Bildung. Höhere Bildungsabschlüsse führen zu gehobenen Einsatzgebieten mit steigenden Einkommen und letztlich zu höheren Steuereinnahmen.

(33) In diesem Zusammenhang ist auf die Vorlagen des Bundesfinanzhofes an das Bundesverfassungsgericht zur Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs für Berufsausbildungskosten hinzuweisen. Der BFH hat zutreffend ausgeführt, dass der Sonderausgabenabzug Bildungskosten nicht ausreichend berücksichtigt. Gerade bei Studenten und Auszubildenden bleibt er nach seiner Grundkonzeption wirkungslos, da diese typischerweise in den Ausbildungszeiträumen, in denen die Aufwendungen entstehen, noch keine Einkünfte erzielen (BFH-Pressemitteilung Nr. 73 vom 5. November 2014 zu den Vorlagebeschlüssen VI R 2/12, 8/12). Als Lösung schlägt der BVL vor, den Abzug bei den Eltern zuzulassen, die regelmäßig bei nicht ausreichendem eigenen Einkommen der Auszubildenden deren Aufwendungen wirtschaftlich tragen (vgl. Abschnitt Familienleistungsausgleich).

(34) Der Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist nicht nur aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben zum Abzug erwerbsbedingter Aufwendungen geboten. Er entspricht auch der modernen Arbeitswelt, in der viele Unternehmen und öffentliche Verwaltungen ihren Beschäftigten die Arbeit im Homeoffice ermöglichen. Der Werbungskostenabzug für ein Arbeitszimmer dient der Förderung von Flexibilität sowie der Aus- und Weiterbildung (bspw. für Arbeitnehmer während eines Meisterkurses oder beim Abendstudium auf dem zweiten Bildungsweg) und der besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie.

Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers sind abziehbar, wenn kein anderer Arbeits-

platz vorliegt. Mit dieser Einschränkung erfolgt eine sehr zielgenaue Begrenzung auf beruflich notwendige Fälle. Die Begrenzung der Höhe des Abzugs auf derzeit 1.250 Euro vermeidet Mitnahmeeffekte und führt zu einer Vereinfachung, weil häufig nach dem Erstjahr auf Belegeinreichung bei der Veranlagung verzichtet werden kann. Eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Höhe nach erfordert allerdings eine regelmäßige Überprüfung anhand der typisierend festgestellten Lebenskosten. Der Abzugsbetrag wird für ein 15 m² großes Arbeitszimmer bei 6,95 Euro Warmmiete erreicht. Dieser Mietwert wird in vielen Regionen bereits überschritten. Insoweit ist eine Anhebung des Höchstbetrages geboten.

(35) Der Abzug des vollen Jahresbetrages ließe sich auch mit dem Grundsatz der Einkommensteuer als Jahressteuer begründen. Mit dem Abzug des gesamten Jahresbetrages der Abschreibung im Erstjahr entfällt der Aufwand für eine monatliche Aufteilung sowohl im Erstjahr als auch im letzten Jahr. Zudem verteilt sich die Abschreibung auf ein Kalenderjahr weniger, sodass sich hierdurch der Aufwand für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung verringert.

Bei der Abschreibung des Sammelpostens bei Gewinneinkünften wird beispielsweise ebenfalls auf eine zeitanteilige Kürzung verzichtet.

(36) Zur Erfassung der Sachbezüge einer PKW-Nutzung sieht das Einkommensteuergesetz Monatswerte von 1 % des Listenpreises für Privatfahrten und 0,03 % des Listenpreises pro Entfernungskilometer für Fahrten zur Arbeitsstätte vor. Dem Wert für Fahrten zur Arbeitsstätte liegt die Annahme von durchschnittlich 15 Arbeitstagen im Monat zugrunde. Bei einer geringeren Anzahl von Fahrten hat der BFH den Ansatz von 0,002 % des Listenpreises pro Fahrt und Entfernungskilometer als sachgerechte Typisierung zugelassen. Dem ist die Finanzverwaltung nach mehreren Nichtanwendungserlassen gefolgt. Dieser Ansatz lässt eine sachgerechte Typisierung zu und vermeidet Mehraufwand durch Nachweis eines individuellen Nutzungswertes mit der Fahrtenbuchmethode.

Eine stärkere Anpassung an die tatsächlichen Verhältnisse wird durch die Rechtsprechung des BFH erreicht, nach der vom Arbeitnehmer selbst getragene Aufwendungen den pauschal ermittelten geldwerten Vorteil mindern (VI R 2/15). Nachdem die Finanzverwaltung dieses Verfahren im aktuellen Anwendungsschreiben nunmehr zulässt, kann in betreffenden Fällen auf die aufwändige Fahrtenbuchmethode verzichtet werden, sodass sich der Anwendungsbereich der Pauschalregelung vergrößert.

(37) Sachgerechte spezifische Pauschalen sind beispielsweise die Pauschbeträge für behinderte Menschen, die Entfernungspauschale und die Verpflegungspauschalen. Gleiches gilt auch für im Verwaltungsweg festgelegte Pauschalen wie für beruflich veranlasste Umzugskosten oder für Telefonkosten (20 Prozent der Gesamtaufwendungen). Diese Pauschalen sind differenziert nach typischem Aufwand und den Sachverhalten leicht zuzuordnen. Wesentliches Merkmal dieser Pauschalen ist, dass sie an unmittel-

bare Kosten (Telefonkosten) bzw. Kosten verursachende Sachverhalte (Auswärtstätigkeit, Umzug) gebunden und in der Höhe den Sachverhalten angepasst sind (Kilometerpauschale). Sie stellen aufwandsabhängige Pauschalen dar.

Höchstbeträge wie beim Abzug für das häusliche Arbeitszimmer führen durch die Deckelung der abziehbaren Aufwendungen zur Vermeidung unerwünschter Steuergestaltungen.

(38) Für eine realitätsnahe Ausgestaltung müssen Pauschalen statistisch verifiziert werden. Dies schließt eine regelmäßige Überprüfung der Beträge ein. Es liegt auf der Hand, dass unveränderte Beträge über Jahre, teilweise Jahrzehnte hinweg aufgrund der Kostenentwicklung nicht mehr realitätsgerecht sein können. Folglich sind beispielsweise die Pauschbeträge für behinderte Menschen und die Entfernungspauschale für Fahrten nach Auffassung des BVL anzuheben.

(39) Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist eine Subvention, die Arbeitnehmer begünstigt, die keine berufsbedingten Aufwendungen haben wie bspw. mitarbeitende Ehegatten oder Arbeitnehmer, denen die Aufwendungen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Die Subventionswirkung betrifft häufiger Arbeitnehmer mit höheren Einnahmen als Arbeitnehmer der geringeren Einkommensgruppen. Führungskräften und anderen Arbeitnehmern in gehobenen Positionen werden regelmäßig Kommunikationsmittel, Firmen-PKW u. w. zur Verfügung gestellt. Nach der Einkommensteuerstatistik steigt der Anteil an erhöhten Werbungskosten bei einem Bruttolohn von 20.000 bis 40.000 Euro und nimmt bei höheren Bruttolöhnen wieder ab. Die Subventionswirkung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags für höhere Einkommen wird durch den progressiven Steuertarif noch verstärkt.

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag wirkt steuersystematisch als Ausgleich der Quellenbesteuerung des Arbeitnehmers (Lohnsteuer). Er könnte auf einen geringeren Betrag begrenzt werden. Eine signifikante Mehrbelastung für die Steuerverwaltung ist bei Nutzung elektronischer Verfahren und Risikomanagement nicht zu erwarten. Die Anzahl der Veranlagungsfälle ergibt sich im Wesentlichen nicht durch höhere Werbungskosten (oberhalb des Arbeitnehmer-Pauschbetrags), sondern aufgrund anderer Aufwendungen (Beiträge in die Altersvorsorge) und steuerrechtlicher Sachverhalte (Steuerklassenkombination, Lohnersatzleistungen, Erstattung von Vorsorgeaufwendungen, Rentenbesteuerung u.w.).

(40) Zur Höhe ist zu berücksichtigen, dass die Arbeitnehmer-Pauschale bis 1989 nur 564 DM betrug und offensichtlich auch in dieser geringen Höhe und ohne IT-Einsatz in der Finanzverwaltung praktikabel war. Der Einsatz EDV-gestützter Systeme mit Risikomanagement ermöglicht eine gleichmäßige, von subjektiven Kriterien des einzelnen Sachbearbeiters unabhängige Verifikation der Fälle, sodass eine Anhebung von Pauschalen aus Gründen der Entlastung der Verwaltung nicht berechtigt ist.

(41) Die im Lohnsteuerabzug berücksichtigte Mindestvorsorgepauschale von 12 % des Bruttolohnes, bis 1.900 bzw. 3.000 Euro (Steuerklasse I, II, IV, V / Steuerklasse III), übersteigt bspw. bei Soldaten regelmäßig die eigenen Beitragsleistungen. Ebenfalls unzutreffend ist die Vorsorgepauschale, wenn Krankenversicherungen Beitragserstattungen oder Prämien gewähren. In Bezug auf den Rentenversicherungsbeitrag ist die Vorsorgepauschale bspw. unzutreffend, wenn die Arbeitgeberbeiträge für Versicherte der Bundesknappschaft mehr als 50 Prozent des Gesamtbeitrags zur Rentenversicherung betragen.

In diesen Fällen besteht Veranlagungspflicht, die zu Steuernachforderungen führt, ggf. sind auch Vorauszahlungen festzusetzen. Dies verkompliziert die Besteuerung erheblich und kann nur durch eine einheitliche Anwendung von Pauschalwerten im Lohnsteuerabzug und der Veranlagung vermieden werden. Aus diesem Grund ist eine realitätsgerechtere Ausgestaltung der Vorsorgepauschale geboten.

(42) Der Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten sowie die Bildung von Rückstellungen sind Bilanzierungsinstrumente, mit denen eine sachgerechte Zuordnung von Aufwendungen zu steuerpflichtigen Einnahmen erfolgt und jahresübergreifend eine leistungsgerechte Besteuerung sichergestellt werden kann.

Diese Möglichkeiten fehlen bei Überschusseinkünften, sodass eine Verlustverrechnung und ein sachgerechter Verlustübertrag auf andere Jahre geboten sind.

(43) Eine begründbare Ausnahme betrifft bspw. die Berücksichtigung von Verlusten aus Kapitaleinkünften, die nur mit gleichartigen Einkünften verrechnet werden können. Für die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG, die seit 2009 nicht mehr für Wertpapiere gilt, ist das Verlustverrechnungsverbot mit anderen Einkunftsarten wie aus nichtselbständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung seitdem jedoch nicht mehr gerechtfertigt.

(44) Anderenfalls läuft der Abzug von Verlusten ins Leere, wenn aufgrund von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen das Einkommen im Verlustabzugsjahr steuerfrei bleibt. Ein Verlustabzug in diesen Fällen vom Einkommen unterhalb des steuerfreien Existenzminimums widerspricht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dem vorrangigem Abzug erwerbsbedingter Aufwendungen. Das Wirksamwerden des Verlustabzugs hängt insoweit von Zufälligkeiten ab und führt zu nicht sachgerechten Ergebnissen.

Beispiel

Im Jahr 01 ergibt sich für drei Steuerpflichtige durch eine Fortbildung während der Arbeitslosigkeit ein Verlust in Höhe von 5.000 Euro, der zunächst in das Jahr 02 vorgetragen wird. Im Jahr 02 haben die Arbeitnehmer folgende steuerliche Situation:

- A. hat bereits seit Januar wieder ein Arbeitsverhältnis und erzielt daraus ein Einkommen von 15.000 Euro.

- B. hat erst im Oktober wieder ein Arbeitsverhältnis und erzielt daraus ein Einkommen von 5.000 Euro.
- C. hat erst ab Januar 03 wieder ein Arbeitsverhältnis. Im Jahr 02 erhält er nur Lohnersatzleistungen. Seine Einkünfte betragen 0 Euro und sein Einkommen ist nach Abzug der Sonderausgaben negativ.

Ergebnis: A. und C. können den Verlust in voller Höhe steuerlich geltend machen, A. bereits im Jahr 02 und C. im Jahr 03, weil der Verlust im Jahr 02 nicht abgezogen werden kann und deshalb weiter vortragfähig ist.

B. muss den Verlust rechnerisch abziehen, er bleibt jedoch ohne steuerliche Auswirkung.

(45) Seit dem Jahressteuergesetz 2010 sind die Fristen zur Verlustfeststellung vereinheitlicht, ohne die Ursachen und Schwierigkeiten der Rechtsanwendung zu beseitigen. In der Praxis muss beispielsweise neben der Einkommensteuerfestsetzung auch eine Verlustfeststellung beantragt werden. Fehlt die Angabe im Vordruck zur Einkommensteuererklärung, erfolgt keine Verlustfeststellung (vgl. Rundverfügung vom 18.02.2014 - S 2225 A - 9 - St 213, OFD Frankfurt). Der Einkommensteuerbescheid gilt wie ein Grundlagenbescheid, muss also bei Fehlern in der Feststellung der Einkünfte angegriffen werden, damit diese zutreffend in der Verlustfeststellung berücksichtigt werden können. Andererseits hat der Einkommensteuerbescheid nicht dieselbe Bindungswirkung wie ein Grundlagenbescheid, sodass im Zweifelsfall bei Ablehnung einer Verlustfeststellung sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid als auch gegen den Verlustbescheid vorgegangen werden muss. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG lässt eine Ausnahme von der Bindungswirkung der Steuerfestsetzung für die Verlustfeststellung für den Fall zu, dass die Änderung der Steuerfestsetzung mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Diese Verfahren sind unnötig kompliziert und für den Laien unverständlich.

(46) Zur Vereinfachung der geltenden Rechtslage sollte auf die 4%ige Kürzung des Krankenversicherungsbeitrags aufgrund des Krankengeldanspruchs verzichtet werden. Hierdurch werden eine deutliche Reduzierung des Aufwands zur Eintragung und eine Vereinfachung der Berechnung erreicht. Die gegenwärtigen Übermittlungsverfahren bilden die komplexe Realität nicht ausreichend ab, weil bspw. ein weiterbeschäftigter Altersrentner aufgrund fehlenden Krankengeldanspruchs die in der Lohnsteuerbescheinigung aufgeführten Krankenversicherungsbeiträge in die Anlage Vorsorgeaufwand zusätzlich in eine weitere Zeile eintragen muss, um die für ihn nicht zutreffende Kürzung der Sonderausgaben zu vermeiden. Für eine sachgerechte Datenübermittlung müsste die Eintragung in der Lohnsteuerbescheinigung ebenfalls aufgeschlüsselt werden. Dies würde jedoch weiteren Aufwand für die Arbeitgeber nach sich ziehen. Der Wegfall der prozentualen Kürzung würde dieses Problem vollständig beseitigen. Diese Typisierung lässt sich mit dem Vereinfachungseffekt und dem Progressionsvorbehalt

für den Bezug von Krankengeld rechtfertigen. Steuersystematisch konsequent könnte der Krankengeldbezug alternativ ebenso wie Rentenbezüge im Rahmen „Sonstiger Einkünfte“ erfasst und nachgelagert besteuert werden.

(47) Nach dem Urteil des BVerfG vom 13.02.2008 (2 BvL 1/06) sind Aufwendungen für Versicherungsbeiträge mindestens in dem Umfang steuerfrei zu stellen, in dem sie zu Leistungen führen, die dem Leistungskatalog der Sozialhilfe entsprechen. Die Arbeitslosenversicherung sichert im Leistungsfall ein Einkommen, welches auch eine Grundsicherung enthält, die auch für Personen ohne Beitragszahlung gewährt wird. Gleiches gilt für vergleichbare private Absicherung aus Berufs- und Erwerbsunfähigkeitsversicherungen, Krankentagegeldversicherungen etc. Beiträge müssen deshalb in der Höhe abziehbar sein, in der sie Leistungen in Höhe des ALG II-Betrages einschließlich Wohngeld gewährleisten. Der BFH, der u. a. in seinem Urteil vom 9.9.2015, X R 5/13 die Berücksichtigung als Sonderausgaben ablehnt, ordnet die Arbeitslosenversicherung ausschließlich der Absicherung gegen Lohnausfall zu und berücksichtigt nicht ihre anteilige Funktion als Grundsicherung. In dem Umfang, in dem die Beiträge die Grundsicherung gewährleisten, müssen sich jedoch abziehbar sein.

(48) Ein Abzug von Beiträgen für eine Berufsunfähigkeitsversicherung fördert notwendige Eigenvorsorge, die dem steigenden Risiko und Anteil berufsbedingter Langzeiterkrankungen wie beispielsweise dem „Burnout-Syndrom“ Rechnung trägt. Eine nachgelagerte Besteuerung der Leistungen entspricht steuersystematisch dem Paradigmenwechsel bei der Altersvorsorge.

(49) Die weitere Berücksichtigung zwangsläufiger oder diesen entsprechenden Aufwendungen ist verfassungsrechtlich geboten, soweit diese nicht bereits als Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehbar sind oder im Rahmen des Existenzminimums berücksichtigt werden. Hausrat und Wohnung gehören zu den existenziell notwendigen Gütern, für die bei Schäden und Verlust die Allgemeinheit aufkommen muss. Vorrang hat jedoch eine Eigenvorsorge. Wird diese nicht wahrgenommen, können Aufwendungen auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Die aus Sicht der Gesellschaft gewünschte und steuerrechtlich geforderte Eigenvorsorge durch Versicherungsschutz führt zu zwangsläufigem Aufwand. Das hierfür gebundene Einkommen sollte folglich von der Besteuerung freigestellt sein.

(50) Aufwendungen zur schulischen Ausbildung sind nicht im erforderlichen Umfang durch den Grundfreibetrag (sächliches Existenzminimum) abgedeckt. Diese Aufwendungen müssen insoweit bei den Sonderausgaben abziehbar sein. Im Regelfall werden diese jedoch von den Eltern getragen und sind in diesem Fall bei den Eltern zu berücksichtigen (vergleiche Abschnitt 13). In diesem Fall entfällt der Abzug als Sonderausgaben beim Kind, da bei diesem kein Aufwand vorliegt. Der Abzug würde bei fehlendem Einkommen ohnehin ins Leere gehen.

(51) Die Vermögensübergabe gegen Rentenzahlungen oder dauernde Lasten ist ein steuerliches Instrument, das der Versorgung der Generationen untereinander Rechnung trägt. Mit dem Jahressteuergesetz 2008 erfolgte eine Einschränkung auf Gewinneinkünfte. Steuerpflichtige mit Überschusseinkünften und damit insbesondere Arbeitnehmer werden benachteiligt. Sie können bei der Übergabe von Wohneigentum, das nicht zu Betriebsvermögen gehört, seit Inkrafttreten des Gesetzes entsprechende Aufwendungen für Neufälle nicht mehr geltend machen.

Die Übertragung in vorweggenommener Erbfolge dient individueller und generationsübergreifender Altersvorsorge. Der Abzug ist deshalb auch im Hinblick auf erforderliche Eigenvorsorge wieder einzuführen.

(52) Steuersystematisch korrespondierend mit der steuerlichen Behandlung der Auszahlungen wären die Beiträge für die genannten Versicherungen im Jahr der Verausgabung als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften - und nicht wie bisher als Sonderausgaben - abziehbar.

(53) Die Rechtsfrage einer Doppelbesteuerung ist insbesondere bei Steuerpflichtigen offensichtlich, die erst nach 2039 Rente beziehen werden. Diese Personen können bis 2024 ihre Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherungen und privaten geförderten Basisvorsorge nur eingeschränkt abziehen, ihre Rentenbezüge unterliegen dennoch zu 100 Prozent der Besteuerung.

Zwar hat der Bundesfinanzhof in mehreren Entscheidungen die Übergangsregelung bis zur vollständigen Entlastung der Arbeitnehmerbeiträge zur Rentenversicherung als „verfassungsrechtlich noch tragbar“ angesehen (X R 9/07, 34/07). Gleichwohl hat der Bundesfinanzhof in Bestätigung früherer Rechtsprechung mit Urteil vom 6.4.2016, Az. X R 2/15 (BStBl 2016 II, 733) ausgeführt, dass die Besteuerung der Altersrenten nur verfassungsgemäß ist, sofern nicht im Einzelfall gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoßen wird. Der betreffende Streitfall wurde zur weiteren Feststellung der Höhe der steuerfrei bezogenen Renteneinnahmen sowie zur Höhe der jeweiligen Vorsorgeaufwendungen und deren steuerlicher Berücksichtigung in der Beitragsphase an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Das Auftreten einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung ist deshalb bisher rechtlich nicht abschließend geklärt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass entsprechende Fälle auftreten.

(54) Nach geltender Rechtslage sind als außergewöhnliche Belastungen Aufwendungen *im Krankheitsfall* abziehbar (vgl. § 64 EStDV), d.h. Aufwendungen zur unmittelbaren Heilbehandlung. Aufwendungen für Vorsorgeuntersuchungen sind hiervon nicht erfasst und werden nur in besonders gelagerten Fällen anerkannt. Vorsorgeuntersuchungen und vergleichbare vorbeugende Maßnahmen vom Abzug auszuschließen, während - möglicherweise sogar vermeidbare - Behandlungskosten berücksichtigt werden, ist nicht sachgerecht. Deshalb sollten Aufwendungen für Vorsorgeuntersuchungen eben-

falls als außergewöhnliche Belastung abziehbar sein. Gleiches gilt für Leistungen zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes, die den Anforderungen der §§ 20 und 20a SGB V genügen und die bei Kostentragung durch den Arbeitgeber bis zur Höhe von 500 € steuerfrei sind (§ 3 Nr. 34 EStG).

(55) Ein typisierter, gesetzlich der Höhe nach festgelegter Pauschbetrag für behinderte Menschen kann allenfalls eine Variante des Abzugs behindertenbedingter Aufwendungen darstellen. In keinem Fall darf hiermit der Abzug tatsächlicher Aufwendungen verwehrt werden. Hierdurch würden ausgerechnet Betroffene mit hohen Kosten benachteiligt.

(56) Pauschalen müssen realitätsgerecht ausgestaltet und regelmäßig an die Kostenentwicklung angepasst werden, um die vorgesehene Entlastungswirkung zu erhalten. Beim Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen ist zu berücksichtigen, dass mit wachsendem Einkommen die zumutbare Belastung steigt, sodass sich der Abzugsbetrag verringert. Dies gilt auch, soweit die Einkommenssteigerung lediglich den Inflationsausgleich abdeckt. Infolgedessen verringert sich der Abzugsbetrag für außergewöhnliche Belastungen, ohne dass sich die tatsächliche Belastung verringert oder die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit steigt. Die Folge ist eine „schleichende Enteignung“ allein durch die allgemeine Kostenentwicklung. Aus diesem Grund sind auch die Werte der zumutbaren Belastung in bestimmten Zeitabständen anzupassen.

(57) Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes ist die zumutbare Belastung verfassungsgemäß (vgl. III R 62/13, VIII R 52/13). Der Bundesfinanzhof hat jedoch offen gelassen, ob die zumutbare Belastung in Einzelfällen verfassungswidrig sein kann, wenn hierdurch Steuerpflichtige ihre außergewöhnlichen Belastungen aus dem steuerfrei zu stellenden Existenzminimum finanzieren müssten (Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip).

Derzeit sind noch Beschwerden beim Bundesverfassungsgericht anhängig, während frühere nicht zur Entscheidung angenommen wurden (Beschluss vom 23.11.2016, 2 BvR 180/16).

(58) Die Gesetzesänderungen der letzten Jahre zur Anpassung der Freibeträge an das Existenzminimum berücksichtigten bei Kindern lediglich das sächliche Existenzminimum, nicht den Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, dessen Abzug ebenfalls verfassungsrechtlich geboten ist. Infolgedessen vergrößerte sich der Abstand zwischen den Kinderfreibeträgen und dem Grundfreibetrag - sowohl absolut als auch relativ in Bezug auf die Höhe des Freibetrags:

Jahr	Kinder-Freibeträge (€)	Existenzminimum Erwachsene (€)	Differenz (€)	Kinderfreibeträge in Prozent zum Grundfreibetrag
2010	7.008	8.004	**996**	88%
2011	7.008	8.004	**996**	88%
2012	7.008	8.004	**996**	88%
2013	7.008	8.130	**1.122**	86%
2014	7.008	8.354	**1.346**	84%
2015	7.152	8.472	**1.320**	84%
2016	7.248	8.652	**1.404**	84%
2017	7.356	8.820	**1.464**	83%
2018	7.428	9.000	**1.572**	83%

Es liegt auf der Hand, dass dieser zunehmende Abstand nicht sachgerecht sein kann. Die Entwicklung der maßgeblichen Lebenshaltungskosten für Kinder dürfte nicht geringer sein als die anderer Personen. Hinzu kommt, dass diese Einschränkung der Berücksichtigung eines geringeren Existenzminimums auch für erwachsene Kinder bis zur Altersgrenze des 25. Lebensjahres gilt.

(59) Das Ansetzen des Kindergeldes als negative Einkommensteuer ermöglicht eine vollständige Aufnahme des Kindergeldes in das System der Einkommensbesteuerung. Die Negativsteuer bietet die Grundlage für eine einheitliche Kindergeldfestsetzung im Zusammenhang mit einer Zusammenführung von Familienkassen und Finanzämtern (siehe Abschnitt 15 - Bürokratieabbau).

(60) Steuersystematisch zutreffend wird Kindergeld als Steuervergütung im Rahmen der Festsetzungsverjährung bis zu 4 Jahre rückwirkend bewilligt. Ausgezahlt wird Kindergeld seit der Änderung durch das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz bei Antragstellung ab dem 1.1.2018 nur noch höchstens 6 Monate rückwirkend. Diese Diskrepanz zwischen Festsetzung und Auszahlung ist nicht folgerichtig und benachteiligt insbesondere Eltern mit volljährigen Kindern, da sie Kindergeld nur bei erneuter Beantragung unter Nachweis der Voraussetzungen erhalten.

Beispiel:

Ein Elternpaar geht davon aus, dass für ihr Kind während einer Orientierungsphase zur Ausbildungssuche (Praktika) oder eines Freiwilligendienstes kein Kindergeld zusteht. Diese Annahme kann je nach Konstellation zutreffend sein. Nach Einreichung der Steuererklärung wird vom Finanzamt der Abzug von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung jedoch abgelehnt, da sich herausstellt, dass entgegen der ursprünglichen Annahme doch Kindergeldanspruch besteht. Das Finanzamt berücksichtigt folglich anstelle der außergewöhnlichen Belastungen die Freibeträge für Kinder und rechnet den Kindergeldanspruch an. Infolgedessen kommen im Rahmen der

Günstigerprüfung die Freibeträge nicht zum Abzug vom Einkommen. Das von den Eltern nachträglich beantragt Kindergeld wird festgesetzt, jedoch für das zurückliegende Jahr nicht ausgezahlt, da die 6-monatige Frist bereits überschritten ist. Folglich erhalten die Eltern in diesem Fall für ihr Kind keine Steuerentlastung!

Der BVL fordert zum einen, die Begrenzung der Auszahlung vollständig aufzuheben. Wenn für Kindergeld die Festsetzungsverjährung nicht eingetreten ist, muss der Kindergeldanspruch auch ausgezahlt werden. Zum anderen darf ein Kindergeldanspruch, der nicht zur Auszahlung kommt, nicht auf die Steuerentlastung angerechnet werden. Anderenfalls wird wie im Beispielfall verfassungswidrig das Einkommen des Kindes nicht steuerfrei gestellt.

(61) Die mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 eingeführte Einschränkung, nach der nach dem erstmaligen Berufsabschluss eine Nebentätigkeit von regelmäßig mehr als 20 Wochenstunden kindergeldschädlich ist, ist eine sachgerechte Lösung und Alternative gegenüber der früheren aufwändigen Prüfung der Einkünfte und Bezüge des Kindes. Zur weiteren Vereinfachung sollte die Prüfung der Zeitgrenze auf Fälle des § 32 Absatz 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG (Kind kann Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen) beschränkt werden. Nur in diesen Fällen wäre nicht sachgerechten Kindergeldzahlungen vorzubeugen, weil die Voraussetzungen für Kindergeld auch ein Kind erfüllen kann, das bereits eine Vollzeitstelle im erlernten Beruf ausübt. In Fällen, in denen das Kind eine Vollzeitausbildung durchführt, kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der Lebensunterhalt nicht durch Nebentätigkeiten gedeckt ist.

(62) Es ist sicherzustellen, dass nicht miteinander verheiratete Eltern ebenso wie miteinander Verheiratete die Aufwendungen unabhängig von der Rechnungslegung und vom Zahlungsfluss abziehen können. Zusammenlebende Eltern tragen die Aufwendungen regelmäßig gemeinsam. Deshalb ist es nicht sachgerecht, wenn ein Elternteil die Kosten deshalb nicht abziehen kann, weil die Rechnung zur Kinderbetreuung auf den Namen des Partners ausgestellt wurde oder dieser den Rechnungsbetrag von seinem Konto überwiesen hat. Hat der Partner selbst kein ausreichendes Einkommen, läuft der Abzug ins Leere. Miteinander verheiratete Eltern können demgegenüber die Kosten in einer gemeinsamen Steuererklärung geltend machen und darüber hinaus auch bei Einzelveranlagung hälftig zuordnen. Deshalb sind die Zuordnungsregelungen für den Abzug der Aufwendungen bei nicht verheirateten Eltern zu ändern.

Des Weiteren müssen Großeltern Kinderbetreuungskosten abziehen können, wenn sie die Aufwendungen tragen. Sie können nach geltendem Recht Kinderfreibeträge erhalten, wenn sie das Enkelkind in den Haushalt aufgenommen haben oder einer Unterhaltspflicht gegenüber dem Enkelkind unterliegen. Trotz Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen können sie jedoch grundsätzlich keine Kinderbetreuungskosten geltend machen. Diese Einschränkung sollte zwingend entfallen.

(63) Ein Abzug der Aufwendungen ist verfassungsrechtlich geboten (Steuerfreistellung des nicht disponiblen Einkommens). Eltern erhalten zur Sicherstellung des Existenzminimums des Kindes Kinderfreibeträge bzw. Kindergeld. Ausbildungskosten sind hingegen durch das steuerrechtliche Existenzminimum (Grundfreibetrag) nicht abgedeckt. Da die Freibeträge für Kinder bereits jetzt hinter dem Grundfreibetrag zurückbleiben (siehe Erläuterung Nummer 58), kann entgegen der Bezeichnung nicht davon ausgegangen werden, dass der „Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf“ die Aufwendungen für die Ausbildung des Kindes tatsächlich in verfassungsrechtlich gebotenem Maße berücksichtigt.

Alternativ zum Abzug tatsächlicher Aufwendungen kann die Berücksichtigung der Aufwendungen zur Ausbildung des Kindes typisierend als zusätzlicher Freibetrag erfolgen. Der bisherige Ausbildungsfreibetrag (Freibetrag für Sonderbedarf) gilt jedoch nur für volljährige Kinder mit auswärtiger Unterbringung und ist zudem in der Höhe zu gering. Der Freibetrag sollte deshalb angehoben und auf minderjährige Kinder sowie auf volljährige Kinder ohne auswärtige Unterbringung erweitert werden. Hierbei kann eine typisierende Staffelung in Anlehnung an die früheren Ausbildungsfreibeträge erfolgen.

Ein Abzug bei den Eltern berücksichtigt die Kostentragung, sodass Rechtsfragen hinsichtlich des Abzugs von Drittaufwand entfallen. Des Weiteren führt ein Abzug bei den Eltern zu einer unmittelbaren Entlastung.

Der Abzug als Sonderausgaben beim Kind selbst, so wie es in Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung gesetzlich geregelt wurde (Änderung der §§ 4, 9, 12 EStG mit dem Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz), ist hingegen eine „Mogelpackung“. Im Regelfall läuft der Abzug beim Kind wegen dessen geringen Einkommens während der Erstausbildung ins Leere.

(64) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (vgl. Urteil vom 3.11.1982, 1 BvR 620/78) dient der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende als Ersatz für das fehlende Splitting. Mit der Anhebung wird die Benachteiligung in der Steuerbelastung Alleinerziehender im Vergleich mit Alleinverdiener-Ehepaaren ohne Kind abgeschwächt. Die eingeführte Staffelung pro Kind löst das Problem der unzureichenden Höhe nicht ausreichend und führt zudem zu einem komplizierteren und in der Administration aufwändigeren Steuerrecht. So muss in jedem Einzelfall festgestellt werden, wieviel Kinder zum Haushalt gehören. Im Lohnsteuerabzugsverfahren ist der Eintrag zusätzlicher Freibeträge erforderlich.

(65) Beispiel:

Eine alleinerziehende Mutter mit 2 Kindern erhält derzeit einen Entlastungsbetrag in Höhe von 1.908 Euro für das erste und weitere 240 Euro für das zweite Kind. Wenn für das ältere Kind beispielsweise nach Erreichen der Altersgrenze Kindergeld entfällt, das Kind aber weiterhin im Haushalt der Mutter wohnt, entfällt der Entlastungsbetrag bei der Mutter in voller Höhe, d.h. auch für das jüngere Kind. Dies gilt selbst dann, wenn die Mutter weiterhin für den Unterhalt des älteren Kindes aufkommen muss. Diese Regelung ist nicht sachgerecht und deshalb zu ändern.

(66) Soweit innerhalb von drei Jahren nach Erwerb eines Gebäudes bei nachfolgender Sanierung die Investitionssumme die Grenze von 15 Prozent der Anschaffungskosten übersteigt, können die Kosten nicht mehr im Zahlungsjahr geltend gemacht werden, sondern sind über fünf Jahrzehnte abzuschreiben. Diese Regelung ist investitionshemmend und führt zu unsachgerechten Unterschieden gegenüber Fällen, in denen erst im vierten Jahr über dem Grenzbetrag hinausgehend investiert wird bzw. in denen eine Sanierung nach unentgeltlicher Übertragung erfolgt. Aus diesen Gründen und im Hinblick auf die zuletzt erfolgten weiteren Verschärfungen bei der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch die BFH-Urteile vom 14.06.2016 (IX R 25/14, 11/15, 15/15) sollte die Vorschrift ganz abgeschafft werden. Die Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen nach § 255 HGB ist ausreichend und eine Spezialregelung im Steuerrecht entbehrlich.

(67) Eine höhere Förderquote ist erforderlich, um den gewünschten Lenkungseffekt zur Verringerung von Schwarzarbeit zu erreichen. Der Steuerabzug wurde 2003 aus diesem Grund eingeführt. Der Evaluierungsbericht vom 18. Juni 2013 bestätigt eine – wenn auch begrenzte – Wirkung (Ernst & Young GmbH, Forschungsvorhaben fe 14/11: „Evaluierung der Wirksamkeit der steuerlichen Förderung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG“).
Für eine wirksame Förderung ist zu berücksichtigen, dass der Umsatzsteuersatz bei Einführung des Gesetzes noch 16 Prozent betrug und in 2007 um 3 Prozentpunkte angehoben wurde. Damit sind Fördersatz und Umsatzsteuersatz nahezu identisch, sodass sich die Anreizwirkung zur legalen Beauftragung von Dienstleistern verringert, zumal der Dienstleister bei nicht verbuchter Bezahlung neben der Mehrwertsteuer auch Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer „spart“. Deshalb sollte der Fördersatz auf 25 Prozent angehoben werden.

(68) Beschäftigungspolitisch und zur Entlastung für alle Einkommensschichten ist bei Handwerkerleistungen gegenüber dem geltenden Gesetz sowohl eine Anhebung der Förderquote als auch des Fördervolumens geboten. Das Ziel kann in Verbindung mit einer Vereinfachung und Vereinheitlichung erreicht werden, indem Handwerkerleistungen zusammen mit den sonstigen haushaltsnahen Dienstleistungen bei einer Steuerermäßigung von 25 Prozent und einer Obergrenze von bspw. 10.000 Euro gefördert werden. Damit würden Abgrenzungen zwischen den Dienstleistungen entbehrlich werden. Die Vereinheitlichung ist sachgerecht, denn es ist unverständlich, warum derzeit bspw. Gartenpflegearbeiten bis 20.000 Euro begünstigt werden, Handwerkerleistungen hingegen nur bis 6.000 Euro. Darüber hinaus ist eine weitere Vereinheitlichung sinnvoll. So ist nach geltendem Recht bspw. eine Wärmedämmung begünstigt, ein Dachgeschossausbau aber nicht, wenn hierdurch eine neue Wohnung entsteht (BMF vom 9.11.2016, Rz. 19, 21). Eine Fensterinstandsetzung beim Steuerpflichtigen wird gefördert, eine Reparatur des Fensters in der Werkstatt des Handwerkers und anschließende Wiedereinsetzung jedoch nicht. Diese Ausschlüsse sollten beseitigt werden. Damit werden Abgrenzungsfragen vermieden und die Anreizwirkung ausgebaut.

(69) Der geltende Ausschluss des Steuerabzugs bei öffentlich geförderten Maßnahmen ist zu streichen. Eine Doppelförderung liegt nicht vor, weil die Maßnahmen unterschiedliche Ziele verfolgen, einerseits Maßnahmen der Energieeinsparung, andererseits beim Steuerabzug die Bekämpfung von Schwarzarbeit. Unterschiedliche Ziele können zu mehrfacher Förderung führen, so wie bei der subventionierten Einspeisungsvergütung für Fotovoltaik-Anlagen in Verbindung mit steuerlichen Sonderabschreibungen. Die Streichung des Ausschlusses bei anderen Fördernormen vermeidet Zielkonflikte, verringert Bürokratieaufwand und macht die Regelung insbesondere für die Steuerpflichtigen praktikabler. Bisher schließt eine auch nur geringe anderweitige Förderung beispielsweise durch ein begünstigtes Darlehen eine möglicherweise umfangreichere Steuerermäßigung aus, sodass Steuerpflichtige im Vorfeld abwägen müssen, welche Förderungen sie in Anspruch nehmen. Die genannten Änderungen werden auch in der Finanzverwaltung als Vereinfachungspotenzial betrachtet, so frühere Vorschläge der Oberfinanzdirektionen aus dem Jahr 2008.

(70) Die Regelungen zu „Wohnriester“ sind in der gesetzlichen Formulierung und praktischen Ausgestaltung kompliziert und aufwändig. Dies betrifft insbesondere die nachgelagerte Besteuerung. So ist es erforderlich, dass für die Steuerpflichtigen ab Vertragsabschluss nahezu lebenslang Konten mit fiktiven Buchungen geführt werden. Das Gesetz legt erheblichen dauerhaften Vollzugsaufwand und damit Kosten für künftige Generationen fest. Die Bürokratiekosten bis zur abschließenden Besteuerung im Rentenalter dürften in ihrem vollen Ausmaß derzeit noch gar nicht abschätzbar sein.

(71) Diese Forderung betrifft beispielsweise die bisherige Verfahrensweise zur Förderung erneuerbarer Energien durch Gewährung einer subventionierten festen Einspeisevergütung von Strom in das öffentliche Netz. Ohne diese Einspeisevergütung läge für viele private Anlagen keine Gewinnerzielungsabsicht vor. Damit entfielen für die Anwender der Aufwand zur Gewinnermittlung sowie Risiken hinsichtlich steuerlicher Wahlrechte etc. Administrativer Aufwand würde zudem durch Wegfall der umsatzsteuerlicher Unternehmereigenschaft erreicht werden. Wenn die Förderung anstelle einer Einspeisesubvention durch einen Sonderausgabenabzug ähnlich der geltenden Förderung von Investitionen in selbstgenutzte Objekte in Sanierungsgebieten und Denkmäler erfolgt, kann neben dem Bürokratieabbau mehr Transparenz zur Förderung erreicht und damit mehr Kapital mobilisiert werden.

(72) Die mit dem „Gesetz zur Beendigung der Sonderzuständigkeit der Familienkassen des öffentlichen Dienstes …“ vorgesehene Zusammenfassung **ausschließlich für die Familienkassen des Bundes** ist inkonsequent und nicht ausreichend. Die Vielzahl kleiner und kleinster Familienkassen bei den Kommunen in den Ländern müssen nicht aufgelöst werden, es verbleiben unterschiedliche Ansprechpartner für die Eltern, insbesondere wenn ein Elternteil im öffentlichen Dienst und einer in der Privatwirtschaft beschäftigt ist. Teilweise werden Kindergeldanträge mit der Begründung fehlender Zuständigkeit abgelehnt. Ein umfassender Bürokratieabbau und Vereinheitlichung der

Rechtsanwendung ist nur bei zentraler Zuständigkeit erreichbar. Dass eine länderübergreifende zentrale Zuständigkeit umsetzbar ist, beweisen die für verschiedene Auslandssachverhalte bundesweit zentral zuständigen Finanzämter.

(73) Das Steuerrecht kennt vergleichbare Regelungen auch bei der Grundsteuererhebung. Diese obliegt den Gemeinden, während der Einheitswert als Bemessungsgrundlage gesondert und bindend durch das zuständige Finanzamt festgestellt wird. Ähnliches gilt für die Erhebung der Gewerbesteuer. Wichtig ist, dass die Korrekturvorschriften zur Beseitigung fehlerhafter Festsetzungen ausreichenden Rechtsschutz gewährleisten.

(74) Es ist unverständlich, dass Angaben zu Kindern in der Einkommensteuererklärung und in den Anträgen an die Familienkassen redundant zu erklären sind, obwohl die steuerrechtliche Beurteilung nach denselben Rechtsgrundlagen erfolgt. Der Bundesrechnungshof hat mit Pressemitteilung vom 17. April 2012 eine drastische Verringerung der Kindergeldstellen gefordert. Aus Sicht des BVL sind diese zwischenzeitlich gänzlich entbehrlich.

Die Zweiteilung zwischen Kindergeldgewährung und Günstigerprüfung mit den Kinderfreibeträgen führt zu dem absurden Ergebnis, dass es auf die tatsächliche Zahlung des Kindesgeldes nicht ankommt (bestätigt durch den Bundesfinanzhof, III R 82/09, V R 59/10). Ist für den Steuerpflichtigen der Bezug des Kindergeldes günstiger, wurde dieses aber nicht gezahlt (wegen fehlerhafter bestandskräftiger Entscheidung der Familienkasse), obwohl die materiell rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind, erhält der Steuerpflichtige keine steuerliche Entlastung, weil das Kindergeld angerechnet wird, obwohl es nicht gezahlt wurde. Dieses Problem kann bereits dadurch vermieden werden, dass ausschließlich das gezahlte Kindergeld angerechnet wird (vergleiche Nummer 60).

(75) Nach den §§ 89, 91 EStG erfolgt ein Datenabgleich zwischen den Versicherungsträgern (Anbieter) und verschiedenen Behörden.

Für den Zulagenanspruch und den Sonderausgabenabzug sind zu prüfen:

- Einzahlungsbetrag,
- Anzahl und Zuordnung der Kinder,
- Bemessungsgrundlage für den Mindesteigenbetrag aus verschiedenen Zahlbeträgen des Vorjahres des Beitragsjahres (rentenversicherungspflichtiger Lohn und weitere beitragspflichtige Einnahmen sowie Lohnersatzleistungen, Besoldungsbezüge);
- Einstufung des Ehegatten als unmittelbar oder mittelbar Berechtigter.

Sind Fehler in den Feststellungen der Zentralen Stelle enthalten, hat der Steuerpflichtige kaum eine Chance, eine Korrektur zu erreichen. Eine dringend notwendige Vereinfachung erfordert, die Angaben zu reduzieren, die auf die Höhe der Förderung Einfluss haben. Bisher müssen Steuerpflichtigen bei allen Einkommensänderungen einschließ-

lich Lohnersatzleistungen sowie bei der Geburt von Kindern und dem Wegfall von Kindergeld ihre Einzahlungen und ihre Angaben gegenüber dem Anbieter prüfen.

Beispiel (VZ 2017):

Ein rentenversicherungspflichtiger Arbeitnehmer mit einem Kind bezieht Einnahmen von mehr als 52.500 Euro. Auf den maximalen Förderbetrag von 2.100 Euro werden die Grundzulage von 154 Euro und eine Kinderzulage von 300 Euro angerechnet, sodass ein förderfähiger Einzahlungsbetrag von 1.646 Euro verbleibt, den der Arbeitnehmer einzahlt. Ist im Laufe des Förderzeitraumes ein weiteres Kind zu berücksichtigen, sollte die Einzahlung um die weitere Kinderzulage in Höhe von 300 Euro verringert werden. Ein Überzahlen des Förderbetrags führt dazu, dass die Auszahlung in einen voll und einen nur mit dem Ertragsanteil zu besteuernden Betrag aufzuteilen ist. Die Aufteilung ist vom Versorgungsträger vorzunehmen, deren Berechnung und damit deren Richtigkeit jedoch weder für die Versicherten noch für die Finanzämter bei der Veranlagung nachvollziehbar sind.

Fällt im gegenteiligen Fall wegen Beendigung der Ausbildung die Berücksichtigung des Kindes weg, muss der Eigenbeitrag um 300 Euro erhöht werden. Anderenfalls werden die Zulagen gekürzt. Ähnliche Folgen ergeben sich bei Änderung der Einnahmen.

Zudem muss der Arbeitnehmer ab 2018 die Anhebung der Grundzulage von 154 auf 175 Euro beachten. Damit verringert sich seine förderfähige Einzahlung um 21 Euro.

Zur Vereinfachung werden folgende Änderungen vorgeschlagen:

- Berechnung des Mindesteigenbetrags ohne Anrechnung der Zulage,
- Kopplung des Mindesteigenbetrags an steuerrechtliche Bruttobezüge anstatt an rentenversicherungspflichtige Einnahmen oder – als am stärksten vereinfachend –
- Festlegung eines einheitlichen, einkommensunabhängigen Mindesteigenbetrags.

(76) Das Finanzamt mindert den Steuervorteil aus dem Sonderausgabenabzug stets um die gewährte Zulage. Dies gilt auch bei nachträglichen Mitteilungen der zentralen Zulagenstelle, die zur Änderung des Steuerbescheides führt. Hat der Steuerpflichtige Einwände gegen die Zulage, muss er deren Festsetzung gesondert beantragen (§ 90 Abs. 4 EStG). Der Antrag ist über den Anbieter zu stellen, d.h. die Kommunikation erfolgt nicht direkt über die festzusetzende Behörde. Zudem muss der Antrag innerhalb eines Jahres gestellt werden, wobei die Frist nicht mit Kenntnis der Zulagenhöhe im Einkommensteuerbescheid beginnt, sondern mit Zusendung einer separaten Bescheinigung des Anbieters nach § 92 EStG. Erst nach Erhalt eines gesonderten Bescheides über die Zulage kann der Steuerpflichtige ein Rechtsbehelfsverfahren in die Wege leiten. Dieses Verfahren ist sehr aufwendig. Rechtsschutz sollte in diesen Fällen durch Einspruch gegen die im Einkommensteuerbescheid berücksichtigte Zulage möglich sein.

(77) Der Umfang der Ausführungsbestimmungen verdeutlicht bereits die Komplexität und Schwierigkeit der derzeitigen Förderung der Altersvorsorge. Das BMF-Schreiben „Steuerliche Förderung der privaten Altersvorsorge“ ist nach der Aufnahme von „Wohnriester“ auf mehr als 120 Seiten mit rund 350 Randziffern angewachsen! Hinzu kommt eine ähnlich umfangreiche Verwaltungsanweisung zur betrieblichen Altersvorsorge.

Die steuerliche Behandlung reicht von der Ertragsanteilsbesteuerung (bereits zweigeteilt) über die „Kohorten-Besteuerung“ analog gesetzlicher Renten bis zur Vollbesteuerung als Sonstige Einkünfte. Hinzu kommen die Berücksichtigung von Altersentlastungsbeträgen und Versorgungsfreibeträgen. Außerdem werden einzelne Auszahlungsbeträge aufgeteilt und steuerlich unterschiedlich behandelt. Die Richtigkeit der Eintragungen durch den Anbieter ist für den Rentenbezieher nicht überprüfbar (vgl. auch BMF vom 14.03.12 zur Wahl der Aufteilung zwischen beitragsproportionalem Verfahren und versicherungsmathematischen Grundsätzen. Diese Aufteilung ist weder vom Steuerpflichtigen noch von der Finanzverwaltung bei der Veranlagung nachvollziehbar, sie erhält die faktische Wirkung eines Grundlagenbescheids). Die verschiedenen Besteuerungstatbestände kann ein steuerlicher Laie nicht nachvollziehen. Die Komplexität muss reduziert werden.

(78) Die Neuberechnung des Rentenfreibetrags, die beispielsweise bei vielen Altersrenten nach Gewährung der „Mütterrente“ erforderlich wurde und regelmäßig bei Hinterbliebenen- und Erwerbsminderungsrenten vorgenommen wird, ist für steuerliche Laien nicht nachvollziehbar. Diese Werte werden daher regelmäßig ungeprüft übernommen. Dadurch werden die Grundsätze der Rechtssicherheit und Transparenz der Besteuerung missachtet.

Die Einträge in den Leistungsmitteilungen zur betrieblichen Altersvorsorge sind ebenfalls in der Regel nicht überprüfbar und können in diesen Fällen nur ungeprüft in die Steuererklärung übernommen werden (vgl. Ausführungen zu Nr. 77).

(79) Es ist zu vermeiden, dass der Steuerpflichtige aufgrund einer schwer überschaubaren Anzahl von Datenmeldungen Dritter den Überblick über sein Steuerverfahren verliert. Daher ist mit der Datenübermittlung zeitgleich die Datenhoheit für die Steuerpflichtigen sicherzustellen. Die Steuerpflichtigen und die steuerlichen Berater müssen in vollem Umfang Kenntnis über die an das Finanzamt übermittelten Daten erhalten. Diese Forderung einer einheitlichen dementsprechenden Vorschrift wurde bereits in der Eingabe der Verbände NVL, BDL, BdSt und DStV vom 9.9.2011 an Finanzverwaltung und Gesetzgebung herangetragen. Die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eingeführte Regelung des § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO berücksichtigt erstmals dieses Anliegen und ist ausdrücklich zu begrüßen, jedoch weiterhin nicht ausreichend. So fehlen die unter Nummer 2 Buchstabe e der Vorschrift aufgeführten Inhalte (Zeitpunkt der Erstellung des Datensatzes, Angabe zur erstmaligen oder korrigierenden Meldung) sowie der Zeitpunkt der Datenübermittlung selbst. Darüber hinaus sind in den Einzelgesetzen Ausnahmen zur Mitteilungspflicht enthalten (bspw. § 10 Abs. 2a

Satz 7 und Abs. 4b Satz 6 EStG, § 22a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 9 EStG, § 43 Abs. 1 Satz 7 und Abs. 2 Satz 8 EStG, § 45d Abs. 1 Satz 3 EStG). Ebenso regeln Einzelgesetze Ausnahmen zur Überwachung der Datenübermittlung und Sanktionierung von Fehlern. Diese Ausnahmen sollten beseitigt werden.

(80) Verfassungsrechtliche Zweifel an einer umfassenden Datenspeicherung lassen sich bereits aus dem „Volkszählungsurteil“ des Bundesverfassungsgerichts vom 15.12.1983 (BVerfGE 65, 1) ableiten. Das Verbot einer anlasslosen Datenspeicherung gebietet insbesondere, die vorliegenden Daten auszuwerten und den Vollzug sicherzustellen (vergleiche nachfolgende Ausführungen).

(81) Die gesetzlichen Regelungen zur Übermittlung von steuerpflichtigen und steuerfreien, im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigenden Leistungen werden begrüßt, soweit sie der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen. **Dies erfordert, dass die Daten nicht nur zum Abgleich mit deklarierten Werten in eingereichten Steuererklärungen, sondern auch zum Überprüfen der Pflichtveranlagungsfälle ausgewertet und genutzt werden.**

Bereits der Besteuerungsgrundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet es, alle erkennbaren Fälle von Pflichtveranlagungen zutreffend zu erfassen. Insbesondere müssen die vorliegenden Daten wie Rentenbezugsmitteilungen, Lohnersatzleistungen oder Bezug von Arbeitslohn nach den Steuerklassen V und VI zeitnah ausgewertet und bei fehlender Steuererklärung die Steuerpflichtigen zur Abgabe aufgefordert werden. Dies gilt unabhängig vom Steueraufkommen. Die gegenwärtige Praxis, dass Auswertungen häufig erst sehr spät, teilweise kurz vor Ablauf der Verjährungsfrist, erfolgen und Aufforderungen demzufolge viele Jahre rückwirkend versandt werden, muss durch frühzeitige Auswertung und Aufforderung vermieden werden und unabhängig von der Höhe der Steuerschuld erfolgen. Umfassende Auswertung und frühzeitige Anforderung der Steuererklärungen reduzieren zudem Verspätungszuschläge und Zinsfestsetzungen.

Die zutreffende Erfassung muss für alle steuerrelevanten Einkünfte und Leistungen gleichermaßen gelten, also beispielsweise auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die nicht von Dritten an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Eine hinreichende Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist durch geeignete Maßnahmen sicher zu stellen.

(82) In der Praxis sind immer wieder fehlerhafte Bescheide festzustellen, weil Daten doppelt gemeldet und nachfolgend doppelt steuerlich erfasst oder einem unzutreffenden Veranlagungsjahr zugeordnet werden. Finanzämter ändern nach Kontrollmitteilungen bereits erfolgte Veranlagungen, ohne ausreichend zu prüfen, ob der Betrag bereits erklärt wurde. Im Massenverfahren nehmen Finanzämter immer wieder Fehler billigend in Kauf.

(83) Die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens neu eingeführte Korrekturvorschrift § 175b AO ermöglicht die Änderung von Steuerfestsetzung bei fehlerhafter Berücksichtigung übermittelter Daten. Sie führt zum Vorrang materiell richtiger Steuerfestsetzung und wird deshalb vom BVL ausdrücklich begrüßt. Ein ausreichender Rechtsschutz des Bürgers ergibt sich jedoch nur dann, wenn das Finanzamt den Untersuchungsgrundsatz konsequent beachtet und nicht ohne eigene Ermittlungen den gemeldeten Daten Vorrang vor den Angaben des Steuerpflichtigen gibt. Anderenfalls muss der Steuerpflichtige selbst eine Korrektur der Datenmeldung beim übermittlungspflichtigen Dritten veranlassen. Eine solche - immer wieder festzustellende - Praxis verlagert Aufwand und Risiken auf Steuerpflichtige und Berater und ist deshalb abzulehnen.

(84) Gemäß § 93c Abs. 3 AO muss die „mitteilungspflichtige Stelle“ (Arbeitgeber, Rententräger, Versicherungen, Sozialleistungsträger) bis zum Ablauf des siebenten Jahres nach dem Besteuerungsjahr Datensätze (erneut oder erstmals) übersenden. In diesem Fall endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang dieser Daten (§ 171 Abs. 10a AO). Eine Änderung des Steuerbescheides nach § 175b Abs. 1 AO kann folglich bis zu neun Jahre nach dem eigentlichen Steuerjahr erfolgen. Steuerpflichtige dürften nach so langer Zeit kaum in der Lage sein, die Richtigkeit dieser Angaben zu überprüfen. Es ist deshalb geboten, die Prozesse zu beschleunigen. Die Richtigkeit der Daten Dritter sollte in einem wesentlich kürzeren Zeitraum überprüfbar sein, so dass nicht erst nach neun Jahren Rechtssicherheit über die Unabänderbarkeit der Daten vorliegt.

(85) Für den Steuerpflichtigen muss das Finanzamt der Adressat zur Korrektur von Dritten fehlerhaft übermittelter Daten sein. Anderenfalls würde der Steuerpflichtige dafür in die Pflicht genommen, dass der Dritte Daten korrekt übermittelt (vgl. auch Ausführungen in Nr. 83).

(86) Die ab Veranlagungsjahr 2018 geltende Fristverlängerung um zwei Monate ist geboten, da Steuererklärungen regelmäßig erst ab März erstellt werden können. Soweit diese bis zum Jahresende eingereicht werden müssen, ergibt sich eine mögliche Bearbeitungszeit von nur zehn Monaten. Eine kontinuierliche Arbeitsweise während des gesamten Jahres ist damit für die steuerberatenden Berufe nicht gewährleistet. Die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens erfolgte Verlängerung bis Ende Februar des zweiten Folgejahres ist deshalb sachgerecht. Gleiches gilt für die Verlängerung über den 31. Mai des Folgejahres hinaus für nicht beratene Steuerpflichtige.

(87) Wegen fehlender Möglichkeiten der gesicherten Übertragung digitaler Dokumente (originäre E-Belege und durch Scannen von Papierbelegen erzeugte Dokumente) müssen Nachweise zur Steuererklärung, beispielsweise bei Anforderung oder im Zusammenhang mit Rechtsbehelfsverfahren, in der Regel weiterhin als Papierbeleg dem Finanz-

amt zugeschickt werden. Deshalb müssen zeitnah digitale Übermittlungsmöglichkeiten von der Finanzverwaltung geschaffen werden.

Des Weiteren bedarf es einer verbindlichen Regelung zur Beweiskraft digitaler Belege.

Die Vorteile der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens kommen derzeit überwiegend der Finanzverwaltung zugute. Sie fordert Steuererklärungen ausschließlich auf elektronischem Weg ohne zusätzliche Belege ein und hält sich die Vorlage weiterer Belege vor für den Fall, dass durch das Risikomanagementsystem eine personelle Prüfung notwendig erscheint. Diese Vorgehensweise verlagert die Medienbrüche auf Steuerpflichtige und Berater. Der Steuerpflichtige und sein Berater müssen vorsorglich Belege vorhalten und diese bei Anforderung in der Regel per Briefpost einreichen. Dies führt zu höherem Aufwand gegenüber dem früheren Verfahren, bei dem bereits mit der Steuererklärung die erfahrungsgemäß erforderlichen Nachweise, gegebenenfalls vorsorglich, eingereicht wurden.

(88) Der BVL begrüßt, dass sukzessive die elektronische Kommunikation ausgebaut und auf Einsprüche, Anträge beispielsweise zur Anpassung von Vorauszahlungen und weiteren Schriftwechsel erweitert wird. Die Anwendung bleibt bisher jedoch vor allem deshalb sehr eingeschränkt, weil keine über Textinhalte hinausgehenden Formate und insbesondere keine digitalen Belege übermittelt werden können.

Des Weiteren fehlen für Arbeitnehmer und deren Berater bisher elektronische Kommunikationswege im Zusammenhang mit dem Lohnsteuerabzug, insbesondere zum Steuerklassenwechsel, Eintrag von Freibeträge oder des Faktors zur Steuerklasse IV.

Die erfassten „Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale“ (ELStAM) kann zwar der Arbeitnehmer im Elster-Online-Portal selbst ablesen, wenn er ein entsprechendes Zertifikat für den Zugang zum EOP hat. Steuerliche Berater der Arbeitnehmer können diese Daten jedoch nicht einsehen. Die ELStAM sind auch nicht im Zusammenhang mit der „vorausgefüllten Steuererklärung“ abrufbar. Diese fehlenden elektronischen Verfahren müssen nach Auffassung des BVL zügig geschaffen werden.

(89) Aus Unkenntnis oder mangelnder Sorgfalt werden von steuerlichen Laien auch unzutreffende Abzugsbeträge beantragt, die u. U. bei automatisierter Bearbeitung und Belegverzicht fehlerhaft berücksichtigt werden, soweit keine Aussteuerung zur personellen Prüfung erfolgt. Ein Belegverzicht führt zu mehr Verantwortlichkeit auf Seiten des Steuerpflichtigen für eine korrekte Steuererklärung. Der Belegverzicht muss deshalb einhergehen mit einer ausreichend verständlichen Abbildung der rechtlichen Voraussetzungen im Erklärungsvordruck, einer intelligenten Stichprobenprüfung und erkennbaren Sanktionen bei schuldhaften Deklarationsfehlern. Die Steuerdeklaration muss mit dem Appell an die staatsbürgerliche Verantwortung eines mündigen Steuerbürgers verbunden werden. Es ist irreführend, die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens einseitig als Vereinfachung und Erleichterung für den Steuerbürger darzustellen.

(90) Eine unzureichende Abbildung der rechtlichen Voraussetzungen zeigt die Praxis des „Belegverzichts“ bei haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerrechnungen

nach § 35a EStG. Bei personeller Prüfung fordern Finanzämter weiterhin regelmäßig Belege an, weil Laien – auch aufgrund fehlender eindeutiger Abfrage im Erklärungsvordruck - teilweise Barzahlungen angegeben, Materialkosten nicht aus dem Rechnungsbetrag herausrechnen und nicht bekannt ist, ob Fehleinträge über die Korrektur hinausgehend geahndet werden.

(91) Im Koalitionsvertrag zur 19. Legislaturperiode wird der Begriff weiterhin verwendet, wobei offen bleibt, was unter der bis 2021 angestrebten vorausgefüllten Steuererklärung inhaltlich verstanden wird. Für eine tatsächlich vorausgefüllte Steuererklärung müssten die vorliegenden E-Daten bereits in den Vordruck eingetragen sein, wobei zu berücksichtigen ist, dass hierbei weitergehende Prüfungen zum Sachverhalt erforderlich wären (vgl. Ausführungen zu verschiedenen Erfassungsmöglichkeiten der Krankenversicherungsbeiträge) und gegebenenfalls Wahlrechte beachtet werden müssten. Darüber hinaus müsste der Steuerpflichtige die vorausgefüllten Daten dennoch auf Richtigkeit und Vollständigkeit prüfen.
Der Verzicht auf die Eintragung der bereits gemeldeten Daten ist bereits begrifflich keine vorausgefüllte Steuererklärung und für den Steuerpflichtigen irreführend (siehe nachfolgende Ausführungen).

(92) Die Regelung des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO war im Gesetzentwurf nicht enthalten und wurde erst kurzfristig wenige Tage vor Beschlussfassung des Deutschen Bundestages eingefügt. Diese Vorgehensweise führte dazu, dass diese Regelung im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens nicht erörtert werden konnte!

Der Verzicht auf Eintragung der gemeldeten Daten enthebt den Steuerpflichtigen nicht von der Mitwirkungspflicht zur Verifikation der E-Daten. Eine Einwilligung, dass die Finanzverwaltung die gemeldeten Daten in die Steuerfestsetzung übernehmen darf, ohne dass festgehalten wird, von welchen konkreten Daten der Steuerpflichtige überhaupt Kenntnis genommen hat, lehnt der BVL ab.

Es liegt auf der Hand, dass vor allem diejenigen Steuerpflichtigen eine solche „Arbeitserleichterung“ nutzen, die ihre Steuererklärung manuell ausfüllen und nicht den Abruf der E-Daten bei der Finanzverwaltung nutzen. Gerade in diesen Fällen ist aber davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen keine Kenntnis von den tatsächlich beim Finanzamt vorliegenden Daten haben. Dennoch gelten die **übermittelten Daten** als Angaben des Steuerpflichtigen (§ 150 Absatz 7 Satz 2 AO), **wie eigene Einträge**. Daraus resultieren neue, strafrechtlich sanktionierte Pflichten und Haftungsrisiken für den Steuerpflichtigen!

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger nimmt in der Steuererklärung keine abweichenden Einträge vor, weil die ihm vorliegenden Bescheinigungen der Dritten (Arbeitgeber etc.) plausibel sind. Tatsächlich liegen bei der Finanzverwaltung andere Daten vor oder es fehlen Daten, weil ein Datensatz bei der Finanzverwaltung nicht eingeht oder nicht zugeordnet werden kann.

Wenn der Steuerbescheid wegen der fehlerhaften Daten zu Gunsten des Steuerpflichtigen abweicht, muss dieser folglich eine Anzeige und Richtigstellung gegenüber dem Finanzamt gem. § 153 AO vornehmen. Mit dem Steuerbescheid kann er erkennen, dass die übermittelten Daten unzutreffend sind. Diese fehlerhaften Daten gelten als seine Angaben.

Nach geltendem Recht trifft den Steuerpflichtigen keine Berichtigungspflicht, wenn er in die Steuererklärung die zutreffenden Daten korrekt einträgt.

(93) Der § 3 EStG „Steuerfreie Einnahmen“ umfasst, unsystematisch aufgeführt, rund 70 Nummern (!) völlig unterschiedlicher Leistungen. Darüber hinaus werden in weiteren Vorschriften Einnahmen und Einkünfte steuerfrei gestellt, bspw. beim § 24a EStG (Altersentlastungsbetrag). Einige der steuerfreien Leistungen in diesen Vorschriften werden im Rahmen der Steuerberechnung beim Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG berücksichtigt, andere bleiben ohne jeden Einfluss auf die Steuerfestsetzung. Diese Sachverhalte sind deshalb steuersystematisch und - soweit sie Förderungszielen dienen - hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit und Lenkungswirkung zu überprüfen.

(94) Soweit Einnahmen durch das Einkommensteuergesetz steuerfrei gestellt sind, liegen grundsätzlich steuerbare Leistungen vor. So wäre es zulässig, den steuerfreien Teil der gesetzlichen Renten in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Bis 1995 wurde dieser Teil im Rahmen der sogenannten Erwerbsbezüge berücksichtigt, erst ab 1996 erfolgte eine weitgehende Steuerentlastung für viele Rentenbezieher.

(95) Die Verzahnung findet sich beispielsweise bei der Berechnung des Arbeitslosengeldes, Elterngeldes und weiterer Sozialleistungen, deren Höhe von den Lohnsteuerabzugsmerkmalen abhängt und somit je nach steuerlichen Kriterien bei gleicher Ausgangsgröße (Bruttolohn) unterschiedlich hoch ausfällt. Diese Sozialleistungen wiederum werden im Rahmen des Progressionsvorbehalts oder bei der Berechnung abziehbarer Unterhaltsleistungen für den Leistungsempfänger berücksichtigt und haben somit ihrerseits Rückwirkung auf die Steuerbelastung.

Steuerrechtliche Änderungen wie das Faktorverfahren (§ 39f EStG) ziehen Rechtsänderungen im Sozialrecht nach sich. Bei Leistungsempfängern wächst Beratungsbedarf, die Höhe von Sozialleistungen wird durch steuerrechtliche Wahlmöglichkeiten beeinflusst.

(96) Der steuerrechtliche Einkommensbegriff weicht bisher vom sozialversicherungsrechtlichen Einkommen ab, ebenso vom Einkommensbegriff beim BAföG, Wohngeld etc. Eine Vereinheitlichung der Begriffe und der Bemessungsgrundlagen dient in erster Linie den Bürgern, er führt zu mehr Rechtssicherheit und Verständlichkeit. Zudem können Feststellungen untereinander Bindungswirkung entfalten und dazu beitragen, Mehrfachprüfungen zu vermeiden (vgl. bspw. BFH-Urteil vom 21.01.2010, VI R 52/08 zur Frage der Bindungswirkung von Entscheidungen der Sozialversicherungsträger im Besteuerungsverfahren).

(97) Bisher schreibt § 2 Abs. 5a EStG für außersteuerliche Normen Hinzurechnungen und Minderungen der einkommensteuerrechtlichen Beträge vor. Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurde diese unsystematische Regelung in Bezug auf Kinderbetreuungskosten ausgebaut, obwohl dies vermeidbar gewesen wäre (bspw. durch Abzug beim Gesamtbetrag der Einkünfte, analog dem Entlastungsbetrag für Alleinerziehende). Die gleiche Problematik gilt bspw. für die Riesterförderung, die bei der Berechnung des Mindesteigenbeitrags ihrerseits nicht auf steuerliche, sondern auf sozialversicherungsrechtliche Größen zurückgreift. Grundsätzlich einheitliche Bemessungsgrundlagen bei Begriffen wie Einnahmen im Steuer- und Sozialrecht würde - zumindest unterhalb von Kappungsgrenzen - die Berechnung darauf aufbauender steuerlicher und außersteuerlicher Beträge erheblich vereinfachen und mehr Transparenz für den Bürger schaffen.

(98) Derzeit gelten im Steuerrecht noch Zweijahresfristen

- bei der Einwilligung zur Datenübermittlung von Versicherungsbeiträgen (§§ 10 Absatz 2a Satz 1 EStG, 10a Absatz 2a Satz 1 EStG),
- bei der Riesterförderung für die Einwilligung von Beamten u. w. zu den Besoldungsdaten (§ 10a Absatz 1 Satz 1, 2. Halbsatz EStG)
- für die Beantragung von Riesterzulagen (§ 89 Absatz 1 Satz 1 EStG).

Des Weiteren gilt eine Zweijahresfrist für den Antrag auf Wohnungsbauprämie (§ 4 Absatz 2 Satz 1 Wohnungsbau-Prämiengesetz).

Vierjährige Fristen gelten hingegen bei der Antragsveranlagung (§ 46 Absatz 2 Nr. 8 EStG) sowie beim Antrag auf Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 14 Absatz 2, Absatz 4 Fünftes Vermögensbildungsgesetz).

Eine Anpassung der Fristen ist auch aus Gründen des Rechtsschutzes geboten. Gegenwärtig kann bei fehlerhaften oder fehlenden Anträgen innerhalb von vier Jahren eine nachträgliche Aberkennung von Abzugsbeträgen, Zulagen etc. erfolgen, während eine Heilung seitens des Steuerpflichtigen nur innerhalb von zwei Jahren möglich ist. Zu den unterschiedlichen Fristen betreffend Festsetzung und Auszahlung von Kindergeld vgl. Ausführung zu Nr. 60.

Kommission Arbeitskreis Steuern des Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.

Bundesverband
Lohnsteuerhilfevereine e.V.

Am Steuerkonzept haben mitgewirkt

Bettels, Ingo
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.

Daumoser , Hans · StB
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.
Lohnsteuerhilfe Bayern e. V.

Eckermann, Bernd
Interessengemeinschaft der Lohnsteuerzahler
Essen-Ruhr e. V. Lohnsteuerhilfeverein

Erk, Petra
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.
Lohnsteuerhilfeverein Fuldatal e. V.

Faßnacht, Rainer
Lohn- und Einkommensteuer Hilfe-Ring
Deutschland e. V.

Gerauer, Tobias · StB
Lohnsteuerhilfe Bayern e. V.

Gramlich, Rudolf
Lohn- und Einkommensteuer Hilfe-Ring
Deutschland e. V.

Grasmück, Volker · StB
Lohnsteuerhilfeverein
Vereinigte Lohnsteuerhilfe e. V.

Hafer, Harald
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.
Lohnsteuerberatungsverein Hamm e. V.

Hahn, Hans-Jürgen
Lohn- und Einkommensteuer Hilfe-Ring
Deutschland e. V.

Libuda, Michael · StB
Lohnsteuerhilfeverein
Vereinigte Lohnsteuerhilfe e. V.

Mayer, Bernhard · RA · StB
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.
Lohnsteuerhilfeverein HILO e.V.

Munzel, Christian · RA
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.
Lohn- und Einkommensteuer Hilfe-Ring
Deutschland e. V.

Nöll, Erich · RA
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.

Rauhöft, Uwe
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.

Rosenberger, André · StB
Lohnsteuerhilfeverein Fuldatal e. V.

Staller, Christian
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.
Aktuell Lohnsteuerhilfeverein e. V.

Späth, Peter
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.
Lohnsteuerhilfe Baden-Württemberg e. V.

Strötzel, Jörg · StB
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e.V.
Lohnsteuerhilfeverein
Vereinigte Lohnsteuerhilfe e. V.

Tekin, Ali
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.
Isar e. V. Lohnsteuerhilfeverein

Weidinger, Mark
Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V.
Lohnsteuerhilfe Bayern e. V.

Herausgegeben von BVL Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e. V. · Berlin, im Juni 2018

Bundesverband
Lohnsteuerhilfevereine e.V.

Der BVL vertritt die Interessen von mehr als 300 Mitgliedsvereinen, rund 9.000 Beratungsstellen und mehr als drei Millionen Mitgliedern.

Bundesverband Lohnsteuerhilfevereine e.V.

Reinhardtstr. 23 · 10117 Berlin
Telefon 030 / 58 58 40 4 - 0 · Telefax 030 / 58 58 40 4 - 99
info@bvl-verband.de · www.bvl-verband.de