

Gesetzentwurf

der Bundesregierung

Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes

A. Zielsetzung

Die Steuerreform gehört zu den bedeutenden innenpolitischen Reformen dieser Legislaturperiode. Das geltende Steuerrecht soll durch ein sozialgerechteres und besser überschaubares Recht ersetzt werden. Der vorliegende Entwurf soll dieses Ziel auf den Gebieten der Einkommensteuer — einschließlich der Lohnsteuer und des Kinderlastenausgleichs —, der Körperschaftsteuer und des Sparprämienrechts verwirklichen.

B. Lösung

Der Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes enthält auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts eine Neufassung des bisher in zahlreichen Gesetzen und Verordnungen enthaltenen Rechts und ändert es in vielfacher Hinsicht. Besonders hervorzuheben ist die Regelung des Kinderlastenausgleichs, die dem Grundsatz der Chancengleichheit aller Kinder Rechnung trägt. Vorsorgeaufwendungen sollen künftig durch den Abzug eines für alle gleichen Vomhundertsatzes der geleisteten Aufwendungen von der Steuerschuld berücksichtigt werden; damit soll die bisherige Entlastungsmethode ersetzt werden, bei der der steuerliche Vorteil mit wachsendem Einkommen steigt. Die Höchstbeträge für die Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen werden stark erhöht. Durch die Reform des Einkommensteuertarifs werden Entlastungen bis in den Bereich des selbständigen und unselbständigen Mittelstandes erreicht. Der Entwurf enthält zahlreiche weitere bedeutsame Verbesserungen, wie eine Sonderregelung für die Besteuerung der Einkünfte im Alter, die Erhöhung des Freibetrags für Alleinstehende mit Kindern, die

Einführung eines Sparer-Freibetrags und Sondervorschriften für den Umweltschutz.

Auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer sieht der Entwurf vor allem die Beseitigung der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne durch ein Anrechnungsverfahren vor. Im geltenden Recht ist die Doppelbelastung nur gemildert. Sie wird künftig vollständig ausgeschaltet werden, zum Teil auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft und im übrigen durch Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerschuld der Anteilseigner. Außerdem enthält der Entwurf neue Vorschriften über die Bildung versicherungstechnischer Rücklagen und geänderte Steuersätze für die nach dem geltenden Recht begünstigten Kreditinstitute. Die Reform der Körperschaftsteuer soll zusammen mit einem Gesetz zur Beteiligung breiter Schichten der Bevölkerung am Produktivvermögen in Kraft treten.

Durch das neue Sparprämiengesetz werden das Wohnungsbau-Prämiengesetz und das Spar-Prämiengesetz zusammengefaßt sowie das jeweilige Sparvolumen, die Prämiensätze und die Anlagearten vereinheitlicht. Außerdem wird eine Einkommensgrenze eingeführt, die eine Förderung des Sparens von Personen mit Einkommen oberhalb dieser Grenze ausschließt.

Eine Vereinfachung wird vor allem durch die Ausdehnung der Proportionalzone des Einkommensteuertarifs sowie durch die Neuregelung des Lohnsteuer- und des Prämienverfahrens erreicht werden.

C. Alternative

keine

D. Finanzielle Auswirkungen

Die finanziellen Auswirkungen des Dritten Steuerreformgesetzes führen per Saldo zu Haushaltsbelastungen, die auf der Basis der Wirtschaftstatbestände 1975 in den ersten zwölf Monaten voller Wirksamkeit der Rechtsänderungen 10 743 Millionen DM betragen. Für den Bund ergeben sich, wenn man von einer Steuer- und Ausgabenverteilung nach geltendem Recht ausgeht, Haushaltsbelastungen von 1 822 Millionen DM.

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
I/4 (IV/4) — 521 10 — Ste 40/73

Bonn, den 8. Januar 1974

An den Präsidenten
des Deutschen Bundestages

Hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes mit Begründung (Anlage 1). Ich bitte, die Beschlußfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist der Bundesminister der Finanzen.

Der Bundesrat hat in seiner 400. Sitzung am 20. Dezember 1973 gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf wie aus der Anlage 2 ersichtlich Stellung zu nehmen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates ist in der als Anlage 3 beigefügten Gegenäußerung dargelegt.

Für den Bundeskanzler
Der Bundesminister für Forschung und Technologie
und für das Post- und Fernmeldewesen

Prof. Dr. Ehmke

Anlage 1

Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes

Inhaltsübersicht

	Seite
Artikel 1 Einkommensteuergesetz (EStG 1975)	13
<i>Erster Teil: Besteuerungsgrundlagen</i>	<i>13</i>
<i>Erstes Kapitel: Persönliche Voraussetzungen für die Besteuerung</i>	<i>13</i>
§ 1 Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	
§ 2 Erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	
§ 3 Beschränkte Einkommensteuerpflicht	
<i>Zweites Kapitel: Sachliche Voraussetzungen für die Besteuerung</i>	<i>13</i>
§ 4 Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen	
§ 5 Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Aufwendungen	
§ 6 Steuerbefreiungen	
<i>Zweiter Teil: Einkünfte</i>	<i>19</i>
<i>Erstes Kapitel: Gewinneinkünfte</i>	<i>19</i>
1. Titel: Gewinnermittlung	
a) Allgemeines	
§ 7 Einkünfte aus Gewerbe, freiberuflicher Tätigkeit und Land- und Forstwirtschaft	
§ 8 Gewinnermittlung und Betrieb	
§ 9 Gewinnermittlungszeitraum, Wirtschaftsjahr	
§ 10 Gewinnermittlungsarten	
b) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	
§ 11 Betriebsvermögensvergleich	
§ 12 Steuerbilanz	
§ 13 Betriebsvermögen	
§ 14 Betriebsvermögen bei Personengesellschaften	
§ 15 Entnahmen, Einlagen	
§ 16 Betriebsausgaben	
§ 17 Nicht abzehbare Betriebsausgaben	
§ 18 Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung be- stimmter Anlagegüter	
§ 19 Übertragung stiller Reserven beim Ausscheiden von Wirt- schaftsgütern in außergewöhnlichen Fällen	
§ 20 Rücklage für Preissteigerung	
c) Ermittlung des Gewinns durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben	
§ 21 Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsaus- gaben	
§ 22 Übertragung stiller Reserven bei der Ermittlung des Ge- winns nach § 21	

d) Wechsel der Gewinnermittlungsart

§ 23 Zu- und Abrechnungen

e) Bewertung

§ 24 Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

§ 25 Nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens
und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

§ 26 Verbindlichkeiten, Rückstellungen

§ 27 Wert der Entnahmen und Einlagen

§ 28 Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Teilwert, gemei-
ner Wert

f) Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung

§ 29 Pensionsrückstellung

§ 30 Direktversicherung

§ 31 Zuwendungen an Pensionskassen

§ 32 Zuwendungen an Unterstützungskassen

g) Abschreibungen

§ 33 Abschreibungen bei abnutzbaren beweglichen Wirtschafts-
gütern

§ 34 Abschreibungen bei Gebäuden

§ 35 Abschreibungen bei anderen abnutzbaren unbeweglichen
und bei abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern§ 36 Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die dem Substanz-
verzehr unterliegen§ 37 Abschreibungen bei kurzlebigen und bei abnutzbaren ge-
ringwertigen Wirtschaftsgütern

2 Titel: Die einzelnen Gewinneinkünfte

a) Gewerbe

§ 38 Einkünfte aus Gewerbe

§ 39 Veräußerung und Aufgabe des Gewerbebetriebs

§ 40 Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei
wesentlicher Beteiligung

b) Freiberufliche Tätigkeit

§ 41 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

§ 42 Veräußerung und Aufgabe des der freiberuflichen Tätig-
keit dienenden Betriebs

c) Land- und Forstwirtschaft

§ 43 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

§ 44 Veräußerung und Aufgabe des Betriebs der Land- und
Forstwirtschaft§ 45 Ermittlung des Gewinns aus Betrieben der Land- und
Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen

Zweites Kapitel: Andere Einkünfte 37

1. Titel: Ermittlung des Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen
und den Werbungskosten§ 46 Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen und den
Werbungskosten

§ 47 Einnahmen

§ 48 Werbungskosten

§ 49 Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem
Betriebsvermögen gehören

2. Titel: Die einzelnen anderen Einkünfte

a) Nichtselbständige Arbeit

- § 50 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- § 51 Arbeitslohn
- § 52 Freibeträge vom Arbeitslohn
- § 53 Werbungskosten der Arbeitnehmer
- § 54 Ersatz von Werbungskosten durch den Arbeitgeber

b) Kapitalvermögen

- § 55 Einkünfte aus Kapitalvermögen

c) Vermietung und Verpachtung

- § 56 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- § 57 Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung im eigenen inländischen Einfamilienhaus

d) Sonstige Einkünfte

- § 58 Arten der sonstigen Einkünfte
- § 59 Ertrag des Leibrentenrechts
- § 60 Private Veräußerungsgeschäfte
- § 61 Veräußerung von Bodenschätzen

Drittes Kapitel: Gemeinsame Vorschriften 48

- § 62 Entschädigungen, nachträgliche Zuflüsse

Dritter Teil: Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen 49

Erstes Kapitel: Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte 49

- § 63 Gesamtbetrag der Einkünfte
- § 64 Altersentlastungsbetrag
- § 65 Ausgleichsbetrag
- § 66 Verlustvortrag

Zweites Kapitel: Ermittlung des Einkommens 49

1. Titel: Allgemeines

- § 67 Einkommen

2. Titel: Sonderausgaben

- § 68 Sonderausgaben
- § 69 Spenden für steuerbegünstigte Zwecke
- § 70 Mildtätige, kirchliche, wissenschaftliche Zwecke und Entwicklungshilfe
- § 71 Staatspolitische Zwecke
- § 72 Sonstige gemeinnützige Zwecke
- § 73 Zuwendungen an politische Parteien

3. Titel: Außergewöhnliche Belastungen

- § 74 Außergewöhnliche Belastungen
- § 75 Außergewöhnliche Belastung durch Unterhaltsaufwendungen
- § 76 Außergewöhnliche Belastung durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin
- § 77 Pauschbeträge für Körperbehinderte und Hinterbliebene

	Seite
<i>Drittes Kapitel: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens</i>	55
§ 78 Zu versteuerndes Einkommen	
§ 79 Sonderfreibeträge	
 <i>Vierter Teil: Höhe der Einkommensteuer</i>	 55
<i>Erstes Kapitel: Einkommensteuertarif und Tarifiermäßigungen</i>	55
§ 80 Einkommensteuertarif	
§ 81 Tarifiermäßigung bei Entgelten für eine mehrjährige Tätigkeit	
§ 82 Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte oder Einkunftsteile	
§ 83 Tarifiermäßigung bei außerordentlichen Holznutzungen	
<i>Zweites Kapitel: Tarifiermäßigung und andere Steuererleichterungen bei Erfindungen und Verbesserungsvorschlägen</i>	58
1. Titel: Freie Erfindertätigkeit	
§ 84 Steuererleichterungen	
§ 85 Freie Erfinder, freie Erfindertätigkeit, Zurechnung der Einkünfte	
2. Titel: Erfindungen und Verbesserungsvorschläge der Arbeitnehmer	
§ 86 Steuererleichterungen	
§ 87 Arbeitnehmererfindungen	
§ 88 Verbesserungsvorschläge der Arbeitnehmer	
<i>Drittes Kapitel: Steuerermäßigungen</i>	60
§ 89 Steuerermäßigung bei Arbeitnehmern	
§ 90 Steuerermäßigung für Vorsorgeaufwendungen	
§ 91 Versicherungsbeiträge	
§ 92 Bausparbeiträge	
§ 93 Wahlrecht zwischen Steuerermäßigung und Sparprämie, Kumulierungsverbot	
§ 94 Vorsorge-Pauschbetrag, Vorsorgepauschale	
§ 95 Vorzeitige Verfügung über Bausparbeiträge	
§ 96 Entfallen der Steuerermäßigung für Bausparbeiträge; Anzeigepflichten, Haftung	
<i>Viertes Kapitel: Steuerermäßigung für Kinder</i>	63
§ 97 Kinderentlastung	
§ 98 Kinder	
§ 99 Zuordnung der Kinder	
§ 100 Ausschluß der Kinderentlastung	
 <i>Fünfter Teil: Steuerermäßigungen und -entlastungen für ausländische Einkünfte</i>	 65
§ 101 Anrechnung ausländischer Steuern	
§ 102 Abzug ausländischer Steuern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten	
§ 103 Ausländische Einkünfte	
§ 104 Sonderregelung für ausländische Einkünfte aus Gewerbe	
§ 105 Tarifiermäßigung für ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr	

	Seite
§ 106 Steuerentlastung für im Ausland tätige Arbeitnehmer	
§ 107 Steuerbefreiung ausländischer Einkünfte auf der Grundlage der Gegenseitigkeit	
§ 108 Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	
§ 109 Progressionsvorbehalt bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	
§ 110 Nachweispflichten	
<i>Sechster Teil: Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger</i>	68
§ 111 Einkünfte bei beschränkter Einkommensteuerpflicht	
§ 112 Besteuerungsgrundlagen und Tarifvorschriften für beschränkt Steuerpflichtige	
<i>Siebenter Teil: Besteuerung in Sonderfällen</i>	70
§ 113 Besteuerung nach dem Verbrauch	
§ 114 Pauschbesteuerung	
<i>Achter Teil: Steuerfestsetzung</i>	71
§ 115 Veranlagung	
§ 116 Veranlagung von Arbeitnehmern	
§ 117 Veranlagungswahlrecht für Ehegatten	
§ 118 Zusammenveranlagung von Ehegatten	
§ 119 Getrennte Veranlagung von Ehegatten	
§ 120 Gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen	
§ 121 Einkommensteuererklärung	
§ 122 Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen	
§ 123 Form der Erklärungen	
<i>Neunter Teil: Steuererhebung</i>	75
<i>Erstes Kapitel: Erhebung der Einkommensteuer</i>	75
§ 124 Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer	
§ 125 Kinderentlastung — Abschlagzahlung	
§ 126 Kinderentlastung — Auszahlung	
§ 127 Einkommensteuer — Vorauszahlung	
§ 128 Ausschluß der Anrechnung von Körperschaftsteuer in Sonderfällen	
§ 129 Vergütung von Körperschaftsteuer an unbeschränkt Steuerpflichtige	
§ 130 Vergütung von Körperschaftsteuer für Mitglieder von Genossenschaften	
§ 131 Vergütung des Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrags an beschränkt Einkommensteuerpflichtige	
<i>Zweites Kapitel: Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)</i>	78
§ 132 Erhebung der Lohnsteuer	
§ 133 Höhe der Lohnsteuer	
§ 134 Lohnsteuerklassen	
§ 135 Lohnsteuertabellen	
§ 136 Lohnsteuerkarte	
§ 137 Freibetrag beim Lohnsteuerabzug	
§ 138 Durchführung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer	

Seite

§ 139	Durchführung des Lohnsteuerabzugs ohne Lohnsteuerkarte	
§ 140	Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer	
§ 141	Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen	
§ 142	Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte	
§ 143	Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen	
§ 144	Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug	
§ 145	Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer	
§ 146	Abschluß des Lohnsteuerabzugs	
§ 147	Änderung des Lohnsteuerabzugs	
§ 148	Lohnsteuer-Jahresausgleich	
§ 149	Gemeinsamer Lohnsteuer-Jahresausgleich für Ehegatten	
§ 150	Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber	
§ 151	Örtliche Zuständigkeit der Finanzämter im Lohnsteuerverfahren	
§ 152	Haftung des Arbeitgebers	
§ 153	Anrufungsauskunft	
§ 154	Lohnsteuer-Außenprüfung	

Drittes Kapitel: Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) ... 91

§ 155	Kapitalerträge mit Steuerabzug	
§ 156	Bemessung der Kapitalertragsteuer	
§ 157	Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 7	
§ 158	Abstandnahme vom Steuerabzug	
§ 159	Erstattung der Kapitalertragsteuer	
§ 160	Erstattung von Kapitalertragsteuer bei bestimmten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	
§ 161	Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6	
§ 162	Anmeldung und Bescheinigung des Steuerabzugs	
§ 163	Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 8	

Viertes Kapitel: Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen 96

§ 164	Steuerabzug bei Aufsichtsratsvergütungen	
§ 165	Steuerabzug bei sonstigen Vergütungen	
§ 166	Abzugsverfahren	

Zehnter Teil: Sondervorschriften 98

Erstes Kapitel: Allgemeines 98

§ 167	Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen	

Zweites Kapitel: Sondervorschriften für den Umweltschutz 98

§ 168	Erhöhte Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen	
§ 169	Erhöhte Abschreibungen bei Zuschüssen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen	

Drittes Kapitel: Sondervorschriften für Gebäude 100

§ 170	Erhöhte Abschreibungen bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen	
§ 171	Erhöhte Abschreibungen für den sozialen Wohnungsbau	
§ 172	Erhöhte Abschreibungen bei bestimmten Baumaßnahmen zur Modernisierung von Wohngebäuden	

	Seite
§ 173 Erhöhte Abschreibungen bei bestimmten Baumaßnahmen im Sinne des Städtebauförderungsgesetzes	
§ 174 Behandlung größeren Erhaltungsaufwands in Sonderfällen	
§ 175 Erhöhte Abschreibungen bei Schutzräumen	
§ 176 Vergünstigungen bei Zuschüssen zur Errichtung von Schutzräumen	
§ 177 Abzug der Kosten zur Modernisierung von Schutzräumen	
<i>Viertes Kapitel: Sondervorschriften für die Land- und Forstwirtschaft . .</i>	102
§ 178 Sonderabschreibungen bei bestimmten Wirtschaftsgütern und bestimmten Baumaßnahmen von Land- und Forstwirten, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermitteln	
§ 179 Begünstigung bestimmter Investitionen von Land- und Forstwirten, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird	
§ 180 Erhöhte Abschreibungen bei Landarbeiterwohnungen	
§ 181 Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter Betriebe der Land- und Forstwirtschaft	
§ 182 Vergünstigungen bei gemeinschaftlicher Tierhaltung	
<i>Fünftes Kapitel: Sondervorschriften für Flüchtlinge, Vertriebene und politisch Verfolgte</i>	105
§ 183 Sonderabschreibungen bei bestimmten Betriebsgebäuden	
§ 184 Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns	
§ 185 Freibeträge für besondere Fälle	
<i>Sechstes Kapitel: Sonstige Sondervorschriften</i>	106
§ 186 Bewertung bestimmter Importwaren	
§ 187 Sonderabschreibungen bei bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau	
§ 188 Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen, bei Schiffen, die der Seefischerei dienen, und bei Luftfahrzeugen	
§ 189 Sonderabschreibungen bei privaten Krankenhäusern	
§ 190 Sondervorschriften für vor dem 1. Juli 1970 angeschafften Grund und Boden	
<i>Elfter Teil: Ermächtigungen und Schlußvorschriften</i>	109
§ 191 Ermächtigungen	
§ 192 Schlußvorschriften	
§ 193 Überleitungsvorschriften für die steuerliche Begünstigung von Versicherungsbeiträgen und Bausparbeiträgen	
§ 194 Sonstige Überleitungsvorschriften	
§ 195 Berlin-Klausel	
<i>Anlage 1 (Zu § 32 Abs. 1 Nr. 1)</i>	
Tabelle für die Errechnung des Deckungskapitals für lebenslänglich laufende Leistungen von Unterstützungskassen	115
<i>Anlage 2 (Zu § 80 Abs. 4)</i>	
Einkommensteuer-Grundtabelle	116
<i>Anlage 3 (Zu § 80 Abs. 5)</i>	
Einkommensteuer-Splittingtabelle	140

	Seite
Anlage 4 (Zu § 172)	
Verzeichnis der Anlagen und Einrichtungen im Sinne des § 172	164
Anlage 5 (Zu §§ 178 Abs. 1 Nr. 1 und 179 Abs. 1 Nr. 1)	
Verzeichnis der beweglichen Wirtschaftsgüter im Sinne des § 178 Abs. 1 Nr. 1 und des § 179 Abs. 1 Nr. 1	165
Anlage 6 (Zu §§ 178 Abs. 1 Nr. 2 und 179 Abs. 1 Nr. 2)	
Verzeichnis der unbeweglichen Wirtschaftsgüter und Ausbauten und Erweiterungen an unbeweglichen Wirtschaftsgütern im Sinne des § 178 Abs. 1 Nr. 2 und des § 179 Abs. 1 Nr. 2	167
Anlage 7 (Zu § 187 Abs. 3)	
Verzeichnis der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens über Tage im Sinne des § 187 Abs. 3	168
 Artikel 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG 1976)	 169
<i>Erster Teil: Steuerpflicht</i>	169
§ 1 Unbeschränkte Steuerpflicht	
§ 2 Beschränkte Steuerpflicht	
§ 3 Abgrenzung der Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden	
§ 4 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	
§ 5 Befreiungen	
§ 6 Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen	
<i>Zweiter Teil: Einkommen</i>	172
<i>Erstes Kapitel: Allgemeine Vorschriften</i>	172
§ 7 Grundlage der Besteuerung	
§ 8 Ermittlung des Einkommens	
§ 9 Abziehbare Ausgaben	
§ 10 Nichtabziehbare Ausgaben	
§ 11 Auflösung und Abwicklung (Liquidation)	
§ 12 Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung	
<i>Zweites Kapitel: Sondervorschriften für die Organschaft</i>	174
§ 13 Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft	
§ 14 Besondere Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft	
§ 15 Ausgleichszahlungen	
§ 16 Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft	
§ 17 Ausländischer Organträger	
§ 18 Steuerabzug bei dem Organträger	
<i>Drittes Kapitel: Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen</i>	176
§ 19 Versicherungstechnische Rückstellungen, Abschlußaufwendungen	
§ 20 Beitragsübertrag	
§ 21 Schwankungsrückstellung	

	Seite
§ 22 Rückstellung für Großrisiken	
§ 23 Alterungsrückstellung	
§ 24 Beitragsrückerstattungen	
<i>Viertes Kapitel: Sondervorschriften für Genossenschaften</i>	178
§ 25 Genossenschaftliche Rückvergütung	
<i>Dritter Teil: Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen</i>	178
§ 26 Steuersatz	
§ 27 Freibetrag für kleinere Körperschaften	
§ 28 Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben	
§ 29 Besteuerung ausländischer Einkunftsteile	
<i>Vierter Teil: Anrechnungsverfahren</i>	180
<i>Erstes Kapitel: Körperschaftsteuerbelastung des ausgeschütteten Gewinns unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften und Per- sonenvereinigungen</i>	180
§ 30 Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer	
§ 31 Für die Ausschüttung verwendetes Eigenkapital	
§ 32 Verwendbares Eigenkapital	
§ 33 Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals	
§ 34 Zuordnung der bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben	
§ 35 Einordnung bestimmter ermäßigt belasteter Eigenkapitalteile	
§ 36 Berücksichtigung von Verlusten bei dem verwendbaren Eigen- kapital	
§ 37 Gliederung bei Erlaß	
§ 38 Fehlendes verwendbares Eigenkapital	
§ 39 Gliederung des Eigenkapitals bei dem Organträger	
§ 40 Gliederung des Eigenkapitals bei der Organgesellschaft	
§ 41 Tarifbelastung bei Vermögensübernahme	
§ 42 Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach Übertragung von Anteilen	
§ 43 Ausnahmen von der Körperschaftsteuererhöhung	
§ 44 Sonstige Leistungen	
§ 45 Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung bei Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Unternehmerin	
§ 46 Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung bei sonstigen Körperschaften	
<i>Zweites Kapitel: Bescheinigungen; gesonderte Feststellung</i>	184
§ 47 Bescheinigungen	
§ 48 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen	
<i>Fünfter Teil: Entstehung, Veranlagung, Erhebung und Vergütung der Steuer</i>	185
§ 49 Entstehung der Steuer	
§ 50 Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer	
§ 51 Sondervorschriften für den Steuerabzug	
§ 52 Ausschluß der Anrechnung	
§ 53 Vergütung des Erhöhungsbetrags	
<i>Sechster Teil: Ermächtigungs- und Schlußvorschriften</i>	186
§ 54 Ermächtigungen	
§ 55 Schlußvorschriften	
§ 56 Berlin-Klausel	

	Seite
Artikel 3 Sparprämiengesetz (SparPG 1975)	188
I. <i>Persönliche Voraussetzungen</i>	188
§ 1 Prämienberechtigte	
§ 2 Einkommensgrenze	
II. <i>Sachliche Voraussetzungen</i>	188
1. <i>Sparleistungen</i>	188
§ 3 Anlagearten	
§ 4 Kontensparverträge	
§ 5 Wertpapiersparverträge	
§ 6 Wertpapiersparverträge über Entschädigungsansprüche	
§ 7 Bausparverträge	
§ 8 Baufinanzierungsverträge	
§ 9 Ersterwerb von Geschäftsanteilen an Bau- und Wohnungs-	
genossenschaften	
§ 10 Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall	
§ 11 Darlehensverträge mit dem Arbeitgeber	
§ 12 Kreditaufnahmeverbot	
§ 13 Mindestbetrag	
§ 14 Höchstgrenze für Sparleistungen nach Ablauf des vierten	
Kalenderjahrs	
§ 15 Wahlrecht zwischen Sparprämie und Einkommensteuer-	
ermäßigung, Kumulierungsverbot	
2. <i>Festlegung</i>	192
§ 16 Festlegungsfrist	
§ 17 Festlegung von Wertpapieren, Schuldbuchforderungen und	
Anteilscheinen	
§ 18 Vorzeitige Verfügung	
§ 19 Vorzeitige Verwendung von Sparbeiträgen zum Erwerb	
von Wertpapieren, Schuldbuchforderungen und Anteil-	
scheinen	
§ 20 Vorzeitige Verwendung von Sparbeiträgen für Investitio-	
nen im eigenen Betrieb	
§ 21 Vorzeitige Verfügung bei Bausparverträgen	
3. <i>Sonstige Voraussetzungen</i>	194
§ 22 Gemeinschaftsverträge	
§ 23 Verträge zugunsten Dritter	
§ 24 Vertragsfortsetzung durch einen Dritten	
§ 25 Übertragung von Verträgen auf ein anderes Unternehmen	
III. <i>Sparprämie</i>	195
§ 26 Höchstbetrag für prämiengünstigte Sparleistungen	
§ 27 Aufteilung des Höchstbetrags bei mehreren Verträgen	
oder Anlagen	
§ 28 Höchstbetragsgemeinschaft	
§ 29 Prämiensatz	
§ 30 Festlegung und Verwendung der Sparprämie	
IV. <i>Entfallen des Prämienanspruchs</i>	196
§ 31 Entfallen des Prämienanspruchs	
V. <i>Anwendung des allgemeinen Abgabenrechts, Verfahren</i>	196
1. <i>Allgemeine Vorschriften</i>	196
§ 32 Anwendung der Abgabenordnung	
§ 33 Anwendung der Finanzgerichtsordnung	

	Seite
2. <i>Besondere Vorschriften</i>	196
a) <i>Zuständigkeit</i>	
§ 34 <i>Sachliche Zuständigkeit</i>	
§ 35 <i>Örtliche Zuständigkeit</i>	
b) <i>Gewährung der Sparprämie</i>	
§ 36 <i>Bestätigung der Unternehmen</i>	
§ 37 <i>Antrag</i>	
§ 38 <i>Festsetzung der Sparprämie</i>	
§ 39 <i>Auszahlung der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 bis 6</i>	
§ 40 <i>Auszahlung der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 3</i>	
§ 41 <i>Auszahlung der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 7 und 8</i>	
§ 42 <i>Verzinsung der Sparprämie</i>	
c) <i>Aufhebung und Änderung der Prämienfestsetzung, Rückforderung der Sparprämie</i>	
§ 43 <i>Anzeigepflichten</i>	
§ 44 <i>Aufhebung und Änderung der Prämienfestsetzung</i>	
§ 45 <i>Rückzahlung der Sparprämie</i>	
d) <i>Sonstige Verfahrensvorschriften</i>	
§ 46 <i>Maßgeblichkeit der im Besteuerungsverfahren getroffenen Entscheidungen</i>	
§ 47 <i>Verfahren im Fall der Abtretung der Ansprüche aus einem Bausparvertrag</i>	
VI. <i>Sonstige Vorschriften</i>	200
§ 48 <i>Prüfung bei den Unternehmen</i>	
§ 49 <i>Haftung der am Prämienverfahren Beteiligten</i>	
§ 50 <i>Aufbringung der Mittel</i>	
§ 51 <i>Ermächtigungen</i>	
VII. <i>Übergangs- und Schlußvorschriften</i>	201
§ 52 <i>Anwendungsbereich, Übergangsvorschriften</i>	
§ 53 <i>Berlin-Klausel</i>	
Artikel 4 <i>Inkrafttreten</i>	202

Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Einkommensteuergesetz (EStG 1975)

ERSTER TEIL

Besteuerungsgrundlagen

ERSTES KAPITEL

Persönliche Voraussetzungen für die Besteuerung

§ 1

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

(1) Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

(2) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

§ 2

Erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

¹Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind auch deutsche Staatsangehörige, die

1. im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und
2. zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen,

sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen.

²Dies gilt nur für natürliche Personen, die aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen oder völkerrechtlicher Übung in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden.

§ 3

Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind vorbehaltlich des § 2 beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 111 haben.

ZWEITES KAPITEL

Sachliche Voraussetzungen für die Besteuerung

§ 4

Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

(1) Der Einkommensteuer unterliegen

1. Einkünfte aus Gewerbe (§§ 38, 39, 40),
2. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§§ 41, 42),
3. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 43, 44, 45),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 50),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 55),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 56),
7. sonstige Einkünfte (§ 58),

die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte (§ 111) während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt.

(2) Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag (§ 64), den Ausgleichsbetrag (§ 65) und den Verlustvortrag (§ 66), ist der Gesamtbetrag der Einkünfte.

(3) Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben (§ 68) und die außergewöhnlichen Belastungen (§ 74), ist das Einkommen.

(4) Das Einkommen, vermindert um die Sonderfreibeträge (§ 79), ist das zu versteuernde Einkommen; dieses bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer (§§ 80 bis 88).

(5) Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die Steuerermäßigungen (§§ 89, 90, 97), ist die festzusetzende Einkommensteuer.

(6) ¹Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer. ²Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. ³Besteht die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht jeweils während eines ganzen Kalenderjahrs, so tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht.

§ 5

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Aufwendungen

(1) ¹Einnahmen sind für das Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. ²Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Ablauf des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, sind für dieses Kalenderjahr anzusetzen. ³Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit sind für das Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie nach § 133 bezogen sind.

(2) ¹Aufwendungen sind für das Kalenderjahr abzuziehen, in dem sie geleistet worden sind. ²Für regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen gilt Absatz 1 Satz 2 entsprechend.

(3) ¹Absätze 1 und 2 gelten für Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben mit der Maßgabe, daß an die Stelle des Kalenderjahrs das Wirtschaftsjahr tritt. ²Die Vorschriften über die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 11) bleiben unberührt.

§ 6

Steuerbefreiungen

(1) Steuerfrei sind folgende Sozialleistungen:

- 1 die Leistungen aus einer Krankenversicherung oder gesetzlichen Unfallversicherung;
2. die Sachleistungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen einschließlich der Sachleistungen nach dem Gesetz über eine Altershilfe für Landwirte;
3. die Geldleistungen nach § 1241 der Reichsversicherungsordnung, § 18 des Angestelltenversicherungsgesetzes, § 40 des Reichsknappschaftsgesetzes und § 7 des Gesetzes über eine Altershilfe für Landwirte;
4. die Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz, soweit sie Arbeitnehmern oder Arbeitsuchenden oder zur Förderung der beruflichen Bildung der Empfänger gewährt werden;
5. die Kapitalabfindungen aufgrund der gesetzlichen Rentenversicherungen oder aufgrund von beamtenrechtlichen Vorschriften;
6. die Kapitalisierungsbeträge, die im Rahmen des Rentenkaptalisierungsgesetzes gewährt werden;

7. die Leistungen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden;
8. die Leistungen nach einem Kindergeldgesetz;
9. das Wohngeld nach den Wohngeldgesetzen;
10. die Leistungen nach Teil II des Gesetzes über die Errichtung einer Stiftung „Hilfswerk für behinderte Kinder“;
11. die landwirtschaftlichen Unternehmern gewährten Zuschüsse im Sinne des § 47 Abs. 1 des Gesetzes über eine Altershilfe für Landwirte;
12. die Entschädigungen nach § 49 Abs. 1 bis 3 und §§ 51 und 54 Abs. 3 des Bundesseuchengesetzes.

(2) Steuerfrei sind folgende Versorgungs- und Entschädigungsleistungen:

1. die Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte und Zivildienstbeschädigte oder ihre Hinterbliebenen, Kriegsbeschädigte, Kriegshinterbliebene und ihnen gleichgestellte Personen gewährt werden, soweit es sich nicht um Leistungen handelt, die aufgrund der Dienstzeit gewährt werden;
2. einmalige Entschädigungen nach § 148 a des Bundesbeamtengesetzes, § 26 des Bundespolizeibeamtengesetzes, § 63 des Soldatenversorgungsgesetzes oder entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften;
3. die Ausgleichsleistungen nach dem Gesetz über den Lastenausgleich und die Leistungen nach dem Flüchtlingshilfegesetz oder nach dem Reparationsschädengesetz;
4. die Geldrenten, Kapitalentschädigungen und Leistungen im Heilverfahren, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften zur Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts gewährt werden, soweit es sich nicht um Einnahmen aus einem gegenwärtigen, früheren oder nachträglich unterstellten früheren Dienstverhältnis handelt;
5. die Entschädigungen nach dem Kriegsgefangenenentschädigungsgesetz;
6. die Leistungen nach dem Häftlingshilfegesetz;
7. die Einkünfte, soweit sie jährlich 2 000 Deutsche Mark nicht übersteigen, aus der Verpachtung eines Betriebs oder Betriebsteils der Land- und Forstwirtschaft oder eines land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks oder aus einer bei der Veräußerung derartiger Wirtschaftsgüter vorbehaltenen Versorgung mit Wohnung und Unterhalt (zum Beispiel Altenteil) nach Maßgabe der §§ 48, 42 und 35 des Bundesvertriebenen-gesetzes.

(3) ¹Steuerfrei sind folgende Leistungen zur Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur:

1. die Leistungen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die zur Förderung der Erziehung oder Ausbildung oder zur unmittelbaren Förderung der Wissenschaft oder Kunst bewilligt werden. ²Dazu gehören nicht die Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen, die nach beamtenrechtlichen Vorschriften, nach Tarifverträgen oder nach ähnlichen Regelungen gezahlt werden;
2. die Stipendien, die unmittelbar aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur unmittelbaren Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. ²Das gleiche gilt für die Stipendien, die zu den in Satz 1 bezeichneten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes gegeben werden. ³Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, daß
 - a) die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden,
 - b) der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist,
 - c) bei Stipendien zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Fortbildung im Zeitpunkt der erstmaligen Gewährung eines solchen Stipendiums der Abschluß der Berufsausbildung des Empfängers nicht länger als zehn Jahre zurückliegt;
3. die Zuwendungen, die aufgrund des Fulbright-Abkommens gezahlt werden.

(4) Steuerfrei sind folgende Ehrenbezüge:

1. die aus öffentlichen Mitteln vom Bundespräsidenten aus sittlichen oder sozialen Gründen gewährten Zuwendungen an besonders verdiente Personen oder ihre Hinterbliebenen;
2. der Ehrensold, der aufgrund des Gesetzes über Titel, Orden und Ehrenzeichen gewährt wird;
3. der Ehrensold für Künstler sowie Zuwendungen aus Mitteln der Deutschen Künstlerhilfe, wenn es sich um Bezüge aus öffentlichen Mitteln handelt, die wegen der Bedürftigkeit des Künstlers gewährt werden.

(5) Steuerfrei sind folgende Bezüge aufgrund von Dienstleistungen zur Erfüllung der Wehrpflicht:

1. die Geld- und Sachbezüge sowie die Heilfürsorge, die Soldaten aufgrund des § 1 Abs. 1 Satz 1 des Wehrsoldgesetzes und Zivildienstleistende aufgrund des § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten;
2. die Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz mit Ausnahme der Leistungen nach § 7 Abs. 2 Nr. 6 Buchstaben a bis c und § 13 Abs. 4 und 5 des vorbezeichneten Gesetzes;
3. die Unterschiedsbeträge, die nach § 17 Abs. 1 des Arbeitssicherstellungsgesetzes gezahlt werden.

(6) Steuerfrei sind folgende Prämien und Zulagen:

1. die Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz;
2. die Investitionszulagen nach § 19 und die Zulagen nach § 28 des Berlinförderungsgesetzes;
3. die Bergmannsprämien nach dem Gesetz über Bergmannsprämien;
4. die Arbeitnehmer-Sparzulagen nach dem Dritten Vermögensbildungsgesetz;
5. die Sparprämien nach dem Sparprämiengesetz.

(7) ¹Steuerfrei sind folgende Aufwandsentschädigungen:

1. die aus einer Bundeskasse oder Landeskasse gezahlten Bezüge, die in einem Bundesgesetz oder Landesgesetz oder einer auf bundesgesetzlicher oder landesgesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung oder von der Bundesregierung oder einer Landesregierung als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen werden. ²Das gleiche gilt für andere Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an Personen gezahlt werden, die öffentliche Dienste leisten, soweit nicht festgestellt wird, daß die Bezüge für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder die Aufwendungen, die dem Empfänger entstehen, offensichtlich übersteigen;
2. die aus öffentlichen Kassen nicht im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis gezahlten Reisekostenvergütungen und Umzugskostenvergütungen einschließlich Trennungsgeld, soweit die Vergütungen die nach beamtenrechtlichen Vorschriften in Betracht kommenden Beträge nicht übersteigen.

(8) ¹Steuerfrei sind folgende Einnahmen aus einem Dienstverhältnis:

1. soweit nicht aufgrund zwischenstaatlicher Übereinkommen andere Regelungen anzuwenden sind, das Gehalt und die Bezüge
 - a) der diplomatischen Vertreter fremder Mächte, der ihnen zugewiesenen Beamten und der in ihren Diensten stehenden Personen, wenn sie nicht die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen,

- b) der ausländischen Berufskonsuln, der Konsulatsangehörigen und deren Personal, wenn sie Angehörige des Entsendestaates sind und im Inland außerhalb ihres Amtes oder Dienstes keinen Beruf, kein Gewerbe und keine andere gewinnbringende Tätigkeit ausüben.

²Voraussetzung ist, daß der ausländische Staat den von der Bundesrepublik Deutschland entsandten vergleichbaren Personen eine entsprechende Steuerbefreiung gewährt;

2. die Zuschläge, die an Arbeitnehmer für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden. ²Die Zuschläge sind insoweit steuerfrei, als sie in einem Gesetz oder in einem Tarifvertrag, an dem der Arbeitnehmer und sein Arbeitgeber gebunden sind oder dem das Dienstverhältnis unterstellt worden ist, dem Grunde und der Höhe nach festgelegt sind. ³In anderen Fällen sind die Zuschläge insoweit steuerfrei, als sie für Sonntagsarbeit 50 vom Hundert, für Arbeiten an den Weihnachtsfeiertagen 150 vom Hundert, für Arbeiten an anderen gesetzlichen Feiertagen, auch wenn diese auf einen Sonntag fallen, 125 vom Hundert, für gelegentliche Nachtarbeit 30 vom Hundert und für regelmäßige Nachtarbeit 15 vom Hundert des Grundlohns nicht übersteigen. ⁴Als Grundlohn gilt, was dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit in dem jeweiligen Lohnzahlungszeitraum an laufendem Arbeitslohn ohne die bezeichneten Zuschläge zusteht. ⁵Dieser Betrag ist in einen Stundenlohn umzurechnen. ⁶Welche Tage gesetzliche Feiertage sind, bestimmen die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften. ⁷Sonntags- und Feiertagsarbeit im Sinne des Satzes 3 ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. ⁸Nachtarbeit im Sinne des Satzes 3 ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr. ⁹Für Arbeitnehmer, denen einheitliche Vergütungen für den Grundlohn und die Zuschläge oder die Zuschläge pauschal gezahlt werden, können die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des Bundesministers der Finanzen den Teil der Vergütung, der als Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit steuerfrei ist, nach den Verhältnissen des Berufszweiges von Fall zu Fall feststellen, wenn in dem Berufszweig Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit üblicherweise geleistet wird, die gesonderte Anschreibung und Abrechnung dieser Arbeit wegen der Besonderheiten des Arbeitseinsatzes oder der Entlohnung nicht zumutbar ist;
3. die Getränke oder Genußmittel, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zum häuslichen Verzehr unentgeltlich oder verbilligt überläßt, in den Mengen, die in einem am 1. Januar 1966 örtlich geltenden Tarifvertrag vereinbart oder bis zu diesem Zeitpunkt in herkömmlicher Weise gewährt worden sind. ²Der Hausrunk im Brauereigewerbe, der Freitabak in der Tabak-

industrie und die Freizigarren in der Zigarrenindustrie sind in den Mengen steuerfrei, die in dem für die jeweilige Betriebstätte am 1. Januar 1966 örtlich geltenden Tarifvertrag für männliche Arbeitnehmer vereinbart worden sind. ³Die Freizigarren in der Zigarettenindustrie sind in den Mengen steuerfrei, die nach herkömmlicher Weise an männliche Arbeitnehmer gewährt werden, höchstens jedoch 150 Zigaretten wöchentlich und zusätzlich 400 Zigaretten jährlich;

4. die Trinkgelder, die dem Arbeitnehmer ohne Rechtsanspruch von Dritten gezahlt werden, soweit sie 600 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigen;
5. die Zinersparnisse bei einem unverzinslichen oder zinsverbilligten Darlehen, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gewährt, soweit die Zinersparnis 2 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigt. ²Zinersparnisse sind anzunehmen, soweit der Zinssatz für das Darlehen 4 vom Hundert unterschreitet;
6. die Zinszuschüsse des Arbeitgebers, soweit sie für Darlehen gewährt werden, die im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Erwerb eines Familienheims oder einer selbstgenutzten Eigentumswohnung im Inland stehen und zusammen mit Zinersparnissen nach Nummer 5 2 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigen. ²Den Zinszuschüssen im Sinne des Satzes 1 werden die aus einer öffentlichen Kasse gezahlten Aufwendungszuschüsse gleichgestellt. ³Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach den Sätzen 1 und 2 ist, daß der Arbeitnehmer Zuschüsse im Rahmen der öffentlichen Förderung des sozialen Wohnungsbaus nicht erhält;
7. bei Angehörigen der Bundeswehr und des Bundesgrenzschutzes, bei Angehörigen der Bereitschaftspolizei eines Landes, bei Angehörigen der Vollzugspolizei und der Berufsfeuerwehr eines Landes oder einer Gemeinde und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, eines Landes oder einer Gemeinde
 - a) die freie ärztliche Behandlung,
 - b) die freie Krankenhauspflege,
 - c) der freie Gebrauch von Kur- und Heilmitteln,
 - d) die freie ärztliche Behandlung ihrer Ehefrauen und unterhaltsberechtigten Kinder;
8. die Leistungen nach § 4 Nr. 2, § 7 Abs. 3, §§ 9, 10 Abs. 1, §§ 13, 15 des Entwicklungshelfer-Gesetzes;
9. die Sonderunterstützung nach § 12, das Mutterschaftsgeld nach § 13 Abs. 2 und der Zuschuß zum Mutterschaftsgeld nach § 14 des Mutterschutzgesetzes;
10. die aus einer öffentlichen Kasse nach beamtenrechtlichen Regelungen in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen gezahlten Beihilfen sowie in Fällen einer außerordentlichen wirt-

schaftlichen Notlage gezahlten Unterstützungen. ²Beihilfen und Unterstützungen, die nicht aus einer öffentlichen Kasse gezahlt werden, sind steuerfrei, wenn sie ausschließlich nach den für den öffentlichen Dienst geltenden Regelungen gewährt werden, die Empfänger nach den für den öffentlichen Dienst geltenden Vorschriften entlohnt werden und die zahlende Stelle einer staatlichen oder kommunalen Dienstaufsicht und Prüfung ihrer Haushaltsführung unterliegt;

11. die in Krankheits- und Todesfällen sowie bei ähnlich unabwendbaren Ereignissen gezahlten Unterstützungen, wenn sie

- a) aus einer mit Mitteln des Arbeitgebers geschaffenen, in der Gewährung der Unterstützungen von ihm unabhängigen Einrichtung (Unterstützungskasse oder Hilfskasse für Notfälle) oder
- b) vom Betriebsrat oder sonstigen Vertretern der Arbeitnehmer aus den dafür vom Arbeitgeber zu Verfügung gestellten Mitteln oder
- c) vom Arbeitgeber selbst nach Anhörung des Betriebsrats oder sonstiger Vertreter der Arbeitnehmer

gewährt werden und steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen nach Nummer 10 nicht in Betracht kommen. ²Unterstützungen, die insgesamt 1 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr übersteigen, sind nur insoweit steuerfrei, als sie aus Anlaß einer außerordentlichen wirtschaftlichen Notlage gewährt werden;

12. die gesetzlichen Beiträge des Arbeitgebers zu den gesetzlichen Rentenversicherungen der Arbeitnehmer. ²Diesen Beiträgen werden gleichgestellt Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen der Arbeitnehmer für

- a) eine Lebensversicherung,
- b) die freiwillige Weiterversicherung oder Selbstversicherung in den gesetzlichen Rentenversicherungen,
- c) eine öffentlich-rechtliche Versicherungs- oder Versorgungseinrichtung seiner Berufsgruppe,

wenn der Arbeitnehmer von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreit worden ist. ³Die Zuschüsse sind nur soweit steuerfrei, als sie nicht höher sind als der Betrag, der als Arbeitgeberbeitrag in der gesetzlichen Rentenversicherung zu zahlen wäre und als sie bei Befreiung von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten die Hälfte und bei Befreiung von der Versicherungspflicht in der knappschaftlichen Rentenversicherung zwei Drittel der Gesamtaufwendungen des Arbeitnehmers nicht übersteigen;

13. die gesetzlichen Beiträge oder Beitragszuschüsse des Arbeitgebers zur Krankenversicherung des Arbeitnehmers;

14. die gesetzlichen Beiträge des Arbeitgebers zur Bundesanstalt für Arbeit;

15. die Versicherungsbeiträge (§ 91 Abs. 1) des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer, soweit sie der Zukunftsicherung des Arbeitnehmers dienen, 312 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigen und an Versicherungsunternehmen geleistet werden, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben oder denen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist. ²Das gilt nicht für die Übernahme von gesetzlichen Beiträgen des Arbeitnehmers;

16. bei Arbeitnehmern, die nach § 2 unbeschränkt einkommensteuerverpflichtig sind, die Bezüge insoweit, als sie den Arbeitslohn, der bei einer gleichwertigen Tätigkeit am Ort der zahlenden öffentlichen Kasse dem Arbeitnehmer zustehen würde, übersteigen; bei anderen für einen begrenzten Zeitraum in ein Gebiet außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes entsandten Arbeitnehmern, die dort einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, der ihnen von einem inländischen Arbeitgeber gewährte Kaufkraftausgleich, soweit er den für vergleichbare Auslandsdienstbezüge nach § 2 Abs. 2 des Bundesbesoldungsgesetzes zulässigen Betrag nicht übersteigt;

17. die Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen aufgrund gesetzlicher Vorschriften wegen Entlassung aus dem Dienstverhältnis;

18. die Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlaßten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses bis zur Höhe von zwölf Monatsverdiensten. ²Hat der Arbeitnehmer das 50. Lebensjahr vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 15 Jahre bestanden, so ist ein Betrag bis zur Höhe von 15 Monatsverdiensten, hat der Arbeitnehmer das 55. Lebensjahr vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 20 Jahre bestanden, so ist ein Betrag bis zur Höhe von 18 Monatsverdiensten steuerfrei. ³Als Monatsverdienst gilt, was dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit in dem Monat, in dem das Dienstverhältnis endet, an laufendem Arbeitslohn einschließlich der nach Nummer 2 steuerfreien Zuschläge zusteht, höchstens jedoch 2 000 Deutsche Mark;

19. die Leistungen aus öffentlichen Mitteln an Arbeitnehmer des Steinkohlen-, Pechkohlen- und Erzbergbaus, des Braunkohlentiefbaus und der Eisen- und Stahlindustrie aus Anlaß von Stilllegungs-, Einschränkung-, Umstellungs- oder Rationalisierungsmaßnahmen;

20. die nach § 5 Abs. 5 Satz 1 des Mühlenstrukturgesetzes an Arbeitnehmer gezahlten Abfindungen.

(9) ¹Steuerfrei sind folgende Betriebseinnahmen oder Einnahmen aus Vermögenswerten:

1. die Zinsen aus Entschädigungsansprüchen für deutsche Auslandsbonds im Sinne der §§ 52 bis 54 des Bereinigungsgesetzes für deutsche Auslandsbonds, soweit sich die Entschädigungsansprüche gegen den Bund oder die Länder richten. ²Das gleiche gilt für die Zinsen aus Schuldverschreibungen und Schuldbuchforderungen, die nach den §§ 9, 10 und 14 des Gesetzes zur näheren Regelung der Entschädigungsansprüche für Auslandsbonds vom Bund oder von den Ländern für Entschädigungsansprüche erteilt oder eingetragen werden;
2. das Aufgeld für ein an die Bank für Vertriebene und Geschädigte (Lastenausgleichsbank) zugunsten des Ausgleichsfonds (§ 5 des Gesetzes über den Lastenausgleich) gegebenes Darlehen, wenn das Darlehen nach § 7 f des Einkommensteuergesetzes 1953 im Jahr der Hingabe als Betriebsausgabe abzugsfähig war;
3. die Zinsen aus Schuldbuchforderungen und Schuldverschreibungen im Sinne des § 252 Abs. 3 des Gesetzes über den Lastenausgleich, wenn der Zinssatz nicht mehr als 4 vom Hundert beträgt, sowie die Zinsen aus Spareinlagen im Sinne des § 252 Abs. 4 des Gesetzes über den Lastenausgleich und im Sinne des § 41 Abs. 5 des Reparationsschädengesetzes während der Festlegung der Spareinlagen;
4. die Zinsen aus Schuldbuchforderungen im Sinne des § 35 Abs. 1 des Allgemeinen Kriegsfolgenengesetzes;
5. die Zinsen aus festverzinslichen Schuldverschreibungen, die zur Erfüllung der Entschädigungsansprüche für Altsparanlagen im Sinne des Altspargergesetzes ausgegeben worden sind;
6. die Entschädigungen aus Mitteln des Ausgleichsfonds nach dem Dritten Abschnitt des Wertpapierbereinigungsschlußgesetzes, soweit sie für Zinsen geleistet werden, die nach den Nummern 5 und 8 steuerfrei sind;
7. die Zinsen aus Pfandbriefen und Kommunalobligationen, die von der Landesbank und Girozentrale Saar vor dem 6. Juli 1959 ausgegeben worden sind;
8. a) die Zinsen aus vor dem 1. Januar 1955 im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland oder in Berlin (West) ausgegebenen Pfandbriefen und Kommunalverschreibungen, wenn die Erlöse aus diesen Wertpapieren mindestens zu 90 vom Hundert zur Finanzierung des sozialen Wohnungsbaus und der durch ihn bedingten Kosten der Aufschließungsmaßnahmen und Gemeinschaftseinrichtungen bestimmt sind;
- b) die Zinsen aus vor dem 1. Januar 1955 ausgegebenen
 - aa) festverzinslichen Schuldverschreibungen des Bundes und aus Schatzanweisungen

des Bundes mit einer Laufzeit von mindestens drei Jahren,

- bb) festverzinslichen Schuldverschreibungen der Länder und aus Schatzanweisungen der Länder mit einer Laufzeit von mindestens drei Jahren, wenn der Ausschuß für Kapitalverkehr im Sinne des § 6 des Gesetzes über den Kapitalverkehr festgestellt hat, daß die vorgesehenen Ausgabebedingungen das Kurs- und Zinsgefüge am Kapitalmarkt nicht stören;
- c) die Zinsen aus vor dem 1. April 1952 — in Berlin (West) vor dem 27. Juni 1952 — im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland oder in Berlin (West) ausgegebenen festverzinslichen Wertpapieren mit Ausnahme von Namensschuldverschreibungen und aus festverzinslichen Wertpapieren, die in der Zeit nach dem 31. März 1952 — in Berlin (West) nach dem 26. Juni 1952 — bis zum 17. Dezember 1952 in der Bundesrepublik Deutschland oder in Berlin (West) ausgegeben und nach dem Gesetz über den Kapitalverkehr genehmigt worden sind. ³Die Steuerfreiheit bezieht sich auch auf Zinsen aus vor dem 21. Juni 1948 — in Berlin (West) vor dem 25. Juni 1948 — außerhalb des Gebiets der Bundesrepublik Deutschland und von Berlin (West) ausgegebenen festverzinslichen Wertpapieren
 - aa) von Geldinstituten, die nach § 3 der 35. Durchführungsverordnung zum Umstellungsgesetz bis zum 17. Dezember 1952 als verlagert anerkannt worden sind oder vor dem 21. Juni 1948 ihren Sitz in das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland oder vor dem 24. Juni 1948 nach Berlin (West) verlegt haben,
 - bb) von anderen Unternehmen, die ihren Sitz in das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland oder nach Berlin (West) verlegt haben und auf deren Emissionen § 1 des Gesetzes zur Bereinigung des Wertpapierwesens vom 19. August 1949 — in Berlin (West) § 1 des Gesetzes zur Bereinigung des Wertpapierwesens vom 26. September 1949 — anzuwenden ist.³Die Steuerfreiheit gilt nicht für Zinsen aus Industrieobligationen, die nach dem 20. Juni 1948 — im Saarland nach dem 19. November 1947 und in Berlin (West) nach dem 24. Juni 1948 — ausgegeben worden sind, und nicht für Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen. ⁴Sie gilt jedoch für Zinsen aus vor dem 1. Januar 1952 ausgegebenen Industrieobligationen — mit Ausnahme von Wandelanleihen und Gewinnobligationen —, soweit und nachdem der Zinssatz auf 5,5 vom Hundert ermäßigt worden ist;
- d) die Zinsen aus nach dem 31. März 1952 — in Berlin (West) nach dem 26. Juni 1952 —, aber vor dem 1. Januar 1955 in der Bundesrepublik Deutschland oder in Berlin (West) ausgegebenen festverzinslichen Wertpapieren,

wenn der Verwendungszweck des Erlöses nach Anhörung des Ausschusses für Kapitalverkehr im Sinne des § 6 des Gesetzes über den Kapitalverkehr durch Rechtsverordnung als besonders förderungswürdig anerkannt worden ist.

²Eine Anleihe gilt im Sinne der Nummern 7 und 8 als ausgegeben, wenn mindestens ein Wertpapier der Anleihe veräußert worden ist; die Steuerfreiheit der Zinsen aus den in der Nummer 8 bezeichneten Anleihen wird durch eine Änderung des Ausgabekurses der Anleihe nicht berührt, wenn der Bundesminister für Wirtschaft im Einvernehmen mit dem Bundesminister der Finanzen die Änderung genehmigt hat.

(10) Steuerfrei sind Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, daß Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden (Sanierungsgewinne).

(11) Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Einkünfte der in § 111 bezeichneten Art außer Ansatz, wenn sie in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) bezogen worden sind.

ZWEITER TEIL Einkünfte

ERSTES KAPITEL Gewinneinkünfte

1. TITEL Gewinnermittlung

a) Allgemeines

§ 7

Einkünfte aus Gewerbe, freiberuflicher Tätigkeit und Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte aus Gewerbe, freiberuflicher Tätigkeit und Land- und Forstwirtschaft sind jeweils die Summe der Gewinne, die im Kalenderjahr erzielt worden sind.

§ 8

Gewinnermittlung und Betrieb

(1) Der Gewinn ist für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln.

(2) ¹Als Betrieb gilt auch

1. die im Ausland belegene Betriebsstätte eines inländischen Betriebs,

2. die im Inland belegene Betriebsstätte eines ausländischen Betriebs,
3. die im Ausland belegene Betriebsstätte eines ausländischen Betriebs einer unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Person.

²Befinden sich in einem ausländischen Staat mehrere Betriebsstätten eines inländischen oder eines ausländischen Betriebs, so gelten sie jeweils zusammen als ein Betrieb. ³Das gleiche gilt für im Inland belegene Betriebsstätten eines ausländischen Betriebs.

§ 9

Gewinnermittlungszeitraum, Wirtschaftsjahr

(1) ¹Der Gewinn ist für das Wirtschaftsjahr zu ermitteln. ²Er ist in dem Kalenderjahr erzielt, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

(2) ¹Wirtschaftsjahr ist

1. bei Gewerbebetrieben das Kalenderjahr. ²Ist die Firma im Handelsregister eingetragen, so kann als Wirtschaftsjahr ein anderer Zwölfmonatszeitraum als das Kalenderjahr gewählt werden, wenn für die Wahl dieses anderen Zeitraums wichtige betriebliche Gründe vorliegen und das Finanzamt zustimmt. ³Hat ein Steuerpflichtiger neben einem Gewerbebetrieb auch einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft und werden die Gewinne aus diesen Betrieben durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, so gilt Satz 2 auch ohne Eintragung der Firma im Handelsregister, wenn der Steuerpflichtige als Wirtschaftsjahr für den Gewerbebetrieb den nach Nummer 3 für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft maßgebenden Zeitraum wählt;
2. bei freiberuflicher Tätigkeit das Kalenderjahr;
3. bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft der Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni. ²Bei reiner Weidewirtschaft oder reiner Viehzucht ist der Zeitraum vom 1. Mai bis 30. April und bei reiner Forstwirtschaft der Zeitraum vom 1. Oktober bis 30. September das Wirtschaftsjahr. ³Bei Betrieben, deren Gewinn nicht nach § 45 ermittelt wird, kann auch das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr gewählt werden; das Wirtschaftsjahr kann nur dann wieder auf den nach den Sätzen 1 und 2 maßgebenden Zeitraum umgestellt werden, wenn dafür wichtige betriebliche Gründe vorliegen und das Finanzamt zustimmt.

(3) ¹Wird der Betrieb innerhalb des in Absatz 2 bezeichneten Zeitraums eröffnet, erworben, aufgegeben oder übertragen oder beginnt oder endet innerhalb dieses Zeitraums die unbeschränkte oder beschränkte Einkommensteuerpflicht, so tritt für dieses Wirtschaftsjahr an die Stelle des nach Absatz 2 maßgebenden Zeitraums der entsprechend kürzere Zeitraum. ²Satz 1 gilt sinngemäß, wenn das Wirtschaftsjahr auf einen anderen Zeitraum umgestellt wird.

(4) ¹Bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ist der Gewinn entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen auf das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr beginnt, und auf das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet. ²Vor der Aufteilung sind Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 44 und 181 auszuschneiden; sie sind dem Anteil des Gewinns zuzurechnen, der auf das Kalenderjahr entfällt, in dem sie entstanden sind.

§ 10

Gewinnermittlungsarten

(1) Der Gewinn ist zu ermitteln

1. bei einem Betrieb, für den

- a) aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen sind,
- b) ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt und regelmäßig Abschlüsse gemacht werden,

durch Betriebsvermögensvergleich (§ 11),

2. bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft mit nicht in Sonderkulturen (§ 52 des Bewertungsgesetzes) bestehender landwirtschaftlicher Nutzung im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a des Bewertungsgesetzes, für den nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen sind,

nach Durchschnittssätzen (§ 45),

3. bei einem anderen Betrieb

durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben (§ 21).

(2) ¹Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist für einen Betrieb im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 der Gewinn für vier aufeinanderfolgende Wirtschaftsjahre

- 1. durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, wenn für das erste dieser Wirtschaftsjahre Bücher geführt werden und ein Abschluß gemacht wird,
- 2. durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben zu ermitteln, wenn für das erste dieser Wirtschaftsjahre keine Bücher geführt werden und kein Abschluß gemacht wird, aber die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgezeichnet werden; für das zweite bis vierte dieser Wirtschaftsjahre bleibt Absatz 1 Nr. 1 unberührt.

²Der Antrag ist spätestens sechs Monate nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs, auf das er sich bezieht, schriftlich zu stellen. ³Er kann nicht zurückgenommen werden.

b) Gewinnermittlung
durch Betriebsvermögensvergleich

§ 11

Betriebsvermögensvergleich

(1) Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen, das in der Steuerbilanz für den Schluß des Wirtschaftsjahrs (Bilanzstichtag) ausgewiesen ist, und dem Betriebsvermögen, das in der der Veranlagung zugrunde gelegten Steuerbilanz für den vorangegangenen Bilanzstichtag ausgewiesen ist,

1. vermehrt um

- a) die Entnahmen und
- b) die nicht abziehbaren Betriebsausgaben,

2. vermindert um

- a) die Einlagen,
- b) die steuerfreien Betriebseinnahmen und
- c) die Sanierungsgewinne.

(2) Ist ein Betrieb eröffnet oder erworben worden oder wird der Gewinn aus anderen Gründen für ein Wirtschaftsjahr erstmals nach Absatz 1 ermittelt, so tritt an die Stelle der Steuerbilanz für den vorangegangenen Bilanzstichtag die Steuerbilanz für den Zeitpunkt der Eröffnung oder des Erwerbs des Betriebs oder des Beginns der Gewinnermittlung nach Absatz 1.

§ 12

Steuerbilanz

(1) Für einen Betrieb, dessen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist, ist für den Beginn des Wirtschaftsjahrs, für das diese Gewinnermittlung erstmals gilt, und für jeden folgenden Bilanzstichtag eine Bilanz aufzustellen, in der das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, soweit sich aus steuerrechtlichen Vorschriften nichts anderes ergibt (Steuerbilanz).

(2) Steuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte dürfen in der Steuerbilanz nicht abweichend von der Handelsbilanz ausgeübt werden.

(3) ¹Eine Änderung der Steuerbilanz ist nur wirksam, wenn die Handelsbilanz an die Änderung angepaßt wird. ²Die Anpassung muß spätestens für den Bilanzstichtag vorgenommen werden, der auf den Zeitpunkt folgt, an dem die Steuerbilanz geändert wird.

§ 13

Betriebsvermögen

(1) ¹In der Steuerbilanz sind als Betriebsvermögen auszuweisen (notwendiges Betriebsvermögen):

- 1. Grund und Boden und Gebäude, soweit diese Wirtschaftsgüter unmittelbar für den Betrieb ge-

nutzt werden und der betrieblich genutzte Teil dem Steuerpflichtigen nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen ist. ²Bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gilt ein Gebäude auch insoweit als unmittelbar für den Betrieb genutzt, als es die Wohnung des Steuerpflichtigen enthält und diese die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet;

2. Verbindlichkeiten, soweit sie mit den in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgütern im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auf den als Betriebsvermögen auszuweisenden Teil dieser Wirtschaftsgüter entfallen;
3. die übrigen Wirtschaftsgüter einschließlich der nicht unter Nummer 2 fallenden Verbindlichkeiten, die überwiegend unmittelbar für den Betrieb genutzt werden oder in einem sonstigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, soweit sie dem Steuerpflichtigen nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen sind;
4. Rückstellungen für
 - a) ungewisse Verbindlichkeiten mit Ausnahme der Pensionsverpflichtungen und
 - b) drohende Verluste aus schwebenden Geschäften;
5. Rechnungsabgrenzungsposten; dabei sind nur anzusetzen
 - a) auf der Aktivseite Betriebsausgaben vor dem Bilanzstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Stichtag sind,
 - b) auf der Passivseite Betriebseinnahmen vor dem Bilanzstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Stichtag sind.

(2) In der Steuerbilanz dürfen als Betriebsvermögen ausgewiesen werden (gewillkürtes Betriebsvermögen):

1. Wirtschaftsgüter, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und diesem zu dienen bestimmt und geeignet sind, soweit sie nicht notwendiges Betriebsvermögen sind und soweit sie dem Steuerpflichtigen nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen sind;
2. Rückstellungen für
 - a) Pensionsverpflichtungen nach Maßgabe des § 29,
 - b) Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden,
 - c) im Wirtschaftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung oder Abraumbeseitigung, wenn die Instandhaltung oder Abraumbeseitigung innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt und abgeschlossen wird;
3. Rücklagen, die nach steuerrechtlichen Vorschriften gebildet werden dürfen.

(3) Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind in der Steuerbilanz nur auszuweisen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

(4) Für die Ausgleichsverpflichtung gegenüber einem Handelsvertreter oder einem Versicherungsvertreter nach § 89 b des Handelsgesetzbuchs darf keine Rückstellung gebildet werden, bevor das Vertragsverhältnis beendet ist.

§ 14

Betriebsvermögen bei Personengesellschaften

(1) Wird ein Betrieb in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt, so gilt § 13 mit der folgenden Maßgabe:

1. An die Stelle des Steuerpflichtigen tritt die Personengesellschaft.
2. Wirtschaftsgüter, die nach § 42 der Abgabenordnung nicht der Personengesellschaft, sondern einem ihrer Gesellschafter zuzurechnen sind, sind als Betriebsvermögen dieses Gesellschafters in demselben Umfang in der Steuerbilanz der Personengesellschaft auszuweisen oder können darin ausgewiesen werden, in dem sie in einer Steuerbilanz des Gesellschafters ausgewiesen werden müßten oder könnten, wenn der Betrieb der Personengesellschaft dem Gesellschafter allein gehörte, es sei denn, daß diese Wirtschaftsgüter in einer Steuerbilanz des Gesellschafters auszuweisen sind; das gilt sinngemäß für Wirtschaftsgüter, die nach § 42 der Abgabenordnung mehreren Gesellschaftern zuzurechnen sind.

(2) ¹Die Personengesellschaft darf Bilanzierungswahlrechte oder Bewertungswahlrechte für ein Wirtschaftsgut, das der Personengesellschaft nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen ist, nur einheitlich mit Wirkung für alle Gesellschafter ausüben. ²Das gilt sinngemäß für Wirtschaftsgüter, die nach § 42 der Abgabenordnung mehreren Gesellschaftern zuzurechnen sind.

§ 15

Entnahmen, Einlagen

(1) Eine Entnahme liegt vor, wenn

1. ein Wirtschaftsgut
 - a) aus einem Betrieb in den privaten Bereich des Steuerpflichtigen überführt wird,
 - b) nicht mehr als Betriebsvermögen ausgewiesen werden darf,
 - c) aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen überführt wird,
2. Nutzungen oder Leistungen des Betriebs
 - a) von dem Steuerpflichtigen für private Zwecke,
 - b) von einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen
 in Anspruch genommen werden.

(2) Eine Einlage liegt vor, wenn

1. ein Wirtschaftsgut
 - a) aus dem privaten Bereich des Steuerpflichtigen in einen Betrieb überführt wird,
 - b) als Betriebsvermögen ausgewiesen werden muß,
 - c) in einen Betrieb aus einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen überführt wird,
2. Nutzungen oder Leistungen für einen Betrieb
 - a) von dem Steuerpflichtigen aus seinem privaten Bereich,
 - b) von einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen
 erbracht werden.

§ 16

Betriebsausgaben

¹Betriebsausgaben sind alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. ²Keine Betriebsausgaben sind

1. Aufwendungen für die Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen; dazu gehören insbesondere Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Unterhaltung, Erholung und Repräsentation,
2. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch und für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Entnahmen sind.

³Dient eine Aufwendung sowohl dem Betrieb als auch der Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen, so ist sie entsprechend aufzuteilen, wenn sie leicht und nach sachlichen Gesichtspunkten aufteilbar ist. ⁴Ist eine solche Aufteilung nicht möglich, so ist die Aufwendung in vollem Umfang der Lebensführung zuzurechnen.

§ 17

Nicht abziehbare Betriebsausgaben

¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

1. Aufwendungen für ein Geschenk an eine Person, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen ist, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Geschenks 10 Deutsche Mark übersteigen,
2. Aufwendungen für die Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind,
3. Aufwendungen für Einrichtungen des Steuerpflichtigen, soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen dienen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind,

4. Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke,
5. Mehraufwendungen für Verpflegung anlässlich einer Geschäftsreise oder eines Geschäftsgangs des Steuerpflichtigen, soweit sie durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrats zu bestimmende Höchstbeträge, die in Anlehnung an die beamtenrechtlichen Reisekostenvergütungen zu bemessen sind, übersteigen; § 53 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a und b gilt sinngemäß,
6. Aufwendungen für Fahrten des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, soweit sie die sich in entsprechender Anwendung von § 53 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 ergebenden Beträge übersteigen,
7. andere als die in den Nummern 1 bis 6 bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind,
8. Aufwendungen, die mit steuerfreien Betriebseinnahmen oder mit einem Sanierungsgewinn in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen,
9. Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 13, 16 und 17 des Körperschaftsteuergesetzes an außenstehende Anteilseigner geleistet werden.

²Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind.

§ 18

Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

(1) ¹Steuerpflichtige, die ein in Absatz 2 bezeichnetes Wirtschaftsgut veräußern, können die in seinem Buchwert enthaltenen stillen Reserven im Wirtschaftsjahr der Veräußerung nach Maßgabe der Absätze 3 bis 7 übertragen. ²Buchwert ist der Wert, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung in einer Steuerbilanz des Steuerpflichtigen anzusetzen wäre. ³Stille Reserven sind der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt.

(2) ¹Die Übertragung der stillen Reserven ist bei den folgenden Wirtschaftsgütern zulässig:

1. Grund und Boden,
2. Aufwuchs auf Grund und Boden oder Anlagen im Grund und Boden, wenn der Aufwuchs oder die Anlagen
 - a) zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder
 - b) zum Betrieb einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der aus-

schließlich die Land- und Forstwirtschaft zum Gegenstand hat,
gehören und der zugehörige Grund und Boden mitveräußert wird,

3. Gebäuden,
4. abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren,
5. Anteilen an Kapitalgesellschaften,
6. Schiffen,
7. lebendem Inventar eines Betriebs im Sinne der Nummer 2, wenn es im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung veräußert wird.

(3) ¹Die stillen Reserven können auf die folgenden Wirtschaftsgüter übertragen werden, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind:

1. abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter,
2. Grund und Boden,
soweit die stillen Reserven auf veräußerten Grund und Boden entfallen,
3. Aufwuchs auf Grund und Boden oder Anlagen im Grund und Boden, wenn der Aufwuchs oder die Anlagen zu einem Betrieb im Sinne des Absatzes 2 Nr. 2 gehören,
soweit die stillen Reserven auf Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden oder Anlagen im Grund und Boden entfallen,
4. auf Gebäude,
soweit die stillen Reserven auf Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden, Anlagen im Grund und Boden, Gebäude oder Anteile an einer Kapitalgesellschaft entfallen,
5. Anteile an einer Kapitalgesellschaft,
soweit die stillen Reserven auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft entfallen und der Bundesminister für Wirtschaft im Benehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und der von der Landesregierung bestimmten Stelle bescheinigt hat, daß
 - a) die Veräußerung der Anteile, auf die die stillen Reserven entfallen, oder
 - b) der Erwerb der Anteile, auf die die stillen Reserven übertragen werden sollen,
 volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig ist. ²Die Bescheinigung ist nicht zu erteilen, wenn im Falle des Buchstaben a der Erwerb der Anteile, auf die die stillen Reserven übertragen werden sollen, und im Falle des Buchstaben b die Veräußerung der Anteile, auf die die stillen Reserven entfallen, volkswirtschaftlich unerwünscht ist,
6. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die der Steuerpflichtige aufgrund eines allgemeinen

Umtauschangebots dieser Kapitalgesellschaft im Tauschwege gegen Hingabe von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft erworben hat,

soweit die stillen Reserven auf die beim Tausch hingegebenen Anteile entfallen und der Bundesminister für Wirtschaft im Benehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und der von der Landesregierung bestimmten Stelle der Kapitalgesellschaft, die das allgemeine Umtauschangebot abgegeben hat, bescheinigt hat, daß der Umtausch volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig ist. ²Ein Tausch liegt nicht vor, soweit von einem Tauschpartner eine Zuzahlung geleistet wird.

²Ein Veräußerungs-, Erwerbs- oder Tauschvorgang im Sinne der Nummern 5 und 6 ist regelmäßig volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig, wenn er geeignet ist, die Unternehmensstruktur eines Wirtschaftszweigs zu verbessern oder der breiten Eigentumsstreuung zu dienen. ³Die Bescheinigung nach den Nummern 5 und 6 kann unter Bedingungen erteilt werden. ⁴Der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden oder Schiffen steht ihr Ausbau oder ihre Erweiterung gleich.

(4) ¹Die stillen Reserven werden dadurch übertragen, daß bei der Bemessung der Wertansätze der Wirtschaftsgüter, auf die sie übertragen werden sollen, von den um sie verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen ist. ²Diese Ausgangswerte gelten als neue Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ³In den Fällen des Absatzes 3 Satz 4 tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Aufwand für den Ausbau oder die Erweiterung.

(5) ¹Hat ein Steuerpflichtiger stille Reserven im Wirtschaftsjahr der Veräußerung nicht oder nicht in voller Höhe übertragen, so kann er in diesem Wirtschaftsjahr eine Rücklage bis zur Höhe der nicht übertragenen stillen Reserven bilden. ²Die Rücklage kann in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren auf Wirtschaftsgüter übertragen werden, die in diesen Wirtschaftsjahren angeschafft oder fertiggestellt worden sind; Absätze 3 und 4 gelten sinngemäß. ³Die Übertragung ist nur im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung der Wirtschaftsgüter zulässig. ⁴Soll die Rücklage auf neu hergestellte Gebäude oder Schiffe übertragen werden, so verlängert sich in Satz 2 die Frist von zwei Jahren auf vier Jahre, wenn mit der Herstellung der Gebäude oder Schiffe spätestens bis zum Ablauf des auf das Wirtschaftsjahr der Veräußerung folgenden zweiten Wirtschaftsjahrs begonnen worden ist. ⁵Für Schiffe, die der Steuerpflichtige in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erwirbt, gilt Satz 4 mit der Maßgabe, daß an die Stelle des Beginns der Herstellung die Bestellung des Schiffes und die Leistung einer Anzahlung auf die Anschaffungskosten tritt.

(6) Soweit eine Rücklage nach Absatz 5 nicht bis zum Ablauf der in Absatz 5 bezeichneten Wirtschaftsjahre übertragen worden ist, ist sie mit Ablauf dieser Wirtschaftsjahre aufzulösen.

(7) Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 bis 6 ist, daß

1. der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 11) ermittelt wird,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung
 - a) mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen eines inländischen Betriebs des Steuerpflichtigen gehört haben und,
 - b) soweit es sich um unbewegliche Wirtschaftsgüter handelt, im Inland belegen sind;
 die Frist von sechs Jahren entfällt in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 7 und des Absatzes 3 Nr. 6,
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter
 - a) zum Anlagevermögen eines inländischen Betriebs des Steuerpflichtigen gehören und,
 - b) soweit es sich um unbewegliche Wirtschaftsgüter handelt, im Inland belegen sind;
4. die Übertragung der stillen Reserven nach Absatz 4 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach den Absätzen 5 und 6 in der Buchführung verfolgt werden können.

§ 19

Übertragung stiller Reserven beim Ausscheiden von Wirtschaftsgütern in außergewöhnlichen Fällen

(1) ¹Scheidet ein Wirtschaftsgut durch höhere Gewalt oder durch behördlichen Eingriff oder durch Veräußerung zur Vermeidung eines solchen Eingriffs aus dem Betrieb aus, so können die in seinem Buchwert enthaltenen stillen Reserven im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens auf ein in diesem Wirtschaftsjahr oder in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafftes oder hergestelltes Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. ²Buchwert ist der Wert, mit dem das ausgeschiedene Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Ausscheidens in einer Steuerbilanz des Steuerpflichtigen auszuweisen wäre. ³Stille Reserven sind der Betrag, um den eine wegen des Ausscheidens des Wirtschaftsguts gewährte Entschädigung oder der Veräußerungspreis nach Abzug der mit dem Ausscheiden oder der Veräußerung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen den Buchwert übersteigt. ⁴Ersatzwirtschaftsgut ist ein Wirtschaftsgut, das wirtschaftlich dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllt wie das ausgeschiedene Wirtschaftsgut. ⁵§ 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 gilt sinngemäß.

(2) ¹Hat ein Steuerpflichtiger stille Reserven im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens des Wirtschaftsguts nicht oder nicht in voller Höhe übertragen, so kann er in diesem Wirtschaftsjahr eine Rücklage bis zur Höhe der nicht übertragenen stillen Reserven bilden. ²Die Rücklage kann in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden, das in diesen Wirtschaftsjahren angeschafft oder fertiggestellt worden ist. ³§ 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 gilt sinngemäß. ⁴Die Über-

tragung ist nur im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung des Ersatzwirtschaftsguts zulässig. ⁵Ist das Ersatzwirtschaftsgut ein Gebäude oder Schiff, so verlängert sich in Satz 2 die Frist von zwei auf vier Jahre, wenn mit der Herstellung des Gebäudes oder Schiffes spätestens bis zum Ablauf des auf das Wirtschaftsjahr des Ausscheidens des Wirtschaftsguts folgenden zweiten Wirtschaftsjahrs begonnen worden ist. ⁶§ 18 Abs. 5 Satz 5 gilt sinngemäß. ⁷Soweit eine Rücklage nicht bis zum Ablauf der in den Sätzen 2 und 5 bezeichneten Wirtschaftsjahre übertragen worden ist, ist sie mit Ablauf dieser Wirtschaftsjahre aufzulösen.

(3) Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 und 2 ist, daß

1. der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird,
2. das ausgeschiedene Wirtschaftsgut und das Ersatzwirtschaftsgut zu einem inländischen Betrieb des Steuerpflichtigen gehört hat oder gehört und, soweit es sich um unbewegliche Wirtschaftsgüter handelt, im Inland belegen ist,
3. die Übertragung der stillen Reserven nach Absatz 1 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Absatz 2 in der Buchführung verfolgt werden können.

§ 20

Rücklage für Preissteigerung

(1) Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können eine Rücklage für Preissteigerung bilden, wenn der Wiederbeschaffungspreis für in der Steuerbilanz ausgewiesene Waren, unfertige oder fertige Erzeugnisse, Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe, die vertretbare Wirtschaftsgüter sind, am Bilanzstichtag um mehr als 10 vom Hundert höher ist als am vorangegangenen Bilanzstichtag.

(2) ¹Die Rücklage für Preissteigerung darf den Betrag nicht übersteigen, der sich ergibt, wenn der Hundertsatz der berücksichtigungsfähigen Preissteigerung auf den Wert angewendet wird, mit dem die Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 in der Steuerbilanz für den Bilanzstichtag ausgewiesen sind. ²Hundertsatz der berücksichtigungsfähigen Preissteigerung ist der Hundertsatz, um den der Wiederbeschaffungspreis der Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 am vorangegangenen Bilanzstichtag zuzüglich 10 vom Hundert dieses Preises niedriger ist als der Wiederbeschaffungspreis am Bilanzstichtag.

(3) Für unfertige Erzeugnisse, für die kein Wiederbeschaffungspreis vorhanden ist, ist die Preissteigerung nach dem Wiederbeschaffungspreis des nächsten Wirtschaftsguts zu berechnen, in das das unfertige Erzeugnis eingeht und für das ein Wiederbeschaffungspreis vorliegt.

(4) Eine Rücklage für Preissteigerung ist spätestens an dem auf ihren erstmaligen Ausweis folgenden sechsten Bilanzstichtag aufzulösen.

c) Ermittlung des Gewinns durch
Vergleich der Betriebseinnahmen
mit den Betriebsausgaben

§ 21

**Vergleich der Betriebseinnahmen
mit den Betriebsausgaben**

(1) Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen den in Geld bestehenden Betriebseinnahmen und den in Geld bestehenden Betriebsausgaben

1. vermehrt um

- a) die nicht in Geld bestehenden Entnahmen,
- b) die nicht abziehbaren Betriebsausgaben und
- c) den gemeinen Wert der im Tauschweg erworbenen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,

2. vermindert um

- a) die nicht in Geld bestehenden Einlagen,
- b) die steuerfreien Betriebseinnahmen,
- c) die Abschreibungen, erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen und
- d) die Sanierungsgewinne.

(2) ¹Bei der Ermittlung des Gewinns bleiben vorbehaltlich des Absatzes 3 außer Ansatz:

- 1. Beträge, die der Steuerpflichtige im Namen und für Rechnung eines anderen einnimmt und ausgibt (durchlaufende Posten),
- 2. empfangene oder hingegebene Darlehen und deren Rückzahlung,
- 3. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie die Einlage solcher Wirtschaftsgüter.

²§§ 14 bis 17 gelten sinngemäß. ³Gewillkürtes Betriebsvermögen ist nicht zulässig.

(3) ¹Wird ein Darlehen nicht zurückgezahlt, so ist der Darlehnsbetrag

- a) bei einem empfangenen Darlehen als Betriebseinnahme,
- b) bei einem hingegebenen Darlehen als Betriebsausgabe

im Sinne des Absatzes 1 zu behandeln. ²Fällt eine Verbindlichkeit weg, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens steht, so ist der Betrag dieser Verbindlichkeit als Betriebseinnahme im Sinne des Absatzes 1 zu behandeln. ³Scheidet ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens aus dem Betrieb aus, so sind seine um die Abschreibungen, erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Betriebsausgabe im Sinne des Absatzes 1 zu behandeln.

(4) ¹Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen, das den Tag der Anschaffung

oder Fertigstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den an deren Stelle tretenden Wert enthält. ²Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern muß das Verzeichnis auch die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und die Höhe der jährlichen Abschreibungen, erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen enthalten.

§ 22

**Übertragung stiller Reserven
bei der Ermittlung des Gewinns nach § 21**

¹Bei der Ermittlung des Gewinns nach § 21 sind

1. § 18, soweit

- a) Grund und Boden,
- b) Aufwuchs auf Grund und Boden oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs oder die Anlagen zu einem Betrieb im Sinne des § 18 Abs. 2 Nr. 2 gehören,
- c) Gebäude,
- d) im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung lebendes Inventar eines Betriebs im Sinne des § 18 Abs. 2 Nr. 2

veräußert werden, und

2. § 19

sinngemäß anzuwenden mit der Maßgabe, daß die Übertragung der stillen Reserven oder die Bildung einer Rücklage und deren Übertragung jeweils als Betriebsausgabe und die Auflösung der Rücklage als Betriebseinnahme im Sinne des § 21 Abs. 1 zu behandeln ist. ²Die entsprechenden Vorgänge sind besonders aufzuzeichnen.

d) Wechsel
der Gewinnermittlungsart

§ 23

Zu- und Abrechnungen

(1) ¹Der Übergang von der Ermittlung des Gewinns durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben zur Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich darf nicht dazu führen, daß Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben nicht oder doppelt berücksichtigt werden; der Gewinn des ersten nach dem Übergang endenden Wirtschaftsjahrs ist entsprechend zu erhöhen oder zu vermindern. ²Ist der Gewinn zu erhöhen, so ist der hinzuzurechnende Betrag auf Antrag des Steuerpflichtigen auf die drei ersten nach dem Übergang endenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig zu verteilen.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend beim Übergang von der Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich zur Ermittlung des Gewinns durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben.

(3) Wird ein Betrieb, für den der Gewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt wird, veräußert oder aufgegeben, so ist Absatz 1 Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle des Gewinns des ersten nach dem Übergang endenden Wirtschaftsjahrs der Gewinn des letzten Wirtschaftsjahrs tritt.

e) Bewertung

§ 24

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

(1) ¹Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (abnutzbare Wirtschaftsgüter), sind in der Steuerbilanz mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen, erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen anzusetzen. ²Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser Wert oder ein Zwischenwert angesetzt werden. ³Der niedrigere Teilwert ist anzusetzen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. ⁴Der Wertansatz für Wirtschaftsgüter, die bereits am vorangegangenen Bilanzstichtag zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, darf nicht über den Wertansatz für diesen Bilanzstichtag hinausgehen.

(2) An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tritt

1. bei einem Wirtschaftsgut, das dem Betrieb als Einlage zugeführt worden ist, der Wert, der nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 als Wert der Einlage maßgebend ist, wenn dieser Wert von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweicht;
2. bei einem Wirtschaftsgut, das dem Betrieb im Rahmen seiner Eröffnung zugeführt worden ist, der sich nach Nummer 1 ergebende Wert;
3. bei einem Wirtschaftsgut, das aus betrieblichem Anlaß aus dem Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen unentgeltlich in das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen übertragen worden ist, der gemeine Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Übertragung;
4. bei einem Wirtschaftsgut, das durch eine entgeltliche Betriebsübertragung erworben worden ist, der Teilwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Erwerbs, höchstens jedoch der Teil der Anschaffungskosten des Betriebs, der auf das Wirtschaftsgut entfällt.

(3) Ein Wirtschaftsgut im Sinne des Absatzes 1, das im Rahmen des unentgeltlichen Erwerbs eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils erworben worden ist, ist in der Steuerbilanz mit dem Wert anzusetzen, mit dem es vom Rechtsvorgänger ohne den Rechtsübergang anzusetzen gewesen wäre.

§ 25

Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

(1) ¹Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich nicht begrenzt ist (nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter), und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind in der Steuerbilanz mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. ²§ 24 Abs. 2 und 3 gilt entsprechend.

(2) ¹Statt des Wertansatzes nach Absatz 1 kann der niedrigere Teilwert, der Wertansatz für den vorangegangenen Bilanzstichtag oder ein Zwischenwert angesetzt werden. ²Der Wertansatz für den vorangegangenen Bilanzstichtag darf nur überschritten werden, soweit der Teilwert diesen Ansatz übersteigt; die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen nicht überschritten werden. ³Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, bei denen eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind höchstens mit dem Teilwert anzusetzen, wenn dieser niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

(3) Lassen sich bei gleichartigen Wirtschaftsgütern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht für jedes einzelne Wirtschaftsgut feststellen, so ist für die Ermittlung des Wertansatzes von den durchschnittlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszugehen; dabei darf nicht unterstellt werden, daß die Wirtschaftsgüter entgegen dem tatsächlichen Verlauf in einer bestimmten Folge verbraucht oder veräußert werden.

(4) Bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft kann statt des Wertansatzes nach Absatz 1 auch der höhere Teilwert angesetzt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

(5) Durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates kann bestimmt werden, daß Wertpapiere, die sich in Giro-sammelverwahrung befinden, in gleicher oder annähernd gleicher Weise bewertet werden wie bei Einzelverwahrung.

§ 26

Verbindlichkeiten, Rückstellungen.

(1) ¹Verbindlichkeiten, die in Deutscher Mark zu erfüllen sind, sind mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. ²Ist der Rückzahlungsbetrag im Zeitpunkt der Entstehung der Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag oder der Wert der sonstigen vom Gläubiger erbrachten Leistung, so ist der Unterschiedsbetrag auf der Aktivseite der Bilanz als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen und gleichmäßig auf die Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen.

(2) ¹Verbindlichkeiten, die nicht in Deutscher Mark zu erfüllen sind, sind mit ihrem in Deutsche

Mark umgerechneten Wert nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag, mindestens jedoch mit ihrem in Deutsche Mark umgerechneten Wert im Zeitpunkt ihrer Entstehung anzusetzen. ²Absatz 1 Satz 2 gilt sinngemäß.

(3) Rentenverpflichtungen sind mit ihrem Barwert anzusetzen.

(4) ¹Eine Rückstellung ist mit dem Betrag anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. ²Für die Bewertung von Pensionsverpflichtungen gilt § 29.

§ 27

Wert der Entnahmen und Einlagen

(1) Als Wert einer Entnahme ist anzusetzen

1. bei einem Wirtschaftsgut

a) der Teilwert, wenn das Wirtschaftsgut in den privaten Bereich des Steuerpflichtigen überführt wird oder nicht mehr als Betriebsvermögen ausgewiesen werden darf,

b) der vergleichbare Verkaufswert, wenn das Wirtschaftsgut

aa) aus einem inländischen in einen ausländischen Betrieb,

bb) aus einem ausländischen Betrieb in einen anderen ausländischen oder in einen inländischen Betrieb

des Steuerpflichtigen überführt wird; vergleichbarer Verkaufswert ist der Wert, der einem fremden Unternehmen für das Wirtschaftsgut unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen in Rechnung gestellt würde,

c) der Buchwert, wenn das Wirtschaftsgut

aa) aus einem inländischen Betrieb in einen anderen inländischen Betrieb des Steuerpflichtigen überführt wird,

bb) unmittelbar nach seiner Entnahme auf eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder eine Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des öffentlichen Rechts unentgeltlich übertragen wird und die Tätigkeit der Empfängerin ausschließlich und unmittelbar der Förderung wissenschaftlicher Zwecke oder der Förderung der Erziehung, Volksbildung und Berufsbildung dient;

Buchwert ist der Wert, mit dem das entnommene Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Entnahme in einer Steuerbilanz auszuweisen wäre;

2. bei Nutzungen und Leistungen

a) der Betrag der anteiligen Aufwendungen des Betriebs für die Nutzung oder Leistung,

wenn diese von dem Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken oder von einem anderen inländischen Betrieb des Steuerpflichtigen in Anspruch genommen wird und nicht unter Buchstabe b fällt,

b) der ortsübliche Miet- oder Pachtpreis, wenn der Steuerpflichtige Grundstücke oder Grundstücksteile für private Zwecke nutzt,

c) das vergleichbare Entgelt, wenn die Nutzung oder Leistung von einem ausländischen Betrieb in Anspruch genommen wird; vergleichbares Entgelt ist der Betrag, der einem fremden Unternehmen für die Nutzung oder Leistung unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen in Rechnung gestellt würde.

(2) Als Wert einer Einlage ist anzusetzen

1. bei einem Wirtschaftsgut

a) der Teilwert, wenn das Wirtschaftsgut aus dem privaten Bereich des Steuerpflichtigen in einen Betrieb überführt wird oder als Betriebsvermögen ausgewiesen werden muß und die Voraussetzungen des Buchstaben b nicht vorliegen,

b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch der Teilwert, wenn in den Fällen des Buchstaben a das Wirtschaftsgut

aa) innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft oder hergestellt worden ist,

bb) ein Bodenschatz ist,

cc) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist, an der der Steuerpflichtige im Sinne des § 40 Abs. 1 beteiligt ist; § 40 Abs. 2 Satz 2 gilt entsprechend;

c) der Entnahmewert, wenn das Wirtschaftsgut in einen Betrieb aus einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen überführt wird; Entnahmewert ist der Wert, mit dem das Wirtschaftsgut bei dem abgebenden Betrieb nach Absatz 1 Nr. 1 als Entnahme anzusetzen ist;

2. bei Nutzungen und Leistungen

a) der Betrag der anteiligen Aufwendungen für die Nutzung oder Leistung, wenn diese von dem Steuerpflichtigen aus seinem privaten Bereich erbracht wird,

b) der Entnahmewert, wenn die Nutzung oder Leistung von einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen erbracht wird; Entnahmewert ist der Wert, mit dem die Nutzung oder Leistung bei dem Betrieb, der sie erbringt, nach Absatz 1 Nr. 2 als Entnahme anzusetzen ist.

§ 28

Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Teilwert gemeiner Wert

(1) ¹Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand

zu versetzen. ²Dazu gehören außer dem Anschaffungspreis alle Aufwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb und der Versetzung des Wirtschaftsguts in einen betriebsbereiten Zustand stehen, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können. ³Anschaffungspreis eines Wirtschaftsguts, das tauschweise erworben wird, ist der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts; das gilt auch dann, wenn die getauschten Wirtschaftsgüter wirtschaftlich als identisch angesehen werden können.

(2) ¹Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen. ²Dazu gehören die Materialkosten einschließlich der notwendigen Materialgemeinkosten, die Fertigungskosten einschließlich der notwendigen Fertigungsgemeinkosten, die Sonderkosten der Fertigung und der Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist. ³Aufwendungen für die allgemeine Verwaltung und für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen, für die betriebliche Altersversorgung sowie für die Gewerbesteuer, soweit sie auf den Gewerbeertrag entfällt, brauchen in die Herstellungskosten nicht einbezogen zu werden. ⁴Zinsen für Fremdkapital und Vertriebskosten gehören nicht zu den Herstellungskosten.

(3) Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

(4) ¹Gemeiner Wert ist der Betrag, der für das Wirtschaftsgut nach seiner Beschaffenheit im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung als Preis zu erzielen wäre. ²Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. ³Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. ⁴Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. ⁵Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

(5) ¹Der Vorsteuerbetrag nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes — Mehrwertsteuer — gehört zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, auf dessen Anschaffung oder Herstellung er entfällt, soweit er bei der Umsatzsteuer nicht abgezogen werden kann und wenn der nicht abziehbare Betrag 500 Deutsche Mark übersteigt. ²Wird der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 7 und Abs. 8 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes — Mehrwertsteuer — berichtet, so sind die Mehrbeträge als Betriebseinnahmen, die Minderbeträge als Betriebsausgaben zu behandeln; die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bleiben unberührt.

(6) Erhält der Steuerpflichtige zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschafts-

gütern oder zur Finanzierung nachträglicher Herstellungsarbeiten an Wirtschaftsgütern einen Zuschuß, so gelten die um den Zuschuß verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

f) Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung

§ 29

Pensionsrückstellung

(1) Für eine Pensionsverpflichtung darf eine Rückstellung (Pensionsrückstellung) nur gebildet werden, wenn

1. der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat,
2. die Pensionszusage keinen Vorbehalt enthält, daß die Pensionsanwartschaft oder die Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann oder ein solcher Vorbehalt sich nur auf Tatbestände erstreckt, bei deren Vorliegen nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens eine Minderung oder ein Entzug der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung zulässig ist, und
3. die Pensionszusage schriftlich erteilt ist.

(2) Eine Pensionsrückstellung darf erstmals gebildet werden

1. vor Eintritt des Versorgungsfalls für das Wirtschaftsjahr, in dem die Pensionszusage erteilt wird, frühestens jedoch für das Wirtschaftsjahr, bis zu dessen Hälfte der Pensionsberechtigte das 30. Lebensjahr vollendet,
2. nach Eintritt des Versorgungsfalls für das Wirtschaftsjahr, in dem der Versorgungsfall eintritt.

(3) ¹Eine Pensionsrückstellung darf höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. ²Als Teilwert einer Pensionsverpflichtung gilt

1. vor Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluß des Wirtschaftsjahrs abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleichbleibender Jahresbeträge. ²Die Jahresbeträge sind so zu bemessen, daß am Beginn des Wirtschaftsjahrs, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, ihr Barwert gleich dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen ist; die künftigen Pensionsleistungen sind dabei mit dem Betrag anzusetzen, der sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ergibt. ³Es ist ferner zu unterstellen, daß die Jahresbeträge vom Beginn des Wirtschaftsjahrs, in dem das Dienstverhältnis begonnen hat, bis zu dem in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls rechnerisch aufzubringen

sind. ⁴Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluß des Wirtschaftsjahrs, die hinsichtlich des Zeitpunkts ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiß sind, sind bei der Berechnung des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen und der Jahresbeträge erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind. ⁵Wird die Pensionszusage erst nach dem Beginn des Dienstverhältnisses erteilt, so ist die Zwischenzeit für die Berechnung der Jahresbeträge nur insoweit als Wartezeit zu behandeln, als sie in der Pensionszusage als solche bestimmt ist. ⁶Hat das Dienstverhältnis schon vor der Vollendung des 30. Lebensjahrs des Pensionsberechtigten bestanden, so gilt es als zu Beginn des Wirtschaftsjahrs begonnen, bis zu dessen Hälfte der Pensionsberechtigte das 30. Lebensjahr vollendet;

2. nach Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten unter Aufrechterhaltung seiner Pensionsanwartschaft oder nach Eintritt des Versorgungsfalls der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluß des Wirtschaftsjahrs.

³Bei der Berechnung des Teilwerts der Pensionsverpflichtung sind ein Rechnungszinsfuß von 5,5 vom Hundert und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden.

(4) ¹Eine Pensionsrückstellung darf in einem Wirtschaftsjahr höchstens um den Unterschied zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluß des Wirtschaftsjahrs und am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs erhöht werden. ²In dem Wirtschaftsjahr, in dem mit der Bildung einer Pensionsrückstellung frühestens begonnen werden darf (Erstjahr), darf die Rückstellung bis zur Höhe des Teilwerts der Pensionsverpflichtung am Schluß des Wirtschaftsjahrs gebildet werden; diese Rückstellung kann auf das Erstjahr und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt werden. ³Erhöht sich in einem Wirtschaftsjahr gegenüber dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr der Teilwert der Pensionsverpflichtung um mehr als 25 vom Hundert, so kann die für dieses Wirtschaftsjahr zulässige Erhöhung der Pensionsrückstellung auf dieses Wirtschaftsjahr und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt werden. ⁴Am Schluß des Wirtschaftsjahrs, in dem das Dienstverhältnis des Pensionsberechtigten unter Aufrechterhaltung seiner Pensionsanwartschaft endet oder der Versorgungsfall eintritt, darf die Pensionsrückstellung stets bis zur Höhe des Teilwerts der Pensionsverpflichtung gebildet werden.

(5) Die Absätze 3 und 4 gelten entsprechend, wenn der Pensionsberechtigte zu dem Pensionsverpflichteten in einem anderen Rechtsverhältnis als einem Dienstverhältnis steht.

§ 30

Direktversicherung

¹Der Versicherungsanspruch aus einer Direktversicherung, die von einem Steuerpflichtigen aus be-

trieblichem Anlaß abgeschlossen wird, ist dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen nicht zuzurechnen, soweit am Schluß des Wirtschaftsjahrs hinsichtlich der Leistungen des Versicherers die Person, auf deren Leben die Lebensversicherung abgeschlossen ist, oder ihre Hinterbliebenen bezugsberechtigt sind. ²Das gilt auch, wenn der Steuerpflichtige die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag abgetreten oder beliehen hat, sofern er sich der bezugsberechtigten Person gegenüber verpflichtet, sie bei Eintritt des Versicherungsfalls so zu stellen, als ob die Abtretung oder Beleihung nicht erfolgt wäre.

§ 31

Zuwendungen an Pensionskassen

(1) Zuwendungen an eine Pensionskasse dürfen von dem Unternehmen, das die Zuwendungen leistet (Trägerunternehmen), als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie auf einer in der Satzung oder im Geschäftsplan der Kasse festgelegten Verpflichtung oder auf einer Anordnung der Versicherungsaufsichtsbehörde beruhen oder der Abdeckung von Fehlbeträgen bei der Kasse dienen.

(2) Zuwendungen im Sinne des Absatzes 1 dürfen als Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, soweit die Leistungen der Kasse, wenn sie vom Trägerunternehmen unmittelbar erbracht würden, bei diesem nicht betrieblich veranlaßt wären.

§ 32

Zuwendungen an Unterstützungskassen

(1) ¹Zuwendungen an eine Unterstützungskasse dürfen von dem Unternehmen, das die Zuwendungen leistet (Trägerunternehmen), als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie die folgenden Beträge nicht übersteigen:

1. bei Unterstützungskassen, die lebenslänglich laufende Leistungen gewähren:
 - a) das Deckungskapital für die laufenden Leistungen nach der dem Gesetz als Anlage 1 beigefügten Tabelle,
 - b) in jedem Wirtschaftsjahr für jeden Leistungsanwärter,
 - aa) wenn die Kasse nur Invaliditätsversorgung oder nur Hinterbliebenenversorgung gewährt, jeweils 5 vom Hundert
 - bb) wenn die Kasse Altersversorgung mit oder ohne Einschluß von Invaliditätsversorgung oder Hinterbliebenenversorgung gewährt, 20 vom Hundert

des durchschnittlichen Höchstbetrags der jährlichen Versorgungsleistungen, den die Leistungsanwärter, die am Schluß des Wirtschaftsjahrs über 60 Jahre alt sind, oder deren Hinterbliebene erhalten können; hat eine Unterstützungskasse keine über 60 Jahre alten Leistungsanwärter, so treten an ihre Stel-

le die über 55 Jahre alten Leistungsanwärter.
²Leistungsanwärter ist jede Person, die von der Unterstützungskasse Leistungen erhalten kann; soweit die Kasse Hinterbliebenenversorgung gewährt, gilt als Leistungsanwärter die Person, deren Hinterbliebene die Hinterbliebenenversorgung erhalten können,

- c) den Betrag der Jahresprämie, den die Kasse an einen Versicherer zahlt, soweit sie sich die Mittel für ihre Leistungen durch Abschluß einer Versicherung verschafft; die Zuwendungen nach den Buchstaben a und b sind in diesem Fall in dem Verhältnis zu vermindern, in dem die Leistungen der Kasse durch die Versicherung gedeckt sind.

²Zuwendungen nach den Buchstaben a und b dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn das Vermögen der Kasse ohne Berücksichtigung künftiger Kassenleistungen am Schluß des Wirtschaftsjahrs das zulässige Kassenvermögen übersteigt. ³Bei der Ermittlung des Vermögens der Kasse ist der Grundbesitz mit dem Wert anzusetzen, mit dem er bei einer Veranlagung der Kasse zur Vermögensteuer auf den Veranlagungszeitpunkt anzusetzen wäre, der auf den Schluß des Wirtschaftsjahrs folgt; das übrige Vermögen ist mit dem gemeinen Wert am Schluß des Wirtschaftsjahrs zu bewerten. ⁴Zulässiges Kassenvermögen ist die Summe aus dem Deckungskapital für alle am Schluß des Wirtschaftsjahrs laufenden Leistungen nach der dem Gesetz als Anlage 1 beigefügten Tabelle und dem Sechsfachen der nach Buchstabe b abzugsfähigen Zuwendungen ohne deren Minderung nach Buchstabe c;

2. bei Kassen, die keine lebenslänglich laufenden Leistungen gewähren, für jedes Wirtschaftsjahr 0,2 vom Hundert der Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens. ²Diese Zuwendungen dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn das Vermögen der Kasse am Schluß des Wirtschaftsjahrs 1 vom Hundert der durchschnittlichen jährlichen Lohn- und Gehaltssumme der letzten drei Wirtschaftsjahre des Trägerunternehmens übersteigt (zulässiges Kassenvermögen); für die Bewertung des Vermögens der Kasse gilt Ziffer 1 Satz 4 entsprechend. ³Bei der Berechnung der Lohn- und Gehaltssumme des Trägerunternehmens sind Löhne und Gehälter von Personen, die von der Kasse keine nicht lebenslänglich laufenden Leistungen erhalten können, auszuschließen.

²Gewährt eine Kasse lebenslänglich laufende und nicht lebenslänglich laufende Leistungen, so gelten die Ziffern 1 und 2 nebeneinander. ³Leistet ein Trägerunternehmen Zuwendungen an mehrere Unterstützungskassen, so sind diese Kassen bei der Anwendung der Nummern 1 und 2 als Einheit zu behandeln.

(2) Zuwendungen im Sinne des Absatzes 1 sind von dem Trägerunternehmen in dem Wirtschaftsjahr als Betriebsausgaben abzuziehen, in dem sie geleistet werden. Zuwendungen, die innerhalb eines

Monats nach Aufstellung der Bilanz des Trägerunternehmens für den Schluß eines Wirtschaftsjahrs geleistet werden, können von dem Trägerunternehmen noch für das abgelaufene Wirtschaftsjahr durch eine Rückstellung gewinnmindernd berücksichtigt werden. Übersteigen die in einem Wirtschaftsjahr geleisteten Zuwendungen die nach Absatz 1 abzugsfähigen Beträge, so können die übersteigenden Beträge im Wege der Rechnungsabgrenzung auf die folgenden drei Wirtschaftsjahre vgetragen und im Rahmen der für diese Wirtschaftsjahre abzugsfähigen Beträge als Betriebsausgaben behandelt werden.

(3) Zuwendungen im Sinne des Absatzes 1 dürfen als Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, soweit die Leistungen der Kasse, wenn sie vom Trägerunternehmen unmittelbar erbracht würden, bei diesem nicht betrieblich veranlaßt wären.

g) Abschreibungen

§ 33

Abschreibungen bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern

(1) ¹Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen (Abschreibung). ²Die Abschreibungen können bemessen werden

1. nach einem gleichbleibenden Hundertsatz von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (lineare Abschreibung)
oder
2. nach einem gleichbleibenden Hundertsatz vom jeweiligen Buchwert (degressive Abschreibung).

³Neben den Abschreibungen nach Nummer 1 oder 2 sind Abschreibungen nach Maßgabe eines außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr zulässig (außergewöhnliche Abschreibung). ⁴Wesentliche Bestandteile von Grundstücken, die Betriebsvorrichtungen (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes) sind, gelten als bewegliche Wirtschaftsgüter.

(2) Bei der linearen Abschreibung ist der Hundertsatz so zu bemessen, daß sich eine betragsmäßig gleiche Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts ergibt.

(3) ¹Bei der degressiven Abschreibung darf der Hundertsatz höchstens das Zweifache des bei der linearen Abschreibung in Betracht kommenden Hundertsatzes betragen und 20 vom Hundert nicht übersteigen. ²Buchwert sind im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung eines Wirtschaftsguts dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, in den folgenden Wirtschaftsjahren der Wert, mit

dem das Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz für den vorangegangenen Bilanzstichtag angesetzt worden ist oder unter Berücksichtigung der vorgenommenen Abschreibungen, erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen anzusetzen gewesen wäre, wenn eine Steuerbilanz hätte aufgestellt werden müssen.

(4) ¹Wird eine außergewöhnliche Abschreibung vorgenommen, so bemessen sich die linearen Abschreibungen vom folgenden Wirtschaftsjahr an nach dem letzten Buchwert des Wirtschaftsguts (Absatz 3 Satz 2) und der Restnutzungsdauer. ²Bei der degressiven Abschreibung bleibt der anzuwendende Hundertsatz unverändert.

(5) Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung kann bei Wirtschaftsgütern, die

1. in der ersten Hälfte des Wirtschaftsjahrs angeschafft oder fertiggestellt worden sind, der volle Betrag,
2. in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahrs angeschafft oder fertiggestellt worden sind, der halbe Betrag

der für das ganze Wirtschaftsjahr in Betracht kommenden Abschreibung berücksichtigt werden.

(6) ¹Bei den in § 24 Abs. 2 bezeichneten Wirtschaftsgütern treten die nach dieser Vorschrift maßgebenden Werte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten; in diesen Fällen beginnt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen. ²Wird ein Wirtschaftsgut von einem inländischen Betrieb in einen anderen inländischen Betrieb des Steuerpflichtigen überführt, so sind die Abschreibungen abweichend von Satz 1 so zu bemessen, als habe keine Überführung stattgefunden.

(7) ¹Bei einem Wirtschaftsgut, das spätestens seit dem 20. Juni 1948 — in Berlin (West) seit dem 31. März 1949 und im Saarland seit dem 5. Juli 1959 — zum Betriebsvermögen eines inländischen Betriebs des Steuerpflichtigen gehört, gilt als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, der nach den D-Markbilanzgesetzen und den D-Markbilanzergänzungsgesetzen angesetzt worden ist oder, wenn eine Verpflichtung zur Aufstellung einer D-Marköffnungsbilanz bestanden hätte, anzusetzen gewesen wäre. ²In diesen Fällen gilt der 21. Juni 1948 — in Berlin (West) der 1. April 1949 und im Saarland der 6. Juli 1959 — als Beginn der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

(8) Wird ein Wirtschaftsgut im Rahmen des unentgeltlichen Erwerbs eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils erworben, so tritt der Erwerber hinsichtlich der Abschreibungen in die Stellung des Rechtsvorgängers ein.

(9) ¹Werden für ein Wirtschaftsgut nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet, so bemessen sich vom Wirtschaftsjahr der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten an die linearen Abschreibungen nach dem um die nachträglichen

Herstellungskosten vermehrten letzten Buchwert des Wirtschaftsguts und der Restnutzungsdauer. ²Dies gilt entsprechend, wenn nachträgliche Anschaffungskosten aufgewendet werden. ³Bei der degressiven Abschreibung bleibt der anzuwendende Hundertsatz unverändert.

(10) ¹Bei nachträglichen Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts bemessen sich vom Wirtschaftsjahr der Minderung an die linearen Abschreibungen nach dem um den Betrag der Minderung gekürzten letzten Buchwert des Wirtschaftsguts und der Restnutzungsdauer. ²Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die Summe der in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 5 vom Hundert der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten beträgt. ³Bei der degressiven Abschreibung bleibt der anzuwendende Hundertsatz unverändert.

(11) ¹Ist ein Wirtschaftsgut mit dem niedrigeren Teilwert oder einem Zwischenwert angesetzt worden, so bemessen sich die linearen Abschreibungen vom folgenden Wirtschaftsjahr an nach dem niedrigeren Teilwert des Wirtschaftsguts oder dem Zwischenwert und der Restnutzungsdauer. ²Bei der degressiven Abschreibung bleibt der anzuwendende Hundertsatz unverändert.

(12) ¹Wird während der Nutzung eines Wirtschaftsguts erkennbar, daß die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer ist als die den Abschreibungen zugrundeliegende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, so kann die lineare Abschreibung von diesem Wirtschaftsjahr an nach dem letzten Buchwert und der Restnutzungsdauer bemessen werden. ²Bei der degressiven Abschreibung kann von diesem Wirtschaftsjahr an der Hundertsatz angewendet werden, der der tatsächlichen Nutzungsdauer entspricht; Absatz 3 Satz 1 bleibt unberührt.

(13) ¹Geht der Steuerpflichtige von der degressiven Abschreibung zur linearen Abschreibung über, so bemessen sich vom Wirtschaftsjahr des Übergangs an die linearen Abschreibungen nach dem letzten Buchwert des Wirtschaftsguts und der Restnutzungsdauer. ²Der Übergang von der linearen Abschreibung zur degressiven Abschreibung ist nicht zulässig.

§ 34

Abschreibungen bei Gebäuden

(1) Bei Gebäuden des Anlagevermögens gelten vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 die Vorschriften des § 33 entsprechend.

(2) Die degressive Abschreibung ist nicht zulässig.

(3) Der anzuwendende Hundertsatz darf bei einem Gebäude, das

1. nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden ist, 2 vom Hundert,

2. vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt worden ist, 2,5 vom Hundert jährlich nicht unterschreiten.

§ 35

Abschreibungen bei anderen abnutzbaren unbeweglichen und bei abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern

(1) Bei abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die keine Gebäude sind, und bei abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gelten vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 die Vorschriften des § 33 entsprechend.

(2) Die degressive Abschreibung ist nicht zulässig.

(3) Bei dem Geschäfts- oder Firmenwert eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ein Zeitraum von zehn Jahren.

§ 36

Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die dem Substanzverzehr unterliegen

(1) ¹Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Substanz durch Ausbeutung verzehrt wird, und bei Rechten auf Gewinnung von Bodenschätzen ist jeweils für ein Wirtschaftsjahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuschreiben, der dem Substanzverzehr in diesem Wirtschaftsjahr entspricht (Abschreibung für Substanzverringerung). ²§ 33 Abs. 1 Satz 3, Abs. 4 und 6 bis 11 ist sinngemäß anzuwenden.

(2) Wird während der Ausbeutung erkennbar, daß der tatsächliche Umfang der Substanz größer oder geringer ist als der den Abschreibungen zugrunde liegende Umfang der Substanz, so ist die Abschreibung für Substanzverringerung von diesem Wirtschaftsjahr an nach dem letzten Buchwert und der Restsubstanz zu bemessen.

§ 37

Abschreibungen bei kurzlebigen und bei abnutzbaren geringwertigen Wirtschaftsgütern

(1) Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht mehr als ein Jahr beträgt, können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung in voller Höhe abgeschrieben werden.

(2) ¹Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die zu einer selbständigen Nutzung bestimmt sind, können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung in voller Höhe abgeschrieben werden, wenn sie 800 Deutsche Mark nicht übersteigen. ²In den Fällen des § 24 Abs. 2 mit Ausnahme der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen in einen anderen inländischen Betrieb des Steuerpflichtigen gilt Satz 1

mit der Maßgabe, daß an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten die nach dieser Vorschrift maßgebenden Werte und in den Fällen des § 24 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 an die Stelle des Wirtschaftsjahrs der Anschaffung oder Fertigstellung das Wirtschaftsjahr der Zuführung oder Übertragung in das Betriebsvermögen treten.

(3) ¹Absatz 2 ist nur bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Fertigstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle tretenden Werts in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis aufgeführt sind. ²Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung oder dem nach § 21 Abs. 4 zu führenden Verzeichnis ersichtlich sind.

2. TITEL

Die einzelnen Gewinneinkünfte

a) Gewerbe

§ 38

Einkünfte aus Gewerbe

(1) ¹Einkünfte aus Gewerbe sind

1. die Gewinne aus Gewerbebetrieben. ²Gewerbebetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, die mit Gewinnabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird und nicht als land- und forstwirtschaftliche oder als freiberufliche Tätigkeit anzusehen ist. ³Als Gewerbebetrieb gilt auch die Vermietung von Schiffen im Sinne des § 3 der Schiffsregisterordnung vom 19. Dezember 1940 in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Mai 1951 (Bundesgesetzbl. I S. 359) und die Vermietung von Verkehrsflugzeugen;
2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft, die einen Gewerbebetrieb unterhält, wenn die Gesellschafter Mitunternehmer sind;
3. die Gewinnanteile eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit es sich nicht um eine Beteiligung am Grundkapital handelt;
4. die Vergütungen, die die in den Nummern 2 und 3 bezeichneten Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit für die Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft bezogen haben.

(2) ¹Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung dürfen die Besteuerungsgrundlagen nicht mindern. ²Sie dürfen jedoch in den auf das Wirtschaftsjahr, in dem sie entstanden sind, folgenden fünf Wirtschaftsjahren bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte bis zur Höhe ei-

nes in diesen Wirtschaftsjahren erzielten Gewinns aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung abgezogen werden.

§ 39

Veräußerung und Aufgabe des Gewerbebetriebs

(1) Zu den Einkünften aus Gewerbe gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung

1. des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs; als Teilbetrieb gilt auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital oder alle Kuxe einer bergrechtlichen Gewerkschaft umfaßt,
2. des Anteils oder eines Teils des Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, die einen Gewerbebetrieb unterhält, wenn der Gesellschafter Mitunternehmer ist,
3. des Anteils oder eines Teils des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit es sich nicht um eine Beteiligung am Grundkapital handelt.

(2) ¹Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und dem Wert, mit dem das veräußerte Betriebsvermögen oder der veräußerte Anteil im Zeitpunkt der Veräußerung in einer Steuerbilanz anzusetzen wäre. ²Werden bei der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs (Betriebsveräußerung) einzelne Wirtschaftsgüter nicht mitveräußert, so ist der Unterschiedsbetrag zwischen ihrem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung und dem Wert, mit dem sie in diesem Zeitpunkt in einer Steuerbilanz anzusetzen wären, dem Veräußerungsgewinn nach Satz 1 hinzuzurechnen.

(3) ¹Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs. ²Werden die Wirtschaftsgüter des aufgegebenen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs veräußert, so ist Absatz 2 Satz 1, werden sie nicht veräußert, so ist Absatz 2 Satz 2 sinngemäß anzuwenden.

(4) ¹Der Veräußerungsgewinn bleibt bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbe außer Ansatz, soweit er bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs 30 000 Deutsche Mark und bei der Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Personengesellschaft den entsprechenden Teil von 30 000 Deutsche Mark nicht übersteigt. ²Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs 100 000 Deutsche Mark und bei der Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Personengesellschaft den entsprechenden Teil von 100 000 Deutsche Mark übersteigt. ³An die Stelle der Beträge von 30 000 Deutsche Mark tritt jeweils der Betrag von 60 000 Deutsche Mark und an die Stelle der Beträge von

100 000 Deutsche Mark jeweils der Betrag von 200 000 Deutsche Mark, wenn der Steuerpflichtige seinen Gewerbebetrieb oder seinen Teilbetrieb oder seinen Anteil an einer Personengesellschaft nach Vollendung seines 55. Lebensjahrs oder wegen dauernder Berufsunfähigkeit veräußert oder aufgibt. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten bei der Veräußerung eines Teils eines Anteils an einer Personengesellschaft entsprechend.

(5) ¹Hat der Steuerpflichtige den veräußerten Gewerbebetrieb oder Teilbetrieb oder Anteil oder Teil eines Anteils an einer Personengesellschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben, so ist auf Antrag die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer um die bei dem Erwerb entrichtete Erbschaftsteuer zu ermäßigen, soweit diese auf den Teil des Vermögens entfällt, der auch zu einem Veräußerungsgewinn geführt hat. ²Die Erbschaftsteuer darf dabei höchstens mit dem Steuersatz berücksichtigt werden, mit dem der Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer unterliegt.

§ 40

Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung

(1) ¹Zu den Einkünften aus Gewerbe gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war und die innerhalb eines Veranlagungszeitraums veräußerten Anteile 1 vom Hundert des Kapitals der Gesellschaft übersteigen. ²Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kuxe, Genußscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen. ³Eine wesentliche Beteiligung ist gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft mindestens zu 10 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. ⁴Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben, so gilt Satz 1 entsprechend, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger oder, sofern der Anteil nacheinander unentgeltlich übertragen worden ist, einer der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre wesentlich beteiligt war.

(2) ¹Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. ²Als Anschaffungskosten sind maßgebend

1. bei unentgeltlichem Erwerb des veräußerten Anteils die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat,
2. bei einem Anteil, der vor dem 21. Juni 1948 erworben worden ist, der endgültige Höchstwert,

mit dem der Anteil in einer steuerlichen Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark auf den 21. Juni 1948 hätte eingestellt werden können,

3. bei Anteilen, die am 21. Juni 1948 als Auslandsvermögen beschlagnahmt waren, im Fall der Veräußerung der Anteile vor der Rückgabe der Veräußerungserlös und im Fall der Veräußerung nach der Rückgabe der Wert im Zeitpunkt der Rückgabe,
4. bei Anteilen, die am 1. Januar 1975 und im Zeitpunkt der Veräußerung zu einer Beteiligung von nicht mehr als 25 vom Hundert gehört haben, der gemeine Wert der Anteile am 1. Januar 1975.

³In den Nummern 2 und 3 tritt an die Stelle des 21. Juni 1948 in Berlin (West) jeweils der 1. April 1949 und im Saarland für die in § 43 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes über die Einführung des deutschen Rechts auf dem Gebiet der Steuern, Zölle und Finanzmonopole im Saarland vom 30. Juni 1959 (Bundesgesetzbl. I S. 339) bezeichneten Personen jeweils der 6. Juli 1959.

(3) ¹Der Veräußerungsgewinn bleibt bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbe außer Ansatz, soweit er den Teil von 30 000 Deutsche Mark nicht übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht. ²Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Teil von 100 000 Deutsche Mark übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht. ³§ 39 Abs. 5 gilt entsprechend.

(4) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind entsprechend anzuwenden, wenn eine Kapitalgesellschaft aufgelöst wird oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird, soweit die Rückzahlung nicht als Gewinnanteil (Dividende) gilt. ²In diesen Fällen ist als Veräußerungspreis der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens der Kapitalgesellschaft anzusetzen, soweit es nicht nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehört.

b) Freiberufliche Tätigkeit

§ 41

Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

(1) ¹Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sind die Gewinne aus

1. der selbständig ausgeübten wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit,
2. der selbständigen Berufstätigkeit der
 - a) Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Heilpraktiker, Krankengymnasten,
 - b) Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Steuerbevoll-

mächtigten, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer,

c) Architekten, Ingenieure, Vermessungsingenieure, Handelschemiker,

d) Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer,

e) Lotsen

oder einer anderen selbständigen Berufstätigkeit, die der Tätigkeit dieser Personen ähnlich ist.

²Ein Steuerpflichtiger, der eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 1 ausübt, ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, daß er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. ³Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen.

(2) Einkünfte nach Absatz 1 sind auch dann steuerpflichtig, wenn es sich nur um eine vorübergehende Tätigkeit handelt.

(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit ist ein Freibetrag von 5 vom Hundert der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch ein Betrag von 1 200 Deutsche Mark jährlich abzuziehen, wenn die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit vor Abzug des Freibetrags die anderen Einkünfte des Steuerpflichtigen übersteigen.

§ 42

Veräußerung und Aufgabe des der freiberuflichen Tätigkeit dienenden Betriebs

¹Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit gehört auch der Gewinn, der bei der Veräußerung eines ganzen Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Anteils am Betrieb erzielt wird, der der freiberuflichen Tätigkeit dient. ²§ 39 Abs. 1 Nr. 1 zweiter Halbsatz und Abs. 2 bis 5 gilt entsprechend.

c) Land- und Forstwirtschaft

§ 43

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

(1) ¹Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind Gewinne aus

1. dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. ²Zu diesen Einkünften gehören auch die Einkünfte aus der Tierzucht und Tierhaltung, wenn im Wirtschaftsjahr

für die ersten 20 Hektar

nicht mehr als 10 Vieheinheiten,

für die nächsten 10 Hektar
nicht mehr als 7 Vieheinheiten,
für die nächsten 10 Hektar
nicht mehr als 3 Vieheinheiten
und für die weitere Fläche
nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten

je Hektar der vom Inhaber des Betriebs regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Fläche erzeugt oder gehalten werden. ³Die Tierbestände sind nach dem Futterbedarf in Vieheinheiten umzurechnen. ⁴§ 51 Abs. 2 bis 5 und § 122 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes sind anzuwenden;

2. Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht, für Binnenfischerei und Teichwirtschaft, Imkerei und Wanderschäfferei;
3. Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht;
4. Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden im Sinne des § 3 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes

sowie Gewinne aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben. ²Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

(2) ¹Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind auch die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft, die einen Betrieb im Sinne des Absatzes 1 unterhält, wenn die Gesellschafter Mitunternehmer sind. ²§ 38 Abs. 1 Nr. 4 ist entsprechend anzuwenden. ³Die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer oder Mitunternehmer anzusehen sind, gehören zu den Einkünften im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1, wenn die Voraussetzungen des § 51 a des Bewertungsgesetzes erfüllt sind und andere Einkünfte der Gesellschafter aus dieser Gesellschaft zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören.

(3) Zum Gewinn eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehört auch der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet.

(4) ¹Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist ein Freibetrag von 1 200 Deutsche Mark abzuziehen. ²Ehegatten, die nach § 118 zusammen veranlagt werden, wird ein gemeinsamer Freibetrag von 2 400 Deutsche Mark gewährt. ³Der Abzug des Freibetrags darf nicht zu einem negativen Betrag der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft führen oder einen solchen erhöhen. ⁴Der gemeinsame Freibetrag von 2 400 Deutsche Mark ist zur Einkunftsermittlung bei jedem Ehegatten zur Hälfte abzuziehen; ist bei einem Ehegatten die Summe der Gewinne niedriger als 1 200 Deutsche Mark, so ist der Freibetrag insoweit, als er die Summe der Gewinne dieses Ehegatten übersteigt, vorbehaltlich des Satzes 3 beim anderen Ehegatten abzuziehen.

§ 44

Veräußerung und Aufgabe des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

¹Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung

1. eines ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs im Sinne des § 43 Abs. 1,
2. des Anteils oder eines Teils des Anteils eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft, die einen Betrieb im Sinne des § 43 Abs. 1 unterhält, wenn der Gesellschafter Mitunternehmer ist.

²§ 39 Abs. 1 Nr. 1 zweiter Halbsatz und Abs. 2 bis 5 gilt mit der Maßgabe entsprechend, daß der Freibetrag nach § 39 Abs. 4 nicht zu gewähren ist, wenn der Freibetrag nach § 181 Abs. 1 gewährt wird.

§ 45

Ermittlung des Gewinns aus Betrieben der Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen

(1) ¹Ist der Gewinn aus einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen zu ermitteln (§ 10 Abs. 1 Nr. 2), so ist Gewinn die Summe aus

1. dem Grundbetrag (Absatz 2),
2. dem Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb tätigen Angehörigen (Absatz 3),
3. den vereinnahmten Pachtzinsen (Absatz 4 Satz 3),
4. den Zuschlägen nach Absatz 5,
5. dem Nutzungswert der Wohnung des Betriebsinhabers mit einem Achtzehntel des im Einheitswert besonders ausgewiesenen Wohnungswerts.

²Abzusetzen sind verausgabte Pachtzinsen (Absatz 4 Sätze 1 und 2) und diejenigen Schuldzinsen, die Betriebsausgaben sind, sowie dauernde Lasten, die Betriebsausgaben sind und die bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigt sind.

(2) ¹Als Grundbetrag ist der zwölfte Teil des Ausgangswerts anzusetzen. ²Dieser ist nach den folgenden Nummern bis 5 zu ermitteln:

1. ¹Zum Ausgangswert gehören die folgenden im maßgebenden Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ausgewiesenen Werte:
 - a) der Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung einschließlich der dazugehörenden Abschläge und Zuschläge nach § 41 des Bewertungsgesetzes, jedoch ohne Sonderkulturen,
 - b) die Hektarwerte des Geringstlandes und
 - c) die Vergleichswerte der Sonderkulturen, der weinbaulichen Nutzung, der gärtnerischen

Nutzung und der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung einschließlich der zu diesen Nutzungen oder Nutzungsteilen gehörenden Abschläge und Zuschläge nach § 41 des Bewertungsgesetzes sowie die Einzelertragswerte der Nebenbetriebe und des Abbaulandes, wenn die für diese Nutzungen, Nutzungsteile und sonstigen Wirtschaftsgüter nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten Werte zuzüglich oder abzüglich des sich nach Nummer 4 ergebenden Werts insgesamt 4 000 Deutsche Mark nicht übersteigen.

²Maßgebend ist grundsätzlich der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) festgestellt worden ist, der vor dem Beginn des Wirtschaftsjahrs liegt oder mit dem Beginn des Wirtschaftsjahrs zusammenfällt, für das der Gewinn zu ermitteln ist. ³Sind bei einer Fortschreibung oder Nachfeststellung die Umstände, die zu der Fortschreibung oder Nachfeststellung geführt haben, bereits vor Beginn des Wirtschaftsjahrs eingetreten, in das der Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt fällt, so ist der fortgeschriebene oder nachfestgestellte Einheitswert bereits für die Gewinnermittlung dieses Wirtschaftsjahrs maßgebend. ⁴Die §§ 156, 163 Abs. 1 und 334 Abs. 2 der Abgabenordnung sind anzuwenden.

2. ¹Beim Pächter ist der Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung des eigenen Betriebs der Land- und Forstwirtschaft um den Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung für die zugepachteten landwirtschaftlichen Flächen zu erhöhen. ²Besteht für die zugepachteten landwirtschaftlichen Flächen kein besonderer Vergleichswert, so ist die Erhöhung nach dem Hektarwert zu errechnen, der bei der Einheitsbewertung für den eigenen Betrieb beim Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung zugrunde gelegt worden ist.
3. Beim Verpächter ist der Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung um den Wertanteil zu vermindern, der auf die verpachteten landwirtschaftlichen Flächen entfällt.
4. Werden Flächen mit Sonderkulturen, weinbaulicher Nutzung, gärtnerischer Nutzung, sonstiger land- und forstwirtschaftlicher Nutzung sowie Nebenbetriebe oder Abbauland zugepachtet oder verpachtet, so sind deren Werte oder deren nach entsprechender Anwendung der Nummern 2 und 3 ermittelten Werte den Werten der in Nummer 1 Buchstabe c genannten Nutzungen, Nutzungsteile oder sonstigen Wirtschaftsgüter im Falle der Zupachtung hinzuzurechnen oder im Falle der Verpachtung von ihnen abzuziehen.
5. ¹Landwirtschaftlich genutzte Flächen sowie Flächen und Wirtschaftsgüter der in Nummer 4 be-

zeichneten Art eines Betriebs, die bei der Einheitsbewertung nach § 69 des Bewertungsgesetzes dem Grundvermögen zugerechnet und mit dem gemeinen Wert bewertet worden sind, sind mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ergeben würde. ²Dieser Wert ist nach dem Hektarwert zu errechnen, der bei der Einheitsbewertung für den eigenen Betrieb beim Vergleichswert der jeweiligen Nutzung zugrunde gelegt worden ist oder zugrunde zu legen wäre.

(3) Der Wert der Arbeitsleistung ist nach den folgenden Nummern 1 bis 5 zu ermitteln:

1. Der Wert der Arbeitsleistung beträgt für

a) die körperliche Mitarbeit des Betriebsinhabers und der im Betrieb beschäftigten Angehörigen (§ 14 der Abgabenordnung) bei einem Ausgangswert (Absatz 2)

aa) bis 25 000 Deutsche Mark
je 4 400 Deutsche Mark

bb) über 25 000 Deutsche Mark bis
50 000 Deutsche Mark
je 4 600 Deutsche Mark

cc) über 50 000 Deutsche Mark
je 4 800 Deutsche Mark,

b) die Leitung des Betriebs 2,5 vom Hundert des Ausgangswerts nach Absatz 2.

2. ¹Die Arbeitsleistung von Familienangehörigen unter 15 Jahren bleibt außer Betracht. ²Bei Familienangehörigen, die zu Beginn des Wirtschaftsjahrs das 15., nicht aber das 18. Lebensjahr vollendet haben, ist der Wert der Arbeitsleistung mit der Hälfte des in Nummer 1 Buchstabe a genannten Betrags anzusetzen.

3. ¹Sind die in den Nummern 1 und 2 bezeichneten Personen nicht voll im Betrieb beschäftigt, so ist ein der tatsächlichen körperlichen Mitarbeit entsprechender Teil des nach Nummer 1 Buchstabe a und Nummer 2 maßgebenden Werts der Arbeitsleistung anzusetzen. ²Satz 1 gilt entsprechend bei Minderung der Erwerbsfähigkeit. ³Für Angehörige, mit denen Arbeitsverträge abgeschlossen sind, unterbleibt der Ansatz des Wertes der Arbeitsleistung.

4. Der Wert der körperlichen Mitarbeit der Person, die den Haushalt führt, vermindert sich für jede im Haushalt voll beköstigte und untergebrachte Person um 20 vom Hundert.

5. ¹Der Wert der Arbeitsleistung der Angehörigen kann höchstens für die nach Art und Größe des Betriebs angemessene Zahl von Vollarbeitskräften angesetzt werden. ²Entgeltlich beschäftigte

Vollarbeitskräfte sind entsprechend der Dauer ihrer Beschäftigung auf die angemessene Zahl der Arbeitskräfte anzurechnen. ³Die zu berücksichtigende Zahl von Vollarbeitskräften darf bei der landwirtschaftlichen Nutzung (Absatz 2 Nr. 1 Buchstabe a) 0,07 Vollarbeitskraft je Hektar nicht übersteigen.

(4) ¹Pachtzinsen sind abziehbar, soweit sie den zwölften Teil des Ausgangswerts für die gepachteten Flächen nach Absatz 2 Nr. 2 und 4 nicht übersteigen. ²Im Fall der Zupachtung eines Wohngebäudes können die hierauf entfallenden Pachtzinsen bis zur Höhe von einem Achtzehntel des Wohnungswerts abgezogen werden. ³Eingenommene Pachtzinsen sind hinzuzurechnen, wenn sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören.

(5) ¹Für Erträge aus

1. den in Absatz 2 Nr. 1 Buchstabe c genannten Nutzungen, Nutzungsteilen und sonstigen Wirtschaftsgütern, wenn die hierfür nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten Werte zuzüglich oder abzüglich des sich nach Absatz 2 Nr. 4 ergebenden Werts 4 000 Deutsche Mark übersteigen,
2. forstwirtschaftlicher Nutzung,
3. anderen Betriebsvorgängen, die bei der Feststellung des Ausgangswerts nach Absatz 2 nicht berücksichtigt worden sind,

sind Zuschläge zu dem nach den Absätzen 1 bis 4 ermittelten Betrag zu machen, wenn er dadurch um mindestens 800 Deutsche Mark erhöht wird. ²Das gilt auch für Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden; hierbei sind § 190 sowie § 21 Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 3 Satz 3 entsprechend anzuwenden.

(6) ¹Bei der Ermittlung des Gewinns sind

1. § 18, soweit
 - a) Grund und Boden,
 - b) Aufwuchs auf Grund und Boden oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden,
 - c) Gebäude sowie
 - d) im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung lebendes Inventar veräußert werden, und

2. § 19

sinngemäß anzuwenden mit der Maßgabe, daß die Übertragung der stillen Reserven und die Bildung einer Rücklage als Abzug und die Auflösung der Rücklage als Zuschlag zu behandeln ist. ²Die entsprechenden Vorgänge sind besonders aufzuzeichnen.

ZWEITES KAPITEL

Andere Einkünfte

1. TITEL

Ermittlung des Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen und den Werbungskosten

§ 46

Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen und den Werbungskosten

(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte sind jeweils der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen und den Werbungskosten.

(2) Bei der Ermittlung der Einnahmen und der Werbungskosten bleiben außer Ansatz:

1. steuerfreie Einnahmen und die Aufwendungen, die durch die Erzielung dieser Einnahmen veranlaßt sind;
2. Beträge, die der Steuerpflichtige im Namen und für Rechnung eines anderen einnimmt und ausgibt;
3. empfangene oder hingeegebene Darlehen und deren Rückzahlungen.

§ 47

Einnahmen

(1) ¹Einnahmen sind alle Wirtschaftsgüter und geldwerten Vorteile, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkünfte des § 4 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 zufließen. ²Zu den Einnahmen gehören auch Bezüge, die auf früheren Werbungskosten beruhen, und erstattete Werbungskosten.

(2) ¹Einnahmen, die nicht in Geld, sondern in Sachbezügen, insbesondere Waren, Verpflegung, Unterkunft, Dienstleistungen, bestehen, sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen. ²Dies gilt sinngemäß für die Bewertung anderer geldwerter Vorteile.

§ 48

Werbungskosten

(1) ¹Werbungskosten sind Aufwendungen, die durch die Erzielung von Einnahmen im Sinne des § 47 veranlaßt sind. ²§ 16 Sätze 2 bis 4 gilt sinngemäß. ³Die in Betracht kommenden Werbungskosten sind um entsprechende steuerfreie Aufwendungsersatzleistungen zu kürzen.

(2) ¹Werbungskosten sind auch:

1. Beiträge zu Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
2. Abschreibungen und erhöhte Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die dem Steuerpflichtigen

zur Erzielung von Einnahmen (§ 47) dienen.
²Bei einem Wirtschaftsgut, das nach § 42 der Abgabenordnung mehreren Beteiligten zuzurechnen ist, dürfen Abschreibungen und erhöhte Abschreibungen von allen Beteiligten nur einheitlich vorgenommen werden;

3. öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit sie sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einnahmen (§ 47) dienen;
4. Schuldzinsen und dauernde Lasten, soweit das ihnen jeweils zugrundeliegende Schuldverhältnis durch die Erzielung von Einnahmen (§ 47) veranlaßt ist. ²Bei Zeitrenten darf nur der Zinsanteil, bei Leibrenten nur der Teil abgezogen werden, der sich aus den in § 59 enthaltenen Tabellen ergibt.

(3) Als Werbungskosten dürfen die folgenden Aufwendungen nicht abgezogen werden:

1. Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter;
2. Aufwendungen im Sinne des § 17 Nr. 1 bis 4 und 7.

(4) ¹Einnahmen, die der Steuerpflichtige erstattet hat, sind als Werbungskosten, aber neben einem etwa in Betracht kommenden Werbungskosten-Pauschbetrag oder Werbungskosten-Pauschsatz abzuziehen. ²Dies gilt nicht, soweit die Erstattung durch eine Minderung der Einnahmen erfolgt; als zugeflossen gelten in diesem Fall die nach der Minderung verbleibenden Einnahmen.

§ 49

Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören

(1) Für die Bemessung der Abschreibungen nach § 48 Abs. 2 Nr. 2 gelten vorbehaltlich der Absätze 2 bis 7 die Vorschriften der §§ 33 bis 37 sinngemäß.

(2) Die degressive Abschreibung ist nicht zulässig.

(3) ¹Bei einem Wirtschaftsgut, das aus einem Betrieb entnommen worden ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Buchstaben a und b), tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist. ²Bei einem Wirtschaftsgut, das bisher bei der Ermittlung von im Inland zu besteuern den Einkünften nicht berücksichtigt worden ist, tritt vorbehaltlich des Absatzes 6 an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der gemeine Wert in dem Zeitpunkt, in dem das Wirtschaftsgut erstmals der Erzielung von Einnahmen (§ 47) dient. ³In den Fällen der Sätze 1 und 2 tritt außerdem an die Stelle der Nutzungsdauer die Restnutzungsdauer.

(4) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, so tritt der Erwerber hinsichtlich der Abschreibungen in die Stellung des Rechtsvorgängers ein.

(5) ¹Bei einem Wirtschaftsgut, das der Steuerpflichtige vor dem 21. Juni 1948 angeschafft oder hergestellt hat und das seitdem nicht zu seinem Betriebsvermögen gehört hat, treten vorbehaltlich des Absatzes 3 Satz 2 an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

1. bei einem Gebäude der am 21. Juni 1948 maßgebende Einheitswert des Grundstücks, soweit er auf das Gebäude entfällt; in Reichsmark festgesetzte Einheitswerte sind im Verhältnis von einer Reichsmark gleich einer Deutschen Mark umzurechnen;
2. bei einem sonstigen Wirtschaftsgut der Betrag, den der Steuerpflichtige für die Anschaffung am 31. August 1948 hätte aufwenden müssen.

²In Berlin (West) ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle des 21. Juni 1948 der 1. April 1949 und an die Stelle des 31. August 1948 der 31. August 1949 treten. ³Im Saarland ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle des 21. Juni 1948 der 20. November 1947, an die Stelle des am 21. Juni 1948 maßgebenden Einheitswerts der letzte in Reichsmark festgestellte Einheitswert und an die Stelle des 31. August 1948 der 20. November 1947 treten; soweit von Frankenwerten auszugehen ist, sind diese nach dem amtlichen Umrechnungskurs am 6. Juli 1959 in Deutsche Mark umzurechnen. ⁴In den Fällen der Sätze 1 bis 3 gilt der 21. Juni 1948 — in Berlin (West) der 1. April 1949 und im Saarland der 20. November 1947 — als Beginn der Nutzungsdauer.

(6) Bei einem Wirtschaftsgut, das dem Substanzverzehr unterliegt, sind Abschreibungen für Substanzverringerung nicht zulässig, wenn weder der Steuerpflichtige noch einer seiner Rechtsvorgänger für das Wirtschaftsgut Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet hat.

(7) § 37 Abs. 3 ist nicht anzuwenden.

2. TITEL

Die einzelnen anderen Einkünfte

a) Nichtselbständige Arbeit

§ 50

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen aus gegenwärtigen, früheren und zukünftigen Dienstverhältnissen (Arbeitslohn), vermindert um die Freibeträge nach § 52, und den Werbungskosten.

(2) ¹Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn eine natürliche Person

1. für eine andere natürliche oder eine juristische Person, eine Personenvereinigung oder eine Vermögensmasse Arbeit leistet oder ihr ihre Arbeitskraft schuldet und

2. nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse unter ihrer Leitung steht oder in ihren Betrieb oder ihre Verwaltung eingeordnet ist.

²Als Dienstverhältnis gilt, wenn eine natürliche Person Einnahmen aus einem früheren oder im Hinblick auf ein zukünftiges Dienstverhältnis oder aus einem früheren Dienstverhältnis einer anderen Person bezieht.

(3) ¹Die natürliche Person, die in einem Dienstverhältnis steht (Absatz 2 Satz 1) oder Arbeitslohn bezieht (Absatz 2 Satz 2), ist Arbeitnehmer. ²Die natürliche oder juristische Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, zu der ein Arbeitnehmer in einem Dienstverhältnis steht (Absatz 2 Satz 1) oder von der ein Arbeitnehmer Arbeitslohn bezieht (Absatz 2 Satz 2), ist Arbeitgeber.

§ 51

Arbeitslohn

(1) ¹Zum Arbeitslohn im Sinne des § 50 Abs. 1 gehören alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus Dienstverhältnissen, gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie gewährt werden und ob sie unmittelbar aus dem Dienstverhältnis oder im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zufließen.

²Zum Arbeitslohn gehören insbesondere

1. Gehälter, Löhne, Provisionen, Gratifikationen, Tantiemen sowie andere Wirtschaftsgüter und geldwerte Vorteile aus einem gegenwärtigen Dienstverhältnis;
2. Ruhegehälter, Witwen- und Waisengelder, Unterhaltsbeiträge sowie Bezüge im Sinne der Nummer 1 aus früheren oder einem zukünftigen Dienstverhältnis des Arbeitnehmers oder einer anderen Person.

(2) ¹Zum Arbeitslohn gehören auch

1. vom Arbeitnehmer geschuldete gesetzliche Abgaben und Beiträge, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer übernimmt;
2. Zuwendungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse oder ein Versicherungsunternehmen zur Versorgung des Arbeitnehmers oder seiner Angehörigen für den Fall einer Krankheit, eines Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes. ²Das gilt nicht für die Ausgaben zur Rückdeckung einer Versorgungsverpflichtung des Arbeitgebers.

(3) ¹Zum Arbeitslohn gehören nicht:

1. Einnahmen, die ganz oder teilweise auf früheren Zuwendungen des Arbeitgebers im Sinne des Absatzes 2 Nr. 2 oder auf früheren Beiträgen im Sinne des § 91 Abs. 1 des Bezugsberechtigten oder seines Rechtsvorgängers beruhen. ²§ 47 Abs. 1 Satz 2 bleibt unberührt;
2. der Ersatz von Beträgen, die der Arbeitnehmer im Namen oder ausschließlichen Interesse und

für Rechnung des Arbeitgebers verauslagt hat (Auslagenersatz);

3. Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zu dem Zweck erhält, sie im Namen oder ausschließlichen Interesse und für Rechnung des Arbeitgebers auszugeben (durchlaufende Gelder);

4. die Zuwendungen in Geld oder in Sachwerten, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im zeitlichen Zusammenhang mit seltenen, nicht regelmäßig wiederkehrenden Ereignissen als Aufmerksamkeit oder Ehrung gewährt, wenn der Wert der Zuwendung ihrem Zweck und Anlaß angemessen ist (Gelegenheitsgeschenke). ²Zu den Gelegenheitsgeschenken gehören auch Zuwendungen

a) bei Heirat des Arbeitnehmers, soweit sie 700 Deutsche Mark nicht übersteigen,

b) bei Geburt eines Kindes des Arbeitnehmers, soweit sie 500 Deutsche Mark nicht übersteigen,

c) bei Vollendung bestimmter Beschäftigungszeiträume des Arbeitnehmers bei demselben Arbeitgeber (Arbeitnehmerjubiläum), und zwar soweit sie bei einem 10jährigen Jubiläum 600 Deutsche Mark, bei einem 25jährigen Jubiläum 1 200 Deutsche Mark, bei einem 40jährigen Jubiläum 1 800 Deutsche Mark, und bei einem 50- oder 60jährigen Jubiläum 2 400 Deutsche Mark nicht übersteigen,

d) bei Vollendung eines 25jährigen oder mehrfach 25jährigen Bestehens des Unternehmens (Geschäftsjubiläum), soweit sie 1 200 Deutsche Mark für jeden Arbeitnehmer, der in dem Unternehmen beschäftigt ist oder zuletzt beschäftigt war, nicht übersteigen;

5. die Leistungen, die der Arbeitgeber im Rahmen seiner Fürsorgepflicht oder im betrieblichen Interesse für den Arbeitnehmer im betrieblichen Bereich erbringt und die zu keiner Bereicherung des Arbeitnehmers führen (Annehmlichkeiten).

²Dazu gehören auch

a) die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Getränken und Genußmitteln zum Verbrauch im Betrieb,

b) die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von betrieblichen Arbeitsmitteln zur privaten Benutzung im Betrieb, wenn dies nach den betrieblichen Verhältnissen üblich ist und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führt,

c) die üblichen Sachleistungen des Arbeitgebers bei Betriebsveranstaltungen, wenn der auf den einzelnen, an der Veranstaltung teilnehmenden Arbeitnehmer entfallende Aufwand des Arbeitgebers 80 Deutsche Mark nicht übersteigt. ²Den üblichen Sachleistungen werden Barzuwendungen an die Arbeitnehmer gleichgestellt, wenn gewährleistet ist, daß sie vom Arbeitnehmer für die Betriebsveranstaltung aufgewendet werden.

(4) ¹Für Arbeitslohn, der nicht in Geld, sondern in Sachbezügen, insbesondere Waren, Verpflegung, Unterkunft, Dienstleistungen, besteht, gilt abweichend von § 47 Abs. 2 folgendes:

1. ¹Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens können für die Bewertung von Sachbezügen durch Rechtsverordnung der zuständigen Landesregierung Durchschnittswerte oder Erfahrungswerte festgesetzt werden. ²Die Landesregierung kann die Ermächtigung auf die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde übertragen.
2. ¹Ein geldwerter Vorteil aus der verbilligten Überlassung von Waren, die im Betrieb des Arbeitgebers hergestellt, gehandelt oder verwendet werden, ist nicht anzunehmen, soweit die Waren auch an betriebsfremde Privatpersonen verbilligt abgegeben werden oder soweit
 - a) die Verbilligung nach den betrieblichen und örtlichen Verhältnissen für alle Arbeitnehmer üblich ist und
 - b) die Waren Gegenstände des täglichen Bedarfs sind und
 - c) das Entgelt des Arbeitnehmers die Selbstkosten des Arbeitgebers nicht unterschreitet.

²Überläßt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Kalenderjahr mehrere hochwertige Gebrauchsgüter desselben Nutzungszwecks, beschränkt sich die Anwendung des Satzes 1 auf die Überlassung eines dieser Gebrauchsgüter. ³Sätze 1 und 2 gelten sinngemäß für verbilligte Dienstleistungen.

3. Ein geldwerter Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung einer Wohnung oder eines Wohnraums in einem Gebäude des Arbeitgebers (Werkswohnung, Dienstwohnung) ist nicht anzunehmen, wenn der Unterschied zwischen der ortsüblichen Miete und der Miete des Arbeitnehmers 40 Deutsche Mark monatlich nicht übersteigt.
4. ¹Ein geldwerter Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Gewährung von Mahlzeiten ist nicht anzunehmen, soweit der Unterschiedsbetrag zwischen dem ortsüblichen Mittelpreis der Mahlzeit und dem Entgelt des Arbeitnehmers 1,50 Deutsche Mark arbeitstäglich nicht übersteigt. ²Der verbilligten Gewährung von Mahlzeiten steht die Gewährung von Barzuschüssen an eine Gaststätte, Kantine oder an eine zwischengeschaltete Einrichtung zur Verbilligung von Mahlzeiten für den Arbeitnehmer gleich.

§ 52

Freibeträge vom Arbeitslohn

(1) ¹Von Versorgungsbezügen ist ein Betrag in Höhe von 40 vom Hundert der Bezüge, höchstens jedoch insgesamt ein Betrag von 4 800 Deutsche Mark im Kalenderjahr, abzuziehen (Versorgungs-Freibetrag). ²Versorgungsbezüge im Sinne dieser

Vorschrift sind Bezüge und geldwerte Vorteile aus früheren Dienstverhältnissen, die

1. als Ruhegehalt, Witwen- oder Waisengeld, Unterhaltsbeitrag oder als gleichartiger Bezug
 - a) aufgrund beamtenrechtlicher oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften,
 - b) nach beamtenrechtlichen Grundsätzen von Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts oder öffentlich-rechtlichen Verbänden von Körperschaften
 oder
2. in anderen Fällen wegen Erreichens einer Altersgrenze, Berufsunfähigkeit, Erwerbsunfähigkeit oder als Hinterbliebenenbezüge gewährt werden; Bezüge, die wegen Erreichens einer Altersgrenze gewährt werden, gelten erst dann als Versorgungsbezüge, wenn der Steuerpflichtige das 62. Lebensjahr vollendet hat.

(2) ¹Vom Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer in der Zeit vom 15. November bis 31. Dezember aus seinem ersten Dienstverhältnis zufließt, ist ein Betrag von 100 Deutsche Mark abzuziehen (Weihnachts-Freibetrag). ²Bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer und beim Lohnsteuer-Jahresausgleich ist der Weihnachts-Freibetrag auch zu berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer in der genannten Zeit keinen Arbeitslohn bezogen hat. ³Der Weihnachts-Freibetrag darf nur bis zur Höhe des um einen etwaigen Freibetrag nach Absatz 1 gekürzten Arbeitslohns abgezogen werden.

§ 53

Werbungskosten des Arbeitnehmer

(1) ¹Außer den in § 48 Abs. 2 bezeichneten Aufwendungen sind Werbungskosten (§ 48 Abs. 1) bei Arbeitnehmern insbesondere:

1. Reisekosten. ²Reisekosten sind alle Aufwendungen, die unmittelbar durch eine Dienstreise oder einen Dienstgang verursacht werden (Fahrtkosten, Unterkunftskosten, Mehraufwendungen für Verpflegung und Reisekosten). ³Für die Anerkennung von Fahrtkosten bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs, von Unterkunftskosten und von Mehraufwendungen für Verpflegung können durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates Pauschbeträge festgesetzt werden, die die durchschnittlichen Aufwendungen abdecken. ⁴Für die Anerkennung von Mehraufwendungen für Verpflegung sind durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates Höchstbeträge zu bestimmen, die in Anlehnung an die beamtenrechtlichen Reisekostenvergütungen zu bemessen sind.
- a) ¹Eine Dienstreise liegt vor, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses vorübergehend an einer Einsatzstelle beschäftigt ist, die mindestens 15 Kilometer von seiner regelmäßigen Arbeitsstätte (Buchstabe c) entfernt ist. ²Geht der Arbeitnehmer

seiner Beschäftigung von seiner Wohnung aus nach, muß die Einsatzstelle auch von der Wohnung mindestens 15 Kilometer entfernt sein.

- b) Ein Dienstgang liegt vor, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses vorübergehend außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte (Buchstabe c) beschäftigt ist und keine Dienstreise (Buchstabe a) ausführt.
 - c) ¹Regelmäßige Arbeitsstätte ist der Mittelpunkt der auf Dauer abgestellten Beschäftigung des Arbeitnehmers, an dem er regelmäßig wiederkehrend wenigstens einen Teil der ihm insgesamt übertragenen Arbeiten verrichtet. ²An die Stelle der regelmäßigen Arbeitsstätte nach Satz 1 tritt eine Einsatzstelle, an der der Arbeitnehmer vorübergehend beschäftigt ist, soweit die Dauer der Beschäftigung 3 Monate übersteigt. ³Liegt eine regelmäßige Arbeitsstätte nach den Sätzen 1 oder 2 nicht vor, so hat der Arbeitnehmer seine regelmäßige Arbeitsstätte an seiner jeweiligen Einsatzstelle.
2. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (Nummer 1 Buchstabe c). ²Für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer einen eigenen Kraftwagen benutzt, ist ein Betrag von 0,36 Deutsche Mark für jeden Kilometer, den die Wohnung von der regelmäßigen Arbeitsstätte entfernt liegt, als Werbungskosten anzusetzen; bei Benutzung eines eigenen Motorrads oder Motorrollers ist für jeden Entfernungskilometer ein Betrag von 0,16 Deutsche Mark anzusetzen. ³Dasselbe gilt, wenn der Arbeitnehmer ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug benutzt. ⁴Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgebend; auf Antrag des Arbeitnehmers kann eine von ihm regelmäßig benutzte, offensichtlich verkehrsgünstigere Straßenverbindung zugrunde gelegt werden. ⁵Körperbehinderte, deren Erwerbsfähigkeit
- a) mindestens um 70 vom Hundert gemindert ist oder
 - b) mindestens um 50 vom Hundert gemindert ist und die erheblich gehbehindert sind,
- können ihre tatsächlichen Aufwendungen geltend machen. ⁶Die Voraussetzungen der Buchstaben a und b sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen;
3. Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung. ²Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb der Gemeinde, in der er seine Familienwohnung unterhält, eine Unterkunft hat, von der aus er seiner Beschäftigung nachgeht. ³Die Familienwohnung im Sinne dieser Vorschrift hat der Arbeitnehmer in der Wohnung, in der er zusammen mit Angehörigen einen gemeinsamen Haushalt führt, dessen Gesamtkosten überwie-

gend er allein oder zusammen mit seinem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten trägt. ⁴Als Werbungskosten kommen die Aufwendungen für wöchentlich eine Fahrt von der Unterkunft zur Familienwohnung und zurück (Familienheimfahrten) sowie Verpflegungsmehraufwendungen und die Kosten der Unterkunft in Betracht. ⁵Bei einer Familienheimfahrt mit eigenem oder mit einem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeug ist je Kilometer der Entfernung zwischen der Familienwohnung und der Unterkunft Nummer 2 entsprechend anzuwenden. ⁶Für die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen und Unterkunftskosten können durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates Pauschbeträge festgesetzt werden, die die durchschnittlichen Aufwendungen abdecken. ⁷Auf die Fahrtkosten für die erste Fahrt von der Familienwohnung zum Beschäftigungsort oder zur Unterkunft und für die letzte Rückfahrt ist Nummer 1 anzuwenden;

- 4. Mehraufwendungen für eine doppelte Unterkunft, wenn eine doppelte Haushaltsführung (Nummer 3) nicht gegeben ist. ²Eine doppelte Unterkunft liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb der Gemeinde, in der er eine Wohnung unterhält, vorübergehend eine Unterkunft hat, von der aus er seiner Beschäftigung nachgeht. ³Als Werbungskosten kommen die Aufwendungen für monatlich eine Fahrt von der Unterkunft zur beibehaltenen Wohnung und zurück, Verpflegungsmehraufwendungen für die ersten zwei Wochen sowie die Kosten für die Unterkunft in Betracht. ⁴Nummer 3 Sätze 5 bis 7 gilt sinngemäß;
- 5. Mehraufwendungen für Verpflegung, wenn der Arbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte im Sinne der Nummer 1 Buchstabe c Sätze 1 oder 2 hat und am Arbeitstag aus ausschließlich beruflichen Gründen mehr als zehn Stunden von seiner Wohnung abwesend ist. ²Für jeden dieser Arbeitstage ist ein Betrag von 5 Deutsche Mark als Werbungskosten anzusetzen, soweit die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen nach Nummern 1, 3 und 4 nicht in Betracht kommt;
- 6. Mehraufwendungen für Verpflegung, wenn der Arbeitnehmer an mehr als der Hälfte seiner jährlichen Arbeitstage in einem Dienstverhältnis aus ausschließlich beruflichen Gründen mehr als zwölf Stunden von seiner Wohnung abwesend ist. ²Für jeden dieser Arbeitstage ist ein Betrag von 3 Deutsche Mark als Werbungskosten anzusetzen soweit die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen nach Nummern 1, 3 bis 5 nicht in Betracht kommt;
- 7. Aufwendungen für Arbeitsmittel, insbesondere für Werkzeuge und typische Berufskleidung. ²§ 48 Abs. 2 Nr. 2 bleibt unberührt;
- 8. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, wenn es ausschließlich für berufliche

Zwecke benutzt wird. ²§ 48 Abs. 2 Nr. 2 bleibt unberührt;

9. Aufwendungen für die Fortbildung im ausgeübten Beruf;
10. Umzugskosten. ²Umzugskosten sind alle Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch einen beruflich veranlaßten Wohnungswechsel entstehen. ³Bei Umzügen innerhalb einer Gemeinde liegt eine berufliche Veranlassung vor, wenn der Arbeitgeber den Umzug im Rahmen des Dienstverhältnisses fordert. ⁴Zur Feststellung der Umzugskosten können die entsprechenden beamtenrechtlichen Vorschriften angewendet werden.

(2) ¹Die nach Absatz 1 in Betracht kommenden Werbungskosten sind jeweils um etwaige Ersatzleistungen und um den Wert entsprechender Sachleistungen des Arbeitgebers im Sinne des § 54 zu kürzen. ²Wenn in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 Satz 3 die nach Satz 1 verbleibenden Werbungskosten die Aufwendungen des Arbeitnehmers übersteigen, dürfen nur die Aufwendungen als Werbungskosten angesetzt werden.

(3) ¹Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit ist ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 564 Deutsche Mark abzuziehen, wenn höhere Werbungskosten nicht nachgewiesen werden. ²Für bestimmte Berufsgruppen können durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates besondere Werbungskosten-Pauschsätze festgesetzt werden, die neben dem Werbungskosten-Pauschbetrag von 564 Deutsche Mark berücksichtigt werden können; Voraussetzung ist, daß die Berufsgruppe eine Vielzahl von Arbeitnehmern umfaßt, denen erfahrungsgemäß auf Dauer Werbungskosten in etwa gleicher Höhe entstehen. ³Der Werbungskosten-Pauschbetrag und ein etwaiger Werbungskosten-Pauschsatz dürfen insgesamt nur bis zur Höhe des um die Freibeträge nach § 52 gekürzten Arbeitslohns abgezogen werden.

§ 54

Ersatz von Werbungskosten durch den Arbeitgeber

(1) Leistungen, durch die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Werbungskosten ersetzt oder erspart, gelten nicht als Arbeitslohn, soweit diese die in Betracht kommenden Werbungskosten des Arbeitnehmers nicht übersteigen.

(2) ¹Nicht als Arbeitslohn gelten insbesondere die folgenden Leistungen:

1. aus öffentlichen Kassen nach beamtenrechtlichen Vorschriften gezahlte Vergütungen zur Abgeltung von Aufwendungen bei Dienstreisen, Dienstgängen und beruflich veranlaßten Umzügen einschließlich Trennungsgeld oder entsprechende Sachleistungen, soweit dabei die Höchstbeträge nach § 53 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 nicht überschritten werden. ²In anderen Fällen gelten Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Vergütungen zur Abgeltung der Mehraufwen-

dungen des Arbeitnehmers bei doppelter Haushaltsführung und bei doppelter Unterkunft oder entsprechende Sachleistungen nicht als Arbeitslohn, soweit die Vergütungen und der Vorteil für den Arbeitnehmer aus der Sachleistung (§ 47 Abs. 2) die nach § 53 Abs. 1 Nr. 1, 3, 4 und 10 in Betracht kommenden Werbungskosten nicht übersteigen;

2. Ersatz der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder unentgeltliche oder verbilligte Gestellung eines Beförderungsmittels zur Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, soweit die Ersatzleistung und der Vorteil für den Arbeitnehmer aus der Sachleistung (§ 47 Abs. 2) die nach § 53 Abs. 1 Nr. 2 in Betracht kommenden Werbungskosten nicht übersteigen;
3. Ersatz der Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für Verpflegung an seiner regelmäßigen Arbeitsstätte, soweit die Ersatzleistungen die nach § 53 Abs. 1 Nr. 5 und 6 in Betracht kommenden Werbungskosten nicht übersteigen;
4. Werkzeuggeld oder ein anderes Entgelt für die Benutzung von Werkzeugen des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers, soweit das Entgelt die nach § 53 Abs. 1 Nr. 7 in Betracht kommenden Werbungskosten nicht offensichtlich übersteigt;
5. Ersatz der Aufwendungen des Arbeitnehmers für typische Berufskleidung, soweit die Ersatzleistung die nach § 53 Abs. 1 Nr. 7 in Betracht kommenden Werbungskosten nicht offensichtlich übersteigt, oder die unentgeltliche oder verbilligte Gestellung von typischer Berufskleidung zur ausschließlichen Benutzung im Betrieb;
6. Lohnzuschläge der Heimarbeiter zur Abgeltung der durch die Heimarbeit entstehenden Mehraufwendungen, soweit sie 10 vom Hundert des Arbeitslohns ohne die Zuschläge nicht übersteigen;
7. pauschale Fehlgeldentschädigungen
 - a) der Arbeitnehmer, die überwiegend im Kassen- oder im Zählendienst beschäftigt sind, bis 30 Deutsche Mark monatlich oder
 - b) der Arbeitnehmer, die nicht überwiegend im Kassen- oder im Zählendienst beschäftigt sind, bis 10 Deutsche Mark monatlich, wenn bei ihnen der Bargeldumsatz im Monatsdurchschnitt 500 Deutsche Mark übersteigt.

(3) Nicht als Arbeitslohn gelten bei Angehörigen der Bundeswehr und des Bundesgrenzschutzes, bei Angehörigen der Bereitschaftspolizei eines Landes, bei Angehörigen der Vollzugspolizei und der Berufsfeuerwehr eines Landes oder einer Gemeinde und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, eines Landes oder einer Gemeinde auch

1. Verpflegungs- und Beköstigungszuschüsse sowie die im Einsatz unentgeltlich abgegebene Verpflegung,
2. die aus Dienstbeständen überlassene Dienstkleidung,

3. Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für die Dienstkleidung der zum Tragen oder Bereithalten von Dienstkleidung Verpflichteten und für dienstlich notwendige Kleidungsstücke der Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei.

b) Kapitalvermögen

§ 55

Einkünfte aus Kapitalvermögen

(1) ¹Einkünfte aus Kapitalvermögen sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen aus Kapitalnutzung (Kapitalerträge), vermindert um den Sparer-Freibetrag (Absatz 4), und den Werbungskosten. Zu den Kapitalerträgen gehören:

1. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Kuxen, Genußscheinen, mit denen das Recht am Gewinn- und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Kolonialgesellschaften und an bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben. ²Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gilt;
2. Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach der Auflösung unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften oder Personenvereinigungen im Sinne der Nummer 1 anfallen, soweit bei diesen für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapital im Sinne des § 32 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gilt und die Bezüge nicht zu den Einnahmen im Sinne der Nummer 1 gehören. Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend;
3. das für Ausschüttungen verwendbare Eigenkapital und die darauf entfallende körperschaftsteuerliche Tarifbelastung einer nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes umgewandelten Kapitalgesellschaft mit Ausnahme des Teilbetrags im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes;
4. die nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b anzurechnende oder nach den §§ 129 bis 131 zu vergütende Körperschaftsteuer; sie gilt als zusammen mit den Einnahmen im Sinne der Nummern 1 oder 2 bezogen;
5. Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, es sei denn, daß der Gesellschafter oder Darlehensgeber als Mitunternehmer anzusehen ist;
6. Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden und Renten aus Rentenschulden. ²Bei Tilgungshypotheken und Tilgungsgrundschulden ist nur der

Teil der Zahlungen anzusetzen, der als Zins auf den jeweiligen Kapitalrest entfällt;

7. Zinsanteile, die in Kaufpreistraten oder Zeitrenten enthalten sind, wenn die Kaufpreistraten oder Zeitrenten nicht Einnahmen im Sinne des § 58 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 sind. ²Bei der Berechnung der Zinsanteile ist ein Rechnungszinsfuß von 5,5 vom Hundert zugrunde zu legen. ³Zinsanteile in Zeitrenten sind nicht dem Empfänger zuzurechnen, wenn der Empfänger der Zeitrente oder sein Ehegatte gegenüber dem Geber oder seinem Ehegatten unterhaltsberechtigt ist oder wenn er die Zuwendung aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder freiwillig ohne Rechtspflicht erhält und wenn der Geber unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ⁴Satz 3 gilt nicht, wenn die Zuwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Gegenleistung stehen, deren gemeiner Wert (§ 28 Abs. 4) mindestens der Hälfte des Werts der Zuwendungen entspricht;
8. außerrechnungsmäßige und rechnungsmäßige Zinsen aus den Sparanteilen, die in den Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall enthalten sind. ²Dies gilt nicht für Zinsen aus Versicherungsverträgen im Sinne des § 91, die mit Beiträgen verrechnet oder im Versicherungsfall oder im Fall des Rückkaufs des Vertrages nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluß ausgezahlt werden. ³Sätze 1 und 2 sind auf Zinsen aus den Sparanteilen von Versicherungsverträgen, bei denen auch eine Sachleistung verlangt werden kann (fondsgebundene Lebensversicherungen), entsprechend anzuwenden;
9. Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Einlagen und Guthaben bei Kreditinstituten, aus Darlehen und Anleihen;
10. Zinsen im Sinne des § 57 Abs. 3 des Aktiengesetzes;
11. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen einschließlich der Schatzwechsel.

(2) ¹Zu den Kapitalerträgen gehören auch

1. besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in Absatz 1 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden;
2. der Unterschiedsbetrag zwischen dem im Zeitpunkt der Einlösung vereinnahmten Betrag und dem Ausgabekurs bei Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, wenn der Unterschiedsbetrag mehr als 6 vom Hundert des Nennwerts beträgt;
3. Einnahmen aus der Veräußerung
 - a) von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Anteilseigner;
 - b) von Zinsscheinen durch den Inhaber der Schuldverschreibung,

wenn die dazugehörigen Aktien, sonstigen Anteile oder Schuldverschreibungen nicht mitveräußert werden. ²Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 42 der Abgabenordnung die Anteile an dem Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 zuzurechnen sind. ³Sind einem Nießbraucher oder Pfandgläubiger die Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 oder 2 zuzurechnen, so gilt er als Anteilseigner;

4. Einnahmen aus der Veräußerung von Zinsscheinen, wenn die dazugehörigen Schuldverschreibungen mitveräußert werden und das Entgelt für die auf den Zeitraum bis zur Veräußerung der Schuldverschreibung entfallenden Zinsen des laufenden Zinszahlungszeitraums (Stückzinsen) besonders in Rechnung gestellt ist. ²Die bei der Einlösung oder Weiterveräußerung der Zinsscheine vom Erwerber der Zinsscheine vereinnahmten Zinsen sind um das Entgelt für den Erwerb der Zinsscheine zu kürzen.

(3) ¹§ 53 Abs. 1 gilt sinngemäß. ²Von den Kapitalerträgen, die nach Abzug des Sparer-Freibetrags im Sinne des Absatzes 4 verbleiben, ist ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 100 Deutsche Mark abzuziehen, wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden. ³Ehegatten, die nach § 118 zusammen veranlagt werden, wird ein gemeinsamer Pauschbetrag von 200 Deutsche Mark gewährt. ⁴Der gemeinsame Pauschbetrag ist zur Einkunftsermittlung bei jedem Ehegatten je zur Hälfte abzuziehen; sind die Kapitalerträge eines Ehegatten niedriger als 100 Deutsche Mark, so ist der anteilige Pauschbetrag insoweit, als er die Kapitalerträge dieses Ehegatten übersteigt, beim anderen Ehegatten abzuziehen. ⁵Der Pauschbetrag und der gemeinsame Pauschbetrag dürfen nicht höher sein als die nach Abzug des Sparer-Freibetrags verbleibenden Kapitalerträge.

(4) ¹Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist vor Abzug der Werbungskosten ein Betrag von 300 Deutsche Mark abzuziehen (Sparer-Freibetrag). ²Ehegatten, die nach § 118 zusammen veranlagt werden, wird ein gemeinsamer Sparer-Freibetrag von 600 Deutsche Mark gewährt. ³Der gemeinsame Sparer-Freibetrag ist bei der Einkunftsermittlung bei jedem Ehegatten je zur Hälfte abzuziehen; sind die Kapitalerträge eines Ehegatten niedriger als 300 Deutsche Mark, so ist der anteilige Sparer-Freibetrag insoweit, als er die Kapitalerträge dieses Ehegatten übersteigt, beim anderen Ehegatten abzuziehen. ⁴Der Sparer-Freibetrag und der gemeinsame Sparer-Freibetrag dürfen nicht höher sein als die Kapitalerträge.

(5) Die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Einnahmen und die Werbungskosten sind den Einkünften aus Gewerbe, aus freiberuflicher Tätigkeit, aus Land- und Forstwirtschaft, aus Vermietung und Verpachtung oder den sonstigen Einkünften im Sinne des § 58 Abs. 1 Nr. 3 und 4 zuzurechnen, soweit sie im Rahmen dieser Einkunftsarten anfallen.

c) Vermietung und Verpachtung

§ 56

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

(1) ¹Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen und den Werbungskosten aus

1. Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Sachen, insbesondere Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, von Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, insbesondere Erbbau-rechten, Erbpachtrechten, Mineralgewinnungs-rechten;
2. Vermietung und Verpachtung von beweglichen Sachen;
3. Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere Urheber-rechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, insbesondere Plänen, Mustern und Verfahren;
4. der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsfor-derungen, auch dann, wenn die Einnahmen im Veräußerungspreis von Grundstücken enthalten sind und die Miet- und Pachtzinsen sich auf einen Zeitraum beziehen, in dem das Grundstück noch dem Veräußerer nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen war. ²Die Einnahmen des Erwerbers einer Forderung sind um das Entgelt für den Erwerb der Forderung zu kürzen, soweit sich die Forderung auf den Zeitraum bezieht, in dem das Grundstück noch dem Veräußerer zuzurechnen war.

(2) ¹Als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gelten auch

1. der Mietwert einer selbstgenutzten Wohnung, die dem Nutzenden nach § 42 der Abgabenord-nung zuzurechnen ist oder an der ihm ein Nieß-brauchsrecht oder ein dingliches Wohnrecht zu-steht;
2. der Mietwert der einer anderen Person ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung, die dem überlassenden Steuerpflichtigen nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen ist oder an der ihm ein Nießbrauchsrecht oder ein dingliches Wohnrecht zusteht. ²Bei teilweise unent-geltlicher Überlassung ist der Unterschiedsbe-trag zwischen dem Mietwert und den tatsäch-lichen Mieteinnahmen anzusetzen.

²Zur Wohnung rechnen auch die zugehörigen son-stigen Teile des Grundstücks. ³Der Mietwert ist ent-sprechend § 47 Abs. 2 zu bemessen.

(3) § 53 Abs. 1 gilt sinngemäß.

(4) ¹Bei einer Wohnung in einem inländischen Einfamilienhaus im Sinne des § 75 Abs. 5 des Be-wertungsgesetzes ist anstelle des Unterschiedsbe-

trags zwischen dem Mietwert und den Werbungskosten der nach § 57 zu ermittelnde Nutzungswert anzusetzen, wenn das Einfamilienhaus dem Nutzen nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen ist. ²Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die gesamte Fläche des Grundstücks größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche ist; in diesem Fall ist jedoch mindestens der Nutzungswert anzusetzen, der sich nach § 57 ergeben würde, wenn die gesamte Fläche des Grundstücks nicht größer als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche wäre.

(5) ¹Die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Einnahmen und die Werbungskosten sind den Einkünften aus Gewerbe, aus freiberuflicher Tätigkeit, aus Land- und Forstwirtschaft, aus Kapitalvermögen oder den sonstigen Einkünften im Sinne des § 58 Abs. 1 Nr. 3 und 4 zuzurechnen, soweit sie im Rahmen dieser Einkunftsarten anfallen. ²Absatz 4 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

§ 57

Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung im eigenen inländischen Einfamilienhaus

(1) ¹Als Grundbetrag für den Nutzungswert der Wohnung in einem inländischen Einfamilienhaus, das dem Nutzenden nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen ist, sind 1,5 vom Hundert des maßgebenden Einheitswerts des Grundstücks anzusetzen. ²Ein auf den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1964 beruhender Einheitswert ist um 40 vom Hundert zu erhöhen. ³Beginnt oder endet die Selbstnutzung während des Kalenderjahrs, so ist nur der Teil des Grundbetrags anzusetzen, der auf die vollen Kalendermonate der Selbstnutzung entfällt.

(2) ¹Maßgebend ist der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt), der vor dem Beginn des Kalenderjahrs liegt oder mit dem Beginn des Kalenderjahrs zusammenfällt, für das der Nutzungswert zu ermitteln ist. ²Ist das Einfamilienhaus erst innerhalb des Kalenderjahrs fertiggestellt worden, für das der Nutzungswert zu ermitteln ist, so ist der Einheitswert maßgebend, der zuerst für das Einfamilienhaus festgestellt wird.

(3) Von dem Grundbetrag dürfen nur abgesetzt werden:

1. die mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schuldzinsen bis zur Höhe des Grundbetrags;
2. erhöhte Abschreibungen nach den §§ 170, 172, 173, 175 und 176 dieses Gesetzes und nach § 14 a des Berlinförderungsgesetzes in voller Höhe nach Abzug der Schuldzinsen im Sinne der Nummer 1.

(4) ¹Dient das Grundstück teilweise eigenen oder fremden gewerblichen, beruflichen oder öffentlichen Zwecken, so vermindert sich der maßgebende Einheitswert um den Teil, der bei einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen auf den gewerb-

lichen, beruflichen oder öffentlich genutzten Teil des Grundstücks entfällt. ²Dasselbe gilt, wenn Teile des Einfamilienhauses zu Wohnzwecken vermietet sind und die Einnahmen hieraus das Dreifache des anteilig auf die vermieteten Teile entfallenden Grundbetrags, mindestens aber 1000 Deutsche Mark im Kalenderjahr, übersteigen.

d) Sonstige Einkünfte

§ 58

Arten der sonstigen Einkünfte

(1) ¹Sonstige Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen den folgenden Einnahmen und den Werbungskosten:

1. Einnahmen aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 60;
2. Einnahmen aus der Veräußerung von Bodenschätzen nach Maßgabe des § 61;
3. Einnahmen aus der Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats, als Testamentsvollstrecker, Vermögensverwalter, Hausverwalter, Verwalter von Wohnungseigentümergemeinschaften, Pfleger, Treuhänder, Konkursverwalter oder aus einer ähnlichen Tätigkeit;
4. Einnahmen als Einnehmer einer staatlichen Lotterie;
5. Einnahmen aus Leistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, insbesondere aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Veräußerung einer nicht im Rahmen einer planmäßigen Tätigkeit gemachten Erfindung, wenn die Einnahmen nicht den Nummern 1 bis 4 zuzurechnen sind. ²Der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen und den damit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten bleibt außer Ansatz, wenn er weniger als 500 Deutsche Mark im Kalenderjahr beträgt. ³Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der Unterschiedsbetrag weder mit anderen Einkunftsteilen im Sinne der Nummern 1 bis 4, 6 und 7 oder mit anderen Einkünften ausgeglichen noch als Verlustvortrag abgezogen werden;
6. wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht Einnahmen im Sinne der Nummern 1 bis 5 sind. ²Bei Leibrenten ist nur der Ertrag des Rentenrechts (§ 59) anzusetzen. ³Zuwendungen eines Dritten sind nicht dem Empfänger zuzurechnen, wenn der Empfänger oder sein Ehegatte gegenüber dem Geber oder seinem Ehegatten unterhaltsberechtigt ist oder wenn er die Zuwendungen freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht erhält und wenn der Geber unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ⁴Satz 3 ist nicht anzuwenden, wenn die Zuwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Gegenleistung stehen, deren gemeiner Wert (§ 28 Abs. 4) mindestens der Hälfte des Gesamtwertes der Zuwendungen entspricht;
7. von einem Dritten zugunsten des Steuerpflichtigen geleistete Vierteljahresbeträge der Vermögensabgabe in Höhe eines Drittels oder eines

Viertels nach Maßgabe des § 211 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Lastenausgleichsgesetzes.

(2) ¹§ 53 Abs. 1 gilt sinngemäß. ²§ 60 Abs. 3 und § 61 Abs. 2 bleiben unberührt.

(3) ¹Von den Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 6 ist ein Werbungskosten-Pauschbetrag von 200 Deutsche Mark abzuziehen, wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden. ²Der Pauschbetrag darf nicht höher sein als die Einnahmen.

(4) Einkunftsteile im Sinne der Absätze 1 und 2 gehören nur insoweit zu den sonstigen Einkünften, als sie nicht einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind.

§ 59

Ertrag des Leibrentenrechts

(1) ¹Als Ertrag des Rentenrechts (Ertragsanteil) von Leibrenten gilt für die gesamte Dauer des Rentenbezugs der Unterschied zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem Betrag, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Kapitalwerts der Rente auf ihre voraussichtliche Laufzeit ergibt. ²Dabei ist der Kapitalwert nach dieser Laufzeit zu berechnen.

(2) Bei Leibrenten, deren Bezug bis zum Ableben des Rentenberechtigten dauert (lebenslängliche Leibrenten), ist der nach der Lebenserwartung ermittelte Ertragsanteil aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten (falls die Rente vor dem 1. Januar 1955 zu laufen begonnen hat, zuletzt vor diesem Zeitpunkt vollendetes Lebensjahr)	Ertragsanteil in v. H.	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten (falls die Rente vor dem 1. Januar 1955 zu laufen begonnen hat, zuletzt vor diesem Zeitpunkt vollendetes Lebensjahr)	Ertragsanteil in v. H.	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten (falls die Rente vor dem 1. Januar 1955 zu laufen begonnen hat, zuletzt vor diesem Zeitpunkt vollendetes Lebensjahr)	Ertragsanteil in v. H.
1	2	3	4	5	6
0	63	39	43	64	21
1 bis 3	64	40	42	65	20
4 bis 5	63	41 bis 42	41	66	19
6 bis 8	62	43	40	67	18
9 bis 10	61	44	39	68	17
11 bis 12	60	45	38	69	16
13 bis 14	59	46	37	70 bis 71	15
15 bis 16	58	47	36	72	14
17 bis 18	57	48 bis 49	35	73	13
19 bis 20	56	50	34	74	12
21	55	51	33	75 bis 76	11
22 bis 23	54	52	32	77	10
24 bis 25	53	53	31	78 bis 79	9
26	52	54	30	80	8
27 bis 28	51	55	29	81 bis 82	7
29 bis 30	50	56	28	83 bis 84	6
31	49	57	27	85 bis 86	5
32	48	58	26	87 bis 89	4
33 bis 34	47	59 bis 60	25	90 bis 92	3
35	46	61	24	93 bis 98	2
36 bis 37	45	62	23	ab 99	1
38	44	63	22		

(3) Bei Leibrenten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind (abgekürzte Leibrenten), ist der nach der Lebenserwartung unter Berücksichtigung der zeitlichen Begrenzung ermittelte Ertragsanteil aus der folgenden Tabelle zu entnehmen:

Beschränkung der Laufzeit der Rente auf ... Jahre ab Beginn des Rentenbezugs (ab 1. Januar 1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat)	Ertragsanteil in v. H. vorbehaltlich Spalte 3	Der Ertragsanteil ist der Tabelle in Absatz 2 zu entnehmen, wenn der Rentenberechtigte zu Beginn des Rentenbezugs (vor dem 1. Januar 1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat) das ...te Lebensjahr vollendet hatte	Beschränkung der Laufzeit der Rente auf ... Jahre ab Beginn des Rentenbezugs (ab 1. Januar 1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat)	Ertragsanteil in v. H. vorbehaltlich Spalte 6	Der Ertragsanteil ist der Tabelle in Absatz 2 zu entnehmen, wenn der Rentenberechtigte zu Beginn des Rentenbezugs (vor dem 1. Januar 1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat) das ...te Lebensjahr vollendet hatte
1	2	3	4	5	6
1	0	entfällt	28	35	50
2	2	99	29	36	48
3	4	90	30	37	47
4	6	85	31	38	46
5	7	83	32	39	45
6	9	80	33	40	44
7	11	77	34	41	43
8	12	75	35 bis 36	42	41
9	14	73	37 bis 38	44	39
10	15	72	39	45	38
11	16	70	40 bis 41	46	36
12	18	68	42 bis 43	47	35
13	19	67	44 bis 45	49	32
14	21	65	46 bis 47	51	29
15	22	64	48 bis 50	52	27
16	23	63	51 bis 53	54	24
17	24	62	54 bis 55	55	22
18	25	61	56 bis 58	56	21
19	26	59	59 bis 61	57	19
20	27	58	62 bis 64	58	17
21	28	57	65 bis 68	59	15
22	29	56	69 bis 72	60	13
23	30	55	73 bis 76	61	11
24	31	54	77 bis 81	62	9
25	32	53	82 bis 86	63	6
26	33	52	mehr als 86	Der Ertragsanteil ist immer der Tabelle in Absatz 2 zu entnehmen	
27	34	51			

(4) ¹Hängt die Dauer der Leibrente von der Lebenszeit einer anderen Person als des Rentenberechtigten ab, so sind die Tabellen der Absätze 2 oder 3 mit der Maßgabe anzuwenden, daß das bei Beginn der Rente oder, falls die Rente vor dem 1. Januar 1955 zu laufen begonnen hat, das zuletzt vor diesem Zeitpunkt vollendete Lebensjahr dieser Person zugrunde zu legen ist. ²Hängt die Dauer der Rente von der Lebenszeit mehrerer Personen ab, so ist das in Betracht kommende Lebensjahr der ältesten Person maßgebend, wenn das Rentenrecht mit dem Tod des zuerst Sterbenden erlischt, und das Lebensjahr der jüngsten Person, wenn das Rentenrecht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt.

§ 60

Private Veräußerungsgeschäfte

(1) Private Veräußerungsgeschäfte (§ 58 Abs. 1 Nr. 1) sind Geschäfte über nicht zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter, wenn

1. der Zeitraum zwischen dem schuldrechtlichen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt über die Anschaffung und dem schuldrechtlichen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt über die Veräußerung beträgt:
 - a) bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen — zum Beispiel Erbbau-recht, Erbpachtrecht, Mineralgewinnungsrecht — nicht mehr als zwei Jahre,
 - b) bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren nicht mehr als sechs Monate;
2. der schuldrechtliche Vertrag oder gleichstehende Rechtsakt über die Veräußerung vor der Anschaffung des Wirtschaftsguts abgeschlossen wird.

(2) Außer Ansatz bleiben Einnahmen aus der Veräußerung von

1. Schuld- und Rentenverschreibungen von Schuldnern, die Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland haben, es sei denn, daß bei ihnen neben der festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile (Wandelschuldverschreibungen) oder eine Zusatzverzinsung, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttung des Schuldners richtet (Gewinnobligationen), eingeräumt ist oder daß sie von dem Steuerpflichtigen im Ausland erworben worden sind;
2. Forderungen, die in ein inländisches öffentliches Schuldbuch eingetragen sind.

(3) ¹Bei der Ermittlung der Einkunftsteile aus Geschäften im Sinne des Absatzes 1 sind als Einnahmen der Veräußerungspreis und als Werbungskosten

1. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um zwischenzeitlich vorgenommene Abschreibungen und erhöhte Abschreibungen,
2. die Aufwendungen im Sinne des § 48, die durch das Veräußerungsgeschäft veranlaßt sind, soweit

sie bei der Ermittlung der Einkünfte oder des Einkommens nicht bereits berücksichtigt worden sind,

anzusetzen. ²Abweichend von § 5 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 gelten der Veräußerungspreis als im Jahr der Veräußerung bezogen und die Werbungskosten als im Jahr der Veräußerung geleistet. ³Wird der Veräußerungspreis in Form wiederkehrender Bezüge gezahlt, so ist als Einnahme der Barwert dieser Bezüge anzusetzen.

(4) ¹Einkunftsteile aus Geschäften im Sinne des Absatzes 1 bleiben außer Ansatz, wenn sie insgesamt weniger als 1 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr betragen. ²Dies gilt im Fall der Zusammenveranlagung für jeden Ehegatten, der Einnahmen aus Geschäften im Sinne des Absatzes 1 hat. ³Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der Unterschiedsbetrag weder mit anderen Einkunftsteilen im Sinne des § 58 oder mit anderen Einkünften ausgeglichen noch als Verlustvortrag abgezogen werden.

§ 61

Veräußerung von Bodenschätzen

(1) Einnahmen aus der Veräußerung von Bodenschätzen im Sinne des § 58 Abs. 1 Nr. 2 liegen vor, wenn

1. die Bodenschätze nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und
2. die Veräußerung kein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 60 ist.

(2) ¹Bei der Ermittlung der Einkunftsteile aus der Veräußerung von Bodenschätzen gilt § 60 Abs. 3 sinngemäß. ²Bei unentgeltlichem Erwerb des veräußerten Bodenschatzes gelten die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers, der den Bodenschatz zuletzt entgeltlich erworben hat, als Anschaffungskosten des Veräußerers.

(3) Einkunftsteile aus der Veräußerung von Bodenschätzen im Sinne des Absatzes 1 bleiben außer Ansatz, wenn sie insgesamt nicht mehr als 10 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr betragen.

(4) Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der Unterschiedsbetrag weder mit anderen Einkunftsteilen im Sinne des § 58 oder mit anderen Einkünften ausgeglichen noch als Verlustvortrag abgezogen werden.

DRITTES KAPITEL

Gemeinsame Vorschriften

§ 62

Entschädigungen, nachträgliche Zuflüsse

Bei der Ermittlung der Einkünfte sind auch anzusetzen

1. Entschädigungen, die gewährt worden sind
 - a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Betriebseinnahmen oder Einnahmen,
 - b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche;
2. Betriebseinnahmen oder Einnahmen sowie Betriebsausgaben oder Werbungskosten aus einer früheren Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 oder aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 5 bis 7, und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen oder von ihm als Rechtsnachfolger aufgewendet sind.

DRITTER TEIL

Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen

ERSTES KAPITEL

Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte

§ 63

Gesamtbetrag der Einkünfte

Zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ist die Summe der Einkünfte um den Altersentlastungsbetrag (§ 64), den Ausgleichsbetrag (§ 65) und den Verlustvortrag (§ 66) zu vermindern.

§ 64

Altersentlastungsbetrag

¹Altersentlastungsbetrag ist ein Betrag von 40 vom Hundert des Arbeitslohns und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind, höchstens jedoch insgesamt ein Betrag von 2400 Deutsche Mark im Kalenderjahr. ²Versorgungsbezüge im Sinne des § 52 Abs. 1 und Einkunftsteile aus Leibrenten bleiben bei der Bemessung des Betrags außer Betracht. ³Der Altersentlastungsbetrag wird einem Steuerpflichtigen gewährt, der vor dem Beginn des Kalenderjahrs, in dem er sein Einkommen bezogen hat, das 64. Lebensjahr vollendet hatte. ⁴Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer (§ 118) sind die Sätze 1 bis 3 für jeden Ehegatten gesondert anzuwenden.

§ 65

Ausgleichsbetrag

Ausgleichsbetrag ist der Betrag, um den bei der Veranlagung von Arbeitnehmern nach § 116 der Betrag der lohnsteuerunbelasteten Einkünfte und

Einkunftsteile niedriger als 1600 Deutsche Mark ist, höchstens jedoch der Betrag dieser Einkünfte und Einkunftsteile. ²Der Betrag der lohnsteuerunbelasteten Einkünfte und Einkunftsteile ist die positive Summe der Einkünfte und Einkunftsteile, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren. ³Der Betrag nach Satz 2 vermindert sich um den Altersentlastungsbetrag, soweit dieser 40 vom Hundert des Arbeitslohns, der der Lohnsteuer zu unterwerfen war und nicht zu den Versorgungsbezügen (§ 52 Abs. 1) gehört, übersteigt.

§ 66

Verlustvortrag

¹Verlustvortrag ist die Summe der negativen Einkünfte, die in den vorangegangenen fünf Veranlagungszeiträumen entstanden sind und in diesen Veranlagungszeiträumen bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach Abzug des Altersentlastungsbetrags und des Ausgleichsbetrags nicht ausgeglichen werden konnten. ²§ 38 Abs. 2 Satz 2 bleibt unberührt.

ZWEITES KAPITEL

Ermittlung des Einkommens

1. TITEL

Allgemeines

§ 67

Einkommen

Zur Ermittlung des Einkommens ist der Gesamtbetrag der Einkünfte um die Sonderausgaben (§ 68) und um den als außergewöhnliche Belastung abziehbaren Betrag (§ 74) zu vermindern.

2. TITEL

Sonderausgaben

§ 68

Sonderausgaben

(1) ¹Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind:

1. Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende dauernde Lasten, die nicht mit steuerfreien oder steuerlich unberücksichtigt bleibenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Dauernde Lasten, die
 - a) Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten unterhaltsberechtigte Person oder deren Ehegatten oder
 - b) Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht an eine nicht unter Buchstabe a fallende Person

darstellen, können nur abgezogen werden, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Gegenleistung stehen, deren gemeiner Wert (§ 28 Abs. 4) mindestens der Hälfte des Wertes der dauernden Last entspricht. ³Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich aus den in § 59 enthaltenen Tabellen ergibt. ⁴Zeitrenten können nicht abgezogen werden;

2. Kirchensteuern;
3. die nach § 211 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Lastenausgleichsgesetzes abziehbaren Teile der Vermögensabgabe, der Hypothekengewinnabgabe und der Kreditgewinnabgabe;
4. Steuerberatungskosten;
5. die nach §§ 69 bis 73 abziehbaren Spenden für steuerbegünstigte Zwecke und Zuwendungen an politische Parteien;
6. ¹Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder Fortbildung in einem nicht ausgeübten Beruf bis zu 900 Deutsche Mark im Kalenderjahr. ²Dieser Betrag erhöht sich auf 1 200 Deutsche Mark, wenn der Steuerpflichtige wegen der Ausbildung oder Fortbildung außerhalb des Orts untergebracht ist, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn dem Steuerpflichtigen Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder Fortbildung seines Ehegatten erwachsen; in diesem Fall können die Beträge von 900 Deutsche Mark und 1 200 Deutsche Mark für den in der Berufsausbildung oder Fortbildung befindlichen Ehegatten insgesamt nur einmal abgezogen werden. ⁴Als Aufwendungen für eine Berufsausbildung gelten auch Aufwendungen für eine hauswirtschaftliche Aus- oder Fortbildung. ⁵Zu den Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder Fortbildung gehören nicht Aufwendungen für den Lebensunterhalt, es sei denn, daß es sich um Mehraufwendungen handelt, die durch eine auswärtige Unterbringung im Sinne des Satzes 2 entstehen.

(2) Erstattete Sonderausgaben sind in dem Kalenderjahr, in dem sie zurückgefließen sind, von den nach Absatz 1 zu berücksichtigenden Sonderausgaben derselben Art abzuziehen.

(3) Für Sonderausgaben ist, wenn nicht höhere Aufwendungen nachgewiesen werden, ein Pauschbetrag von 240 Deutsche Mark, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 118) oder in den Fällen des § 80 Abs. 6 von 480 Deutsche Mark, abzuziehen (Sonderausgaben-Pauschbetrag).

§ 69

Spenden für steuerbegünstigte Zwecke

(1) ¹Ausgaben zur Förderung

1. mildtätiger, kirchlicher, wissenschaftlicher Zwecke und der Entwicklungshilfe (§ 70),
2. staatspolitischer Zwecke (§ 71) und

3. der als besonders förderungswürdig anerkannten sonstigen gemeinnützigen Zwecke (§ 72)

werden bis zur Höhe von 5 vom Hundert der Summe der Einkünfte oder 2 vom Tausend der steuerpflichtigen Umsätze als Spenden abgezogen. ²Für Ausgaben zur Förderung wissenschaftlicher, staatspolitischer Zwecke und der Entwicklungshilfe erhöht sich der Betrag von 5 vom Hundert der Summe der Einkünfte auf 10 vom Hundert.

(2) ¹Als Ausgabe im Sinne des Absatzes 1 gilt auch die Zuwendung eines Wirtschaftsguts, jedoch nicht die Zuwendung von Nutzungen und Leistungen. ²Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden, so darf bei der Ermittlung der Ausgabenhöhe der bei der Entnahme angesetzte Wert nicht überschritten werden. ³In allen übrigen Fällen bestimmt sich die Höhe der Ausgabe nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts.

§ 70

Mildtätige, kirchliche, wissenschaftliche Zwecke und Entwicklungshilfe

(1) Ausgaben zur Förderung

1. mildtätiger, kirchlicher und wissenschaftlicher Zwecke und
 2. der Entwicklungshilfe
- können nur abgezogen werden, wenn die Empfängerin

a) — in den Fällen der Nummern 1 und 2 —

eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle ist und nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bestätigt, daß der zugewendete Betrag zu einem der begünstigten Zwecke verwendet wird, oder

b) — in den Fällen der Nummer 1 —

eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist und nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bestätigt, daß sie den zugewendeten Betrag nur für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet.

(2) Als Zwecke der Entwicklungshilfe gelten nur solche, die sich auf Länder im Sinne des Entwicklungshilfe-Steuergesetzes beziehen.

(3) § 72 Abs. 3 gilt entsprechend.

§ 71

Staatspolitische Zwecke

(1) Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke können nur abgezogen werden, wenn die Empfängerin

1. eine durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates anerkannte juristische Person ist, die nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung
 - a) ausschließlich staatspolitische Zwecke verfolgt und
 - b) weder eine politische Partei ist noch ihre Mittel für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet und
2. nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bestätigt, daß sie den zugewendeten Betrag und ihre übrigen Mittel ausschließlich für staatspolitische Zwecke, nicht aber für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet.

(2) ¹Staatspolitische Zwecke im Sinne dieser Vorschrift sind solche, die auf die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Inland gerichtet sind. ²Hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatspolitischer Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind.

(3) Rechtsverordnungen, durch die juristische Personen als solche im Sinne des Absatzes 1 vor dem 1. Januar 1975 anerkannt worden sind, bleiben in Kraft.

(4) § 72 Abs. 3 Nr. 1 gilt entsprechend.

§ 72

Sonstige gemeinnützige Zwecke

(1) Die folgenden sonstigen gemeinnützigen Zwecke werden als besonders förderungswürdig anerkannt:

1. a) Die Förderung der Religion;
- b) die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Bekämpfung von Seuchen und seuchenähnlichen Krankheiten; dies gilt auch, wenn diese Zwecke durch Krankenanstalten im Sinne des § 67 der Abgabenordnung gefördert werden;
- c) die Förderung der Jugendpflege und Jugendfürsorge;
- d) die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
- e) die Förderung der Denkmalspflege, soweit es sich nach dem Urteil der dafür zuständigen Stelle um die Erhaltung oder Wiederherstellung historisch oder kulturell besonders wichtiger Baudenkmäler handelt;
- f) die Zwecke der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege, ihrer Unterverbände und der diesen Verbänden angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
- g) die Förderung des gemeinnützigen Wohnungsbaus, des Siedlungs- und Heimstätten-

wesens und der Wiederherstellung durch Kriegsereignisse oder Katastrophen zerstörten oder beschädigten Wohnraums;

- h) die Förderung der Fürsorge für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Kriegsoffer, Kriegsbeschädigte und Kriegshinterbliebene, für Behinderte und Blinde, für Kriegsgefangene, ehemalige Kriegsgefangene, die sich noch im Ausland befinden, und Heimkehrer, ferner die Förderung der Kriegsgräberfürsorge, des Suchdienstes für Vermißte und der Altersfürsorge;
 - i) die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr (Errettung Ertrinkender, Schiffbrüchiger, in Bergnot Geratener und ähnliches);
 - k) die Förderung des Gedankens der Völkerverständigung und der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur;
 - l) Feuerschutz, Arbeitsschutz und Unfallverhütung;
 - m) die Errichtung von Gedenkstätten für Kriegsoffer, für Katastrophenopfer und für Opfer unrechtmäßiger Gewalt;
 - n) die Förderung des Tierschutzes;
 - o) die Bekämpfung der Tierseuchen;
 - p) Verbraucherberatung;
 - q) die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene.
2. a) Die Förderung des Sports;
 - b) die Förderung der Kunst;
 - c) die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde;
 - d) die Förderung der Pflege von Kulturwerten (z. B. Gegenstände von künstlerischer und sonstiger kultureller Bedeutung, Kunst- und wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive);
 - e) die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege;
 - f) die Förderung der Verbundenheit mit der Bevölkerung von Berlin (West);
 - g) die Förderung der Wiedervereinigung Deutschlands in Frieden und Freiheit;
 - h) die Förderung des Zivilschutzes;
 - i) der Umweltschutz, soweit die folgenden Zwecke gefördert werden:
Reinhaltung von Luft und Wasser,
Lärmbekämpfung,
Abfallbeseitigung,
Verringerung der Strahlenbelastung durch kerntechnische Anlagen und Verbesserung ihrer Sicherheit.
- (2) Ausgaben zur Förderung der in Absatz 1 bezeichneten Zwecke können nur abgezogen werden, wenn die Empfängerin

1. — in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 und 2 —

eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eine inländische öffentliche Dienststelle ist und nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bestätigt, daß der zugewendete Betrag zu einem der in Absatz 1 begünstigten Zwecke verwendet wird oder

2. — in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 —

eine in § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichnete Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist und nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bestätigt, daß sie den zugewendeten Betrag nur für ihre satzungsmäßigen, in Absatz 1 Nr. 1 bezeichneten Zwecke verwendet.

(3) An Stelle der vom Empfänger zu erteilenden Bestätigung kann als Voraussetzung für den Spendenabzug der von der Post oder einem Kreditinstitut ausgefertigte Zahlungsbeleg vorgelegt werden, wenn

1. die Spende 100 Deutsche Mark nicht übersteigt und an eine in Absatz 2 Nr. 1 bezeichnete Empfängerin, an einen Spitzenverband der freien Wohlfahrtspflege oder einen ihm angeschlossenen Unterverband gerichtet ist und der begünstigte Spendenzweck den Umständen nach offensichtlich ist;
2. Spenden zur Linderung der Not in Katastrophenfällen auf einem hierfür eingerichteten Sonderkonto eingezahlt werden und die Empfängerin oder der Empfänger eine in Absatz 2 Nr. 1 bezeichnete Körperschaft oder Dienststelle, ein Spitzenverband der freien Wohlfahrtspflege oder ein ihm angeschlossener Unterverband ist;

(4) Die Bundesregierung wird ermächtigt, die Vorschrift des Absatzes 2 Nr. 2 bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes, die nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung überregional tätig sind, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates auch in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 für anwendbar zu erklären.

§ 73

Zuwendungen an politische Parteien

(1) ¹Beiträge und Spenden an politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes werden bis zur Höhe von insgesamt 600 Deutsche Mark, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 118) von insgesamt 1200 Deutsche Mark im Kalenderjahr abgezogen. ²Voraussetzung ist, daß die politische Partei nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bestätigt, daß sie den ihr zugewendeten Betrag nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet.

(2) § 72 Abs. 3 Nr. 1 gilt entsprechend.

3. TITEL

Außergewöhnliche Belastungen

§ 74

Außergewöhnliche Belastungen

(1) ¹Außergewöhnliche Belastungen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen im Vergleich zu der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands größere Aufwendungen zwangsläufig erwachsen. ²Abziehbar ist auf Antrag der Teil dieser Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (Absatz 5) übersteigt. ³Soweit für die Aufwendungen von Dritten Ersatz geleistet wird, können sie nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. ⁴Aufwendungen, die Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder Vorsorgeaufwendungen sind, stellen keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

(2) Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, sittlichen oder tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.

(3) Zu den außergewöhnlichen Belastungen gehören insbesondere

1. Krankheitskosten, mit Ausnahme von
 - a) Aufwendungen, die durch Diätverpflegung entstehen, es sei denn, daß es sich um Mehraufwendungen für Verpflegung wegen Zuckerkrankheit oder multipler Sklerose handelt, und
 - b) Aufwendungen für eine Kur, es sei denn, daß die Kur wegen einer Krankheit erforderlich und dies amtsärztlich bescheinigt ist;
2. Entbindungskosten;
3. Zinsen für ein Darlehen, das der Steuerpflichtige zur Leistung von Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind, aufgenommen hat;
4. Aufwendungen anlässlich des Todes eines Angehörigen, mit Ausnahme von Aufwendungen für Trauerkleidung und für die laufende Grabpflege, bis zu einem Höchstbetrag von 5 000 Deutsche Mark. Dieser Betrag vermindert sich um den gemeinen Wert des Nachlasses, soweit er 10 000 Deutsche Mark übersteigt.

(4) Aufwendungen für den üblichen Unterhalt und die Schul- oder Berufsausbildung können nur nach Maßgabe des § 75, Aufwendungen für die Beschäftigung einer Hausgehilfin nur nach Maßgabe des § 76 berücksichtigt werden.

(5) Die zumutbare Belastung beträgt bei einem um die Sonderausgaben (§ 68) verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte

	bis 24 000 DM	über 24 000 DM bis 50 000 DM	über 50 000 DM bis 100 000 DM	über 100 000 DM
1. bei Steuerpflichtigen, denen eine Kinderentlastung nach den §§ 97 bis 99 nicht zusteht oder in den Fällen des § 100 nicht zustehen würde und bei denen die Einkommensteuer				
a) nach § 80 Abs. 1	7	7	8	8
b) nach § 80 Abs. 5 oder 6 (Splittingverfahren) zu berechnen ist;	5	6	7	8
2. bei Steuerpflichtigen mit				
a) einem Kind oder zwei Kindern,	3	4	6	7
b) drei oder mehr Kindern,	1	2	4	7
für die dem Steuerpflichtigen Kinderentlastung nach den §§ 97 bis 99 zusteht oder in den Fällen des § 100 zustehen würde.				
vom Hundert des um die Sonderausgaben (§ 68) verminderten Gesamtbetrags der Einkünfte.				

(6) Leistet der Steuerpflichtige die als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Aufwendungen aus Mitteln, die er sich durch die Aufnahme eines Darlehens verschafft hat, so gelten die Aufwendungen abweichend von § 5 Abs. 2 als in dem Kalenderjahr geleistet, in dem er die entsprechenden Darlehensmittel zurückzahlt.

§ 75

Außergewöhnliche Belastung durch Unterhaltsaufwendungen

(1) ¹Aufwendungen für den üblichen Unterhalt und die Schul- oder Berufsausbildung

1. des Steuerpflichtigen selbst,
2. des Ehegatten des Steuerpflichtigen, wenn die Ehegatten das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, und
3. von Personen, für die im Veranlagungszeitraum dem Steuerpflichtigen oder einem Dritten Kinderentlastung nach den §§ 97 bis 99 oder eine der in § 100 Abs. 1 bezeichneten Entlastungen zusteht,

können nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. ²Die Vorschriften des Absatzes 3 über die Berücksichtigung von Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung einer in der Schul- oder Berufsausbildung befindlichen Person bleiben unberührt.

(2) ¹Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig (§ 74 Abs. 2) für den üblichen Unterhalt und die Schul- oder Berufsausbildung anderer Personen erwachsen, werden auf Antrag bis zu einem Höchstbetrag von 2 400 Deutsche Mark je unterhaltene Person und Kalenderjahr ohne Kür-

zung um die zumutbare Belastung (§ 74 Abs. 5) abgezogen. ²Voraussetzung ist, daß die unterhaltene Person kein oder nur geringes Vermögen besitzt. ³Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, so vermindert sich der jeweilige Höchstbetrag um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge 3 600 Deutsche Mark im Kalenderjahr übersteigen. ⁴Werden die Aufwendungen für eine unterhaltene Person im Kalenderjahr von mehreren Steuerpflichtigen getragen, so sind sie insgesamt nur bis zum Höchstbetrag abziehbar. ⁵Übersteigen sie den Höchstbetrag, so wird bei jedem Steuerpflichtigen der Teil des Höchstbetrags abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht.

(3) Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, daß ein Kind, für das ihm Kinderentlastung nach den §§ 97 bis 99 zusteht oder in den Fällen des § 100 zustehen würde, zum Zwecke der Schul- oder Berufsausbildung außerhalb seines Haushalts untergebracht ist, werden auf Antrag bis zu einem Höchstbetrag von 1 200 Deutsche Mark im Kalenderjahr ohne Kürzung um die zumutbare Belastung (§ 74 Abs. 5) abgezogen.

(4) Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die in den Absätzen 2 und 3 bezeichneten Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort bezeichneten Beträge um je ein Zwölftel.

§ 76

Außergewöhnliche Belastung durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin

(1) Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin erwach-

sen, werden auf Antrag bis zu einem Höchstbetrag von 1 200 Deutsche Mark im Kalenderjahr ohne Kürzung um die zumutbare Belastung (§ 74 Abs. 5) als außergewöhnliche Belastung abgezogen, wenn

1. zum Haushalt des Steuerpflichtigen mindestens drei Kinder (§ 98 Abs. 1 und 2) gehören, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, oder
2. zum Haushalt des Steuerpflichtigen mindestens zwei Kinder (§ 98 Abs. 1 und 2) gehören, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, und
 - a) der Steuerpflichtige verheiratet ist, von seinem Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und beide Ehegatten erwerbstätig sind oder
 - b) der Steuerpflichtige verheiratet ist, von seinem Ehegatten dauernd getrennt lebt und erwerbstätig ist oder
 - c) der Steuerpflichtige unverheiratet und erwerbstätig ist oder
3. der Steuerpflichtige oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte das 60. Lebensjahr vollendet hat oder
4. der Steuerpflichtige, sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte, ein zu seinem Haushalt gehöriges Kind (§ 98 Abs. 1 und 2) oder eine andere zu seinem Haushalt gehörige Person, für die der Steuerpflichtige nach § 75 zu berücksichtigende Unterhaltsaufwendungen leistet, nicht nur vorübergehend körperlich hilflos oder schwer körperbehindert ist oder die Beschäftigung einer Hausgehilfin wegen Krankheit einer der genannten Personen erforderlich ist.

(2) ¹Wird statt einer Hausgehilfin stundenweise eine Haushaltshilfe beschäftigt, so gilt Absatz 1 mit der Maßgabe, daß an die Stelle des Betrags von 1 200 Deutsche Mark ein Betrag von 600 Deutsche Mark tritt. ²Ein Abzug der Aufwendungen für mehr als eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe oder für eine Hausgehilfin und eine Haushaltshilfe steht dem Steuerpflichtigen nur zu, wenn zu seinem Haushalt mindestens fünf Kinder (§ 98 Abs. 1 und 2) gehören, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben.

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Höchstbeträge ermäßigen sich für jeden vollen Kalendermonat, für den Aufwendungen für die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe nicht geleistet worden sind oder in denen die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht vorgelegen haben, um je ein Zwölftel.

§ 77

Pauschbeträge für Körperbehinderte und Hinterbliebene

(1) Wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die Körperbehinderten unmittelbar infolge ihrer Körperbehinderung erwachsen, wird auf Antrag ohne Kürzung um die zumutbare Belastung (§ 74 Abs. 5) ein Pauschbetrag abgezogen, wenn nicht

Aufwendungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden, die bei Anwendung des § 74 zu einem höheren Abzugsbetrag führen.

(2) Die Pauschbeträge erhalten

1. Körperbehinderte, deren Minderung der Erwerbsfähigkeit auf weniger als 50 vom Hundert, aber mindestens 25 vom Hundert festgestellt ist, wenn
 - a) dem Körperbehinderten wegen seiner Behinderung nach gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, und zwar auch dann, wenn das Recht auf die Bezüge ruht oder der Anspruch auf die Bezüge durch Zahlung eines Kapitals abgefunden worden ist, oder
 - b) die Körperbehinderung zu einer äußerlich erkennbaren dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht;
2. Körperbehinderte, deren Minderung der Erwerbsfähigkeit auf mindestens 50 vom Hundert festgestellt ist.

(3) ¹Die Höhe des Pauschbetrags richtet sich nach der dauernden Minderung der Erwerbsfähigkeit des Körperbehinderten, soweit diese nicht überwiegend auf Alterserscheinungen beruht. ²Als Pauschbeträge werden gewährt:

Stufe	Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit um			DM
	v. H.	bis	v. H.	
1	25	bis	34	600
2	35	bis	44	840
3	45	bis	54	1 110
4	55	bis	64	1 410
5	65	bis	74	1 740
6	75	bis	84	2 070
7	85	bis	90	2 400
8	91	bis	100 (Erwerbsunfähigkeit)	2 760

³Für Blinde und für Körperbehinderte, die infolge der Körperbehinderung ständig so hilflos sind, daß sie nicht ohne fremde Wartung und Pflege bestehen können, erhöht sich der Pauschbetrag auf 7 200 Deutsche Mark.

(4) ¹Personen, denen laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt worden sind, erhalten auf Antrag einen Pauschbetrag von 720 Deutsche Mark, wenn die Hinterbliebenenbezüge geleistet werden

1. nach dem Bundesversorgungsgesetz oder einem anderen Gesetz, das die Vorschriften des Bundesversorgungsgesetzes über Hinterbliebenenbezüge für entsprechend anwendbar erklärt, oder

2. nach den Vorschriften über die gesetzlichen Unfallversicherung oder
3. nach den beamtenrechtlichen Vorschriften an Hinterbliebene eines an den Folgen eines Dienstunfalls verstorbenen Beamten oder
4. nach den Vorschriften des Bundesentschädigungsgesetzes über die Entschädigung für Schaden an Leben, Körper oder Gesundheit.

²Der Pauschbetrag wird auch dann gewährt, wenn das Recht auf die Bezüge ruht oder der Anspruch auf die Bezüge durch Zahlung eines Kapitals abgefunden worden ist.

(5) Steht der Pauschbetrag für Körperbehinderte oder der Pauschbetrag für Hinterbliebene einem Kind des Steuerpflichtigen zu, für das er Anspruch auf Kinderentlastung nach den §§ 97 bis 99 hat oder in den Fällen des § 100 haben würde, so wird der Pauschbetrag auf Antrag auf den Steuerpflichtigen übertragen, wenn ihn das Kind nicht in Anspruch nimmt.

(6) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zu bestimmen, wie nachzuweisen ist, daß die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge vorliegen.

DRITTES KAPITEL

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

§ 78

Zu versteuerndes Einkommen

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist das Einkommen um die Sonderfreibeträge (§ 79) zu vermindern.

§ 79

Sonderfreibeträge

(1) Sonderfreibeträge sind

1. der Altersfreibetrag,
2. der Haushaltsfreibetrag.

(2) ¹Ein Altersfreibetrag von 720 Deutsche Mark wird einem Steuerpflichtigen gewährt, der vor dem Beginn des Kalenderjahrs, in dem er sein Einkommen bezogen hat, das 64. Lebensjahr vollendet hatte. ²Bei Ehegatten, die nach § 118 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppelt sich der Altersfreibetrag, wenn jeder Ehegatte die Voraussetzung des Satzes 1 erfüllt.

(3) ¹Einem Steuerpflichtigen, für den die Voraussetzungen des § 80 Abs. 5 oder 6 nicht erfüllt sind und der nicht nach § 119 getrennt zur Einkommensteuer zu veranlagend ist, wird,

1. wenn er vor dem Beginn des Kalenderjahrs, in dem er sein Einkommen bezogen hat, das 49. Le-

bensjahr vollendet hatte, ein Haushaltsfreibetrag von 840 Deutsche Mark gewährt. ²Der Haushaltsfreibetrag erhöht sich um 180 Deutsche Mark monatlich für die Kalendermonate, für die ihm die Kinderentlastung nach den §§ 97 bis 99 für wenigstens ein Kind zusteht oder in den Fällen des § 100 zustehen würde;

2. wenn ihm der Haushaltsfreibetrag nach Nummer 1 nicht zusteht, ein Haushaltsfreibetrag von 250 Deutsche Mark monatlich für die Kalendermonate gewährt, für die ihm Kinderentlastung nach den §§ 97 bis 99 für wenigstens ein Kind zusteht oder in den Fällen des § 100 zustehen würde.

VIERTER TEIL

Höhe der Einkommensteuer

ERSTES KAPITEL

Einkommensteuertarif und Tarifiermäßigungen

§ 80

Einkommensteuertarif

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemißt sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 81 bis 88 jeweils in Deutsche Mark

1. für zu versteuernde Einkommen bis 3 029 Deutsche Mark: 0;
2. für zu versteuernde Einkommen von 3 030 Deutsche Mark bis 16 019 Deutsche Mark:
 $0,22 \times - 660$;
3. für zu versteuernde Einkommen von 16 020 Deutsche Mark bis 47 999 Deutsche Mark:
 $[(- 49,2 y + 505,3) y + 3 077] y + 2 858$;
4. für zu versteuernde Einkommen von 48 000 Deutsche Mark bis 130 019 Deutsche Mark:
 $\{ [(0,1 z - 6,07) z + 109,95] z + 4 800 \} z + 16 266$;
5. für zu versteuernde Einkommen von 130 020 Deutsche Mark an: $0,56 \times - 12 676$.

³„x“ ist das abgerundete zu versteuernde Einkommen. ⁴„y“ ist ein Zehntausendstel des 16 000 Deutsche Mark übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens. ⁵„z“ ist ein Zehntausendstel des 48 000 Deutsche Mark übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens.

(2) Das zu versteuernde Einkommen ist

1. auf den nächsten durch 30 ohne Rest teilbaren vollen Deutsche-Mark-Betrag abzurunden, wenn es nicht mehr als 48 000 Deutsche Mark beträgt und nicht bereits durch 30 ohne Rest teilbar ist,

2. auf den nächsten durch 60 ohne Rest teilbaren vollen Deutsche-Mark-Betrag abzurunden, wenn es mehr als 48 000 Deutsche Mark beträgt und nicht bereits durch 60 ohne Rest teilbar ist.

(3) ¹Die zur Berechnung der tariflichen Einkommensteuer erforderlichen Rechenschritte sind in der Reihenfolge auszuführen, die sich nach dem Horner-Schema ergibt. ²Dabei sind die sich aus den Multiplikationen ergebenden Zwischenergebnisse für jeden weiteren Rechenschritt mit drei Dezimalstellen anzusetzen; die nachfolgenden Dezimalstellen sind fortzulassen. ³Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Deutsche-Mark-Betrag abzurunden.

(4) Für zu versteuernde Einkommen bis 130 019 Deutsche Mark ergibt sich die nach Absätzen 1 bis 3 berechnete tarifliche Einkommensteuer aus der diesem Gesetz beigefügten Anlage 2 (Einkommensteuer-Grundtabelle).

(5) ¹Bei Ehegatten, die nach § 118 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§ 81 bis 88 das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 bis 3 ergibt (Splitting-Verfahren). ²Für zu versteuernde Einkommen bis 260 039 Deutsche Mark ergibt sich die nach Satz 1 berechnete tarifliche Einkommensteuer aus der diesem Gesetz beigefügten Anlage 3 (Einkommensteuer-Splittingtabelle).

(6) ¹Die Berechnung der tariflichen Einkommensteuer nach Absatz 5 gilt auch

1. bei einem verwitweten Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum, der dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist, wenn der Steuerpflichtige und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes die Voraussetzungen des § 117 Satz 1 erfüllt haben.
2. bei einem Steuerpflichtigen, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, in dem er sein Einkommen bezogen hat, durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist, wenn in diesem Kalenderjahr
 - a) der Steuerpflichtige und sein bisheriger Ehegatte die Voraussetzungen des § 117 Satz 1 erfüllt haben,
 - b) der bisherige Ehegatte wieder geheiratet hat und
 - c) der bisherige Ehegatte und dessen neuer Ehegatte ebenfalls die Voraussetzungen des § 117 Satz 1 erfüllen.

²Voraussetzung ist, daß der Steuerpflichtige nicht nach § 119 getrennt zur Einkommensteuer veranlagt wird.

§ 81

Tarifiermäßigung bei Entgelten für eine mehrjährige Tätigkeit

(1) ¹Einkünfte und Einkunftsteile aus nicht regelmäßig wiederkehrenden Entgelten, die im Rahmen

der Einkünfte des § 4 Abs. 1 Nr. 2 und 4 für die Ausübung oder Nichtausübung einer Tätigkeit, die sich auf mehrere Kalenderjahre erstreckt, bezogen werden, sind zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zur Hälfte anzusetzen, wenn sich die Tätigkeit auf zwei Kalenderjahre erstreckt; sie sind mit einem Drittel anzusetzen, wenn sich die Tätigkeit auf mehr als zwei Kalenderjahre erstreckt. ²Die auf die Hälfte der Einkünfte und Einkunftsteile entfallende Einkommensteuer ist mit dem doppelten Betrag, die auf ein Drittel der Einkünfte und Einkunftsteile entfallende Einkommensteuer ist mit dem dreifachen Betrag festzusetzen. ³Die auf die Hälfte oder ein Drittel der Einkünfte und Einkunftsteile im Sinne des Satzes 1 entfallende Einkommensteuer ist der Unterschiedsbetrag zwischen der sich nach Satz 1 ergebenden tariflichen Einkommensteuer und der tariflichen Einkommensteuer, die sich für das zu versteuernde Einkommen ohne die Einkünfte und Einkunftsteile im Sinne des Satzes 1 ergibt; dabei bleiben Einkünfte und Einkunftsteile, für die die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag des Einkommensteuerpflichtigen nach dem ermäßigten Steuersatz des § 82 Abs. 1 zu bemessen ist, außer Ansatz. ⁴Einkünfte und Einkunftsteile im Sinne des § 109, ausgenommen Einkunftsteile, für die die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 82 Abs. 1 zu bemessen ist, sind dem zu versteuernden Einkommen jeweils hinzuzurechnen.

(2) Ein Einmalbeitrag des Arbeitgebers für eine Versicherung des Arbeitnehmers auf den Todes- oder Invaliditätsfall oder auf den Erlebensfall des 60. oder eines späteren Lebensjahrs, eine Kapitalabfindung, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Abgeltung einer Versorgungsanwartschaft oder eines Versorgungsanspruchs beim Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis zahlt, und der nicht steuerfreie Teilbetrag einer Jubiläumszuwendung im Sinne des § 51 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe c gelten als Entgelt für eine Tätigkeit, die sich auf mehr als zwei Kalenderjahre erstreckt.

(3) Sind Entgelte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ein Teil der Betriebseinnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit oder ein Teil der Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit, so gilt für die Ermittlung der entsprechenden Einkunftsteile folgendes:

1. Freibeträge im Sinne der §§ 41 Abs. 3 und 52 sind insoweit von den Entgelten abziehen, als sie niedriger wären, wenn die Entgelte bei ihrer Bemessung außer Ansatz geblieben wären;
2. Betriebsausgaben sind insoweit von den Entgelten abziehen, als sie mit ihnen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen;
3. Nummer 2 gilt entsprechend für Werbungskosten, die mit den Entgelten in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, soweit diese den Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 53 Abs. 3) übersteigen;
4. der Werbungskosten-Pauschbetrag im Sinne des § 53 Abs. 3 ist insoweit von den Entgelten abziehen, als er die anderen Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit übersteigt.

(4) Vor Anwendung des Absatzes 1 sind folgende Beträge von den nach Absatz 1 begünstigten Einkünften und Einkunftsteilen abzuziehen:

1. der Altersentlastungsbetrag (§ 64), soweit dieser niedriger wäre, wenn die begünstigten Einkünfte und Einkunftsteile bei seiner Bemessung außer Ansatz geblieben wären;
2. der Ausgleichsbetrag (§ 65), soweit dieser den Betrag der lohnsteuerunbelasteten Einkünfte und Einkunftsteile (§ 65 Satz 2) nach Abzug der darin enthaltenen und um die nach Nummer 1 verminderten begünstigten Einkünfte und Einkunftsteile übersteigt;
3. der Verlustvortrag (§ 66), soweit dieser die nicht begünstigten Einkünfte und Einkunftsteile übersteigt.

§ 82

Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte oder Einkunftsteile

(1) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte oder Einkunftsteile enthalten, so ist die darauf entfallende tarifliche Einkommensteuer auf Antrag ganz oder teilweise nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. ²Der ermäßigte Steuersatz beträgt die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben würde, wenn die Einkommensteuer für das abgerundete zu versteuernde Einkommen einschließlich der mit einem ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Einkünfte oder Einkunftsteile und zuzüglich des nach § 81 nicht anzusetzenden und des nach § 109 anzusetzenden Teils der Einkünfte nach § 80 festzusetzen wäre; dabei ist das auf den Eingangsbetrag der jeweiligen Stufe der anzuwendenden Einkommensteuertabelle abgerundete zu versteuernde Einkommen maßgebend. ³Bei außerordentlichen Einkünften oder Einkunftsteilen im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 und 2 ist mindestens der durchschnittliche Steuersatz anzusetzen, der sich für das abgerundete zu versteuernde Einkommen einschließlich der Zurechnungsbeträge im Sinne des Satzes 2, jedoch ohne die außerordentlichen Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 und 2 ergibt. ⁴Der durchschnittliche Steuersatz im Sinne der Sätze 2 und 3 ist mit zwei Dezimalstellen unter Fortfall der nachfolgenden anzusetzen. ⁵Der Teil des zu versteuernden Einkommens, für den die Einkommensteuer nach § 80 festzusetzen ist, ist auf den Endbetrag der jeweiligen Stufe der anzuwendenden Einkommensteuertabelle zu erhöhen; die außerordentlichen Einkünfte oder Einkunftsteile vermindern sich entsprechend. ⁶Für die Ermittlung der außerordentlichen Einkunftsteile und des Gesamtbetrags der Einkünfte im Sinne des § 63 ist § 81 Abs. 3 und 4 sinngemäß anzuwenden; Entgelte im Sinne des § 81 sind hierbei den nicht begünstigten Einkünften und Einkunftsteilen hinzuzurechnen. ⁷Die Sätze 1 bis 6 gelten nicht, wenn der Steuerpflichtige auf die außerordentlichen Einkünfte oder Einkunftsteile ganz oder teilweise § 18, § 22 oder § 45 Abs. 6 Nr. 1 anwendet.

(2) Als außerordentliche Einkünfte oder Einkunftsteile im Sinne des Absatzes 1 kommen nur in Betracht

1. Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 39, 40, 42, 44 und 181 Abs. 1,
2. Einnahmen aus der Veräußerung von Bodenschätzen im Sinne des § 61,
3. Entschädigungen im Sinne des § 62 Nr. 1,
4. Betriebseinnahmen der Handelsvertreter aus Ansprüchen im Sinne des § 89 b des Handelsgesetzbuchs,
5. nachgezahlte Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke sowie nachgezahlte Zinsen aus solchen Nutzungsvergütungen und auf Entschädigungen, die mit der Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke zusammenhängen, soweit die Nachzahlungsbeträge auf den drei Jahre übersteigenden Zeitraum entfallen,

bei den Nummern 2 bis 5 nach Abzug der jeweils mit den Betriebseinnahmen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

(3) ¹Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit sind bei einem Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aus einer freiberuflichen Haupttätigkeit (§ 41 Abs. 1) außerordentliche Einkünfte oder Einkunftsteile im Sinne des Absatzes 1, wenn

1. die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder die Einkunftsteile aus der freiberuflichen Haupttätigkeit oder die Summe beider die übrigen Einkünfte und Einkunftsteile übersteigen, und
2. die Nebeneinkünfte nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören und von den Einkunftsteilen aus der freiberuflichen Haupttätigkeit abgrenzbar sind.

²Der ermäßigte Steuersatz ist beim Vorliegen der Voraussetzungen des Satzes 1 auf die Nebeneinkünfte anzuwenden, die 50 vom Hundert der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder der Einkunftsteile aus der freiberuflichen Haupttätigkeit oder der Summe beider nicht übersteigen. ³Bei Ehegatten, die nach § 118 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, sind für die Anwendung der Sätze 1 und 2 die Einkünfte des Ehegatten maßgebend, der die Nebeneinkünfte erzielt hat.

(4) Bei Inanspruchnahme der Tarifiermäßigung nach den Absätzen 1 bis 3 ist die Anwendung des § 81 insoweit ausgeschlossen.

§ 83

Tarifiermäßigung bei außerordentlichen Holznutzungen

(1) Wird ein Bestandsvergleich für das stehende Holz nicht vorgenommen, so werden Gewinne oder

Gewinnanteile aus den außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des Absatzes 2 auf Antrag mit folgenden ermäßigten Steuersätzen versteuert:

1. Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Absatz 2 Satz 2), soweit sie im Rahmen des Nutzungssatzes (Absatz 4 Nr. 1) anfallen, und Übernutzungen (Absatz 2 Satz 3) mit dem ermäßigten Steuersatz des § 82 Abs. 1,
2. nachgeholte Nutzungen (Absatz 2 Satz 4) mit dem durchschnittlichen Steuersatz, der sich bei Anwendung des § 80 Abs. 1 auf das zu versteuernde Einkommen ohne Berücksichtigung der Gewinne oder Gewinnanteile aus Holznutzungen infolge höherer Gewalt, Übernutzungen und nachgeholten Nutzungen ergibt, mindestens jedoch mit 10 vom Hundert der Gewinne oder Gewinnanteile aus nachgeholten Nutzungen,
3. Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Absatz 2 Satz 2), soweit sie den Nutzungssatz (Absatz 4 Nr. 1) übersteigen, mit dem halben Steuersatz des § 82 Abs. 1.

(2) ¹Außerordentliche Holznutzungen sind Holznutzungen infolge höherer Gewalt, Übernutzungen und nachgeholte Nutzungen. ²Holznutzungen infolge höherer Gewalt sind Holznutzungen, die durch Eis-, Schnee-, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Bergrutsch, Insektenfraß, Brand oder ein anderes Naturereignis, das in seinen Folgen den angeführten Ereignissen gleichkommt, verursacht worden sind; die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehenden Schäden bleiben hierbei unberücksichtigt. ³Übernutzungen sind außerhalb des Nutzungssatzes (Absatz 4 Nr. 1) anfallende Holznutzungen, soweit sie nicht nachgeholte Nutzungen sind. ⁴Nachgeholte Nutzungen sind Holznutzungen, die in den letzten drei Wirtschaftsjahren eingespart worden sind und nachgeholt werden.

(3) ¹Bei der Ermittlung der Gewinne oder Gewinnanteile aus den einzelnen Holznutzungsarten (ordentliche und außerordentliche Holznutzungen) sind 30 vom Hundert der Betriebsausgaben im Verhältnis der Einnahmen aus den einzelnen Holznutzungsarten zu verteilen. ²Die übrigen Betriebsausgaben sind auf die Nutzungen innerhalb des Nutzungssatzes (ordentliche Holznutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt, die im Rahmen des Nutzungssatzes anfallen) im Verhältnis der Einnahmen aus diesen Nutzungen zu verteilen.

(4) ¹Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 bis 3 ist, daß

1. aufgrund eines amtlich anerkannten Betriebsgutachtens oder durch ein Betriebswerk periodisch für mindestens 10, jedoch höchstens 20 Jahre ein Nutzungssatz festgesetzt ist. ²Dieser muß den Nutzungen entsprechen, die unter Berücksichtigung der vollen jährlichen Ertragsfähigkeit des Waldes in Festmetern nachhaltig erzielbar sind;
2. die in einem Wirtschaftsjahr erzielten verschiedenen Nutzungen mengenmäßig nachgewiesen werden,

3. Schäden infolge höherer Gewalt unverzüglich nach Feststellung des Schadensfalles dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt werden.

ZWEITES KAPITEL

Tarifiermäßigung und andere Steuererleichterungen bei Erfindungen und Verbesserungsvorschlägen

1. TITEL

Freie Erfindertätigkeit

§ 84

Steuererleichterungen

(1) ¹Auf den Teil der Einkünfte, der aus einer Tätigkeit als freier Erfinder erzielt wird, ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auf Antrag § 82 Abs. 1 anzuwenden. ²Werden Betriebseinnahmen, die auf eine Erfindung entfallen, in mehreren Kalenderjahren bezogen, so wird die Tarifiermäßigung für die Versuchszeit, für das Kalenderjahr, in dem die Verwertung beginnt, und für die folgenden acht Kalenderjahre gewährt. ³Bei Inanspruchnahme der Tarifiermäßigung ist die Anwendung des § 81 insoweit ausgeschlossen.

(2) ¹Von den auf die Erfindung entfallenden Betriebseinnahmen, die aus der Tätigkeit als freier Erfinder bezogen werden, ist im Wirtschaftsjahr des erstmaligen Zuflusses vor Abzug der Betriebsausgaben ein Freibetrag von 300 Deutsche Mark abzuziehen. ²Der Freibetrag darf nicht höher als die auf die Erfindung entfallenden Betriebseinnahmen sein.

(3) ¹Die Absätze 1 und 2 sind nur anzuwenden, soweit die Erfindung nicht durch den Erfinder selbst ausgewertet wird. ²Eine Auswertung durch den Erfinder ist anzunehmen, wenn unter unmittelbarer Ausnutzung der Erfindung Wirtschaftsgüter

1. im Gewerbebetrieb oder Betrieb der Land- und Forstwirtschaft des Erfinders,
2. in einem Gewerbebetrieb oder Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, an dem der Erfinder als Mitunternehmer beteiligt ist,

hergestellt oder erzeugt werden. ³Die Herstellung oder Erzeugung unter Ausnutzung der erworbenen Erfindung durch eine Kapitalgesellschaft, an der der Erfinder beteiligt ist, gilt nicht als Auswertung der Erfindung durch den Erfinder.

(4) ¹Abweichend von den Vorschriften über die Gewinnermittlung können Erfinder Anschaffungs- oder Herstellungskosten für abnutzbare Wirtschaftsgüter, die im Inland nicht nur vorübergehend und

1. als bewegliche Wirtschaftsgüter fast ausschließlich,
2. als unbewegliche Wirtschaftsgüter zu mehr als 80 vom Hundert

unmittelbar der Erfindertätigkeit dienen, sofort in voller Höhe abschreiben. ²Satz 1 gilt auch, wenn die Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören oder mehreren Personen nach Bruchteilen zuzurechnen sind, soweit der einzelne Gesellschafter oder der einzelne Beteiligte in dem Wirtschaftsjahr, für das der Gewinn ermittelt wird,

- a) mit mindestens 20 vom Hundert an dem Vermögen der Personengesellschaft oder der Bruchteilsgemeinschaft beteiligt und
- b) unbeschränkt steuerpflichtig ist.

(5) Voraussetzung für die Gewährung der Steuererleichterungen nach den Absätzen 1, 2 und 4 ist, daß

- 1. die oberste Wirtschaftsbehörde des Landes, in dem die Erfindertätigkeit ausgeübt wird, anerkannt hat, daß der Versuch oder die Erfindung gesamtwirtschaftlich wertvoll ist,
- 2. die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die sich auf die Erfindung und die damit zusammenhängenden Versuche beziehen, gesondert aufgezeichnet werden.

§ 85

Freie Erfinder, freie Erfindertätigkeit, Zurechnung der Einkünfte

(1) ¹Tätigkeit als freier Erfinder ist eine nachhaltige, durch eine natürliche Person nicht im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses ausgeübte Tätigkeit, die auf die Erzielung einer patentfähigen Erfindung oder die Verbesserung oder weitere Ausbildung einer eigenen patentfähigen Erfindung gerichtet ist. ²Einer patentfähigen Erfindung steht eine gebrauchsmusterfähige Erfindung oder eine sortenschutzfähige Pflanzensorte im Sinne des Sortenschutzgesetzes vom 20. Mai 1968 (Bundesgesetzbl. I S. 429) gleich. ³Ob es tatsächlich zur Erteilung eines Patents, eines Gebrauchsmusters oder eines Sortenschutzes kommt, ist ohne Bedeutung. ⁴Übt ein Arbeitnehmer eine Erfindertätigkeit aus, so wird er als freier Erfinder behandelt, soweit er eine freie oder vom Arbeitgeber freigegebene Erfindung verwertet.

(2) ¹Einkünfte oder Einkunftsteile aus der Tätigkeit als freier Erfinder gehören zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. ²Sie sind den Einkünften aus Gewerbe oder aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, soweit sie im Rahmen dieser Einkunftsarten anfallen.

2. TITEL

Erfindungen und Verbesserungsvorschläge der Arbeitnehmer

§ 86

Steuererleichterungen

¹Auf Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen sowie auf Prämien für Verbesserungsvorschläge, die

der Arbeitgeber einem unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerepflichtigen Arbeitnehmer zahlt, ist § 84 Abs. 2 und nach Abzug der im Kalenderjahr aufgewendeten, mit den Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten § 84 Abs. 1 Sätze 1 und 3 entsprechend anzuwenden. ²Fließen Vergütungen für die einzelne Erfindung oder Prämien für den einzelnen Verbesserungsvorschlag in mehreren Kalenderjahren zu, so wird die Tarifiermäßigung nach § 82 Abs. 1 für das Kalenderjahr des erstmaligen Zuflusses und für die folgenden acht Kalenderjahre gewährt.

§ 87

Arbeitnehmererfindungen

¹Die Steuererleichterungen nach § 86 werden bei Arbeitnehmererfindungen nur gewährt, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme einer patent- oder gebrauchsmusterfähigen Dienstleistung im Sinne des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen einschließlich eines Verbesserungsvorschlags im Sinne des § 20 Abs. 1 des vorgenannten Gesetzes eine Vergütung zahlt, soweit diese nicht unangemessen hoch ist. ²Satz 1 gilt entsprechend für Arbeitnehmer, für die das Gesetz über Arbeitnehmererfindungen nicht anwendbar ist.

§ 88

Verbesserungsvorschläge der Arbeitnehmer

(1) ¹Die Steuererleichterungen nach § 86 werden bei Verbesserungsvorschlägen nur gewährt, wenn das folgende Verfahren eingehalten worden ist:

- 1. ¹Der Entscheidung des Arbeitgebers über die Gewährung und die Höhe einer Prämie muß in Betrieben mit mehr als 20 Arbeitnehmern ein Ausschuß zustimmen, dem der Arbeitgeber und mindestens zwei Arbeitnehmer des Betriebs angehören. ²Ausschußmitglieder dürfen insoweit nicht mitwirken, als es sich um die Beurteilung von eigenen Verbesserungsvorschlägen, von solchen ihrer Angehörigen (§ 14 der Abgabenordnung) oder der Verbesserungsvorschläge von Personen handelt, deren gesetzlicher Vertreter sie sind;
- 2. die Gewährung, die Höhe der Prämie und die Begründung hierfür sind in einer Niederschrift festzuhalten, die beim Arbeitgeber, bei Mitwirkung des in Nummer 1 bezeichneten Ausschusses außerdem von dessen Vorsitzenden und von einem weiteren Mitglied des Ausschusses zu unterschreiben und bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahrs, das auf die Prämiengewährung folgt, aufzubewahren ist;
- 3. die Gewährung der Prämien ist den Arbeitnehmern des Betriebs allgemein bekanntzumachen.

²Satz 1 gilt entsprechend, wenn die Prämien von einer öffentlichen Dienststelle gezahlt werden. ³Werden die Prämien nach Richtlinien gezahlt, die von einer obersten Bundesbehörde oder einer obersten

Landesbehörde oder von dem Vorstand der Deutschen Bundesbahn erlassen oder gebilligt worden sind, so werden die Steuererleichterungen auch gewährt, wenn das in den Richtlinien vorgeschriebene Verfahren von dem Verfahren nach Satz 1 Nr. 1 bis 3 abweicht.

(2) Die Steuererleichterungen werden nicht gewährt, soweit die Prämien

1. unangemessen hoch sind oder
2. an Arbeitnehmer gezahlt werden, die ausschließlich oder überwiegend die Aufgabe haben, Verbesserungen zu erarbeiten, oder
3. für Vorschläge gewährt werden, deren Verwirklichung zu einer nur unwesentlichen Verbesserung führen würde.

DRITTES KAPITEL

Steuerermäßigungen

§ 89

Steuerermäßigung bei Arbeitnehmern

¹Die sich nach den §§ 80 bis 88 ergebende Einkommensteuer wird um 22 vom Hundert der positiven Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, höchstens jedoch um 132 Deutsche Mark (Arbeitnehmer-Ermäßigung), ermäßigt. ²Die Steuerermäßigung ist auf den nächsten vollen Deutsche-Mark-Betrag aufzurunden. ³Auf Ehegatten, die beide Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt haben und die nach § 118 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, sind diese Vorschriften je gesondert anzuwenden.

§ 90

Steuerermäßigung für Vorsorgeaufwendungen

(1) Die sich nach den §§ 80 bis 89 ergebende Einkommensteuer wird auf Antrag ermäßigt, wenn der Steuerpflichtige Vorsorgeaufwendungen der folgenden Art geleistet hat:

1. Versicherungsbeiträge (§ 91),
2. Bausparbeiträge (§ 92).

(2) Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist, daß die Aufwendungen

1. weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind,
2. weder unmittelbar noch mittelbar im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Aufnahme eines Kredits stehen,
3. nicht im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen und
4. an Versicherungsunternehmen oder Bausparkassen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben oder denen die Erlaubnis zum Ge-

schaftsbetrieb im Inland erteilt ist, oder an einen Sozialversicherungsträger geleistet werden.

(3) ¹Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen sind je Kalenderjahr nur bis zu den folgenden Höchstbeträgen zu berücksichtigen:

1. Versicherungsbeiträge und Bausparbeiträge zusammen bis zu 5 400 Deutsche Mark, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 118) bis zu 10 800 Deutsche Mark.

²Diese Beträge erhöhen sich für jedes Kind, für das dem Steuerpflichtigen Kindererleichterung nach den §§ 97 bis 99 zusteht oder in den Fällen des § 100 Abs. 1 zustehen würde, um 600 Deutsche Mark;

2. Versicherungsbeiträge zusätzlich bis zu 4 200 Deutsche Mark, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten bis zu 8 400 Deutsche Mark.

³Diese Beträge vermindern sich bei Arbeitnehmern um die nach § 6 Abs. 8 Nr. 12 steuerfreien Beiträge des Arbeitgebers zu Versicherungen des Arbeitnehmers.

(4) Die Steuerermäßigung beträgt 22 vom Hundert der zu berücksichtigenden Beiträge.

§ 91

Versicherungsbeiträge

(1) Begünstigt sind

1. Beiträge zu Kranken-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen, zu den gesetzlichen Rentenversicherungen und an die Bundesanstalt für Arbeit,
2. Beiträge zu den folgenden Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall:
 - a) Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen,
 - b) Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht,
 - c) Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistung, wenn das Kapitalwahlrecht nicht vor Ablauf von zwölf Jahren seit Vertragsabschluß ausgeübt werden kann,
 - d) Kapitalversicherungen gegen laufende Beitragsleistung mit Sparanteil, wenn der Vertrag für die Dauer von mindestens zwölf Jahren abgeschlossen worden ist.

(2) Erstattete Versicherungsbeiträge sind in dem Kalenderjahr, in dem sie zurückgefließen sind, von den nach Absatz 1 zu berücksichtigenden Beiträgen derselben Art abzuziehen.

(3) Für die zeitliche Zuordnung von Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall, bei denen auch die Voraussetzungen des § 10 des Sparprämiengesetzes vorliegen, gilt § 36 Abs. 2 Nr. 1 des Sparprämiengesetzes entsprechend.

§ 92

Bausparbeiträge

(1) ¹Begünstigt sind Beiträge aufgrund von Verträgen mit einer Bausparkasse, in denen sich der Sparer verpflichtet, nach Maßgabe der Bausparbedingungen einmalig oder laufend Geldbeträge auf ein Bausparkonto einzuzahlen. ²Werden in einem vorangegangenen Kalenderjahr geleistete Bausparbeiträge zurückgezahlt oder werden Ansprüche aus dem Bausparvertrag beliehen, ohne daß die empfangenen Beträge zu den nach § 95 Abs. 2 Nr. 4 begünstigten Zwecken verwendet werden, oder wird die Bausparsumme ganz oder zum Teil ausgezahlt, so gilt dies für die Steuerermäßigung als Unterbrechung. ³Nach der Unterbrechung geleistete Einzahlungen sind nicht mehr begünstigt. ⁴Guthabenzinsen gelten als Bausparbeitrag des Kalenderjahrs, für das sie dem Sparer gutgeschrieben werden.

(2) ¹Bausparbeiträge, die nach Ablauf des dritten auf das Kalenderjahr des Vertragsabschlusses folgenden Kalenderjahrs erbracht werden, können nur bis zu einer Höchstgrenze berücksichtigt werden. ²Diese beträgt je Kalenderjahr die Hälfte der aufgrund des einzelnen Vertrags in den ersten vier Kalenderjahren insgesamt erbrachten Bausparbeiträge. ³Die Höchstgrenze gilt nicht für Bausparbeiträge, für die der Sparer eine Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 12 Abs. 1 des Dritten Vermögensbildungsgesetzes) erhält.

(3) ¹Hinsichtlich der Steuerermäßigung unterliegen die Bausparbeiträge einer Festlegungsfrist von sieben Jahren. ²Die Festlegungsfrist beginnt mit dem ersten Tag des Monats, in dem der Vertrag abgeschlossen worden ist.

(4) ¹Wird bei einem Bausparvertrag die Bausparsumme erhöht, so gelten die nach der Erhöhung geleisteten Bausparbeiträge als aufgrund eines neuen Vertrags erbracht, der mit der Annahme des Antrags auf Erhöhung der Bausparsumme durch die Bausparkasse als abgeschlossen gilt. ²Für die Berechnung der Höchstgrenze nach Absatz 2 sind die vor der Erhöhung geleisteten Bausparbeiträge insoweit zu berücksichtigen, als sie im Kalenderjahr der Erhöhung erbracht worden sind.

(5) ¹Werden mehrere Bausparverträge zu einem Vertrag zusammengelegt, so gelten die nach der Zusammenlegung geleisteten Bausparbeiträge als aufgrund des zuletzt abgeschlossenen Vertrags erbracht. ²Für die Berechnung der Höchstgrenze nach Absatz 2 gilt folgendes:

1. Ist bei sämtlichen zusammengelegten Verträgen das dritte auf das Kalenderjahr des Vertragsabschlusses folgende Kalenderjahr abgelaufen, so sind weitere Bausparbeiträge bis zur Summe der Beträge zu berücksichtigen, die vor der Zusammenlegung als Höchstgrenzen gegolten hatten.
2. Ist bei einem oder mehreren der zusammengelegten Verträge das dritte auf das Kalenderjahr des Vertragsabschlusses folgende Kalenderjahr noch nicht abgelaufen, so sind die vor der Zusammenlegung geleisteten Bausparbeiträge insoweit zu berücksichtigen, als sie seit Beginn des

Kalenderjahrs erbracht worden sind, in dem der letzte Vertrag abgeschlossen worden ist.

(6) Für die zeitliche Zuordnung der Bausparbeiträge gilt § 36 Abs. 2 Nr. 1 des Sparprämiengesetzes entsprechend.

(7) ¹Bausparverträge, die von mehreren Sparern gemeinschaftlich abgeschlossen werden, gelten steuerlich als Einzelverträge der Beteiligten. ²Für die Begünstigung der Beiträge aufgrund solcher Verträge ist Voraussetzung, daß die beteiligten Sparer dem Unternehmen erklären, in welcher Höhe die geleisteten Bausparbeiträge dem einzelnen Sparer zuzurechnen sind. ³Diese Erklärung kann auch im voraus für künftige Sparleistungen abgegeben werden.

(8) Bausparbeiträge aufgrund von Verträgen zugunsten Dritter sind nur begünstigt, wenn der Dritte Rechtsansprüche aus dem Vertrag erst nach Ablauf der Festlegungsfrist oder, falls der Sparer vorher stirbt, mit dessen Tod erwirbt.

(9) ¹Wird der Bausparvertrag von einem Dritten fortgesetzt, so gelten dessen Einzahlungen als aufgrund eines neuen Vertrags geleistet. ²Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der Vertrag durch eine Person fortgesetzt wird, die im Kalenderjahr des Übergangs der Rechte aus dem Vertrag zusammen mit dem Erstsparer eine Höchstbetragsgemeinschaft im Sinne des § 28 des Sparprämiengesetzes bildet oder bilden würde.

(10) ¹Bausparverträge können während ihrer Laufzeit auf eine andere Bausparkasse übertragen werden, wenn diese sich gegenüber dem Sparer und der Bausparkasse, mit der der Vertrag abgeschlossen worden ist, verpflichtet, in die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag einzutreten. ²Das Bausparguthaben muß von der übertragenden Bausparkasse unmittelbar an die übernehmende Bausparkasse überwiesen werden.

§ 93

Wahlrecht zwischen Steuerermäßigung und Sparprämie, Kumulierungsverbot

(1) ¹Steuerpflichtige, die Anspruch auf Sparprämien haben (§ 1 des Sparprämiengesetzes), können für jedes Kalenderjahr wählen, ob sie

1. für Versicherungsbeiträge (§ 91), bei denen auch die Voraussetzungen des § 10 des Sparprämiengesetzes vorliegen, und

2. für Bausparbeiträge (§ 92),

die Steuerermäßigung oder eine Prämie nach dem Sparprämiengesetz erhalten wollen (Wahlrecht). ²Das Wahlrecht kann für jede der beiden Anlagearten nur einheitlich ausgeübt werden. ³Steuerpflichtige, die im Kalenderjahr der Beitragsleistung eine Höchstbetragsgemeinschaft im Sinne des § 28 des Sparprämiengesetzes bilden, können ihr Wahlrecht nur einheitlich ausüben. ⁴Eine Änderung der getroffenen Wahl ist nicht zulässig.

(2) ¹Der Steuerpflichtige oder Personen, die im Kalenderjahr der Sparleistung eine Höchstbetrags-

gemeinschaft im Sinne des § 28 des Sparprämiengesetzes bilden, können für Bausparbeiträge eine Steuerermäßigung nicht erhalten, wenn dem Steuerpflichtigen oder einer Person, die der Höchstbetragsgemeinschaft angehört, eine Prämie nach dem Sparprämiengesetz zu gewähren ist (Kumulierungsverbot). ²Dies gilt nicht, wenn die Bausparbeiträge, für die Steuerermäßigung beantragt wird, oder die Sparleistungen, für die Sparprämie zu gewähren ist, ausschließlich vermögenswirksame Leistungen darstellen, für die eine Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 12 Abs. 1 des Dritten Vermögensbildungsgesetzes) gewährt wird.

(3) Wird ein Prämienbescheid über die Gewährung von Sparprämien für die in Absatz 1 Satz 1 bezeichneten Beiträge nach § 46 Nr. 2 des Sparprämiengesetzes aufgehoben, so wird die Steuerermäßigung nachträglich von Amts wegen gewährt, soweit die nach § 90 Abs. 3 maßgebenden Höchstbeträge dies zulassen.

§ 94

Vorsorge-Pauschbetrag, Vorsorgepauschale

(1) Für Vorsorgeaufwendungen (§ 90 Abs. 1), wird die Einkommensteuer vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 pauschal um 66 Deutsche Mark ermäßigt (Vorsorge-Pauschbetrag), wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, daß die Vorsorgeaufwendungen 300 Deutsche Mark übersteigen.

(2) ¹Hat der Steuerpflichtige Arbeitslohn bezogen, wird die Einkommensteuer um eine Vorsorgepauschale ermäßigt, wenn er nicht nachweist, daß die Vorsorgeaufwendungen

1. 16 vom Hundert des Arbeitslohns oder
2. 5 400 Deutsche Mark zuzüglich 600 Deutsche Mark für jedes Kind im Sinne des § 90 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2

übersteigen. ²Die Vorsorgepauschale beträgt 3,52 vom Hundert des Arbeitslohns, mindestens 66 Deutsche Mark, höchstens 1 188 Deutsche Mark zuzüglich 132 Deutsche Mark für jedes Kind im Sinne des § 90 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2. ³Arbeitslohn im Sinne dieser Vorschrift ist der um die Freibeträge des § 52 und den Altersentlastungsbetrag (§ 64) verminderte Arbeitslohn, höchstens der Jahresbetrag der maßgebenden Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten.

(3) ¹Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer (§ 118) gilt folgendes:

1. Die Beträge des Absatzes 1 und die Beträge von 5 400, 66 und 1 188 Deutsche Mark des Absatzes 2 verdoppeln sich;
2. Absatz 2 ist anstelle des Absatzes 1 anzuwenden, wenn einer der Ehegatten Arbeitslohn bezogen hat;
3. Absatz 2 Satz 3 ist auf den Arbeitslohn jedes Ehegatten gesondert anzuwenden.

²Bei Steuerpflichtigen, bei denen die tarifliche Einkommensteuer nach § 80 Abs. 6 zu ermitteln ist, verdoppeln sich die Beträge von 66 und 1 188 Deutsche Mark des Absatzes 2.

§ 95

Vorzeitige Verfügung über Bausparbeiträge

(1) ¹Vor Ablauf der Festlegungsfrist (§ 92 Abs. 3) dürfen weder ganz noch zum Teil

1. Bausparbeiträge zurückgezahlt,
2. die Bausparsumme ausgezahlt und
3. Ansprüche aus dem Bausparvertrag abgetreten oder verpfändet werden. ²Werden die Ansprüche sicherungshalber abgetreten oder verpfändet (Beleihung), so gilt dies nur dann, wenn die zu sichernde Forderung ganz oder zum Teil entstanden ist (schädliche Verfügung).

(2) ¹Die vorzeitige Verfügung ist unschädlich, soweit

1. nach dem Tode des Bausparers oder seines von ihm im Zeitpunkt des Todes nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten über deren Bausparbeiträge verfügt wird. ²Das gleiche gilt, wenn der Bausparer oder sein von ihm nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte nach Vertragsabschluß erwerbsunfähig geworden ist, für die von diesen vor Eintritt der Erwerbsunfähigkeit geleisteten Bausparbeiträge. ³Erwerbsunfähigkeit ist bei einer dauernden Minderung der Erwerbsfähigkeit um mehr als 90 vom Hundert anzunehmen;
2. im Fall der Zuteilung der Bausparsumme der Bausparer oder sein von ihm nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte die ausgezahlten Beträge unverzüglich und unmittelbar zum Wohnungsbau verwendet;
3. im Fall der Abtretung der neue Bausparer die nach Zuteilung der Bausparsumme oder die aufgrund einer Beleihung von Ansprüchen aus dem Bausparvertrag empfangenen Beträge unverzüglich und unmittelbar zum Wohnungsbau für den Abtretenden oder dessen Angehörige (§ 14 der Abgabenordnung) verwendet;
4. im Fall der Beleihung der Bausparer oder sein von ihm nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte die empfangenen Beträge unverzüglich und unmittelbar zum Wohnungsbau oder zur Einzahlung auf den beliebigen Bausparvertrag verwendet.

(3) ¹Als Wohnungsbau (Absatz 2 Nr. 2 bis 4) gilt

1. der Bau oder Erwerb von Gebäuden oder Eigentumswohnungen, die Wohnzwecken dienen;
2. der Ausbau und die Erweiterung (§ 17 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes; § 11 des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland) von Gebäuden oder Eigentumswohnungen, wenn die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile Wohnzwecken dienen;

3. die Verbesserung von Gebäuden oder Eigentumswohnungen im Sinne der Nummer 1, wenn die Verbesserung Wohnzwecken dient und für die einzelne Baumaßnahme Aufwendungen in Höhe von mindestens 4 000 Deutsche Mark oder 10 vom Hundert des Einheitswertes geleistet werden;
4. der Erwerb eines dinglichen Wohnrechts auf Lebenszeit oder für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren sowie der Erwerb von Wohnbesitz (§ 12 a des Zweiten Wohnungsbaugesetzes; § 9 a des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland);
5. der Erwerb einer Wohnberechtigung auf Lebenszeit in einem Altenheim, Altenwohnheim oder Pflegeheim;
6. der Erwerb von Bauland, das nach der Bauleitplanung oder einer Bescheinigung der Gemeinde für den Bau von Gebäuden, die überwiegend Wohnzwecken dienen, oder von Eigentumswohnungen geeignet ist;
7. der Erwerb eines Grundstücks, auf dem der Bausparer als Erbbauberechtigter bereits ein Gebäude oder eine Eigentumswohnung im Sinne der Nummer 1 errichtet hat;
8. die Ablösung von Verpflichtungen, ausgenommen laufende Zins- und Tilgungsleistungen, die der Bausparer zur Durchführung einer Maßnahme im Sinne der Nummern 1 bis 7 eingegangen ist.

²Voraussetzung ist, daß das Gebäude, die Wohnung, das Altenheim, das Altenwohnheim oder das Grundstück im Inland liegt.

(4) ¹Dient in den Fällen des Absatzes 3 das betreffende Gebäude, die Wohnung, der ausgebaut oder neu hergestellte Gebäudeteil oder die Verbesserung nur zum Teil Wohnzwecken, so gelten die empfangenen Beträge (Absatz 2) bis zur Höhe des Teils der Gesamtkosten als zum Wohnungsbau verwendet, der auf den Wohnteil entfällt. ²Bei der Aufteilung der Gesamtkosten ist das Verhältnis der gesamten Nutzfläche zur Wohnfläche zugrunde zu legen.

§ 96

Entfallen der Steuerermäßigung für Bausparbeiträge, Anzeigepflichten, Haftung

(1) ¹Verfügt der Steuerpflichtige schädlich über Bausparbeiträge (§ 95), für die er die Steuerermäßigung in Anspruch genommen hat, so entfällt sie mit Wirkung für die Vergangenheit. ²Dabei ist eine Nachversteuerung für das Kalenderjahr durchzuführen, in dem der schädliche Tatbestand eingetreten ist.

(2) ¹Verfügt der Steuerpflichtige nur über einen Teil der aufgrund eines Vertrags geleisteten Bausparbeiträge, so kann er bestimmen, welche Bausparbeiträge als von dieser Verfügung betroffen gelten. ²Diese Bestimmung kann nur einheitlich für die Zwecke dieses Gesetzes, des Sparprämiengesetzes und des Dritten Vermögensbildungsgesetzes ge-

troffen werden. ³Trifft der Steuerpflichtige keine Bestimmung, so ist davon auszugehen, daß über die zuletzt eingezahlten Bausparbeiträge zuerst verfügt worden ist.

(3) Werden die Bausparsumme oder die aufgrund der Beleihung empfangenen Beträge nur zum Teil unschädlich verwendet, so gelten bis zur Höhe dieses Teils die ausgezahlten oder von der Beleihung betroffenen Bausparbeiträge als unschädlich verwendet.

(4) Die Vorschriften des § 43 Abs. 1, 4 und des § 49 Nr. 3 des Sparprämiengesetzes gelten entsprechend.

VIERTES KAPITEL

Steuerermäßigung für Kinder

§ 97

Kinderentlastung

(1) ¹Die sich nach den §§ 80 bis 90 ergebende Einkommensteuer ermäßigt sich um die Kinderentlastung. ²Soweit die Kinderentlastung die sich nach den §§ 80 bis 90 ergebende Einkommensteuer übersteigt, wird sie dem Steuerpflichtigen ausgezahlt; sie gilt insoweit als Steuervergütung.

(2) ¹Die Höhe der Kinderentlastung richtet sich nach der Zahl der Kinder des Steuerpflichtigen. ²Sie beträgt für ein Kind 50 Deutsche Mark monatlich, für zwei Kinder 120 Deutsche Mark monatlich und für jedes weitere Kind zusätzlich 120 Deutsche Mark monatlich. ³Maßgebend ist jeweils die Zahl der Kinder zu Beginn eines jeden Kalendermonats im Veranlagungszeitraum, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. ⁴Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird auf Antrag berücksichtigt, wenn es

1. für einen Beruf ausgebildet wird oder
 2. ein freiwilliges soziales Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres leistet oder
 3. wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung dauernd erwerbsunfähig ist
- und das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

(3) Im Falle des Absatzes 2 Nr. 1 wird ein Kind,

1. das den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet hat, auch für einen der Dauer dieses Dienstes entsprechenden Zeitraum oder
2. das sich freiwillig für eine Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst oder zum Polizeivollzugsdienst, der anstelle des Wehr- oder Zivildienstes abgeleistet wird, verpflichtet hat, für einen der Dauer dieses Dienstes, höchstens für einen der Dauer des Grundwehrdienstes, entsprechenden Zeitraum oder
3. das eine vom Wehr- und Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer im Sinne des § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfergesetzes aus-

geübt hat, für einen der Dauer dieser Tätigkeit entsprechenden Zeitraum, höchstens für 24 Monate oder

4. dessen Berufsausbildung sich wegen mangelnden Studienplatzes oder infolge eines berufsbedingten Wohnortwechsels des Steuerpflichtigen nachweislich verzögert hat, für einen der Dauer der Verzögerung entsprechenden Zeitraum

über das 27. Lebensjahr hinaus berücksichtigt.

(4) ¹Im Falle des Absatzes 2 Nr. 3 wird ein Kind über das 27. Lebensjahr hinaus berücksichtigt, wenn es ledig oder verwitwet ist oder sein Ehegatte außerstande ist, es zu unterhalten. ²Dasselbe gilt, wenn der geschiedene Ehegatte des Kindes gesetzlich zum Unterhalt verpflichtet und außerstande ist, es zu unterhalten, oder gesetzlich nicht zum Unterhalt verpflichtet ist und es nicht unterhält.

(5) ¹Der Anspruch auf Auszahlung der Kinderentlastung nach Absatz 1 Satz 2 ist nicht übertragbar. ²Dasselbe gilt für einen Lohn- oder Gehaltsanspruch in Höhe der beim Lohnsteuerabzug gewährten Steuerermäßigung nach Absatz 1 Satz 1. ³Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, soweit der auf ein Kind entfallende Teilbetrag der Kinderentlastung zur Erfüllung eines gesetzlichen Unterhaltsanspruchs des Kindes übertragen werden soll. ⁴Der auf ein Kind entfallende Teilbetrag der Kinderentlastung ist der Betrag, der sich bei gleichmäßiger Verteilung der Kinderentlastung auf alle Kinder des Steuerpflichtigen, für die ihm die Kinderentlastung gewährt wird, ergibt.

§ 98

Kinder

(1) Kinder im Sinne dieses Gesetzes sind

1. leibliche Kinder,
2. Adoptivkinder,
3. Pflegekinder,

die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

(2) Wie Kinder sind Enkelkinder, Stiefkinder und Geschwister zu berücksichtigen, die der Steuerpflichtige in seinen Haushalt aufgenommen hat, wenn sie in keinem der in Absatz 1 bezeichneten Kindschaftsverhältnisse stehen und im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

§ 99

Zuordnung der Kinder

(1) Für die Gewährung der Kinderentlastung wird jedes Kind einem Steuerpflichtigen zugeordnet.

(2) ¹Für die Zuordnung eines Kindes, das in einem der Kindschaftsverhältnisse im Sinne des

§ 98 Abs. 1 steht, ist dieses Kindschaftsverhältnis maßgebend. ²Ein Kindschaftsverhältnis im Sinne des § 98 Abs. 1 Nr. 1 bleibt jedoch unberücksichtigt, wenn es neben einem Adoptiv- oder Pflegekindschaftsverhältnis besteht; dasselbe gilt für ein Adoptivkindschaftsverhältnis, wenn es neben einem Pflegekindschaftsverhältnis besteht. ³Die Finanzbehörde, die ein Adoptiv- oder Pflegekindschaftsverhältnis anerkennt, hat dies den Finanzbehörden mitzuteilen, in deren Bezirken die Steuerpflichtigen einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, zu denen das Adoptiv- oder Pflegekind in einem weiteren Kindschaftsverhältnis steht.

(3) ¹Besteht das maßgebende Kindschaftsverhältnis zu mehreren Steuerpflichtigen, so wird das Kind dem Steuerpflichtigen zugeordnet, zu dessen Haushalt es gehört. ²Gehört das Kind nicht zum Haushalt eines dieser Steuerpflichtigen oder gehört es zum gemeinsamen Haushalt dieser Steuerpflichtigen, so wird es demjenigen von ihnen zugeordnet, den sie gemeinsam zum Berechtigten bestimmen.

(4) ¹Besteht das maßgebende Kindschaftsverhältnis zu einem Elternpaar, so wird unterstellt, daß das Kind zum Haushalt der Mutter gehört, so lange der Vater nicht nachweist, daß das Kind zu seinem Haushalt gehört. ²Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung des Jugendamtes zu erbringen.

(5) ¹Besteht das maßgebende Kindschaftsverhältnis zu Ehegatten, die das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, so wird das Kind diesen gemeinsam zugeordnet. ²Das gilt auch für ein Kind, das nur im Verhältnis zu einem der Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht. ³§ 119 Abs. 2 Satz 5 bleibt unberührt.

§ 100

Ausschluß der Kinderentlastung

(1) Die Kinderentlastung wird nicht für Kinder gewährt, für die jemandem

1. ein Kinderzuschlag nach § 27 des Bundesbesoldungsgesetzes oder den entsprechenden tarifvertraglichen Bestimmungen im Bereich des öffentlichen Dienstes,
2. eine Kinderzulage aus der gesetzlichen Unfallversicherung,
3. ein Kinderzuschuß aus den gesetzlichen Rentenversicherungen,
4. eine der Kinderentlastung vergleichbare Entlastung von einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung

zusteht.

(2) ¹Die Kinderentlastung wird bis zum Ablauf des Kalenderjahres gewährt, in dem erstmals eine der Entlastungen im Sinne des Absatzes 1 bewilligt wird. ²Für Kinder, für die eine Entlastung im Sinne des Absatzes 1 erstmals wegen Begründung eines

Kindschaftsverhältnisses bewilligt wird, besteht von der Begründung des Kindschaftsverhältnisses an kein Anspruch auf die Kinderentlastung.

(3) ¹In den Fällen des Absatzes 2 Satz 1 geht der Anspruch auf Entlastungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 bis 3 bis zur Höhe der Kinderentlastung, die wegen der anspruchsbegründenden Kinder für denselben Zeitraum zu gewähren ist, auf das Finanzamt über, das für die Einkommensbesteuerung des ohne den Anspruchsübergang Berechtigten für das Bewilligungsjahr zuständig ist. ²Dieser Anspruchsübergang geht einem Anspruchsübergang aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften vor. ³Die zur Auszahlung der Entlastungen im Sinne des Absatzes 1 verpflichtete Stelle hat die Entlastungen bis zum Ablauf des Bewilligungsjahrs an das in Satz 1 bezeichnete Finanzamt als Einkommensteuer anzuzeigen und abzuführen, soweit sie dem Finanzamt nach Satz 1 zustehen.

FÜNFTER TEIL

Steuerermäßigungen und -entlastungen für ausländische Einkünfte

§ 101

Anrechnung ausländischer Steuern

(1) ¹Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die in einem ausländischen Staat mit ihren aus diesem Staat stammenden Einkünften (ausländische Einkünfte) zu einer der Einkommensteuer entsprechenden Steuer (ausländische Steuer) herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer auf den Teil der sich nach den §§ 80 bis 90 ergebenden Einkommensteuer anzurechnen, der auf die ausländische Einkünfte entfällt. ²Dieser Teil ist in der Weise zu ermitteln, daß die sich nach den §§ 80 bis 90 ergebende Einkommensteuer im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte (§ 4 Abs. 2) aufgeteilt wird. ³Stammen die ausländischen Einkünfte aus verschiedenen ausländischen Staaten, so sind die Höchstbeträge der anrechenbaren ausländischen Steuern für den einzelnen ausländischen Staat gesondert zu berechnen. ⁴Ausländische Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen ausländischen Einkünfte entfallen.

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht.

§ 102

Abzug ausländischer Steuern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten

(1) Statt der in § 101 vorgesehenen Anrechnung einer ausländischen Steuer ist auf Antrag des Steuerpflichtigen die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer ganz oder zu einem Teil bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte, von denen sie erhoben wird, abzuziehen.

(2) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die in einem ausländischen Staat zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden, die nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen.

§ 103

Ausländische Einkünfte

Ausländische Einkünfte (§§ 101, 102) sind

1. Einkünfte aus Gewerbe (§§ 38, 39 und 40), die
 - a) durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden,
 - b) durch in einem ausländischen Staat ausgeübte technische oder kaufmännische Beratung oder durch in einem ausländischen Staat ausgeübte Tätigkeit von Künstlern, Sportlern und Artisten oder durch Überlassung von Arbeitskräften zur Arbeitsausübung in einem ausländischen Staat erzielt werden, oder
 - c) durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen, oder
 - d) zu der in den Nummern 2, 3, 4, 6 oder 7 genannten Art gehören, soweit sie den Einkünften aus Gewerbe zuzurechnen sind;
2. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§§ 41, 42), die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, sowie Einkünfte, die zu der in den Nummern 3, 4, 6 oder 7 genannten Art gehören, soweit sie den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zuzurechnen sind;
3. Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 43, 44)

sowie Einkünfte, die zu der in den Nummern 4, 6 und 7 genannten Art gehören, soweit sie den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind;

4. Einkünfte aus der Veräußerung von
 - a) Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, wenn die Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,
 - b) Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat;
5. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 50), die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, sowie Einkünfte aus Bezügen, die von ausländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden;
6. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 55), wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat oder das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist;
7. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 56), wenn
 - a) unbewegliches Vermögen in einem ausländischen Staat belegen ist,
 - b) bewegliche Sachen in einem ausländischen Staat genutzt werden, oder
 - c) Rechte, insbesondere Urheberrechte und gewerbliche Schutzrechte, gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten, insbesondere Pläne, Muster und Verfahren, in ein ausländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einem ausländischen Staat genutzt werden;
8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 58, wenn bei
 - a) privaten Veräußerungsgeschäften die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,
 - b) Vergütungen aus einer Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats, als Testamentsvollstrecker, Vermögensverwalter, Hausverwalter, Verwalter von Wohnungseigentümergeinschaften, Pfleger, Treuhänder, Konkursverwalter oder aus einer ähnlichen Tätigkeit der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat,
 - c) Leistungen, die wegen des Entgelts erbracht werden, der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat,
 - d) wiederkehrenden Bezügen der zur Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat und wenn
 - e) Bodenschätze, die in einem ausländischen Staat belegen sind, veräußert werden.

§ 104

Sonderregelung für ausländische Einkünfte aus Gewerbe

(1) ¹Statt der in § 101 vorgesehenen Anrechnung oder des in § 102 vorgesehenen Abzugs einer ausländischen Steuer ist auf Antrag des Steuerpflichtigen der auf ausländische Einkünfte aus Gewerbe im Sinne des § 38 entfallende Teil der sich nach den §§ 80 bis 90 ergebenden Einkommensteuer auf die Hälfte zu ermäßigen, wenn

1. die Einkünfte durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebstätte erzielt werden, deren Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten stammen, oder
2. die Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Arbeitsgemeinschaft stammen, soweit die Personengesellschaft oder Arbeitsgemeinschaft unter den Voraussetzungen der Nummer 1 Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebstätte erzielt.

²Satz 1 gilt nur für den Betrag der Einkünfte aus einer ausländischen Betriebstätte, der sich nach Abzug der Verluste der Betriebstätte ergibt, die in den Wirtschaftsjahren entstanden sind, deren Ergebnisse den Veranlagungen der fünf vorangegangenen Veranlagungszeiträume zugrunde liegen. ³Der Ermäßigungsantrag muß alle aus einem ausländischen Staat stammenden Einkünfte im Sinne des Satzes 2 Nr. 1 und 2 umfassen, er kann aber auf die Einkünfte aus einem oder mehreren ausländischen Staaten begrenzt werden.

(2) Absatz 1 gilt nicht für Einkünfte, die unter § 105 fallen.

§ 105

Tarifiermäßigung für ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

(1) ¹Statt der in § 101 vorgesehenen Anrechnung oder des in § 102 vorgesehenen Abzugs einer ausländischen Steuer ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auf Antrag die auf ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallende Einkommensteuer nach dem ermäßigten Steuersatz des § 82 Abs. 1 Satz 1 bis 4 zu bemessen. ²Als ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gelten, wenn ein Gewerbebetrieb ausschließlich den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand hat, 75 vom Hundert des Gewinns dieses Gewerbebetriebs. ³Ist Gegenstand eines Gewerbebetriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so gelten 75 vom Hundert des Teils des Gewinns des Gewerbebetriebs, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, als ausländische Einkünfte im Sinne des Satzes 1; in diesem Fall ist Voraussetzung für die

Anwendung des Satzes 1, daß dieser Teil des Gewinns gesondert ermittelt wird.

/(2) ¹Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Handelsschiffe, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und die Flagge der Bundesrepublik Deutschland führen, im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt werden. ²Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehört auch die Vercharterung von Handelsschiffen für die in Satz 1 bezeichneten Zwecke, wenn die Handelsschiffe vom Vercharterer ausgerüstet worden sind, sowie die mit dem Betrieb und der Vercharterung von Handelsschiffen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Neben- und Hilfsgeschäfte.

§ 106

Steuerentlastung für im Ausland tätige Arbeitnehmer

¹Statt der in § 101 vorgesehenen Anrechnung oder des in § 102 vorgesehenen Abzugs einer ausländischen Steuer ist bei einem in einem ausländischen Staat tätigen unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer auf Antrag von der Erhebung des auf den Arbeitslohn entfallenden Teils der sich nach den §§ 80 bis 90 ergebenden Einkommensteuer abzusehen, wenn die Tätigkeit, für die der Arbeitslohn gewährt wird, mit einer Montage zusammenhängt und die Dauer der Tätigkeit bei dem gleichen Objekt über den Zeitraum hinausgeht, für den nach § 53 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c Reisekostenvergütungen gezahlt werden, jedoch von vornherein auf die Zeit der Durchführung eines bestimmten Vorhabens begrenzt ist und der Arbeitslohn in dem ausländischen Staat nachweislich einer der Einkommensteuer entsprechenden Steuer unterliegt. ²Als Montage gilt das Aufsuchen oder die Gewinnung von Bodenschätzen, der Einbau, die Aufstellung oder die Instandsetzung von Wirtschaftsgütern, die Errichtung, Einrichtung, Erweiterung oder Instandsetzung von Fabriken/Bauwerken oder ähnlichen Vorhaben sowie das Aufsuchen des günstigsten Standorts für ein Vorhaben und daran anschließende Tätigkeiten, insbesondere Entwurf, Projektierung und baureife Planung, die Ausschreibung und Vergabe von Aufträgen, die Überwachung von Lieferungen, Bauausführungen, Bohrungen und Messungen und die Schulung einheimischer Arbeitskräfte. ³Ein Zusammenhang mit einer solchen Montage liegt nur vor, wenn die in dem ausländischen Staat ausgeführte Tätigkeit in der praktischen Durchführung des mit dem ausländischen Auftraggeber abgeschlossenen Vertrags besteht. ⁴Satz 1 gilt nicht, wenn der Arbeitslohn aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kasse der Deutschen Bundesbank gewährt wird. ⁵Das Betriebsstättenfinanzamt erteilt auf Antrag des Arbeitnehmers oder Arbeitgebers eine Bescheinigung, daß der Arbeitslohn nach Satz 1 von der Lohnsteuer freizu-

stellen ist; der Arbeitgeber hat die Bescheinigung als Beleg zum Lohnkonto (§ 144 Abs. 1) aufzubewahren.

§ 107

Steuerbefreiung ausländischer Einkünfte auf der Grundlage der Gegenseitigkeit

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen wird der auf Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen nach § 103 entfallende Teil der sich nach den §§ 80 bis 90 ergebenden Einkommensteuer nicht erhoben, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, und soweit der ausländische Staat Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in seinem Gebiet eine entsprechende Steuerbefreiung für derartige aus der Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West) stammende Einkünfte gewährt und der Bundesminister der Finanzen mit den zuständigen Behörden des ausländischen Staates Einvernehmen über die gegenseitige Steuerbefreiung herstellt.

§ 108

Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

¹Sind nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in einem ausländischen Staat erhobene Steuern auf die Einkommensteuer anzurechnen, so sind die §§ 101 und 102 entsprechend anzuwenden. ²Ausländische Steuern, die nicht erhoben worden sind, aber nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wie festgesetzte und gezahlte Steuern auf die Einkommensteuer anzurechnen sind, werden erst nach Anrechnung aller festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuern dieses Staates angerechnet und bleiben bei einem Abzug nach § 102 außer Ansatz.

§ 109

Progressionsvorbehalt bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) ¹Sind ausländische Einkünfte nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Einkommensteuer freizustellen, bei der Festsetzung des Steuersatzes für die übrigen Einkünfte aber zu berücksichtigen, so ist auf das zu versteuernde Einkommen der Steuersatz anzuwenden, der sich nach § 80 für ein zu versteuerndes Einkommen unter Einbeziehung dieser ausländischen Einkünfte (maßgebendes zu versteuerndes Einkommen) ergibt. ²Bei der Ermittlung von Freibeträgen, Höchstbeträgen und TarifiermäBigungen sind die in Satz 1 genannten ausländischen Einkünfte ebenfalls anzusetzen.

(2) ¹Bei der Ermittlung des maßgebenden zu versteuernden Einkommens sind Einkünfte im Sinne des § 81, soweit sie nach dieser Vorschrift nicht zu berücksichtigen sind, und Einkünfte, für die die tarifliche Einkommensteuer auf Antrag des Steuer-

pflichtigen nach dem ermäßigten Steuersatz des § 82 Abs. 1 zu bemessen ist, nicht anzusetzen. ²Sind die in Satz 1 genannten Einkünfte nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Einkommensteuer freizustellen, bei der Festsetzung des Steuersatzes für die übrigen Einkünfte aber zu berücksichtigen, so sind sie bei der Ermittlung von Tarifiermäßigungen nach den §§ 81 und 82 anzusetzen.

§ 110

Nachweispflichten

¹Der Steuerpflichtige hat für die Anwendung der §§ 101 bis 109 den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und für die Anwendung der §§ 101, 102 und 108 den Nachweis über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuern durch Vorlage entsprechender Urkunden zu führen. ²Sind diese Urkunden in einer fremden Sprache abgefaßt, so kann eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangt werden.

SECHSTER TEIL

Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

§ 111

Einkünfte bei beschränkter Einkommensteuerpflicht

(1) ¹Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 3) sind

1. Einkünfte aus Gewerbe (§§ 38, 39 und 40), die
 - a) durch eine im Inland belegene Betriebsstätte oder durch einen für das Inland bestellten ständigen Vertreter erzielt werden;
 - b) durch im Inland ausgeübte technische oder kaufmännische Beratung, durch Überlassung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung, durch Veranstaltung von oder Mitwirkung bei inländischen Unterhaltungsdarbietungen oder durch die inländische Tätigkeit als Berufssportler oder Artist erzielt werden. Das gleiche gilt für eine im Inland ausgeübte künstlerische, wissenschaftliche, rechts-, wirtschafts- oder steuerberatende Tätigkeit, soweit die Voraussetzungen der Nummer 2 oder 4 nicht gegeben sind;
 - c) durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen inländischen und von inländischen zu ausländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen;
 - d) durch Veräußerung eines im Privatvermögen oder in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteils an einer Kapitalgesellschaft erzielt werden, die ihre Geschäftsleitung oder ihren

Sitz im Inland hat, wenn der Veräußerer an der Kapitalgesellschaft wesentlich im Sinne von § 40 Abs. 1 Satz 3 beteiligt ist; dasselbe gilt für den Gewinn aus der Auflösung der Kapitalgesellschaft oder der Herabsetzung ihres Kapitals, soweit die Rückzahlung nicht als Gewinnanteil (Dividende) gilt;

- e) durch Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erzielt werden, das im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen ist und in einem Betriebsvermögen gehalten worden ist, oder
 - f) durch Veräußerung von Rechten, gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, insbesondere Plänen, Mustern und Verfahren erzielt werden, wenn diese in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer im Inland belegenen Betriebsstätte verwertet werden oder worden sind;
2. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§§ 41, 42), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist;
 3. Einkünfte aus im Inland betriebener Land- und Forstwirtschaft (§§ 43, 44);
 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 50), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist und Einkünfte, die aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kasse der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden; das gilt nicht für Arbeitslohn, der an Arbeitnehmer, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, für eine Arbeitsleistung von nur vorübergehender Dauer während des Aufenthalts eines deutschen Schiffs in einem ausländischen Hafen gezahlt wird;
 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des
 - a) § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2, 5, 8 und 10, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat;
 - b) § 55 Abs. 1 Nr. 4;
 - c) § 55 Abs. 1 Nr. 6, 7 und 9, wenn
 - aa) das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist, oder
 - bb) das Kapitalvermögen in Anleihen und Forderungen besteht, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, und der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat; das gilt nicht für Kapitalerträge aus Anleihen, bei denen der Steuerabzug vom Kapitalertrag

nach § 155 Abs. 1 Nr. 6 letzter Satz nicht vorzunehmen ist, und

für Kapitalerträge aus festverzinslichen Wertpapieren im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 5 mit Ausnahme von Wandelanleihen und Gewinnobligationen.

²Die Vorschrift des § 55 Abs. 2 Nr. 1, 3 und 4 gilt entsprechend;

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 56), wenn

- a) unbewegliches Vermögen im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen ist;
- b) bewegliche Sachen im Inland genutzt werden oder worden sind oder
- c) Rechte, insbesondere Urheberrechte und gewerbliche Schutzrechte, gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten, insbesondere Pläne, Muster und Verfahren, in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder im Inland verwertet werden oder worden sind;

7. sonstige Einkünfte (§ 58), soweit sie aus

- a) privaten Veräußerungsgeschäften mit inländischen Grundstücken oder mit inländischen Rechten entstanden sind, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen;
- b) einer Tätigkeit im Sinne des § 58 Abs. 1 Nr. 3 und 4, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist und
- c) aus der Veräußerung von im Inland belegenen Bodenschätzen herrühren.

(2) ¹Die Einkunftsart bestimmt sich nach den Besteuerungsmerkmalen, die im Inland gegeben sind. ²§ 62 ist entsprechend anzuwenden.

(3) ¹Freiberufliche Tätigkeit, nichtselbständige Arbeit oder eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nr. 7 Buchstabe b wird im Inland verwertet, wenn eine außerhalb der Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West) ausgeübte Tätigkeit oder ihr Ergebnis wirtschaftlich unmittelbar einem im Inland ansässigen Auftraggeber oder einem inländischen Arbeitgeber zu dienen bestimmt ist oder ihr Ergebnis im Inland genutzt wird und das Entgelt zu Lasten einer inländischen Stelle gezahlt wird. ²Verwertung von freiberuflicher Tätigkeit oder nichtselbständiger Arbeit im Inland liegt auch vor, wenn eine im Inland erbrachte Leistung, die auf einem Wiedergabeträger gespeichert worden ist, genutzt und das Entgelt zu Lasten einer inländischen Stelle gezahlt wird. ³Einkünfte aus der Verwertung einer außerhalb der Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West) ausgeübten nichtselbständigen Arbeit bleiben bei der Besteuerung außer Ansatz, wenn nachgewiesen wird, daß von diesen Einkünften in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt worden ist, eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer erhoben wird.

(4) ¹Bei Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen sind die Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 Buchstabe c mit fünf vom Hundert der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte anzusetzen. ²Das gilt auch, wenn solche Einkünfte durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt werden (Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe a).

(5) ¹Abweichend von Absatz 1 Nr. 1 sind Einkünfte steuerfrei, die ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge aus einem Unternehmen bezieht, dessen Geschäftsleitung und Sitz sich in dem ausländischen Staat befindet. ²Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, daß Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland in dem ausländischen Staat eine entsprechende Steuerbefreiung für derartige Einkünfte gewährt wird und der Bundesminister für Verkehr die Steuerbefreiung nach Satz 1 für verkehrspolitisch unbedenklich erklärt hat.

(6) Abweichend von Absatz 1 und vorbehaltlich des Absatzes 5 sind Einkünfte steuerfrei, die ein beschränkt Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem ausländischen Staat, mit dem kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, aus Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen nach Absatz 1 bezieht, soweit der ausländische Staat Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland oder Berlin (West) eine entsprechende Steuerbefreiung für derartige Einkünfte gewährt und der Bundesminister der Finanzen mit den zuständigen Behörden des ausländischen Staates Einvernehmen über die gegenseitige Steuerbefreiung herstellt.

§ 112

Besteuerungsgrundlagen und Tarifvorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

(1) ¹Bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte (§ 111 Abs. 1) dürfen Betriebsausgaben nur insoweit, als sie mit inländischen Betriebseinnahmen, und Werbungskosten nur insoweit, als sie mit inländischen Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, abgezogen werden. ²Pauschbeträge für Werbungskosten werden nicht gewährt.

(2) Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ist § 64 nicht und § 66 nur anzuwenden, wenn die in dieser Vorschrift bezeichneten Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen.

(3) ¹Bei der Ermittlung des Einkommens ist § 68 nur hinsichtlich der als Sonderausgaben abzugsfähigen Teile der Vermögensabgabe und der Steuerberatungskosten anzuwenden, soweit sie durch Beratung auf dem Gebiet des inländischen Steuerrechts von im Inland für die Steuerrechtsberatung zugelassenen Personen oder Gesellschaften entstanden sind. ²Die übrigen Vorschriften des § 68 sowie die §§ 74 bis 77 und 79 sind nicht anzuwenden.

(4) ¹Die Einkommensteuer bemißt sich vorbehaltlich des Absatzes 6 bei beschränkt Steuerpflichtigen, die veranlagt werden, nach § 80. ²Die Vorschriften des § 82 sind nur insoweit anzuwenden, als sie sich auf Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 39, 40, 42 und 44 sowie Überschüsse im Sinne des § 61 beziehen; § 39 Abs. 4 Satz 3 sowie §§ 81, 90 und 97 sind nicht anzuwenden. ³Die Einkommensteuer darf vorbehaltlich der §§ 82 und 83 nicht niedriger als 25 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens sein. ⁴Dieser Mindeststeuersatz gilt nicht für natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost).

(5) ¹Abweichend von den Absätzen 1 bis 4 sind bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern insoweit, als sie Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des § 111 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, die Vorschriften der §§ 53 Abs. 3, 64, 68, 79 Abs. 2 und 3 Nr. 1, 94, ohne Möglichkeit die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen, 97 bis 100 anzuwenden. ²Absatz 4 Satz 3 und § 66 sind nicht anzuwenden. ³Verheirateten Arbeitnehmern wird ein Freibetrag von 70 Deutsche Mark monatlich, Arbeitnehmern, die Anspruch auf die Kinderentlastung oder eine der in § 100 Abs. 1 bezeichneten Entlastungen haben, von 250 Deutsche Mark monatlich gewährt; § 79 Abs. 3 Nr. 1 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden. ⁴Die Jahres- und Monatsbeträge nach den Sätzen 1 und 3 ermäßigen sich zeitanteilig, wenn die beschränkte Einkommensteuerpflicht nicht während eines vollen Kalenderjahrs oder Kalendermonats bestanden hat. ⁵§§ 97 bis 100 sind auch auf Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, für den Zeitraum anzuwenden, für den diese Unterhaltsleistungen nach § 4 Nr. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes beziehen; sie sind insoweit als beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer zu behandeln.

(6) ¹Die Einkommensteuer ist bei beschränkt Steuerpflichtigen für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, für Kapitalerträge und in den Fällen der §§ 164, 165, 166 Abs. 1 bis 5 durch den Steuerabzug abgegolten. ²§ 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b ist nicht anzuwenden. ³Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn die Einkünfte in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.

(7) ¹Erzielt ein beschränkt Steuerpflichtiger durch eine im Inland belegene Betriebsstätte Einkünfte aus Gewerbe nach § 111 Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe a, und wird er in einem ausländischen Staat, in dem er weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, mit aus diesem Staat stammenden Einkünften der inländischen Betriebsstätte zu einer der Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen, so ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer auf die Einkommensteuer anzurechnen; § 101 ist entsprechend anzuwenden. ²Das gilt nur, wenn der Bundesminister der Finanzen festgestellt hat, daß der ausländische Staat, in dem der beschränkt Steuerpflichtige einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, Steuerpflich-

tigen, die in seinem Gebiet eine Betriebsstätte unterhalten und die im Geltungsbereich dieses Gesetzes unbeschränkt steuerpflichtig sind, eine entsprechende Entlastung gewährt. ³Satz 1 gilt nicht, wenn ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem der beschränkt Steuerpflichtige einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, die Behandlung der in Satz 1 bezeichneten gewerblichen Einkünfte regelt.

SIEBENTER TEIL

Besteuerung in Sonderfällen

§ 113

Besteuerung nach dem Verbrauch

(1) Der Steuerpflichtige kann nach dem Verbrauch besteuert werden, wenn der Verbrauch im Kalenderjahr 24 000 Deutsche Mark überstiegen hat und um mindestens die Hälfte höher ist als das Einkommen.

(2) Zum Verbrauch gehören alle Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Lebenshaltung und die Lebenshaltung seiner Angehörigen.

(3) Zum Verbrauch gehören nicht

1. die Sonderausgaben (§§ 68 bis 73) und die Vorsorgeaufwendungen (§§ 90 bis 96) im Rahmen der Höchstbeträge;
2. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern;
3. Ausgaben, die durch Krankheiten, Todesfälle oder Unglücksfälle oder durch körperliche oder geistige Gebrechen verursacht sind;
4. Aufwendungen, die durch die Geburt eines Kindes entstanden sind;
5. Aufwendungen, die durch den Unterhalt eines bedürftigen Angehörigen, mit Ausnahme von Kindern, für die Kinderentlastung oder eine entsprechende Entlastung im Sinne des § 100 Abs. 1 gewährt wird, entstanden sind;
6. Aufwendungen aus sozialen Beweggründen für Arbeitnehmer oder frühere Arbeitnehmer oder für ihre Angehörigen;
7. der Teil des Verbrauchs, den der Steuerpflichtige bestritten hat
 - a) aus Einkommen, das er in den letzten drei Jahren versteuert, aber nicht verbraucht hat;
 - b) aus Einnahmen, die nach § 6 steuerfrei sind, oder aus Bezügen, die dem Steuerpflichtigen nach § 58 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 nicht zuzurechnen sind.

(4) ¹Die Einkommensteuer nach dem Verbrauch beträgt die Hälfte der Steuer, die sich nach § 80 ergibt.

²Wenn die sich danach ergebende Steuer geringer ist als die Steuer, die sich bei Zugrundelegung des Einkommens ergeben würde, so ist der Besteuerung nicht der Verbrauch, sondern das Einkommen zugrunde zu legen.

§ 114

Pauschbesteuerung

(1) Werden natürliche Personen durch Zuzug in die Bundesrepublik Deutschland oder nach Berlin (West) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so kann das Finanzamt die Einkommensteuer auf Antrag mit Zustimmung der obersten Finanzbehörde des Landes bis zur Dauer von fünf Kalenderjahren in der Weise pauschalisieren, daß

1. von der Anwendung des § 109 Satz 1 abgesehen wird;
2. von der Besteuerung von Einkünften oder Einkunftsteilen, die aus einem ausländischen Staat stammen, abgesehen wird, wenn diese Einkünfte oder Einkunftsteile im Verhältnis zu den inländischen Einkünften oder Einkunftsteilen nicht mehr als 25 vom Hundert betragen, auf sie nachweislich eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer zu entrichten ist und die ausländische Steuer nicht durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit der Bundesrepublik Deutschland eingeschränkt worden ist;
3. Beiträge an Versicherungsunternehmen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz in der Bundesrepublik Deutschland oder Berlin (West) haben und denen keine Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist, als Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 90 Abs. 1 anerkannt werden;
4. bei der Veranlagung der inländische Verbrauch als zu versteuerndes Einkommen zugrunde gelegt wird, wenn der Steuerpflichtige in der Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West) keine oder im Verhältnis zum inländischen Verbrauch nur geringe Einkünfte erzielt.

(2) ¹Bei natürlichen Personen im Sinne des Absatzes 1 kann das Finanzamt auf Antrag mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden des Bundes und des Landes die auf die inländischen Einkünfte oder Einkunftsteile entfallende Einkommensteuer wie folgt ermäßigen:

1. Bei zurückgekehrten deutschen oder ehemaligen deutschen Staatsangehörigen um 20 vom Hundert bis zur Dauer von drei Kalenderjahren und um 10 vom Hundert für das vierte und fünfte Kalenderjahr seit Wiederbegründung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn der Steuerpflichtige die Bundesrepublik Deutschland oder Berlin (West) nicht aus steuerlichen Gründen verlassen hat und nach dem Zuzug nicht erwerbstätig wird oder im Zeitpunkt des Zuzugs das 65. Lebensjahr vollendet hat;
2. bei Naturwissenschaftlern und technischen Spitzenkräften um 20 vom Hundert bis zur Dauer

von drei Kalenderjahren und um 10 vom Hundert für das vierte und fünfte Kalenderjahr seit Begründung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn der Steuerpflichtige die Bundesrepublik Deutschland oder Berlin (West) nicht aus steuerlichen Gründen verlassen hat und wenn an seinem Zuzug ein erhebliches öffentliches Interesse besteht, weil durch seine Tätigkeit mit wesentlicher Einsparung von Forschungs- oder Entwicklungsaufwand der öffentlichen Hand zu rechnen ist;

3. bei Künstlern und anderen kulturell Tätigen um 20 vom Hundert bis zur Dauer von drei Kalenderjahren und um 10 vom Hundert für das vierte und fünfte Kalenderjahr seit Begründung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn an dem Zuzug des Steuerpflichtigen ein vordringliches kulturelles Interesse besteht und er die Bundesrepublik Deutschland oder Berlin (West) nicht aus steuerlichen Gründen verlassen hat;
4. bei Fach- und Führungskräften, die zur Durchführung einer zeitlich begrenzten Aufgabe zugezogen sind, kann bis zur Dauer von fünf Kalenderjahren der Abzug eines Pauschbetrags bis zu monatlich 500 Deutsche Mark von den inländischen Einkünften zugelassen werden, wenn glaubhaft gemacht wird, daß erhöhte Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 90 Abs. 1 in jährlich etwa gleichbleibender Höhe erwachsen sind. ²Durch diesen Abzug sind alle über die Pauschbeträge hinausgehenden Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Vorsorgeaufwendungen abgegolten.

(3) ¹Bei natürlichen Personen, die früher in der Bundesrepublik Deutschland oder Berlin (West) ansässig waren, darf die Einkommensteuer nur pauschaliert werden, wenn der Zeitraum zwischen Wegzug und Zuzug mindestens fünf Jahre betragen hat. ²Der Zeitraum der Pauschalierung darf auch bei wiederholtem Zuzug in die Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West) insgesamt fünf Kalenderjahre nicht übersteigen.

(4) Die Absätze 1 bis 3 sind auf Antrag bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beim Steuerabzug vom Arbeitslohn (§ 132) anzuwenden.

ACHTER TEIL

Steuerfestsetzung

§ 115

Veranlagung

(1) ¹Der Steuerpflichtige wird jeweils nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem er sein Einkommen bezogen hat (Veranlagungszeitraum), vorbehaltlich des § 116 zur Einkommensteuer veranlagt. ²Die Ver-

anlagung zur Einkommensteuer ist die Festsetzung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum.

(2) ¹Hat die Einkommensteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahrs bestanden, so wird der Steuerpflichtige für den Zeitraum zur Einkommensteuer veranlagt, während dessen die Einkommensteuerpflicht im Kalenderjahr bestanden hat. ²Bei einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Einkommensteuerpflicht im Laufe des Kalenderjahrs wird der Steuerpflichtige sowohl für die Dauer der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht als auch für die Dauer der beschränkten Einkommensteuerpflicht zur Einkommensteuer veranlagt. ³Die Dauer der Steuerpflicht gilt jeweils als Veranlagungszeitraum. ⁴Bei Beendigung der Einkommensteuerpflicht kann der Steuerpflichtige sofort veranlagt werden.

(3) ¹Einkünfte aus Gewerbe, freiberuflicher Tätigkeit, Land- und Forstwirtschaft oder Kapitalvermögen werden insoweit, als sie aus Kapitalerträgen im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 5 erzielt worden sind, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nicht erfaßt. ²Die Einkommensteuer, die auf die bei der Veranlagung nicht erfaßten Einkünfte oder Einkunftsteile entfällt, ist für den Steuerpflichtigen durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten, soweit er nicht für zu wenig erhobene Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen werden kann. ³§ 159 Abs. 3 bleibt unberührt.

(4) ¹Eine Veranlagung zur Einkommensteuer unterbleibt, wenn sich nach den §§ 80 bis 90 offensichtlich keine Einkommensteuer ergibt und weder für den Veranlagungszeitraum Einkommensteuervorauszahlungen entrichtet oder Kinderentlastungsabschlagzahlungen geleistet worden sind noch Körperschaftsteuer oder durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer auf die Einkommensteuer anzurechnen ist. Eine Veranlagung unterbleibt außerdem, soweit die Einkommensteuer nach § 112 Abs. 6 abgegolten ist.

(5) ¹Für die Durchführung der Veranlagung richtet sich die örtliche Zuständigkeit der Finanzämter nach § 21 der Abgabenordnung. ²Für die Durchführung einer Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 118), die keinen Familienwohnsitz haben, ist das für den älteren Ehegatten nach Satz 1 maßgebende Finanzamt örtlich zuständig.

§ 116

Veranlagung von Arbeitnehmern

(1) ¹Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat, ist zur Einkommensteuer zu veranlagern,

1. wenn das zu versteuernde Einkommen

a) bei Steuerpflichtigen, bei denen die tarifliche Einkommensteuer nach § 80 Abs. 5 zu ermitteln ist, 48 000 Deutsche Mark,

b) bei anderen Steuerpflichtigen 24 000 Deutsche Mark

übersteigt;

2. wenn die Einkünfte oder Einkunftsteile aus nichtselbständiger Arbeit nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren;

3. wenn der Steuerpflichtige Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind, einschließlich der ausländischen Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Einkommensteuer freizustellen sind, von insgesamt mehr als 800 Deutsche Mark erzielt hat;

4. wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat und das zu versteuernde Einkommen

a) bei Steuerpflichtigen, bei denen die tarifliche Einkommensteuer nach § 80 Abs. 5 oder 6 zu ermitteln ist, 32 000 Deutsche Mark,

b) bei anderen Steuerpflichtigen 16 000 Deutsche Mark

übersteigt;

5. wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Versorgungsbezüge im Sinne des § 52 Abs. 1 von insgesamt mehr als 12 000 Deutsche Mark bezogen hat;

6. wenn der Steuerpflichtige vor Beginn des Kalenderjahrs, in dem er sein Einkommen bezogen hat, das 64. Lebensjahr vollendet hatte und nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn, ausgenommen Versorgungsbezüge im Sinne des § 52 Abs. 1, von insgesamt mehr als 6 000 Deutsche Mark bezogen hat;

7. wenn auf der Lohnsteuerkarte des Steuerpflichtigen ein Freibetrag im Sinne des § 137 Abs. 1 Nr. 8 eingetragen worden ist;

8. wenn der Steuerpflichtige ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Einkommensteuer freizustellen sind;

9. wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum geheiratet hat, sein Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, beide Ehegatten im Veranlagungszeitraum Arbeitslohn bezogen haben und für den Steuerpflichtigen oder seinen Ehegatten vor der Eheschließung die Vorschriften des § 79 Abs. 3 oder des § 80 Abs. 6 anzuwenden waren;

10. wenn die Ehe des Steuerpflichtigen in dem Kalenderjahr, in dem er sein Einkommen bezogen hat, durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und er oder sein bisheriger Ehegatte in diesem Kalenderjahr wieder geheiratet hat;

11. wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum die getrennte Veranlagung nach § 119 gewählt hat.

(2) ¹Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat, wird auf Antrag zur Einkommensteuer veranlagt,

1. wenn er ein negatives Ergebnis aus einer anderen Einkunftsart als aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat,
2. wenn er einen Verlustvortrag (§ 66) geltend machen kann,
3. wenn ausländische Steuern auf die Einkommensteuer nach § 101 anzurechnen sind,
4. wenn § 114 angewendet werden soll,
5. wenn er die getrennte Veranlagung nach § 119 wählt,
6. wenn Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b oder c anzurechnen ist,
7. wenn Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe d anzurechnen ist.

²Der Antrag ist durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen.

(3) ¹Bei Ehegatten, die das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, sind

1. die Vorschriften des Absatzes 1 Nr. 2, 3 und 8 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Einkünfte beider Ehegatten an die Stelle der Einkünfte des Steuerpflichtigen treten,
2. die Vorschriften des Absatzes 1 Nr. 4 bis 6 auf den Arbeitslohn jedes Ehegatten gesondert anzuwenden. ²Die Voraussetzung des Absatzes 1 Nr. 4 erster Teil gilt jedoch auch als erfüllt, wenn beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen haben und einer von ihnen für den Veranlagungszeitraum oder für einen Teil des Veranlagungszeitraums nach den Steuerklassen V oder VI besteuert worden ist.

(4) ¹Für die Durchführung der Veranlagung in den Fällen der Absätze 1 und 2 ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige am Schluß des Veranlagungszeitraums seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. ²§ 21 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden. ³Für die Durchführung einer Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 118), die keinen Familienwohnsitz haben, ist das für den älteren Ehegatten nach Satz 1 maßgebende Finanzamt örtlich zuständig. ⁴In den Fällen des § 2 ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die öffentliche Kasse befindet, die für den Veranlagungszeitraum den Arbeitslohn gezahlt hat.

(5) ¹Kommt nach den Absätzen 1 bis 3 eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht, so gilt die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfällt, für den Steuer-

pflichtigen durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten, soweit er nicht für zu wenig erhobene Lohnsteuer in Anspruch genommen werden kann. ²§§ 148 bis 150 bleiben unberührt.

§ 117

Veranlagungswahlrecht für Ehegatten

¹Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind, können zwischen Zusammenveranlagung (§ 118) und getrennter Veranlagung (§ 119) zur Einkommensteuer wählen. ²Gelten für die Ehegatten verschiedene Veranlagungszeiträume (§ 115 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3), so tritt an die Stelle des Veranlagungszeitraums der Teil des Kalenderjahrs, während dessen beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sind. ³Das Wahlrecht gilt nicht für Ehegatten, deren Ehe im Laufe des Kalenderjahrs, in dem sie ihr Einkommen bezogen haben, aufgelöst worden ist, wenn einer der Ehegatten in diesem Kalenderjahr wieder geheiratet hat und er und sein neuer Ehegatte die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllen.

§ 118

Zusammenveranlagung von Ehegatten

(1) Ehegatten, die das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, wenn keiner der Ehegatten die getrennte Veranlagung zur Einkommensteuer wählt.

(2) ¹Bei der Zusammenveranlagung werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt. ²In den Fällen des § 117 Satz 2 erstreckt sich die Zusammenveranlagung auf den Zeitraum, während dessen mindestens einer der Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist.

§ 119

Getrennte Veranlagung von Ehegatten

(1) ¹Ehegatten, die das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, werden getrennt zur Einkommensteuer veranlagt, wenn einer von ihnen diese Veranlagungsart wählt. ²Die Wahl ist im Rahmen der Steuererklärung schriftlich zu treffen.

(2) ¹Bei der getrennten Veranlagung werden Ehegatten so besteuert, als ob sie unverheiratet wären; §§ 16 Satz 2, 48 Abs. 1 Satz 2 und 75 Abs. 1 bleiben unberührt. ²Jedem Ehegatten werden die von ihm erzielten Einkünfte zugerechnet. ³Dabei sind Einkünfte eines Ehegatten nicht allein deshalb zum Teil dem anderen Ehegatten zuzurechnen, weil dieser bei der Erzielung der Einkünfte mitgewirkt

hat. ⁴Sonderausgaben (§ 68), außergewöhnliche Belastungen (§§ 74 bis 76) und die Steuerermäßigung für Vorsorgeaufwendungen (§ 90) werden, soweit sie die Summe der bei der Veranlagung jedes Ehegatten in Betracht kommenden Pauschbeträge und Pauschalen (§ 68 Abs. 3, § 94) übersteigen, bis zur Höhe der bei einer Zusammenveranlagung der Ehegatten in Betracht kommenden Höchstbeträge je zur Hälfte bei der Veranlagung der Ehegatten abgezogen, wenn nicht die Ehegatten gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen. ⁵Die nach § 77 Abs. 5 übertragbaren Pauschbeträge, die Kinderentlastung nach § 97 und der Freibetrag nach § 185 stehen den Ehegatten insgesamt nur einmal zu; sie werden jedem Ehegatten zur Hälfte gewährt.

§ 120

Gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

(1) ¹Bei der gesonderten Feststellung von Einkünften im Sinne des § 161 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a der Abgabenordnung gelten auch Einkunftsteile als Einkünfte. ²Die Art der Einkünfte ist nach den Vorschriften dieses Gesetzes für die Tätigkeit oder das Rechtsverhältnis zu bestimmen, aus dem die Einkünfte erzielt werden. ³Die für die Beteiligten festgestellten Anteile an den Einkünften sind bei der Veranlagung zur Einkommensteuer jedoch der Einkunftsart zuzurechnen, in der sie bei dem Beteiligten jeweils anfallen.

(2) Bei der gesonderten Feststellung von Einkünften sind auch Aufwendungen gesondert festzustellen, die bei der Ermittlung der Einkünfte nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt worden sind, soweit sie bei der Veranlagung der Beteiligten zur Einkommensteuer von Bedeutung sein können.

(3) ¹Wenn an Einkünften im Sinne der §§ 55 und 57 eine Vielzahl von Steuerpflichtigen beteiligt ist, sind Werbungskosten, die nur einzelnen Beteiligten entstanden sind, bei der gesonderten Feststellung der Einkünfte nicht zu berücksichtigen. ²Sie können von dem einzelnen Steuerpflichtigen bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer geltend gemacht werden.

§ 121

Einkommensteuererklärung

(1) ¹Unbeschränkt Steuerpflichtige haben eine Einkommensteuererklärung für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum in den folgenden Fällen abzugeben:

1. Ehegatten, die für den Veranlagungszeitraum, für den die Steuererklärung abzugeben ist, das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben,
 - a) wenn keiner der Ehegatten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat und
 - aa) die Summe der Einkünfte beider Ehegatten mindestens 7 140 Deutsche Mark beträgt oder

bb) mindestens einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung nach § 119 wählt,

- b) wenn mindestens einer der Ehegatten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat und eine Veranlagung nach § 116 Abs. 1 in Betracht kommt;

2. andere unbeschränkt steuerpflichtige Personen,

- a) wenn die Summe der Einkünfte mindestens 3 570 Deutsche Mark beträgt und darin keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind,
- b) wenn in der Summe der Einkünfte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind und eine Veranlagung nach § 116 Abs. 1 in Betracht kommt.

²Unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne der Nummer 1 Buchstabe a und der Nummer 2 Buchstabe a, deren Einkünfte die Mindestbeträge unterschreiten, haben eine Einkommensteuererklärung abzugeben, wenn sie für den Veranlagungszeitraum Kinderentlastung-Abschlagzahlungen erhalten haben oder eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragen. ³Ehegatten, die das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, haben eine gemeinsame Einkommensteuererklärung abzugeben, wenn keiner der Ehegatten die getrennte Veranlagung wählt.

(2) Beschränkt Steuerpflichtige haben eine Einkommensteuererklärung für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum abzugeben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 111 erzielt haben, für die die Einkommensteuer nicht durch den Steuerabzug abgegolten ist (§ 112 Abs. 6).

(3) ¹Personen, die nach den Absätzen 1 oder 2 nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet sind, haben eine solche abzugeben, wenn das Finanzamt sie dazu auffordert. ²Die Aufforderung kann auch durch öffentliche Bekanntmachung erfolgen.

(4) ¹Die Einkommensteuererklärungen sind spätestens am 31. Mai des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahrs abzugeben. ²In den Fällen des § 9 Abs. 2 Nr. 3 sind die Einkommensteuererklärungen bis zum Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf das Ende des Wirtschaftsjahrs folgt, das im abgelaufenen Veranlagungszeitraum begonnen hat, abzugeben, frühestens aber bis zu dem in Satz 1 bezeichneten Zeitpunkt. ³Das Finanzamt ist berechtigt, schon vor Ablauf der Steuererklärungsfrist Angaben zu verlangen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.

§ 122

Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

(1) Die zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft berechtigten Personen sind in den Fällen des § 161 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a der Abgabenordnung verpflichtet, eine Erklärung zur gesonderten Feststellung der Einkünfte der Beteiligten abzugeben.

(2) Der Unternehmer ist in den Fällen des § 161 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b der Abgabenordnung verpflichtet, eine Erklärung zur gesonderten Feststellung seiner Einkünfte abzugeben.

(3) Für die Erklärungen im Sinne der Absätze 1 und 2 gilt § 121 Abs. 4 sinngemäß.

§ 123

Form der Erklärungen

(1) ¹Die Erklärungen im Sinne der §§ 121 und 122 sind nach amtlich vorgeschriebenen Vordrucken abzugeben. ²Sie müssen vom Steuerpflichtigen, in den Fällen des § 121 Abs. 1 Satz 3 von den Ehegatten, eigenhändig unterschrieben sein. ³Hat eine Person oder Vereinigung bei der Anfertigung der Erklärung oder ihrer Anlagen mitgewirkt, so sind der Name und die Anschrift dieser Person oder Vereinigung in in der Erklärung anzugeben.

(2) ¹Den Erklärungen sind beizufügen,

1. wenn Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 erzielt worden sind:

- a) eine Abschrift der Steuerbilanz und, wenn eine Handelsbilanz aufgestellt wird und diese von der Steuerbilanz abweicht, eine Abschrift der Handelsbilanz, wenn ein Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 11 zu ermitteln ist oder ermittelt wird,
- b) eine Abschrift der Verlust- und Gewinnrechnung sowie auf Verlangen des Finanzamts eine Hauptabschlußübersicht, wenn Bücher geführt werden, die den Grundsätzen der doppelten Buchführung entsprechen,
- c) Jahresberichte (Geschäftsberichte) oder Prüfungsberichte, wenn solche vorliegen.

²Das Finanzamt kann verlangen, daß ein Steuerpflichtiger, bei dem eine Außenprüfung in regelmäßigen Zeitabständen nicht durchgeführt wird, die Steuerbilanz sowie die Verlust- und Gewinnrechnung nach amtlich vorgeschriebenen Vordrucken erstellt;

2. wenn Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 4 erzielt worden sind:

- a) die für den Veranlagungszeitraum ausgestellten Lohnsteuerkarten des Steuerpflichtigen mit vollständigen Lohnsteuerbescheinigungen oder in den Fällen, in denen dem Arbeitgeber eine Lohnsteuerkarte nicht vorgelegen hat, Lohnsteuerbescheinigungen nach entsprechendem amtlich vorgeschriebenen Vordruck,
- b) in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige während des Veranlagungszeitraums zeitweise in keinem Dienstverhältnis gestanden hat, etwaige Unterlagen über die Dauer dieser Zeiträume;

3. wenn Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 5 erzielt worden sind:

- a) Bescheinigungen im Sinne des § 47 des Körperschaftsteuergesetzes, wenn Kapitalerträge

im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 oder Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a bezogen worden sind. ²Ist für den Veranlagungszeitraum eine Bescheinigung im Sinne des § 129 Abs. 3 ausgestellt worden, so ist auch diese beizufügen,

b) Bescheinigungen im Sinne des § 162 Abs. 2;

4. wenn Einkünfte im Sinne des § 111 Abs. 1 erzielt worden sind: Bescheinigungen über die durch Steuerabzug nach § 166 Abs. 6 für den Veranlagungszeitraum erhobene Einkommensteuer.

NEUNTER TEIL

Steuererhebung

ERSTES KAPITEL

Erhebung der Einkommensteuer

§ 124

Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

(1) Die Einkommensteuer entsteht, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.

(2) Die Einkommensteuer wird wie folgt abgerechnet:

1. Die Einkommensteuer erhöht sich um

- a) die für den Veranlagungszeitraum geleisteten Kinderentlastung-Abschlagzahlungen (§ 125);
- b) die für den Veranlagungszeitraum ausgezahlte Kinderentlastung (§ 126 Abs. 1) und ausgezahlte Lohnsteuer (§ 126 Abs. 2, § 139 Abs. 2 Satz 7 und Abs. 3).

2. ¹Die Einkommensteuer vermindert sich um

- a) die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 127);
- b) die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von $\frac{9}{10}$ der Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 oder Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a. ²Die Anrechnung erfolgt unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer. ³Die Körperschaftsteuer wird nicht angerechnet
 - aa) in den Fällen des § 128,
 - bb) wenn die Vergütung nach den §§ 129 oder 130 beantragt oder durchgeführt worden ist,
 - cc) wenn die in § 123 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a bezeichneten Bescheinigungen nicht vorgelegt werden;
- c) die Körperschaftsteuer in Höhe der zu den Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 3 gehörenden Tarifbelastung;

- d) die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer (§§ 132, 155, 164, 165 und 166 Abs. 6), soweit sie auf die bei der Veranlagung erfaßten Einkünfte entfällt und in den Fällen des § 155 nicht die Erstattung nach § 159 Abs. 1 oder 2 beantragt oder durchgeführt worden ist.

(3) ¹Die Steuerbeträge nach Absatz 2 Nr. 1 sind insgesamt auf volle Deutsche Mark abzurunden; die Steuerbeträge nach Absatz 2 Nr. 2 sind jeweils auf volle Deutsche Mark aufzurunden. ²Bei den durch Steuerabzug erhobenen Steuern ist jeweils die Summe der Beträge einer einzelnen Abzugsteuer aufzurunden.

(4) ¹Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuß zuungunsten des Steuerpflichtigen ergibt, hat der Steuerpflichtige (Steuerschuldner) diesen Betrag, soweit er den fällig gewordenen, aber nicht entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen entspricht, sofort, im übrigen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (Abschlußzahlung). ²Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuß zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt. ³Bei Ehegatten, die nach § 118 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind, wirkt die Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten.

§ 125

Kinderentlastung — Abschlagzahlung

(1) ¹Das Finanzamt hat dem unbeschränkt Steuerpflichtigen, der zur Einkommensteuer veranlagt wird und Einkünfte oder Einkunftsteile, die der Lohnsteuer unterliegen, nicht erzielt, jeweils nach Ablauf des Monats, für den ihm Kinderentlastung zu gewähren ist, den Monatsbetrag der Kinderentlastung als Abschlagzahlung auszusahlen, soweit er die sich nach den §§ 80 bis 90 für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergebende und auf einen Monatsbetrag umgerechnete Einkommensteuer um wenigstens 50 Deutsche Mark übersteigt. ²§ 124 Abs. 4 Satz 3 gilt sinngemäß. ³Der Anspruch auf Kinderentlastung-Abschlagzahlung entsteht jeweils mit Beginn des Kalendermonats, für den die Kinderentlastung zu gewähren ist.

(2) ¹Das Finanzamt setzt die Abschlagzahlungen durch schriftlichen Bescheid fest. ²Das Finanzamt kann die Abschlagzahlungen rückwirkend neu festsetzen, wenn eine Änderung in den Verhältnissen, die für den Anspruch auf die Kinderentlastung-Abschlagzahlung von Bedeutung sind, eingetreten ist. ³Werden die Abschlagzahlungen rückwirkend herabgesetzt, so ist der zuviel gezahlte Betrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids zurückerstattet.

§ 126

Kinderentlastung — Auszahlung

(1) ¹Der unbeschränkt Steuerpflichtige, der nicht zur Einkommensteuer veranlagt wird und Einkünfte

oder Einkunftsteile, die der Lohnsteuer unterliegen, nicht erzielt, kann die Auszahlung der Kinderentlastung beantragen. ²Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt zu stellen. ³§ 125 Abs. 1 Satz 3 gilt sinngemäß. ⁴Das Finanzamt setzt die Kinderentlastung durch schriftlichen Bescheid fest und zahlt dem Steuerpflichtigen jeweils nach Ablauf der Monate, für die ihm die Kinderentlastung zu gewähren ist, den Monatsbetrag der Kinderentlastung aus. ⁵Bei Ehegatten, denen die Kinderentlastung gemeinsam zusteht, wirkt die Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten. ⁶Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, dem Finanzamt einen Wohnungswechsel und eine Änderung in den Verhältnissen, die für den Anspruch auf die Auszahlung der Kinderentlastung von Bedeutung sind, unverzüglich anzuzeigen. ⁷Soweit die Anspruchsvoraussetzungen für die Auszahlung der Kinderentlastung nicht vorgelegen haben oder weggefallen sind, hat das Finanzamt die Festsetzung der Kinderentlastung zu ändern. ⁸§ 125 Abs. 2 Satz 3 gilt sinngemäß.

(2) ¹Absatz 1 gilt sinngemäß für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen, der Einkünfte oder Einkunftsteile, die der Lohnsteuer unterliegen, erzielt, wenn der Zeitraum, für den er Arbeitslohn nicht bezogen oder Auszahlungsbeträge nach § 139 Abs. 3 nicht erhalten hat, 30 Kalendertage übersteigt. ²Der Antrag auf Auszahlung der Kinderentlastung kann in diesem Fall nur bis zum 30. November des Kalenderjahrs gestellt werden, für das die Kinderentlastung zu gewähren ist; dem Antrag ist die für dieses Kalenderjahr ausgeschriebene Lohnsteuerkarte beizufügen. ³Das Finanzamt hat den Zeitraum, für den es die Kinderentlastung ausgezahlt hat, und den ausgezahlten Betrag als ausgezahlte Lohnsteuer auf der Lohnsteuerkarte einzutragen. ⁴Die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts richtet sich nach § 151 Abs. 1.

(3) Soweit der Zeitraum im Sinne des Absatzes 2 keine vollen Kalendermonate umfaßt, beträgt die Kinderentlastung für ein Kind 1,67 Deutsche Mark, für zwei Kinder vier Deutsche Mark und für jedes weitere Kind zusätzlich vier Deutsche Mark je Kalendertag.

§ 127

Einkommensteuer-Vorauszahlung

(1) ¹Der Steuerpflichtige hat am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zu entrichten, die er für den laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich schulden wird. ²Die Einkommensteuer-Vorauszahlung entsteht jeweils mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalendervierteljahrs begründet wird, mit Begründung der Steuerpflicht.

(2) ¹Die Oberfinanzdirektionen können für Steuerpflichtige, die überwiegend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen, von Absatz 1 Satz 1 abweichende Vorauszahlungszeitpunkte bestimmen. ²Das gleiche gilt für Steuerpflichtige, die überwie-

gend Einkünfte oder Einkunftsteile aus nichtselbstständiger Arbeit erzielen, die der Lohnsteuer nicht unterliegen.

(3) ¹Das Finanzamt setzt die Vorauszahlungen durch Vorauszahlungsbescheid fest. ²Die Vorauszahlungen bemessen sich grundsätzlich nach der Einkommensteuer, die sich nach Anrechnung der Körperschaftsteuer und der Steuerabzugsbeträge (§ 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstaben b bis d) bei der letzten Veranlagung ergeben hat. ³Das Finanzamt kann bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahrs die Vorauszahlungen an die Einkommensteuer anpassen, die sich für den Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergeben wird. ⁴Bei der Anwendung der Sätze 2 und 3 bleiben Aufwendungen im Sinne der §§ 68 und 74 sowie die abziehbaren Beträge nach den §§ 75, 76 und 185 außer Ansatz, wenn diese insgesamt 1800 Deutsche Mark nicht übersteigen.

(4) ¹Bei einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlungen ist die letzte Vorauszahlung für den Veranlagungszeitraum anzupassen. ²Der Erhöhungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten.

§ 128

Ausschluß der Anrechnung von Körperschaftsteuer in Sonderfällen

(1) ¹Die Anrechnung von Körperschaftsteuer nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b ist einem Anteilseigner mit beherrschendem Einfluß auf die ausschüttende Körperschaft oder Personenvereinigung zu versagen oder bei ihm rückgängig zu machen, soweit die anzurechnende Körperschaftsteuer nicht durch die ihr entsprechende gezahlte Körperschaftsteuer gedeckt ist und nach Beginn der Vollstreckung wegen dieser rückständigen Körperschaftsteuer anzunehmen ist, daß die vollständige Einziehung keinen Erfolg haben wird. ²Das gleiche gilt für einen wesentlich beteiligten Anteilseigner ohne beherrschenden Einfluß.

(2) ¹Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn der beherrschende Einfluß oder die wesentliche Beteiligung zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Jahr der Ausschüttung bestanden hat. ²Ein Anteilseigner gilt als wesentlich beteiligt im Sinne des Absatzes 1, wenn er zu mehr als 25 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar beteiligt war.

(3) Wird die Anrechnung rückgängig gemacht, so ist der Steuerbescheid zu ändern.

§ 129

Vergütung von Körperschaftsteuer an unbeschränkt Steuerpflichtige

(1) Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 wird auf Antrag einem Anteilseigner, der im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, die

nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b Satz 1 und 2 anrechenbare Körperschaftsteuer vergütet, wenn anzunehmen ist, daß für ihn eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt.

(2) Die zu vergütende Körperschaftsteuer ist durch eine Bescheinigung im Sinne des § 47 Abs. 1 oder 2 des Körperschaftsteuergesetzes nachzuweisen.

(3) ¹Die übrigen Voraussetzungen des Absatzes 1 sind durch eine Bescheinigung des für den Anteilseigner zuständigen Wohnsitzfinanzamts nachzuweisen. ²Die Geltungsdauer der Bescheinigung darf höchstens fünf Jahre betragen; sie muß am Schluß eines Kalenderjahrs enden. ³Das Finanzamt hat die Bescheinigung vor Ablauf ihrer Geltungsdauer zurückzufordern, wenn die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Anteilseigners endet oder wenn Tatsachen bekannt werden, aufgrund derer voraussichtlich eine Veranlagung des Anteilseigners durchzuführen sein wird. ⁴Fordert das Finanzamt die Bescheinigung zurück oder erkennt der Anteilseigner, daß die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung weggefallen sind, so hat der Anteilseigner dem Finanzamt die Bescheinigung unverzüglich zurückzugeben.

(4) Für die Vergütung ist das Bundesamt für Finanzen zuständig.

(5) Wird der Antrag auf Vergütung in Vertretung des Anteilseigners durch ein inländisches Kreditinstitut gestellt, so kann von der Übersendung der in den Absätzen 2 und 3 bezeichneten Bescheinigungen abgesehen werden, wenn das Kreditinstitut versichert, daß ihm diese Bescheinigungen vorliegen. ²Wird die Bescheinigung im Sinne des Absatzes 3 an den Anteilseigner oder an sein Wohnsitzfinanzamt zurückgegeben, hat das Kreditinstitut auf den Bescheinigungen zu vermerken, für welchen Zeitraum die Vergütung beantragt worden ist. ³Das Recht der Finanzbehörden zur Ermittlung des Sachverhalts bleibt unberührt.

(6) ¹Die Antragsfrist endet am 31. Mai des Jahres, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Einnahmen zugeflossen sind. ²Wird die Vergütung nach Absatz 5 von einem Kreditinstitut beantragt, gilt die Frist als gewahrt, wenn der Anteilseigner das Kreditinstitut bis zu dem in Satz 1 bezeichneten Zeitpunkt schriftlich mit der Antragstellung beauftragt hat.

(7) Die Vergütung ist ausgeschlossen,

1. wenn die Bescheinigung über die zu vergütende Körperschaftsteuer durch einen Hinweis im Sinne des § 47 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes gekennzeichnet worden ist oder
2. wenn der Anteilseigner Mitglied einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft ist, soweit die Vergütung nach § 130 beantragt oder durchgeführt worden ist.

(8) Hat der Anteilseigner Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen (§ 55 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a) erzielt, so gelten für ihn die Absätze 1 und 3 bis 6 sinngemäß. An die Stelle der in Absatz 2 bezeichneten Bescheinigung tritt die Beschei-

nigung im Sinne des § 47 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes.

§ 130

Vergütung von Körperschaftsteuer für Mitglieder von Genossenschaften

(1) ¹Bei Bezügen unbeschränkt Steuerpflichtiger aus Anteilen an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft wird die nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b Satz 1 auf die Einkommensteuer der Mitglieder anrechenbare Körperschaftsteuer auf Antrag unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 129 Abs. 1 an die Genossenschaft vergütet. ²Satz 1 gilt nur

1. für Mitglieder, deren Bezüge im Wirtschaftsjahr 100 Deutsche Mark nicht überstiegen haben, und
2. wenn die Genossenschaft in Vertretung der Mitglieder einen Sammelantrag auf Vergütung stellt, in dem sie sich bereiterklärt, den Vergütungsbetrag für die Mitglieder entgegenezunehmen.

(2) ¹Der Antrag auf Vergütung ist an das für die Besteuerung nach dem Einkommen der Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft zuständige Finanzamt zu richten, das die Körperschaftsteuer vergütet. ²Für die Antragsfrist gilt § 129 Abs. 6 Satz 1 entsprechend.

§ 131

Vergütung des Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrags an beschränkt Einkommensteuerpflichtige

¹Die Vergütung des Erhöhungsbetrags nach den Absätzen 1 und 2 des § 53 Körperschaftsteuergesetz wird auch beschränkt Einkommensteuerpflichtigen gewährt. ²§ 53 Abs. 3 Nr. 1 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes gilt sinngemäß.

ZWEITES KAPITEL

Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)

§ 132

Erhebung der Lohnsteuer

(1) ¹Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn von einem Arbeitgeber gezahlt wird, der im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Sinne der §§ 7 bis 12 der Abgabenordnung hat (inländischer Arbeitgeber). ²Der Lohnsteuer unterliegt auch der im Rahmen des Dienstverhältnisses üblicherweise von einem Dritten für eine Arbeitsleistung gezahlte Arbeitslohn.

(2) ¹Der Arbeitnehmer ist Schuldner der Lohnsteuer. ²Die Lohnsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt.

(3) ¹Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten. ²Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat die öffentliche Kasse, die den Arbeitslohn zahlt, die Pflichten des Arbeitgebers.

(4) ¹Wenn der vom Arbeitgeber geschuldete Barlohn zur Deckung der Lohnsteuer nicht ausreicht, hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen oder der Arbeitgeber einen entsprechenden Teil der anderen Bezüge des Arbeitnehmers zurückzubehalten. ²Soweit der Arbeitnehmer seiner Verpflichtung nicht nachkommt und der Arbeitgeber den Fehlbetrag nicht durch Zurückbehaltung von anderen Bezügen des Arbeitnehmers aufbringen kann, hat der Arbeitgeber dies dem Betriebsstättenfinanzamt (§ 145 Abs. 1 Nr. 1) anzuzeigen. ³Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern.

§ 133

Höhe der Lohnsteuer

(1) ¹Die Jahreslohnsteuer bemißt sich nach dem Arbeitslohn, den der Arbeitnehmer im Kalenderjahr bezieht (Jahresarbeitslohn). ²Laufender Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet; in den Fällen des § 138 Abs. 6 Satz 1 tritt der Lohnabrechnungszeitraum an die Stelle des Lohnzahlungszeitraums. ³Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt.

(2) Die Jahreslohnsteuer ist nach dem Jahresarbeitslohn so zu bemessen, daß sie der Einkommensteuer entspricht, die der Arbeitnehmer schuldet, wenn er ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.

(3) ¹Vom laufenden Arbeitslohn wird die Lohnsteuer jeweils mit dem auf den Lohnzahlungszeitraum entfallenden Teilbetrag der Jahreslohnsteuer erhoben, die sich bei Umrechnung des laufenden Arbeitslohns auf einen Jahresarbeitslohn ergibt. ²Von sonstigen Bezügen wird die Lohnsteuer mit dem Betrag erhoben, der zusammen mit der Lohnsteuer für den laufenden Arbeitslohn des Kalenderjahrs und für etwa im Kalenderjahr bereits gezahlte sonstige Bezüge die voraussichtliche Jahreslohnsteuer ergibt.

(4) Bei der Ermittlung der Lohnsteuer werden die Besteuerungsgrundlagen des Einzelfalls durch die Einreihung der Arbeitnehmer in Steuerklassen (§ 134), Aufstellung von entsprechenden Lohnsteuer tabellen (§ 135) und Ausstellung von entsprechenden Lohnsteuerkarten (§ 136) sowie Feststellung von Freibeträgen (§ 137) berücksichtigt.

§ 134

Lohnsteuerklassen

¹Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs werden unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeit-

nehmer in Steuerklassen eingereiht. ²Dabei gilt folgendes:

1. In die Steuerklasse I gehören Arbeitnehmer, die
 - a) ledig,
 - b) verheiratet, verwitwet oder geschieden sind und bei denen die Voraussetzungen für die Steuerklassen III oder IV nicht erfüllt sind;
2. in die Steuerklasse II gehören die unter Nummer 1 bezeichneten Arbeitnehmer,
 - a) wenn sie vor Beginn des Kalenderjahrs das 49. Lebensjahr vollendet haben oder
 - b) solange ihnen die Kinderentlastung (§ 97) für mindestens ein Kind zusteht;
3. in die Steuerklasse III gehören Arbeitnehmer,
 - a) die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und
 - aa) der Ehegatte des Arbeitnehmers keinen Arbeitslohn bezieht oder
 - bb) der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse V eingereiht wird,
 - b) die verwitwet sind, wenn sie und ihr verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und in diesem Zeitpunkt nicht dauernd getrennt gelebt haben, für das Kalenderjahr, das dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist,
 - c) deren Ehe aufgelöst worden ist, wenn
 - aa) im Kalenderjahr der Auflösung der Ehe beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben und
 - bb) der andere Ehegatte wieder geheiratet hat, von seinem neuen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und er und sein neuer Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind,
 für das Kalenderjahr, in dem die Ehe aufgelöst worden ist;
4. in die Steuerklasse IV gehören Arbeitnehmer, die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und der Ehegatte des Arbeitnehmers ebenfalls Arbeitslohn bezieht;
5. in die Steuerklasse V gehören die unter Nummer 4 bezeichneten Arbeitnehmer, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse III eingereiht wird;
6. die Steuerklasse VI gilt bei Arbeitnehmern, die nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn beziehen, für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn aus dem zweiten und weiteren Dienstverhältnis.

§ 135

Lohnsteuertabellen

(1) ¹Der Bundesminister der Finanzen hat auf der Grundlage der diesem Gesetz beigegebenen Anlagen 2 und 3 (Einkommensteuertabellen) eine Jahreslohnsteuertabelle für Jahresarbeitslöhne bis zu 96 000 Deutsche Mark aufzustellen und bekanntzumachen. ²In der Jahreslohnsteuertabelle sind die für die einzelnen Steuerklassen in Betracht kommenden Jahreslohnsteuerbeträge auszuweisen. ³Die Jahreslohnsteuerbeträge sind für die Steuerklassen I, II und IV aus der Anlage 2, für die Steuerklasse III aus der Anlage 3 abzuleiten. ⁴Die Jahreslohnsteuerbeträge für die Steuerklassen V und VI sind aus einer für diesen Zweck zusätzlich aufzustellenden Einkommensteuertabelle abzuleiten; in dieser Tabelle ist für die in der Anlage 3 ausgewiesenen Beträge des zu versteuernden Einkommens jeweils die Einkommensteuer auszuweisen, die sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der Einkommensteuer für das Zweieinhalbfache und der Einkommensteuer für das Eineinhalbfache des zu versteuernden Einkommens nach der Anlage 3 ergibt. ⁵Im übrigen ist wie folgt zu verfahren:

1. Die in den Einkommensteuertabellen ausgewiesenen Beträge des zu versteuernden Einkommens sind in einen Jahresarbeitslohn umzurechnen durch Hinzurechnung
 - a) des Werbungskosten-Pauschbetrags (§ 53 Abs. 3) für die Steuerklassen I bis V,
 - b) des Sonderausgaben-Pauschbetrags (§ 68 Abs. 3) von 240 Deutsche Mark für die Steuerklassen I, II und IV und von 480 Deutsche Mark für die Steuerklasse III,
 - c) des Haushaltsfreibetrags (§ 79 Abs. 3) für die Steuerklasse II.
2. ¹Die ausgewiesenen Beträge der Einkommensteuer sind in die Jahreslohnsteuer umzurechnen durch Kürzung um
 - a) die Arbeitnehmer-Ermäßigung (§ 89) für die Steuerklassen I bis V,
 - b) die Vorsorgepauschale (§ 94 Abs. 2)
 - aa) für die Steuerklassen I und II in Höhe des § 94 Abs. 2 Satz 2,
 - bb) für die Steuerklasse III in Höhe des § 94 Abs. 3 Nr. 1,
 - cc) für die Steuerklasse IV in Höhe des § 94 Abs. 2 Satz 2 mit der Abweichung, daß ein Betrag von 66 Deutsche Mark an die Stelle des Betrags von 132 Deutsche Mark tritt,
 - dd) für die Steuerklasse V in folgender Höhe: 3,52 vom Hundert des Arbeitslohns, soweit dieser den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betrag von 67 500 Deutsche Mark und dem Jahresbetrag der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung nicht übersteigt,

- c) die Kinderentlastung (§ 97 Abs. 2) von 600 Deutsche Mark für ein Kind, von 1 440 Deutsche Mark für zwei Kinder und zusätzlich von 1 440 Deutsche Mark für jedes weitere Kind für die Steuerklassen II und III sowie von 300 Deutsche Mark für ein Kind, von 720 Deutsche Mark für zwei Kinder und zusätzlich von 720 Deutsche Mark für jedes weitere Kind für die Steuerklasse IV. ²Soweit die Kinderentlastung jeweils den Betrag übersteigt, der sich nach Kürzung der Einkommensteuer um die in den Buchstaben a und b bezeichneten Beträge ergibt, ist sie als Zahlungsbetrag (§ 97 Abs. 1 Satz 2) auszuweisen.

⁶Der Jahreslohnsteuertabelle ist eine dieser Vorschrift entsprechende Anleitung zur Ermittlung der Lohnsteuer für einen nicht ausgewiesenen Jahresarbeitslohn anzufügen.

(2) ¹Der Bundesminister der Finanzen hat aus der Jahreslohnsteuertabelle eine Monatslohnsteuertabelle für Arbeitslöhne bis zu 8 000 Deutsche Mark, eine Wochenlohnsteuertabelle für Wochenarbeitslöhne bis zu 750 Deutsche Mark und eine Tageslohnsteuertabelle für Tagesarbeitslöhne bis zu 150 Deutsche Mark abzuleiten und bekanntzumachen. ²Dabei sind die Anfangsbeträge der Arbeitslohnstufen und die Lohnsteuerbeträge für die Monatslohnsteuertabelle mit einem Zwölftel, für die Wochenlohnsteuertabelle mit $\frac{7}{360}$ und für die Tageslohnsteuertabelle mit $\frac{1}{360}$ der Jahresbeträge anzusetzen. ³Bei der Berechnung der Arbeitslohnstufen und der Lohnsteuerbeträge für die Wochen- und Tageslohnsteuertabellen bleiben Bruchteile eines Pfennigs außer Ansatz. ⁴Bei der Berechnung der Lohnsteuerbeträge für die Monatslohnsteuertabelle sind die Lohnsteuerbeträge auf den nächsten durch 10 teilbaren Pfennigbetrag abzurunden. ⁵Absatz 1 Satz 6 ist sinngemäß anzuwenden.

§ 136

Lohnsteuerkarte

(1) ¹Die Gemeinden haben den in ihrem Bezirk ansässigen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern für jedes Kalenderjahr unentgeltlich eine Lohnsteuerkarte nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen und zu übermitteln. ²Bezieht ein Arbeitnehmer nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn, so hat die Gemeinde eine entsprechende Anzahl Lohnsteuerkarten unentgeltlich auszustellen und zu übermitteln. ³Wenn eine Lohnsteuerkarte verlorengegangen, unbrauchbar geworden oder zerstört worden ist, hat die Gemeinde eine Ersatz-Lohnsteuerkarte auszustellen. ⁴Hierfür kann die ausstellende Gemeinde von dem Arbeitnehmer eine Gebühr bis 3 Deutsche Mark erheben; das Verwaltungskostengesetz ist anzuwenden.

(2) ¹Das Verfahren für die Ausstellung der Lohnsteuerkarten wird durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates

geregelt. ²Dabei kann insbesondere bestimmt werden,

1. welche Gemeinde für die Ausstellung der Lohnsteuerkarten und Änderung der Eintragungen im Einzelfall örtlich zuständig ist,
2. wann die Lohnsteuerkarten auszustellen sind,
3. welche Merkmale auf den Lohnsteuerkarten einzutragen sind,
4. welche Unterlagen den Eintragungen zugrunde zu legen sind,
5. daß die Beendigung der Ausstellung öffentlich bekanntzumachen ist,
6. welche Nachweise über die ausgestellten Lohnsteuerkarten zu führen sind.

(3) ¹Die Gemeinde hat auf der Lohnsteuerkarte insbesondere jeweils in Worten den Familienstand, die Steuerklasse (§ 134) und die Zahl der Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und für die dem Arbeitnehmer Kinderentlastung (§ 97) zusteht, einzutragen. ²Für die Eintragungen sind die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahrs maßgebend, für das die Lohnsteuerkarte gilt. ³Steht dem Arbeitnehmer eine Kinderentlastung für ein Kind zu, das zu Beginn des Kalenderjahrs das 18. Lebensjahr vollendet hat (§ 97 Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 und 4), so wird die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse und Zahl der Kinder auf Antrag vom Finanzamt geändert. ⁴Die Eintragung des Familienstands, der Steuerklasse und der Zahl der Kinder ist die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 160 Abs. 1 der Abgabenordnung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. ⁵Der Eintragung braucht eine Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf nicht beigefügt zu werden.

(4) ¹Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, die Eintragung des Familienstands und der Zahl der Kinder auf der Lohnsteuerkarte umgehend ändern zu lassen, wenn

1. die Eintragung auf der Lohnsteuerkarte von den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahrs zugunsten des Arbeitnehmers abweicht,
2. die Voraussetzungen für die Kinderentlastung für ein Kind im Laufe des Kalenderjahrs wegfallen.

²Die Änderung von Eintragungen im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 ist bei der Gemeinde, die Änderung von Eintragungen im Sinne des Absatzes 3 Satz 3 beim Finanzamt zu beantragen. ³Kommt der Arbeitnehmer seinen Verpflichtungen nicht nach, so hat die Gemeinde oder das Finanzamt die Eintragung von Amts wegen zu ändern; der Arbeitnehmer hat die Lohnsteuerkarte der Gemeinde oder dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen. ⁴Unterbleibt die Änderung der Eintragung, hat das Finanzamt zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn diese 20 Deutsche Mark übersteigt; hierzu hat die Gemeinde dem Finanzamt die Fälle mitzuteilen, in denen eine von ihr vorzunehmende Änderung unterblieben ist.

(5) ¹Treten bei einem Arbeitnehmer im Laufe des Kalenderjahrs, für das die Lohnsteuerkarte gilt, die Voraussetzungen für eine ihm günstigere Steuerklasse oder Zahl der Kinder ein, so kann der Arbeitnehmer bis zum 30. November bei der Gemeinde, in den Fällen des § 97 Abs. 2 Satz 4 und Abs. 3 und 4 bei dem Finanzamt die Änderung der Eintragung beantragen. ²Die Änderung ist mit Wirkung von dem Tage an vorzunehmen, an dem erstmals die Voraussetzungen für die Änderung vorlagen. ³Ehegatten, die beide Arbeitslohn beziehen, können im Laufe des Kalenderjahrs einmal, spätestens bis zum 30. November, bei der Gemeinde beantragen, die auf ihren Lohnsteuerkarten eingetragenen Steuerklassen in andere nach § 134 Nr. 3 bis 5 in Betracht kommende Steuerklassen zu ändern. ⁴Die Gemeinde hat die Änderung mit Wirkung vom Beginn des auf die Antragstellung folgenden Kalendermonats an vorzunehmen.

(6) ¹Die Gemeinden sind insoweit, als sie Lohnsteuerkarten auszustellen, Eintragungen auf den Lohnsteuerkarten vorzunehmen und zu ändern haben, örtliche Landesfinanzbehörden. ²Sie sind insoweit verpflichtet, den Anweisungen des örtlich zuständigen Finanzamts nachzukommen. ³Das Finanzamt kann erforderlichenfalls Verwaltungsakte, für die eine Gemeinde sachlich zuständig ist, selbst erlassen. ⁴Der Arbeitnehmer, der Arbeitgeber oder andere Personen dürfen die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte nicht ändern oder ergänzen.

§ 137

Freibetrag beim Lohnsteuerabzug

(1) Auf der Lohnsteuerkarte wird als vom Arbeitslohn abzuziehender Freibetrag die Summe der folgenden Beträge eingetragen:

1. der Altersfreibetrag (§ 79 Abs. 2),
2. der Haushaltsfreibetrag (§ 79 Abs. 3) bei Arbeitnehmern, denen Kinderentlastung nach den §§ 97 bis 99 in den Fällen des § 100 für mindestens ein Kind zustehen würde, soweit der Haushaltsfreibetrag nicht bereits durch Einreihung des Arbeitnehmers in die Steuerklasse II berücksichtigt wird,
3. die Pauschbeträge für Körperbehinderte und Hinterbliebene (§ 77),
4. Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen (§ 53), soweit sie den Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 53 Abs. 3) übersteigen,
5. Sonderausgaben (§ 68), soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag von 240 Deutsche Mark (§ 68 Abs. 3) übersteigen,
6. der Betrag, der nach §§ 74, 75 und 76 wegen außergewöhnlicher Belastungen zu gewähren ist,
7. der Freibetrag, der nach § 185 zu gewähren ist,
8. der Betrag der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, der sich bei Inanspruch-

nahme der erhöhten Abschreibungen nach § 170 oder nach § 14 a des Berlinförderungsgesetzes oder der erhöhten Absetzungen nach Maßgabe des § 194 Abs. 12 für ein selbstgenutztes Einfamilienhaus oder eine selbstgenutzte Eigentumswohnung voraussichtlich ergeben wird.

(2) ¹Die Gemeinde hat den Altersfreibetrag und nach Anweisung des Finanzamts die Pauschbeträge für Körperbehinderte und Hinterbliebene bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarten in einer Summe von Amts wegen einzutragen; dabei ist der Freibetrag durch Aufteilung in Monats-, Wochen- und Tagesfreibeträge jeweils auf das Kalenderjahr gleichmäßig zu verteilen. ²Der Arbeitnehmer kann beim Finanzamt die Eintragung des nach Absatz 1 insgesamt in Betracht kommenden Freibetrags beantragen. ³Der Antrag kann nur nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum 30. November des Kalenderjahrs gestellt werden, für das die Lohnsteuerkarte gilt. ⁴Der Antrag ist hinsichtlich eines Freibetrags aus der Summe der nach Absatz 1 Nr. 4 bis 7 in Betracht kommenden Aufwendungen und Beträge unzulässig, wenn die Aufwendungen im Sinne der §§ 53, 68 und 74 sowie die abziehbaren Beträge nach den §§ 75, 76 und 185 insgesamt 1 800 Deutsche Mark nicht übersteigen. ⁵Das Finanzamt hat den Freibetrag durch Aufteilung in Monats-, Wochen- und Tagesfreibeträge jeweils auf die der Antragstellung folgenden Monate des Kalenderjahrs gleichmäßig zu verteilen. ⁶Abweichend hiervon darf ein Freibetrag, der im Monat Januar eines Kalenderjahrs beantragt wird, mit Wirkung vom 1. Januar dieses Kalenderjahrs an eingetragen werden. ⁷Das Eintragungsverfahren wird durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates geregelt; dabei kann insbesondere angeordnet werden, wie die Umrechnung in Monats-, Wochen- und Tagesfreibeträge vorzunehmen ist, wie die sich ergebenden Beträge aufzurunden sind und in welcher Form die Eintragung zu geschehen hat.

(3) ¹Für Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerverpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, ist jeweils die Summe der nach Absatz 1 Nr. 1 und 3 und 5 bis 8 in Betracht kommenden Beträge gemeinsam zu ermitteln; in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 5 tritt an die Stelle des Sonderausgaben-Pauschbetrags von 240 Deutsche Mark der Sonderausgaben-Pauschbetrag von 480 Deutsche Mark. ²Für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 4 ist die Summe der für beide Ehegatten in Betracht kommenden Beträge im Sinne des Absatzes 1 Nr. 4 bis 7 maßgebend. ³Die nach Satz 1 ermittelte Summe ist je zur Hälfte auf die Ehegatten aufzuteilen, wenn für jeden Ehegatten eine Lohnsteuerkarte ausgeschrieben worden ist und die Ehegatten keine andere Aufteilung beantragen. ⁴Für einen Arbeitnehmer, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, für das die Lohnsteuerkarte gilt, aufgelöst worden ist und dessen bisheriger Ehegatte im selben Kalenderjahr wieder geheiratet hat, sind die nach Absatz 1 in Betracht kommenden Beträge ausschließlich auf Grund der in seiner Person erfüllten Voraussetzungen zu ermitteln.

(4) ¹Die Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte ist die gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 160 Abs. 1 der Abgabenordnung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. ²Der Eintragung braucht eine Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf nicht beigefügt zu werden. ³Ein mit einer Belehrung über den zulässigen Rechtsbehelf versehener schriftlicher Bescheid ist jedoch zu erteilen, wenn dem Antrag des Arbeitnehmers nicht in vollem Umfang entsprochen wird.

(5) ¹Der Arbeitnehmer ist abweichend von § 98 Abs. 2 der Abgabenordnung verpflichtet, unverzüglich die Änderung eines auf seiner Lohnsteuerkarte eingetragenen Freibetrags zu beantragen, wenn bei dessen Ermittlung

1. Aufwendungen für die Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 53 Abs. 1 Nr. 2),
2. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung (§ 53 Abs. 1 Nr. 3),
3. Mehraufwendungen für eine doppelte Unterkunft (§ 53 Abs. 1 Nr. 4),
4. Unterhaltsaufwendungen (§ 75) oder
5. Aufwendungen für eine Hausgehilfin (§ 76)

berücksichtigt worden sind und die Verhältnisse sich im Laufe des Kalenderjahrs derart ändern, daß die Aufwendungen um mindestens 400 Deutsche Mark geringer sein werden. ²§ 98 Abs. 1 der Abgabenordnung bleibt unberührt.

(6) Ergibt sich in den Fällen des Absatzes 5, daß zu wenig Lohnsteuer erhoben worden ist, so hat das Finanzamt den Fehlbetrag vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn er 20 Deutsche Mark übersteigt.

§ 138

Durchführung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

(1) ¹Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs hat der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber vor Beginn des Kalenderjahrs oder beim Eintritt in das Dienstverhältnis eine Lohnsteuerkarte vorzulegen. ²Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuerkarte während des Dienstverhältnisses aufzubewahren. ³Er hat sie dem Arbeitnehmer während des Kalenderjahrs zur Vorlage beim Finanzamt oder bei der Gemeinde vorübergehend zu überlassen sowie innerhalb angemessener Frist nach Beendigung des Dienstverhältnisses herauszugeben; bei vorübergehender Überlassung ist auf der Lohnsteuerkarte kenntlich zu machen, daß das Dienstverhältnis fortbesteht. ⁴Der Arbeitgeber darf die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Merkmale nur für die Einbehaltung der Lohnsteuer verwerten; er darf sie ohne Zustimmung des Arbeitnehmers nur offenbaren, soweit dies gesetzlich zugelassen ist.

(2) ¹Für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn hat der Arbeitgeber die Höhe des laufenden Arbeitslohns und den Lohnzahlungszeitraum festzustellen. ²Vom Arbeitslohn sind der auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Anteil des Versorgungs-Freibetrags (§ 52 Abs. 1), der Weihnachts-Freibetrag (§ 52 Abs. 2) und der auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Anteil des Altersentlastungsbetrags (§ 64) abziehen, wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind. ³Außerdem hat der Arbeitgeber einen etwaigen Freibetrag nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers vom Arbeitslohn abziehen. ⁴Für den so gekürzten Arbeitslohn ist die Lohnsteuer aus der für den Lohnzahlungszeitraum geltenden Lohnsteuertabelle oder nach der der Lohnsteuertabelle angefügten Anleitung zu ermitteln. ⁵Dabei ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse und Zahl der Kinder maßgebend. ⁶Die sich danach ergebende Lohnsteuer ist vom Arbeitslohn einzubehalten; ein sich etwa ergebender Auszahlungsbetrag ist dem Arbeitnehmer auszuzahlen. ⁷Die auszuzahlende Lohnsteuer ist dem Betrag zu entnehmen, den der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer insgesamt an Lohnsteuer einbehalten hat.

(3) ¹Wird im Rahmen eines fortbestehenden gegenwärtigen Dienstverhältnisses die Beschäftigung unterbrochen oder eingeschränkt, so hat der Arbeitgeber einen in Betracht kommenden Auszahlungsbetrag auch dann zu ermitteln und auszuzahlen, wenn der Arbeitnehmer infolge der Unterbrechung oder Einschränkung für den Lohnzahlungszeitraum Arbeitslohn nicht bezieht. ²Es dürfen jedoch nur solche Lohnzahlungszeiträume berücksichtigt werden, in denen der Arbeitnehmer nachweislich erkrankt ist oder für die

1. Verletztengeld aus der gesetzlichen Unfallversicherung,
2. Einkommensausgleich nach § 17 des Bundesversorgungsgesetzes,
3. Kurzarbeitergeld oder Schlechtwettergeld,
4. Mutterschaftsgeld nach den Vorschriften des Mutterschutzgesetzes oder der Reichsversicherungsordnung,
5. Übergangsgeld während der Durchführung von Maßnahmen zur Erhaltung, Besserung und Wiederherstellung der Erwerbsfähigkeit (Heilbehandlung und Berufsförderung),
6. Unterhaltsgeld während der Teilnahme an Maßnahmen der beruflichen Bildung und der beruflichen Rehabilitation nach dem Arbeitsförderungsgesetz,
7. Unterhaltsbeitrag während einer Berufsförderungsmaßnahme nach § 26 des Bundesversorgungsgesetzes,
8. Entschädigung nach dem Bundes-Seuchengesetz

bezogen wird, längstens aber 78 Wochen. ³Bezieht der Arbeitnehmer Arbeitslohn für einen Kalendermonat, in dem die Beschäftigung durch Streik oder Aussperrung des Arbeitnehmers unterbrochen war,

so sind auch die Lohnzahlungszeiträume dieses Kalendermonats zu berücksichtigen, für die der Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn bezieht.

(4) ¹Für die Einbehaltung der Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug hat der Arbeitgeber den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ohne den sonstigen Bezug festzustellen. ²Von dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn sind der Versorgungs-Freibetrag (§ 52 Abs. 1), der Weihnachts-Freibetrag (§ 52 Abs. 2) und der Altersentlastungsbetrag (§ 64), wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind, sowie ein etwaiger Jahresfreibetrag nach Maßgabe der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte abzuziehen. ³Für den so gekürzten Jahresarbeitslohn (maßgebender Jahresarbeitslohn) ist die Lohnsteuer aus der Jahreslohnsteuertabelle oder der der Jahreslohnsteuertabelle angefügten Anleitung zu ermitteln. ⁴Dabei ist die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Steuerklasse und Zahl der Kinder maßgebend. ⁵Außerdem ist die Jahreslohnsteuer für den maßgebenden Jahresarbeitslohn unter Einbeziehung des sonstigen Bezugs zu ermitteln. ⁶Dabei ist der sonstige Bezug um den Versorgungs-Freibetrag, den Weihnachts-Freibetrag und den Altersentlastungsbetrag zu kürzen, wenn die Voraussetzungen für den Abzug dieser Beträge jeweils erfüllt sind und soweit sie nicht bei der Feststellung des maßgebenden Jahresarbeitslohns berücksichtigt worden sind. ⁷Der Unterschiedsbetrag zwischen den ermittelten Jahreslohnsteuerbeträgen oder Auszahlungsbeträgen ist die Lohnsteuer, die von dem sonstigen Bezug einzubehalten ist. ⁸Bei Bezügen für eine mehrjährige Tätigkeit sind die Vorschriften des § 81 sinngemäß anzuwenden. ⁹Aus Vereinfachungsgründen ist

1. ein sonstiger Bezug als laufender Arbeitslohn zu behandeln, wenn er 300 Deutsche Mark nicht übersteigt, oder
2. die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug mit einem Steuersatz von 20 vom Hundert einzubehalten, wenn der maßgebende Jahresarbeitslohn einschließlich des sonstigen Bezugs
 - a) bei Arbeitnehmern in den Steuerklassen I, II und IV 17 000 Deutsche Mark,
 - b) bei Arbeitnehmern in der Steuerklasse III 34 000 Deutsche Mark,
 - c) bei Arbeitnehmern in den Steuerklassen V und VI 14 000 Deutsche Mark

nicht übersteigt. ¹⁰Von einer Entschädigung im Sinne des § 62 Nr. 1, soweit sie nach § 132 Abs. 1 der Lohnsteuer unterliegt, sowie von der Vergütung für eine Arbeitnehmererfindung (§ 87) und von der Prämie für einen Verbesserungsvorschlag (§ 88), soweit der nach § 86 Satz 1, § 84 Abs. 2 in Betracht kommende Freibetrag überschritten wird, ist die Lohnsteuer nach Satz 7 oder nach Nummer 2 zur Hälfte einzubehalten.

(5) ¹Für Lohnzahlungszeiträume, für die Lohnsteuertabellen nicht aufgestellt sind, ergibt sich die Lohnsteuer aus den mit der Zahl der Arbeitstage oder Arbeitswochen vervielfachten Beträgen der

Lohnsteuertagestabelle oder Lohnsteuerwochentabelle. ²Als Zahl der Arbeitstage gilt die Zahl der Kalendertage des Lohnzahlungszeitraums.

(6) ¹Wenn der Arbeitgeber für den Lohnzahlungszeitraum lediglich Abschlagzahlungen leistet und eine Lohnabrechnung für einen längeren Zeitraum (Lohnabrechnungszeitraum) vornimmt, kann er den Lohnabrechnungszeitraum als Lohnzahlungszeitraum behandeln und die Lohnsteuer abweichend von § 132 Abs. 3 bei der Lohnabrechnung einbehalten. ²Satz 1 gilt nicht, wenn der Lohnabrechnungszeitraum fünf Wochen übersteigt oder die Lohnabrechnung nicht innerhalb von drei Wochen nach dessen Ablauf erfolgt. ³Das Betriebsstättenfinanzamt kann anordnen, daß die Lohnsteuer von den Abschlagzahlungen einzubehalten ist, wenn die Erhebung der Lohnsteuer sonst nicht gesichert erscheint. ⁴Wenn wegen einer besonderen Entlohnungsart weder ein Lohnzahlungszeitraum noch ein Lohnabrechnungszeitraum festgestellt werden kann, gilt als Lohnzahlungszeitraum die Summe der tatsächlichen Arbeitstage oder Arbeitswochen.

(7) ¹Ist nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der von einem inländischen Arbeitgeber gezahlte Arbeitslohn von der Lohnsteuer freizustellen, so erteilt das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers eine entsprechende Bescheinigung. ²Der Arbeitgeber hat diese Bescheinigung als Beleg zum Lohnkonto (§ 144 Abs. 1) aufzubewahren.

§ 139

Durchführung des Lohnsteuerabzugs ohne Lohnsteuerkarte

(1) ¹Solange der unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer dem Arbeitgeber eine Lohnsteuerkarte schuldhaft nicht vorlegt oder die Rückgabe der ihm ausgehändigten Lohnsteuerkarte schuldhaft verzögert, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer

1. bei Monatsarbeitslöhnen, die ... Deutsche Mark, bei Wochenarbeitslöhnen, die ... Deutsche Mark, und bei Tagesarbeitslöhnen, die ... Deutsche Mark nicht übersteigen *), nach der Steuerklasse VI,
2. in den Fällen, in denen die Beträge der Nummer 1 überschritten werden, nach der Steuerklasse I

zu ermitteln. ²Weist der Arbeitnehmer nach, daß er die Nichtvorlage oder verzögerte Rückgabe der Lohnsteuerkarte nicht zu vertreten hat, so hat der Arbeitgeber für die Lohnsteuerberechnung die ihm bekannten Familienverhältnisse des Arbeitnehmers zugrunde zu legen.

(2) ¹Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer von dem Arbeitslohn für den Monat Januar eines Kalenderjahrs abweichend von Absatz 1 aufgrund der

*) Hier sind die höchsten Arbeitslohnbeträge einzusetzen, für die die Lohnsteuer nach der Steuerklasse VI geringer ist als nach der Steuerklasse I.

Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte für das vorhergehende Kalenderjahr ermitteln, wenn der Arbeitnehmer eine Lohnsteuerkarte für das neue Kalenderjahr bis zur Lohnabrechnung nicht vorgelegt hat. ²Nach Vorlage der Lohnsteuerkarte ist die Lohnsteuerermittlung für den Monat Januar zu überprüfen und erforderlichenfalls zu ändern. ³Legt der Arbeitnehmer bis zum 31. März keine Lohnsteuerkarte vor, ist nachträglich Absatz 1 anzuwenden. ⁴Die zu wenig oder zuviel einbehaltene Lohnsteuer ist jeweils bei der nächsten Lohnabrechnung auszugleichen.

(3) ¹Für Arbeitnehmer, die nach § 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer unabhängig von einer Lohnsteuerkarte zu ermitteln. ²Dabei sind die Steuerklasse und Zahl der Kinder maßgebend, die nach § 136 Abs. 3 bis 5 auf einer Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers einzutragen wären. ³Auf Antrag des Arbeitnehmers erteilt das Betriebsstättenfinanzamt (§ 145 Abs. 1 Nr. 1) über die maßgebende Steuerklasse und Zahl der Kinder und einen etwa in Betracht kommenden Freibetrag (§ 137) eine Bescheinigung, für die die Vorschriften über die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte sinngemäß anzuwenden sind.

§ 140

Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

(1) ¹Für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs werden beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer in der Steuerklasse I oder II eingereiht. ²Arbeitnehmer, die unverheiratet sind, gehören in die Steuerklasse I oder, wenn sie vor Beginn des Kalenderjahrs das 49. Lebensjahr vollendet oder Anspruch auf Kinderentlastung haben, in die Steuerklasse II, verheiratete Arbeitnehmer gehören in die Steuerklasse II; § 134 Nr. 6 ist anzuwenden. ³Das Betriebsstättenfinanzamt (§ 145 Abs. 1 Nr. 1) erteilt auf Antrag des Arbeitnehmers über die maßgebende Steuerklasse und Zahl der Kinder eine Bescheinigung, für die die Vorschriften über die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte sinngemäß anzuwenden sind.

(2) ¹In die nach Absatz 1 zu erteilende Bescheinigung trägt das Finanzamt auf Antrag des Arbeitnehmers als vom Arbeitslohn abzuziehender Freibetrag die Summe folgender Beträge ein:

1. den Altersfreibetrag (§ 79 Abs. 2),
2. den Haushaltsfreibetrag (§ 79 Abs. 3) bei den beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, denen Kinderentlastung nach den §§ 97 bis 99 in den Fällen des § 100 für mindestens ein Kind zustehen würde, soweit der Haushaltsfreibetrag nicht bereits durch Einreihung des Arbeitnehmers in die Steuerklasse II berücksichtigt wird,
3. Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen (§ 53), soweit sie den Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 53 Abs. 3) übersteigen,

4. Sonderausgaben (§ 68), soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag von 240 Deutsche Mark (§ 68 Abs. 3) übersteigen.

²§ 137 Abs. 2 Sätze 3, 5 bis 7 und Absätze 4 bis 6 ist sinngemäß anzuwenden.

(3) ¹Der Arbeitnehmer hat die nach Absatz 1 erteilte Bescheinigung seinem Arbeitgeber vor Beginn des Kalenderjahrs oder beim Eintritt in das Dienstverhältnis vorzulegen. ²Der Arbeitgeber hat die Bescheinigung aufzubewahren. ³§ 138 Abs. 1 Satz 3 und 4 gilt sinngemäß. ⁴Der Arbeitgeber hat im übrigen den Lohnsteuerabzug nach Maßgabe des § 138 Abs. 2 bis 7 und des § 139 Abs. 1 und 2 durchzuführen; dabei tritt die nach Absatz 1 erteilte Bescheinigung an die Stelle der Lohnsteuerkarte.

(4) ¹Eine Auszahlung von Lohnsteuer im Sinne des § 138 Abs. 2 ist auch an die in § 112 Abs. 5 Satz 5 bezeichneten Personen vorzunehmen. ²Zuständig für die Auszahlung ist der jeweilige Träger der Entwicklungshilfe im Sinne des § 2 des Entwicklungshilfegesetzes. ³Das für den Träger der Entwicklungshilfe zuständige Finanzamt erteilt auf Antrag des Entwicklungshelfers über die maßgebende Zahl der Kinder eine Bescheinigung, für die die Vorschriften über die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte sinngemäß anzuwenden sind.

§ 141

Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen

(1) ¹Das Betriebsstättenfinanzamt (§ 145 Abs. 1 Nr. 1) kann auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, daß die Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 133 zu ermittelnden Pauschsteuersatz erhoben wird, soweit

1. von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden oder
2. ist einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat.

²Voraussetzung für die Pauschalierung der Lohnsteuer ist, daß die Ermittlung der Lohnsteuer nach §§ 138 bis 140 schwierig ist oder einen unverhältnismäßigen Arbeitsaufwand erfordern würde. ³Der Arbeitgeber hat dem Antrag eine Berechnung beizufügen, aus der sich der durchschnittliche Steuersatz unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Jahresarbeitslöhne und der durchschnittlichen Jahreslohnsteuer in jeder Steuerklasse für diejenigen Arbeitnehmer ergibt, denen die Bezüge gewährt werden sollen oder gewährt worden sind.

(2) ¹Abweichend von Absatz 1 kann das Betriebsstättenfinanzamt die Erhebung der Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 vom Hundert zulassen, soweit der Arbeitgeber in einer größeren Zahl von Fällen Arbeitslohn aus Anlaß von Betriebsveranstaltungen zahlt. ²Dasselbe gilt, soweit der Arbeitgeber in einer größeren Zahl von Fällen Erho-

lungsbefähigten gewährt unter folgenden Voraussetzungen:

1. Die Erholungsbefähigung darf zusammen mit Erholungsbefähigungen, die im selben Kalenderjahr früher gewährt worden sind, 300 Deutsche Mark für den Arbeitnehmer, 200 Deutsche Mark für dessen Ehegatten und 100 Deutsche Mark für jedes Kind, für das dem Arbeitnehmer Kindererhaltungsgeld nach den §§ 97 bis 99 zusteht oder in den Fällen des § 100 Abs. 1 zustehen würde, nicht übersteigen.
2. Bei Erholungsbefähigungen, die in bar gezahlt werden, muß der Arbeitgeber sicherstellen, daß die Befähigungen zu Erholungszwecken verwendet werden.

(3) ¹Der Arbeitgeber hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen. ²Er ist Schuldner der pauschalen Lohnsteuer. ³Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer und beim Lohnsteuer-Jahresausgleich außer Ansatz. ⁴Die pauschale Lohnsteuer ist weder auf die Einkommensteuer noch auf die Jahreslohnsteuer anzurechnen.

§ 142

Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte

(1) ¹Der Arbeitgeber kann unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte bei Arbeitnehmern, die nur kurzfristig oder in geringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 10 vom Hundert des Arbeitslohns erheben. ²Dabei gilt folgendes:

1. Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer bei dem Arbeitgeber gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird, die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt und
 - a) der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 28 Deutsche Mark durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt oder
 - b) die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird.
2. Eine Beschäftigung in geringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn liegt vor, wenn der Arbeitnehmer bei dem Arbeitgeber laufend beschäftigt wird, die Tätigkeit jedoch während der Beschäftigungsdauer 20 Stunden und der Arbeitslohn 80 Deutsche Mark wöchentlich nicht übersteigt.

(2) ¹Abweichend von Absatz 1 kann der Arbeitgeber unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte bei Aushilfskräften, die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ausschließlich mit typisch land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz

von 2 vom Hundert des Arbeitslohns erheben. ²Aushilfskräfte im Sinne dieser Vorschrift sind Personen, die von Fall zu Fall für eine im voraus bestimmte Arbeit von vorübergehender Dauer in ein Dienstverhältnis treten. ³Aushilfskräfte sind nicht Arbeitnehmer, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören.

(3) ¹Die Pauschalierungen nach den Absätzen 1 und 2 sind unzulässig bei Arbeitnehmern, deren Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 8 Deutsche Mark durchschnittlich je Arbeitsstunde übersteigt. ²Das Betriebsstättenfinanzamt kann außerdem die Pauschalierung der Lohnsteuer untersagen, wenn die Pauschalsteuer offensichtlich von der nach §§ 138 bis 140 insgesamt zu erhebenden Lohnsteuer abweicht.

(4) ¹Auf die Pauschalierungen nach den Absätzen 1 und 2 ist § 141 Abs. 3 anzuwenden. ²Die aus dem pauschal besteuerten Arbeitslohn erzielten Einkünfte oder Einkunftsteile gelten nicht als Einkünfte oder Einkunftsteile, die der Lohnsteuer unterliegen.

§ 143

Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftsicherungsleistungen

(1) ¹Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer von den Beiträgen für eine Direktversicherung des Arbeitnehmers und von den Zuwendungen an eine Pensionskasse mit einem Pauschsteuersatz von 10 vom Hundert der Beiträge und Zuwendungen erheben, soweit diese nicht nach § 6 Abs. 8 Nr. 15 steuerfrei sind. ²Die pauschale Erhebung der Lohnsteuer von Beiträgen für eine Direktversicherung ist nur zulässig, wenn die Versicherung nicht auf den Erlebensfall eines früheren als des 60. Lebensjahrs abgeschlossen und eine vorzeitige Kündigung des Versicherungsvertrags durch den Arbeitnehmer ausgeschlossen worden ist.

(2) ¹Absatz 1 gilt nicht, soweit die zu besteuernenden Beiträge und Zuwendungen des Arbeitgebers für den Arbeitnehmer 2 400 Deutsche Mark im Kalenderjahr übersteigen oder nicht aus seinem ersten Dienstverhältnis bezogen werden. ²Für Beiträge und Zuwendungen, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer aus Anlaß der Beendigung des Dienstverhältnisses erbracht hat, vervielfältigt sich der Betrag von 2 400 Deutsche Mark mit der Anzahl der Kalenderjahre, in denen das Dienstverhältnis des Arbeitnehmers zu dem Arbeitgeber bestanden hat.

(3) ¹§ 141 Abs. 3 ist anzuwenden. ²Die Anwendung des § 141 Abs. 1 Nr. 1 auf Bezüge im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist ausgeschlossen.

§ 144

Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug

(1) ¹Der Arbeitgeber hat am Ort der Betriebsstätte (Absatz 2) für jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr ein Lohnkonto zu führen. ²In das Lohn-

konto sind die für den Lohnsteuerabzug erforderlichen Merkmale aus der Lohnsteuerkarte oder aus einer entsprechenden Bescheinigung zu übernehmen. ³Bei jeder Lohnzahlung für das Kalenderjahr, für das das Lohnkonto gilt, sind im Lohnkonto die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns, der steuerfreien Bezüge und der Bezüge im Sinne des § 54 sowie die einbehaltene, übernommene oder ausgezahlte Lohnsteuer einzutragen; an die Stelle der Lohnzahlung tritt in den Fällen des § 138 Abs. 3 die Auszahlung der Lohnsteuer und in den Fällen des § 138 Abs. 6 Satz 1 die Lohnabrechnung. ⁴Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates vorzuschreiben, welche Einzelangaben im Lohnkonto aufzuzeichnen sind. ⁵Dabei können für Arbeitnehmer mit geringem Arbeitslohn und für die Fälle der §§ 141 bis 143 Aufzeichnungserleichterungen sowie für steuerfreie Bezüge und Bezüge im Sinne des § 54 Aufzeichnungen außerhalb des Lohnkontos zugelassen werden. ⁶Die Lohnkonten sind bis zum Ablauf des sechsten Kalenderjahrs, das auf die zuletzt eingetragene Lohnzahlung folgt, aufzubewahren.

(2) ¹Betriebstätte ist der Betrieb oder Teil des Betriebs des Arbeitgebers im Inland, in dem der Arbeitslohn und die Lohnsteuer ermittelt werden. ²Erfüllt der Betrieb oder ein Teil des Betriebs des Arbeitgebers im Inland nicht die Voraussetzungen des Satzes 1, so gilt als Betriebstätte der Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung des Arbeitgebers im Inland. ³Als Betriebstätte gilt auch der inländische Heimathafen deutscher Handelsschiffe, wenn die Reederei im Inland keine Niederlassung hat.

§ 145

Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer

(1) ¹Der Arbeitgeber hat spätestens am zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums

1. dem Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Betriebstätte (§ 144 Abs. 2) befindet (Betriebsstättenfinanzamt), eine Steuererklärung einzureichen, in der er die Summen der im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum einzubehaltenden, zu übernehmenden und auszahlenden Lohnsteuer angibt (Lohnsteuer-Anmeldung),
2. die im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum insgesamt einbehaltene und übernommene Lohnsteuer nach Abzug der ausgezahlten Lohnsteuer an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen. ²Übersteigt die im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ausgezahlte Lohnsteuer die Summe der einzubehaltenden und zu übernehmenden Lohnsteuer, so wird der übersteigende Betrag dem Arbeitgeber auf Antrag vom Betriebsstättenfinanzamt aus den Einnahmen an Lohnsteuer ersetzt.

³Die Lohnsteuer-Anmeldung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und vom Arbeitgeber oder von einer zu seiner Vertretung berechtigten Person zu unterschreiben. ⁴Wird einem Arbeitnehmer bekannt, daß der Arbeitgeber die einzubehaltende und zu übernehmende Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat, hat er dies

dem Finanzamt unverzüglich anzuzeigen. ⁵Der Arbeitgeber wird von der Verpflichtung zur Abgabe weiterer Lohnsteuer-Anmeldungen befreit, wenn er Arbeitnehmer, für die nach § 144 ein Lohnkonto zu führen ist, nicht mehr beschäftigt und das dem Finanzamt mitteilt.

(2) ¹Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist grundsätzlich der Kalendermonat. ²Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr, wenn die abzuführende Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 360 Deutsche Mark, aber nicht mehr als 2 400 Deutsche Mark betragen hat; Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist das Kalenderjahr, wenn die abzuführende Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 360 Deutsche Mark betragen hat. ³Hat die Betriebstätte nicht während des ganzen vorangegangenen Kalenderjahrs bestanden, so ist die für das vorangegangene Kalenderjahr abzuführende Lohnsteuer für die Feststellung des Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums auf einen Jahresbetrag umzurechnen. ⁴Wenn die Betriebstätte im vorangegangenen Kalenderjahr noch nicht bestanden hat, ist die auf einen Jahresbetrag umgerechnete für den ersten vollen Kalendermonat nach der Eröffnung der Betriebstätte abzuführende Lohnsteuer maßgebend.

(3) ¹Die oberste Finanzbehörde des Landes kann bestimmen, daß die Lohnsteuer nicht dem Betriebsstättenfinanzamt, sondern einer anderen öffentlichen Kasse anzumelden und an diese abzuführen ist; die Kasse erhält insoweit die Stellung einer Landesfinanzbehörde. ²Das Betriebsstättenfinanzamt oder die zuständige andere öffentliche Kasse können anordnen, daß die Lohnsteuer abweichend von dem nach Absatz 1 maßgebenden Zeitpunkt anzumelden und abzuführen ist, wenn die Abführung der Lohnsteuer nicht gesichert erscheint.

§ 146

Abschluß des Lohnsteuerabzugs

(1) ¹Bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahrs hat der Arbeitgeber das Lohnkonto des Arbeitnehmers aufzurechnen. ²Der Arbeitgeber hat aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers

1. die Dauer des Dienstverhältnisses während des Kalenderjahrs, für das die Lohnsteuerkarte gilt,
2. die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns,
3. die steuerfreien Bezüge und Zuschüsse im Sinne des § 6 Abs. 8 Nr. 12,
4. die einbehaltene und ausgezahlte Lohnsteuer

zu bescheinigen (Lohnsteuerbescheinigung). ³Liegt dem Arbeitgeber eine Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers nicht vor, hat er die Lohnsteuerbescheinigung nach einem entsprechenden amtlich vorgeschriebenen Vordruck zu erteilen. ⁴Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer die Lohnsteuerbescheinigung auszuhändigen, wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahrs beendet wird, der Ar-

beitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird oder beim Finanzamt den Lohnsteuer-Jahresausgleich beantragt. ⁵In den übrigen Fällen hat der Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigung dem Betriebsstättenfinanzamt einzureichen. ⁶Kann ein Arbeitgeber, der für die Lohnabrechnung ein maschinelles Verfahren anwendet, die Lohnsteuerbescheinigung nach Satz 2 nicht sofort bei Beendigung des Dienstverhältnisses ausschreiben, so hat er die Lohnsteuerkarte bis zur Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung zurückzubehalten und dem Arbeitnehmer eine Bescheinigung über alle auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers eingetragenen Merkmale auszuhändigen; in dieser Bescheinigung ist außerdem der Zeitpunkt einzutragen, zu dem das Dienstverhältnis beendet worden ist. ⁷In diesem Falle ist die Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung innerhalb von acht Wochen nachzuholen.

(2) ¹Der Arbeitgeber hat ferner

1. für einen Arbeitnehmer in der Steuerklasse I, II oder IV, dessen Arbeitslohn 26 000 Deutsche Mark übersteigt,
2. für einen Arbeitnehmer in der Steuerklasse III, dessen Arbeitslohn 50 000 Deutsche Mark übersteigt,
3. für einen Arbeitnehmer in der Steuerklasse V, dessen Arbeitslohn 14 000 Deutsche Mark übersteigt,
4. für einen Arbeitnehmer in der Steuerklasse VI

einen Lohnzettel nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auszuschreiben, der dieselben Angaben wie die Lohnsteuerbescheinigung enthält. ²Der Lohnzettel ist dem für den Arbeitnehmer nach seinem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt am 31. Dezember des abgelaufenen Kalenderjahrs zuständigen Finanzamt einzureichen. ³Bei Beendigung des Dienstverhältnisses vor Ablauf des Kalenderjahrs ist der Lohnzettel dem Finanzamt einzureichen, das für den nach Kenntnis des Arbeitgebers letzten Wohnsitz des Arbeitnehmers zuständig ist.

(3) Absätze 1 und 2 gelten nicht für Arbeitnehmer, soweit sie Arbeitslohn bezogen haben, der nach den §§ 141 bis 143 pauschal besteuert worden ist.

(4) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates vorzuschreiben, welche Einzelangaben in der Lohnsteuerbescheinigung und im Lohnzettel einzutragen, wann die Lohnsteuerbescheinigung und Lohnzettel auszuschreiben und dem Arbeitnehmer auszuhändigen oder dem Finanzamt einzureichen sind.

§ 147

Änderung des Lohnsteuerabzugs

(1) Der Arbeitgeber ist verpflichtet, bei der jeweils nächstfolgenden Lohnzahlung bisher erhobene Lohnsteuer zu erstatten, noch nicht erhobene Lohnsteuer nachträglich einzubehalten, ausgezahlte

Lohnsteuer zurückzufordern oder nicht ausgezahlte Lohnsteuer nachträglich auszusahlen,

1. wenn ihm der Arbeitnehmer eine Lohnsteuerkarte mit Eintragungen vorlegt, die auf einen Zeitpunkt vor Vorlage der Lohnsteuerkarte zurückwirken,
2. wenn er erkennt, daß er die Lohnsteuer bisher nicht vorschriftsmäßig einbehalten oder ausgezahlt hat.

(2) ¹Die zu erstattende oder auszusahlende Lohnsteuer ist dem Betrag zu entnehmen, den der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer insgesamt an Lohnsteuer einbehalten oder übernommen hat.

²Wenn die zu erstattende oder auszusahlende Lohnsteuer aus dem Betrag nicht gedeckt werden kann, der insgesamt an Lohnsteuer einzubehalten oder zu übernehmen ist, wird der Fehlbetrag dem Arbeitgeber auf Antrag vom Betriebsstättenfinanzamt ersetzt. ³Die Summen der nach Absatz 1 nachträglich einbehaltenen oder zurückgeforderten und erstatteten oder nachträglich ausgezahlten Lohnsteuer sind in der Lohnsteuer-Anmeldung gesondert anzugeben.

(3) ¹Nach Ablauf des Kalenderjahrs, oder, wenn das Dienstverhältnis vor Ablauf des Kalenderjahrs endet, nach Beendigung des Dienstverhältnisses ist die Änderung des Lohnsteuerabzugs nur bis zur Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung oder eines Lohnzettels zulässig. ²Bei Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Ablauf des Kalenderjahrs ist die nachträglich einzubehaltende oder zurückzufordernde Lohnsteuer nach dem Jahresarbeitslohn auf Grund der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln. ³Eine Erstattung oder nachträgliche Auszahlung von Lohnsteuer ist nach Ablauf des Kalenderjahrs nur im Wege des Lohnsteuer-Jahresausgleichs nach § 150 zulässig.

(4) ¹Der Arbeitgeber hat die Fälle, in denen die Lohnsteuer nicht nachträglich einbehalten werden kann, weil

1. Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte eines Arbeitnehmers auf einen Zeitpunkt vor Beginn des Dienstverhältnisses zurückwirken,
2. der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Arbeitslohn nicht mehr bezieht oder
3. der Arbeitgeber nach Ablauf des Kalenderjahrs bereits die Lohnsteuerbescheinigung oder einen Lohnzettel ausgeschrieben hat,

dem Betriebsstättenfinanzamt unverzüglich anzuzeigen. ²Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern, wenn der nachzufordernde Betrag 20 Deutsche Mark übersteigt. ³§ 152 bleibt unberührt.

§ 148

Lohnsteuer-Jahresausgleich

(1) ¹Den unbeschränkt einkommenerpflichtigen Arbeitnehmern, die nicht zur Einkommensteuer veranlagt werden, wird die für das abgelaufene Ka-

lenderjahr (Ausgleichsjahr) einbehaltene Lohnsteuer insoweit erstattet, als sie die auf den Jahresarbeitslohn entfallende Jahreslohnsteuer übersteigt (Lohnsteuer-Jahresausgleich). ²Ein Lohnsteuer-Jahresausgleich ist auch vorzunehmen, soweit sich durch die Kinderentlastung (§ 97) ein Auszahlungsbetrag oder ein höherer Auszahlungsbetrag, als für das Ausgleichsjahr insgesamt geleistet worden ist, ergibt. ³Hat die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Arbeitnehmers nicht während des ganzen Kalenderjahrs bestanden, so gilt die Dauer der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Kalenderjahr als Ausgleichsjahr und der während dieses Zeitraums bezogene Arbeitslohn als Jahresarbeitslohn.

(2) ¹Der Lohnsteuer-Jahresausgleich wird nach Ablauf des Ausgleichsjahrs auf Antrag des Arbeitnehmers vom Finanzamt durchgeführt, soweit er nach § 150 nicht vom Arbeitgeber durchgeführt worden ist. ²Bei Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht kann der Lohnsteuer-Jahresausgleich sofort durchgeführt werden. ³Der Antrag ist spätestens am 31. Mai des dem Ausgleichsjahr folgenden Kalenderjahrs nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen. ⁴Diese Frist kann nicht verlängert werden; § 16 der Abgabenordnung gilt insoweit nicht. ⁵§ 123 Abs. 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend.

(3) Dem Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich sind beizufügen:

1. die für das Ausgleichsjahr ausgeschriebenen Lohnsteuerkarten des Arbeitnehmers mit vollständigen Lohnsteuerbescheinigungen oder in den Fällen, in denen dem Arbeitgeber eine Lohnsteuerkarte nicht vorgelegen hat, Lohnsteuerbescheinigungen nach entsprechendem amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 146 Abs. 1 Satz 3);
2. in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer während des Ausgleichsjahrs zeitweise in keinem Dienstverhältnis gestanden hat, etwaige Unterlagen über die Dauer dieser Zeiträume.

(4) ¹Vorbehaltlich der Vorschriften des § 149 hat das Finanzamt für den Lohnsteuer-Jahresausgleich den Jahresarbeitslohn aus sämtlichen Dienstverhältnissen des Arbeitnehmers festzustellen. ²Vom Jahresarbeitslohn sind der etwa in Betracht kommende Versorgungs-Freibetrag, der Weihnachts-Freibetrag und der etwa in Betracht kommende Altersentlastungsbetrag abzuziehen. ³Außerdem ist unabhängig von den beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten Freibeträgen die Summe der nach § 137 Abs. 1 in Betracht kommenden Beträge vom Arbeitslohn abzuziehen. ⁴Für den gekürzten Jahresarbeitslohn ist die Jahreslohnsteuer aus der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln. ⁵Dabei gilt folgendes:

1. Die Steuerklasse I ist maßgebend für Arbeitnehmer, die am Ende des Ausgleichsjahrs
 - a) ledig,
 - b) verheiratet, verwitwet oder geschieden sind, wenn sie die Voraussetzungen für die Steuerklasse III nicht erfüllen.

2. Die Steuerklasse II ohne Zahl der Kinder ist maßgebend für die unter Nummer 1 bezeichneten Arbeitnehmer, die vor Beginn des Ausgleichsjahrs das 49. Lebensjahr vollendet hatten, soweit sie nicht unter die Nummer 3 fallen.

3. ¹Die Steuerklasse II und die Zahl der Kinder ist maßgebend, wenn der Arbeitnehmer während des ganzen Ausgleichsjahrs Anspruch auf Kinderentlastung (§ 97) hatte. ²Haben die Voraussetzungen für die Kinderentlastung insgesamt nur für einen Teil des Ausgleichsjahrs vorgelegen, so ist

a) bei Arbeitnehmern, die nicht unter Nummer 2 fallen, die Steuerklasse I maßgebend. ²Dabei ist vor Anwendung der Jahreslohnsteuertabelle der maßgebende Jahresarbeitslohn um den Haushaltsfreibetrag von 250 Deutsche Mark (§ 79 Abs. 3 Nr. 2) für jeden Kalendermonat zu kürzen, für den ein Anspruch auf Kinderentlastung bestanden hat; die Kürzung ist nicht vorzunehmen, wenn für denselben Kalendermonat der Haushaltsfreibetrag bereits bei der Feststellung des Freibetrags nach Satz 3 berücksichtigt wird,

b) bei Arbeitnehmern, die unter Nummer 2 fallen, die Steuerklasse II ohne Zahl der Kinder maßgebend. ²Dabei ist vor Anwendung der Jahreslohnsteuertabelle der maßgebende Jahresarbeitslohn um den Erhöhungsbetrag im Sinne des § 79 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 von 180 Deutsche Mark für jeden Kalendermonat zu kürzen, für den ein Anspruch auf Kinderentlastung bestanden hat; die Kürzung ist nicht vorzunehmen, wenn für denselben Kalendermonat der Haushaltsfreibetrag bereits bei der Feststellung des Freibetrags nach Satz 3 berücksichtigt wird.

4. ¹Die Steuerklasse III und die Zahl der Kinder, wenn der Arbeitnehmer während des ganzen Ausgleichsjahrs Anspruch auf Kinderentlastung (§ 97) hatte, ist maßgebend für Arbeitnehmer, die am Ende des Ausgleichsjahrs

a) verheiratet waren,

b) verwitwet waren, wenn der Ehegatte im Ausgleichsjahr oder in dem dem Ausgleichsjahr vorangegangenen Kalenderjahr verstorben ist,

c) geschieden waren, wenn der Arbeitnehmer zu Beginn oder im Laufe des Ausgleichsjahrs verheiratet war.

²Voraussetzung ist, daß der Arbeitnehmer und sein Ehegatte in den Fällen der Buchstaben a und c zu Beginn oder im Laufe des Ausgleichsjahrs, in den Fällen des Buchstaben b im Zeitpunkt des Todes des Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben.

5. ¹Bei Arbeitnehmern der Steuerklassen II und III, bei denen der Anspruch auf Kinderentlastung für ein Kind nur für einen Teil des Ausgleichsjahrs bestanden hat, rechnet dieses Kind bei der

Anwendung der maßgebenden Zahl der Kinder nicht mit. ²Die sich ohne Berücksichtigung dieses Kindes ergebende Jahreslohnsteuer ist um die Kinderentlastung entsprechend der Zahl der Kalendermonate, für die der Anspruch auf Kinderentlastung bestand, zu kürzen. ³Das gilt entsprechend in den Fällen der Nummer 3 Buchstabe a.

⁶Wenn in dem Jahresarbeitslohn Bezüge für eine mehrjährige Tätigkeit enthalten sind, ist die darauf entfallende Jahreslohnsteuer unter entsprechender Anwendung des § 81 zu ermitteln. ⁷Wenn in dem Jahresarbeitslohn Entschädigungen im Sinne des § 62 Nr. 1, die nach § 132 Abs. 1 der Lohnsteuer unterliegen, enthalten sind, ist die darauf entfallende Jahreslohnsteuer unter entsprechender Anwendung des § 82 Abs. 1 zu ermitteln. ⁸Wenn in dem Jahresarbeitslohn Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen und Prämien für Verbesserungsvorschläge enthalten sind, ist die darauf entfallende Jahreslohnsteuer unter entsprechender Anwendung der §§ 86 bis 88 zu ermitteln.

(5) ¹Die ermittelte Jahreslohnsteuer ist um die nach § 90 in Betracht kommende Steuerermäßigung unter Berücksichtigung der Vorsorgepauschale in Höhe des § 94 Abs. 2 Satz 2, wenn die Steuerklasse I oder II maßgebend ist und in Höhe des § 94 Abs. 3 Nr. 1, wenn die Steuerklasse III maßgebend ist, zu kürzen. ²Die Kürzung ist jedoch nur insoweit vorzunehmen, als dadurch der in der Jahreslohnsteuertabelle ausgewiesene höchste Auszahlungsbetrag, der nach der für den Arbeitnehmer maßgebenden Steuerklasse und Zahl der Kinder in Betracht kommt, zuzüglich der etwa nach Absatz 4 Nr. 5 zu berücksichtigenden Kinderentlastung nicht überschritten wird. ³Den Betrag, um die sich hiernach ergebende Jahreslohnsteuer die Lohnsteuer unterschreitet, die für das Ausgleichsjahr nach Abzug der insgesamt ausgezahlten Lohnsteuer insgesamt erhoben worden ist, hat das Finanzamt dem Arbeitnehmer zu erstatten. ⁴Ergibt sich als Jahreslohnsteuer ein Auszahlungsbetrag, so ist dieser insoweit auszus zahlen, als er die für das Ausgleichsjahr insgesamt ausgezahlte Lohnsteuer nach Abzug der insgesamt einbehaltenen Lohnsteuer übersteigt; § 124 Abs. 4 Satz 3 gilt sinngemäß. ⁵Bei der Feststellung der für das Ausgleichsjahr insgesamt ausgezahlten Lohnsteuer ist auch die nach § 126 Abs. 1 ausgezahlte Kinderentlastung als ausgezahlte Lohnsteuer zu behandeln.

(6) ¹Das Finanzamt erteilt über den Lohnsteuer-Jahresausgleich dem Antragsteller einen Bescheid im Sinne des § 136 der Abgabenordnung.

§ 149

Gemeinsamer Lohnsteuer-Jahresausgleich für Ehegatten

(1) ¹Bei Arbeitnehmern, die die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerklasse III nach § 148 Abs. 4 Nr. 4 erfüllen, wird nur ein Lohnsteuer-Jahresausgleich für beide Ehegatten gemeinsam durchgeführt, wenn beide Ehegatten im Ausgleichs-

jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt haben. ²Der Antrag auf den gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleich ist von den Ehegatten gemeinsam zu stellen, es sei denn, daß einer der Ehegatten dazu aus zwingenden Gründen nicht in der Lage ist. ³§ 148 Abs. 2 Satz 3 bis 5 ist anzuwenden.

(2) ¹Für den gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleich hat das Finanzamt jeweils den Jahresarbeitslohn der Ehegatten aus ihren sämtlichen Dienstverhältnissen festzustellen. ²Von dem Jahresarbeitslohn des einzelnen Ehegatten sind jeweils der etwa in Betracht kommende Versorgungs-Freibetrag, der Weihnachts-Freibetrag und der etwa in Betracht kommende Altersentlastungsbetrag abziehen. ³Der niedrigere der so gekürzten Jahresarbeitslöhne ist außerdem um den Werbungskosten-Pauschbetrag zu vermindern; dabei ist ein negatives Ergebnis nicht zulässig. ⁴Der nach Satz 2 gekürzte Jahresarbeitslohn des einen Ehegatten ist mit dem sich für den anderen Ehegatten nach Satz 3 ergebenden Betrag zusammenzurechnen. ⁵Von dem zusammengerechneten Betrag ist unabhängig von den beim Lohnsteuerabzug berücksichtigten Freibeträgen die Summe der nach § 137 Abs. 1 in Betracht kommenden Beträge abziehen; dabei sind Werbungskosten des Ehegatten, für den nach Satz 3 etwa ein geringerer Werbungskosten-Pauschbetrag als 564 Deutsche Mark angesetzt worden ist, insoweit zu berücksichtigen, als sie den angesetzten Werbungskosten-Pauschbetrag übersteigen.

(3) ¹Für den nach Absatz 2 verbleibenden Jahresarbeitslohn beider Ehegatten ist die Jahreslohnsteuer aus der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln; dabei ist § 148 Abs. 4 Nr. 4 und 5 und Satz 6 bis 8 anzuwenden. ²Die ermittelte Jahreslohnsteuer ist um die nach § 90 in Betracht kommende Steuerermäßigung unter Berücksichtigung der Vorsorgepauschale in Höhe des § 94 Abs. 3 Nr. 1 zu kürzen. ³Sie ist außerdem um 22 vom Hundert des sich nach Absatz 2 Satz 3 ergebenden Betrags, höchstens jedoch um 132 Deutsche Mark (Arbeitnehmer-Ermäßigung) zu ermäßigen; § 89 Satz 2 ist anzuwenden. ⁴Die Kürzung und Ermäßigung nach den Sätzen 2 und 3 ist jedoch nur insoweit vorzunehmen, als dadurch der in der Jahreslohnsteuertabelle ausgewiesene höchste Auszahlungsbetrag, der nach der maßgebenden Zahl der Kinder in Betracht kommt, zuzüglich der etwa nach § 148 Abs. 4 Nr. 5 zu berücksichtigenden Kinderentlastung nicht überschritten wird. ⁵Den Betrag, um den die sich hiernach ergebende Jahreslohnsteuer die Lohnsteuer unterschreitet, die für das Ausgleichsjahr nach Abzug der insgesamt ausgezahlten Lohnsteuer von beiden Ehegatten insgesamt erhoben worden ist, hat das Finanzamt zu erstatten; § 148 Abs. 5 Satz 4 und 5 ist entsprechend anzuwenden.

§ 150

Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

(1) ¹Der Arbeitgeber, der am 31. Dezember des Ausgleichsjahrs mindestens zehn Arbeitnehmer beschäftigt, hat für unbeschränkt steuerpflichtige Ar-

beitnehmer, die während des Ausgleichsjahrs ständig in einem Dienstverhältnis gestanden haben, einen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen. ²Das gilt auch für Arbeitnehmer, die nach den Lohnsteuerbescheinigungen auf ihrer Lohnsteuerkarte während des Ausgleichsjahrs zeitweise in keinem Dienstverhältnis gestanden haben, wenn sie die Dauer dieser Zeiträume durch amtliche Unterlagen lückenlos nachweisen. ³Voraussetzung für den Lohnsteuer-Jahresausgleich ist, daß dem Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers mit den Lohnsteuerbescheinigungen aus etwaigen vorangegangenen Dienstverhältnissen vorliegt und der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer einen Lohnzettel noch nicht ausgeschrieben hat. ⁴Der Arbeitgeber darf den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht durchführen, wenn

1. der Arbeitnehmer es beantragt oder
2. der Arbeitnehmer für das Ausgleichsjahr oder für einen Teil des Ausgleichsjahrs nach den Steuerklassen IV, V oder VI zu besteuern war oder
3. die auf der Lohnsteuerkarte eingetragene Zahl der Kinder sich während des Ausgleichsjahrs geändert hat oder
4. der Arbeitnehmer nach den Lohnsteuerbescheinigungen auf der Lohnsteuerkarte nicht während des ganzen Ausgleichsjahrs ständig in einem Dienstverhältnis gestanden hat und für die Zeiten der Nichtbeschäftigung Kindererleichterung nach § 126 Abs. 1 ausgezahlt worden ist oder
5. der Arbeitnehmer Entschädigungen im Sinne des § 62 Nr. 1, soweit sie nach § 132 Abs. 1 der Lohnsteuer unterlegen haben, sowie Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen oder Prämien für Verbesserungsvorschläge, von denen Lohnsteuer einzubehalten war, bezogen hat.

(2) ¹Für den Lohnsteuer-Jahresausgleich hat der Arbeitgeber den Jahresarbeitslohn aus dem zu ihm bestehenden Dienstverhältnis und nach den Lohnsteuerbescheinigungen auf der Lohnsteuerkarte aus etwaigen vorangegangenen Dienstverhältnissen festzustellen. ²Vom Jahresarbeitslohn sind der etwa in Betracht kommende Versorgungs-Freibetrag, der Weihnachts-Freibetrag, der etwa in Betracht kommende Alterserleichterungsbetrag und ein etwa auf der Lohnsteuerkarte eingetragener Freibetrag abzuziehen. ³Für den so gekürzten Jahresarbeitslohn ist nach Maßgabe der auf der Lohnsteuerkarte zuletzt eingetragenen Steuerklasse und, vorbehaltlich des Absatzes 1 Nr. 3, der Zahl der Kinder die Jahreslohnsteuer aus der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln. ⁴Wenn in dem Jahresarbeitslohn Bezüge für eine mehrjährige Tätigkeit enthalten sind, ist die darauf entfallende Jahreslohnsteuer unter entsprechender Anwendung der Vorschriften des § 81 zu ermitteln. ⁵Den Betrag, um den die sich hiernach ergebende Jahreslohnsteuer die Lohnsteuer unterschreitet, die von dem zugrunde gelegten Jahresarbeitslohn nach Abzug der insgesamt ausgezahlten Lohnsteuer insgesamt erhoben worden ist, hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zu erstat-

ten; § 148 Abs. 5 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.

(3) ¹Der Arbeitgeber darf den Lohnsteuer-Jahresausgleich frühestens bei der Lohnabrechnung für den letzten im Ausgleichsjahr endenden Lohnzahlungszeitraum, spätestens bei der Lohnabrechnung für den letzten Lohnzahlungszeitraum, der im Monat März des dem Ausgleichsjahr folgenden Kalenderjahrs endet, durchführen. ²Die zu erstattende und auszuzahlende Lohnsteuer ist dem Betrag zu entnehmen, den der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer für den Lohnzahlungszeitraum insgesamt an Lohnsteuer erhoben hat und in der Lohnsteuer-Anmeldung gesondert anzugeben. ³§ 147 Abs. 2 Satz 2 ist anzuwenden.

(4) ¹Der Arbeitgeber hat im Lohnkonto für das Ausgleichsjahr den Inhalt etwaiger Lohnsteuerbescheinigungen aus vorangegangenen Dienstverhältnissen des Arbeitnehmers, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 auch den Inhalt der amtlichen Unterlagen einzutragen. ²Im Lohnkonto, auf der Lohnsteuerkarte und auf dem Lohnzettel für das Ausgleichsjahr ist die im Lohnsteuer-Jahresausgleich erstattete und ausgezahlte Lohnsteuer gesondert einzutragen. ³Wenn die erstattete Lohnsteuer die vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer insgesamt erhobene Lohnsteuer nicht übersteigt, darf der Arbeitgeber auf der Lohnsteuerkarte und im Lohnzettel anstelle der Eintragung nach Satz 2 den sich nach Verrechnung der erhobenen Lohnsteuer mit der erstatteten Lohnsteuer ergebenden Betrag als erhobene Lohnsteuer eintragen.

§ 151

Örtliche Zuständigkeit der Finanzämter im Lohnsteuerverfahren

(1) ¹Für die Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte (§ 137) ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Antragstellung seine Wohnung hat, von der aus er seiner Beschäftigung regelmäßig nachgeht. ²Bei Ehegatten, die beide Arbeitslohn beziehen und einen mehrfachen Wohnsitz haben, ist das Finanzamt des Familienwohnsitzes zuständig; bei Ehegatten, die beide Arbeitslohn beziehen und keinen Familienwohnsitz haben, ist das für den älteren Ehegatten nach Satz 1 maßgebende Finanzamt örtlich zuständig. ³In den Fällen des § 2 ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die öffentliche Kasse befindet, die den Arbeitslohn zahlt.

(2) ¹Für die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs (§§ 148, 149) ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer am Schluß des Ausgleichsjahrs seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte oder in den Fällen des § 148 Abs. 2 Satz 2 vor diesem Zeitpunkt zuletzt gehabt hat. ²§ 21 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden. ³Für die Durchführung eines gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleichs

für Ehegatten (§ 149), die keinen Familienwohnsitz haben, ist das für den älteren Ehegatten nach Satz 1 maßgebende Finanzamt örtlich zuständig. ⁴Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.

§ 152

Haftung des Arbeitgebers

(1) Der Arbeitgeber haftet

1. für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat, sowie für die Lohnsteuer, die er ausgezahlt hat,
2. für die Lohnsteuer, die er beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Unrecht erstattet oder ausgezahlt hat,
3. für die Einkommensteuer (Lohnsteuer), die auf Grund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto, in der Lohnsteuerbescheinigung oder im Lohnzettel verkürzt wird,
4. für die Lohnsteuer, die in den Fällen des § 132 Abs. 4 Satz 3 nachgefordert wird, wenn er die ihm nach § 132 Abs. 4 Satz 2 obliegende Anzeigepflicht verletzt hat.

(2) Der Arbeitgeber haftet nicht

1. soweit Lohnsteuer nach § 96 Abs. 1, § 136 Abs. 4, § 137 Abs. 6 und in den vom Arbeitgeber angezeigten Fällen des § 147 Abs. 4 nachzufordern ist.
2. soweit aufgrund der nach § 10 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen erlassenen Rechtsverordnung eine Nachversteuerung durchzuführen ist.

(3) ¹Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner. ²Das Betriebsstättenfinanzamt kann die Steuerschuld oder Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen. ³Der Arbeitgeber kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. ⁴Der Arbeitnehmer kann im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft nur in Anspruch genommen werden,

1. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten hat,
2. wenn der Arbeitnehmer die ihm nach § 145 Abs. 1 Satz 4 obliegende Anzeigepflicht nicht rechtzeitig erfüllt hat.

(4) Für die Inanspruchnahme des Arbeitgebers bedarf es keines Haftungsbescheids und keines Leistungsgebots, soweit der Arbeitgeber

1. die einzubehaltende Lohnsteuer angemeldet hat oder
2. nach Abschluß einer Lohnsteueraußenprüfung seine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkennt.

(5) Von der Geltendmachung der Steuernachforderung oder Haftungsforderung ist abzusehen, wenn diese insgesamt 20 Deutsche Mark nicht übersteigt.

§ 153

Anrufungsauskunft

Das Betriebsstättenfinanzamt hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind.

§ 154

Lohnsteuer-Außenprüfung

(1) Für die Außenprüfung (§ 174 der Abgabenordnung) der Einbehaltung oder Übernahme, Auszahlung und Abführung der Lohnsteuer ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig.

(2) ¹Für die Mitwirkungspflicht des Arbeitgebers bei der Außenprüfung gilt § 181 der Abgabenordnung. ²Darüber hinaus haben die Arbeitnehmer des Arbeitgebers dem mit der Prüfung Beauftragten jede gewünschte Auskunft über Art und Höhe ihrer Einnahmen zu geben und auf Verlangen die etwa in ihrem Besitz befindlichen Lohnsteuerkarten sowie die Belege über bereits entrichtete Lohnsteuer vorzulegen. ³Dies gilt auch für Personen, bei denen es streitig ist, ob sie Arbeitnehmer des Arbeitgebers sind oder waren.

DRITTES KAPITEL

Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer)

§ 155

Kapitalerträge mit Steuerabzug

(1) ¹Bei den folgenden inländischen Kapitalerträgen wird Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben:

1. Kapitalerträgen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2;
2. Zinsen aus Teilschuldverschreibungen, bei denen neben der festen Verzinsung ein Recht auf Umtausch in Gesellschaftsanteile (Wandelanleihen) oder eine Zusatzverzinsung, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttungen des Schuldners richtet (Gewinnobligationen), eingeräumt ist, und Zinsen aus Genußscheinen, mit denen nicht das Recht am Gewinn und am Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist. ²Zu den Gewinnobligationen gehören nicht solche Teilschuldverschreibungen, bei denen der Zinsfuß nur vorübergehend herabgesetzt und gleichzeitig eine von dem jeweiligen Gewinnergebnis des Unternehmens abhängige Zusatzverzinsung bis zur Höhe des ursprüngli-

chen Zinsfußes festgelegt worden ist. ³Zu den Genußscheinen im Sinne des Satzes 1 gehören nicht die Bundesbankgenußrechte im Sinne des § 3 Abs. 1 des Gesetzes über die Liquidation der Deutschen Reichsbank und der Deutschen Golddiskontbank vom 2. August 1961 (Bundesgesetzbl. I S. 1165);

3. Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und Zinsen aus partiarischen Darlehen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5);
4. außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 8;
5. Zinsen aus in der Bundesrepublik Deutschland oder in Berlin (West) nach dem 31. März 1952 und vor dem 1. Januar 1955 ausgegebenen festverzinslichen Wertpapieren unter folgenden Voraussetzungen:

- a) Die Wertpapiere müssen spätestens innerhalb eines Jahres nach der Ausgabe zum Handel an einer Börse in der Bundesrepublik Deutschland oder in Berlin (West) zugelassen werden;
- b) die Wertpapiere dürfen auf die Dauer von mindestens fünf Jahren nicht kündbar und nicht rückzahlbar sein;
- c) nach den Anleihebedingungen darf die Laufzeit der Wertpapiere zu den bei der Ausgabe vorgesehenen Zinsbedingungen für die Dauer von fünf Jahren nicht geändert werden.

²Diese Vorschrift bezieht sich nicht auf Zinsen aus Anleihen, die im Saarland ausgegeben worden sind, und nicht auf Zinsen, die nach § 6 Abs. 9 Nr. 8 steuerfrei sind. ³Die in Buchstabe a bezeichnete Voraussetzung gilt nicht für festverzinsliche Wertpapiere, die nach § 33 des Gesetzes über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft zum Börsenhandel nicht zugelassen sind. ⁴§ 6 Abs. 9 Nr. 8 letzter Satz gilt entsprechend;

6. Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge (Gläubiger) im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge

- a) Inhaber der Teilschuldverschreibung oder der Forderung ist und im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder
- b) nicht der Inhaber der Teilschuldverschreibung oder der Forderung ist, es sei denn, daß der Gläubiger im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat und bei einer Teilschuldverschreibung, die bei einem inländischen Kreditinstitut verwahrt wird, am 15. Tag vor der Fälligkeit der Kapitalerträge der Inhaber der Teilschuldverschreibung gewesen ist.

²Bei Stückzinsen ist der Steuerabzug vorzunehmen, wenn der Veräußerer der Teilschuldver-

schreibung oder der Forderung im Zeitpunkt der Auszahlung oder Gutschrift der Stückzinsen im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. ³Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Kapitalerträge, die nach § 6 steuerfrei sind oder nach den Nummern 2 und 5 dem Steuerabzug unterliegen, und nicht für Zinsen aus Anleihen, die

- a) aufgrund der Regelung von Goldmarkverbindlichkeiten mit spezifisch ausländischem Charakter gemäß Anlage VII des Abkommens über deutsche Auslandsschulden vom 27. Februar 1953 (Bundesgesetzbl. II S. 333, 456) ausgegeben worden sind oder
- b) vor dem 1. Januar 1965 ausgegeben worden sind und deren Nennwert auf eine ausländische Währung lautet;

7. Zinsen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 10;

8. Einnahmen, aus der Vergütung von Körperschaftsteuer nach § 131 dieses Gesetzes oder nach § 53 des Körperschaftsteuergesetzes.

²Dem Steuerabzug unterliegen auch besondere Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 55 Abs. 2 Nr. 1, die neben den in den Nummern 1 bis 8 bezeichneten Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden. ³Das gilt auch für Stückzinsen im Sinne der Nummer 6 Satz 2.

(2) Der Steuerabzug ist nicht vorzunehmen, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge (Schuldner) im Zeitpunkt des Zufließens dieselbe Person sind.

(3) ¹Kapitalerträge sind inländische, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. ²In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 6 Satz 2 sind Stückzinsen inländische Kapitalerträge, wenn der Schuldner der Anleihe oder Forderung und die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (§ 161 Abs. 2 Nr. 2) Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland haben.

(4) Der Steuerabzug ist auch dann vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge beim Gläubiger zu den Einkünften aus Gewerbe, aus freiberuflicher Tätigkeit, aus Land- und Forstwirtschaft, aus Vermietung und Verpachtung oder zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 58 Abs. 1 Nr. 3 und 4 gehören.

§ 156

Bemessung der Kapitalertragsteuer

- (1) Die Kapitalertragsteuer beträgt

1. in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 und 7 sowie, falls es sich nicht um Kapitalerträge aus festverzinslichen Wertpapieren im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 5 handelt, in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6:

25 vom Hundert des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,

33 $\frac{1}{3}$ vom Hundert des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;

2. in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 5:

30 vom Hundert des Kapitalertrags, wenn der Gläubiger die Kapitalertragsteuer trägt,

42,85 vom Hundert des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn der Schuldner die Kapitalertragsteuer übernimmt;

3. in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 8:

25 vom Hundert des Kapitalertrags.

(2) ¹Dem Steuerabzug unterliegen die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug. ²§ 55 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 ist nicht anzuwenden.

§ 157

Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 7

(1) ¹Schuldner der Kapitalertragsteuer ist in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 7 der Gläubiger der Kapitalerträge. ²Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. ³In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Kapitalerträge den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen. ⁴Die innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung des Schuldners der Kapitalerträge nach dem Einkommen zuständig ist. ⁵Dabei ist die Kapitalertragsteuer, die ein Schuldner zum selben Zeitpunkt insgesamt abzuführen hat, auf den nächsten vollen Deutsche Mark-Betrag abzurunden.

(2) ¹Gewinnanteile (Dividenden) und andere Kapitalerträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen dem Gläubiger der Kapitalerträge an dem Tag zu (Absatz 1), der im Beschluß als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. ²Ist die Ausschüttung nur festgesetzt, ohne daß über den Zeitpunkt der Auszahlung ein Beschluß gefaßt worden ist, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlußfassung.

(3) ¹Ist bei Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter in dem Beteiligungsvertrag über den Zeitpunkt der Ausschüttung keine Vereinbarung getroffen, so gilt der Kapitalertrag am Tag nach der Aufstellung der Bilanz oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafter, spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs, für das der Kapitalertrag ausgeschüttet oder gutgeschrieben werden soll, als zugeflossen. ²Bei Zinsen aus partiarischen Darlehen gilt Satz 1 entsprechend.

(4) Haben Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge vor dem Zufließen ausdrücklich Stundung des Kapitalertrags vereinbart, weil der Schuldner

vorübergehend zur Zahlung nicht in der Lage ist, so ist der Steuerabzug erst mit Ablauf der Stundungsfrist vorzunehmen.

(5) ¹Der Schuldner der Kapitalerträge haftet für die Kapitalertragsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. ²Der Gläubiger der Kapitalerträge wird nur in Anspruch genommen,

1. wenn der Schuldner die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. wenn der Gläubiger weiß, daß der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

³Für die Inanspruchnahme des Schuldners der Kapitalerträge bedarf es keines Haftungsbescheids, soweit der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer richtig angemeldet hat oder soweit er seine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Finanzamt oder dem Prüfungsbeamten des Finanzamts schriftlich anerkennt.

§ 158

Abstandnahme vom Steuerabzug

(1) Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 und 7 ist der Steuerabzug nicht vorzunehmen, wenn der Gläubiger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und anzunehmen ist, daß für ihn eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt.

(2) ¹Die Voraussetzungen des Absatzes 1 sind dem Schuldner oder der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle durch eine Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Wohnsitzfinanzamts nachzuweisen. ²Die Geltungsdauer der Bescheinigung darf höchstens fünf Jahre betragen; sie muß am Schluß eines Kalenderjahrs enden. ³§ 129 Abs. 3 Satz 3 und 4 ist entsprechend anzuwenden.

(3) Der Schuldner und die die Kapitalerträge auszahlende Stelle haben in ihren Unterlagen das Finanzamt, das die Bescheinigung erteilt hat, den Tag der Ausstellung der Bescheinigung und die in der Bescheinigung angegebene Steuer- und Listennummer zu vermerken.

§ 159

Erstattung der Kapitalertragsteuer

(1) ¹Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 1 wird auf Antrag einem Gläubiger, der im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer erstattet, wenn anzunehmen ist, daß für ihn eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt. ²Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist durch eine Bescheinigung im Sinne des § 158 Abs. 2 nachzuweisen. ³Dem Antrag auf Erstattung ist außer der Bescheinigung nach Satz 2 eine Bescheinigung im Sinne des § 162 Abs. 2 beizufügen. ⁴§ 129 Abs. 4 bis 7 gilt entsprechend.

(2) ¹Handelt es sich bei den Kapitalerträgen im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 1 um Bezüge unbeschränkt Steuerpflichtiger aus Anteilen an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft, so wird die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 1 auf Antrag an die Genossenschaft erstattet. ²§ 130 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.

(3) Ist bei Kapitalerträgen im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 oder 7 Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand, oder hat der Gläubiger im Falle des § 158 dem Schuldner oder der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle die Bescheinigung erst in einem Zeitpunkt vorgelegt, in dem die Kapitalertragsteuer bereits abgeführt war, so ist auf Antrag des Schuldners oder der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle die Steueranmeldung (§ 162 Abs. 1) insoweit zu ändern. ²Erstattungsberechtigt ist der Antragsteller.

(4) ¹Ist der Gläubiger eine natürliche Person, die im Zeitpunkt des Zufließens des Kapitalertrags im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die im Zeitpunkt des Zufließens des Kapitalertrags im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz hat, so nimmt das Finanzamt, an das die Kapitalertragsteuer abgeführt worden ist, auf Antrag des Gläubigers insoweit eine Freistellung von der Kapitalertragsteuer vor, als die Steuer auf die in § 155 Abs. 1 Nr. 5 bezeichneten Kapitalerträge entfällt. ²Das gilt nicht, soweit diese Kapitalerträge für den Gläubiger nach § 111 dieses Gesetzes oder nach den §§ 2 und 8 des Körperschaftsteuergesetzes inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht sind.

§ 160

Erstattung von Kapitalertragsteuer bei bestimmten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

(1) ¹Ist der Gläubiger

1. eine inländische Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes oder
2. eine inländische Stiftung des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, oder
3. eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dient,

so erstattet das Bundesamt für Finanzen auf Antrag des Gläubigers die einbehaltene Kapitalertragsteuer. ²Voraussetzung ist, daß der Gläubiger dem Bundesamt für Finanzen durch eine Bescheinigung des

für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, daß er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Satzes 1 ist. ³Die Geltungsdauer der Bescheinigung darf höchstens fünf Jahre betragen; sie muß am Schluß eines Kalenderjahrs enden. ⁴Die Bescheinigung wird nicht erteilt, soweit die Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge entfällt, die in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 und 3 einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sind. ⁵Dem Antrag ist außer der Bescheinigung nach Satz 2 ein Beleg im Sinne des § 162 Abs. 2 beizufügen.

(2) ¹Ist der Gläubiger

1. eine inländische Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 oder 10 bis 14 des Körperschaftsteuergesetzes oder
2. eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, die nicht in Absatz 1 bezeichnet ist,

so erstattet das Bundesamt für Finanzen auf Antrag die auf Kapitalerträge im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 1 erhobene Kapitalertragsteuer insoweit, als die nach § 52 des Körperschaftsteuergesetzes nicht anzurechnende Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer zusammen mehr als 44 vom Hundert des Kapitalertrags zuzüglich der Körperschaftsteuer betragen. ²Voraussetzung ist, daß der Gläubiger durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, daß er eine Körperschaft im Sinne des Satzes 1 ist. ³Absatz 1 Satz 3 bis 5 gilt entsprechend.

(3) ¹§ 129 Abs. 3 Satz 4 und Abs. 5 ist entsprechend anzuwenden. ²§ 129 Abs. 6 gilt mit der Maßgabe, daß das Bundesamt für Finanzen im Einzelfall die Frist auf Antrag des Gläubigers verlängern kann, wenn dieser verhindert ist, die Frist einzuhalten. ³Der Antrag auf Verlängerung ist vor Ablauf der in Satz 2 bezeichneten Frist schriftlich zu stellen und zu begründen.

(4) Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der Gläubiger Mitglied einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft ist, soweit die Erstattung nach § 159 Abs. 2 beantragt oder durchgeführt worden ist.

§ 161

Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6

(1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 der Inhaber, in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 der Veräußerer der Teilschuldverschreibung oder der Forderung.

(2) ¹Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle hat die Kapitalertragsteuer für Rechnung des Schuldners der Kapitalertragsteuer einzubehalten. ²Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist

1. in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1
 - a) das Kreditinstitut mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland oder die inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts im Sinne des § 53 des Gesetzes über das Kreditwesen (inländisches Kreditinstitut), das die Kapitalerträge dem Gläubiger oder einer Stelle im Ausland auszahlt oder gutschreibt, oder
 - b) der Schuldner der Kapitalerträge, wenn er ohne Einschaltung eines inländischen Kreditinstituts dem Gläubiger oder einer Stelle im Ausland die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt;
2. in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 die natürliche Person, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die dem Veräußerer die Stückzinsen auszahlt oder gutschreibt.

(3) ¹Der Steuerabzug ist vorzunehmen

1. nach § 155 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 Buchstabe a, wenn
 - a) eine Teilschuldverschreibung oder ein Anteil an einer Sammelschuldbuchforderung bei einem inländischen Kreditinstitut für eine natürliche Person, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, verwahrt oder verwaltet wird oder als Inhaber einer Einzelschuldbuchforderung im öffentlichen Schuldbuch eine natürliche Person, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, eingetragen ist, und wenn die Kapitalerträge dem Inhaber der Teilschuldverschreibung oder der Forderung oder einer Stelle im Ausland ausgezahlt oder gutgeschrieben werden, oder
 - b) eine Teilschuldverschreibung oder ein Anteil an einer Sammelschuldbuchforderung nicht bei einem inländischen Kreditinstitut verwahrt oder verwaltet wird und der Gläubiger zwar nachweist, daß er der Inhaber der Teilschuldverschreibung oder der Forderung ist, aber nicht nachweist, daß er einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, oder
 - c) eine Teilschuldverschreibung, ein Anteil an einer Sammelschuldbuchforderung oder eine Einzelschuldbuchforderung als Inhaber zusteht
 - aa) einer Handelsgesellschaft, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz hat, oder
 - bb) einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder einer sonstigen Personenvereinigung, wenn nicht nachgewiesen wird, daß alle Beteiligten der Gesellschaft oder Personenvereinigung einen

Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben;

2. nach § 155 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 Buchstabe b, wenn der Gläubiger nicht nachweist, daß er der Inhaber der Teilschuldverschreibung oder der Forderung ist, oder daß er im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat und bei einer Teilschuldverschreibung, die bei einem inländischen Kreditinstitut verwahrt wird, am 15. Tag vor der Fälligkeit der Zinsen der Inhaber der Teilschuldverschreibung gewesen ist;
3. nach § 155 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2, wenn der Veräußerer nicht nachweist, daß er im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. ²Die Vorschrift der Nummer 1 Buchstabe c gilt entsprechend.

(4) ¹Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger oder einer Stelle im Ausland ausgezahlt oder gutgeschrieben werden. ²In diesem Zeitpunkt hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle den Steuerabzug vorzunehmen. ³Die innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle nach dem Einkommen zuständig ist. ⁴Wird gleichzeitig Kapitalertragsteuer nach § 157 abgeführt, ist die Kapitalertragsteuer im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 6 gesondert auszuweisen. ⁵§ 157 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 4 gilt entsprechend.

(5) ¹Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle haftet für die Kapitalertragsteuer, die sie einzubehalten und abzuführen hat. ²§ 157 Abs. 5 Satz 3 gilt sinngemäß. ³In den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 Buchstabe b hat der Gläubiger weder einen Anspruch auf Anrechnung (§ 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe d) noch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer, es sei denn, daß ihm die Kapitalerträge als Nießbraucher oder Pfandgläubiger, der zur Einbeziehung berechtigt ist, zustehen und er nachweist, daß er und der Inhaber der Teilschuldverschreibung oder Forderung im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. ⁴Der Gläubiger wird nur in Anspruch genommen, wenn die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

§ 162

Anmeldung und Bescheinigung des Steuerabzugs

(1) ¹Innerhalb der in § 157 Abs. 1 und § 161 Abs. 4 festgesetzten Frist ist nach einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck die Anmeldung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer in den Fällen des

1. § 155 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 7 von dem Schuldner der Kapitalerträge,
2. § 155 Abs. 1 Nr. 6 von der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle im Sinne des § 161 Abs. 2 dem Finanzamt getrennt einzureichen.

²Satz 1 gilt entsprechend, wenn aufgrund des § 155 Abs. 2 oder des § 158 ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist. ³Der Grund für die Nichtabführung ist anzugeben. ⁴Die Anmeldung ist mit der Versicherung zu versehen, daß die Angaben vollständig und richtig sind. ⁵Die Anmeldung ist im Falle des Satzes 1 Nr. 1 von dem Schuldner oder einer vertretungsberechtigten Person, im Falle des Satzes 1 Nr. 2 von einer Person, die bei der auszahlenden Stelle zeichnungsberechtigt ist, zu unterschreiben.

(2) ¹In den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 7 ist der Schuldner verpflichtet, dem Gläubiger der Kapitalerträge eine Bescheinigung über die Art und Höhe der Kapitalerträge, der Steuer, über den Zahlungstag und über die Zeit, für welche die Kapitalerträge gezahlt sind, zu erteilen und hierin das Finanzamt anzugeben, an das die Steuer abgeführt worden ist. ²Die Verpflichtung des Schuldners entfällt, wenn die Kapitalerträge für seine Rechnung durch ein Kreditinstitut gezahlt werden und wenn über die Art und Höhe der Kapitalerträge und über die Steuer eine Bestätigung erteilt wird. ³Ist der Schuldner eine Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft, die für den Gläubiger die Erstattung der Kapitalertragsteuer nach § 159 Abs. 2 beantragt hat, so ist die Antragstellung auf der Bescheinigung zu vermerken.

(3) ¹In den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6 hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle im Sinne des § 161 Abs. 2 dem Gläubiger die Bescheinigung zu erteilen. ²Ist ihr bekannt, daß es sich um einen Steuerabzug nach § 155 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 Buchstabe a handelt, so ist dies in der Bescheinigung anzugeben.

§ 163

Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 8

¹In den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 8 entsteht die Kapitalertragsteuer in dem Zeitpunkt, in dem die Körperschaftsteuer vergütet wird. ²In diesem Zeitpunkt hat das Bundesamt für Finanzen den Steuerabzug vom Kapitalertrag für Rechnung des Vergütungsberechtigten von der Körperschaftsteuer einzubehalten, die nach § 131 dieses Gesetzes oder nach § 53 des Körperschaftsteuergesetzes vergütet wird.

VIERTES KAPITEL

Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

§ 164

Steuerabzug bei Aufsichtsratsvergütungen

(1) ¹Die Einkommensteuer wird bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Mitgliedern des Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats von in § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichneten Kör-

perschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland (inländische Unternehmen) haben, und bei denen die Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzusehen sind, durch Steuerabzug (Aufsichtsratssteuer) erhoben. ²Der Aufsichtsratssteuer unterliegen die Vergütungen jeder Art, die den in Satz 1 genannten Personen für die Überwachung der Geschäftsführung gezahlt werden (Aufsichtsratsvergütungen).

(2) Die Aufsichtsratssteuer beträgt

- 35 vom Hundert der Aufsichtsratsvergütungen, wenn der Empfänger die Steuer trägt, und
53,84 vom Hundert des an das Aufsichtsratsmitglied tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn das Unternehmen die Steuer übernimmt.

(3) ¹Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Aufsichtsratsvergütung nach Abzug der darin enthaltenen und abgeführten Umsatzsteuer. ²Werden Reisekosten (Tagegelder und Fahrtauslagen) gezahlt, so gehören sie zu den Aufsichtsratsvergütungen, soweit sie die tatsächlichen Auslagen übersteigen.

(4) Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Aufsichtsratsvergütungen oder hierfür gewährte Vorschüsse dem Gläubiger der Aufsichtsratsvergütungen durch Auszahlung, Verrechnung oder Gutschrift zufließen.

§ 165

Steuerabzug bei sonstigen Vergütungen

(1) Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen durch Steuerabzug erhoben, wenn Vergütungen gezahlt werden für

1. die technische oder kaufmännische Beratung, für die Überlassung von Arbeitskräften sowie für die anderen Tätigkeiten im Sinne des § 111 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b;
2. Vortragstätigkeit sowie für die Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Schriftsteller, Journalist oder Bilderberichterstatter, einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk (§ 111 Abs. 1 Nr. 2 und 4);
3. die Nutzung oder für das Recht auf Nutzung von Rechten, insbesondere Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, insbesondere Plänen, Mustern und Verfahren (§ 111 Abs. 1 Nr. 1 Buchstaben a und f, Nr. 2, Nr. 3 und Nr. 6 Buchstabe c);
4. die Vermietung beweglicher Gegenstände (§ 111 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe b).

(2) ¹Der Steuerabzug beträgt

- 25 vom Hundert der Betriebseinnahmen oder Einnahmen, wenn der beschränkt Steuerpflichtige, und

33,33 vom Hundert der Betriebseinnahmen oder Einnahmen, wenn der Schuldner die Steuer trägt.

²Soweit eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 oder 2 im Inland ausgeübt wird oder worden ist, beträgt der Steuerabzug

20 vom Hundert der Betriebseinnahmen oder Einnahmen, wenn der beschränkt Steuerpflichtige, und

25 vom Hundert der Betriebseinnahmen oder Einnahmen, wenn der Schuldner die Steuer trägt.

(3) Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Vergütung nach Abzug der darin enthaltenen und abgeführten Umsatzsteuer.

(4) Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütungen oder hierfür gewährte Vorschüsse dem Gläubiger der Vergütungen durch Auszahlung, Verrechnung oder Gutschrift zufließen.

§ 166

Abzugsverfahren

(1) ¹Der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen (§ 164) oder der Vergütungen (§ 165) hat den Steuerabzug im Zeitpunkt des Zufließens für Rechnung des Gläubigers vorzunehmen. ²Der Schuldner hat die innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für seine Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzamt abzuführen. ³Ist der Schuldner keine Körperschaft und stimmen Betriebs- und Wohnsitzfinanzamt nicht überein, so ist die einbehaltene Steuer an das Betriebsfinanzamt abzuführen. ⁴Bis zum selben Zeitpunkt hat der Schuldner dem nach den Sätzen 2 oder 3 zuständigen Finanzamt auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck den Namen des Gläubigers und die Höhe der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen im Sinne des § 165 und die Höhe des Steuerabzugs anzumelden. ⁵Die Anmeldung muß vom Schuldner oder von einem zu seiner Vertretung Berechtigten unterschrieben sein. ⁶Der Schuldner hat besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen ersichtlich sein müssen

1. Name und Wohnung des Gläubigers,
2. Höhe der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen in Deutscher Mark,
3. Tag, an dem die Aufsichtsratsvergütungen oder die Vergütungen dem Gläubiger zugeflossen sind,
4. Höhe und Zeitpunkt der Abführung der einbehaltenen Steuer.

(2) ¹Der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. ²Der Gläubiger wird nur in Anspruch genommen,

1. wenn der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen diese nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

2. wenn ihm bekannt ist, daß der Schuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und er dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

²Ist die Steuer nicht ordnungsmäßig einbehalten oder abgeführt, so hat das Finanzamt die Steuer von dem Schuldner, in den Fällen des Absatzes 4 von dem dort bezeichneten Rechtsträger, durch Haftungsbescheid oder von dem Gläubiger durch Steuerbescheid anzufordern.

(3) Für die Inanspruchnahme des Schuldners bedarf es keines Haftungsbescheids, soweit der Schuldner die einbehaltene Steuer dem Finanzamt ordnungsmäßig angemeldet hat (Absatz 1) oder wenn er vor dem Finanzamt oder einem Prüfungsbeamten des Finanzamts seine Verpflichtung zur Zahlung der Steuer schriftlich anerkannt hat.

(4) ¹Der Schuldner der Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten braucht den Steuerabzug nicht vorzunehmen, wenn er diese Vergütungen aufgrund eines Einkommens nicht an den Gläubiger, sondern an die Gesellschaft für musikalische Aufführungs- und mechanische Vervielfältigungsrechte (GEMA) oder an einen anderen Rechtsträger abführt und die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des Bundesministers der Finanzen einwilligen, daß dieser andere Rechtsträger an die Stelle des Schuldners tritt. ²In diesem Falle hat die GEMA oder der andere Rechtsträger den Steuerabzug vorzunehmen. ³Absätze 1 und 2 gelten entsprechend.

(5) ¹Ergibt sich aus einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, daß unter bestimmten Voraussetzungen Aufsichtsratsvergütungen oder Vergütungen im Sinne des § 165 Abs. 1 nicht oder nur nach einem vom Gesetz abweichenden niedrigeren Steuersatz besteuert werden können, so darf der Schuldner den Steuerabzug nur unterlassen oder nach dem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das nach Absatz 1 zuständige Finanzamt oder ein von der obersten Finanzbehörde des Landes für zuständig erklärtes Finanzamt oder das Bundesamt für Finanzen bescheinigt, daß die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Abzugsteuer oder die Erhebung der Abzugsteuer nach dem niedrigeren Steuersatz vorliegen; die Anmeldeverpflichtung des Schuldners nach Absatz 1 bleibt unberührt. ²Die Bescheinigung des Finanzamts ist als Beleg bei den Aufzeichnungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 6 aufzubewahren.

(6) ¹Das Finanzamt kann die Einkommensteuer bei Einkünften im Sinne des § 111 Abs. 1, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs erheben, wenn dies zur Sicherstellung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. ²Das Finanzamt bestimmt hierbei die Höhe des Steuerabzugs. ³Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 gelten sinngemäß.

ZEHNTER TEIL Sondervorschriften

ERSTES KAPITEL

Allgemeines

§ 167

Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen

(1) ¹Werden in dem Zeitraum, in dem bei einem Wirtschaftsgut erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden können (Begünstigungszeitraum), nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet, so bemessen sich vom Jahr der Entstehung der nachträglichen Herstellungskosten an bis zum Ende des Begünstigungszeitraums die Abschreibungen, erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen abweichend von § 33 Abs. 9 nach den um die nachträglichen Herstellungskosten erhöhten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²Entsprechendes gilt für nachträgliche Anschaffungskosten.

(2) ¹Können bei einem Wirtschaftsgut erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen oder für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden, so sind die Vorschriften über erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder die Teilherstellungskosten und an die Stelle des Jahres der Anschaffung oder Fertigstellung das Jahr der Anzahlung oder Teilherstellung treten. ²Nach Anschaffung oder Fertigstellung des Wirtschaftsguts sind erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen nur zulässig, soweit sie nicht bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen worden sind. ³Anzahlungen auf Anschaffungskosten sind im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung aufgewendet. ⁴Werden Anzahlungen durch Hingabe eines Wechsels geleistet, so sind sie in dem Zeitpunkt aufgewendet, in dem dem Lieferanten durch Diskontierung oder Einlösung des Wechsels das Geld tatsächlich zufließt. ⁵Entsprechendes gilt, wenn an Stelle von Geld ein Scheck hingegeben wird.

(3) ¹Erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen sind bei Wirtschaftsgütern, die zu einem Betriebsvermögen gehören, nur zulässig, wenn sie in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden, das auch den Tag der Anschaffung oder Fertigstellung und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten enthält. ²Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung oder dem nach § 21 Abs. 4 zu führenden Verzeichnis ersichtlich sind.

(4) Bei Wirtschaftsgütern, bei denen erhöhte Abschreibungen in Anspruch genommen werden, müssen in jedem Jahr des Begünstigungszeitraums mindestens Abschreibungen in Höhe der linearen Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 oder 49 berücksichtigt werden.

(5) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern, bei denen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, sind die Abschreibungen nach § 33 linear vorzunehmen.

(6) Liegen bei einem Wirtschaftsgut die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen oder Sonderabschreibungen aufgrund mehrerer Vorschriften vor, so dürfen erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen nur aufgrund einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden.

(7) Erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die zu einem Betriebsvermögen gehören, dürfen bei dem Betrieb nicht zur Entstehung oder Erhöhung eines Verlustes führen.

(8) Erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen sind bei der Prüfung, ob die in § 86 Abs. 1 Nr. 4 und 5 der Abgabenordnung bezeichneten Buchführungsgrenzen überschritten sind, nicht zu berücksichtigen.

(9) Ist ein Wirtschaftsgut nach § 42 der Abgabenordnung mehreren Beteiligten zuzurechnen und sind die Voraussetzungen für erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen nur bei einzelnen Beteiligten erfüllt, so dürfen die erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen nur anteilig für diese Beteiligten vorgenommen werden; § 14 Abs. 2 und § 48 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 gelten mit der Maßgabe, daß die erhöhten Abschreibungen oder Sonderabschreibungen von den Beteiligten, bei denen die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, nur einheitlich vorgenommen werden können.

ZWEITES KAPITEL

Sondervorschriften für den Umweltschutz

§ 168

Erhöhte Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen

(1) ¹Bei abnutzbaren beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen, können anstelle der Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung bis zu 60 vom Hundert und in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur vollen Abschreibung jeweils bis zu 10 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgeschrieben werden. ²Nicht in Anspruch genommene erhöhte Abschreibungen können nachgeholt werden.

³Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern im Sinne des Satzes 1 können vom Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung an abweichend von § 167 Abs. 1 bei der Bemessung der erhöhten Abschreibungen so behandelt werden, als wären sie im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung der Wirtschaftsgüter entstanden.

(2) Die erhöhten Abschreibungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. die Wirtschaftsgüter in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und ausschließlich oder fast ausschließlich dem Umweltschutz dienen und
2. die von der Landesregierung bestimmte Stelle bescheinigt, daß
 - a) die Wirtschaftsgüter zu dem in Nummer 1 bezeichneten Zweck bestimmt und geeignet sind und
 - b) die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter im öffentlichen Interesse erforderlich ist.

(3) Die Wirtschaftsgüter dienen dem Umweltschutz, wenn sie dazu verwendet werden,

1. a) den Anfall von Abwasser,
 - b) Schädigungen durch Abwasser,
 - c) Verunreinigungen der Gewässer durch andere Stoffe als Abwasser,
 - d) Verunreinigungen der Luft oder
 - e) Lärm oder Erschütterungen
- zu verhindern, zu beseitigen oder zu verringern oder
2. Abfälle gemäß § 2 des Abfallbeseitigungsgesetzes zu beseitigen.

(4) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind auf nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen und die vor dem 1. Januar 1975 angeschafft oder hergestellt worden sind, mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, daß im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten erhöhte Abschreibungen bis zur vollen Höhe der nachträglichen Herstellungskosten vorgenommen werden können. ²Das gleiche gilt, wenn bei Wirtschaftsgütern, die nicht dem Umweltschutz dienen, nachträglich Herstellungskosten dadurch entstehen, daß ausschließlich aus Gründen des Umweltschutzes Veränderungen vorgenommen werden. ³Nachträgliche Herstellungskosten, bei denen die erhöhten Abschreibungen nach den Sätzen 1 oder 2 in Anspruch genommen werden, scheiden für die Anwendung der §§ 79, 82 und 82 e der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen aus.

(5) ¹Die erhöhten Abschreibungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden. ²§ 167 Abs. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Summe der erhöhten Abschreibungen 60 vom Hundert der bis zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahrs insgesamt aufgewendeten Anzahlungen oder Teilerstellungskosten nicht übersteigen darf. ³Satz 1 gilt in den Fällen des Absatzes 4 sinngemäß.

(6) Die erhöhten Abschreibungen nach den Absätzen 1 bis 5 werden unter der Bedingung gewährt, daß die Voraussetzung des Absatzes 2 Nr. 1

1. in den Fällen des Absatzes 1 mindestens fünf Jahre nach der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter,
2. in den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 mindestens fünf Jahre nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten

erfüllt wird.

(7) ¹Die erhöhten Abschreibungen nach den Absätzen 1 bis 6 können für Wirtschaftsgüter nicht in Anspruch genommen werden, die im Rahmen der Neuerrichtung von Betrieben oder Betriebstätten angeschafft oder hergestellt werden. ²Die Verlagerung von Betrieben oder Betriebstätten gilt nicht als Neuerrichtung, wenn die in Absatz 2 Nr. 2 genannte Behörde bestätigt, daß die Verlagerung im öffentlichen Interesse aus Gründen des Umweltschutzes erforderlich ist.

§ 169

Erhöhte Abschreibungen bei Zuschüssen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen

(1) Erwirbt ein Steuerpflichtiger durch einen Zuschuß zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern im Sinne des § 168 Abs. 2 ein Recht auf Mitbenutzung dieser Wirtschaftsgüter, so kann er bei diesem Recht anstelle der Abschreibungen nach § 35 erhöhte Abschreibungen nach Maßgabe des § 168 Abs. 1 oder 4 Satz 1 vornehmen.

(2) Die erhöhten Abschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Empfänger

1. den Zuschuß unverzüglich und unmittelbar zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter oder der nachträglichen Herstellungsarbeiten bei den Wirtschaftsgütern verwendet und
2. dem Steuerpflichtigen bestätigt, daß die Voraussetzung der Nummer 1 vorliegt und daß für die Wirtschaftsgüter oder die nachträglichen Herstellungsarbeiten eine Bescheinigung nach § 168 Abs. 2 Nr. 2 erteilt ist.

(3) § 168 Abs. 6 und 7 gilt sinngemäß.

DRITTES KAPITEL

Sondervorschriften für Gebäude

§ 170

Erhöhte Abschreibungen bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen

(1) ¹Bei im Inland belegenen Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. Dezember 1974 gestellt worden ist und die zu mehr als 66⅔ vom Hundert Wohnzwecken dienen, können im Jahr der Fertigstellung und in den sieben folgenden Jahren anstelle der Abschreibungen nach den §§ 34 und 49 jeweils bis zu 5 vom Hundert der Herstellungskosten abgeschrieben werden. ²Übersteigen die Herstellungskosten bei einem Einfamilienhaus oder einer Eigentumswohnung die Grenze von 150 000 Deutsche Mark, bei einem Zweifamilienhaus die Grenze von 200 000 Deutsche Mark, so ist Satz 1 auf den übersteigenden Teil der Herstellungskosten nicht anzuwenden. ³Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bemessen sich die weiteren Abschreibungen nach § 34 oder § 49; dabei treten an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der am Ende des Begünstigungszeitraums vorhandene Restwert und an die Stelle der Nutzungsdauer die Restnutzungsdauer.

(2) ¹Absatz 1 Satz 1 und 2 gilt entsprechend für Herstellungskosten, die für Ausbauten und Erweiterungen an einem Ein- oder Zweifamilienhaus oder an einer Eigentumswohnung aufgewendet worden sind. ²Der am Ende des Begünstigungszeitraums vorhandene Restwert des Ausbaus oder der Erweiterung ist dem Restwert des Gebäudes zu diesem Zeitpunkt hinzuzurechnen; die weiteren Abschreibungen sind einheitlich für das gesamte Gebäude in entsprechender Anwendung des § 34 oder des § 49 nach dem so ermittelten Restwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen. ³Auf Ausbauten und Erweiterungen, bei denen erhöhte Abschreibungen nach Satz 1 vorgenommen werden, ist § 167 Abs. 1 nicht anzuwenden.

(3) ¹Geht das Eigentum an einem Einfamilienhaus, einem Zweifamilienhaus oder einer Eigentumswohnung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 innerhalb von acht Jahren nach der Fertigstellung auf einen anderen über, so kann der Rechtsnachfolger des Bauherrn (Ersterwerber) die erhöhten Abschreibungen nach Absatz 1 vornehmen, soweit der Bauherr sie nicht geltend gemacht hat. ²Für den Ersterwerber treten an die Stelle der Herstellungskosten die um die Aufwendungen für den Grund und Boden verminderten Anschaffungskosten. ³Hat der Bauherr keine erhöhten Abschreibungen vorgenommen, so tritt für den Ersterwerber an die Stelle des Jahres der Fertigstellung das Jahr des Ersterwerbs. ⁴Hat der Bauherr erhöhte Abschreibungen vorgenommen, so kann der Ersterwerber sie vom Jahr des Ersterwerbs an bis zum Ablauf des Zeitraums geltend machen, in dem für den Bauherrn ohne die Veräußerung erhöhte Abschreibungen in Betracht

gekommen wären. ⁵Absatz 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend.

(4) ¹Bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 kann der Bauherr erhöhte Abschreibungen, die er im Jahr der Fertigstellung und in den zwei folgenden Jahren nicht in Anspruch genommen hat, bis zum Ende des dritten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres nachholen. ²Dabei können abweichend von § 167 Abs. 1 nachträgliche Herstellungskosten vom Jahr ihrer Entstehung an bei der Bemessung der erhöhten Abschreibungen so berücksichtigt werden, als wären sie bereits im Jahr der Fertigstellung entstanden. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend bei Ausbauten und Erweiterungen im Sinne des Absatzes 2 und für den Ersterwerber im Sinne des Absatzes 3, für den Ersterwerber jedoch mit der Maßgabe, daß er auch die vom Bauherrn nicht in Anspruch genommenen erhöhten Abschreibungen nachholen kann.

(5) ¹Zum Gebäude gehörende Garagen sind ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Nutzung als Wohnzwecken dienend zu behandeln, soweit in ihnen nicht mehr als ein Personenkraftwagen für jede in dem Gebäude befindliche Wohnung untergestellt werden kann. ²Räume für die Unterstellung weiterer Kraftwagen sind stets als nicht Wohnzwecken dienend zu behandeln.

(6) ¹Erhöhte Abschreibungen nach den Absätzen 1 bis 3 kann der Steuerpflichtige nur für ein Einfamilienhaus oder für ein Zweifamilienhaus oder für eine Eigentumswohnung oder für den Ausbau oder die Erweiterung eines Ein- oder eines Zweifamilienhauses oder einer Eigentumswohnung in Anspruch nehmen. ²Ehegatten, die das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, können erhöhte Abschreibungen nach den Absätzen 1 bis 3 für insgesamt zwei der in Satz 1 bezeichneten Gebäude, Eigentumswohnungen, Ausbauten oder Erweiterungen geltend machen. ³Bei Anwendung der Sätze 1 und 2 sind alle Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Ausbauten und Erweiterungen zu berücksichtigen, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. Dezember 1964 gestellt worden ist.

(7) ¹Ist ein Einfamilienhaus, ein Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung nach § 42 der Abgabenordnung mehreren Steuerpflichtigen zuzurechnen, so sind die Vorschriften des Absatzes 6 mit der Maßgabe anzuwenden, daß der dem Steuerpflichtigen zugerechnete Anteil an dem Gebäude oder der Eigentumswohnung einem Einfamilienhaus, einem Zweifamilienhaus oder einer Eigentumswohnung gleichsteht; entsprechendes gilt bei dem Ausbau oder der Erweiterung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen, die mehreren Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. ²Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn ein Einfamilienhaus, ein Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung je zur Hälfte Ehegatten, die das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, zuzurechnen ist.

§ 171

**Erhöhte Abschreibungen
für den sozialen Wohnungsbau**

¹Bei Gebäuden und Eigentumswohnungen, die nach dem 31. Dezember 1974 fertiggestellt worden sind und deren Nutzfläche zu mehr als 66⅔ vom Hundert auf Wohnungen entfällt, die mit öffentlichen Mitteln im Sinne des § 6 Abs. 1 oder nach § 88 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes, im Saarland mit öffentlichen Mitteln im Sinne des § 4 Abs. 1 oder nach § 51 a des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland, gefördert worden sind, kann der Bauherr im Jahr der Fertigstellung und in den elf folgenden Jahren anstelle der Abschreibungen nach den §§ 34 und 49 jeweils bis zu 3,5 vom Hundert der Herstellungskosten abschreiben. ²Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bemessen sich die weiteren Abschreibungen nach § 34 oder § 49; dabei treten an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der am Ende des Begünstigungszeitraums vorhandene Restwert und an die Stelle der Nutzungsdauer die Restnutzungsdauer.

§ 172

**Erhöhte Abschreibungen
bei bestimmten Baumaßnahmen
zur Modernisierung von Wohngebäuden**

(1) ¹Bei Gebäuden und Eigentumswohnungen, die

1. im Inland belegen sind,
2. vor dem 1. Januar 1957 fertiggestellt worden sind,
3. nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und
4. zu mehr als 50 vom Hundert Wohnzwecken dienen,

können nachträgliche Herstellungskosten, die für in der Anlage 4 zu diesem Gesetz bezeichnete Anlagen und Einrichtungen aufgewendet worden sind, abweichend von § 49 im Jahr der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten und in den folgenden Jahren bis zur vollen Abschreibung mit jeweils 10 vom Hundert abgeschrieben werden. ²Die Voraussetzung des Satzes 1 Nr. 2 entfällt bei nachträglichen Herstellungskosten für die in Anlage 4 Nr. 9 bezeichneten Anschlüsse, wenn durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachgewiesen wird, daß die Anschlüsse im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes noch nicht hergestellt werden konnten.

(2) Bei Gebäuden und Eigentumswohnungen, die teilweise zu einem Betriebsvermögen gehören, ist Absatz 1 auf nachträgliche Herstellungskosten für die in Anlage 4 bezeichneten Anlagen und Einrichtungen anzuwenden, soweit die Anlagen und Einrichtungen auf den nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteil entfallen.

(3) § 170 Abs. 5 gilt entsprechend.

§ 173

**Erhöhte Abschreibungen
bei bestimmten Baumaßnahmen
im Sinne des Städtebauförderungsgesetzes**

(1) Bei Baumaßnahmen im Sinne der §§ 21 und 43 Abs. 3 Satz 2 des Städtebauförderungsgesetzes können die hierfür aufgewendeten nachträglichen Herstellungskosten abweichend von § 34 oder § 49 im Jahr der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten und in den folgenden Jahren bis zur vollen Abschreibung mit jeweils 10 vom Hundert abgeschrieben werden.

(2) Die erhöhten Abschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn die zuständige Gemeindebehörde bescheinigt, daß der Steuerpflichtige Baumaßnahmen im Sinne des Absatzes 1 durchgeführt hat.

§ 174

**Behandlung größeren Erhaltungsaufwands
in Sonderfällen**

(1) ¹Größere Aufwendungen

1. zur Erhaltung von Gebäuden und Eigentumswohnungen, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die zu mehr als 50 vom Hundert Wohnzwecken dienen, oder
2. die für Maßnahmen im Sinne der §§ 21 und 43 Abs. 3 Satz 2 des Städtebauförderungsgesetzes geleistet worden sind,

können auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden. ²Das gilt in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 nicht, wenn die Aufwendungen Betriebsausgaben sind.

(2) ¹Wird das Gebäude oder die Eigentumswohnung während des Verteilungszeitraums veräußert oder das nicht zu einem Betriebsvermögen gehörende Gebäude oder die Eigentumswohnung in ein Betriebsvermögen eingebracht, so ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands in den Fällen

1. des Absatzes 1 Nr. 1 als Werbungskosten im Kalenderjahr der Veräußerung oder der Überführung in das Betriebsvermögen,
2. des Absatzes 1 Nr. 2 als Werbungskosten im Kalenderjahr der Veräußerung oder Überführung, als Betriebsausgabe im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder Überführung

abzusetzen. ²Satz 1 Nr. 2 gilt entsprechend, wenn das Gebäude oder die Eigentumswohnung aus dem Betriebsvermögen entnommen wird.

(3) ¹Steht das Gebäude oder die Eigentumswohnung im Eigentum mehrerer Personen, so ist der Erhaltungsaufwand von allen Eigentümern auf denselben Zeitraum zu verteilen. ²§ 14 Abs. 2 ist sinngemäß anzuwenden.

§ 175

Erhöhte Abschreibungen bei Schutzräumen

(1) ¹Bei Schutzräumen, die nach dem 31. Dezember 1974 fertiggestellt worden sind und bei denen die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen, können anstelle der Abschreibungen nach § 34 oder § 49 im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden Jahren bis zur vollen Abschreibung jeweils 10 vom Hundert der Herstellungskosten abgeschrieben werden. ²Soweit die Herstellungskosten des Schutzraums einen durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates festzusetzenden Höchstbetrag übersteigen, scheiden sie für die Anwendung des Satzes 1 aus. ³Der Höchstbetrag ist unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Baukosten und der Zahl der Personen, für die der Schutzraum bestimmt ist, festzusetzen.

(2) Die erhöhten Abschreibungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Schutzraum Personen Schutz gegen herabfallende Trümmer, gegen radioaktive Niederschläge, gegen Brandeinwirkungen sowie gegen biologische und chemische Kampfmittel gewährt und für einen längeren Aufenthalt geeignet ist und
2. die nach Landesrecht für Baugenehmigungen zuständige Behörde bescheinigt, daß die Voraussetzung der Nummer 1 vorliegt.

(3) Geht das Eigentum an einem Schutzraum innerhalb von zehn Jahren nach der Fertigstellung auf einen anderen über, so kann der Rechtsnachfolger die erhöhten Abschreibungen nach Absatz 1 vornehmen, soweit der Bauherr sie noch nicht geltend gemacht hat.

(4) Werden Schutzräume in bestehende Gebäude eingebaut, so gelten die Absätze 1 bis 3 mit der Maßgabe, daß an die Stelle des in Absatz 1 bezeichneten Höchstbetrags ein Höchstbetrag tritt, der die höheren durchschnittlichen Baukosten für Schutzräume, die in bestehende Gebäude eingebaut werden, berücksichtigt.

§ 176

Vergünstigungen bei Zuschüssen zur Errichtung von Schutzräumen

(1) ¹Erwirbt ein Steuerpflichtiger durch einen nach dem 31. Dezember 1974 hingegebenen Zuschuß zur Errichtung eines Schutzraumes im Sinne des § 175 Abs. 2 für seinen Betrieb das Recht, den Raum als Schutzraum zu benutzen, so kann er bei diesem Recht an Stelle der Abschreibungen nach § 35 erhöhte Abschreibungen nach Maßgabe des § 175 Abs. 1 Satz 1 vornehmen. ²Entsprechendes gilt, wenn der Zuschuß in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steht und durch den Zuschuß für den Steuerpflichtigen oder seine Mieter das Recht erworben wird, den Raum als Schutzraum zu benutzen. ³Die Sätze 1 und 2 sind nur anzuwenden, soweit die zur

Errichtung des Schutzraums insgesamt geleisteten Zuschüsse die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung des Schutzraums, höchstens jedoch den nach § 175 Abs. 1 Satz 2 und 3 oder Abs. 4 festgesetzten Höchstbetrag nicht übersteigen.

(2) ¹Erwirbt ein Steuerpflichtiger in anderen als den in Absatz 1 genannten Fällen durch einen nach dem 31. Dezember 1974 hingegebenen Zuschuß zur Errichtung eines Schutzraums im Sinne des § 175 Abs. 2 das Recht, den Raum als Schutzraum zu benutzen, so kann er im Kalenderjahr der Hingabe des Zuschusses und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 10 vom Hundert des Zuschußbetrags wie Sonderausgaben abziehen. ²Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.

(3) Geht das Recht auf Benutzung des Schutzraums innerhalb von zehn Jahren nach der Hingabe des Zuschusses auf einen anderen über, so kann der Rechtsnachfolger die erhöhten Abschreibungen nach Absatz 1 oder die Abzüge nach Absatz 2 vornehmen, soweit der Zuschußgeber sie noch nicht geltend gemacht hat.

§ 177

Abzug der Kosten zur Modernisierung von Schutzräumen

(1) ¹Werden nach dem 31. Dezember 1974 vorhandene Schutzräume den Anforderungen des § 175 Abs. 2 Nr. 1 angepaßt, so können die hierfür aufgewendeten Herstellungskosten abweichend von § 33 Abs. 9 sogleich in voller Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. ²Dasselbe gilt, wenn in einem Gebäude ein Kellerdurchbruch zum Nachbargebäude angelegt wird.

(2) In den Fällen des Absatzes 1 Satz 1 gilt § 175 Abs. 2 Nr. 2 entsprechend.

VIERTES KAPITEL

Sondervorschriften für die Land- und Forstwirtschaft

§ 178

Sonderabschreibungen bei bestimmten Wirtschaftsgütern und bestimmten Baumaßnahmen von Land- und Forstwirten, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermitteln

(1) ¹Steuerpflichtige, die den Gewinn aus einem im Inland belegenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermitteln, können bei den in den Anlagen 5 und 6 zu diesem Gesetz bezeichneten beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und Ausbauten und Erweiterungen an unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Wirtschaftsjahr der Anschaf-

fung oder Fertigstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren neben den Abschreibungen nach §§ 33 bis 35 Sonderabschreibungen vornehmen, und zwar

1. bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 50 vom Hundert,
2. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei Ausbauten und Erweiterungen an unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 30 vom Hundert

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²Die weiteren Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 sind nach dem Buchwert am Ende des Begünstigungszeitraums und der Restnutzungsdauer zu bemessen. ³Bei den Ausbauten und Erweiterungen an unbeweglichen Wirtschaftsgütern ist der am Ende des Begünstigungszeitraums vorhandene Buchwert dem Buchwert des Wirtschaftsguts zu diesem Zeitpunkt hinzuzurechnen; die weiteren Abschreibungen sind einheitlich für das gesamte Wirtschaftsgut nach dem so ermittelten Buchwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen.

(2) Die Sonderabschreibungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(3) ¹Erwirbt ein in Absatz 1 bezeichneter Steuerpflichtiger durch einen Zuschuß zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der in den Anlagen 5 und 6 zu diesem Gesetz bezeichneten Wirtschaftsgüter und Ausbauten und Erweiterungen ein Recht auf Mitbenutzung des mit dem Zuschuß angeschafften, hergestellten, ausgebauten oder erweiterten Wirtschaftsguts, so kann er bei diesem Recht im Wirtschaftsjahr der Hingabe des Zuschusses und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren neben den Abschreibungen nach § 35 Sonderabschreibungen bis zur Höhe von insgesamt 50 vom Hundert der Anschaffungskosten vornehmen. ²Voraussetzung ist, daß der Empfänger den Zuschuß unverzüglich und unmittelbar zur Finanzierung der Maßnahmen verwendet, für die der Zuschuß gegeben worden ist, und dies dem Steuerpflichtigen bestätigt. ³Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

§ 179

Begünstigung bestimmter Investitionen von Land- und Forstwirten, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird

(1) Steuerpflichtige, deren Gewinn aus einem im Inland belegenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, können bei der Anschaffung oder Herstellung der in den Anlagen 5 und 6 zu diesem Gesetz bezeichneten beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und Ausbauten und Erweiterungen an unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung

1. bei beweglichen Wirtschaftsgütern 25 vom Hundert,

2. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei Ausbauten und Erweiterungen an unbeweglichen Wirtschaftsgütern 15 vom Hundert

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von dem nach § 45 Abs. 1 bis 6 ermittelten Betrag abziehen.

(2) ¹Erwirbt ein in Absatz 1 bezeichneter Steuerpflichtiger durch einen Zuschuß zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der in den Anlagen 5 und 6 zu diesem Gesetz bezeichneten Wirtschaftsgüter und Ausbauten und Erweiterungen ein Recht auf Mitbenutzung des mit dem Zuschuß angeschafften, hergestellten, ausgebauten oder erweiterten Wirtschaftsguts, so kann er im Wirtschaftsjahr der Hingabe des Zuschusses bis zu insgesamt 25 vom Hundert der Anschaffungskosten des Rechts von dem nach § 45 Abs. 1 bis 6 ermittelten Betrag abziehen. ²§ 178 Abs. 3 Satz 2 gilt entsprechend.

(3) Die bei einem Betrieb in einem Wirtschaftsjahr abzugsfähigen Beträge dürfen insgesamt 2 000 Deutsche Mark nicht übersteigen.

§ 180

Erhöhte Abschreibungen bei Landarbeiterwohnungen

(1) Steuerpflichtige, die den Gewinn aus einem im Inland belegenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermitteln, können bei zum Anlagevermögen des Betriebs gehörenden Landarbeiterwohnungen anstelle der Abschreibungen nach § 34 die Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung in voller Höhe oder in diesem und in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur vollen Abschreibung mit jeweils bis zu 20 vom Hundert abschreiben.

(2) Steuerpflichtige, deren Gewinn aus einem im Inland belegenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, können bei Landarbeiterwohnungen die Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung in voller Höhe oder in diesem und in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur vollen Höhe mit jeweils bis zu 20 vom Hundert von dem nach § 45 Abs. 1 bis 6 ermittelten Betrag abziehen.

(3) ¹Sind im Inland belegene Betriebe, Teilbetriebe oder Betriebsteile der Land- und Forstwirtschaft verpachtet und sind die Einkünfte aus der Verpachtung den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 56 zuzurechnen, so ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden. ²§ 167 gilt entsprechend.

(4) ¹Landarbeiter im Sinne dieser Vorschrift sind Arbeitnehmer, die im Betrieb der Land- und Forstwirtschaft des Steuerpflichtigen oder in einem Betrieb eines Land- und Forstwirts tätig sind, an den der Steuerpflichtige einen Betrieb, Teilbetrieb oder

Betriebsteil der Land- und Forstwirtschaft verpachtet hat. ²Gutsinspektoren, Rechnungsführer, Förster und andere Angestellte eines Land- und Forstwirts gelten nicht als Landarbeiter.

(5) ¹Landarbeiterwohnungen sind Wohnungen oder Wohnräume für Landarbeiter in landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Betriebsgebäuden, die durch Neubau, durch Wiederaufbau zerstörter oder Wiederherstellung beschädigter Gebäude oder durch Ausbau oder Erweiterung von Gebäuden geschaffen werden. ²Wirtschaftsräume oder Anlagen, die in räumlichem Zusammenhang mit den Landarbeiterwohnungen stehen und dem Bedarf der Landarbeiter zu dienen bestimmt sind, gehören zu den Wohnungen.

(6) Voraussetzung für die Inanspruchnahme der erhöhten Abschreibungen ist, daß die Wohnfläche der Landarbeiterwohnung die in §§ 39 und 82 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes angegebenen Grenzen nicht übersteigt.

§ 181

Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter Betriebe der Land- und Forstwirtschaft

(1) ¹Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen im Inland belegenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im ganzen, so wird auf Antrag der Veräußerungsgewinn (§ 39 Abs. 2) bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur insoweit angesetzt, als er den Betrag von 60 000 Deutsche Mark übersteigt, wenn

1. der für den Zeitpunkt der Veräußerung maßgebende Einheitswert des Betriebs 30 000 Deutsche Mark nicht übersteigt,
2. die Einkünfte des Steuerpflichtigen im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 bis 7 in den dem Veranlagungszeitraum der Veräußerung vorangegangenen beiden Veranlagungszeiträumen jeweils den Betrag von 12 000 Deutsche Mark nicht überstiegen haben. ²Bei Ehegatten, die das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, gilt Satz 1 mit der Maßgabe, daß die Einkünfte beider Ehegatten zusammen jeweils 24 000 Deutsche Mark nicht überstiegen haben.

²Ist im Zeitpunkt der Veräußerung ein nach Nummer 1 maßgebender Einheitswert nicht festgestellt oder sind bis zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung erfüllt, so ist der Wert maßgebend, der sich für den Zeitpunkt der Veräußerung als Einheitswert ergeben würde.

(2) ¹Der Anwendung des Absatzes 1 und des § 82 Abs. 1 steht nicht entgegen, wenn die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden nicht mitveräußert werden. ²In diesem Fall gelten die Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden als entnommen.

(3) ¹Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Betriebs, wenn

1. die Voraussetzungen des Absatzes 1 erfüllt sind und
2. der Steuerpflichtige seinen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zum Zwecke der Strukturverbesserung nach Maßgabe des § 41 Abs. 1 Buchstabe c des Gesetzes über eine Altershilfe für Landwirte abgegeben hat und dies durch eine Bescheinigung der zuständigen Alterskasse nachweist.

²§ 39 Abs. 2 Satz 2 gilt entsprechend.

(4) ¹Veräußert ein Steuerpflichtiger nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1977 Teile des zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehörenden Grund und Bodens, so wird der bei der Veräußerung entstehende Gewinn auf Antrag nur insoweit zur Steuer herangezogen, als er 60 000 Deutsche Mark übersteigt. ²Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn

1. der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten innerhalb von sechs Monaten nach der Veräußerung
 - a) zur Abfindung weichender Erben oder
 - b) zur Tilgung von Schulden, die zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft des Steuerpflichtigen gehören und nicht im Zusammenhang mit der Veräußerung stehen, verwendet wird und
2. das Einkommen des Steuerpflichtigen in dem dem Veranlagungszeitraum der Veräußerung vorangegangenen Veranlagungszeitraum 24 000 Deutsche Mark nicht überstiegen hat; bei Ehegatten, die nach § 118 zusammen veranlagt werden, erhöht sich der Betrag von 24 000 Deutsche Mark auf 48 000 Deutsche Mark.

³Verwendet der Steuerpflichtige den Veräußerungspreis nur zu einem Teil zu den in Satz 2 Nr. 1 angegebenen begünstigten Zwecken, so ist nur der Teil des Veräußerungsgewinns steuerfrei, der dem Verhältnis entspricht, in dem der für die begünstigten Zwecke verwendete Teil des Veräußerungspreises zu dem gesamten Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten steht.

(5) Für alle Veräußerungen im Sinne des Absatzes 4 und des § 14 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen wird dem Steuerpflichtigen insgesamt nur einmal ein Freibetrag von höchstens 60 000 Deutsche Mark gewährt.

§ 182

Vergünstigungen bei gemeinschaftlicher Tierhaltung

¹Werden einzelne Wirtschaftsgüter eines im Inland belegenen Betriebs der Land- und Forstwirtschaft auf einen der gemeinschaftlichen Tierhaltung dienenden Betrieb im Sinne des § 34 Abs. 6 a des Bewertungsgesetzes einer Erwerbs- und Wirt-

schaftsgenossenschaft oder eines Vereins gegen Gewährung von Mitgliedsrechten übertragen, so ist die Einkommensteuer, die auf den dabei entstehenden Gewinn entfällt, auf Antrag in jährlichen Teilbeträgen zu entrichten. ²Der einzelne Teilbetrag muß mindestens ein Fünftel dieser Steuer betragen.

FÜNFTES KAPITEL

Sondervorschriften für Flüchtlinge, Vertriebene und politisch Verfolgte

§ 183

Sonderabschreibungen bei bestimmten Betriebsgebäuden

(1) ¹Steuerpflichtige, die

1. aufgrund des Bundesvertriebenengesetzes zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen berechtigt sind oder aus Gründen der Rasse, Religion, Nationalität, Weltanschauung oder politischer Gegnerschaft gegen den Nationalsozialismus verfolgt worden sind und

2. ihre frühere Erwerbsgrundlage verloren haben, können bei im Inland belegenen Gebäuden, die im eigenen gewerblichen Betrieb unmittelbar und ausschließlich

- a) der Fertigung,
- b) der Bearbeitung von zum Absatz bestimmten Wirtschaftsgütern,
- c) der Wiederherstellung von Wirtschaftsgütern,
- d) der Lagerung von Wirtschaftsgütern oder
- e) gleichzeitig mehreren dieser Zwecke

dienen, neben den Abschreibungen nach § 34 im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung und im folgenden Wirtschaftsjahr Sonderabschreibungen bis zu jeweils 10 vom Hundert der Herstellungskosten vornehmen. ²Die weiteren Abschreibungen nach § 34 sind nach dem Buchwert am Ende des Begünstigungszeitraums und der Restnutzungsdauer zu bemessen.

(2) Die Sonderabschreibungen nach Absatz 1 werden nicht dadurch ausgeschlossen, daß sich in dem Gebäude Büroräume befinden, die vom Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit den in Absatz 1 bezeichneten Tätigkeiten genutzt werden, wenn auf diese Räume nicht mehr als 20 vom Hundert des Gebäudes entfallen.

(3) ¹Die Absätze 1 und 2 gelten entsprechend für land- und forstwirtschaftliche Betriebsgebäude. ²Zu den land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgebäuden gehört auch die Wohnung des Steuerpflichtigen, wenn sie die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet.

(4) ¹Erlischt die Befugnis zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen aufgrund des Bundesvertriebenengesetzes, so können die Sonder-

abschreibungen nach den Absätzen 1 bis 3 für Betriebsgebäude in Anspruch genommen werden, die bis zum Tage des Erlöschens der Befugnis fertiggestellt worden sind. ²Bei Gebäuden, die nach dem Tage des Erlöschens der Befugnis fertiggestellt werden, können Sonderabschreibungen nach den Absätzen 1 bis 3 für die bis zu diesem Zeitpunkt aufgewendeten Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(5) ¹Die Sonderabschreibungen nach den Absätzen 1 bis 4 können nur für Gebäude in Anspruch genommen werden, die vom Steuerpflichtigen vor Ablauf des zehnten Kalenderjahrs seit der erstmaligen Aufnahme einer gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit im Inland fertiggestellt worden sind. ²Für Gebäude, die vom Steuerpflichtigen nach Ablauf des 20. Kalenderjahrs seit der erstmaligen Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland fertiggestellt werden, sind Sonderabschreibungen nach den Absätzen 1 bis 4 nicht zulässig.

§ 184

Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns

(1) ¹Steuerpflichtige, bei denen die Voraussetzungen des § 183 Abs. 1 Nr. 1 und 2 vorliegen und die den Gewinn aus dem inländischen Betrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach Abzug des Altersentlastungsbetrags und des Ausgleichsbetrags und vor Abzug des Verlustvortrags auf Antrag bis zu 50 vom Hundert des nicht entnommenen Gewinns, höchstens aber 20 000 Deutsche Mark abziehen. ²Bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns ist auszugehen

- 1. bei Einkünften aus Gewerbe und aus freiberuflicher Tätigkeit von dem Gewinn des Wirtschaftsjahrs, das im Kalenderjahr endet, und von den Entnahmen in diesem Wirtschaftsjahr,
- 2. bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft von den Gewinnanteilen, die auf das Kalenderjahr entfallen, und von den Entnahmen in diesem Kalenderjahr.

³Die Entnahmen sind nur zu berücksichtigen, soweit sie die Einlagen übersteigen. ⁴Zahlungen auf Abgaben nach dem Lastenausgleichsgesetz gelten nicht als Entnahmen, soweit die Abgaben auf Betriebsvermögen entfallen. ⁵Der nach Satz 1 abgezogene Teil des nicht entnommenen Gewinns ist bei der Veranlagung besonders festzustellen.

(2) ¹Übersteigen in den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 1 in einem der folgenden drei Wirtschaftsjahre bei dem Steuerpflichtigen oder seinem Gesamtrechtsnachfolger die Entnahmen den Gewinn, so ist der übersteigende Betrag (Mehrentnahme) bis zur Höhe des besonders festgestellten Betrags zum Zweck der Nachversteuerung bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für das

Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Mehrentnahme endet, nach Abzug des Altersentlastungsbetrags und des Ausgleichsbetrags und vor Abzug des Verlustvortrags hinzuzurechnen; Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend. ²In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 2 ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle der folgenden drei Wirtschaftsjahre die folgenden drei Kalenderjahre und an die Stelle des Gewinns die Summe der auf das Kalenderjahr entfallenden Gewinnanteile treten. ³Als Entnahmen gelten auch die Veräußerung des Betriebs im ganzen, die Veräußerung von Anteilen an einem Betrieb sowie die Aufgabe des Betriebs. ⁴Soweit sich Mehrentnahmen durch Zahlung von Erbschaftsteuer auf den Erwerb des Betriebsvermögens von Todes wegen oder auf den Übergang des Betriebsvermögens an Personen der Steuerklasse I des § 15 des Erbschaftsteuergesetzes oder durch Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs (§§ 39, 42, 44) ergeben haben, unterliegen sie einer Nachversteuerung mit den Sätzen des § 82 Abs. 1; das gilt nicht für die Veräußerung eines Teilbetriebs und im Falle der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft. ⁵Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist eine Nachversteuerung auch dann vorzunehmen, wenn in dem in Betracht kommenden Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr eine Mehrentnahme nicht vorliegt.

(3) ¹Ist der Steuerpflichtige Inhaber oder Mitinhaber mehrerer Betriebe, so sind die Absätze 1 und 2 mit der Maßgabe anzuwenden, daß von der Summe der Gewinne und Gewinnanteile aus allen Betrieben und von der Summe der Entnahmen und Einlagen bei allen Betrieben auszugehen ist. ²Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist in diesem Fall, daß die Gewinne aus allen Betrieben durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden. ³Betriebe, deren Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist und auch nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird und bei denen der Gewinn aus dem Betrieb 3 000 Deutsche Mark nicht übersteigt, bleiben bei Anwendung der Sätze 1 und 2 außer Betracht.

(4) Erlischt die Befugnis zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen aufgrund des Bundesvertriebenengesetzes, so kann die Steuerbegünstigung nach den Absätzen 1 oder 3 letztmals für den nicht entnommenen Gewinn des Wirtschaftsjahrs oder Kalenderjahrs in Anspruch genommen werden, in dem die Befugnis erloschen ist.

(5) ¹Die Steuerbegünstigung nach den Absätzen 1 und 3 kann nur für das Kalenderjahr, in dem der Steuerpflichtige im Inland erstmals Einkünfte aus Gewerbe, freiberuflicher Tätigkeit oder Land- und Forstwirtschaft erzielt hat, und für die folgenden sieben Kalenderjahre in Anspruch genommen werden. ²Nach Ablauf von 20 Kalenderjahren seit der erstmaligen Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland ist die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach den Absätzen 1 und 3 nicht zulässig.

§ 185

Freibeträge für besondere Fälle

(1) ¹Steuerpflichtige, bei denen die Voraussetzungen des § 183 Abs. 1 Nr. 1 und 2 vorliegen, können wegen der ihnen durch die Eingliederung erwachsenden außergewöhnlichen Belastungen auf Antrag ohne Kürzung um die zumutbare Belastung einen Freibetrag abziehen. ²Dieser beträgt bei Steuerpflichtigen, die

1. keine Kinder haben und
 - a) nicht zu den in den in Buchstaben b bezeichneten Personen gehören, 540 Deutsche Mark,
 - b) zu den Ehegatten im Sinne des § 117 Satz 1 oder zu den Steuerpflichtigen gehören, bei denen § 79 Abs. 3 Nr. 1 oder § 80 Abs. 6 anzuwenden ist, 720 Deutsche Mark,
2. ein Kind oder zwei Kinder haben, 840 Deutsche Mark,
3. drei oder mehr Kinder haben, 900 Deutsche Mark zuzüglich 60 Deutsche Mark für das vierte und jedes weitere Kind.

³Zu berücksichtigen sind Kinder, für die dem Steuerpflichtigen Kindererentlastung nach den §§ 97 bis 99 zusteht oder in den Fällen des § 100 zustehen würde.

(2) ¹Der Freibetrag wird für das Kalenderjahr, in dem der Steuerpflichtige als unbeschränkt Steuerpflichtiger erstmals zu den in Satz 1 bezeichneten Personengruppen gehört hat, sowie für die beiden folgenden Kalenderjahre gewährt. ²Für ein Kalenderjahr, für das der Steuerpflichtige eine Steuerermäßigung nach § 74 für Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung beantragt, wird ein Freibetrag nach Absatz 1 nicht gewährt.

SECHSTES KAPITEL**Sonstige Sondervorschriften**

§ 186

Bewertung bestimmter Importwaren

(1) Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 11) ermitteln, können Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, die im Ausland erzeugt oder hergestellt worden sind und deren Preis auf dem Weltmarkt wesentlich schwankt, abweichend von § 25 mit einem Wert ansetzen, der bis zu 20 vom Hundert unter ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ihren niedrigeren Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag liegt.

(2) Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist, daß

1. die Wirtschaftsgüter in einem Verzeichnis aufgeführt sind, das von der Bundesregierung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates aufgestellt wird,

2. die Wirtschaftsgüter sich spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag im Inland befinden,
3. für die Wirtschaftsgüter eine Körperschaft des öffentlichen Rechts weder Zuschüsse zur Einlagerung gewährt noch das Preisrisiko übernimmt,
4. für die Wirtschaftsgüter keine Rücklage für Preissteigerung (§ 20) gebildet wird.

(3) ¹In das Verzeichnis nach Absatz 2 Nr. 1 dürfen nur Wirtschaftsgüter aufgenommen werden, deren Preis auf dem Weltmarkt wesentlich schwankt; volkswirtschaftliche und wettbewerbspolitische Gesichtspunkte sind zu berücksichtigen. ²In dem Verzeichnis kann bestimmt werden, daß Absatz 1 auch anzuwenden ist, wenn ein in dem Verzeichnis aufgeführtes Wirtschaftsgut nicht selbst, sondern nur sein Vormaterial im Ausland erzeugt oder hergestellt worden ist.

§ 187

**Sonderabschreibungen
bei bestimmten Wirtschaftsgütern
des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau**

(1) ¹Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die Voraussetzungen der Absätze 2 und 3 vorliegen, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren neben den Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 Sonderabschreibungen vorgenommen werden, und zwar

1. bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 50 vom Hundert,
2. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 30 vom Hundert

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²Die weiteren Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 sind nach dem Buchwert am Ende des Begünstigungszeitraums und der Restnutzungsdauer zu bemessen.

(2) ¹Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist,

1. daß die Wirtschaftsgüter im Tiefbaubetrieb des Steinkohlen-, Pechkohlen-, Braunkohlen- und Erzbergbaues im Inland
 - a) für die Errichtung von neuen Förderschachtanlagen, auch in der Form von Anschlußschachtanlagen,
 - b) für die Errichtung neuer Schächte sowie die Erweiterung des Grubengebäudes und den durch Wasserzuflüsse aus stilliegenden Anlagen bedingten Ausbau der Wasserhaltung bestehender Schachtanlagen,
 - c) für Rationalisierungsmaßnahmen in der Hauptschacht-, Blindschacht-, Strecken- und Abbauförderung, im Streckenvortrieb, in der Gewinnung, Versatzwirtschaft, Seilfahrt, Wetterführung und Wasserhaltung sowie in der Aufbereitung,

d) für die Zusammenfassung von mehreren Förderschachtanlagen zu einer einheitlichen Förderschachtanlage oder

e) für den Wiederaufschluß stilliegender Grubenfelder und Feldesteile

angeschafft oder hergestellt werden und

2. daß die von der Landesregierung bestimmte Stelle im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Wirtschaft die Förderungswürdigkeit der in Nummer 1 bezeichneten Vorhaben bescheinigt.

(3) Die Sonderabschreibungen können nur bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter Tage und bei den in der Anlage 7 zu diesem Gesetz bezeichneten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über Tage in Anspruch genommen werden.

(4) Die Sonderabschreibungen können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

§ 188

**Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen,
bei Schiffen, die der Seefischerei dienen,
und bei Luftfahrzeugen**

(1) ¹Bei Handelsschiffen, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, und zu einem Betriebsvermögen gehören, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren neben den Abschreibungen nach § 33 Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 30 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. ²Die weiteren Abschreibungen nach § 33 sind nach dem Buchwert am Ende des Begünstigungszeitraums und der Restnutzungsdauer zu bemessen.

(2) Im Fall der Anschaffung eines Handelsschiffs ist Absatz 1 nur anzuwenden, wenn das Handelsschiff in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erworben worden ist.

(3) ¹Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen ist nur unter der Bedingung zulässig, daß die Handelsschiffe innerhalb eines Zeitraums von acht Jahren nach ihrer Anschaffung oder Fertigstellung nicht veräußert werden. ²Für Anteile an Handelsschiffen gilt dies entsprechend.

(4) Die Sonderabschreibungen können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(5) ¹Bei Handelsschiffen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindestens 30 vom Hundert durch Mittel finanziert werden, die weder unmittelbar noch mittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufnahme von Krediten durch den Gewerbebetrieb stehen, zu dessen Betriebsvermögen das Handelsschiff gehört, dürfen die Sonderabschreibungen abweichend von § 167 Abs. 7 bis zum Gesamtbetrag von 15 vom Hundert der An-

schaffungs- oder Herstellungskosten zur Entstehung oder Erhöhung von Verlusten führen. ²Das gilt nicht für Handelsschiffe bis zu 1 600 Bruttoregistertonnen, es sei denn, es handelt sich um Tanker, Seeschlepper oder Spezialschiffe für den unmittelbaren oder mittelbaren Einsatz zur Gewinnung von Bodenschätzen.

(6) Für Schiffe, die der Seefischerei dienen, gelten die Absätze 1 bis 4 und 5 Satz 1 entsprechend.

(7) Für Luftfahrzeuge, die zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen im internationalen Luftverkehr oder zur Verwendung zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland bestimmt sind, gelten die Absätze 1 bis 4 mit der Maßgabe entsprechend, daß an die Stelle der Eintragung in ein inländisches Seeschiffsregister die Eintragung in die deutsche Luftfahrzeugrolle und bei der Vorschrift des Absatzes 3 an die Stelle des Zeitraums von acht Jahren ein Zeitraum von sechs Jahren treten.

§ 189

Sonderabschreibungen bei privaten Krankenhäusern

(1) ¹Steuerpflichtige, die im Inland ein in besonderem Maße der minderbemittelten Bevölkerung dienendes privates Krankenhaus betreiben, können bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die dem Betrieb des Krankenhauses dienen, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in dem folgenden Wirtschaftsjahr neben den Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 Sonderabschreibungen vornehmen, und zwar

1. bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 50 vom Hundert,
2. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 30 vom Hundert

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²Die weiteren Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 sind nach dem Buchwert am Ende des Begünstigungszeitraums und der Restnutzungsdauer zu bemessen.

(2) ¹Absatz 1 Satz 1 ist entsprechend anzuwenden, wenn bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die dem Betrieb eines privaten Krankenhauses im Sinne des Absatzes 3 dienen, nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet werden. ²An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten treten die nachträglichen Herstellungskosten, an die Stelle des Wirtschaftsjahrs der Anschaffung oder Fertigstellung tritt das Wirtschaftsjahr der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten. ³Der am Ende des Begünstigungszeitraums vorhandene Restwert der nachträglichen Herstellungskosten ist dem Restwert des Wirtschaftsguts zu diesem Zeitpunkt hinzuzurechnen; die weiteren Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 sind nach dem so ermittelten Restwert des Wirtschaftsguts und der Restnutzungsdauer zu bemessen. ⁴§ 33 Abs. 9 ist nicht anzuwenden, wenn der

Steuerpflichtige Sonderabschreibungen nach den Sätzen 1 und 2 in Anspruch nimmt.

(3) Ein Krankenhaus dient in besonderem Maße der minderbemittelten Bevölkerung, wenn die Voraussetzungen des § 67 Nr. 1 oder 2 der Abgabenordnung erfüllt sind.

(4) Die Sonderabschreibungen nach den Absätzen 1 und 2 dürfen bei einem Krankenhaus im Wirtschaftsjahr insgesamt 100 000 Deutsche Mark nicht übersteigen.

§ 190

Sondervorschriften für vor dem 1. Juli 1970 angeschafften Grund und Boden

(1) Bei Steuerpflichtigen, deren Gewinn für das Wirtschaftsjahr, in das der 30. Juni 1970 fiel, nicht nach § 5 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen zu ermitteln war, gilt bei Grund und Boden, der mit Ablauf des 30. Juni 1970 zu ihrem Anlagevermögen gehört hat, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 21 Abs. 2 und 3 und § 25 Abs. 1 Satz 1) das Zweifache des nach den Absätzen 2 bis 4 zu ermittelnden Ausgangsbetrags.

(2) ¹Bei der Ermittlung des Ausgangsbetrags des zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 33 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes) gehörenden Grund und Bodens ist seine Zuordnung zu den Nutzungen und Wirtschaftsgütern (§ 34 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes) am 1. Juli 1970 maßgebend; dabei sind die Hof- und Gebäudeflächen sowie die Hausgärten im Sinne des § 40 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes nicht in die einzelne Nutzung einzubeziehen. ²Es sind anzusetzen:

1. bei Flächen, die nach dem Bodenschätzungsgesetz zu schätzen sind, für jedes katastermäßig abgegrenzte Flurstück der Betrag in Deutscher Mark, der sich ergibt, wenn die für das Flurstück am 1. Juli 1970 im amtlichen Verzeichnis nach § 2 Abs. 2 der Grundbuchordnung (Liegenschaftskataster) ausgewiesene Ertragsmeßzahl vervierfacht wird. ²Abweichend von Satz 1 sind für Flächen der Nutzungsteile
 - a) Hopfen, Spargel, Gemüsebau und Obstbau 4,00 Deutsche Mark je Quadratmeter,
 - b) Blumen- und Zierpflanzenbau sowie Baumschulen 5,00 Deutsche Mark je Quadratmeter
 anzusetzen, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber bis zum 30. Juni 1972 eine Erklärung über die Größe, Lage und Nutzung der betreffenden Flächen abgegeben hat,
2. für Flächen der forstwirtschaftlichen Nutzung je Quadratmeter 1,00 Deutsche Mark,
3. für Flächen der weinbaulichen Nutzung der Betrag, der sich unter Berücksichtigung der maßgebenden Lagenvergleichszahl (Vergleichszahl der einzelnen Weinbaulage, § 39 Abs. 1 Satz 3 und § 57 des Bewertungsgesetzes), die für ausbauende Betriebsweise mit Faßweinerzeugung

anzusetzen ist, aus der nachstehenden Tabelle ergibt:

Lagenvergleichszahl	Ausgangsbetrag je Quadratmeter in DM
bis 20	2,50
21 bis 30	3,50
31 bis 40	5,00
41 bis 50	7,00
51 bis 60	8,00
61 bis 70	9,00
71 bis 100	10,00
über 100	12,50

4. für Flächen der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung, auf die Ziffer 1 keine Anwendung findet, je Quadratmeter 1,00 Deutsche Mark,
5. für Hoffflächen, Gebäudeflächen und Hausgärten im Sinne des § 40 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes je Quadratmeter 5,00 Deutsche Mark,
6. für Flächen des Geringstlandes je Quadratmeter 0,25 Deutsche Mark,
7. für Flächen des Abbaulandes je Quadratmeter 0,50 Deutsche Mark,
8. für Flächen des Unlandes je Quadratmeter 0,10 Deutsche Mark.

(3) ¹Lag am 1. Juli 1970 kein Liegenschaftskataster vor, in dem Ertragsmeßzahlen ausgewiesen sind, so ist der Ausgangsbetrag in sinngemäßer Anwendung des Absatzes 2 Nr. 1 Satz 1 auf der Grundlage der durchschnittlichen Ertragsmeßzahl der landwirtschaftlichen Nutzung eines Betriebs zu ermitteln, die die Grundlage für die Hauptfeststellung des Einheitswerts auf den 1. Januar 1964 bildet. ²Absatz 2 Nr. 1 Satz 1 bleibt unberührt.

(4) ¹Bei nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörendem Grund und Boden ist als Ausgangsbetrag anzusetzen:

1. für unbebaute Grundstücke der auf den 1. Januar 1964 festgestellte Einheitswert. ²Ist auf den 1. Januar 1964 kein Einheitswert festgestellt worden oder hat sich der Bestand des Grundstücks nach dem 1. Januar 1964 und vor dem 1. Juli 1970 verändert, so ist der Wert maßgebend, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück nach seinem Bestand vom 1. Juli 1970 und nach den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1964 zu bewerten wäre;
2. für bebaute Grundstücke der Wert, der sich nach Nummer 1 ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre.

(5) ¹Weist der Steuerpflichtige nach, daß der Teilwert für Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1 am 1. Juli 1970 höher war als das Zweifache des Ausgangsbetrags, so ist auf Antrag des Steuerpflichtigen der Teilwert als Anschaffungs- oder

Herstellungskosten anzusetzen. ²Der Antrag ist bis zum 31. Dezember 1975 bei dem Finanzamt zu stellen, das für die Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb zuständig ist. ³Der Teilwert ist gesondert festzustellen. ⁴Die Vorschriften der Abgabenordnung und der Finanzgerichtsordnung über die gesonderte und die einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gelten entsprechend.

(6) ¹Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1 entstehen, dürfen bei der Ermittlung des Gewinns in Höhe des Betrags nicht berücksichtigt werden, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrags liegt. ²Entsprechendes gilt bei Anwendung des § 25 Abs. 2.

(7) Grund und Boden, der nach § 4 Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes 1969 nicht anzusetzen war, ist wie eine Einlage zu behandeln; er ist dabei mit dem nach Absatz 1 oder 5 maßgebenden Wert anzusetzen.

ELFTER TEIL

Ermächtigungen und Schlußvorschriften

§ 191

Ermächtigungen

(1) ¹Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zu erlassen,

1. nach denen die Einkommensteuer einschließlich der Lohnsteuer, der Kapitalertragsteuer und des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen

a) um höchstens 10 vom Hundert herabgesetzt werden kann. ²Der Zeitraum, für den die Herabsetzung gilt, darf ein Jahr nicht übersteigen; er soll sich mit dem Kalenderjahr decken. ³Voraussetzung ist, daß eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die eine nachhaltige Verringerung der Umsätze oder der Beschäftigung zur Folge hatte oder erwarten läßt, insbesondere bei einem erheblichen Rückgang der Nachfrage nach Investitionsgütern und Bauleistungen oder Verbrauchsgütern;

b) um höchstens 10 vom Hundert erhöht werden kann. ²Der Zeitraum, für den die Erhöhung gilt, darf ein Jahr nicht übersteigen; er soll sich mit dem Kalenderjahr decken. ³Voraussetzung ist, daß eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die erhebliche Preissteigerungen mit sich gebracht hat oder erwarten läßt, insbesondere, wenn die Nachfrage nach Investitionsgütern und Bauleistun-

gen oder Verbrauchsgütern das Angebot wesentlich übersteigt.

²Rechtsverordnungen aufgrund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung auch des Bundestages;

2. nach denen bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen und bei Herstellung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf Antrag ein Abzug von der Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Fertigstellung bis zur Höhe von 7,5 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter vorgenommen werden kann, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die eine nachhaltige Verringerung der Umsätze oder der Beschäftigung zur Folge hatte oder erwarten läßt, insbesondere bei einem erheblichen Rückgang der Nachfrage nach Investitionsgütern oder Bauleistungen. ³Bei der Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags dürfen nur berücksichtigt werden

a) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern, die innerhalb eines jeweils festzusetzenden Zeitraums, der ein Jahr nicht übersteigen darf (Begünstigungszeitraum), angeschafft oder fertiggestellt werden,

b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern, die innerhalb des Begünstigungszeitraums bestellt und angezahlt werden oder mit deren Herstellung innerhalb des Begünstigungszeitraums begonnen wird, wenn sie innerhalb eines Jahres, bei Schiffen innerhalb zweier Jahre nach Ablauf des Begünstigungszeitraums geliefert oder fertiggestellt werden. ²Soweit bewegliche Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1 mit Ausnahme von Schiffen nach Ablauf eines Jahres, aber vor Ablauf zweier Jahre nach dem Ende des Begünstigungszeitraums geliefert oder fertiggestellt werden, dürfen bei Bemessung des Abzugs von der Einkommensteuer die bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Ende des Begünstigungszeitraums aufgewendeten Anzahlungen und Teilherstellungskosten berücksichtigt werden,

c) die Herstellungskosten von Gebäuden, bei denen innerhalb des Begünstigungszeitraums der Antrag auf Baugenehmigung gestellt wird, wenn sie bis zum Ablauf von zwei Jahren nach dem Ende des Begünstigungszeitraums fertiggestellt werden;

dabei scheiden geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 37 Abs. 2 und Wirtschaftsgüter, die in gebrauchtem Zustand erworben werden, aus. ³Von der Begünstigung können außerdem Wirtschaftsgüter ausgeschlossen werden, für die erhöhte Abschreibungen, Sonderabschreibun-

gen oder die Investitionszulage nach § 19 des Berlinförderungsgesetzes in Anspruch genommen werden. ⁴In den Fällen der Buchstaben b und c können bei Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags bereits die im Begünstigungszeitraum, im Fall des Buchstaben b Satz 2 auch die bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Ende des Begünstigungszeitraums aufgewendeten Anzahlungen und Teilherstellungskosten berücksichtigt werden; der Abzug von der Einkommensteuer kann insoweit schon für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Anzahlungen oder Teilherstellungskosten aufgewendet worden sind. ⁵§ 167 Abs. 2 Satz 3 bis 5 gilt entsprechend.

⁶Übersteigt der von der Einkommensteuer abzugsfähige Betrag die für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung geschuldete Einkommensteuer, so kann der übersteigende Betrag von der Einkommensteuer für den darauffolgenden Veranlagungszeitraum abgezogen werden. ⁷Entsprechendes gilt, wenn in den Fällen der Buchstaben b und c der Abzug von der Einkommensteuer bereits für Anzahlungen oder Teilherstellungskosten geltend gemacht wird. ⁸Der Abzug von der Einkommensteuer darf jedoch die für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung und den folgenden Veranlagungszeitraum insgesamt zu entrichtende Einkommensteuer nicht übersteigen. ⁹In den Fällen des Buchstaben b Satz 2 gilt dies mit der Maßgabe, daß an die Stelle des Veranlagungszeitraums der Anschaffung oder Herstellung der Veranlagungszeitraum tritt, in dem zuletzt Anzahlungen oder Teilherstellungskosten aufgewendet worden sind. ¹⁰Werden begünstigte Wirtschaftsgüter von Gesellschaften im Sinne des § 14 angeschafft oder hergestellt, so ist der abzugsfähige Betrag nach dem Verhältnis der Gewinnanteile einschließlich der Vergütungen aufzuteilen. ¹¹Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, die bei Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags berücksichtigt worden sind, werden durch den Abzug von der Einkommensteuer nicht gemindert. ¹²Rechtsverordnungen auf Grund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung auch des Bundestages. ¹³Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn der Bundestag nicht binnen vier Wochen nach Eingang der Vorlage der Bundesregierung die Zustimmung verweigert hat;

3. nach denen die Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen sowie die degressive Abschreibung ganz oder teilweise ausgeschlossen werden können, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die erhebliche Preissteigerungen mit sich gebracht hat oder erwarten läßt, insbesondere, wenn die Inlandsnachfrage nach Investitionsgütern oder Bauleistungen das Angebot wesentlich übersteigt. ²Die Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen sowie die degressive Abschreibung darf nur ausgeschlossen werden

- a) für bewegliche Wirtschaftsgüter, die innerhalb eines jeweils festzusetzenden Zeitraums, der frühestens mit dem Tage beginnt, an dem die Bundesregierung ihren Beschluß über die Verordnung bekanntgibt, und der ein Jahr nicht übersteigen darf, angeschafft oder hergestellt werden. ²Für bewegliche Wirtschaftsgüter, die vor Beginn dieses Zeitraums bestellt und angezahlt worden sind oder mit deren Herstellung vor Beginn dieses Zeitraums angefangen worden ist, darf jedoch die Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen sowie die degressive Abschreibung nicht ausgeschlossen werden;
 - b) für bewegliche Wirtschaftsgüter und für Gebäude, die in dem in Buchstabe a bezeichneten Zeitraum bestellt werden oder mit deren Herstellung in diesem Zeitraum begonnen wird. ²Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden der Zeitpunkt, in dem der Antrag auf Baugenehmigung gestellt wird.
- ³Rechtsverordnungen aufgrund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung auch des Bundestages. ⁴Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn der Bundesrat nicht binnen drei Wochen, der Bundestag nicht binnen vier Wochen nach Eingang der Vorlage der Bundesregierung die Zustimmung verweigert hat;
4. nach denen bei der Ermittlung des Gewinns aus Forstwirtschaft von Betrieben, die nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und die ihren Gewinn weder durch Betriebsvermögensvergleich noch durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermitteln, zur Abgeltung der Betriebsausgaben auf Antrag ein Pauschsatz in Höhe eines bestimmten Hundertsatzes der Einnahmen aus Holznutzung abgezogen werden kann ²Für die Fälle des Verkaufs von eingeschlagenem Holz und des Verkaufs von Holz auf dem Stamm ist der Pauschsatz jeweils gesondert zu bestimmen. ³Der Pauschsatz ist so zu bemessen, daß damit die Betriebsausgaben im Wirtschaftsjahr der Holznutzung einschließlich der Wiederaufforstungskosten unabhängig von dem Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung abgegolten sind. ⁴Für die Ermittlung des Gewinns aus Waldverkäufen gilt der Pauschsatz nicht;
 5. nach denen bei der Ermittlung der Einkünfte
 - a) bestimmte Einnahmen oder Betriebseinnahmen nicht oder mit einem pauschalen Betrag und
 - b) Werbungskosten oder Betriebsausgaben, die durch die Erzielung bestimmter Einnahmen oder Betriebseinnahmen veranlaßt sind, mit einem Pauschsatz in Höhe eines bestimmten Hundertsatzes dieser Einnahmen oder Betriebseinnahmen

angesetzt werden können, wenn der bei genauer Ermittlung entstehende Verwaltungsaufwand

außer Verhältnis zu den hierbei festzusetzenden Steuermehr- oder minderbeträgen steht. Der Ansatz von Einnahmen oder Betriebseinnahmen darf nur dann unterbleiben, wenn diese einen durch die Rechtsverordnung zu bestimmenden Betrag nicht übersteigen; der zu bestimmende Betrag darf 1 200 DM jährlich nicht übersteigen.

(2) Der Bundesminister der Finanzen wird ermächtigt,

1. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Vordrucke für
 - a) die in § 72 Abs. 2 vorgeschriebenen Bestätigungen,
 - b) die in §§ 121 und 122 vorgeschriebenen Erklärungen,
 - c) die Steuerbilanz und für die Gewinn- und Verlustrechnung (§ 123 Abs. 2 Satz 2),
 - d) die in § 126 Abs. 1, § 137 Abs. 2 und § 148 Abs. 2 vorgesehenen Anträge,
 - e) die Lohnsteueranmeldung (§ 145 Abs. 1), die Lohnsteuerbescheinigung (§ 146 Abs. 1 Satz 3), den Lohnzettel (§ 146 Abs. 2),
 - f) die Anmeldungen und Bescheinigungen nach §§ 162 und 166 Abs. 1
 und das Muster der Lohnsteuerkarte (§ 136) zu bestimmen;
2. den Wortlaut dieses Gesetzes und der zu diesem Gesetz erlassenen Rechtsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum, unter neuer Überschrift und in neuer Paragraphenfolge bekanntzumachen und dabei Unstimmigkeiten im Wortlaut zu beseitigen.

(3) ¹Zur Erleichterung der Steuerfestsetzung und -erhebung mit Hilfe von automatischen Einrichtungen kann der Bundesminister der Finanzen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates das Nähere zur Automationsgeeignetheit der Vordrucke nach Absatz 2 Nr. 1 sowie zur Bearbeitung, Sicherung und Weiterleitung der Angaben in den Vordrucken bestimmen. ²Dabei können, vorbehaltlich der Vorschriften über die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen insbesondere geregelt werden:

1. die maschinelle Lesbarkeit der Vordrucke und der Angaben in diesen Vordrucken sowie die zu verwendenden Schriftarten,
2. die Mitwirkung eines Dritten bei der Ausfüllung des Vordrucks,
3. die Haftung des Dritten für die Steuer, die aufgrund fehlerhafter Mitwirkung verkürzt wird,
4. wer von der Abgabe der automationsgeeigneten Vordrucke ausgenommen werden kann.

(4) ¹Zur Erleichterung und Vereinfachung des automatisierten Besteuerungsverfahrens kann der Bundesminister der Finanzen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates bestimmen, daß die Angaben in den Vordrucken nach Absatz 2 Nr. 1 ganz oder teilweise auf maschinell verwertba-

ren Datenträgern übermittelt werden können. ²Dabei können insbesondere geregelt werden:

1. die Voraussetzungen und das Verfahren für die Übermittlung der Daten durch maschinell verwertbare Datenträger,
2. das Nähere über Inhalt, Bearbeitung, Sicherung und Weiterleitung der maschinell verwertbaren Datenträger,
3. unter welchen Voraussetzungen bei der Übermittlung der Daten auf maschinell verwertbaren Datenträgern auf die Abgabe der Vordrucke verzichtet werden kann,
4. welche Teile der Erklärungen nach §§ 121, 122 und des Antrags auf Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 148 Abs. 2 und welche der in §§ 123 und 148 Abs. 3 bezeichneten Anlagen auf maschinell verwertbaren Datenträgern von Dritten übermittelt werden können,
5. unter welchen Voraussetzungen ein Dritter die Angaben der Lohnsteueranmeldung nach § 145 Abs. 1 und der Anmeldungen nach §§ 162 und 166 Abs. 1 auf maschinell verwertbaren Datenträgern übermitteln kann,
6. die Haftung des Dritten für die Steuer, die aufgrund fehlerhafter Mitwirkung verkürzt wird,
7. daß die maschinell verwertbaren Datenträger an eine Stelle der Finanzverwaltung außerhalb des zuständigen Finanzamts zu übermitteln sind.

§ 192

Schlußvorschriften

(1) ¹Dieses Gesetz ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, für Veranlagungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1974 beginnen. ²Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ist dieses Gesetz auf den Arbeitslohn anzuwenden, der nach dem 31. Dezember 1974 bezogen wird oder als bezogen gilt. ³Bei anderen Steuerabzügen ist dieses Gesetz auf Einnahmen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1974 zufließen.

(2) Die Vorschriften über die Gewinnermittlung sind erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1974 beginnt.

(3) Die Vorschrift des § 38 Abs. 1 Nr. 1 letzter Halbsatz ist erstmals auf Vermietungen anzuwenden, bei denen der Mietvertrag nach dem 31. Dezember 1974 abgeschlossen worden ist.

(4) Die Vorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 8 ist erstmals auf Zinsen aus Versicherungsverträgen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1973 abgeschlossen worden sind.

(5) Die Vorschriften des § 58 Abs. 1 Nr. 1 und des § 60 sind erstmals bei privaten Veräußerungsgeschäften anzuwenden, bei denen der schuldrechtliche Vertrag oder gleichstehende Rechtsakt über die Veräußerung nach dem 31. Dezember 1974 abgeschlossen worden ist.

(6) Die Vorschriften des § 84 Abs. 4 sind erstmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder fertiggestellt worden sind.

(7) ¹§ 92 Abs. 2 ist erstmals auf Bausparbeiträge anzuwenden, die aufgrund von nach dem 31. Dezember 1971 abgeschlossenen Verträgen geleistet werden; für Bausparbeiträge, die aufgrund von nach dem 8. März 1960 und vor dem 1. Januar 1972 abgeschlossenen Verträgen geleistet werden, gilt die Begrenzung auf das Eineinhalbfache nach § 10 Abs. 1 Ziff. 3 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen weiterhin. ²§ 92 Abs. 4 und 5 ist erstmals auf Erhöhungen der Bausparsumme oder Zusammenlegungen von Bausparverträgen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1974 erfolgen. ³§ 92 Abs. 6 gilt nicht für Bausparbeiträge, die im Kalenderjahr 1975 bei der Bausparkasse eingegangen, aber für den Sonderausgabenabzug oder für die Wohnungsbauprämie schon für das Kalenderjahr 1974 berücksichtigt sind. ⁴§ 92 Abs. 8 ist erstmals auf Bausparbeiträge anzuwenden, die aufgrund von nach dem 31. Dezember 1974 abgeschlossenen Verträgen geleistet werden. ⁵§ 92 Abs. 9 ist erstmals bei Bausparverträgen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1974 auf einen Dritten übergegangen sind.

(8) Die Vorschrift des § 114 ist erstmals auf Fälle anzuwenden, in denen der Steuerpflichtige nach dem 31. Dezember 1974 in die Bundesrepublik Deutschland oder Berlin (West) zugezogen ist.

(9) Soweit Vorschriften dieses Gesetzes die Anrechnung oder Vergütung von Körperschaftsteuer betreffen, sind sie erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1975 zufließen.

(10) Die Vorschriften dieses Gesetzes sind insoweit, als sie die Erhebung, Verrechnung oder Erstattung von Kapitalertragsteuer betreffen, erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1975 zufließen. Auf Kapitalerträge, die vor dem 1. Januar 1976 zufließen, sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1971, soweit es die Erhebung, Verrechnung oder Erstattung von Kapitalertragsteuer betrifft, und der Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung anzuwenden.

(11) § 168 ist erstmals bei Wirtschaftsgütern, die nach dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder fertiggestellt worden sind, und bei Umstellungen und Veränderungen, die nach dem 31. Dezember 1974 vorgenommen worden sind, anzuwenden.

(12) § 169 ist erstmals bei Rechten anzuwenden, die durch einen nach dem 31. Dezember 1974 hingegebenen Zuschuß begründet worden sind.

(13) §§ 172 und 173 sind erstmals bei nachträglichen Herstellungsarbeiten anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1974 fertiggestellt worden sind.

(14) § 178 ist erstmals bei Wirtschaftsgütern, Umbauten und Erweiterungen anzuwenden, die im

ersten nach dem 31. Dezember 1974 beginnenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder fertiggestellt worden sind.

(15) § 180 ist erstmals bei Landarbeiterwohnungen anzuwenden, die im ersten nach dem 31. Dezember 1974 beginnenden Wirtschaftsjahr fertiggestellt worden sind.

(16) § 183 ist erstmals bei Gebäuden anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1974 fertiggestellt worden sind.

(17) §§ 187 und 188 sind erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder fertiggestellt worden sind.

(18) § 189 ist erstmals bei Wirtschaftsgütern, die nach dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder fertiggestellt worden sind, und bei nachträglichen Herstellungsarbeiten, die nach dem 31. Dezember 1974 fertiggestellt worden sind, anzuwenden.

§ 193

Überleitungsvorschriften für die steuerliche Begünstigung von Versicherungsbeiträgen und Bausparbeiträgen

(1) Für die Veranlagungszeiträume 1975 bis 1978 sind Beiträge zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall gegen laufende Beitragsleistung im Sinne des § 10 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe b des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen, bei denen nicht die Voraussetzungen des § 91 Abs. 1 Nr. 2 vorliegen, wie Versicherungsbeiträge im Sinne des § 91 begünstigt, wenn der zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Januar 1975 abgeschlossen und die erste Einzahlung vor diesem Zeitpunkt geleistet worden ist.

(2) ¹Die Vorschriften des § 95 gelten entsprechend, wenn über Bausparbeiträge, die nach § 10 Abs. 1 Ziff. 3 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen als Sonderausgaben abgezogen worden sind, vorzeitig verfügt wird. ²Im Fall einer steuerschädlichen Verfügung gilt § 96 mit der Maßgabe entsprechend, daß der Sonderausgabenabzug mit Wirkung für die Vergangenheit aufzuheben ist.

(3) Bei Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall gegen Einmalbeitrag, der nach § 10 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe b des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen als Sonderausgabe abgezogen worden ist, gelten die Vorschriften des § 10 Abs. 2 Ziff. 1 des Einkommensteuergesetzes in den bezeichneten Fassungen über die Durchführung einer Nachversteuerung weiterhin.

§ 194

Sonstige Überleitungsvorschriften

(1) Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, die ein anderes als die in § 9 Abs. 2 Nr. 3 genannten Wirtschaftsjahre haben, ist das Wirtschaftsjahr am 30. Juni 1975, bei reiner Weidewirtschaft oder reiner Viehzucht am 1. Mai 1975 und bei reiner Forst-

wirtschaft am 1. Oktober 1975 auf den nach § 9 Abs. 2 Nr. 3 maßgebenden Zeitraum umzustellen.

(2) ¹Bei beweglichen Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 1958 angeschafft oder fertiggestellt worden sind, ist § 7 des Einkommensteuergesetzes 1957 (Bundesgesetzbl. I S. 1793) weiter anzuwenden.

²Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 1957 und vor dem 9. März 1960 angeschafft oder fertiggestellt worden sind, ist § 7 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes 1958 (Bundesgesetzbl. I S. 672) weiter anzuwenden. ³Satz 2 gilt entsprechend für nach dem 8. März 1960 angeschaffte oder fertiggestellte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, wenn

1. die Wirtschaftsgüter vor dem 9. März 1960 bestellt und bis zum 31. Dezember 1961 geliefert worden sind und vor dem 13. März 1960 für die Wirtschaftsgüter eine Anzahlung geleistet oder von dem Lieferanten eine schriftliche Auftragsbestätigung erteilt worden ist;
2. mit der Herstellung der Wirtschaftsgüter vor dem 9. März 1960 begonnen worden ist und die Wirtschaftsgüter bis zum 31. Dezember 1961 fertiggestellt worden sind.

(3) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als 15 Jahren, die in der Zeit vom 1. Januar 1958 bis zum 31. Dezember 1960 angeschafft oder fertiggestellt worden sind, darf der bei der degressiven Abschreibung anzuwendende Hundertsatz abweichend von § 33 Abs. 3 Satz 1

1. bei Wirtschaftsgütern mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 16 bis 25 Jahren höchstens das Dreifache und
2. bei Wirtschaftsgütern mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als 25 Jahren höchstens das Dreieinhalbfache

des bei der linearen Abschreibung in Betracht kommenden Hundertsatzes betragen; er darf jedoch 16 vom Hundert im Falle der Nummer 1 und 12 vom Hundert im Falle der Nummer 2 nicht übersteigen.

(4) Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die Absetzungen für Abnutzung im letzten vor dem 1. Januar 1975 endenden Wirtschaftsjahr nach einem anderen als den im § 33 genannten Verfahren bemessen worden sind, können die Abschreibungen bis zum Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer weiter nach diesem Verfahren bemessen werden.

(5) ¹Bei Gebäuden und Eigentumswohnungen, bei denen

1. die Absetzungen für Abnutzung vor Inkrafttreten dieses Gesetzes nach § 7 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen bemessen worden sind oder
2. der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 9. Mai 1973 gestellt worden ist und die nach dem 31. Dezember 1974 fertiggestellt werden,

kann der Bauherr bis zum elften auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahr Abschreibungen in

Höhe von jährlich 3,5 vom Hundert der Herstellungskosten vornehmen. ²Nach Ablauf dieses Zeitraums sind die weiteren Abschreibungen nach den §§ 34 oder 49 nach dem dann vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen.

(6) Bei einem Geschäfts- oder Firmenwert, den der Steuerpflichtige vor dem ersten nach dem 31. Dezember 1974 beginnenden Wirtschaftsjahr entgeltlich erworben hat, ist § 35 mit der Maßgabe anzuwenden, daß

1. als Anschaffungskosten der Wert gilt, mit dem der Geschäfts- oder Firmenwert in der Bilanz auf den ersten Bilanzstichtag nach dem 30. Dezember 1974 angesetzt worden ist oder anzusetzen gewesen wäre, wenn eine Verpflichtung zur Aufstellung einer Bilanz auf diesen Stichtag bestanden hätte,
2. als Beginn der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Beginn des ersten Wirtschaftsjahres gilt, das nach dem 31. Dezember 1974 beginnt.

(7) Wirtschaftsgüter, die vor dem 1. Januar 1975 der selbständigen Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen gedient haben und nach dem 31. Dezember 1974 der Erzielung von Einnahmen im Sinne des § 58 Abs. 1 Nr. 3 und 4 dienen, gelten als am 1. Januar 1975 zum Buchwert aus dem der selbständigen Arbeit dienenden Vermögen entnommen. Die Entnahme bleibt bei der Anwendung des § 184 außer Betracht. Die weiteren Abschreibungen sind bei diesen Wirtschaftsgütern nach § 49 zu bemessen.

(8) Bei privaten Veräußerungsgeschäften, bei denen der schuldrechtliche Vertrag oder gleichstehende Rechtsakt über die Veräußerung vor dem 1. Januar 1975 abgeschlossen worden ist, sind die Vorschriften des § 23 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen weiter anzuwenden.

(9) Ist ein Versuch oder eine Erfindung vor dem 1. Januar 1975 durch die zuständigen Behörden als volkswirtschaftlich wertvoll anerkannt worden, so steht dies für die Anwendung des § 84 einer Anerkennung eines Versuchs oder einer Erfindung als gesamtwirtschaftlich wertvoll gleich.

(10) Sind einem Arbeitnehmer laufende Vergütungen für eine Arbeitnehmererfindung oder Prämien für einen Verbesserungsvorschlag erstmals vor dem 1. Januar 1975 zugeflossen, so wird die Tarifiermäßigung nach § 86 in Verbindung mit § 84 Abs. 1 Satz 1 für die nach dem 31. Dezember 1974 beginnenden ersten acht Veranlagungszeiträume gewährt.

(11) Bei vor dem 1. Januar 1975 angeschafften oder fertiggestellten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen Abschreibungen nach den §§ 79, 81, 82, 82 e oder 82 f der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen in Anspruch genommen worden sind, sind diese Vorschriften mit der Maßgabe weiter anzuwenden, daß

1. jeweils die Worte „auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung“ entfallen und
2. die Abschreibungen vom fünften auf das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung folgenden Wirtschaftsjahr an nach den §§ 33 bis 35 nach dem dann vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen sind.

(12) ¹Bei Gebäuden und Eigentumswohnungen, Ausbauten und Erweiterungen, für die der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 1975 erhöhte Absetzungen nach den §§ 7 b oder 54 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen in Anspruch nehmen konnte, sind diese Vorschriften bis zum Ende des Zeitraums, in dem erhöhte Absetzungen in Betracht kommen, weiter anzuwenden. ²Die weiteren Abschreibungen sind nach § 170 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 5 zu bemessen.

(13) Bei nachträglichen Herstellungskosten, bei denen erhöhte Absetzungen nach den §§ 82 a oder 82 g der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen in Anspruch genommen werden können, sind diese Vorschriften mit der Maßgabe weiter anzuwenden, daß der nach Ablauf der zehn Jahre etwa noch vorhandene Restwert in den folgenden Jahren bis zur vollen Abschreibung mit jeweils 10 vom Hundert der nachträglichen Herstellungskosten abgeschrieben werden kann.

(14) Bei Schutzräumen, die vor dem 1. Januar 1975 fertiggestellt worden sind und bei Zuschüssen zur Errichtung von Schutzräumen, die vor dem 1. Januar 1975 fertiggestellt worden sind, sind die §§ 7, 12 Abs. 3 und § 40 des Schutzbaugesetzes mit der Maßgabe weiter anzuwenden, daß der nach Ablauf der zwölf Jahre etwa noch vorhandene Restwert in den folgenden Jahren bis zur vollen Abschreibung mit jeweils 10 vom Hundert der Herstellungskosten des Schutzraums oder der Anschaffungskosten des Rechts auf Benutzung des Schutzraums abgeschrieben werden kann.

(15) Bei Wirtschaftsgütern, Umbauten und Ausbauten, die bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs 1974/75 angeschafft oder fertiggestellt worden sind und bei denen Abschreibungen nach § 76 Abs. 1 oder 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen in Anspruch genommen worden sind, ist diese Vorschrift mit der Maßgabe weiter anzuwenden, daß die Abschreibungen vom dritten auf das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung folgenden Wirtschaftsjahr an nach den §§ 33 bis 35 nach dem dann vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen sind.

(16) Bei Landarbeiterwohnungen, die bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs 1974/75 fertiggestellt worden sind, und bei denen die Steuervergünstigungen nach der Verordnung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen in Anspruch genommen worden sind, ist diese Verordnung weiter anzuwenden.

(17) Bei Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 1975 angeschafft oder fertiggestellt worden sind und bei denen Abschreibungen nach § 7 e des Einkommensteuergesetzes oder § 75 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen in Anspruch genommen worden sind, sind diese Vorschriften mit der Maßgabe weiter anzuwenden, daß die Abschreibungen vom zweiten auf das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung folgenden Wirtschaftsjahr an nach §§ 33 bis 35 nach dem dann vorhandenen Buchwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen sind.

(18) Beträge, die zur Tilgung von Darlehen gezahlt werden, die

1. vor dem 1. Januar 1955 hingegeben worden sind und
2. im Jahr der Hingabe nach §§ 7 c, 7 d Abs. 2 oder § 7 f des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1955 geltenden Fassungen als Betriebsausgaben abgesetzt worden sind,

stellen beim Darlehnsgeber Betriebseinnahmen dar.

(19) § 10 a Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden

Fassungen ist mit der Maßgabe weiter anzuwenden, daß der übersteigende Betrag (Mehrentnahme) bis zur Höhe des besonders festgestellten Betrags bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach Abzug des Altersentlastungsbetrags und des Ausgleichsbetrags und vor Abzug des Verlustvortrags hinzuzurechnen ist.

(20) § 82 d der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen ist für die dort bezeichneten Wirtschaftsgüter, Ausbauten und Erweiterungen, die vor dem 1. Januar 1975 angeschafft oder fertiggestellt worden sind, weiter anzuwenden.

§ 195

Berlin-Klausel

¹Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes vom 4. Januar 1952 (Bundesgesetzbl. I S. 1) auch im Land Berlin.

²Rechtsverordnungen, die aufgrund dieses Gesetzes erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes.

Anlage 1

(zu § 32 Abs. 1 Nr. 1)

**Tabelle für die Errechnung des Deckungskapitals
für lebenslänglich laufende Leistungen von Unterstützungskassen**

Erreichtes Alter des Leistungsempfängers (Jahre)	Die Jahresbeträge der laufenden Leistungen sind zu vervielfachen bei Leistungen	
	an männliche Leistungs- empfänger mit	an weibliche Leistungs- empfänger mit
bis 26	11	17
27 bis 29	12	17
30	13	17
31 bis 35	13	16
36 bis 39	14	16
40 bis 46	14	15
47 bis 48	14	14
49 bis 52	13	14
53 bis 56	13	13
57 bis 58	13	12
59 bis 60	12	12
61 bis 63	12	11
64	11	11
65 bis 67	11	10
68 bis 71	10	9
72 bis 74	9	8
75 bis 77	8	7
78	8	6
79 bis 81	7	6
82 bis 84	6	5
85 bis 87	5	4
88	4	4
89 bis 90	4	3
91 bis 93	3	3
94	3	2
95 und älter	2	2

Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

Einkommensteuer-Grundtabelle

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
1	0	— 3029	0	61	4800	— 4829	396
2	3030	— 3059	6	62	4830	— 4859	402
3	3060	— 3089	13	63	4860	— 4889	409
4	3090	— 3119	19	64	4890	— 4919	415
5	3120	— 3149	26	65	4920	— 4949	422
6	3150	— 3179	33	66	4950	— 4979	429
7	3180	— 3209	39	67	4980	— 5009	435
8	3210	— 3239	46	68	5010	— 5039	442
9	3240	— 3269	52	69	5040	— 5069	448
10	3270	— 3299	59	70	5070	— 5099	455
11	3300	— 3329	66	71	5100	— 5129	462
12	3330	— 3359	72	72	5130	— 5159	468
13	3360	— 3389	79	73	5160	— 5189	475
14	3390	— 3419	85	74	5190	— 5219	481
15	3420	— 3449	92	75	5220	— 5249	488
16	3450	— 3479	99	76	5250	— 5279	495
17	3480	— 3509	105	77	5280	— 5309	501
18	3510	— 3539	112	78	5310	— 5339	508
19	3540	— 3569	118	79	5340	— 5369	514
20	3570	— 3599	125	80	5370	— 5399	521
21	3600	— 3629	132	81	5400	— 5429	528
22	3630	— 3659	138	82	5430	— 5459	534
23	3660	— 3689	145	83	5460	— 5489	541
24	3690	— 3719	151	84	5490	— 5519	547
25	3720	— 3749	158	85	5520	— 5549	554
26	3750	— 3779	165	86	5550	— 5579	561
27	3780	— 3809	171	87	5580	— 5609	567
28	3810	— 3839	178	88	5610	— 5639	574
29	3840	— 3869	184	89	5640	— 5669	580
30	3870	— 3899	191	90	5670	— 5699	587
31	3900	— 3929	198	91	5700	— 5729	594
32	3930	— 3959	204	92	5730	— 5759	600
33	3960	— 3989	211	93	5760	— 5789	607
34	3990	— 4019	217	94	5790	— 5819	613
35	4020	— 4049	224	95	5820	— 5849	620
36	4050	— 4079	231	96	5850	— 5879	627
37	4080	— 4109	237	97	5880	— 5909	633
38	4110	— 4139	244	98	5910	— 5939	640
39	4140	— 4169	250	99	5940	— 5969	646
40	4170	— 4199	257	100	5970	— 5999	653
41	4200	— 4229	264	101	6000	— 6029	660
42	4230	— 4259	270	102	6030	— 6059	666
43	4260	— 4289	277	103	6060	— 6089	673
44	4290	— 4319	283	104	6090	— 6119	679
45	4320	— 4349	290	105	6120	— 6149	686
46	4350	— 4379	297	106	6150	— 6179	693
47	4380	— 4409	303	107	6180	— 6209	699
48	4410	— 4439	310	108	6210	— 6239	706
49	4440	— 4469	316	109	6240	— 6269	712
50	4470	— 4499	323	110	6270	— 6299	719
51	4500	— 4529	330	111	6300	— 6329	726
52	4530	— 4559	336	112	6330	— 6359	732
53	4560	— 4589	343	113	6360	— 6389	739
54	4590	— 4619	349	114	6390	— 6419	745
55	4620	— 4649	356	115	6420	— 6449	752
56	4650	— 4679	363	116	6450	— 6479	759
57	4680	— 4709	369	117	6480	— 6509	765
58	4710	— 4739	376	118	6510	— 6539	772
59	4740	— 4769	382	119	6540	— 6569	778
60	4770	— 4799	389	120	6570	— 6599	785

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis	
121	6600	— 6629	792
122	6630	— 6659	798
123	6660	— 6689	805
124	6690	— 6719	811
125	6720	— 6749	818
126	6750	— 6779	825
127	6780	— 6809	831
128	6810	— 6839	838
129	6840	— 6869	844
130	6870	— 6899	851
131	6900	— 6929	858
132	6930	— 6959	864
133	6960	— 6989	871
134	6990	— 7019	877
135	7020	— 7049	884
136	7050	— 7079	891
137	7080	— 7109	897
138	7110	— 7139	904
139	7140	— 7169	910
140	7170	— 7199	917
141	7200	— 7229	924
142	7230	— 7259	930
143	7260	— 7289	937
144	7290	— 7319	943
145	7320	— 7349	950
146	7350	— 7379	957
147	7380	— 7409	963
148	7410	— 7439	970
149	7440	— 7469	976
150	7470	— 7499	983
151	7500	— 7529	990
152	7530	— 7559	996
153	7560	— 7589	1003
154	7590	— 7619	1009
155	7620	— 7649	1016
156	7650	— 7679	1023
157	7680	— 7709	1029
158	7710	— 7739	1036
159	7740	— 7769	1042
160	7770	— 7799	1049
161	7800	— 7829	1056
162	7830	— 7859	1062
163	7860	— 7889	1069
164	7890	— 7919	1075
165	7920	— 7949	1082
166	7950	— 7979	1089
167	7980	— 8009	1095
168	8010	— 8039	1102
169	8040	— 8069	1108
170	8070	— 8099	1115
171	8100	— 8129	1122
172	8130	— 8159	1128
173	8160	— 8189	1135
174	8190	— 8219	1141
175	8220	— 8249	1148
176	8250	— 8279	1155
177	8280	— 8309	1161
178	8310	— 8339	1168
179	8340	— 8369	1174
180	8370	— 8399	1181

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis	
181	8400	— 8429	1188
182	8430	— 8459	1194
183	8460	— 8489	1201
184	8490	— 8519	1207
185	8520	— 8549	1214
186	8550	— 8579	1221
187	8580	— 8609	1227
188	8610	— 8639	1234
189	8640	— 8669	1240
190	8670	— 8699	1247
191	8700	— 8729	1254
192	8730	— 8759	1260
193	8760	— 8789	1267
194	8790	— 8819	1273
195	8820	— 8849	1280
196	8850	— 8879	1287
197	8880	— 8909	1293
198	8910	— 8939	1300
199	8940	— 8969	1306
200	8970	— 8999	1313
201	9000	— 9029	1320
202	9030	— 9059	1326
203	9060	— 9089	1333
204	9090	— 9119	1339
205	9120	— 9149	1346
206	9150	— 9179	1353
207	9180	— 9209	1359
208	9210	— 9239	1366
209	9240	— 9269	1372
210	9270	— 9299	1379
211	9300	— 9329	1386
212	9330	— 9359	1392
213	9360	— 9389	1399
214	9390	— 9419	1405
215	9420	— 9449	1412
216	9450	— 9479	1419
217	9480	— 9509	1425
218	9510	— 9539	1432
219	9540	— 9569	1438
220	9570	— 9599	1445
221	9600	— 9629	1452
222	9630	— 9659	1458
223	9660	— 9689	1465
224	9690	— 9719	1471
225	9720	— 9749	1478
226	9750	— 9779	1485
227	9780	— 9809	1491
228	9810	— 9839	1498
229	9840	— 9869	1504
230	9870	— 9899	1511
231	9900	— 9929	1518
232	9930	— 9959	1524
233	9960	— 9989	1531
234	9990	— 10019	1537
235	10020	— 10049	1544
236	10050	— 10079	1551
237	10080	— 10109	1557
238	10110	— 10139	1564
239	10140	— 10169	1570
240	10170	— 10199	1577

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
241	10200	— 10229	1584	301	12000	— 12029	1980
242	10230	— 10259	1590	302	12030	— 12059	1986
243	10260	— 10289	1597	303	12060	— 12089	1993
244	10290	— 10319	1603	304	12090	— 12119	1999
245	10320	— 10349	1610	305	12120	— 12149	2006
246	10350	— 10379	1617	306	12150	— 12179	2013
247	10380	— 10409	1623	307	12180	— 12209	2019
248	10410	— 10439	1630	308	12210	— 12239	2026
249	10440	— 10469	1636	309	12240	— 12269	2032
250	10470	— 10499	1643	310	12270	— 12299	2039
251	10500	— 10529	1650	311	12300	— 12329	2046
252	10530	— 10559	1656	312	12330	— 12359	2052
253	10560	— 10589	1663	313	12360	— 12389	2059
254	10590	— 10619	1669	314	12390	— 12419	2065
255	10620	— 10649	1676	315	12420	— 12449	2072
256	10650	— 10679	1683	316	12450	— 12479	2079
257	10680	— 10709	1689	317	12480	— 12509	2085
258	10710	— 10739	1696	318	12510	— 12539	2092
259	10740	— 10769	1702	319	12540	— 12569	2098
260	10770	— 10799	1709	320	12570	— 12599	2105
261	10800	— 10829	1716	321	12600	— 12629	2112
262	10830	— 10859	1722	322	12630	— 12659	2118
263	10860	— 10889	1729	323	12660	— 12689	2125
264	10890	— 10919	1735	324	12690	— 12719	2131
265	10920	— 10949	1742	325	12720	— 12749	2138
266	10950	— 10979	1749	326	12750	— 12779	2145
267	10980	— 11009	1755	327	12780	— 12809	2151
268	11010	— 11039	1762	328	12810	— 12839	2158
269	11040	— 11069	1768	329	12840	— 12869	2164
270	11070	— 11099	1775	330	12870	— 12899	2171
271	11100	— 11129	1782	331	12900	— 12929	2178
272	11130	— 11159	1788	332	12930	— 12959	2184
273	11160	— 11189	1795	333	12960	— 12989	2191
274	11190	— 11219	1801	334	12990	— 13019	2197
275	11220	— 11249	1808	335	13020	— 13049	2204
276	11250	— 11279	1815	336	13050	— 13079	2211
277	11280	— 11309	1821	337	13080	— 13109	2217
278	11310	— 11339	1828	338	13110	— 13139	2224
279	11340	— 11369	1834	339	13140	— 13169	2230
280	11370	— 11399	1841	340	13170	— 13199	2237
281	11400	— 11429	1848	341	13200	— 13229	2244
282	11430	— 11459	1854	342	13230	— 13259	2250
283	11460	— 11489	1861	343	13260	— 13289	2257
284	11490	— 11519	1867	344	13290	— 13319	2263
285	11520	— 11549	1874	345	13320	— 13349	2270
286	11550	— 11579	1881	346	13350	— 13379	2277
287	11580	— 11609	1887	347	13380	— 13409	2283
288	11610	— 11639	1894	348	13410	— 13439	2290
289	11640	— 11669	1900	349	13440	— 13469	2296
290	11670	— 11699	1907	350	13470	— 13499	2303
291	11700	— 11729	1914	351	13500	— 13529	2310
292	11730	— 11759	1920	352	13530	— 13559	2316
293	11760	— 11789	1927	353	13560	— 13589	2323
294	11790	— 11819	1933	354	13590	— 13619	2329
295	11820	— 11849	1940	355	13620	— 13649	2336
296	11850	— 11879	1947	356	13650	— 13679	2343
297	11880	— 11909	1953	357	13680	— 13709	2349
298	11910	— 11939	1960	358	13710	— 13739	2356
299	11940	— 11969	1966	359	13740	— 13769	2362
300	11970	— 11999	1973	360	13770	— 13799	2369

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM		
	von	bis			von	bis			
361	13800	—	13829	2376	421	15600	—	15629	2772
362	13830	—	13859	2382	422	15630	—	15659	2778
363	13860	—	13889	2389	423	15660	—	15689	2785
364	13890	—	13919	2395	424	15690	—	15719	2791
365	13920	—	13949	2402	425	15720	—	15749	2798
366	13950	—	13979	2409	426	15750	—	15779	2805
367	13980	—	14009	2415	427	15780	—	15809	2811
368	14010	—	14039	2422	428	15810	—	15839	2818
369	14040	—	14069	2428	429	15840	—	15869	2824
370	14070	—	14099	2435	430	15870	—	15899	2831
371	14100	—	14129	2442	431	15900	—	15929	2838
372	14130	—	14159	2448	432	15930	—	15959	2844
373	14160	—	14189	2455	433	15960	—	15989	2851
374	14190	—	14219	2461	434	15990	—	16019	2857
375	14220	—	14249	2468	435	16020	—	16049	2864
376	14250	—	14279	2475	436	16050	—	16079	2873
377	14280	—	14309	2481	437	16080	—	16109	2882
378	14310	—	14339	2488	438	16110	—	16139	2891
379	14340	—	14369	2494	439	16140	—	16169	2901
380	14370	—	14399	2501	440	16170	—	16199	2910
381	14400	—	14429	2508	441	16200	—	16229	2919
382	14430	—	14459	2514	442	16230	—	16259	2929
383	14460	—	14489	2521	443	16260	—	16289	2938
384	14490	—	14519	2527	444	16290	—	16319	2947
385	14520	—	14549	2534	445	16320	—	16349	2956
386	14550	—	14579	2541	446	16350	—	16379	2966
387	14580	—	14609	2547	447	16380	—	16409	2975
388	14610	—	14639	2554	448	16410	—	16439	2985
389	14640	—	14669	2560	449	16440	—	16469	2994
390	14670	—	14699	2567	450	16470	—	16499	3003
391	14700	—	14729	2574	451	16500	—	16529	3013
392	14730	—	14759	2580	452	16530	—	16559	3022
393	14760	—	14789	2587	453	16560	—	16589	3031
394	14790	—	14819	2593	454	16590	—	16619	3041
395	14820	—	14849	2600	455	16620	—	16649	3050
396	14850	—	14879	2607	456	16650	—	16679	3060
397	14880	—	14909	2613	457	16680	—	16709	3069
398	14910	—	14939	2620	458	16710	—	16739	3078
399	14940	—	14969	2626	459	16740	—	16769	3088
400	14970	—	14999	2633	460	16770	—	16799	3097
401	15000	—	15029	2640	461	16800	—	16829	3107
402	15030	—	15059	2646	462	16830	—	16859	3116
403	15060	—	15089	2653	463	16860	—	16889	3126
404	15090	—	15119	2659	464	16890	—	16919	3135
405	15120	—	15149	2666	465	16920	—	16949	3145
406	15150	—	15179	2673	466	16950	—	16979	3154
407	15180	—	15209	2679	467	16980	—	17009	3164
408	15210	—	15239	2686	468	17010	—	17039	3173
409	15240	—	15269	2692	469	17040	—	17069	3183
410	15270	—	15299	2699	470	17070	—	17099	3192
411	15300	—	15329	2706	471	17100	—	17129	3202
412	15330	—	15359	2712	472	17130	—	17159	3212
413	15360	—	15389	2719	473	17160	—	17189	3221
414	15390	—	15419	2725	474	17190	—	17219	3231
415	15420	—	15449	2732	475	17220	—	17249	3240
416	15450	—	15479	2739	476	17250	—	17279	3250
417	15480	—	15509	2745	477	17280	—	17309	3260
418	15510	—	15539	2752	478	17310	—	17339	3269
419	15540	—	15569	2758	479	17340	—	17369	3279
420	15570	—	15599	2765	480	17370	—	17399	3288

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
481	17400	— 17429	3298	541	19200	— 19229	3892
482	17430	— 17459	3308	542	19230	— 19259	3902
483	17460	— 17489	3317	543	19260	— 19289	3913
484	17490	— 17519	3327	544	19290	— 19319	3923
485	17520	— 17549	3337	545	19320	— 19349	3933
486	17550	— 17579	3346	546	19350	— 19379	3943
487	17580	— 17609	3356	547	19380	— 19409	3953
488	17610	— 17639	3366	548	19410	— 19439	3964
489	17640	— 17669	3376	549	19440	— 19469	3974
490	17670	— 17699	3385	550	19470	— 19499	3984
491	17700	— 17729	3395	551	19500	— 19529	3994
492	17730	— 17759	3405	552	19530	— 19559	4004
493	17760	— 17789	3414	553	19560	— 19589	4015
494	17790	— 17819	3424	554	19590	— 19619	4025
495	17820	— 17849	3434	555	19620	— 19649	4035
496	17850	— 17879	3444	556	19650	— 19679	4046
497	17880	— 17909	3454	557	19680	— 19709	4056
498	17910	— 17939	3463	558	19710	— 19739	4066
499	17940	— 17969	3473	559	19740	— 19769	4076
500	17970	— 17999	3483	560	19770	— 19799	4087
501	18000	— 18029	3493	561	19800	— 19829	4097
502	18030	— 18059	3503	562	19830	— 19859	4107
503	18060	— 18089	3512	563	19860	— 19889	4118
504	18090	— 18119	3522	564	19890	— 19919	4128
505	18120	— 18149	3532	565	19920	— 19949	4138
506	18150	— 18179	3542	566	19950	— 19979	4149
507	18180	— 18209	3552	567	19980	— 20009	4159
508	18210	— 18239	3562	568	20010	— 20039	4169
509	18240	— 18269	3572	569	20040	— 20069	4180
510	18270	— 18299	3581	570	20070	— 20099	4190
511	18300	— 18329	3591	571	20100	— 20129	4201
512	18330	— 18359	3601	572	20130	— 20159	4211
513	18360	— 18389	3611	573	20160	— 20189	4221
514	18390	— 18419	3621	574	20190	— 20219	4232
515	18420	— 18449	3631	575	20220	— 20249	4242
516	18450	— 18479	3641	576	20250	— 20279	4253
517	18480	— 18509	3651	577	20280	— 20309	4263
518	18510	— 18539	3661	578	20310	— 20339	4274
519	18540	— 18569	3671	579	20340	— 20369	4284
520	18570	— 18599	3681	580	20370	— 20399	4295
521	18600	— 18629	3691	581	20400	— 20429	4305
522	18630	— 18659	3701	582	20430	— 20459	4315
523	18660	— 18689	3711	583	20460	— 20489	4326
524	18690	— 18719	3721	584	20490	— 20519	4336
525	18720	— 18749	3731	585	20520	— 20549	4347
526	18750	— 18779	3741	586	20550	— 20579	4358
527	18780	— 18809	3751	587	20580	— 20609	4368
528	18810	— 18839	3761	588	20610	— 20639	4379
529	18840	— 18869	3771	589	20640	— 20669	4389
530	18870	— 18899	3781	590	20670	— 20699	4400
531	18900	— 18929	3791	591	20700	— 20729	4410
532	18930	— 18959	3801	592	20730	— 20759	4421
533	18960	— 18989	3811	593	20760	— 20789	4431
534	18990	— 19019	3821	594	20790	— 20819	4442
535	19020	— 19049	3831	595	20820	— 20849	4452
536	19050	— 19079	3842	596	20850	— 20879	4463
537	19080	— 19109	3852	597	20880	— 20909	4474
538	19110	— 19139	3862	598	20910	— 20939	4484
539	19140	— 19169	3872	599	20940	— 20969	4495
540	19170	— 19199	3882	600	20970	— 20999	4506

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
601	21000	— 21029	4516	661	22800	— 22829	5168
602	21030	— 21059	4527	662	22830	— 22859	5179
603	21060	— 21089	4537	663	22860	— 22889	5190
604	21090	— 21119	4548	664	22890	— 22919	5201
605	21120	— 21149	4559	665	22920	— 22949	5212
606	21150	— 21179	4569	666	22950	— 22979	5224
607	21180	— 21209	4580	667	22980	— 23009	5235
608	21210	— 21239	4591	668	23010	— 23039	5246
609	21240	— 21269	4602	669	23040	— 23069	5257
610	21270	— 21299	4612	670	23070	— 23099	5268
611	21300	— 21329	4623	671	23100	— 23129	5279
612	21330	— 21359	4634	672	23130	— 23159	5290
613	21360	— 21389	4644	673	23160	— 23189	5302
614	21390	— 21419	4655	674	23190	— 23219	5313
615	21420	— 21449	4666	675	23220	— 23249	5324
616	21450	— 21479	4677	676	23250	— 23279	5335
617	21480	— 21509	4687	677	23280	— 23309	5346
618	21510	— 21539	4698	678	23310	— 23339	5358
619	21540	— 21569	4709	679	23340	— 23369	5369
620	21570	— 21599	4720	680	23370	— 23399	5380
621	21600	— 21629	4730	681	23400	— 23429	5391
622	21630	— 21659	4741	682	23430	— 23459	5402
623	21660	— 21689	4752	683	23460	— 23489	5414
624	21690	— 21719	4763	684	23490	— 23519	5425
625	21720	— 21749	4774	685	23520	— 23549	5436
626	21750	— 21779	4784	686	23550	— 23579	5447
627	21780	— 21809	4795	687	23580	— 23609	5459
628	21810	— 21839	4806	688	23610	— 23639	5470
629	21840	— 21869	4817	689	23640	— 23669	5481
630	21870	— 21899	4828	690	23670	— 23699	5493
631	21900	— 21929	4839	691	23700	— 23729	5504
632	21930	— 21959	4850	692	23730	— 23759	5515
633	21960	— 21989	4860	693	23760	— 23789	5527
634	21990	— 22019	4871	694	23790	— 23819	5538
635	22020	— 22049	4882	695	23820	— 23849	5549
636	22050	— 22079	4893	696	23850	— 23879	5561
637	22080	— 22109	4904	697	23880	— 23909	5572
638	22110	— 22139	4915	698	23910	— 23939	5583
639	22140	— 22169	4926	699	23940	— 23969	5595
640	22170	— 22199	4937	700	23970	— 23999	5606
641	22200	— 22229	4948	701	24000	— 24029	5617
642	22230	— 22259	4959	702	24030	— 24059	5629
643	22260	— 22289	4970	703	24060	— 24089	5640
644	22290	— 22319	4981	704	24090	— 24119	5651
645	22320	— 22349	4992	705	24120	— 24149	5663
646	22350	— 22379	5003	706	24150	— 24179	5674
647	22380	— 22409	5014	707	24180	— 24209	5686
648	22410	— 22439	5025	708	24210	— 24239	5697
649	22440	— 22469	5036	709	24240	— 24269	5709
650	22470	— 22499	5047	710	24270	— 24299	5720
651	22500	— 22529	5058	711	24300	— 24329	5731
652	22530	— 22559	5069	712	24330	— 24359	5743
653	22560	— 22589	5080	713	24360	— 24389	5754
654	22590	— 22619	5091	714	24390	— 24419	5766
655	22620	— 22649	5102	715	24420	— 24449	5777
656	22650	— 22679	5113	716	24450	— 24479	5789
657	22680	— 22709	5124	717	24480	— 24509	5800
658	22710	— 22739	5135	718	24510	— 24539	5812
659	22740	— 22769	5146	719	24540	— 24569	5823
660	22770	— 22799	5157	720	24570	— 24599	5835

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
721	24600	— 24629	5846	781	26400	— 26429	6549
722	24630	— 24659	5858	782	26430	— 26459	6561
723	24660	— 24689	5869	783	26460	— 26489	6573
724	24690	— 24719	5881	784	26490	— 26519	6585
725	24720	— 24749	5892	785	26520	— 26549	6596
726	24750	— 24779	5904	786	26550	— 26579	6608
727	24780	— 24809	5915	787	26580	— 26609	6620
728	24810	— 24839	5927	788	26610	— 26639	6632
729	24840	— 24869	5938	789	26640	— 26669	6644
730	24870	— 24899	5950	790	26670	— 26699	6656
731	24900	— 24929	5962	791	26700	— 26729	6668
732	24930	— 24959	5973	792	26730	— 26759	6680
733	24960	— 24989	5985	793	26760	— 26789	6692
734	24990	— 25019	5996	794	26790	— 26819	6704
735	25020	— 25049	6008	795	26820	— 26849	6716
736	25050	— 25079	6020	796	26850	— 26879	6728
737	25080	— 25109	6031	797	26880	— 26909	6740
738	25110	— 25139	6043	798	26910	— 26939	6752
739	25140	— 25169	6054	799	26940	— 26969	6764
740	25170	— 25199	6066	800	26970	— 26999	6776
741	25200	— 25229	6078	801	27000	— 27029	6788
742	25230	— 25259	6089	802	27030	— 27059	6800
743	25260	— 25289	6101	803	27060	— 27089	6812
744	25290	— 25319	6113	804	27090	— 27119	6824
745	25320	— 25349	6124	805	27120	— 27149	6836
746	25350	— 25379	6136	806	27150	— 27179	6848
747	25380	— 25409	6148	807	27180	— 27209	6860
748	25410	— 25439	6159	808	27210	— 27239	6872
749	25440	— 25469	6171	809	27240	— 27269	6885
750	25470	— 25499	6183	810	27270	— 27299	6897
751	25500	— 25529	6195	811	27300	— 27329	6909
752	25530	— 25559	6206	812	27330	— 27359	6921
753	25560	— 25589	6218	813	27360	— 27389	6933
754	25590	— 25619	6230	814	27390	— 27419	6945
755	25620	— 25649	6241	815	27420	— 27449	6957
756	25650	— 25679	6253	816	27450	— 27479	6969
757	25680	— 25709	6265	817	27480	— 27509	6981
758	25710	— 25739	6277	818	27510	— 27539	6994
759	25740	— 25769	6288	819	27540	— 27569	7006
760	25770	— 25799	6300	820	27570	— 27599	7018
761	25800	— 25829	6312	821	27600	— 27629	7030
762	25830	— 25859	6324	822	27630	— 27659	7042
763	25860	— 25889	6336	823	27660	— 27689	7054
764	25890	— 25919	6347	824	27690	— 27719	7066
765	25920	— 25949	6359	825	27720	— 27749	7079
766	25950	— 25979	6371	826	27750	— 27779	7091
767	25980	— 26009	6383	827	27780	— 27809	7103
768	26010	— 26039	6395	828	27810	— 27839	7115
769	26040	— 26069	6406	829	27840	— 27869	7127
770	26070	— 26099	6418	830	27870	— 27899	7140
771	26100	— 26129	6430	831	27900	— 27929	7152
772	26130	— 26159	6442	832	27930	— 27959	7164
773	26160	— 26189	6454	833	27960	— 27989	7176
774	26190	— 26219	6466	834	27990	— 28019	7188
775	26220	— 26249	6477	835	28020	— 28049	7201
776	26250	— 26279	6489	836	28050	— 28079	7213
777	26280	— 26309	6501	837	28080	— 28109	7225
778	26310	— 26339	6513	838	28110	— 28139	7237
779	26340	— 26369	6525	839	28140	— 28169	7250
780	26370	— 26399	6537	840	28170	— 28199	7262

n o c h Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
841	28200	— 28229	7274	901	30000	— 30029	8021
842	28230	— 28259	7286	902	30030	— 30059	8033
843	28260	— 28289	7299	903	30060	— 30089	8046
844	28290	— 28319	7311	904	30090	— 30119	8059
845	28320	— 28349	7323	905	30120	— 30149	8071
846	28350	— 28379	7336	906	30150	— 30179	8084
847	28380	— 28409	7348	907	30180	— 30209	8096
848	28410	— 28439	7360	908	30210	— 30239	8109
849	28440	— 28469	7373	909	30240	— 30269	8122
850	28470	— 28499	7385	910	30270	— 30299	8134
851	28500	— 28529	7397	911	30300	— 30329	8147
852	28530	— 28559	7410	912	30330	— 30359	8160
853	28560	— 28589	7422	913	30360	— 30389	8172
854	28590	— 28619	7434	914	30390	— 30419	8185
855	28620	— 28649	7447	915	30420	— 30449	8198
856	28650	— 28679	7459	916	30450	— 30479	8210
857	28680	— 28709	7471	917	30480	— 30509	8223
858	28710	— 28739	7484	918	30510	— 30539	8236
859	28740	— 28769	7496	919	30540	— 30569	8248
860	28770	— 28799	7508	920	30570	— 30599	8261
861	28800	— 28829	7521	921	30600	— 30629	8274
862	28830	— 28859	7533	922	30630	— 30659	8287
863	28860	— 28889	7546	923	30660	— 30689	8299
864	28890	— 28919	7558	924	30690	— 30719	8312
865	28920	— 28949	7570	925	30720	— 30749	8325
866	28950	— 28979	7583	926	30750	— 30779	8338
867	28980	— 29009	7595	927	30780	— 30809	8350
868	29010	— 29039	7608	928	30810	— 30839	8363
869	29040	— 29069	7620	929	30840	— 30869	8376
870	29070	— 29099	7632	930	30870	— 30899	8389
871	29100	— 29129	7645	931	30900	— 30929	8401
872	29130	— 29159	7657	932	30930	— 30959	8414
873	29160	— 29189	7670	933	30960	— 30989	8427
874	29190	— 29219	7682	934	30990	— 31019	8440
875	29220	— 29249	7695	935	31020	— 31049	8452
876	29250	— 29279	7707	936	31050	— 31079	8465
877	29280	— 29309	7720	937	31080	— 31109	8478
878	29310	— 29339	7732	938	31110	— 31139	8491
879	29340	— 29369	7745	939	31140	— 31169	8504
880	29370	— 29399	7757	940	31170	— 31199	8516
881	29400	— 29429	7770	941	31200	— 31229	8529
882	29430	— 29459	7782	942	31230	— 31259	8542
883	29460	— 29489	7795	943	31260	— 31289	8555
884	29490	— 29519	7807	944	31290	— 31319	8568
885	29520	— 29549	7820	945	31320	— 31349	8581
886	29550	— 29579	7832	946	31350	— 31379	8593
887	29580	— 29609	7845	947	31380	— 31409	8606
888	29610	— 29639	7857	948	31410	— 31439	8619
889	29640	— 29669	7870	949	31440	— 31469	8632
890	29670	— 29699	7882	950	31470	— 31499	8645
891	29700	— 29729	7895	951	31500	— 31529	8658
892	29730	— 29759	7907	952	31530	— 31559	8670
893	29760	— 29789	7920	953	31560	— 31589	8683
894	29790	— 29819	7933	954	31590	— 31619	8696
895	29820	— 29849	7945	955	31620	— 31649	8709
896	29850	— 29879	7958	956	31650	— 31679	8722
897	29880	— 29909	7970	957	31680	— 31709	8735
898	29910	— 29939	7983	958	31710	— 31739	8748
899	29940	— 29969	7995	959	31740	— 31769	8761
900	29970	— 29999	8008	960	31770	— 31799	8774

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM		
	von	bis			von	bis			
961	31800	—	31829	8787	1021	33600	—	33629	9570
962	31830	—	31859	8799	1022	33630	—	33659	9583
963	31860	—	31889	8812	1023	33660	—	33689	9596
964	31890	—	31919	8825	1024	33690	—	33719	9610
965	31920	—	31949	8838	1025	33720	—	33749	9623
966	31950	—	31979	8851	1026	33750	—	33779	9636
967	31980	—	32009	8864	1027	33780	—	33809	9649
968	32010	—	32039	8877	1028	33810	—	33839	9662
969	32040	—	32069	8890	1029	33840	—	33869	9676
970	32070	—	32099	8903	1030	33870	—	33899	9689
971	32100	—	32129	8916	1031	33900	—	33929	9702
972	32130	—	32159	8929	1032	33930	—	33959	9715
973	32160	—	32189	8942	1033	33960	—	33989	9729
974	32190	—	32219	8955	1034	33990	—	34019	9742
975	32220	—	32249	8968	1035	34020	—	34049	9755
976	32250	—	32279	8981	1036	34050	—	34079	9768
977	32280	—	32309	8994	1037	34080	—	34109	9782
978	32310	—	32339	9007	1038	34110	—	34139	9795
979	32340	—	32369	9020	1039	34140	—	34169	9808
980	32370	—	32399	9033	1040	34170	—	34199	9822
981	32400	—	32429	9046	1041	34200	—	34229	9835
982	32430	—	32459	9059	1042	34230	—	34259	9848
983	32460	—	32489	9072	1043	34260	—	34289	9861
984	32490	—	32519	9085	1044	34290	—	34319	9875
985	32520	—	32549	9098	1045	34320	—	34349	9888
986	32550	—	32579	9111	1046	34350	—	34379	9901
987	32580	—	32609	9124	1047	34380	—	34409	9915
988	32610	—	32639	9137	1048	34410	—	34439	9928
989	32640	—	32669	9150	1049	34440	—	34469	9941
990	32670	—	32699	9163	1050	34470	—	34499	9955
991	32700	—	32729	9176	1051	34500	—	34529	9968
992	32730	—	32759	9189	1052	34530	—	34559	9981
993	32760	—	32789	9202	1053	34560	—	34589	9994
994	32790	—	32819	9215	1054	34590	—	34619	10008
995	32820	—	32849	9228	1055	34620	—	34649	10021
996	32850	—	32879	9242	1956	34650	—	34679	10034
997	32880	—	32909	9255	1057	34680	—	34709	10048
998	32910	—	32939	9268	1058	34710	—	34739	10061
999	32940	—	32969	9281	1059	34740	—	34769	10075
1000	32970	—	32999	9294	1060	34770	—	34799	10088
1001	33000	—	33029	9307	1061	34800	—	34829	10101
1002	33030	—	33059	9320	1062	34830	—	34859	10115
1003	33060	—	33089	9333	1063	34860	—	34889	10128
1004	33090	—	33119	9346	1064	34890	—	34919	10141
1005	33120	—	33149	9359	1065	34920	—	34949	10155
1006	33150	—	33179	9373	1066	34950	—	34979	10168
1007	33180	—	33209	9386	1067	34980	—	35009	10182
1008	33210	—	33239	9399	1068	35010	—	35039	10195
1009	33240	—	33269	9412	1069	35040	—	35069	10208
1010	33270	—	33299	9425	1070	35070	—	35099	10222
1011	33300	—	33329	9438	1071	35100	—	35129	10235
1012	33330	—	33359	9451	1072	35130	—	35159	10249
1013	33360	—	33389	9465	1073	35160	—	35189	10262
1014	33390	—	33419	9478	1074	35190	—	35219	10275
1015	33420	—	33449	9491	1075	35220	—	35249	10289
1016	33450	—	33479	9504	1076	35250	—	35279	10302
1017	33480	—	33509	9517	1077	35280	—	35309	10316
1018	33510	—	33539	9530	1078	35310	—	35339	10329
1019	33540	—	33569	9544	1079	35340	—	35369	10343
1020	33570	—	33599	9557	1080	35370	—	35399	10356

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
1081	35400	— 35429	10369	1141	37200	— 37229	11183
1082	35430	— 35459	10383	1142	37230	— 37259	11197
1083	35460	— 35489	10396	1143	37260	— 37289	11210
1084	35490	— 35519	10410	1144	37290	— 37319	11224
1085	35520	— 35549	10423	1145	37320	— 37349	11238
1086	35550	— 35579	10437	1146	37350	— 37379	11251
1087	35580	— 35609	10450	1147	37380	— 37409	11265
1088	35610	— 35639	10464	1148	37410	— 37419	11279
1089	35640	— 35669	10477	1149	37440	— 37469	11292
1090	35670	— 35699	10491	1150	37470	— 37499	11306
1091	35700	— 35729	10504	1151	37500	— 37529	11320
1092	35730	— 35759	10518	1152	37530	— 37559	11334
1093	35760	— 35789	10531	1153	37560	— 37589	11347
1094	35790	— 35819	10545	1154	37590	— 37619	11361
1095	35820	— 35849	10558	1155	37620	— 37649	11375
1096	35850	— 35879	10572	1156	37650	— 37679	11388
1097	35880	— 35909	10585	1157	37680	— 37709	11402
1098	35910	— 35939	10599	1158	37710	— 37739	11416
1099	35940	— 35969	10612	1159	37740	— 37769	11430
1100	35970	— 35999	10626	1160	37770	— 37799	11443
1101	36000	— 36029	10639	1161	37800	— 37829	11457
1102	36030	— 36059	10653	1162	37830	— 37859	11471
1103	36060	— 36089	10666	1163	37860	— 37889	11485
1104	36090	— 36119	10680	1164	37890	— 37919	11498
1105	36120	— 36149	10693	1165	37920	— 37949	11512
1106	36150	— 36179	10707	1166	37950	— 37979	11526
1107	36180	— 36209	10720	1167	37980	— 38009	11540
1108	36210	— 36239	10734	1168	38010	— 38039	11553
1109	36240	— 36269	10747	1169	38040	— 38069	11567
1110	36270	— 36299	10761	1170	38070	— 38099	11581
1111	36300	— 36329	10775	1171	38100	— 38129	11595
1112	36330	— 36359	10788	1172	38130	— 38159	11608
1113	36360	— 36389	10802	1173	38160	— 38189	11622
1114	36390	— 36419	10815	1174	38190	— 38219	11636
1115	36420	— 36449	10829	1175	38220	— 38249	11650
1116	36450	— 36479	10842	1176	38250	— 38279	11663
1117	36480	— 36509	10856	1177	38280	— 38309	11677
1118	36510	— 36539	10870	1178	38310	— 38339	11691
1119	36540	— 36569	10883	1179	38340	— 38369	11705
1120	36570	— 36599	10897	1180	38370	— 38399	11719
1121	36600	— 36629	10910	1181	38400	— 38429	11732
1122	36630	— 36659	10924	1182	38430	— 38459	11746
1123	36660	— 36689	10938	1183	38460	— 38489	11760
1124	36690	— 36719	10951	1184	38490	— 38519	11774
1125	36720	— 36749	10965	1185	38520	— 38549	11788
1126	36750	— 36779	10978	1186	38550	— 38579	11801
1127	36780	— 36809	10992	1187	38580	— 38609	11815
1128	36810	— 36839	11006	1188	38610	— 38639	11829
1129	36840	— 36869	11019	1189	38640	— 38669	11843
1130	36870	— 36899	11033	1190	38670	— 38699	11857
1131	36900	— 36929	11046	1191	38700	— 38729	11871
1132	36930	— 36959	11060	1192	38730	— 38759	11884
1133	36960	— 36989	11074	1193	38760	— 38789	11898
1134	36990	— 37019	11087	1194	38790	— 38819	11912
1135	37020	— 37049	11101	1195	38820	— 38849	11926
1136	37050	— 37079	11115	1196	38850	— 38879	11940
1137	37080	— 37109	11128	1197	38880	— 38909	11954
1138	37110	— 37139	11142	1198	38910	— 38939	11967
1139	37140	— 37169	11156	1199	38940	— 38969	11981
1140	37170	— 37199	11169	1200	38970	— 38999	11995

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
1201	39000	— 39029	12009	1261	40800	— 40829	12846
1202	39030	— 39059	12023	1262	40830	— 40859	12860
1203	39060	— 39089	12037	1263	40860	— 40889	12874
1204	39090	— 39119	12051	1264	40890	— 40919	12888
1205	39120	— 39149	12064	1265	40920	— 40949	12902
1206	39150	— 39179	12078	1266	40950	— 40979	12916
1207	39180	— 39209	12092	1267	40980	— 41009	12930
1208	39210	— 39239	12106	1268	41010	— 41039	12944
1209	39240	— 39269	12120	1269	41040	— 41069	12958
1210	39270	— 39299	12134	1270	41070	— 41099	12972
1211	39300	— 39329	12148	1271	41100	— 41129	12986
1212	39330	— 39359	12162	1272	41130	— 41159	13000
1213	39360	— 39389	12176	1273	41160	— 41189	13014
1214	39390	— 39419	12189	1274	41190	— 41219	13028
1215	39420	— 39449	12203	1275	41220	— 41249	13042
1216	39450	— 39479	12217	1276	41250	— 41279	13056
1217	39480	— 39509	12231	1277	41280	— 41309	13071
1218	39510	— 39539	12245	1278	41310	— 41339	13085
1219	39540	— 39569	12259	1279	41340	— 41369	13099
1220	39570	— 39599	12273	1280	41370	— 41399	13113
1221	39600	— 39629	12287	1281	41400	— 41429	13127
1222	39630	— 39659	12301	1282	41430	— 41459	13141
1223	39660	— 39689	12315	1283	41460	— 41489	13155
1224	39690	— 39719	12329	1284	41490	— 41519	13169
1225	39720	— 39749	12343	1285	41520	— 41549	13183
1226	39750	— 39779	12356	1286	41550	— 41579	13197
1227	39780	— 39809	12370	1287	41580	— 41609	13211
1228	39810	— 39839	12384	1288	41610	— 41639	13225
1229	39840	— 39869	12398	1289	41640	— 41669	13240
1230	39870	— 39899	12412	1290	41670	— 41699	13254
1231	39900	— 39929	12426	1291	41700	— 41729	13268
1232	39930	— 39959	12440	1292	41730	— 41759	13282
1233	39960	— 39989	12454	1293	41760	— 41789	13296
1234	39990	— 40019	12468	1294	41790	— 41819	13310
1235	40020	— 40049	12482	1295	41820	— 41849	13324
1236	40050	— 40079	12496	1296	41850	— 41879	13338
1237	40080	— 40109	12510	1297	41880	— 41909	13352
1238	40110	— 40139	12524	1298	41910	— 41939	13366
1239	40140	— 40169	12538	1299	41940	— 41969	13381
1240	40170	— 40199	12552	1300	41970	— 41999	13395
1241	40200	— 40229	12566	1301	42000	— 42029	13409
1242	40230	— 40259	12580	1302	42030	— 42059	13423
1243	40260	— 40289	12594	1303	42060	— 42089	13437
1244	40290	— 40319	12608	1304	42090	— 42119	13451
1245	40320	— 40349	12622	1305	42120	— 42149	13465
1246	40350	— 40379	12636	1306	42150	— 42179	13479
1247	40380	— 40409	12650	1307	42180	— 42209	13494
1248	40410	— 40439	12664	1308	42210	— 42239	13508
1249	40440	— 40469	12678	1309	42240	— 42269	13522
1250	40470	— 40499	12692	1310	42270	— 42299	13536
1251	40500	— 40529	12706	1311	42300	— 42329	13550
1252	40530	— 40559	12720	1312	42330	— 42359	13564
1253	40560	— 40589	12734	1313	42360	— 42389	13578
1254	40590	— 40619	12748	1314	42390	— 42419	13593
1255	40620	— 40649	12762	1315	42420	— 42449	13607
1256	40650	— 40679	12776	1316	42450	— 42479	13621
1257	40680	— 40709	12790	1317	42480	— 42509	13635
1258	40710	— 40739	12804	1318	42510	— 42539	13649
1259	40740	— 40769	12818	1319	42540	— 42569	13663
1260	40770	— 40799	12832	1320	42570	— 42599	13677

n o c h Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
1321	42600	— 42629	13692	1381	44400	— 44429	14545
1322	42630	— 42659	13706	1382	44430	— 44459	14559
1323	42660	— 42689	13720	1383	44460	— 44489	14573
1324	42690	— 42719	13734	1384	44490	— 44519	14588
1325	42720	— 42749	13748	1385	44520	— 44549	14602
1326	42750	— 42779	13762	1386	44550	— 44579	14616
1327	42780	— 42809	13777	1387	44580	— 44609	14630
1328	42810	— 42839	13791	1388	44610	— 44639	14645
1329	42840	— 42869	13805	1389	44640	— 44669	14659
1330	42870	— 42899	13819	1390	44670	— 44699	14673
1331	42900	— 42929	13833	1391	44700	— 44729	14688
1332	42930	— 42959	13848	1392	44730	— 44759	14702
1333	42960	— 42989	13862	1393	44760	— 44789	14716
1334	42990	— 43019	13876	1394	44790	— 44819	14730
1335	43020	— 43049	13890	1395	44820	— 44849	14745
1336	43050	— 43079	13904	1396	44850	— 44879	14759
1337	43080	— 43109	13918	1397	44880	— 44909	14773
1338	43110	— 43139	13933	1398	44910	— 44939	14788
1339	43140	— 43169	13947	1399	44940	— 44969	14802
1340	43170	— 43199	13961	1400	44970	— 44999	14816
1341	43200	— 43229	13975	1401	45000	— 45029	14830
1342	43230	— 43259	13989	1402	45030	— 45059	14845
1343	43260	— 43289	14004	1403	45060	— 45089	14859
1344	43290	— 43319	14018	1404	45090	— 45119	14873
1345	43320	— 43349	14032	1405	45120	— 45149	14888
1346	43350	— 43379	14046	1406	45150	— 45179	14902
1347	43380	— 43409	14061	1407	45180	— 45209	14916
1348	43410	— 43439	14075	1408	45210	— 45239	14931
1349	43440	— 43469	14089	1409	45240	— 45269	14945
1350	43470	— 43499	14103	1410	45270	— 45299	14959
1351	43500	— 43529	14117	1411	45300	— 45329	14973
1352	43530	— 43559	14132	1412	45330	— 45359	14988
1353	43560	— 43589	14146	1413	45360	— 45389	15002
1354	43590	— 43619	14160	1414	45390	— 45419	15016
1355	43620	— 43649	14174	1415	45420	— 45449	15031
1356	43650	— 43679	14188	1416	45450	— 45479	15045
1357	43680	— 43709	14203	1417	45480	— 45509	15059
1358	43710	— 43739	14217	1418	45510	— 45539	15074
1359	43740	— 43769	14231	1419	45540	— 45569	15088
1360	43770	— 43799	14245	1420	45570	— 45599	15102
1361	43800	— 43829	14260	1421	45600	— 45629	15117
1362	43830	— 43859	14274	1422	45630	— 45659	15131
1363	43860	— 43889	14288	1423	45660	— 45689	15145
1364	43890	— 43919	14302	1424	45690	— 45719	15160
1365	43920	— 43949	14317	1425	45720	— 45749	15174
1366	43950	— 43979	14331	1426	45750	— 45779	15188
1367	43980	— 44009	14345	1427	45780	— 45809	15203
1368	44010	— 44039	14359	1428	45810	— 45839	15217
1369	44040	— 44069	14374	1429	45840	— 45869	15231
1370	44070	— 44099	14388	1430	45870	— 45899	15246
1371	44100	— 44129	14402	1431	45900	— 45929	15260
1372	44130	— 44159	14416	1432	45930	— 45959	15274
1373	44160	— 44189	14431	1433	45960	— 45989	15289
1374	44190	— 44219	14445	1434	45990	— 46019	15303
1375	44220	— 44249	14459	1435	46020	— 46049	15317
1376	44250	— 44279	14473	1436	46050	— 46079	15332
1377	44280	— 44309	14488	1437	46080	— 46109	15346
1378	44310	— 44339	14502	1438	46110	— 46139	15360
1379	44340	— 44369	14516	1439	46140	— 46169	15375
1380	44370	— 44399	14530	1440	46170	— 46199	15389

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
1441	46200	— 46229	15403	1501	48000	— 48059	16266
1442	46230	— 46259	15418	1502	48060	— 48119	16294
1443	46260	— 46289	15432	1503	48120	— 48179	16323
1444	46290	— 46319	15446	1504	48180	— 48239	16352
1445	46320	— 46349	15461	1505	48240	— 48299	16381
1446	46350	— 46379	15475	1506	48300	— 48359	16410
1447	46380	— 46409	15490	1507	48360	— 48419	16438
1448	46410	— 46439	15504	1508	48420	— 48479	16467
1449	46440	— 46469	15518	1509	48480	— 48539	16496
1450	46470	— 46499	15533	1510	48540	— 48599	16525
1451	46500	— 46529	15547	1511	48600	— 48659	16554
1452	46530	— 46559	15561	1512	48660	— 48719	16583
1453	46560	— 46589	15576	1513	48720	— 48779	16612
1454	46590	— 46619	15590	1514	48780	— 48839	16641
1455	46620	— 46649	15604	1515	48840	— 48899	16669
1456	46650	— 46679	15619	1516	48900	— 48959	16698
1457	46680	— 46709	15633	1517	48960	— 49019	16727
1458	46710	— 46739	15648	1518	49020	— 49079	16756
1459	46740	— 46769	15662	1519	49080	— 49139	16785
1460	46770	— 46799	15676	1520	49140	— 49199	16814
1461	46800	— 46829	15691	1521	49200	— 49259	16843
1462	46830	— 46859	15705	1522	49260	— 49319	16872
1463	46860	— 46889	15719	1523	49320	— 49379	16901
1464	46890	— 46919	15734	1524	49380	— 49439	16930
1465	46920	— 46949	15748	1525	49440	— 49499	16959
1466	46950	— 46979	15762	1526	49500	— 49559	16988
1467	46980	— 47009	15777	1527	49560	— 49619	17017
1468	47010	— 47039	15791	1528	49620	— 49679	17046
1469	47040	— 47069	15806	1529	49680	— 49739	17075
1470	47070	— 47099	15820	1530	49740	— 49799	17104
1471	47100	— 47129	15834	1531	49800	— 49859	17133
1472	47130	— 47159	15849	1532	49860	— 49919	17162
1473	47160	— 47189	15863	1533	49920	— 49979	17191
1474	47190	— 47219	15877	1534	49980	— 50039	17220
1475	47220	— 47249	15892	1535	50040	— 50099	17249
1476	47250	— 47279	15906	1536	50100	— 50159	17278
1477	47280	— 47309	15921	1537	50160	— 50219	17307
1478	47310	— 47339	15935	1538	50220	— 50279	17336
1479	47340	— 47369	15949	1539	50280	— 50339	17366
1480	47370	— 47399	15964	1540	50340	— 50399	17395
1481	47400	— 47429	15978	1541	50400	— 50459	17424
1482	47430	— 47459	15993	1542	50460	— 50519	17453
1483	47460	— 47489	16007	1543	50520	— 50579	17482
1484	47490	— 47519	16021	1544	50580	— 50639	17511
1485	47520	— 47549	16036	1545	50640	— 50699	17540
1486	47550	— 47579	16050	1546	50700	— 50759	17569
1487	47580	— 47609	16064	1547	50760	— 50819	17599
1488	47610	— 47639	16079	1548	50820	— 50879	17628
1489	47640	— 47669	16093	1549	50880	— 50939	17657
1490	47670	— 47699	16108	1550	50940	— 50999	17686
1491	47700	— 47729	16122	1551	51000	— 51059	17715
1492	47730	— 47759	16136	1552	51060	— 51119	17744
1493	47760	— 47789	16151	1553	51120	— 51179	17774
1494	47790	— 47819	16165	1554	51180	— 51239	17803
1495	47820	— 47849	16180	1555	51240	— 51299	17832
1496	47850	— 47879	16194	1556	51300	— 51359	17861
1497	47880	— 47909	16208	1557	51360	— 51419	17890
1498	47910	— 47939	16223	1558	51420	— 51479	17920
1499	47940	— 47969	16237	1559	51480	— 51539	17949
1500	47970	— 47999	16252	1560	51540	— 51599	17978

n o c h Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
1561	51600	—	51659	18007	1621	55200 — 55259	19776
1562	51660	—	51719	18037	1622	55260 — 55319	19806
1563	51720	—	51779	18066	1623	55320 — 55379	19836
1564	51780	—	51839	18095	1624	55380 — 55439	19865
1565	51840	—	51899	18125	1625	55440 — 55499	19895
1566	51900	—	51959	18154	1626	55500 — 55559	19925
1567	51960	—	52019	18183	1627	55560 — 55619	19955
1568	52020	—	52079	18212	1628	55620 — 55679	19984
1569	52080	—	52139	18242	1629	55680 — 55739	20014
1570	52140	—	52199	18271	1630	55740 — 55799	20044
1571	52200	—	52259	18300	1631	55800 — 55859	20074
1572	52260	—	52319	18330	1632	55860 — 55919	20103
1573	52320	—	52379	18359	1633	55920 — 55979	20133
1574	52380	—	52439	18388	1634	55980 — 56039	20163
1575	52440	—	52499	18418	1635	56040 — 56099	20193
1576	52500	—	52559	18447	1636	56100 — 56159	20222
1577	52560	—	52619	18477	1637	56160 — 56219	20252
1578	52620	—	52679	18506	1638	56220 — 56279	20282
1579	52680	—	52739	18535	1639	56280 — 56339	20312
1580	52740	—	52799	18565	1640	56340 — 56399	20342
1581	52800	—	52859	18594	1641	56400 — 56459	20372
1582	52860	—	52919	18624	1642	56460 — 56519	20401
1583	52920	—	52979	18653	1643	56520 — 56579	20431
1584	52980	—	53039	18682	1644	56580 — 56639	20461
1585	53040	—	53099	18712	1645	56640 — 56699	20491
1586	53100	—	53159	18741	1646	56700 — 56759	20521
1587	53160	—	53219	18771	1647	56760 — 56819	20551
1588	53220	—	53279	18800	1648	56820 — 56879	20581
1589	53280	—	53339	18830	1649	56880 — 56939	20610
1590	53340	—	53399	18859	1650	56940 — 56999	20640
1591	53400	—	53459	18889	1651	57000 — 57059	20670
1592	53460	—	53519	18918	1652	57060 — 57119	20700
1593	53520	—	53579	18948	1653	57120 — 57179	20730
1594	53580	—	53639	18977	1654	57180 — 57239	20760
1595	53640	—	53699	19007	1655	57240 — 57299	20790
1596	53700	—	53759	19036	1656	57300 — 57359	20820
1597	53760	—	53819	19066	1657	57360 — 57419	20850
1598	53820	—	53879	19095	1658	57420 — 57479	20880
1599	53880	—	53939	19125	1659	57480 — 57539	20910
1600	53940	—	53999	19154	1660	57540 — 57599	20940
1601	54000	—	54059	19184	1661	57600 — 57659	20970
1602	54060	—	54119	19213	1662	57660 — 57719	21000
1603	54120	—	54179	19243	1663	57720 — 57779	21029
1604	54180	—	54239	19272	1664	57780 — 57839	21059
1605	54240	—	54299	19302	1665	57840 — 57899	21089
1606	54300	—	54359	19332	1666	57900 — 57959	21119
1607	54360	—	54419	19361	1667	57960 — 58019	21149
1608	54420	—	54479	19391	1668	58020 — 58079	21179
1609	54480	—	54539	19420	1669	58080 — 58139	21210
1610	54540	—	54599	19450	1670	58140 — 58199	21240
1611	54600	—	54659	19480	1671	58200 — 58259	21270
1612	54660	—	54719	19509	1672	58260 — 58319	21300
1613	54720	—	54779	19539	1673	58320 — 58379	21330
1614	54780	—	54839	19569	1674	58380 — 58439	21360
1615	54840	—	54899	19598	1675	58440 — 58499	21390
1616	54900	—	54959	19628	1676	58500 — 58559	21420
1617	54960	—	55019	19658	1677	58560 — 58619	21450
1618	55020	—	55079	19687	1678	58620 — 58679	21480
1619	55080	—	55139	19717	1679	58680 — 58739	21510
1620	55140	—	55199	19747	1680	58740 — 58799	21540

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM		
	von	bis			von	bis			
1681	58800	—	58859	21570	1741	62400	—	62459	23388
1682	58860	—	58919	21600	1742	62460	—	62519	23418
1683	58920	—	58979	21630	1743	62520	—	62579	23449
1684	58980	—	59039	21661	1744	62580	—	62639	23479
1685	59040	—	59099	21691	1745	62640	—	62699	23510
1686	59100	—	59159	21721	1746	62700	—	62759	23540
1687	59160	—	59219	21751	1747	62760	—	62819	23571
1688	59220	—	59279	21781	1748	62820	—	62879	23601
1689	59280	—	59339	21811	1749	62880	—	62939	23632
1690	59340	—	59399	21841	1750	62940	—	62999	23662
1691	59400	—	59459	21872	1751	63000	—	63059	23693
1692	59460	—	59519	21902	1752	63060	—	63119	23723
1693	59520	—	59579	21932	1753	63120	—	63179	23754
1694	59580	—	59639	21962	1754	63180	—	63239	23785
1695	59640	—	59699	21992	1755	63240	—	63299	23815
1696	59700	—	59759	22022	1756	63300	—	63359	23846
1697	59760	—	59819	22053	1757	63360	—	63419	23876
1698	59820	—	59879	22083	1758	63420	—	63479	23907
1699	59880	—	59939	22113	1759	63480	—	63539	23937
1700	59940	—	59999	22143	1760	63540	—	63599	23968
1701	60000	—	60059	22174	1761	63600	—	63659	23999
1702	60060	—	60119	22204	1762	63660	—	63719	24029
1703	60120	—	60179	22234	1763	63720	—	63779	24060
1704	60180	—	60239	22264	1764	63780	—	63839	24090
1705	60240	—	60299	22295	1765	63840	—	63899	24121
1706	60300	—	60359	22325	1766	63900	—	63959	24152
1707	60360	—	60419	22355	1767	63960	—	64019	24182
1708	60420	—	60479	22385	1768	64020	—	64079	24213
1709	60480	—	60539	22416	1769	64080	—	64139	24244
1710	60540	—	60599	22446	1770	64140	—	64199	24274
1711	60600	—	60659	22476	1771	64200	—	64259	24305
1712	60660	—	60719	22506	1772	64260	—	64319	24336
1713	60720	—	60779	22537	1773	64320	—	64379	24366
1714	60780	—	60839	22567	1774	64380	—	64439	24397
1715	60840	—	60899	22597	1775	64440	—	64499	24428
1716	60900	—	60959	22628	1776	64500	—	64559	24458
1717	60960	—	61019	22658	1777	64560	—	64619	24489
1718	61020	—	61079	22688	1778	64620	—	64679	24520
1719	61080	—	61139	22719	1779	64680	—	64739	24550
1720	61140	—	61199	22749	1780	64740	—	64799	24581
1721	61200	—	61259	22779	1781	64800	—	64859	24612
1722	61260	—	61319	22810	1782	64860	—	64919	24643
1723	61320	—	61379	22840	1783	64920	—	64979	24673
1724	61380	—	61439	22871	1784	64980	—	65039	24704
1725	61440	—	61499	22901	1785	65040	—	65099	24735
1726	61500	—	61559	22931	1786	65100	—	65159	24766
1727	61560	—	61619	22962	1787	65160	—	65219	24796
1728	61620	—	61679	22992	1788	65220	—	65279	24827
1729	61680	—	61739	23022	1789	65280	—	65339	24858
1730	61740	—	61799	23053	1790	65340	—	65399	24889
1731	61800	—	61859	23083	1791	65400	—	65459	24919
1732	61860	—	61919	23114	1792	65460	—	65519	24950
1733	61920	—	61979	23144	1793	65520	—	65579	24981
1734	61980	—	62039	23175	1794	65580	—	65639	25012
1735	62040	—	62099	23205	1795	65640	—	65699	25042
1736	62100	—	62159	23235	1796	65700	—	65759	25073
1737	62160	—	62219	23266	1797	65760	—	65819	25104
1738	62220	—	62279	23296	1798	65820	—	65879	25135
1739	62280	—	62339	23327	1799	65880	—	65939	25166
1740	62340	—	62399	23357	1800	65940	—	65999	25197

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM		
	von	bis			von	bis			
1801	66000	—	66059	25227	1861	69600	—	69659	27087
1802	66060	—	66119	25258	1862	69660	—	69719	27119
1803	66120	—	66179	25289	1863	69720	—	69779	27150
1804	66180	—	66239	25320	1864	69780	—	69839	27181
1805	66240	—	66299	25351	1865	69840	—	69899	27212
1806	66300	—	66359	25382	1866	69900	—	69959	27243
1807	66360	—	66419	25412	1867	69960	—	70019	27275
1808	66420	—	66479	25443	1868	70020	—	70079	27306
1809	66480	—	66539	25474	1869	70080	—	70139	27337
1810	66540	—	66599	25505	1870	70140	—	70199	27368
1811	66600	—	66659	25536	1871	70200	—	70259	27399
1812	66660	—	66719	25567	1872	70260	—	70319	27431
1813	66720	—	66779	25598	1873	70320	—	70379	27462
1814	66780	—	66839	25629	1874	70380	—	70439	27493
1815	66840	—	66899	25660	1875	70440	—	70499	27524
1816	66900	—	66959	25691	1876	70500	—	70559	27556
1817	66960	—	67019	25721	1877	70560	—	70619	27587
1818	67020	—	67079	25752	1878	70620	—	70679	27618
1819	67080	—	67139	25783	1879	70680	—	70739	27649
1820	67140	—	67199	25814	1880	70740	—	70799	27681
1821	67200	—	67259	25845	1881	70800	—	70859	27712
1822	67260	—	67319	25876	1882	70860	—	70919	27743
1823	67320	—	67379	25907	1883	70920	—	70979	27774
1824	67380	—	67439	25938	1884	70980	—	71039	27806
1825	67440	—	67499	25969	1885	71040	—	71099	27837
1826	67500	—	67559	26000	1886	71100	—	71159	27868
1827	67560	—	67619	26031	1887	71160	—	71219	27900
1828	67620	—	67679	26062	1888	71220	—	71279	27931
1829	67680	—	67739	26093	1889	71280	—	71339	27962
1830	67740	—	67799	26124	1890	71340	—	71399	27993
1831	67800	—	67859	26155	1891	71400	—	71459	28025
1832	67860	—	67919	26186	1892	71460	—	71519	28056
1833	67920	—	67979	26217	1893	71520	—	71579	28087
1834	67980	—	68039	26248	1894	71580	—	71639	28119
1835	68040	—	68099	26279	1895	71640	—	71699	28150
1836	68100	—	68159	26310	1896	71700	—	71759	28181
1837	68160	—	68219	26341	1897	71760	—	71819	28213
1838	68220	—	68279	26372	1898	71820	—	71879	28244
1839	68280	—	68339	26403	1899	71880	—	71939	28275
1840	68340	—	68399	26434	1900	71940	—	71999	28307
1841	68400	—	68459	26465	1901	72000	—	72059	28338
1842	68460	—	68519	26496	1902	72060	—	72119	28370
1843	68520	—	68579	26527	1903	72120	—	72179	28401
1844	68580	—	68639	26558	1904	72180	—	72239	28432
1845	68640	—	68699	26590	1905	72240	—	72299	28464
1846	68700	—	68759	26621	1906	72300	—	72359	28495
1847	68760	—	68819	26652	1907	72360	—	72419	28527
1848	68820	—	68879	26683	1908	72420	—	72479	28558
1849	68880	—	68939	26714	1909	72480	—	72539	28589
1850	68940	—	68999	26745	1910	72540	—	72599	28621
1851	69000	—	69059	26776	1911	72600	—	72659	28652
1852	69060	—	69119	26807	1912	72660	—	72719	28684
1853	69120	—	69179	26838	1913	72720	—	72779	28715
1854	69180	—	69239	26869	1914	72780	—	72839	28746
1855	69240	—	69299	26901	1915	72840	—	72899	28778
1856	69300	—	69359	26932	1916	72900	—	72959	28809
1857	69360	—	69419	26963	1917	72960	—	73019	28841
1858	69420	—	69479	26994	1918	73020	—	73079	28872
1859	69480	—	69539	27025	1919	73080	—	73139	28904
1860	69540	—	69599	27056	1920	73140	—	73199	28935

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM		
	von	bis			von	bis			
1921	73200	—	73259	28967	1981	76800	—	76859	30863
1922	73260	—	73319	28998	1982	76860	—	76919	30895
1923	73320	—	73379	29030	1983	76920	—	76979	30927
1924	73380	—	73439	29061	1984	76980	—	77039	30959
1925	73440	—	73499	29093	1985	77040	—	77099	30990
1926	73500	—	73559	29124	1986	77100	—	77159	31022
1927	73560	—	73619	29156	1987	77160	—	77219	31054
1928	73620	—	73679	29187	1988	77220	—	77279	31086
1929	73680	—	73739	29219	1989	77280	—	77339	31117
1930	73740	—	73799	29250	1990	77340	—	77399	31149
1931	73800	—	73859	29282	1991	77400	—	77459	31181
1932	73860	—	73919	29313	1992	77460	—	77519	31213
1933	73920	—	73979	29345	1993	77520	—	77579	31245
1934	73980	—	74039	29376	1994	77580	—	77639	31276
1935	74040	—	74099	29408	1995	77640	—	77699	31308
1936	74100	—	74159	29439	1996	77700	—	77759	31340
1937	74160	—	74219	29471	1997	77760	—	77819	31372
1938	74220	—	74279	29502	1998	77820	—	77879	31404
1939	74280	—	74339	29534	1999	77880	—	77939	31436
1940	74340	—	74399	29565	2000	77940	—	77999	31467
1941	74400	—	74459	29597	2001	78000	—	78059	31499
1942	74460	—	74519	29629	2002	78060	—	78119	31531
1943	74520	—	74579	29660	2003	78120	—	78179	31563
1944	74580	—	74639	29692	2004	78180	—	78239	31595
1945	74640	—	74699	29723	2005	78240	—	78299	31627
1946	74700	—	74759	29755	2006	78300	—	78359	31659
1947	74760	—	74819	29786	2007	78360	—	78419	31690
1948	74820	—	74879	29818	2008	78420	—	78479	31722
1949	74880	—	74939	29850	2009	78480	—	78539	31754
1950	74940	—	74999	29881	2010	78540	—	78599	31786
1951	75000	—	75059	29913	2011	78600	—	78659	31818
1952	75060	—	75119	29944	2012	78660	—	78719	31850
1953	75120	—	75179	29976	2013	78720	—	78779	31882
1954	75180	—	75239	30008	2014	78780	—	78839	31914
1955	75240	—	75299	30039	2015	78840	—	78899	31945
1956	75300	—	75359	30071	2016	78900	—	78959	31977
1957	75360	—	75419	30103	2017	78960	—	79019	32009
1958	75420	—	75479	30134	2018	79020	—	79079	32041
1959	75480	—	75539	30166	2019	79080	—	79139	32073
1960	75540	—	75599	30198	2020	79140	—	79199	32105
1961	75600	—	75659	30229	2021	79200	—	79259	32137
1962	75660	—	75719	30261	2022	79260	—	79319	32169
1963	75720	—	75779	30293	2023	79320	—	79379	32201
1964	75780	—	75839	30324	2024	79380	—	79439	32233
1965	75840	—	75899	30356	2025	79440	—	79499	32265
1966	75900	—	75959	30388	2026	79500	—	79559	32297
1967	75960	—	76019	30419	2027	79560	—	79619	32329
1968	76020	—	76079	30451	2028	79620	—	79679	32360
1969	76080	—	76139	30483	2029	79680	—	79739	32392
1970	76140	—	76199	30514	2030	79740	—	79799	32424
1971	76200	—	76259	30546	2031	79800	—	79859	32456
1972	76260	—	76319	30578	2032	79860	—	79919	32488
1973	76320	—	76379	30609	2033	79920	—	79979	32520
1974	76380	—	76439	30641	2034	79980	—	80039	32552
1975	76440	—	76499	30673	2035	80040	—	80099	32584
1976	76500	—	76559	30705	2036	80100	—	80159	32616
1977	76560	—	76619	30736	2037	80160	—	80219	32648
1978	76620	—	76679	30768	2038	80220	—	80279	32680
1979	76680	—	76739	30800	2039	80280	—	80339	32712
1980	76740	—	76799	30832	2040	80340	—	80399	32744

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von	bis			von	bis	
2041	80400	—	80459	32776	2101	84000 — 84059	34704
2042	80460	—	80519	32808	2102	84060 — 84119	34736
2043	80520	—	80579	32840	2103	84120 — 84179	34769
2044	80580	—	80639	32872	2104	84180 — 84239	34801
2045	80640	—	80699	32904	2105	84240 — 84299	34833
2046	80700	—	80759	32936	2106	84300 — 84359	34865
2047	80760	—	80819	32968	2107	84360 — 84419	34898
2048	80820	—	80879	33000	2108	84420 — 84479	34930
2049	80880	—	80939	33032	2109	84480 — 84539	34962
2050	80940	—	80999	33065	2110	84540 — 84599	34994
2051	81000	—	81059	33097	2111	84600 — 84659	35027
2052	81060	—	81119	33129	2112	84660 — 84719	35059
2053	81120	—	81179	33161	2113	84720 — 84779	35091
2054	81180	—	81239	33193	2114	84780 — 84839	35124
2055	81240	—	81299	33225	2115	84840 — 84899	35156
2056	81300	—	81359	33257	2116	84900 — 84959	35188
2057	81360	—	81419	33289	2117	84960 — 85019	35220
2058	81420	—	81479	33321	2118	85020 — 85079	35253
2059	81480	—	81539	33353	2119	85080 — 85139	35285
2060	81540	—	81599	33385	2120	85140 — 85199	35317
2061	81600	—	81659	33417	2121	85200 — 85259	35350
2062	81660	—	81719	33449	2122	85260 — 85319	35382
2063	81720	—	81779	33481	2123	85320 — 85379	35414
2064	81780	—	81839	33514	2124	85380 — 85439	35447
2065	81840	—	81899	33546	2125	85440 — 85499	35479
2066	81900	—	81959	33578	2126	85500 — 85559	35511
2067	81960	—	82019	33610	2127	85560 — 85619	35544
2068	82020	—	82079	33642	2128	85620 — 85679	35576
2069	82080	—	82139	33674	2129	85680 — 85739	35608
2070	82140	—	82199	33706	2130	85740 — 85799	35641
2071	82200	—	82259	33738	2131	85800 — 85859	35673
2072	82260	—	82319	33770	2132	85860 — 85919	35705
2073	82320	—	82379	33803	2133	85920 — 85979	35738
2074	82380	—	82439	33835	2134	85980 — 86039	35770
2075	82440	—	82499	33867	2135	86040 — 86099	35803
2076	82500	—	82559	33899	2136	86100 — 86159	35835
2077	82560	—	82619	33931	2137	86160 — 86219	35867
2078	82620	—	82679	33963	2138	86220 — 86279	35900
2079	82680	—	82739	33996	2139	86280 — 86339	35932
2080	82740	—	82799	34028	2140	86340 — 86399	35964
2081	82800	—	82859	34060	2141	86400 — 86459	35997
2082	82860	—	82919	34092	2142	86460 — 86519	36029
2083	82920	—	82979	34124	2143	86520 — 86579	36062
2084	82980	—	83039	34156	2144	86580 — 86639	36094
2085	83040	—	83099	34189	2145	86640 — 86699	36126
2086	83100	—	83159	34221	2146	86700 — 86759	36159
2087	83160	—	83219	34253	2147	86760 — 86819	36191
2088	83220	—	83279	34285	2148	86820 — 86879	36224
2089	83280	—	83339	34317	2149	86880 — 86939	36256
2090	83340	—	83399	34350	2150	86940 — 86999	36288
2091	83400	—	83459	34382	2151	87000 — 87059	36321
2092	83460	—	83519	34414	2152	87060 — 87119	36353
2093	83520	—	83579	34446	2153	87120 — 87179	36386
2094	83580	—	83639	34478	2154	87180 — 87239	36418
2095	83640	—	83699	34511	2155	87240 — 87299	36451
2096	83700	—	83759	34543	2156	87300 — 87359	36483
2097	83760	—	83819	34575	2157	87360 — 87419	36515
2098	83820	—	83879	34607	2158	87420 — 87479	36548
2099	83880	—	83939	34640	2159	87480 — 87539	36580
2100	83940	—	83999	34672	2160	87540 — 87599	36613

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM			tarifliche Einkommen- steuer in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM			tarifliche Einkommen- steuer in DM
	von		bis			von		bis	
2161	87600	—	87659	36645	2221	91200	—	91259	38599
2162	87660	—	87719	36678	2222	91260	—	91319	38632
2163	87720	—	87779	36710	2223	91320	—	91379	38664
2164	87780	—	87839	36743	2224	91380	—	91439	38697
2165	87840	—	87899	36775	2225	91440	—	91499	38730
2166	87900	—	87959	36808	2226	91500	—	91559	38762
2167	87960	—	88019	36840	2227	91560	—	91619	38795
2168	88020	—	88079	36873	2228	91620	—	91679	38828
2169	88080	—	88139	36905	2229	91680	—	91739	38860
2170	88140	—	88199	36938	2230	91740	—	91799	38893
2171	88200	—	88259	36970	2231	91800	—	91859	38926
2172	88260	—	88319	37003	2232	91860	—	91919	38958
2173	88320	—	88379	37035	2233	91920	—	91979	38991
2174	88380	—	88439	37068	2234	91980	—	92039	39024
2175	88440	—	88499	37100	2235	92040	—	92099	39056
2176	88500	—	88559	37133	2236	92100	—	92159	39089
2177	88560	—	88619	37165	2237	92160	—	92219	39122
2178	88620	—	88679	37198	2238	92220	—	92279	39154
2179	88680	—	88739	37230	2239	92280	—	92339	39187
2180	88740	—	88799	37263	2240	92340	—	92399	39220
2181	88800	—	88859	37295	2241	92400	—	92459	39253
2182	88860	—	88919	37328	2242	92460	—	92519	39285
2183	88920	—	88979	37360	2243	92520	—	92579	39318
2184	88980	—	89039	37393	2244	92580	—	92639	39351
2185	89040	—	89099	37425	2245	92640	—	92699	39383
2186	89100	—	89159	37458	2246	92700	—	92759	39416
2187	89160	—	89219	37490	2247	92760	—	92819	39449
2188	89220	—	89279	37523	2248	92820	—	92879	39482
2189	89280	—	89339	37555	2249	92880	—	92939	39514
2190	89340	—	89399	37588	2250	92940	—	92999	39547
2191	89400	—	89459	37621	2251	93000	—	93059	39580
2192	89460	—	89519	37653	2252	93060	—	93119	39613
2193	89520	—	89579	37686	2253	93120	—	93179	39645
2194	89580	—	89639	37718	2254	93180	—	93239	39678
2195	89640	—	89699	37751	2255	93240	—	93299	39711
2196	89700	—	89759	37784	2256	93300	—	93359	39744
2197	89760	—	89819	37816	2257	93360	—	93419	39776
2198	89820	—	89879	37849	2258	93420	—	93479	39809
2199	89880	—	89939	37881	2259	93480	—	93539	39842
2200	89940	—	89999	37914	2260	93540	—	93599	39875
2201	90000	—	90059	37946	2261	93600	—	93659	39907
2202	90060	—	90119	37979	2262	93660	—	93719	39940
2203	90120	—	90179	38012	2263	93720	—	93779	39973
2204	90180	—	90239	38044	2264	93780	—	93839	40006
2205	90240	—	90299	38077	2265	93840	—	93899	40039
2206	90300	—	90359	38109	2266	93900	—	93959	40071
2207	90360	—	90419	38142	2267	93960	—	94019	40104
2208	90420	—	90479	38175	2268	94020	—	94079	40137
2209	90480	—	90539	38207	2269	94080	—	94139	40170
2210	90540	—	90599	38240	2270	94140	—	94199	40202
2211	90600	—	90659	38273	2271	94200	—	94259	40235
2212	90660	—	90719	38305	2272	94260	—	94319	40268
2213	90720	—	90779	38338	2273	94320	—	94379	40301
2214	90780	—	90839	38370	2274	94380	—	94439	40334
2215	90840	—	90899	38403	2275	94440	—	94499	40366
2216	90900	—	90959	38436	2276	94500	—	94559	40399
2217	90960	—	91019	38468	2277	94560	—	94619	40432
2218	91020	—	91079	38501	2278	94620	—	94679	40465
2219	91080	—	91139	38534	2279	94680	—	94739	40498
2220	91140	—	91199	38566	2280	94740	—	94799	40531

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM
	von	bis			von	bis	
2281	94800	— 94859	40563	2341	98400	— 98459	42538
2282	94860	— 94919	40596	2342	98460	— 98519	42571
2283	94920	— 94979	40629	2343	98520	— 98579	42604
2284	94980	— 95039	40662	2344	98580	— 98639	42637
2285	95040	— 95099	40695	2345	98640	— 98699	42670
2286	95100	— 95159	40728	2346	98700	— 98759	42703
2287	95160	— 95219	40760	2347	98760	— 98819	42736
2288	95220	— 95279	40793	2348	98820	— 98879	42769
2289	95280	— 95339	40826	2349	98880	— 98939	42802
2290	95340	— 95399	40859	2350	98940	— 98999	42835
2291	95400	— 95459	40892	2351	99000	— 99059	42868
2292	95460	— 95519	40925	2352	99060	— 99119	42901
2293	95520	— 95579	40958	2353	99120	— 99179	42934
2294	95580	— 95639	40990	2354	99180	— 99239	42967
2295	95640	— 95699	41023	2355	99240	— 99299	43000
2296	95700	— 95759	41056	2356	99300	— 99359	43033
2297	95760	— 95819	41089	2357	99360	— 99419	43066
2298	95820	— 95879	41122	2358	99420	— 99479	43099
2299	95880	— 95939	41155	2359	99480	— 99539	43132
2300	95940	— 95999	41188	2360	99540	— 99599	43165
2301	96000	— 96059	41221	2361	99600	— 99659	43198
2302	96060	— 96119	41253	2362	99660	— 99719	43231
2303	96120	— 96179	41286	2363	99720	— 99779	43264
2304	96180	— 96239	41319	2364	99780	— 99839	43297
2305	96240	— 96299	41352	2365	99840	— 99899	43330
2306	96300	— 96359	41385	2366	99900	— 99959	43363
2307	96360	— 96419	41418	2367	99960	— 100019	43396
2308	96420	— 96479	41451	2368	100020	— 100079	43429
2309	96480	— 96539	41484	2369	100080	— 100139	43462
2310	96540	— 96599	41517	2370	100140	— 100199	43495
2311	96600	— 96659	41549	2371	100200	— 100259	43528
2312	96660	— 96719	41582	2372	100260	— 100319	43561
2313	96720	— 96779	41615	2373	100320	— 100379	43594
2314	96780	— 96839	41648	2374	100380	— 100439	43627
2315	96840	— 96899	41681	2375	100440	— 100499	43661
2316	96900	— 96959	41714	2376	100500	— 100559	43694
2317	96960	— 97019	41747	2377	100560	— 100619	43727
2318	97020	— 97079	41780	2378	100620	— 100679	43760
2319	97080	— 97139	41813	2379	100680	— 100739	43793
2320	97140	— 97199	41846	2380	100740	— 100799	43826
2321	97200	— 97259	41879	2381	100800	— 100859	43859
2322	97260	— 97319	41912	2382	100860	— 100919	43892
2323	97320	— 97379	41945	2383	100920	— 100979	43925
2324	97380	— 97439	41977	2384	100980	— 101039	43958
2325	97440	— 97499	42010	2385	101040	— 101099	43991
2326	97500	— 97559	42043	2386	101100	— 101159	44024
2327	97560	— 97619	42076	2387	101160	— 101219	44057
2328	97620	— 97679	42109	2388	101220	— 101279	44091
2329	97680	— 97739	42142	2389	101280	— 101339	44124
2330	97740	— 97799	42175	2390	101340	— 101399	44157
2331	97800	— 97859	42208	2391	101400	— 101459	44190
2332	97860	— 97919	42241	2392	101460	— 101519	44223
2333	97920	— 97979	42274	2393	101520	— 101579	44256
2334	97980	— 98039	42307	2394	101580	— 101639	44289
2335	98040	— 98099	42340	2395	101640	— 101699	44322
2336	98100	— 98159	42373	2396	101700	— 101759	44355
2337	98160	— 98219	42406	2397	101760	— 101819	44388
2338	98220	— 98279	42439	2398	101820	— 101879	44421
2339	98280	— 98339	42472	2399	101880	— 101939	44455
2340	98340	— 98399	42505	2400	101940	— 101999	44488

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM
	von	bis			von	bis	
2401	102000	— 102059	44521	2461	105600	— 105659	46511
2402	102060	— 102119	44554	2462	105660	— 105719	46545
2403	102120	— 102179	44587	2463	105720	— 105779	46578
2404	102180	— 102239	44620	2464	105780	— 105839	46611
2405	102240	— 102299	44653	2465	105840	— 105899	46644
2406	102300	— 102359	44686	2466	105900	— 105959	46678
2407	102360	— 102419	44720	2467	105960	— 106019	46711
2408	102420	— 102479	44753	2468	106020	— 106079	46744
2409	102480	— 102539	44786	2469	106080	— 106139	46777
2410	102540	— 102599	44819	2470	106140	— 106199	46811
2411	102600	— 102659	44852	2471	106200	— 106259	46844
2412	102660	— 102719	44885	2472	106260	— 106319	46877
2413	102720	— 102779	44918	2473	106320	— 106379	46910
2414	102780	— 102839	44951	2474	106380	— 106439	46943
2415	102840	— 102899	44985	2475	106440	— 106499	46977
2416	102900	— 102959	45018	2476	106500	— 106559	47010
2417	102960	— 103019	45051	2477	106560	— 106619	47043
2418	103020	— 103079	45084	2478	106620	— 106679	47077
2419	103080	— 103139	45117	2479	106680	— 106739	46110
2420	103140	— 103199	45150	2480	106740	— 106799	47143
2421	103200	— 103259	45184	2481	106800	— 106859	47176
2422	103260	— 103319	45217	2482	106860	— 106919	47210
2423	103320	— 103379	45250	2483	106920	— 106979	47243
2424	103380	— 103439	45283	2484	106980	— 107039	47276
2425	103440	— 103499	45316	2485	107040	— 107099	47310
2426	103500	— 103559	45349	2486	107100	— 107159	47343
2427	103560	— 103619	45382	2487	107160	— 107219	47376
2428	103620	— 103679	45416	2488	107220	— 107279	47409
2429	103680	— 103739	45449	2489	107280	— 107339	47443
2430	103740	— 103799	45482	2490	107340	— 107399	47476
2431	103800	— 103859	45515	2491	107400	— 107459	47509
2432	103860	— 103919	45548	2492	107460	— 107519	47542
2433	103920	— 103979	45582	2493	107520	— 107579	47576
2434	103980	— 104039	45615	2494	107580	— 107639	47609
2435	104040	— 104099	45648	2495	107640	— 107699	47642
2436	104100	— 104159	45681	2496	107700	— 107759	47676
2437	104160	— 104219	45714	2497	107760	— 107819	47709
2438	104220	— 104279	45748	2498	107820	— 107879	47742
2439	104280	— 104339	45781	2499	107880	— 107939	47775
2440	104340	— 104399	45814	2500	107940	— 107999	47809
2441	104400	— 104459	45847	2501	108000	— 108059	47842
2442	104460	— 104519	45880	2502	108060	— 108119	47875
2443	104520	— 104579	45914	2503	108120	— 108179	47909
2444	104580	— 104639	45947	2504	108180	— 108239	47942
2445	104640	— 104699	45980	2505	108240	— 108299	47975
2446	104700	— 104759	46013	2506	108300	— 108359	48009
2447	104760	— 104819	46046	2507	108360	— 108419	48042
2448	104820	— 104879	46080	2508	108420	— 108479	48075
2449	104880	— 104939	46113	2509	108480	— 108539	48108
2450	104940	— 104999	46146	2510	108540	— 108599	48142
2451	105000	— 105059	46179	2511	108600	— 108659	48175
2452	105060	— 105119	46212	2512	108660	— 108719	48208
2453	105120	— 105179	46246	2513	108720	— 108779	48242
2454	105180	— 105239	46279	2514	108780	— 108839	48275
2455	105240	— 105299	46312	2515	108840	— 108899	48308
2456	105300	— 105359	46345	2516	108900	— 108959	48342
2457	105360	— 105419	46378	2517	108960	— 109019	48375
2458	105420	— 105479	46412	2518	109020	— 109079	48409
2459	105480	— 105539	46445	2519	109080	— 109139	48442
2460	105540	— 105599	46478	2520	109140	— 109199	48475

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM
	von	bis			von	bis	
2521	109200	— 109259	48509	2581	112800	— 112859	50511
2522	109260	— 109319	48542	2582	112860	— 112919	50544
2523	109320	— 109379	48575	2583	112920	— 112979	50578
2524	109380	— 109439	48608	2584	112980	— 113039	50611
2525	109440	— 109499	48642	2585	113040	— 113099	50645
2526	109500	— 109559	48675	2586	113100	— 113159	50678
2527	109560	— 109619	48708	2587	113160	— 113219	50711
2528	109620	— 109679	48742	2588	113220	— 113279	50745
2529	109680	— 109739	48775	2589	113280	— 113339	50778
2530	109740	— 109799	48809	2590	113340	— 113399	50812
2531	109800	— 109859	48842	2591	113400	— 113459	50845
2532	109860	— 109919	48875	2592	113460	— 113519	50879
2533	109920	— 109979	48909	2593	113520	— 113579	50912
2534	109980	— 110039	48942	2594	113580	— 113639	50945
2535	110040	— 110099	48975	2595	113640	— 113699	50979
2536	110100	— 110159	49009	2596	113700	— 113759	51012
2537	110160	— 110219	49042	2597	113760	— 113819	51046
2538	110220	— 110279	49075	2598	113820	— 113879	51079
2539	110280	— 110339	49109	2599	113880	— 113939	51112
2540	110340	— 110399	49142	2600	113940	— 113999	51146
2541	110400	— 110459	49175	2601	114000	— 114059	51180
2542	110460	— 110519	49209	2602	114060	— 114119	51213
2543	110520	— 110579	49242	2603	114120	— 114179	51246
2544	110580	— 110639	49275	2604	114180	— 114239	51280
2545	110640	— 110699	49309	2605	114240	— 114299	51313
2546	110700	— 110759	49342	2606	114300	— 114359	51347
2547	110760	— 110819	49376	2607	114360	— 114419	51380
2548	110820	— 110879	49409	2608	114420	— 114479	51414
2549	110880	— 110939	49442	2609	114480	— 114539	51447
2550	110940	— 110999	49476	2610	114540	— 114599	51480
2551	111000	— 111059	49509	2611	114600	— 114659	51514
2552	111060	— 111119	49542	2612	114660	— 114719	51547
2553	111120	— 111179	49576	2613	114720	— 114779	51581
2554	111180	— 111239	49609	2614	114780	— 114839	51614
2555	111240	— 111299	49643	2615	114840	— 114899	51648
2556	111300	— 111359	49676	2616	114900	— 114959	51681
2557	111360	— 111419	49709	2617	114960	— 115019	51715
2558	111420	— 111479	49743	2618	115020	— 115079	51748
2559	111480	— 111539	49776	2619	115080	— 115139	51781
2560	111540	— 111599	49810	2620	115140	— 115199	51815
2561	111600	— 111659	49843	2621	115200	— 115259	51849
2562	111660	— 111719	49876	2622	115260	— 115319	51882
2563	111720	— 111779	49910	2623	115320	— 115379	51915
2564	111780	— 111839	49943	2624	115380	— 115439	51949
2565	111840	— 111899	49976	2625	115440	— 115499	51982
2566	111900	— 111959	50010	2626	115500	— 115559	52016
2567	111960	— 112019	50043	2627	115560	— 115619	52049
2568	112020	— 112079	50077	2628	115620	— 115679	52083
2569	112080	— 112139	50110	2629	115680	— 115739	52116
2570	112140	— 112199	50143	2630	115740	— 115799	52150
2571	112200	— 112259	50177	2631	115800	— 115859	52183
2572	112260	— 112319	50210	2632	115860	— 115919	52217
2573	112320	— 112379	50244	2633	115920	— 115979	52250
2574	112380	— 112439	50277	2634	115980	— 116039	52283
2575	112440	— 112499	50310	2635	116040	— 116099	52317
2576	112500	— 112559	50344	2636	116100	— 116159	52351
2577	112560	— 112619	50377	2637	116160	— 116219	52384
2578	112620	— 112679	50411	2638	116220	— 116279	52418
2579	112680	— 112739	50444	2639	116280	— 116339	52451
2580	112740	— 112799	50478	2640	116340	— 116399	52484

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM
	von	bis			von	bis	
2641	116400	— 116459	52518	2701	120000	— 120059	54528
2642	116460	— 116519	52551	2702	120060	— 120119	54562
2643	116520	— 116579	52585	2703	120120	— 120179	54595
2644	116580	— 116639	52618	2704	120180	— 120239	54629
2645	116640	— 116699	52652	2705	120240	— 120299	54662
2646	116700	— 116759	52685	2706	120300	— 120359	54696
2647	116760	— 116819	52719	2707	120360	— 120419	54729
2648	116820	— 116879	52752	2708	120420	— 120479	54763
2649	116880	— 116939	52786	2709	120480	— 120539	54796
2650	116940	— 116999	52819	2710	120540	— 120599	54830
2651	117000	— 117059	52853	2711	120600	— 120659	54864
2652	117060	— 117119	52886	2712	120660	— 120719	54897
2653	117120	— 117179	52920	2713	120720	— 120779	54931
2654	117180	— 117239	52953	2714	120780	— 120839	54964
2655	117240	— 117299	52987	2715	120840	— 120899	54998
2656	117300	— 117359	53020	2716	120900	— 120959	55032
2657	117360	— 117419	53054	2717	120960	— 121019	55065
2658	117420	— 117479	53087	2718	121020	— 121079	55099
2659	117480	— 117539	53121	2719	121080	— 121139	55132
2660	117540	— 117599	53154	2720	121140	— 121199	55166
2661	117600	— 117659	53188	2721	121200	— 121259	55199
2662	117660	— 117719	53221	2722	121260	— 121319	55233
2663	117720	— 117779	53255	2723	121320	— 121379	55266
2664	117780	— 117839	53288	2724	121380	— 121439	55300
2665	117840	— 117899	53322	2725	121440	— 121499	55333
2666	117900	— 117959	53355	2726	121500	— 121559	55367
2667	117960	— 118019	53389	2727	121560	— 121619	55400
2668	118020	— 118079	53422	2728	121620	— 121679	55434
2669	118080	— 118139	53456	2729	121680	— 121739	55467
2670	118140	— 118199	53489	2730	121740	— 121799	55501
2671	118200	— 118259	53523	2731	121800	— 121859	55535
2672	118260	— 118319	53556	2732	121860	— 121919	55568
2673	118320	— 118379	53590	2733	121920	— 121979	55602
2674	118380	— 118439	53623	2734	121980	— 122039	55635
2675	118440	— 118499	53657	2735	122040	— 122099	55669
2676	118500	— 118559	53690	2736	122100	— 122159	55702
2677	118560	— 118619	53724	2737	122160	— 122219	55736
2678	118620	— 118679	53757	2738	122220	— 122279	55769
2679	118680	— 118739	53791	2739	122280	— 122339	55803
2680	118740	— 118799	53824	2740	122340	— 122399	55837
2681	118800	— 118859	53858	2741	122400	— 122459	55870
2682	118860	— 118919	53891	2742	122460	— 122519	55904
2683	118920	— 118979	53925	2743	122520	— 122579	55937
2684	118980	— 119039	53958	2744	122580	— 122639	55971
2685	119040	— 119099	53992	2745	122640	— 122699	56004
2686	119100	— 119159	54026	2746	122700	— 122759	56038
2687	119160	— 119219	54059	2747	122760	— 122819	56071
2688	119220	— 119279	54093	2748	122820	— 122879	56105
2689	119280	— 119339	54126	2749	122880	— 122939	56138
2690	119340	— 119399	54160	2750	122940	— 122999	56172
2691	119400	— 119459	54193	2751	123000	— 123059	56206
2692	119460	— 119519	54227	2752	123060	— 123119	56239
2693	119520	— 119579	54260	2753	123120	— 123179	56273
2694	119580	— 119639	54293	2754	123180	— 123239	56306
2695	119640	— 119699	54327	2755	123240	— 123299	56340
2696	119700	— 119759	54361	2756	123300	— 123359	56374
2697	119760	— 119819	54394	2757	123360	— 123419	56407
2698	119820	— 119879	54428	2758	123420	— 123479	56441
2699	119880	— 119939	54461	2759	123480	— 123539	56474
2700	119940	— 119999	54495	2760	123540	— 123599	56508

noch Anlage 2 (zu § 80 Abs. 4)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		tarifliche Einkommen- steuer- in DM
	von	bis			von	bis	
2761	123600	— 123659	56542	2821	127200	— 127259	58556
2762	123660	— 123719	56575	2822	127260	— 127319	58590
2763	123720	— 123779	56609	2823	127320	— 127379	58623
2764	123780	— 123839	56642	2824	127380	— 127439	58657
2765	123840	— 123899	56676	2825	127440	— 127499	58690
2766	123900	— 123959	56709	2826	127500	— 127559	58724
2767	123960	— 124019	56743	2827	127560	— 127619	58757
2768	124020	— 124079	56776	2828	127620	— 127679	58791
2769	124080	— 124139	56810	2829	127680	— 127739	58825
2770	124140	— 124199	56843	2830	127740	— 127799	58858
2771	124200	— 124259	56877	2831	127800	— 127859	58892
2772	124260	— 124319	56911	2832	127860	— 127919	58925
2773	124320	— 124379	56944	2833	127920	— 127979	58959
2774	124380	— 124439	56978	2834	127980	— 128039	58992
2775	124440	— 124499	57011	2835	128040	— 128099	59026
2776	124500	— 124559	57045	2836	128100	— 128159	59060
2777	124560	— 124619	57078	2837	128160	— 128219	59093
2778	124620	— 124679	57112	2838	128220	— 128279	59127
2779	124680	— 124739	57145	2839	128280	— 128339	59160
2780	124740	— 124799	57179	2840	128340	— 128399	59194
2781	124800	— 124859	57213	2841	128400	— 128459	59228
2782	124860	— 124919	57246	2842	128460	— 128519	59261
2783	124920	— 124979	57280	2843	128520	— 128579	59295
2784	124980	— 125039	57313	2844	128580	— 128639	59328
2785	125040	— 125099	57347	2845	128640	— 128699	59362
2786	125100	— 125159	57381	2846	128700	— 128759	59396
2787	125160	— 125219	57414	2847	128760	— 128819	59429
2788	125220	— 125279	57448	2848	128820	— 128879	59463
2789	125280	— 125339	57481	2849	128880	— 128939	59496
2790	125340	— 125399	57515	2850	128940	— 128999	59530
2791	125400	— 125459	57549	2851	129000	— 129059	59564
2792	125460	— 125519	57582	2852	129060	— 129119	59597
2793	125520	— 125579	57616	2853	129120	— 129179	59631
2794	125580	— 125639	57649	2854	129180	— 129239	59664
2795	125640	— 125699	57683	2855	129240	— 129299	59698
2796	125700	— 125759	57717	2856	129300	— 129359	59732
2797	125760	— 125819	57750	2857	129360	— 129419	59765
2798	125820	— 125879	57784	2858	129420	— 129479	59799
2799	125880	— 125939	57817	2859	129480	— 129539	59832
2800	125940	— 125999	57851	2860	129540	— 129599	59866
2801	126000	— 126059	57884	2861	129600	— 129659	59900
2802	126060	— 126119	57918	2862	129660	— 129719	59933
2803	126120	— 126179	57952	2863	129720	— 129779	59967
2804	126180	— 126239	57985	2864	129780	— 129839	60000
2805	126240	— 126299	58019	2865	129840	— 129899	60034
2806	126300	— 126359	58052	2866	129900	— 129959	60068
2807	126360	— 126419	58086	2867	129960	— 130019	60101
2808	126420	— 126479	58120				
2809	126480	— 126539	58153				
2810	126540	— 126599	58187				
2811	126600	— 126659	58220				
2812	126660	— 126719	58254				
2813	126720	— 126779	58287				
2814	126780	— 126839	58321				
2815	126840	— 126899	58354				
2816	126900	— 126959	58388				
2817	126960	— 127019	58422				
2818	127020	— 127079	58455				
2819	127080	— 127139	58489				
2820	127140	— 127199	58522				

Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

Einkommensteuer-Splittingtabelle

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
1	0	—	6059	0			
2	6060	—	6119	12			
3	6120	—	6179	26			
4	6180	—	6239	38			
5	6240	—	6299	52			
6	6300	—	6359	66			
7	6360	—	6419	78			
8	6420	—	6479	92			
9	6480	—	6539	104			
10	6540	—	6599	118			
11	6600	—	6659	132			
12	6660	—	6719	144			
13	6720	—	6779	158			
14	6780	—	6839	170			
15	6840	—	6899	184			
16	6900	—	6959	198			
17	6960	—	7019	210			
18	7020	—	7079	224			
19	7080	—	7139	236			
20	7140	—	7199	250			
21	7200	—	7259	264			
22	7260	—	7319	276			
23	7320	—	7379	290			
24	7380	—	7439	302			
25	7440	—	7499	316			
26	7500	—	7559	330			
27	7560	—	7619	342			
28	7620	—	7679	356			
29	7680	—	7739	368			
30	7740	—	7799	382			
31	7800	—	7859	396			
32	7860	—	7919	408			
33	7920	—	7979	422			
34	7980	—	8039	434			
35	8040	—	8099	448			
36	8100	—	8159	462			
37	8160	—	8219	474			
38	8220	—	8279	488			
39	8280	—	8339	500			
40	8340	—	8399	514			
41	8400	—	8459	528			
42	8460	—	8519	540			
43	8520	—	8579	554			
44	8580	—	8639	566			
45	8640	—	8699	580			
46	8700	—	8759	594			
47	8760	—	8819	606			
48	8820	—	8879	620			
49	8880	—	8939	632			
50	8940	—	8999	646			
51	9000	—	9059	660			
52	9060	—	9119	672			
53	9120	—	9179	686			
54	9180	—	9239	698			
55	9240	—	9299	712			
56	9300	—	9359	726			
57	9360	—	9419	738			
58	9420	—	9479	752			
59	9480	—	9539	764			
60	9540	—	9599	778			
61	9600	—	9659	792			
62	9660	—	9719	804			
63	9720	—	9779	818			
64	9780	—	9839	830			
65	9840	—	9899	844			
66	9900	—	9959	858			
67	9960	—	10019	870			
68	10020	—	10079	884			
69	10080	—	10139	896			
70	10140	—	10199	910			
71	10200	—	10259	924			
72	10260	—	10319	936			
73	10320	—	10379	950			
74	10380	—	10439	962			
75	10440	—	10499	976			
76	10500	—	10559	990			
77	10560	—	10619	1002			
78	10620	—	10679	1016			
79	10680	—	10739	1028			
80	10740	—	10799	1042			
81	10800	—	10859	1056			
82	10860	—	10919	1068			
83	10920	—	10979	1082			
84	10980	—	11039	1094			
85	11040	—	11099	1108			
86	11100	—	11159	1122			
87	11160	—	11219	1134			
88	11220	—	11279	1148			
89	11280	—	11339	1160			
90	11340	—	11399	1174			
91	11400	—	11459	1188			
92	11460	—	11519	1200			
93	11520	—	11579	1214			
94	11580	—	11639	1226			
95	11640	—	11699	1240			
96	11700	—	11759	1254			
97	11760	—	11819	1266			
98	11820	—	11879	1280			
99	11880	—	11939	1292			
100	11940	—	11999	1306			
101	12000	—	12059	1320			
102	12060	—	12119	1332			
103	12120	—	12179	1346			
104	12180	—	12239	1358			
105	12240	—	12299	1372			
106	12300	—	12359	1386			
107	12360	—	12419	1398			
108	12420	—	12479	1412			
109	12480	—	12539	1424			
110	12540	—	12599	1438			
111	12600	—	12659	1452			
112	12660	—	12719	1464			
113	12720	—	12779	1478			
114	12780	—	12839	1490			
115	12840	—	12899	1504			
116	12900	—	12959	1518			
117	12960	—	13019	1530			
118	13020	—	13079	1544			
119	13080	—	13139	1556			
120	13140	—	13199	1570			

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM			Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM			Steuerschuld in DM
	von		bis			von		bis	
121	13200	—	13259	1584	181	16800	—	16859	2376
122	13260	—	13319	1596	182	16860	—	16919	2388
123	13320	—	13379	1610	183	16920	—	16979	2402
124	13380	—	13439	1622	184	16980	—	17039	2414
125	13440	—	13499	1636	185	17040	—	17099	2428
126	13500	—	13559	1650	186	17100	—	17159	2442
127	13560	—	13619	1662	187	17160	—	17219	2454
128	13620	—	13679	1676	188	17220	—	17279	2468
129	13680	—	13739	1688	189	17280	—	17339	2480
130	13740	—	13799	1702	190	17340	—	17399	2494
131	13800	—	13859	1716	191	17400	—	17459	2508
132	13860	—	13919	1728	192	17460	—	17519	2520
133	13920	—	13979	1742	193	17520	—	17579	2534
134	13980	—	14039	1754	194	17580	—	17639	2546
135	14040	—	14099	1768	195	17640	—	17699	2560
136	14100	—	14159	1782	196	17700	—	17759	2574
137	14160	—	14219	1794	197	17760	—	17819	2586
138	14220	—	14279	1808	198	17820	—	17879	2600
139	14280	—	14339	1820	199	17880	—	17939	2612
140	14340	—	14399	1834	200	17940	—	17999	2626
141	14400	—	14459	1848	201	18000	—	18059	2640
142	14460	—	14519	1860	202	18060	—	18119	2652
143	14520	—	14579	1874	203	18120	—	18179	2666
144	14580	—	14639	1886	204	18180	—	18239	2678
145	14640	—	14699	1900	205	18240	—	18299	2692
146	14700	—	14759	1914	206	18300	—	18359	2706
147	14760	—	14819	1926	207	18360	—	18419	2718
148	14820	—	14879	1940	208	18420	—	18479	2732
149	14880	—	14939	1952	209	18480	—	18539	2744
150	14940	—	14999	1966	210	18540	—	18599	2758
151	15000	—	15059	1980	211	18600	—	18659	2772
152	15060	—	15119	1992	212	18660	—	18719	2784
153	15120	—	15179	2006	213	18720	—	18779	2798
154	15180	—	15239	2018	214	18780	—	18839	2810
155	15240	—	15299	2032	215	18840	—	18899	2824
156	15300	—	15359	2046	216	18900	—	18959	2838
157	15360	—	15419	2058	217	18960	—	19019	2850
158	15420	—	15479	2072	218	19020	—	19079	2864
159	15480	—	15539	2084	219	19080	—	19139	2876
160	15540	—	15599	2098	220	19140	—	19199	2890
161	15600	—	15659	2112	221	19200	—	19259	2904
162	15660	—	15719	2124	222	19260	—	19319	2916
163	15720	—	15779	2138	223	19320	—	19379	2930
164	15780	—	15839	2150	224	19380	—	19439	2942
165	15840	—	15899	2164	225	19440	—	19499	2956
166	15900	—	15959	2178	226	19500	—	19559	2970
167	15960	—	16019	2190	227	19560	—	19619	2982
168	16020	—	16079	2204	228	19620	—	19679	2996
169	16080	—	16139	2216	229	19680	—	19739	3008
170	16140	—	16199	2230	230	19740	—	19799	3022
171	16200	—	16259	2244	231	19800	—	19859	3036
172	16260	—	16319	2256	232	19860	—	19919	3048
173	16320	—	16379	2270	233	19920	—	19979	3062
174	16380	—	16439	2282	234	19980	—	20039	3074
175	16440	—	16499	2296	235	20040	—	20099	3088
176	16500	—	16559	2310	236	20100	—	20159	3102
177	16560	—	16619	2322	237	20160	—	20219	3114
178	16620	—	16679	2336	238	20220	—	20279	3128
179	16680	—	16739	2348	239	20280	—	20339	3140
180	16740	—	16799	2362	240	20340	—	20399	3154

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
241	20400	— 20459	3168	301	24000	— 24059	3960
242	20460	— 20519	3180	302	24060	— 24119	3972
243	20520	— 20579	3194	303	24120	— 24179	3986
244	20580	— 20639	3206	304	24180	— 24239	3998
245	20640	— 20699	3220	305	24240	— 24299	4012
246	20700	— 20759	3234	306	24300	— 24359	4026
247	20760	— 20819	3246	307	24360	— 24419	4038
248	20820	— 20879	3260	308	24420	— 24479	4052
249	20880	— 20939	3272	309	24480	— 24539	4064
250	20940	— 20999	3286	310	24540	— 24599	4078
251	21000	— 21059	3300	311	24600	— 24659	4092
252	21060	— 21119	3312	312	24660	— 24719	4104
253	21120	— 21179	3326	313	24720	— 24779	4118
254	21180	— 21239	3338	314	24780	— 24839	4130
255	21240	— 21299	3352	315	24840	— 24899	4144
256	21300	— 21359	3366	316	24900	— 24959	4158
257	21360	— 21419	3378	317	24960	— 25019	4170
258	21420	— 21479	3392	318	25020	— 25079	4184
259	21480	— 21539	3404	319	25080	— 25139	4196
260	21540	— 21599	3418	320	25140	— 25199	4210
261	21600	— 21659	3432	321	25200	— 25259	4224
262	21660	— 21719	3444	322	25260	— 25319	4236
263	21720	— 21779	3458	323	25320	— 25379	4250
264	21780	— 21839	3470	324	25380	— 25439	4262
265	21840	— 21899	3484	325	25440	— 25499	4276
266	21900	— 21959	3498	326	25500	— 25559	4290
267	21960	— 22019	3510	327	25560	— 25619	4302
268	22020	— 22079	3524	328	25620	— 25679	4316
269	22080	— 22139	3536	329	25680	— 25739	4328
270	22140	— 22199	3550	330	25740	— 25799	4342
271	22200	— 22259	3564	331	25800	— 25859	4356
272	22260	— 22319	3576	332	25860	— 25919	4368
273	22320	— 22379	3590	333	25920	— 25979	4382
274	22380	— 22439	3602	334	25980	— 26039	4394
275	22440	— 22499	3616	335	26040	— 26099	4408
276	22500	— 22559	3630	336	26100	— 26159	4422
277	22560	— 22619	3642	337	26160	— 26219	4434
278	22620	— 22679	3656	338	26220	— 26279	4448
279	22680	— 22739	3668	339	26280	— 26339	4460
280	22740	— 22799	3682	340	26340	— 26399	4474
281	22800	— 22859	3696	341	26400	— 26459	4488
282	22860	— 22919	3708	342	26460	— 26519	4500
283	22920	— 22979	3722	343	26520	— 26579	4514
284	22980	— 23039	3734	344	26580	— 26639	4526
285	23040	— 23099	3748	345	26640	— 26699	4540
286	23100	— 23159	3762	346	26700	— 26759	4554
287	23160	— 23219	3774	347	26760	— 26819	4566
288	23220	— 23279	3788	348	26820	— 26879	4580
289	23280	— 23339	3800	349	26880	— 26939	4592
290	23340	— 23399	3814	350	26940	— 26999	4606
291	23400	— 23459	3828	351	27000	— 27059	4620
292	23460	— 23519	3840	352	27060	— 27119	4632
293	23520	— 23579	3854	353	27120	— 27179	4646
294	23580	— 23639	3866	354	27180	— 27239	4658
295	23640	— 23699	3880	355	27240	— 27299	4672
296	23700	— 23759	3894	356	27300	— 27359	4686
297	23760	— 23819	3906	357	27360	— 27419	4698
298	23820	— 23879	3920	358	27420	— 27479	4712
299	23880	— 23939	3932	359	27480	— 27539	4724
300	23940	— 23999	3946	360	27540	— 27599	4738

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
361	27600	— 27659	4752	421	31200	— 31259	5544
362	27660	— 27719	4764	422	31260	— 31319	5556
363	27720	— 27779	4778	423	31320	— 31379	5570
364	27780	— 27839	4790	424	31380	— 31439	5582
365	27840	— 27899	4804	425	31440	— 31499	5596
366	27900	— 27959	4818	426	31500	— 31559	5610
367	27960	— 28019	4830	427	31560	— 31619	5622
368	28020	— 28079	4844	428	31620	— 31679	5636
369	28080	— 28139	4856	429	31680	— 31739	5648
370	28140	— 28199	4870	430	31740	— 31799	5662
371	28200	— 28259	4884	431	31800	— 31859	5676
372	28260	— 28319	4896	432	31860	— 31919	5688
373	28320	— 28379	4910	433	31920	— 31979	5702
374	28380	— 28439	4922	434	31980	— 32039	5714
375	28440	— 28499	4936	435	32040	— 32099	5728
376	28500	— 28559	4950	436	32100	— 32159	5746
377	28560	— 28619	4962	437	32160	— 32219	5764
378	28620	— 28679	4976	438	32220	— 32279	5782
379	28680	— 28739	4988	439	32280	— 32339	5802
380	28740	— 28799	5002	440	32340	— 32399	5820
381	28800	— 28859	5016	441	32400	— 32459	5838
382	28860	— 28919	5028	442	32460	— 32519	5858
383	28920	— 28979	5042	443	32520	— 32579	5876
384	28980	— 29039	5054	444	32580	— 32639	5894
385	29040	— 29099	5068	445	32640	— 32699	5912
386	29100	— 29159	5082	446	32700	— 32759	5932
387	29160	— 29219	5094	447	32760	— 32819	5950
388	29220	— 29279	5108	448	32820	— 32879	5970
389	29280	— 29339	5120	449	32880	— 32939	5988
390	29340	— 29399	5134	450	32940	— 32999	6006
391	29400	— 29459	5148	451	33000	— 33059	6026
392	29460	— 29519	5160	452	33060	— 33119	6044
393	29520	— 29579	5174	453	33120	— 33179	6062
394	29580	— 29639	5186	454	33180	— 33239	6082
395	29640	— 29699	5200	455	33240	— 33299	6100
396	29700	— 29759	5214	456	33300	— 33359	6120
397	29760	— 29819	5226	457	33360	— 33419	6138
398	29820	— 29879	5240	458	33420	— 33479	6156
399	29880	— 29939	5252	459	33480	— 33539	6176
400	29940	— 29999	5266	460	33540	— 33599	6194
401	30000	— 30059	5280	461	33600	— 33659	6214
402	30060	— 30119	5292	462	33660	— 33719	6232
403	30120	— 30179	5306	463	33720	— 33779	6252
404	30180	— 30239	5318	464	33780	— 33839	6270
405	30240	— 30299	5332	465	33840	— 33899	6290
406	30300	— 30359	5346	466	33900	— 33959	6308
407	30360	— 30419	5358	467	33960	— 34019	6328
408	30420	— 30479	5372	468	34020	— 34079	6346
409	30480	— 30539	5384	469	34080	— 34139	6366
410	30540	— 30599	5398	470	34140	— 34199	6384
411	30600	— 30659	5412	471	34200	— 34259	6404
412	30660	— 30719	5424	472	34260	— 34319	6424
413	30720	— 30779	5438	473	34320	— 34379	6442
414	30780	— 30839	5450	474	34380	— 34439	6462
415	30840	— 30899	5464	475	34440	— 34499	6480
416	30900	— 30959	5478	476	34500	— 34559	6500
417	30960	— 31019	5490	477	34560	— 34619	6520
418	31020	— 31079	5504	478	34620	— 34679	6538
419	31080	— 31139	5516	479	34680	— 34739	6558
420	31140	— 31199	5530	480	34740	— 34799	6576

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
481	34800	— 34859	6596	541	38400	— 38459	7784
482	34860	— 34919	6616	542	38460	— 38519	7804
483	34920	— 34979	6634	543	38520	— 38579	7826
484	34980	— 35039	6654	544	38580	— 38639	7846
485	35040	— 35099	6674	545	38640	— 38699	7866
486	35100	— 35159	6692	546	38700	— 38759	7886
487	35160	— 35219	6712	547	38760	— 38819	7906
488	35220	— 35279	6732	548	38820	— 38879	7928
489	35280	— 35339	6752	549	38880	— 38939	7948
490	35340	— 35399	6770	550	38940	— 38999	7968
491	35400	— 35459	6790	551	39000	— 39059	7988
492	35460	— 35519	6810	552	39060	— 39119	8008
493	35520	— 35579	6828	553	39120	— 39179	8030
494	35580	— 35639	6848	554	39180	— 39239	8050
495	35640	— 35699	6868	555	39240	— 39299	8070
496	35700	— 35759	6888	556	39300	— 39359	8092
497	35760	— 35819	6908	557	39360	— 39419	8112
498	35820	— 35879	6926	558	39420	— 39479	8132
499	35880	— 35939	6946	559	39480	— 39539	8152
500	35940	— 35999	6966	560	39540	— 39599	8174
501	36000	— 36059	6986	561	39600	— 39659	8194
502	36060	— 36119	7006	562	39660	— 39719	8214
503	36120	— 36179	7024	563	39720	— 39779	8236
504	36180	— 36239	7044	564	39780	— 39839	8256
505	36240	— 36299	7064	565	39840	— 39899	8276
506	36300	— 36359	7084	566	39900	— 39959	8298
507	36360	— 36419	7104	567	39960	— 40019	8318
508	36420	— 36479	7124	568	40020	— 40079	8338
509	36480	— 36539	7144	569	40080	— 40139	8360
510	36540	— 36599	7162	570	40140	— 40199	8380
511	36600	— 36659	7182	571	40200	— 40259	8402
512	36660	— 36719	7202	572	40260	— 40319	8422
513	36720	— 36779	7222	573	40320	— 40379	8442
514	36780	— 36839	7242	574	40380	— 40439	8464
515	36840	— 36899	7262	575	40440	— 40499	8484
516	36900	— 36959	7282	576	40500	— 40559	8506
517	36960	— 37019	7302	577	40560	— 40619	8526
518	37020	— 37079	7322	578	40620	— 40679	8548
519	37080	— 37139	7342	579	40680	— 40739	8568
520	37140	— 37199	7362	580	40740	— 40799	8590
521	37200	— 37259	7382	581	40800	— 40859	8610
522	37260	— 37319	7402	582	40860	— 40919	8630
523	37320	— 37379	7422	583	40920	— 40979	8652
524	37380	— 37439	7442	584	40980	— 41039	8672
525	37440	— 37499	7462	585	41040	— 41099	8694
526	37500	— 37559	7482	586	41100	— 41159	8716
527	37560	— 37619	7502	587	41160	— 41219	8736
528	37620	— 37679	7522	588	41220	— 41279	8758
529	37680	— 37739	7542	589	41280	— 41339	8778
530	37740	— 37799	7562	590	41340	— 41399	8800
531	37800	— 37859	7582	591	41400	— 41459	8820
532	37860	— 37919	7602	592	41460	— 41519	8842
533	37920	— 37979	7622	593	41520	— 41579	8862
534	37980	— 38039	7642	594	41580	— 41639	8884
535	38040	— 38099	7662	595	41640	— 41699	8904
536	38100	— 38159	7684	596	41700	— 41759	8926
537	38160	— 38219	7704	597	41760	— 41819	8948
538	38220	— 38279	7724	598	41820	— 41879	8968
539	38280	— 38339	7744	599	41880	— 41939	8990
540	38340	— 38399	7764	600	41940	— 41999	9012

n o c h Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM		laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	
	von	bis				von	bis		
601	42000	—	42059	9032	661	45600	—	45659	10336
602	42060	—	42119	9054	662	45660	—	45719	10358
603	42120	—	42179	9074	663	45720	—	45779	10380
604	42180	—	42239	9096	664	45780	—	45839	10402
605	42240	—	42299	9118	665	45840	—	45899	10424
606	42300	—	42359	9138	666	45900	—	45959	10448
607	42360	—	42419	9160	667	45960	—	46019	10470
608	42420	—	42479	9182	668	46020	—	46079	10492
609	42480	—	42539	9204	669	46080	—	46139	10514
610	42540	—	42599	9224	670	46140	—	46199	10536
611	42600	—	42659	9246	671	46200	—	46259	10558
612	42660	—	42719	9268	672	46260	—	46319	10580
613	42720	—	42779	9288	673	46320	—	46379	10604
614	42780	—	42839	9310	674	46380	—	46439	10626
615	42840	—	42899	9332	675	46440	—	46499	10648
616	42900	—	42959	9354	676	46500	—	46559	10670
617	42960	—	43019	9374	677	46560	—	46619	10692
618	43020	—	43079	9396	678	46620	—	46679	10716
619	43080	—	43139	9418	679	46680	—	46739	10738
620	43140	—	43199	9440	680	46740	—	46799	10760
621	43200	—	43259	9460	681	46800	—	46859	10782
622	43260	—	43319	9482	682	46860	—	46919	10804
623	43320	—	43379	9504	683	46920	—	46979	10828
624	43380	—	43439	9526	684	46980	—	47039	10850
625	43440	—	43499	9548	685	47040	—	47099	10872
626	43500	—	43559	9568	686	47100	—	47159	10894
627	43560	—	43619	9590	687	47160	—	47219	10918
628	43620	—	43679	9612	688	47220	—	47279	10940
629	43680	—	43739	9634	689	47280	—	47339	10962
630	43740	—	43799	9656	690	47340	—	47399	10986
631	43800	—	43859	9678	691	47400	—	47459	11008
632	43860	—	43919	9700	692	47460	—	47519	11030
633	43920	—	43979	9720	693	47520	—	47579	11054
634	43980	—	44039	9742	694	47580	—	47639	11076
635	44040	—	44099	9764	695	47640	—	47699	11098
636	44100	—	44159	9786	696	47700	—	47759	11122
637	44160	—	44219	9808	697	47760	—	47819	11144
638	44220	—	44279	9830	698	47820	—	47879	11166
639	44280	—	44339	9852	699	47880	—	47939	11190
640	44340	—	44399	9874	700	46940	—	47999	11212
641	44400	—	44459	9896	701	48000	—	48059	11234
642	44460	—	44519	9918	702	48060	—	48119	11258
643	44520	—	44579	9940	703	48120	—	48179	11280
644	44580	—	44639	9962	704	48180	—	48239	11302
645	44640	—	44699	9984	705	48240	—	48299	11326
646	44700	—	44759	10006	706	48300	—	48359	11348
647	44760	—	44819	10028	707	48360	—	48419	11372
648	44820	—	44879	10050	708	48420	—	48479	11394
649	44880	—	44939	10072	709	48480	—	48539	11418
650	44940	—	44999	10094	710	48540	—	48599	11440
651	45000	—	45059	10116	711	48600	—	48659	11462
652	45060	—	45119	10138	712	48660	—	48719	11486
653	45120	—	45179	10160	713	48720	—	48779	11508
654	45180	—	45239	10182	714	48780	—	48839	11532
655	45240	—	45299	10204	715	48840	—	48899	11554
656	45300	—	45359	10226	716	48900	—	48959	11578
657	45360	—	45419	10248	717	48960	—	49019	11600
658	45420	—	45479	10270	718	49020	—	49079	11624
659	45480	—	45539	10292	719	49080	—	49139	11646
660	45540	—	45599	10314	720	49140	—	49199	11670

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
721	49200	— 49259	11692	781	52800	— 52859	13098
722	49260	— 49319	11716	782	52860	— 52919	13122
723	49320	— 49379	11738	783	52920	— 52979	13146
724	49380	— 49439	11762	784	52980	— 53039	13170
725	49440	— 49499	11784	785	53040	— 53099	13192
726	49500	— 49559	11808	786	53100	— 53159	13216
727	49560	— 49619	11830	787	53160	— 53219	13240
728	49620	— 49679	11854	788	53220	— 53279	13264
729	49680	— 49739	11876	789	53280	— 53339	13288
730	49740	— 49799	11900	790	53340	— 53399	13312
731	49800	— 49859	11924	791	53400	— 53459	13336
732	49860	— 49919	11946	792	53460	— 53519	13360
733	49920	— 49979	11970	793	53520	— 53579	13384
734	49980	— 50039	11992	794	53580	— 53639	13408
735	50040	— 50099	12016	795	53640	— 53699	13432
736	50100	— 50159	12040	796	53700	— 53759	13456
737	50160	— 50219	12062	797	53760	— 53819	13480
738	50220	— 50279	12086	798	53820	— 53879	13504
739	50280	— 50339	12108	799	53880	— 53939	13528
740	50340	— 50399	12132	800	53940	— 53999	13552
741	50400	— 50459	12156	801	54000	— 54059	13576
742	50460	— 50519	12178	802	54060	— 54119	13600
743	50520	— 50579	12202	803	54120	— 54179	13624
744	50580	— 50639	12226	804	54180	— 54239	13648
745	50640	— 50699	12248	805	54240	— 54299	13672
746	50700	— 50759	12272	806	54300	— 54359	13696
747	50760	— 50819	12296	807	54360	— 54419	13720
748	50820	— 50879	12318	808	54420	— 54479	13744
749	50880	— 50939	12342	809	54480	— 54539	13770
750	50940	— 50999	12366	810	54540	— 54599	13794
751	51000	— 51059	12390	811	54600	— 54659	13818
752	51060	— 51119	12412	812	54660	— 54719	13842
753	51120	— 51179	12436	813	54720	— 54779	13866
754	51180	— 51239	12460	814	54780	— 54839	13890
755	51240	— 51299	12482	815	54840	— 54899	13914
756	51300	— 51359	12506	816	54900	— 54959	13938
757	51360	— 51419	12530	817	54960	— 55019	13962
758	51420	— 51479	12554	818	55020	— 55079	13988
759	51480	— 51539	12576	819	55080	— 55139	14012
760	51540	— 51599	12600	820	55140	— 55199	14036
761	51600	— 51659	12624	821	55200	— 55259	14060
762	51660	— 51719	12648	822	55260	— 55319	14084
763	51720	— 51779	12672	823	55320	— 55379	14108
764	51780	— 51839	12694	824	55380	— 55439	14132
765	51840	— 51899	12718	825	55440	— 55499	14158
766	51900	— 51959	12742	826	55500	— 55559	14182
767	51960	— 52019	12766	827	55560	— 55619	14206
768	52020	— 52079	12790	828	55620	— 55679	14230
769	52080	— 52139	12812	829	55680	— 55739	14254
770	52140	— 52199	12836	830	55740	— 55799	14280
771	52200	— 52259	12860	831	55800	— 55859	14304
772	52260	— 52319	12884	832	55860	— 55919	14328
773	52320	— 52379	12908	833	55920	— 55979	14352
774	52380	— 52439	12932	834	55980	— 56039	14376
775	52440	— 52499	12954	835	56040	— 56099	14402
776	52500	— 52559	12978	836	56100	— 56159	14426
777	52560	— 52619	13002	837	56160	— 56219	14450
778	52620	— 52679	13026	838	56220	— 56279	14474
779	52680	— 82739	13050	839	56280	— 56339	14500
780	52740	— 52799	13074	840	56340	— 56399	14524

n o c h Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
841	56400	— 56459	14548	901	60000	— 60059	16042
842	56460	— 56519	14572	902	60060	— 60119	16066
843	56520	— 56579	14598	903	60120	— 60179	16092
844	56580	— 56639	14622	904	60180	— 60239	16118
845	56640	— 56699	14646	905	60240	— 60299	16142
846	56700	— 56759	14672	906	60300	— 60359	16168
847	56760	— 56819	14696	907	60360	— 60419	16192
848	56820	— 56879	14720	908	60420	— 60479	16218
849	56880	— 56939	14746	909	60480	— 60539	16244
850	56940	— 56999	14770	910	60540	— 60599	16268
851	57000	— 57059	14794	911	60600	— 60659	16294
852	57060	— 57119	14820	912	60660	— 60719	16320
853	57120	— 57179	14844	913	60720	— 60779	16344
854	57180	— 57239	14868	914	60780	— 60839	16370
855	57240	— 57299	14894	915	60840	— 60899	16396
856	57300	— 57359	14918	916	60900	— 60959	16420
857	57360	— 57419	14942	917	60960	— 61019	16446
858	57420	— 57479	14968	918	61020	— 61079	16472
859	57480	— 57539	14992	919	61080	— 61139	16496
860	57540	— 57599	15016	920	61140	— 61199	16522
861	57600	— 57659	15042	921	61200	— 61259	16548
862	57660	— 57719	15066	922	61260	— 61319	16574
863	57720	— 57779	15092	923	61320	— 61379	16598
864	57780	— 57839	15116	924	61380	— 61439	16624
865	57840	— 57899	15140	925	61440	— 61499	16650
866	57900	— 57959	15166	926	61500	— 61559	16676
867	57960	— 58019	15190	927	61560	— 61619	16700
868	58020	— 58079	15216	928	61620	— 61679	16726
869	58080	— 58139	15240	929	61680	— 61739	16752
870	58140	— 58199	15264	930	61740	— 61799	16778
871	58200	— 58259	15290	931	61800	— 61859	16802
872	58260	— 58319	15314	932	61860	— 61919	16828
873	58320	— 58379	15340	933	61920	— 61979	16854
874	58380	— 58439	15364	934	61980	— 62039	16880
875	58440	— 58499	15390	935	62040	— 62099	16904
876	58500	— 58559	15414	936	62100	— 62159	16930
877	58560	— 58619	15440	937	62160	— 62219	16956
878	58620	— 58679	15464	938	62220	— 62279	16982
879	58680	— 58739	15490	939	62280	— 62339	17008
880	58740	— 58799	15514	940	62340	— 62399	17032
881	58800	— 58859	15540	941	62400	— 62459	17058
882	58860	— 58919	15564	942	62460	— 62519	17084
883	58920	— 58979	15590	943	62520	— 62579	17110
884	58980	— 59039	15614	944	62580	— 62639	17136
885	59040	— 59099	15640	945	62640	— 62699	17162
886	59100	— 59159	15664	946	62700	— 62759	17186
887	59160	— 59219	15690	947	62760	— 62819	17212
888	59220	— 59279	15714	948	62820	— 62879	17238
889	59280	— 59339	15740	949	62880	— 62939	17264
890	59340	— 59399	15764	950	62940	— 62999	17290
891	59400	— 59459	15790	951	63000	— 63059	17316
892	59460	— 59519	15814	952	63060	— 63119	17340
893	59520	— 59579	15840	953	63120	— 63179	17366
894	59580	— 59639	15866	954	63180	— 63239	17392
895	59640	— 59699	15890	955	63240	— 63299	17418
896	59700	— 59759	15916	956	63300	— 63359	17444
897	59760	— 59819	15940	957	63360	— 63419	17470
898	59820	— 59879	15966	958	63420	— 63479	17496
899	59880	— 59939	15990	959	63480	— 63539	17522
900	59940	— 59999	16016	960	63540	— 63599	17548

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
961	63600	—	63659	17574	1021	67200 — 67259	19140
962	63660	—	63719	17598	1022	67260 — 67319	19166
963	63720	—	63779	17624	1023	67320 — 67379	19192
964	63780	—	63839	17650	1024	67380 — 67439	19220
965	63840	—	63899	17676	1025	67440 — 67499	19246
966	63900	—	63959	17702	1026	67500 — 67559	19272
967	63960	—	64019	17728	1027	67560 — 67619	19298
968	64020	—	64079	17754	1028	67620 — 67679	19324
969	64080	—	64139	17780	1029	67680 — 67739	19352
970	64140	—	64199	17806	1030	67740 — 67799	19378
971	64200	—	64259	17832	1031	67800 — 67859	19404
972	64260	—	64319	17858	1032	67860 — 67919	19430
973	64320	—	64379	17884	1033	67920 — 67979	19458
974	64380	—	64439	17910	1034	67980 — 68039	19484
975	64440	—	64499	17936	1035	68040 — 68099	19510
976	64500	—	64559	17962	1036	68100 — 68159	19536
977	64560	—	64619	17988	1037	68160 — 68219	19564
978	64620	—	64679	18014	1038	68220 — 68279	19590
979	64680	—	64739	18040	1039	68280 — 68339	19616
980	64740	—	64799	18066	1040	68340 — 68399	19644
981	64800	—	64859	18092	1041	68400 — 68459	19670
982	64860	—	64919	18118	1042	68460 — 68519	19696
983	64920	—	64979	18144	1043	68520 — 68579	19722
984	64980	—	65039	18170	1044	68580 — 68639	19750
985	65040	—	65099	18196	1045	68640 — 68699	19776
986	65100	—	65159	18222	1046	68700 — 68759	19802
987	65160	—	65219	18248	1047	68760 — 68819	19830
988	65220	—	65279	18274	1048	68820 — 68879	19856
989	65280	—	65339	18300	1049	68880 — 68939	19882
990	65340	—	65399	18326	1050	68940 — 68999	19910
991	65400	—	65459	18352	1051	69000 — 69059	19936
992	65460	—	65519	18378	1052	69060 — 69119	19962
993	65520	—	65579	18404	1053	69120 — 69179	19988
994	65580	—	65639	18430	1054	69180 — 69239	20016
995	65640	—	65699	18456	1055	69240 — 69299	20042
996	65700	—	65759	18484	1056	69300 — 69359	20068
997	65760	—	65819	18510	1057	69360 — 69419	20096
998	65820	—	65879	18536	1058	69420 — 69479	20122
999	65880	—	65939	18562	1059	69480 — 69539	20150
1000	65940	—	65999	18588	1060	69540 — 69599	20176
1001	66000	—	66059	18614	1061	69600 — 69659	20202
1002	66060	—	66119	18640	1062	69660 — 69719	20230
1003	66120	—	66179	18666	1063	69720 — 69779	20256
1004	66180	—	66239	18692	1064	69780 — 69839	20282
1005	66240	—	66299	18718	1065	69840 — 69899	20310
1006	66300	—	66359	18746	1066	69900 — 69959	20336
1007	66360	—	66419	18772	1067	69960 — 70019	20364
1008	66420	—	66479	18798	1068	70020 — 70079	20390
1009	66480	—	66539	18824	1069	70080 — 70139	20416
1010	66540	—	66599	18850	1070	70140 — 70199	20444
1011	66600	—	66659	18876	1071	70200 — 70259	20470
1012	66660	—	66719	18902	1072	70260 — 70319	20498
1013	66720	—	66779	18930	1073	70320 — 70379	20524
1014	66780	—	66839	18956	1074	70380 — 70439	20550
1015	66840	—	66899	18982	1075	70440 — 70499	20578
1016	66900	—	66959	19008	1076	70500 — 70559	20604
1017	66960	—	67019	19034	1077	70560 — 70619	20632
1018	67020	—	67079	19060	1078	70620 — 70679	20658
1019	67080	—	67139	19088	1079	70680 — 70739	20686
1020	67140	—	67199	19114	1080	70740 — 70799	20712

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
1081	70800	— 70859	20738	1141	74400	— 74459	22366
1082	70860	— 70919	20766	1142	74460	— 74519	22394
1083	70920	— 70979	20792	1143	74520	— 74579	22420
1084	70980	— 71039	20820	1144	74580	— 74639	22448
1085	71040	— 71099	20846	1145	74640	— 74699	22476
1086	71100	— 71159	20874	1146	74700	— 74759	22502
1087	71160	— 71219	20900	1147	74760	— 74819	22530
1088	71220	— 71279	20928	1148	74820	— 74879	22558
1089	71280	— 71339	20954	1149	74880	— 74939	22584
1090	71340	— 71399	20982	1150	74940	— 74999	22612
1091	71400	— 71459	21008	1151	75000	— 75059	22640
1092	71460	— 71519	21036	1152	75060	— 75119	22668
1093	71520	— 71579	21062	1153	75120	— 75179	22694
1094	71580	— 71639	21090	1154	75180	— 75239	22722
1095	71640	— 71699	21116	1155	75240	— 75299	22750
1096	71700	— 71759	21144	1156	75300	— 75359	22776
1097	71760	— 71819	21170	1157	75360	— 75419	22804
1098	71820	— 71879	21198	1158	75420	— 75479	22832
1099	71880	— 71939	21224	1159	75480	— 75539	22860
1100	71940	— 71999	21252	1160	75540	— 75599	22886
1101	72000	— 72059	21278	1161	75600	— 75659	22914
1102	72060	— 72119	21306	1162	75660	— 75719	22942
1103	72120	— 72179	21332	1163	75720	— 75779	22970
1104	72180	— 72239	21360	1164	75780	— 75839	22996
1105	72240	— 72299	21386	1165	75840	— 75899	23024
1106	72300	— 72359	21414	1166	75900	— 75959	23052
1107	72360	— 72419	21440	1167	75960	— 76019	23080
1108	72420	— 72479	21468	1168	76020	— 76079	23106
1109	72480	— 72539	21494	1169	76080	— 76139	23134
1110	72540	— 72599	21522	1170	76140	— 76199	23162
1111	72600	— 72659	21550	1171	76200	— 76259	23190
1112	72660	— 72719	21576	1172	76260	— 76319	23216
1113	72720	— 72779	21604	1173	76320	— 76379	23244
1114	72780	— 72839	21630	1174	76380	— 76439	23272
1115	72840	— 72899	21658	1175	76440	— 76499	23300
1116	72900	— 72959	21684	1176	76500	— 76559	23326
1117	72960	— 73019	21712	1177	76560	— 76619	23354
1118	73020	— 73079	21740	1178	76620	— 76679	23382
1119	73080	— 73139	21766	1179	76680	— 76739	23410
1120	73140	— 73199	21794	1180	76740	— 76799	23438
1121	73200	— 73259	21820	1181	76800	— 76859	23464
1122	73260	— 73319	21848	1182	76860	— 76919	23492
1123	73320	— 73379	21876	1183	76920	— 76979	23520
1124	73380	— 73439	21902	1184	76980	— 77039	23548
1125	73440	— 73499	21930	1185	77040	— 77099	23576
1126	73500	— 73559	21956	1186	77100	— 77159	23602
1127	73560	— 73619	21984	1187	77160	— 77219	23630
1128	73620	— 73679	22012	1188	77220	— 77279	23658
1129	73680	— 73739	22038	1189	77280	— 77339	23686
1130	73740	— 73799	22066	1190	77340	— 77399	23714
1131	73800	— 73859	22092	1191	77400	— 77459	23742
1132	73860	— 73919	22120	1192	77460	— 77519	23768
1133	73920	— 73979	22148	1193	77520	— 77579	23796
1134	73980	— 74039	22174	1194	77580	— 77639	23824
1135	74040	— 74099	22202	1195	77640	— 77699	23852
1136	74100	— 74159	22230	1196	77700	— 77759	23880
1137	74160	— 74219	22256	1197	77760	— 77819	23908
1138	74220	— 74279	22284	1198	77820	— 77879	23934
1139	74280	— 74339	22312	1199	77880	— 77939	23962
1140	74340	— 74399	22338	1200	77940	— 77999	23990

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
1201	78000	— 78059	24018	1261	81600	— 81659	25692
1202	78060	— 78119	24046	1262	81660	— 81719	25720
1203	78120	— 78179	24074	1263	81720	— 81779	25748
1204	78180	— 78239	24102	1264	81780	— 81839	25776
1205	78240	— 78299	24128	1265	81840	— 81899	25804
1206	78300	— 78359	24156	1266	81900	— 81959	25832
1207	78360	— 78419	24184	1267	81960	— 82019	25860
1208	78420	— 78479	24212	1268	82020	— 82079	25888
1209	78480	— 78539	24240	1269	82080	— 82139	25916
1210	78540	— 78599	24268	1270	82140	— 82199	25944
1211	78600	— 78659	24296	1271	82200	— 82259	25972
1212	78660	— 78719	24324	1272	82260	— 82319	26000
1213	78720	— 78779	24352	1273	82320	— 82379	26028
1214	78780	— 78839	24378	1274	82380	— 82439	26056
1215	78840	— 78899	24406	1275	82440	— 82499	26084
1216	78900	— 78959	24434	1276	82500	— 82559	26112
1217	78960	— 79019	24462	1277	82560	— 82619	26142
1218	79020	— 79079	24490	1278	82620	— 82679	26170
1219	79080	— 79139	24518	1279	82680	— 82739	26198
1220	79140	— 79199	24546	1280	82740	— 82799	26226
1221	79200	— 79259	24574	1281	82800	— 82859	26254
1222	79260	— 79319	24602	1282	82860	— 82919	26282
1223	79320	— 79379	24630	1283	82920	— 82979	26310
1224	79380	— 79439	24658	1284	82980	— 83039	26338
1225	79440	— 79499	24686	1285	83040	— 83099	26366
1226	79500	— 79559	24712	1286	83100	— 83159	26394
1227	79560	— 79619	24740	1287	83160	— 83219	26422
1228	79620	— 79679	24768	1288	83220	— 83279	26450
1229	79680	— 79739	24796	1289	83280	— 83339	26480
1230	79740	— 79799	24824	1290	83340	— 83399	26508
1231	79800	— 79859	24852	1291	83400	— 83459	26536
1232	79860	— 79919	24880	1292	83460	— 83519	26564
1233	79920	— 79979	24908	1293	83520	— 83579	26592
1234	79980	— 80039	24936	1294	83580	— 83639	26620
1235	80040	— 80099	24964	1295	83640	— 83699	26648
1236	80100	— 80159	24992	1296	83700	— 83759	26676
1237	80160	— 80219	25020	1297	83760	— 83819	26704
1238	80220	— 80279	25048	1298	83820	— 83879	26732
1239	80280	— 80339	25076	1299	83880	— 83939	26762
1240	80340	— 80399	25104	1300	83940	— 83999	26790
1241	80400	— 80459	25132	1301	84000	— 84059	26818
1242	80460	— 80519	25160	1302	84060	— 84119	26846
1243	80520	— 80579	25188	1303	84120	— 84179	26874
1244	80580	— 80639	25216	1304	84180	— 84239	26902
1245	80640	— 80699	25244	1305	84240	— 84299	26930
1246	80700	— 80759	25272	1306	84300	— 84359	26958
1247	80760	— 80819	25300	1307	84360	— 84419	26988
1248	80820	— 80879	25328	1308	84420	— 84479	27016
1249	80880	— 80939	25356	1309	84480	— 84539	27044
1250	80940	— 80999	25384	1310	84540	— 84599	27072
1251	81000	— 81059	25412	1311	84600	— 84659	27100
1252	81060	— 81119	25440	1312	84660	— 84719	27128
1253	81120	— 81179	25468	1313	84720	— 84779	27156
1254	81180	— 81239	25496	1314	84780	— 84839	27186
1255	81240	— 81299	25524	1315	84840	— 84899	27214
1256	81300	— 81359	25552	1316	84900	— 84959	27242
1257	81360	— 81419	25580	1317	84960	— 85019	27270
1258	81420	— 81479	25608	1318	85020	— 85079	27298
1259	81480	— 81539	25636	1319	85080	— 85139	27326
1260	81540	— 81599	25664	1320	85140	— 85199	27354

n o c h Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis	
1321	85200	— 85259	27384
1322	85260	— 85319	27412
1323	85320	— 85379	27440
1324	85380	— 85439	27468
1325	85440	— 85499	27496
1326	85500	— 85559	27524
1327	85560	— 85619	27554
1328	85620	— 85679	27582
1329	85680	— 85739	27610
1330	85740	— 85799	27638
1331	85800	— 85859	27666
1332	85860	— 85919	27696
1333	85920	— 85979	27724
1334	85980	— 86039	27752
1335	86040	— 86099	27780
1336	86100	— 86159	27808
1337	86160	— 86219	27836
1338	86220	— 86279	27866
1339	86280	— 86339	27894
1340	86340	— 86399	27922
1341	86400	— 86459	27950
1342	86460	— 86519	27978
1343	86520	— 86579	28008
1344	86580	— 86639	28036
1345	86640	— 86699	28064
1346	86700	— 86759	28092
1347	86760	— 86819	28122
1348	86820	— 86879	28150
1349	86880	— 86939	28178
1350	86940	— 86999	28206
1351	87000	— 87059	28234
1352	87060	— 87119	28264
1353	87120	— 87179	28292
1354	87180	— 87239	28320
1355	87240	— 87299	28348
1356	87300	— 87359	28376
1357	87360	— 87419	28406
1358	87420	— 87479	28434
1359	87480	— 87539	28462
1360	87540	— 87599	28490
1361	87600	— 87659	28520
1362	87660	— 87719	28548
1363	87720	— 87779	28576
1364	87780	— 87839	28604
1365	87840	— 87899	28634
1366	87900	— 87959	28662
1367	87960	— 88019	28690
1368	88020	— 88079	28718
1369	88080	— 88139	28748
1370	88140	— 88199	28776
1371	88200	— 88259	28804
1372	88260	— 88319	28832
1373	88320	— 88379	28862
1374	88380	— 88439	28890
1375	88440	— 88499	28918
1376	88500	— 88559	28946
1377	88560	— 88619	28976
1378	88620	— 88679	29004
1379	88680	— 88739	29032
1380	88740	— 88799	29060

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis	
1381	88800	— 88859	29090
1382	88860	— 88919	29118
1383	88920	— 88979	29146
1384	88980	— 89039	29176
1385	89040	— 89099	29204
1386	89100	— 89159	29232
1387	89160	— 89219	29260
1388	89220	— 89279	29290
1389	89280	— 89339	29318
1390	89340	— 89399	29346
1391	89400	— 89459	29376
1392	89460	— 89519	29404
1393	89520	— 89579	29432
1394	89580	— 89639	29460
1395	89640	— 89699	29490
1396	89700	— 89759	29518
1397	89760	— 89819	29546
1398	89820	— 89879	29576
1399	89880	— 89939	29604
1400	89940	— 89999	29632
1401	90000	— 90059	29660
1402	90060	— 90119	29690
1403	90120	— 90179	29718
1404	90180	— 90239	29746
1405	90240	— 90299	29776
1406	90300	— 90359	29804
1407	90360	— 90419	29832
1408	90420	— 90479	29862
1409	90480	— 90539	29890
1410	90540	— 90599	29918
1411	90600	— 90659	29946
1412	90660	— 90719	29976
1413	90720	— 90779	30004
1414	90780	— 90839	30032
1415	90840	— 90899	30062
1416	90900	— 90959	30090
1417	90960	— 91019	30118
1418	91020	— 91079	30148
1419	91080	— 91139	30176
1420	91140	— 91199	30204
1421	91200	— 91259	30234
1422	91260	— 91319	30262
1423	91320	— 91379	30290
1424	91380	— 91439	30320
1425	91440	— 91499	30348
1426	91500	— 91559	30376
1427	91560	— 91619	30406
1428	91620	— 91679	30434
1429	91680	— 91739	30462
1430	91740	— 91799	30492
1431	91800	— 91859	30520
1432	91860	— 91919	30548
1433	91920	— 91979	30578
1434	91980	— 92039	30606
1435	92040	— 92099	30634
1436	92100	— 92159	30664
1437	92160	— 92219	30692
1438	92220	— 92279	30720
1439	92280	— 92339	30750
1440	92340	— 92399	30778

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
1441	92400	— 92459	30806	1501	96000	— 96119	32532
1442	92460	— 92519	30836	1502	96120	— 96239	32588
1443	92520	— 92579	30864	1503	96240	— 96359	32646
1444	92580	— 92639	30892	1504	96360	— 96479	32704
1445	92640	— 92699	30922	1505	96480	— 96599	32762
1446	92700	— 92759	30950	1506	96600	— 96719	32820
1447	92760	— 92819	30980	1507	96720	— 96839	32876
1448	92820	— 92879	31008	1508	96840	— 96959	32934
1449	92880	— 92939	31036	1509	96960	— 97079	32992
1450	92940	— 92999	31066	1510	97080	— 97199	33050
1451	93000	— 93059	31094	1511	97200	— 97319	33108
1452	93060	— 93119	31122	1512	97320	— 97439	33166
1453	93120	— 93179	31152	1513	97440	— 97559	33224
1454	93180	— 93239	31180	1514	97560	— 97679	33282
1455	93240	— 93299	31208	1515	97680	— 97799	33338
1456	93300	— 93359	31238	1516	97800	— 97919	33396
1457	93360	— 93419	31266	1517	97920	— 98039	33454
1458	93420	— 93479	31296	1518	98040	— 98159	33512
1459	93480	— 93539	31324	1519	98160	— 98279	33570
1460	93540	— 93599	31352	1520	98280	— 98399	33628
1461	93600	— 93659	31382	1521	98400	— 98519	33686
1462	93660	— 93719	31410	1522	98520	— 98639	33744
1463	93720	— 93779	31438	1523	98640	— 98759	33802
1464	93780	— 93839	31468	1524	98760	— 98879	33860
1465	93840	— 93899	31496	1525	98880	— 98999	33918
1466	93900	— 93959	31524	1526	99000	— 99119	33976
1467	93960	— 94019	31554	1527	99120	— 99239	34034
1468	94020	— 94079	31582	1528	99240	— 99359	34092
1469	94080	— 94139	31612	1529	99360	— 99479	34150
1470	94140	— 94199	31640	1530	99480	— 99599	34208
1471	94200	— 94259	31668	1531	99600	— 99719	34266
1472	94260	— 94319	31698	1532	99720	— 99839	34324
1473	94320	— 94379	31726	1533	99840	— 99959	34382
1474	94380	— 94439	31754	1534	99960	— 100079	34440
1475	94440	— 94499	31784	1535	100080	— 100199	34498
1476	94500	— 94559	31812	1536	100200	— 100319	34556
1477	94560	— 94619	31842	1537	100320	— 100439	34614
1478	94620	— 94679	31870	1538	100440	— 100559	34672
1479	94680	— 94739	31898	1539	100560	— 100679	34732
1480	94740	— 94799	31928	1540	100680	— 100799	34790
1481	94800	— 94859	31956	1541	100800	— 100919	34848
1482	94860	— 94919	31986	1542	100920	— 101039	34906
1483	94920	— 94979	32014	1543	101040	— 101159	34964
1484	94980	— 95039	32042	1544	101160	— 101279	35022
1485	95040	— 95099	32072	1545	101280	— 101399	35080
1486	95100	— 95159	32100	1546	101400	— 101519	35138
1487	95160	— 95219	32128	1547	101520	— 101639	35196
1488	95220	— 95279	32156	1548	101640	— 101759	35254
1489	95280	— 95339	32184	1549	101760	— 101879	35312
1490	95340	— 95399	32212	1550	101880	— 101999	35370
1491	95400	— 95459	32240	1551	102000	— 102119	35428
1492	95460	— 95519	32268	1552	102120	— 102239	35486
1493	95520	— 95579	32296	1553	102240	— 102359	35544
1494	95580	— 95639	32324	1554	102360	— 102479	35602
1495	95640	— 95699	32352	1555	102480	— 102599	35660
1496	95700	— 95759	32380	1556	102600	— 102719	35718
1497	95760	— 95819	32408	1557	102720	— 102839	35776
1498	95820	— 95879	32436	1558	102840	— 102959	35834
1499	95880	— 95939	32464	1559	102960	— 103079	35892
1500	95940	— 95999	32492	1560	103080	— 103199	35950

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
1561	103200	— 103319	36014	1621	110400	— 110519	39552
1562	103320	— 103439	36074	1622	110520	— 110639	39612
1563	103440	— 103559	36132	1623	110640	— 110759	39672
1564	103560	— 103679	36190	1624	110760	— 110879	39730
1565	103680	— 103799	36250	1625	110880	— 110999	39790
1566	103800	— 103919	36308	1626	111000	— 111119	39850
1567	103920	— 104039	36366	1627	111120	— 111239	39910
1568	104040	— 104159	36424	1628	111240	— 111359	39968
1569	104160	— 104279	36484	1629	111360	— 111479	40028
1570	104280	— 104399	36542	1630	111480	— 111599	40088
1571	104400	— 104519	36600	1631	111600	— 111719	40148
1572	104520	— 104639	36660	1632	111720	— 111839	40206
1573	104640	— 104759	36718	1633	111840	— 111959	40266
1574	104760	— 104879	36776	1634	111960	— 112079	40326
1575	104880	— 104999	36836	1635	112080	— 112199	40386
1576	105000	— 105119	36894	1636	112200	— 112319	40444
1577	105120	— 105239	36954	1637	112320	— 112439	40504
1578	105240	— 105359	37012	1638	112440	— 112559	40564
1579	105360	— 105479	37070	1639	112560	— 112679	40624
1580	105480	— 105599	37130	1640	112680	— 112799	40684
1581	105600	— 105719	37188	1641	112800	— 112919	40744
1582	105720	— 105839	37248	1642	112920	— 113039	40802
1583	105840	— 105959	37306	1643	113040	— 113159	40862
1584	105960	— 106079	37364	1644	113160	— 113279	40922
1585	106080	— 106199	37424	1645	113280	— 113399	40982
1586	106200	— 106319	37482	1646	113400	— 113519	41042
1587	106320	— 106439	37542	1647	113520	— 113639	41102
1588	106440	— 106559	37600	1648	113640	— 113759	41162
1589	106560	— 106679	37660	1649	113760	— 113879	41220
1590	106680	— 106799	37718	1650	113880	— 113999	41280
1591	106800	— 106919	37778	1651	114000	— 114119	41340
1592	106920	— 107039	37836	1652	114120	— 114239	41400
1593	107040	— 107159	37896	1653	114240	— 114359	41460
1594	107160	— 107279	37954	1654	114360	— 114479	41520
1595	107280	— 107399	38014	1655	114480	— 114599	41580
1596	107400	— 107519	38072	1656	114600	— 114719	41640
1597	107520	— 107639	38132	1657	114720	— 114839	41700
1598	107640	— 107759	38190	1658	114840	— 114959	41760
1599	107760	— 107879	38250	1659	114960	— 115079	41820
1600	107880	— 107999	38308	1660	115080	— 115199	41880
1601	108000	— 108119	38368	1661	115200	— 115319	41940
1602	108120	— 108239	38426	1662	115320	— 115439	42000
1603	108240	— 108359	38486	1663	115440	— 115559	42058
1604	108360	— 108479	38544	1664	115560	— 115679	42118
1605	108480	— 108599	38604	1665	115680	— 115799	42178
1606	108600	— 108719	38664	1666	115800	— 115919	42238
1607	108720	— 108839	38722	1667	115920	— 116039	42298
1608	108840	— 108959	38782	1668	116040	— 116159	42358
1609	108960	— 109079	38840	1669	116160	— 116279	42420
1610	109080	— 109199	38900	1670	116280	— 116399	42480
1611	109200	— 109319	38960	1671	116400	— 116519	42540
1612	109320	— 109439	39018	1672	116520	— 116639	42600
1613	109440	— 109559	39078	1673	116640	— 116759	42660
1614	109560	— 109679	39138	1674	116760	— 116879	42720
1615	109680	— 109799	39196	1675	116880	— 116999	42780
1616	109800	— 109919	39256	1676	117000	— 117119	42840
1617	109920	— 110039	39316	1677	117120	— 117239	42900
1618	110040	— 110159	39374	1678	117240	— 117359	42960
1619	110160	— 110279	39434	1679	117360	— 117479	43020
1620	110280	— 110399	39494	1680	117480	— 117599	43080

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
1681	117600	— 117719	43140	1741	124800	— 124919	46776
1682	117720	— 117839	43200	1742	124920	— 125039	46836
1683	117840	— 117959	43260	1743	125040	— 125159	46898
1684	117960	— 118079	43322	1744	125160	— 125279	46958
1685	118080	— 118199	43382	1745	125280	— 125399	47020
1686	118200	— 118319	43442	1746	125400	— 125519	47080
1687	118320	— 118439	43502	1747	125520	— 125639	47142
1688	118440	— 118559	43562	1748	125640	— 125759	47202
1689	118560	— 118679	43622	1749	125760	— 125879	47264
1690	118680	— 118799	43682	1750	125880	— 125999	47324
1691	118800	— 118919	43744	1751	126000	— 126119	47386
1692	118920	— 119039	43804	1752	126120	— 126239	47446
1693	119040	— 119159	43864	1753	126240	— 126359	47508
1694	119160	— 119279	43924	1754	126360	— 126479	47570
1695	119280	— 119399	43984	1755	126480	— 126599	47630
1696	119400	— 119519	44044	1756	126600	— 126719	47692
1697	119520	— 119639	44106	1757	126720	— 126839	47752
1698	119640	— 119759	44166	1758	126840	— 126959	47814
1699	119760	— 119879	44226	1759	126960	— 127079	47874
1700	119880	— 119999	44286	1760	127080	— 127199	47936
1701	120000	— 120119	44348	1761	127200	— 127319	47998
1702	120120	— 120239	44408	1762	127320	— 127439	48058
1703	120240	— 120359	44468	1763	127440	— 127559	48120
1704	120360	— 120479	44528	1764	127560	— 127679	48180
1705	120480	— 120599	44590	1765	127680	— 127799	48242
1706	120600	— 120719	44650	1766	127800	— 127919	48304
1707	120720	— 120839	44710	1767	127920	— 128039	48364
1708	120840	— 120959	44770	1768	128040	— 128159	48426
1709	120960	— 121079	44832	1769	128160	— 128279	48488
1710	121080	— 121199	44892	1770	128280	— 128399	48548
1711	121200	— 121319	44952	1771	128400	— 128519	48610
1712	121320	— 121439	45012	1772	128520	— 128639	48672
1713	121440	— 121559	45074	1773	128640	— 128759	48732
1714	121560	— 121679	45134	1774	128760	— 128879	48794
1715	121680	— 121799	45194	1775	128880	— 128999	48856
1716	121800	— 121919	45256	1776	129000	— 129119	48916
1717	121920	— 122039	45316	1777	129120	— 129239	48978
1718	122040	— 122159	45376	1778	129240	— 129359	49040
1719	122160	— 122279	45438	1779	129360	— 129479	49100
1720	122280	— 122399	45498	1780	129480	— 129599	49162
1721	122400	— 122519	45558	1781	129600	— 129719	49224
1722	122520	— 122639	45620	1782	129720	— 129839	49286
1723	122640	— 122759	45680	1783	129840	— 129959	49346
1724	122760	— 122879	45742	1784	129960	— 130079	49408
1725	122880	— 122999	45802	1785	130080	— 130199	49470
1726	123000	— 123119	45862	1786	130200	— 130319	49532
1727	123120	— 123239	45924	1787	130320	— 130439	49592
1728	123240	— 123359	45984	1788	130440	— 130559	49654
1729	123360	— 123479	46044	1789	130560	— 130679	49716
1730	123480	— 123599	46106	1790	130680	— 130799	49778
1731	123600	— 123719	46166	1791	130800	— 130919	49838
1732	123720	— 123839	46228	1792	130920	— 131039	49900
1733	123840	— 123959	46288	1793	131040	— 131159	49962
1734	123960	— 124079	46350	1794	131160	— 131279	50024
1735	124080	— 124199	46410	1795	131280	— 131399	50084
1736	123200	— 124319	46470	1796	131400	— 131519	50146
1737	124320	— 124439	46532	1797	131520	— 131639	50208
1738	124440	— 124559	46592	1798	131640	— 131759	50270
1739	124560	— 124679	46654	1799	131760	— 131879	50332
1740	124680	— 124799	46714	1800	131880	— 131999	50394

n o c h Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
1801	132000	— 132119	50454	1861	139200	— 139319	54174
1802	132120	— 132239	50516	1862	139320	— 139439	54238
1803	132240	— 132359	50578	1863	139440	— 139559	54300
1804	132360	— 132479	50640	1864	139560	— 139679	54362
1805	123480	— 132599	50702	1865	139680	— 139799	54424
1806	132600	— 132719	50764	1866	139800	— 139919	54486
1807	132720	— 132839	50824	1867	139920	— 140039	54550
1808	132840	— 132959	50886	1868	140040	— 140159	54612
1809	132960	— 133079	50948	1869	140160	— 140279	54674
1810	133080	— 133199	51010	1870	140280	— 140399	54736
1811	133200	— 133319	51072	1871	140400	— 140519	54798
1812	133320	— 133439	51134	1872	140520	— 140639	54862
1813	133440	— 133559	51196	1873	140640	— 140759	54924
1814	133560	— 133679	51258	1874	140760	— 140879	54986
1815	133680	— 133799	51320	1875	140880	— 140999	55048
1816	133800	— 133919	51382	1876	141000	— 141119	55112
1817	133920	— 134039	51442	1877	141120	— 141239	55174
1818	134040	— 134159	51504	1878	141240	— 141359	55236
1819	134160	— 134279	51566	1879	141360	— 141479	55298
1820	134280	— 134399	51628	1880	141480	— 141599	55362
1821	134400	— 134519	51690	1881	141600	— 141719	55424
1822	134520	— 134639	51752	1882	141720	— 141839	55486
1823	134640	— 134759	51814	1883	141840	— 141959	55548
1524	134760	— 134879	51876	1884	141960	— 142079	55612
1825	134880	— 134999	51938	1885	142080	— 142199	55674
1826	135000	— 135119	52000	1886	142200	— 142319	55736
1827	135120	— 135239	52062	1887	142320	— 142439	55800
1828	135240	— 135359	52124	1888	142440	— 142559	55862
1829	135360	— 135479	52186	1889	142560	— 142679	55924
1830	135480	— 135599	52248	1890	142680	— 142799	55986
1831	135600	— 135719	52310	1891	142800	— 142919	56050
1832	135720	— 135839	52372	1892	142920	— 143039	56112
1833	135840	— 135959	52434	1893	143040	— 143159	56174
1834	135960	— 136079	52496	1894	143160	— 143279	56238
1835	136080	— 136199	52558	1895	143280	— 143399	56300
1836	136200	— 136319	52620	1896	143400	— 143519	56362
1837	136320	— 136439	52682	1897	143520	— 143639	56426
1838	136440	— 136559	52744	1898	143640	— 143759	56488
1839	136560	— 136679	52806	1899	143760	— 143879	56550
1840	136680	— 136799	52868	1900	143880	— 143999	56614
1841	136800	— 136919	52930	1901	144000	— 144119	56676
1842	136920	— 137039	52992	1902	144120	— 144239	56740
1843	137040	— 137159	53054	1903	144240	— 144359	56802
1844	137160	— 137279	53116	1904	144360	— 144479	56864
1845	137280	— 137399	53180	1905	144480	— 144599	56928
1846	137400	— 137519	53242	1906	144600	— 144719	56990
1847	137520	— 137639	53304	1907	144720	— 144839	57054
1848	137640	— 137759	53366	1908	144840	— 144959	57116
1849	137760	— 137879	53428	1909	144960	— 145079	57178
1850	137880	— 137999	53490	1910	145080	— 145199	57242
1851	138000	— 138119	53552	1911	145200	— 145319	57304
1852	138120	— 138239	53614	1912	145320	— 145439	57368
1853	138240	— 138359	53676	1913	145440	— 145559	57430
1854	138360	— 138479	53738	1914	145560	— 145679	57492
1855	138480	— 138599	53802	1915	145680	— 145799	57556
1856	138600	— 138719	53864	1916	145800	— 145919	57618
1857	138720	— 138839	53926	1917	145920	— 146039	57682
1858	138840	— 138959	53988	1918	146040	— 146159	57744
1859	138960	— 139079	54050	1919	146160	— 146279	57808
1860	139080	— 139199	54112	1920	146280	— 146399	57870

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
1921	146400	— 146519	57934	1981	153600	— 153719	61726
1922	146520	— 146639	57996	1982	153720	— 153839	61790
1923	146640	— 146759	58060	1983	153840	— 153959	61854
1924	146760	— 146879	58122	1984	153960	— 154079	61918
1925	146880	— 146999	58186	1985	154080	— 154199	61980
1926	147000	— 147119	58248	1986	154200	— 154319	62044
1927	147120	— 147239	58312	1987	154320	— 154439	62108
1928	147240	— 147359	58374	1988	154440	— 154559	62172
1929	147360	— 147479	58438	1989	154560	— 154679	62234
1930	147480	— 147599	58500	1990	154680	— 154799	62298
1931	147600	— 147719	58564	1991	154800	— 154919	62362
1932	147720	— 147839	58626	1992	154920	— 155039	62426
1933	147840	— 147959	58690	1993	155040	— 155159	62490
1934	147960	— 148079	58752	1994	155160	— 155279	62552
1935	148080	— 148199	58816	1995	155280	— 155399	62616
1936	148200	— 148319	58878	1996	155400	— 155519	62680
1937	148320	— 148439	58942	1997	155520	— 155639	62744
1938	148440	— 148559	59004	1998	155640	— 155759	62808
1939	148560	— 148679	59068	1999	155760	— 155879	62872
1940	148680	— 148799	59130	2000	155880	— 155999	62934
1941	148800	— 148919	59194	2001	156000	— 156119	62998
1942	148920	— 149039	59258	2002	156120	— 156239	63062
1943	149040	— 149159	59320	2003	156240	— 156359	63126
1944	149160	— 149279	59384	2004	156360	— 156479	63190
1945	149280	— 149399	59446	2005	156480	— 156599	63254
1946	149400	— 149519	59510	2006	156600	— 156719	63318
1947	149520	— 149639	59572	2007	156720	— 156839	63380
1948	149640	— 149759	59636	2008	156840	— 156959	63444
1949	149760	— 149879	59700	2009	156960	— 157079	63508
1950	149880	— 149999	59762	2010	157080	— 157199	63572
1951	150000	— 150119	59826	2011	157200	— 157319	63636
1952	150120	— 150239	59888	2012	157320	— 157439	63700
1953	150240	— 150359	59952	2013	157440	— 157559	63764
1954	150360	— 150479	60016	2014	157560	— 157679	63828
1955	150480	— 150599	60078	2015	157680	— 157799	63890
1956	150600	— 150719	60142	2016	157800	— 157919	63954
1957	150720	— 150839	60206	2017	157920	— 158039	64018
1958	150840	— 150959	60268	2018	158040	— 158159	64082
1959	150960	— 151079	60332	2019	158160	— 158279	64146
1960	151080	— 151199	60396	2020	158280	— 158399	64210
1961	151200	— 151319	60458	2021	158400	— 158519	64274
1962	151320	— 151439	60522	2022	158520	— 158639	64338
1963	151440	— 151559	60586	2023	158640	— 158759	64402
1964	151560	— 151679	60648	2024	158760	— 158879	64466
1965	151680	— 151799	60712	2025	158880	— 158999	64530
1966	151800	— 151919	60776	2026	159000	— 159119	64594
1967	151920	— 152039	60838	2027	159120	— 159239	64658
1968	152040	— 152159	60902	2028	159240	— 159359	64720
1969	152160	— 152279	60966	2029	159360	— 159479	64784
1970	152280	— 152399	61028	2030	159480	— 159599	64848
1971	152400	— 152519	61092	2031	159600	— 159719	64912
1972	152520	— 152639	61156	2032	159720	— 159839	64976
1973	152640	— 152759	61218	2033	159840	— 159959	65040
1974	152760	— 152879	61282	2034	159960	— 160079	65104
1975	152880	— 152999	61346	2035	160080	— 160199	65168
1976	153000	— 153119	61410	2036	160200	— 160319	65232
1977	153120	— 153239	61472	2037	160320	— 160439	65296
1978	153240	— 153359	61536	2038	160440	— 160559	65360
1979	153360	— 153479	61600	2039	160560	— 160679	65424
1980	153480	— 153599	61664	2040	160680	— 160799	65488

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
2041	160800	— 160919	65552	2101	168000	— 168119	69408
2042	160920	— 161039	65616	2102	168120	— 168239	69472
2043	161040	— 161159	65680	2103	168240	— 168359	69538
2044	161160	— 161279	65744	2104	168360	— 168479	69602
2045	161280	— 161399	65808	2105	168480	— 168599	69666
2046	161400	— 161519	65872	2106	168600	— 168719	69730
2047	161520	— 161639	65936	2107	168720	— 168839	69796
2048	161640	— 161759	66000	2108	168840	— 168959	69860
2049	161760	— 161879	66064	2109	168960	— 169079	69924
2050	161880	— 161999	66130	2110	169080	— 169199	69988
2051	162000	— 162119	66194	2111	169200	— 169319	70054
2052	162120	— 162239	66258	2112	169320	— 169439	70118
2053	162240	— 162359	66322	2113	169440	— 169559	70182
2054	162360	— 162479	66386	2114	169560	— 169679	70248
2055	162480	— 162599	66450	2115	169680	— 169799	70312
2056	162600	— 162719	66514	2116	169800	— 169919	70376
2057	162720	— 162839	66578	2117	169920	— 170039	70440
2058	162840	— 162959	66642	2118	170040	— 170159	70506
2059	162960	— 163079	66706	2119	170160	— 170279	70570
2060	163080	— 163199	66770	2120	170280	— 170399	70634
2061	163200	— 163319	66834	2121	170400	— 170519	70700
2062	163320	— 163439	66898	2122	170520	— 170639	70764
2063	163440	— 163559	66962	2123	170640	— 170759	70828
2064	163560	— 163679	67028	2124	170760	— 170879	70894
2065	163680	— 163799	67092	2125	170880	— 170999	70958
2066	163800	— 163919	67156	2126	171000	— 171119	71022
2067	163920	— 164039	67220	2127	171120	— 171239	71088
2068	164040	— 164159	67284	2128	171240	— 171359	71152
2069	164160	— 164279	67348	2129	171360	— 171479	71216
2070	164280	— 164399	67412	2130	171480	— 171599	71282
2071	164400	— 164519	67476	2131	171600	— 171719	71346
2072	164520	— 164639	67540	2132	171720	— 171839	71410
2073	164640	— 164759	67606	2133	171840	— 171959	71476
2074	164760	— 164879	67670	2134	171960	— 172079	71540
2075	164880	— 164999	67734	2135	172080	— 172199	71606
2076	165000	— 165119	67798	2136	172200	— 172319	71670
2077	165120	— 165239	67862	2137	172320	— 172439	71734
2078	165240	— 165359	67926	2138	172440	— 172559	71800
2079	165360	— 165479	67992	2139	172560	— 172679	71864
2080	165480	— 165599	68056	2140	172680	— 172799	71928
2081	165600	— 165719	68120	2141	172800	— 172919	71994
2082	165720	— 165839	68184	2142	172920	— 173039	72058
2083	165840	— 165959	68248	2143	173040	— 173159	72124
2084	165960	— 166079	68312	2144	173160	— 173279	72188
2085	166080	— 166199	68378	2145	173280	— 173399	72252
2086	166200	— 166319	68442	2146	173400	— 173519	72318
2087	166320	— 166439	68506	2147	173520	— 173639	72382
2088	166440	— 166559	68570	2148	173640	— 173759	72448
2089	166560	— 166679	68634	2149	173760	— 173879	72512
2090	166680	— 166799	68700	2150	173880	— 173999	72576
2091	166800	— 166919	68764	2151	174000	— 174119	72642
2092	166920	— 167039	68828	2152	174120	— 174239	72706
2093	167040	— 167159	68892	2153	174240	— 174359	72772
2094	167160	— 167279	68956	2154	174360	— 174479	72836
2095	167280	— 167399	69022	2155	174480	— 174599	72902
2096	167400	— 167519	69086	2156	174600	— 174719	72966
2097	167520	— 167639	69150	2157	174720	— 174839	73030
2098	167640	— 167759	69214	2158	174840	— 174959	73096
2099	167760	— 167879	69280	2159	174960	— 175079	73160
2100	167880	— 167999	69344	2160	175080	— 175199	73226

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
2161	175200	— 175319	73290	2221	182400	— 182519	77198
2162	175320	— 175439	73356	2222	182520	— 182639	77264
2163	175440	— 175559	73420	2223	182640	— 182759	77328
2164	175560	— 175679	73486	2224	182760	— 182879	77394
2165	175680	— 175799	73550	2225	182880	— 182999	77460
2166	175800	— 175919	73616	2226	183000	— 183119	77524
2167	175920	— 176039	73680	2227	183120	— 183239	77590
2168	176040	— 176159	73746	2228	183240	— 183359	77656
2169	176160	— 176279	73810	2229	183360	— 183479	77720
2170	176280	— 176399	73876	2230	183480	— 183599	77786
2171	176400	— 176519	73940	2231	183600	— 183719	77852
2172	176520	— 176639	74006	2232	183720	— 183839	77916
2173	176640	— 176759	74070	2233	183840	— 183959	77982
2174	176760	— 176879	74136	2234	183960	— 184079	78048
2175	176880	— 176999	74200	2235	184080	— 184199	78112
2176	177000	— 177119	74266	2236	184200	— 184319	78178
2177	177120	— 177239	74330	2237	184320	— 184439	78244
2178	177240	— 177359	74396	2238	184440	— 184559	78308
2179	177360	— 177479	74460	2239	184560	— 184679	78374
2180	177480	— 177599	74526	2240	184680	— 184799	78440
2181	177600	— 177719	74590	2241	184800	— 184919	78506
2182	177720	— 177839	74656	2242	184920	— 185039	78570
2183	177840	— 177959	74720	2243	185040	— 185159	78636
2184	177960	— 178079	74786	2244	185160	— 185279	78702
2185	178080	— 178199	74850	2245	185280	— 185399	78766
2186	178200	— 178319	74916	2246	185400	— 185519	78832
2187	178320	— 178439	74980	2247	185520	— 185639	78898
2188	178440	— 178559	75046	2248	185640	— 185759	78964
2189	178560	— 178679	75110	2249	185760	— 185879	79028
2190	178680	— 178799	75176	2250	185880	— 185999	79094
2191	178800	— 178919	75242	2251	186000	— 186119	79160
2192	178920	— 179039	75306	2252	186120	— 186239	79226
2193	179040	— 179159	75372	2253	186240	— 186359	79290
2194	179160	— 179279	75436	2254	186360	— 186479	79356
2195	179280	— 179399	75502	2255	186480	— 186599	79422
2196	179400	— 179519	75568	2256	186600	— 186719	79488
2197	179520	— 179639	75632	2257	186720	— 186839	79552
2198	179640	— 179759	75698	2258	186840	— 186959	79618
2199	179760	— 179879	75762	2259	186960	— 187079	79684
2200	179880	— 179999	75828	2260	187080	— 187199	79750
2201	180000	— 180119	75892	2261	187200	— 187319	79814
2202	180120	— 180239	75958	2262	187320	— 187439	79880
2203	180240	— 180359	76024	2263	187440	— 187559	79946
2204	180360	— 180479	76088	2264	187560	— 187679	80012
2205	180480	— 180599	76154	2265	187680	— 187799	80078
2206	180600	— 180719	76218	2266	187800	— 187919	80142
2207	180720	— 180839	76284	2267	187920	— 188039	80208
2208	180840	— 180959	76350	2268	188040	— 188159	80274
2209	180960	— 181079	76414	2269	188160	— 188279	80340
2210	181080	— 181199	76480	2270	188280	— 188399	80404
2211	181200	— 181319	76546	2271	188400	— 188519	80470
2212	181320	— 181439	76610	2272	188520	— 188639	80536
2213	181440	— 181559	76676	2273	188640	— 188759	80602
2214	181560	— 181679	76740	2274	188760	— 188879	80668
2215	181680	— 181799	76806	2275	188880	— 188999	80732
2216	181800	— 181919	76872	2276	189000	— 189119	80798
2217	181920	— 182039	76936	2277	189120	— 189239	80864
2218	182040	— 182159	77002	2278	189240	— 189359	80930
2219	182160	— 182279	77068	2279	189360	— 189479	80996
2220	182280	— 182399	77132	2280	189480	— 189599	81062

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis	
2281	189600	— 189719	81126
2282	189720	— 189839	81192
2283	189840	— 189959	81258
2284	189960	— 190079	81324
2285	190080	— 190199	81390
2286	190200	— 190319	81456
2287	190320	— 190439	81520
2288	190440	— 190559	81586
2289	190560	— 190679	81652
2290	190680	— 190799	81718
2291	190800	— 190919	81784
2292	190920	— 191039	81850
2293	191040	— 191159	81916
2294	191160	— 191279	81980
2295	191280	— 191399	82046
2296	191400	— 191519	82112
2297	191520	— 191639	82178
2298	191640	— 191759	82244
2299	191760	— 191879	82310
2300	191880	— 191999	82376
2301	192000	— 192119	82442
2302	192120	— 192239	82506
2303	192240	— 192359	82572
2304	192360	— 192479	82638
2305	192480	— 192599	82704
2306	192600	— 192719	82770
2307	192720	— 192839	82836
2308	192840	— 192959	82902
2309	192960	— 193079	82968
2310	193080	— 193199	83034
2311	193200	— 193319	83098
2312	193320	— 193439	83164
2313	193440	— 193559	83230
2314	193560	— 193679	83296
2315	193680	— 193799	83362
2316	193800	— 193919	83428
2317	193920	— 194039	83494
2318	194040	— 194159	83560
2319	194160	— 194279	83626
2320	194280	— 194399	83692
2321	194400	— 194519	83758
2322	194520	— 194639	83824
2323	194640	— 194759	83890
2324	194760	— 194879	83954
2325	194880	— 194999	84020
2326	195000	— 195119	84086
2327	195120	— 195239	84152
2328	195240	— 195359	84218
2329	195360	— 195479	84284
2330	195480	— 195599	84350
2331	195600	— 195719	84416
2332	195720	— 195839	84482
2333	195840	— 195959	84548
2334	195960	— 196079	84614
2335	196080	— 196199	84680
2336	196200	— 196319	84746
2337	196320	— 196439	84812
2338	196440	— 196559	84878
2339	196560	— 196679	84944
2340	196680	— 196799	85010

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis	
2341	196800	— 196919	85076
2342	196920	— 197039	85142
2343	197040	— 197159	85208
2344	197160	— 197279	85274
2345	197280	— 197399	85340
2346	197400	— 197519	85406
2347	197520	— 197639	85472
2348	197640	— 197759	85538
2349	197760	— 197879	85604
2350	197880	— 197999	85670
2351	198000	— 198119	85736
2352	198120	— 198239	85802
2353	198240	— 198359	85868
2354	198360	— 198479	85934
2355	198480	— 198599	86000
2356	198600	— 198719	86066
2357	198720	— 198839	86132
2358	198840	— 198959	86198
2359	198960	— 199079	86264
2360	199080	— 199199	86330
2361	199200	— 199319	86396
2362	199320	— 199439	86462
2363	199440	— 199559	86528
2364	199560	— 199679	86594
2365	199680	— 199799	86660
2366	199800	— 199919	86726
2367	199920	— 200039	86792
2368	200040	— 200159	86858
2369	200160	— 200279	86924
2370	200280	— 200399	86990
2371	200400	— 200519	87056
2372	200520	— 200639	87122
2373	200640	— 200759	87188
2374	200760	— 200879	87254
2375	200880	— 200999	87322
2376	201000	— 201119	87388
2377	201120	— 201239	87454
2378	201240	— 201359	87520
2379	201360	— 201479	87586
2380	201480	— 201599	87652
2381	201600	— 201719	87718
2382	201720	— 201839	87784
2383	201840	— 201959	87850
2384	201960	— 202079	87916
2385	202080	— 202199	87982
2386	202200	— 202319	88048
2387	202320	— 202439	88114
2388	202440	— 202559	88182
2389	202560	— 202679	88248
2390	202680	— 202799	88314
2391	202800	— 202919	88380
2392	202920	— 203039	88446
2393	203040	— 203159	88512
2394	203160	— 203279	88578
2395	203280	— 203399	88644
2396	203400	— 203519	88710
2397	203520	— 203639	88776
2398	203640	— 203759	88842
2399	203760	— 203879	88910
2400	203880	— 203999	88976

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
2401	204000	— 204119	89042	2461	211200	— 211319	93022
2402	204120	— 204239	89108	2462	211320	— 211439	93090
2403	204240	— 204359	89174	2463	211440	— 211559	93156
2404	204360	— 204479	89240	2464	211560	— 211679	93222
2405	204480	— 204599	89306	2465	211680	— 211799	93288
2406	204600	— 204719	89372	2466	211800	— 211919	93356
2407	204720	— 204839	89440	2467	211920	— 212039	93422
2408	204840	— 204959	89506	2468	212040	— 212159	93488
2409	204960	— 205079	89572	2469	212160	— 212279	93554
2410	205080	— 205199	89638	2470	212280	— 212399	93622
2411	205200	— 205319	89704	2471	212400	— 212519	93688
2412	205320	— 205439	89770	2472	212520	— 212639	93754
2413	205440	— 205559	89836	2473	212640	— 212759	93820
2414	205560	— 205679	89902	2474	212760	— 212879	93886
2415	205680	— 205799	89970	2475	212880	— 212999	93954
2416	205800	— 205919	90036	2476	213000	— 213119	94020
2417	205920	— 206039	90102	2477	213120	— 213239	94086
2418	206040	— 206159	90168	2478	213240	— 213359	94154
2419	206160	— 206279	90234	2479	213360	— 213479	94220
2420	206280	— 206399	90300	2480	213480	— 213599	94286
2421	206400	— 206519	90368	2481	213600	— 213719	94352
2422	206520	— 206639	90434	2482	213720	— 213839	94420
2423	206640	— 206759	90500	2483	213840	— 213959	94486
2424	206760	— 206879	90566	2484	213960	— 214079	94552
2425	206880	— 206999	90632	2485	214080	— 214199	94620
2426	207000	— 207119	90698	2486	214200	— 214319	94686
2427	207120	— 207239	90764	2487	214320	— 214439	94752
2428	207240	— 207359	90832	2488	214440	— 214559	94818
2429	207360	— 207479	90898	2489	214560	— 214679	94886
2430	207480	— 207599	90964	2490	214680	— 214799	94952
2431	207600	— 207719	91030	2491	214800	— 214919	95018
2432	207720	— 207839	91096	2492	214920	— 215039	95084
2433	207840	— 207959	91164	2493	215040	— 215159	95152
2434	207960	— 208079	91230	2494	215160	— 215279	95218
2435	208080	— 208199	91296	2495	215280	— 215399	95284
2436	208200	— 208319	91362	2496	215400	— 215519	95352
2437	208320	— 208439	91428	2497	215520	— 215639	95418
2438	208440	— 208559	91496	2498	215640	— 215759	95484
2439	208560	— 208679	91562	2499	215760	— 215879	95550
2440	208680	— 208799	91628	2500	215880	— 215999	95618
2441	208800	— 208919	91694	2501	216000	— 216119	95684
2442	208920	— 209039	91760	2502	216120	— 216239	95750
2443	209040	— 209159	91828	2503	216240	— 216359	95818
2444	209160	— 209279	91894	2504	216360	— 216479	95884
2445	209280	— 209399	91960	2505	216480	— 216599	95950
2446	209400	— 209519	92026	2506	216600	— 216719	96018
2447	209520	— 209639	92092	2507	216720	— 216839	96084
2448	209640	— 209759	92160	2508	216840	— 216959	96150
2449	209760	— 209879	92226	2509	216960	— 217079	96216
2450	209880	— 209999	92292	2510	217080	— 217199	96284
2451	210000	— 210119	92358	2511	217200	— 217319	96350
2452	210120	— 210239	92424	2512	217320	— 217439	96416
2453	210240	— 210359	92492	2513	217440	— 217559	96484
2454	210360	— 210479	92558	2514	217560	— 217679	96550
2455	210480	— 210599	92624	2515	217680	— 217799	96616
2456	210600	— 210719	92690	2516	217800	— 217919	96684
2457	210720	— 210839	92756	2517	217920	— 218039	96750
2458	210840	— 210959	92824	2518	218040	— 218159	96818
2459	210960	— 211079	92890	2519	218160	— 218279	96884
2460	211080	— 211199	92956	2520	218280	— 218399	96950

n o c h Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
2521	218400	— 218519	97018	2581	225600	— 225719	101022
2522	218520	— 218639	97084	2582	225720	— 225839	101088
2523	218640	— 218759	97150	2583	225840	— 225959	101156
2524	218760	— 218879	97216	2584	225960	— 226079	101222
2525	218880	— 218999	97284	2585	226080	— 226199	101290
2526	219000	— 219119	97350	2586	226200	— 226319	101356
2527	219120	— 219239	97416	2587	226320	— 226439	101422
2528	219240	— 219359	97484	2588	226440	— 226559	101490
2529	219360	— 219479	97550	2589	226560	— 226679	101556
2530	219480	— 219599	97618	2590	226680	— 226799	101624
2531	219600	— 219719	97684	2591	226800	— 226919	101690
2532	219720	— 219839	97750	2592	226920	— 227039	101758
2533	219840	— 219959	97818	2593	227040	— 227159	101824
2534	219960	— 220079	97884	2594	227160	— 227279	101890
2535	220080	— 220199	97950	2595	227280	— 227399	101958
2536	220200	— 220319	98018	2596	227400	— 227519	102024
2537	220320	— 220439	98084	2597	227520	— 227639	102092
2538	220440	— 220559	98150	2598	227640	— 227759	102158
2539	220560	— 220679	98218	2599	227760	— 227879	102224
2540	220680	— 220799	98284	2600	227880	— 227999	102292
2541	220800	— 220919	98350	2601	228000	— 228119	102360
2542	220920	— 221039	98418	2602	228120	— 228239	102426
2543	221040	— 221159	98484	2603	228240	— 228359	102492
2544	221160	— 221279	98550	2604	228360	— 228479	102560
2545	221280	— 221399	98618	2605	228480	— 228599	102626
2546	221400	— 221519	98684	2606	228600	— 228719	102694
2547	221520	— 221639	98752	2607	228720	— 228839	102760
2548	221640	— 221759	98818	2608	228840	— 228959	102828
2549	221760	— 221879	98884	2609	228960	— 229079	102894
2550	221880	— 221999	98952	2610	229080	— 229199	102960
2551	222000	— 222119	99018	2611	229200	— 229319	103028
2552	222120	— 222239	99084	2612	229320	— 229439	103094
2553	222240	— 222359	99102	2613	229440	— 229559	103162
2554	222360	— 222479	99218	2614	229560	— 229679	103228
2555	222480	— 222599	99286	2615	229680	— 229799	103296
2556	222600	— 222719	99352	2616	229800	— 229919	103362
2557	222720	— 222839	99418	2617	229920	— 230039	103430
2558	222840	— 222959	99486	2618	230040	— 230159	103496
2559	222960	— 223079	99552	2619	230160	— 230279	103562
2560	223080	— 223199	99620	2620	230280	— 230399	103630
2561	223200	— 223319	99686	2621	230400	— 230519	103698
2562	223320	— 223439	99752	2622	230520	— 230639	103764
2563	223440	— 223559	99820	2623	230640	— 230759	103830
2564	223560	— 223679	99886	2624	230760	— 230879	103898
2565	223680	— 223799	99952	2625	230880	— 230999	103964
2566	223800	— 223919	100020	2626	231000	— 231119	104032
2567	223920	— 224039	100086	2627	231120	— 231239	104098
2568	224040	— 224159	100154	2628	231240	— 231359	104166
2569	224160	— 224279	100220	2629	231360	— 231479	104232
2570	224280	— 224399	100286	2630	231480	— 231599	104300
2571	224400	— 224519	100354	2631	231600	— 231719	104366
2572	224520	— 224639	100420	2632	231720	— 231839	104434
2573	224640	— 224759	100488	2633	231840	— 231959	104500
2574	224760	— 224879	100554	2634	231960	— 232079	104566
2575	224880	— 224999	100620	2635	232080	— 232199	104634
2576	225000	— 225119	100688	2636	232200	— 232319	104702
2577	225120	— 225239	100754	2637	232320	— 232439	104768
2578	225240	— 225359	100822	2638	232440	— 232559	104836
2579	225360	— 225479	100888	2639	232560	— 232679	104902
2580	225480	— 225599	100956	2640	232680	— 232799	104968

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
2641	232800	— 232919	105036	2701	240000	— 242119	109056
2642	232920	— 233039	105102	2702	240120	— 240239	109124
2643	233040	— 233159	105170	2703	240240	— 240359	109190
2644	233160	— 233279	105236	2704	240360	— 240479	109258
2645	233280	— 233399	105304	2705	240480	— 240599	109324
2646	233400	— 233519	105370	2706	240600	— 240719	109392
2647	233520	— 233639	105438	2707	240720	— 240839	109458
2648	233640	— 233759	105504	2708	240840	— 240959	109526
2649	233760	— 233879	105572	2709	240960	— 241079	109592
2650	233880	— 233999	105638	2710	241080	— 241199	109660
2651	234000	— 234119	105706	2711	241200	— 241319	109728
2652	234120	— 234239	105772	2612	241320	— 241439	109794
2653	234240	— 234359	105840	2713	241440	— 241559	109862
2654	234360	— 234479	105906	2714	241560	— 241679	109928
2655	234480	— 234599	105974	2715	241680	— 241799	109996
2656	234600	— 234719	106040	2716	241800	— 241919	110064
2657	234720	— 234839	106108	2717	241920	— 242039	110130
2658	234840	— 234959	106174	2718	242040	— 242159	110198
2659	234960	— 235079	106242	2719	242160	— 242279	110264
2660	235080	— 235199	106308	2720	242280	— 242399	110332
2661	235200	— 235319	106376	2721	242400	— 242519	110398
2662	235320	— 235439	106442	2722	242520	— 242639	110466
2663	235440	— 235559	106510	2723	242640	— 242759	110532
2664	235560	— 235679	106576	2724	242760	— 242879	110600
2665	235680	— 235799	106644	2725	242880	— 242999	110666
2666	235800	— 235919	106710	2726	243000	— 243119	110734
2667	235920	— 236039	106778	2727	243120	— 243239	110800
2668	236040	— 236159	106844	2728	243240	— 243359	110868
2669	236160	— 236279	106912	2729	243360	— 243479	110934
2670	236280	— 236399	106978	2730	243480	— 243599	111002
2671	236400	— 236519	107046	2731	243600	— 243719	111070
2672	236520	— 236639	107112	2732	243720	— 243839	111136
2673	236640	— 236759	107180	2733	243840	— 243959	111204
2674	236760	— 236879	107246	2734	243960	— 244079	111270
2675	236880	— 236999	107314	2735	244080	— 244199	111338
2676	237000	— 237119	107380	2736	244200	— 244319	111404
2677	237120	— 237239	107448	2737	244320	— 244439	111472
2678	237240	— 237359	107514	2738	244440	— 244559	111538
2679	237360	— 237479	107582	2739	244560	— 244679	111606
2680	237480	— 237599	107648	2740	244680	— 244799	111674
2681	237600	— 237719	107716	2741	244800	— 244919	111740
2682	237720	— 237839	107782	2742	244920	— 245039	111808
2683	237840	— 237959	107850	2743	245040	— 245159	111874
2684	237960	— 238079	107916	2744	245160	— 245279	111942
2685	238080	— 238199	107984	2745	245280	— 245399	112008
2686	238200	— 238319	108052	2746	245400	— 245519	112076
2687	238320	— 238439	108118	2747	245520	— 245639	112142
2688	238440	— 238559	108186	2748	245640	— 245759	112210
2689	238560	— 238679	108252	2749	245760	— 245879	112276
2690	238680	— 238799	108320	2750	245880	— 245999	112344
2691	238800	— 238919	108386	2751	246000	— 246119	112412
2692	238920	— 239039	108454	2752	246120	— 246239	112478
2693	239040	— 239159	108520	2753	246240	— 246359	112546
2694	239160	— 239279	108586	2754	246360	— 246479	112612
2695	239280	— 239399	108654	2755	246480	— 246599	112680
2396	239400	— 239519	108722	2756	246600	— 246719	112748
2697	239520	— 239639	108788	2757	246720	— 246839	112814
2698	239640	— 239759	108856	2758	246840	— 246959	112882
2699	239760	— 239879	108922	2759	246960	— 247079	112948
2700	239880	— 239999	108990	2760	247080	— 247199	113016

noch Anlage 3 (zu § 80 Abs. 5)

laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM	laufende Nummer	zu versteuerndes Einkommen in DM		Steuerschuld in DM
	von	bis			von	bis	
2761	247200	— 247319	113084	2821	254400	— 254519	117112
2762	247320	— 247439	113150	2822	254520	— 254639	117180
2763	247440	— 247559	113218	2823	254640	— 254759	117246
2764	247560	— 247679	113284	2824	254760	— 254879	117314
2765	247680	— 247799	113352	2825	254880	— 254999	117380
2766	247800	— 247919	113418	2826	255000	— 255119	117448
2767	247920	— 248039	113486	2827	255120	— 255239	117514
2768	248040	— 248159	113552	2828	255240	— 255359	117582
2769	248160	— 248279	113620	2829	255360	— 255479	117650
2770	248280	— 248399	113686	2830	255480	— 255599	117716
2771	248400	— 248519	113754	2831	255600	— 255719	117784
2772	248520	— 248639	113822	2832	255720	— 255839	117850
2773	248640	— 248759	113888	2833	255840	— 255959	117918
2774	248760	— 248879	113956	2834	255960	— 256079	117984
2775	248880	— 248999	114022	2835	256080	— 256199	118052
2776	249000	— 249119	114090	2836	256200	— 256319	118120
2777	249120	— 249239	114156	2837	256320	— 256439	118186
2778	249240	— 249359	114224	2838	256440	— 256559	118254
2779	249360	— 249479	114290	2839	256560	— 256679	118320
2780	249480	— 249599	114358	2840	256680	— 256799	118388
2781	249600	— 249719	114426	2841	256800	— 256919	118456
2782	249720	— 249839	114492	2842	256920	— 257039	118522
2783	249840	— 249959	114560	2843	257040	— 257159	118590
2784	249960	— 250079	114626	2844	257160	— 257279	118656
2785	250080	— 250199	114694	2845	257280	— 257399	118724
2786	250200	— 250319	114762	2846	257400	— 257519	118792
2787	250320	— 250439	114828	2847	257520	— 257639	118858
2788	250440	— 250559	114896	2848	257640	— 257759	118926
2789	250560	— 250679	114962	2849	257760	— 257879	118992
2790	250680	— 250799	115030	2850	257880	— 257999	119060
2791	250800	— 250919	115098	2851	258000	— 258119	119128
2792	250920	— 251039	115164	2852	258120	— 258239	119194
2793	251040	— 251159	115232	2853	258240	— 258359	119262
2794	251160	— 251279	115298	2854	258360	— 258479	119328
2795	251280	— 251399	115366	2855	258480	— 258599	119396
2796	251400	— 251519	115434	2856	258600	— 258719	119464
2797	251520	— 251639	115500	2857	258720	— 258839	119530
2798	251640	— 251759	115568	2858	258840	— 258959	119598
2799	251760	— 251879	115634	2859	258960	— 259079	119664
2800	251880	— 251999	115702	2860	259080	— 259199	119732
2801	252000	— 252119	115768	2861	259200	— 259319	119800
2802	252120	— 252239	115836	2862	259320	— 259439	119866
2803	252240	— 252359	115904	2863	259440	— 259559	119934
2804	252360	— 252479	115970	2864	259560	— 259679	120000
2805	252480	— 252599	116038	2865	259680	— 259799	120068
2806	252600	— 252719	116104	2866	259800	— 259919	120136
2807	252720	— 252839	116172	2867	259920	— 260039	120202
2808	252840	— 252959	116240				
2809	252960	— 253079	116306				
2810	253080	— 253199	116374				
2811	253200	— 253319	116440				
2812	253320	— 253439	116508				
2813	253440	— 253559	116574				
2814	253560	— 253679	116642				
2815	253680	— 253799	116708				
2816	253800	— 253919	116776				
2817	253920	— 254039	116844				
2818	254040	— 254159	116910				
2819	254160	— 254279	116978				
2820	254280	— 254399	117044				

Anlage 4
(zu § 172)**Verzeichnis der Anlagen und Einrichtungen im Sinne des § 172**

1. Wohnungsabschluß mit oder ohne Vorraum in der Wohnung
2. Kochraum mit Entlüftungsmöglichkeiten, Wasserzapfstelle und Spülbecken, Anschlußmöglichkeit für Kohle-, Gas- oder Elektroherd; entlüftbare Speisekammer oder entlüftbarer Speiseschrank
3. neuzeitliche sanitäre Anlagen
4. ein eingerichtetes Bad oder eine eingerichtete Dusche je Wohnung sowie Waschbecken
5. Anschlußmöglichkeit für Ofen oder gleichwertiges Heizgerät
6. elektrische Brennstellenanschlüsse und Steckdosen
7. Heizungs- und Warmwasseranlagen
8. Fahrstuhlanschlüsse bei Gebäuden mit mehr als vier Geschossen
9. Anschlüsse an die Kanalisation und an die Wasserversorgung
10. Umbau von Fenstern und Türen

Anlage 5

(zu §§ 178 Abs. 1 Nr. 1 und 179 Abs. 1 Nr. 1)

**Verzeichnis der beweglichen Wirtschaftsgüter
im Sinne des § 178 Abs. 1 Nr. 1 und des § 179 Abs. 1 Nr. 1**

1. Ackerschlepper (auch Geräteträger) und Einachsschlepper, Einbau- und Anhängermaschinen und Anhängergeräte
2. Mit Aufbaumotoren versehene Maschinen und Geräte zur Bodenbearbeitung und Pflanzenpflege
3. Schlepper und Motorseilwinden und die zugehörigen Arbeitsmaschinen und -geräte für Obst-, Garten- und Weinbau und Forstwirtschaft, Motorseilwinden auch für Landwirtschaft, Holzrückemaschinen und -geräte
4. Mähdrescher (einschl. Zusatzgeräte), Zusatzgeräte zu Dreschmaschinen für den Erntehofdrusch, Feldhäcksler, Sammelpressen, Vielfachgeräte zur Heuwerbung und Parzellendrescher
5. Maschinen, Geräte und Vorrichtungen zur Bekämpfung von Schädlingen und Frostschäden
6. Pflanz- und Legemaschinen, Parzellendrillmaschinen
7. Vorrats- und Sammelerntemaschinen
8. Maschinen zur Verteilung von Stall- und Handelsdünger
9. Gummibereifte Wagen und Triebachsanhänger
10. Maschinen zur Sortierung und Aufbereitung, Verpackungsmaschinen und Schrotmühlen
11. Maschinen und Geräte zur Erdaufbereitung einschließlich Dämpfer und Erdtopfpresen
12. Keltern, Pressen und Filtriergeräte
13. Maschinen und Vorrichtungen zur Flaschenabfüllung im Obst- und Weinbau
14. Gär- und Lagertanks, Holzfässer, Gärbottiche und Herbstbütten
15. Transportable Motorsägen mit Vergasermotor, Entrindungs- und Entastungsmaschinen
16. Kulturzäune in der Forstwirtschaft
17. Fördereinrichtungen (mechanische und pneumatische) einschließlich der erforderlichen baulichen Anlagen
18. Siloanlagen für Futter; Kühlanlagen zum Einfrieren von Fischfutter in der Forellenteichwirtschaft
19. Belüftungs- und Trocknungseinrichtungen für land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse
20. Melkmaschinen, Weidemelk- und Melkstandanlagen, Milchabsauganlagen und Milchsammeltanks
21. Kühl- und Gefrieranlagen zur Erhaltung von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen
22. Be- und Entwässerungsanlagen, Grabenzieh- und Räummaschinen, bewegliche Pumpen, Maschinen und Geräte für den Wegebau und die Wegeinstandhaltung
23. Maschinelle Einrichtungen zu Gülle- und Jaucheanlagen

- 24. Entrappungsmaschinen
 - 25. Gewächshäuser und Frühbeetanlagen einschließlich Heizungs-, Belichtungs-, Beregnungs- und Belüftungseinrichtungen und Düngbereitungsanlagen
 - 26. Getreidesilos im Zusammenhang mit der Haltung von Mähdreschern
 - 27. Gärfutterbehälter
 - 28. Dungstätten, Jauchegruben, Gülleanlagen und Mistsilos
 - 29. Schattenhallen, Überwinterungsräume und Vorkeimräume
 - 30. Anlagen zur Lagerung von Kartoffeln, Gemüse, Obst, Baumschulerzeugnissen und gärtnerischen Erzeugnissen
 - 31. Transportable Waldarbeiter- und Geräteschutzhütten und Unterkuftswagen
 - 32. Wasserversorgungsanlagen (Pumpen, Rohrleitungen und ähnliche Anlagen)
 - 33. Elektrische Anlagen und Geräte, die ihrer Art nach ausschließlich land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen können
 - 34. Brutmaschinen, Aufzucht- und Legebatterien für die Geflügelhaltung
 - 35. Tränk- und Fütterungseinrichtungen in Ställen und auf Weiden
 - 36. Futtermischanlagen
- } wenn sie Betriebsvorrichtungen sind

**Verzeichnis der unbeweglichen Wirtschaftsgüter
und Ausbauten und Erweiterungen an unbeweglichen Wirtschaftsgütern
im Sinne des § 178 Abs. 1 Nr. 2 und des § 179 Abs. 1 Nr. 2**

A. Baumaßnahmen im Rahmen der Technisierung, Rationalisierung und Tierseuchenbekämpfung

1. Um- und Ausbau von Wirtschaftsgebäude zu Lagerzwecken
2. Neubau, Anbau und Einbau von Melkständen und Milchkammeranlagen
3. Einbau von Trocknungs-, Kühl- und Gefrieranlagen
4. Neubau, Umbau und Einbau von Maschinen- und Gerätehallen, Schlepper-
garagen und Treibstofflagern
5. Errichtung oder Umbau von Wirtschaftsküchen
6. Neubau, Umbau und Erweiterung von Ställen

B. Baumaßnahmen zur Verminderung der Lagerungsverluste landwirtschaftlicher Erzeugnisse

Errichtung von

a) Getreidesilos oder Schüttböden im Zusammenhang mit der Haltung von Mähdreschern b) Gärfutterbehältern c) Dungstätten, Jauchegruben, Gülleanlagen und Mistsilos	}	wenn sie nicht Betriebs- vorrich- tungen sind
d) Düngerschuppen		
e) Baulichkeiten zur Lagerung von Gemüse, Obst, Kartoffeln, Baumschulerzeug- nissen und gärtnerischen Erzeugnissen einschließlich Sortier- und Ver- packungsräumen		

C. Sonstige Baumaßnahmen

1. Errichtung von
 - a) Schattenhallen, Überwinterungsräumen und Vorkeim-
räumen
 - b) Gewächshäusern einschließlich Heizungs- und Belich-
tungseinrichtungen
 - c) Waldarbeiter- und Geräteschutzhütten
2. Ausbau von Räumen zur Aufnahme einer sterilen Abfüllanlage im Obst- und
Weinbau
3. Neubau, Umbau und Ausbau von Kelterschuppen und Kelterhäusern sowie
von Räumen zur Vorklärung, Vergärung, Abfüllung, Aufbereitung, Sortierung,
Verpackung und Lagerung im Obst- und Weinbau
4. Neubau, Umbau und Ausbau von Bruthäusern, Sortierhallen und Futterküchen
in der Teichwirtschaft
5. Hofbefestigungen und Wirtschaftswege (Privatwege und öffentliche Wege)

Anlage 7

(zu § 187 Abs. 3)

**Verzeichnis der Wirtschaftsgüter
des Anlagevermögens über Tage im Sinne des § 187 Abs. 3**

Die Sonderabschreibungen des § 187 können im Tiefbaubetrieb des Steinkohlen-, Pechkohlen-, Braunkohlen- und Erzbergbaues für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens über Tage in Anspruch genommen werden, die zu den folgenden mit dem Grubenbetrieb unter Tage in unmittelbarem Zusammenhang stehenden, der Förderung, Seilfahrt, Wasserhaltung und Wetterführung sowie der Aufbereitung des Minerals dienenden Anlagen und Einrichtungen gehören:

1. Förderanlagen und -einrichtungen einschließlich Schachthalle, Hängebank, Wagenumlauf und Verladeeinrichtungen sowie Anlagen der Berge- und Grubenholzwirtschaft
2. Anlagen und Einrichtungen der Wetterwirtschaft und Wasserhaltung
3. Waschkauen sowie Einrichtungen der Grubenlampenwirtschaft, des Grubenrettungswesens und der Ersten Hilfe
4. Sieberei, Wäsche und sonstige Aufbereitungsanlagen; im Erzbergbau alle der Aufbereitung dienenden Anlagen sowie die Anlagen zum Rösten von Eisenerzen, wenn die Anlagen nicht zu einem Hüttenbetrieb gehören

Artikel 2

Körperschaftsteuergesetz (KStG 1976)

ERSTER TEIL

Steuerpflicht

§ 1

Unbeschränkte Steuerpflicht

(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften);
2. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;
3. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

(2) Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

(3) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

§ 2

Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind

1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften;
2. sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist.

§ 3

Abgrenzung der Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden

(1) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sind körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.

(2) ¹Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden, die zu den in § 1 bezeichneten Steuerpflichtigen gehören, sind nur insoweit körperschaftsteuerpflichtig, als sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht. ²Im übrigen sind ihre Einkünfte unmittelbar bei den Beteiligten zu versteuern.

§ 4

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

(1) ¹Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich herausheben. ²Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

(2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.

(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.

(5) ¹Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). ²Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.

§ 5

Befreiungen

(1) ¹Von der Körperschaftsteuer sind befreit

1. die Deutsche Bundespost, die Deutsche Bundesbahn, die Monopolverwaltungen des Bundes und die staatlichen Lotterieu Unternehmen;
2. die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau, die Lastenausgleichsbank (Bank für Vertriebene und Geschädigte), die Deutsche Siedlungs- und Landesrentenbank, die Landwirtschaftliche Rentenbank, die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung, die Landeskreditbank Baden-Württemberg und die Reichsbank;
3. rechtsfähige Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen, die den Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen oder zugute kommen sollen (Leistungsempfängern), einen Rechtsanspruch gewähren, und rechtsfähige Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren,

a) wenn sich die Kasse beschränkt

aa) auf Zugehörige oder frühere Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder

bb) auf Zugehörige oder frühere Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Arbeiterwohlfahrt-Bundesverband e. V., Deutscher Caritasverband e. V., Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband e. V., Deutsches Rotes Kreuz, Diakonisches Werk — Innere Mission und Hilfswerk der Evangelischen Kirche in Deutschland, Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland e. V.) einschließlich ihrer Untergliederungen, Einrichtungen und Anstalten und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände oder

cc) auf Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne der §§ 1 und 2; den Arbeitnehmern stehen Personen, die sich in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis befinden, gleich;

zu den Zugehörigen oder Arbeitnehmern rechnen jeweils auch deren Angehörige;

b) wenn sichergestellt ist, daß der Betrieb der Kasse nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt. ²Diese Voraussetzung ist bei Unterstützungskassen, die Leistungen von Fall zu Fall gewähren, nur gegeben, wenn sich diese Leistungen auf Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit beschränken;

c) wenn vorbehaltlich des § 6 die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Kasse nach der Satzung und der tatsächlichen Ge-

schäftsführung für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert ist;

d) wenn bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen am Schluß des Wirtschaftsjahrs, zu dem der Wert der Deckungsrückstellung versicherungsmathematisch zu berechnen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung des von der Versicherungsaufsichtsbehörde genehmigten Geschäftsplans auszuweisende Vermögen nicht höher ist als bei einem Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit die Verlustrücklage und bei einer Kasse anderer Rechtsform der dieser Rücklage entsprechende Teil des Vermögens. ²Bei der Ermittlung des Vermögens ist eine Rückstellung für Beitragsrückerstattung nur insoweit abziehbar, als den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschußbeteiligung zusteht. ³Übersteigt das Vermögen der Kasse den bezeichneten Betrag, so ist die Kasse nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 bis 4 steuerpflichtig

und

e) wenn bei Unterstützungskassen am Schluß des Wirtschaftsjahrs das Vermögen ohne Berücksichtigung künftiger Kassenleistungen nicht höher ist als das um 25 vom Hundert erhöhte zulässige Kassenvermögen im Sinne des § 32 des Einkommensteuergesetzes. ²Bei der Ermittlung des Vermögens der Kasse ist der Grundbesitz mit dem Wert anzusetzen, mit dem er bei einer Veranlagung zur Vermögensteuer auf den Veranlagungszeitpunkt anzusetzen wäre, der auf den Schluß des Wirtschaftsjahrs folgt; das übrige Vermögen ist mit dem gemeinen Wert am Schluß des Wirtschaftsjahrs anzusetzen. ³Übersteigt das Vermögen der Kasse den bezeichneten Betrag, so ist die Kasse nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 steuerpflichtig;

4. kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 53 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen in der Fassung der Bekanntmachung vom 6. Juni 1931 (Reichsgesetzbl. I S. 315, 750), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 9. Oktober 1973 (Bundesgesetzbl. I S. 1451), wenn

a) ihre Beitragseinnahmen im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre einschließlich des im Veranlagungszeitraum endenden Wirtschaftsjahrs die durch Rechtsverordnung festzusetzenden Jahresbeträge nicht überstiegen haben oder

b) sich ihr Geschäftsbetrieb auf die Sterbegeldversicherung beschränkt und die Versicherungsvereine nach dem Geschäftsplan sowie nach Art und Höhe der Leistungen soziale Einrichtungen darstellen;

5. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
 6. Körperschaften oder Personenvereinigungen, deren Hauptzweck die Verwaltung des Vermögens für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband der in Nummer 5 bezeichneten Art ist, sofern ihre Erträge im wesentlichen aus dieser Vermögensverwaltung herrühren und ausschließlich dem Berufsverband zufließen;
 7. politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes und politische Vereine, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
 8. öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen, deren Angehörige aufgrund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglieder dieser Einrichtung sind, wenn die Satzung der Einrichtung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zuläßt als das Zwölfwache der Beiträge, die nach den §§ 1387 und 1388 der Reichsversicherungsordnung höchstens entrichtet werden können. ²Ermöglicht die Satzung der Einrichtung nur Pflichtmitgliedschaften sowie freiwillige Mitgliedschaften, die unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließen, so steht dies der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn die Satzung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zuläßt als das Fünfzehnfache der Beiträge, die nach den §§ 1387 und 1388 der Reichsversicherungsordnung höchstens entrichtet werden können;
 9. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
 10. Wohnungsunternehmen, solange sie auf Grund des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes vom 29. Februar 1940 (Reichsgesetzbl. I S. 437), zuletzt geändert durch das Erste Gesetz zur Reform des Strafrechts vom 25. Juni 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 645), als gemeinnützig anerkannt sind;
 11. Unternehmen sowie betriebswirtschaftlich und organisatorisch getrennte Teile von Unternehmen, solange sie auf Grund des in Nummer 10 bezeichneten Gesetzes als Organe der staatlichen Wohnungspolitik anerkannt sind;
 12. die von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes vom 11. August 1919 (Reichsgesetzbl. S. 1429), zuletzt geändert durch das Steueränderungsgesetz 1966 vom 23. Dezember 1966 (Bundesgesetzbl. I S. 702) und im Sinne der Bodenreformgesetze der Länder. ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, der über die Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen oder von sonstigen Aufgaben, die den Siedlungsunternehmen gesetzlich zugewiesen sind, hinausgeht, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
 13. die von den obersten Landesbehörden zur Ausgabe von Heimstätten zugelassenen gemeinnützigen Unternehmen im Sinne des Reichsheimstättengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. November 1937 (Reichsgesetzbl. I S. 1291), zuletzt geändert durch das Steueränderungsgesetz 1966. ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, der über die Begründung und Vergrößerung von Heimstätten hinausgeht, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
 14. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, wenn sich ihr Geschäftsbetrieb beschränkt
 - a) auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände,
 - b) auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder, wenn die Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen; dazu gehören auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen und Bodenverbesserungen,
 - c) auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt oder
 - d) auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder.
- ²Die Befreiung ist ausgeschlossen, wenn die Genossenschaft oder der Verein an einer Personengesellschaft beteiligt ist, die einen Betrieb unterhält. ³Die Beteiligung an einer steuerbefreiten Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder eine nur geringfügige Beteiligung an einer nicht steuerbefreiten Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder an einer Kapitalgesellschaft schließt die Befreiung nicht aus; das gleiche gilt, wenn Mitgliedschaftsrechte an einem steuerbefreiten Verein oder in nur ge-

ringem Umfang an einem nicht steuerbefreiten Verein bestehen. ⁴Die Beteiligung oder der Umfang der Mitgliedschaftsrechte ist geringfügig, wenn das damit verbundene Stimmrecht 4 vom Hundert aller Stimmrechte und der Anteil an den Geschäftsguthaben oder an dem Nennkapital oder an dem Vermögen, das im Zeitpunkt der Auflösung an die Mitglieder fällt, 10 vom Hundert nicht übersteigen.

(2) Die Befreiungen nach Absatz 1 gelten nicht

1. für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen;
2. soweit auszuschüttender Gewinn oder sonstige Leistungen einer Körperschaft, die bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören, nach den Vorschriften des Vierten Teils mit Körperschaftsteuer zu belasten sind;
3. für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1.

§ 6

Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

(1) Übersteigt am Schluß des Wirtschaftsjahrs, zu dem der Wert der Deckungsrückstellung versicherungsmathematisch zu berechnen ist, das Vermögen einer Pensions-, Sterbe- oder Krankenkasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 3 den in Buchstabe d dieser Vorschrift bezeichneten Betrag, so ist die Kasse steuerpflichtig, soweit ihr Einkommen anteilig auf das übersteigende Vermögen entfällt.

(2) Die Steuerpflicht entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, soweit das übersteigende Vermögen innerhalb von zwölf Monaten nach dem Schluß des Wirtschaftsjahrs, für das es festgestellt worden ist, zur Leistungserhöhung, zur Auszahlung an das Trägerunternehmen, zur Verrechnung mit Zuwendungen des Trägerunternehmens oder mit Zustimmung der Versicherungsaufsichtsbehörde zur gleichmäßigen Herabsetzung künftiger Zuwendungen des Trägerunternehmens oder zur Verminderung der Beiträge der Leistungsempfänger verwendet wird.

(3) Wird das übersteigende Vermögen nicht in der in Absatz 2 bezeichneten Weise verwendet, so erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die folgenden Kalenderjahre, für die der Wert der Deckungsrückstellung nicht versicherungsmathematisch zu berechnen ist.

(4) ¹Bei der Ermittlung des Einkommens der Kasse sind Beitragsrückerstattungen an das Trägerunternehmen außer in den Fällen des Absatzes 2 nicht abziehbar. ²Das gleiche gilt für Zuführungen zu einer Rückstellung für Beitragsrückerstattung, soweit den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschußbeteiligung nicht zusteht.

(5) Übersteigt am Schluß des Wirtschaftsjahrs das Vermögen einer Unterstützungskasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 3 den in Buchstabe e dieser Vorschrift bezeichneten Betrag, so ist die Kasse steuerpflichtig, soweit ihr Einkommen anteilig auf das übersteigende Vermögen entfällt.

(6) Soweit eine Pensions-, Sterbe-, Kranken- oder Unterstützungskasse steuerpflichtig ist, ist für den entsprechenden Teil ihres Vermögens die Sicherung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c nicht erforderlich.

ZWEITER TEIL

Einkommen

ERSTES KAPITEL

Allgemeine Vorschriften

§ 7

Grundlage der Besteuerung

(1) Die Körperschaftsteuer bemißt sich nach dem zu versteuernden Einkommen.

(2) Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1, erhöht oder vermindert nach Maßgabe der §§ 13 bis 17, 27 und 28.

(3) ¹Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer. ²Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. ³Besteht die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs, so tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht.

(4) ¹Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen. ²Weicht bei diesen Steuerpflichtigen das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr ab, so gilt der Gewinn aus Gewerbebetrieb als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. ³Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum kann nur mit Zustimmung des Finanzamts vorgenommen werden, wenn für die Wahl des abweichenden Zeitraums wichtige betriebliche Gründe vorliegen.

(5) Bei der Anwendung des § 211 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 zweiter Halbsatz des Lastenausgleichsgesetzes ist von den Leistungen im Kalenderjahr auszugehen, auch wenn der Gewinn für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ermittelt wird.

§ 8

Ermittlung des Einkommens

(1) Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes.

(2) Bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbe zu behandeln.

(3) ¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ²Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genußscheine, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht.

(4) Das verwendbare Eigenkapital und die darauf entfallende Tarifbelastung einer nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes umgewandelten Kapitalgesellschaft gehören abweichend von § 55 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes nicht zu den Einnahmen.

(5) ¹Gewinne aus Anteilen an einem nicht steuerbefreiten Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. ²Eine mittelbare Beteiligung steht der unmittelbaren Beteiligung gleich.

(6) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.

(7) Besteht das Einkommen nur aus Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, so ist ein Abzug von Ausgaben nicht zulässig.

§ 9

Abziehbare Ausgaben

(1) ¹Abziehbare Ausgaben sind auch:

1. bei Kapitalgesellschaften

die Kosten der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen, soweit

- a) die Kosten das Ausgabeaufgeld übersteigen oder
- b) die Gesellschaftsanteile für die Einbringung eines inländischen Betriebs oder Teilbetriebs eines Einzelgewerbetreibenden oder einer Gesellschaft im Sinne des § 38 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes, an deren Vermögen im Zeitpunkt der Einbringung natürliche Personen mit mindestens 51 vom Hundert beteiligt waren, gewährt werden. ²Das gilt nur, wenn die Nennwerte dieser Gesellschaftsanteile mindestens 75 vom Hundert des

Nennkapitals der Kapitalgesellschaft betragen. ³Gehören zum eingebrachten Betriebsvermögen Grundstücke, so ist die Grunderwerbsteuer den Kosten der Ausgabe der Gesellschaftsanteile zuzurechnen;

2. bei Kommanditgesellschaften auf Aktien

der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung für die Geschäftsführung verteilt wird.

(2) ¹Spenden im Sinne der §§ 69 bis 73 des Einkommensteuergesetzes können bis zu den in diesen Vorschriften bezeichneten Höchstbeträgen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. ²Für die Ermittlung des Höchstbetrags im Sinne des § 69 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes tritt das Einkommen an die Stelle der Summe der Einkünfte. ³Als Einkommen gilt hierbei das Einkommen vor Abzug der in Satz 1 bezeichneten Ausgaben und des Verlustvortrags im Sinne des § 66 des Einkommensteuergesetzes. ⁴§ 7 Abs. 5 ist entsprechend anzuwenden.

§ 10

Nichtabziehbare Ausgaben

¹Nichtabziehbare Ausgaben sind auch die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. ²§ 9 Abs. 2 bleibt unberührt.

§ 11

Auflösung und Abwicklung (Liquidation)

(1) ¹Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, eine unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit nach der Auflösung abgewickelt, so ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. ²Der Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht übersteigen.

(2) Zur Ermittlung des Gewinns im Sinne des Absatzes 1 ist das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen.

(3) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen, vermindert um die steuerfreien Vermögensmehrungen, die dem Steuerpflichtigen in dem Abwicklungszeitraum zugeflossen sind.

(4) ¹Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluß des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist. ²Ist für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine Veranlagung nicht durchgeführt worden, so ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das im Falle einer Veranlagung nach den steuerrechtlichen Vor-

schriften über die Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre. ³Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist um den Gewinn eines vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zu kürzen, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist.

(5) War am Schluß des vorangegangenen Veranlagungszeitraums Betriebsvermögen nicht vorhanden, so gilt als Abwicklungs-Anfangsvermögen die Summe der später geleisteten Einlagen.

(6) Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

(7) Unterbleibt eine Abwicklung, weil über das Vermögen der Kapitalgesellschaft, der Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft oder des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit das Konkursverfahren eröffnet worden ist, sind die Absätze 1 bis 6 sinngemäß anzuwenden.

§ 12

Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung

(1) Für die Gewinnermittlung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gelten in den Fällen des Beginns oder Erlöschens einer Steuerbefreiung die Absätze 2 bis 5.

(2) ¹Wird eine steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von der Körperschaftsteuer befreit, so hat sie auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, eine Schlußbilanz aufzustellen. ²In der Schlußbilanz sind die Wirtschaftsgüter mit den Teilwerten anzusetzen. ³Sie sind abweichend von Satz 2 mit den Buchwerten anzusetzen, wenn die Steuerbefreiung auf § 5 Abs. 1 Nr. 9 beruht und die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ausschließlich und unmittelbar der Förderung wissenschaftlicher Zwecke oder der Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsausbildung dient. ⁴Hat die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Gewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt, so ist § 23 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.

(3) ¹Wird eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse steuerpflichtig und ermittelt sie ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, so hat sie auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht beginnt, eine Anfangsbilanz aufzustellen. ²In der Anfangsbilanz sind die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, mit denen sie im Falle einer Einlage nach § 27 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes anzusetzen wären. ³Abweichend von Satz 2 sind Wirtschaftsgüter, die in einer Schlußbilanz im Sinne des Absatzes 2 mit dem Buchwert angesetzt worden sind, in der Anfangsbilanz mit den Werten anzusetzen, die in einer auf den Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht zu erstellenden Steuerbilanz auszuweisen wären. ⁴Ermittelt die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihren Gewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit

den Betriebsausgaben, so sind für die Bemessung der Abschreibungen § 24 Abs. 2 Nr. 2 und § 33 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.

(4) Beginnt oder erlischt die Steuerbefreiung nur teilweise, so gelten die Vorschriften über die Gewinnermittlung nach den Absätzen 2 und 3 für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens.

(5) Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

(6) ¹Wird eine steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, deren Anteile an einer Kapitalgesellschaft nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, von der Körperschaftsteuer befreit, so ist § 40 des Einkommensteuergesetzes auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn in dem Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. ²An die Stelle des Veräußerungspreises tritt der gemeine Wert der Anteile in dem Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet.

ZWEITES KAPITEL

Sondervorschriften für die Organschaft

§ 13

Aktiengesellschaft oder Komanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft

¹Verpflichtet sich eine Aktiengesellschaft oder Komanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 15 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- ¹Der Organträger muß an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen und unmittelbar in einem solchen Maße beteiligt sein, daß ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung). ²Eine mittelbare Beteiligung genügt, wenn jede der Beteiligungen, auf denen die mittelbare Beteiligung beruht, die Mehrheit der Stimmrechte gewährt.
- ¹Die Organgesellschaft muß von dem in Nummer 1 bezeichneten Zeitpunkt an ununterbrochen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. ²Die organisatorische Eingliederung ist stets gegeben, wenn die Organgesellschaft durch einen Beherrschungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes die Leitung ihres

Unternehmens dem Unternehmen des Organträgers unterstellt oder wenn die Organgesellschaft eine nach den Vorschriften der §§ 319 bis 327 des Aktiengesetzes eingegliederte Gesellschaft ist.

3. ¹Der Organträger muß eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland oder eine Personengesellschaft im Sinne des § 38 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sein. ²An der Personengesellschaft dürfen nur Gesellschafter beteiligt sein, die mit dem auf sie entfallenden Teil des zuzurechnenden Einkommens im Geltungsbereich dieses Gesetzes der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterliegen. ³Sind ein oder mehrere Gesellschafter der Personengesellschaft beschränkt einkommensteuerverpflichtig, so müssen die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein. ⁴Das gleiche gilt, wenn an der Personengesellschaft eine oder mehrere Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben.
4. ¹Der Gewinnabführungsvertrag muß auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während dieser Zeit durchgeführt werden und spätestens am Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft wirksam werden, für das Satz 1 erstmals angewendet werden soll. ²Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt.
5. Die Organgesellschaft darf Beträge aus dem Jahresüberschuß nur insoweit in freie Rücklagen einstellen, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

§ 14

Besondere Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft

Bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft gilt abweichend von den allgemeinen Vorschriften folgendes:

1. Ein Verlustvortrag im Sinne des § 66 des Einkommensteuergesetzes ist nicht zulässig.
2. ¹Die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach denen die Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft außer Ansatz bleiben, sind nur anzuwenden, wenn der Organträger zu den durch diese Vorschriften begünstigten Steuerpflichtigen gehört. ²Ist der Organträger eine Personengesellschaft, so sind die Vorschriften insoweit anzuwenden, als das zuzurechnende Einkommen auf einen Gesellschafter entfällt, der zu den begünstigten Steuerpflichtigen gehört.

§ 15

Ausgleichszahlungen

¹Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe der geleisteten Ausgleichszahlungen und der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 30 selbst zu versteuern. ²Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat die Organgesellschaft die Summe der geleisteten Ausgleichszahlungen zuzüglich der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung anstelle des Organträgers zu versteuern.

§ 16

Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

¹Die Vorschriften der §§ 13 bis 15 gelten entsprechend, wenn eine andere als eine der in § 13 Satz 1 bezeichneten Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sich verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 13 abzuführen. ²Weitere Voraussetzungen sind, daß

1. der Vertrag in schriftlicher Form abgeschlossen wird,
2. die Gesellschafter dem Vertrag mit einer Mehrheit von drei Vierteln der abgegebenen Stimmen zustimmen,
3. eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes vereinbart wird und
4. die Abführung von Erträgen aus der Auflösung von freien vorvertraglichen Rücklagen abgeschlossen wird.

§ 17

Ausländische Organträger

¹Verpflichtet sich eine Organgesellschaft, ihren ganzen Gewinn an ein ausländisches gewerbliches Unternehmen, das im Inland eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhält, abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus der inländischen Zweigniederlassung zuzurechnen, wenn

1. der Gewinnabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung abgeschlossen ist,
2. die für die finanzielle Eingliederung erforderliche Beteiligung zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehört und
3. die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung im Verhältnis zur Zweigniederlassung selbst gegeben ist.

²Im übrigen gelten die Vorschriften der §§ 13 bis 16 sinngemäß.

§ 18

Steuerabzug bei dem Organträger

(1) Sind bei der Organgesellschaft die Voraussetzungen für die Anwendung besonderer Tarifvorschriften erfüllt, die einen Abzug von der Körperschaftsteuer vorsehen, und unterliegt der Organträger der Körperschaftsteuer, so sind diese Tarifvorschriften beim Organträger so anzuwenden, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihm selbst erfüllt.

(2) Unterliegt der Organträger der Einkommensteuer, so gilt Absatz 1 entsprechend, soweit für die Einkommensteuer gleichartige Tarifvorschriften wie für die Körperschaftsteuer bestehen.

(3) ¹Ist der Organträger eine Personengesellschaft, so gelten die Absätze 1 und 2 für die Gesellschafter der Personengesellschaft entsprechend. ²Bei jedem Gesellschafter ist der Teilbetrag abzuziehen, der dem auf den Gesellschafter entfallenden Bruchteil des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft entspricht.

(4) Ist der Organträger ein ausländisches Unternehmen im Sinne des § 17, so gelten die Absätze 1 bis 3 entsprechend, soweit die besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen anwendbar sind.

(5) Sind in dem Einkommen der Organgesellschaft Betriebseinnahmen enthalten, die einem Steuerabzug unterlegen haben, so ist die einbehaltene Steuer auf die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer des Organträgers, oder wenn der Organträger eine Personengesellschaft ist, anteilig auf die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer der Gesellschafter anzurechnen.

DRITTES KAPITEL**Sondervorschriften
für Versicherungsunternehmen**

§ 19

**Versicherungstechnische Rückstellungen,
Abschlußaufwendungen**

(1) ¹Versicherungstechnische Rückstellungen sind, soweit sie nicht bereits nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes anzusetzen sind, in der Steuerbilanz zu bilden, soweit sie für die Leistungen aus den am Bilanzstichtag laufenden Versicherungsverträgen erforderlich sind. ²Der in der Handelsbilanz ausgewiesene Wertansatz einer versicherungstechnischen Rückstellung darf in der Steuerbilanz nicht überschritten werden; das gilt auch bei Anwendung der §§ 20 bis 24.

(2) Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen dürfen in der Steuerbilanz nicht aktiviert werden.

§ 20

Beitragsübertrag

(1) ¹Als Beitragsübertrag ist in der Steuerbilanz der bei zeitanteiliger Aufteilung auf das folgende Wirtschaftsjahr entfallende Teil des Betrags auszuweisen, der sich aus dem Tarifbeitrag nach Abzug der gesamten einmaligen Aufwendungen ergibt, die nicht Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen oder für die Leistung sind, die für den Eintritt des Versicherungsfalles vereinbart worden ist. ²Sind in der Lebensversicherung die bei zeitanteiliger Aufteilung auf das folgende Wirtschaftsjahr entfallenden Spar- und Risikoteile des Tarifbeitrags höher als der Betrag, der sich bei Anwendung des Satzes 1 ergibt, ist als Beitragsübertrag der höhere Betrag auszuweisen. ³Wird ein Tarifbeitrag nicht erhoben, so tritt an seine Stelle der vereinbarte Beitrag.

(2) Absatz 1 ist für das in Rückdeckung übernommene Versicherungsgeschäft mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle der Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen der Beitrag tritt, der dem Anteil des Rückversicherers an diesen Aufwendungen des Vorversicherers entspricht.

(3) Ist eine Rückversicherung vereinbart, so ergibt sich der Beitragsübertrag für eigene Rechnung als Unterschiedsbetrag der Wertansätze nach den Absätzen 1 und 2.

§ 21

Schwankungsrückstellung

(1) Die Rückstellung für den Ausgleich des schwankenden Jahresbedarfs (Schwankungsrückstellung) ist in der Steuerbilanz mit dem Wert anzusetzen, der sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergibt.

(2) Liegen für die Ermittlung des Wertes der Schwankungsrückstellung nach Absatz 1 allgemein gültige statistische Grundlagen nicht vor, ist die Rückstellung für den Selbstbehalt des selbstabgeschlossenen und des in Rückdeckung übernommenen Versicherungsgeschäfts anzusetzen

1. in der Hagelversicherung bis zu einem Höchstbetrag von 180 vom Hundert, in den übrigen Zweigen der Elementarversicherung einschließlich der Feuerversicherung je Versicherungszweig bis zu einem Höchstbetrag von 120 vom Hundert des Selbstbehaltsbeitrags, der in dem am Bilanzstichtag endenden und in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr im Durchschnitt jährlich verdient worden ist;

2. ¹in den übrigen Zweigen der Schaden- und Unfallversicherung bis zu einem Höchstbetrag von 75 vom Hundert der Summe der Überschäden in den zehn Wirtschaftsjahren, die vor dem Bilanzstichtag geendet haben (Beobachtungszeitraum), vervielfacht mit dem Verhältnis aus dem verdienten Beitrag des am Bilanzstichtag endenden

Wirtschaftsjahrs und dem im Beobachtungszeitraum im Durchschnitt verdienten Jahresbeitrag.²Die Rückstellung darf nur gebildet werden, wenn erhebliche Schwankungen im Schadenverlauf auftreten.

(3) Solange der Höchstbetrag nicht erreicht ist, sind der Schwankungsrückstellung im Wirtschaftsjahr fünf vom Hundert des Höchstbetrags zuzüglich 50 vom Hundert des in dem einzelnen Versicherungszweig im Wirtschaftsjahr eingetretenen Unterschadens zuzuführen.

(4) Tritt ein Überschaden auf, so ist die für den Versicherungszweig gebildete Schwankungsrückstellung insoweit aufzulösen.

(5) Bei der Ermittlung des Unterschadens oder des Überschadens bleiben die Zuführung zur Schwankungsrückstellung und die Auflösung der Schwankungsrückstellung außer Betracht.

(6) Versicherungsunternehmen, die die Kreditversicherung betreiben, dürfen für die Kautionsversicherung, für die sie eine Delkredererückstellung auszuweisen haben, eine Schwankungsrückstellung nicht bilden.

§ 22

Rückstellung für Großrisiken

(1) ¹Gewährt ein Versicherungsunternehmen Versicherungsschutz für Großrisiken, so hat es hierfür in der Steuerbilanz eine Rückstellung auszuweisen, solange ein Ausgleich von Leistung und Gegenleistung im Wirtschaftsjahr innerhalb der Großrisiken eines Versicherungszweigs noch nicht erreicht ist. ²Großrisiken sind Risiken, die nach der Art des zu versichernden Risikos bei dem Unternehmen in bestehende Versicherungsgemeinschaften nicht eingeordnet werden können und deren versicherter Selbstbehalt je Risiko das Zweifache des höchsten bisherigen Selbsthalts je Risiko in vergleichbaren Versicherungszweigen übersteigt.

(2) Die Rückstellung für Großrisiken ist mit dem Wert anzusetzen, der sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergibt.

(3) ¹Liegen für die Ermittlung des Wertes der Rückstellung nach Absatz 2 allgemein gültige statistische Grundlagen nicht vor, so darf die Rückstellung die höchste für ein einzelnes Großrisiko auf eigene Rechnung übernommene Versicherungssumme abzüglich der im Wirtschaftsjahr auf die Großrisiken des Versicherungszweigs insgesamt vereinnahmten Selbsthaltsbeiträge nicht übersteigen. ²Solange dieser Höchstbetrag nicht erreicht ist, ist der Rückstellung jährlich der Unterschied zwischen 20 vom Hundert des Höchstbetrags und dem Schadenaufwand des Versicherungszweigs zuzuführen.

(4) Die Rückstellung ist außer bei Wegfall der Voraussetzungen des Absatzes 1 aufzulösen

1. bei Anwendung des Absatzes 2 in Höhe des Schadenaufwandes für den Versicherungszweig,
2. bei Anwendung des Absatzes 3 in Höhe des Schadenaufwandes für den Versicherungszweig, der 20 vom Hundert des Höchstbetrags (Absatz 3 Satz 1) übersteigt.

§ 23

Alterungsrückstellung

(1) ¹Hat ein Versicherungsunternehmen, das das Krankenversicherungsgeschäft betreibt, sich den Versicherten gegenüber verpflichtet, wegen der mit dem Alter der Versicherten steigenden Wagnisse weder die Beiträge zu erhöhen noch die Leistungen zu mindern, so ist eine Alterungsrückstellung in Höhe des Betrags anzusetzen, der sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergibt. ²Dabei ist der im Geschäftsplan festgelegte Rechnungszinssatz zugrunde zu legen, wenn das Versicherungsunternehmen verpflichtet ist, die in dieser Höhe gebildete Alterungsrückstellung der Versicherungsgemeinschaft bei einer anderen Festsetzung des Beitrags anzurechnen.

(2) Übersteigt in einem Versicherungstarif aufgrund des Zillmer-Verfahrens oder der Bildung von Altersgruppen bei dem einzelnen Vertrag der Barwert der künftigen Beitragseinnahmen den Barwert der künftigen Versicherungsleistungen, so ist der Unterschiedsbetrag von der Alterungsrückstellung abzusetzen.

§ 24

Beitragsrückerstattungen

(1) Beitragsrückerstattungen, die für das selbst abgeschlossene Geschäft aufgrund des Jahresergebnisses oder des versicherungstechnischen Überschusses gewährt werden, sind abziehbar

1. ¹In der Lebens- und Krankenversicherung bis zu dem nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Jahresergebnis für das selbst abgeschlossene Geschäft, erhöht um die für Beitragsrückerstattungen aufgewendeten Beträge, die das Jahresergebnis gemindert haben, und gekürzt um den Betrag, der sich aus der Auflösung einer Rückstellung nach Absatz 2 Satz 2 ergibt, sowie um den Nettoertrag des nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzenden Betriebsvermögens am Beginn des Wirtschaftsjahrs. ²Als Nettoertrag gilt der Ertrag aus langfristiger Kapitalanlage, der anteilig auf das Betriebsvermögen entfällt, nach Abzug der entsprechenden persönlichen und sachlichen Betriebsausgaben;
2. ¹In der Schaden- und Unfallversicherung bis zur Höhe des versicherungstechnischen Überschusses des einzelnen Versicherungszweigs aus dem selbst abgeschlossenen Geschäft für eigene Rechnung. ²Für die Berechnung des abziehbaren Betrags ist der versicherungstechnische Über-

schoß aus der Beitragseinnahme nach Abzug aller anteiligen persönlichen und sachlichen Betriebsausgaben einschließlich der auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Versicherungsleistungen, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten zu ermitteln.

(2) ¹Zuführungen zu einer Rückstellung für Beitragsrückerstattung sind insoweit abziehbar, als die ausschließliche Verwendung der Rückstellung für diesen Zweck durch die Satzung oder durch geschäftsplanmäßige Erklärung gesichert ist. ²Die Rückstellung ist vorbehaltlich des Satzes 3 aufzulösen, soweit sie höher ist als die Summe der in den folgenden Nummern 1 bis 4 bezeichneten Beträge:

1. die Zuführungen innerhalb des am Bilanzstichtag endenden Wirtschaftsjahrs und der zwei vorangegangenen Wirtschaftsjahre,
2. der Betrag, dessen Ausschüttung als Beitragsrückerstattung vom Versicherungsunternehmen vor dem Bilanzstichtag verbindlich festgelegt worden ist,
3. in der Krankenversicherung der Betrag, dessen Verwendung zur Ermäßigung von Beitragserhöhungen im folgenden Geschäftsjahr vom Versicherungsunternehmen vor dem Bilanzstichtag verbindlich festgelegt worden ist,
4. in der Lebensversicherung der Betrag, der für die Finanzierung der auf die abgelaufenen Versicherungsjahre entfallenden Schlußgewinnanteile erforderlich ist.

³Eine Auflösung braucht nicht zu erfolgen, soweit an die Versicherten Kleinbeträge auszuzahlen wären und die Auszahlung dieser Beträge mit einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand verbunden wäre.

VIERTES KAPITEL

Sondervorschriften für Genossenschaften

§ 25

Genossenschaftliche Rückvergütung

(1) ¹Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder sind nur insoweit als Betriebsausgaben abziehbar, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind. ²Zur Feststellung dieser Beträge ist der Überschuß

1. bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf,
2. bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz

aufzuteilen. ³Der hiernach sich ergebende Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft bildet die obere Grenze für den Abzug. ⁴Überschuß im Sinne des Satzes 2 ist das um den Gewinn aus Nebengeschäften ge-

minderte Einkommen vor Abzug der genossenschaftlichen Rückvergütungen und des Verlustvortrags.

(2) ¹Voraussetzung für den Abzug nach Absatz 1 ist, daß die genossenschaftliche Rückvergütung unter Bemessung nach der Höhe des Umsatzes zwischen den Mitgliedern und der Genossenschaft bezahlt ist und daß sie

1. auf einem durch die Satzung der Genossenschaft eingeräumten Anspruch des Mitglieds beruht oder
2. durch Beschluß der Verwaltungsorgane der Genossenschaft festgelegt und der Beschluß den Mitgliedern bekanntgegeben worden ist oder
3. in der Generalversammlung beschlossen worden ist, die den Gewinn verteilt.

²Nachzahlungen der Genossenschaft für Lieferungen oder Leistungen und Rückzahlungen von Unkostenbeiträgen sind wie genossenschaftliche Rückvergütungen zu behandeln.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Kreditgenossenschaften und Zentralkassen im Sinne des § 26 Abs. 2 Nr. 9 und 10.

DRITTER TEIL

Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen

§ 26

Steuersatz

(1) Die Körperschaftsteuer beträgt 56 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens.

(2) Sie ermäßigt sich auf 46 vom Hundert

1. bei öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen,
2. bei anderen als den unter Nummer 1 bezeichneten Kreditinstituten in der Form einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für Einkünfte aus dem langfristigen Kommunalkredit-, Realkredit- und Meliorationskreditgeschäft,
3. bei Staatsbanken, soweit sie Aufgaben staatswirtschaftlicher Art erfüllen,
4. bei privaten Bausparkassen für Einkünfte aus dem langfristigen Kommunalkredit- und Realkreditgeschäft,
5. bei reinen Hypothekenbanken,
6. bei gemischten Hypothekenbanken für die Einkünfte aus den in § 5 des Hypothekendarstellungsgesetzes bezeichneten Geschäften,
7. bei Schiffspfandbriefbanken,
8. bei der Industriekreditbank Aktiengesellschaft, der Deutschen Industriebank, der Berliner In-

dustriebank Aktiengesellschaft und der Saarländischen Investitionskreditbank Aktiengesellschaft für Einkünfte aus dem langfristigen Kreditgeschäft,

9. bei Kreditgenossenschaften,
10. bei Zentralkassen, die sich auf ihre eigentlichen genossenschaftlichen Aufgaben beschränken; das gilt auch für Zentralen, die in Form einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, und
11. bei der Deutschen Genossenschaftskasse.

(3) Die Körperschaftsteuer mindert oder erhöht sich nach den Vorschriften des Vierten Teils.

(4) Zur Berechnung der Körperschaftsteuer wird das zu versteuernde Einkommen auf volle zehn Deutsche Mark nach unten abgerundet.

(5) Wird die Einkommensteuer aufgrund der Ermächtigung des § 191 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes herabgesetzt oder erhöht, so ermäßigt oder erhöht sich die Körperschaftsteuer entsprechend.

§ 27

Freibetrag für kleinere Körperschaften

¹Vom Einkommen der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ist ein Freibetrag von 5 000 Deutsche Mark, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, abzuziehen. ²Übersteigt das Einkommen 10 000 Deutsche Mark, wird der Freibetrag um die Hälfte des übersteigenden Betrags gekürzt. ³Die Sätze 1 und 2 gelten nicht

1. für Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören,
2. für Vereine im Sinne des § 28.

§ 28

Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

(1) ¹Vom Einkommen der unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie der unbeschränkt steuerpflichtigen Vereine, deren Tätigkeit sich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft beschränkt, ist ein Freibetrag in Höhe von 30 000 Deutsche Mark, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, im Veranlagungszeitraum der Gründung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen abzuziehen. ²Voraussetzung ist, daß

1. die Mitglieder der Genossenschaft oder dem Verein Flächen zur Nutzung oder für die Be-

wirtschaftung der Flächen erforderliche Gebäude überlassen und

2. a) bei Genossenschaften die Summe der Werte der Geschäftsanteile,
- b) bei Vereinen der Wert des Anteils an dem Vermögen, das im Zeitpunkt der Auflösung an die Mitglieder fällt,

nicht wesentlich von dem Verhältnis abweicht, in dem der Wert der von dem Gesellschafter zur Nutzung überlassenen Flächen und Gebäude zu dem Wert der insgesamt zur Nutzung überlassenen Flächen und Gebäude steht.

(2) Absatz 1 Satz 1 gilt auch für unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie für unbeschränkt steuerpflichtige Vereine, die eine gemeinschaftliche Tierhaltung im Sinne des § 51 a des Bewertungsgesetzes betreiben.

§ 29

Besteuerung ausländischer Einkunftsteile

(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die in einem ausländischen Staat mit ihren aus diesem Staat stammenden Einkünften (ausländische Einkünfte) zu einer der inländischen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden (ausländische Steuer), ist, sofern nicht die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sind, die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer auf den Teil der inländischen Körperschaftsteuer anzurechnen, der auf diese ausländischen Einkünfte entfällt.

(2) Statt der Anrechnung einer ausländischen Steuer nach Absatz 1 ist auf Antrag des Steuerpflichtigen die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer ganz oder zu einem Teil bei der Ermittlung der ausländischen Einkunftsteile, von denen sie erhoben wird, abzuziehen.

(3) ¹Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein Betrieb gewerblicher Art einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts (Muttergesellschaft) nachweislich seit Beginn des Wirtschaftsjahrs mindestens zu 10 vom Hundert unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Tochtergesellschaft) beteiligt, die in dem nach Satz 2 maßgebendem Wirtschaftsjahr ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 (Bundesgesetzbl. I S. 1713) fallenden Tätigkeiten oder aus § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, so ist auf Antrag der Muttergesellschaft auf deren Körperschaftsteuer von den Gewinnanteilen, die die Tochtergesellschaft an sie ausschüttet, auch eine vom Gewinn erhobene Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen. ²Anrechenbar ist die

Steuer, die die Tochtergesellschaft für das Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, entrichtet hat, soweit die Steuer dem Verhältnis der auf die Muttergesellschaft entfallenden Gewinnanteile zum ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft, höchstens jedoch am Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft, entspricht. ³Ausschüttbarer Gewinn ist der nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn des Wirtschaftsjahrs, für das die Tochtergesellschaft die Ausschüttung vorgenommen hat, vor Bildung oder Auflösung von offenen Rücklagen. ⁴Der anrechenbare Betrag ist bei der Ermittlung der Einkünfte der Muttergesellschaft den auf ihre Beteiligung entfallenden Gewinnanteilen hinzuzurechnen. ⁵Die nach diesem Absatz anrechenbare Steuer ist erst nach der nach Absatz 1 anrechenbaren Steuer anzurechnen und bleibt bei einem Abzug nach Absatz 2 außer Ansatz. ⁶Im übrigen ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden.

(4) Hat eine Tochtergesellschaft, die alle Voraussetzungen des Absatzes 3 erfüllt, Geschäftsleitung und Sitz in einem Entwicklungsland im Sinne des Entwicklungshilfe-Steuergesetzes, so ist für Gewinnanteile, die in einem Zeitpunkt ausgeschüttet werden, zu dem die Leistung von Entwicklungshilfe durch Kapitalanlagen in Entwicklungsländern zur Inanspruchnahme von Vergünstigungen nach dem Entwicklungshilfe-Steuergesetz berechtigt, bei der Anwendung des Absatzes 3 davon auszugehen, daß der anrechenbare Betrag dem Steuerbetrag entspricht, der nach den Vorschriften dieses Gesetzes auf die bezogenen Gewinnanteile entfällt.

(5) Die Anwendung der Absätze 3 und 4 setzt voraus, daß die Muttergesellschaft alle Nachweise erbringt, insbesondere

1. durch Vorlage sachdienlicher Unterlagen nachweist, daß die Tochtergesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten und aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht,
2. den ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft durch Vorlage von Bilanzen und Erfolgsrechnungen nachweist; auf Verlangen sind diese Unterlagen mit dem im Staat der Geschäftsleitung oder des Sitzes vorgeschriebenen oder üblichen Prüfungsvermerk einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren Stelle vorzulegen; und
3. die Festsetzung und Zahlung der anzurechnenden Steuern durch geeignete Unterlagen nachweist.

(6) ¹Bezieht eine Muttergesellschaft, die über eine Tochtergesellschaft (Absatz 3) mindestens zu 10 vom Hundert an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Enkelgesellschaft) mittelbar beteiligt ist, in einem Wirtschaftsjahr Gewinnanteile von der Tochtergesellschaft und schüttet die Enkelgesellschaft zu einem Zeitpunkt, der in dieses

Wirtschaftsjahr fällt, Gewinnanteile an die Tochtergesellschaft aus, so wird auf Antrag der Muttergesellschaft der Teil der von ihr bezogenen Gewinnanteile, der der nach ihrer mittelbaren Beteiligung auf sie entfallenden Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft entspricht, steuerlich so behandelt, als hätte sie in dieser Höhe Gewinnanteile unmittelbar von der Enkelgesellschaft bezogen. ²Hat die Tochtergesellschaft in dem betreffenden Wirtschaftsjahr neben den Gewinnanteilen einer Enkelgesellschaft noch andere Erträge bezogen, so findet Satz 1 nur Anwendung für den Teil der Ausschüttung der Tochtergesellschaft, der dem Verhältnis dieser Gewinnanteile zu der Summe dieser Gewinnanteile und der übrigen Erträge entspricht, höchstens aber in Höhe des Betrags dieser Gewinnanteile. ³Die Anwendung der vorstehenden Vorschriften setzt voraus, daß

1. die Enkelgesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 Nr. 1 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, und
2. die Tochtergesellschaft unter den Voraussetzungen des Absatzes 3 am Nennkapital der Enkelgesellschaft beteiligt ist und
3. die Muttergesellschaft für die unmittelbar gehaltenen Anteile alle steuerlichen Pflichten erfüllt, die ihr gemäß Absatz 5 bei der Anwendung der Absätze 3 und 4 für unmittelbar gehaltene Anteile obliegen.

(7) Die Vorschriften der §§ 101 bis 105, 107, 108 und 110 des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden. Bei der Anwendung des § 105 des Einkommensteuergesetzes beträgt die Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr 28 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens.

VIERTER TEIL Anrechnungsverfahren

ERSTES KAPITEL Körperschaftsteuerbelastung des ausgeschütteten Gewinns unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften und Personenvereinigungen

§ 30

Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer

(1) Schüttet eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft Gewinn aus, so mindert oder erhöht sich ihre Körperschaftsteuer um den Unter-

schiedsbetrag zwischen der bei ihr eingetretenen Belastung des Eigenkapitals (Tarifbelastung), das nach § 31 als für die Ausschüttung verwendet gilt, und der Belastung, die sich hierfür bei Anwendung eines Steuersatzes von 36 vom Hundert des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt (Ausschüttungsbelastung).

(2) Zur Tarifbelastung im Sinne des Absatzes 1 gehört nur die Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer, soweit sie nach dem 31. Dezember 1975 entstanden ist.

(3) ¹Beruhet die Ausschüttung auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluß, so tritt die Minderung oder Erhöhung für den Veranlagungszeitraum ein, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das die Ausschüttung erfolgt. ²In den übrigen Fällen ändert sich die Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in das die Ausschüttung fällt.

§ 31

Für die Ausschüttung verwendetes Eigenkapital

(1) Das Eigenkapital und seine Tarifbelastung sind nach den Vorschriften der §§ 32 bis 42 zu ermitteln.

(2) ¹Mit Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge des Eigenkapitals gelten in der Reihenfolge als für eine Ausschüttung verwendet, in der die Belastung abnimmt. ²Für den nichtbelasteten Teilbetrag ist die in § 33 Abs. 2 bezeichnete Reihenfolge seiner Unterteilung maßgebend. ³In welcher Höhe ein Teilbetrag als verwendet gilt, ist aus seiner Tarifbelastung abzuleiten.

(3) ¹Als für die Ausschüttung verwendet gilt auch der Betrag, um den sich die Körperschaftsteuer mindert. ²Erhöht sie sich, so gilt ein Teilbetrag des Eigenkapitals höchstens als verwendet, soweit er den nach § 34 Abs. 1 Nr. 1 von ihm abzuziehenden Erhöhungsbetrag übersteigt.

§ 32

Verwendbares Eigenkapital

(1) Eigenkapital im Sinne dieses Abschnitts ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem auf der Aktivseite und dem auf der Passivseite der Steuerbilanz ausgewiesenen Betriebsvermögen, das sich ohne Änderung der Körperschaftsteuer nach § 30 ergeben würde.

(2) ¹Das Eigenkapital ist zum Schluß eines Wirtschaftsjahrs in das für Ausschüttungen verwendbare (verwendbares Eigenkapital) und in das übrige Eigenkapital aufzuteilen. ²Das verwendbare Eigenkapital ist der das Nennkapital übersteigende Teil des Eigenkapitals, der sich zum Schluß des letzten vor dem Gewinnverteilungsbeschluß abgelaufenen Wirtschaftsjahrs ergibt. ³Ist ein Gewinnverteil-

lungsbeschluß nicht gefaßt, so tritt an dessen Stelle die Gewinnausschüttung.

(3) Enthält das Nennkapital Beträge, die ihm durch Umwandlung von Rücklagen zugeführt worden sind und waren die Rücklagen aus dem Gewinn eines nach dem 31. Dezember 1975 abgelaufenen Wirtschaftsjahrs gebildet worden, so gehört auch dieser Teil des Nennkapitals zu dem verwendbaren Eigenkapital.

§ 33

Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

(1) ¹Das verwendbare Eigenkapital ist zum Schluß jedes Wirtschaftsjahrs entsprechend seiner Tarifbelastung zu gliedern. ²Die einzelnen Teilbeträge sind jeweils aus der Gliederung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr abzuleiten. ³In der Gliederung sind vorbehaltlich des § 35 die Teilbeträge getrennt auszuweisen, die entstanden sind aus

1. Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1975 der Körperschaftsteuer ungemildert unterliegen,
2. Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1975 ermäßigter Körperschaftsteuer unterliegen,
3. Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen oder die das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft in vor dem 1. Januar 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben.

(2) Der in Absatz 1 Nr. 3 bezeichnete Teilbetrag ist zu unterteilen in

1. Eigenkapitalteile, die in nach dem 31. Dezember 1975 abgelaufenen Wirtschaftsjahren aus ausländischen Einkünften entstanden sind,
2. sonstige Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen und nicht unter Nummer 3 oder 4 einzuordnen sind,
3. verwendbares Eigenkapital, das bis zum Ende des letzten vor dem 1. Januar 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahrs entstanden ist,
4. Einlagen der Anteilseigner, die das Eigenkapital in nach dem 31. Dezember 1975 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben.

§ 34

Zuordnung der bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben

(1) Zur Berechnung der in § 33 bezeichneten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals sind die bei der Ermittlung des Einkommens nichtabziehbaren Ausgaben für nach dem 31. Dezember 1975 abgelaufene Wirtschaftsjahre wie folgt abzuziehen:

1. die Körperschaftsteuererhöhung von dem Teilbetrag, auf den sie entfällt,
2. ermäßigte Körperschaftsteuer von dem Einkommensteil, der ihr unterliegt,
3. ausländische Steuer von den ihr unterliegenden ausländischen Einkünften,
4. sonstige nichtabziehbare Ausgaben von den Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1975 ungemildert der Körperschaftsteuer unterliegen.

(2) ¹Soweit die in Absatz 1 Nr. 4 bezeichneten Einkommensteile für den Abzug nach dieser Vorschrift nicht ausreichen, treten die Einkommensteile an ihre Stelle, die nach dem 31. Dezember 1975 ermäßigter Körperschaftsteuer unterliegen. ²Dabei ist die Reihenfolge maßgebend, in der die Tarifbelastung abnimmt. ³Übersteigen die sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben auch diese Einkommensteile, so ist der Unterschiedsbetrag den in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehenden Einkommensteilen in der in Satz 2 bezeichneten Reihenfolge zuzuordnen.

(3) Bei der Ermittlung des Einkommens nichtabziehbare Ausgaben für vor dem 1. Januar 1976 abgelaufene Wirtschaftsjahre, die das Betriebsvermögen in einem später abgelaufenen Wirtschaftsjahr gemindert haben, sind von dem Teilbetrag im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 3 abzuziehen.

§ 35

Einordnung bestimmter ermäßigt belasteter Eigenkapitalteile

(1) Ermäßigt belastete Eigenkapitalteile sind nach Maßgabe des Absatzes 2 aufzuteilen, es sei denn, daß die Körperschaftsteuer nur durch einen besonderen Steuersatz ermäßigt wird.

(2) ¹Aufzuteilen sind

1. ein Eigenkapitalteil, dessen Tarifbelastung niedriger ist als die Ausschüttungsbelastung, in einen in Höhe der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrag und in einen nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag,
2. ein Eigenkapitalteil, dessen Tarifbelastung höher ist als die Ausschüttungsbelastung, in einen in Höhe der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrag und in einen ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag. ²Unterliegt das Einkommen einem ermäßigten Steuersatz, so tritt an die Stelle des ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrags der Teilbetrag, der bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes entsteht.

(3) Die belasteten Teilbeträge sind aus der Tarifbelastung der aufzuteilenden Eigenkapitalteile abzuleiten.

(4) Die Teilbeträge gelten wie folgt als entstanden:

1. der in Höhe der Ausschüttungsbelastung belastete Teilbetrag als aus Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1975 einer Körperschaftsteuer von 36 vom Hundert unterliegen,
2. der ungemildert mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag als aus Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1975 ungemildert der Körperschaftsteuer unterliegen,
3. der nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag als aus Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen.

§ 36

Berücksichtigung von Verlusten bei dem verwendbaren Eigenkapital

(1) Verluste, die sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben haben, sind bei der Ermittlung des nichtbelasteten Teilbetrags im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 2 abzuziehen.

(2) ¹Der Abzug nach Absatz 1 ist durch eine Hinzurechnung auszugleichen, soweit die Verluste in späteren Veranlagungszeiträumen bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden. ²Soweit abgezogene Verluste in einem vor dem 1. Januar 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahr entstanden sind, ist die Hinzurechnung bei dem Teilbetrag im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 3 vorzunehmen.

§ 37

Gliederung bei Erlaß

¹Wird Körperschaftsteuer nach § 208 der Abgabenordnung erlassen, so ist der Betrag, dessen Belastung mit Körperschaftsteuer sich mit dem Erlaßbetrag deckt, von dem belasteten Teil des Eigenkapitals abzuziehen und dem nichtbelasteten Teilbetrag im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 2 zusammen mit der erlassenen Körperschaftsteuer hinzuzurechnen. ²Das gleiche gilt, wenn die Körperschaftsteuer nach § 144 der Abgabenordnung niedriger festgesetzt wird.

§ 38

Fehlendes verwendbares Eigenkapital

(1) ¹Reicht für eine Gewinnausschüttung das verwendbare Eigenkapital nicht aus, so erhöht sich die Körperschaftsteuer um $\frac{9}{16}$ des Unterschiedsbetrags. ²§ 30 Abs. 3 gilt entsprechend.

(2) Der in Absatz 1 bezeichnete Unterschiedsbetrag und der darauf entfallende Betrag der Körperschaftsteuererhöhung sind in den folgenden Wirtschaftsjahren bei der Ermittlung des Teilbetrags im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 2 jeweils von den neu entstandenen sonstigen Vermögensmehrungen abzuziehen.

§ 39

Gliederung des Eigenkapitals bei dem Organträger

¹Ist die Kapitalgesellschaft Organträger im Sinne des § 13, so sind ihr die Vermögensmehrungen, die bei der Organgesellschaft vor Berücksichtigung der Gewinnabführung entstehen, zur Ermittlung der Teilbeträge ihres verwendbaren Eigenkapitals wie eigene Vermögensmehrungen zuzurechnen. ²Von der Zurechnung sind auszunehmen:

1. Beträge, die die Organgesellschaft nach § 15 zu versteuern hat,
2. Einlagen, die die Anteilseigner der Organgesellschaft geleistet haben,
3. Vermögen, das durch Gesamtrechtsnachfolge auf die Organgesellschaft übergegangen ist.

§ 40

Gliederung des Eigenkapitals der Organgesellschaften

(1) Ist die Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne des § 13 oder 16, so bleiben bei der Ermittlung ihres verwendbaren Eigenkapitals die Vermögensmehrungen, die dem Organträger in den Fällen des § 39 zuzurechnen sind, vorbehaltlich des Absatzes 2 stets außer Ansatz.

(2) ¹Übersteigen die in Absatz 1 bezeichneten Vermögensmehrungen den abgeführten Gewinn, so ist der Unterschiedsbetrag bei der Organgesellschaft in den Teilbetrag im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4 einzuordnen. ²Unterschreiten die Vermögensmehrungen den abgeführten Gewinn, so gilt § 31 Abs. 2 mit der Maßgabe, daß der in Satz 1 bezeichnete Teilbetrag vor den übrigen Teilbeträgen als verwendet gilt.

§ 41

Tarifbelastung bei Vermögensübernahme

(1) Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder auf eine sonstige unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 46 über, so sind die nach den §§ 33 bis 40 ermittelten Eigenkapitalteile der aufgelösten Kapitalgesellschaft den entsprechenden Teilbeträgen der aufnehmenden Körperschaft hinzuzurechnen.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist das übergegangene verwendbare Eigenkapital der aufgelösten Kapitalgesellschaft dem Teilbetrag im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 2 hinzuzurechnen, wenn die aufnehmende Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit ist.

§ 42

Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach Übertragung von Anteilen

(1) ¹Erwirbt ein anrechnungsberechtigter Steuerpflichtiger einen oder mehrere Anteile an einer

unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft von einem wesentlich beteiligten nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner, dessen Gewinn aus der Veräußerung der Anteile im Inland nicht steuerpflichtig ist, so gilt der Teil des verwendbaren Eigenkapitals, der dem Verhältnis des Nennbetrags der übergegangenen Anteile zum gesamten Nennkapital entspricht, als Einlage des Erwerbers. ²Das gleiche gilt für den entsprechenden Teil der in späteren Wirtschaftsjahren anfallenden Vermögensmehrungen bis zur Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem in Satz 1 bezeichneten Teil des Eigenkapitals und den höheren Anschaffungskosten des Erwerbers.

(2) Eine wesentliche Beteiligung im Sinne des Absatzes 1 ist gegeben, wenn der nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten 5 Jahre zu mehr als 25 vom Hundert an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war.

(3) ¹Der in Absatz 1 bezeichnete Teil des Eigenkapitals und der Vermögensmehrungen gilt als zum Ende des Wirtschaftsjahrs eingelegt, in das der Erwerb oder die Vermögensmehrung fällt. ²Die Summe der als Einlage geltenden Beträge ist in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals innerhalb des Teilbetrags im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4 gesondert auszuweisen.

(4) ¹In den Fällen des Absatzes 1 vermindern sich die in § 33 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und Abs. 2 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Teilbeträge und die ihnen zuzurechnenden, in späteren Wirtschaftsjahren anfallenden Vermögensmehrungen jeweils um den Betrag, der dem in Absatz 1 bezeichneten Verhältnis entspricht. ²In Höhe des verbleibenden Restes können die geminderten Teilbeträge nicht als für Ausschüttungen verwendet gelten, die der Erwerber erhält.

(5) Die Absätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, wenn die Anschaffungskosten der im Veranlagungszeitraum erworbenen Anteile nicht mehr als 10 000 Deutsche Mark betragen.

(6) ¹Wird ein nichtanrechnungsberechtigter Anteilseigner mit Anteilen an einer Kapitalgesellschaft anrechnungsberechtigt, an der er wesentlich beteiligt ist, so gelten die Absätze 1 bis 5 insoweit sinngemäß. ²Absatz 1 Satz 2 und Absatz 5 sind mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle der Anschaffungskosten der Wert tritt, mit denen die Anteile nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung in einer Bilanz zu dem Zeitpunkt anzusetzen wären, in dem die Anrechnungsberechtigung eintritt.

§ 43

Ausnahmen von der Körperschaftsteuererhöhung

¹Die Körperschaftsteuer wird nach § 30 nicht erhöht, soweit

1. für die Ausschüttung der Teilbetrag im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt,

2. eine von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaft Gewinnausschüttungen an einen unbeschränkt steuerpflichtigen, von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseigner oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts vornimmt. ²Der Anteilseigner ist verpflichtet, der ausschüttenden Kapitalgesellschaft seine Befreiung durch eine Bescheinigung des Finanzamts nachzuweisen, es sei denn, er ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts.

³Nummer 2 gilt nicht, soweit die Gewinnausschüttung auf Anteile entfällt, die in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in einem nicht steuerbefreiten Betrieb gewerblicher Art gehalten werden.

§ 44

Sonstige Leistungen

(1) Die §§ 30 bis 43 gelten entsprechend, wenn eine Kapitalgesellschaft sonstige Leistungen bewirkt, die bei den Empfängern Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes sind.

(2) Besteht die Leistung in der Rückzahlung von Nennkapital, so gilt der Teil des Nennkapitals als zuerst für die Rückzahlung verwendet, der zum verwendbaren Eigenkapital gehört.

(3) Wird das Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen erhöht, so gilt die aus dem Gewinn eines vor dem 31. Dezember 1975 abgelaufenen Wirtschaftsjahrs gebildete Rücklage als vor den übrigen Rücklagen umgewandelt.

§ 45

Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung bei Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Unternehmerin

(1) Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine unbeschränkt steuerpflichtige, von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts über, so mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer um den Betrag, der sich nach § 30 ergeben würde, wenn das verwendbare Eigenkapital als im Zeitpunkt des Vermögensübergangs für eine Ausschüttung verwendet gelten würde.

(2) Die Körperschaftsteuer erhöht sich nicht

1. in den Fällen des § 43 und
2. soweit das verwendbare Eigenkapital aus Vermögensmehrungen entstanden ist, die es in vor dem 1. Januar 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben.

§ 46

Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung bei sonstigen Körperschaften

Für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Ein-

nahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören und die nicht Kapitalgesellschaften sind, gelten die §§ 30 bis 45 sinngemäß.

ZWEITES KAPITEL

Bescheinigungen; gesonderte Feststellung

§ 47

Bescheinigungen

(1) ¹Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften oder Personenvereinigungen sind vorbehaltlich der Absätze 2, 4 und 5 verpflichtet, einem Anteilseigner im Sinne des § 55 Abs. 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes auf Verlangen zu bescheinigen

1. die Höhe der Leistungen, die bei dem Anteilseigner Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes sind;
2. den Zahlungstag;
3. die Höhe der nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes anrechenbaren Körperschaftsteuer in einem Betrag oder einem Bruchteil der in Nummer 1 bezeichneten Einnahmen;
4. den Betrag der zu vergütenden Körperschaftsteuer im Sinne des § 53; es genügt, wenn sich die Angabe auf eine einzelne Aktie, einen einzelnen Geschäftsanteil oder einen einzelnen Genussschein bezieht;
5. die Höhe des für die Ausschüttung als verwendet geltenden Eigenkapitals im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4, soweit es auf den Anteilseigner entfällt. ²Gesondert auszuweisen ist ein darin enthaltener Betrag, der als Rückzahlung einer Einlage im Sinne des § 42 anzusehen ist.

(2) ¹Ist die Leistung der Körperschaft von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig und wird sie für Rechnung der Körperschaft durch ein Kreditinstitut erbracht, so kann das Kreditinstitut außer in den Fällen des § 42 anstelle der Körperschaft dem Anteilseigner eine Bescheinigung mit den in Absatz 1 bezeichneten Angaben erteilen. ²In diesem Falle darf die Körperschaft die Angaben nur bescheinigen, soweit der Anteilseigner nachweist, daß das Kreditinstitut sie nicht bescheinigt hat.

(3) Wird ein Dividendenschein ohne die Aktie zur Einlösung vorgelegt, so ist die Bescheinigung durch einen entsprechenden Hinweis zu kennzeichnen, wenn nicht nachgewiesen wird, daß derjenige, für dessen Rechnung die Einlösung beantragt wird, Anteilseigner im Sinne des § 55 Abs. 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes ist.

(4) Eine Bescheinigung nach den Absätzen 1 oder 2 darf nicht erteilt werden,

1. wenn ein nach Absatz 5 als veräußert gekennzeichnete Dividendenschein zur Einlösung vorgelegt wird,

2. wenn eine Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft einen Sammelantrag auf Vergütung von Körperschaftsteuer nach § 130 des Einkommensteuergesetzes stellt.

(5) Zum Nachweis der erstmaligen Veräußerung eines Dividendenscheins kann der Anteilseigner anstelle der Bescheinigung nach den Absätzen 1 oder 2 die Bescheinigung eines inländischen Kreditinstituts oder eines Notars verlangen, in der folgende Angaben enthalten sind:

1. der Name und die Anschrift des Veräußerers des Dividendenscheins;
2. die Wertpapier-Kennnummer und die Nummer des Dividendenscheins;
3. der Tag der Veräußerung;
4. der Veräußerungspreis;
5. die Bestätigung, daß der Dividendenschein in Gegenwart eines Vertreters eines inländischen Kreditinstituts oder eines Notars von dem Bogen, der die Dividendenscheine und den Erneuerungsschein zusammenfaßt, getrennt und als veräußert gekennzeichnet worden ist.

(6) Werden Bescheinigungen im Sinne der Absätze 1 bis 3 oder 5 mehrfach ausgefertigt, so sind Zweitschriften und weitere Ausfertigungen als solche zu kennzeichnen.

§ 48

Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Gesondert festgestellt werden

1. die nach § 33 ermittelten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals,
2. der für Ausschüttungen verwendbare Teil des Nennkapitals im Sinne des § 32 Abs. 3,
3. der nach § 42 Abs. 3 Satz 2 innerhalb des Teilbetrags im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4 gesondert auszuweisende Betrag.

FUNFTER TEIL

Entstehung, Veranlagung, Erhebung und Vergütung der Steuer

§ 49

Entstehung der Steuer

Die Körperschaftsteuer entsteht

1. für die veranlagte Steuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums;
2. für Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalen-

dervierteljahrs begründet wird, mit Begründung der Steuerpflicht;

3. im Falle der Abgeltung durch den Steuerabzug in dem Zeitpunkt, in dem die steuerabzugspflichtigen Einkünfte zufließen.

§ 50

Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

(1) Auf die Veranlagung zur Körperschaftsteuer sowie auf die Anrechnung, Entrichtung und Vergütung der Körperschaftsteuer sind die Vorschriften sinngemäß anzuwenden, die für die Einkommensteuer gelten, soweit dieses Gesetz nicht etwas anderes bestimmt.

(2) Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr gilt § 127 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe, daß die Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer bereits während des Wirtschaftsjahrs zu entrichten sind, das im Veranlagungszeitraum endet.

§ 51

Sondervorschriften für den Steuerabzug

(1) Die Vorschriften des § 155 Abs. 1 Nr. 6 und des § 161 des Einkommensteuergesetzes gelten für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit der Maßgabe, daß an die Stelle des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes jeweils der Ort der Geschäftsleitung oder des Sitzes tritt.

(2) Bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer werden Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, nicht erfaßt,

1. wenn es sich um Kapitalerträge im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes handelt,
2. wenn der Bezieher beschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einer inländischen Betriebsstätte anfallen oder
3. wenn die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der Steuerbefreiung ausgenommen sind.

(3) ¹Die Körperschaftsteuer, die auf die bei der Veranlagung nicht zu erfassenden Einkünfte entfällt, ist durch den Steuerabzug abgegolten. ²Dies gilt nicht

1. wenn der Gläubiger weiß, daß der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt;
2. soweit die Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 30 herzustellen ist.

§ 52

Ausschluß der Anrechnung

Sind die Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 des Einkommensteuergesetzes beim

Anteilseigner nicht steuerpflichtig oder werden sie nach § 51 Abs. 2 bei der Veranlagung nicht erfaßt, so ist § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden.

§ 53

Vergütung des Erhöhungsbetrags

(1) Die nach § 52 nicht anzurechnende Körperschaftsteuer wird an unbeschränkt steuerpflichtige, von der Körperschaftsteuer befreite Anteilseigner und an juristische Personen des öffentlichen Rechts auf Antrag vergütet, soweit sie sich nach § 30 erhöht, weil Eigenkapital im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 3 als für die Ausschüttung oder für die sonstige Leistung verwendet gilt.

(2) Für Anteilseigner, die nach § 2 Nr. 1 beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind, gilt Absatz 1 entsprechend mit der Maßgabe, daß die Körperschaftsteuer auch insoweit vergütet wird, als sie sich erhöht, weil Eigenkapital im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 1 als für die Ausschüttung oder für die sonstige Leistung verwendet gilt.

(3) Die Vergütung setzt voraus, daß der Antragsteller

1. die Höhe seiner Einnahmen und die ihm nach Absatz 1 oder 2 zu vergütende Körperschaftsteuer durch eine Bescheinigung im Sinne des § 47,
2. seine Befreiung von der Körperschaftsteuer durch eine Bescheinigung des Finanzamts,
3. den ausländischen Ort seines Sitzes und seiner Geschäftsleitung durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde

nachweist.

(4) Für die Vergütung ist das Bundesamt für Finanzen zuständig.

(5) ¹Auf Antrag einer Aktiengesellschaft oder Kapitalanlagegesellschaft veröffentlicht das Bundesamt für Finanzen jährlich einmal die Höhe der nach Absatz 1 oder 2 zu vergütenden Körperschaftsteuer, bezogen auf eine Aktie oder einen Anteilschein. ²Die Veröffentlichung ersetzt insoweit den in Absatz 3 Nr. 1 vorgeschriebenen Nachweis.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten nicht, soweit die Ausschüttung oder die sonstige Leistung auf Anteile entfällt, die in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des steuerbefreiten Anteilseigners oder in einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts oder in einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigners gehalten werden.

SECHSTER TEIL

Ermächtigungs- und Schlußvorschriften

§ 54

Ermächtigungen

(1) ¹Die Bundesregierung wird ermächtigt, zur Durchführung dieses Gesetzes mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung

1. Zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen und zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens den Umfang der Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 und 4 näher zu bestimmen. ²Dabei können

a) zur Durchführung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Vorschriften erlassen werden, nach denen die Steuerbefreiung nur eintritt,

aa) wenn die Leistungsempfänger nicht überwiegend aus dem Unternehmer oder seinen Angehörigen, bei Gesellschaften aus den Gesellschaftern und ihren Angehörigen bestehen,

bb) wenn bei Kassen mit Rechtsanspruch der Leistungsempfänger die Rechtsansprüche und bei Kassen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger die laufenden Kassenleistungen bestimmte Beträge nicht übersteigen, die dem Wesen der Kasse als soziale Einrichtung entsprechen;

cc) wenn bei Auflösung der Kasse ihr Vermögen satzungsmäßig nur für soziale Zwecke verwendet werden darf,

dd) wenn rechtsfähige Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen der Versicherungsaufsicht unterliegen,

ee) wenn bei rechtsfähigen Unterstützungskassen die Leistungsempfänger zu laufenden Beiträgen oder Zuschüssen nicht verpflichtet sind und die Leistungsempfänger oder die Arbeitnehmervertretungen des Betriebs oder der Dienststelle an der Verwaltung der Beträge, die der Kasse zufließen, beratend mitwirken können;

b) zur Durchführung des § 5 Abs. 1 Nr. 4 Vorschriften erlassen werden

aa) über die Höhe der für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung zulässigen Beitragseinnahmen,

bb) nach denen bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, deren Geschäftsbetrieb sich auf die Sterbegeldversicherung beschränkt, die Steuerbefreiung unabhängig von der Höhe der Beitragseinnahmen auch eintritt, wenn die Höhe des Sterbegeldes insgesamt die Leistung der nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 steuerbefreiten

Sterbekassen nicht übersteigt und wenn der Verein auch im übrigen eine soziale Einrichtung darstellt;

2. Vorschriften zu erlassen

- a) über die Kleinbeträge, um die eine Rückstellung für Beitragsrückerstattung nach § 24 Abs. 2 nicht aufgelöst zu werden braucht, wenn die Auszahlung dieser Beträge an die Versicherten mit einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand verbunden wäre;
- b) über die Herabsetzung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer nach § 26 Abs. 5;
- c) nach denen bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen und bei Herstellung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf Antrag ein Abzug von der Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung bis zur Höhe von 7,5 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter vorgenommen werden kann. ²Die Vorschriften des § 191 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes gelten entsprechend;
- d) nach denen Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit von geringerer wirtschaftlicher Bedeutung, die eine Schwankungsrückstellung nach § 21 nicht gebildet haben, zum Ausgleich des schwankenden Jahresbedarfs zu Lasten des steuerlichen Gewinns Beträge der nach § 37 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen zu bildenden Verlustrücklage zuführen können.

(2) Der Bundesminister der Finanzen wird ermächtigt,

1. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Vordrucke für

- a) die in § 47 vorgeschriebenen Bescheinigungen und
 - b) die Erklärung für die in § 48 vorgeschriebene gesonderte Feststellung
- zu bestimmen;

2. den Wortlaut dieses Gesetzes und der zu diesem Gesetz erlassenen Durchführungsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum, unter neuer Überschrift und in neuer Paragraphenfolge bekanntzumachen und dabei Unstimmigkeiten des Wortlauts zu beseitigen.

§ 55

Schlußvorschriften

(1) Dieses Gesetz ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den am 1. Januar 1976 beginnenden Veranlagungszeitraum anzuwenden.

(2) Die Vorschriften über die Gewinnermittlung sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1975 beginnen.

(3) ¹Schüttet eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft nach dem 31. Dezember 1975 aufgrund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses Gewinn für ein Wirtschaftsjahr aus, das vor dem 1. Januar 1976 abgelaufen ist, so erhöht sich die Körperschaftsteuer nach § 30 für den Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Ausschüttung vorgenommen wird; als berücksichtigungsfähige Ausschüttungen im Sinne des § 19 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung vom 13. Oktober 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 1869) gilt die Barausschüttung zuzüglich der darauf entfallenden Körperschaftsteuer in Höhe der Ausschüttungsbelastung. ²Satz 1, erster Halbsatz gilt sinngemäß für sonstige Körperschaften im Sinne des § 46.

(4) Die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 48 ist erstmals am Schluß des letzten Wirtschaftsjahrs vorzunehmen, das vor dem 1. Januar 1976 endet.

§ 56

Berlin-Klausel

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes vom 4. Januar 1952 (Bundesgesetzbl. I S. 1) auch im Land Berlin. Rechtsverordnungen, die aufgrund dieses Gesetzes erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes.

Artikel 3**Sparprämiengesetz
(SparPG 1975)****I. Persönliche Voraussetzungen****§ 1****Prämienberechtigte**

Natürliche Personen, die Sparleistungen (§ 3) erbringen (Sparer), erhalten auf Antrag Sparprämien, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Sparer muß zu Beginn oder im Laufe des Kalenderjahrs, in dem er die Sparleistungen erbracht hat, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§§ 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes) gewesen sein;
2. das maßgebende Einkommen des Sparerers darf die Einkommensgrenze (§ 2) nicht überschritten haben.

§ 2**Einkommensgrenze**

(1) Die Einkommensgrenze beträgt 24 000 Deutsche Mark, für Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 117 des Einkommensteuergesetzes für das Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung vorliegen, 48 000 Deutsche Mark. Werden die Ehegatten getrennt zur Einkommensteuer veranlagt (§ 119 des Einkommensteuergesetzes), gilt für jeden Ehegatten die Einkommensgrenze von 24 000 Deutsche Mark.

(2) Die Einkommensgrenze erhöht sich für jedes Kind im Sinne des § 28 Abs. 2 um 1 800 Deutsche Mark. Werden Ehegatten getrennt zur Einkommensteuer veranlagt (§ 119 des Einkommensteuergesetzes), so erhöht sich die Einkommensgrenze für ein Kind, das bei beiden Veranlagungen zu berücksichtigen ist, jeweils um 900 Deutsche Mark.

(3) Maßgebend ist das zu versteuernde Einkommen (§ 78 des Einkommensteuergesetzes), das im Kalenderjahr der Sparleistung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt, vermehrt um die folgenden Einkünfte und Bezüge:

1. Ausländische Einkünfte, die aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen von der Einkommensteuer freigestellt sind (§ 109 des Einkommensteuergesetzes);
2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen oder aufgrund völkerrechtlicher Übung von der Einkommensteuer befreit sind;

3. Einkünfte aus einer Montagetätigkeit im Ausland, von deren Besteuerung abgesehen wird (§ 106 des Einkommensteuergesetzes);

4. inländische Einkünfte, mit denen der Sparer beschränkt einkommensteuerpflichtig ist (§ 111 des Einkommensteuergesetzes, § 2 Abs. 1 des Außensteuergesetzes).

(4) Bei Kindern im Sinne des § 28 Abs. 2 bestimmt sich die Höhe der Einkommensgrenze und das maßgebende Einkommen nach den Verhältnissen der Personen, zu denen das Kindschaftsverhältnis besteht. Besteht das Kindschaftsverhältnis im Fall der getrennten Veranlagung von Ehegatten (§ 119 des Einkommensteuergesetzes) zu beiden Ehegatten, so ist die Voraussetzung des § 1 Nr. 2 erfüllt, wenn mindestens das maßgebende Einkommen eines Elternteils die für ihn geltende Einkommensgrenze nicht überschreitet.

II. Sachliche Voraussetzungen**1. Sparleistungen****§ 3****Anlagearten**

(1) Als Sparleistungen im Sinne dieses Gesetzes gelten

1. Beiträge aufgrund von Kontensparverträgen (§ 4);
2. Einzahlungen aufgrund von Wertpapiersparverträgen (§ 5);
3. Entschädigungsansprüche, die nach § 252 Abs. 3 des Lastenausgleichsgesetzes oder § 41 Abs. 4 des Reparationsschädengesetzes durch Gewährung von Schuldbuchforderungen oder Schuldverschreibungen erfüllt werden (§ 6);
4. Beiträge aufgrund von Bausparverträgen (§ 7);
5. Beiträge aufgrund von Baufinanzierungsverträgen (§ 8);
6. Aufwendungen für den Ersterwerb von Geschäftsanteilen an Bau- und Wohnungsgenossenschaften (§ 9);
7. Beiträge aufgrund bestimmter Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10);
8. Aufwendungen zur Begründung von Darlehnsforderungen gegen den Arbeitgeber (§ 11).

Für die in den Nummern 1 bis 7 bezeichneten Anlagearten ist Voraussetzung, daß die Sparleistungen bei Unternehmen angelegt werden, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben oder denen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist.

(2) Aufwendungen im Sinne des Absatzes 1, die Betriebsausgaben (§ 16 des Einkommensteuergesetzes) des Sparerers sind, sind nicht prämiengünstig.

§ 4

Kontensparverträge

(1) Begünstigte Kontensparverträge sind Verträge mit einem Kreditinstitut, in denen sich der Sparer verpflichtet, einmalig oder laufend Sparbeiträge auf ein Sparkonto einzuzahlen und bis zum Ablauf der Festlegungsfrist (§ 16) festzulegen.

(2) Begünstigte Sparbeiträge können bis zum Ablauf des sechsten Jahres, vom Beginn der Festlegungsfrist an gerechnet, geleistet werden. Verfügt der Sparer über Sparbeiträge, die er in einem vorangegangenen Kalenderjahr geleistet hat, so gilt dies, ausgenommen in den Fällen des § 18 Abs. 2 Nr. 4, für die Prämienbegünstigung als Unterbrechung des Vertrags. Nach der Unterbrechung geleistete Sparbeiträge sind nicht mehr prämiengünstig.

(3) Guthabenzinsen gelten vorbehaltlich des Absatzes 2 Satz 1,

1. falls bei Vertragsabschluß vereinbart worden ist, daß die Zinsen nicht laufend ausgezahlt, sondern als Sparbeiträge behandelt werden, als Sparbeitrag des Kalenderjahrs, für das sie gutgeschrieben werden, oder
2. falls sie als Sparbeiträge behandelt werden, ohne daß dies bei Vertragsabschluß vereinbart worden ist, als Sparbeitrag des Kalenderjahrs, das dem Kalenderjahr folgt, für das sie gutgeschrieben werden.

§ 5

Wertpapiersparverträge

(1) Begünstigte Wertpapiersparverträge sind Verträge mit einem Kreditinstitut, in denen sich der Sparer verpflichtet, einmalig oder laufend Geldbeträge zum Erwerb von Wertpapieren, Schuldbuchforderungen oder Anteilscheinen (Absatz 6) einzuzahlen und diese unverzüglich nach ihrem Erwerb bis zum Ablauf der Festlegungsfrist (§ 16) festzulegen. Soweit oder solange geleistete Beträge nicht bestimmungsgemäß verwendet werden, sind diese oder die damit erworbenen Rechte festzulegen.

(2) § 4 Abs. 2 gilt entsprechend.

(3) Zu den Sparleistungen gehören auch Aufwendungen für das zum Erwerb des Wertpapiers erforderliche Bezugsrecht. Aufwendungen für besonders berechnete Stückzinsen sind keine Sparleistungen.

(4) Erwirbt der Sparer als Arbeitnehmer Wertpapiere, Schuldbuchforderungen oder Anteilscheine von seinem Arbeitgeber, so brauchen die Einzahlungen nicht an das Kreditinstitut geleistet zu wer-

den, wenn der Sparer seine Aufwendungen dem Kreditinstitut durch eine Bescheinigung seines Arbeitgebers nachweist.

(5) Begünstigte Wertpapiersparverträge können auch mit der Schuldenverwaltung des Bundes oder eines Landes abgeschlossen werden, wenn die in Absatz 6 Nr. 4 bezeichneten Schuldbuchforderungen auf den Namen des Sparerers in das Schuldbuch eingetragen werden. In diesem Fall brauchen die Einzahlungen nicht an die Schuldenverwaltung geleistet zu werden. Für die Durchführung des Prämienverfahrens tritt die Schuldenverwaltung an die Stelle des Kreditinstituts.

(6) Wertpapiere, Schuldbuchforderungen und Anteilscheine, die im Rahmen eines Wertpapiersparvertrags erworben werden können, sind die folgenden:

1. Aktien, Kuxe, Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen, die von Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland ausgegeben werden;
2. festverzinsliche Schuldverschreibungen und Rentenschuldverschreibungen, die vom Bund, von den Ländern, von den Gemeinden oder von anderen inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts oder von Kreditinstituten mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland ausgegeben werden;
3. andere festverzinsliche Schuldverschreibungen und Rentenschuldverschreibungen, die mit staatlicher Genehmigung nach den §§ 795, 808 a des Bürgerlichen Gesetzbuches in Verkehr gebracht werden;
4. festverzinsliche Anleiheforderungen, die in ein Schuldbuch des Bundes oder eines Landes eingetragen werden (Schuldbuchforderungen);
5. Anteilscheine über Rechte an einem Sondervermögen, die von inländischen Kapitalanlagegesellschaften im Sinne des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften ausgegeben werden.

§ 6

Wertpapiersparverträge über Entschädigungsansprüche

Begünstigte Wertpapiersparverträge über Entschädigungsansprüche sind Verträge mit einem Kreditinstitut, in denen sich der Sparer verpflichtet, Schuldbuchforderungen oder Schuldverschreibungen, die er zur Erfüllung von Ansprüchen auf Hauptentschädigung nach dem Lastenausgleichsgesetz oder auf Entschädigung nach dem Reparationschädengesetz erhalten hat, unverzüglich nach ihrem Erwerb bis zum Ablauf der Festlegungsfrist (§ 16) festzulegen.

§ 7

Bausparverträge

(1) Begünstigte Bausparverträge sind Verträge mit einer Bausparkasse, in denen sich der Sparer verpflichtet, nach Maßgabe der Bausparbedingun-

gen einmalig oder laufend Geldbeträge auf ein Bausparkonto einzuzahlen. Werden in einem vorangegangenen Kalenderjahr geleistete Bausparbeiträge zurückgezahlt oder werden Ansprüche aus dem Bausparvertrag beliehen, ohne daß die empfangenen Beträge zu den nach § 21 Abs. 1 Nr. 3 begünstigten Zwecken verwendet werden, oder wird die Bausparsumme ganz oder zum Teil ausgezahlt, so gilt dies für die Prämienbegünstigung als Unterbrechung des Vertrags. Nach der Unterbrechung geleistete Einzahlungen sind nicht mehr begünstigt. Hinsichtlich des Prämienanspruchs unterliegen die begünstigten Einzahlungen der Festlegungsfrist (§ 16).

(2) Guthabenzinsen gelten als Bausparbeitrag des Kalenderjahrs, für das sie dem Sparer gutgeschrieben werden.

(3) Wird bei einem Bausparvertrag die Bausparsumme erhöht, so gelten die nach der Erhöhung geleisteten Bausparbeiträge als aufgrund eines neuen Vertrags erbracht, der mit der Annahme des Antrags auf Erhöhung der Bausparsumme durch die Bausparkasse als abgeschlossen gilt. Für die Berechnung der Höchstgrenze nach § 14 sind die vor der Erhöhung geleisteten Bausparbeiträge insoweit zu berücksichtigen, als sie im Kalenderjahr der Erhöhung erbracht worden sind.

(4) Werden mehrere Bausparverträge zu einem Vertrag zusammengelegt, so gelten die nach der Zusammenlegung geleisteten Bausparbeiträge als aufgrund des zuletzt abgeschlossenen Vertrags erbracht. Für die Berechnung der Höchstgrenze nach § 14 gilt folgendes:

1. Ist bei sämtlichen zusammengelegten Verträgen das dritte auf das Kalenderjahr des Vertragsabschlusses folgende Kalenderjahr abgelaufen, so sind weitere Bausparbeiträge bis zur Summe der Beträge zu berücksichtigen, die vor der Zusammenlegung als Höchstgrenzen gegolten hatten.
2. Ist bei einem oder mehreren der zusammengelegten Verträge das dritte auf das Kalenderjahr des Vertragsabschlusses folgende Kalenderjahr noch nicht abgelaufen, so sind die vor der Zusammenlegung geleisteten Bausparbeiträge insoweit zu berücksichtigen, als sie seit Beginn des Kalenderjahrs erbracht worden sind, in dem der letzte Vertrag abgeschlossen worden ist.

§ 8

Baufinanzierungsverträge

(1) Begünstigte Baufinanzierungsverträge sind Verträge mit einem als Organ der staatlichen Wohnungspolitik nach § 28 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes anerkannten Unternehmen oder mit einem Wohnungs- und Siedlungsunternehmen (Absatz 3), in denen

1. der Sparer sich verpflichtet, einmalig oder laufend Geldbeträge bei dem Unternehmen einzuzahlen und das angesammelte Guthaben frühe-

stens nach Ablauf von drei Jahren, vom Beginn der Festlegungsfrist (§ 16) an gerechnet, zu dem begünstigten Zweck (Absatz 4) zu verwenden, und

2. das Unternehmen sich verpflichtet, die auf den begünstigten Zweck gerichtete Leistung zu erbringen.

Hinsichtlich des Prämienanspruchs unterliegen die Beiträge der Festlegungsfrist (§ 16).

(2) § 4 Abs. 2 und 3 gilt entsprechend.

(3) Wohnungs- und Siedlungsunternehmen im Sinne des Absatzes 1 sind

1. gemeinnützige Wohnungsunternehmen im Sinne des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes,
2. gemeinnützige Siedlungsunternehmen im Sinne des § 1 des Reichssiedlungsgesetzes,
3. andere Wohnungs- und Siedlungsunternehmen, wenn sie die folgenden Voraussetzungen erfüllen:
 - a) Das Unternehmen muß im Handelsregister oder im Genossenschaftsregister eingetragen sein;
 - b) der Zweck und die tatsächliche Geschäftsführung des Unternehmens muß im wesentlichen auf den Bau und die Verwaltung oder Übereignung von Wohnungen oder die wohnungswirtschaftliche Betreuung gerichtet sein;
 - c) das Unternehmen muß sich einer regelmäßigen und außerordentlichen Überprüfung seiner wirtschaftlichen Lage und seines Geschäftsgebarens, insbesondere der Verwendung der gesparten Beträge, durch einen wohnungswirtschaftlichen Verband, zu dessen satzungsmäßigem Zweck eine solche Prüfung gehört, unterworfen haben. Soweit das Unternehmen oder seine Gesellschafter an anderen Unternehmen gleicher Art beteiligt sind, muß sich die Überprüfung zugleich auf diese erstrecken.

(4) Begünstigte Zwecke sind der Bau oder Erwerb eines Eigenheims, einer Kleinsiedlung oder einer eigengenutzten Eigentumswohnung (§§ 9, 10 und 12 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes; §§ 7 bis 9 des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland), der Erwerb eines Dauerwohnrechts im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes oder der Erwerb von Wohnbesitz (§ 12 a des Zweiten Wohnungsbaugesetzes; § 9 a des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland).

§ 9

Ersterwerb von Geschäftsanteilen an Bau- und Wohnungsgenossenschaften

(1) Begünstigt ist der Ersterwerb von Geschäftsanteilen an Bau- und Wohnungsgenossenschaften. Hinsichtlich des Prämienanspruchs unterliegen die Anteilsrechte der Festlegungsfrist (§ 16).

(2) Einzahlungen, die nach Ablauf der Festlegungsfrist oder aufgrund einer Erhöhung des Geschäftsanteils geleistet werden, gelten als Aufwendungen für den Erwerb eines neuen Geschäftsanteils.

(3) Bau- und Wohnungsgenossenschaften sind Genossenschaften, deren Zweck im wesentlichen auf den Bau und die Finanzierung sowie die Verwaltung oder Veräußerung von Wohnungen oder auf die wohnungswirtschaftliche Betreuung gerichtet ist. Voraussetzung ist weiter, daß die Wohnungen im Inland liegen.

§ 10

Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall

(1) Begünstigt sind Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall gegen laufenden Beitrag, wenn der Vertrag nach dem 30. September 1970 abgeschlossen worden ist. Weitere Voraussetzung für die Prämienbegünstigung ist, daß

1. die Beiträge vermögenswirksame Leistungen im Sinne des Dritten Vermögensbildungsgesetzes sind,
2. der Versicherungsvertrag mindestens für die Dauer der Festlegungsfrist (§ 16) abgeschlossen worden ist,
3. die Versicherungsbeiträge keine Anteile für Zusatzleistungen wie Unfall, Invalidität oder Krankheit enthalten,
4. die eingezahlten Beiträge vom ersten Jahr der Vertragsdauer an mindestens in Höhe von 50 vom Hundert einen nicht kürzbaren Sparanteil enthalten und
5. die Beitragsrückerstattungen nur zur Erhöhung der Versicherungsleistung verwendet werden.

(2) Die Beiträge zu den in Absatz 1 bezeichneten Versicherungen können nur bis zu 624 Deutsche Mark je Kalenderjahr berücksichtigt werden.

§ 11

Darlehensverträge mit dem Arbeitgeber

(1) Begünstigt ist die einmalige oder, falls vereinbart, die laufende Begründung von Darlehnsforderungen des Arbeitnehmers gegen seinen inländischen Arbeitgeber (§ 132 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes), wenn

1. die Aufwendungen vermögenswirksame Leistungen im Sinne des § 3 des Dritten Vermögensbildungsgesetzes sind, die über den geschuldeten Arbeitslohn hinaus erbracht werden und 624 Deutsche Mark je Kalenderjahr nicht überschreiten,
2. der Darlehnsvertrag mindestens für die Dauer der Festlegungsfrist (§ 16) abgeschlossen worden ist,
3. das Darlehen mit mindestens 4 vom Hundert zu verzinsen ist und

4. die Ansprüche des Arbeitnehmers aus dem Darlehnsvertrag durch ein inländisches Kreditinstitut (§ 3 Abs. 1 letzter Satz) auf Kosten des Arbeitgebers verbürgt sind.

(2) § 4 Abs. 2 Satz 2 und 3 gilt entsprechend.

(3) Das Kreditinstitut, das die Ansprüche des Arbeitnehmers aus dem Darlehnsvertrag verbürgt, hat im Prämienverfahren die Rechte und Pflichten des Unternehmens, das die Bestätigung (§ 36) zu erteilen hat. Der Arbeitgeber hat dem Kreditinstitut unverzüglich nach Begründung der Darlehnsforderung Namen und Anschrift des Arbeitnehmers, Höhe des Darlehens sowie den Beginn der Festlegungsfrist mitzuteilen und zu bestätigen, daß die Voraussetzung für die Begünstigung der Darlehnsforderung vorliegen.

§ 12

Kreditaufnahmeverbot

Die Sparleistungen dürfen weder unmittelbar noch mittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufnahme eines Kredits stehen.

§ 13

Mindestbetrag

Eine Sparprämie wird nur gewährt, wenn die an dasselbe Unternehmen erbrachten Sparleistungen im Kalenderjahr mindestens 120 Deutsche Mark betragen haben.

§ 14

Höchstgrenze für Sparleistungen nach Ablauf des vierten Kalenderjahrs

(1) Bei Kontensparverträgen (§ 4), Wertpapier-sparverträgen (§ 5), Bausparverträgen (§ 7) und Baufinanzierungsverträgen (§ 8) können Sparleistungen, die nach Ablauf des dritten auf das Kalenderjahr des Vertragsabschlusses (§ 16 Abs. 2) folgenden Kalenderjahrs erbracht werden, nur bis zu einer Höchstgrenze berücksichtigt werden. Diese beträgt je Kalenderjahr die Hälfte der aufgrund des einzelnen Vertrags in den ersten vier Kalenderjahren insgesamt erbrachten Sparleistungen.

(2) Die Höchstgrenze gilt nicht für vermögenswirksame Leistungen, für die der Sparer eine Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 12 Abs. 1 des Dritten Vermögensbildungsgesetzes) erhält.

§ 15

Wahlrecht zwischen Sparprämie und Einkommensteuerermäßigung, Kumulierungsverbot

(1) Der Prämienberechtigte (§ 1) kann für jedes Kalenderjahr wählen, ob er

1. für Beiträge aufgrund von Bausparverträgen (§ 7) und

2. für Beiträge aufgrund von Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10), bei denen auch die Voraussetzungen für die Einkommensteuerermäßigung nach § 90 des Einkommensteuergesetzes vorliegen.

eine Sparprämie nach diesem Gesetz oder die Einkommensteuerermäßigung erhalten will (Wahlrecht). Das Wahlrecht kann für jede der beiden Anlagearten nur einheitlich ausgeübt werden. Prämienberechtigte, die im Kalenderjahr der Sparleistung eine Höchstbetragsgemeinschaft (§ 28) bilden, können ihr Wahlrecht nur einheitlich ausüben. Eine Änderung der getroffenen Wahl ist nicht zulässig.

(2) Der Sparer oder Personen, die im Kalenderjahr der Sparleistung eine Höchstbetragsgemeinschaft bilden, können eine Sparprämie nach diesem Gesetz nicht erhalten, wenn dem Sparer oder einer Person, die der Höchstbetragsgemeinschaft angehört, für Beiträge aufgrund von Bausparverträgen die Einkommensteuerermäßigung nach § 90 des Einkommensteuergesetzes zu gewähren ist (Kumulierungsverbot). Dies gilt nicht, wenn die Sparleistungen, für die Sparprämie beantragt wird, oder die Bausparbeiträge, für die Einkommensteuerermäßigung zu gewähren ist, ausschließlich vermögenswirksame Leistungen darstellen, für die der Sparer eine Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 12 Abs. 1 des Dritten Vermögensbildungsgesetzes) erhält.

2. Festlegung

§ 16

Festlegungsfrist

(1) Die Festlegungsfrist beträgt bei Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10) zwölf, bei allen anderen Anlagearten sieben Jahre. Sie beginnt mit dem ersten Tag des Kalendervierteljahrs, in dem der Vertrag als abgeschlossen gilt.

(2) Der Vertrag gilt als abgeschlossen

1. bei Kontensparverträgen (§ 4), bei Wertpapier-sparverträgen (§ 5), bei Baufinanzierungsverträgen (§ 8) und beim Ersterwerb von Geschäftsanteilen an Bau- und Wohnungsgenossenschaften (§ 9)

mit dem Eingang der Sparleistung oder, falls mehrere Sparleistungen erbracht werden, mit dem Eingang der ersten Sparleistung beim Unternehmen. Bei Sparleistungen, die nicht an das Kreditinstitut geleistet werden (§ 5 Abs. 4), ist der Abfluß beim Sparer maßgebend;

2. bei Wertpapiersparverträgen über Entschädigungsansprüche (§ 6) mit dem Erwerb der Schuldbuchforderung oder der Schuldverschreibung;
3. bei Bausparverträgen (§ 7) und bei Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10)

mit der Annahme des Antrags auf Abschluß des Vertrags. Bei den Kapitalversicherungen kann als Zeitpunkt des Vertragsabschlusses auch der im Versicherungsschein angegebene Versicherungsbeginn angesehen werden, wenn spätestens innerhalb von drei Monaten nach diesem Tag der Versicherungsvertrag angenommen und die erste Einzahlung geleistet worden ist;

4. bei Darlehnsverträgen mit dem Arbeitgeber (§ 11)

mit der Begründung der Darlehnsforderung oder, falls die laufende Begründung von Darlehnsforderungen vereinbart ist, mit der Begründung der ersten Darlehnsforderung.

§ 17

Festlegung von Wertpapieren, Schuldbuchforderungen und Anteilscheinen

(1) Die Wertpapiere, Schuldbuchforderungen oder Anteilscheine sind dem Kreditinstitut, mit dem der Sparer den Sparvertrag abgeschlossen hat, in Verwahrung zu geben; Schuldbuchforderungen können auch auf den Namen des Sparer in das Schuldbuch eingetragen werden. Das Kreditinstitut hat in den Verwahrungsbüchern einen Sperrvermerk anzubringen. Entsprechendes gilt für den Fall der Drittverwahrung. Bei Schuldbucheintragungen hat die Schuldenverwaltung den Sperrvermerk in das Schuldbuch aufzunehmen und, falls der Sparvertrag nicht mit ihr abgeschlossen ist, dem beteiligten Kreditinstitut die Aufnahme des Sperrvermerks zu bescheinigen.

(2) Muß die Festlegung aufgehoben werden, weil

1. Wertpapiere oder Anteilscheine im Zuge einer Verschmelzung oder Eingliederung oder zum Zwecke des Umtauschs in andere Wertpapiere oder Anteilscheine oder nach Annahme eines Abfindungsangebots zurückgegeben werden, oder
2. festverzinsliche Schuldverschreibungen oder Schuldbuchforderungen bei Fälligkeit vom Aussteller eingelöst werden,

so ist dies prämienschädlich, wenn der Sparer anstelle der zurückgegebenen oder eingelösten Wertpapiere, Schuldbuchforderungen oder Anteilscheine den dafür erhaltenen Gegenwert bis zum Ablauf der ursprünglichen Festlegungsfrist festlegt. Besteht der Gegenwert in Geld, so kann der Sparer damit auch Wertpapiere, Schuldbuchforderungen oder Anteilscheine (§ 5 Abs. 6) erwerben und diese ersatzweise bis zum Ablauf der ursprünglichen Festlegungsfrist festlegen.

§ 18

Vorzeitige Verfügung

(1) Vor Ablauf der Festlegungsfrist (§ 16) dürfen weder ganz noch zum Teil

1. prämiengünstige Sparleistungen zurückgezahlt,

2. die Bausparsumme oder die Versicherungsleistung ausgezahlt,
3. die Festlegung aufgehoben,
4. Ansprüche, die aufgrund der prämienbegünstigten Sparleistungen entstanden sind, abgetreten oder verpfändet werden. Werden die Ansprüche sicherungshalber abgetreten oder verpfändet (Beleihung), so ist dies nur dann prämienunschädlich, wenn die zu sichernde Forderung ganz oder zum Teil entstanden ist.

(2) Die vorzeitige Verfügung (Absatz 1) ist prämienschädlich, soweit

1. nach dem Tode des Sparerers oder seines bis dahin von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten über Sparleistungen oder Anlagen verfügt wird, die vor dem Todesfall erbracht worden sind;
2. nach Eintritt der Erwerbsunfähigkeit des Sparerers oder seines bis dahin von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten über Sparleistungen oder Anlagen verfügt wird, die vor Eintritt der Erwerbsunfähigkeit erbracht worden sind. Erwerbsunfähigkeit ist bei einer dauernden Minderung der Erwerbsfähigkeit um mehr als 90 vom Hundert anzunehmen; für den Nachweis gelten die zur Durchführung des § 77 des Einkommensteuergesetzes ergangenen Vorschriften entsprechend. Das Finanzamt hat dem Sparer auf Antrag zu bestätigen, daß er über die Sparleistungen oder Anlagen prämienschädlich fügen kann;
3. bei Kontensparverträgen (§ 4), Wertpapiersparverträgen (§ 5) oder Wertpapiersparverträgen über Entschädigungsansprüche (§ 6) nach der Heirat des Sparerers über die Sparleistungen oder Anlagen verfügt wird. Voraussetzung ist, daß der Vertrag vor der Heirat abgeschlossen worden ist und zwischen dem Beginn der Festlegungsfrist und der vorzeitigen Verfügung mindestens zwei Jahre liegen;
4. bei Kontensparverträgen (§ 4) die Sparbeiträge zum Erwerb von Wertpapieren, Schuldbuchforderungen oder Anteilscheinen (§ 19) oder für Investitionen im eigenen Betrieb (§ 20) verwendet werden;
5. bei Bausparverträgen (§ 7) die empfangenen Mittel zum Wohnungsbau verwendet werden (§ 21);
6. bei Baufinanzierungsverträgen (§ 8) das angesammelte Guthaben nach Ablauf von drei Jahren, vom Beginn der Festlegungsfrist an gerechnet, zu den begünstigten Zwecken (§ 8 Abs. 4) verwendet wird;
7. bei Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10) nach der Heirat des in einem Aussteuerversicherungsvertrag bezeichneten Kindes die Versicherungsleistung ausgezahlt wird.

§ 19

Vorzeitige Verwendung von Sparbeiträgen zum Erwerb von Wertpapieren, Schuldbuchforderungen und Anteilscheinen

Der Sparer darf Sparbeiträge, die er aufgrund eines Kontensparvertrags (§ 4) eingezahlt hat, vor Ablauf der Festlegungsfrist (§ 16) zum Erwerb von Wertpapieren, Schuldbuchforderungen oder Anteilscheinen im Sinne des § 5 Abs. 6 verwenden. Voraussetzung ist, daß diese bei dem Kreditinstitut, mit dem der Sparvertrag abgeschlossen worden ist, unverzüglich nach ihrem Erwerb bis zum Ablauf der für die Sparbeiträge geltenden Festlegungsfrist festgelegt werden. Gelten für die Sparbeiträge verschiedene Festlegungsfristen, so ist die zuletzt endende maßgebend.

§ 20

Vorzeitige Verwendung von Sparbeiträgen für Investitionen im eigenen Betrieb

(1) Der Sparer darf Sparbeiträge, die er aufgrund eines Kontensparvertrages (§ 4) eingezahlt hat, vor Ablauf der Festlegungsfrist (§ 16) in seinem Betrieb für die Anschaffung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens verwenden. Voraussetzung ist, daß die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 33 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes) nicht vor Ablauf der Festlegungsfrist endet. Gelten für die Sparbeiträge verschiedene Festlegungsfristen, so ist die zuletzt endende maßgebend.

(2) Voraussetzung für die prämienschädliche Verwendung ist weiter, daß

1. der Sparer dem Kreditinstitut eine Erklärung vorlegt, die folgende Angaben enthält:
 - a) Bezeichnung des Wirtschaftsguts,
 - b) Tag der Lieferung,
 - c) betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer,
 - d) Name und Anschrift des Lieferanten,
 - e) Datum und Betrag der Rechnung,
 - f) Höhe des Betrags, den das Kreditinstitut aus dem Sparguthaben an den Lieferanten überweisen soll;
2. das Kreditinstitut die zu verwendenden Sparbeiträge zur Bezahlung der Rechnung unmittelbar an den Lieferanten überweist.

(3) Die aufgrund des Kontensparvertrags geleisteten Sparbeiträge sind nicht deshalb Betriebsausgaben, weil der Sparer eine Verwendung nach Absatz 1 beabsichtigt.

§ 21

Vorzeitige Verfügung bei Bausparverträgen

(1) Bei Bausparverträgen (§ 7) ist die vorzeitige Verfügung prämienschädlich (§ 18 Abs. 2 Nr. 5), soweit

1. im Fall der Zuteilung der Bausparsumme der Bausparer oder sein von ihm nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte die ausgezahlten Beträge unverzüglich und unmittelbar zum Wohnungsbau oder
2. im Fall der Abtretung der neue Bausparer die nach Zuteilung der Bausparsumme oder die aufgrund einer Beleihung von Ansprüchen aus dem Bausparvertrag empfangenen Beträge unverzüglich und unmittelbar zum Wohnungsbau für den Abtretenden oder dessen Angehörige (§ 14 der Abgabenordnung) oder
3. im Fall der Beleihung der Bausparer oder sein von ihm nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte die empfangenen Beträge unverzüglich und unmittelbar zum Wohnungsbau oder zur Einzahlung auf den beliebigen Bausparvertrag verwendet.

(2) Als Wohnungsbau gilt

1. der Bau oder der Erwerb von Gebäuden oder Eigentumswohnungen, die Wohnzwecken dienen;
2. der Ausbau und die Erweiterung (§ 17 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes; § 11 des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland) von Gebäuden oder Eigentumswohnungen, wenn die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile Wohnzwecken dienen;
3. die Verbesserung von Gebäuden oder Eigentumswohnungen im Sinne der Nummer 1, wenn die Verbesserung Wohnzwecken dient und für die einzelne Baumaßnahme Aufwendungen in Höhe von mindestens 4 000 Deutsche Mark oder 10 vom Hundert des Einheitswertes geleistet werden;
4. der Erwerb eines dinglichen Wohnrechts auf Lebenszeit oder für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren sowie der Erwerb von Wohnbesitz (§ 12 a des Zweiten Wohnungsbaugesetzes; § 9 a des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland);
5. der Erwerb einer Wohnberechtigung auf Lebenszeit in einem Altenheim, Altenwohnheim oder Pflegeheim;
6. der Erwerb von Bauland, das nach der Bauleitplanung oder einer Bescheinigung der Gemeinde für den Bau von Gebäuden, die überwiegend Wohnzwecken dienen, oder von Eigentumswohnungen geeignet ist;
7. der Erwerb eines Grundstücks, auf dem der Bausparer als Erbbauberechtigter bereits ein Gebäude oder eine Eigentumswohnung im Sinne der Nummer 1 errichtet hat;
8. die Ablösung von Verpflichtungen, ausgenommen laufende Zins- und Tilgungsleistungen, die der Bausparer zur Durchführung einer Maßnahme im Sinne der Nummern 1 bis 7 eingegangen ist.

Voraussetzung ist, daß das Gebäude, die Wohnung, das Altenheim, das Altenwohnheim, das Pflegeheim oder das Grundstück im Inland liegt.

(3) Dient in den Fällen des Absatzes 2 das betreffende Gebäude, die Wohnung, der ausgebaut oder neu hergestellte Gebäudeteil oder die Verbesserung nur zum Teil Wohnzwecken, so gelten die empfangenen Beträge (Absatz 1) bis zur Höhe des Teils der Gesamtkosten als zum Wohnungsbau verwendet, der auf den Wohnanteil entfällt. Bei der Aufteilung der Gesamtkosten ist das Verhältnis der gesamten Nutzfläche zur Wohnfläche zugrunde zu legen.

3. Sonstige Voraussetzungen

§ 22

Gemeinschaftsverträge

Verträge, die von mehreren Sparern gemeinschaftlich abgeschlossen werden, gelten prämierechtlich als Einzelverträge der Beteiligten. Für die Begünstigung solcher Verträge ist Voraussetzung, daß die beteiligten Sparer dem Unternehmen erklären, in welcher Höhe die Sparleistungen dem einzelnen Sparer zuzurechnen sind. Diese Erklärung kann auch im voraus für künftige Sparleistungen abgegeben werden.

§ 23

Verträge zugunsten Dritter

Verträge zugunsten Dritter sind nur begünstigt, wenn der Dritte Rechtsansprüche aus dem Vertrag erst nach Ablauf der Festlegungsfrist oder, falls der Sparer vorher stirbt, mit dessen Tod erwirbt.

§ 24

Vertragsfortsetzung durch einen Dritten

(1) Werden begünstigte Verträge von einem Dritten fortgesetzt, so gelten dessen Einzahlungen als aufgrund eines neuen Vertrags geleistet. § 16 Abs. 2 gilt sinngemäß.

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der Vertrag durch eine Person fortgesetzt wird, die im Kalenderjahr des Übergangs der Rechte aus dem Vertrag zusammen mit dem Erstsparer eine Höchstbetragsgemeinschaft (§ 28) bildet oder bilden würde.

§ 25

Übertragung von Verträgen auf ein anderes Unternehmen

Begünstigte Verträge können während ihrer Laufzeit auf ein anderes Unternehmen übertragen werden, wenn dieses sich gegenüber dem Sparer und dem Unternehmen, mit dem der Vertrag abgeschlossen worden ist, verpflichtet, in die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag einzutreten. Die der Festlegungsfrist unterliegenden Sparleistungen oder

Anlagen sowie die vor oder nach der Übertragung überwiesenen Sparprämien müssen von dem übertragenden Unternehmen unmittelbar an das übernehmende Unternehmen überwiesen werden. Für die weitere Durchführung des Prämienverfahrens tritt dieses Unternehmen an die Stelle des bisherigen Unternehmens.

III. Sparprämie

§ 26

Höchstbetrag für prämiengünstigte Sparleistungen

(1) Die Sparleistungen (§ 3) des Sparerers sind je Kalenderjahr bis zu einem Höchstbetrag von 800 Deutsche Mark, bei Ehegatten, die eine Höchstbetragsgemeinschaft (§ 28 Abs. 1 Nr. 1) bilden, bis zu 1 600 Deutsche Mark prämiengünstigt. Werden die Ehegatten getrennt zur Einkommensteuer veranlagt (§ 119 des Einkommensteuergesetzes), gilt für jeden Ehegatten der Höchstbetrag von 800 Deutsche Mark.

(2) Für Kinder, die einer Höchstbetragsgemeinschaft angehören (§ 28 Abs. 1 Nr. 2), tritt eine Erhöhung des Höchstbetrags nicht ein.

(3) Vermögenswirksame Leistungen, für die der Sparer eine Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 12 Abs. 1 des Dritten Vermögensbildungsgesetzes) erhält, sind außerhalb des Höchstbetrags (Absatz 1) prämiengünstigt.

§ 27

Aufteilung des Höchstbetrags bei mehreren Verträgen oder Anlagen

Hat der Sparer oder haben die Personen, die eine Höchstbetragsgemeinschaft (§ 28) bilden, Sparleistungen aufgrund mehrerer Verträge oder Anlagen erbracht und übersteigen diese Sparleistungen insgesamt den Höchstbetrag (§ 26 Abs. 1), so sind die aufgrund der einzelnen Verträge oder Anlagen erbrachten Sparleistungen anteilig entsprechend dem Verhältnis begünstigt, in dem sie zu den insgesamt erbrachten Sparleistungen stehen.

§ 28

Höchstbetragsgemeinschaft

(1) Der Höchstbetrag (§ 26 Abs. 1) steht Personen, die eine Höchstbetragsgemeinschaft bilden, gemeinsam zu. Eine Höchstbetragsgemeinschaft bilden die folgenden Personen, wenn sie prämiengünstig sind (§ 1):

1. Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 117 des Einkommensteuergesetzes für das Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung vorliegen und die

nicht getrennt zur Einkommensteuer veranlagt werden (§ 119 des Einkommensteuergesetzes), sowie

2. Ehegatten im Sinne der Nummer 1 oder andere Personen und ihre Kinder im Sinne des Absatzes 2. Besteht das Kindschaftsverhältnis im Fall der getrennten Veranlagung von Ehegatten (§ 119 des Einkommensteuergesetzes) zu beiden Ehegatten, so können diese wählen, mit welchem Elternteil das Kind die Höchstbetragsgemeinschaft bilden soll.

(2) Personen, die nach § 98 des Einkommensteuergesetzes als Kinder zu berücksichtigen sind, sind auch als Kinder im Sinne dieses Gesetzes zu behandeln, wenn sie zu Beginn des Kalenderjahrs der Sparleistung das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten. Voraussetzung ist, daß die Person, zu der das Kindschaftsverhältnis besteht, oder deren Ehegatte (§ 117 des Einkommensteuergesetzes) für das Kind im Kalenderjahr der Sparleistung Kinderentlastung nach §§ 97 bis 99 des Einkommensteuergesetzes erhalten hat oder in den Fällen des § 100 des Einkommensteuergesetzes erhalten hätte. Liegt diese Voraussetzung nacheinander bei verschiedenen Personen vor, so ist das Kind nur bei demjenigen zu berücksichtigen, der im Kalenderjahr der Sparleistung die Kinderentlastung überwiegend erhalten hat oder in den Fällen des § 100 des Einkommensteuergesetzes erhalten hätte. Verheiratete Kinder gelten nicht als Kinder im Sinne dieses Gesetzes.

§ 29

Prämiensatz

(1) Die Sparprämie beträgt für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 23 vom Hundert, bei den anderen Anlagearten 20 vom Hundert der prämiengünstigten Sparleistungen (§ 26). Diese Prämiensätze erhöhen sich für jedes Kind des Prämiengünstigten (§ 28 Abs. 2) um zwei vom Hundert.

(2) Der erhöhte Prämiensatz für Prämiengünstigte mit Kindern gilt auch für die Sparleistungen des Kindes, das der Höchstbetragsgemeinschaft (§ 28) angehört.

§ 30

Festlegung und Verwendung der Sparprämie

(1) Die ausgezahlte Sparprämie ist

1. bei Bausparverträgen (§ 7) bis zum Ablauf der Festlegungsfrist oder, falls die Sparbeiträge, für die sie gewährt worden ist, länger angelegt bleiben, bis zu deren Rückzahlung oder Auszahlung festzulegen;
2. bei Baufinanzierungsverträgen (§ 8) und beim Ersterwerb von Geschäftsanteilen an Bau- und Wohnungsgenossenschaften (§ 9), bei dem Unternehmen, bei dem die Anlage erfolgt ist, bis zum Ablauf der dafür geltenden Festlegungsfrist (§ 16) festzulegen;

3. bei Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10) zur Erhöhung der Versicherungsleistungen zu verwenden;
4. bei Darlehnsverträgen mit dem Arbeitgeber (§ 11) bei dem Kreditinstitut, das die Ansprüche des Arbeitnehmers aus dem Darlehnsvertrag verbürgt, bis zur Fälligkeit der Darlehnsforderung festzulegen.

(2) Soweit nach den Vorschriften des § 18 vor Ablauf der Festlegungsfrist über die Sparleistungen oder Anlagen, für die die Sparprämie gewährt worden ist, prämienschädlich verfügt werden kann, gilt dies für die Sparprämie entsprechend.

IV. Entfallen des Prämienanspruchs

§ 31

Entfallen des Prämienanspruchs

(1) Wird über prämiengünstige Sparleistungen oder Anlagen prämienschädlich verfügt (§ 18), so entfällt der Prämienanspruch mit Wirkung für die Vergangenheit.

(2) Verfügt der Sparer nur über einen Teil der aufgrund eines Vertrags erbrachten Sparleistungen oder der damit erworbenen Anlagen, so kann er bestimmen, welche Sparleistungen oder Anlagen als von dieser Verfügung betroffen gelten. Diese Bestimmung kann nur einheitlich für die Zwecke dieses Gesetzes, des Einkommensteuergesetzes und des Dritten Vermögensbildungsgesetzes getroffen werden. Trifft der Sparer keine Bestimmung, so ist davon auszugehen, daß über die letzten Sparleistungen oder Anlagen zuerst verfügt worden ist.

(3) Werden bei Bausparverträgen (§ 7) die Bausparsumme oder die aufgrund der Beleihung empfangenen Beträge nur zum Teil prämienschädlich verwendet, so gelten bis zur Höhe dieses Teils die ausgezahlten oder von der Beleihung betroffenen Bausparbeiträge als prämienschädlich verwendet.

V. Anwendung des allgemeinen Abgabenrechts, Verfahren

1. Allgemeine Vorschriften

§ 32

Anwendung der Abgabenordnung

Soweit in den Vorschriften dieses Gesetzes nichts anderes bestimmt wird, sind für die Sparprämien und das Sparprämienverfahren die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung einschließlich der Vorschriften über außerge-

richtliche Rechtsbehelfe, der Straf- und Bußgeldvorschriften und der Vorschriften über das Straf- und Bußgeldverfahren entsprechend anzuwenden. Dies gilt nicht für § 144 der Abgabenordnung sowie für diejenigen Vorschriften, die lediglich Zollvergütungen und Verbrauchsteuervergütungen betreffen.

§ 33

Anwendung der Finanzgerichtsordnung

In öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Sparprämienangelegenheiten ist der Finanzrechtsweg gegeben.

2. Besondere Vorschriften

a) Zuständigkeit

§ 34

Sachliche Zuständigkeit

(1) Dieses Gesetz wird im Auftrag des Bundes von den Ländern ausgeführt.

(2) Bei den Ländern wird die Verwaltung der Sparprämien den Finanzämtern übertragen.

(3) Zur Vereinfachung des Verfahrens kann durch Rechtsverordnung der zuständigen Landesregierung die Auszahlung der Sparprämien einer anderen Stelle als den Finanzämtern übertragen werden. Die Landesregierung kann diese Ermächtigung auf die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde übertragen.

§ 35

Örtliche Zuständigkeit

(1) Örtlich zuständig ist

1. bei Sparern, die zur Einkommensteuer veranlagt werden (§§ 115, 116 des Einkommensteuergesetzes) das Finanzamt, das für das Kalenderjahr der Sparleistung die Einkommensteuerveranlagung durchzuführen hat;
2. bei anderen Sparern das Finanzamt, das für das Kalenderjahr der Sparleistung den Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen hat oder durchzuführen hätte (§ 151 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes).

(2) Das in Absatz 1 bestimmte Finanzamt ist auch für die Gewährung von Sparprämien an Kinder zuständig, die zusammen mit ihren Eltern oder einem Elternteil eine Höchstbetragsgemeinschaft (§ 28) bilden.

(3) Das Finanzamt, das die Sparprämie festgesetzt hat, ist auch für die Auszahlung nach § 40 zuständig.

(4) Muß ein Finanzamt, außer bei Auszahlung der Sparprämien nach § 40, tätig werden, nachdem die Sparprämie festgesetzt worden ist, so ist dafür das Finanzamt zuständig, das nach den Grundsätzen der Absätze 1 und 2 die Sparprämie für das letzte abgeschlossene Kalenderjahr festzusetzen hat oder festzusetzen hätte.

b) Gewährung der Sparprämie

§ 36

Bestätigung der Unternehmen

(1) Die Unternehmen haben dem Sparer unverzüglich nach Ablauf des Kalenderjahrs der Sparleistung eine Bestätigung über die von ihm im abgelaufenen Kalenderjahr erbrachten Sparleistungen zu erteilen. Die Bestätigung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen und hat insbesondere folgende Angaben zu enthalten:

1. Name und Anschrift des Sparer;
2. Steuernummer oder sonstige Ordnungsnummer des Finanzamts, falls dem Unternehmen bekannt;
3. Anlageart (§ 3);
4. Kontonummer des Sparer;
5. Datum des Vertragsabschlusses (§ 16 Abs. 2);
6. Betrag der Sparleistung und der darin enthaltenen vermögenswirksamen Leistungen, für die der Sparer eine Arbeitnehmer-Sparzulage (§ 12 Abs. 1 des Dritten Vermögensbildungsgesetzes) erhält. Der Betrag der Sparleistungen ist auf volle Deutsche Mark aufzurunden;
7. bei Kontensparverträgen (§ 4), Wertpapiersparverträgen (§ 5), Bausparverträgen (§ 7) und Baufinanzierungsverträgen (§ 8) die Höchstgrenze, bis zu der die Sparleistungen bei der Prämienengewährung berücksichtigt werden können (§ 14), und zwar erstmals in der Bestätigung, die für das dritte auf das Kalenderjahr des Vertragsabschlusses folgende Kalenderjahr erteilt wird;
8. Erklärung, ob nach Kenntnis des Unternehmens die Voraussetzungen für die Gewährung der Sparprämie vorliegen.

(2) Die Sparleistung gilt in dem Kalenderjahr als erbracht, in dem

1. bei Kontensparverträgen (§ 4), bei Wertpapiersparverträgen (§ 5), bei Bausparverträgen (§ 7), bei Baufinanzierungsverträgen (§ 8), beim Erwerb von Geschäftsanteilen an Bau- und Wohnungsgenossenschaften (§ 9) und bei Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10) die Sparleistung beim Unternehmen eingegangen ist. Bei Sparleistungen, die nicht an das Kreditinstitut geleistet werden (§ 5 Abs. 4), ist für die zeitliche Zuordnung der Abfluß beim Sparer maßgebend;

2. bei Wertpapiersparverträgen über Entschädigungsansprüche (§ 6) die Schuldbuchforderung oder die Schuldverschreibung erworben wurde;

3. bei Darlehnsverträgen mit dem Arbeitgeber (§ 11) die Darlehnsforderung begründet wurde.

(3) Das Unternehmen darf dem Sparer grundsätzlich nur eine Bestätigung erteilen. Durchschriften von Bestätigungen und Bestätigungen, die als Ersatz für verlorene, unbrauchbar gewordene oder zerstörte Bestätigungen erteilt werden, sind deutlich als solche zu kennzeichnen. Stellt das Unternehmen fest, das eine erteilte Bestätigung unrichtige Angaben enthält, so hat es dem Sparer nach Rückgabe der unrichtigen Bestätigung eine berichtigte Bestätigung zu erteilen. Gibt der Sparer die unrichtige Bestätigung dem Unternehmen nicht zurück, so ist die berichtigte Bestätigung zusammen mit der Anzeige (§ 43 Abs. 1 Nr. 1) dem Finanzamt zu übersenden.

§ 37

Antrag

(1) Der Antrag auf Gewährung der Sparprämie ist spätestens am 31. Mai des Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr der Sparleistung folgt, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt (§ 35) zu stellen. Die Antragsfrist ist vorbehaltlich des Absatzes 3 Satz 2 nicht verlängerbar.

(2) Die Höhe der begünstigten Sparleistungen hat der Sparer durch Bestätigungen der Unternehmen (§ 36) nachzuweisen. Die Bestätigungen verbleiben beim Finanzamt.

(3) Hat der Sparer für das Kalenderjahr der Sparleistung eine Einkommensteuererklärung abzugeben (§ 121 des Einkommensteuergesetzes), oder beantragt er für dieses Kalenderjahr die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs (§ 148 des Einkommensteuergesetzes), so ist der Prämienantrag in Verbindung mit der Einkommensteuererklärung oder mit dem Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs zu stellen, es sei denn, daß die Einkommensteuererklärung oder der Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs bei Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht schon vor Ablauf des Kalenderjahrs der Sparleistung abgegeben wird. Fristverlängerungen, die dem Sparer für die Abgabe der Einkommensteuererklärung gewährt und Entscheidungen über Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 17 der Abgabenordnung), die in dem betreffenden Einkommensteuer- oder Lohnsteuerverfahren getroffen werden, gelten auch für die Frist zur Abgabe des Prämienantrags.

(4) War der Sparer oder sein Ehegatte, der zusammen mit ihm eine Höchstbetragsgemeinschaft (§ 28) bildet, im Kalenderjahr der Sparleistung Arbeitnehmer, so sind die Lohnsteuerkarten, sofern

sie nicht zusammen mit der Einkommensteuererklärung oder dem Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs einzureichen sind, dem Prämienantrag beizufügen. § 123 Abs. 2 Nr. 2 und § 148 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes gelten entsprechend.

(5) Personen, die zusammen eine Höchstbetragsgemeinschaft (§ 28) bilden, müssen den Prämienantrag gemeinsam stellen. Gehört ein Kind als Sparer einer Höchstbetragsgemeinschaft an, so sind die Absätze 1 und 3 in der Weise anzuwenden, als ob die Eltern oder der Elternteil Sparer wären.

§ 38

Festsetzung der Sparprämie

(1) Die Sparprämie wird auf Antrag des Sparers (§ 37) nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die prämiengünstigten Sparleistungen erbracht worden sind (§ 36 Abs. 2), durch Prämienbescheid festgesetzt.

(2) Die Prämienfestsetzung ist bei Sparern, die für das Kalenderjahr der Sparleistung zur Einkommensteuer veranlagt werden oder für die ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt wird, mit der Steuerfestsetzung zu verbinden. Von dieser Verbindung kann abgesehen werden, wenn die gesonderte Steuerfestsetzung aus zwingenden Gründen geboten ist.

(3) Das Finanzamt hat das Unternehmen, das die Bestätigung (§ 36) erteilt hat, von der Prämienfestsetzung zu unterrichten (Prämienmitteilung). Die Prämienmitteilung enthält folgende Angaben:

1. Name des Sparers;
2. Kontonummer des Sparers bei dem Unternehmen;
3. Kalenderjahr und Betrag der Sparleistung, für die die Sparprämie gewährt worden ist;
4. Prämiensatz und Höhe der Sparprämie;
5. Steuernummer oder sonstige Ordnungsnummer des Finanzamts.

§ 39

Auszahlung der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 bis 6

(1) Die Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 zahlt das Finanzamt nach Bekanntgabe des Prämienbescheids zugunsten des Sparers an das Unternehmen aus, das die Bestätigung (§ 36) erteilt hat.

(2) Das Unternehmen darf die Sparprämie, solange sie der Festlegung unterliegt (§ 30), nicht an den Sparer auszahlen. Das gilt auch, wenn zweifelhaft ist, ob eine vorzeitige Verfügung prämienschädlich (§ 18 Abs. 2) ist.

§ 40

Auszahlungen der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 3

(1) Die Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 zahlt das Finanzamt (§ 35)

1. nach Ablauf der Festlegungsfrist (§ 16) oder,
2. falls über die Sparleistungen oder Anlagen für die sie gewährt worden ist, ausgenommen in den Fällen des § 18 Abs. 2 Nr. 4, prämienschädlich verfügt worden ist, nach dieser Verfügung

zugunsten des Sparers an das Unternehmen aus, das die Bestätigung (§ 36) erteilt hat.

(2) Die nach Absatz 1 Nr. 2 auszuzahlende Sparprämie hat das Unternehmen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt anzufordern.

§ 41

Auszahlung der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 7 und 8

Für die Auszahlung der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 7 und 8 gilt

1. § 40 entsprechend, soweit die Sparprämie für Sparleistungen gewährt wird, die vor Beginn des Kalenderjahrs, in dem die Festlegungsfrist (§ 16) endet, geleistet worden sind, und
2. § 39 entsprechend, soweit die Sparprämie für Sparleistungen gewährt wird, die nach Beginn des Kalenderjahrs, in dem die Festlegungsfrist endet, geleistet worden sind.

§ 42

Verzinsung der Sparprämie

(1) Die Sparprämie für Sparleistungen

1. im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 und
2. im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 7 und 8, die vor Beginn des Kalenderjahrs, in dem die Festlegungsfrist (§ 16) endet, geleistet worden sind,

hat das Finanzamt vom Beginn des auf das Kalenderjahr der Sparleistung folgenden Kalenderjahrs an bis zum Ablauf der Festlegungsfrist unter Zugrundelegung eines Rechnungszinsfußes von vier vom Hundert jährlich zu verzinsen. Wird die Sparprämie vor Ablauf der Festlegungsfrist ausgezahlt, so endet der Zinslauf mit dem Ende des Monats der Auszahlung. Die Zinsen und Zinseszinsen sind zusammen mit der Sparprämie auszuzahlen.

(2) In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 gilt hinsichtlich der Festlegung und Verwendung der Zinsen § 30 Abs. 1 Nr. 3 und 4 sowie Abs. 2 entsprechend.

c) **Aufhebung und Änderung der Prämienfestsetzung, Rückforderung der Sparprämie**

§ 43

Anzeigepflichten

(1) Das Unternehmen, das die Bestätigung (§ 36) erteilt hat, hat dem Finanzamt (§ 35) unverzüglich die Fälle anzuzeigen, in denen

1. nachträglich festgestellt wird, daß die Bestätigung unrichtige Angaben enthält und der Sparer die unrichtige Bestätigung dem Unternehmen nicht zurückgegeben hat (§ 36 Abs. 3);
2. Sparprämien offensichtlich zu Unrecht festgesetzt oder ausgezahlt sind;
3. nach Erteilung der Bestätigung über die Sparleistungen oder Anlagen prämienschädlich verfügt (§ 18) wird. Die Anzeigepflicht besteht auch dann, wenn eine Sparprämie nicht gewährt worden ist oder wenn zweifelhaft ist, ob eine prämienschädliche Verfügung vorliegt;
4. nach Eintritt der Erwerbsunfähigkeit (§ 18 Abs. 2 Nr. 2) über die Sparleistungen oder Anlagen vorzeitig verfügt wird, es sei denn, daß das Finanzamt die Prämienschädlichkeit der Verfügung bescheinigt hat;
5. Sparleistungen vor Ablauf der Festlegungsfrist für Investitionen im eigenen Betrieb (§ 20) verwendet werden.

(2) Die Anzeige ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstatten und hat insbesondere folgende Angaben zu enthalten:

1. Name und Anschrift des Sparers;
2. Steuernummer oder sonstige Ordnungsnummer des Finanzamts, falls dem Unternehmen bekannt;
3. Anlageart (§ 3);
4. Kontonummer des Sparers;
5. Datum des Vertragsabschlusses (§ 16 Abs. 2);
6. anzeigepflichtiger Sachverhalt;
7. Betrag und Kalenderjahr der betroffenen Sparleistung;
8. Höhe der Sparprämie, die für die betroffene Sparleistung gewährt worden ist.

Im Fall des Absatzes 1 Nr. 5 ist der Anzeige die Erklärung des Sparers über die Verwendung der Sparleistungen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1) beizufügen.

(3) Der Arbeitgeber, mit dem der Darlehnsvertrag (§ 11) abgeschlossen worden ist, hat dem Finanzamt (§ 35) unverzüglich die Fälle anzuzeigen, in denen prämienschädlich (§ 18) Darlehnsbeträge zurückgezahlt oder Ansprüche aus dem Darlehen abgetreten oder beliehen werden. Absatz 1 Nr. 3 Satz 2 und Nr. 4 gilt entsprechend.

(4) Die Schuldenverwaltung hat dem Kreditinstitut, dem sie die Aufnahme des Sperrvermerks zu bescheinigen hat (§ 17 Abs. 1 letzter Satz), unverzüglich die Fälle anzuzeigen, in denen über die Schuldbuchforderungen prämienschädlich verfügt (§ 18) wird. Absatz 3 Satz 2 und Nr. 4 gilt entsprechend.

(5) Der Sparer hat die Abtretung oder Beleihung von Ansprüchen (§ 18 Abs. 1 Nr. 4), falls das Unternehmen hiervon keine Kenntnis hat, unverzüglich dem Finanzamt (§ 35) anzuzeigen.

§ 44

Aufhebung und Änderung der Prämienfestsetzung

(1) Zeigt das Unternehmen an, daß die Bestätigung unrichtige Angaben enthält oder daß eine prämienschädliche Verfügung vorliegt (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 und 3), so kann das Finanzamt die Prämienfestsetzung auch dann aufheben oder ändern, wenn die Anzeige vor der Festsetzung beim Finanzamt eingegangen ist.

(2) Hebt das Finanzamt die Prämienfestsetzung auf oder ändert es sie, so kann von der Erteilung eines Bescheids abgesehen werden, wenn der Sparer darauf verzichtet hat.

(3) Wird die Prämienfestsetzung aufgehoben oder geändert, so hat das Finanzamt das Unternehmen, das die Prämienmitteilung erhalten hat (§ 38 Abs. 3), hiervon zu unterrichten; § 38 Abs. 3 gilt sinngemäß.

§ 45

Rückzahlung der Sparprämie

(1) Ist in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 die betreffende Sparprämie an das Unternehmen, aber noch nicht an den Sparer ausgezahlt worden, so hat das anzeigepflichtige Unternehmen gleichzeitig mit der Anzeige die Sparprämie, auf die der Sparer keinen Anspruch hat, an das Finanzamt (§ 35) zurückzuzahlen. Die Rückzahlung der Sparprämie kann unterbleiben, wenn im Fall des § 43 Abs. 1 Nr. 3 zweifelhaft ist, ob eine prämienschädliche Verfügung vorliegt.

(2) Ist im Falle einer Aufhebung oder Änderung der Prämienfestsetzung die zurückzufordernde Sparprämie nicht nach Absatz 1 vom Unternehmen zurückgezahlt worden, so hat das Finanzamt sie,

1. falls die Sparprämie an das Unternehmen, aber noch nicht an den Sparer ausgezahlt worden ist, vom Unternehmen oder,
 2. falls die Sparprämie bereits an den Sparer ausgezahlt worden ist, vom Sparer
- zurückzufordern.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten entsprechend für die Zinsen (§ 42), die das Finanzamt zusammen mit der Sparprämie ausgezahlt hat.

d) Sonstige Verfahrensvorschriften

§ 46

Maßgeblichkeit der im Besteuerungsverfahren getroffenen Entscheidungen

(1) Im Besteuerungsverfahren getroffene Entscheidungen, die die unbeschränkte oder beschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 1 Nr. 1) oder die Höhe des zu versteuernden Einkommens sowie der Hinzurechnungen (§ 2 Abs. 3) betreffen, sind für das Prämienverfahren bindend. Das gilt auch dann, wenn der betreffende Steuerbescheid noch nicht unanfechtbar ist.

(2) Wird im Besteuerungsverfahren die Entscheidung über die Höhe des zu versteuernden Einkommens oder der Hinzurechnungen nachträglich in der Weise geändert, daß dadurch

1. die Einkommensgrenze (§ 1 Nr. 2) unterschritten wird, so wird der Sparer hinsichtlich der Abgabe eines Prämienantrags (§ 37) und des Wahlrechts (§ 15) in den Stand wiedereingesetzt, den er vor Ablauf der ursprünglichen Antragsfrist hatte. Ein Prämienantrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der Änderung zu stellen. Wegen Überschreitung der Einkommensgrenze abgelehnte Sparprämien sind, sofern die Voraussetzungen dafür vorliegen, von Amts wegen zu gewähren;
2. die Einkommensgrenze überschritten wird, so ist die Prämienfestsetzung aufzuheben. Die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der Änderung.

(3) Wird im Besteuerungsverfahren die Entscheidung über die unbeschränkte oder beschränkte Einkommensteuerpflicht nachträglich in der Weise geändert, daß dadurch der Sparer prämienerberechtigt wird oder seine Prämienberechtigung wegfällt, so gilt Absatz 2 entsprechend.

§ 47

Verfahren im Fall der Abtretung der Ansprüche aus einem Bausparvertrag

Verwendet im Fall der Abtretung der Ansprüche aus einem Bausparvertrag (§ 21 Abs. 1 Nr. 2) der neue Bausparer die Bausparmittel nicht sogleich nach der Abtretung zum Wohnungsbau für den Abtretenden oder dessen Angehörige, so hat der Abtretende, falls der neue Bausparer eine solche Verwendung beabsichtigt, dies der Bausparkasse nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Wird diese Absicht nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, so gilt die Abtretung als prämienschädlich (§ 18 Abs. 1 Nr. 4). Die betreffenden Sparprämien sind bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen nachträglich zu gewähren, wenn der Nachweis der unschädlichen Verwendung innerhalb einer Frist von drei Jahren nach der Abtretung erbracht wird.

VI. Sonstige Vorschriften

§ 48

Prüfung bei den Unternehmen

Die Finanzbehörden sind berechtigt, Verhältnisse, die für die Durchführung des Prämienverfahrens von Bedeutung sind oder der Aufklärung bedürfen, bei den am Prämienverfahren beteiligten Unternehmen zu prüfen. Die §§ 174 bis 184 der Abgabenordnung gelten sinngemäß.

§ 49

Haftung der am Prämienverfahren Beteiligten

Die am Prämienverfahren Beteiligten haften für zurückzuzahlende Sparprämien und Zinsen, wenn sie

1. Bestätigungen über die vom Sparer erbrachten Sparleistungen (§ 36) unrichtig erteilen,
2. Sparprämien dem Sparer vorschriftswidrig auszahlen (§ 39 Abs. 2),
3. Anzeigepflichten (§ 43) nicht oder nicht rechtzeitig erfüllen,
4. Sparprämien vorschriftswidrig nicht an das Finanzamt zurückzahlen (§ 45 Abs. 1) oder
5. Sparprämien anfordern (§ 40 Abs. 2), die nicht oder nicht in entsprechender Höhe festgesetzt worden sind oder deren Festsetzung nach Kenntnis des Unternehmens aufgehoben worden ist.

§ 50

Aufbringung der Mittel

Die nach diesem Gesetz auszahlenden Sparprämien und Zinsen werden je zur Hälfte vom Bund und von den Ländern getragen.

§ 51

Ermächtigungen

(1) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates für eine Übergangszeit bis die Voraussetzungen für eine automatisierte Festsetzung und Auszahlung der Sparprämien gegeben sind, Verfahrensvorschriften folgenden Inhalts zu erlassen:

1. Abweichend von § 35 Abs. 3 gilt die Zuständigkeitsregelung des § 35 Abs. 4 auch für die Auszahlung der Sparprämien nach § 40;
2. abweichend von § 37 Abs. 3 ist der Prämienantrag nicht in Verbindung mit der Einkommensteuererklärung oder dem Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs, sondern gesondert zu stellen;
3. abweichend von § 38 Abs. 1 ist ein Prämienbescheid nur zu erteilen, wenn das Finanzamt den Prämienantrag ganz oder zum Teil ablehnt und der Sparer den Bescheid beantragt;

4. abweichend von § 38 Abs. 2 ist die Prämienfestsetzung bei Sparern, die zur Einkommensteuer veranlagt werden oder für die ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt wird, nicht mit der Steuerfestsetzung zu verbinden, sondern gesondert durchzuführen;
 5. das Unternehmen hat die nach § 40 Abs. 1 auszahlende Sparprämie zuzüglich der Zinsen (§ 42) gegen Rückgabe der Prämienmitteilung (§ 38 Abs. 3) beim Finanzamt anzufordern. Die Anforderung soll nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck frühestens zwei Monate und spätestens einen Monat vor Ablauf der Festlegungsfrist, im Fall der vorzeitigen Fälligkeit unverzüglich erfolgen. Die Zinsen sind vom Unternehmen zu berechnen. Für die Haftung der Unternehmen gilt § 49 Nr. 5;
 6. abweichend von § 42 Abs. 1 vorletzter Satz endet der Zinslauf in den Fällen, in denen die vor Ablauf der Festlegungsfrist auszahlende Sparprämie vom Unternehmen angefordert wird, mit dem Ende des Monats der Anforderung;
 7. bei einer Aufhebung oder Änderung der Prämienfestsetzung (§ 44) hat das Unternehmen dem Finanzamt überholte Prämienmitteilungen zurückzugeben. In den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 sind die Prämienmitteilungen der Anzeige beizufügen.
- (2) Der Bundesminister der Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder
1. das Muster des in § 36 Abs. 1 vorgeschriebenen Bestätigungsvordrucks,
 2. das Muster des in § 37 Abs. 1 vorgeschriebenen Antragsvordrucks,
 3. das Muster des in § 40 Abs. 2 vorgeschriebenen Vordrucks für die Anforderung der Sparprämien,
 4. das Muster des in § 43 Abs. 2 vorgeschriebenen Anzeigevordrucks
- zu bestimmen.
- (3) Der Bundesminister der Finanzen wird ermächtigt, den Wortlaut dieses Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum, unter neuer Überschrift und in neuer Paragraphenfolge bekanntzumachen und dabei Unstimmigkeiten des Wortlauts zu beseitigen.
- (4) Zur Vereinheitlichung und Erleichterung des Verfahrens bei der Festsetzung und Auszahlung der Sparprämie mit Hilfe von automatischen Einrichtungen kann der Bundesminister der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung das Nähere zur Automationsgeeignetheit der Vordrucke nach Absatz 2 und der Bearbeitung, Sicherung und Weiterleitung der Angaben in diesen Vordrucken bestimmen. Dabei können, vorbehaltlich der Vorschriften über die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen, insbesondere geregelt werden:
1. die maschinelle Lesbarkeit der Vordrucke und der Angaben in diesen Vordrucken sowie die zu verwendenden Schriftarten,
 2. die Mitwirkung eines Dritten bei der Ausfüllung des Vordrucks,
 3. die Haftung des Dritten für die Sparprämien und Zinsen, die aufgrund fehlerhafter Mitwirkung zurückzuzahlen sind,
 4. wer von der Abgabe der automationsgeeigneten Vordrucke ausgenommen werden kann,
 5. unter welchen Voraussetzungen Vordrucke anzufordern sind.

(5) Zur Erleichterung und Vereinfachung der Festsetzung, Auszahlung und Verbuchung der Prämie kann der Bundesminister der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, daß die Angaben in den Vordrucken nach Absatz 1 Nr. 1, 3 und 4, die Mitteilung nach § 38 Abs. 3 sowie die Angaben zur Auszahlung der Sparprämie nach §§ 39 Abs. 1, 40 Abs. 1 und § 41 auf maschinell verwertbaren Datenträgern übermittelt werden können. Dabei können, vorbehaltlich der Vorschriften über die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen, insbesondere geregelt werden:

1. die Voraussetzungen und das Verfahren für die Übermittlung der Daten durch maschinell verwertbare Datenträger,
2. das Nähere über Inhalt, Form, Bearbeitung, Sicherung und Weiterleitung der maschinell verwertbaren Datenträger,
3. daß das Unternehmen die Bestätigung nach § 36 Abs. 1 nicht dem Sparer, sondern einer Stelle der Finanzverwaltung auf maschinell verwertbarem Datenträger übermittelt,
4. unter welchen Voraussetzungen bei der Übermittlung nach Nummer 3 auf die Erteilung und Abgabe der Bestätigung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§§ 36 Abs. 1 und 39 Abs. 1) verzichtet werden kann,
5. die Haftung des Unternehmens für Sparprämien und Zinsen, die aufgrund fehlerhafter Übermittlung nach Nummer 3 zurückzuzahlen sind,
6. daß die Anforderung nach § 40 Abs. 2 und die Anzeige nach § 43 Abs. 2 auf maschinell verwertbaren Datenträgern an eine Stelle der Finanzverwaltung außerhalb des zuständigen Finanzamts zu übermitteln ist.

VII. Übergangs- und Schlußvorschriften

§ 52

Anwendungsbereich, Übergangsvorschriften

(1) Die Vorschriften dieses Gesetzes gelten, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, erstmals für Sparleistungen, die im Kalenderjahr 1975 geleistet worden sind.

(2) Abweichend von Absatz 1 gilt folgendes:

1. § 7 Abs. 3 und 4 ist erstmals auf Erhöhungen der Bausparsumme oder Zusammenlegungen von Bausparverträgen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1974 erfolgen.

2. § 14 ist bei Bausparbeiträgen erstmals auf Sparleistungen anzuwenden, die aufgrund von nach dem 31. Dezember 1971 abgeschlossenen Verträgen geleistet werden. Für Sparleistungen, die aufgrund von nach dem 8. März 1960 und vor dem 1. Januar 1972 abgeschlossenen Verträgen geleistet werden, gilt die Begrenzung auf das Eineinhalbfache nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Wohnungsbau-Prämiengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 18. September 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 1677) weiterhin.
3. § 16 ist bei Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 erstmals anzuwenden, wenn der zugrunde liegende Vertrag nach dem 31. Dezember 1974 abgeschlossen worden ist. Für Sparleistungen, die aufgrund von vor dem 1. Januar 1975 abgeschlossenen Kontensparverträgen (§ 4), Wertpapiersparverträgen (§ 5) und Wertpapier-sparverträgen über Entschädigungsansprüche (§ 6) nach dem 31. Dezember 1974 geleistet werden, gilt die sich aus § 1 Abs. 3 des Spar-Prämiengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. August 1972 (Bundesgesetzbl. I S. 1538) ergebende Festlegungsfrist weiterhin.
4. § 23 ist bei Bausparbeiträgen erstmals anzuwenden, wenn der Vertrag nach dem 31. Dezember 1974 abgeschlossen ist.
5. § 24 ist bei Bausparverträgen erstmals anzuwenden, wenn der Vertrag nach dem 31. Dezember 1974 auf einen Dritten übergegangen ist.
6. § 36 Abs. 2 Nr. 1 gilt nicht für Sparleistungen, die im Kalenderjahr 1975 beim Unternehmen eingegangen, aber für die Wohnungsbauprämie oder

den Sonderausgabenabzug bei der Einkommensteuer schon für das Kalenderjahr 1974 berücksichtigt worden sind.

(3) Beiträge aufgrund von Wohnbau-Sparverträgen sowie aufgrund von Verträgen mit Wohnungs- und Siedlungsunternehmen und Organen der staatlichen Wohnungspolitik im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 3 und 4 des Wohnungsbau-Prämiengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 18. September 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 1677), die nach dem 31. Dezember 1974 aufgrund von vor dem ... (= Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes) abgeschlossenen Verträgen geleistet werden, sind als Sparleistungen im Sinne dieses Gesetzes begünstigt. Für die prämierechtliche Behandlung dieser Beiträge gelten die §§ 4 bis 18 der Verordnung zur Durchführung des Wohnungsbau-Prämiengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Januar 1971 (Bundesgesetzbl. I S. 82) weiterhin mit der Maßgabe, daß eine Verlängerung der Einzahlungsdauer und Festlegung nach dem ... (= Tag der Verkündung dieses Gesetzes) nicht mehr vereinbart werden darf. Im übrigen sind die für Beiträge aufgrund von Bausparverträgen (§ 7) geltenden Vorschriften dieses Gesetzes entsprechend anzuwenden.

§ 53

Berlin-Klausel

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 und des § 13 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes vom 4. Januar 1952 (Bundesgesetzbl. I S. 1) auch im Land Berlin. Rechtsverordnungen, die aufgrund dieses Gesetzes erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes.

Artikel 4

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tage nach seiner Verkündung in Kraft.

Begründung

Inhaltsübersicht	Seite
Einleitung	203
Finanzielle Auswirkungen	206
Artikel 1 Einkommensteuergesetz	
A. Allgemeine Begründung	210
B. Einzelbegründung	238
Artikel 2 Körperschaftsteuergesetz	
A. Allgemeine Begründung	323
B. Einzelbegründung	335
Artikel 3 Sparprämienengesetz	
A. Allgemeine Begründung	383
B. Einzelbegründung	391
Artikel 4 Inkrafttreten	
Einzelbegründung	408

Einleitung

Die Bundesregierung legt mit diesem Gesetzentwurf das Dritte Steuerreformgesetz vor, das die Reform der Einkommensteuer einschließlich der Lohnsteuer und des Kinderlastenausgleichs, die Reform der Körperschaftsteuer und die Reform der Sparförderung umfaßt. Hiervon getrennt wird sie den gesetzgebenden Körperschaften den von ihr ebenfalls verabschiedeten Entwurf eines neuen Kraftfahrzeugsteuergesetzes zuleiten. Damit erfüllt die Bundesregierung ihre Ankündigung, eine umfassende Reform des geltenden Steuerrechts in die Wege zu leiten, die zu einem sozial gerechteren und besser überschaubaren Steuerrecht führen soll.

Wichtige Teile des Steuerreformprogramms der Bundesregierung sind bereits in Kraft getreten oder liegen dem Deutschen Bundestag zur Beschlußfassung vor:

1. Das von der Bundesregierung vorgelegte Außensteuerreformgesetz (Drucksache VI/2883), das ungerechtfertigte Steuervorteile durch Ausnutzung des internationalen Steuergelbes beseitigt und die Wettbewerbslage für Investitionen im Ausland verbessert, ist am 13. September 1972 in Kraft getreten (Bundesgesetzbl. 1972 I S. 1713).
2. Das Erste Steuerreformgesetz, das die Reform der Abgabenordnung umfaßt, hatte die Bundesregierung dem Deutschen Bundestag im März 1971 zugeleitet (Drucksache VI/1982). Wegen der vorzeitigen Auflösung des 6. Deutschen Bundestages konnte das Gesetz nicht abschließend beraten werden. Um das Verfahren zu beschleunigen, haben die Fraktionen der SPD und der FDP den Gesetzentwurf initiativ in unveränderter Form im 7. Deutschen Bundestag wieder eingebracht (Drucksache 7/79). Dieses Reformgesetz ist inzwischen vom federführenden Finanzausschuß weitgehend beraten worden.

3. Das Zweite Steuerreformgesetz (Drucksache VI/3418), das die Reform der einheitswertabhängigen Steuern, nämlich

- der Vermögensteuer,
- der Erbschaftsteuer und
- der Grundsteuer

sowie Entlastungen bei der Gewerbesteuer vorsieht, ist von der Bundesregierung am 1. März 1972 verabschiedet und am 4. Mai 1972 dem Deutschen Bundestag zugeleitet worden. Auch dieser Gesetzentwurf ist im 7. Deutschen Bundestag von den Fraktionen der SPD und FDP in unveränderte Form initiativ erneut eingebracht worden (Drucksache 7/78).

Die die Grundsteuer betreffenden Vorschriften sind vorab beraten worden und als Gesetz zur Reform des Grundsteuerrechts inzwischen in Kraft getreten (Bundesgesetzbl. 1973 I S. 965).

4. Mit dem Steueränderungsgesetz 1973 vom 26. Juni 1973 (Bundesgesetzbl. I S. 676) sind aus Gründen der Konjunktursteuerung bereits einige zum Steuerreformprogramm der Bundesregierung gehörende Änderungen des Einkommensteuerrechts verwirklicht worden. Es handelt sich um die Beseitigung des Schuldzinsenabzugs als Sonderausgaben, um die Einschränkung der degressiven Gebäudeabschreibung und um die Streichung der Arbeitslohngrenze von 24 000 DM jährlich für die Steuerbefreiung von Lohnzuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit. In einem weiteren von der Bundesregierung vorbereiteten Gesetz (Zweites Steueränderungsgesetz 1973) sollen zwei weitere Entscheidungen zur Steuerreform, nämlich die Ausdehnung der Abschreibungsvergünstigung für Modernisierungsmaßnahmen bei Wohngebäuden und die Anhebung der generellen Veranlagungsgrenze für Arbeitnehmer, bereits vorzeitig verwirklicht werden.
5. Das Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Bundsrats-Drucksache 590/73) enthält die ursprünglich im Rahmen der Steuerreform durch eine steuerrechtliche Lösung angestrebte Sicherung der Unverfallbarkeit betrieblicher Versorgungsanswartschaften der Arbeitnehmer.

Das nunmehr vorgelegte Dritte Steuerreformgesetz soll

- das Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 1. Dezember 1971 (Bundesgesetzbl. I S. 1881), zuletzt geändert durch das Steueränderungsgesetz 1973 vom 26. Juni 1973 (Bundesgesetzbl. I S. 676),
- das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 13. Oktober 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 1869), geändert durch das Außensteuerreformgesetz vom 8. September 1972 (Bundesgesetzbl. I S. 1713),
- das Wohnungsbau-Prämiengesetz in der Fassung vom 18. September 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 1677), geändert durch das Gesetz zur Änderung des Zweiten Gesetzes zur Förderung der Ver-

mögensbildung der Arbeitnehmer vom 27. Juni 1970 (Bundesgesetzbl. I S. 925),

- und das Spar-Prämiengesetz in der Fassung vom 5. August 1970 (Bundesgesetzbl. I S. 1213), geändert durch das Gesetz zur Änderung des Spar-Prämiengesetzes vom 31. Juli 1972 (Bundesgesetzbl. I S. 1337)

ablösen.

Das Dritte Steuerreformgesetz erfordert eine Vielzahl von Folgeänderungen anderer Gesetze. Außerdem sind mehrere Gesetze aufzuheben. Diese Änderungen sollen in einem Einführungsgesetz zum Dritten Steuerreformgesetz vorgenommen werden, das erst vorgelegt werden wird, wenn die Beratungen zum Dritten Steuerreformgesetz innerhalb der gesetzgebenden Körperschaften über ihr Anfangsstadium hinausgegangen sind.

Leitlinien des Dritten Steuerreformgesetzes

Der Entwurf des Dritten Steuerreformgesetzes entspricht den Leitlinien, die die Bundesregierung in den Regierungserklärungen vom 28. Oktober 1969 und 18. Januar 1973 für die Arbeiten an der Steuerreform bestimmt hat und die in der Öffentlichkeit auf breite Zustimmung gestoßen sind. Das Ziel ist eine sozial gerechtere Verteilung der Steuerlasten. Zahlreiche Einzelmaßnahmen dienen der Verwirklichung größerer steuerlicher Gerechtigkeit. Steuerliche Ungleichmäßigkeiten und Unklarheiten werden abgebaut. Steuerpflichtige mit kleinen und mittleren Einkommen werden — zum Teil erheblich — entlastet, Steuerpflichtige mit hohen Einkommen werden maßvoll mehrbelastet.

Der Entwurf enthält auch zahlreiche Maßnahmen, die das Steuerrecht einfacher und übersichtlicher gestalten sollen. Der Vereinfachung des Steuerrechts sind allerdings Grenzen gesetzt, weil das Steuerrecht nicht nur fiskalische, sondern zum Beispiel auch wirtschaftspolitische, sozialpolitische und regionalpolitische Ziele zu berücksichtigen hat. Bei einem Zielkonflikt zwischen der Forderung nach gerechter oder nach einfacher Ausgestaltung des Steuerrechts, der sich bei einer Reihe von Regelungen ergibt, mußte vielfach nach sorgfältigem Abwägen zugunsten größerer Gerechtigkeit entschieden werden.

Die Bundesregierung hatte zur Ausgestaltung der Steuerreformgesetze am 11. Juni und 28./29. Oktober 1971 Eckwerte und Grundsätze beschlossen. Diese Beschlüsse hat sie am 12. September 1973 an die wirtschaftliche Entwicklung angepaßt. Hierdurch ergeben sich Verbesserungen beim Kinderlastenausgleich, beim Einkommensteuertarif, beim Sonderausgabenabzug, beim Freibetrag für Alleinstehende mit Kindern, bei den Pauschbeträgen für Körperbehinderte, bei der Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für nahe Angehörige, bei der Besteuerung der im Alter bezogenen Einkünfte und bei der Arbeitnehmer-Ermäßigung (bisher: Arbeitnehmer-Freibetrag). Ferner beschloß die Bundesregierung, einen besonderen Sparer-Freibetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen einzuführen. Im Gegensatz zu den Beschlüssen des Jahres 1971 hat die

Bundesregierung gegenwärtig nicht die Absicht, die zum teilweisen Ausgleich der Steuermindereinnahmen vorgesehene Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes von 11 auf 12 v. H. vorzuschlagen. Die Bundesregierung behält sich den Zeitpunkt für eine Umsatzsteuererhöhung vor. Am 19. September 1973 beschloß die Bundesregierung, daß die Reform der Körperschaftsteuer erst zusammen mit dem noch vorzulegenden Gesetz zur Beteiligung breiter Schichten der Bevölkerung am Produktivvermögen in Kraft treten soll.

Abbau von Steuervergünstigungen

Die Bundesregierung hat sich bei den Überlegungen, das Steuersystem gerechter und die finanziellen Auswirkungen der Steuerreform in Grenzen zu halten, eingehend mit den Möglichkeiten eines Abbaus von Steuervergünstigungen befaßt und die steuerlichen Subventionen im einzelnen auf ihre Berechtigung hin überprüft.

Die Bundesregierung hat den Abbau von Steuervergünstigungen im folgenden Umfang beschlossen:

Steuermehreinnahmen durch Aufhebung, Einschränkung und Auslaufen von Steuer- vergünstigungen seit 1971	1 655 Millionen DM
Steuermehreinnahmen durch Aufhebung und teilweisen Abbau von Steuer- vergünstigungen im Rahmen der Steuerreform	1 439 Millionen DM
Steuermehreinnahmen durch Abbau von Steuer- vergünstigungen insgesamt	3 094 Millionen DM.

Die aus diesem Abbau zu erwartenden Steuermehreinnahmen sind bei den finanziellen Auswirkungen der Steuerreform bzw. — soweit es sich um auslaufende bzw. bereits aufgehobene Steuervergünstigungen handelt — in der Finanzplanung des Bundes bereits berücksichtigt, so daß sie nicht für andere Zwecke zur Verfügung stehen.

Das Gesamtvolumen der Steuervergünstigungen beträgt — wie im Vierten Subventionsbericht ausführlich dargestellt ist — für 1974 rd. 28 Mrd. DM. Davon entfallen 38,6 v. H. auf Erhaltungs-, Anpassungs- und Produktivitätshilfen für Betriebe oder Wirtschaftszweige — also Subventionen im engeren Sinne — und 61,4 v. H. auf Steuervergünstigungen für private Haushalte (sonstige Steuervergünstigungen). Obwohl Zahl und Art der Steuervergünstigungen seit 1969 im wesentlichen unverändert geblieben sind, vollzieht sich als Folge des wirtschaftlichen Wachstums und einer verstärkten Inanspruchnahme der Vergünstigungen ein automatischer Anstieg des Subventionsvolumens, so z. B. bei der Sparförderung und der regionalen Wirtschaftsförderung.

Die Bundesregierung hat im Rahmen ihrer umfassenden Prüfung der steuerlichen Subventionen u. a. auch die allgemeinen politischen, gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse in den einzelnen Wirtschaftsbereichen und bei den verschiedenen

Personenkreisen, denen die Steuervergünstigungen zugute kommen, berücksichtigt. Ferner hat sie untersucht, ob es nicht — wie verschiedentlich gefordert wurde — zweckmäßiger wäre, indirekte Hilfen in Form von Steuervergünstigungen in direkte Zahlungen aus dem Haushalt — also in offene Subventionen — umzuwandeln. Neben dem offenen Ausweis in den Haushaltsplänen und der stärkeren jährlichen Kontrolle der Haushaltsansätze durch die gesetzgebenden Körperschaften bestünde der Vorteil, daß offene Subventionen häufig auch gezielter eingesetzt werden könnten als Steuervergünstigungen. Demgegenüber ist zu beachten, daß Steuervergünstigungen für die Empfänger Rechtsansprüche begründen, an denen sich die Steuerpflichtigen orientieren können, während direkte Finanzhilfen an Verwaltungsrichtlinien gebunden wären und nur nach Maßgabe verfügbarer Haushaltsmittel gewährt werden könnten. Die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen ist für die Steuerpflichtigen im allgemeinen auch einfacher und weniger zeitraubend. Außerdem ist bei den Finanzämtern ein eingespielter Verwaltungsapparat vorhanden, der bei der Umwandlung in offene Subventionen z. T. erst geschaffen werden müßte. Schließlich führen steuerliche Subventionen in Gestalt von Abschreibungsvergünstigungen nicht zu endgültigen Haushaltsausfällen; die Vergünstigungswirkung besteht in einer zinslosen Stundung der Einkommensteuer. Bei einer Umwandlung von Steuervergünstigungen in Finanzhilfen würden sich ferner folgende Probleme ergeben:

- Ausweitung des Volumens der öffentlichen Haushalte,
- Erhöhung der volkswirtschaftlichen Steuerquote und
- völlige Neuverteilung der Lasten zwischen den Gebietskörperschaften.

Diese Gesichtspunkte haben die Bundesregierung bewogen, auf eine Umwandlung von Steuervergünstigungen in offene Finanzhilfen weitgehend zu verzichten.

Da mit den meisten Steuervergünstigungen wichtige wirtschafts- und gesellschaftspolitische Zielsetzungen verbunden sind, die auch künftig noch ihre Bedeutung haben, kommt ein Abbau von Steuervergünstigungen nur in begrenztem Umfang, insbesondere für überholte Steuervergünstigungen in Betracht. Der beschlossene Abbau von Steuervergünstigungen betrifft überwiegend den Unternehmensbereich, so daß der relative Anteil der den privaten Haushalten zufließenden Steuervergünstigungen ansteigt. Diese Verlagerung entspricht den gesellschaftspolitischen und sozialen Zielsetzungen der Steuerreform nach einer Änderung der Steuerlastverteilung und nach mehr Steuergerechtigkeit. Durch den Abbau von Steuervergünstigungen wird gleichzeitig auch ein Schritt zur Steuervereinfachung getan. Zur Begründung des Abbaus wie auch zur Aufrechterhaltung von Steuervergünstigungen im einzelnen wird auf die Stellungnahme zu den laufenden Positionen des Vierten Subventionsberichts verwiesen.

Finanzielle Auswirkungen ^{1) 2)}

Die Gesetzentwürfe der Bundesregierung zur Steuerreform führen in ihren finanziellen Auswirkungen für die Gesamtheit der Steuerpflichtigen zu beträchtlichen Entlastungen und für die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden zu entsprechenden Steuermindereinnahmen. Für die öffentlichen Haushalte bedeuten sie damit ein gewisses, allerdings bewußt

eingegangenes Risiko. Die finanziellen Auswirkungen im einzelnen sind in der nachstehenden Übersicht dargestellt.

Die Folgen der Einnahmeveränderungen bei Bund, Ländern und Gemeinden, die sich durch die Steuerreform ergeben, müssen zu gegebener Zeit geregelt werden.

Übersicht über die finanziellen Auswirkungen

Art der Steuerrechtsänderung	Haushaltsentlastung (+) oder Haushaltsmehrbelastung (–) gegenüber dem geltenden Recht in Millionen DM	
	insgesamt	darunter Bund ³⁾
1	2	3
I. Einkommensteuer, Lohnsteuer		
1. Kinderlastenausgleich		
a) Ersetzung der Kinderfreibeträge, des Kindergeldes und der Kinderzuschläge im öffentlichen Dienst durch eine Kinderentlastung als Abzugsbetrag von der Einkommensteuer: für das erste Kind 50 DM, für das zweite Kind 70 DM, für dritte und weitere Kinder je 120 DM monatlich	– 3 875	+ 165
b) Verbesserung des Ortszuschlags im öffentlichen Dienst zum Ausgleich für den Wegfall der Kinderzuschläge	– 510	– 219
2. Sonderausgaben und Vorsorgeaufwendungen		
a) Aufhebung des Vermögensteuerabzugs	+ 710	+ 305
b) Streichung der Abzugsfähigkeit dauernder Lasten, die auf einer freiwilligen und überwiegend unentgeltlich eingegangenen rechtlichen Verpflichtung beruhen	+ 9	+ 4
c) Streichung der Abzugsfähigkeit von Einmalbeträgen für bestimmte Lebensversicherungen	+ 10	+ 4
d) Abzug der Aufwendungen zur Lebensvorsorge und der Bausparkastenbeiträge nicht mehr von der Bemessungsgrundlage, sondern von der Steuer mit 22 v. H. bis zu einem Höchstbetrag der Ausgaben von 5 400/10 800 DM (Ledige/Verheiratete) zuzüglich 600 DM je Kind und bis zu einem zusätzlichen Höchstbetrag von 4 200/8 400 DM (Ledige/Verheiratete) für Ausgaben zur Lebensvorsorge	+ 730 ⁴⁾	+ 314
e) Einführung eines Pauschbetrags von 240/480 DM (Ledige/Verheiratete) für unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben (Abzug von der Bemessungsgrundlage)	– 210	– 90
f) Einführung eines allgemeinen Pauschbetrags von 66/132 DM (Ledige/Verheiratete) für Vorsorgeaufwendungen sowie Einführung einer Vorsorgepauschale für Arbeitnehmer von 3,52 v. H. des Arbeitslohns (bis zur Höhe der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung), jeweils Abzug von der Steuer	– 280	– 120

¹⁾ In den ersten zwölf Monaten voller Wirksamkeit entstehende Steuermehr- (+) oder Steuermindereinnahmen (–) bzw. Haushaltsminder- (+) oder Haushaltsmehrausgaben (–), jeweils berechnet nach den voraussichtlichen Wirtschaftstatbeständen u. ä. in 1975.

²⁾ Die Übersicht enthält nur Rechtsänderungen von Gewicht.

³⁾ Steuerverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden wie nach geltendem Recht vorausgesetzt.

⁴⁾ Unter Berücksichtigung des Wegfalls der Sonderausgaben-Pauschbeträge nach geltendem Recht.

Art der Steuerrechtsänderung	Haushaltsentlastung (+) oder Haushaltsmehrbelastung (-) gegenüber dem geltenden Recht in Millionen DM	
	insgesamt	darunter Bund ¹⁾
1	2	3
3. Einkommensteuer-Tarif		
a) Erhöhung des Grundfreibetrags von 1 680 DM auf 3 000 DM	- 4 900	- 2 107
b) Erhöhung des Proportionalsteuersatzes von 19 auf 22 v. H.		
c) Verlängerung der Proportionalzone bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 16 000/32 000 DM (Ledige/Verheiratete)		
d) Höchster Spitzensteuersatz 56 v. H. bei einem zu versteuernden Ein- kommen von 130 000/260 000 DM (Ledige/Verheiratete); Mehrbela- stung gegenüber geltendem Tarif ab 40 000/80 000 DM (unter Ein- rechnung der Ergänzungsabgabe ab 81 000/162 000 DM)		
4. Besteuerung der im Alter bezogenen Einkünfte		
a) Erhöhung des Versorgungs-Freibetrags von 25 v. H. der Bezüge, höchstens 2 400 DM, auf 40 v. H., höchstens 4 800 DM jährlich	- 500	- 215
b) Einführung eines zusätzlichen Freibetrags bei Einkünften, die nicht aus Renten und Pensionen stammen, für über 64jährige von 40 v. H., höchstens 2 400 DM jährlich	- 265	- 114
5. Betriebliche Steuervergünstigungen		
a) Verzicht auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als Voraus- setzung für die Gewährung von Steuerbegünstigungen	- 45 ²⁾	- 19
b) Einführung einer Verlustklausel für alle erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen	+ 20 ²⁾	+ 9
c) Erweiterung und Verstärkung der Abschreibungsvergünstigungen für den Umweltschutz	- 275 ²⁾	- 110
d) Aufhebung der Steuervergünstigung für Vollblutzuchtbetriebe	+ 1	± 0
6. Spesen und Geschenke		
a) Streichung der Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten und von Aufwendungen für Geschenke im Werte von mehr als 10 DM (z. Z. Freigrenze 100 DM)	+ 471 ²⁾	+ 195
b) Beschränkung des Abzugs von Verpflegungsmehraufwendungen bei Geschäfts- und Dienstreisen auf die Sätze der Reisekostenvergütun- gen des öffentlichen Dienstes	+ 220 ²⁾	+ 95
7. Arbeitnehmer-Freibetrag. Erhöhung des Arbeitnehmer-Freibetrags von 240 DM auf 600 DM jähr- lich; Abzug nicht mehr von der Bemessungsgrundlage, sondern mit 22 v. H. von der Steuer	- 1 460	- 628
8. Einführung eines Sparer-Freibetrags für Kapitaleinkünfte von 300/ 600 DM (bei gleichzeitiger Ermäßigung des derzeitigen Werbungskosten- pauschbetrags für Kapitaleinkünfte von 150/300 DM auf 100/200 DM) ..	- 220	- 95
9. Sonstige Änderungen		
a) Einbeziehung aller Entlassungsabfindungen in die geltende Steuer- befreiung unter Beschränkung auf 24 000 bis 36 000 DM	- 60	- 26
b) Steuerfreistellung des Ersatzes von Werbungskosten durch den Arbeitgeber	- 30	- 13

¹⁾ Steuerverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden wie nach geltendem Recht vorausgesetzt.

²⁾ einschließlich der Auswirkungen bei der Körperschaftsteuer

Art der Steuerrechtsänderung	Haushaltsentlastung (+) oder Haushaltsmehrbelastung (—) gegenüber dem geltenden Recht in Millionen DM	
	insgesamt	darunter Bund ¹⁾
1	2	3
c) Steuerfreistellung des Kaufkraftausgleichs für die ins Ausland entsandten Arbeitnehmer	— 25	— 11
d) Erhöhung des pauschalen Lohnsteuersatzes für Erholungsbeihilfen und steuerpflichtige Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen von 20 auf 25 v. H.	+ 70	+ 30
e) Vereinheitlichung der Erfindervergünstigungen durch Einführung eines Freibetrags von 300 DM je Erfindung oder Verbesserungsvorschlag und Besteuerung der Erfindereinkünfte mit dem halben Steuersatz für neun Jahre	— 3	— 1
f) Zulassung der Abschreibung des derivativen Geschäftswerts über zehn Jahre	— 15 ²⁾	— 6
g) Herabsetzung der Beteiligungsgrenze von 25 v. H. auf 10 v. H. für die Erfassung von Gewinnen aus privaten Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften	+ 80	+ 34
h) Vereinfachung der Abschreibung bei Gebäuden im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung	— 76 ²⁾	— 31
i) Erfassung der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Einfamilienhaus statt mit 3 bzw. 3,5 v. H. des Einheitswerts 1935 mit 1,5 v. H. des um 40 v. H. erhöhten Einheitswerts 1964	+ 70	+ 30
j) Erfassung der Zinsen aus bestimmten Lebensversicherungen gegen Einmalbeitrag und bei vereinbarten Laufzeiten von weniger als zwölf Jahren	+ 100	+ 43
k) Erhöhung der zumutbaren Belastung bei außergewöhnlichen Belastungen	+ 145	+ 62
l) Ausschluß der Berücksichtigung von Mehraufwendungen für Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung (Ausnahme bei Zuckerkrankheit und multipler Sklerose)	+ 430	+ 185
m) Erweiterung der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsaufwendungen (vermindert um die eigenen Bezüge des Empfängers, soweit diese 3 600 DM übersteigen) bis 2 400 DM jährlich	— 530	— 228
n) Erhöhung des Haushaltsfreibetrags für alleinstehende Personen mit Kindern von 1 200 DM auf 3 000 DM	— 230	— 99
o) Einheitliche Beschränkung des Splitting-Verfahrens für verwitwete Personen auf das dem Todesjahr des Ehegatten folgende Kalenderjahr	+ 130	+ 56
p) Lineare Erhöhung der Pauschbeträge für Körperbehinderte auf 600 bis 2 760 DM bzw. 7 200 DM (für ständig Hilflöse)	— 145	— 62
II. Körperschaftsteuer		
1. Anhebung des Körperschaftsteuersatzes auf 56 v. H. für einbehaltene Gewinne, für ausgeschüttete Gewinne auf 36 v. H. bei Vollarrechnung auf die Einkommensteuer der Anteilseigner	— 545 ³⁾	— 68
2. Halbierung der Körperschaftsteuer-Vergünstigung für das Kreditgewerbe		

¹⁾ Steuerverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden wie nach geltendem Recht vorausgesetzt.

²⁾ einschließlich der Auswirkungen bei der Körperschaftsteuer

³⁾ Obwohl die Körperschaftsteuereform noch nicht zum 1. Januar 1975 in Kraft treten soll, sind hier die mit ihr verbundenen Steuermindereinnahmen auf der Basis 1975 angeführt, um die Gesamtauswirkungen der Steuerreform angeben zu können.

Art der Steuerrechtsänderung	Haushaltsentlastung (+) oder Haushaltsmehrbelastung (—) gegenüber dem geltenden Recht in Millionen DM	
	insgesamt	darunter Bund ¹⁾
1	2	3
III. Sparförderung		
1. Einführung einer Einkommensteuergrenze von 24 000/48 000 DM (Ledige/Verheiratete) zuzüglich 1 800 DM je Kind	+ 2 700	+3 290 ²⁾
2. Festsetzung der Höchstbeträge auf 800/1 600 DM (Ledige/Verheiratete)		
3. Festsetzung der Prämiensätze auf 20 v. H., für Bausparbeiträge auf 23 v. H., jeweils zuzüglich 2 v. H.-Punkte je Kind		
4. Begünstigung des Sparens im eigenen Betrieb unter den Bedingungen der allgemeinen Sparförderung	— 70	— 35
5. Erweiterung des Anlagekatalogs durch Begünstigung bestimmter Lebensversicherungsverträge	— 50	— 25
IV. Wegfall der Ergänzungsabgabe	— 2 320	—2 320
Finanzielle Auswirkungen des Dritten Steuerreformgesetzes insgesamt	—10 743	—1 822
Finanzielle Auswirkungen des Zweiten Steuerreformgesetzes (ohne Mehreinnahmen bei der Grundsteuer)		
1. Gewerbesteuer	— 785	— 59
2. Bewertungsgesetz	+ 75	—
3. Vermögensteuer	+ 1 100	—
4. Erbschaftsteuer	+ 240	—
zusammen ...	(+ 630)	(— 59)
Gesamtergebnis (nach Wirtschaftstatbeständen 1975)	—10 113	—1 881
(Länder	—5 489)	
(Gemeinden	—2 743)	
Gesamtergebnis (nach Wirtschaftstatbeständen 1976)	— 8 337	—1 153
(Länder	—4 563)	
(Gemeinden	—2 621)	

¹⁾ Steuerverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden wie nach geltendem Recht vorausgesetzt.

²⁾ Mehrentlastung für den Bund wegen Änderung des Verteilungsschlüssels beim SparPG gegenüber geltendem Recht.

Artikel 1

Einkommensteuergesetz 1975

A. ALLGEMEINE BEGRÜNDUNG

I. Geschichtliche Entwicklung

Im Deutschen Reich von 1871 war die Einkommensbesteuerung in Einzelgesetzen der Gliedstaaten geregelt. Die erste gesamtstaatliche Kodifikation war das Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (RGBl. S. 359). Dieses Gesetz wurde bereits nach fünf Jahren durch das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 (RGBl. I S. 180) ersetzt, das eine grundlegende Neuordnung der Einkommensbesteuerung brachte. Die Weltwirtschaftskrise Ende der Zwanziger und Anfang der Dreißiger Jahre bedingte zahlreiche Änderungen dieses Gesetzes, die es — auch infolge zahlreicher Systemdurchbrechungen — unübersichtlich machten. Deshalb wurde das Einkommensteuerrecht im Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1005) systematisch neu geordnet und neugestaltet.

Das Einkommensteuergesetz 1934 bildet noch heute die Grundlage des geltenden Einkommensteuergesetzes. Vor und während des 2. Weltkrieges wurde es mehrfach geändert, um es an die jeweiligen Verhältnisse anzupassen. Die Zeit nach dem Ende des 2. Weltkrieges brachte eine fast unübersehbare Fülle von Gesetzesänderungen, deren Ursache zum einen der sprunghaft angestiegene Finanzbedarf der öffentlichen Hand war, der es erforderlich machte, die Steuereinnahmen stark zu erhöhen. Zum anderen galt es, den wirtschaftlichen Wiederaufbau in die Wege zu leiten. Hierfür wurden insbesondere einkommensteuerrechtliche Sondervergünstigungen geschaffen, deren Zahl dementsprechend ständig wuchs. Dabei wurde das steuerrechtliche Instrumentarium zur Beeinflussung der wirtschaftlichen Verhaltensweisen vom Gesetzgeber immer mehr verfeinert — eine Entwicklung, die seit Gründung der Bundesrepublik Deutschland zunehmend beschleunigt wurde. Hinzu kam, daß der Gesetzgeber in zunehmendem Maße bemüht war, der steuerlichen Gerechtigkeit im Einzelfall besser als früher Rechnung zu tragen, wozu er teilweise auch durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts veranlaßt wurde. Diese Entwicklung hat das Einkommensteuerrecht nahezu unüberschaubar gemacht. Hinzu kommt, daß die den Wiederaufbau fördernden zahlreichen Sondervergünstigungen zu Auswirkungen geführt haben, die verteilungspolitisch bedenklich sind.

Hieraus erwuchs schon in den Fünfziger Jahren das Bedürfnis nach einer Neuordnung des Einkommensteuerrechts. Es kam jedoch — etwa im Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954

(BGBl. I S. 373), im Steueränderungsgesetz vom 18. Juli 1958 (BGBl. I S. 473) oder in den Steueränderungsgesetzen 1964 vom 16. November 1964 (BGBl. I S. 885) und 1965 vom 14. Mai 1965 (BGBl. I S. 377) — nur zu Ansätzen für eine Einkommensteuerreform. Im übrigen blieb es bei einer Vielzahl von Gesetzen, die das Einkommensteuergesetz lediglich punktuell änderten. Die erste umfassende Neugestaltung des Einkommensteuerrechts seit 1934 enthält der hiermit vorgelegte Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 1975.

II. Bedeutung der Einkommensteuer im Besteuerungssystem

Die seit langem bestehende und ständig weiter wachsende Bedeutung der Einkommensteuer im Besteuerungssystem wird deutlich, wenn man die aus ihr fließenden Einnahmen in Beziehung zum Bruttosozialprodukt und zu den Steuereinnahmen insgesamt setzt (vgl. die Übersicht auf S. 211).

Es zeigt sich, daß schon vor dem ersten Weltkrieg (1913) die Einkommensteuer bei seinerzeit noch sehr niedrigen Steuersätzen mehr als ein Drittel der gesamten Steuereinnahmen erbrachte. Zu Anfang der Dreißiger Jahre ging dann der Anteil am Gesamtsteueraufkommen — obwohl dieses im Verhältnis zum Bruttosozialprodukt laufend anstieg — zeitweilig auf 13 v. H. zurück. Aber schon 1938 trug die Einkommensteuer — bei einer volkswirtschaftlichen Steuerquote, die mit 22 v. H. der heutigen Gesamtsteuerbelastung durchaus entsprach — wieder zu nahezu einem Viertel (23,4 v. H.) zum Steueraufkommen bei. Dieser Anteil von einem Fünftel bis zu einem Viertel war für die folgenden zwei Jahrzehnte bis 1960 etwa konstant, während er 1965 auf über 30 v. H. anstieg. 1971 hatte die Einkommensteuer einen Anteil von 36,7 v. H. am Gesamtsteueraufkommen erreicht, und 1975 wird ihr Anteil — bei unveränderter Rechtslage — auf 42,9 v. H. angewachsen sein.

Mit einem derart hohen Anteil ist die Einkommensteuer die bedeutendste Einnahmequelle der öffentlichen Haushalte. Im Jahre 1971 beispielsweise hatten die ihrem Volumen nach nächst wichtigen Steuern, nämlich die Umsatzsteuer mit etwa 23 v. H., die Gewerbesteuer mit 10,6 v. H. und die Mineralölsteuer mit 7,3 v. H. der Gesamtsteuereinnahmen erst zusammen genommen in etwa ein gleich starkes Gewicht.

Die Einkommensteuer — einschließlich der Lohnsteuer — hat neben ihrer großen fiskalischen Ergiebigkeit weitere wesentliche Vorzüge. Sie ist wie kaum eine andere Steuer geeignet, das Prinzip der Steuergerechtigkeit weitgehend zu verwirklichen (s. unten IV). Darüber hinaus kann die Einkommensteuer auch wirtschaftspolitische, konjunkturpolitische und verteilungspolitische Funktionen erfüllen.

Jahr	Bruttosozial- produkt zu Marktpreisen (BSP)	Steuereinnahmen insgesamt		Einkommensteuer ¹⁾		
	in Mrd. DM	in Mrd. DM	in v. H. des BSP ²⁾	in Mrd. DM	in v. H. des BSP	in v. H. der Steuer- einnahmen
1	2	3	4	5	6	7
1913 ³⁾	53,5	4,0	7,6	1,39	2,6	34,8
1925 ³⁾	73,0	10,1	13,8	2,25	3,1	22,3
1932 ³⁾	59,0	10,2	17,3	1,33	2,3	13,0
1938 ³⁾	104,0	22,9	22,0	5,35	5,1	23,4
1949 ⁴⁾	75,0	18,8	25,0	5,04	6,7	26,8
1955 ⁴⁾	185,7	42,3	22,8	9,10	4,9	21,5
1960 ⁴⁾	296,8	68,4	23,1	17,91	6,0	26,2
1965	460,4	105,5	22,9	32,9	7,1	31,2
1970	685,6	154,1	22,4	53,9	7,9	34,5
1971	758,9	172,4	22,7	63,2	8,3	36,7
1972	828,5	192,3	23,8	75,1	9,1	39,1
1973	933,0	225,7	24,2	89,7	9,6	39,7
1975 ⁵⁾	a) 1 115,4	274,3	24,6	117,8	10,6	42,9
	b)	(264,1)	(23,7)	(103,5)	(9,3)	(39,2)

¹⁾ Einkommen- und Lohnsteuer sowie nicht veranlagte Steuern vom Ertrag (Kapitalertragsteuer)

²⁾ Volkswirtschaftliche Steuerquote

³⁾ Reichsgebiet

⁴⁾ Bundesgebiet ohne Saarland

⁵⁾ Schätzung vom August 1973

a) auf der Grundlage des geltenden Rechts

b) nach Steuerreform

III. Wesen der Einkommensteuer

Der Einkommensbesteuerung unterliegen sowohl die Einkommen natürlicher Personen als auch die Einkommen juristischer Personen und nichtrechtsfähiger Vermögensmassen. Das Steuerrecht regelt die Einkommensbesteuerung der natürlichen Personen im Einkommensteuergesetz, die Einkommensbesteuerung der juristischen Personen und der nichtrechtsfähigen Vermögensmassen im Körperschaftsteuergesetz.

Gegenstand der Einkommensteuer im engeren Sinn ist das Einkommen der natürlichen Personen. Wesen und Tragweite der Einkommensteuer werden dementsprechend entscheidend durch den ihr zugrunde liegenden Einkommensbegriff bestimmt. „Einkommen“ ist in erster Linie ein wirtschaftlicher Begriff und erst in zweiter Linie ein Rechtsbegriff. Für die Einkommensteuer als Personensteuer von Bedeutung ist nur der privatwirtschaftliche Begriff des Einkommens, d. h. der „Zuflüsse“, die sich auf eine Person beziehen. Trotz der großen praktischen Bedeutung im Wirtschaftsleben hat sich jedoch auch insoweit ein einheitlicher Einkommensbegriff weder

in der Volkswirtschaftslehre noch in der Betriebswirtschaftslehre herausgebildet.

Der vorliegende Entwurf macht sich — ebensowenig wie frühere Einkommensteuergesetze — keine der zahlreichen Lehrmeinungen zum Begriff des Einkommens zu eigen, sondern umgrenzt den Einkommensbegriff wie bisher pragmatisch allein für die Zwecke der Besteuerung als Ergebnis ganz bestimmter, mit den gegenwärtigen Einkunftsarten übereinstimmender Einkünfte. Die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer ergibt sich durch Abzug des Altersentlastungsbetrags, des Ausgleichsbetrags, des Verlustvortrags, der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie bestimmter Sonderfreibeträge von der Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten.

IV. Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit

In der Einkommensteuer läßt sich wie kaum in einer anderen Steuer das Prinzip der Steuergerechtigkeit verwirklichen, jeden Bürger nach Maßgabe

seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten. Dabei wird davon ausgegangen, daß diese Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt. Dieser Betrachtung liegt die Erkenntnis zugrunde, daß die Konsumfähigkeit des Menschen begrenzt ist. Je höher das Einkommen ist, um so mehr Bedürfnisse können befriedigt werden, die weniger dringlich sind. So nimmt beispielsweise der Anteil der Ausgaben für Nahrung und Wohnung mit steigendem Einkommen relativ ab. Hinzu kommt die Tatsache, daß die indirekten Steuern wegen der zunehmenden Sparfähigkeit bei steigendem Einkommen nicht das ganze Einkommen der Steuerpflichtigen treffen. Hierauf wird die Forderung nach einer ergänzenden, progressiven Einkommensteuer gegründet. Dementsprechend wird es seit langem als selbstverständlich und gerecht empfunden, daß die Bezieher höherer Einkommen mit verhältnismäßig mehr Einkommensteuer belastet werden als die Bezieher niedrigerer Einkommen.

Allerdings gibt es keinen wissenschaftlich exakten Maßstab, nach dem die Höhe der steuerlichen Leistungsfähigkeit und damit die Belastbarkeit des einzelnen Bürgers mit Einkommensteuer bestimmt werden könnte. Der Gesetzgeber ist deshalb in seiner Wertung der steuerlichen Leistungsfähigkeit, die sich in der jeweiligen Höhe des Einkommens ausdrückt, weitgehend frei. Die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit bedeutet im praktischen Ergebnis, daß bestimmte sach- oder personenbezogene Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Im übrigen aber ist die Festlegung der steuerlichen Belastung das Ergebnis einer politischen Entscheidung des Gesetzgebers, die ihren Niederschlag im Einkommensteuertarif findet. Dessen Bemessungsgrundlage ist das gesetzlich genau fixierte zu versteuernde Einkommen (s. oben III).

Der Gesetzentwurf berücksichtigt die finanzielle Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen durch eine Vielzahl von Tatbeständen, deren Erfüllung die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage oder die Einkommensteuer mindert.

Grundlegend neu ist, daß die tarifliche Einkommensteuer erst nach Verminderung um bestimmte Steuerermäßigungen die endgültig festzusetzende Einkommensteuer ergibt. Nach Auffassung der Bundesregierung ist die steuerliche Berücksichtigung bestimmter Sachverhalte durch Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage ungerechtfertigt, weil der Abzug von der Bemessungsgrundlage als Kehrseite des progressiven Einkommensteuertarifs mit steigendem Einkommen eine überproportionale Begünstigung bewirkt. Das gilt vor allem für Versicherungs- und Bausparkassenbeiträge (Vorsorgeaufwendungen) sowie für die durch den Unterhalt von Kindern bedingten Belastungen. Wesentliche Kernstücke der Einkommensteuerreform sind deshalb — in der Reihenfolge ihrer finanzwirtschaftlichen und sozialpolitischen Bedeutung — die Reform des Kinderlastenausgleichs und die Reform im Bereich der Sonderausgaben und Vorsorgeaufwendungen.

V. Verwirklichung der Reformziele im einzelnen

1. Grundlegende Umgestaltungen

a) Kinderlastenausgleich

Das geltende Recht berücksichtigt die durch den Unterhalt und die Schul- und Berufsausbildung von Kindern entstehende wirtschaftliche Belastung der Eltern in unterschiedlicher Weise. Kindergeld, Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer (Lohnsteuer), Kinderzuschläge im öffentlichen Dienst, Kinderzulagen bzw. Kinderzuschüsse zu den in der gesetzlichen Unfallversicherung bzw. in den gesetzlichen Rentenversicherungen gezahlten Renten — um nur die wichtigsten Leistungen des Kinderlastenausgleichs zu nennen — sind entweder überhaupt nicht oder nur sehr unvollkommen aufeinander abgestimmt. Art und Umfang der Entlastungen sind abhängig nicht nur von der Zahl, dem Alter und dem Ausbildungsgang der Kinder, sondern auch von der Art und Höhe des Einkommens der Eltern bzw. deren Zugehörigkeit zu bestimmten Berufsgruppen.

Dieses verhältnismäßig ungeordnete Nebeneinander unterschiedlicher Leistungen und Entlastungen hat seit langem die Kritik von Wissenschaft, Politik und Interessenvertretungen herausgefordert. Bemängelt wird vor allem eine Benachteiligung junger Familien, die in der Regel ausschließlich — relativ geringe — Kinderermäßigungen bei der Einkommensteuer (Lohnsteuer) beanspruchen können; denn Kindergeld wird nur bei Jahreseinkommen von derzeit unter 16 800 DM ab dem zweiten, im übrigen erst ab dem dritten Kind gezahlt. Ein weiterer Nachteil des geltenden Rechts besteht darin, daß die steuerlichen Kinderfreibeträge bei geringem Einkommen oder größerer Kinderzahl nicht oder nicht in vollem Umfang ausgeschöpft werden können und daß die tatsächlichen Steuerentlastungen wegen des Abzugs der Freibeträge von der steuerlichen Bemessungsgrundlage je nach Höhe des zu versteuernden Einkommens und des entsprechenden Grenzsteuersatzes sehr unterschiedlich sind (vgl. im einzelnen die Spalten 3 und 4 der Übersicht auf S. 227).

Diese Kritik hat den Deutschen Bundestag (Entschließung vom 28. März 1969) und den Bundesrat (Entschließung vom 5. Juni 1970) veranlaßt, von der Bundesregierung die Vorbereitung einer Reform des Kinderlastenausgleichs zu fordern, bei der die steuerlichen Erleichterungen und die unmittelbaren Zahlungen zu einem einheitlichen, gerechten System zusammengefaßt werden sollen.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß diese Forderung im Rahmen der Steuerreform zu erfüllen ist. Sie schlägt vor, das Nebeneinander von Direktzahlungen und Steuerermäßigungen zu beseitigen und weitgehend durch ein einheitliches Ausgleichssystem mit einheitlichen, vom Einkommen der Eltern unabhängigen Entlastungsbeträgen vom ersten Kind an zu ersetzen. Lediglich die Leistungen für die Kinder der Angehörigen des öffentlichen Dienstes, die Auslandsdienstbezüge erhalten, der Bezieher von Beschädigtenrenten aus der gesetz-

lichen Unfallversicherung und der Bezieher von Renten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen sollen nicht in die einheitliche Regelung einbezogen werden, weil die Einbeziehung dieser Personengruppen entweder zu unzumutbaren Rechtsverschlechterungen, zu einer unvermeidbaren Belastung des Staatshaushalts oder zu einer übermäßigen Belastung der Verwaltung führen würde.

Die Kinderentlastung als künftig im wesentlichen einzige Maßnahme des Kinderlastenausgleichs kann und soll ebenso wie die bisherigen Maßnahmen der Höhe nach stets nur einem Teil des Unterhaltsbedarfs der Kinder entsprechen. Die Abdeckung des vollen Unterhaltsbedarfs der Kinder erscheint für den Regelfall nicht erforderlich und im Hinblick auf die Vorrangigkeit der Eigenverantwortung der Eltern für ihre Kinder auch nicht wünschenswert. In den Fällen, in denen die Eltern ein so geringes Einkommen haben, daß sie trotz der Kinderentlastung den Unterhaltsbedarf der Familie nicht decken können, haben sie die Möglichkeit, auf öffentliche Leistungen zurückzugreifen, die allgemein subsidiär, nämlich unter Berücksichtigung der Einkommensverhältnisse der Familie, gewährt werden (Leistungen der Sozialhilfe, Wohngeld, Ausbildungsförderung).

Nach Auffassung der Bundesregierung wäre es durchaus wünschenswert, im Sinne etwa der Empfehlungen des Finanzwissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen (Heft 18 der Schriftenreihe des BMWF, S. 71) für alle Kinder, unabhängig von ihrer jeweiligen Ordnungszahl, gleiche Entlastungsbeträge etwa in Höhe der Hälfte des jeweiligen sozialkulturellen Unterhaltsbedarfs zu gewähren. Die Verwirklichung dieser Zielvorstellung würde jedoch die öffentlichen Haushalte in derzeit nicht vertretbarer Weise belasten. Eine niedrigere Einheitsleistung, deren Gesamtaufwand sich im Rahmen der verfügbaren Finanzmasse halten würde — etwa 60 DM monatlich je Kind — würde jedoch für kinderreiche Familien mit verhältnismäßig niedrigem Einkommen zu ungerechtfertigten Rechtsverschlechterungen führen. Die Bundesregierung hält deshalb eine nach der Ordnungszahl der Kinder gestaffelte Entlastung für die sozialgerechtere Lösung. Der vorliegende Gesetzentwurf sieht dementsprechend Entlastungsbeträge von monatlich 50 DM für das erste, 70 DM für das zweite und je 120 DM für das dritte und jedes weitere Kind vor. Diese Lösung trägt nicht nur den staatlichen Finanzierungsmöglichkeiten, sondern auch dem Umstand Rechnung, daß mit steigender Kinderzahl die Fähigkeit der Eltern, ihre Kinder überwiegend aus eigenem Einkommen zu unterhalten, zumindest im unteren bis mittleren Einkommensbereich abnimmt.

Die Abhängigkeit des Unterhaltsbedarfs eines Kindes von seinem Lebensalter könnte Anlaß geben, die Entlastungsbeträge nach dem Alter der Kinder zu staffeln. Die Bundesregierung sieht jedoch von einem solchen Vorschlag ab. Denn die Kinderentlastung soll nach ihrer Zweckbestimmung nicht nur den Unterhaltsbedarf im engeren Sinne, sondern die durch Kinder entstehende wirtschaftliche Gesamtbelastung der Eltern ausgleichen. Für diese

Gesamtbelastung lassen sich aber erhebliche altersspezifische Unterschiede nicht feststellen. Dem mit zunehmendem Alter eines Kindes wachsenden Unterhaltsbedarf entspricht ein mit zunehmendem Alter abnehmender Bedarf an persönlicher, die Eltern auch wirtschaftlich belastende Betreuung. Die Gesamtbelastung der Eltern ist demnach typischerweise im wesentlichen stets gleich groß. Gegen eine altersspezifische Staffelung der Kinderentlastung spricht im übrigen auch, daß hiermit erhebliche Verwaltungserschwernisse verbunden wären.

Die Bundesregierung hat eingehend geprüft, wie der Kinderlastenausgleich technisch abgewickelt werden sollte. Während sie ursprünglich ein Kindergeldsystem, d. h. direkte Zahlungen aus dem Staatshaushalt außerhalb des Besteuerungsverfahrens in Aussicht genommen hatte, schlägt sie nunmehr eine Lösung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens vor. Diesem Vorschlag liegt die Überlegung zugrunde, daß die durch den Unterhalt von Kindern entstehende wirtschaftliche Belastung der Eltern im Rahmen eines an die finanzielle Leistungsfähigkeit anknüpfenden Besteuerungssystems berücksichtigt werden sollte. Daneben wird die sozialpolitische Notwendigkeit anerkannt, die Startchancen der Kinder, die in nicht unerheblichem Umfang durch die Einkommensverhältnisse ihrer Eltern mitbestimmt werden, einander anzugleichen. Diesen beiden Prinzipien, nämlich dem steuerlich relevanten Leistungsfähigkeitsprinzip und dem sozialpolitischen Prinzip der Chancengleichheit aller Kinder, wird ein System gerecht, bei dem einheitliche, vom Einkommen der Eltern unabhängige Entlastungsbeträge als Abzüge von der tariflichen Einkommensteuer gewährt werden. Hierbei muß allerdings — insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Chancengerechtigkeit — gewährleistet sein, daß diese Entlastungsbeträge auch den Familien zugute kommen, deren tarifliche Einkommensteuer (Lohnsteuer) niedriger ist als die ihnen zustehende Kinderentlastung. Ihnen soll deshalb die jeweilige Differenz als Steuervergütung unmittelbar ausgezahlt werden.

Maßgebend für die Entscheidung, die Kinderentlastung mit der Einkommensbesteuerung zu verbinden, war jedoch auch ein weiterer Gesichtspunkt, der insbesondere von den Kirchen und den Familienorganisationen angeführt worden ist, nämlich die nachteilige Auswirkung eines reinen Kindergeldsystems im Bereich der sog. Annexsteuern zur Einkommensteuer, d. h. solcher Steuern, deren Bemessungsgrundlage die jeweilige Einkommensteuer (Lohnsteuer) darstellt. Der ersatzlose Wegfall der bisherigen Kinderermäßigung bei der Einkommensteuer (Lohnsteuer) würde zur Nichtberücksichtigung entsprechender Steuerermäßigungen bei der Kirchensteuer, bei einer Ergänzungsabgabe oder einem etwaigen Konjunkturzuschlag zur Einkommensteuer nach den Vorschriften des Stabilitätsgesetzes führen. Eine familiengerechte Erhebung dieser sog. Annexsteuern zur Einkommensteuer könnte nur durch zusätzliche Regelungen sichergestellt werden. Die familienpolitisch unerwünschten und verfassungsrechtlich nicht unbedenklichen Auswirkungen werden durch den hier vorgeschla-

genen Abzug der Kinderentlastung von der tariflichen Einkommensteuer (Lohnsteuer) jedoch vermieden. Die Bundesregierung folgt mit diesem Vorschlag zugleich den Empfehlungen sowohl der Sozialenquêtékommision wie auch der Wissenschaftlichen Beiräte bei den Bundesministerien für Wirtschaft und Finanzen sowie für Jugend, Familie und Gesundheit.

Die Bundesregierung verkennt nicht, daß mit der hier vorgeschlagenen Lösung, die z. B. eine weitgehende finanzamtliche Erfassung auch der einkommensteuer-(lohnsteuer-)unbelasteten Personen erfordert, zusätzliche Belastungen der Finanzverwaltung verbunden sind. Sie wertet dies als ein sehr ernst zu nehmendes Problem, zumal sie sich der Arbeitslage in der Finanzverwaltung bewußt ist. Sie ist jedoch der Auffassung, daß die Abwicklung des Kinderlastenausgleichs im Besteuerungsverfahren gesamtwirtschaftlich gesehen für die Masse der Fälle die im Verhältnis zu anderen Verfahren verwaltungsmäßig einfachere Lösung ist.

Die Folgeänderungen aus dem vorgesehenen Kinderlastenausgleich wird die Bundesregierung in dem später vorzulegenden Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Dritten Steuerreformgesetz vorschlagen. Darin wird z. B. die Aufhebung des bestehenden Bundeskindergeldgesetzes und die im Bundesbesoldungsgesetz vorzunehmende Verbesserung des Ortszuschlags für Beschäftigte des öffentlichen Dienstes zum Ausgleich für den Wegfall der Kinderzuschläge enthalten sein. Außerdem wird zu prüfen sein, welche Regelungen nötig sind, um das geltende überstaatliche und zwischenstaatliche Recht mit dem Kinderlastenausgleich abzustimmen.

Aus den Übersichten auf Seiten 227 und 228 ist zu ersehen, welche Veränderungen sich durch die Neuregelung des Kinderlastenausgleichs je nach Einkommen bzw. Spitzensteuerbelastung der Steuerpflichtigen ergeben werden. Alle diejenigen Steuerpflichtigen, deren Einkommen in der Proportionalzone des Einkommensteuertarifs (künftig bis 16 000/32 000 DM zu versteuerndes Einkommen) liegt, erhalten beträchtliche Verbesserungen (Spalte 9 der Übersicht auf S. 227). Die Entlastungen wirken sich aber auch bis in höhere Einkommensbereiche aus, so daß von den insgesamt rd. 9,6 Millionen Familien mit Kindern (1975) etwa 95 v. H. = 9,1 Millionen Familien besser gestellt werden (oder zumindest keine Verringerung ihrer Kinderentlastung erfahren); von den rund 18,2 Millionen Kindern werden etwa 17 Millionen stärker als bisher (oder jedenfalls in gleichem Maße wie bisher) im Kinderlastenausgleich berücksichtigt. Die Neuregelung des Kinderlastenausgleichs ist damit ein hervorragender und in seiner Bedeutung kaum zu überschätzender Beitrag zur Verwirklichung des sozialen Rechtsstaats.

b) Sonderausgaben und Vorsorgeaufwendungen

Das geltende Recht faßt unter dem Begriff Sonderausgaben eine Reihe von Aufwendungen für die Lebenshaltung, d. h. Ausgaben, die nicht — wie Be-

triebsausgaben und Werbungskosten — zur Einkunftserzielung aufgewendet werden, zusammen, die bei der Ermittlung des Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgesetzt werden können. Die Hauptgruppe der Sonderausgaben bilden die Aufwendungen zur Lebens- und Altersvorsorge (Sozialversicherungsbeiträge, Beiträge zu privaten Lebensversicherungen und privaten Krankenversicherungen sowie Bausparbeiträge). Diese Aufwendungen sind im Rahmen eines komplizierten Höchstbetragsystems beschränkt abziehbar. Weiter gehören zu den Sonderausgaben Kirchensteuer, Vermögenssteuer und Steuerberatungskosten. Diese Aufwendungen sind unbeschränkt abziehbar. Schließlich können im Rahmen bestimmter Grenzen auch Aufwendungen für die Berufsausbildung und Spenden für steuerbegünstigte Zwecke als Sonderausgaben abgezogen werden.

Diese Regelung des Sonderausgabenabzugs wird mit sehr unterschiedlicher Zielrichtung kritisiert. Beanstandet wird einerseits, daß der Sonderausgabenabzug schichtenspezifisch wirke, d. h., daß der Bezieher eines höheren Einkommens wegen des Sonderausgabenabzugs von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage einen höheren Begünstigungseffekt erzielt, als der Bezieher eines kleineren Einkommens. Von anderer Seite wird kritisiert, daß die Sonderausgabenhöchstbeträge des geltenden Rechts zu niedrig seien; denn sie stellten vielfach nicht mehr den Abzug der Sozialversicherungsbeiträge sicher. Die Kritik ist sich weitgehend einig darin, daß die geltende gesetzliche Regelung des Sonderausgabenabzugs für Vorsorgeaufwendungen, insbesondere das Höchstbetragsystem, zu kompliziert ist und deshalb vereinfacht werden sollte.

aa) Vorsorgeaufwendungen

Die Bundesregierung hält es für gerechtfertigt, Sozialversicherungsbeiträge, Beiträge zu privaten Lebens- und Krankenversicherungen und Bausparbeiträge im Rahmen der Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen, weil diese Aufwendungen aus sozialpolitischen und wohnungsbaupolitischen Gründen erwünscht sind. Dies gilt unabhängig von strukturellen Unterschieden, insbesondere hinsichtlich der Freiwilligkeit der Beitragsleistungen und der Verfügbarkeit über das aufgrund solcher Aufwendungen angesammelte Kapital. Die Bundesregierung hält es jedoch nicht für gerechtfertigt, daß Vorsorgeaufwendungen durch den Abzug von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage begünstigt werden. Diese Art der Begünstigung bewirkt wegen der Progression des Einkommensteuertarifs, daß bei gleich hohen Aufwendungen die Steuerermäßigung mit wachsendem Einkommen zunimmt. Die Steuerermäßigung beträgt nach dem von der Einkommenshöhe abhängigen individuellen Einkommensteuer-Spitzenatz zwischen 19 v. H. und 53 v. H. der Aufwendungen. Es erhält also derjenige die größte steuerliche Entlastung, der einer solchen Begünstigung am wenigsten bedarf. Deshalb schlägt die Bundesregierung eine Änderung der Begünstigungsmethode vor. Damit sich die Entlastung für alle, die Vorsorgeaufwen-

dungen leisten, in gleicher Höhe auswirkt, sollen diese Aufwendungen künftig nicht mehr von der Bemessungsgrundlage, sondern durch einen für alle gleichen Vomhundertsatz der geleisteten Aufwendungen von der Steuerschuld abgezogen werden. Dieser Satz soll mit 22 v. H. dem Steuersatz der Proportionalzone des Einkommensteuertarifs entsprechen. Innerhalb dieses Tarifbereichs — also für steuerpflichtige Einkommen bei Nichtverheirateten bis zu 16 000 DM und bei Ehegatten bis zu 32 000 DM — führt die neue Begünstigungsmethode im Ergebnis zu keiner Änderung gegenüber dem bisherigen Verfahren. Außerdem ermöglicht diese Systemumstellung haushaltsmäßig eine der Entwicklung der Verhältnisse angepaßte Festsetzung der berücksichtigungsfähigen Höchstbeträge, so daß die Anreizwirkung dieser Steuervergünstigung aufrecht erhalten bleibt. Als neue Höchstbeträge sind für Versicherungs- und Bausparbeiträge zusammen 5400 DM und im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten 10 800 DM vorgesehen. Diese Beträge erhöhen sich für jedes Kind um 600 DM. Für Versicherungsbeiträge soll ein zusätzlicher Höchstbetrag von 4200 DM und im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 8400 DM gewährt werden. Dieses erhebliche zusätzliche Vorsorgevolumen steht uneingeschränkt insbesondere Selbständigen zur Verfügung; bei Arbeitnehmern wird es um die steuerfreien Beiträge des Arbeitgebers zur gesetzlichen Rentenversicherung des Arbeitnehmers vermindert.

Die bisherige Verdoppelung der Höchstbeträge für über 50jährige kann angesichts der starken allgemeinen Erhöhung im Rahmen der Gesamtkonzeption nicht beibehalten werden. Die Einzelheiten dieser Änderung und ihre steuerlichen Auswirkungen sind in den Übersichten auf den Seiten 229 und 230 dargestellt.

Die Bundesregierung ist der Steuerreformkommission (vgl. Gutachten der Steuerreformkommission vom 30. März 1971 — Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Tz. II/228 ff.) nicht gefolgt, die empfohlen hat, Lebens- und Altersvorsorgeaufwendungen durch einen Pauschalbetrag von 30 v. H. des Gesamtbetrags der Einkünfte, begrenzt für Ledige auf 6000 DM und für Verheiratete auf 12 000 DM, abzugelten. Dieser Vorschlag hätte zwar zu einer erheblichen Vereinfachung geführt, mußte aber verworfen werden, weil die bedenklichen Auswirkungen eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage nicht beseitigt, sondern noch verstärkt worden wären. Der Abzugsbetrag würde nämlich mit der Höhe der Einkünfte steigen. Hinzu kommt, daß eine pauschale Abgeltung die gewollte Anreizwirkung zur Leistung freiwilliger Vorsorgeaufwendungen beseitigen würde.

Mit dem Vorschlag, Vorsorgeaufwendungen nicht wie bisher im Rahmen der steuerlichen Bemessungsgrundlage vom Gesamtbetrag der Einkünfte, sondern von der Steuerschuld abzuziehen, wird das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht verletzt. Aus diesem Prinzip kann allenfalls die Berücksichtigung bestimmter Ausgaben

überhaupt, nicht aber das Ausmaß der durch diesen Ausgabenabzug eintretenden Steuerermäßigung abgeleitet werden. Steuersystematische Überlegungen hierzu ergeben nämlich folgendes:

Vorsorgeaufwendungen sind — wie auch andere Sonderausgaben — an sich Kosten der Lebenshaltung, also Ausgaben, die einkommensteuerrechtlich grundsätzlich nicht abzugsfähig sind, weil sie nicht zur Erzielung von Einkünften dienen, sondern Einkünfteverwendung darstellen. Bei Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die der Erzielung von Einkünften dienen, ist der unmittelbare Abzug von den durch ihren Einsatz erzielten Einnahmen, d. h. von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage grundsätzlich deshalb gerechtfertigt, weil nur auf diese Weise der Wechselwirkung von Einnahmen und sie bedingenden Ausgaben Rechnung getragen werden kann. Anders ist es bei den Kosten der Lebenshaltung, die grundsätzlich der freien Disposition jedes einzelnen Steuerpflichtigen unterliegen. Ihre generelle steuerliche Berücksichtigung würde dazu führen, daß jeder Steuerpflichtige seine steuerliche Belastung willkürlich selbst gestalten könnte. Deshalb sind Lebenshaltungskosten steuerlich grundsätzlich nicht abziehbar. Daraus ergibt sich, daß die Forderung, Vorsorgeaufwendungen steuerlich zu berücksichtigen, nicht darauf gestützt werden kann, es sei systemimmanent, also schon im Rahmen der fiskalischen Zweckbestimmung der Einkommenbesteuerung zwingend, Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen, die als Kosten der Lebenshaltung zu qualifizieren sind. Wenn der Gesetzgeber für bestimmte Lebenshaltungskosten, insbesondere für Vorsorgeaufwendungen, ausnahmsweise eine Berücksichtigung bei der Einkommensbesteuerung zuläßt, so verfolgt er damit außerfiskalische Ziele, insbesondere das, einen steuerlichen Anreiz zur eigenverantwortlichen Lebens- und Altersvorsorge zu geben und damit letztlich die Gemeinschaft von Sozialaufgaben zu entlasten. Daraus folgt, daß der Gesetzgeber frei ist, das Ausmaß zu bestimmen, in dem Vorsorgeaufwendungen bei der Einkommensteuer berücksichtigt werden sollen. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß das Ausmaß der steuerlichen Begünstigung bei gleicher Vorsorgeaufwendung für jeden Steuerpflichtigen gleich sein sollte.

bb) Sonstige Sonderausgaben

Von den übrigen bisher als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Aufwendungen sollen künftig nur noch Renten und andere dauernde Lasten, Kirchensteuer, der in den Lastenausgleichsabgaben enthaltene Zinsanteil, Steuerberatkungskosten, Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung sowie Spenden für steuerbegünstigte Zwecke abziehbar sein.

Die Vermögensteuer soll künftig — in Übereinstimmung mit den Vorschlägen der Steuerreformkommission (vgl. Tz. II/445 und VII/97 des Gutachtens) — nicht mehr als Sonderausgabe abziehbar sein. Dies ist sowohl aus Gründen der sozialen Gerechtigkeit als auch der Steuersystematik gebo-

ten. Der Vermögensteuerabzug ist nach dem 2. Weltkrieg als Ausgleich für die damals stark überhöhten Einkommensteuersätze der Kontrollratsgesetzgebung eingeführt worden. Diese Gründe sind weggefallen. Der Vermögensteuerabzug führt bei einem progressiven Einkommensteuertarif dazu, daß die effektive Belastung, die durch die Besteuerung des Vermögens eintritt, mit steigendem Einkommen sinkt. Diese Wirkung ist ungerechtfertigt.

Der Vermögensteuerabzug soll allerdings nicht ersatzlos aufgehoben werden. Der Entwurf eines neuen Vermögensteuergesetzes, den die Bundesregierung mit dem Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes vorgelegt hat (Drucksache VI/3418), sieht zum Ausgleich eine Erhöhung der Freibeträge sowie eine Senkung des Steuersatzes für natürliche Personen von 1 v. H. auf 0,7 v. H. vor.

c) Einkommensteuertarif

Das der Einkommensteuer zugrunde liegende Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit findet seinen sichtbarsten Ausdruck in der Gestaltung des Einkommensteuertarifs. Während die verschiedenen Abzugsbeträge — nach geltendem Recht vom Gesamtbetrag der Einkünfte, nach dem Reformvorhaben der Bundesregierung zum Teil von der Steuer — die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nach Familienstand und nach den Sonderbelastungen im Einzelfall berücksichtigen, gilt der Einkommensteuertarif einheitlich für alle Steuerpflichtigen — gleich ob Arbeitnehmer, gewerblicher Unternehmer oder freiberuflich Tätiger. Er setzt die Einkommensteuer ausschließlich im Verhältnis zur Höhe des zu versteuernden Einkommens fest. Für verheiratete Steuerpflichtige, soweit diese nicht die getrennte Veranlagung wählen, wird das Splittingverfahren angewandt. Aber auch für diesen Personenkreis gilt der einheitliche und allgemeine Steuertarif, der insoweit im allgemeinen Sprachgebrauch vielfach als Splittingtarif bezeichnet wird.

Der geltende Einkommensteuertarif ist wie folgt aufgebaut:

- Durch den Grundfreibetrag von z. Z. 1 680 DM wird von dem zu versteuernden Einkommen in jedem Fall ein entsprechender Teil steuerfrei gelassen (Null-Zone);
- an die Null-Zone schließt sich für zu versteuernde Einkommen von 1 680 DM bis 8 000 DM die sogenannte Proportionalzone an. In diesem Bereich unterliegt das zu versteuernde Einkommen der Besteuerung mit einem Steuersatz von gleichbleibend 19 v. H.;
- zu versteuernde Einkommensbeträge von 8 000 DM bis 110 000 DM fallen in die sogenannte Progressionszone des Einkommensteuertarifs. In diesem Einkommensbereich nimmt die Einkommensteuerschuld mit der Höhe des Einkommens überproportional zu, wobei die Progression durch mathematische Formeln entsprechend dem vom Gesetzgeber bestimmten Belastungsverlauf genau festgelegt ist. Der Spitzen-

steuersatz — also der Prozentsatz, mit dem jeweils der marginale Teil des Einkommens (30- bzw. 60-DM-Stufen) besteuert wird —, erhöht sich dabei, an den Steuersatz der Proportionalzone anknüpfend, gleichmäßig von 19 v. H. bei 8 000 DM Einkommen auf 53 v. H. bei einem zu versteuernden Einkommensbetrag von 110 000 DM;

- zu versteuernde Einkommensbeträge von mehr als 110 000 DM fallen in die sogenannte obere Proportionalzone des Einkommensteuertarifs. Soweit das Einkommen diesen Betrag übersteigt, wird es gleichbleibend mit dem Spitzensteuersatz von 53 v. H. belastet.

Wenn auch nicht Teil des Einkommensteuertarifs, so ist doch die Ergänzungsabgabe, die seit 1968 erhoben wird, im Zusammenhang mit der Einkommensteuerbelastung zu sehen. Für zu versteuernde Einkommen von 16 000/32 000 DM (Ledige/Verheiratete) und mehr beträgt diese Abgabe 3 v. H. der Einkommensteuer, so daß heute — wirtschaftlich gesehen — der Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer nicht 53 v. H., sondern 54,59 v. H. beträgt.

Mit dem neuen Einkommensteuertarif hält die Bundesregierung an der 1958 geschaffenen Proportionalzone fest, obwohl sie nicht verkennt, daß auch Gründe für eine durchgehend progressive Besteuerung angeführt werden können. Sie folgt mit dieser Entscheidung dem einstimmigen Beschluß der Länderfinanzminister vom 7. Mai 1971, wonach für das Besteuerungsverfahren bei Arbeitnehmern auf eine Proportionalzone nicht verzichtet werden kann, solange nicht größere Fortschritte auf dem Gebiet der Automation der Steuerfestsetzung erzielt sind. Eine durchgehend progressive Besteuerung würde nach Auffassung der Länderfinanzminister zu untragbaren Mehrbelastungen der Finanzverwaltung führen, weil zu viele Arbeitnehmer zusätzlich zur Einkommensteuer veranlagt werden müßten.

Der Gesetzentwurf sieht die Erhöhung des seit 1958 unverändert gebliebenen Grundfreibetrags von 1 680 DM auf 3 000 DM und die Anhebung des Proportionalsteuersatzes von 19 v. H. auf 22 v. H. vor. Der mit der Erhöhung des Grundfreibetrags verbundene steuerliche Vorteil ist für die Bezieher kleiner Einkommen im Verhältnis zur bisherigen Steuer relativ größer als für die Bezieher höherer Einkommen. Sie ist damit eine wesentliche Maßnahme zur steuerlichen Entlastung der unteren Einkommensschichten. Durch die Erhöhung des Proportionalsteuersatzes tritt für Steuerpflichtige, deren Einkommen im Bereich der Proportionalzone liegt, dennoch keine Mehrbelastung ein, weil die Steuersatzanhebung durch die Erhöhung des Grundfreibetrags mehr als ausgeglichen wird. Andererseits wird — relativ gesehen — eine zu starke Entlastung der Einkommen, die im oberen Bereich der Proportionalzone liegen, durch die Anhebung des Proportionalsteuersatzes vermieden.

Die bisherigen Grenzen für die proportionale Besteuerung werden von 8 000/16 000 DM (Ledige/Verheiratete) auf 16 000/32 000 DM erhöht, um wei-

terhin die Mehrzahl der Steuerpflichtigen im Proportionalbereich des Steuertarifs zu erfassen.

Der progressiv gestaltete Bereich des Einkommensteuertarifs setzt durch die Verlängerung der Proportionalzone erst bei einem zu versteuernden Einkommen von 16 000/32 000 DM (Ledige/Verheiratete) ein. Um zu vermeiden, daß mit dieser auf verwaltungstechnische Vorteile abzielenden Maßnahme nichtgewollte, weiterreichende Entlastungen der Einkommen oberhalb der Proportionalzone eintreten, ist es erforderlich, die Progression nicht mit dem Proportionalsteuersatz von 22 v. H. beginnen zu lassen — wie es bei dem derzeitigen Steuertarif der Fall ist —, sondern mit 30,8 v. H.

Der Belastungsverlauf des neuen Einkommensteuertarifs gegenüber dem geltenden Steuertarif — ohne Ergänzungsabgabe — ergibt sich im einzelnen aus den Übersichten auf S. 231 bis 233. Die Entlastungen gegenüber dem jetzigen Einkommensteuertarif gehen bis zu einem zu versteuernden Einkommen von etwa 40 000 DM bei Ledigen bzw. 80 000 DM bei Verheirateten. Wenn man die heute noch zu zahlende, künftig aber wegfallende Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer in den Vergleich einbezieht, gehen die Entlastungen bis etwa 80 000 DM (Ledige) bzw. 160 000 DM (Verheiratete); denn durch den vorgesehenen Wegfall der Ergänzungsabgabe schlagen sich Tarifierhöhungen nur insoweit als Mehrbelastungen nieder, als sie mehr als 3 v. H. betragen. Durch die Reform des Einkommensteuertarifs entsprechend den Plänen der Bundesregierung wird ein wesentlicher Teil des selbständigen und unselbständigen Mittelstandes entlastet oder zumindest nicht stärker belastet als bisher.

Bei der Neugestaltung des Einkommensteuertarifs ist wegen der vom Deutschen Bundestag bei der Verabschiedung des Gemeindefinanzreformgesetzes am 18. Juni 1969 gefaßten EntschlieÙung auch geprüft worden, ob und ggf. in welcher Form die in Artikel 106 Abs. 5 Satz 3 des Grundgesetzes enthaltene Ermächtigung ausgeschöpft und den Gemeinden für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ein Hebesatzrecht eingeräumt werden könnte. Die Überlegungen haben ergeben, daß die Einführung des Hebesatzrechts mit erheblichen technischen Schwierigkeiten verbunden wäre. Die Bundesregierung ist deshalb der Auffassung, daß die Einkommensteuerreform im jetzigen Zeitpunkt nicht mit der Einführung des Hebesatzrechts belastet werden sollte. Sie schlägt vielmehr vor, zunächst Erfahrungen aus der praktischen Anwendung des geänderten Einkommensteuerrechts zu sammeln und erst danach die Einführung des Hebesatzrechts abschließend zu prüfen.

d) Belastungsvergleich

Wesentlich für die Beurteilung der von der Bundesregierung vorgeschlagenen Reformmaßnahmen auf dem Gebiet des Kinderlastenausgleichs, des Sonderausgabenabzugs und des Einkommensteuertarifs ist die steuerliche Auswirkung, die sich hierdurch für

die Mehrzahl der Steuerpflichtigen ergibt. Außer den aufgezählten, sozialpolitisch besonders wichtigen Maßnahmen ist noch die vorgesehene Erhöhung des Arbeitnehmerfreibetrags von 240 DM auf 600 DM — bei gleichzeitiger Änderung der Entlastungswirkung durch Abzug von der tariflichen Steuer statt wie bisher vom Bruttoarbeitslohn — von besonderer Bedeutung, weil hiervon die Masse der Einkommensteuerpflichtigen, nämlich alle unselbständig Beschäftigten, betroffen wird.

Die Übersichten auf S. 234 bis 237 zeigen die kombinierte Auswirkung dieser wichtigsten Maßnahmen für Arbeitnehmer in Abhängigkeit von der Höhe des Einkommens und vom Familienstand für das Jahr 1976, also ein Jahr nach dem Inkrafttreten des neuen Einkommensteuerrechts.

Für Selbständige lassen sich die Auswirkungen der Steuerreform wegen der Sonderheiten des Einzelfalls, insbesondere auf dem Gebiet der Vorsorgeaufwendungen (keine Pflichtversicherung entsprechend der Sozialversicherung für Arbeitnehmer) sowie der Vermögensteuerbelastung nicht allgemeingültig darstellen. Deshalb ist insoweit auf eine tabellarische Darstellung der Entlastungswirkungen verzichtet worden.

2. Weitere bedeutsame Neuerungen

a) Arbeitnehmer-Ermäßigung

Arbeitnehmern wird seit 1965 ein steuerfreier Betrag von 240 DM jährlich zum Ausgleich dafür gewährt, daß sie im Lohnabzugsverfahren ihre Steuer zeitnäher als die veranlagten Steuerpflichtigen entrichten müssen. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß diese Arbeitnehmervergünstigung in ihrer Auswirkung erheblich verbessert werden muß. Sie schlägt deshalb eine Erhöhung dieser Vergünstigung auf 600 DM vor.

Die aus dieser Erhöhung erzielbare Senkung der Steuerbelastung ist ein angemessener Ausgleich für die verfahrensrechtliche Benachteiligung des lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmers gegenüber den veranlagten Steuerpflichtigen. Die unterschiedliche Höhe dieses Ausgleichs in Abhängigkeit von dem Progressionsverlauf des Einkommensteuertarifs erscheint jedoch nicht gerechtfertigt. Die Bundesregierung schlägt deshalb weiter vor, den Arbeitnehmerfreibetrag in einen Abzugsbetrag von der tariflichen Steuer umzuwandeln, der die durch den Arbeitnehmerfreibetrag im Regelfall eintretende Steuerermäßigung allen Arbeitnehmern in gleichem Umfang gewährt.

b) Lohnsteuerverfahren

Die Bundesregierung sieht die Reform des gegenwärtigen Lohnsteuerverfahrens mit dem Ziel einer Arbeitsentlastung für die Finanzämter als einen

besonderen Schwerpunkt der Einkommensteuerreform an. Kennzeichnend für das gegenwärtige Lohnsteuerverfahren ist, daß für annähernd 25 Millionen Arbeitnehmer im Jahre 1972 etwa 6 Millionen Einkommensteuer-Veranlagungen, 7 Millionen Lohnsteuer-Ermäßigungsfälle und 13 Millionen Lohnsteuer-Jahresausgleichsanträge bearbeitet werden mußten. Die damit für die Finanzverwaltung verbundene Arbeitsbelastung ist kaum noch tragbar. Bei der Vorbereitung der Steuerreform ist daher frühzeitig nach Lösungsmöglichkeiten gesucht worden, wie der mit dem gegenwärtigen Lohnsteuerverfahren verbundene Arbeitsanfall eingeschränkt werden könne. Dabei konnte ein oft vorgebrachter Lösungsvorschlag nicht aufgegriffen werden, der eine Verringerung der Antragsfälle im Lohnsteuerverfahren durch eine großzügige Anhebung der bestehenden Pauschbeträge vorsieht. Eine solche Lösung würde wegen der für den einzelnen unterschiedlichen Freibetragswirkung der Pauschbeträge dem Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung zuwiderlaufen. Sie würde im übrigen auch mit sehr erheblichen Steuermindereinnahmen verbunden sein.

Es wurden deshalb von Anfang an umfassendere Verfahrensänderungen angestrebt. Die Bestrebungen waren in erster Linie darauf gerichtet, das Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren einzuschränken oder sogar für den Normalfall entbehrlich zu machen, im übrigen das Lohnsteuerverfahren mehr als bisher zu automatisieren und die verbleibende Verwaltungsbelastung gleichmäßiger über ein Kalenderjahr zu verteilen.

Im Rahmen dieser Bestrebungen sind verschiedene Modellösungen entwickelt und in einer von Bund und Ländern gemeinsam durchgeführten Untersuchung auf ihre Tauglichkeit und ihre Wirkungen hin getestet worden. Die Grundzüge dieser Modellösungen und die Testergebnisse können wie folgt zusammengefaßt werden:

aa) Allgemeines Veranlagungsverfahren für Arbeitnehmer

Nach diesem Modell sollen Arbeitnehmer wie alle anderen Steuerpflichtigen alljährlich zur Einkommensteuer veranlagt werden. Die Lohnsteuer soll hierbei als eine Art Einkommensteuvorauszahlung beibehalten werden. An die Stelle der herkömmlichen Lohnsteuerkarte soll eine Steuerabzugsbescheinigung treten, die zusammen mit dem jährlichen Steuerbescheid erteilt wird und in der ein den persönlichen Verhältnissen des Arbeitnehmers entsprechender Freibetrag ausgewiesen wird. Das Lohnsteuerermäßigungs- und das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren könnten entfallen. Mit dem Veranlagungsverfahren soll die Gewährung von Sparprämien und ggf. anderer Geldleistungen verbunden werden. Das Modell entspricht dem Vorschlag der Steuerreformkommission 1971 (Tz. II/775 ff. des Gutachtens). Bei der Untersuchung hat sich gezeigt, daß eine Lösung im Sinne dieses Modells beim gegenwärtigen Stand der Automation in der Finanzverwaltung erhebliche Mehrbelastun-

gen für die Finanzverwaltung mit sich bringen würde, die nach Auffassung der Länderfinanzminister nicht tragbar sind. Die Mehrbelastungen ergeben sich unter anderem daraus, daß das Modell eine lückenlose finanzamtliche Erfassung aller Arbeitnehmer mit einer — angesichts der hohen Fluktuationsrate, insbesondere bei Gastarbeitern — aufwendigen Fortschreibung des Adressenbestandes und die Realisierung von Steuernachforderungen in großem Umfange erfordert. Die mit diesem Modell verbundene Einbeziehung der Sparprämien und anderer Geldleistungen in das Besteuerungsverfahren ist auch ohne eine allgemeine Veranlagung der Arbeitnehmer möglich.

bb) Zusammenfassung des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens mit dem Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren

Dieses Modell sieht vor, daß ein Freibetrag in Form einer Steuerabzugsbescheinigung nur im Zusammenhang mit einem Lohnsteuer-Jahresausgleich oder einer Einkommensteuerveranlagung für das Vorjahr beantragt werden kann. Lohnsteuerkarte und Lohnsteuerabzug sollen in der bisherigen Form bestehen bleiben, jedoch wird die bisherige Freibetragseintragung auf der Lohnsteuerkarte durch die Steuerabzugsbescheinigung ersetzt. Um eine korrekte Besteuerung in allen Fällen zu gewährleisten, sieht das Modell andererseits vor, daß alle Arbeitnehmer, die eine Steuerabzugsbescheinigung erhalten haben, nachfolgend zur Einkommensteuer zu veranlagten sind. Die Untersuchung ergab, daß auch diese Lösung, der die Bundesregierung zunächst einen gewissen Vorrang eingeräumt hatte, nicht zu der gewünschten Entlastung für die Finanzverwaltung führen würde. Der durch eine automatisierte Verbindung von Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren und Jahresausgleichsverfahren erzielbaren Verwaltungsvereinfachung würden neue Belastungen aus der Handhabung der Steuerabzugsbescheinigungen entgegenwirken.

cc) Einschränkung des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens

Dieses Modell sieht vor, daß im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren nur sachlich und betragsmäßig begrenzte Aufwendungen geltend gemacht werden können; daneben sollen die Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung ohne vorherige Eintragung auf der Lohnsteuerkarte vom Arbeitgeber bei der Ermittlung der Lohnsteuer berücksichtigt werden. Die Untersuchung ergab, daß dieses im wesentlichen von einem „Arbeitskreis Lohnsteuer“ beim Bundesfinanzministerium entwickelte und in der Zwischenzeit von den Länderfinanzministern befürwortete Modell beim gegenwärtigen Stand der Automation in der Finanzverwaltung eine gewisse Verwaltungsentlastung verspricht.

Aufgrund der Untersuchungsergebnisse schlägt die Bundesregierung in Anlehnung an die sich in der

Untersuchung als beste erwiesene Lösung ein Bündel von Maßnahmen vor, die auf eine Vereinfachung des Lohnsteuerverfahrens im Sinne einer Verwaltungsentlastung gerichtet sind.

In erster Linie ist die Einführung einer Vorsorgepauschale zu nennen, durch die der in diesem Gesetzentwurf vorgesehene Abzug von Vorsorgeaufwendungen von der tariflichen Steuer für die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge und gleichgestellte Versicherungsaufwendungen des Arbeitnehmers pauschaliert wird. Durch die Einarbeitung der Vorsorgepauschale in die Lohnsteuertabelle wird das Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren von den Versicherungsaufwendungen der Arbeitnehmer befreit, die gegenwärtig den Hauptantragsgrund in diesem Verfahren bilden. Die Arbeitnehmer erlangen dadurch gleichzeitig den Vorteil einer zeitnahen steuerlichen Berücksichtigung ihrer Aufwendungen, ohne daß die Arbeitgeber zusätzlich belastet werden.

Die zweite Entlastungsmaßnahme ist die Einschränkung des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens, deren Auswirkungen auf die Arbeitnehmer durch den Pauschalabzug der Vorsorgeaufwendungen weitgehend abgemildert werden. Diese Einschränkung wird dadurch erreicht, daß

- der Altersfreibetrag und die Körperbehinderten-Pauschbeträge von Amts wegen durch die Gemeinden auf den Lohnsteuerkarten einzutragen sind,
- Vorsorgeaufwendungen im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren nicht mehr geltend gemacht werden können,
- die Übertragungsmöglichkeit für in einem Dienstverhältnis nicht ausgeschöpfte Freibeträge auf ein anderes Dienstverhältnis ausgeräumt wird,
- Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren nur noch dann geltend gemacht werden können, wenn sie insgesamt einen Betrag von 1 800 DM jährlich übersteigen.

Die dritte Maßnahme von Gewicht ist eine Neugestaltung der Lohnsteuertabellen für die Steuerklassen IV, V und VI. Diese Maßnahme führt dazu, daß Ehegatten, die beide Arbeitnehmer sind und die für den Lohnsteuerabzug die Steuerklasse IV wählen, von der bisherigen Pflicht zur Einkommensteuer-Veranlagung befreit werden. Die Zahl der Arbeitnehmerveranlagungen wird sich deshalb erheblich vermindern. Die Neugestaltung der Lohnsteuertabellen für die Steuerklassen V und VI führt zu einer wesentlichen Verringerung der Steuernachforderungen, die in diesen Fällen entstehen können, wenn eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchzuführen ist. Die Verringerung der Veranlagungsfälle und die Einschränkungen der Steuernachforderungen führen zu einer erheblichen Entlastung der Finanzverwaltung.

Die vierte Vereinfachungsmaßnahme besteht in der dem Arbeitgeber eingeräumten Möglichkeit, sämt-

liche dem Arbeitnehmer entstehenden Werbungskosten steuerfrei zu ersetzen. In dem Umfange, in dem von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, wird es dem Arbeitnehmer erspart, seine Aufwendungen im einzelnen dem Finanzamt gegenüber geltend zu machen; dementsprechend wird die Finanzverwaltung einer Einzelfallprüfung enthoben.

Alle diese Maßnahmen haben neben der erheblichen Vereinfachungswirkung für die Finanzverwaltung auch vorteilhafte Auswirkungen für die Arbeitnehmer und Arbeitgeber. Die Bundesregierung ist daher der Überzeugung, daß sie mit ihrem Konzept zur Vereinfachung des Lohnsteuerverfahrens einen im Rahmen der gegenwärtigen technischen Möglichkeiten optimalen Lösungsvorschlag vorlegt.

c) Besteuerung der Einkünfte im Alter

Bei der Besteuerung der im Alter bezogenen Einkünfte hat die Bundesregierung der Kritik an der gegenwärtigen unterschiedlichen Besteuerung von Sozialrenten, Pensionen und anderen Alterseinkünften, die zu erheblichen Belastungsunterschieden bei den verschiedenen Arten von Altersbezügen führt, durch zwei Maßnahmen Rechnung getragen. Sie hat einmal den Versorgungs-Freibetrag für Pensionen von derzeit 25 v. H. der Pension, höchstens 2 400 DM jährlich, auf 40 v. H., höchstens 4 800 DM erhöht. Damit wird eine stärkere Angleichung der Besteuerung von Sozialrenten und Pensionen erreicht. Hierdurch sowie durch die vorgesehene Anhebung des tariflichen Grundfreibetrags und die Neuregelung der Arbeitnehmer-Ermäßigung werden die Pensionen steuerlich spürbar entlastet, in vielen Fällen sogar gänzlich von der Einkommensteuer freigestellt. Dem Vorschlag der Steuerreformkommission (vgl. Tz. II/366 des Gutachtens), die volle steuerliche Gleichbehandlung von Sozialrenten und Pensionen in der Weise herbeizuführen, daß die Pensionen ebenso wie die Sozialrenten nur mit dem sogenannten Ertragsanteil besteuert werden, konnte die Bundesregierung aus rechtssystematischen, haushaltsmäßigen und — wegen der starken Begünstigung bei hohen Pensionen — auch aus sozialpolitischen Gründen nicht folgen.

Mit der zweiten Maßnahme werden erstmals gezielt auch diejenigen Steuerpflichtigen im Alter begünstigt, die weder eine Sozialrente noch eine Pension beziehen und die bisher lediglich durch den sog. Altersfreibetrag von 720 DM jährlich eine gewisse steuerliche Entlastung erfahren haben. Der neue Altersentlastungsbetrag wird über 64 Jahre alten Steuerpflichtigen für diejenigen Einkünfte gewährt, die weder Sozialrenten noch Pensionen sind. Er beträgt 40 v. H. dieser nichttypischen Alterseinkünfte und ist pro Einkommensbezieher auf 2 400 DM jährlich begrenzt. Diese Entlastung kommt damit auch Rentnern oder Pensionären zugute, die neben ihrer Sozialrente oder ihrem Ruhegehalt noch andere Einkünfte, etwa aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung, aber auch aus aktiver Berufstätigkeit beziehen.

d) Sparer-Freibetrag

Nach Auffassung der Bundesregierung ist die Sparfähigkeit breiter Bevölkerungsschichten insbesondere aus kapitalmarkt- sowie aus gesellschafts- und eigentums politischen Gründen besonders bedeutsam. Nach dem geltenden Recht wird zwar ein Werbungskosten-Pauschbetrag bei Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von jährlich 150 DM gewährt, der sich bei zusammenveranlagten Ehegatten auf 300 DM erhöht. Dieser Pauschbetrag wirkt sich, da bei der überwiegenden Zahl der Sparer regelmäßig Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen nicht oder nur in geringem Umfang anfallen, steuerlich wie ein Freibetrag aus. Diese Vergünstigung wird aber von den Sparern insbesondere im Hinblick darauf nicht mehr als ausreichend angesehen, daß sie heute ein höheres Sparguthaben als früher zur Verfügung haben möchten, um gegenüber den Wechselfällen des Lebens gesichert zu sein. Seit der Einführung des Werbungskosten-Pauschbetrags sind die Sparguthaben und damit die Kapitalerträge nicht unerheblich angestiegen. Um diese besonders förderungswürdige eigenverantwortliche Vorsorge der Bürger durch Sparen auch künftig zu erhalten, sieht es die Bundesregierung als gerechtfertigt an, die Kapitalerträge aus einem bestimmten Sockelsparvermögen steuerlich zu schonen. Zur Erreichung dieses Ziels sieht der Entwurf die Einführung eines Sparer-Freibetrags in Höhe von 300 DM, bei zusammenveranlagten Ehegatten in Höhe von 600 DM, vor. Die Gewährung eines Sparer-Freibetrags ermöglicht es, den bisher zu hoch bemessenen Werbungskosten-Pauschbetrag von 150/300 DM auf 100/200 DM zu ermäßigen. Die Neuregelung bedeutet, daß künftig bei einem angenommenen durchschnittlichen Ertrag von 5 v. H. bei einem Ledigen die Erträge aus einem Kapitalvermögen von 8000 DM und bei einem Verheirateten von 16 000 DM steuerlich nicht erfaßt werden.

Da für Arbeitnehmer mit kleinem und mittlerem Einkommen die Veranlagungsfreigrenze von 800 DM erhalten bleibt, führt der Sparer-Freibetrag bei diesen Arbeitnehmern dazu, daß sie erst dann veranlagt zu werden brauchen, wenn ihre gesamten Nebeneinkünfte (Kapitaleinkünfte, Mietwert der eigenen Wohnung usw.) bei einem Ledigen 1100 DM und bei zusammenveranlagten Ehegatten 1400 DM jährlich übersteigen. Sind als Nebeneinkünfte nur Kapitalerträge vorhanden, so werden hier die Einnahmen aus Kapitalvermögen erst dann besteuert, wenn sie bei einem Ledigen 1200 DM und bei zusammenveranlagten Ehegatten 1600 DM jährlich übersteigen.

e) Sondervorschriften für den Umweltschutz

Die Bundesregierung räumt dem Umweltschutz eine hohe Priorität ein, da die Qualität des Lebens in zunehmendem Maße davon abhängt, ob es gelingt, trotz ständig zunehmender Industrialisierung eine menschenwürdige Umwelt zu erhalten. Sie hat dem Deutschen Bundestag deshalb am 14. Oktober 1971 ihr Umweltprogramm vorgelegt (Drucksache VI/2710), dessen Maßnahmen inzwischen in weiten Teilen

verwirklicht sind oder zur Zeit vorbereitet werden. Sie hält daran fest, daß die Kosten des Umweltschutzes grundsätzlich von denen zu tragen sind, die die Umwelt belasten (Verursacherprinzip). Der Umweltschutz kann jedoch auch durch steuerliche Maßnahmen wirkungsvoll unterstützt werden. Insbesondere im betrieblichen Bereich müssen die bereits bisher aufgewendeten erheblichen Mittel in den nächsten Jahren weiter erhöht werden. Dies führt bei bestehenden Betrieben regelmäßig zu unrentablen Investitionen und damit zu Belastungen, die eine Finanzierungshilfe erfordern. Die Bundesregierung hält erhöhte Abschreibungen für den geeigneten Weg, eine solche Finanzierungshilfe zu geben, da sich diese einerseits als besonders wirksamer Investitionsanreiz erwiesen haben und andererseits nur zu einem Aufschub der Steuerzahlung und nicht zu einem endgültigen Steuerausfall führen. Im Interesse einer verstärkten Förderung der Umweltschutz-Investitionen sind deshalb die bestehenden Abschreibungsvergünstigungen zusammengefaßt und wesentlich erweitert und verstärkt worden.

f) Verzicht auf ordnungsmäßige Buchführung bei Steuervergünstigungen

Die Mehrzahl der bestehenden Steuervergünstigungen für den betrieblichen Bereich (z. B. Sonderabschreibungen, Bewertungsfreiheiten, steuerfreie Rücklagen), aber auch die aus Vereinfachungsgründen zugestandene Sofortabschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern setzt bisher voraus, daß eine ordnungsmäßige Buchführung vorliegt. Der Inhalt des Begriffs „ordnungsmäßige Buchführung“ läßt sich nicht einfach definieren, sondern nur umschreiben. Er unterliegt auch dem Wandel durch die technische Entwicklung der Buchführung, insbesondere durch den Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen. Dies hat zu einer gewissen Rechtsunsicherheit bei der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen — insbesondere bei kleinen und mittleren Gewerbetreibenden — und zu häufigen Auseinandersetzungen zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen geführt. In vielen Fällen sind Steuervergünstigungen, deren sachliche Voraussetzungen im übrigen gegeben waren, allein wegen nicht ordnungsmäßiger Buchführung versagt worden. Von der Sache her ist umfassende ordnungsmäßige Buchführung für die Inanspruchnahme wirtschaftspolitisch, strukturpolitisch o. ä. begründeter Steuervergünstigungen nicht erforderlich. Die Steuervergünstigungen sollen auch keine Belohnung für eine ordnungsmäßige Buchführung sein, sondern nur ein Anreiz für den Steuerpflichtigen, wirtschaftspolitisch, strukturpolitisch o. ä. wünschenswerte Maßnahmen zu treffen. Erforderlich ist nur, daß die Vergünstigungen in der Buchführung ausgewiesen werden und in ihr verfolgt werden können.

Die Bundesregierung ist deshalb der Auffassung, daß aus Gründen der Vereinfachung des Steuerrechts auf die bisherige Bindung der Steuervergünstigungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verzichtet werden sollte.

g) *Bewirtungskosten und Geschenke*

Nach geltendem Recht sind Aufwendungen für eine betrieblich veranlaßte Bewirtung von Geschäftsfreunden als Betriebsausgaben abziehbar, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind; Aufwendungen für betrieblich veranlaßte Geschenke können bis zu einem Geschenkwert von 100 DM pro Empfänger und Jahr steuerlich abgesetzt werden.

Der steuerliche Abzug von Bewirtungskosten und Geschenken — der sog. Spesenabzug — ist in der Öffentlichkeit seit langem ein Ärgernis, da er leicht mißbräuchlich ausgenutzt werden kann und vielfach auch ausgenutzt wird (z. B. durch gegenseitige Bewirtungen und Geschenke zwischen befreundeten und durch Geschäftsbeziehungen verbundenen Personen, durch luxuriöse Aufwendungen und durch die Tarnung von rein privatem Aufwand als Betriebsaufwand). Es ist in der Vergangenheit mehrfach versucht worden, diesen Mißbrauch des steuerlichen Spesenabzugs durch gesetzliche Maßnahmen einzudämmen, u. a. durch Festlegung von Höchstbeträgen für den Abzug von Bewirtungskosten (Spesenverordnung von 22. Oktober 1951 — BGBl I S. 871), durch Beschränkung des Abzugs von Betriebsausgaben, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen und anderer Personen berühren, auf „angemessene“ Aufwendungen (Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24. Juni 1953 — BGBl I S. 413) und durch ein allgemeines Abzugsverbot für Geschenke mit einem Wert von mehr als 100 DM und für Aufwendungen für Gasthäuser, Jagd, Fischerei und dgl. (Steueränderungsgesetz 1960 vom 30. Juli 1960 — BGBl I S. 616). Diese Maßnahmen haben die Mißbräuche des Spesenabzugs jedoch nicht wirksam genug eindämmen können; zum Teil haben sie sich auch als nicht praktikabel erwiesen. Das letztere gilt insbesondere für die Spesenverordnung von 1951, die mit der Festlegung von Höchstbeträgen für jede Bewirtung, der Differenzierung dieser Beträge nach der Art der Bewirtung und der geforderten Einzelaufzeichnung der Bewirtungskosten nach Art und Menge der verzehrten Speisen und Getränke zu einem unzumutbaren und auch nicht nachprüfaren Buchung- und Belegaufwand führte. Auch die Regelung des geltenden Rechts — Beschränkung des Abzugs von Bewirtungskosten auf „angemessene“ Aufwendungen und von Geschenkaufwendungen auf einen Betrag von 100 DM — hat nicht zum Mißbrauchs-Ausschluß geführt, weil es weiterhin kaum nachprüfbar ist, ob die Bewirtungen und die Geschenke rein betrieblich veranlaßt sind — hier spielen häufig auch persönliche Beziehungen eine Rolle — und ob die Belege „echt“ sind — es werden immer noch „Gefälligkeitsbelege“ ausgestellt, durch die ein privater Besuch von Gaststätten als geschäftlich deklariert werden kann —.

Dieser auch durch verstärkte Kontrollen nicht eindämmbare Mißbrauch des steuerlichen Spesenabzugs, der nur einem bestimmten Personenkreis möglich ist und zugute kommt, beeinträchtigt die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und verletzt zugleich das

Gerechtigkeitsempfinden der weitaus überwiegenen Mehrheit der Steuerpflichtigen. Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erscheint es deshalb geboten, Aufwendungen für die Bewirtung anderer Personen und Aufwendungen für Geschenke an andere Personen grundsätzlich vom Betriebsausgabenabzug auszuschließen. Nur so kann verhindert werden, daß ein Teil der Steuerpflichtigen Lebenshaltungskosten zu Lasten der Allgemeinheit verrechnet.

Der Entwurf sieht dementsprechend ein allgemeines Verbot für den Abzug von Aufwendungen für die Bewirtung, Beherbergung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden vor. Ferner ist vorgesehen, die Grenze für die steuerliche Berücksichtigung von Geschenken auf einen Betrag von 10 DM je Geschenk festzusetzen. Durch die Beschränkung des Geschenkabzugs auf einen Betrag von 10 DM sollen die sog. Werbegeschenke, z. B. Kugelschreiber, Feuerzeuge, Taschenkalender und dgl., weiterhin abzugsfähig bleiben, soweit sie für den Empfänger keinen oder keinen nennenswerten Gebrauchswert haben, sondern nur einen „Werbewert“ beinhalten. Dagegen sollen Geschenke in höherem Wert, auch soweit sie als Werbegeschenke deklariert werden, z. B. Füllfederhalter, Feuerzeuge und dgl. aus wertvollem Material, steuerlich nicht mehr absetzbar sein, weil solche Geschenke in der Regel nur an einen beschränkten Personenkreis gegeben werden, zu dem auch persönliche Beziehungen bestehen, und für den Empfänger eine gewisse Bereicherung bedeuten, die nicht zu Lasten der Allgemeinheit gehen darf.

h) *Auswirkungen des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens*

Eines der Kernstücke der Reform der direkten Besteuerung ist die Körperschaftsteuerreform. Die auf ausgeschüttete Gewinne entfallende Körperschaftsteuer soll künftig auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer der Anteilseigner voll angerechnet werden. Durch dieses sog. Anrechnungsverfahren wird die Doppel- und Mehrfachbelastung ausgeschütteter Gewinne beseitigt. Neben anderen Vorzügen des neuen Körperschaftsteuersystems bewirkt das Anrechnungsverfahren, daß Aktien und andere Anteile an Körperschaften für den Anteilseigner durchweg attraktiver werden. Da die Belastung des ausgeschütteten Gewinns im Anrechnungsverfahren durch die individuelle Einkommensteuerbelastung des Anteilseigners bestimmt wird, ist der Nettoertrag aus Anteilen an Kapitalgesellschaften um so größer, je geringer die individuelle Einkommensteuerbelastung des Anteilseigners ist. Der Anteil der Anteilseigner mit niedrigerem Einkommen am Gesamtkapital der deutschen Kapitalgesellschaften ist gegenwärtig zwar noch gering. Das Anrechnungsverfahren kann jedoch Maßnahmen wirksam unterstützen, die geeignet sind, breitere Bevölkerungskreise insbesondere zum Erwerb von Aktien und damit zur Beteiligung am Produktivvermögen der Wirtschaft anzuregen. Damit gewinnt die Körperschaftsteuerreform neben ihrer steuer- und wirtschaftspolitischen auch vermögenspolitische Bedeutung.

Das Anrechnungsverfahren wirkt sich insbesondere bei der Einkommensbesteuerung der Anteilseigner aus. Deshalb war es notwendig, ins einzelne gehende Vorschriften über die Anrechnung der Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne in das Einkommensteuergesetz aufzunehmen.

3. Andere Entscheidungen von Gewicht

a) Ehegattenbesteuerung

Nach geltendem Recht wird bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten für Zwecke der Besteuerung das Einkommen beider Ehegatten zusammengerechnet und dann halbiert, auch wenn nur ein Ehegatte Einkünfte erzielt hat. Die sich für das halbierte Einkommen ergebende Einkommensteuer wird so, dann verdoppelt. Dieses sogenannte Splitting-Verfahren geht davon aus, daß zusammenlebende Ehegatten eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der jeder Ehegatte an den Einkünften und Ausgaben des anderen zur Hälfte teilhat. Es unterwirft daher Ehepaare mit gleichem Einkommen ohne Rücksicht darauf, wie sich die Einkünfte auf die Ehegatten verteilen, der gleichen steuerlichen Belastung. Die Anwendung des Splitting-Verfahrens gewährleistet für den Regelfall, daß Ehegatten nach ihrer Eheschließung insgesamt keine höhere Einkommensteuer zu zahlen haben als vor ihrer Eheschließung. In den Fällen, in denen die Einkünfte der Ehegatten unterschiedlich hoch sind, tritt durch die Eheschließung regelmäßig eine Steuerentlastung ein. Wenn nur ein Ehegatte Einkünfte bezieht, beträgt die Einkommensteuerentlastung je nach Höhe seines Einkommens nach dem geltenden Einkommensteuertarif bis zu 11 281 DM jährlich.

Die Bundesregierung hat sich nach eingehender Prüfung für die Beibehaltung des Splitting-Verfahrens entschieden. Sie schließt sich damit der Auffassung der Steuerreformkommission an, die das Splitting-Verfahren grundsätzlich für die geeignetste Art der Ehegattenbesteuerung erachtet (Tz. II/557 ff. des Gutachtens).

Die Bundesregierung verkennt ebenso wenig wie die Steuerreformkommission (a. a. O.), daß das Splitting-Verfahren die Ehepaare besonders begünstigt, bei denen nur ein Ehegatte relativ hohe Einkünfte erzielt. Sie hält jedoch mit der Steuerreformkommission eine Einschränkung des Ehegatten-Splitting aus rechtssystematischen und verwaltungsmäßigen Gründen nicht für gerechtfertigt. Das Ehegatten-Splitting ist Ausdruck der Gleichwertigkeit der Arbeit von Mann und Frau. Der mit wachsendem Einkommen absolut — nicht relativ — ansteigende Splittingvorteil ist eine zwangsläufige Folge des progressiven Einkommensteuertarifs. Die Progression des Splittingvorteils ist somit systemimmanent. Sie kann ebensowenig begrenzt werden wie die Zugewinnngemeinschaft, als deren Reflex das Splitting-Verfahren erscheint. Eine Limitierung des Splittingvorteils würde überdies eine harmonische Steuerprogression im Rahmen der Zusammenveranlagung von Ehegatten verhindern.

In den Fällen, in denen jeder der Ehegatten etwa gleich hohe Einkünfte erzielt, würde eine Limitierung des Splittingvorteils dazu führen, daß Ehegatten oberhalb der Grenze mit einer höheren Einkommensteuer belastet würden als beide Partner zu zahlen hätten, wenn sie unverheiratet geblieben wären. Das erscheint unververtretbar. In der Praxis würde ein solches Ergebnis allerdings durch die getrennte Veranlagung der Ehegatten, die aus verfassungsrechtlichen Gründen in jedem Fall neben einem limitierten Ehegatten-Splitting zugelassen werden müßte, vermieden werden. Das Wahlrecht auf getrennte Veranlagung würde deshalb in erheblich größerem Umfang als heute ausgeübt werden. Die mit dem Wahlrecht möglichen Manipulationen — z. B. Übertragung von Einkünften aus Kapitalvermögen auf den anderen Ehegatten, Begründung von Scheinarbeitsverhältnissen zwischen Ehegatten u. a. m. — von denen vor allem Nichtarbeitnehmer Gebrauch machen könnten, würden dann ein erheblich größeres Gewicht erlangen. Die steuerrechtliche Prüfung (und dann meist: Anerkennung) solcher Manipulationen würde eine erhebliche Mehrbelastung der Finanzämter verursachen. Die Manipulationsmöglichkeit könnte außerdem als eine einseitige Begünstigung von Nichtarbeitnehmern mit hohem Einkommen verstanden werden. Dementsprechend erscheint es auch aus sozialpolitischen und aus verwaltungsmäßigen Gründen geboten, die Ehegattenbesteuerung in der Form des Ehegatten-Splitting uneingeschränkt bestehenzulassen.

b) Freibetrag für Alleinstehende mit Kindern

Gegenwärtig wird Steuerpflichtigen, bei denen das Splitting-Verfahren nicht zur Anwendung kommt, die aber mindestens ein Kind haben, ein Sonderfreibetrag von 1200 DM gewährt. Dieser Sonderfreibetrag soll die Mehrbelastungen ausgleichen, die den sog. Halbfamilien gegenüber alleinstehenden Steuerpflichtigen erwachsen, und wenigstens einen teilweisen Ausgleich dafür bieten, daß diese Steuerpflichtigen die Vorteile des Splitting-Verfahrens nicht in Anspruch nehmen können.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß der bisherige Sonderfreibetrag sowohl in seiner absoluten Höhe als auch in der Relation zum Grundfreibetrag nicht ausreicht, um das Gefälle der steuerlichen Leistungsfähigkeit zwischen alleinstehenden Personen ohne Kinder, alleinstehenden Personen mit Kindern und verheirateten Personen ausreichend zu berücksichtigen. Sie hält es für geboten, alleinstehende Personen mit Kindern zumindest im Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs den zusammenveranlagten Ehegatten gleichzustellen. Dies gilt insbesondere für verwitwete Personen mit Kindern, die bisher wie Vollfamilien nach dem Splitting-Verfahren besteuert worden sind, künftig aber allen anderen alleinstehenden Personen mit Kindern gleichgestellt werden. Der Entwurf sieht daher eine Erhöhung des Sonderfreibetrags für die sog. Halbfamilien von 1200 DM auf 3000 DM vor.

c) *Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz*

Bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 EStG 1971). Diese Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wird jedoch dadurch eingeschränkt, daß insbesondere die steuerlichen Abschreibungs- und Bewertungsvorschriften im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zu befolgen sind (§ 5 Abs. 4 EStG 1971). Diese Vorschriften weichen zum Teil von den entsprechenden handelsrechtlichen Vorschriften ab. Ferner hat der Bundesfinanzhof die Auffassung vertreten, daß der Maßgeblichkeitsgrundsatz sich nur auf handelsrechtliche Aktivierungs- und Passivierungsgebote oder -verbote, nicht aber auch auf handelsrechtliche Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechte bezieht. Diese Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht, die insoweit zu einer von der Handelsbilanz abweichenden steuerlichen Bilanzierung zwingen, haben in der Praxis den Begriff „Steuerbilanz“ entstehen lassen. Die Steuerbilanz ist nach geltendem Recht formalrechtlich keine eigenständige Bilanz, sondern nur ein Hilfsmittel, um die Abweichungen zwischen Handelsrecht und Steuerrecht bei der Gewinnermittlung bilanzmäßig darzustellen. Sie ist eine aufgrund zwingender steuerlicher Vorschriften korrigierte Handelsbilanz.

Das Abhängigkeitsverhältnis der Steuerbilanz von der Handelsbilanz bzw. der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz werden im Schrifttum zum Teil kritisiert. Dieser Kritik hat sich auch die Steuerreformkommission angeschlossen (Tz. V/2 ff. des Gutachtens). Dabei werden als Mängel des Maßgeblichkeitsgrundsatzes insbesondere herausgestellt:

- Die in § 5 Abs. 1 EStG 1971 angesprochenen handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung seien im Handelsrecht nicht ausreichend kodifiziert. Es sei umstritten, ob die Bilanzierungsvorschriften des Aktiengesetzes auch für andere Unternehmensformen als Aktiengesellschaften maßgebend sind.
- Steuerliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte, z. B. Sonderabschreibungen, Bewertungsabschläge oder steuerfreie Rücklagen, müssen — wenn sie steuerlich wirksam sein sollen — auch in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Das führe — soweit die Sonderabschreibungen usw. nicht betriebsbedingt sind, sondern besondere steuerliche Begünstigungen beinhalten — zu einer Verfälschung der Handelsbilanz.

Die Steuerreformkommission hat vorgeschlagen, die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz zu beseitigen und alle buchführungspflichtigen oder freiwillig buchführenden Steuerpflichtigen zur Aufstellung einer formal und rechtlich selbständigen Steuerbilanz zu verpflichten und zugleich im Einkommensteuergesetz verbindlich vorzuschreiben, was in der Steuerbilanz als Betriebsvermögen auszu-

weisen ist und wie es zu bewerten ist. Um eine gewisse Verbindung von Handelsbilanz und Steuerbilanz zu bewahren, sollen die zum allgemeinen Bilanzrecht gehörenden und seit jeher bestehenden Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte (z. B. Ansatz des niedrigeren Teilwerts), weiterhin in der Handelsbilanz mit Wirkung für die Steuerbilanz ausgeübt werden. Dagegen sollen Wahlrechte, die ausschließlich steuerliche Vergünstigungen mit wirtschaftspolitischen Zielsetzungen beinhalten (z. B. Sonderabschreibungen, Bewertungsabschläge und steuerfreie Rücklagen), nur in der Steuerbilanz berücksichtigt werden.

Die Bundesregierung ist — entgegen dem Vorschlag der Steuerreformkommission — der Auffassung, daß die bisherige Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht aufgegeben werden sollte. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz verhindert ein zu großes Auseinandergehen von Handelsrecht und Steuerrecht. Zwar läßt sich keine völlige Übereinstimmung von Handelsbilanz und Steuerbilanz erreichen, da beide z. T. unterschiedliche Zielsetzungen haben.

Insbesondere verbietet die wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebotene Erfassung des vollen Gewinns für die Besteuerung die Übernahme aller handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte. Es ist aber nach Auffassung der Bundesregierung aus Gründen der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und der Vereinfachung der Rechtsanwendung weiterhin erforderlich, die Abweichungen zwischen Handelsrecht und Steuerrecht möglichst eng zu halten und die Handelsbilanz auch für die Besteuerung nutzbar zu machen.

Der Entwurf sieht deshalb weiterhin eine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz vor. Er führt dabei zur Anpassung der Terminologie des Gesetzes an die Praxis den Begriff „Steuerbilanz“ formal in das Einkommensteuergesetz ein. Diese Steuerbilanz ist aber keine selbständig zu erstellende Bilanz, sondern beinhaltet — wie bisher — die Ansätze der Handelsbilanz und deren Anpassung an abweichende steuerliche Bilanzierungs- und Bewertungsbestimmungen. Insbesondere sieht der Entwurf vor, daß alle steuerrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz in derselben Weise ausgeübt werden müssen, wie sie in der Handelsbilanz vorgenommen worden sind. Aus Gründen der Rechtssicherheit schreibt der Entwurf im einzelnen vor, was in der Steuerbilanz als Betriebsvermögen auszuweisen ist oder ausgewiesen werden darf. Diese Vorschriften stimmen zu einem großen Teil — zum Teil wörtlich — mit den entsprechenden Vorschriften des Aktiengesetzes überein. Damit wird für die Praxis weitgehend eine Einheit von Handels- und Steuerbilanz ermöglicht, was zur Folge hat, daß die Handelsbilanz in der Regel zugleich Steuerbilanz sein kann.

d) *Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft*

Die Bundesregierung hat eingehend geprüft, ob und ggf. wie die Vorschriften über die Einkommensbe-

steuerung der Land- und Forstwirte zu ändern sind. Bei der weit überwiegenden Zahl der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wird der Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben, sondern nach Durchschnittssätzen ermittelt. Rechtsgrundlage dafür ist das Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (GDL) vom 15. 9. 1965 (Bundesgesetzbl. I S. 1350). Es sieht in seiner Grundsatzregelung eine Gewinnermittlung auf der Grundlage der Einheitswerte der Hauptfeststellung 1964 vor. Für die Zeit bis zum Wirksamwerden dieser Einheitswerte wird der Gewinn aufgrund einer Übergangsregelung nach der Art der Bodennutzung (Hackfruchtanteil) und der Anzahl der familieneigenen Arbeitskräfte ermittelt.

Die Bundesregierung unterstützt die Bestrebungen, Land- und Forstwirte in verstärktem Maße zu der betriebswirtschaftlich und agrarpolitisch notwendigen Buchführung zu bewegen. Sie ist jedoch der Auffassung, daß die Buchführung in der Land- und Forstwirtschaft noch nicht so weit verbreitet ist, daß für die Masse der kleineren Landwirte schon jetzt auf die Möglichkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen verzichtet werden kann. Einen geeigneten Anknüpfungspunkt für diese Gewinnermittlungsmethode bilden — wie dies bereits in den §§ 1 bis 11 GDL für die Zeit nach dem Inkrafttreten der neuen Einheitswerte vorgesehen war — die nach den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1964 festgestellten und nunmehr wirksam werdenden Einheitswerte. Die vorgesehene Regelung entspricht daher weitgehend den §§ 1 bis 11 GDL. Die sich dabei ergebenden Gewinne stellen Durchschnittsergebnisse dar, die so bemessen sein müssen, daß sie auch bei weniger rentabel arbeitenden Betrieben noch nicht zu einer überhöhten Besteuerung führen. Deshalb und im Hinblick auf die besondere Lage der Landwirtschaft, ferner aber auch in dem Bemühen, die bereits vorhandenen Anpassungsschwierigkeiten an die Marktverhältnisse in der EWG nicht zu verstärken, hat die Bundesregierung davon abgesehen, die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte zu verschärfen. Die von der Bundesregierung vorgeschlagenen allgemeinen Maßnahmen zur steuerlichen Entlastung (z. B. Erhöhung von Freibeträgen), die selbstverständlich auch den Land- und Forstwirten, zugute kommen, führen vielmehr dazu, daß die Zahl der Land- und Forstwirte, die mit Einkommensteuer belastet sind, weiter abnehmen wird.

Auch die der Modernisierung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe dienenden Abschreibungsvergünstigungen sowie die zur Strukturverbesserung in der Land- und Forstwirtschaft eingeführten Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sind in ihrer Effizienz nicht beeinträchtigt, sondern unbefristet beibehalten worden.

e) Freibetrag für freie Berufe

Freiberuflich Tätigen wird gegenwärtig ein Freibetrag in Höhe von 5 v. H. der Einnahmen aus freier Berufstätigkeit, höchstens 1 200 DM jährlich gewährt, der im Ergebnis eine entsprechende Gewinnkorrektur bewirkt. Der Freibetrag wurde ursprünglich in Form einer Pauschale zur Abgeltung solcher Betriebsausgaben, u. a. auch von Bewirtungskosten, gewährt, die ihrer Natur nach vielfach nicht oder nur unvollständig nachgewiesen werden können. Seit 1965 soll der Freibetrag jedoch einen Ausgleich dafür bieten, daß freiberuflich Tätigen wegen ihrer langen Ausbildungszeit in der Regel eine kürzere Zeit zur Altersvorsorge zur Verfügung steht und sie dadurch stärker belastet sind als die überwiegende Zahl der anderen Steuerpflichtigen. Der Freibetrag kann außerdem als Ausgleich dafür gewertet werden, daß den Angehörigen der freien Berufe im Gegensatz zu Arbeitnehmern steuerfreie Arbeitgeberleistungen zur Altersvorsorge und im Gegensatz zu Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirten im Alter verwertbares Betriebsvermögen in der Regel nicht zur Verfügung stehen.

Die Bundesregierung hält den Freibetrag für freiberuflich Tätige auch weiterhin für berechtigt. Sie ist darüber hinaus der Auffassung, daß die bisherige Höhe des Freibetrags seiner Funktion gerecht wird. Sie hält es deshalb nicht für geboten, den Freibetrag zu erhöhen, wie es die Steuerreformkommission (Tz. II/704 des Gutachtens) vorgeschlagen hat.

f) Besteuerung des Mietwerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die Besteuerung des Mietwerts der Wohnung im eigenen Haus beibehalten werden sollte. Die Diskussion zu diesem Problemkreis ist seit längerem in der Öffentlichkeit sehr lebhaft geführt worden. Kritisiert wird insbesondere, daß das geringe Steueraufkommen aus dieser Form der Besteuerung nur mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand erreicht werden könne und daß hier nicht tatsächliche, sondern nur fiktive Einkünfte erfaßt würden. Hingewiesen wird auch auf die Tatsache, daß Großbritannien (1963) und Frankreich (1965) diese Besteuerung abgeschafft haben. Die Steuerreformkommission (Tz. II/217 des Gutachtens) hat sich für den Verzicht auf die Besteuerung des Mietwerts ausgesprochen, wenn sich die Wohnung im Privatvermögen befindet.

Die Bundesregierung ist bei der Würdigung der in der Diskussion befindlichen Argumente zu der Überzeugung gelangt, daß dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung des in einer eigenen Wohnung lebenden Steuerpflichtigen mit dem Mieter, dessen Mietaufwendungen einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigt werden können, ein größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsmäßigen und rechtssystematischen Gegenargumenten. Sie sieht deshalb die Besteuerung des Mietwerts der selbstgenutzten Wohnung weiterhin vor.

VI. Abschließende Bemerkungen

1. Stärkung der Rechtssicherheit

Der Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1975 faßt die für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Vorschriften in weitestmöglichem Umfang in einem Gesetz zusammen. Er umfaßt 195 Paragraphen und ersetzt insbesondere die Vorschriften

- im derzeitigen Einkommensteuergesetz,
- im derzeitigen Ergänzungsabgabegesetz,
- im Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (GDL),
- in der Verordnung über die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder,
- in der Verordnung über die steuerliche Behandlung der Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen,
- in der Verordnung über die steuerliche Behandlung von Prämien für Verbesserungsvorschläge,
- in der Verordnung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen,
- in der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung,
- in der Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus,
- in der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung,
- in der Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich,
- in der Verordnung über die Jahreslohnsteuertabelle,
- in der Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung.

Im Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1975 sind Gesetze und Rechtsverordnungen mit annähernd 350 Paragraphen (einschließlich der insgesamt 82 Paragraphen des Einkommensteuergesetzes 1971) verarbeitet. Außerdem sind neben zahlreichen Ergebnissen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung eine Reihe von bisher in Verwaltungsanordnungen und Verwaltungsrichtlinien enthaltenen materiellen Regelungen entsprechend dem Verfassungsgebot der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in den Gesetzentwurf aufgenommen worden. Für eine Regelung außerhalb des Gesetzes verbleiben im wesentlichen nur technische Fragen (z. B. die Gestaltung von Vordrucken), ferner Verfahrensfragen und solche materiellen Vorschriften, die nur zeitweise Gültigkeit haben sollen (z. B. Sonderregelungen nach dem Stabilitätsgesetz). Die Zahl der erforderlichen gesetzlichen Ermächtigungen zum Erlaß der genannten Vorschriften ist dementsprechend im Vergleich zum geltenden Recht sehr gering.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß diese weitestmögliche Zusammenfassung der für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Vorschriften ein wesentlicher Beitrag zu dem Ziel der Steuerreform ist, ein besser überschaubares Steuersystem zu schaffen. Sie trägt damit zugleich wesentlich zur Stärkung der Rechtssicherheit bei. Diesem Ziel dienen auch viele gesetzliche Regelungen, die im Interesse der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit erstmals normiert worden sind (z. B. die Aufzählung des Betriebsvermögens und die Gliederungsvorschriften für die Steuerbilanz). Auch die neue, den Weg für die Ermittlung der Jahreseinkommensteuer klar aufzeigende Systematik des Einkommensteuergesetzes, die dieser Systematik folgende Neugliederung des Gesetzes und textliche Verbesserungen gegenüber den geltenden Formulierungen, die teils aus Gründen der Präzisierung des steuerlichen Tatbestands oder aus sprachlichen Gründen erforderlich, teils aber auch durch die neue Systematik bedingt sind, führen zu einer größeren Rechtsklarheit und damit zur Stärkung der Rechtssicherheit.

2. Verfassungsrechtliche Fragen beim Übergang vom bisherigen zum künftigen Recht

Bei einer grundlegenden und umfassenden Reform des Einkommensteuerrechts kommt der Beachtung des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots besondere Bedeutung zu. Der vorliegende Entwurf greift in keinem Fall nachträglich ändernd in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände ein und vermeidet damit jede „echte“ Rückwirkung. Er regelt das Einkommensteuerrecht lediglich mit Wirkung für die Zukunft neu. Hierbei ergeben sich allerdings Belastungsverschiebungen, d. h. neben Steuerentlastungen auch maßvolle Steuererhöhlungen insbesondere für Bezieher höherer Einkommen. Dies ist verfassungsrechtlich unbedenklich; denn die Verfassung schützt nicht die bloße Erwartung, das geltende Steuerrecht werde insgesamt fortbestehen. Verfassungsrechtlich zulässig sind auch solche Gesetze, die auf gegenwärtig noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirken. Das gilt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts selbst dann, wenn durch diese Einwirkung die betroffene Rechtsposition nicht nur für die Zukunft modifiziert, sondern entwertet wird, es sei denn, das Vertrauen des einzelnen auf den Fortbestand der bestehenden Rechtslage ist im Einzelfall bei einer Abwägung aller Umstände schutzwürdiger als die Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit. Der Gesetzentwurf beachtet die vom Bundesverfassungsgericht abgesteckten Grenzen für die Zulässigkeit der sog. „unechten“ Rückwirkung. Darüber hinaus sieht er ohne verfassungsrechtliche Notwendigkeit verschiedene Regelungen vor, die den Übergang vom bisherigen zum künftigen Recht für den betroffenen Bürger erleichtern sollen.

(Zu S. 212 und 214)

**Kinderlastenausgleich nach geltendem Recht und nach dem Entwurf
eines Dritten Steuerreformgesetzes ¹⁾**

Anzahl der Kinder	geltendes Recht						Reform	Veränderung	
	Kinderfrei- beträge bei der ESt nach geltendem Recht	Steuerersparnis durch Kinderfrei- beträge bei der ESt für Steuerpflichtige mit einem Spitzensteuersatz		Kindergeld nach geltendem Recht	Steuerersparnis durch Kinderfrei- beträge und Kinder- geld nach geltendem Recht insgesamt für Steuerpflichtige mit einem Spitzensteuersatz		einheit- liche Kinder- entlastung nach Entwurf	Mehr (+) oder Weniger (–) an Entlastung nach Entwurf gegenüber geltendem Recht bei Steuerpflichtigen mit einem Spitzensteuersatz nach geltendem Recht	
		von 19 v. H. 2) (untere Proportio- nalzone) 5)	von 53 v. H. (obere Proportio- nalzone) 6)		von 19 v. H. (untere Propor- tionalzone)	von 53 v. H. (obere Propor- tionalzone)		von 19 v. H. 4) (untere Propor- tionalzone)	von 53 v. H. (obere Propor- tionalzone)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Jahresbeträge in DM									
1	1 200	228	636	—	228	636	600	+ 372	– 36
2	2 880	548	1 526	300 ³⁾	848	1 526	1 440	+ 592	– 86
3	4 680	890	2 480	1 020	1 910	3 500	2 880	+ 970	– 620
4	6 480	1 232	3 434	1 740	2 972	5 174	4 320	+ 1 348	– 854

¹⁾ Die Beträge ergeben sich im einzelnen aus der Übersicht auf S. 228.

²⁾ Berechnet unter der Voraussetzung, daß die Höhe des Bruttoeinkommens nach Abzug der Werbungskosten, Sonderausgaben usw. die volle Ausschöpfung der Kinderfreibeträge zuläßt.

³⁾ Nur bei Jahreseinkommen (i. S. des BKGG) bis zu 16 800 DM (1973).

⁴⁾ Für Steuerpflichtige, die die Kinderfreibeträge nach geltendem Recht nicht oder nicht voll ausschöpfen können, erhöhen sich die Beträge noch entsprechend.

⁵⁾ Bis 8 000/16 000 DM zu versteuerndes Einkommen.

⁶⁾ Oberhalb 110 000/220 000 DM zu versteuerndes Einkommen.

(Zu S. 214)

**Entlastungswirkung der Neuregelung des Kinderlastenausgleichs
gegenüber geltendem Recht pro Jahr**

Zu versteuernder Einkommensbetrag vor Abzug der Kinderfreibeträge	Einkommensteuersparnis nach geltendem Recht durch Kinderfreibeträge	Kindergeld nach geltendem Recht	Entlastungswirkung nach geltendem Recht insgesamt	Entlastungswirkung nach Neuregelung	Zusätzliche Entlastungswirkung der Neuregelung gegenüber geltendem Recht	Zusätzliche Entlastungswirkung in v. H. zur Entlastung nach geltendem Recht
in DM						
1	2	3	4	5	6 (= 5 × 4)	7 (= 6 : 4 × 100)
1. Verheiratete mit 1 Kind						
5 000	228	—	228	600	+ 372	+ 163,2
10 000	228	—	228	600	+ 372	+ 163,2
15 000	228	—	228	600	+ 372	+ 163,2
20 000	260	—	260	600	+ 340	+ 130,8
30 000	338	—	338	600	+ 262	+ 77,5
50 000	452	—	452	500	+ 148	+ 32,7
100 000	558	—	558	600	+ 42	+ 7,5
200 000	620	—	620	600	— 20	— 3,2
300 000	636	—	636	600	— 36	— 5,7
2. Verheiratete mit 2 Kindern						
5 000	306	300	606	1 440	+ 834	+ 137,6
10 000	548	300	848	1 440	+ 592	+ 69,8
15 000	548	300	848	1 440	+ 592	+ 69,8
20 000	604	—	604	1 440	+ 836	+ 138,4
30 000	816	—	816	1 440	+ 624	+ 76,5
50 000	1 078	—	1 078	1 440	+ 362	+ 33,6
100 000	1 336	—	1 336	1 440	+ 104	+ 7,8
200 000	1 488	—	1 488	1 440	— 48	— 3,2
300 000	1 526	—	1 526	1 440	— 86	— 5,6
3. Verheiratete mit 3 Kindern						
5 000	306	1 020	1 326	2 880	+ 1 554	+ 117,2
10 000	890	1 020	1 910	2 880	+ 970	+ 50,8
15 000	888	1 020	1 908	2 880	+ 972	+ 50,9
20 000	950	1 020	1 970	2 880	+ 910	+ 46,2
30 000	1 270	1 020	2 290	2 880	+ 590	+ 25,8
50 000	1 736	1 020	2 756	2 880	+ 124	+ 4,5
100 000	2 166	1 020	3 186	2 880	— 306	— 9,6
200 000	2 418	1 020	3 438	2 880	— 558	— 16,2
300 000	2 480	1 020	3 500	2 880	— 620	— 17,7
4. Verheiratete mit 4 Kindern						
5 000	306	1 740	2 046	4 320	+ 2 274	+ 111,1
10 000	1 232	1 740	2 972	4 320	+ 1 348	+ 45,4
15 000	1 230	1 740	2 970	4 320	+ 1 350	+ 45,5
20 000	1 292	1 740	3 032	4 320	+ 1 288	+ 42,5
30 000	1 722	1 740	3 462	4 320	+ 858	+ 24,8
50 000	2 382	1 740	4 122	4 320	+ 198	+ 4,8
100 000	2 992	1 740	4 732	4 320	— 412	— 8,7
200 000	3 346	1 740	5 086	4 320	— 766	— 15,1
300 000	3 434	1 740	5 174	4 320	— 854	— 16,5

Höhe der begünstigten Sonderausgaben

Familienstand des Steuerpflichtigen	Geltendes Recht					Vorgesehene Neuregelung nach Entwurf			
	Vorweg- abzug von Ver- sicherungs- beiträgen 1)	Feste Höchst- beträge für Ver- sicherungs- beiträge (zusätz- lich zu Spalte 2) und Bau- spar- beiträge (voller Abzug)	zusätzlich zu 2 mit 50 v. H. abzugs- fähige Sonder- ausgaben (häufiger Abzug)	Begün- stigte Sonder- ausgaben insgesamt (Spalten 2 bis 4)	Höchst- möglicher Abzugs- betrag	Vorweg- abzug von Ver- sicherungs- beiträgen 1)	Feste Höchst- beträge für Versiche- rungsbei- träge (zu- sätzlich zu Spalte 7) und Bau- spar- beiträge	Begünstigte Auf- wendungen insgesamt = feste Höchst- beträge (Spalte 7 + 8)	Mehr (+) oder Weni- ger (-) gegenüber geltendem Recht (Spalte 9 : 5)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Jahresbeträge in DM									
a) Steuerpflichtiger unter 50 Jahren									
Unverheiratet ohne Kinder	1 000	1 100	1 100	3 200	2 650	4 200	5 400	9 600	+ 6 400
Verheiratet ohne Kinder	2 000	2 200	2 200	6 400	5 300	8 400	10 800	19 200	+12 800
Verheiratet mit 1 Kind	2 000	2 700	2 700	7 400	6 050	8 400	11 400	19 800	+12 400
Verheiratet mit 2 Kindern	2 000	3 200	3 200	8 400	6 800	8 400	12 000	20 400	+12 000
b) Steuerpflichtiger über 50 Jahre									
Unverheiratet ohne Kinder	1 000	2 200	2 200	5 400	4 300	4 200	5 400	9 600	+ 4 200
Verheiratet ohne Kinder	2 000	4 400	4 400	10 800	8 600	8 400	10 800	19 200	+ 8 400
Verheiratet mit 1 Kind	2 000	5 400	5 400	12 800	10 100	8 400	11 400	19 800	+ 7 000
Verheiratet mit 2 Kindern	2 000	6 400	6 400	14 800	11 600	8 400	12 000	20 400	+ 5 600

¹⁾ Bei Arbeitnehmern werden die Beitragsanteile der Arbeitgeber zur Rentenversicherung (die nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören) auf den Vorwegabzugsbetrag angerechnet.

(Zu S. 215)

**Steuerersparnis durch beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben
(Vorsorgeaufwendungen) nach geltendem Recht und nach Entwurf**

Familienstand des Steuerpflichtigen	Höchst mögliche Steuer- ersparnis durch den Sonderausgabenabzug nach geltendem Recht 1)		Steuerersparnis bei Neuregelung des Sonderausgabenabzugs nach Entwurf 2)		Mehr (+) oder Weniger (-) an Entlastung nach Entwurf gegenüber geltendem Recht			
	für einen Steuer- pflichtigen mit einem Spitzen- steuersatz von 19 v. H. (untere Proportionalzone)	für einen Steuer- pflichtigen mit einem Spitzen- steuersatz von 53 v. H. (obere Proportionalzone)	bei Vor- sorgeauf- wendungen in Höhe der maximal begünstig- ten Beträge nach geltendem Recht 3)	bei Vollauss- schöpfung der Höchst- beträge nach Entwurf 4)	bei Vorsorgeaufwendun- gen in Höhe der maximal begünstigten Beträge nach geltendem Recht 3) und einem Spitzensteuer- satz des Steuerpflichtigen nach geltendem Recht von		bei Vollausschöpfung der Höchstbeträge nach Entwurf und einem Spitzensteuersatz des Steuerpflichtigen nach geltendem Recht von	
					19 v. H. (Spalte 4 $\times$ Spalte 2)	53 v. H. (Spalte 4 $\times$ Spalte 3)	19 v. H. (Spalte 5 $\times$ Spalte 2)	53 v. H. (Spalte 5 $\times$ Spalte 3)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Jahresbeträge in DM								
a) Steuerpflichtiger unter 50 Jahren								
Unverheiratet ohne Kinder	504	1 405	704	2 112	+ 200	- 701	+1 608	+ 707
Verheiratet ohne Kinder	1 007	2 809	1 408	4 224	+ 401	-1 401	+3 217	+1 415
Verheiratet mit 1 Kind	1 150	3 207	1 628	4 356	+ 478	-1 579	+3 206	+1 149
Verheiratet mit 2 Kindern	1 292	3 604	1 848	4 488	+ 556	-1 756	+3 196	+ 884
b) Steuerpflichtiger über 50 Jahre								
Unverheiratet ohne Kinder	817	2 279	1 188	2 112	+ 371	-1 091	+1 295	- 167
Verheiratet ohne Kinder	1 634	4 558	2 376	4 224	+ 742	-2 182	+2 590	- 334
Verheiratet mit 1 Kind	1 919	5 353	2 816	4 356	+ 897	-2 537	+2 437	- 997
Verheiratet mit 2 Kindern	2 204	6 148	3 256	4 488	+1 052	-2 892	+2 284	-1 660

1) Abzug von der Bemessungsgrundlage

2) 22 v. H.-Abzug von der Steuerschuld

3) 22 v. H. der Beträge in Spalte 5 der Übersicht auf S. 229

4) 22 v. H. der Beträge in Spalte 9 der Übersicht auf S. 229

(Zu S. 217)

**Die Steuerbelastung nach dem geltenden Einkommensteuertarif 1965
und nach Reformtarif ¹⁾**

— Unverheiratete —

zu versteu- ender Einkom- mensbetrag	Steuerschuld		Entlastung (–) oder Mehrbelastung (+) nach Reformtarif gegenüber geltendem Recht (Spalte 3 ∕ Spalte 2)		Spitzenbelastung in v. H. des Einkommens- zuwachses		Durchschnitts- belastung in v. H. des zu versteuernden Einkommens		
	nach geltendem Recht (ohne Ergän- zungs- abgabe)	nach Reform- tarif			nach gel- tendem Recht	nach Reform- tarif	nach gel- tendem Recht	nach Reform- tarif	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
DM					v. H.				
1 680	0	0	0	0,0	19,0	0,0	0,0	0,0	
3 000	250	0	– 250	– 100,0	19,0	22,0	8,3	0,0	
4 000	438	217	– 221	– 50,5	19,0	22,0	11,0	5,4	
5 000	627	435	– 192	– 30,6	19,0	22,0	12,5	8,7	
6 000	820	660	– 160	– 19,5	19,0	22,0	13,7	11,0	
7 000	1 008	877	– 131	– 13,0	19,0	22,0	14,4	12,5	
8 000	1 197	1 095	– 102	– 8,5	19,0	22,0	15,0	13,7	
9 000	1 398	1 320	– 78	– 5,6	20,5	22,0	15,5	14,7	
10 000	1 609	1 537	– 72	– 4,5	22,0	22,0	16,1	15,4	
12 000	2 079	1 980	– 99	– 4,8	24,8	22,0	17,3	16,5	
15 000	2 881	2 640	– 241	– 8,4	28,6	22,0	19,2	17,6	
20 000	4 443	4 159	– 284	– 6,4	33,9	34,6 ²⁾	22,2	20,8	
25 000	6 248	5 996	– 252	– 4,0	37,9	38,7	25,0	24,0	
30 000	8 223	8 021	– 202	– 2,5	40,7	42,0	27,4	26,7	
40 000	12 458	12 468	+ 10	+ 0,1	44,0	46,5	31,1	31,2	
50 000	16 985	17 220	+ 235	+ 1,4	46,5	48,4	34,0	34,4	
60 000	21 747	22 174	+ 427	+ 2,0	48,4	50,4	36,2	37,0	
70 000	26 627	27 275	+ 648	+ 2,4	49,5	52,0	38,0	39,0	
80 000	31 616	32 552	+ 936	+ 3,0	50,2	53,3	39,5	40,7	
100 000	41 815	43 396	+ 1 581	+ 3,8	51,7	55,1	41,8	43,4	
110 000	47 009	48 942	+ 1 933	+ 4,1	51,9	55,6	42,7	44,5	
125 000	54 958	57 313	+ 2 355	+ 4,3	53,0	55,9	44,0	45,9	
150 000	68 219	71 325	+ 3 106	+ 4,6	53,0	56,0	45,5	47,6	
250 000	121 197	127 302	+ 6 105	+ 5,0	53,0	56,0	48,5	50,9	
500 000	253 708	267 313	+ 13 605	+ 5,4	53,0	56,0	50,7	53,5	
1 000 000	518 697	547 302	+ 28 605	+ 5,5	53,0	56,0	51,9	54,7	
10 000 000	5 288 697	5 587 302	+ 298 605	+ 5,6	53,0	56,0	52,9	55,9	

¹⁾ Grundfreibetrag 3 000 DM, Proportionalsteuersatz 22 v. H., Proportionalzone bis 16 000/32 000 DM (Ledige/Verheiratete), höchster Spitzensteuersatz 56 v. H. bei 130 000 zu versteuerndem Einkommen (Ledige), Mehrbelastung gegenüber geltendem Tarif (ohne Ergänzungsabgabe) ab 40 000/80 000 DM bzw. (mit Ergänzungsabgabe) ab 81 000/162 000 DM.

²⁾ Bei 16 000 DM zu versteuerndem Einkommen erhöht sich der Spitzensteuersatz von 22 v. H. auf 30,8 v. H.

(Zu S. 217)

**Die Steuerbelastung nach dem geltenden Einkommensteuertarif 1965
und nach Reformtarif ¹⁾**

— Verheiratete —

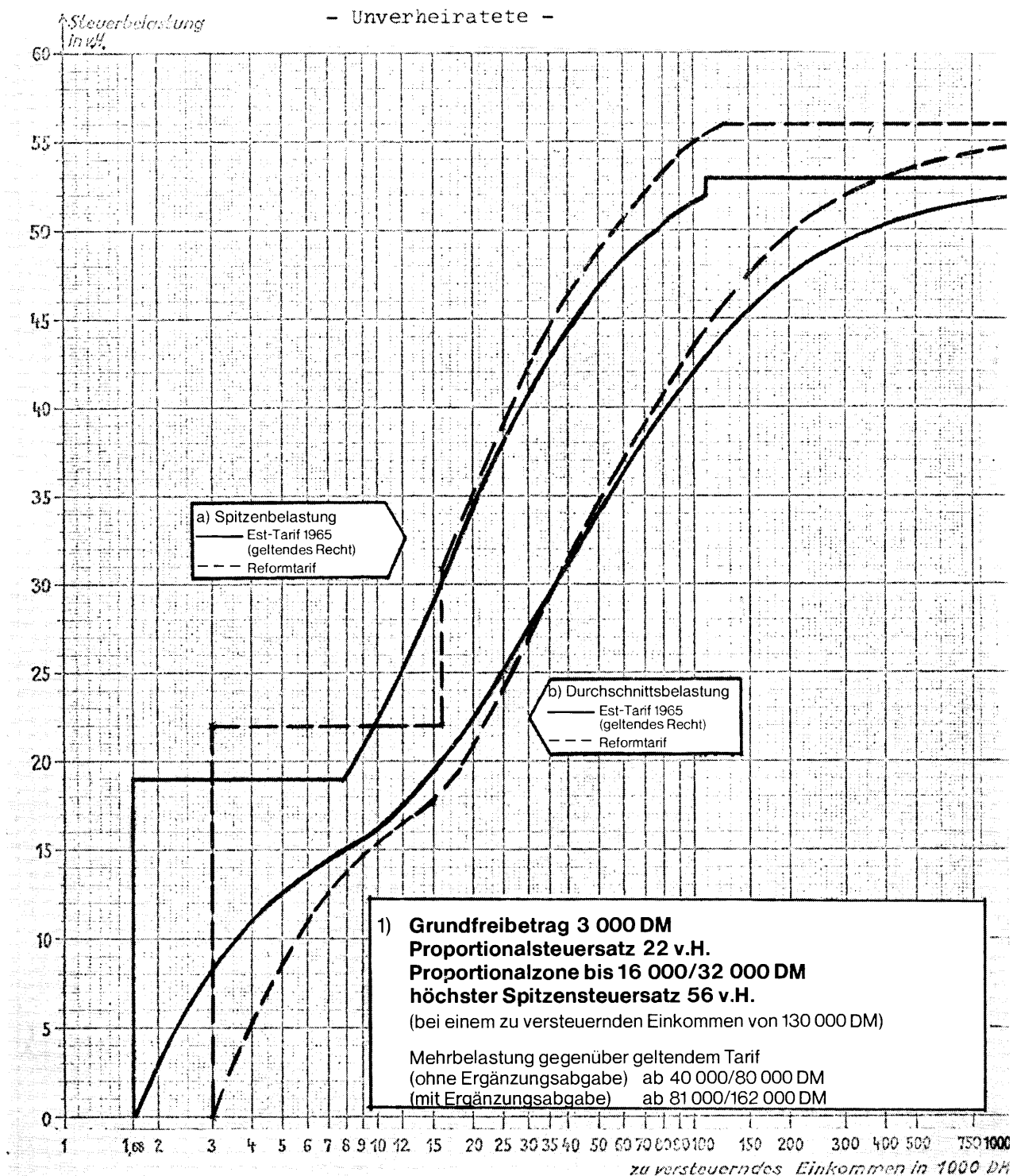
zu versteu- ender Einkom- mensbetrag	Steuerschuld		Entlastung (–) oder Mehrbelastung (+) nach Reformtarif gegenüber geltendem Recht (Spalte 3 $\div$ Spalte 2)		Spitzenbelastung in v. H. des Einkommens- zuwachses		Durchschnitts- belastung in v. H. des zu versteuernden Einkommens	
	nach geltendem Recht (ohne Ergän- zungs- abgabe)	nach Reform- tarif			nach gel- tendem Recht	nach Reform- tarif	nach gel- tendem Recht	nach Reform- tarif
	DM				v. H.			
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1 680	0	0	0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3 000	0	0	0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
4 000	114	0	– 114	– 100,0	19,0	0,0	2,9	0,0
5 000	306	0	– 306	– 100,0	19,0	0,0	6,1	0,0
6 000	500	0	– 500	– 100,0	19,0	22,0	8,3	0,0
7 000	684	210	– 474	– 69,3	19,0	22,0	9,8	3,0
8 000	876	434	– 442	– 50,5	19,0	22,0	11,0	5,4
9 000	1 070	660	– 410	– 38,3	19,0	22,0	11,9	7,3
10 000	1 254	870	– 384	– 30,6	19,0	22,0	12,5	8,7
12 000	1 640	1 320	– 320	– 19,5	19,0	22,0	13,7	11,0
15 000	2 210	1 980	– 230	– 10,4	19,0	22,0	14,7	13,2
20 000	3 218	3 074	– 144	– 4,5	22,0	22,0	16,1	15,4
25 000	4 400	4 170	– 230	– 5,2	25,4	22,0	17,6	16,7
30 000	5 762	5 280	– 482	– 8,4	28,6	22,0	19,2	17,6
40 000	8 886	8 318	– 568	– 6,4	33,9	34,6 ²⁾	22,2	20,8
50 000	12 496	11 992	– 504	– 4,0	37,9	38,7	25,0	24,0
60 000	16 446	16 042	– 404	– 2,5	40,7	42,0	27,4	26,7
70 000	20 586	20 364	– 222	– 1,1	42,4	44,6	29,4	29,1
80 000	24 916	24 936	+ 20	+ 0,1	44,0	46,5	31,1	31,2
100 000	33 970	34 440	+ 470	+ 1,4	46,5	48,4	34,0	34,4
110 000	38 656	39 316	+ 660	+ 1,7	47,5	49,4	35,1	35,7
125 000	45 882	46 836	+ 954	+ 2,1	48,7	50,8	36,7	37,5
150 000	58 260	59 826	+ 1 566	+ 2,7	49,8	52,7	38,8	39,9
250 000	109 916	114 626	+ 4 710	+ 4,3	53,0	55,9	44,0	45,9
500 000	242 394	254 604	+ 12 210	+ 5,0	53,0	56,0	48,5	50,9
1 000 000	507 416	534 626	+ 27 210	+ 5,4	53,0	56,0	50,7	53,5
10 000 000	5 277 416	5 574 626	+ 297 210	+ 5,6	53,0	56,0	52,8	55,7

¹⁾ Grundfreibetrag 3 000 DM, Proportionalsteuersatz 22 v. H., Proportionalzone bis 16 000/32 000 DM (Ledige/Verheiratete), höchster Spitzensteuersatz 56 v. H. bei 130 000 zu versteuerndem Einkommen (Ledige), Mehrbelastung gegenüber geltendem Tarif (ohne Ergänzungsabgabe) ab 40 000/80 000 DM bzw. (mit Ergänzungsabgabe) ab 81 000/162 000 DM.

²⁾ Bei 32 000 DM zu versteuerndem Einkommen erhöht sich der Spitzensteuersatz von 22 v. H. auf 30,8 v. H.

**Die Steuerbelastung nach dem geltenden Einkommensteuertarif 1965
und nach Reformtarif ¹⁾**

- a) in v. H. des Einkommenszuwachses (Spitzenbelastung)
b) in v. H. des zu versteuernden Einkommens (Durchschnittsbelastung)



(Zu S. 217)

**Die Einkommensteuerbelastung nach geltendem Recht (einschließlich
Ergänzungsabgabe) und nach dem Entwurf des Einkommensteuergesetzes
unter Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs und des Kindergeldes
(Kinderentlastung) ¹⁾, dargestellt an Einzelbeispielen für 1976**

(unter 50jähriger Arbeitnehmer; bei Verheirateten Ehegatte nicht erwerbstätig)

Bruttoarbeitslohn	EST-Schuld ²⁾ (einschließ- lich Ergän- zungs- abgabe)	Kindergeld ³⁾	EST-Schuld nach geltendem Recht ver- mindert um das Kinder- geld (Spalte 2 ½ Spalte 3)	EST-Schuld ohne Kinder- entlastung	Kinder- entlastung ³⁾	EST-Schuld nach Entwurf (Spalte 5 ½ Spalte 6)
	nach geltendem Recht			nach Entwurf ⁴⁾		
DM						
1	2	3	4	5	6	7
A) Unverheirateter						
5 000	279	0	279	0	0	0
10 000	1 100	0	1 100	814	0	814
15 000	2 132	0	2 132	1 713	0	1 713
20 000	3 602	0	3 602	2 914	0	2 914
30 000	7 125	0	7 125	6 198	0	6 198
50 000	15 572	0	15 572	14 688	0	14 688
70 000	24 898	0	24 898	24 185	0	24 185
100 000	39 661	0	39 661	39 386	0	39 386
200 000	91 325	0	91 325	92 262	0	92 262
300 000	143 143	0	143 143	145 283	0	145 283
B) Verheirateter ohne Kinder						
5 000	0	0	0	0	0	0
10 000	728	0	728	29	0	29
15 000	1 492	0	1 492	961	0	961
20 000	2 370	0	2 370	1 906	0	1 906
30 000	4 492	0	4 492	3 729	0	3 729
50 000	10 860	0	10 860	9 576	0	9 576
70 000	18 612	0	18 612	16 696	0	16 696
100 000	31 540	0	31 540	29 088	0	29 088
200 000	79 831	0	79 831	78 496	0	78 496
300 000	131 228	0	131 228	131 304	0	131 304
C) Verheirateter mit 2 Kindern						
5 000	0	300	-300	0	1 440	-1 440
10 000	192	300	-108	29	1 440	-1 411
15 000	956	300	656	961	1 440	- 479
20 000	1 744	0	1 744	1 906	1 440	466
30 000	3 582	0	3 582	3 729	1 440	2 289
50 000	9 342	0	9 342	9 622	1 440	8 182
70 000	16 838	0	16 838	16 776	1 440	15 336
100 000	29 575	0	29 575	28 882	1 440	27 442
200 000	77 610	0	77 610	78 364	1 440	76 924
300 000	129 901	0	129 001	131 106	1 440	129 666
D) Verheirateter mit 4 Kindern						
5 000	0	1 740	-1 740	0	4 320	-4 320
10 000	0	1 740	-1 740	29	4 320	-4 291
15 000	284	1 740	-1 456	961	4 320	-3 359
20 000	1 060	1 740	- 680	1 906	4 320	-2 414
30 000	2 710	1 740	970	3 729	4 320	- 591
50 000	7 788	1 740	6 048	9 738	4 320	5 418
70 000	14 809	1 740	13 069	16 882	4 320	12 562
100 000	27 332	1 740	25 592	28 790	4 320	24 470
200 000	75 016	1 740	73 276	78 232	4 320	73 912
300 000	126 315	1 740	124 575	130 976	4 320	126 656

Anmerkungen s. S. 237

Entlastung (–) oder Mehrbelastung (+) nach Entwurf gegenüber geltendem Recht (Spalte 7 $\div$ Spalte 4)		Steuerschuld (Spalte 4 bzw. 7) in v. H. des Bruttoarbeitslohns	
		nach geltendem Recht	nach Entwurf
8	9	10	11
– 279	– 100,00	5,58	0,00
– 286	– 26,00	11,00	8,14
– 419	– 19,65	14,21	11,42
– 688	– 19,10	18,01	14,57
– 927	– 13,01	23,75	20,66
– 884	– 5,67	31,14	29,37
– 713	– 2,86	35,56	34,55
– 275	– 0,69	39,66	39,38
+ 937	+ 1,02	45,66	46,13
+ 2 140	+ 1,49	47,71	48,42
0	0,00	0,00	0,00
– 699	– 96,01	7,28	0,29
– 531	– 35,58	9,94	6,40
– 464	– 19,57	11,85	9,53
– 763	– 16,98	14,97	12,43
– 1 284	– 11,82	21,72	19,15
– 1 916	– 10,29	26,58	23,85
– 2 452	– 7,77	31,54	29,08
– 1 335	– 1,67	39,91	39,24
+ 76	+ 0,05	43,74	43,76
– 1 140	– 380,00	– 6,00	– 28,80
– 1 303	– 1 206,48	– 1,08	– 14,11
– 1 135	– 173,01	4,37	– 3,19
– 1 278	– 73,27	8,72	2,33
– 1 293	– 36,09	11,94	7,63
– 1 160	– 12,41	18,68	16,36
– 1 502	– 8,92	24,05	21,90
– 2 133	– 7,21	29,57	27,44
– 686	– 0,88	38,80	38,46
+ 665	+ 0,51	43,00	43,22
– 2 580	– 148,27	– 34,80	– 86,40
– 2 521	– 146,60	– 17,40	– 42,91
– 1 903	– 130,70	– 9,70	– 22,39
– 1 734	– 255,00	– 3,40	– 12,07
– 1 161	– 160,92	– 3,23	– 1,97
– 630	– 10,41	12,09	10,83
– 507	– 3,87	18,67	17,94
– 1 122	– 4,38	25,59	24,47
+ 636	+ 0,86	36,63	36,95
+ 2 081	+ 1,67	41,52	42,21

(Zu S. 217)

**Die Einkommensteuerbelastung nach geltendem Recht (einschließlich
Ergänzungsabgabe) und nach dem Entwurf des Einkommensteuergesetzes
unter Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs und des Kindergeldes
(Kinderentlastung) ¹⁾, dargestellt an Einzelbeispielen für 1976**

(über 50jähriger Arbeitnehmer; bei Verheirateten Ehegatte nicht erwerbstätig)

Bruttoarbeitslohn	EST-Schuld ²⁾ (einschließ- lich Ergänz- ungs- abgabe)	Kindergeld ³⁾	EST-Schuld nach geltendem Recht ver- mindert um das Kinder- geld (Spalte 2 ½ Spalte 3)	EST-Schuld ohne Kinder- entlastung	Kinder- entlastung ³⁾	EST-Schuld nach Entwurf (Spalte 5 ½ Spalte 6)
	nach geltendem Recht			nach Entwurf ⁴⁾		
DM						
1	2	3	4	5	6	7
A) Unverheirateter						
5 000	119	0	119	0	0	0
10 000	889	0	889	630	0	630
15 000	1 750	0	1 750	1 528	0	1 528
20 000	2 899	0	2 899	2 644	0	2 644
30 000	6 178	0	6 178	5 866	0	5 866
50 000	14 453	0	14 453	14 300	0	14 300
70 000	23 719	0	23 719	23 783	0	23 783
100 000	38 425	0	38 425	38 926	0	38 926
200 000	90 015	0	90 015	91 826	0	91 826
300 000	141 864	0	141 864	144 846	0	144 846
B) Verheirateter ohne Kinder						
5 000	0	0	0	0	0	0
10 000	728	0	728	29	0	29
15 000	1 492	0	1 492	961	0	961
20 000	2 268	0	2 268	1 906	0	1 906
30 000	4 114	0	4 114	3 729	0	3 729
50 000	9 918	0	9 918	9 576	0	9 576
70 000	17 266	0	17 266	16 696	0	16 696
100 000	30 051	0	30 051	29 088	0	29 088
200 000	78 117	0	78 117	78 496	0	78 496
300 000	129 524	0	129 524	131 304	0	131 304
C) Verheirateter mit 2 Kindern						
5 000	0	300	-300	0	1 440	-1 440
10 000	192	300	-108	29	1 440	-1 411
15 000	956	300	656	961	1 440	- 479
20 000	1 720	0	1 720	1 906	1 440	466
30 000	3 350	0	3 350	3 729	1 440	2 289
50 000	8 614	0	8 614	9 622	1 440	8 182
70 000	15 223	0	15 223	16 776	1 440	15 336
100 000	27 468	0	27 468	28 882	1 440	27 442
200 000	75 206	0	75 206	78 364	1 440	76 924
300 000	126 315	0	126 315	131 106	1 440	129 666
D) Verheirateter mit 4 Kindern						
5 000	0	1 740	-1 740	0	4 320	-4 320
10 000	0	1 740	-1 740	29	4 320	-4 291
15 000	284	1 740	-1 456	961	4 320	-3 359
20 000	1 060	1 740	- 680	1 906	4 320	-2 414
30 000	2 614	1 740	874	3 729	4 320	- 591
50 000	7 263	1 740	5 523	9 738	4 320	5 418
70 000	13 437	1 740	11 697	16 882	4 320	12 562
100 000	24 581	1 740	22 841	28 790	4 320	24 470
200 000	71 869	1 740	70 129	78 232	4 320	73 912
300 000	123 039	1 740	121 299	130 976	4 320	126 656

Entlastung (–) oder Mehrbelastung (+) nach Entwurf gegenüber geltendem Recht (Spalte 7 ÷ Spalte 4)	Steuerschuld (Spalte 4 bzw. 7) in v. H. des Bruttoarbeitslohns		
	nach geltendem Recht		nach Entwurf
	v. H.		
8	9	10	11
– 119	– 100,00	2,38	0,00
– 259	– 29,13	8,89	6,30
– 222	– 12,68	11,66	10,18
– 255	– 8,79	14,49	13,22
– 312	– 5,05	20,59	19,55
– 153	– 1,05	28,90	28,60
+ 64	+ 0,26	33,88	33,97
+ 501	+ 1,30	38,42	38,92
+ 1 811	+ 2,01	45,00	45,91
+ 2 982	+ 2,10	47,28	48,28
0	0,00	0,00	0,00
– 699	– 96,01	7,28	0,29
– 531	– 35,58	9,94	6,40
– 362	– 15,96	11,34	9,53
– 385	– 9,35	13,71	12,43
– 342	– 3,44	19,83	19,15
– 570	– 3,30	24,66	23,85
– 963	– 3,20	30,05	29,08
+ 379	+ 0,48	39,05	39,24
+ 1 780	+ 1,37	43,17	43,76
– 1 140	– 380,00	– 6,00	– 28,80
– 1 303	– 1 206,48	– 1,08	– 14,11
– 1 135	– 173,01	4,37	– 3,19
– 1 254	– 72,90	8,60	2,33
– 1 061	– 31,67	11,16	7,63
– 432	– 5,01	17,22	16,36
+ 113	+ 0,74	21,74	21,90
– 26	– 0,09	27,46	27,44
+ 1 718	+ 2,28	37,60	38,46
+ 3 351	+ 2,65	42,10	43,22
– 2 580	– 148,27	– 34,80	– 86,40
– 2 551	– 146,60	– 17,40	– 42,91
– 1 903	– 130,70	– 9,70	– 22,39
– 1 734	– 255,00	– 3,40	– 12,07
– 1 465	– 167,62	2,91	– 1,97
– 105	– 1,90	11,04	10,83
+ 865	+ 7,39	16,71	17,94
+ 1 629	+ 7,13	22,84	24,47
+ 3 783	+ 5,39	35,06	36,95
+ 5 357	+ 4,41	40,43	42,21

Anmerkungen zu den Übersichten auf S. 234/235 und 236/237

- ¹⁾ Der Berechnung zugrunde gelegte ESt-Änderungen: *EST-Tarif*: Grundfreibetrag 3 000 DM, Proportionalzone bis 16 000/32 000 DM (Ledige/Verheiratete), Proportionalsteuersatz 22 v. H., direkte Progression bei 16 000/32 000 DM beginnend mit 30,8 v. H., höchster Spitzensteuersatz 56 v. H. bei 130 000/260 000 DM zu versteuerndem Einkommen. *Sonderausgabenregelung*: Abzug von 22 v. H. der Vorsorgeaufwendungen von der Steuerschuld; berücksichtigungsfähige Aufwendungen höchstens 5 400/10 800 DM (Ledige/Verheiratete) zuzüglich 600 DM je Kind, Vorwegabzugsbetrag von 4 200/8 400 DM für Versicherungsbeiträge, auf den der Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung angerechnet wird. *Wegfall der Kinderfreibeträge* bei der ESt sowie des Kindergeldes nach dem BKGG; statt dessen Gewährung einer *Kinderentlastung* von 50/70/120 DM mtl. für 1./2./3. und weitere Kinder durch Abzug von der Steuerschuld (ggf. — bei nicht ausreichender Höhe der Steuerschuld — Auszahlung des Differenzbetrages). *Erhöhung des Arbeitnehmer-Freibetrags* von z. Z. 240 DM auf 600 DM; Abzug mit 22 v. H. von der Steuerschuld.
- ²⁾ *ESt-Schuld nach geltendem Recht* (einschließlich Ergänzungsabgabe) berechnet nach Abzug der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben in Höhe der für 1976 geschätzten gesetzlichen Beiträge zur Sozialversicherung zuzüglich eines Zuschlags für sonstige beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben unter Berücksichtigung der derzeitigen Sonderausgaben-Höchstbeträge; die unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben sind in Höhe der Kirchensteuer angesetzt. Bei Verheirateten mit Kindern sind die Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 2 EStG berücksichtigt. Ergänzungsabgabe berechnet mit 3 v. H. der Steuerschuld für zu versteuernde Einkommen über 16 000/32 000 DM (Ledige/Verheiratete). Arbeitnehmer-Freibetrag in Höhe von 240 DM berücksichtigt.
- ³⁾ Da durch die Steuerreform das Kindergeld nach dem BKGG und ähnliche Leistungen wie die Kinderzuschläge im öffentlichen Dienst usw. sowie die Kinderfreibeträge durch eine Kinderentlastung bei der Einkommensteuer — und zwar vom 1. Kind an — abgelöst werden sollen (vgl. Anmerkung 1), ist das Kindergeld in den Vergleich der Steuerbelastung nach geltendem Recht und nach Steuerreform einzubeziehen (Kindergeld nach dem z. Z. geltenden BKGG: monatlich 25 DM für Zweitkinder, 60 DM für 3. und 4. Kinder und 70 DM für das 5. und weitere Kinder; Familien mit nur 2 Kindern erhalten z. Z. Kindergeld nur bei einem Jahreseinkommen bis 16 800 DM).
- ⁴⁾ *ESt-Schuld nach dem Entwurf des EStG*, berechnet nach Abzug der unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben — weiterhin abzugsfähig von der Bemessungsgrundlage — wie nach geltendem Recht in Höhe der Kirchensteuer (= 10 v. H. der ESt-Schuld nach Reform) unter Berücksichtigung eines Pauschbetrages von 240/480 DM (Ledige/Verheiratete). Die beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben — Abzug mit 22 v. H. von der Steuerschuld — sind in Höhe der für 1976 geschätzten gesetzlichen Beiträge zur Sozialversicherung zuzüglich eines Zuschlags für sonstige beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben (vgl. Anmerkung 2) unter Berücksichtigung der vorgesehenen Höchstbeträge (vgl. Anmerkung 1) angenommen. Außerdem ist — im Rahmen der Sonderausgaben-Höchstbeträge — ein Vorsorgepauschbetrag in Höhe von 66/132 DM (Ledige/Verheiratete) als Abzug von der Steuerschuld für Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt. Arbeitnehmerfreibetrag berücksichtigt in Höhe von 600 DM mit 22 v. H. als Abzug von der Steuerschuld.

B. Einzelbegründung**Zu § 1 — Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht**

Die Vorschrift des Absatzes 1 entspricht § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG 1971. Der in § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG 1971 enthaltene Hinweis, daß sich die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auf sämtliche Einkünfte erstreckt, kann entfallen, weil sich diese Rechtsfolge aus § 4 Abs. 1 ergibt.

Absatz 2 stellt klar, daß der Festlandsockel in bestimmtem Umfang zum Inland im Sinne des Einkommensteuerrechts gehört. Der einem Staat vorgelagerte Festlandsockel ist nach dem Völkerrecht nicht Teil seines Staatsgebietes. Dem Küstenstaat stehen jedoch nach der Genfer Konvention über den Festlandsockel vom 29. April 1958 dort beschränkte Hoheitsrechte insoweit zu, als es sich um die Erforschung und Ausbeutung der Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes handelt (vgl. das Gesetz zur vorläufigen Regelung der Rechte am Festlandsockel vom 24. Juli 1964 — BGBl I S. 497). Daraus folgt, daß sich die Hoheitsrechte in bezug auf den Festlandsockel auf alle Tatbestände erstrecken, die mit der Erforschung und Ausbeutung seiner Naturschätze in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang stehen.

Zu § 2 — Erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Die Vorschrift ersetzt die künftig entfallende Regelung des § 14 Abs. 2 Steueranpassungsgesetz, wonach Auslandsbeamte einer erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen, und erweitert den Kreis der unbeschränkt Steuerpflichtigen um deutsche Staatsangehörige, die zwar keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, aber als Nichtselbständige für eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts in einem ausländischen Staat tätig sind und hierfür aus einer inländischen öffentlichen Kasse bezahlt werden. Die öffentliche Hand bedient sich in immer größerem Umfang auch Nichtbeamter bei der Erfüllung von Aufgaben im Ausland, so daß insoweit eine Gleichbehandlung mit Auslandsbeamten gerechtfertigt ist. Einbezogen in die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht werden auch die zum Haushalt dieser unbeschränkt Steuerpflichtigen gehörenden Angehörigen deutscher Staatsangehörigkeit. Durch Satz 2 soll verhindert werden, daß der der erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegende Personenkreis unter Umständen den Belastungen ausgesetzt wird, die sich aus einer doppelten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ergeben. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 2 besteht deshalb nur, wenn der Steuerpflichtige aufgrund internationaler Vereinbarungen oder völkerrechtlicher Übung in seinem ausländischen Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat einer dort geltenden unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nicht unterliegt und dort nur in dem Umfang einkommensteuerpflichtig ist, der der beschränkten Einkommensteuerpflicht entspricht, die im Gegensatz zur unbeschränkten Einkommen-

steuerpflicht durch die Erfassung nur einzelner Einkunftsquellen gekennzeichnet ist.

Zu § 3 — Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Die Vorschrift tritt an die Stelle des § 1 Abs. 2 EStG 1971. Sie läßt den Kreis der beschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen unverändert. Danach ist die beschränkte persönliche Einkommensteuerpflicht davon abhängig, daß der Steuerpflichtige durch inländische Einkünfte mit dem Inland verbunden ist.

Zu § 4 — Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

Die Vorschrift ersetzt § 2 Abs. 1 bis 3 EStG 1971. Sie hat zentrale Bedeutung, weil sie die Elemente der Steuerbemessungsgrundlage, ihr Verhältnis zueinander und den Weg für die Ermittlung der Jahreseinkommensteuerschuld normiert. Der Aufbau der Vorschrift ist darauf gerichtet, auf der Grundlage der Einkünfte die jeweils folgende Stufe im Gang des Besteuerungsverfahrens festzulegen. Sie entspricht dem Erfordernis einer automationsgerechten Gestaltung des Einkommensteuerrechts.

In Absatz 1 sind der bisherige Begriff der Einkünfte als Nettozuflüsse und die bisher bestehenden sieben Einkunftsarten unverändert geblieben. Geändert ist lediglich die Reihenfolge der Einkünfte, die nunmehr entsprechend ihrer wirtschaftlichen Bedeutung geordnet sind. Der Begriff der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ist aufgegeben. An seine Stelle tritt der dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechende Begriff der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Die Einkünfte, die nach § 18 Abs. 1 EStG 1971 nicht freiberufliche Einkünfte darstellen, sind unter die sonstigen Einkünfte aufgenommen. Einen Hinweis auf den nach der Art der persönlichen Steuerpflicht unterschiedlichen Umfang der Erfassung der Einkünfte enthält der letzte Satzteil des Absatzes 1.

In Absatz 2 ist als Ausgangswert die „Summe der Einkünfte“ genannt. Die Summe der Einkünfte umfaßt sowohl die Addition von positiven Ergebnissen der einzelnen Einkunftsquellen als auch das Ergebnis des innerhalb einer Einkunftsart oder zwischen verschiedenen Einkunftsarten vorzunehmenden Verlustausgleichs. Positive und negative Einkünfte sind also wie bisher auszugleichen. Der neu für alle unbeschränkt Steuerpflichtigen eingeführte Altersentlastungsbetrag für Einkünfte, die nicht Pensionen oder Sozialrenten sind, der Ausgleichsbetrag für die stufenweise Minderung des Steuervorteils bei Einkünften, die neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bezogen werden, und der Verlustvortrag (bisher Verlustabzug) sind, weil sie sich nicht auf eine einzelne Einkunftsart beziehen, von der Summe der Einkünfte abziehbar.

In Absatz 3 ist der Begriff des Einkommens definiert. Gegenüber dem Einkommensbegriff des EStG 1971 ist er materiell verändert, weil der Begriff der Sonderausgaben nicht mehr die Vorsorgeaufwendungen umfaßt und die außergewöhnlichen Bela-

stungen nicht mehr vom Einkommen, sondern vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind.

Die Absätze 4 und 5 enthalten die weitere Darstellung des Weges zur Festsetzung der Jahreseinkommensteuerschuld.

Absatz 6 stellt klar, daß die Einkommensteuer ihrem Wesen nach eine Jahressteuer ist. Demzufolge sind auch die Bemessungsgrundlagen für ihre Festsetzung für ein Kalenderjahr zu ermitteln. Bei Gewinnen, die nach § 9 aufgrund eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs ermittelt werden, wird der Anschluß an das Kalenderjahr dadurch herbeigeführt, daß land- und forstwirtschaftliche Gewinne zeitanteilig aufgeteilt und gewerbliche Gewinne dem Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet, zugerechnet werden.

Sind nur während eines Teils des Kalenderjahrs Einkünfte bezogen worden, so sind diese Einkünfte als Bemessungsgrundlage anzusetzen; es ist nicht etwa eine Umrechnung auf einen Jahresbetrag vorzunehmen.

Hat die Art der persönlichen Steuerpflicht während eines Kalenderjahrs gewechselt, so sind die Einkünfte für den Zeitraum der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht gesondert zu ermitteln und für das Kalenderjahr getrennt zur Besteuerung heranzuziehen.

Zu § 5 — Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Aufwendungen

Die Absätze 1 und 2 regeln, in welchem Zeitpunkt Einnahmen und Aufwendungen im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen sind. Dabei ist Absatz 1, der inhaltlich § 11 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG 1971 entspricht, bei der Ermittlung von Einkünften im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 anzuwenden.

Die Vorschrift hält an dem bewährten „Zuflußprinzip“ fest. Danach bestimmt sich der Zeitpunkt des Bezugs der Einnahmen nicht nach der Fälligkeit im bürgerlich-rechtlichen Sinne, sondern nach dem wirtschaftlichen (tatsächlichen) Zufluß. Das bedeutet, daß Geld oder geldwerte Güter dem Steuerpflichtigen dann zugeflossen sind, wenn er darüber tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das Geld oder die geldwerten Güter unmittelbar in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sind. Sie ist auch dann gegeben, wenn die Verwirklichung eines Anspruchs derart in greifbare Nähe gerückt und gesichert ist, daß dies wirtschaftlich dem tatsächlichen Eingang der Leistung, auf die der Anspruch gerichtet ist, gleichzustellen ist. Das ist z. B. in der Regel der Fall, wenn die Einnahmen auf einem Bankkonto des Steuerpflichtigen gutgeschrieben oder von einem Bevollmächtigten in Empfang genommen werden.

In Anknüpfung an den Gedanken des wirtschaftlichen Zuflusses enthält Absatz 1 Satz 2 eine Sonderregelung für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalen-

derjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zufließen. Solche Einnahmen sind nicht in dem Kalenderjahr des tatsächlichen Zuflusses, sondern in dem Kalenderjahr anzusetzen, für das sie im voraus oder nachträglich gezahlt worden sind. Als „kurze Zeit“ vorher oder nachher werden nach der bestehenden Verwaltungspraxis 8 bis 10 Tage angesehen.

Eine weitere Sonderregelung enthält Absatz 1 Satz 3 für die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Danach ist für die zeitliche Zuordnung solcher Einnahmen die Regelung maßgebend, die in § 133 für das Lohnsteuerverfahren getroffen ist.

Absatz 2, der § 11 Abs. 2 EStG 1971 entspricht, gilt nicht nur für Werbungskosten, sondern auch für Sonderausgaben, Vorsorgeaufwendungen und Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Solche Aufwendungen sind in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Geleistet sind solche Aufwendungen in dem Kalenderjahr, in dem sie aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen herausfließen. Für die Auslegung des Begriffs „Herausfließen“ sind die Auslegungsgrundsätze zum Begriff des „Zufließens“ entsprechend heranzuziehen.

Eine von den Absätzen 1 und 2 abweichende Sonderregelung enthält § 60 Abs. 3 Satz 2.

Aus Absatz 3 ergibt sich, daß die Absätze 1 und 2 im Bereich der Gewinnermittlung beim Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 3) gelten. An die Stelle des Kalenderjahrs tritt hier das Wirtschaftsjahr (§ 9). Für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gelten die steuerlichen Bilanzierungsvorschriften (vgl. §§ 11 ff.). Bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung ist § 40 Abs. 2 maßgebend.

Zu § 6 — Steuerbefreiungen

Die Vorschrift enthält einen Katalog sachlicher Steuerbefreiungen. Aufgenommen wurden alle Einkommensteuerbefreiungen, die ausschließlich innerstaatliche Bezüge haben, auch soweit sie bisher in Durchführungsverordnungen oder Verwaltungsanweisungen enthalten sind. Diese Befreiungstatbestände sollten künftig aus Gründen der Rechtsklarheit nicht mehr verstreut in Einzelgesetzen, sondern nur noch im Einkommensteuergesetz normiert werden. Dies schließt nicht aus, daß das Einkommensteuergesetz durch ein Einzelgesetz ergänzt wird.

Die durch internationale oder zwischenstaatliche Verträge festgelegten Steuerbefreiungen sind in § 6 nicht aufgenommen worden, weil sie nach der Ratifizierung der Verträge nicht mehr einseitig geändert werden können und ihre Aufnahme deshalb lediglich deklaratorische Bedeutung hätte. Nicht übernommen worden sind aus diesem Grunde die bisher in § 3 Ziff. 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 47, 55, 56 und 57 EStG 1971 enthaltenen Befreiungsvorschriften.

Ebenfalls nicht übernommen worden sind die bisher in § 3 Ziff. 14 und 49 EStG 1971 geregelten Steuerbefreiungen. Sie sind durch Zeitablauf überholt.

Zur besseren Übersicht ist der Katalog der Steuerbefreiungen in Absätze gegliedert worden, in denen die sachlich zusammengehörigen Steuerbefreiungen zusammengefaßt sind. Es sind enthalten

- in Absatz 1 steuerfreie Sozialleistungen,
- in Absatz 2 steuerfreie Versorgungs- und Entschädigungsleistungen,
- in Absatz 3 steuerfreie Leistungen zur Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur,
- in Absatz 4 steuerfreie Ehrenbezüge,
- in Absatz 5 steuerfreie Bezüge aufgrund von Dienstleistungen zur Erfüllung der Wehrpflicht,
- in Absatz 6 steuerfreie staatliche Prämien und Zulagen,
- in Absatz 7 steuerfreie Aufwandsentschädigungen,
- in Absatz 8 steuerfreie Einnahmen aus einem Dienstverhältnis,
- in Absatz 9 steuerfreie Betriebseinnahmen oder Einnahmen aus Vermögenswerten und
- in Absatz 10 steuerfreie Sanierungsgewinne.

Zusätzlich ist in Absatz 11 die bisher in § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG 1971 enthaltene Regelung über die in der DDR bezogenen Einkünfte aufgenommen worden.

Zu Absatz 1

In Nummer 1, die im übrigen § 3 Ziff. 1 Buchstabe a EStG 1971 entspricht, sind die Leistungen aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversicherung einbezogen worden, um solche Leistungen mit den Leistungen aus einer ausländischen Krankenversicherung gleichzustellen.

Die Nummern 2 und 3 entsprechen § 3 Ziff. 1 Buchstabe b und c EStG 1971.

Nummer 4 entspricht § 3 Ziff. 2 EStG 1971. Auf die Einzelaufzählung bestimmter Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz ist verzichtet worden. Eine Änderung der Rechtslage ist damit nicht verbunden. Die Begriffe „Ausbildung“ und „Fortbildung“ sind durch den Begriff „berufliche Bildung“, der auch die berufliche Umschulung erfaßt, ersetzt worden.

Nummer 5 entspricht § 3 Ziff. 3 EStG 1971. Die gesetzliche Rentenversicherung der Arbeiter und der Angestellten und die Knappschaftsversicherung sind unter dem Oberbegriff der gesetzlichen Rentenversicherungen zusammengefaßt und die bisherige Bezeichnung „Beamten-(Pensions-) Gesetze“ durch die Bezeichnung „beamtenrechtliche Vor-

schriften“ ersetzt worden. Auch damit ist eine Änderung der Rechtslage nicht verbunden.

Nummer 6 enthält die bisher in § 3 des Rentenkapitalisierungsgesetzes geregelte Befreiung für die nach diesem Gesetz gewährten Kapitalisierungsbeiträge.

In Nummer 7 sind die bisher nach § 3 Ziff. 11 EStG 1971 befreiten Leistungen genannt, soweit sie wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden.

Nummer 8 ist die Nachfolgevorschrift für § 3 Ziff. 24 EStG 1971. Da der Kinderlastenausgleich künftig voll in die Einkommensbesteuerung einbezogen ist, ist die Vorschrift von Bedeutung nur für nachträglich aufgrund der aufgehobenen Kindergeldgesetze gewährte Leistungen und für Leistungen nach ausländischen Kindergeldgesetzen, die bisher aus Billigkeitsgründen (Abschnitt 6 Ziff. 12 a EStR) steuerfrei waren.

Nummer 9 entspricht § 3 Ziff. 58 EStG 1971. Die Steuerbefreiung gilt für die Leistungen, die nach dem jeweils in Betracht kommenden inländischen Wohlgeldgesetz gewährt werden.

Nummer 10 enthält die bisher in § 21 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Errichtung einer Stiftung „Hilfswerk für behinderte Kinder“ vom 17. Dezember 1971 (BGBl. I S. 2018) ausgesprochene Steuerbefreiung.

In Nummer 11 ist die bisher in § 47 Abs. 6 des Gesetzes über eine Altershilfe für Landwirte geregelte Befreiung der Zuschüsse im Sinne des § 47 Abs. 1 dieses Gesetzes (Zuschüsse zur Nachentrichtung von Beiträgen zur Rentenversicherung der Arbeiter und der Angestellten) übernommen.

Als Nummer 12 neu aufgenommen ist eine Befreiungsvorschrift für die nach § 49 Abs. 1 bis 3 und §§ 51 und 54 Abs. 3 des Bundesseuchengesetzes gezahlten Entschädigungen. Es handelt sich dabei um Entschädigungen für Verdienstausfall bei Verboten in der Ausübung einer bisherigen Erwerbstätigkeit, um Entschädigungen für Impfschäden und um einen Härteausgleich bei Impfschäden. Bei der Bemessung der Entschädigungen für Verdienstausfall nach § 49 Abs. 1 bis 3 des Bundesseuchengesetzes wird — ebenso wie bei den im Krankheitsfall gezahlten Entschädigungen — von einem Einkommen des Entschädigungsempfängers ausgegangen, das bereits um die darauf entfallende Steuer gekürzt ist. Die Entschädigungen für Impfschäden nach § 51 und der Härteausgleich bei Impfschäden nach § 54 Abs. 3 des Bundesseuchengesetzes werden in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Bundesversorgungsgesetzes festgesetzt. Es erscheint deshalb gerechtfertigt, die genannten Entschädigungen nach dem Bundesseuchengesetz den Entschädigungen im Krankheitsfall und den Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz gleichzustellen. Die Entschädigungsleistungen nach § 49 Abs. 1 des Bundesseuchengesetzes sind, soweit sie an Arbeitnehmer gezahlt werden, bereits im Verwaltungswege aus Billigkeitsgründen von der Besteuerung freigestellt.

Zu Absatz 2

Nummer 1 entspricht § 3 Ziff. 6 EStG 1971.

In Nummer 2 sind zur Klarstellung die einmaligen Entschädigungen nach § 148 a des Bundesbeamtengesetzes, § 26 des Bundespolizeibeamtengesetzes, § 63 des Soldatenversorgungsgesetzes und nach den entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften aufgeführt. Diese Entschädigungen sind mit den nach § 3 Ziff. 3 (jetzt § 6 Abs. 1 Nr. 5) und nach § 3 Ziff. 6 EStG 1971 (jetzt § 6 Abs. 2 Nr. 1) steuerbefreiten Leistungen vergleichbar; sie sind in der Praxis bisher schon als steuerfrei behandelt worden. Da es sich jedoch dabei nicht um Abfindungen, sondern um einen Ausgleich für körperliche Schäden handelt, die im besonderen dienstlichen Einsatz erlitten worden sind, und da die Empfänger der Entschädigungen nicht zu dem in § 6 Abs. 2 Nr. 1 genannten Personenkreis gehören, erscheint es zweckmäßig, die Entschädigungen besonders aufzuführen.

Nummer 3 entspricht § 3 Ziff. 7 EStG 1971.

Nummer 4 entspricht § 3 Ziff. 8 EStG 1971. Nicht steuerfrei sind auch die Bezüge aus einem nachträglich unterstellten früheren Dienstverhältnis. Diese Bezüge sind mit den Bezügen gleichzustellen, die Steuerpflichtige aus einem früheren Dienstverhältnis erhalten.

Die Nummern 5, 6 und 7 entsprechen § 3 Ziff. 19, 23 und 25 EStG 1971.

Zu Absatz 3

Absatz 3 enthält die bisher in § 3 Ziff. 11, 44 und 42 EStG 1971 geregelten Steuerbefreiungen, soweit sie nicht bereits in Absatz 1 Nr. 6 übernommen worden sind.

Zu Absatz 4

Absatz 4 enthält die bisher in § 3 Ziff. 20, 22 und 43 EStG 1971 geregelten Steuerbefreiungen.

Zu Absatz 5

Die Nummern 1 und 2 enthalten die bisher in § 3 Ziff. 5 und 48 geregelten Steuerbefreiungen. Die redaktionellen Änderungen sind ohne materielle Bedeutung.

Nummer 3 enthält die bisher in § 17 Abs. 1 Satz 3 des Arbeitssicherstellungsgesetzes vom 9. Juli 1968 (BGBl. I S. 787) geregelte Steuerbefreiung.

Zu Absatz 6

Nummer 1 enthält die bisher in § 3 Abs. 2 Satz 1 des Investitionszulagengesetzes vom 18. August 1969 (BGBl. I S. 1211) geregelte Steuerbefreiung.

Nummer 2 enthält die bisher in § 19 Abs. 7 Satz 1 und § 28 Abs. 1 Satz 3 des Berlinförderungsgesetzes i. d. F. vom 29. Oktober 1970 (BGBl. I S. 1482) geregelten Steuerbefreiungen.

Nummer 3 entspricht § 3 Ziff. 46 EStG 1971.

Nummer 4 enthält die bisher in § 12 Abs. 2 des Dritten Vermögensbildungsgesetzes vom 27. Juli 1970 (BGBl. I S. 930) geregelte Steuerbefreiung.

Nummer 5 regelt die Steuerbefreiung für Sparprämien nach dem Sparprämienengesetz.

Zu Absatz 7

Nummer 1 entspricht § 3 Ziff. 12 EStG 1971.

Nummer 2 sichert die Gleichbehandlung von Personen, die Reisekostenvergütungen und Umzugskostenvergütungen aus öffentlichen Kassen erhalten. Werden derartige Vergütungen im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis gezahlt, so gelten sie nicht als Arbeitslohn, sondern als steuerfrei bleibender Ersatz von Werbungskosten durch den Arbeitgeber. Er erscheint gerechtfertigt, diese Vergütungen auch dann steuerfrei zu lassen, wenn sie nicht im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis aus öffentlichen Kassen gezahlt werden.

Zu Absatz 8

Nummer 1, die die Dienstbezüge der ausländischen Diplomaten usw. von der Einkommensteuer freistellt, entspricht inhaltlich § 3 Ziff. 29 EStG 1971. Die Steuerbefreiung wird nunmehr jedoch davon abhängig gemacht, daß der Entsendestaat der Diplomaten den Diplomaten der Bundesrepublik Deutschland eine entsprechende Steuerbefreiung gewährt. Abweichende Regelungen auf Grund internationaler Übereinkommen, zu denen z. B. das Wiener Übereinkommen vom 18. April 1961 über diplomatische Beziehungen gehört, werden ausdrücklich vorbehalten.

Nummer 2 stellt die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit in bestimmtem Umfange steuerfrei. Die Vorschrift entspricht dem geltenden Recht (§ 34 a EStG i. d. F. des StÄndG 1973). Ergänzend ist eine von der Finanzverwaltung bisher schon praktizierte Ermächtigung für die obersten Finanzbehörden aufgenommen worden, bei einheitlichen Vergütungen oder pauschalen Zuschlägen den steuerfreien Teil festzustellen, wenn eine Einzelabrechnung auf Grund besonderer Verhältnisse nicht zumutbar ist.

Nummer 3 enthält die Steuerbefreiung für den Haustrunk im Brauereigewerbe sowie für Freitabak, Freizigarren und Freizigaretten in der tabakverarbeitenden Industrie. Durch die Vorschrift werden seit Jahrzehnten bestehende Verwaltungsregelungen legalisiert, die im Ergebnis eine entsprechende Steuerbefreiung gewährten. Die Steuerbefreiung ist jeweils auf bestimmte Mengen begrenzt. Um die Gleichbehandlung von Frauen und Männern zu sichern, gilt die Steuerbefreiung für die Mengen, die bisher an männliche Arbeitnehmer steuerfrei gewährt wurden.

Nummer 4 entspricht dem § 3 Ziff. 51 EStG 1971. Die Vorschrift gewährt einen Freibetrag von 600 DM jährlich bei Trinkgeldern.

Nummer 5 stellt Zinersparnisse des Arbeitnehmers von 2 000 DM jährlich bei Arbeitgeberdarlehen steuerfrei. Die Vorschrift dient der Vereinfachung, weil andernfalls die steuerliche Erfassung der Zinersparnisse als Arbeitslohn vielfach zu Werbungskosten in gleicher Höhe führen würde. Eine vergleichbare Regelung galt bisher aufgrund von Verwaltungsanordnungen.

Nummer 6 stellt in dem durch Nummer 5 gezogenen Rahmen Zinszuschüsse für Darlehen steuerfrei, die zur Finanzierung eines Eigenheims aufgenommen worden sind. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, daß der Arbeitnehmer Zuschüsse aus der öffentlichen Förderung des sozialen Wohnungsbaus nicht erhält. Die Arbeitgeberleistungen werden damit den öffentlichen Zuschüssen gleichgestellt. Eine entsprechende Regelung galt bisher schon aufgrund von Verwaltungsanordnungen.

Nummer 7 entspricht einem Teil des § 3 Ziff. 4 EStG 1971. Der andere Teil der bisherigen Regelung ist aus systematischen Gründen in § 54 Abs. 3 übernommen worden. Die Vorschrift enthält die Steuerbefreiung für bestimmte Sachleistungen im Rahmen der gesundheitlichen Betreuung von Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes, der Polizei und — erstmals — der Berufsfeuerwehr. Die Steuerbefreiung stellt eine Vereinfachung dar, weil die steuerliche Erfassung der Sachleistungen im Einzelfall schwierig wäre.

Nummer 8 entspricht § 3 Ziff. 61 EStG 1971. Hier nach sind bestimmte Leistungen nach dem Entwicklungshelfergesetz, nämlich die Wiedereingliederungsbeihilfe, der Ersatz von Krankheits- und Unfallkosten, Tagegelder bei Arbeitsunfähigkeit, Leistungen bei Gesundheitsstörungen oder Tod infolge typischer Risiken des Entwicklungslands, Arbeitslosenbeihilfe nach Beendigung des Entwicklungsdienstes und Tagegelder bei Arbeitslosigkeit steuerfrei.

Nummer 9 entspricht dem § 17 des Mutterschutzgesetzes.

Nummer 10 enthält die Steuerbefreiung für die im öffentlichen Dienst gewährten Beihilfen in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen sowie für Unterstützungen in Notfällen. Die Steuerbefreiung derartiger Leistungen ist bisher auf § 3 Ziff. 11 EStG 1971 gestützt worden. Entsprechend den bisher im Verwaltungswege getroffenen Regelungen wird die Steuerbefreiung auch auf Beihilfen und Unterstützungen ausgedehnt, die außerhalb des öffentlichen Dienstes nach den für den öffentlichen Dienst maßgebenden Vorschriften gewährt werden.

Nummer 11 enthält die Steuerbefreiung für Unterstützungen, die im privaten Dienst in Krankheits-, Todes- und ähnlichen Notfällen gezahlt werden. Die Vorschrift entspricht im Grundsatz den bisherigen Verwaltungsregelungen, die damit legalisiert werden.

Nummern 12 bis 14 entsprechen im wesentlichen § 3 Ziff. 62 EStG 1971. Diese Vorschriften enthalten die Steuerbefreiung für die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung und vergleichbare Arbeitgeberleistungen zu freiwilligen Versicherungen. Die Regelungen, die wie bisher weitgehend nur klarstellende Bedeutung haben, wurden im einzelnen redaktionell überarbeitet. Nummer 13 geht im übrigen davon aus, daß der Umfang der Leistungsverpflichtung des Arbeitgebers in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer bei einer Ersatzkasse versichert ist, im Sinne der bisherigen steuerlichen Regelungen versicherungsrechtlich normiert wird.

Nummer 15 entspricht im wesentlichen § 2 Abs. 3 Ziff. 2 Sätze 3 und 4 LStDV 1971. Die Vorschrift regelt die Steuerbefreiung für freiwillige Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers bis zu 312 DM jährlich (sogenannter Zukunftssicherungs-Freibetrag).

Nummer 16 stellt die Bezüge, der in das Ausland entsandten Diplomaten insoweit steuerfrei, als sie die bei einer Tätigkeit im Inland in Betracht kommenden Bezüge übersteigen. Diese Vorschrift entspricht der bisherigen Besteuerungspraxis. Darüber hinaus enthält die Vorschrift eine Steuerbefreiung für die Bezüge von anderen vorübergehend ins Ausland entsandten Arbeitnehmern in Höhe des Kaufkraftausgleichs, den vergleichbare Angehörige des diplomatischen Dienstes erhalten. Eine solche Regelung erscheint aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit geboten.

Nummer 17 entspricht § 3 Ziff. 10 EStG 1971. Die Vorschrift enthält die Steuerbefreiung von Übergangsgeldern und Übergangsbeihilfen aufgrund gesetzlicher Vorschriften. Sie stellt damit für den öffentlichen Dienst das notwendige Gegenstück zu der Steuerbefreiung nach Nummer 18 dar.

Nummer 18, die die Steuerbefreiung für Entlassungsentschädigungen im privaten Dienst regelt, erweitert die bisher in § 3 Ziff. 9 EStG 1971 auf arbeitsrechtlich eng abgegrenzte Entschädigungen beschränkte Steuerbefreiung. Die Steuerbefreiung wird dem Grunde nach auf sämtliche Abfindungen ausgedehnt, die wegen Entlassung eines Arbeitnehmers aus einem Dienstverhältnis gewährt werden. Es werden deshalb auch Abfindungen in die Steuerbefreiung einbezogen, auf die der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch hat, z. B. Entlassungsentschädigungen aufgrund von tarifvertraglichen Rationalisierungs-Schutzabkommen. Die bisherige Abstufung der Steuerbefreiung nach dem Lebensalter des Arbeitnehmers und der Dauer des Dienstverhältnisses wird beibehalten. Um die Steuerbefreiung auf sozialbedürftige Fälle zu beschränken, wird zusätzlich die Bemessungsgrundlage für die Steuerbefreiung auf 2000 DM begrenzt. Hier nach kann eine Entlassungsentschädigung im Regelfall bis zu 24 000 DM und im Höchstfall bis zu 36 000 DM steuerfrei bleiben.

Nummer 19 entspricht inhaltlich § 3 Ziff. 60 EStG 1971 in der mit Wirkung ab 1. 1. 1972 geltenden Fassung. In die Vorschrift werden jedoch auch Arbeitnehmer der Eisen- und Stahlindustrie einbezogen, weil diese ebenso wie der Bergbau der Sozialvorschrift des Artikels 56 § 2 des Montanunionvertrags unterliegt.

Nummer 20 entspricht § 7 des Mühlenstrukturgegesetzes vom 22. Dezember 1971.

Zu Absatz 9

Die Nummern 1 und 2 entsprechen § 3 Ziff. 54 und 18 EStG 1971.

Die unter Nummer 3 aufgeführten Zinsen waren bisher durch § 252 Abs. 3 und 4 des Lastenausgleichsgesetzes bzw. durch § 41 Abs. 5 des Reparationsschädengesetzes steuerfrei gestellt.

Die Steuerbefreiung entfällt, soweit festgelegte Spareinlagen vorzeitig freigegeben werden (z. B. durch Auszahlung des Sparguthabens an den Berechtigten, durch Einzahlung auf ein Sparkonto mit gesetzlicher oder vertraglicher Kündigungsfrist oder auf einen prämienbegünstigten Spar- oder Bausparvertrag).

Die Nummern 4 bis 7 entsprechen § 3 Ziff. 21, 45, 59 und 53 EStG 1971.

In Nummer 8 wurde die Steuerbefreiung des § 3 a EStG 1971 für Zinsen aus bestimmten festverzinslichen Wertpapieren, die vor dem 1. Januar 1955 ausgegeben worden sind, aus Gründen des Vertrauensschutzes und um Rückwirkungen auf den Rentenmarkt zu vermeiden, unverändert übernommen.

Zu Absatz 10

Die Vorschrift verankert die sachliche Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne ausdrücklich auch im Einkommensteuergesetz. Diese Steuerbefreiung ist bisher nur im Körperschaftsteuergesetz (§ 11 Ziff. 4 KStG 1968) geregelt. Die bisherige Rechtslage wird dadurch nicht verändert; denn Sanierungsgewinne sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 1968 — BStBl 1969 II S. 102) auch einkommensteuerlich nicht zu erfassen. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist es jedoch zweckmäßig, die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen im Einkommensteuergesetz zu regeln. Der Wortlaut des Absatzes 10 entspricht weitgehend § 11 Ziff. 4 KStG 1968. Damit ist sichergestellt, daß auch die bisherige Rechtsprechung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen weiter gilt.

Zu Absatz 11

Die Vorschrift des Absatzes 11 entspricht inhaltlich dem § 2 Abs. 2 Satz 2 EStG 1971. Sie soll sicherstellen, daß Einkünfte, die von in der Bundesrepublik oder Berlin (West) unbeschränkt Steuerpflichtigen in der Deutschen Demokratischen Republik oder in Berlin (Ost) bezogen worden sind, steuerlich nicht zweimal belastet werden. Bei der inländischen Besteuerung braucht im Einzelfall nicht ermittelt zu werden, ob die fraglichen Einkünfte bereits in den vorbezeichneten Gebieten besteuert worden sind. Es ist vielmehr lediglich zu prüfen, ob solche Einkünfte dann, wenn sie in der Bundesrepublik oder Berlin (West) erzielt worden wären, bei einem hier beschränkt Steuerpflichtigen zu den inländischen Einkünften im Sinne des § 111 gehören würden. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so sind die in der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost) erzielten Einkünfte bei der inländischen Besteuerung außer Ansatz zu lassen.

Zu § 7 — Einkünfte aus Gewerbe, freiberuflicher Tätigkeit und Land- und Forstwirtschaft

Die Gliederung der Einkunftsarten in zwei Gruppen, nämlich in Gewinneinkünfte und in andere Einkünfte (Überschußeinkünfte), ist beibehalten worden. Zu den Gewinneinkünften gehören wie bisher (§ 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG 1971) die Einkünfte aus den ersten drei der in § 4 Abs. 1 genannten Ein-

kunftsarten. § 7 weicht von § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG 1971 jedoch insofern ab, als Einkünfte nicht mehr der Gewinn, sondern die Summe der im Kalenderjahr erzielten Gewinne sind. Der Begriff „Gewinn“ ist auf den einzelnen Betrieb bezogen.

Zu § 8 — Gewinnermittlung und Betrieb

Absatz 1 schreibt vor, daß der Gewinn für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln ist, wenn ein Steuerpflichtiger mehrere Betriebe hat. Der Begriff „Gewinn“ bezieht sich — wie schon zu § 7 erwähnt — auf den einzelnen Betrieb.

Absatz 2 dient der Abgrenzung des in einer ausländischen Betriebsstätte angefallenen Gewinns. Unterhält ein inländischer Betrieb im Ausland eine Betriebsstätte, so bleibt der in dieser Betriebsstätte erzielte Gewinn entweder aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen im Inland steuerfrei oder es wird die auf den Betriebstättengewinn entfallende ausländische Steuer auf die inländische Steuer angerechnet. Zu diesem Zweck muß festgestellt werden, welcher Teil des Gesamtgewinns des Betriebs auf die ausländische Betriebsstätte entfällt. Das kann am einfachsten in der Weise geschehen, daß für die ausländische Betriebsstätte eine gesonderte Gewinnermittlung vorgenommen wird. Um dies zu erreichen, wird durch Absatz 2 Nr. 1 die ausländische Betriebsstätte als Betrieb fingiert, für den dann nach Absatz 1 der Gewinn gesondert zu ermitteln ist. Das gilt nach den Nummern 2 und 3 entsprechend für eine im Inland belegene Betriebsstätte eines ausländischen Betriebs sowie für die im Ausland belegene Betriebsstätte eines ausländischen Betriebs, im letzteren Fall nur, wenn der ausländische Betrieb einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Person gehört. Da es bei einem Betrieb, der im Inland und im Ausland Betriebsstätten unterhält, nur auf die Abgrenzung des ausländischen gegen den inländischen Gewinn ankommt, sind nach Satz 2, wenn in einem ausländischen Staat mehrere Betriebsstätten eines inländischen oder ausländischen Betriebs bestehen, diese Betriebsstätten jeweils als ein Betrieb zu behandeln. Das gilt nach Satz 3 entsprechend, wenn im Inland mehrere Betriebsstätten eines ausländischen Betriebs vorhanden sind.

Zu § 9 — Gewinnermittlungszeitraum, Wirtschaftsjahr

Die Vorschrift bestimmt, für welchen Zeitraum der Gewinn zu ermitteln und welchem Kalenderjahr er grundsätzlich zuzurechnen ist.

In Absatz 1 ist entsprechend § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG 1971 festgelegt, daß der Gewinn jeweils für ein Wirtschaftsjahr zu ermitteln ist. Die Vorschrift gilt auch für Steuerpflichtige mit Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Eine Änderung der Rechtslage ist damit nicht verbunden, da bei freiberuflicher Tätigkeit das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt (Absatz 2 Nr. 2).

Absatz 2 entspricht § 2 Abs. 5 EStG 1971. Der Aufbau der Vorschrift ist der geänderten Reihenfolge der Einkunftsarten angepaßt worden. Bei Gewerbebetrieben mit einem vom Kalenderjahr abwei-

chenden Wirtschaftsjahr wird der Gewinn des Wirtschaftsjahrs — wie bisher — dem Kalenderjahr zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 9 Abs. 1 Satz 2). Dies bedeutet, daß der Gewinn, der vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Ende des betreffenden Kalenderjahrs erwirtschaftet wird, erst bei der Veranlagung für das nächste Kalenderjahr erfaßt wird. Die darauf entfallende Steuer wird demgemäß ein Jahr später bezahlt als bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr. Besonders deutlich tritt dieser Vorteil in Erscheinung, wenn das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr auf einen anderen Zeitraum umgestellt wird; es tritt dann eine sogenannte „Steuerpause“ ein (vgl. BFH-Urteil vom 12. März 1965 — BStBl III S. 387). Der Steuervorteil, der mit der Wahl eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs verbunden ist, ist nur vertretbar, wenn wichtige betriebliche Gründe für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr sprechen. Der Entwurf sieht deshalb vor, daß nicht nur die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum, sondern auch die Wahl eines solchen Zeitraums bereits bei Betriebseröffnung der Zustimmung des Finanzamts bedarf. Der Entwurf bedeutet insoweit eine Einschränkung, weil bisher die Zustimmung des Finanzamts nur bei einer Umstellung des Wirtschaftsjahrs erforderlich war. Das Finanzamt hat nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob die vom Steuerpflichtigen vorgetragenen betrieblichen Gründe wichtig sind und ob sie die Wahl des vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraums rechtfertigen.

Die Beschränkung der Wahlmöglichkeit auf Gewerbebetriebe, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, entspricht der bisherigen Rechtslage. Eine Ausnahme hiervon gilt — wie schon bisher — für Gewerbetreibende, die gleichzeitig einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft haben und bei denen der Gewinn in beiden Betrieben durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird. Da die Gewinnermittlung wesentlich erleichtert wird, wenn die Wirtschaftsjahre beider Betriebe übereinstimmen, kann in diesen Fällen als Wirtschaftsjahr für den Gewerbebetrieb der für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft maßgebende Zeitraum gewählt werden. Auch in diesen Fällen ist die Wahl des Wirtschaftsjahrs nur wirksam, wenn das Finanzamt zustimmt.

Die bisherigen Vorschriften über das Wirtschaftsjahr bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 5 Ziff. 1 EStG 1971, § 2 EStDV 1971) sind im wesentlichen unverändert übernommen worden. Weggefallen ist lediglich die Möglichkeit, als Abschlußstichtag statt des 30. Juni einen Tag zwischen dem 24. Juni und 6. Juli zu wählen. Dieses Wahlrecht trug dem früher in der Land- und Forstwirtschaft geübten Brauch Rechnung, den Abschluß auf den dem 30. Juni am nächsten liegenden Freitag oder Sonnabend zu machen. Von dem Wahlrecht wird kaum noch Gebrauch gemacht, so daß es entbehrlich erscheint.

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft konnte ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr bisher nur bei Baumschulbetrieben und

anderen Gartenbaubetrieben gewählt werden (§ 2 Abs. 3 EStDV 1971). Diese Regelung hat sich als zu eng erwiesen, weil wegen der wirtschaftlichen Betätigung und der Organisation eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft die Wahl des Kalenderjahrs als Wirtschaftsjahr auch bei anderen Betrieben als Gartenbau- und Baumschulbetrieben zweckmäßig sein kann. Es kommt hinzu, daß ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr einen geringeren Verwaltungsaufwand verursacht und deshalb im Interesse der Vereinfachung erwünscht ist. In Absatz 2 Nr. 3 Satz 3 wird daher zugelassen, daß bei Betrieben, deren Gewinn nicht nach § 45 ermittelt wird, auch das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr gewählt werden kann. Die Zustimmung des Finanzamts ist hierzu nicht erforderlich. Willkürliche Umstellungen des Wirtschaftsjahrs werden dadurch ausgeschlossen, daß das Wirtschaftsjahr — ebenso wie bei Gewerbetreibenden — nur dann wieder auf einen anderen Zeitraum als das Kalenderjahr umgestellt werden kann, wenn das Finanzamt zustimmt.

Die Möglichkeit, bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr zu wählen, macht auch die bisherige Regelung des § 2 Abs. 2 Satz 3 EStDV 1971 entbehrlich, wonach die von den Oberfinanzdirektionen vor dem 1. Januar 1955 abweichend vom üblichen land- und forstwirtschaftlichen Wirtschaftsjahr festgesetzten Zeiträume als Wirtschaftsjahr maßgebend waren. In nahezu allen dieser Fälle wurde von den Oberfinanzdirektionen das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr festgesetzt.

Absatz 3 enthält Regelungen über das Rumpfwirtschaftsjahr bei Eröffnung, Erwerb, Aufgabe und Übertragung des Betriebs, bei Beginn und Ende der unbeschränkten oder beschränkten Einkommensteuerpflicht sowie bei Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen anderen Zeitraum. Die Regelungen entsprechen im wesentlichen § 1 Satz 1 und 2 EStDV 1971. Neu ist lediglich die besondere Erwähnung des Beginns und Endes der unbeschränkten oder beschränkten Einkommensteuerpflicht. Sie ist geboten, da auch als Veranlagungszeitraum nur die Dauer der unbeschränkten oder beschränkten Einkommensteuerpflicht gilt (§ 115 Abs. 2).

Die bisherige Regelung über die zeitliche Zurechnung des Gewinns aus Betrieben der Land- und Forstwirtschaft bei abweichendem Wirtschaftsjahr (§ 2 Abs. 6 Ziff. 1 EStG 1971) hat sich bewährt und ist deshalb sachlich unverändert in § 9 Abs. 4 übernommen worden. Absatz 4 stellt insoweit eine Ausnahmevorschrift zu Absatz 1 Satz 2 dar.

Zu § 10 — Gewinnermittlungsarten

Die Vorschrift bestimmt, in welcher Weise der Gewinn eines Betriebs zu ermitteln ist: durch Betriebsvermögensvergleich, nach Durchschnittssätzen oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben. Sie entspricht im wesentlichen dem bisherigen Recht.

Absatz 1 Nr. 1 legt fest, daß der Gewinn eines Betriebs bei gesetzlicher Verpflichtung zur Buchführung und bei freiwilliger Buchführung durch Be-

triebsvermögensvergleich zu ermitteln ist. Diese Gewinnermittlung ist auch maßgebend, wenn für einen Betrieb, für den Bücher geführt werden müssen, keine oder keine ausreichenden Bücher geführt werden und der Gewinn geschätzt werden muß.

Absatz 1 Nr. 2 schreibt vor, daß der Gewinn bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, bei denen keine Verpflichtung zur Buchführung besteht, nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist. Es handelt sich um denselben Kreis von Betrieben, bei denen der Gewinn bisher nach dem Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (GDL) vom 15. September 1965 (Bundesgesetzbl. I S. 1350) ermittelt worden ist. Der Gewinn ist bei diesen Betrieben auch dann nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, wenn ohne gesetzliche Verpflichtung freiwillig Bücher geführt und Abschlüsse gemacht oder die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgezeichnet werden. Trotz gewisser Bedenken, die sich aus der Ungleichbehandlung von Land- und Forstwirten einerseits und Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen andererseits ergeben, ist davon abgesehen worden, bei Land- und Forstwirten das Ergebnis freiwillig geführter Bücher oder Aufzeichnungen generell der Besteuerung zugrunde zu legen, da die betreffenden Land- und Forstwirte dann die Vorteile, die sich aus der Durchschnittsatz-Gewinnermittlung in aller Regel ergeben, einbüßen und deshalb künftig von der Führung von Büchern oder Aufzeichnungen absehen würden. Die Bestrebungen, Land- und Forstwirte in verstärktem Maße zu der betriebswirtschaftlich und agrarpolitisch notwendigen Führung von Büchern zu bewegen, würden dadurch beeinträchtigt.

Unter Nummer 2 fallen nur solche Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, die ausschließlich oder zu einem Teil die landwirtschaftliche Nutzung im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a des Bewertungsgesetzes (ohne Sonderkulturen im Sinne des § 52 des Bewertungsgesetzes) zum Gegenstand haben. Betriebe, die ausschließlich Sonderkulturen im Sinne des § 52 des Bewertungsgesetzes oder nur forstwirtschaftliche oder weinbauliche oder gärtnerische oder sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzungen oder ausschließlich mehrere dieser Nutzungen haben, fallen unter § 10 Abs. 1 Nummern 1 oder 3.

In § 29 EStG 1971 war in Form einer Ermächtigung die Möglichkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen auch für nicht buchführungspflichtige Gewerbetreibende und Angehörige der freien Berufe vorgesehen. Entsprechende Durchschnittssätze sind jedoch nicht aufgestellt worden, da bei den Gewerbetreibenden und den Angehörigen der freien Berufe die betrieblichen Verhältnisse — insbesondere die Höhe des Reingewinns im Verhältnis zum Umsatz und zum Betriebskapital — derart unterschiedlich sind, daß keine allgemeinverbindlichen Gewinn-Durchschnittssätze festgelegt werden konnten. Der Gedanke, auch bei Gewerbetreibenden und Angehörigen der freien Berufe die Gewinnermittlung durch Aufstellen von Durchschnittssätzen zu vereinfachen, läßt sich danach nicht verwirklichen. Es ist deshalb von der Auf-

nahme einer dem § 29 EStG 1971 entsprechenden Vorschrift in den Entwurf abgesehen worden.

Absatz 1 Nr. 3 sieht für die „anderen“ Betriebe — Betriebe, für die der Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich oder nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist — die Ermittlung des Gewinns durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben vor. Diese Gewinnermittlungsart war bisher in § 4 Abs. 3 EStG 1971 als sogenannte Kann-Vorschrift formuliert. Sie hatte danach den Charakter einer Ausnahme von der allgemeinen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1971) und konnte nur angewendet werden, wenn — sofern keine Buchführungspflicht bestand — mindestens die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgezeichnet worden waren. Andernfalls mußte der Gewinn nach dem Prinzip des Betriebsvermögensvergleichs geschätzt werden. § 10 sieht demgegenüber die Gewinnermittlung durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben als eigenständige Gewinnermittlungsart vor. Diese Gewinnermittlung ist deshalb, sofern nicht die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder nach Durchschnittssätzen vorliegen, auch dann maßgebend, wenn die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben nicht oder nicht vollständig aufgezeichnet worden sind. Die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind dann zu schätzen.

In Einzelfällen kann es vorkommen, daß der nach Durchschnittssätzen ermittelte Gewinn aus einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft höher ist als der Gewinn, der sich als Ergebnis freiwillig geführter Bücher oder Aufzeichnungen ergibt. Außerdem sind bestimmte steuerliche Vergünstigungen (z. B. bei der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter, Ausbauten und Erweiterungen, die in den Anlagen 5 und 6 zu Artikel 1 des Gesetzentwurfs aufgeführt sind) in ihrem Ausmaß davon abhängig, daß der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt wird. Um Land- und Forstwirten, die ohne gesetzliche Verpflichtung freiwillig Bücher führen oder Aufzeichnungen machen, die Möglichkeit zu geben, ein vom Durchschnittsatz-Gewinn nach unten abweichendes tatsächliches Betriebsergebnis geltend zu machen oder bestimmte steuerliche Begünstigungen in Anspruch zu nehmen, enthält Absatz 2 das bisher in § 1 Abs. 2 GDL verankerte Wahlrecht, wonach der Steuerpflichtige wählen kann, ob das Ergebnis freiwillig geführter Bücher oder ein nach Durchschnittssätzen ermittelter Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt werden soll. Da die genannten Umstände auch bei der Gewinnermittlung durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben eintreten können, ist das Wahlrecht auf diese Fälle ausgedehnt worden. Beginnt während des Zeitraums von vier Jahren die Verpflichtung, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, so ist der Gewinn von dem in § 86 Abs. 2 der Abgabenordnung bestimmten Wirtschaftsjahr an durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Hat der Steuerpflichtige beantragt, den Gewinn für vier

Jahre durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben zu ermitteln und geht er während dieses Zeitraums freiwillig zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich über, so wird von diesem Wirtschaftsjahr an bis zum Ende des laufenden Vierjahreszeitraums der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt.

Zu § 11 — Betriebsvermögensvergleich

Die Vorschrift definiert den Gewinnbegriff für den Fall der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

Die in Absatz 1 enthaltene Definition entspricht dem bisherigen Gewinnbegriff in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1971. Sie ist jedoch genauer gefaßt. So werden als Korrekturposten zu dem Unterschiedsbetrag, der sich aus dem „unmittelbaren“ Betriebsvermögensvergleich ergibt, neben den bisher allein genannten Entnahmen und Einlagen auch die nichtabziehbaren Betriebsausgaben, die steuerfreien Betriebseinnahmen und die Sanierungsgewinne aufgeführt. Am Gewinnergebnis ändert sich dadurch nichts, da sich die Zu- bzw. Abrechnung dieser Posten schon aus ihrem Begriffsinhalt ergibt, so daß sie auch bisher schon bei der Gewinnermittlung entsprechend berücksichtigt worden sind. Im übrigen wird zur Vereinfachung des Gesetzeswortlauts für den Begriff „Schluß des Wirtschaftsjahrs“ die Kurzform „Bilanzstichtag“ eingeführt.

Es ist vorgeschlagen worden, den Begriff „Gewinn“ durch den Begriff „Betriebsergebnis“ zu ersetzen, da dieser umfassender sei und auch den Verlust mitumfasse. Der Entwurf sieht von einer solchen Begriffsauswechslung ab. Der Begriff „Gewinn“ ist seit Jahrzehnten im Handels- und Steuerrecht als Bezeichnung für das Betriebsergebnis, das ein Betrieb erzielt hat, eingebürgert. Eine andere Wortwahl für denselben Sachverhalt würde sich, wie frühere Versuche, alteingefahrene Begriffe des Rechnungswesens durch angeblich verständlichere zu ersetzen, gezeigt haben, in der Praxis nicht durchsetzen. Es ist auch allgemein geläufig, daß sich bei einem negativen Betriebsergebnis das Wort „Gewinn“ in das Wort „Verlust“ wandelt.

Absatz 1 sieht vor, daß für den Betriebsvermögensvergleich das jeweils in der „Steuerbilanz“ ausgewiesene Betriebsvermögen maßgebend ist. Dieser Begriff, der bisher im wesentlichen nur im Schrifttum gebraucht wurde, wird durch § 12 im Gesetz verankert.

Nach dem Wortlaut der Gewinndefinition ist beim Betriebsvermögensvergleich für den Schluß des Wirtschaftsjahrs von dem Betriebsvermögen auszugehen, das in der Steuerbilanz „ausgewiesen ist“. Das besagt nicht, daß dabei jedes in einer als Steuerbilanz bezeichneten Bilanz ausgewiesene Betriebsvermögen Grundlage für die Gewinnermittlung ist, sondern es ist nur das ausgewiesene Betriebsvermögen maßgebend, das den Vorschriften der §§ 12 ff. entspricht, da nur insoweit eine „Steuerbilanz“ im Sinne des § 12 vorliegt. Es konnte andererseits nicht vorgeschrieben werden, daß von

dem Betriebsvermögen auszugehen ist, das in der Steuerbilanz „auszuweisen ist“, da es wegen der zahlreichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte schwer wäre, das „auszuweisende“ Betriebsvermögen zu bestimmen.

Um die automatische Korrektur von Bilanzfehlern, die in eine Veranlagung eingegangen sind, über den Bilanzzusammenhang in einer späteren Veranlagung auch dann sicherzustellen, wenn der Bilanzfehler nachträglich berichtigt wird, die entsprechende Veranlagung aber nicht mehr geändert werden kann, wird vorgeschrieben, daß beim Betriebsvermögensvergleich stets für den vorangegangenen Bilanzstichtag das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das in einer „der Veranlagung zugrunde gelegten“ Steuerbilanz ausgewiesen ist. Das entspricht dem Beschluß des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 29. November 1965 — BStBl III 1966 S. 142.

Absatz 2 entspricht § 6 EStDV 1971. Die dortige Regelung, die nur die Eröffnung oder den Erwerb eines Betriebs berücksichtigt, ist um den Tatbestand ergänzt worden, daß der Gewinn eines Betriebs aus anderen Gründen als der Eröffnung oder dem Erwerb erstmals durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird. In Betracht kommt z. B. der Fall des Übergangs von der Gewinnermittlung durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

Zu § 12 — Steuerbilanz

Die Handelsbilanz soll weiterhin für die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich maßgebend sein. Diese Maßgeblichkeit gilt jedoch — wie bisher — nur, soweit die steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften keine vom Handelsrecht abweichende Regelung vorschreiben. Die abweichenden steuerlichen Regelungen führen zu einer von der Handelsbilanz abweichenden Steuerbilanz. Der Begriff der Steuerbilanz ist eine Schöpfung des Schrifttums. Er hat sich bewährt, da die Steuerbilanz das Betriebsvermögen veranschaulicht, das für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns maßgebend ist und die Diskussion hierüber erleichtert. Es empfiehlt sich deshalb, den Begriff „Steuerbilanz“ auch gesetzlich zu verankern.

Absatz 1 sieht zu diesem Zweck vor, daß für einen Betrieb, dessen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist, für den Beginn dieser Gewinnermittlung und für jeden Bilanzstichtag eine Bilanz aufzustellen ist, in der das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, soweit sich aus steuerrechtlichen Vorschriften nichts anderes ergibt. Diese für die Besteuerung maßgebende Bilanz wird als „Steuerbilanz“ bezeichnet. Durch die Bezugnahme auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die die Handelsbilanz beherrschen, wird wie bisher deren Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz sichergestellt. Der Vorbehalt, „soweit sich aus steuerrechtlichen Vorschriften nichts anderes ergibt“, stellt klar, daß das

Steuerrecht dem Handelsrecht vorgeht, soweit es von diesem abweicht. Das entspricht dem bisherigen Recht.

Sachlich hat sich durch die gesetzliche Verankerung des Begriffs „Steuerbilanz“ an dem bestehenden Zustand nichts geändert. Für die Steuerbilanz ist keine besondere Form vorgeschrieben. Wie bisher ist die Handelsbilanz zugleich Steuerbilanz, wenn sie auch den steuerrechtlichen Vorschriften entspricht. Ist letzteres nicht der Fall, so kann die Handelsbilanz durch entsprechende Änderung oder Ergänzung zur Steuerbilanz erweitert werden. Die Steuerbilanz erfordert keine besondere, von der Handelsbilanz abweichende oder neben ihr zu führende Buchführung.

Absatz 2 schreibt vor, daß — entsprechend der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz — steuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz nicht anders als in der Handelsbilanz ausgeübt werden dürfen. Das entspricht grundsätzlich dem bestehenden Recht, das jedoch hinsichtlich einzelner steuerrechtlicher Wahlrechte die alleinige Ausübung in der Steuerbilanz zuließ. Diese Ausnahmen von dem Maßgeblichkeitsgrundsatz haben die Anwendung der Wahlrechte und ihre Nachprüfung erschwert. Sie sollen deshalb aus Vereinfachungsgründen aufgegeben werden.

Nach § 4 Abs. 2 EStG 1971 ist bisher eine Änderung der Bilanz durch den Steuerpflichtigen an die Zustimmung des Finanzamts gebunden. Hieran wird nicht mehr festgehalten. Der Entwurf sieht keine dem § 4 Abs. 2 EStG 1971 entsprechende Vorschrift mehr vor. Soweit eine Bilanz falsch ist, ergibt sich die Pflicht des Steuerpflichtigen zur Berichtigung der Bilanz bereits aus der Abgabenordnung. Soweit der Steuerpflichtige eine Bilanzänderung vornehmen, d. h. einen zulässigen Ansatz durch einen anderen zulässigen Ansatz ersetzen will, wird diese Änderung in der Regel wirtschaftlich begründet sein, so daß das Finanzamt, wenn die Änderung seiner Zustimmung unterliegt, bei pflichtgemäßer Ermessensausübung der Änderung zustimmen muß. Diese Zustimmung und die ihr vorausgehende Prüfung des Änderungsantrags verursachen jedoch Arbeit und können auch zu Streit führen. Es dient deshalb der Vereinfachung, wenn auf die Zustimmung des Finanzamts zur Bilanzänderung verzichtet und die Bilanzänderung allein dem Ermessen des Steuerpflichtigen überlassen wird.

Die Änderung der Steuerbilanz kommt praktisch nur bei der Ausübung von steuerrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten in Betracht. Insoweit muß in Verfolg des Maßgeblichkeitsgrundsatzes die Änderung der Steuerbilanz auch in der Handelsbilanz nachvollzogen werden. Da im Zeitpunkt der Änderung der Steuerbilanz die Handelsbilanz in der Regel festgestellt ist und die Änderung einer festgestellten Handelsbilanz — insbesondere bei Aktiengesellschaften — vielfach mit Schwierigkeiten verbunden ist, gestattet Absatz 3, daß die Handelsbilanz erst in der Bilanz geändert wird, die auf den nächsten auf den Zeitpunkt der Änderung der Steuerbilanz folgenden Bilanzstichtag

aufgestellt wird. Diese Handelsbilanz muß an die Änderung der Steuerbilanz angepaßt werden; andernfalls bleibt die Änderung unwirksam.

Zu § 13 — Betriebsvermögen

Die Frage, was in der Steuerbilanz als Betriebsvermögen auszuweisen ist oder ausgewiesen werden darf, beantwortet sich bisher aus den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Das führt in der Praxis häufig zu Schwierigkeiten und Streitfragen, da die maßgebenden Grundsätze nicht in vollem Umfang gesetzlich kodifiziert sind. Als Beitrag zur Vereinfachung bei der Anwendung des Steuerrechts wird deshalb in § 13 der Umfang des in der Steuerbilanz ausweisungspflichtigen oder ausweisungsfähigen Betriebsvermögens kodifiziert. Die Kodifizierung lehnt sich dabei soweit wie möglich an die entsprechenden Vorschriften des Aktiengesetzes an.

Absatz 1 legt fest, was in der Steuerbilanz als sogenanntes notwendiges Betriebsvermögen auszuweisen ist, d. h. welche Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz ausgewiesen werden müssen. Der Umfang dieses Betriebsvermögens entspricht dem bisherigen Rechtszustand. Wie bisher ist für den Ausweis des Betriebsvermögens in der Steuerbilanz nicht das rechtliche Eigentum, sondern das wirtschaftliche Eigentum maßgebend. Das kommt durch die Bezugnahme auf § 42 der neuen Abgabenordnung zum Ausdruck.

Absatz 2 behandelt das sog. gewillkürte Betriebsvermögen — Wirtschaftsgüter, die in der Bilanz ausgewiesen werden dürfen, aber nicht ausgewiesen werden müssen. Der Entwurf übernimmt hier die Definition des Bundesfinanzhofs, wonach nur solche Wirtschaftsgüter steuerlich zum gewillkürten Betriebsvermögen gerechnet werden dürfen, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihm zu dienen bestimmt und geeignet sind (so zuletzt BFH-Urteil vom 14. November 1972, BStBl. II 1973 S. 289). Diese Begriffsbestimmung schließt u. a. aus, daß Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, die zwar nicht notwendigerweise zum privaten Bereich des Steuerpflichtigen gehören, andererseits auch keinerlei Beziehung zum Betrieb haben, Betriebsvermögen werden können. Es ist damit nicht möglich, solche Wirtschaftsgüter bei einem zu erwartenden Wertrückgang in den Betrieb einzulegen, um die Wertminderung bei ihrem Eintritt dem Betriebsvermögen anzulasten und damit den Gewinn zu mindern. Eine solche steuerliche Abwälzung der Wertminderungen bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens auf das Betriebsvermögen, die nur einem kleinen Kreis der Steuerpflichtigen möglich wäre und insbesondere den Arbeitnehmern verschlossen ist, muß im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch künftig ausgeschlossen werden.

In Absatz 2 Nr. 2 wird — neben der Bildung einer Pensionsrückstellung — die Bildung einer Rückstellung für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung sowie für unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung zugelassen. Das entspricht

§ 152 Abs. 7 AktG. Dabei ist jedoch insoweit von der Regelung des Aktiengesetzes abgewichen worden, als für die unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung die Nachholung und der Abschluß der Arbeiten innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag gefordert werden, während das Aktiengesetz eine Nachholfrist von zwölf Monaten vorsieht. Die letztere Frist ist steuerrechtlich nicht vertretbar, da das rückstellungsfähige Volumen dabei erheblich ausgeweitet werden könnte. Es würde insbesondere die Gefahr bestehen, daß der gesamte Instandhaltungsaufwand eines Wirtschaftsjahrs als Rückstellung für unterlassene Instandhaltung zum vorangegangenen Bilanzstichtag geltend gemacht würde. Eine Nachprüfung, inwieweit tatsächlich am Bilanzstichtag unterlassener Instandhaltungsaufwand gegeben war, ist um so schwieriger, je größer das in Betracht kommende Volumen ist und je länger die Nachholfrist ist. Um zu vermeiden, daß die Rückstellung für unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung zu unangemessenen steuerlichen Vorteilen führt, ist die steuerrechtliche Nachholfrist auf drei Monate bemessen worden. Innerhalb dieser Frist müssen die unterlassenen Instandhaltungsarbeiten nachgeholt und abgeschlossen worden sein.

Absatz 2 Nr. 3 stellt klar, daß die verschiedentlich zugelassenen steuerrechtlichen Rücklagen, z. B. die Rücklage für Preissteigerung, ebenso wie Rückstellungen das Betriebsvermögen mindern.

Absatz 3 beschränkt den Ausweis von immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf solche, die entgeltlich erworben sind. Das entspricht dem bisherigen Recht (§ 5 Abs. 2 EStG 1971) und dem Aktiengesetz (§ 153 Abs. 3 AktG).

Absatz 4 schließt für die Ausgleichsverpflichtung gegenüber einem Handelsvertreter oder einem Versicherungsvertreter nach § 89 b HGB die Bildung einer Rückstellung in der Steuerbilanz vor Beendigung des Vertragsverhältnisses aus. Das entspricht der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Der Bundesfinanzhof hat die Rückstellungsbildung mit der Begründung abgelehnt, daß der Ausgleichsanspruch nach dem Wortlaut des § 89 b HGB erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Handelsvertreters entstehe und den Vorteil abgelden solle, den das Unternehmen aus den von dem Handelsvertreter angebahnten Geschäftsbeziehungen noch nach dessen Ausscheiden habe. Die Ausgleichsleistung müsse deshalb dem Gewinn aus diesen Geschäftsbeziehungen gegengerechnet werden und könne nicht schon vorher im Wege der Rückstellungsbildung berücksichtigt werden. Diese Begründung ist nach Auffassung der Bundesregierung überzeugend.

Zu § 14 — Betriebsvermögen bei Personengesellschaften

Absatz 1 Nr. 1 sieht vor, daß die Vorschriften des § 13 über den Ausweis des Betriebsvermögens in der Steuerbilanz für Personengesellschaften entsprechend gelten. Wirtschaftsgüter, die nach § 42 AO einer Personengesellschaft zuzurechnen

sind, sind danach in dem gleichen Umfang in der Steuerbilanz der Gesellschaft auszuweisen bzw. können in dieser Bilanz ausgewiesen werden, wie es in der Steuerbilanz eines Einzelunternehmens der Fall wäre, wenn die Wirtschaftsgüter diesem zuzurechnen wären.

Durch Absatz 1 Nr. 2 wird die von der Rechtsprechung entwickelte sogenannte Bilanzbündeltheorie gesetzlich kodifiziert. Es ist immer wieder angezweifelt worden, ob diese Theorie ohne ihre ausdrückliche gesetzliche Festlegung rechtlich begründet ist. Der Bundesfinanzhof und das Bundesverfassungsgericht haben die Vereinbarkeit der Bilanzbündeltheorie mit dem Gesetz zwar bejaht. Es ist jedoch aus rechtsstaatlichen Gründen geboten, die Grundsätze dieser Theorie unmittelbar im Gesetz zu verankern. Deshalb sieht Absatz 1 Nr. 2 vor, daß Wirtschaftsgüter, die nach § 42 AO nicht der Personengesellschaft als solcher, sondern nur einem oder mehreren ihrer Gesellschafter zuzurechnen sind, aber dem Betrieb der Gesellschaft dienen, in der Steuerbilanz der Gesellschaft auszuweisen sind — bei notwendigem Betriebsvermögen — oder ausgewiesen werden können — bei gewillkürtem Betriebsvermögen —.

Absatz 2 läßt bei Personengesellschaften aus Vereinfachungsgründen nur eine einheitliche Ausübung eines Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechts mit Wirkung für alle Gesellschafter zu.

Zu § 15 — Entnahmen, Einlagen

Nach § 11 sind bei der Ermittlung des Gewinns eines Betriebs durch Betriebsvermögensvergleich auch die Entnahmen und Einlagen zu berücksichtigen. Dasselbe gilt nach § 21 bei der Ermittlung des Gewinns durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben für die nicht in Geld bestehenden Entnahmen und Einlagen.

Durch die Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen soll im Interesse einer zutreffenden Ermittlung des Gewinns eines Betriebs gewährleistet werden, daß sich Wertabgaben eines Betriebs für Zwecke, die außerhalb des Betriebs liegen, nicht gewinnmindernd auswirken. Umgekehrt sollen Zuführungen in den Betrieb, die nicht durch Betriebsvorgänge verursacht sind, den Gewinn nicht erhöhen.

§ 15 bestimmt, was im einzelnen als Entnahme und Einlage anzusehen ist. Die Vorschrift entspricht im Grundsatz § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG 1971.

Absatz 1 regelt, wann eine Entnahme vorliegt. Als Entnahmeobjekt kommen wie bisher Wirtschaftsgüter (Nummer 1) oder Nutzungen oder Leistungen (Nummer 2) in Betracht.

Bei Wirtschaftsgütern ist eine Entnahme schon ihrem Wortsinn nach regelmäßig gegeben, wenn der Steuerpflichtige ein solches Gut aus einem Betrieb in seinen privaten Bereich überführt (Nummer 1 Buchstabe a). Eine Entnahme muß aber zur Gewährleistung ihres oben bezeichneten Zwecks — richtige Abgrenzung des Gewinns eines Betriebs — auch angenommen werden, wenn ein Wirtschafts-

gut aus bestimmten anderen Gründen aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Nummer 1 Buchstabe b schreibt deshalb weiter vor, daß eine Entnahme auch dann vorliegt, wenn ein im Betriebsvermögen geführtes Wirtschaftsgut nicht mehr als Betriebsvermögen ausgewiesen werden darf. Das betrifft im wesentlichen den Fall, daß ein Wirtschaftsgut, das zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen gehört hat, infolge einer Änderung seiner Nutzung oder der Gewinnermittlungsart nicht mehr notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen sein kann. Eine besondere Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen ist in diesem Fall zur Verwirklichung des Entnahmetatbestands nicht erforderlich. Nach Nummer 1 Buchstabe c ist eine Entnahme ferner gegeben, wenn ein Wirtschaftsgut aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen überführt wird. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei dem anderen Betrieb um einen Betrieb derselben oder einer anderen Einkunftsart handelt und ob der Betrieb im Inland oder im Ausland belegen ist.

Bei Nutzungen oder Leistungen eines Betriebs liegt nach Nummer 2 eine Entnahme vor, wenn sie von dem Steuerpflichtigen für private Zwecke oder von einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden.

Absatz 2 regelt, wann eine Einlage anzunehmen ist. Die Einlage ist das Gegenteil der Entnahme. Die Einlageregelung entspricht deshalb spiegelbildlich der Entnahmeregelerung.

Zu § 16 — Betriebsausgaben

Die Vorschrift bestimmt den Begriff der Betriebsausgaben. Die Definition in Satz 1 entspricht § 4 Abs. 4 EStG 1971. Wie bisher kommt es für die Anerkennung einer Ausgabe als Betriebsausgabe nur darauf an, daß sie betrieblich veranlaßt ist. Ob sie auch erforderlich gewesen ist oder ob sie geeignet ist, den Betrieb zu fördern, ist unerheblich.

Satz 2 Nr. 1 stellt klar, daß Aufwendungen für die Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen keine Betriebsausgaben sind. Das entspricht § 12 Ziff. 1 EStG 1971. Zur Verdeutlichung sind beispielhaft einzelne Aufwendungen aufgeführt, die typischerweise zu den Aufwendungen für die Lebensführung gehören.

Satz 2 Nr. 2 entspricht § 12 Ziff. 3 EStG 1971.

Satz 3 regelt die bisher in § 12 Ziff. 1 Satz 2 EStG 1971 angesprochenen Fälle, in denen eine Aufwendung sowohl dem Betrieb als auch der Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen dient. In Anlehnung an die Rechtsprechung wird bestimmt, daß in diesen Fällen die Aufwendungen in abziehbare Betriebsausgaben und nicht abziehbare Lebenshaltungskosten aufzuteilen sind, wenn eine solche Aufteilung leicht und nach sachlichen Gesichtspunkten, d. h. nicht nur nach der persönlichen Vorstellung des Steuerpflichtigen, sondern nach objektiven Merkmalen möglich ist. Damit ist z. B. wie bisher eine Aufteilung der Kosten eines betrieblich und privat genutzten Kraftwagens zuläs-

sig, wenn die Aufteilung an dem Verhältnis der betrieblichen zur privaten Fahrleistung orientiert wird. Ist dagegen eine Aufteilung nach sachlichen Gesichtspunkten nicht leicht möglich — das ist in der Regel bei den Aufwendungen für die normale Kleidung und anderen in erster Linie durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen der Fall —, so sind die Aufwendungen im vollen Umfang dem nicht abziehbaren Lebensführungsaufwand zuzurechnen.

Zu § 17 — Nichtabziehbare Betriebsausgaben

Die Vorschrift entspricht in ihrem wesentlichen Inhalt § 4 Abs. 5 und 7 EStG 1971. Über § 4 Abs. 5 EStG hinaus wird jedoch der steuerliche Abzug von Bewirtungskosten völlig ausgeschlossen und der Abzug von Geschenkaufwendungen auf einen Betrag von 10 DM pro Geschenk begrenzt. Wegen der Begründung hierfür wird auf Abschnitt V 2 g der allgemeinen Begründung verwiesen.

Nummer 1 enthält die Beschränkung des Geschenkabzugs auf 10 DM für das einzelne Geschenk. Die 10-DM-Grenze ermöglicht weiterhin den Abzug von typischen kleinen Werbegeschenken, denen kein besonderer materieller Wert beizumessen ist, so daß die Werbung mit solchen Artikeln nicht beeinträchtigt wird. Dagegen wird der Geschenkabzug für Artikel, bei denen der materielle Wert ins Gewicht fällt, aus den dargelegten Gründen künftig ausgeschlossen. Aufwendungen für betrieblich veranlaßte Geschenke an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen können weiterhin gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Nummer 2 enthält ein allgemeines Abzugsverbot für Aufwendungen für die Bewirtung, Beherbergung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden, das der Eindämmung des sog. Spesenunwesens dienen soll (vgl. Abschnitt V 2 g der allgemeinen Begründung). Aufwendungen für die Bewirtung usw. von Arbeitnehmern des Steuerpflichtigen bleiben weiterhin abzugsfähig.

Nummer 3 entspricht § 4 Abs. 5 Ziff. 2 EStG 1971. Die dort noch vorgesehene unterschiedliche Behandlung von Aufwendungen für Gastehäuser, die am Ort des Betriebs und außerhalb des Orts des Betriebs belegen sind, erscheint nicht gerechtfertigt. Die Neuregelung versagt deshalb ganz allgemein den steuerlichen Abzug von Aufwendungen für Einrichtungen für die Bewirtung, Beherbergung und Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind.

Nummer 4 entspricht § 4 Abs. 5 Ziff. 3 EStG 1971. Aufwendungen für Bewirtungen brauchen in diesem Zusammenhang nicht mehr ausdrücklich vom Abzug als Betriebsausgaben ausgeschlossen werden, weil ihr Abzug bereits nach Nummer 2 unzulässig ist.

Nummer 5 beinhaltet eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung über die Abzugsfähigkeit von Mehraufwendungen für Verpflegung anläßlich einer Geschäftsreise oder eines Geschäftsgangs. Danach sollen Verpflegungsmehraufwen-

dungen anlässlich einer Geschäftsreise oder eines Geschäftsgangs nur noch in Höhe der beamtenrechtlichen Reisekostenvergütungen zum Abzug zugelassen werden. Diese Regelung erscheint im Interesse einer gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen geboten.

Nummer 6 entspricht § 4 Abs. 5 Satz 3 EStG 1971. Durch die vorgesehene Regelung soll eine Gleichbehandlung der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte und bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte gewährleistet werden.

Nummer 7 entspricht § 4 Abs. 4 Satz 2 EStG 1971.

In Nummer 8 ist die bisher in § 3 c EStG 1971 enthaltene Regelung übernommen worden, wonach Aufwendungen, die mit steuerfreien Betriebseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Insoweit wird die geltende Rechtslage nicht geändert. Gleichzeitig wird klargestellt, daß auch Aufwendungen, die mit einem steuerfreien Sanierungsgewinn in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden dürfen.

Nummer 9 entspricht § 4 Abs. 7 EStG 1971.

Satz 2 entspricht § 4 Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG 1971. Hierdurch soll sichergestellt werden, daß Steuerpflichtige, die die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Tätigkeiten (Bewirtung, Beherbergung, Unterhaltung von Personen, Jagd, Fischerei usw.) gewerblich oder beruflich ausüben, die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzen können.

Zu § 18 — Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

Die Vorschrift entspricht § 6 b EStG 1971. Sie ermöglicht es, stille Reserven, die sich im Laufe der Zeit, insbesondere durch die Preisentwicklung, bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gebildet haben und die bei einer Veräußerung der Wirtschaftsgüter versteuert werden müßten, auf Neuinvestitionen zu übertragen. Der Veräußerungserlös kann dabei ungeschmälert durch die andernfalls anfallende Steuerbelastung zur Finanzierung der Neuinvestitionen verwendet werden. Die Mobilität der Produktionsmittel und die Anpassung der Betriebe an regionale, technische oder wirtschaftliche Strukturänderungen wird dadurch erleichtert. Anpassungen an Strukturänderungen werden in der Wirtschaft auch weiterhin erforderlich sein. Die Bundesregierung hält es deshalb für erforderlich, die steuerlichen Anpassungserleichterungen beizubehalten. Die Übertragung der stillen Reserven bedeutet im übrigen nur eine Steuerverlagerung und keinen Steuerverzicht, da die übertragenen stillen Reserven später bei dem Investitionsobjekt versteuert werden müssen, meist schon in Form der Minderungen der Abschreibungen.

Absatz 1 legt in Satz 1 den Grundsatz fest, daß die in den Buchwerten der begünstigten Wirtschaftsgüter enthaltenen stillen Reserven bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter übertragen werden können. Die Begriffe des „Buchwerts“ und der „stillen Reserven“ werden in den Sätzen 2 und 3 definiert. Die Definitionen entsprechen dem steuerrechtlichen Sprachgebrauch.

Wie bisher ist die Möglichkeit der Übertragung der stillen Reserven auf bestimmte Wirtschaftsgüter beschränkt, bei denen sich in der Regel stille Reserven in größerem Ausmaß bilden. Die Übertragungsmöglichkeit soll dadurch im Interesse ihrer Praktikabilität auf wenige und lohnende Objekte beschränkt werden. Die begünstigten Wirtschaftsgüter werden in Absatz 2 abschließend aufgezählt. Die Aufzählung entspricht dem geltenden Recht. Es ist lediglich neu zugelassen worden, daß die Übertragungsmöglichkeit für stille Reserven bei Aufwuchs auf Grund und Boden oder bei Anlagen im Grund und Boden oder bei lebendem Inventar eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht nur von Land- und Forstwirten, sondern auch von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen in Anspruch genommen werden kann, wenn sich deren Betriebe auf die Land- und Forstwirtschaft beschränken.

Absatz 3 entspricht § 6 b Abs. 1 Satz 2 EStG 1971. Die Neuregelung geht aber insofern über das geltende Recht hinaus, als aufgedeckte stille Reserven auch auf Reinvestitionsgüter übertragen werden können, die bereits in dem der Veräußerung vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind. Die Ausweitung erscheint gerechtfertigt, weil eine Veräußerung von Anlagegütern, insbesondere von Grund und Boden, betriebswirtschaftlich oft nur vertretbar ist, nachdem der Steuerpflichtige bereits ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft hat.

Entsprechend dem geltenden Recht ist auch künftig die Übertragung von stillen Reserven von veräußerten Anteilen an Kapitalgesellschaften auf neu erworbene Anteile an Kapitalgesellschaften zugelassen, um bestimmte volkswirtschaftlich notwendige oder erwünschte Anteilsübertragungen nicht durch die Versteuerung der stillen Reserven, die hier meist eine erhebliche Höhe aufweisen, zu blockieren. Die Übertragungsmöglichkeit ist jedoch wie bisher an die Bedingung geknüpft, daß der entsprechende Veräußerungs- oder Erwerbsvorgang volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig ist und daß dies vom Bundesminister für Wirtschaft im Benehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und der von der Landesregierung bestimmten Stelle bescheinigt wird. Die Bescheinigung ist nach Nummer 5 Satz 2 nicht zu erteilen, wenn zwar der Veräußerungsvorgang oder der Erwerbsvorgang volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig ist, aber der jeweils korrespondierende Vorgang volkswirtschaftlich unerwünscht ist. Die Übertragung der stillen Reserven von Anteilen auf neu erworbene Anteile an Kapitalgesellschaften ist danach regelmäßig ausgeschlossen, wenn der Gesamtvorgang auch nur teilweise als volkswirtschaftlich unerwünscht anzusehen ist.

Neu aufgenommen worden ist die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven im Rahmen des Umtausches von Anteilen an Kapitalgesellschaften aufgrund eines allgemeinen Umtauschangebots einer Kapitalgesellschaft, wenn der mit dem Umtausch verfolgte Zweck volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig ist und dies vom Bundesminister für Wirtschaft im Benehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und der von der Landesregierung bestimmten Stelle bescheinigt wird.

Ob eine Maßnahme volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig ist, läßt sich infolge der ständigen Änderung der Verhältnisse nicht allgemein definieren. Anteilstransaktionen, die geeignet sind, der Verbesserung der Unternehmensstruktur eines Wirtschaftszweigs oder der breiten Eigentumsstreuung zu dienen, sollen jedoch nach Satz 4 regelmäßig als volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig angesehen werden.

Um sicherzustellen, daß die mit dem Antrag auf Ausstellung der Bescheinigung dargelegten und als volkswirtschaftlich besonders förderungswürdig anzuerkennenden Ziele der Transaktion später auch tatsächlich verwirklicht werden, sieht Satz 3 vor, daß die Erteilung der oben bezeichneten Bescheinigung an Bedingungen geknüpft werden kann.

Satz 4 entspricht § 6 b Abs. 1 Satz 3 EStG 1971. Nach der Neuregelung sollen aufgedeckte stille Reserven aber nur noch auf Aufwendungen für den Ausbau oder für die Erweiterung von Gebäuden oder Schiffen übertragen werden können. Diese Einschränkung erscheint notwendig, weil im allgemeinen nur diese Maßnahmen betriebswirtschaftlich dieselbe Bedeutung haben wie die Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden oder Schiffen.

Absatz 4 regelt die Technik der Übertragung der stillen Reserven. Um die spätere Versteuerung der übertragenen stillen Reserven sicherzustellen, wird ausdrücklich festgelegt, daß bei den Wirtschaftsgütern, auf die die stillen Reserven übertragen werden, die um die übertragenen stillen Reserven verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als neue Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten.

Absatz 5 entspricht § 6 b Abs. 3 EStG 1971. Wie bisher können die stillen Reserven, soweit sie nicht im Wirtschaftsjahr der Veräußerung des Wirtschaftsguts, bei dem sie entstanden sind, auf Neuinvestitionen übertragen worden sind, zunächst in einer Rücklage festgehalten werden und dann in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren auf Neuinvestitionen übertragen werden (Sätze 1 und 2). Die Frist von zwei Jahren verlängert sich nach Satz 4 auf vier Jahre, wenn die stillen Reserven bzw. die Rücklage auf neu hergestellte Gebäude oder Schiffe übertragen werden sollen und mit deren Herstellung bis zum Ablauf des zweiten Jahres begonnen worden ist. Da neue Schiffe vielfach unmittelbar vom Hersteller erworben werden, so daß der Erwerber hinsichtlich seiner Aufwendungen für das Schiff begrifflich keine Herstellungskosten, sondern nur Anschaffungskosten hat, sieht Satz 5 vor, daß die stillen Reserven auf solche Schiffe auch dann

noch übertragen werden können, wenn der Erwerber des Schiffes spätestens in dem auf den erstmaligen Ausweis der Rücklage folgenden zweiten Wirtschaftsjahr das Schiff bestellt und darauf eine Anzahlung geleistet hat. Die Rücklage ist nach § 12 Abs. 2 des Entwurfs steuerlich nur wirksam, wenn sie auch in der Handelsbilanz gebildet wird.

Absatz 6 schreibt vor, daß eine Rücklage aufzulösen ist, wenn sie nicht bis zum Ablauf der in Absatz 5 bestimmten Übertragungsfrist übertragen worden ist. Das entspricht dem bestehenden Recht. Daß die Auflösung der Rücklage sich wie bisher gewinnerhöhend auswirkt, ergibt sich aus den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen, da die Rücklage im Betriebsvermögen wie ein Schuldposten zu behandeln ist, dessen Fortfall das Betriebsvermögen und damit den Gewinn erhöht.

Absatz 7 entspricht § 6 b Abs. 4 EStG 1971. Dabei wird jedoch an Stelle einer ordnungsmäßigen Buchführung nur gefordert, daß die Vorgänge in der Buchführung verfolgt werden können.

Bei im Ausland belegenen unbeweglichen Anlagegütern können die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vorschrift vielfach nur schwer nachgeprüft werden. Darüber hinaus unterliegen stille Reserven, die bei der Veräußerung von unbeweglichen Anlagegütern im Ausland aufgedeckt werden, aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen vielfach nicht der inländischen Besteuerung. Absatz 7 Nr. 2 Buchstabe b beschränkt deshalb die Vergünstigung auf stille Reserven, die bei der Veräußerung von im Inland belegenen unbeweglichen Anlagegütern aufgedeckt worden sind.

Entsprechend sieht Absatz 7 Nr. 3 vor, daß die stillen Reserven nur auf im Inland belegene Wirtschaftsgüter übertragen werden dürfen. Durch diese Einschränkung soll verhindert werden, daß aufgedeckte stille Reserven durch die Übertragung auf ein anderes Anlagegut endgültig der Besteuerung entzogen werden. Das würde z. B. eintreten bei solchen stillen Reserven, die auf ein Reinvestitionsgut übertragen würden, für das das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einem ausländischen Staat zusteht. Aber auch in den Fällen, in denen das Besteuerungsrecht für das Reinvestitionsgut im Ausland nicht einem ausländischen Staat zusteht, würde die Überwachung und Sicherstellung der Besteuerung der auf ein solches Reinvestitionsgut übertragenen stillen Reserven vielfach schwierig sein.

Zu § 19 — Übertragung stiller Reserven beim Ausscheiden von Wirtschaftsgütern in außergewöhnlichen Fällen

Die Vorschrift entspricht der Regelung in § 35 EStR über die erfolgsneutrale Übertragung der stillen Reserven, die bei zwangsweisem Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus einem Betrieb aufgedeckt werden, auf ein Ersatzwirtschaftsgut. Es erschien aus rechtsstaatlichen Gründen geboten, die Richtlinienregelung in das Gesetz zu übernehmen. Dabei sind die Fristen und die allgemeinen Voraussetzun-

gen für die Übertragung an die entsprechenden Bestimmungen des § 18 angepaßt worden.

Zu § 20 — Rücklage für Preissteigerung

Die Vorschrift entspricht § 74 EStDV 1971. Sie soll die Besteuerung mildern, wenn stärkere Preissteigerungen beim Vorratsvermögen zu einer Erscheinung führen, die als sogenannte „Scheingewinnbesteuerung“ bezeichnet wird. Damit ist folgendes gemeint: In einer Marktwirtschaft kommt es vor, daß bei einzelnen Waren unabhängig von der konjunkturellen Entwicklung oder der allgemeinen Preisentwicklung ein derart starker Preisanstieg eintritt, daß beim Umsatz dieser Waren der Veräußerungserlös nach Abzug der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Ertragsteuern nicht mehr ausreicht, um bei den inzwischen weiter gestiegenen Preisen die umgesetzte Warenmenge wieder zu beschaffen, so daß ein Substanzschwund eintreten kann.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß es zwar nicht gerechtfertigt ist, den Veräußerungsgewinn in diesem Fall als „Scheingewinn“ zu kennzeichnen; denn der Begriff „Scheingewinn“ setzt ein Denken in Mengen und Sachwerten voraus, das dem Steuerrecht fremd ist. Die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften beruhen — wie die übrige Rechtsordnung — auf der nominellen Geldwertrechnung, die die Unterscheidung zwischen echtem und unechtem Gewinn grundsätzlich nicht zuläßt. Gleichwohl erscheint es gerechtfertigt, die Besteuerung in diesem Fall dadurch zu mildern, daß ein Teil des Gewinns zunächst neutralisiert wird, um die Möglichkeit offen zu halten, ihn gegen spätere Verluste verrechnen zu können. Diese können eintreten, wenn — wie es oft der Fall ist — auf einen außerordentlichen Preisanstieg ein entsprechender Preisrückgang folgt. Die vorübergehende Neutralisierung von Gewinnen, die durch starke Preissteigerungen bedingt sind, geschieht technisch am einfachsten durch eine Preissteigerungsrücklage.

Die Voraussetzungen und das Ausmaß der Preissteigerungsrücklage sind unverändert geblieben. Der Wortlaut des § 20 weicht von dem Wortlaut des § 74 EStDV nur redaktionell ab.

Zu § 21 — Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben

Die Vorschrift entspricht § 4 Abs. 3 EStG 1971. Sie gilt für die Gewinnermittlung von Betrieben, für die keine Buchführungspflicht besteht, für die freiwillig keine Bücher geführt werden und für die der Gewinn auch nicht nach § 45 zu ermitteln ist.

Die Gewinnermittlung durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ist grundsätzlich eine reine Geldrechnung. Da sie im ganzen und auf die Dauer gesehen jedoch zu demselben Gesamtergebnis des Gewinns führen soll wie die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, müssen zusätzlich dieselben Vorgän-

ge berücksichtigt werden, die sich bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auswirken, aber bei der reinen Geldrechnung unberücksichtigt bleiben. Absatz 1 sieht deshalb vor, daß der Unterschiedsbetrag zwischen den Betriebseinnahmen in Geld und den Betriebsausgaben in Geld um die von der Geldrechnung nicht erfaßten Posten berichtigt werden muß.

Das entspricht im wesentlichen der bisherigen Praxis.

Aus dem Wesen der Gewinnermittlung durch einfachen Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben folgt, daß dabei durchlaufende Posten, Darlehensvorgänge sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zunächst außer Ansatz bleiben müssen. Auch verträgt sich mit dieser Gewinnermittlung nicht die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen, da dieses in der Buchführung ausgewiesen werden müßte, eine solche aber für die vereinfachte Gewinnermittlung nicht erforderlich ist.

Die durchlaufenden Posten bleiben auf das Ergebnis der vereinfachten Gewinnermittlung auf die Dauer ohne Einfluß. Dagegen müssen die Darlehensvorgänge in dem Zeitpunkt berücksichtigt werden, in dem ein Darlehen nicht zurückgezahlt wird, da die Nichtrückzahlung eines Darlehensbetrags wirtschaftlich wie eine Betriebseinnahme (bei einem empfangenen Darlehen) oder wie eine Betriebsausgabe (bei einem hingegebenen Darlehen) wirkt. Auch der Wegfall (Erlaß) einer Verbindlichkeit, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens steht, kommt einer Betriebseinnahme gleich. Absatz 3 sieht deshalb vor, daß diese Vorgänge als Betriebseinnahme bzw. Betriebsausgabe zu behandeln sind.

Wie schon erwähnt, dürfen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, auch wenn sie in Geld bestehen, im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Sie werden, soweit sie auf abnutzbare Wirtschaftsgüter entfallen, während deren Zugehörigkeit zum Betrieb im Rahmen der Abschreibungen berücksichtigt. Soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dabei nicht abgeschrieben worden sind oder eine Abschreibung nicht in Betracht kam, muß die Abschreibung beim Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betrieb nachgeholt werden. Eine entsprechende Regelung enthält Absatz 3 Satz 3.

Absatz 4 entspricht dem geltenden Recht und der Verwaltungspraxis.

Zu § 22 — Übertragung stiller Reserven bei der Ermittlung des Gewinns nach § 21

Die Vorschrift ergänzt die §§ 18 und 19. Sie regelt die Übertragung stiller Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter oder bei dem Ausscheiden von Anlagegütern durch höhere Ge-

walt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs aufgedeckt worden sind, wenn der Gewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt wird.

Hinsichtlich der Übertragung stiller Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter aufgedeckt worden sind, geht § 22 insofern über § 6 c EStG 1971 hinaus, als auch Gewinne aus der Veräußerung von lebendem Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe begünstigt werden, wenn die Veräußerung im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung erfolgt. Hierdurch soll im Interesse einer Verbesserung der Agrarwirtschaft die Umstrukturierung kleinerer Betriebe erleichtert werden.

Zu § 23 — Zu- und Abrechnungen

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen der Rechtsprechung und der bisherigen Verwaltungspraxis. Ihr liegt der Gedanke zugrunde, daß im ganzen und auf die Dauer gesehen, die Ermittlung des Gewinns durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben zu demselben Ergebnis führen soll wie die Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich. Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart müssen deshalb im Rahmen der Ermittlung des laufenden Gewinns die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die sich infolge des Übergangs zu einer anderen Gewinnermittlungsart nicht oder doppelt auf den Gewinn auswirken würden, durch Zurechnungen und Abrechnungen berücksichtigt werden.

Übersteigen im Fall des Übergangs von der Ermittlung des Gewinns durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben zur Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich die Zurechnungen die Abrechnungen oder umgekehrt die Abrechnungen die Zurechnungen, so soll nach Absatz 1 Satz 1 der übersteigende Betrag beim Gewinn des ersten nach dem Übergang endenden Wirtschaftsjahrs berücksichtigt werden. Ist danach der Gewinn zu erhöhen, so ist der Erhöhungsbetrag nach Absatz 1 Satz 2, um eine Zusammenballung der Auswirkungen der Änderung der Gewinnermittlungsart in einem Wirtschaftsjahr zu vermeiden, auf Antrag des Steuerpflichtigen auf die ersten drei Wirtschaftsjahre nach dem Übergang gleichmäßig zu verteilen. Diese Verteilungsmöglichkeit entspricht der bisherigen Praxis; dabei wurde aber das Übergangsjahr bereits in die Verteilung miteinbezogen. Zur Erleichterung der Verteilung ist der Verteilungszeitraum um ein Jahr verschoben worden; er beginnt künftig erst nach dem Übergangsjahr.

Absatz 2 erklärt Absatz 1 Satz 1 für entsprechend anwendbar beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Gewinnermittlung durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben. Dies entspricht der Rechtsprechung und der bisherigen Verwaltungspraxis.

Absatz 3 steht im Zusammenhang mit der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs, für den der Gewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt worden ist. In diesem Fall ist im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung der begünstigte Veräußerungsgewinn so zu ermitteln, als wäre der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich übergegangen. Es werden deshalb dieselben Zurechnungen und Abrechnungen erforderlich wie beim Übergang von der Gewinnermittlung durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Die Zu- und Abrechnungen müssen dann aber beim laufenden Gewinn des letzten Wirtschaftsjahrs berücksichtigt werden, weil sonst die verschiedenen Gewinnermittlungsarten nicht zu demselben Gesamtergebnis des laufenden Gewinns führen würden.

Zu § 24 — Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Die Vorschrift regelt die Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens. Die vorgeschriebenen Wertansätze entsprechen im wesentlichen dem bisherigen Recht.

Absatz 1 sieht — entsprechend § 6 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1971 und der bisherigen Praxis — für abnutzbare Anlagegüter den Ansatz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Abschreibungen oder mit dem niedrigeren Teilwert oder mit einem Zwischenwert vor. Dabei wird jedoch das bisherige Wahlrecht, es auch im Fall des Vorliegens eines niedrigeren Teilwerts bei dem Ansatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen zu belassen, in Anlehnung an § 154 Abs. 2 AktG dahin eingeschränkt, daß der niedrigere Teilwert angesetzt werden muß, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Bisher wurden die abnutzbaren Anlagegüter als „Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen“ umschrieben. Diese Umschreibung paßt unmittelbar nur auf Wirtschaftsgüter, die sich im technischen Sinn abnutzen, d. h. einem Verschleiß unterliegen. Der Abschreibung unterliegen aber auch Wirtschaftsgüter, die zwar keinem Verschleiß unterliegen, wohl aber in einem bestimmten überschaubaren Zeitraum entwertet werden (z. B. Patente). Um auch diese Wirtschaftsgüter zweifelsfrei mitzuerfassen und zum Zweck der Gleichschaltung mit der Terminologie des Aktiengesetzes (§ 154 AktG) ist der Ausdruck „Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen“ durch den Ausdruck „Wirtschaftsgüter, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist“ ersetzt worden. Zur Vereinfachung und aus gesetzestech-nischen Gründen wird für diese Wirtschaftsgüter die Kurzform „abnutzbare Wirtschaftsgüter“ eingeführt.

Nach Absatz 2 tritt für bestimmte Wirtschaftsgüter an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein anderer Wert. Nummer 1 verweist für die Bewertung der Einlagen auf § 27 Abs. 2 Nr. 1, wo diese Bewertung geregelt ist. Nummer 2 knüpft für die Bewertung bei der Eröffnung eines Betriebs an die Bewertung der Einlagen an. Nummer 3 regelt die Bewertung eines unentgeltlich übertragenen Wirtschaftsguts; die Regelung entspricht § 7 Abs. 2 EStDV 1971. Nummer 4 stimmt hinsichtlich der Bewertung bei entgeltlicher Betriebsübertragung mit § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1971 überein.

Absatz 3, der die Bewertung bei unentgeltlichem Betriebsübergang regelt, entspricht im Ergebnis § 7 Abs. 1 EStDV 1971.

Zu § 25 — Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

Die Vorschrift regelt — wie bisher § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG 1971 — sowohl die Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens als auch die Bewertung des Umlaufvermögens, da für beide Betriebsvermögensarten im wesentlichen gleichartige Bewertungsgrundsätze gelten.

Absatz 1 legt in Satz 1 den Grundsatz fest, daß nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind. Durch Satz 2 wird sichergestellt, daß auch beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen und beim Umlaufvermögen in den in § 24 Abs. 2 und 3 bezeichneten Fällen die dort vorgeschriebenen Werte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten treten.

Absatz 2 Satz 1 sieht vor, daß statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. des an ihre Stelle tretenden Werts im Sinne von § 24 Abs. 2 und 3 grundsätzlich angesetzt werden können:

- der niedrigere Teilwert am Bilanzstichtag,
- der Wertansatz für den vorangegangenen Bilanzstichtag oder
- ein Zwischenwert zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den beiden vorher bezeichneten Werten.

Dabei wird der Ansatz eines Zwischenwerts, soweit er über dem Wertansatz für den vorangegangenen Bilanzstichtag liegt, durch den Teilwert am Bilanzstichtag begrenzt; dieser darf nicht überschritten werden. Liegt der Teilwert über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so bilden diese die Obergrenze für ein Heraufgehen über den Wertansatz vom vorangegangenen Bilanzstichtag. Damit soll im Interesse der Bilanzkontinuität sichergestellt werden, daß eine an einem vorangegangenen Bilanzstichtag vorgenommene Teilwertabschreibung an einem späteren Bilanzstichtag nur

insoweit rückgängig gemacht werden kann, als der Teilwert wieder gestiegen ist und daß dabei die Anschaffungs- oder Herstellungskosten — abgesehen von den Fällen des Absatzes 4 — nicht überschritten werden dürfen. Nach Satz 2 muß der gegenüber den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Ersatzwerten niedrigere Teilwert angesetzt werden, d. h. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. deren Ersatzwerte können in diesem Fall nicht beibehalten werden, wenn

- bei nicht abnutzbaren Anlagegütern eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt oder
- es sich um Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens handelt.

Der Ansatz des niedrigeren Teilwerts als Höchstwert bei nicht abnutzbaren Anlagegütern mit voraussichtlich dauernder Wertminderung entspricht der Regelung für die abnutzbaren Anlagegüter in § 24 Abs. 1 Satz 3 sowie der Regelung des § 154 AktG. Der zwingende Ansatz des Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Teilwert ist bisher im Einkommensteuergesetz nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Er ergibt sich jedoch durch die Bezugnahme in § 5 Abs. 1 EStG 1971 auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit auf das sog. Niederstwertprinzip. Das Niederstwertprinzip gilt jedoch nach § 5 Abs. 1 EStG 1971 nur für buchführungspflichtige oder freiwillig buchführende Gewerbetreibende. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung soll das Niederstwertprinzip künftig für alle Betriebe gelten, für die der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist. Deshalb ist das Niederstwertprinzip in § 25 ausdrücklich festgelegt worden. Der niedrigere Teilwert darf unterschritten werden, wenn der Bilanzansatz am vorangegangenen Bilanzstichtag niedriger war. Es kann dann dieser Bilanzansatz beibehalten werden; es kann aber auch ein Zwischenwert zwischen diesem Bilanzansatz und dem Teilwert am Bilanzstichtag gewählt werden.

Absatz 3 schreibt für einen Bestand von gleichartigen Wirtschaftsgütern, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten sich nicht individuell feststellen lassen (sogenannte vermischte Wirtschaftsgüter), die Durchschnittsbewertung vor und schließt für diese Fälle u. a. auch die sog. Lifo-Bewertung (Bewertung mit der Unterstellung last in — first out) aus. Die Lifo-Bewertung ist handelsrechtlich zulässig (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AktG). Bei ihr wird im Fall der Vermischung von gleichartigen Wirtschaftsgütern unterstellt, daß — entgegen dem tatsächlichen Verlauf — die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter regelmäßig zuerst wieder veräußert oder verbraucht werden, so daß die am Bilanzstichtag vorhandenen Bestände als aus den ältesten Zugängen stammend angenommen werden müssen. Die Bestände am Bilanzstichtag werden dabei nicht mit ihren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern mit denen früherer Zugänge bewertet. Die Lifo-Bewertung ermöglicht es danach, das Vorratsvermögen in der Periode einer Preissteigerung stets mit den bei Beginn der Preissteigerung geltenden Werten zu bewerten,

auch wenn die früher vorhandenen Bestände längst veräußert und die Neuzugänge zu höheren Preisen angeschafft worden sind. Es werden dabei im Wertansatz des Vorratsvermögens stille Reserven gebildet. Die Bundesregierung hält dies aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht für gerechtfertigt. Auch haushaltsmäßige Überlegungen stehen der Anerkennung der Lifo-Bewertung entgegen. Schon bei einer allgemeinen Preissteigerung von 3 v. H. würden nämlich Steuermindereinnahmen von ca. 300 Mio. DM jährlich eintreten. Die Berücksichtigung von Preissteigerungen bei der Bewertung des Vorratsvermögens kann nur zugestanden werden, wenn die Preissteigerungen beim Vorratsvermögen ein bestimmtes Ausmaß überschreiten. In diesem Fall kann eine Preissteigerungsrücklage (§ 20) gebildet werden.

Absatz 4 deckt sich mit § 6 Abs. 1 Ziff. 2 letzter Satz EStG 1971.

Absatz 5 enthält eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung, durch die für Wertpapiere, die sich in Girosammelverwahrung befinden, eine gleiche oder annähernd gleiche Bewertung ermöglicht wird wie für Wertpapiere in Einzelverwahrung.

Nach dem BFH-Urteil vom 15. Februar 1966 (BStBl III S. 274) sind Wertpapiere ein und derselben Art, die sich im Girosammeldepot befinden, nicht mit ihren tatsächlichen, sondern mit ihren durchschnittlichen Anschaffungskosten zu bewerten, weil bei den im Girosammeldepot befindlichen Wertpapieren die Anteilsrechte an dem einzelnen Stück untergehen und nur noch Miteigentumsrechte an dem Gesamtbestand bestehen, so daß das einzelne Stück und seine Anschaffungskosten nicht mehr identifizierbar sind. Dagegen können Wertpapiere, die einzeln verwahrt werden, stets mit ihren tatsächlichen Anschaffungskosten bewertet werden. Die Durchschnittsbewertung führt bei einer Veräußerung einzelner Wertpapiere in der Regel zu einer stärkeren Aufdeckung der in dem Wertpapierbestand enthaltenen stillen Reserven, als es bei der Einzelbewertung der Fall ist. Das bedeutet eine Benachteiligung der Girosammelverwahrung von Wertpapieren gegenüber der Einzelverwahrung. Dies ist jedoch volkswirtschaftlich unerwünscht, da die Girosammelverwahrung die rationellste Verwahrungsart für Wertpapiere ist. Es ist deshalb geboten, für die Bewertung der Wertpapiere im Girosammeldepot eine Regelung zu treffen, die zu einem gleichen oder annähernd gleichen Bewertungsergebnis wie bei der Einzelverwahrung führt. Es empfiehlt sich, die Einzelheiten einer solchen Regelung nicht unmittelbar im Gesetz, sondern in einer Rechtsverordnung festzulegen, um die Regelung leichter an die Verhältnisse der Praxis anpassen zu können.

Zu § 26 — Verbindlichkeiten, Rückstellungen

Die Vorschrift entspricht § 6 Abs. 1 Ziff. 3 EStG 1971. Sie weicht jedoch insofern vom geltenden Recht ab, als für die aufgeführten Verbindlichkeiten die Bewertung im einzelnen geregelt wird. Die

Regelungen entsprechen im wesentlichen den aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften. Dadurch wird eine weitgehende Anpassung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Wertansätze erreicht.

Nach Absatz 1 Satz 1 sind Verbindlichkeiten, die in Deutscher Mark zu erfüllen sind, entsprechend § 156 Abs. 2 AktG stets mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Ist die Verbindlichkeit durch Auszahlung eines Geldbetrags oder durch eine andere vom Gläubiger erbrachte Leistung entstanden und übersteigt der Rückzahlungsbetrag den Auszahlungsbetrag oder den Wert der sonstigen vom Gläubiger erbrachten Leistung, so ist nach Absatz 1 Satz 2 der Unterschiedsbetrag entsprechend § 156 Abs. 3 AktG als Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen und gleichmäßig auf die Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen.

Absatz 2 entspricht der Verwaltungspraxis und berücksichtigt, daß nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen.

Absatz 3 entspricht der Bewertung von Rentenverpflichtungen in § 156 Abs. 2 AktG.

Absatz 4 regelt die Bewertung von Rückstellungen. Die Regelung in Satz 1 entspricht § 156 Abs. 4 AktG.

Zu § 27 — Wert der Entnahmen und Einlagen

Die Vorschrift entspricht im Grundsatz § 6 Abs. 1 Ziff. 4 und 5 EStG 1971. Sie weicht von diesen Vorschriften jedoch insofern ab, als für einzelne Entnahme- und Einlagetatbestände andere Werte bestimmt werden.

§ 27 folgt in seinem Aufbau der Gliederung der Entnahme- und Einlagetatbestände in § 15.

Nach Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe a kommt bei einem entnommenen Wirtschaftsgut als Entnahmewert wie bisher der Teilwert in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut für private Zwecke des Steuerpflichtigen entnommen wird oder nicht mehr als Betriebsvermögen ausgewiesen werden darf (z. B. wegen Verlusts der Eigenschaft als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen).

Zu den Entnahmen gehört nach § 15 auch die Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betrieb in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen. Wird das Wirtschaftsgut dabei von einem inländischen in einen ausländischen Betrieb überführt, so scheidet das Wirtschaftsgut aus der inländischen Besteuerung aus, wenn für den ausländischen Betrieb das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens dem ausländischen Staat zusteht. Soweit deshalb in einem solchen Fall die in dem übergeführten Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven bei der Überführung nicht aufgedeckt und versteuert werden, würden sie endgültig der inländischen Besteuerung entzogen werden. Aber auch in den Fällen, in denen das Wirtschaftsgut in einen Betrieb in einem ausländischen Staat überführt wird, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, ist die spätere volle Erfassung der stillen Reserven für die inländische

Besteuerung als Folge der Anrechnung der ausländischen Steuer im Rahmen der deutschen Steuer häufig nicht möglich. Die stillen Reserven eines Wirtschaftsguts, das von einem inländischen Betrieb in einen ausländischen Betrieb des Steuerpflichtigen überführt wird, müssen deshalb, wenn auf ihre inländische Besteuerung nicht verzichtet werden soll — zu einem solchen Verzicht besteht kein Anlaß —, regelmäßig bereits im Zeitpunkt der Überführung des Wirtschaftsguts besteuert werden. Entsprechendes gilt bei der Überführung von einem ausländischen in einen anderen ausländischen oder inländischen Betrieb des Steuerpflichtigen. Zu diesem Zweck sieht Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe b vor, daß bei Überführungen von Wirtschaftsgütern vom Inland in das Ausland, im Ausland oder aus dem Ausland in das Inland bei dem jeweils abgebenden Betrieb die dabei nach § 15 Nr. 1 Buchstabe c gegebene Entnahme mit dem sogenannten vergleichbaren Verkaufswert, d. h. mit dem einem fremden Unternehmen unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen in Rechnung zu stellenden Wert, anzusetzen ist. Dadurch wird z. B. bei einem inländischen Produktionsunternehmen, das seine Produkte im Ausland verkauft, auch der sog. Produktionsgewinn erfaßt.

Wie bisher ist eine Aufdeckung von stillen Reserven nicht erforderlich, wenn ein Wirtschaftsgut von einem inländischen in einen anderen inländischen Betrieb des Steuerpflichtigen überführt oder bestimmten gemeinnützigen Zwecken zugeführt wird. Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe c sieht deshalb für diese Entnahmetatbestände den Ansatz mit dem Buchwert vor.

Absatz 1 Nr. 2 regelt den Entnahmewert bei der Abgabe von Nutzungen und Leistungen aus dem Betrieb, soweit diese Abgabe nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 ein Entnahmetatbestand ist. Dabei sind nach Buchstabe a die entnommenen Nutzungen oder Leistungen nur mit den anteiligen Aufwendungen des Betriebs anzusetzen, wenn die Nutzungen oder Leistungen von dem Steuerpflichtigen für private Zwecke oder von einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden. Besteht die Entnahme in der Nutzung von betrieblichen Grundstücken oder Grundstücksteilen für private Zwecke des Steuerpflichtigen, so ist sie mit dem ortsüblichen Miet- oder Pachtzins anzusetzen. Hierdurch soll eine steuerliche Gleichbehandlung der privaten Nutzung von Grundstücken und Grundstücksteilen ohne Rücksicht darauf, ob sie zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehören oder nicht, gewährleistet werden.

Dieselben Gesichtspunkte, die dazu geführt haben, Wirtschaftsgüter, die aus einem inländischen Betrieb in einen ausländischen Betrieb des Steuerpflichtigen übergeführt werden, nicht mit dem Buchwert, sondern mit dem höheren vergleichbaren Verkaufswert anzusetzen, gelten auch, wenn Nutzungen oder Leistungen von einem ausländischen Betrieb in Anspruch genommen werden. Solche Nutzungen oder Leistungen sollen deshalb nach Buchstabe c mit dem vergleichbaren Entgelt, d. h. mit dem Betrag angesetzt werden, der für die ent-

nommene Nutzung oder Leistung einem fremden Unternehmen unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen in Rechnung gestellt würde.

Wie schon zu § 15 Abs. 2 ausgeführt, ist die Einlage das Spiegelbild der Entnahme. Dementsprechend muß auch die Bewertung der Einlagen derjenigen der Entnahmen spiegelbildlich entsprechen. Dieses Prinzip ist in Absatz 2 verwirklicht worden. Eine Ausnahme hiervon enthält nur Nummer 1 Buchstabe b. Dabei entsprechen die Regelungen unter den Doppelbuchstaben aa und cc dem bestehenden Recht. Die Regelung unter Doppelbuchstabe bb ist erforderlich geworden wegen der durch § 61 neu eingeführten Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von zum Privatvermögen gehörenden Bodenschätzen. Sie soll verhindern, daß diese Besteuerung dadurch umgangen wird, daß die Bodenschätze, wie es nach dem geltenden Recht möglich wäre, mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt oder in einen neu eröffneten Gewerbebetrieb eingebracht werden.

Zu § 28 — Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Teilwert, gemeiner Wert

Die Vorschrift bestimmt die wichtigsten Begriffe, die bei der Bewertung des Betriebsvermögens im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung bedeutsam sind: Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Teilwert, gemeiner Wert. Außerdem werden die Auswirkungen des umsatzsteuerrechtlichen Vorsteuerbetrags und der Zuschüsse zur Finanzierung von Investitionen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten geregelt.

Die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ sind bisher weder im Steuerrecht noch im Handelsrecht gesetzlich definiert. Sie bilden jedoch die Ausgangsbasis für die Bewertung. Die Bundesregierung hält es deshalb — in Übereinstimmung mit der Steuerreformkommission (Abschnitt V Tz. 109 ff. des Gutachtens) — im Interesse der Rechtssicherheit für geboten, den Begriffsinhalt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Gesetz festzulegen. Die gesetzliche Festlegung entspricht im wesentlichen den bisherigen durch Rechtsprechung und Verwaltungsanordnungen entwickelten Begriffsbestimmungen.

Absatz 1 enthält die Definition der Anschaffungskosten. Die Sätze 1 und 2 stellen dabei klar, daß die „Anschaffung“ nicht schon mit dem Erwerb eines Wirtschaftsguts, sondern erst dann beendet ist, wenn das Wirtschaftsgut betriebsbereit ist, und daß dementsprechend zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts neben dem Anschaffungspreis auch die sog. Anschaffungsnebenkosten gehören, d. h. alle weiteren Aufwendungen für das Wirtschaftsgut, die bis zu seiner Betriebsbereitschaft anfallen. Diese weite Fassung des Bereichs der Aufwendungen, die zu den Anschaffungskosten zu rechnen sind, entspricht dem Sinn und Zweck des Bewertungsmaßstabs „Anschaffungskosten“, wonach der Anschaffungsvorgang so weit wie möglich erfolgsneutral — als bloße Vermögensumschichtung — behandelt werden soll. Dabei wird aus Vereinfach-

ungsgründen und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 31. Juli 1967 — BStBl II 1968 S. 22) eine Erfassung der mit dem Anschaffungsvorgang zusammenhängenden Aufwendungen als Anschaffungskosten nur insoweit vorgeschrieben, als diese Aufwendungen dem Wirtschaftsgut einzeln — und nicht nur anteilig oder pauschal aufgrund eines Verteilungsschlüssels — zugerechnet werden können. Die sog. Gemeinkosten sind also nicht zu berücksichtigen.

Satz 3 erster Halbsatz bestimmt, daß sich im Fall des Tausches von Wirtschaftsgütern der Anschaffungspreis des erworbenen Wirtschaftsguts nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts bemißt. Das entspricht ständiger finanzgerichtlicher Rechtsprechung. Diese Regelung hat zur Folge, daß beim Tausch von Wirtschaftsgütern stille Reserven, die in dem Wertansatz des hingegebenen Wirtschaftsguts vorhanden sind, aufgedeckt und versteuert werden müssen.

Eine Aufdeckung der stillen Reserven ist bisher nach dem BFH-Gutachten vom 16. Dezember 1958 (BStBl. III 1959 S. 30) beim Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht erforderlich, wenn die getauschten Anteile art-, wert- und funktionsgleich sind, da in diesem Fall nach Auffassung des Bundesfinanzhofs bei wirtschaftlicher Betrachtung wegen der Art-, Wert- und Funktionsgleichheit der getauschten Anteile die erworbenen Anteile mit den hingegebenen Anteilen wirtschaftlich als identisch gewertet werden können und deshalb insoweit wirtschaftlich kein Tausch im Sinne eines Veräußerungs- und Erwerbsvorgangs anzunehmen ist. Diese Möglichkeit des erfolgsneutralen Tausches von Anteilen an Kapitalgesellschaften in bestimmten Fällen, die keiner Kontrolle unterliegt, kann aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr hingenommen werden. Sie hat auch in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten geführt, da insbesondere das Merkmal der Funktionsgleichheit der getauschten Anteile nicht genügend konkretisiert werden kann. Soweit im Einzelfall ein erfolgsneutraler Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften aus besonderen volkswirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt sein kann, kann dies im Rahmen des § 18 Abs. 3 Nrn. 5 und 6 und des dort geregelten Bescheinigungsverfahrens verwirklicht werden, so daß es auch hierfür der Anwendung der Grundsätze des o. a. sogenannten Tauschgutachtens des Bundesfinanzhofs nicht mehr bedarf. Die Anwendung dieser Grundsätze wird deshalb im zweiten Halbsatz des Satzes 3 durch die ausdrückliche Bestimmung ausgeschlossen, daß das allgemeine Prinzip der Bemessung des Anschaffungspreises eines tauschweise erworbenen Wirtschaftsguts nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts auch bei wirtschaftlicher Identität der getauschten Wirtschaftsgüter gilt.

Absatz 2 bestimmt, welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten gehören. Diese Bestimmung entspricht der Regelung in Abschnitt 33 EStR, die sich bewährt hat.

Absatz 3 bestimmt den Begriff des Teilwerts. Die Definition stimmt mit der bisherigen Umschreibung

des Teilwertbegriffs in § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 3 EStG 1971 überein. Der Teilwert ist ein Begriff des Steuerrechts. Das Handelsrecht kennt den Begriff des Teilwerts nicht. Es verwendet den Begriff des „niedrigeren Werts“, der einem Gegenstand am Bilanzstichtag beizulegen ist (§ 154 Abs. 2 AktG). Dieser niedrigere Wert entspricht zwar vielfach dem Teilwert, ist aber mit ihm nicht identisch. Mit Hilfe des Teilwertbegriffs soll für die steuerliche Gewinnermittlung der Wert bestimmt werden, den ein Wirtschaftsgut im Rahmen des betrieblichen Organismus hat. Dieser Wert deckt sich nicht immer mit dem Einzelveräußerungspreis, d. h. seinem Marktwert. So mindert z. B. die bloße Ingebrauchnahme eines zu einem Betrieb gehörenden Wirtschaftsguts in der Regel sofort seinen Marktwert, nicht aber seinen Wert für den Betrieb. Der Teilwert kann danach nicht unmittelbar aus den Marktverhältnissen entnommen werden, sondern ist aus Fiktionen abzuleiten: der Fiktion der Veräußerung des Betriebs, der Fortführung des Betriebs durch den Erwerber und der Aufteilung des gedachten Kaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebs.

Wegen dieser Fiktionen ist der Teilwertbegriff im Schrifttum zum Teil kritisiert worden und es ist gefordert worden, ihn aufzugeben und ihn durch den handelsrechtlichen Begriff des „niedrigeren Werts“ zu ersetzen. In § 28 wird in Übereinstimmung mit der Auffassung der Steuerreformkommission (Abschnitt V Tz. 151 des Gutachtens) jedoch an dem Begriff des Teilwerts festgehalten, da er Abschreibungen ausschließt, die ungerechtfertigt wären und eine willkürliche Gewinnminderung ermöglichen würden (z. B. die Abschreibung von „maßgeschneiderten“ Betriebseinrichtungen ohne Marktwert oder die Abschreibung einer nur aus besonderem betrieblichen Interesse erworbenen Beteiligung zu einem über dem Marktpreis der Anteile liegenden Preis). Hinzu kommt, daß der Begriff des Teilwerts durch eine umfangreiche Rechtsprechung gefestigt ist und daß die Unterschiede zum „niedrigeren Wert“ des Handelsrechts nur in Grenzfällen praktisch werden. In diesen Grenzfällen ist meist auch die Ermittlung des „niedrigeren Werts“ problematisch. In der Regel kann der Teilwert mit Hilfe der von der Rechtsprechung gesetzten Grenzwerte — Wiederbeschaffungspreis oder Einzelveräußerungspreis — ohne Schwierigkeiten ermittelt werden.

Absatz 4 übernimmt für den gemeinen Wert die Definition des § 9 BewG.

Absatz 5 regelt die Einbeziehung eines bei der Umsatzsteuer nicht abziehbaren Vorsteuerbetrags in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Er entspricht § 9 b EStG 1971. Aus Vereinfachungsgründen wird jedoch der Verzicht auf die Einrechnung unbedeutender nicht abziehbarer Vorsteuerbeträge in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf nur eine Bagatellgrenze — auf einen nicht abziehbaren Betrag von nicht mehr als 500 DM — beschränkt. Die bisherige zweite Bagatellgrenze — nicht mehr als 3 v. H. des Gesamtumsatzes — entfällt künftig, da sie in der Praxis keine größere Bedeutung erlangt hat.

Absatz 6 regelt, wie sich Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln, die ein Steuerpflichtiger zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern erhält, auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter auswirken. Diese Frage ist bisher nur durch Verwaltungsanordnung (Abschnitt 34 EStR) geregelt. Sie bedarf aus rechtsstaatlichen Gründen der gesetzlichen Regelung. Bisher hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht. Er kann die Zuschüsse als Betriebseinnahmen ansetzen; in diesen Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts, für dessen Anschaffung oder Herstellung die Zuschüsse bestimmt sind, durch die Zuschüsse nicht berührt. Der Steuerpflichtige kann die Zuschüsse aber auch erfolgsneutral behandeln; die entsprechenden Wirtschaftsgüter sind dann nur mit den um die Zuschüsse verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Dieses Wahlrecht wird durch Absatz 6 beseitigt. Es ist gerechtfertigt, Wirtschaftsgüter, für die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, die der Steuerpflichtige selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse, aufgewendet hat. Die Zuschüsse müssen dementsprechend erfolgsneutral behandelt werden. Die erfolgsneutrale Behandlung der Zuschüsse — mit der Folge einer entsprechenden Minderung der für die Bewertung maßgebenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten — wird in der Regel für den Steuerpflichtigen auch am günstigsten sein. Auch Vereinfachungsgründe sprechen dafür, das Wahlrecht zu beseitigen. Es ermöglicht dem Steuerpflichtigen nämlich, seine zunächst getroffene Entscheidung später zu ändern und nachträglich eine Bilanzänderung vorzunehmen. Die Möglichkeiten zur Bilanzänderung sollten jedoch — aus Vereinfachungsgründen — so weit wie möglich eingeschränkt werden. Eine überzeugende Begründung für die Beibehaltung des Wahlrechts ist nicht erkennbar.

Zu § 29 — Pensionsrückstellung

§ 29 stimmt mit § 6 a EStG 1971 in der Fassung des Entwurfs eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Bundratsdrucksache 590/73) überein. Auf die Begründung des bezeichneten Gesetzentwurfs zu der Neufassung des § 6 a EStG 1971 wird verwiesen.

Zu § 30 — Direktversicherung

§ 30 stimmt mit dem durch den Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Bundratsdrucksache 590/73) in das EStG 1971 neu eingefügten § 4 a überein. Auf die Begründung des bezeichneten Gesetzentwurfs zu dieser Vorschrift wird verwiesen.

Zu § 31 — Zuwendungen an Pensionskassen

§ 31 stimmt mit dem durch den Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Bundratsdrucksache 590/73) in das

EStG 1971 neu eingefügten § 4 b überein. Auf die Begründung des bezeichneten Gesetzentwurfs zu dieser Vorschrift wird verwiesen.

Zu § 32 — Zuwendungen an Unterstützungskassen

§ 32 stimmt mit dem durch den Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Bundratsdrucksache 590/73) in das EStG 1971 eingefügten § 4 c überein. Auf die Begründung des bezeichneten Gesetzentwurfs zu dieser Vorschrift wird verwiesen.

Zu § 33 — Abschreibungen bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern

Die Vorschriften über die Abschreibungen sind nicht mehr wie bisher für alle Arten von Wirtschaftsgütern in einem Paragraphen zusammengefaßt, sondern zur besseren Übersicht aufgegliedert worden für bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 33), Gebäude (§ 34), andere unbewegliche und immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 35), dem Substanzverzehr unterliegende Wirtschaftsgüter (§ 36) sowie kurzlebige und geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 37). Eine weitere Aufgliederung in Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens und Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ergibt sich aus der Stellung der Vorschriften im Gesetz: Die §§ 33 bis 37 gelten nur für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens im Rahmen der Gewinnermittlung; die Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens sind in § 49 geregelt.

Statt des bisherigen Begriffs „Absetzungen für Abnutzung“ ist entsprechend einem Vorschlag der Steuerreformkommission (Tz V/207 des Gutachtens) der kürzere, im Sprachgebrauch allgemein übliche Begriff „Abschreibungen“ gewählt worden.

In Absatz 1 Satz 1 ist der Begriff Abschreibung als Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten; ein etwaiger Wiederverkaufs- oder gewöhnliche Nutzungsdauer definiert. Zu verteilen sind die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ein etwaiger Wiederverkaufs- oder Schrottwert wird aus Vereinfachungsgründen nicht mehr berücksichtigt. Das gilt auch für Fälle, in denen das aufgrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Beschluß vom 7. Dezember 1967 — BStBl 1968 II S. 268) bisher geschehen ist.

Als Abschreibungsmethoden sind nur noch die lineare Abschreibung und die Abschreibung mit gleichbleibenden Hundertsätzen vom jeweiligen Buchwert, die künftig allein als degressive Abschreibung bezeichnet wird, vorgesehen. Daneben ist in Ausnahmefällen die außergewöhnliche Abschreibung zulässig. Die Abschreibung nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts ist in der Praxis kaum angewandt worden; sie wurde daher gestrichen. Dasselbe gilt für die durch Rechtsverordnung (§ 11 a EStDV 1971) zugelassenen weiteren Verfahren der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen, denen bisher in der Praxis gleichfalls keine Bedeutung zukam. Im Gegensatz zu § 7 Abs. 2 Satz 4 EStG 1971 ist die außerge-

wöhnliche Abschreibung künftig auch neben der degressiven Abschreibung zulässig, da ein außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Wertverzehr (z. B. durch teilweise Zerstörung eines Wirtschaftsguts) auch bei degressiver Abschreibung eintreten und nicht in allen Fällen durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts berücksichtigt werden kann. Absatz 1 Satz 4 stellt klar, daß Betriebsvorrichtungen auch dann als bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln sind, wenn sie wesentliche Bestandteile von Grundstücken sind. Die Regelung entspricht der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (Abschnitt 43 Abs. 2 EStR).

Absätze 2 und 3 schreiben vor, wie die bei der linearen und der degressiven Abschreibung anzuwendenden Hundertsätze zu bemessen sind. Die Regelungen entsprechen dem bisherigen Recht (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 EStG 1971).

Absatz 4 regelt, wie nach Vornahme einer außergewöhnlichen Abschreibung zu verfahren ist. Hinsichtlich der linearen Abschreibung entspricht die Regelung der bisherigen Rechtslage. Bei der degressiven Abschreibung ist von dem Buchwert, der nach der außergewöhnlichen Abschreibung verbleibt, und von dem bisher bei diesem Wirtschaftsgut angewandten Hundertsatz auszugehen. Verkürzt sich durch den außergewöhnlichen Wertverzehr, der durch eine außergewöhnliche Abschreibung berücksichtigt wurde, die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts, so ist Absatz 11 anzuwenden.

Aus dem Grundsatz der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt sich, daß bei Wirtschaftsgütern, die in einem Wirtschaftsjahr keine vollen 12 Monate zum abnutzbaren Anlagevermögen gehören, grundsätzlich nur der Teil des für ein volles Jahr in Betracht kommenden Abschreibungsbetrags berücksichtigt werden kann, der der Zeit der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts in diesem Wirtschaftsjahr zum abnutzbaren Anlagevermögen entspricht. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern ist jedoch schon bisher aus Vereinfachungsgründen zugelassen worden (Abschnitt 43 Abs. 10 EStR), daß bei Anschaffung oder Herstellung in der ersten Hälfte des Wirtschaftsjahrs der für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommende Abschreibungsbetrag und bei Anschaffung oder Herstellung in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahrs die Hälfte des für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommenden Abschreibungsbetrags abgesetzt wird. Diese Vereinfachungsregelung ist in Absatz 5 übernommen worden. Sie gilt nicht nur bei der Herstellung oder der entgeltlichen oder unentgeltlichen Anschaffung einzelner Wirtschaftsgüter, sondern auch beim entgeltlichen Erwerb im Rahmen des Erwerbs eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils.

Absatz 6 enthält Vorschriften über die Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die dem Betrieb als Einlage oder im Rahmen seiner Eröffnung zugeführt oder aus betrieblichen Anlaß aus dem Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen unentgeltlich übertragen oder im Rahmen eines entgeltlichen Betriebserwerbs erworben worden sind. Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen ist bei die-

sen Wirtschaftsgütern grundsätzlich der Wert, der nach § 24 Abs. 2 an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tritt. Dieser Wert stellt auch den Buchwert im Sinne von Absatz 3 Satz 2 für die degressive Abschreibung im ersten Wirtschaftsjahr der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen dar.

Als Einlage gilt nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c auch die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen. Das von einem inländischen in einen anderen inländischen Betrieb des Steuerpflichtigen überführte Wirtschaftsgut ist nach § 27 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c in Verbindung mit § 27 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa bei dem übernehmenden Betrieb mit dem Buchwert anzusetzen, mit dem es beim abgegebenen Betrieb im Zeitpunkt der Entnahme auszuweisen wäre. Im Hinblick hierauf bestimmt Absatz 6 Satz 2, daß bei diesen Wirtschaftsgütern auch die Abschreibung so fortzuführen ist, als habe keine Überführung stattgefunden.

Für Wirtschaftsgüter, die bereits am 21. Juni 1948 — in Berlin (West) am 1. April 1949 und im Saarland vor dem 6. Juli 1959 — zum Betriebsvermögen gehört haben, war für die Abschreibung schon bisher von den Werten auszugehen, die sich nach den D-Markbilanzgesetzen und den D-Markbilanzergänzungsgesetzen ergaben (vgl. § 10 EStDV 1971).

Diese Regelung ist in Absatz 7 übernommen worden. Gleichzeitig wurde klargestellt, daß in diesen Fällen die genannten Stichtage als Beginn der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gelten.

Bei unentgeltlichem Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils tritt der Erwerber hinsichtlich der Bewertung der erworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter in die Rechtsstellung des Veräußerers ein (§ 24 Abs. 3). Absatz 8 bestimmt, daß auch die Abschreibungen so vorzunehmen sind, wie sie vom Veräußerer ohne die Veräußerung vorzunehmen wären. Die Regelung entspricht der bisherigen Rechtslage. Absatz 5 ist beim Erwerber nicht anwendbar.

In Absatz 9 wird bestimmt, wie die Abschreibungen zu bemessen sind, wenn nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind. Die Regelung entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis.

Absatz 10 regelt, wie nachträgliche Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu behandeln sind. Solche Minderungen können sich z. B. durch nachträglich eingeräumte Preisnachlässe, durch nachträglich gewährte Zuschüsse (vgl. § 28 Abs. 6) oder durch die Übertragung stiller Reserven auf im Vorjahr angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter (vgl. § 18 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 Satz 2 sowie § 19 Abs. 1 Satz 5) ergeben. Da in den Wirtschaftsjahren, die vor dem Zeitpunkt der Minderung enden, für die Abschreibungen von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgegangen wird, sind die Abschreibungen in diesen Wirtschaftsjahren gegenüber dem Betrag, der sich nach den endgültigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergeben hätte, zu hoch. Insbesondere

bei der Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen oder Sonderabschreibungen können sich erhebliche Unterschiede ergeben. Es ist deshalb erwogen worden, bei gewichtigen Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wie sie z. B. bei der Übertragung stiller Reserven oder bei der Gewährung von Zuschüssen vorkommen können, die im Vorjahr oder in den Vorjahren zu viel vorgenommenen Abschreibungen rückgängig zu machen und die Veranlagungen dieser Jahre insoweit zu berichtigen. Die Bundesregierung hat sich jedoch aus systematischen Gründen, vor allem aber aus Gründen der Vereinfachung, für die vorgeschlagene Regelung entschieden, die die spiegelbildliche Regelung zu § 33 Abs. 9 darstellt und Berichtigungen der Veranlagungen früherer Jahre überflüssig macht. Um schon bei geringfügigen Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, z. B. bei Skonti, eine Umstellung der Abschreibungen auf den Restwert und die Restnutzungsdauer zu vermeiden, bestimmt Satz 2 weiter, daß bei Minderungen von nicht mehr als 5 v. H. der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Abschreibungen weiter nach den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bemessen werden können. Die Minderungen führen dann zwar zu einer Kürzung des Buchwerts, wirken sich aber auf die Höhe der Abschreibungen erst am Ende der Nutzungsdauer aus.

Absatz 11 bestimmt, wie die Abschreibungen zu bemessen sind, wenn ein Wirtschaftsgut mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt worden ist. Die Regelung entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis.

In den Fällen, in denen erkennbar wird, daß als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts ein zu langer Zeitraum angenommen wurde, kann der vorhandene Restwert bei der linearen Abschreibung auf die Restnutzungsdauer verteilt werden (Absatz 12 Satz 1). Fehlschätzungen der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer werden bei der degressiven Abschreibung dadurch berücksichtigt, daß bei Bemessung der weiteren Abschreibungen der der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer entsprechende Hundertsatz angewandt werden kann (Absatz 12 Satz 2). Die Begrenzung der Abschreibungssätze (Absatz 3 Satz 1) gilt auch in diesem Fall. Außerdem hat der Steuerpflichtige nach Absatz 13 jederzeit die Möglichkeit, zur linearen Abschreibung überzugehen mit der Folge, daß dann Absatz 12 Satz 1 anzuwenden ist.

Erfahrungsgemäß kann ein Wirtschaftsgut auch nach Ablauf der angenommenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer noch eine gewisse Zeit im Betrieb genutzt werden. Um zu vermeiden, daß aus der späteren Kenntnis dieser längeren Nutzung für den Steuerpflichtigen nachteilige Folgerungen für die Abschreibungen im letzten Jahr oder in den letzten Jahren der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gezogen werden, ist davon abgesehen worden, eine besondere Regelung für den Fall zu treffen, daß die Nutzungsdauer länger ist als ursprünglich geschätzt. Eine absichtlich fehlerhafte Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird nach den allgemeinen Vorschriften behandelt.

Absatz 13 entspricht § 7 Abs. 3 EStG 1971.

Zu § 34 — Abschreibungen bei Gebäuden

1. Lineare Abschreibungen

Bis einschließlich 1964 richteten sich die linearen Abschreibungen bei Gebäuden nach der auch für bewegliche Wirtschaftsgüter geltenden Vorschrift des § 7 Abs. 1 EStG. Danach war für ein Jahr jeweils der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Die Nutzungsdauer war unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse für jedes Gebäude zu schätzen. Sie wurde bei Wohngebäuden in der Regel mit 100 Jahren, bei Betriebsgebäuden in der Regel mit 50 Jahren angenommen.

Durch das Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden vom 16. Juni 1964 (Bundesgesetzbl. I S. 353) wurde — ausgehend von einer im Regelfall 50jährigen Nutzungsdauer bei neueren und von einer 40jährigen Nutzungsdauer bei älteren Gebäuden — bei der linearen Abschreibung grundsätzlich die Anwendung fester Abschreibungssätze von 2 bzw. 2,5 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle tretenden Werts vorgeschrieben. Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes weniger als 50 bzw. 40 Jahre, so kommen die entsprechenden höheren Sätze in Betracht. Die einmal festgelegten Hundertsätze sind grundsätzlich auch dann weiter anzuwenden, wenn sich die für die Abschreibungen maßgebende Bemessungsgrundlage geändert hat, z. B. durch nachträgliche Herstellungskosten, durch die Überführung des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen oder umgekehrt (vgl. Abschnitt 42 a Abs. 1 und 3 EStR). Dies führt nicht selten dazu, daß bis zum Ablauf der den Abschreibungen zugrunde liegenden Nutzungsdauer die volle Abschreibung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht erreicht wird.

Durch § 34 werden diese Nachteile vermieden, ohne daß die mit dem Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden vom 16. Juni 1964 erreichten Vorteile, nämlich die Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von grundsätzlich 50 bzw. 40 Jahren bei Wohn- und Betriebsgebäuden und die damit verbundene Verwaltungsvereinfachung, verlorengehen. Dies geschieht dadurch, daß die für die beweglichen Wirtschaftsgüter geltenden Abschreibungsregeln entsprechend angewandt werden, daß aber gleichzeitig Mindest-Abschreibungssätze festgelegt werden, die den bisherigen Sätzen des § 7 Abs. 4 EStG 1971 entsprechen.

Die entsprechende Anwendung des § 33 hat zur Folge, daß die Regelung des § 33 Abs. 5, wonach für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung je nach Anschaffung oder Fertigstellung im ersten oder zweiten Halbjahr der volle oder der halbe Jahresabschreibungsbetrag geltend gemacht werden kann, auch bei Gebäuden gilt. Das scheint zur Vereinfachung geboten.

2. Degressive Abschreibung

Die durch das Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden vom 16. Juni 1964 eingeführte Abschreibung in Staffelsätzen bei Gebäuden nach § 7 Abs. 5 EStG 1971 ist bereits durch das Steueränderungsgesetz 1973 auf Gebäude beschränkt worden, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 9. Mai 1973 gestellt worden ist oder die zu mehr als 66⅔ v. H. mit öffentlichen Mitteln geförderte Wohnungen enthalten. Das Ziel, das mit der Beibehaltung der Abschreibung in Staffelsätzen für aus öffentlichen Mitteln geförderte Wohnungen verfolgt wird, nämlich die Förderung des sozialen Wohnungsbaues, läßt sich jedoch einfacher durch erhöhte Abschreibungen statt durch feste Staffelsätze erreichen. Die Bundesregierung schlägt deshalb vor, die Abschreibungsregelung des § 7 Abs. 5 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 1973 in Form erhöhter Abschreibungen in den ersten 12 Jahren nach Fertigstellung des Gebäudes fortzuführen. Wegen der Einzelheiten vgl. die Begründung zu § 171. Bei Gebäuden, bei denen bisher die Abschreibungen nach § 7 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen worden sind, soll dies aus Gründen des Vertrauensschutzes bis zum Ablauf der 12 Jahre, in denen der Abschreibungssatz von 3,5 v. H. in Betracht kommt, auch weiterhin zulässig sein (vgl. § 194 Abs. 5).

Zu § 35 — Abschreibungen bei anderen abnutzbaren unbeweglichen und bei abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern

Die Abschreibungen bei anderen unbeweglichen Wirtschaftsgütern als Gebäuden und bei immateriellen Wirtschaftsgütern — mit Ausnahme von Geschäfts- und Firmenwerten — richteten sich bisher im wesentlichen nach den Grundsätzen, die für die lineare Abschreibung bei beweglichen Wirtschaftsgütern galten. Hieran ist festgehalten worden. Eine Änderung ergibt sich jedoch insoweit, als die Regelung für die Abschreibung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung (§ 33 Abs. 5), die bisher nur für bewegliche Wirtschaftsgüter galt, ebenso wie auf Gebäude aus Gründen der Vereinfachung auch auf andere unbewegliche Wirtschaftsgüter als Gebäude und auf immaterielle Wirtschaftsgüter — einschließlich der Geschäfts- und Firmenwerte — ausgedehnt worden ist.

Übersteigt die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der übernommenen einzelnen Vermögensgegenstände, so ist der unter die Posten des Anlagevermögens aufgenommene Unterschiedsbetrag (Geschäfts- oder Firmenwert) nach § 153 Abs. 5 AktG in jedem der folgenden Geschäftsjahre zu mindestens einem Fünftel durch Abschreibungen zu tilgen. Dieses handelsrechtliche Tilgungsgebot gilt als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für andere Firmen als Aktiengesellschaften. Steuerlich dagegen wird der erworbene Geschäftswert bisher als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut behandelt (§ 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG 1971), bei dem planmäßige Abschreibungen ausgeschlossen sind. Der Ansatz eines niedrigeren

Teilwertes ist zwar grundsätzlich zulässig, nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs (vgl. z. B. Urteile vom 29. Juli 1931 — RStBl. S. 852 — und vom 15. April 1958 — BStBl. III S. 331) jedoch davon abhängig, daß der Mehrwert des Unternehmens, der sich im Firmenwert ausdrückt, nachweislich eine Minderung erfahren hat. Dieser Mehrwert ist nach bisheriger Auffassung ein einheitliches Wirtschaftsgut, das nicht in einen schwindenden erworbenen Geschäftswert und einen gleichzeitig neu entstehenden selbstgeschaffenen Geschäftswert aufgeteilt werden kann (Einheitstheorie). Im Hinblick auf das Tilgungsgebot des § 153 Abs. 5 AktG und zur Gleichbehandlung des selbstgeschaffenen — schon bisher und auch künftig nicht aktivierungsfähigen — und des nach Betriebsübernahme „erneuerten“ Geschäfts- und Firmenwerts hält es die Bundesregierung für gerechtfertigt, die Einheitstheorie aufzugeben. Sie schlägt deshalb vor, bei erworbenen Geschäfts- und Firmenwerten künftig generell Abschreibungen wie bei anderen immateriellen Wirtschaftsgütern zuzulassen.

Die Zeitdauer, in der sich ein erworbener Geschäfts- oder Firmenwert verflüchtigt, kann von Betrieb zu Betrieb verschieden sein und läßt sich erfahrungsgemäß kaum genau bestimmen. Im Interesse der Rechtssicherheit ist es deshalb erforderlich, die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts „Geschäfts- oder Firmenwert“ bei Gewerbebetrieben und bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft zu typisieren. Eine fünfjährige Nutzungsdauer, wie sie der Tilgungsvorschrift in § 153 Abs. 5 AktG entsprechen würde, erscheint der Bundesregierung allerdings zu kurz. Sie hält einen Abschreibungszeitraum von zehn Jahren für angemessen. Bei den am 1. Januar 1975 bereits aktivierten Geschäfts- und Firmenwerten von Gewerbebetrieben und Betrieben der Land- und Forstwirtschaft beginnt die zehnjährige Nutzungsdauer am 1. Januar 1975 (§ 194 Abs. 6).

Es ist davon abgesehen worden, die erworbenen Praxiswerte freiberuflich Tätiger in die Normierung der Nutzungsdauer einzubeziehen, weil sich diese Praxiswerte in der Regel schneller verflüchtigen. Die Nutzungsdauer dieser immateriellen Wirtschaftsgüter ist wie bisher im Einzelfall zu bestimmen.

Planmäßige Abschreibungen sind bisher nicht nur bei den Geschäfts- und Firmenwerten, sondern unter Hinweis auf das Abschreibungsverbot bei den Firmenwerten auch bei firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern versagt worden. Nachdem nunmehr beim Firmenwert planmäßige Abschreibungen zulässig sind, gilt dies auch bei firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern.

Zu § 36 — Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die dem Substanzverzehr unterliegen

Die Vorschrift entspricht inhaltlich § 7 Abs. 6 EStG 1971. Der Kreis der Wirtschaftsgüter, bei denen die Abschreibungen nach dem Substanzverzehr zu bemessen sind, ist jedoch um die Rechte auf Gewinn von Bodenschätzen erweitert worden, da der

Wert dieser Rechte davon abhängt, inwieweit die Substanz bereits ausgebeutet ist.

Bei Abschreibungen für Substanzverringerung sind die für die lineare Abschreibung geltenden Grundsätze sinngemäß anzuwenden. Dies wird durch den Hinweis in Absatz 1 Satz 2 auf bestimmte Vorschriften des § 34 klargestellt.

Durch Absatz 2 wird dem Umstand Rechnung getragen, daß bei Beginn der Ausbeute oft keine endgültige Klarheit über den Umfang der vorhandenen Substanz besteht. Ein Anpassung der Abschreibungen an den als richtig erkannten Umfang der Restsubstanz wird allerdings in der Regel nur in Betracht kommen, wenn die Abweichung gegenüber den bisherigen Abschreibungen ins Gewicht fällt.

Zu § 37 — Abschreibungen bei kurzlebigen und bei abnutzbaren geringwertigen Wirtschaftsgütern

Absetzungen für Abnutzung sind nach § 7 Abs. 1 EStG 1971 nur bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorzunehmen, deren Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Dies bedeutet jedoch nicht, daß Wirtschaftsgüter mit einer kürzeren betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach geltendem Recht im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung in voller Höhe abgeschrieben werden können. Werden solche Wirtschaftsgüter über das Ende des Wirtschaftsjahrs der Anschaffung oder Fertigstellung hinaus im Betrieb genutzt, so müssen sie vielmehr — insbesondere unter dem Gesichtspunkt der richtigen Periodenabgrenzung — in der Steuerbilanz aktiviert werden. Bei beweglichen Anlagegütern kann dabei die Regelung des Abschn. 43 Abs. 10 EStR 1971 angewandt werden, d. h. die in der ersten Hälfte des Wirtschaftsjahrs angeschafften oder fertiggestellten Wirtschaftsgüter können in voller Höhe abgeschrieben werden, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahrs angeschafften oder fertiggestellten Wirtschaftsgüter können zur Hälfte abgeschrieben werden und sind zur Hälfte in der Steuerbilanz zu aktivieren. Der Steuerpflichtige kann jedoch auch nur den Teil des auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Abschreibungsbetrags berücksichtigen, der dem Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Fertigstellung des Wirtschaftsguts und dem Ende des Wirtschaftsjahrs entspricht. Beide Verfahren sind mit einem erheblichen Arbeitsaufwand verbunden. Dem Erfordernis der Periodenabgrenzung ist ausreichend Rechnung getragen, wenn nur bei Wirtschaftsgütern mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt werden. In Absatz 1 ist deshalb vorgesehen, daß abweichend von der bisherigen Rechtslage Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von nicht mehr als einem Jahr (kurzlebige Wirtschaftsgüter) zur Vereinfachung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung in voller Höhe abgeschrieben werden können.

Die Absätze 2 und 3 entsprechen § 6 Abs. 2 EStG 1971. Auf den Begriff der selbständigen Bewertungsfähigkeit eines Wirtschaftsguts als Voraussetzung für die Sofortabschreibung konnte verzichtet werden, da dieses Merkmal bereits dem Begriff des Wirtschaftsguts innewohnt. Das bisherige Merkmal der selbständigen Nutzungsfähigkeit wurde beibehalten. Es wurde jedoch dadurch stärker auf den einzelnen Betrieb bezogen, daß als Voraussetzung für die Sofortabschreibung die Bestimmung des Wirtschaftsguts zu einer selbständigen Nutzung gefordert wird. Eine materielle Änderung ist damit nicht verbunden.

Nach dem BFH-Urteil vom 8. Dezember 1967 (BStBl. 1968 II S. 149) kommt die Sofortabschreibung nicht bei Wirtschaftsgütern in Betracht, die aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen überführt werden. Aus Gründen der Vereinfachung wird in Absatz 2 Satz 2 demgegenüber bestimmt, daß die sofortige Abschreibung auch bei Wirtschaftsgütern in Anspruch genommen werden kann, die

- aus dem Privatvermögen eingelegt,
- dem Betrieb im Rahmen der Eröffnung zugeführt,
- aus betrieblichem Anlaß aus dem Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen unentgeltlich in das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen übertragen,
- im Rahmen einer entgeltlichen Betriebsübertragung erworben

worden sind.

Ebenfalls aus Vereinfachungsgründen ist auf das Erfordernis einer ordnungsmäßigen Buchführung verzichtet worden. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sofortabschreibung ist lediglich, daß die Daten, die für eine Nachprüfung erforderlich sind, aus dem nach Absatz 3 oder nach § 21 Abs. 4 zu führenden Verzeichnis oder aus der Buchführung zu ersehen sind.

Zu § 38 — Einkünfte aus Gewerbe

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen den §§ 15 und 2 a EStG 1971.

Absatz 1 enthält gegenüber dem Wortlaut des § 15 EStG 1971 neben redaktionellen Verbesserungen folgende Änderungen:

In Nummer 1 Satz 2 ist die Definition des Begriffs „Gewerbebetrieb“ aufgenommen worden, die bisher nur in § 1 GewStDV enthalten ist. Dabei sind die Kriterien für die Qualifizierung einer Tätigkeit als Gewerbebetrieb — selbständige nachhaltige Tätigkeit, Gewinnabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr — unverändert geblieben. Andererseits ist der bisherige Zusatz, daß auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung — Bergbauunternehmen, Gewinnung von Torf, Steine und Erden —, soweit sie nicht land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sind, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, als entbehrlich weggelassen worden, da schon nach der Definition des

Begriffs „Gewerbebetrieb“ kein Zweifel bestehen kann, daß diese Einkünfte den Einkünften aus Gewerbe zuzurechnen sind.

Durch Satz 3 wird die Vermietung von Schiffen und Verkehrsflugzeugen zum Gewerbebetrieb erklärt. Die Vermietung (bare-boat-Vercharterung) von Schiffen wurde bisher als Vermögensverwaltung angesehen, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führte. Das hatte zur Folge, daß Steuerpflichtige, die Schiffe vermieteten, bei der Ermittlung der Einkünfte hohe Abschreibungen als Werbungskosten geltend machen konnten, den Gewinn aus der Veräußerung der Schiffe dagegen nicht versteuern mußten, da — soweit nicht die Voraussetzungen eines Spekulationsgewinns vorlagen — die Veräußerungsgewinne zu den steuerfreien Vermögensgewinnen im Privatvermögen gehörten. Dieses unbefriedigende Ergebnis wird durch die Neufassung vermieden. Im übrigen erscheint es auch deshalb gerechtfertigt, hier einen Gewerbebetrieb zu fingieren, weil sich die bare-boat-Vercharterung von Schiffen grundlegend von den typischen Formen der Vermögensverwaltung unterscheidet. Gleiche Erwägungen treffen auch auf die Vermietung von Verkehrsflugzeugen zu.

In Nummer 2 ist die bisherige Einzelaufzählung der offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, in dem Oberbegriff „Personengesellschaft“ zusammengefaßt worden. Der bisherige zweite Halbsatz über die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft erhalten hat, ist zur besseren Übersicht in die neue Nummer 4 übernommen worden. Das gleiche gilt für § 15 Ziff. 3 zweiter Halbsatz EStG 1971.

Nach dem BFH-Urteil vom 13. März 1964 — BStBl III S. 359 — sind Verluste einer Kommanditgesellschaft, soweit sie anteilig auf einen Kommanditisten entfallen, diesem auch dann zuzurechnen, wenn sie seine Einlage übersteigen und sich dadurch für ihn ein negatives Kapitalkonto ergibt. Der Kommanditist kann dann diese Verluste gegen seine positiven Einkünfte verrechnen. Eine solche Verrechnung ist insbesondere für Steuerpflichtige mit hohem Einkommen von Vorteil, da sie zu einer erheblichen Milderung der Einkommensteuerprogression für die positiven Einkünfte führt.

Die Steuerreformkommission (vgl. Abschnitt V Tz. 333 ff. des Gutachtens) hält die steuerliche Berücksichtigung des auf einen Kommanditisten entfallenden Verlustes einer Kommanditgesellschaft bei dem Kommanditisten nicht für berechtigt, soweit der Verlust dessen Einlage übersteigt, weil der Kommanditist bei der Liquidation der Gesellschaft nur bis zur Höhe seiner Einlage haftet. Sie hat deshalb vorgeschlagen, den Verlustanteil eines Kommanditisten bei diesem nur bis zur Höhe seiner Einlage zum Abzug zuzulassen und den darüber hinausgehenden Verlustbetrag dem Komplementär zuzurechnen. Diesem Vorschlag folgt der Entwurf nicht.

Absatz 2 entspricht § 2 a EStG 1971.

Zu § 39 — Veräußerung und Aufgabe des Gewerbebetriebs

Die Vorschrift entspricht § 16 EStG 1971. Abgesehen von redaktionellen Änderungen sind die folgenden materiellen Änderungen vorhanden: In Absatz 2 ist klargestellt worden, daß bei der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs dem unmittelbaren Veräußerungsgewinn — Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und dem Buchwert des veräußerten Betriebsvermögens — noch der Unterschied zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert der nicht mitveräußerten Wirtschaftsgüter hinzuzurechnen ist.

Absatz 5 sieht zur Vermeidung einer doppelten Belastung von stillen Reserven mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer eine Anrechnung von Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn vor, wenn für den veräußerten Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil am Betriebsvermögen in den letzten fünf Jahren vor der Veräußerung Erbschaftsteuer angefallen ist. Dieser Anrechnung war bisher nur im Grundsatz bestimmt. Der Entwurf legt nunmehr auch fest, in welcher Höhe die Erbschaftsteuer anzurechnen ist. Die Regelung entspricht dabei der Anordnung in Abschnitt 139 Abs. 7 EStR.

Zu § 40 — Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung

Die Vorschrift entspricht § 17 EStG 1971. Sie erfaßt einen im Privatvermögen erzielten Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung. Ein solcher Veräußerungsgewinn erhöht die finanzielle Leistungsfähigkeit des Veräußerers, so daß seine Besteuerung gerechtfertigt ist.

Der Gesichtspunkt, daß Veräußerungsgewinne im privaten Bereich die finanzielle Leistungsfähigkeit des Veräußerers erhöhen, würde es an sich nahelegen, alle privaten Veräußerungsgewinne zur Einkommensteuer heranzuziehen. Eine solche theoretisch berechtigte Besteuerung ließe sich jedoch nicht realisieren. Es wäre praktisch nicht möglich, die Vielzahl der Veräußerungsvorgänge und -gewinne im privaten Bereich lückenlos zu erfassen (so auch die Steuerreformkommission Tz. II/43 ff. des Gutachtens). Die steuerliche Erfassung privater Veräußerungsgewinne muß deshalb auf die Fälle beschränkt bleiben, bei denen die Veräußerungsvorgänge verhältnismäßig leicht feststellbar und nachprüfbar sind, die Veräußerungsgewinne in der Regel einen erheblichen Umfang haben und bei denen besondere Gründe eine Besteuerung gebieten. Diese Voraussetzungen sind bei den Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung gegeben.

Die Besteuerung nach § 17 EStG 1971 bezweckte u. a. auch, die dem bisherigen System der Körperschaftsteuer immanente Doppelbelastung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft — zum einen mit Körperschaftsteuer bei der Gesellschaft und zum

anderen nach der Ausschüttung mit Einkommensteuer — auch für den Fall zu sichern, daß der Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in der Gesellschaft thesauriert wird. Der thesaurierte Gewinn erhöht das Betriebsvermögen der Gesellschaft und damit auch den inneren Wert der Anteile an der Gesellschaft. Er führt im Fall der Veräußerung der Anteile zu einem entsprechend höheren Veräußerungspreis und fließt damit in Gestalt dieses Veräußerungspreises den Gesellschaftern zu. Durch die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile nach § 17 EStG 1971 wird — wirtschaftlich gesehen — der nicht ausgeschüttete Gewinn einer Kapitalgesellschaft auch von der Einkommensteuer erfaßt und die o. a. Doppelbelastung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft auch für den Fall der Gewinnthesaurierung verwirklicht.

Durch die Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens wird die Doppelbelastung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft beseitigt. Bei Ausschüttung des Gewinns an die Anteilseigner wird die Körperschaftsteuer gemindert; die danach auf den Ausschüttungen noch lastende Körperschaftsteuer wird auf die Einkommensteuer der Anteilseigner angerechnet. Diese Körperschaftsteuerentlastung wird nicht wirksam, solange die Gewinne in der Kapitalgesellschaft thesauriert werden. Da dem Anteilseigner auch die bei der Gesellschaft thesaurierten Gewinne der Gesellschaft zustehen und an ihn ausgeschüttet werden können — die Ausschüttung erfolgt spätestens mit der Liquidation der Gesellschaft —, ruht die Körperschaftsteuerentlastung latent auch auf diesen Gewinnen und schlägt sich in einer Erhöhung des inneren Werts der Anteile an der Gesellschaft nieder. Dieser innere Wert wird realisiert, wenn die Anteile veräußert werden. Entsprechendes gilt für die in der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven. Das rechtfertigt die Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung auch nach Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens. Dem entspricht § 40.

Nach § 17 EStG 1971 werden bisher Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zum Privatvermögen gehören, nur besteuert, wenn ein Steuerpflichtiger an der Kapitalgesellschaft zu mehr als 25 v. H. beteiligt ist. Die Bundesregierung ist mit der Steuerreformkommission (vgl. Tz. II/113 des Gutachtens) der Auffassung, daß das besondere Interesse an und die Verbundenheit mit der Kapitalgesellschaft und die sich daraus ergebenden besonderen wirtschaftlichen Verhältnisse, die die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung rechtfertigen, nicht erst bei einer Beteiligung von 25 v. H., sondern schon bei einer geringeren Beteiligung vorliegen. Sie hält es deshalb für geboten, die für die Besteuerung maßgebende Beteiligungsgrenze von 25 v. H. auf 10 v. H. herabzusetzen. Bei einer Beteiligung von 10 v. H. hat ein Gesellschafter meist schon einen bestimmten Einfluß auf die Gesellschaft. Er kann z. B. eine Eingliederung der Gesellschaft in eine andere Gesellschaft oder eine Umwandlung der

Gesellschaft blockieren. Die Beteiligungsgrenze von 10 v. H. ist danach ein berechtigter Anknüpfungspunkt für den Beginn der Besteuerung bei einer Anteilsveräußerung.

Um eine rückwirkende Verschärfung zu vermeiden, ist in Absatz 2 Nr. 4 vorgesehen, daß bei Anteilen, die ein Steuerpflichtiger am 1. Januar 1975 besitzt und die allein durch die Herabsetzung der für die Erfassung maßgebenden Beteiligungsgrenze von 25 v. H. auf 10 v. H. der Besteuerung unterworfen werden, für die Berechnung des Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile vom 1. Januar 1975 anzusetzen ist.

Zu § 41 — Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

Die freiberufliche Tätigkeit wird bisher in § 18 EStG 1971 mit den Tätigkeiten als staatlicher Lotterieeeinnehmer, Testamentsvollstrecker, Vermögensverwalter, Aufsichtsratsmitglied u. ä. unter dem Oberbegriff „Selbständige Arbeit“ zusammengefaßt. Der Begriff der selbständigen Arbeit trifft jedoch nicht das Wesen der freiberuflichen Tätigkeit; denn auch eine gewerbliche Tätigkeit, z. B. die Tätigkeit eines selbständigen Handelsvertreters, kann eine selbständige Arbeitstätigkeit sein. Künftig wird deshalb von einer Verwendung des Begriffs „Selbständige Arbeit“ abgesehen. Die in § 18 EStG 1971 behandelten Einkünfte werden aufgeteilt: Die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit werden in § 41 behandelt; die übrigen bisher durch § 18 EStG 1971 geregelten Tatbestände — Tätigkeit der Lotterieeeinnehmer, Testamentsvollstrecker usw. — sind in die „Sonstigen Einkünfte“ (§ 58) übernommen worden.

Absatz 1 entspricht inhaltlich § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1971. Wie bisher wird die freiberufliche Tätigkeit nicht abstrakt umschrieben, sondern durch das Aufzählen von Berufen erläutert, deren spezifisches Merkmal die freiberufliche Tätigkeit ist. Diese Aufzählung ist nur beispielhaft. Es ist davon abgesehen worden, die Aufzählung zu erweitern, weil sie bei der Vielzahl der Tätigkeiten, die freiberuflich sein können, ohnehin nicht erschöpfend sein kann. Bei den Berufen, die noch als freiberufliche Tätigkeiten in Betracht kommen, handelt es sich zum Teil auch um solche, die nach der Ausbildung des Berufsträgers und der Art und Weise der Tätigkeit nicht so einheitlich geprägt sind, daß sie allein wegen der Berufsbezeichnung generell als freiberufliche Tätigkeit gewertet werden können. Es kommt hier weitgehend auf die Verhältnisse des Einzelfalls an. Deshalb kann nur die allgemeine Aussage gelten, daß zu der freiberuflichen Tätigkeit jede selbständige Berufstätigkeit gehört, die der Tätigkeit der in Absatz 1 Nr. 2 aufgeführten Personen ähnlich ist.

Zu § 42 — Veräußerung des der freiberuflichen Tätigkeit dienenden Betriebs

§ 42 entspricht § 18 Abs. 3 EStG 1972. Der Wortlaut der Vorschrift ist an die Terminologie des § 39 angepaßt worden.

Zu § 43 — Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

§ 43 bestimmt, welche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen sind. Er entspricht im wesentlichen § 13 EStG 1971. In Absatz 1 ist darauf verzichtet worden, den Obstbau, den Gemüsebau und die Baumschulen besonders aufzuführen, da diese Nutzungen zum Gartenbau gehören und dort bereits erfaßt sind. Eine Änderung der Rechtslage ist damit nicht verbunden. Zur Klarstellung wird in Absatz 2 bestimmt, daß auch die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft, die einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft unterhält, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind.

Der landwirtschaftliche Freibetrag in Höhe von 1200 bzw. 2400 DM wird aus systematischen Gründen nicht mehr bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, sondern bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abgezogen. Er entspricht damit in seiner systematischen Stellung dem Freibetrag für freie Berufe (§ 41 Abs. 3). Die Höhe des Gewinns aus einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft wird wie bisher durch den Freibetrag nicht berührt.

Die bisher in § 13 Abs. 4 EStG 1971 enthaltene Regelung — Stundung der Einkommensteuer bei Übertragung von Wirtschaftsgütern eines Einzelbetriebs auf eine Tierhaltungskooperation — ist nunmehr in § 182 enthalten.

Zu § 44 — Veräußerung und Aufgabe des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

Die Vorschrift entspricht § 14 EStG 1971. In Anlehnung an § 39 wird nunmehr ausdrücklich klargestellt, daß auch die Aufgabe des Betriebs und die Veräußerung des Anteils oder eines Teils des Anteils eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft, die einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 43 unterhält, wie eine Betriebsveräußerung zu werten sind.

Zu § 45 — Ermittlung des Gewinns aus Betrieben der Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen den Vorschriften des Gesetzes über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (GDL), das in dieser Form in das Einkommensteuergesetz übernommen wird. Um die Gewinnermittlung für die Masse der kleineren Landwirte sowohl im Interesse der Landwirtschaft als auch im Interesse der Finanzverwaltung so einfach wie möglich zu gestalten, ist eine Durchschnittssatzgewinnermittlung gerechtfertigt, die an die nach den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1964 durchgeführte Hauptfeststellung der Einheitswerte anknüpft, wie dies bereits nach den §§ 1 bis 10 GDL vorgesehen war.

Absatz 1 entspricht § 2 GDL. Nicht mehr erwähnt sind die Altanteilsleistungen, da sie nach dem BFH-Urteil vom 16. September 1965 (BStBl. III S. 706) — dessen Grundsätze aus Gründen der Gleichbehand-

lung auch bei der Gewinnermittlung nach § 45 angewandt werden müssen — nicht als Betriebsausgaben, sondern nur als Sonderausgaben abziehbar sind.

Absatz 2 enthält die Regelungen des § 3 GDL über die Ermittlung des Ausgangswerts und des Grundbetrags. Im GDL war vorgeschrieben, daß Gewinne aus Sonderkulturen, Gartenbau und Weinbau nur dann durch den Gewinn nach Durchschnittssätzen abgegolten waren, wenn die hierfür nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten Werte 8000 DM nicht übersteigen. Durch das Gesetz zur Änderung und Ergänzung bewertungsrechtlicher Vorschriften und des Einkommensteuergesetzes vom 22. Juli 1970 (Bundesgesetzbl. I S. 1118) sind die für die Hauptfeststellung 1964 maßgebenden Ertragswerte der Sonderkulturen und des Obstbaues um 50 bis 80 v. H. gesenkt worden. Als Auswirkung dieser Maßnahme mußte die Wertgrenze des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und § 3 Abs. 1 Nr. 3 GDL — jetzt § 45 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c EStG — von 8000 auf 4000 DM herabgesetzt werden. Weil der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft auch für gemischte Betriebe nur einheitlich ermittelt werden kann, wird klargestellt, daß Gewinne aus größeren Flächen von Sonderkulturen, Gartenbau, Weinbau und aus forstwirtschaftlich genutzten Flächen in die Zuschlagsregelung des § 45 Abs. 5 einzubeziehen sind.

Die Verpachtung oder Zupachtung landwirtschaftlicher Flächen wurde bisher weder beim Verpächter noch beim Pächter berücksichtigt, wenn die verpachtete bzw. zugepachtete Fläche nicht größer als 2 Hektar war (§ 3 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 2, § 5 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 GDL). Die Erfahrungen mit diesen auch im Rahmen des § 12 GDL anzuwendenden Regelungen haben gezeigt, daß sie insgesamt nicht zu der gewünschten Vereinfachung, sondern eher zu einer Komplizierung führen, da häufig auch Flächen mit Sonderkulturen usw. zugepachtet werden, und die unterschiedliche Behandlung der Pachtzinsen zu einer Aufteilung zwingt. Die betreffenden Vorschriften sind deshalb nicht übernommen worden.

Für Flächen, die bei der Einheitsbewertung als Grundvermögen bewertet sind, war bisher nach § 3 Abs. 5 GDL für Zwecke der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ein „Ersatzeinheitswert“ nach den Grundsätzen für die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zu ermitteln. Aus Gründen der Vereinfachung sollen solche Grundstücke künftig wie zugepachtete Flächen behandelt werden, für die kein besonderer Vergleichswert besteht: die Erhöhung des Vergleichswerts ist nach dem Hektarwert zu errechnen, der für den eigenen Betrieb zugrunde gelegt worden ist. Lediglich in den Fällen, in denen für den eigenen Betrieb kein Vergleichswert der jeweiligen Nutzung besteht, soll der Hektarwert für das betreffende Grundstück maßgebend sein.

Absatz 3 enthält Vorschriften über die Bewertung der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und der im Betrieb beschäftigten Angehörigen. Die Wertansätze wurden gegenüber dem GDL etwas erhöht; wegen der gleichzeitigen Begrenzung der anzusetzenden Zahl von Vollarbeitskräften auf 0,07 Voll-

Arbeitskräfte je Hektar der landwirtschaftlichen Nutzung wird sich jedoch beim einzelnen Betrieb etwa derselbe Wertansatz für die Arbeitsleistung ergeben wie nach dem GDL. Die Bundesregierung behält sich vor, die Wertansätze zu einem späteren Zeitpunkt insbesondere unter dem Gesichtspunkt einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung der nichtbuchführenden und der buchführenden Landwirte zu überprüfen und gegebenenfalls eine Erhöhung vorzuschlagen.

Bei der Berechnung der zu berücksichtigenden Zahl von Vollarbeitskräften wurde bisher auch das Geringstland in die hierfür maßgebende Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung einbezogen. Da die Bewirtschaftung von Geringstland in der Regel keinen nennenswerten Einsatz von Arbeitskräften erfordert, soll es künftig bei der genannten Berechnung außer Ansatz bleiben.

Durch die fortschreitende Modernisierung der landwirtschaftlichen Betriebe hat sich die Zahl der Arbeitskräfte, die zur Bewirtschaftung einer bestimmten Fläche erforderlich sind, weiter verringert. Deshalb ist die zu berücksichtigende Zahl von Vollarbeitskräften von 0,1 auf 0,07 je Hektar herabgesetzt worden.

Absatz 4 regelt, wie gezahlte Pachtzinsen zu behandeln sind. Wegen der Änderungen bei der Behandlung von Pachtzinsen für unter 2 Hektar große Flächen wird auf die Ausführung zu Absatz 2 verwiesen. Vereinnahmte Pachtzinsen sind, wenn sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören, wie schon nach dem GDL durch einen Zuschlag zu erfassen.

Absatz 5 faßt die §§ 6 (Zuschläge für mehrere Jahre) und 8 GDL (Zuschläge für einzelne Jahre) aus Gründen der Vereinfachung zusammen. Die Vorschrift enthält außerdem die Regelungen über Zuschläge bei forstwirtschaftlicher Nutzung und bei den in Absatz 2 Nr. 1 Buchstabe c genannten Sonderkulturen usw., wenn die Wertgrenze von 4000 DM überschritten ist. Die Erträge aus den in Absatz 5 genannten Nutzungen, Nutzungsteilen, Wirtschaftsgütern und Betriebsvorgängen sind besonders zu ermitteln und durch einen Zuschlag zu erfassen. Negative Erträge sind mit positiven Erträgen zu verrechnen und führen zu einer Minderung des Zuschlags oder zu einem Abschlag.

Nicht in § 45 aufgenommen wurden die Regelungen des GDL über die Geltungsdauer der Gewinnermittlung (§ 7 GDL) und der Steuerfestsetzung (§ 9 GDL) sowie über den Steuererlaß in außergewöhnlichen Fällen (§ 10 GDL). Bei gleichbleibenden Verhältnissen ergibt sich nach der Durchschnittsatz-Gewinnermittlung auch ein gleichhoher Gewinn, ohne das es hierzu einer besonderen, dem § 7 GDL entsprechenden Vorschrift bedarf. Im übrigen hat § 7 GDL seine Bedeutung für die Praxis als Folge des fortschreitenden Strukturwandels in der Landwirtschaft fast völlig verloren, da sich in nahezu allen Betrieben zumindest einer der Faktoren, die den Durchschnittsatzgewinn beeinflussen, jeweils gegenüber dem Vorjahr ändert (z. B. Änderung des Einheitswerts, der zugepachteten oder verpachteten Flächen, des Arbeitskräfte-Einsatzes oder der Zuschläge nach

§ 45 Abs. 5, Inanspruchnahme des Abzugs nach § 179). In verstärktem Maße gilt dies für die Steuerfestsetzung für mehrere Jahre (§ 9 GDL). Die Vorschrift des § 10 GDL hatte bisher nur deklaratorische Bedeutung, da sich die Möglichkeit des Steuererlasses in außergewöhnlichen Fällen bisher bereits nach der Abgabenordnung ergab.

Zu § 46 — Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen und den Werbungskosten

Die Vorschrift enthält die Grundsätze über die Ermittlung der sog. Überschubeinkünfte. Zu diesen Einkünften gehören wie bisher (§ 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG 1971) die Einkünfte aus den in § 4 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 genannten Einkunftsarten.

Absatz 1 entspricht sachlich § 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG 1971. Die Fassung dieser Vorschrift macht jedoch deutlich, daß „Einkünfte“ sowohl positive als auch negative Ergebnisse sein können.

In Absatz 2 wird klargestellt, daß die steuerfreien Einnahmen und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen von vornherein nicht in das Besteuerungsverfahren einzubeziehen sind. Außerdem sind Beträge, die der Steuerpflichtige für einen anderen einnimmt und ausgibt, sowie Darlehensvorgänge weder als Einnahmen noch als Werbungskosten zu erfassen.

Zu § 47 — Einnahmen

Die Vorschrift definiert den Begriff „Einnahmen“ und regelt deren Bewertung, soweit sie nicht in Geld bestehen.

Absatz 1 Satz 1, der bestimmt, was Einnahmen sind, entspricht inhaltlich § 8 Abs. 1 EStG 1971. Die Vorschrift wurde jedoch sprachlich verbessert. Anstelle des Begriffs „Güter, die in Geld bestehen“ wurde der weiterreichende Begriff „Wirtschaftsgüter“ verwendet. Zusätzlich sind die „geldwerten Vorteile“ zur Begriffsbestimmung der Einnahmen aufgenommen worden, weil es bei ihnen im Einzelfall streitig sein kann, ob sie von dem Begriff „Wirtschaftsgüter“ gedeckt werden. Der Einnahmegriff setzt im übrigen stets eine Bereicherung des Steuerpflichtigen, d. h. einen „Zufluß“ voraus. Der Zufluß kann sowohl in einer Vermögensmehrung als auch in einer Ausgabenersparnis bestehen. Satz 2 ordnet die auf früheren Werbungskosten beruhenden Bezüge den Einnahmen zu. Hierdurch wird klargestellt, daß z. B. Leistungen aus Versicherungen, bei denen die Beiträge zu den Werbungskosten gehören (vgl. § 48 Abs. 2 Nr. 3), entsprechend der Systematik des Gesetzes einkommensteuerlich relevante Einnahmen darstellen. Darüber hinaus werden die erstatteten Werbungskosten den Einnahmen zugeordnet. Diese Bestimmung stellt das Gegenstück zu § 48 Abs. 4 dar, wonach erstattete Einnahmen den Werbungskosten zugeordnet werden. Durch diese Regelungen werden nach der einen oder anderen Seite rückgängig gemachte Vorgänge systemgerecht und verfahrensmäßig einfach eingeordnet.

Absatz 2, der die Bewertung der nicht in Geld bestehenden Einnahmen regelt, entspricht sachlich § 8 Abs. 2 EStG 1971. Durch Satz 2 wird klargestellt,

daß der Bewertungsmaßstab nicht nur für Sachbezüge, sondern auch für andere geldwerte Vorteile gilt.

Zu § 48 — Werbungskosten

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 9 EStG 1971.

Absatz 1 enthält eine neue, mit der Definition des Begriffs „Betriebsausgaben“ (§ 16 Abs. 1) abgestimmte Definition des Begriffs „Werbungskosten“. Hiernach kommt es für die Einordnung von Aufwendungen als Werbungskosten grundsätzlich nur darauf an, ob die Aufwendungen durch die Einnahmeerzielung veranlaßt sind. Die Einnahmeerzielung muß der auslösende Beweggrund für die Leistung der Aufwendungen sein. Dabei ist es gleichgültig, ob die Einnahmen schon erzielt worden sind, gerade erzielt werden oder noch erzielt werden sollen. Es sind daher wie bisher auch sog. „nachträgliche“ und „vorweggenommene“ Werbungskosten anzuerkennen.

Die neue Begriffsbestimmung gewährleistet, daß Betriebsausgaben und Werbungskosten gegenüber den Lebenshaltungskosten einheitlich abgegrenzt werden. Die Änderung der Definition hat jedoch insoweit nur klarstellende Bedeutung, weil nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch bisher schon Betriebsausgaben und Werbungskosten gegenüber den Lebenshaltungskosten einheitlich abzugrenzen waren. Außerdem wird klargestellt, daß die entstandenen Werbungskosten um entsprechende Ersatzleistungen, die nicht als Einnahmen einkommensteuerlich erfaßt werden — z. B. Zinszuschüsse i. S. des § 6 Abs. 8 Nr. 6 — gemindert werden.

Absatz 2 enthält wie § 9 EStG 1971 eine die Begriffsbestimmung der Werbungskosten ergänzende Aufzählung typischer Werbungskosten. Daneben sind die Aufwendungen, die fast ausschließlich bei Arbeitnehmern anfallen, in einer besonderen Vorschrift (§ 53) zusammengefaßt worden.

Nummer 1 entspricht § 9 Abs. 1 Ziff. 3 EStG 1971.

Nummer 2 entspricht im wesentlichen § 9 Abs. 1 Ziff. 7 EStG 1971; sie bestimmt, daß als Werbungskosten auch Abschreibungen und erhöhte Abschreibungen bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 zu berücksichtigen sind. Wie die Abschreibungen zu bemessen sind, ergibt sich aus § 49. Ob und in welcher Höhe bei einzelnen Wirtschaftsgütern oder Ausbauten und Erweiterungen an Wirtschaftsgütern erhöhte Abschreibungen zu berücksichtigen sind, ist in den §§ 167 ff. geregelt. Bei Wirtschaftsgütern, die mehreren Beteiligten zuzurechnen sind, können gegenwärtig erhöhte Absetzungen in bestimmten Fällen von den einzelnen Beteiligten in unterschiedlicher Höhe in Anspruch genommen werden. Diese Möglichkeit stellt eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, daß die Abschreibungen für ein Wirtschaftsgut nur einheitlich vorgenommen werden können. Was für die Abschreibungen gilt, muß auch für die an deren Stelle tretenden erhöhten Abschreibungen gelten. Deshalb, aber auch aus Gründen der Vereinfachung, wird in Satz 2 bestimmt, daß erhöhte Abschreibungen ebenso wie die normalen Abschreibungen von

allen Beteiligten nur einheitlich in Anspruch genommen werden können.

Nummer 3 entspricht im wesentlichen § 9 Abs. 1 Ziff. 2 EStG 1971; die Vorschrift ist lediglich verallgemeinert worden.

Nummer 4 entspricht sachlich § 9 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1971. Die Vorschrift ist jedoch konkreter gefaßt und sprachlich verbessert worden.

Absatz 3 enthält Einschränkungen des Werbungskostenbegriffs.

Nummer 1 schränkt den Werbungskostenbegriff gegenüber dem Betriebsausgabenbegriff ein. Die Vorschrift bestimmt, daß Anschaffungs- und Herstellungskosten für nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Anschaffungs- und Herstellungskosten für abnutzbare Wirtschaftsgüter sind dagegen nach Absatz 2 Nr. 2 im Rahmen der Abschreibungen und erhöhten Abschreibungen berücksichtigungsfähig. Die Einschränkung gegenüber dem Betriebsausgabenbegriff ist sachlich geboten, weil im Rahmen der Gewinnermittlung auch die Betriebsvermögensmehrungen als Einkünfte erfaßt werden.

Nummer 2 überträgt das Abzugsverbot für bestimmte Betriebsausgaben auf den Werbungskostenbereich. Die nicht übernommenen Abzugsverbote des § 17 Nr. 5 und 6 enthält im einzelnen § 55.

Absatz 4 stellt klar, daß erstattete Einnahmen begrifflich zu den Werbungskosten gehören. Die Regelung erlaubt eine systemgerechte und verfahrensmäßig einfache Einordnung der von ihr erfaßten Vorgänge (vgl. hierzu die Begründung zu § 47 Abs. 1 Satz 2). Sie soll jedoch nicht so weit gehen, daß sie den Steuerpflichtigen gegenüber einem anderen Steuerpflichtigen, der von vornherein geringere Einnahmen bezogen hat, schlechter stellt. Aus diesem Grunde ist die Anrechnung eines Werbungskosten-Pauschbetrags oder Pauschsatzes ausgeschlossen. Für das geltende Recht waren entsprechende Anordnungen im Verwaltungswege getroffen worden. Nach Satz 2 soll die Regelung im übrigen dann nicht angewendet werden, wenn die Erstattung im Wege der Verrechnung mit anderen Einnahmen vorgenommen wird. In diesem Fall sollen die nach der Verrechnung verbleibenden Einnahmen erfaßt werden. Durch diese Ausnahmenvorschrift wird insbesondere ermöglicht, daß bei Arbeitslohnkürzungen durch den Arbeitgeber nur der gekürzte Arbeitslohn der Lohnsteuer unterworfen zu werden braucht.

Zu § 49 — Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören

Die Vorschrift regelt, wie die Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern zu bemessen sind, die der Erzielung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen (§ 47) dienen. Wie bisher gelten im wesentlichen dieselben Grundsätze wie für die Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens. Aus der sinngemäßen Anwendung der §§ 33 bis 37 ergibt sich, daß — im Gegensatz zum geltenden Recht — künftig im Bereich der nichtbetrieblichen Einkünfte auch von der Vereinfachungsregelung für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung (§ 33 Abs. 5) und

von der Möglichkeit der Sofortabschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 37 Abs. 2) Gebrauch gemacht werden kann. Für die Erweiterung des Anwendungsbereichs dieser Vorschriften sprechen insbesondere Gründe der Gleichbehandlung und der Vereinfachung. Wegen der übrigen Änderungen, die sich als Folge der neuen Abschreibungsvorschriften im betrieblichen Bereich ergeben, wird auf die Begründung zu §§ 33 bis 37 verwiesen.

Absatz 2 hat nur Bedeutung für bewegliche Wirtschaftsgüter. Bei diesen sind im betrieblichen Bereich degressive Abschreibungen zulässig. Der Ausschluß der degressiven Abschreibungen für den nichtbetrieblichen Bereich entspricht dem geltenden Recht (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG 1971). Für Gebäude und andere unbewegliche sowie für immaterielle Wirtschaftsgüter ergibt sich das Verbot der degressiven Abschreibung bereits aus der in Absatz 1 vorgesehenen sinngemäßen Anwendung der §§ 34 und 35.

Die Absätze 3 bis 5 enthalten Sondervorschriften über die Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die

- aus einem Betrieb entnommen worden sind,
- bisher bei der Ermittlung von im Inland zu besteuern den Einkünften nicht berücksichtigt worden sind,
- unentgeltlich erworben worden sind, oder
- vom Steuerpflichtigen vor der Währungsumstellung angeschafft oder hergestellt worden sind.

Regelungen für diese Fälle sind deshalb erforderlich, weil sich insoweit die Höhe der Abschreibungen nicht aus der sinngemäßen Anwendung der §§ 33 bis 37 ergibt. Die Regelungen entsprechen mit Ausnahme der Vorschriften über die Abschreibungen bei aus einem Betriebsvermögen entnommenen Gebäuden, die den Änderungen bei den Gebäudeabschreibungen angepaßt sind, dem geltenden Recht.

Absatz 6 entspricht § 11 d Abs. 2 EStDV 1971.

Im betrieblichen Bereich sind die Abschreibungen nach § 37 Abs. 2 bei geringwertigen Wirtschaftsgütern nur zulässig, wenn das Verzeichnis nach § 37 Abs. 3 geführt wird oder wenn die darin geforderten Angaben aus der Buchführung oder dem nach § 21 Abs. 5 zu führenden Verzeichnis ersichtlich sind. Da geringwertige Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen nur selten veräußert werden, ein Veräußerungsgewinn grundsätzlich nicht zu versteuern ist und das Vorhandensein geringwertiger Wirtschaftsgüter auch bei anderen Steuern (z. B. bei der Vermögensteuer) ohne wesentliche Auswirkung bleibt, erscheint es nicht erforderlich, die Führung des nach § 37 Abs. 3 vorgeschriebenen Verzeichnisses auch für den nichtbetrieblichen Bereich vorzuschreiben. Absatz 7 sieht deshalb vor, daß § 37 Abs. 3 im privaten Bereich nicht anzuwenden ist.

Zu § 50 — Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Die Vorschrift besagt, wie sich die Einkünfte aus selbständiger Arbeit bestimmen.

Absatz 1 enthält die begriffliche Abgrenzung dieser Einkünfte. Dabei wird die bisherige Abgrenzung in § 19 Abs. 1 EStG 1971, die an eine beispielhafte Aufzählung typischer Einnahmen aus nichtselbstän-

diger Arbeit anknüpft, nicht übernommen. Anknüpfungsmerkmal ist nunmehr die Quelle, aus der die Einnahmen bezogen werden. Die Quelle dieser Einnahmen ist das Dienstverhältnis. Dabei wird klargestellt, daß nicht nur Einnahmen aus gegenwärtigen und früheren Dienstverhältnissen, sondern auch — entsprechend der bisherigen Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis — Einnahmen aus zukünftigen Dienstverhältnissen zu berücksichtigen sind.

Absatz 2 Satz 1 enthält die Definition des Begriffs „Dienstverhältnis“. Diese Begriffsbestimmung folgt im wesentlichen § 1 Abs. 3 LStDV 1971. Hierbei wird daran festgehalten, daß der einkommensteuerrechtliche Arbeitnehmerbegriff gegenüber ähnlichen Begriffen in anderen Rechtsgebieten weiter gefaßt sein muß, um z. B. die Einkünfte der in Spitzenstellungen von Wirtschaft und Verwaltung stehenden Personen der Einkunftsart „nichtselbständige Arbeit“ zuordnen zu können. Für das Steuerrecht, das die tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgänge erfassen will, kann es auch nicht darauf ankommen, ob ein Dienstverhältnis vertraglich vereinbart worden ist. Die Begriffsumschreibung hebt dementsprechend auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ab. Hinsichtlich der Spitzenkräfte in Wirtschaft und Verwaltung wird dem Umstand Rechnung getragen, daß sie zwar für einen Arbeitgeber Arbeit leisten oder ihm ihre Arbeitsleistung schulden, aber nicht notwendig unter der Leitung des Arbeitgebers stehen und weisungsgebundene Arbeit verrichten. Ein Dienstverhältnis wird in diesen Fällen deshalb angenommen, wenn die Spitzenkräfte in den Betrieb oder die Verwaltung des Arbeitgebers „eingeordnet“ sind. Die Einordnung muß außerdem immer dann entscheidend sein, wenn die Arbeitsleistung unabhängig von Einzelweisungen des Arbeitgebers in örtlicher Entfernung von ihm oder im wissenschaftlichen Bereich erbracht wird. Nach Satz 2 wird ein Dienstverhältnis fingiert, wenn eine Person Einnahmen aus einem früheren oder einem zukünftigen Dienstverhältnis sowie als Rechtsnachfolger eines Arbeitnehmers bezieht. Diese über das gegenwärtige Dienstverhältnis hinausgehende Begriffsbestimmung hat insbesondere Bedeutung für die Erhebung der Lohnsteuer, da in allen Fällen, in denen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt werden, der Steuerpflichtige als „Arbeitnehmer“ qualifiziert werden kann.

Absatz 3 umschreibt sowohl den Arbeitnehmerbegriff wie auch den Arbeitgeberbegriff nach den ihnen durch die Bestimmung des Dienstverhältnisses zugewiesenen Sinngehalten.

Zu § 51 — Arbeitslohn

Absatz 1 entspricht im wesentlichen § 19 Abs. 1 EStG 1971. Er enthält eine umfassende Beschreibung des Begriffs „Arbeitslohn“. Nach dem Vorbild des § 2 Abs. 1 Satz 3 LStDV 1971 wird durch Satz 1 klargestellt, daß Form und Bezeichnung von Einnahmen für ihre Einordnung unter den Arbeitslohnbegriff unerheblich sind. Ergänzend wird klargestellt, daß auch Einnahmen, die nicht unmittelbar aus einem Dienstverhältnis, sondern lediglich im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis — z. B. Trinkgelder

— fließen, zum Arbeitslohn gehören. Satz 2 enthält nach dem Vorbild des § 19 Abs. 1 Satz 1 eine beispielhafte Aufzählung von Einnahmen, die typischerweise zum Arbeitslohn gehören.

Absatz 2 ergänzt die in Absatz 1 enthaltene Aufzählung typischer Formen des Arbeitslohns.

Nummer 1 macht deutlich, daß sogenannte Netto-lohnvereinbarungen auf die Einkommensbesteuerung ohne Einfluß bleiben; die vom Arbeitgeber übernommenen Abgaben und Beiträge, die der Arbeitnehmer aufgrund einer eigenen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten hat, gehören stets zum Arbeitslohn.

Nummer 2 bestimmt, daß auch Aufwendungen des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung des Arbeitnehmers in voller Höhe zum Arbeitslohn gehören. Der Arbeitnehmer wird so gestellt, als ob der Arbeitgeber ihm die Aufwendungen für eine eigene Zukunftsvorsorge ersetzt hätte. Dies soll jedoch nicht in den Fällen gelten, in denen der Arbeitgeber lediglich eine sogenannte Rückdeckungsversicherung abgeschlossen hat, aus der er allein bezugsberechtigt ist.

Absatz 3 ergänzt die in den Absätzen 1 und 2 enthaltene positive Abgrenzung des Arbeitslohnbegriffs durch einen Negativkatalog.

Nummer 1 enthält eine Bestimmung, die inhaltlich bereits in § 2 Abs. 2 Ziff. 2 LStDV 1971 enthalten ist. Sie verdeutlicht, daß z. B. Pensionen aus einer betrieblichen Pensionskasse und Renten aus der gesetzlichen Sozialversicherung nicht zum Arbeitslohn gehören.

Nummern 2 und 3 entsprechen § 3 Ziff. 50 EStG 1971. Diese Vorschriften verdeutlichen für den Arbeitnehmerbereich die in § 46 Abs. 4 Nr. 2 enthaltene allgemeine Regelung, nach der durchlaufende Gelder bei der Besteuerung außer Ansatz bleiben.

Nummer 4 stellt entsprechend den von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung praktizierten Grundsätzen klar, daß sogenannte Gelegenheitsgeschenke nicht zum Arbeitslohn gehören. Ergänzend werden im Rahmen der bisher schon geltenden betragsmäßigen Begrenzungen die Heirats- und Geburtsbeihilfen, deren Steuerfreiheit bisher in § 3 Ziff. 15 EStG 1971 geregelt war, sowie die Jubiläumszuwendungen, die bisher nach § 5 LStDV 1971 steuerfrei waren, besonders aufgeführt.

Nummer 5 grenzt in Anlehnung an die Ergebnisse der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung die sogenannten Annehmlichkeiten vom Arbeitslohn ab. Hierbei werden in Weiterführung der bisherigen Verwaltungsregelungen die Überlassung von Getränken und Genußmitteln an den Arbeitnehmer zum Verbrauch im Betrieb, die übliche Überlassung von Arbeitsmitteln an den Arbeitnehmer zur privaten Benutzung im Betrieb und die üblichen Sachleistungen an den Arbeitnehmer bei Betriebsveranstaltungen besonders als Annehmlichkeiten aufgeführt. Für die üblichen Sachleistungen des Arbeitgebers bei Betriebsveranstaltungen wird aus Vereinfachungsgründen eine neue betragsmäßige Grenze von 80,— DM eingeführt, die sich auf die gesamten Aufwendungen des Arbeitgebers bezieht. Dadurch wird eine

bisher erforderliche Differenzierung der Aufwendungen danach, ob sie den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltungen betreffen oder nicht, vermieden.

Absatz 4 enthält besondere Bewertungsvorschriften für den nicht in Geld bestehenden Arbeitslohn.

Nummer 1 enthält die Ermächtigung, für die Bewertung von Sachbezügen Durchschnittswerte oder Erfahrungswerte festzusetzen. Diese Ermächtigung soll insbesondere im Hinblick auf das Lohnsteuerverfahren eine einheitliche Erfassung bestimmter Sachbezüge ermöglichen. Insbesondere soll die bisher in § 3 Abs. 2 LStDV 1971 enthaltene Möglichkeit erhalten bleiben, für Unterkunft und Verpflegung landeseinheitliche Sachbezugswerte festzusetzen. Abweichend von der bisherigen Praxis wird für die Festsetzung der Sachbezugswerte die Form der Rechtsverordnung vorgeschrieben. Denn da die Sachbezugswerte die Höhe der Besteuerung betreffen, bedürfen sie nach Artikel 2 Abs. 1 GG der Normierung.

Nummer 2 übernimmt die bisher von der Rechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung angewendeten Grundsätze, wonach in bestimmtem Rahmen sogenannte Arbeitnehmerrabatte nicht als geldwerte Vorteile und damit nicht als Arbeitslohn zu erfassen sind. Dabei wird klargestellt, daß Rabatte bei hochwertigen Gebrauchsgütern jährlich nur einmal — z. B. nicht beim Zweitauto — steuerfrei sind.

Nummer 3 übernimmt eine von der Finanzverwaltung bisher praktizierte Regelung, wonach bei Werks- und Dienstwohnungen ein Unterschied zwischen der ortsüblichen Miete und der tatsächlichen Miete bis zu 40 DM monatlich aus Vereinfachungsgründen nicht als Arbeitslohn erfaßt wird.

Nummer 4 übernimmt die bisherige Verwaltungsregelung, nach der bei der Gewährung von Mahlzeiten ein Unterschied zwischen dem ortsüblichen Mittelpreis und dem Entgelt des Arbeitnehmers von 1,50 DM aus Vereinfachungsgründen nicht als Arbeitslohn erfaßt wird.

Zu § 52 — Freibeträge vom Arbeitslohn

Absatz 1, der den sogenannten Versorgungs-Freibetrag regelt, entspricht § 19 Abs. 3 EStG 1971. Zur Abmilderung der Belastungsunterschiede bei der Besteuerung von Pensionen einerseits und Sozialversicherungsrenten andererseits soll der Hundertsatz des Freibetrags von 25 v. H. auf 40 v. H. und der Höchstbetrag von 2 400 DM auf 4 800 DM jährlich erhöht werden.

Absatz 2, der den sogenannten Weihnachts-Freibetrag enthält, entspricht § 3 Ziff. 17 EStG 1971. Die Vorschrift ist in Satz 2 klarer gefaßt als bisher und in Satz 3 durch eine Konkurrenzregelung zum Versorgungsfreibetrag ergänzt worden.

Zu § 53 — Werbungskosten der Arbeitnehmer

Absatz 1 ergänzt die beispielhafte Aufzählung von Werbungskosten in § 50 Abs. 2 durch eine weitere Aufzählung der bei Arbeitnehmern typischen Werbungskosten. Dabei werden die Werbungskosten

zum Teil durch die Festsetzung von Pauschbeträgen der Höhe nach begrenzt und Ermächtigungen für die Festsetzung von Höchstbeträgen oder Pauschalen vorgesehen.

Nummer 1 regelt die Anerkennung von Reisekosten. Entsprechende Regelungen waren bisher nur im Verwaltungswege getroffen worden. Nunmehr wird eine eindeutige Rechtsgrundlage geschaffen. Die Regelung enthält eine Abgrenzung der Begriffe „Dienstreise“ und „Dienstgang“, die sich eng an die geltende Verwaltungsregelung anschließt, jedoch zur Vereinfachung für bestimmte Ausnahmefälle auf Sondervorschriften verzichtet. Die Vorschrift enthält die Ermächtigung, entsprechend der bisherigen Praxis für bestimmte Aufwendungen Pauschbeträge festzusetzen, um damit den Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen entbehrlich zu machen. Für die Festsetzung der Pauschbeträge wird abweichend von der bisherigen Praxis die Form der Rechtsverordnung vorgeschrieben. Denn da die Pauschbeträge die Höhe der Besteuerung betreffen, bedürfen sie nach Artikel 2 Abs. 1 GG der Normierung. Daneben wird vorgeschrieben, für die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen Höchstbeträge durch Rechtsverordnung festzusetzen, um eine mißbräuchliche Inanspruchnahme des Werbungskostenabzugs für nichtberücksichtigungsfähige Bewirtungskosten auszuschließen.

Nummer 2 regelt die Anerkennung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; sie entspricht inhaltlich § 9 Abs. 1 Ziff. 4 und Abs. 2 EStG 1971. Die Vorschrift ist redaktionell neu gefaßt und in ihrem Satz 4 durch eine bisher schon kraft Verwaltungsanordnung bestehende Regelung ergänzt worden.

Nummer 3, die die Anerkennung von Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung enthält, entspricht weitgehend § 9 Abs. 1 Ziff. 5 EStG 1971. Gegenüber der bisherigen Regelung wird jedoch die begriffliche Abgrenzung der doppelten Haushaltsführung verbessert. Im übrigen enthält die Vorschrift nunmehr eine eindeutige Rechtsgrundlage für die Festsetzung von Pauschbeträgen, die sich in der bisherigen Besteuerungspraxis im Sinne einer Vereinfachung bewährt haben. Wegen der Form der Festsetzung siehe die Begründung zu Nummer 1.

Nummer 4 sieht die Anerkennung von Mehraufwendungen für eine doppelte Unterkunft als Werbungskosten vor. Die Regelung betrifft Fälle, in denen eine doppelte Haushaltsführung nicht vorliegt. Nach der Rechtsprechung kann insoweit die Anerkennung von Werbungskosten in der Regel nicht versagt werden. Es erscheint deshalb zweckmäßig, den in Betracht kommenden Bereich und die berücksichtigungsfähigen Werbungskosten gesetzlich typisierend abzugrenzen. Die Vorschrift schließt sich an eine bisher im Verwaltungsweg getroffene Regelung an.

Nummer 5, die die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen für Arbeitnehmer mit ständig wechselnden Einsatzstellen betrifft, folgt ebenfalls einer bisher im Verwaltungsweg getroffenen Regelung. Die Vorschrift sieht vor, daß bei einer mehr

als zehnstündigen Abwesenheitsdauer des Arbeitnehmers von seiner Wohnung ein Verpflegungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 5 DM arbeitstäglich zu berücksichtigen ist. Die Berücksichtigung dieses Pauschbetrags setzt den Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen nicht voraus, die Anerkennung etwaiger höherer Verpflegungsaufwendungen ist ausgeschlossen.

Nummer 6 regelt entsprechend der bisherigen Finanzrechtsprechung die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen mehr als zwölf Stunden von seiner Wohnung abwesend ist. Die Anerkennung von Werbungskosten setzt in diesen Fällen voraus, daß die ungewöhnlich lange berufliche Inanspruchnahme des Arbeitnehmers zu den Wesensmerkmalen seines Dienstverhältnisses gehört. Die Zwölf-Stunden-Grenze muß daher an mehr als der Hälfte der jährlichen Arbeitstage in dem jeweiligen Dienstverhältnis überschritten werden. Die berücksichtigungsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen werden typisierend auf einen Betrag von 3 DM arbeitstäglich fixiert. Die Anerkennung etwaiger höherer Mehraufwendungen ist ausgeschlossen.

Nummer 7 entspricht sachlich § 9 Abs. 1 Ziff. 6 EStG 1971. Ergänzend wird klargestellt, daß die Vorschriften über Abschreibungen und erhöhte Abschreibungen zu beachten sind.

Nummer 8 stellt klar, daß auch Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu den Werbungskosten gehören können. Voraussetzung ist jedoch, daß das Arbeitszimmer ausschließlich für berufliche Zwecke benutzt wird.

Nummer 9 ergänzt die Aufzählung der Werbungskosten um die Fortbildungskosten. Hierdurch wird klargestellt, daß Ausbildungskosten nicht zu den Werbungskosten gehören.

Durch Nummer 10 wird der Werbungskostenkatalog um die bei einem dienstlich veranlaßten Wohnungswechsel entstehenden Umzugskosten ergänzt. Die Vorschrift läßt zu, daß zur Feststellung der Umzugskosten die entsprechenden beamtenrechtlichen Vorschriften angewendet und damit beamtenrechtlich vorgesehene Pauschalen anerkannt werden können.

Absatz 2 stellt klar, daß steuerfreie Ersatzleistungen des Arbeitgebers die entstandenen Werbungskosten mindern. Für das geltende Recht ergibt sich dies aus § 3 c EStG 1971.

Absatz 3 Satz 1 sieht die unveränderte Beibehaltung des in § 9 a Ziff. 1 EStG 1971 enthaltenen Werbungskosten-Pauschbetrags von 564 DM vor. Eine Erhöhung dieses Pauschbetrags erscheint insbesondere im Hinblick auf die durch § 56 eröffnete Möglichkeit des umfassenden Werbungskostenersatzes durch den Arbeitgeber nicht geboten. Eine Erhöhung wäre mit erheblichen Steuermindereinnahmen verbunden. Wegen der für die einzelnen Steuerpflichtigen sehr unterschiedlichen Freibetragswirkung der Pauschbeträge bestehen gegen eine Erhöhung des Pauschbetrags auch im Hinblick auf den Grundsatz

der gleichmäßigen Besteuerung Bedenken. Satz 2 enthält eine Ermächtigung, für bestimmte Berufsgruppen besondere Werbungskosten-Pauschsätze festzusetzen. Derartige Pauschsätze sind bisher bereits im Verwaltungswege festgesetzt worden und haben sich unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung bewährt. Wegen der Form der Festsetzung siehe die Begründung zu Absatz 1 Nummer 1. Satz 3, der den Werbungskosten-Pauschbetrag und einen etwaigen Werbungskosten-Pauschsatz der Höhe nach auf die entsprechenden Einnahmen begrenzt, verhindert eine mißbräuchliche Inanspruchnahme dieser Pauschalen und entspricht inhaltlich § 9 a Satz 2 EStG 1971.

Zu § 54 — Ersatz von Werbungskosten durch den Arbeitgeber

Absatz 1 eröffnet abweichend vom bisherigen Recht generell die Möglichkeit für den Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer die ihm entstehenden Werbungskosten steuerfrei zu ersetzen. Soweit der Arbeitgeber von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, wird dem Arbeitnehmer erspart, seine Werbungskosten im einzelnen im Rahmen des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens, im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren oder im Einkommenssteuer-Veranlagungsverfahren geltend zu machen. Die Vorschrift führt insoweit zu einer beachtlichen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Im geltenden Recht war der Ersatz von Werbungskosten des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber durch Gesetz nur vereinzelt, im Verwaltungswege jedoch bereits in einer Vielzahl von Fällen zugelassen.

Absatz 2 zählt beispielhaft und in Anknüpfung an die bisher bestehenden Regelungen bestimmte Fälle des Werbungskostenersatzes auf.

Nummer 1 entspricht sachlich § 3 Ziff. 13 und 16 EStG 1971. Durch die Fassung dieser Vorschrift wird nunmehr klargestellt, daß die Ersatzleistungen des Arbeitgebers nur insoweit nicht als Arbeitslohn zu behandeln sind, als sie tatsächlich echte Werbungskosten ersetzen und die für die Anerkennung von Werbungskosten bestehenden Begrenzungen nicht übersteigen.

Nummer 2 läßt entsprechend der bestehenden Verwaltungspraxis den Ersatz der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Rahmen der dafür vorgesehenen Grenzen zu.

Nummer 3 enthält für den Arbeitgeber die Möglichkeit, die Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers im Rahmen der dafür festgesetzten Pauschbeträge steuerfrei zu ersetzen.

Nummer 4 beinhaltet die Möglichkeit zur steuerfreien Zahlung eines pauschalen Werkzeuggeldes.

Nummer 5 läßt die steuerfreie Zahlung eines pauschalen Kleidergeldes zur Abgeltung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für typische Berufskleidung oder an dessen Stelle die steuerfreie Überlassung von typischer Berufskleidung zu.

Nummer 6 gibt eine bisherige Verwaltungsregelung wieder, nach der der Arbeitgeber die Werbungs-

kosten eines Heimarbeiters durch einen pauschalen Zuschlag zum Arbeitslohn steuerfrei ersetzen kann.

Nummer 7 erkennt pauschale Fehlgeldentschädigungen in gewissen Grenzen als steuerfreien Werbungskostenersatz an. Durch die Vorschrift wird eine bestehende Verwaltungsregelung gesetzlich verankert.

Absatz 3 entspricht einem Teil des § 3 Ziff. 4 EStG 1971. Der andere Teil dieser Vorschrift ist in § 6 Abs. 8 Nr. 7 übernommen worden. Die hier aufgeführte Vorschrift enthält Sonderregelungen des steuerfreien Werbungskostenersatzes bei Angehörigen der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes, der Polizei und der Berufsfeuerwehr. Dabei werden die Angehörigen der Berufsfeuerwehr erstmals in diese Regelung einbezogen, weil deren hier in Betracht kommende Verhältnisse mit denen der anderen bezeichneten Personen übereinstimmen.

Zu § 55 — Einkünfte aus Kapitalvermögen

Zu Absatz 1

Absatz 1 zählt die wirtschaftlich und steuerlich bedeutsamen Einnahmen auf, die die Gegenleistung für die Überlassung von Kapital darstellen. Diese Aufzählung ist, wie aus dem Wortlaut und aus der ergänzenden Regelung in Absatz 2 zu entnehmen ist, nicht erschöpfend. Durch den in Satz 1 neu verwendeten Begriff „Kapitalnutzung“ wird deutlich gemacht, daß Einkünfte aus Kapitalvermögen nur der Inhaber des Stammrechts erzielt, nicht der, dem ohne Abtretung des Stammrechts Erträge zufließen (vgl. BFH-Urteile vom 11. Dezember 1968 — BStBl. II S. 190 und vom 14. Februar 1973 — BStBl. II S. 452). Als Anteilseigner gilt auch ein Nießbraucher oder ein anderer dinglich Nutzungsberechtigter, dem die Kapitalerträge nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen sind. Diese Beurteilung erhält durch die Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens besondere Bedeutung; denn mit der steuerlichen Zurechnung der Einnahmen ist die Anrechnung der auf den Einnahmen lastenden inländischen Körperschaftsteuer verknüpft. Neben der Gegenleistung, die der Anteilseigner für seine Kapitalbeteiligung erhält, ist ihm die darauf entfallende inländische Körperschaftsteuer als Einnahme aus Kapitalnutzung zuzurechnen (Nummer 4). Diese Körperschaftsteuer wird auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet (§ 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b), wodurch die Zwei- und Mehrfachbelastung des Gewinns ausschüttender inländischer Körperschaften voll beseitigt wird.

Die Einnahmen, auf die anrechenbare Körperschaftsteuer entfällt, sind in den Nummern 1 bis 3 aufgeführt. Nummer 1 entspricht im wesentlichen § 20 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1971. Die sogenannten Bauzinsen im Sinne des § 57 Abs. 3 des Aktiengesetzes sind nicht mehr in der Nummer 1, sondern unter einer neuen Nummer 10 aufgeführt (vgl. dazu die Begründung zu Nummer 10). Neben den Erträgen aus Beteiligungen an inländischen Körperschaften, für die allein die Zwei- und Mehrfachbelastung durch die Anrechnung der inländischen Körperschaftsteuer beseitigt wird, umfaßt Nummer 1 wie § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1971 auch die Erträge aus Beteiligungen an ausländische Körperschaften.

Die Änderungen gegenüber dem geltenden Recht sind durch die Einführung des Anrechnungsverfahrens bedingt. Sie beziehen sich deshalb nur auf Erträge aus Beteiligungen an inländischen Körperschaften.

Die Transparenz, die durch die im Vierten Teil des Körperschaftsteuergesetzes enthaltenen Vorschriften über die Ermittlung und Vereinheitlichung der Körperschaftsteuerbelastung auf Ausschüttungen entstanden ist, ermöglicht generell die Nichterfassung der Rückzahlung von Einlagen bei den Anteilseignern (Nummer 1 Satz 2). Nach der ständigen Rechtsprechung wurde bisher von der Besteuerung nur abgesehen, soweit Nennkapital zurückgezahlt wurde; die Rückzahlung von Einlagen, die nicht im Nennkapital gebunden waren, führte grundsätzlich zur Besteuerung. Die Bezugnahme in Nummer 1 Satz 2 auf die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes ist notwendig, weil der bezeichnete Eigenkapitalteil nicht nur aus Einlagen der Anteilseigner, sondern auch aus anderen den Einlagen gleichgestellten Beträgen bestehen kann (vgl. die Begründung zu §§ 40 und 41 E-KStG). Die ausschüttende Körperschaft muß nach § 47 E-KStG bescheinigen, ob und in welcher Höhe Einlagen zurückgezahlt worden sind.

Die Einführung des Anrechnungsverfahrens erfordert die Klarstellung, daß Erträge aus Genußscheinen, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös verbunden ist, Einnahmen aus Kapitalnutzung im Sinne der Nummer 1 sind. Die Ausschüttungen auf diese Genußscheine dürfen das Einkommen der ausschüttenden Körperschaft nicht mindern. Die auf diesen Ausschüttungen lastende Körperschaftsteuer ist anrechenbar. Bezüge auf Genußscheine, die nur Gläubigerrechte gewähren, fallen unter Nummer 9. Die Ausschüttungen auf diese Genußscheine sind bei der Einkommensermittlung für die ausschüttende Körperschaft abziehbar, eine Anrechnung von Körperschaftsteuer entfällt deshalb.

Die Anteile an der Reichsbank, die sich in Liquidation befindet, werden nicht mehr im Gesetz genannt. Die Anteilseigner der Reichsbank sind nach Maßgabe des Gesetzes über die Liquidation der Deutschen Reichsbank und der Deutschen Golddiskontbank vom 2. August 1961 (BGBl. I S. 1165) durch Zuteilung von Bundesbankgenußrechten abgefunden worden. Soweit in Sonderfällen künftig noch Erträge aus solchen Anteilen zufließen sollten, wird deren Erfassung wegen des nicht erschöpfenden Katalogs der Kapitalanlagen nicht berührt.

Zu den Einnahmen im Sinne der Nummern 1 und 2 können auch Bezüge aus Realgemeinden und wirtschaftlichen Vereinen gehören. Voraussetzung ist allerdings, daß diese Mitgliedschaftsrechte gewähren, die einer kapitalmäßigen Beteiligung wirtschaftlich gleichstehen (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 1970 — BStBl. 1971 II S. 47). Außerdem müssen die Realgemeinden Gebilde mit korporationsähnlichem Charakter sein. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so haben Ausschüttungen der wirtschaftlichen Vereine und Realgemeinden die Herstellung der Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer (§§ 46;

30 E-KStG) und die entsprechende Anrechnung bei den Mitgliedern zur Folge (§ 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b).

Bei den in Nummer 1 bezeichneten, unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften kann an Hand der Gliederung des Eigenkapitals verfolgt werden, welche Teile des Eigenkapitals als für die Leistungen dieser Körperschaften verwendet gelten. Gilt das verwendbare Eigenkapital als verwendet, das typisiert die Summe der nach den steuerlichen Vorschriften ermittelten Gewinne dieser Körperschaften darstellt, so sind diese Leistungen bei den Anteilseignern steuerlich zu erfassen. Nicht zu erfassen sind die Leistungen für die Eigenkapitalteile, die im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4 E-KStG als verwendet gelten.

Zum verwendbaren Eigenkapital gehören auch Rücklagen, die in Nennkapital umgewandelt worden sind, soweit sie aus Gewinn gebildet wurden, der nach der Einführung des Anrechnungssystems erzielt worden ist (vgl. § 32 Abs. 3 E-KStG und die Begründung dazu). Soweit dieser Teil des Nennkapitals als verwendet gilt, unterliegen die Einnahmen bei den Empfängern der Besteuerung mit der Folge, daß die darauf entfallende Körperschaftsteuer angerechnet werden kann.

Bis zur Abwicklung der Liquidation bleibt die Körperschaft Steuersubjekt, so daß durch die im E-KStG allgemein vorgesehene fiktive Verwendung des verwendbaren Eigenkapitals nicht nur die Körperschaftsteuer, die auf dem thesaurierten Gewinn lastet, sondern auch die durch die Besteuerung des Liquidationsgewinnes entstehende Körperschaftsteuer anrechenbar bleibt.

Mit Nummer 2 wird erreicht, daß die gesamte auf dem ausschüttbaren Gewinn der ausschüttenden Körperschaft lastende Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des „letzten“ Anteilseigners angerechnet werden kann.

Nach geltendem Recht liegen Einnahmen aus Kapitalvermögen bei den Anteilseignern nicht vor, wenn Nennkapital zurückgezahlt wird oder wenn nach Auflösung der ausschüttenden Körperschaft Liquidationsraten gezahlt werden. Diese Regelung gilt auch weiterhin, soweit ausländische Körperschaften die bezeichneten Zahlungen leisten.

Nach Nummer 3 kann bei Umwandlung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder einen Einzelkaufmann die auf dem übernommenen Vermögen lastende Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer der Mitunternehmer oder des Einzelkaufmanns angerechnet werden (vgl. § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe c). Die fiktive Zurechnung des verwendbaren Eigenkapitals zuzüglich der darauf lastenden Körperschaftsteuer dient allein dieser Anrechnung. Diese Einnahmen müssen von dem Übernahme-gewinn abgesetzt werden. Die Vorschriften über die Ermittlung des Übernahme-gewinns und dessen steuerliche Erfassung (vgl. §§ 8 Abs. 2 und 25 des Umwandlungssteuergesetzes 1969, BGBl. I S. 498) müssen im Einführungsgesetz zu diesem Gesetzentwurf an das Anrechnungsverfahren angepaßt werden.

Nummer 4 bestimmt, daß die anzurechnende oder zu vergütende Körperschaftsteuer zu den Einnahmen aus Kapitalnutzung gehört. Diese Regelung ist eine systemimmanente Folge des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens. Dieses Verfahren hat — im Gegensatz zum geltenden Recht — zum Ziel, die von einer Körperschaft ausgeschütteten Gewinne nur einmal mit den Steuern vom Einkommen zu belasten. Dabei soll sich der Umfang der Steuerbelastung nach der individuellen Einkommensteuerbelastung des Anteilseigners richten. Daraus folgt, daß der Besteuerung beim Anteilseigner der Gewinn der Körperschaft zugrunde zu legen ist, der ohne die Vorbelastung durch die Körperschaftsteuer zur Ausschüttung zur Verfügung stehen und dem Anteilseigner zufließen würde. In die steuerliche Bemessungsgrundlage beim Anteilseigner ist demnach neben den Einnahmen im Sinne der Nummern 1 bis 3 oder des Absatzes 2 Nr. 3 Buchstabe a auch die Körperschaftsteuer, die auf diesen Einnahmen lastet, einzubeziehen. Derselbe Betrag wird dann nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet oder dem Anteilseigner nach §§ 129 bis 131 vergütet.

In Nummer 5, die § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG 1971 entspricht, werden zur Klarstellung neben der stillen Gesellschaft auch die partiarischen Darlehen (vgl. RGZ 57, 177) ausdrücklich aufgeführt. Dadurch soll insbesondere die Abgrenzung der ihrem Wesen nach sich nahestehenden beiden Kapitalanlagen im Rahmen von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erleichtert werden.

Nummer 6 entspricht § 20 Abs. 1 Ziff. 3 EStG 1971.

Nummer 7 regelt die steuerliche Behandlung der in Kaufpreistraten und Zeitrenten enthaltenen Zinsanteile. Bei Kaufpreistraten gehören nach ständiger Rechtsprechung die in den einzelnen Raten enthaltenen Zinsanteile zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen. Ebenso werden entgeltlich erworbene Zeitrenten behandelt. Unentgeltlich erworbene Zeitrenten werden dagegen nach geltendem Recht als wiederkehrende Bezüge in voller Höhe als sonstige Einkünfte (§ 22 Ziff. 1 EStG 1971) besteuert (BFH-Urteil vom 12. Oktober 1963 — BStBl. III S. 584). Diese unterschiedliche Behandlung der Zeitrenten erscheint sachlich nicht gerechtfertigt, vor allem wenn man berücksichtigt, daß nach der Rentenregelung im Rahmen des Steuerneueordnungsgesetzes 1955 auch die unentgeltlich erworbenen Leibrenten und die abgekürzten Leibrenten nur mit dem Ertragsanteil erfaßt werden. Des weiteren ist zu berücksichtigen, daß die unentgeltlich erworbene Zeitrente die Frucht eines Rentenstammrechts bildet, das sich im Laufe der Zeit durch die Rentenzahlungen verzehrt. Rechtssystematische Gesichtspunkte sprechen somit dafür, die unentgeltliche Zeitrente ebenso wie die private Leibrente nur mit dem Ertragsanteil zu erfassen. Da das Recht auf eine Zeitrente wirtschaftlich einer verzinslichen Kapitalforderung ähnlich ist, die in Raten getilgt wird, erscheint es systemgerecht, die Zeitrenten aus dem Kreis der wiederkehrenden Bezüge herauszunehmen und die Zinsen den Einnahmen aus Kapitalvermögen zuzuordnen. Eine ausdrückliche Erwähnung der unentgeltlichen Zeitrenten ist entsprechend der

Regelung bei den Leibrenten in § 58 Abs. 1 Nr. 6 nicht erforderlich.

In Nummer 7 Satz 2 wird vorgeschrieben, daß der Zinsanteil in Kaufpreistraten und Zeitrenten, der sich mit den laufenden Zahlungen verringert, auf der Grundlage eines Rechnungszinsfußes von 5,5 vom Hundert zu ermitteln ist. Ein vereinfachtes Verfahren — ähnlich dem in § 59 zur Ermittlung des Ertragsanteils bei Leibrenten vorgeschriebenen — erscheint wegen der geringen Zahl der hier in Betracht kommenden Fälle entbehrlich.

Versicherungsgesellschaften sammeln die Sparanteile, die in den Prämien zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall enthalten sind, verzinslich an. Die von vornherein garantierten rechnungsmäßigen Zinsen fließen mit der fälligen Lebensversicherungssumme zu, während die außerrechnungsmäßigen Zinsen entweder zur Beitragsrückerstattung oder zur Erhöhung der Versicherungssumme verwendet werden. Solche Zinsen sind insbesondere mit Bausparzinsen vergleichbar. Gleichwohl sind solche von den Versicherungsgesellschaften erwirtschafteten Erträge auf die Sparanteile bisher nicht zur Einkommensteuer herangezogen worden. Hierdurch sollte die eigenverantwortliche Vorsorge gefördert und gleichzeitig dem Umstand Rechnung getragen werden, daß diese in der Regel sehr langfristigen Geldanlagen mit dem Risiko der Geldwertänderung behaftet sind. Die Bundesregierung hält diese steuerliche Nichterfassung bei solchen Lebensversicherungen nicht für gerechtfertigt, bei denen der Vorsorgezweck nicht im Vordergrund steht und bei denen sich ohne wesentliches Risiko ein beachtlicher Vermögenszuwachs erzielen läßt. Deshalb werden in Nummer 8 rechnungsmäßige und nicht-rechnungsmäßige Zinsen, die im Rahmen bestimmter nicht förderungswürdiger Lebensversicherungsverträge anfallen, künftig steuerlich erfaßt. Es handelt sich dabei um den gleichen Versicherungskreis, für den Versicherungsbeiträge nach § 91 E-EStG nicht begünstigt sind. In Satz 2 wird der Kreis der Zinsen aus Versicherungsverträgen umschrieben, die auch künftig nicht der Besteuerung unterliegen. Dabei wird davon ausgegangen, daß während der Versicherungsdauer ausgezahlte Zinsen, wenn sie nicht der Besteuerung nach § 55 Abs. 1 Nr. 8 unterliegen, ggf. die nach § 91 zu berücksichtigenden Beiträge mindern (vgl. Abschnitt 88 Abs. 4 EStR 1972). In Satz 3 wird klargestellt, daß die Erträge aus sog. fondsgebundenen Lebensversicherungen unter denselben Voraussetzungen wie bei den auf eine Geldleistung gerichteten Lebensversicherungen steuerlich erfaßt werden.

Die Nummern 9 und 11 entsprechen § 20 Abs. 1 Ziff. 4 und 5 EStG 1971.

In § 20 Abs. 1 Ziff. 1 EStG waren bisher auch „Zinsen“ als sonstige Bezüge aus Aktien aufgeführt. Nach herrschender Meinung sind damit nur Zinsen gemeint, die nach § 57 Abs. 3 des Aktiengesetzes — auch wenn kein Gewinn erzielt worden ist — während der Aufbauphase eines Unternehmens an die Aktionäre gezahlt werden können, ohne daß es einer Beschlußfassung der Hauptversammlung bedarf (sog. Bauzinsen). In dem BFH-Urteil vom

18. März 1970 (BStBl. II S. 529) ist festgestellt, daß der Anspruch des Aktionärs auf Zahlung von Bauzinsen nicht als gesellschaftsrechtlicher, sondern als schuldrechtlicher Anspruch entsteht. Nach handelsrechtlicher Auffassung handelt es sich zwar bei den Bauzinsen nicht um echte Zinsen im Sinne der §§ 246 BGB, 352 und 363 HGB, sie werden aber wie solche behandelt. Durch die Herausnahme der Bauzinsen aus der Nummer 1 und ihre Aufnahme in die neue Nummer 10 des § 55 Abs. 1 wird nunmehr der besonderen Wesensart der Bauzinsen Rechnung getragen.

Zu Absatz 2

In Absatz 2 wird zusammenfassend klargestellt, daß alles, was für die Überlassung der Kapitalnutzung gewährt wird, als Einnahme aus Kapitalvermögen anzusetzen ist.

Nummer 1 Satz 1 entspricht § 20 Abs. 2 Ziff. 1 EStG 1971.

In Nummer 2 wird grundsätzlich an der steuerlichen Erfassung des Auf- bzw. Abgeldes bei festverzinslichen Wertpapieren und Schuldbuchforderungen, das als technische Maßnahme der „Feineinstellung“ des Zinses dient, festgehalten. Aus Vereinfachungsgründen wird aber zugelassen, daß das Auf- oder Abgeld nicht als Einnahme zu erfassen ist, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabe- und dem Einlösungsbetrag nicht mehr als 6 v. H. beträgt. Übersteigt das Auf- oder Abgeld 6 v. H., so ist es in voller Höhe bei der Besteuerung anzusetzen. Dem Vorschlag, auch bei einem höheren Auf- oder Abgeld 6 v. H. steuerfrei zu belassen, wird nicht gefolgt, weil ein höherer Unterschiedsbetrag als 6 v. H. regelmäßig nicht mehr als Feineinstellung des Zinses angesehen werden kann.

Die Nummern 3 und 4 bestimmen, in welchen Fällen und in welchem Umfang die Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und Zinsscheinen der Besteuerung unterliegen. In Nummer 3 wird der Begriff des Anteilseigners bestimmt, der für das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren von Bedeutung ist.

Zu Absatz 3

Nach Absatz 3 sind außer den in § 48 Abs. 2 auch die in § 53 Abs. 1 aufgeführten Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Der bisherige Werbungskosten-Pauschbetrag, der wegen des Fehlens entsprechend hoher Werbungskosten für die weit überwiegende Zahl der Sparer sich wie ein Freibetrag auswirkte, kann nach der Einführung eines besonderen Sparer-Freibetrages (vgl. die Begründung zu Absatz 4) auf 100 DM ermäßigt werden. Bei zusammenveranlagten Ehegatten wird ein gemeinsamer Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 200 DM gewährt. Hierdurch wird klargestellt, daß es sich nicht um einen gesonderten, sondern um einen den Ehegatten gemeinsam zustehenden Pauschbetrag handelt, der nicht aufgesplittet werden kann. Eine Aufteilung des Pauschbetrages auf die beiden Ehegatten ist nur erforderlich, wenn das zur gesonderten Ermittlung der Einkünfte eines jeden Ehegatten notwendig ist (z. B. nach § 41 Abs. 3).

Zu Absatz 4

Durch Absatz 4 wird erstmals im Einkommensteuerrecht ein Sparer-Freibetrag eingeführt. Wegen der für diese Einführung maßgebenden Gesichtspunkte vgl. Abschnitt V Nr. 2 Buchstabe d der Allgemeinen Begründung. Bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt sich der Sparer-Freibetrag. Dieser den Ehegatten gemeinsam zustehende Sparer-Freibetrag braucht nur dann aufgeteilt zu werden, wenn die Einkünfte jedes Ehegatten gesondert zu berechnen sind (z. B. für Zwecke des § 41 Abs. 3, § 82 Abs. 3). Um dabei eine Benachteiligung der Ehegatten zu vermeiden, wird zugelassen, daß der einem Ehegatten zustehende, aber durch von ihm bezogene Kapitalerträge nicht ausgefüllte anteilige Sparer-Freibetrag bei dem anderen Ehegatten berücksichtigt werden kann. Für jeden Ehegatten darf jedoch höchstens ein Freibetrag in Höhe seiner Kapitalerträge angesetzt werden.

Zu Absatz 5

In Absatz 5 ist § 20 Abs. 3 EStG 1971 über die Zurechnung von Kapitalerträgen zu anderen Einkunftsarten sachlich unverändert übernommen worden. Dabei wurde berücksichtigt, daß die bisher in § 18 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 EStG 1971 enthaltenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den Bereich der sonstigen Einkünfte (§ 58 Abs. 1 Nr. 3 und 4) einbezogen worden sind.

Zu § 56 — Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Zu Absatz 1

Absatz 1 zählt die Einnahmen auf, die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen sind. In Nummer 1 ist gegenüber der Vorschrift des § 21 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1971 lediglich aus sprachlichen Gründen der Begriff „Vermögen“ durch den Begriff „Sachen“, d. h. körperliche Gegenstände, ersetzt worden.

Während nach § 21 Abs. 1 Ziff. 2 EStG 1971 nur die Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen der Besteuerung unterliegen, sind in Nummer 2 aus systematischen Gründen auch die Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung einzelner oder mehrerer beweglicher Sachen einbezogen worden, die bisher als sonstige Einkünfte behandelt worden sind (vgl. § 22 Ziff. 3 EStG 1971).

In Nummer 3 sind der Wortlaut der heute üblichen Terminologie im Rahmen der Überlassung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten angepaßt und im Interesse der Gleichbehandlung die Einnahmen aus der zeitlich begrenzten Überlassung von wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen und Kenntnissen einbezogen worden. Damit wird gleichzeitig die Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei beschränkter Steuerpflichtigen erleichtert. Die Begriffe „Gerechtigkeiten und Gefälle“ sind nicht übernommen worden, da diese Ausdrücke nicht mehr allgemein üblich sind und da sie ohnehin unter den Begriff „Rechte“ fallen.

In Nummer 4 wird die bisher in § 21 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1971 enthaltene Regelung sachlich unverändert übernommen.

Zu Absatz 2

In Absatz 2 wird die Besteuerung des Mietwerts einer selbstgenutzten Wohnung geregelt. Die Bundesregierung hat eingehend geprüft, ob entsprechend dem Vorschlag der Steuerreformkommission auf die Besteuerung des Mietwerts verzichtet werden kann. Es sprechen eine Reihe von gewichtigen Gesichtspunkten für die Aufhebung dieser Besteuerung, insbesondere,

daß bei Nichterfassung des Wohnens in der eigenen Wohnung eine Vereinfachung eintritt,

daß der Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen in keinem anderen Fall besteuert wird,

daß sich das Wohnen in der Konsumsphäre abspielt und daß dem Wohnungseigentümer keine Einnahmen zufließen.

Die Bundesregierung hat dem Gedanken der Gleichbehandlung des Eigenwohners mit dem Mieter, dessen Mietaufwendungen einkommensteuerlich nicht berücksichtigt werden, jedoch gegenüber diesen verwaltungsmäßigen und systematischen Bedenken den Vorrang eingeräumt. In Absatz 2 wird demzufolge die Besteuerung des Mietwerts der eigengenutzten Wohnung aus § 21 Abs. 2 EStG 1971 übernommen. Zur leichteren Übersicht und zum besseren Verständnis wird die Vorschrift in zwei Nummern aufgeteilt und anstelle des unterschiedlich verwendeten Ausdrucks „Nutzungswert“ der Begriff „Mietwert“, das heißt Rohmietwert, verwendet. In Anlehnung an die Rechtsprechung wird ergänzend in Nummer 1 Buchstabe a vorgeschrieben, daß ein Nießbraucher oder ein dinglich Wohnberechtigter den Mietwert der Wohnung, den er aufgrund seines dinglichen Rechts nutzt, als (fiktive) Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen hat. Es ist dabei ohne Bedeutung, ob das dingliche Recht dem Berechtigten entgeltlich oder unentgeltlich zugefallen ist.

In Nummer 2 wird in Abweichung von dem geltenden Recht angeordnet, daß der Mietwert der einem anderen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung beim Überlassenden anzusetzen ist, wenn ihm die überlassene Wohnung nach § 42 der Abgabenordnung zuzurechnen oder wenn ihm an der Wohnung ein Nießbrauch oder ein dingliches Wohnrecht eingeräumt ist. Das bedeutet, daß der Mietwert einer Wohnung als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dann dem Überlassenden stets zuzurechnen ist, wenn er die Wohnung freiwillig oder aufgrund einer schuldrechtlichen Verpflichtung ganz oder teilweise unentgeltlich überläßt. Durch die Neuregelung werden die Fälle nicht berührt, in denen z. B. ein Hauseigentümer eine Wohnung aus sachgerechten und nicht in seiner persönlichen Sphäre liegenden Gründen unter der ortsüblichen mittleren Miete vermietet.

Des weiteren wird in Absatz 2 in Angleichung an die Rechtsprechung bestimmt, wie der Mietwert der selbstgenutzten Wohnung zu ermitteln ist.

Zu Absatz 3

In Absatz 3 wird für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die sinnngemäße Anwendung der Vorschriften über den Abzug von Werbungskosten der Arbeitnehmer bei Dienstreisen, Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte, Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung usw. zugelassen.

Zu Absatz 4

Wegen des Fehlens von Vergleichsmieten schreibt Absatz 4 in Übereinstimmung mit dem geltenden Recht zur Vereinfachung ein besonderes Verfahren über die Ermittlung des Nutzungswerts in Fällen vor, in denen sich die Wohnung im eigenen Einfamilienhaus befindet. Diese Sonderregelung gilt auch für Eigentumswohnungen, wenn sie bei der Bewertung nach Maßgabe des § 93 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes der Grundstücksart „Einfamilienhäuser“ zugeordnet worden sind. Die Einzelheiten dieses Verfahrens sind in § 57 des Gesetzentwurfs enthalten. Das pauschalierte Verfahren darf nur angewendet werden, wenn das Einfamilienhaus vom Eigentümer selbst zu Wohnzwecken genutzt wird. Deshalb ist das pauschalierte Verfahren z. B. nicht zulässig, wenn ein Einfamilienhaus mit einem Nießbrauchsrecht belastet ist und von dem Nießbrauchsberechtigten selbst genutzt wird, (BFH-Urteil vom 12. September 1969 — BStBl II S. 727) oder wenn ein Einfamilienhaus nicht vom Eigentümer oder Miteigentümer selbst, sondern von einer anderen Person ganz oder teilweise unentgeltlich genutzt wird und deshalb der Mietwert dem Eigentümer oder Miteigentümer zuzurechnen ist. In solchen Fällen müssen die Einkünfte aus dem Einfamilienhaus durch Gegenüberstellung des (fiktiven) Mietwerts und der Werbungskosten ermittelt werden. Steht ein Einfamilienhaus im Eigentum von mehreren Eigentümern, so ist das pauschalierte Verfahren insoweit zulässig, als der oder die Miteigentümer das Einfamilienhaus in einem ihrem Miteigentumsanteil entsprechenden Umfange selbst bewohnen (BFH-Urteil vom 1. August 1972 — BStBl. II S. 882).

Zu Absatz 5

Absatz 5 legt fest, daß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn sie innerhalb anderer Einkunftsarten anfallen, diesen Einkünften zuzurechnen sind und daß im Falle einer solchen Zurechnung das in Absatz 4 für selbstgenutzte Einfamilienhäuser enthaltene pauschalierte Verfahren nicht zulässig ist.

Zu § 57 — Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung im eigenen inländischen Einfamilienhaus

Die Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen, im Inland belegenen Einfamilienhaus wird nach geltendem Recht nach einem in der Einfamilienhausverordnung vom 26. Januar 1937 (Reichsgesetzbl. I S. 99) geregelten pauschalierten Verfahren durchgeführt. Diese Pauschalierung ist bisweilen vor allem deshalb kritisiert worden, weil

die ihr Einfamilienhaus selbst nutzenden Steuerpflichtigen durch die Zugrundelegung der nach den Wertverhältnissen am 1. Januar 1935 festgelegten Einheitswerte gegenüber Steuerpflichtigen mit einer Wohnung im eigenen Mehrfamilienhaus begünstigt würden. Diese wird dadurch beseitigt, daß künftig die nach den jetzigen Wertverhältnissen festgestellten Einheitswerte zugrunde gelegt werden. Um zu möglichst zeitnahen Werten zu kommen, wird vorgeschrieben, daß zum Ausgleich der zwischen 1964 und 1975 eingetretenen Wertsteigerungen im Rahmen der Berechnung des Nutzungswerts die auf den 1. Januar 1964 festgestellten Einheitswerte um 40 v. H. zu erhöhen sind, so daß sich die Einheitswerte den Verkehrswerten annähern. Würde bei der Berechnung des sogenannten Grundbetrags von den bisherigen Sätzen von 3 v. H. bzw. 3,5 v. H. der neuen Einheitswerte ausgegangen, so würde sich ein zu hoher Ausgangswert ergeben. Das gilt sowohl für Einfamilienhäuser, bei denen noch Zinsen auf Fremdmittel zu entrichten sind, als auch bei älteren Gebäuden, bei denen hoher Reparaturaufwand anfällt. Außerdem ist zu berücksichtigen, daß das gesellschaftspolitische Ziel, die Bildung von Wohnungseigentum in breiten Schichten zu fördern, nicht beeinträchtigt werden darf. Der Entwurf sieht deshalb vor, daß bei der Berechnung des Grundbetrags nur noch 1,5 v. H. des maßgebenden Einheitswerts anzusetzen sind.

In Absatz 2 wird der Begriff „maßgebender Einheitswert“ bestimmt.

In Absatz 3 wird abschließend der Kreis der Aufwendungen aufgezählt, die bei der Berechnung des Nutzungswerts vom Grundbetrag abgesetzt werden dürfen.

Absatz 4 Satz 1 entspricht § 3 Abs. 2 der Einfamilienhausverordnung. Die Ausnahmeregelung in Satz 2 dient einerseits der Billigkeit, andererseits entlastet sie die Finanzverwaltung, weil der Nutzungswert nach dem pauschalierten Verfahren ermittelt werden kann und sich damit in den unter die Freigrenze fallenden Bagatellfällen eine getrennte Ermittlung der Einnahmen und Werbungskosten aus dem vermieteten Teil der Einfamilienhauses erübrigt.

Zu § 58 — Arten der sonstigen Einkünfte

Zu Absatz 1

Die sonstigen Einkünfte, die in Absatz 1 im einzelnen festgelegt werden, sind ihrem Wesen nach sehr verschieden.

Nummer 1 entspricht § 22 Ziff. 2 EStG 1971. Hier sollen wie bisher nicht alle Veräußerungsgewinne im privaten Bereich, sondern nur solche erfaßt werden, die innerhalb einer bestimmten Frist bei der Veräußerung der in § 60 genannten beiden Gruppen von Wirtschaftsgütern erzielt werden.

Nummer 2 ist neu eingefügt und beinhaltet die einkommensteuerliche Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung privater Bodenschätze. Gewinne dieser Art sind bis einschließlich 1957 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfaßt worden. Mit Wirkung

ab 1958 wurde auf eine Besteuerung verzichtet, weil — so die Begründung zum Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 1958 (Drucksache 260 der III. Wahlperiode) — auch andere Veräußerungsgewinne im privaten Bereich nicht besteuert werden, die Besteuerung in den wenigen Fällen, in denen sie zur Anwendung kam, zu Härten geführt hat und sich außerdem erhebliche Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Gewinns ergeben haben. Laufende Einnahmen aus der Überlassung eines Bodenschatzes an einen Dritten zur laufenden Ausbeute dagegen werden auch wie vor im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung besteuert. Insbesondere seit durch § 11 d Abs. 1 EStDV 1965 Absetzungen für Substanzverringerung bei selbst-entdeckten oder unentgeltlich erworbenen Bodenschätzen ausgeschlossen worden sind und sich dadurch bei pachtweiser Überlassung gegenüber dem früheren Rechtszustand eine wesentlich höhere Steuerbelastung ergibt, wird in zunehmendem Umfang versucht, die Besteuerung von Pachteinnahmen dadurch zu umgehen, daß die Überlassung der Bodenschätze als Veräußerungsgeschäft gestaltet wird. Die Steuerreformkommission 1971 hat auf das Fehlen einer gesetzlichen Regelung, die die Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von Bodenschätzen sicherstellt, bereits hingewiesen und hält eine solche Regelung für erforderlich (Tz. II/127 des Gutachtens). Auch die Bundesregierung hält es aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung für notwendig, den gravierenden Unterschied bei der steuerlichen Behandlung der pachtweisen Überlassung einerseits (volle Erfassung der Pachteinnahmen, denen bei selbstentdeckten oder unentgeltlich erworbenen Bodenschätzen kaum Werbungskosten gegenüberstehen) und der Veräußerung andererseits (völlige Freistellung von der Steuer, sofern es sich nicht ausnahmsweise um ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 60 handelt) zu beseitigen. Die Art und Weise der Ausbeutung eines Bodenschatzes (Ausbeute im eigenen Betrieb, pachtweise Überlassung an einen Dritten zur laufenden Ausbeute, Veräußerung des ganzen Vorkommens zur Ausbeute) sollte nach Auffassung der Bundesregierung steuerlich nicht zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen führen. Das gegen eine Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Bodenschätzen vorgetragene Argument, Veräußerungsgewinne im privaten Bereich würden generell nicht besteuert, kann demgegenüber nicht überzeugen. Denn Bodenschätze unterscheiden sich von anderen Gütern des Privatvermögens und auch von Grundstücken dadurch, daß sie gemeinhin nur im Rahmen eines — eigenen oder fremden — Betriebes ausgebeutet und verwertet werden können und deshalb in besonderem Maße den Keim zu einem Gewerbebetrieb in sich tragen. Es wäre durchaus zu rechtfertigen, die Gewinne aus der Veräußerung von Bodenschätzen als Einkünfte aus Gewerbe zu behandeln, wie dies in der Zeit bis 1957 auch der Fall war. Die Bundesregierung hat sich für eine Regelung im Rahmen der sonstigen Einkünfte entschieden, weil auch die Gewinne aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften (vgl. Nummer 1) hierzu gerechnet werden. Im übrigen trifft das Argument,

Veräußerungsgewinne im nichtbetrieblichen Bereich würden generell nicht besteuert, in diesem Umfang nicht zu, wie die in § 38 Abs. 1 Nr. 1 letzter Halbsatz (Behandlung der Einkünfte aus der Vermietung von Schiffen und Verkehrsflugzeugen als gewerbliche Einkünfte), in § 40 (Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung) und in § 60 (Private Veräußerungsgeschäfte) aufgeführten Fälle zeigen.

In Nummer 3 sind die Tätigkeiten von bestimmten Berufsgruppen, die bisher bei den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Ziff. 3 EStG 1971) erfaßt sind, als eine Unterart der sonstigen Einkünfte einbezogen worden. Diese Einordnung erscheint systemgerechter als die bisherige Regelung, weil es sich überwiegend um Tätigkeiten handelt, die regelmäßig nur gelegentlich oder vorübergehend ausgeübt werden. Soweit Tätigkeiten ausgeübt werden, die den in Nummer 3 aufgezählten Tätigkeitsgruppen ähnlich sind, fallen die Einnahmen daraus ebenfalls unter diese Regelung. Ob eine Tätigkeit einer der in dem Katalog aufgeführten Tätigkeiten ähnlich ist, kann nach den Grundsätzen beurteilt werden, die von der Rechtsprechung zur Frage der Ähnlichkeit einer Berufstätigkeit mit einer der in § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1971 aufgeführten freien Berufe entwickelt worden sind. Fallen Einnahmen aus einer der in Nummer 3 aufgeführten Tätigkeiten im Rahmen einer freiberuflichen Tätigkeit an, so sind sie wegen des subsidiären Charakters des § 58 der Haupttätigkeit zuzurechnen.

Nummer 4 entspricht § 18 Abs. 1 Ziff. 3 EStG 1971.

Nummer 5 übernimmt die bisher in § 22 Ziff. 3 EStG 1971 geregelte Besteuerung der Einnahmen aus Leistungen. Der Begriff Leistung wird nicht definiert. Er ist, wie der Bundesfinanzhof wiederholt entschieden hat (vgl. BFH-Urteile vom 23. Juni 1964 — BStBl. III S. 500 — und vom 16. Juni 1966 — BStBl. 1967 II S. 251), weit auszulegen und umfaßt jedes Tun, Unterlassen und Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann. Deshalb sind z. B. auch die Einnahmen aus gewerbsmäßigem Geschlechtsverkehr als Leistungsentgelt zu erfassen. Einnahmen aus Leistungen sind nach Nummer 5 nur anzusetzen, wenn sie nicht unter die Nummern 1 bis 4 fallen. Ein Werbungskostenüberschuß darf nur innerhalb der Nummer 5 ausgeglichen werden, also weder mit anderen Einnahmegruppen des Absatzes 1 noch im Rahmen anderer Einkunftsarten.

Nach Nummer 6, die teilweise § 22 Ziff. 1 EStG 1971 entspricht, werden wiederkehrende Bezüge (auch die in der Form von wiederkehrenden Bezügen gewährten Zuschüsse und sonstigen Vorteile — § 22 Ziff. 1 Buchstabe b EStG 1971) den sonstigen Einkünften zugerechnet, sofern sie nicht zu den Einnahmen im Sinne der Nummern 1 bis 5 gehören. Soweit es sich um Leibrenten handelt, sind sie auch künftig nur mit dem Ertragsanteil zu erfassen. Der Begriff wiederkehrende Bezüge wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach der Rechtsprechung sind wiederkehrende Bezüge solche Bezüge in Geld oder Geldeswert, die einem Steuerpflichtigen in bestimmten Zeiträumen mit einer gewissen Regelmäßigkeit und für eine gewisse Dauer zufließen. Die wiederkeh-

renden Bezüge müssen auf einem einheitlichen Rechtsgrund oder einem einheitlichen Entschluß beruhen. Bezüge, die sich zwar wiederholen, bei denen aber die einzelne Leistung jeweils von einer neuen Vereinbarung oder einem neuen Entschluß abhängt oder die wirtschaftlich Kapitalrückzahlungen — z. B. Kaufpreistraten — darstellen, sind keine wiederkehrenden Bezüge. Zeitrenten fallen nicht unter § 58 Abs. 1 Nr. 6, sondern mit ihrem Zinsanteil unter § 55 Abs. 1 Nr. 7.

Bei Leibrenten, die auf die Lebenszeit einer Person abgestellt sind, und bei abgekürzten Leibrenten, die auf die Lebenszeit einer Person, höchstens aber auf eine bestimmte Laufzeit, begrenzt sind, ist nach § 22 Ziff. 1 EStG 1971 der aus einer Tabelle sich ergebende Ertragsanteil anzusetzen. Diese Regelung, die durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954 mit Wirkung vom 1. Januar 1955 eingeführt worden ist, hat sich bewährt. Da keine zwingenden Anhaltspunkte für eine Änderung dieser Besteuerung vorhanden sind, hält der Entwurf an der seitherigen Regelung unverändert fest. Die Einzelheiten über die Besteuerung der Leibrenten sind in § 59 enthalten.

Eine in der Praxis häufig anwendbare Sonderregelung ist in Sätzen 3 und 4 enthalten. Danach sind Zuwendungen, die an eine gegenüber dem Zuwendenden oder seinem Ehegatten unterhaltsberechtigte Person (oder deren Ehegatten) oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Verpflichtung gemacht werden, beim Zuwendungsempfänger nicht anzusetzen, wenn der Geber unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht genügt nicht). In Korrespondenz zu der steuerlichen Behandlung beim Geber ist aber in den Fällen, in denen der wiederkehrende Bezug in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Gegenleistung steht, Voraussetzung für den Verzicht auf die Besteuerung beim Empfänger, daß die Gegenleistung weniger als der Hälfte des Wertes der dauernden Last beim Zuwendungsgeber entspricht. Beträgt hingegen der Wert der Gegenleistung die Hälfte oder mehr und liegen auch im übrigen die Voraussetzungen für den Abzug der Zuwendungen als Sonderausgaben (§ 68 Abs. 1 Nr. 1) vor, so sind die Bezüge bei der Besteuerung anzusetzen.

Nummer 7 ist sachlich unverändert aus § 211 Abs. 1 Nr. 1 LAG übernommen worden.

Zu Absatz 2

In Absatz 2 wird für den Bereich der sonstigen Einkünfte die sinnngemäße Anwendung der Vorschriften über den Abzug von Werbungskosten der Arbeitnehmer bei Dienstreisen, Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte, Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung usw. zugelassen. Außerdem wird klargestellt, daß die für private Veräußerungsgeschäfte in § 60 Abs. 3 und für die Veräußerung von Bodenschätzen in § 61 Abs. 2 getroffene Sonderregelung über die Erfassung von Einnahmen und den Abzug von Werbungskosten zu beachten ist.

Zu Absatz 3

Absatz 3 übernimmt unverändert den bisher in § 9 a Ziff. 3 EStG 1971 zugelassenen Werbungskosten-

Pauschbetrag bei wiederkehrenden Bezügen. Der Pauschbetrag gilt für die Bezüge des einzelnen Steuerpflichtigen. Bei Ehegatten kann jeder Ehegatte — wie schon bisher — den Pauschbetrag für die ihm zugeflossenen Bezüge in Anspruch nehmen.

Zu Absatz 4

Absatz 4 regelt die Zurechnung von sonstigen Einkünften zu anderen Einkunftsarten.

Zu § 59 — Ertrag des Leibrentenrechts

Absatz 1 entspricht § 22 Ziff. 1 Satz 4 EStG 1971.

In Absatz 2 ist die Tabelle zur Ermittlung des Ertragsanteils bei lebenslänglichen Leibrenten unverändert aus § 22 Ziff. 1 Buchstabe a Satz 5 EStG 1971 übernommen worden.

Absatz 3 enthält eine Tabelle zur Ermittlung des Ertragsanteils bei abgekürzten Leibrenten, die bisher in § 55 Abs. 2 EStDV 1971 enthalten ist.

Absatz 4 regelt die Ermittlung des Ertragswerts einer Leibrente in Fällen, in denen die Dauer einer Leibrente von der Lebenszeit einer anderen oder mehreren anderen Personen abhängig ist.

Zu § 60 — Private Veräußerungsgeschäfte

Die Vorschrift ersetzt § 23 EStG 1971. Die vorgenommenen Änderungen dienen im wesentlichen der Klarstellung. So entfällt die Benennung des Besteuerungstatbestands als Spekulationsgeschäft. Da die ein Spekulationsgeschäft kennzeichnende Spekulationsabsicht für die Anwendung der Vorschrift nicht erforderlich ist, wird die neutrale Bezeichnung „private Veräußerungsgeschäfte“ gewählt. Der Begriff „privates Veräußerungsgeschäft“ umfaßt — ebenso wie der bisher verwendete Begriff „Spekulationsgeschäft“ — sowohl den Erwerb als auch die Veräußerung des Wirtschaftsguts. Durch den Hinweis auf Geschäfte mit Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, wird der Tatbestand abgegrenzt.

Es ist geprüft worden, ob der Rahmen der Vorschrift erweitert und sämtliche private Veräußerungsgeschäfte für die Einkommensbesteuerung herangezogen werden können. Eine vollständige Erfassung dieser Erträge dürfte jedoch selbst bei erheblichem Verwaltungsaufwand unmöglich sein. Die Beschränkung der Besteuerung auf Gewinne aus der Veräußerung bestimmter privater Wirtschaftsgüter in bestimmten genau umschriebenen Fällen hat sich bewährt und wird deshalb beibehalten.

In Absatz 1 Nr. 1 ist für die Bezeichnung des Beginns und des Endes des Zeitraums, in dem Einkünfte aus einer Veräußerung dem Steuerzugriff unterliegen, entsprechend der bisherigen Auslegung auf den Abschluß der schuldrechtlichen Verträge über Anschaffung und Veräußerung oder auf diesen Verträgen gleichstehende Rechtsakte abgestellt. Eine entsprechende Anpassung ist in Nummer 2 vorgenommen. Die Frist von zwei Jahren, während der Einkünfte aus der Veräußerung privater Grundstücke und grundstücksgleicher Rechte der Be-

steuerung unterliegen, bleibt unverändert. Die Probleme, die durch die in spekulativer Absicht insbesondere in stadtrandnahen Gebieten vorgenommenen privaten Grundstücksgeschäfte in Form der Verteuerung der Grundstückspreise entstehen, sind durch eine Verlängerung dieser Frist oder durch eine zeitlich unbegrenzte Erfassung nicht zu lösen. Ein auf diese Weise bewirkter stärkerer steuerlicher Zugriff auf Einkünfte aus derartigen Grundstücksgeschäften würde — angesichts der Tatsache, daß sich diese Geschäfte auf nicht vermehrbare Wirtschaftsgüter beziehen — zu einer Erstarrung des Grundstücksverkehrs und nicht zu einem Sinken der Bodenpreise führen.

Nach Absatz 3 werden bei der Ermittlung der Einkünfte die dem Veräußerungspreis gegenüberzustellenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten gekürzt um die zwischenzeitlich vorgenommenen Abschreibungen und erhöhten Abschreibungen. Die durch diese Abschreibungen oder erhöhten Abschreibungen entstandenen stillen Reserven müssen bei der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfaßt werden. Da bei den privaten Veräußerungsgeschäften — sieht man von der zeitlichen Beschränkung ab — der realisierte Wertzuwachs von Wirtschaftsgütern genau so erfaßt wird wie bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, ist es geboten, auch hinsichtlich der mit dem Veräußerungsgeschäft zusammenhängenden Aufwendungen nach ähnlichen Grundsätzen zu verfahren, wie sie bei entsprechenden Vorgängen im betrieblichen Bereich gelten. Dort können diese Aufwendungen entweder laufend während der Besitzzeit als Betriebsausgaben abgezogen werden (z. B. Schuldzinsen für anlässlich des Erwerbs des Wirtschaftsguts aufgenommene Kredite) oder sie werden zunächst aktiviert und mindern den späteren Veräußerungsgewinn (z. B. spätere Auffüllkosten bei einem Grundstück). Absatz 3 Nr. 1 und 2 stellt eine entsprechende Handhabung bei den privaten Veräußerungsgeschäften sicher. Aufwendungen, die im betrieblichen Bereich zunächst zu aktivieren wären, wirken sich bei den privaten Veräußerungsgeschäften in einer Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts (Absatz 3 Nr. 1) aus. Die übrigen durch das Veräußerungsgeschäft veranlaßten Aufwendungen, die nach § 48 abgezogen werden können und nicht bereits während der Besitzzeit — z. B. als Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung — berücksichtigt worden sind, können bei der Ermittlung der Einkunftsteile aus privaten Veräußerungsgeschäften als Werbungskosten behandelt werden. Hierunter fallen insbesondere etwaige während der Besitzzeit zu zahlende Schuldzinsen. Diese Abzugsmöglichkeit entspricht auch dem wirtschaftlichen Gehalt des § 60, wonach das besteuert werden soll, was der Steuerpflichtige für ein Wirtschaftsgut mehr erlöst hat, als er insgesamt dafür aufwenden mußte. Da wegen der zeitlichen Beschränkung erst im Zeitpunkt der Veräußerung eines Wirtschaftsguts abschließend geprüft werden kann, ob bestimmte damit zusammenhängende Aufwendungen als Werbungskosten zu behandeln sind, und da es im Interesse der Verwaltungsvereinfachung geboten ist, die Besteuerung der Einkunfts-

teile aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Möglichkeit in einem Veranlagungszeitraum abzuwickeln, ist in Satz 2 bestimmt, daß Einnahmen als im Jahr der Veräußerung bezogen und Werbungskosten als im Jahr der Veräußerung geleistet gelten. Wiederkehrende Bezüge sind dabei mit dem Kapitalwert anzusetzen; die in den späteren laufenden Bezügen enthaltenen Ertragsanteile fallen unter § 58 Abs. 1 Nr. 6.

Absatz 4 entspricht im Ergebnis § 23 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG 1971.

Zu § 61 — Veräußerung von Bodenschätzen

Die Vorschrift ist neu eingefügt. Sie regelt die Einzelheiten der Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung privater Bodenschätze.

In Absatz 1 wird der Anwendungsbereich der Regelung abgegrenzt. Erfasst werden nur Fälle, in denen zum Privatvermögen gehörende Bodenschätze — für sich allein oder zusammen mit dem Grund und Boden — veräußert werden. Wird der Grund und Boden mitveräußert, so ist ein etwa vereinbarter Gesamtkaufpreis entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen aufzuteilen; sofern der Grund und Boden ebenfalls zum Privatvermögen gehört und kein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 60 vorliegt, wird nur der auf den Bodenschatz entfallende Teil des Veräußerungsgewinns zur Besteuerung herangezogen. § 61 erfaßt nicht die Fälle, in denen der Steuerpflichtige ein Entgelt dafür erhält, daß er einem Dritten die laufende Ausbeute eines zum Privatvermögen gehörenden Bodenschatzes gestattet; dieses Entgelt ist der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Gewinne aus der Veräußerung von Bodenschätzen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, werden im Rahmen der Gewinnermittlung für den Betrieb erfaßt. In Absatz 1 Nr. 2 ist außerdem bestimmt, daß § 60 Vorrang vor § 61 hat.

Absatz 2 enthält Bestimmungen über die Ermittlung der Einkunftsteile aus der Veräußerung von Bodenschätzen. Auszugehen ist vom Veräußerungspreis und von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Bodenschatz, die ggf. um zwischenzeitlich vorgenommene Abschreibungen für Substanzverringerungen zu kürzen sind. Besondere Ausgangswerte auf den Stichtag des Inkrafttretens der Regelung sind nicht festgelegt worden, da sie die Steuerpflichtigen, die einem Dritten die laufende Ausbeute des Bodenschatzes überlassen und Abschreibungen für Substanzverringerung nur von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen dürfen (§ 49 Abs. 6), gegenüber den Verkäufern von Bodenschätzen in unvertretbarer Weise benachteiligen würden. Zur Klarstellung ist in Satz 2 weiter bestimmt, daß bei vorangegangenen unentgeltlichen Erwerb des Bodenschatzes von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers auszugehen ist. Dies entspricht dem allgemeinen Grundsatz, daß der unentgeltlich Erwerbende in die Stellung des Rechtsvorgängers einrückt. Wegen der Einzelheiten der Ermittlung der Einkunftsteile wird auf die Begründung zu § 60 Abs. 3 verwiesen.

Absätze 3 und 4 enthalten Regelungen über eine Freigrenze und über den Ausschluß des Ausgleichs oder Vortrags von Verlusten. Sie entsprechen — auch in der Höhe der Freigrenze — den bis 1957 geltenden Vorschriften (§ 17 a Abs. 3 und 4 EStG).

Zu § 62 — Entschädigungen, nachträgliche Zuflüsse

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 24 EStG 1971. Der 1961 in § 24 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Buchstabe c aufgenommene Hinweis auf die Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89 b des Handelsgesetzbuches befindet sich nunmehr in der Vorschrift über die Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte oder Einkunftsteile (§ 82 Abs. 2 Nr. 4). Nummer 2 ist zum Zwecke der Klarstellung um einen Hinweis auf Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die aus einer früheren Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 oder aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 1 Nr. 5 bis 7 stammen, erweitert worden.

Zu § 63 — Gesamtbetrag der Einkünfte

Die Vorschrift regelt die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte entsprechend der Definition dieses Begriffs in § 4 Abs. 2.

Zu § 64 — Altersentlastungsbetrag

Mit dieser Vorschrift werden erstmals auch diejenigen im Alter bezogenen Einkünfte, die nicht Leibrenten oder Versorgungsbezüge sind, steuerlich spürbar entlastet. Begünstigt werden insbesondere über 64 Jahre alte Steuerpflichtige, die weder eine Sozialversicherungsrente noch eine Pension beziehen, aber auch Sozialrentner oder Pensionäre, die weiter arbeiten und neben ihrer Rente oder ihrer Pension noch Arbeitslohn aus aktiver Arbeitstätigkeit oder andere einkommensteuerpflichtige Einnahmen haben.

Grundlage für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags ist nach Satz 1 die positive Summe der Einkünfte. Aus Gründen der Praktikabilität wird jedoch anstelle der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Arbeitslohn der Berechnung zugrunde gelegt. Damit wird im Falle des Pensionärs mit Nebeneinkünften aus aktiver Arbeitstätigkeit die Aufteilung des Weihnachtsfreibetrags und des Werbungskosten-Pauschbetrags für Arbeitnehmer oder die Zuordnung der jeweiligen Werbungskosten auf die verschiedenen Einkunftsteile aus nichtselbständiger Arbeit vermieden. Außerdem ermöglicht die Anknüpfung an den Arbeitslohn die Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber (vgl. § 138 Abs. 2). Ist die Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind und auch nicht Versorgungsbezüge oder Einkunftsteile aus Leibrenten darstellen, negativ, so bleiben diese Einkünfte außer Betracht. Damit wird erreicht, daß ein im Lohnsteuerverfahren einmal gewährter Altersentlastungsbetrag bei der Veranlagung nicht mehr deshalb ganz oder zum Teil entzogen werden

muß, weil z. B. ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung vorliegt.

Satz 2 schließt die durch den Versorgungs-Freibetrag nach § 52 Abs. 1 begünstigten Versorgungsbezüge und die nach § 58 Abs. 1 Nr. 6 nur mit dem Ertragsanteil besteuerten Leibrenten (einschließlich der Sozialversicherungsrenten) von der steuerlichen Entlastung nach dieser Vorschrift aus.

Sätze 3 und 4 regeln die persönlichen Voraussetzungen für den Altersentlastungsbetrag. Wegen der einfacheren Handhabung wird hier wie an anderer Stelle des Gesetzes von der im EStG 1971 enthaltenen Regelung, wonach die Altersvoraussetzung mindestens vier Monate vor dem Beginn des Kalenderjahrs erfüllt sein muß, abgegangen. Die gesonderte Zuordnung des Altersentlastungsbetrags auf den einzelnen Ehegatten auch im Falle der Zusammenveranlagung ist nach Zielrichtung und Ausgestaltung dieser besonderen Steuervergünstigung geboten.

Zu § 65 — Ausgleichsbetrag

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 46 Abs. 5 EStG 1971 und § 70 EStDV 1971. Danach bleiben bei Arbeitnehmern Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen haben, bis zu 800 DM außer Ansatz, so daß Arbeitnehmer mit geringen Nebeneinkünften nicht zur Einkommensteuer veranlagt zu werden brauchen. Die Vorschrift dient also der Verwaltungsvereinfachung. Um Härten in den Fällen zu vermeiden, in denen die Nebeneinkünfte die Freigrenze nur geringfügig überschreiten, wird diese Freigrenze gleitend abgebaut. Die Nebeneinkünfte werden erst dann voll erfaßt, wenn sie mindestens 1 600 DM betragen. Im Gegensatz zum geltenden Recht ist die Regelung nicht auf bestimmte Veranlagungsfälle beschränkt.

Die Konkurrenz des Ausgleichsbetrags zum Altersentlastungsbetrag ist dahin gehend geregelt, daß der Altersentlastungsbetrag, soweit er nicht bereits bei den Einkünften, die der Lohnsteuer unterliegen haben, berücksichtigt werden kann, vor dem Ausgleichsbetrag zu berücksichtigen ist.

Zu § 66 — Verlustvortrag

Der Verlustvortrag ist bisher nach § 10 d EStG 1971 — dort als Verlustabzug bezeichnet — auf Verluste aus Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (jetzt freiberuflicher Tätigkeit) beschränkt. Er ist außerdem an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung geknüpft. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß es nicht gerechtfertigt ist, den Verlustvortrag in dieser Weise zu beschränken und nur bestimmte Einkünfte zu privilegieren. Der Verlustvortrag bedeutet eine Korrektur der Besteuerung von wirtschaftlichen Ergebnissen von verhältnismäßig kurzen Perioden. Er soll für den Fall, daß in einem Veranlagungszeitraum keine positiven Einkünfte erzielt werden, sondern ein Verlust entsteht, durch die Verrechnung dieses Verlustes mit künftigen

positiven Einkünften innerhalb eines überschaubaren Zeitraums (fünf Veranlagungszeiträume) zu einer gewissen Durchschnittsbesteuerung führen, bei der nur das in diesem Zeitraum verbleibende positive Einkommen besteuert wird. Dieser Zweck des Verlustvortrags rechtfertigt es — wie in § 66 vorgesehen — ihn auf alle Einkünfte auszudehnen.

Wegen des Verzichts auf die Bindung des Verlustvortrags an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vgl. Abschnitt V 2 d des allgemeinen Teils der Begründung.

Zu § 67 — Einkommen

Die Vorschrift regelt die Ermittlung des Einkommens entsprechend der Definition dieses Begriffs in § 4 Abs. 3.

Zu § 68 — Sonderausgaben

Absatz 1 enthält eine abschließende Aufzählung der weiterhin von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbaren Sonderausgaben. Neben den dauernden Lasten, die mit steuerfreien Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nunmehr auch dauernde Lasten, die mit steuerlich unberücksichtigt bleibenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, z. B. mit solchen aus einem Liebhabereibetrieb, nicht mehr abgezogen werden. Dauernde Lasten in Form von Zuwendungen an Unterhaltsberechtigte oder freiwilligen Zuwendungen an Nichtunterhaltsberechtigte werden abweichend von dem früheren Recht nunmehr einheitlich behandelt. Sie können nur als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Gegenleistung der in der Vorschrift genannten Art stehen. Renten sind in Absatz 1 Nr. 1 nicht mehr besonders erwähnt. Sie fallen unter den Begriff der dauernden Last.

Zeitrenten entsprechen in ihrem wirtschaftlichen Gehalt weitgehend verzinslichen Kapitalforderungen. Sie sollen deswegen in Übereinstimmung mit dem durch das StÄndG 1973 beseitigten Schuldzinsenabzug auch insoweit nicht mehr als Sonderausgabe abgezogen werden, als in ihnen ein Zinsanteil enthalten ist. Dagegen rechtfertigt das in einer Leibrente liegende besondere Wagnis eine hiervon abweichende Behandlung.

Die übrigen in der Vorschrift genannten Sonderausgaben können wie bisher abgezogen werden.

Absatz 2 stellt klar, daß erstattete Sonderausgaben — entsprechend der Auslegung des geltenden Rechts — im Kalenderjahr des Rückflusses nur mit Sonderausgaben derselben Art zu verrechnen sind.

In Absatz 3 wird aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung — wie bisher — ein Sonderausgaben-Pauschbetrag vorgesehen. Er soll wegen der Neuregelung des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen, für die ein weiterer Pauschbetrag gewährt wird (§ 94), nunmehr für alle Steuerpflichtigen einheitlich 240 DM, bei Ehegatten 480 DM betragen.

Zu § 69 — Spenden für steuerbegünstigte Zwecke

Diese Vorschrift tritt an die Stelle des bisherigen § 10 b EStG 1971. Sie enthält die abschließende Aufzählung der als Sonderausgaben abziehbaren Spenden für steuerbegünstigte Zwecke und legt die zum Abzug zugelassenen Höchstbeträge fest. Abzugsfähig sind hiernach Geld- und Sachspenden. Hinsichtlich der geförderten Zwecke ergeben sich keine wesentlichen Änderungen gegenüber dem bisherigen Recht.

Nach § 4 Abs. 2 soll der Verlustvortrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden. Damit sich hieraus keine Verringerung des Spendenhöchstbetrags ergibt, wird der unverändert bleibende Mindestsatz von 5 v. H. bzw. 10 v. H. nicht mehr wie bisher auf den Gesamtbetrag, sondern auf die Summe der Einkünfte bezogen. Der verdoppelte Satz von 10 v. H. soll künftig nicht nur für Spenden für wissenschaftliche und staatspolitische Zwecke, sondern auch für die Entwicklungshilfe gelten. Die bisherige Ersatz-Bemessungsgrundlage „Löhne und Gehälter“ ist aus Vereinfachungsgründen entfallen. Die Begrenzung auf steuerpflichtige Umsätze erschien geboten, um unerwünschte Auswüchse zu beseitigen.

Für die Begriffe der steuerbegünstigten Zwecke gelten die §§ 51 ff. der Abgabenordnung.

Zu § 70 — Mildtätige, kirchliche, wissenschaftliche Zwecke und Entwicklungshilfe

Absatz 1, der den Kreis der Spendenempfänger und den Spendennachweis regelt, entspricht § 48 Abs. 3 EStDV 1971, bei Spenden zur Förderung der Entwicklungshilfe den Vorschriften der Nr. 22 des Verzeichnisses — Anlage 7 — zu Abschnitt 111 Abs. 1 EStR 1972.

Für Ausgaben zur Förderung der Entwicklungshilfe wird in Absatz 2 begrifflich klargestellt, daß sich die Entwicklungshilfe auf Länder im Sinne des Entwicklungshilfe-Steuergesetzes beziehen muß. Maßgebend ist danach die jeweilige Fassung der Verordnung über die Entwicklungsländer im Sinne des Entwicklungshilfe-Steuergesetzes.

Zu § 71 — Staatspolitische Zwecke

Die Absätze 1 und 2, die die Ermächtigung zur Bestimmung der Spendenempfänger sowie den Begriff der staatspolitischen Zwecke enthalten, ersetzen § 49 EStDV 1971.

Absatz 3 stellt klar, daß diejenigen juristischen Personen, denen aufgrund einer Rechtsverordnung nach § 49 EStDV in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen die Berechtigung zur Entgegennahme steuerbegünstigter Spenden für staatspolitische Zwecke zuerkannt ist, weiterhin anerkannt bleiben. Diese Verordnungen sind in Abschnitt 112 Abs. 1 EStR 1972 zusammengestellt.

Zu § 72 — Sonstige gemeinnützige Zwecke

In Absatz 1 sind die bisher aufgrund von Verwaltungsanordnungen allgemein als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke

übernommen (vgl. das Verzeichnis — Anlage 7 — zu Abschnitt 111 Abs. 1 EStR 1972). Die nach § 48 Abs. 4 EStDV 1971 gegebene Möglichkeit, darüber hinaus einzelne Vereinigungen besonders als Spendenempfänger anzuerkennen, soll entfallen. Das bedeutet, daß in Zukunft eine Erweiterung der begünstigten Zwecke ausschließlich den gesetzgebenden Körperschaften vorbehalten ist.

Die Vorschriften des Absatzes 2 betreffen den Spendennachweis und den Kreis der Empfänger entsprechend § 48 Abs. 3 EStDV 1971 in Verbindung mit dem Verzeichnis — Anlage 7 — zu Abschnitt 111 Abs. 1 EStR 1972.

Die Regelungen des Absatzes 3 dienen der Vereinfachung. Sie knüpfen an die bisherige Verwaltungspraxis an (vgl. Abschnitt 111 Abs. 5, Abschnitt 113 a Abs. 3 letzter Satz EStR 1972).

Die Ermächtigung des Absatzes 4 gestattet Ausnahmen von der Voraussetzung des Absatzes 2 Nr. 2, wonach bei den in Absatz 1 Nr. 2 genannten Zwecken Voraussetzung ist, daß der Empfänger der Spenden eine Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist. Insoweit wird die bisherige Ermächtigung des § 48 Abs. 3 EStDV 1971 ersetzt.

Zu § 73 — Zuwendungen an politische Parteien

Die Vorschrift über die Abzugsfähigkeit von Beiträgen und Spenden an politische Parteien ist unverändert aus § 10 b Abs. 2 EStG 1971 übernommen. Die Voraussetzungen für den Spendennachweis entsprechen der bisherigen Verwaltungspraxis nach Abschnitt 113 a EStR 1972.

Zu § 74 — Außergewöhnliche Belastungen

Der Begriff der außergewöhnlichen Belastung, der in den Absätzen 1 und 2 inhaltlich bestimmt wird, entspricht § 33 EStG 1971.

In Absatz 3 werden einzelne außergewöhnliche Belastungen beispielhaft aufgeführt. Aufwendungen, die durch Diätverpflegung entstehen, werden grundsätzlich nicht mehr als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Nach den Erfahrungen der Praxis wird die Steuerermäßigung in derartigen Fällen vielfach ungerechtfertigt in Anspruch genommen. Es kommt hinzu, daß angesichts der modernen Lebens- und Ernährungsgewohnheiten die Einhaltung einer Diät im allgemeinen zu keiner Mehrbelastung, oft sogar zu Einsparungen führt. Aber auch, soweit in Sonderfällen gewisse Mehrbelastungen tatsächlich eintreten sollten, erscheint eine steuerliche Berücksichtigung problematisch. So können zwangsläufige Unterschiede in Lebenshaltungskosten anderer Art, die viel schwerer wiegen (z. B. unterschiedliche Wohnungsmiete, Mehrkosten für Kleidung wegen übernormaler Körpergröße, klimatisch bedingter Mehraufwand für Heizung) steuerlich ebenfalls nicht ausgeglichen werden. Eine Ausnahme ist lediglich bei Zuckerkrankheit und multipler Sklerose vorgesehen, für die Mehraufwendungen durch eine Diätverpflegung weiterhin abzugsfähig bleiben sollen. Die Berücksichtigung

sichtigung von Aufwendungen für eine Kur entspricht im wesentlichen der bisherigen Rechtsprechung. Beerdigungskosten können künftig nur noch bis zu einem festen Höchstbetrag als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Die Anrechnung des Werts des Nachlasses soll aus Billigkeitsgründen und unter Vereinfachungsgesichtspunkten unterbleiben, soweit er 10 000 DM nicht übersteigt.

In Absatz 5 wird die zumutbare Belastung gegenüber der bisherigen Regelung in § 64 EStDV 1971 differenzierter nach Einkommen und Familienstand des Steuerpflichtigen gestaffelt, wobei gleichzeitig der höchste Hundertsatz von 7 auf 8 v. H. angehoben wird. Die Anknüpfung an den um die Sonderausgaben (§ 68) verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte dient der Vereinfachung.

Absatz 6 übernimmt den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz, daß als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigende Aufwendungen, die mit Kredit finanziert werden, als im Kalenderjahr der Schuldentilgung geleistet gelten.

Zu § 75 — Außergewöhnliche Belastung durch Unterhaltsaufwendungen

Die Vorschriften der Absätze 1 bis 4 entsprechen im wesentlichen der bisherigen Rechtslage (§ 33 a Abs. 1 und 2, in Verbindung mit § 12 Ziff. 1 und 2 EStG 1971). Hervorzuheben ist, daß der Jahresbetrag in Absatz 2, bis zu dem die Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können, von 1 200 DM auf 2 400 DM und der Betrag der anrechnungsfreien eigenen Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfängers von 1 200 DM auf 3 600 DM erhöht wird.

In Absatz 1 Nr. 3 wird abweichend vom bisherigen Recht ausgeschlossen, daß Unterhaltsaufwendungen für ein Kind, für das ein Dritter Kinderentlastung oder eine entsprechende Leistung im Sinne des § 100 erhält, als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können. Dies ist erforderlich, um den Grundsatz des § 99 sicherzustellen, daß die üblichen Unterhaltsaufwendungen für ein Kind, auch wenn sie von einem Dritten zwangsläufig getragen werden, nur einmal, und zwar beim Kinderentlastungsberechtigten berücksichtigt werden.

Nach Absatz 3 wird die Möglichkeit, Aufwendungen für Kinder, die zum Zwecke der Schul- oder Berufsausbildung auswärts untergebracht sind, als außergewöhnliche Belastung abzuziehen, abweichend vom bisherigen Recht auf Steuerpflichtige beschränkt, die für das betreffende Kind Anspruch auf Kinderentlastung oder eine entsprechende Leistung im Sinne des § 100 haben (bisher § 33 a Abs. 2 Satz 2 EStG 1971). Es entspricht dem zu den Absätzen 1 und 2 dargelegten Grundsatz, daß Kosten der auswärtigen Unterbringung nur noch berücksichtigt werden sollen, wenn sie von der Person getragen werden, die Anspruch auf Kinderentlastung hat. Bei Kindern, für die wegen ihres Alters keine Kinderentlastung mehr gewährt wird, erscheint ein besonderer Freibetrag wegen auswärtiger Unterbringung (bisher § 33 a Abs. 2 Satz 1 EStG 1971) im Zusammenhang mit der Erhöhung des Höchstbetrags nach Absatz 2 auf 2 400 DM nicht mehr erforderlich.

Zu § 76 — Außergewöhnliche Belastung durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin

Die Vorschrift entspricht dem bisherigen § 33 a Abs. 3 EStG 1971, der mit unterschiedlicher Zielrichtung kritisiert wird. Zum Teil wird gefordert, den begünstigten Personenkreis zu erweitern oder den Freibetrag auch dann zu gewähren, wenn der Steuerpflichtige anstelle einer Haushaltshilfe arbeitssparende Haushaltsmaschinen anschafft. Demgegenüber wird von anderer Seite im Hinblick darauf, daß der Freibetrag wegen des Mangels an Arbeitskräften und der hohen Löhne nur von wenigen Personen in Anspruch genommen werden kann, eine Beseitigung der Abzugsmöglichkeit vorgeschlagen. Die Bundesregierung ist jedoch der Meinung, daß weder eine Ausdehnung noch eine Aufhebung zu einer allseits befriedigenden Lösung führen würde.

Zu § 77 — Pauschbeträge für Körperbehinderte und Hinterbliebene

Die Vorschrift ersetzt die bisherigen §§ 65 EStDV 1971 und 26 LStDV 1971, wonach aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung Körperbehinderten zur Abgeltung der mit der Körperbehinderung zusammenhängenden außergewöhnlichen Belastungen Pauschbeträge zugebilligt werden, ohne daß die belastenden Aufwendungen im einzelnen nachgewiesen werden müssen.

Im Hinblick auf die zwischenzeitliche Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse sind die in Absatz 3 enthaltenen Pauschbeträge gegenüber den geltenden Sätzen durchschnittlich um rund 45 v. H., der Pauschbetrag für Blinde und dauernd Pflegebedürftige um 50 v. H. erhöht worden.

Der Pauschbetrag des Absatzes 4 für Hinterbliebene hat eher Billigkeitscharakter. Eine Erhöhung an den zwischenzeitlichen Kostenanstieg ist deshalb nicht vorgesehen. Die bisherige Einschränkung, daß Ehegatten, die das Veranlagungswahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung haben, den Pauschbetrag für Hinterbliebene nur einmal erhalten können, wird fallengelassen, da die Pauschbeträge personenbezogen sind.

Wegen der Übertragungsmöglichkeit des Absatzes 5 wird auf § 119 hingewiesen.

Absatz 6 enthält zur Entlastung des Gesetzestextes lediglich eine Ermächtigung, die Art des Nachweises der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge durch Rechtsverordnung vorzuschreiben. Es ist vorgesehen, die bisherigen Nachweisvorschriften des § 65 Abs. 3 EStDV 1971 im wesentlichen unverändert beizubehalten.

Zu § 78 — Zu versteuerndes Einkommen

Die Vorschrift regelt die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens entsprechend der Definition dieses Begriffs in § 4 Abs. 4. Sie entspricht inhaltlich § 32 Abs. 1 EStG 1971.

Zu § 79 — Sonderfreibetrag

Die Vorschrift entspricht inhaltlich § 32 Abs. 3 EStG 1971.

Absatz 1 zählt als Sonderfreibeträge den Altersfreibetrag und den Haushaltsfreibetrag auf.

Absatz 2 enthält den Altersfreibetrag. Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 32 Abs. 3 Ziff. 2 EStG 1971. Die Altersgrenze wird jedoch nicht wie im geltenden Recht auf einen Stichtag bezogen, der vier Monate vor Beginn des Veranlagungszeitraums liegt, sondern auf einen Zeitpunkt unmittelbar vor Beginn des Besteuerungsjahrs.

Absatz 3 enthält den Haushaltsfreibetrag. Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 32 Abs. 3 Ziff. 1 EStG 1971. Die Vorschrift sieht jedoch eine Erhöhung des Haushaltsfreibetrags für sog. Halbfamilien von 1200 DM auf 3000 DM jährlich vor. Alleinstehende Personen mit Kindern werden hiernach im Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs ebenso besteuert wie zusammenveranlagte Ehegatten. Eine entsprechende Erhöhung des Haushaltsfreibetrags für über 49 Jahre alte alleinstehende Steuerpflichtige ist nicht vorgesehen, weil es nicht begründet erscheint, die eigene Haushaltsführung insoweit in größerem Umfang als Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit anzuerkennen als es dem geltenden Recht entspricht. Die Altersgrenze für diesen Haushaltsfreibetrag wird wie beim Altersfreibetrag nunmehr auf den Beginn des Besteuerungsjahrs bezogen. Im übrigen wird der Haushaltsfreibetrag von 3 000 DM in einen Monatsbetrag umgewandelt. Diese Maßnahme ist für den erhöhten Haushaltsfreibetrag wegen seiner Anknüpfung an die monatliche Kinderentlastung erforderlich. Sie ermöglicht zudem eine mit der Gewährung der Kinderentlastung gleichlaufende tabellarische Berücksichtigung im Lohnsteuerverfahren.

Zu § 80 — Einkommensteuertarif

Die Vorschrift regelt abschließend die Höhe der tariflichen Einkommensteuer.

Absatz 1 enthält die Formeln für die Ermittlung der Einkommensteuer für die insgesamt fünf Tarifzonen des Einkommensteuertarifs. Im Gegensatz zum geltenden Recht, bei dem die Tarifformeln in einer Anlage zum Gesetzestext enthalten sind, werden die Tarifformeln wegen ihrer Bedeutung unmittelbar in das Gesetz aufgenommen. Dabei wurde die Darstellung der Tarifformeln geändert, um ihre Anwendung im einzelnen verbindlich vorschreiben zu können. Bei der Zoneinteilung wird deutlich gemacht, daß der Grundfreibetrag von nunmehr 3 000 DM unter Berücksichtigung des Abrundungsbetrags von 30 DM eine tarifliche Nullzone für zu versteuernde Einkommen von 0 bis 3 029 DM schafft. Die erste Besteuerungszone des Einkommensteuertarifs, die sog. Proportionalzone, beginnt somit erst bei einem zu versteuernden Einkommen von 3 030 DM.

Absatz 2 enthält die gegenüber dem geltenden Recht unveränderten Abrundungsvorschriften für das zu versteuernde Einkommen. Sie führen zu dem Ergeb-

nis, daß die Einkommensteuer nach dem zu versteuernden Einkommen stufenweise ansteigt. Die Einkommensstufen betragen bei einem zu versteuernden Einkommen bis zu 48 000 DM 30 DM, bei darüber hinausgehenden Beträgen 60 DM.

Absatz 3 schreibt die Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer nach dem sich aus dem Aufbau der Tarifformeln ergebenden Schema mit bestimmten Abrundungsregeln vor. Die Vorschrift gewährleistet, daß Differenzen, die sich bei einer anderen Reihenfolge der erforderlichen Rechenoperationen ergeben können, vermieden werden.

Absatz 4 weist auf die Einkommensteuer-Grundtabelle hin, die dem Gesetz als Anlage 2 beigelegt ist.

Absatz 5 schreibt die Anwendung des sog. Splitting-Verfahrens für die Ermittlung der Einkommensteuer bei zusammenveranlagten Ehegatten vor. Die Vorschrift entspricht insoweit inhaltlich § 32 a Abs. 2 EStG 1971. Darüber hinaus wird auf die diesem Entwurf als Anlage 3 beigelegte Einkommensteuer-Splittingtabelle hingewiesen.

Absatz 6 schreibt die Anwendung des Splitting-Verfahrens über die Fälle der zusammenveranlagten Ehegatten hinaus auch für andere Fälle vor.

Nummer 1 entspricht inhaltlich § 32 a Abs. 3 Ziff. 1 EStG 1971. Die Vorschrift sieht die Anwendung des Splitting-Verfahrens bei einem verwitweten Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum vor, der dem Todesjahr des Ehegatten folgt. Die Vorschrift soll Härten vermeiden, die sich bei einem plötzlichen Ableben des Ehegatten für einen Steuerpflichtigen ergeben können. Demgegenüber ist die in § 32 a Abs. 3 Ziff. 2 EStG 1971 vorgesehene Fortgewährung des Splitting-Verfahrens auf verwitwete Personen für die Veranlagungszeiträume, in denen ein Kinderfreibetrag für ein Kind in Betracht kommt, das aus der Ehe mit dem Verstorbenen hervorgegangen ist, nicht übernommen worden. Diese Regelung enthält eine besondere steuerliche Vergünstigung für verwitwete Personen mit Kindern, die im Vergleich zu der steuerlichen Behandlung von ledigen oder geschiedenen Personen mit Kindern nicht befriedigen kann. Da eine Ausdehnung des Splitting-Verfahrens dieses seiner inneren Rechtfertigung entkleiden würde, kann nur der umgekehrte Weg beschritten und die hier vorgesehene Einschränkung des Splitting-Verfahrens vorgesehen werden.

Nummer 2 entspricht § 32 a Abs. 4 EStG 1971. Die Vorschrift ist lediglich terminologisch an die übrigen Vorschriften des Gesetzes angepaßt worden. Die Beibehaltung dieser Vorschrift erscheint erforderlich, um Härten, die sich aus dem modifizierten Stichtagsprinzip für die Zusammenveranlagung von Ehegatten ergeben können, zu vermeiden.

Zu § 81 — Tarifiermäßigung bei Entgelten für eine mehrjährige Tätigkeit

Die Vorschrift tritt an die Stelle des § 34 Abs. 3 EStG 1971. Sie gewährt eine Tarifiermäßigung für Einkünfte und Einkunftsteile, die aus der zusammengeballten Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit

herrühren. Abweichend von § 34 Abs. 3 EStG 1971, wonach die Einkünfte zur Ermittlung der auf sie entfallenden Einkommensteuer auf die Jahre verteilt werden können, in deren Verlauf sie erwirtschaftet worden sind, ist die hier vorgesehene Tarifiermäßigung jedoch entsprechend der Regelung in § 35 Abs. 2 LStDV 1971 so gestaltet, daß lediglich die Verhältnisse des Veranlagungszeitraums zu berücksichtigen sind, in dem die Einkünfte erzielt werden. Diese Regelung bedeutet gegenüber dem geltenden Recht eine erhebliche Vereinfachung und läßt sich auch im Lohnsteuerverfahren praktizieren. Zugleich wird damit ein im geltenden Recht bestehender materieller Unterschied zwischen der veranlagten Einkommensteuer und der Lohnsteuer beseitigt.

Absatz 1 enthält die Grundsätze der Tarifiermäßigung. Hiernach sind Einkünfte und Einkunftsteile aus zusammengeballten Entgelten für die Ausübung oder Nichtausübung einer Tätigkeit, die sich auf mehrere Jahre erstreckt, zur Hälfte oder mit einem Drittel anzusetzen, je nachdem, ob sich die Tätigkeit auf zwei oder mehr als zwei Kalenderjahre erstreckt. Entsprechend dem Ansatz der bezeichneten Einkünfte und Einkunftsteile ist die darauf entfallende Einkommensteuer zu verdoppeln oder zu verdreifachen. Das Verfahren führt praktisch zu einer begrenzten Ausschaltung der Tarifprogression. Die Vorschrift regelt im übrigen die Frage, wie tarifbegünstigte Einkünfte im Sinne des § 82 und Einkünfte, die dem sog. Progressionsvorbehalt unterliegen, im Rahmen des hier vorgesehenen Tarif-Ermäßigungsverfahrens zu berücksichtigen sind.

Absatz 2 schreibt vor, daß bestimmte enumerativ aufgezählte Bezüge stets als tarifbegünstigte Entgelte für eine Tätigkeit zu behandeln sind, die sich auf mehr als zwei Kalenderjahre erstreckt. Die Vorschrift, die sich an bisher getroffene Verwaltungsregelungen anschließt, dient der Vereinfachung, weil sie den Beurteilungsspielraum hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der von ihr erfaßten Bezüge einschränkt.

Absatz 3 schreibt vor, wie im einzelnen die tarifbegünstigten Einkunftsteile zu ermitteln sind.

Absatz 4 regelt die Konkurrenz der Tarifbegünstigung zum Altersentlastungsbetrag, zum Ausgleichsbetrag und zum Verlustvortrag. Die Regelung zielt darauf ab, daß die bezeichneten Beträge die begünstigten Einkünfte und Einkunftsteile mindern, soweit sie nicht bei den nichttarifbegünstigten Einkünften und Einkunftsteilen berücksichtigt werden können. Denn es erscheint nicht gerechtfertigt, bestimmte Einkünfte durch die Anwendung unterschiedlich wirkender Steuerminderungs Vorschriften mehrfach zu begünstigen.

Zu § 82 — Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte oder Einkunftsteile

Die Vorschrift entspricht inhaltlich im wesentlichen § 34 Abs. 1, 2 und 4 EStG 1971. Der Wortlaut ist der neuen Systematik des Einkommensteuergesetzes angepaßt worden. Die Regelungen in den Abschnitten 197 ff. EStR 1972 wurden zu einem großen Teil in den Gesetzestext aufgenommen.

In Absatz 1 Satz 2 wird u. a. klargestellt, daß für die Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes in das gesamte zu versteuernde Einkommen auch die bei § 81 nicht anzusetzenden Einkunftsteile aus Entgelten für eine mehrjährige Tätigkeit und die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Inland steuerfreien ausländischen Einkunftsteile (§ 109) einzubeziehen sind. In Satz 3 wird aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit ein „Mindeststeuersatz“ für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 und 2 festgelegt. Durch § 82 soll die höhere Steuerbelastung gemildert werden, die sich infolge der Zusammenballung von laufenden und außerordentlichen Einkünften aufgrund der Tarifprogression ergibt. Eine solche Milderung erscheint aber in den Fällen nicht gerechtfertigt, in denen die Progression bei einem hohen laufenden Einkommen schon voll oder doch in wesentlichem Ausmaß wirksam wird. Es wird deshalb vorgeschrieben, daß der Steuersatz für die außerordentlichen Einkünfte aus Veräußerungsgewinn und aus der Veräußerung von Bodenschätzen nicht niedriger sein darf als der durchschnittliche Steuersatz, der sich für die laufenden Einkünfte ergibt. Satz 5 behandelt die Einkunftsermittlung im Falle des Zusammentreffens von nach § 82 begünstigten und anderen Einkunftsteilen im Sinne der für den Steuerpflichtigen jeweils günstigen Regelung.

In Absatz 2 sind unter Nummer 2 die Einnahmen aus der Veräußerung von nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Bodenschätzen (§ 61) in den Kreis der außerordentlichen Einkünfte einbezogen worden. Unter Nummer 4 werden nunmehr die Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter aufgeführt, die nach geltendem Recht als Entschädigungen im Sinne des § 24 EStG 1971 gelten.

Absatz 4 schließt für den jeweiligen Veranlagungszeitraum die gleichzeitige Begünstigung derselben Einkünfte oder Einkunftsteile sowohl nach § 81 als nach § 82 aus.

Zu § 83 — Tarifiermäßigung bei außerordentlichen Holznutzungen

Die Vorschrift entspricht inhaltlich § 34 b EStG 1971, der sich im wesentlichen bewährt hat. Sie wurde an die neue Systematik des Einkommensteuergesetzes angepaßt und wesentlich vereinfacht.

Absatz 1 entspricht § 34 b Abs. 3 EStG 1971. Die ermäßigten Steuersätze für die einzelnen Holznutzungsarten wurden unverändert übernommen; es entfällt jedoch der Steuersatz von $\frac{1}{8}$, der bisher für Kalamitätsnutzungen gewährt werden konnte, soweit sie den doppelten Nutzungssatz übersteigen (§ 34 b Abs. 3 Ziff. 3 Buchstabe c EStG 1971). Einen Ausgleich hierfür bringt die pauschale Aufteilung der Betriebsausgaben nach Absatz 3.

Absatz 2 bringt die Definitionen der zu den außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des Absatzes 1 zählenden Holznutzungsarten. Der Inhalt der Begriffe der nachgeholten Nutzungen und der Nutzungen infolge höherer Gewalt ist unverändert geblieben. Die Klammerdefinition „Kalamitätsnutzung“

wurde als entbehrlich gestrichen. Der Begriff der Übernutzungen deckt sich mit dem Begriff der außerordentlichen Holznutzungen in § 34 b Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1971. Allerdings wurde die einschränkende Vorschrift des geltenden Rechts, wonach außerordentliche Holznutzungen nur anzunehmen sind, wenn wirtschaftliche Gründe dafür vorhanden waren, in Anpassung an die Rechtsprechung und aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung fallengelassen.

Absatz 3 regelt die Ermittlung der anteiligen Betriebsausgaben. Da sich die bisherige Regelung des § 34 b Abs. 2 EStG 1971 als zu kompliziert erwiesen hat, wird sie durch eine entsprechende Pauschalregelung ersetzt.

Absatz 4 entspricht weitgehend § 34 b Abs. 4 EStG 1971.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als Voraussetzung für die Tarifiermäßigungen wurde jedoch gestrichen. Im Hinblick auf die gestiegenen Forsteinrichtungskosten und auf die sich allgemein verschlechternde Ertragslage der Forstbetriebe sollen auch solche amtlich anerkannten Betriebsgutachten und Betriebswerke zulässig sein, deren Nutzungssatz für mehr als 10 Jahre, höchstens jedoch 20 Jahre, festgesetzt ist.

Dem Bedürfnis der Praxis, bei kleineren Betrieben auf die Festsetzung eines Nutzungssatzes durch ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk zu verzichten und statt dessen einen pauschalierten Nutzungssatz zugrunde zu legen, soll durch entsprechende Ausgestaltung der Richtlinien Rechnung getragen werden, wie dies in Abschnitt 212 Abs. 2 EStR 1972 für Betriebe mit weniger als 30 ha forstwirtschaftlich genutzter Fläche bereits geschehen ist.

Zu §§ 84 bis 88 — Tarifiermäßigung und andere Steuererleichterungen bei Erfindungen und Verbesserungsvorschlägen

Allgemeines

Die Erfindertätigkeit der freien Erfinder und der Arbeitnehmererfinder wird nach geltendem Recht durch die Verordnung über die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder vom 30. Mai 1951, die Verordnung über die steuerliche Behandlung der Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen vom 6. Juni 1951 und die Verordnung über die steuerliche Behandlung von Prämien für Verbesserungsvorschläge vom 18. Februar 1957 durch einkommensteuerrechtliche Vergünstigungen gefördert. Diese Verordnungen haben durch Artikel 3 § 1 des Steueränderungsgesetzes 1968, dessen Geltungsdauer durch das Zweite Steueränderungsgesetz 1971 vom 10. August 1971 (Bundesgesetzbl. I S. 1266) bis zum 31. Dezember 1973 verlängert worden ist, rückwirkend Gesetzeskraft erhalten. Der Gesetzentwurf geht davon aus, daß es im gesamtwirtschaftlichen Interesse notwendig ist, auch künftig durch Gewährung einkommensteuerrechtlicher Vergünstigungen Anreize zur Entfaltung erfinderischer Tätigkeit zu schaffen.

Die Übersichtlichkeit und die Anwendung der Förderungsmaßnahmen für Erfinder werden dadurch verbessert, daß die Begünstigungsvorschriften an einer Stelle im Einkommensteuergesetz zusammengefaßt und daß die bisher unterschiedlich ausgestalteten Vergünstigungen für freie Erfinder und für Arbeitnehmer einander angeglichen werden, soweit das die rechtlichen und tatsächlichen Gegebenheiten zulassen.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet, daß die begünstigte Erfindertätigkeit eng abgegrenzt wird und daß die Steuererleichterungen, insbesondere der Erfindungsfreibetrag und die Tarifiermäßigung, einen angemessenen Umfang nicht übersteigen.

Zu § 84 — Steuererleichterungen

Nach geltendem Recht wird freien Erfindern, die ihre Erfindung im Wege der Fremdverwertung ausnutzen, eine tarifliche Vergünstigung in der Weise gewährt, daß die anteilmäßig auf die Einkünfte aus freier Erfindertätigkeit entfallende Einkommensteuer halbiert wird. Das Berechnungsverfahren für die tarifliche Ermäßigung ist nicht nur kompliziert, sondern es kann auch bei der Berechnung der Einkommensteuer der freien Erfinder zu gewissen Unebenheiten führen. § 84 schreibt zur Beseitigung dieser Mängel vor, daß die Erfindereinkünfte mit dem in § 82 Abs. 1 festgelegten ermäßigten Steuersatz zu besteuern sind, der regelmäßig die freien Erfinder steuerlich stärker entlastet als die geltende Regelung.

Die Vorschrift stellt klar, daß die Tarifiermäßigung nur unbeschränkt steuerpflichtigen freien Erfindern zusteht. Diese Regelung schließt nicht aus, daß die tarifliche Ermäßigung auch dem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten eines verstorbenen Erfinders gewährt wird, soweit ihm innerhalb derselben Einkunftsart und des für den verstorbenen Erfinder maßgebenden Begünstigungszeitraums Vergütungen für die Überlassung von Erfindungen zufließen.

Es ist eingehend geprüft worden, ob es möglich ist, auch Erfindern, die ihre Erfindung im eigenen Betrieb auswerten — sog. Erfinderfabrikanten — die tarifliche Ermäßigung zu gewähren. Es hat sich jedoch gezeigt, daß sich in solchen Fällen der Gewinn aus der Auswertung der Erfindung von anderen Gewinnen aus dem Betrieb nicht befriedigend abgrenzen läßt. In jedem aufgrund einer Erfindung hergestellten Wirtschaftsgut ist ein normaler Produktionsgewinn und ein Gewinn aus einer oder mehreren Erfindungen enthalten. In welchem Verhältnis diese beiden Gewinnanteile zueinander stehen, läßt sich mit ausreichender Sicherheit weder im Rahmen der betrieblichen Kalkulation noch in Anlehnung an die in vergleichbaren Fällen gezahlten Lizenzgebühren feststellen. Das gilt insbesondere in Fällen, in denen bei der Herstellung eines komplizierten Wirtschaftsguts teils fremde, teils eigene Erfindungen verwertet werden. Überdies würden die Finanzverwaltungsbehörden nicht in der Lage sein, Fälle dieser Art nachzuprüfen, so daß Mißbräuchen nicht wirksam begegnet werden könnte.

Den Vorschlägen auf Einbeziehung der Erfinderbrikanten in die tarifliche Ermäßigung wird deshalb nicht entsprochen. Allerdings ist für diesen Erfinderkreis die uneingeschränkte Bewertungsfreiheit für Wirtschaftsgüter vorgesehen, die der Erfindertätigkeit dienen.

Bemessungsgrundlage für die tarifliche Ermäßigung sind nicht die Bruttoeinnahmen aus der Verwertung einer Erfindung, sondern die Betriebseinnahmen aus begünstigten Erfindungen nach Abzug des Erfindungsfreibetrags (Absatz 2) und der mit der Erfindertätigkeit zusammenhängenden Betriebsausgaben.

Der Begünstigungszeitraum umfaßt wie bisher neben der zeitlich nicht begrenzten Versuchszeit den Veranlagungszeitraum, in dem die Verwertung beginnt, sowie die unmittelbar folgenden acht Veranlagungszeiträume. Ein Zusatzpatent ist zwar patentrechtlich gegenüber dem Hauptpatent unselbständig. Da aber auch die Tätigkeit der Erzielung eines Zusatzpatents zur freien Erfindertätigkeit gehört, wird für ein Zusatzpatent ein eigener Begünstigungszeitraum begründet. Die auf ein Zusatzpatent entfallenden Einnahmen sind deshalb auch insoweit begünstigt, als sie nach Ablauf des für das Hauptpatent laufenden Begünstigungszeitraums zufließen.

Der Zeitpunkt des Beginns der Verwertung oder Auswertung einer Erfindung kann nur anhand aller Umstände des Einzelfalls beurteilt werden. Entscheidend ist dabei, ob nach dem Gesamtbild das Suchen nach der Erfindung oder das Streben nach Erzielung von Einkünften überwiegt. Für den Begriff des Beginns der Verwertung ist es ohne Bedeutung, ob die erzielten Einkünfte gering sind.

Der Zeitpunkt des Beginns der Verwertung kann für die Fälle der Eigen- und der Fremdverwertung nur einheitlich sein. Deshalb ist, wenn die Eigenauswertung früher als die Fremdverwertung beginnt, für die Bemessung des Begünstigungszeitraums von dem Zeitpunkt des Beginns der Eigenauswertung auszugehen.

Die Vorschrift hält die derzeitige Regelung, wonach bei Patenterteilung die tarifliche Ermäßigung höchstens bis zum Ende der Laufzeit des Patents gewährt wurde, nicht aufrecht, so daß der Begünstigungszeitraum künftig für patentierte und nicht patentierte Erfindungen gleich lang ist.

In Absatz 2 wird für freie Erfinder, die ihre Erfindungen ganz oder teilweise durch Fremdverwertung ausnutzen, ein Erfindungsfreibetrag eingeführt; er wird für jede Erfindung nur einmal gewährt, und er darf im Jahr der Inanspruchnahme nicht höher sein als die Betriebseinnahmen aus der betreffenden Erfindung. Ermittelt der freie Erfinder seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, so ist der Erfindungsfreibetrag schon im Wirtschaftsjahr der Entstehung des Anspruchs auf die Lizenzgebühren zu gewähren.

Absatz 3 bestimmt den Begriff „Auswertung durch den Erfinder“. Der Begriff Auswertung dient der Abgrenzung gegenüber denjenigen freien Erfindern, die ihre Erfindungen durch Lizenzvergabe ausnutzen. Eine Auswertung durch den Erfinder wird nicht angenommen wenn die Erfindung durch eine juristi-

sche Person ausgewertet wird, an der der Erfinder beteiligt ist. Das gilt auch in den Fällen der Betriebsaufspaltung.

In Absatz 4 wird die Finanzierung von Investitionen für die Erfindertätigkeit dadurch erleichtert, daß — ohne Rücksicht auf die spätere Art der Verwertung der Erfindung — alle Ausgaben für bestimmte bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Erfindertätigkeit im Inland dienen, im Wirtschaftsjahr des Aufwands voll abgeschrieben werden dürfen (volle Abschreibungsfreiheit). Wird bei einem begünstigten Wirtschaftsgut von der Abschreibungsfreiheit nur zum Teil Gebrauch gemacht, so kann der nicht abgeschriebene Teil des Aufwands noch in einem späteren Wirtschaftsjahr voll abgeschrieben werden. Die Abschreibungsfreiheit darf auch von Personengesellschaften sowie von Bruchteilsgemeinschaften in Anspruch genommen werden. Um zu vermeiden, daß Personen in den Genuß der Begünstigung kommen, die nur in geringem Umfang mit der Erfindertätigkeit verbunden sind, wird die Abschreibungsfreiheit auf die Fälle beschränkt, in denen sowohl eine Mindestbeteiligung am Vermögen der Gesellschaft oder der Gemeinschaft in Höhe von 20 v. H. als auch unbeschränkte Steuerpflicht vorliegen.

Wie bisher sollen nicht alle, sondern nur gesamtwirtschaftlich wertvolle Versuche und Erfindungen begünstigt werden. Dieses Merkmal wird unabhängig von der jeweiligen Wirtschaftslage erfüllt sein, wenn der Versuch oder die Erfindung der Struktur- anpassung, Rationalisierung, Gesundheitsförderung, Ausbildungsförderung, Unfallverhütung und dem Umweltschutz zu dienen bestimmt sind. Ob diese Voraussetzung bei dem einzelnen Versuch oder einer Erfindung vorliegt, wird in einem besonderen — gegenüber dem geltenden Recht vereinfachten — Anerkennungsverfahren geprüft (Absatz 5 Nr. 1).

Die in Absatz 4 Nr. 2 geforderte getrennte Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die sich auf die begünstigten Versuche und Erfindungen beziehen, soll sicherstellen, daß die Steuererleichterungen nur für Erfindereinkünfte aus begünstigten Versuchen und Erfindungen in Anspruch genommen werden und daß die Finanzämter die begünstigten Einkünfte jederzeit leicht nachprüfen können. Es ist nicht erforderlich, daß die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben für jeden Versuch und für jede Erfindung getrennt aufgezeichnet werden. Aus den Aufzeichnungen muß jedoch u. a. zu erkennen sein, in welcher Höhe und in welchem Wirtschaftsjahr erstmals Betriebseinnahmen aus der Verwertung einer Erfindung im fremden Betrieb erzielt worden sind.

Zu § 85 — Freie Erfinder, freie Erfindertätigkeit, Zurechnung der Einkünfte

Absatz 1 bestimmt den Begriff „Tätigkeit als freier Erfinder“. Außerdem werden in Ergänzung des geltenden Rechts einer patentfähigen Erfindung gebrauchsmusterfähige Erfindungen und sortenschutzfähige Pflanzensorten gleichgestellt. Während sortenschutzfähige Pflanzensorten seit langem im Ver-

waltungsweg wie patentfähige Erfindungen begünstigt worden sind, werden gebrauchsmusterfähige Erfindungen erstmals in die Erfindervergünstigung einbezogen. Anlaß hierfür war die Tatsache, daß viele Erfinder in der Vergangenheit sich zur Einsparung von Arbeitsaufwand und Kosten mit dem einfacheren und kürzeren Gebrauchsmusterschutz begnügt haben, selbst wenn eine Erfindung das für eine Patenterteilung erforderliche Mehr an technischem Fortschritt und Erfindungshöhe gegenüber einer nur gebrauchsmusterfähigen Erfindung besessen hat. Es erscheint deshalb geboten, die steuerliche Förderung auch auf die gebrauchsmusterfähigen Erfindungen auszudehnen, wie das bisher schon im Bereich der Arbeitnehmererfindungen der Fall gewesen ist. Das in § 84 Abs. 5 des Entwurfs vorgeschriebene Anerkennungsverfahren gewährleistet, daß nicht jede gebrauchsmusterfähige Erfindung, sondern nur gesamtwirtschaftlich wertvolle Erfindungen an der steuerlichen Förderung teilhaben.

Zu § 86 — Steuererleichterungen

Die Sätze 1 und 2 bestimmen Kreis und Umfang der Einnahmen aus Arbeitnehmererfindungen und Verbesserungsvorschlägen, für die Arbeitnehmern steuerliche Erleichterungen gewährt werden. Auch beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer haben — anders als beschränkt einkommensteuerpflichtige freie Erfinder — Anspruch auf die Steuererleichterungen, wenn sie nach dem Gesetz über Arbeitnehmererfindungen von einem inländischen Arbeitgeber entsprechende Vergütungen und Prämien erhalten.

In Satz 2 wird bei Arbeitnehmern — wie bei freien Erfindern — ein Begünstigungszeitraum von insgesamt neun Kalenderjahren festgelegt. Die tarifliche Ermäßigung wird bei der Veranlagung von Arbeitnehmererfindern in entsprechender Anwendung des § 82 Abs. 1 berechnet. Wegen der Berücksichtigung der tariflichen Ermäßigung im Lohnsteuerabzugsverfahren vgl. die Begründung zu § 138 Abs. 4 und § 140 Abs. 3.

Zu § 87 — Arbeitnehmererfindungen

Diese Vorschrift enthält in Satz 1 die Voraussetzungen, unter denen bei Arbeitnehmererfindungen steuerliche Erleichterungen in Betracht kommen. In Satz 2 werden den Arbeitnehmererfindungen Erfindungen von steuerrechtlich als Arbeitnehmer zu behandelnden natürlichen Personen gleichgestellt, die arbeitsrechtlich nicht zu den Arbeitnehmern rechnen (z. B. gesetzliche Vertreter juristischer Personen und leitende Angestellte, die zur selbständigen Einstellung und Entlassung von Arbeitnehmern berechtigt sind), und die deshalb nicht unter das Gesetz über Arbeitnehmererfindungen fallen. Voraussetzung für die Vergünstigung ist, daß es sich um Vergütungen für Erfindungen handelt, die bei Arbeitnehmern im arbeitsrechtlichen Sinne Dienstfindungen wären. Bei diesem Personenkreis müssen sich bei Arbeitnehmererfindungen die Vergütungen in angemessenen Grenzen halten.

Zu § 88 — Verbesserungsvorschläge der Arbeitnehmer

Absatz 1, der die verfahrensmäßigen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuererleichterungen für Verbesserungsvorschläge enthält, entspricht weitgehend § 2 der Verordnung über die steuerliche Behandlung von Prämien für Verbesserungsvorschläge vom 18. Februar 1957; Absatz 2 entspricht § 1 dieser Verordnung.

Zu § 89 — Steuerermäßigung bei Arbeitnehmern

Die Vorschrift ersetzt § 19 Abs. 2 EStG 1971 (Arbeitnehmer-Freibetrag). Diese Arbeitnehmer-Begünstigung wird auf einen Abzugsbetrag von der Steuer umgestellt und erhöht. An die Stelle eines Freibetrags tritt hiernach eine Steuerermäßigung, die sich im Normalfall mit 132 DM jährlich auswirkt. Klargestellt wird, daß Ehegatten, die beide Arbeitslohn bezogen haben und zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, je für sich die Arbeitnehmer-Ermäßigung erhalten.

Zu § 90 — Steuerermäßigung für Vorsorgeaufwendungen

Die Vorschrift regelt die steuerliche Berücksichtigung von Versicherungs- und Bausparbeiträgen. Diese Beiträge können nicht mehr wie nach bisherigem Recht als Sonderausgaben von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden, sondern führen zu einer Steuerermäßigung in Höhe von 22 v. H. der begünstigten Aufwendungen. Diese sind durch in der Vorschrift genannten Höchstbeträge begrenzt.

Zu § 91 — Versicherungsbeiträge

Absatz 1 enthält eine abschließende Aufzählung der als Vorsorgeaufwendungen begünstigten Versicherungsbeiträge. Die Begünstigung von Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall ist dahin eingeschränkt worden, daß Beiträge zu den folgenden Versicherungen nicht mehr begünstigt sind, weil bei ihnen der Vorsorgezweck nicht im Vordergrund steht:

- a) Versicherungen gegen einmalige Beitragsleistung mit Ausnahme von Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht,
- b) Kapitalversicherungen gegen laufende Beitragsleistungen, die Sparanteile enthalten, mit einer Vertragsdauer von weniger als zwölf Jahren,
- c) Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistung, bei denen das Kapitalwahlrecht vor Ablauf von zwölf Jahren nach Vertragsabschluß ausgeübt werden kann.

Die Regelung in Absatz 2 entspricht der bisherigen Rechtslage.

Absatz 3 soll sicherstellen, daß Beiträge zu Lebensversicherungen im Sinne des § 10 des Sparprämiengesetzes, für die der Steuerpflichtige zwischen der

Einkommensteuerermäßigung und der Sparprämie wählen kann (§ 93), in jedem Fall demselben Kalenderjahr zugerechnet werden. — Vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 1 E-SparPG 1975.

Zu § 92 — Bausparbeiträge

Bausparbeiträge sind auch nach dem neuen Sparprämienengesetz begünstigt (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 4 E-SparPG 1975). Die §§ 92, 93, 95 und 96 entsprechen den Vorschriften, die hierzu im Entwurf des Sparprämiengesetzes 1975 enthalten sind.

Absatz 1 knüpft an das bisherige Recht (§ 10 Abs. 1 Ziff. 3 EStG 1971) an. Aus Vereinfachungsgründen soll auf die derzeitige Voraussetzung, daß die Bausparbeiträge „zur Erlangung von Baudarlehen“ geleistet werden, verzichtet werden. Es bleibt jedoch dabei, daß nur die bis zur Auszahlung der Bausparsumme erbrachten Beiträge, d. h. nicht Tilgungsleistungen, begünstigt sind (Sätze 2 und 3). — Vgl. § 7 Abs. 1 und 2, § 16 Abs. 2 Nr. 3 E-SparPG 1975.

Absatz 2 ersetzt die bisherige Begrenzung auf das „Eineinhalbfache“ durch eine einfachere Regelung, nach der für die Berechnung der Höchstgrenze lediglich die in den ersten vier vollen Kalenderjahren geleisteten Sparbeiträge zusammenzuzählen sind. — Vgl. § 14 E-SparPG 1975.

Absatz 3 verkürzt die bisherige Festlegungsfrist von zehn auf sieben Jahre. Dadurch wird im Interesse der Vereinfachung eine Übereinstimmung mit der Festlegungsfrist herbeigeführt, die bei Inanspruchnahme einer Sparprämie gilt. — Vgl. § 7 Abs. 1 letzter Satz, § 16 Abs. 1 E-SparPG 1975.

Absätze 4 und 5 regeln die steuerrechtliche Behandlung der Bausparbeiträge, wenn nachträglich die Bausparsumme erhöht wird oder mehrere Bausparverträge zu einem Vertrag zusammengelegt werden. Die Vorschriften treten an die Stelle der bisherigen Verwaltungserlasse und sollen zu einer Vereinfachung führen. — Vgl. § 7 Abs. 3 und 4 E-SparPG 1975.

Absatz 6 soll sicherstellen, daß Beiträge an Bauparkassen, für die der Steuerpflichtige zwischen der Einkommensteuerermäßigung und der Sparprämie wählen kann (§ 93), in jedem Fall demselben Kalenderjahr zugerechnet werden. — Vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 1 E-SparPG 1975.

Die Regelung des Absatzes 7, die der bisherigen Verwaltungspraxis entspricht, wird zur Klarstellung in das Gesetz aufgenommen. — Vgl. § 22 E-SparPG 1975.

Absatz 8 bestimmt in Anpassung an den Entwurf des Prämiengesetzes, daß der echte Vertrag zugunsten Dritter nicht begünstigt ist. — Vgl. § 23 E-SparPG 1975.

Absatz 9 führt zu einer Änderung der bisherigen Rechtslage, wonach die Fortsetzung eines Bausparvertrags durch einen Dritten entsprechend dem bürgerlichen Recht auch steuerlich nicht als neuer Vertragsabschluß anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. August 1959 — BStBl. III S. 448; Abschn. 94 Abs. 2 EStR). Die Neuregelung, die in solchen Fäl-

len steuerrechtlich nunmehr den Abschluß eines neuen Vertrages fingiert, ist zur Verhinderung mißbräuchlicher Gestaltungsmöglichkeiten geboten. — Vgl. § 24 E-SparPG 1975.

Absatz 10, der die Übertragung von Bausparverträgen auf eine andere Bausparkasse zuläßt, ist aus § 1 a WoPDV 1970 übernommen. — Vgl. § 25 E-SparPG 1975.

Zu § 93 — Wahlrecht zwischen Steuerermäßigung und Sparprämie, Kumulierungsverbot

Absatz 1 räumt dem Steuerpflichtigen, sofern er nach § 1 E-SparPG 1975 prämienerberechtigt ist, für Bausparverträge und für Lebensversicherungsbeiträge, bei denen gleichzeitig die Voraussetzungen für die Begünstigung nach dem Sparprämiengesetz vorliegen, ein Wahlrecht ein, die Einkommensteuerermäßigung oder die Sparprämie in Anspruch zu nehmen. Im Interesse der Verwaltungsvereinfachung wird wie bisher in § 10 Abs. 4 EStG 1971 die Änderung einer einmal getroffenen Wahl ausgeschlossen. — Vgl. § 15 Abs. 1 E-SparPG 1975.

Absatz 2 regelt entsprechend der geltenden Vorschrift in § 10 Abs. 4 EStG 1971 das Kumulierungsverbot zwischen der Inanspruchnahme der Steuervergünstigung für Bausparbeiträge und einer Prämie nach dem Sparprämiengesetz. In Übereinstimmung mit dem Prämienrecht sind — anders als bisher — vermögenswirksame Leistungen, für die der Steuerpflichtige eine Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem 3. VermBG erhält, vom Kumulierungsverbot ausgenommen. — Vgl. § 15 Abs. 2 E-SparPG 1975.

Absatz 3 ergänzt die in § 46 E-SparPG 1975 getroffenen Regelungen; die Regelung entspricht der Billigkeit und der Verfahrensökonomie.

Zu § 94 — Vorsorge-Pauschbetrag, Vorsorgepauschale

Die Vorschrift sieht zur Abgeltung der Steuerermäßigung für Vorsorgeaufwendungen die Einführung eines Vorsorge-Pauschbetrags und einer Vorsorgepauschale vor. Der Vorsorge-Pauschbetrag und die Vorsorgepauschale ersparen in dem durch sie begrenzten Bereich den individuellen Nachweis und die individuelle Berücksichtigung der tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen; sie dienen damit der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens.

Absatz 1 sieht eine pauschale Steuerermäßigung in Höhe eines Vorsorge-Pauschbetrags von 66 DM vor, wenn nicht Vorsorgeaufwendungen von mehr als 300 DM nachgewiesen werden. Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten beträgt der Vorsorge-Pauschbetrag nach Absatz 3 Nr. 1 132 DM, durch den Vorsorgeaufwendungen bis zu 600 DM abgegolten werden.

Nach Absatz 2 tritt bei Arbeitnehmern an die Stelle des Vorsorge-Pauschbetrags eine Vorsorgepauschale. Die Vorsorgepauschale soll die regelmäßigen Vorsorgeaufwendungen der Arbeitnehmer abgelden. Als regelmäßige Vorsorgeaufwendungen werden 16 v. H. des Arbeitslohns, mindestens jährlich

300 DM, höchstens 16 v. H. der jährlichen Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung angenommen. Soweit die regelmäßigen Vorsorgeaufwendungen den allgemeinen Vorsorgehöchstbetrag von jährlich 5 400 DM zuzüglich 600 DM je Kind überschreiten, werden sie auf den maßgebenden Höchstbetrag begrenzt. Da für die Vorsorgeaufwendungen nach § 90 eine Steuerermäßigung in Höhe von 22 v. H. vorgesehen ist, führen Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 16 v. H. des Arbeitslohns zu einer Steuerermäßigung von 3,52 v. H. des Arbeitslohns. 22 v. H. des Mindestbetrags der Vorsorgeaufwendungen von 300 DM ergeben eine Steuerermäßigung von 66 DM; 22 v. H. der Höchstbeträge von 5 400 DM und 600 DM ergeben Steuerermäßigungsbeträge von 1 188 DM und 132 DM. Für verheiratete Arbeitnehmer, die mit ihrem Ehegatten die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung erfüllen, ist in Absatz 3 Nr. 1 die Verdoppelung des Mindestbetrags von 132 DM und des Höchstbetrags von 1 188 DM vorgesehen.

Der Vomhundertsatz der regelmäßigen Vorsorgeaufwendungen ist nach dem Arbeitnehmeranteil der Beitragssätze in der gesetzlichen Sozialversicherung ausgerichtet. Er liegt jedoch leicht über dem Prozentsatz, der für die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge insgesamt in Betracht kommt, um zusätzlich auch andere Vorsorgeaufwendungen im geringem Umfang abgelten zu können. Die Vorsorgepauschale enthält darüber hinaus insoweit freies Volumen, als sie sich nach der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung ausrichtet und die niedrigere Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung unberücksichtigt läßt. Im übrigen soll die Vorsorgepauschale aus Vereinfachungsgründen ohne Rücksicht darauf gelten, ob der Arbeitnehmer sozialversicherungspflichtig, nicht sozialversicherungspflichtig oder von der Sozialversicherungspflicht befreit ist. Es wird unterstellt, daß der Arbeitnehmer in den Fällen, in denen er gesetzlich nicht verpflichtet ist, Sozialversicherungsbeiträge zu erbringen, freiwillige Vorsorgeaufwendungen in entsprechender Höhe leistet.

Arbeitnehmer können hiernach nur dann durch Nachweis ihrer tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen zu einer höheren Steuerermäßigung kommen, wenn die tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen 16 v. H. des Arbeitslohns (begrenzt auf den Jahresbetrag der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung) oder den allgemeinen Höchstbetrag von 5 400/10 800 DM (Ledige/Verheiratete) zuzüglich 600 DM je Kind übersteigen. Die Möglichkeit der Geltendmachung der tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen wird allerdings durch den Gesetzentwurf auf das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren und auf das Veranlagungsverfahren beschränkt. Für das Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren wird die Geltendmachung der tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen ausgeschlossen (s. § 137), um die Eintragung eines Steuerermäßigungsbetrags neben einem Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte und damit zusätzliche Erschwernisse sowohl bei den Finanzämtern als auch bei den Arbeitgebern zu vermeiden. Diese Einschränkung des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens wird durch die Vorsorge-Pau-

schale ermöglicht, weil sie bereits — wie oben ausgeführt — die regelmäßigen Vorsorgeaufwendungen der Arbeitnehmer erfaßt.

Der Gesetzentwurf sieht vor, daß die Vorsorgepauschale in die Lohnsteuertabellen eingearbeitet wird (s. § 135). Das bedeutet, daß sie bei laufendem Lohnsteuerabzug ohne Zutun des Arbeitnehmers und des Arbeitgebers automatisch berücksichtigt wird. Da durch die Vorsorgepauschale sehr weitgehend die tatsächlichen Vorsorgeaufwendungen zutreffend erfaßt werden, führt sie zu einer beachtlichen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Gleichzeitig erlangen die Arbeitnehmer den Vorteil einer zeitnahen steuerlichen Berücksichtigung ihrer Vorsorgeaufwendungen, ohne dies erst besonders beantragen zu müssen.

Gegenüber dem individuellen Vorwegabzug der Sozialversicherungsbeiträge durch den Arbeitgeber bei der Lohnsteuerermittlung, der von verschiedenen Seiten im Rahmen der Steuerreform gefordert worden ist, hat die Vorsorgepauschale entscheidende Vorteile. Im materiellen Bereich bestehen diese darin, daß sich die Vorsorgepauschale nicht auf Sozialversicherungsbeiträge beschränkt, sondern in gewissem Umfange auch Beiträge, z. B. für zusätzliche Krankenversicherungen, Kleinlebensversicherungen, Sterbegeldkassen und Haftpflichtversicherungen abdeckt. Bedeutsamer ist jedoch der verfahrenstechnische Vorteil, der sich aus der Einarbeitung der Vorsorgepauschale in die Lohnsteuertabellen ergibt. Hierdurch bleibt es dem Arbeitgeber erspart, einen Steuerermäßigungsbetrag zu ermitteln und in einem zusätzlichen Rechengang von der Tabellensteuer abzuziehen. Dieser Vorteil kann angesichts der ohnehin schon mit dem Lohnsteuerverfahren verbundenen Belastung der Arbeitgeber nicht hoch genug bewertet werden.

Absatz 3 enthält die notwendigen Modifizierungen des Vorsorge-Pauschbetrags und der Vorsorgepauschale für verheiratete Steuerpflichtige, die mit ihrem Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Darüber hinaus ist für alleinstehende Steuerpflichtige, die nach § 80 Abs. 6 nach dem Splittingverfahren zu besteuern sind, die für zusammenveranlagte Ehegatten notwendige Sonderregelung ebenfalls vorgesehen, soweit sie im Lohnsteuerverfahren durch die Anwendung der Steuerklasse III auf diesem Personenkreis unvermeidbar ist.

Zu § 95 — Vorzeitige Verfügung über Bausparbeiträge

Absätze 1 und 2 entsprechen grundsätzlich dem bisherigen § 10 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1971. Die Neufassung des Absatzes 2 Nr. 1 stellt klar, daß über die von einem verstorbenen Bausparer oder seinem Ehegatten vor Eintritt des Todesfalls geleisteten Bausparbeiträge stets, also auch dann steuerunschädlich verfügt werden kann, wenn der Vertrag zwischenzeitlich von einer anderen Person fortgesetzt worden ist. Neu ist im übrigen Nummer 4, soweit gestattet wird, daß die empfangenen Beträge zur Einzahlung auf den beliebigen Bausparvertrag verwendet werden

dürfen. — Vgl. § 18 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1, § 21 Abs. 1 E-SparPG 1975.

Absatz 3 übernimmt den Begriff „Wohnungsbau“ aus Abschn. 92 Abs. 2 EStR. Gegenüber der bisherigen Handhabung nach den EStR ergeben sich folgende Änderungen:

- a) In Nummer 3 wird zur besseren Abgrenzung vorgeschrieben, daß eine Verbesserung von Gebäuden oder Eigentumswohnungen nur dann als „Wohnungsbau“ gilt, wenn für die einzelnen Baumaßnahmen mindestens Aufwendungen in Höhe von 4 000 DM oder 10 v. H. des Einheitswerts erbracht werden.
- b) Ebenfalls zur besseren Abgrenzung wird in Nummer 4 der Begriff des eigentumsähnlichen Dauerwohnrechts durch den des dinglichen Wohnrechts, das für einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren abgeschlossen sein muß, ersetzt.
- c) Nicht mehr begünstigt ist die „Beteiligung an der Finanzierung“ eines Gebäudes gegen Überlassung einer Wohnung, da sich hier in der Praxis erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben haben, die teilweise mißbräuchlich ausgenutzt worden sind. Die Verwaltungspraxis erkennt jedoch als Finanzierungsbeteiligung unter bestimmten Voraussetzungen auch den Einkauf in ein Altenheim als begünstigt an. Da eine Verschlechterung insoweit nicht vertretbar wäre, ist dieser Verwendungszweck als Nummer 5 neu aufgenommen worden, wobei wegen der Vergleichbarkeit auch der Erwerb einer Wohnberechtigung in einem Pflegeheim begünstigt werden soll.
- d) In Nummer 6 ist der Begriff des Baulandes, das bisher in der Absicht erworben werden muß, ein Wohngebäude zu errichten, aus Vereinfachungsgründen objektiviert worden.

— Vgl. § 21 Abs. 2 E-SparPG 1975.

Zur Klarstellung wird in Absatz 4 entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis geregelt, welcher Teil der eingesetzten Bausparmittel als zum Wohnungsbau verwendet gilt, wenn das betreffende Gebäude nur zum Teil Wohnzwecken dient. — Vgl. § 21 Abs. 3 E-SparPG 1975.

Zu § 96 — Entfallen der Steuerermäßigung für Bausparbeiträge, Anzeigepflichten, Haftung

Absatz 1 zieht die Folgerungen aus dem Verbot der vorzeitigen Verfügung über die geleisteten Bausparbeiträge (§ 95). — Vgl. § 31 Abs. 1 E-SparPG 1975.

In Absatz 2 wird dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht zugebilligt, zu bestimmen, welche Bausparbeiträge als steuerschädlich verwendet gelten, wenn er nur über einen Teil der aufgrund eines Vertrages geleisteten Bausparbeiträge prämienschädlich verfügt. — Vgl. § 31 Abs. 2 E-SparPG 1975.

Absatz 3 regelt aus Gründen der Rechtssicherheit nunmehr ausdrücklich im Gesetz, wie zu verfahren ist, wenn die empfangenen Bausparmittel teils schäd-

lich, teils unschädlich verwendet worden sind. — Vgl. § 31 Abs. 3 E-SparPG 1975.

Die in Absatz 4 durch Bezugnahme auf § 43 Abs. 1 und 4 E-SparPG 1975 der Bausparkasse und dem Bausparer auferlegten Anzeigepflichten entsprechen den geltenden Vorschriften in § 29 EStDV 1971. Mit dem in Bezug genommenen § 49 Nr. 3 E-SparPG 1975 wird die Haftung der am Verfahren Beteiligten für nachzuerhebende Steuern bei Verletzung der Anzeigepflicht übernommen.

Zu § 97 — Kinderentlastung

Die Vorschrift regelt Art, Umfang und Anspruchsvoraussetzungen für den im Rahmen des Besteuerungsverfahrens vorgesehenen Kinderlastenausgleich.

Absatz 1 bestimmt die Art des Kinderlastenausgleichs. Er besteht in einem Abzugsbetrag von der tariflichen Einkommensteuer, der als Kinderentlastung bezeichnet wird. Die Höhe der Kinderentlastung ist jedoch von der Höhe der tariflichen Einkommensteuer nicht abhängig. In den Fällen, in denen die Kinderentlastung die tarifliche Einkommensteuer übersteigt, soll der übersteigende Betrag in Form einer Steuervergütung an den Steuerpflichtigen ausgezahlt werden. Durch die Charakterisierung des auszahlenden Betrags als Steuervergütung wird im übrigen klargestellt, daß die Festsetzung der auszahlenden Kinderentlastung nach den Verfahrensregeln, die für die Festsetzung der Einkommensteuer gelten, abzuwickeln ist (§ 136 Abs. 3 Abgabenordnung).

Absatz 2 bestimmt die Höhe der Kinderentlastung und die Anspruchsvoraussetzungen. Die Höhe der Kinderentlastung ist entsprechend den Regelungen, die nach geltendem Recht für die Gewährung von Kindergeld und Kinderfreibeträgen gelten, nach der Zahl der zu berücksichtigenden Kinder gestaffelt. Diese Regelung bewirkt einen mit der Zahl der Kinder ansteigenden Ausgleich der mit dem einzelnen Kind verbundenen Unterhaltsbelastung. Die Anzahl der Kinder soll sich jeweils nach den Verhältnissen zu Beginn eines Kalendermonats richten. Durch diese Vorschrift wird eine rückwirkende Berichtigung der Kinderentlastung insbesondere bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung für Arbeitnehmer weitgehend vermieden. Entsprechend dem geltenden Recht sollen die Kinder grundsätzlich bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres berücksichtigt werden. Darüber hinaus ist jedoch wie im geltenden Kindergeld- und Einkommensteuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen auch die Berücksichtigung von Kindern möglich, die das 18. Lebensjahr vollendet haben. Im Gegensatz zum geltenden Einkommensteuerrecht und in Übereinstimmung mit dem geltenden Kindergeldrecht sind Wehrdienst (Zivildienst) leistende Kinder nicht berücksichtigungsfähig, weil davon ausgegangen werden kann, daß diese Kinder ihre Eltern in der Regel wirtschaftlich nicht nennenswert belasten. Andererseits sind die Kinder im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 4 und 5 des Bundeskindergeldgesetzes im Rahmen der Kinderentlastung nicht berücksichtigungsfähig, weil diesen Fällen bereits im Rahmen

der außergewöhnlichen Belastungen im Einkommensteuerrecht Rechnung getragen werden kann. In Nummer 3 wird ausdrücklich auch der Personenkreis der seelisch behinderten Kinder erfaßt, da dieser in gleicher Weise wie der Personenkreis der körperlich oder geistig behinderten Kinder die Eltern wirtschaftlich belastet. Im übrigen wird für die Berücksichtigung der über 18 Jahre alten Kinder nicht gefordert, daß der Steuerpflichtige die Unterhaltskosten überwiegend trägt und die eigenen Einkünfte des Kindes einen bestimmten Grenzbetrag nicht überschritten haben. Derartige Einschränkungen sind im Verhältnis zu den jüngeren Kindern kaum zu rechtfertigen und mit dem Sinn und Zweck einer grundsätzlich einkommensunabhängigen Kinderentlastung nicht vereinbar; der Verzicht auf solche Einschränkungen führt im Verhältnis zum geltenden Einkommensteuerrecht auch zu einer gewissen Vereinfachung.

Absatz 3 läßt in Anlehnung an die entsprechenden Vorschriften des geltenden Kindergeld- und Besoldungsrechts unter bestimmten Voraussetzungen auch die Berücksichtigung von Kindern zu, die die Höchstaltersgrenze von 27 Jahren überschritten haben. Gegenüber dem derzeitigen Kindergeldrecht werden die Voraussetzungen jedoch erweitert. Neben der wehrdienst- oder zivildienstbedingten Verzögerung der Ausbildung werden in Anlehnung an die Ausnahmeregelung des § 18 Abs. 4 des Bundesbesoldungsgesetzes auch die Verzögerungen anerkannt, die auf einen berufsbedingten Wohnortwechsel der Eltern oder auf einen Mangel an einem Studienplatz, etwa wegen des Numerus clausus, zurückgehen.

Unabhängig von einer Höchstaltersgrenze werden wie bisher die behinderten Kinder berücksichtigt; über das 27. Lebensjahr hinaus gemäß Absatz 4 jedoch nur dann, wenn sie nicht nur selbst außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, sondern auch ein etwaiger Ehegatte oder ein geschiedener Ehegatte sie nicht unterhalten können.

Absatz 5 schließt grundsätzlich die Pfändung, Verpfändung oder Abtretung des Anspruchs auf Auszahlung der Kinderentlastung aus. Dasselbe gilt für den Teil des Lohn- und Gehaltsanspruchs, der dem Arbeitnehmer nur deshalb zusteht, weil die Kinderentlastung seine Lohnsteuerschuld gemindert hat. Hierdurch wird gewährleistet, daß der gesetzlich Berechtigte auch tatsächlich die Kinderentlastung erhält. Eine Ausnahme soll dann gelten, wenn der Berechtigte seiner Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind nicht nachkommt. In diesem Fall kann die für das Kind gewährte Kinderentlastung zugunsten des Kindes gepfändet werden.

Zu § 98 — Kinder

Absätze 1 und 2 übernehmen im Prinzip den in § 2 Abs. 1 des Bundeskindergeldgesetzes enthaltenen Kind-Begriff. Die bisher verwendeten Begriffe „eheliche Kinder“, „für ehelich erklärte Kinder“ und „nicht eheliche Kinder“ werden nunmehr jedoch den Begriff „leibliche Kinder“ zusammengefaßt. Ein-

schränkend wird gefordert, daß die Kinder im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Diese Voraussetzung steht im Einklang mit der Zielvorstellung der vorgesehenen Reform des Kinderlastenausgleichs, nach der die Chancengleichheit für Kinder verbessert werden soll. Es ist gerechtfertigt, dies nur auf Kinder zu beziehen, die unter denselben gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen leben. Einheitliche Verhältnisse in diesem Sinne können grundsätzlich aber nur für das Inland unterstellt werden. Soweit aufgrund des EWG-Vertrags hiervon abweichende Regelungen getroffen worden sind, bleiben diese — vorbehaltlich späterer Änderungen — unberührt. Für die Berücksichtigung von Enkelkindern, Stiefkindern und Geschwistern wird wie im geltenden Kindergeldrecht gefordert, daß der Steuerpflichtige sie in seinen Haushalt aufgenommen hat. Dasselbe gilt begrifflich bereits für Pflegekinder (§ 14 Abs. 1 Nr. 9 der Abgabenordnung). Im Hinblick auf die verhältnismäßig kleine Zahl derartiger Fälle können die mit der Feststellung der Haushaltszugehörigkeit verbundenen Schwierigkeiten hingenommen werden. Soweit Enkelkinder, Stiefkinder und Geschwister nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen leben, von ihm jedoch überwiegend unterhalten werden, kann der Steuerpflichtige seine Aufwendungen in der Regel als außergewöhnliche Belastungen geltend machen.

Unabhängig von dem in den Absätzen 1 und 2 festgelegten Inlandsprinzip für die Berücksichtigung von Kindern kann es politisch geboten sein, auch die für nicht im Inland lebende Kinder entstehende Unterhaltsbelastung abzumildern. Soweit dies nicht schon für Familienleistungen überstaatlich geregelt worden ist, kommen insbesondere die Fälle in Betracht, in denen die Bundesrepublik durch zwischenstaatliche Vereinbarungen bisher verpflichtet ist, Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz für Kinder im Ausland zu leisten. Im Interesse einer Verbesserung der Chancengleichheit für die Kinder ist allerdings mehr als bisher darauf zu achten, daß die Eltern der außerhalb des Inlands lebenden Kinder nicht stärker als die der im Inland lebenden Kinder entlastet werden. Es wird deshalb ein Verfahren entwickelt werden müssen, das die Gewährung einer den Unterhaltskosten für ein Kind im Ausland angepaßten Entlastung ermöglicht. Die Bundesregierung ist gegenwärtig damit befaßt, entsprechende Verfahrensmöglichkeiten zu prüfen; sie wird im Rahmen des Entwurfs eines Einführungsgesetzes zum Dritten Steuerreformgesetz einen Lösungsvorschlag vorlegen.

Zu § 99 — Zuordnung der Kinder

Absatz 1 enthält den Grundsatz, daß für jedes Kind nur einem Steuerpflichtigen Kinderentlastung zusteht. Die folgenden Absätze enthalten die Regeln, nach denen die Kinder jeweils einem Steuerpflichtigen zuzuordnen sind, um mehrfache Entlastungen für dasselbe Kind auszuschließen. Der Zuordnung liegt im Prinzip — wie auch bereits in § 98 Abs. 2 zum Ausdruck kommt — die Haushaltszugehörigkeit des Kindes zugrunde.

Absatz 2 stellt im Ergebnis die Vermutung auf, daß ein Kind jeweils im Haushalt des Steuerpflichtigen lebt, zu dem ein Kindschaftsverhältnis im Sinne des § 98 Abs. 1 besteht. Da bei Adoptiv- und Pflegekindern gleichzeitig bis zu drei Kindschaftsverhältnisse vorliegen können, enthält Absatz 2 Satz 2 eine Rangfolge, nach der zunächst stets das Pflegekindschaftsverhältnis, danach das Adoptivkindschaftsverhältnis und erst dann das weitere in Betracht kommende Kindschaftsverhältnis maßgebend ist. Diese Rangfolge geht von der Unterstellung aus, daß ein Pflegekind regelmäßig im Haushalt der Pflegeeltern, ein Adoptivkind im Haushalt der Adoptiveltern, wenn es nicht zugleich auch Pflegekind ist, beide also nicht im Haushalt der leiblichen Eltern leben. Die Behörde, die über die Berücksichtigung von Kindern entscheidet, soll bei einem leiblichen Kind jedoch erst dann die Berücksichtigung ablehnen, wenn ihr bekannt ist, daß das Kind zugleich in einem Adoptiv- oder Pflegekindschaftsverhältnis steht. Aus diesem Grunde ist vorgesehen, daß die Behörde, die ein Adoptiv- oder Pflegekindschaftsverhältnis anerkennt, die Anerkennung eines solchen Verhältnisses den anderen in Betracht kommenden Behörden mitteilt. Diese Regelung zielt auf eine Verwaltungsvereinfachung ab, weil andernfalls praktisch in jedem Fall eines leiblichen Kindes geprüft werden müßte, ob dieses Kind nicht zugleich auch in einem Adoptiv- oder Pflegekindschaftsverhältnis steht.

Absatz 3 enthält die Grundregelung für die Fälle, in denen das maßgebende Kindschaftsverhältnis zu mehreren Steuerpflichtigen besteht. In diesen Fällen soll das Kind dem Steuerpflichtigen zugeordnet werden, zu dessen Haushalt es gehört. In den Fällen, in denen das Kind nicht zum Haushalt eines oder zum gemeinsamen Haushalt der in Betracht kommenden Steuerpflichtigen gehört, wird die Zuordnung der freien Bestimmung der Beteiligten überlassen. Diese Bestimmungsmöglichkeit war bisher bereits im Bundeskindergeldgesetz für den Fall der Konkurrenz von Vater und Mutter vorgesehen (§ 3 Abs. 3 Satz 1 des Bundeskindergeldgesetzes).

Absatz 4 enthält eine bedeutsame Ausnahmeregelung von der allgemeinen Zuordnungsvorschrift des Absatzes 3. Für den Fall nämlich, daß sowohl der Vater als auch die Mutter kinderentlastungsberechtigt sind, wird die widerlegbare Vermutung aufgestellt, daß das Kind zum Haushalt der Mutter gehört. Das Kind kann hiernach dem Vater nur dann zugeordnet werden, wenn dieser durch eine Bescheinigung des Jugendamtes nachweist, daß das Kind zu seinem Haushalt gehört.

Absatz 5 enthält die bedeutendste Ausnahme von der allgemeinen Zuordnungsregelung des Absatzes 3. Die Vorschrift bestimmt, daß ein Kind, welches in einem Kindschaftsverhältnis zu Ehegatten steht, die das Veranlagungswahlrecht nach § 117 haben, diesen gemeinsam zugeordnet wird. Nach Satz 2 soll das auch für ein Kind gelten, das nach den Absätzen 2 bis 4 nur einem der Ehegatten zuzuordnen wäre. Von dieser Zuordnungsvorschrift bleibt § 119 Abs. 2 Satz 5 unberührt, wonach bei

getrennter Veranlagung der Ehegatten jedem die Hälfte der Kinderentlastung gewährt wird.

Zu § 100 — Ausschluß der Kinderentlastung

Absatz 1 schließt die Gewährung der Kinderentlastung für Kinder aus, für die vergleichbare Entlastungen gewährt werden. Die Vorschrift dient somit der Vermeidung von mehrfachen Entlastungen. Soweit in anderen einkommensteuerlichen Regelungen die kinderbedingte Belastung des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist, wird eine mehrfache Berücksichtigung desselben Kindes dadurch ausgeschlossen, daß dort jeweils nur die Kinder berücksichtigt werden, für die dem Steuerpflichtigen Kinderentlastung zusteht oder zustehen würde, wenn sie nicht wegen der Gewährung der vergleichbaren Entlastungen ausgeschlossen wäre (vgl. §§ 74 Abs. 5, 75 Abs. 3, 77 Abs. 5, 79 Abs. 3 Nr. 2, 90 Abs. 3 Nr. 1, 185 Abs. 1).

Nummer 1 entspricht § 7 Abs. 1 Nr. 1 und 3 des Bundeskindergeldgesetzes. Die Vorschrift berücksichtigt, daß den Angehörigen des öffentlichen Dienstes, die Auslandsdienstbezüge erhalten, weiterhin Kinderzuschlag von ihrem Dienstherrn oder Arbeitgeber gezahlt wird (§ 27 des Bundesbesoldungsgesetzes). Diese Ausnahme, die den besonderen Verhältnissen dieser Personengruppe Rechnung tragen und auch der Verwaltungsvereinfachung dienen soll, macht eine entsprechende Einschränkung der Kinderentlastung erforderlich.

Die Nummern 2 und 3 entsprechen § 8 Abs. 1 Nr. 1 des Bundeskindergeldgesetzes.

Nummer 4 entspricht § 8 Abs. 1 Nr. 3 des Bundeskindergeldgesetzes.

Der Ausschluß von Doppelleistungen ist im geltenden Recht für das Verhältnis des besoldungsrechtlichen Kinderzuschlags zu der Kinderzulage aus der gesetzlichen Unfallversicherung und zu dem Kinderzuschuß aus den gesetzlichen Rentenversicherungen nicht geregelt. Zur Zeit kann also z. B. der im öffentlichen Dienst stehende Vater für seine Kinder Kinderzuschläge erhalten, obwohl die Mutter zu ihrer Rente aus der Sozialversicherung für die Kinder Kinderzulagen oder Kinderzuschüsse bezieht. Diese Doppelentlastung entfällt mit der Ersetzung des Kinderzuschlags durch die Kinderentlastung.

Absatz 2 regelt den Ausschluß der Kinderentlastung in zeitlicher Hinsicht. Aus Gründen der Praktikabilität soll die Kinderentlastung grundsätzlich bis zum Ablauf des Kalenderjahrs gewährt werden, in dem eine der den Ausschluß begründenden Entlastungen bewilligt wird. Das soll nur dann nicht gelten, wenn die in Betracht kommende Entlastung bereits von der Begründung des Kindschaftsverhältnisses an zu gewähren ist. In diesen Fällen soll von vornherein die Kinderentlastung nicht gewährt werden.

Absatz 3 schreibt vor, daß die rückwirkend bewilligten Entlastungen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 bis 3 bis zum Ablauf des Bewilligungsjahrs und bis zur Höhe der entsprechenden Kinderentlastung dem Fiskus zustehen. Für die Fälle des Absatzes 1 Nr. 4

kann eine solche Regelung rechtlich nicht getroffen werden. In diesen Fällen müssen in zeitlich begrenztem Umfang Doppelleistungen hingenommen werden. Die dem Fiskus zustehenden Beträge sollen als Einkommensteuer verbucht werden, weil die entsprechende Kindererentlastung das Einkommensteueraufkommen gemindert hat.

Zu § 101 — Anrechnung ausländischer Steuern

Die Vorschrift tritt an die Stelle von § 34 c Abs. 1 EStG 1971. Sie regelt für unbeschränkt Steuerpflichtige die Anrechnung ausländischer Steuern, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen, wenn ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht anzuwenden ist.

Nach Absatz 1 Satz 1 darf eine ausländische Steuer nur auf den Teil der deutschen Steuer angerechnet werden, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt, von denen die ausländische Steuer erhoben worden ist. Hierdurch wird die Doppelbesteuerung vermieden. Soweit ein Überhang nicht anrechenbarer ausländischer Steuern verbleibt, kann der Steuerpflichtige diesen nach § 102 bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte absetzen. Eine § 68 a EStDV 1971 entsprechende Vorschrift, derzufolge eine ausländische Steuer nur dann der deutschen Einkommensteuer entspricht, wenn sie nach Vorschriften erhoben wird, die für das ganze Staatsgebiet gelten, ist nicht wieder aufgenommen worden. Satz 2 bestimmt im einzelnen, wie der Höchstbetrag der deutschen Steuer, auf den die ausländische Steuer angerechnet werden kann, berechnet wird. Satz 3 regelt entsprechend § 68 c EStDV 1971, daß die Berechnung des Höchstbetrages für jeden ausländischen Staat getrennt durchzuführen ist. Hierdurch wird der Zusammenfassung von Einkünften aus Hoch- und Niedrigsteuerländern vorgebeugt. Satz 4 entspricht § 34 c Abs. 1 Satz 3 EStG 1971.

Absatz 2 entspricht § 34 c Abs. 2 EStG 1971.

Zu § 102 — Abzug ausländischer Steuern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten

Die Vorschrift regelt den Abzug ausländischer Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte.

Nach Absatz 1 kann der Steuerpflichtige abweichend von der bisherigen Rechtslage, soweit er die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 101 nicht geltend machen will, diese Steuern nach seiner Wahl ganz oder zum Teil als Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzen. Dies kann in Verlustjahren oder bei einem Überhang nicht anrechenbarer ausländischer Steuern zweckmäßig sein.

Absatz 2 stellt klar, daß eine ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen ist, wenn sie nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht und daher nicht nach § 101 auf die deutsche Steuer angerechnet werden kann (vgl. § 68 f EStDV 1971).

Zu § 103 — Ausländische Einkünfte

Die Vorschrift ersetzt § 68 b EStDV 1971. Sie bestimmt den Begriff der ausländischen Einkünfte. Bedeutsam ist, daß zu den ausländischen Einkünften nunmehr auch gewerbliche Einkünfte gehören, die ohne Begründung einer ausländischen Betriebsstätte durch in einem ausländischen Staat ausgeübte technische oder kaufmännische Beratung, durch Überlassung von Arbeitskräften im Ausland oder durch die Tätigkeit von Künstlern und Artisten im Ausland erzielt worden sind.

Zu § 104 — Sonderregelung für ausländische Einkünfte aus Gewerbe

Die Vorschrift übernimmt für Einkünfte deutscher Unternehmen aus ausländischen Betriebsstätten den bisherigen, auf § 34 c Abs. 3 EStG gestützten, Pauschalierungserlaß (BStBl. 1959 II S. 109) in das Gesetz.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden statt der Anrechnung oder des Abzugs ausländischer Steuern ausländische Betriebsätteneinkünfte nur mit dem halben Steuersatz besteuert. Voraussetzung ist, daß die Einkünfte aus einem Staat stammen, mit dem kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, und daß die ausländische Betriebsstätte eine produktive Geschäftstätigkeit entfaltet.

Für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften brauchte eine entsprechende Steuerermäßigung nicht mehr vorgesehen zu werden, weil Schachteldividenden nach dem Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen — Außensteuerreformgesetz — infolge Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer (indirekte Anrechnung) bereits ermäßigt besteuert werden.

Zu § 105 — Tarifiermäßigung für ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 34 c Abs. 4 EStG 1971. Während nach § 34 c Abs. 4 EStG 1971 die begünstigten ausländischen Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gesondert zu ermitteln sind — wobei beim Schifffahrtsgewinn komplizierte Zu- und Abrechnungen erforderlich werden —, bestimmt § 105 den Umfang dieser Einkünfte mit einem festen Hundertsatz des steuerlichen Gewinns des Schifffahrtsbetriebs. Das bedeutet gegenüber der bisherigen Regelung eine erhebliche Vereinfachung.

Diese Vereinfachung hat insofern eine Einschränkung der bisherigen Vergünstigung zur Folge, als insbesondere der bei der Gewinnermittlung abgesetzte Zinsaufwand bei der Berechnung der begünstigten ausländischen Einkünfte nicht mehr hinzuzurechnen ist. Unter anderem zum Ausgleich da-

für wird der für die Ermittlung der begünstigten Einkünfte maßgebliche Hundertsatz von bisher 50 auf 75 erhöht. Mit dieser Erhöhung wird zugleich den in der Schifffahrt getroffenen tatsächlichen Feststellungen Rechnung getragen, wonach der Anteil der ausländischen Einkünfte an den gesamten Einkünften aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr im allgemeinen mehr als 50 v. H. beträgt.

Die in Absatz 2 enthaltene Bestimmung des Begriffs „Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr“ ist aus Gründen der Rechtssicherheit aus dem gleichlautenden Erlaß zu § 34 c Abs. 4 EStG (BStBl. 1970 I S. 131) in das Gesetz übernommen worden. Als Voraussetzung für die Tarifiermäßigung wird aus schiffahrtspolitischen Gründen zusätzlich zur Eintragung in einem inländischen Seeschiffsregister gefordert, daß das Schiff die deutsche Flagge führt.

Zu § 106 — Steuerentlastung für im Ausland tätige Arbeitnehmer

Die Vorschrift übernimmt für ausländische Arbeitseinkünfte den bisherigen, auf § 34 c Abs. 3 EStG gestützten sog. Montageerlaß (BStBl. 1960 II S. 81) in das Gesetz.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden statt der Anrechnung oder des Abzugs ausländischer Steuern ausländische Arbeitseinkünfte von der deutschen Besteuerung ausgenommen, wenn die im Ausland ausgeübte Tätigkeit mit einer Montage zusammenhängt und die Dauer der Tätigkeit bei dem gleichen Objekt 3 Monate übersteigt, jedoch von vornherein auf die Durchführung eines bestimmten Vorhabens begrenzt ist. Voraussetzung ist, daß mit dem ausländischen Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht und daß die Arbeitseinkünfte im Ausland entsprechend besteuert werden.

Zu § 107 — Steuerbefreiung ausländischer Einkünfte auf der Grundlage der Gegenseitigkeit

Mit dieser Vorschrift, der im Bereich der beschränkten Einkommensteuerpflicht § 111 Abs. 6 entspricht, wird die Möglichkeit geschaffen, im Verhältnis zu Staaten, mit denen kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, durch Steuerbefreiungen im Rahmen der Gegenseitigkeit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Zu § 108 — Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Vorschrift erklärt die Bestimmungen der §§ 101 und 102 über die Anrechnung und den Abzug ausländischer Steuern für entsprechend anwendbar, wenn in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung ausländischer Steuern vorgesehen ist. Auch in diesem Fall soll es

dem Steuerpflichtigen freistehen, statt der Anrechnung der ausländischen Steuern ganz oder teilweise den Abzug dieser Steuern als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend zu machen. Fiktive ausländische Steuern, deren Anrechnung in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, werden zuletzt angerechnet und können nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Zu § 109 — Progressionsvorbehalt bei Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Vorschrift regelt den Progressionsvorbehalt, wonach die durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellten ausländischen Einkünfte zur Ermittlung des Steuersatzes für das im Inland zu versteuernde Einkommen einzubeziehen sind. Auch für die Berechnung von Tarifiermäßigungen werden die in den ermäßigt besteuerten Einkünften enthaltenen ausländischen Einkünfte berücksichtigt, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Besteuerung freigestellt sind.

Zu § 110 — Nachweispflichten

Die Vorschrift tritt an die Stelle des § 68 d EStDV 1971. Sie regelt die für die Anrechnung und den Abzug ausländischer Steuern erforderlichen Nachweise.

Zu § 111 — Einkünfte bei beschränkter Einkommensteuerpflicht

Die Vorschrift ersetzt § 49 EStG 1971.

In Absatz 1 ist die Reihenfolge und die Benennung der inländischen Einkünfte entsprechend § 4 geändert. Sachlich sind die Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht — von einigen Erweiterungen abgesehen — die gleichen geblieben wie im geltenden Recht. Die Einkünfte aus Gewerbe in Absatz 1 Nr. 1 sind um Tatbestände ergänzt, die sich aus der neueren Entwicklung des internationalen Wirtschaftslebens ergeben haben. Unternehmen oder natürliche Personen, die sich in diesen Formen an der inländischen Volkswirtschaft beteiligen, und Nutzen aus dem inländischen Wirtschaftsraum ziehen, sind zu der inländischen Besteuerung heranzuziehen. Hierzu gehören insbesondere Einkünfte, die durch im Inland ausgeübte technische oder kaufmännische Beratung oder durch Überlassung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung erzielt werden (Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe b). Hierzu gehört auch die Veräußerung von unbeweglichen Vermögensgegenständen (Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Schiffe), die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen und in einem Betriebsvermögen gehalten worden sind (Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe e). Durch diese Regelung wird eine Lücke des bisherigen Rechts geschlossen; denn nach § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1971 können inländische Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte nur im Rahmen der Spekulationsbesteuerung zur beschränkten Steuerpflicht

herangezogen werden. Eine Regelung für unbewegliche Vermögensgegenstände, die in einem Betriebsvermögen außerhalb einer Betriebsstätte gehalten worden sind, hat bisher gefehlt. Schließlich werden inländische Einkünfte aus Gewerbe um Einkünfte erweitert, die durch die Veräußerung von Rechten, Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, Plänen, Mustern und Verfahren erzielt werden, wenn diese in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer im Inland belegenen Betriebsstätte verwertet werden oder verwertet worden sind (Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe f). Auch diese Neuregelung schließt eine Lücke des geltenden Rechts. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1971 in Verbindung mit § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1971 können derartige Einkünfte nur erfaßt werden, wenn wegen zeitlich begrenzter Überlassung die Voraussetzungen für eine Erfassung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Werden die Überlassungsverträge in anderer Form abgeschlossen, ist es nicht möglich, sie als gewerbliche zu besteuern, wenn nicht die Voraussetzungen einer im Inland belegenen Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters vorliegen. Die gegenüber § 49 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c EStG 1971 veränderte Fassung des Absatzes 1 Nr. 1 Buchstabe d verdeutlicht gemäß der Rechtsprechung des BFH (Urteil I 209/60 U vom 13. Dezember 1961, BStBl. 1962 III, 85) den Anwendungsbereich dieser Vorschrift.

Nummer 5 entspricht § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG 1971. Redaktionell ist die Vorschrift an den Katalog der Einkünfte aus Kapitalvermögen in § 55 angepaßt.

Die Nummern 6 und 7 entsprechen den Fassungen der §§ 56 und 58. Neu gegenüber dem geltenden Recht ist die Aufnahme des Tatbestands der Nutzung beweglicher Gegenstände durch Vermietung oder Verpachtung im Inland (Absatz 1 Nr. 6 Buchstabe b). In stärker werdendem Maße werden unbeschränkt Steuerpflichtigen Wirtschaftsgüter (z. B. Baumaschinen, Kräne und Hubinseln) zeitlich begrenzt überlassen. Vermieter oder Verpächter ziehen auf diese Weise in vermehrtem Umfang Nutzen aus dem inländischen Wirtschaftsraum. Die beschränkte Einkommensteuerpflicht ist dementsprechend gerechtfertigt. Die Aufnahme der Einkünfte aus einer Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats unter Nummer 7 Buchstabe b als sonstige Einkünfte ist durch die Eingliederung dieser Einkünfte in die sonstigen Einkünfte nach § 58 veranlaßt. Die Einbeziehung von Einkünften aus der Veräußerung im Inland belegener Bodenschätze (Nummer 7 Buchstabe c) entspricht § 58 Abs. 1 Nr. 2.

Durch Absatz 2 Satz 1 wird klargestellt, daß es bei der Bestimmung der Einkünfte auf die im Inland gegebenen Besteuerungsmerkmale ankommt. Hierdurch wird eine Lücke des bisherigen Rechts geschlossen. Bei Einkünften im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht ist eine Einordnung in verschiedene Einkünfte möglich, je nach dem, ob auf die im Ausland gegebenen Verhältnisse des Empfängers oder ob nur auf die im Inland gegebenen Tatbestandsmerkmale abgestellt wird. Der Reichsfinanzhof und auch der Bundesfinanzhof haben den Grundsatz aufgestellt, daß es nicht auf die Umstände ankommt, die im Ausland vorliegen, son-

dern darauf wie sich die Verhältnisse im Inland darstellen (vgl. u. a. BFH-Urteil vom 20. Januar 1959 I 112/57 S — BStBl. 1959 III, 133; BFH-Urteil vom 13. Dezember 1961 I 209/60 U, BStBl. 1962 III, 85). Diese Betrachtungsweise ist gerechtfertigt, weil die inländischen Finanzbehörden nicht in der Lage sind, die Verhältnisse im Ausland mit hinlänglicher Sicherheit festzustellen oder nachzuprüfen. Satz 2 bestimmt, daß nachträgliche Zuflüsse oder geleistete Aufwendungen im Sinne des § 62 im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht zu berücksichtigen sind. Insoweit ergibt sich keine Änderung gegenüber dem bisher bestehenden Rechtszustand.

In Absatz 3 wird für freiberufliche Tätigkeit oder nichtselbständige Arbeit der Begriff der Verwertung einer außerhalb der Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West) ausgeübten Tätigkeit definiert. Im EStG 1971 befindet sich für den Verwertungstatbestand keine Definition. Nach § 40 Abs. 2 LStDV 1971 ist eine Arbeit im Inland verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist. Die bisherige Rechtslage ist nicht befriedigend. Die Definition eines Besteuerungsmerkmals, durch das der Steueranspruch auf Tätigkeiten außerhalb des Inlands ausgedehnt wird, muß im Einkommensteuergesetz enthalten sein. Der Entwurf stellt für die Annahme einer Verwertung darauf ab, daß das Ergebnis der Tätigkeit wirtschaftlich unmittelbar einem im Inland ansässigen Auftraggeber oder einem inländischen Arbeitgeber zu dienen bestimmt ist oder das Ergebnis der Tätigkeit im Inland genutzt wird, und das Entgelt im Inland oder aus dem Inland gezahlt wird. Damit bezieht die gesetzliche Definition des Verwertungstatbestandes auch Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit ein. Im übrigen wird genauer als bisher auf den Vorteil abgestellt, der mit einer solchen Tätigkeit für den inländischen Wirtschaftsraum beim Auftraggeber typischerweise eintritt und durch den eine Erfassung im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht gerechtfertigt wird. Um den Verwertungstatbestand darüber hinaus abzugrenzen, ist in Anlehnung an Abschnitt 62 Abs. 1 LStR 1971 zusätzlich auf die Zahlung zu Lasten einer inländischen Stelle abgestellt. Satz 2 stellt klar, daß eine Verwertung von freiberuflicher Tätigkeit oder nichtselbständiger Arbeit auch vorliegt, wenn eine im Inland erbrachte, auf einem Wiedergabeträger gespeicherte Leistung genutzt und das Entgelt zu Lasten einer inländischen Stelle gezahlt wird. Satz 3 dient der Vereinfachung des Außensteuerrechts. Sonderregelungen, die bei einer Verwertung von nichtselbständiger Arbeit außerhalb der Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West) zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich sind, werden durch diese Vorschrift zukünftig überflüssig. Absätze 4 und 5 entsprechen § 49 Abs. 2 und 3 EStG 1971. Mit Absatz 6, dem im Bereich der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht § 107 entspricht, wird die Möglichkeit geschaffen, im Verhältnis zu Staaten, mit denen kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, durch Steuerbefreiungen im Rahmen der Gegenseitigkeit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Zu § 112 — Besteuerungsgrundlagen und Tarifvorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

Die Vorschrift tritt an die Stelle des § 50 EStG 1971. Gegenüber dieser Vorschrift ergeben sich folgende Änderungen:

Durch Absatz 1 Satz 2 ist klargestellt, daß beschränkt Steuerpflichtige die aus Gründen der Vereinfachung für unbeschränkt Steuerpflichtige vorgesehene Werbungskosten-Pauschale grundsätzlich nicht in Anspruch nehmen können.

In Absatz 2 ist klargestellt, daß der Altersentlastungsbetrag nach § 64, der auf die inländische Sozialstruktur abgestellt ist, für beschränkt Steuerpflichtige nicht gilt.

Durch Absatz 3 wird der Rahmen des bisher für beschränkt Steuerpflichtige möglichen Sonderausgabenabzugs um Aufwendungen erweitert, denen beschränkt Steuerpflichtige ausgesetzt sind, weil sie sich im Inland eines fachkundigen steuerlichen Beraters bedienen müssen.

Absatz 4 entspricht § 50 Abs. 3. Er stellt klar, inwieweit steuerliche Tarifiermäßigungen für beschränkt Steuerpflichtige gelten. Der Splittingvorteil und die Kinderentlastung, die Maßnahmen des inländischen Familienlastenausgleichs sind, werden grundsätzlich für beschränkt Steuerpflichtige nicht gewährt. Es ist Sache des Wohnsitzstaates des beschränkt Steuerpflichtigen, welche Maßnahmen er für den Familienlastenausgleich trifft. Eine Ausnahme vom Mindeststeuersatz ist wie bisher (§ 50 Abs. 6 EStG 1971) nur bei natürlichen Personen, die in der Deutschen Demokratischen Republik oder Berlin (Ost) ansässig sind, vorgesehen, um die steuerliche Behandlung dieses Personenkreises nicht zu verschlechtern.

Absatz 5 enthält die Ausnahmen von den vorstehend dargestellten Vorschriften für Arbeitslohn von beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern. Da sie aus ihrer Tätigkeit im Inland — wie die unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer auch — in aller Regel ihren Lebensunterhalt bestreiten, ist für diesen Personenkreis aus den Gesichtspunkten der Gleichbehandlung und des Arbeitsfriedens im Rahmen des Möglichen eine Anpassung an die steuerlichen Verhältnisse bei unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmern angezeigt. Beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer erhalten deshalb den Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 53 Abs. 3), den Altersentlastungsbetrag (§ 64), die Möglichkeit des Abzugs von Sonderausgaben (§ 68), den Altersfreibetrag (§ 79 Abs. 2) und den Haushaltsfreibetrag nach § 79 Abs. 3 Nr. 1, den Vorsorge-Pauschbetrag (§ 94) und die Kinderentlastung nach § 97 bis § 100.

Verheiratete beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer erhalten wie bisher den mit der Steuerklasse II verbundenen Freibetrag von 70 DM monatlich. Verheiratete Arbeitnehmer, die Anspruch auf Kinderentlastung oder eine der in § 100 Abs. 1 bezeichnete Entlastung haben, erhalten statt dieses Freibetrags einen Freibetrag von 250 DM monatlich. Unter denselben Voraussetzungen wird auch nichtverheirateten beschränkt einkommensteuerpflichti-

gen Arbeitnehmern der Freibetrag von 250 DM monatlich gewährt.

Absatz 6 entspricht § 50 Abs. 4 EStG 1971. Neu ist lediglich Satz 2, der die Nichtanwendbarkeit des § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b anordnet und damit klarstellt, daß eine Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer, die auf Einnahmen i. S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 lastet, nicht in Betracht kommt, soweit die Einkommensteuer durch den Steuerabzug abgegolten ist und eine Veranlagung nach § 115 Abs. 4 Satz 2 unterbleibt.

In Absatz 7 werden die Voraussetzungen für eine neue Rechtsentwicklung geschaffen. Beschränkt Steuerpflichtige, die im Inland eine Betriebsstätte haben und gewerbliche Einkünfte erzielen, können auf die inländische Einkommensteuer entsprechende ausländische Steuern anrechnen, wenn Einkünfte dieser Betriebsstätte im Ausland besteuert werden und der beschränkt Steuerpflichtige dort keinen Wohnsitz oder keinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Eine derartige Entlastung, die bisher allgemein als Angelegenheit des Wohnsitzstaates eines Steuerpflichtigen angesehen worden ist, kann allerdings nur dann in Betracht kommen, wenn der ausländische Wohnsitzstaat in der Bundesrepublik Deutschland oder Berlin (West) unbeschränkt Steuerpflichtige entsprechend behandelt.

Zu § 113 — Besteuerung nach dem Verbrauch

Die Vorschrift ersetzt § 48 EStG 1971. Die Erhöhung des Verbrauch-Betrags von 10 000 DM auf 15 000 DM berücksichtigt die Einkommensentwicklung. Im übrigen ist die Vorschrift an die veränderte Einkommenssteuersystematik, insbesondere bei den Vorsorgeaufwendungen und der Kinderentlastung, angepaßt.

Zu § 114 — Pauschbesteuerung

Die Vorschrift regelt die Pauschalierung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) bei natürlichen Personen, die durch Zuzug (Begründung eines inländischen Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig geworden sind. Sie gibt anders als das geltende Recht konkrete Anhaltspunkte, in welchen Fällen und in welcher Weise die Milderungsvorschrift angewendet werden kann. Dadurch sowie durch den Verzicht auf die Mitwirkung des Bundesministers der Finanzen in den Fällen, die in Absatz 1 geregelt sind, wird die Anwendung der Vorschrift wesentlich vereinfacht.

Nachdem durch das enge Doppelbesteuerungsnetz und die weitgehende Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer die mit einem Zuzug aus dem Ausland früher verbundenen Härten wesentlich gemildert sind, wird nunmehr der Pauschalierungszeitraum halbiert und die bisher unbegrenzte Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer (Lohnsteuer) auf höchstens 20 v. H. beschränkt. Dies entspricht weitgehend den von der Verwaltung entwickelten Pauschalierungsgrundsätzen, nach denen zur Vermeidung nicht vertretbarer Steuervor-

teile insbesondere von der Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer (Lohnsteuer) nur zurückhaltend Gebrauch gemacht worden ist.

Die in Absatz 2 vorgesehene Ermäßigung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) bei einzelnen Personenkreisen soll dazu dienen, bestimmte Personen zum Zuzug anzuregen, an deren Tätigkeit im Inland ein vordringliches Interesse besteht. Durch Absatz 3 soll die Anwendung des § 114 bei natürlichen Personen ausgeschlossen werden, die nur vorübergehend ins Ausland abgewandert waren und bei denen es deshalb einer Anpassung an die deutschen steuerlichen Verhältnisse nicht bedarf.

In Absatz 4 wird klargestellt, daß auf Antrag die im Einzelfall gewährte Pauschalierungsregelung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit schon beim Steuerabzug vom Arbeitslohn zu berücksichtigen ist.

Zu § 115 — Veranlagung

Absatz 1 entspricht sachlich § 25 Abs. 1 EStG 1971. Gegenüber dieser Vorschrift wird klargestellt, daß nicht die Einkommensteuer, sondern der Steuerpflichtige entsprechend dem Wesen der Einkommensteuer als Personensteuer „veranlagt“ wird. Durch Satz 2 wird die Verbindung zwischen dem Veranlagungsbegriff und dem Begriff der Steuerfestsetzung im Sinne des allgemeinen Abgabenrechts hergestellt.

Absatz 2 übernimmt und ergänzt die Regelung des § 25 Abs. 2 EStG 1971. Die Vorschrift legt fest, daß in den Fällen, in denen die unbeschränkte oder beschränkte Einkommensteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahrs bestanden hat, jeweils das während der Dauer der Einkommensteuerpflicht bezogene Einkommen bei der Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen ist. Hierbei wird klargestellt, daß, wenn innerhalb des Kalenderjahrs ein Wechsel zwischen der unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht stattgefunden hat, zwei Veranlagungen durchzuführen sind. Indem die Dauer der Steuerpflicht jeweils als Veranlagungszeitraum fingiert wird, wird sichergestellt, daß alle Regelungen, die an die Veranlagung oder an den Veranlagungszeitraum anknüpfen, uneingeschränkt anzuwenden sind. Die bei der Veranlagung erfaßten Beträge sind nicht auf Jahresergebnisse umzurechnen. Der Steuerpflichtige kann wie bisher bereits vor Ablauf des Kalenderjahrs veranlagt werden, wenn seine Einkommensteuerpflicht im Laufe des Kalenderjahrs weggefallen ist.

Absatz 3 ist die Nachfolgevorschrift des § 46 a EStG 1971. Sie schließt abweichend vom geltenden Recht die Einbeziehung von Kapitalerträgen, die der sogenannten abgeltenden Kapitalertragsteuer unterliegen haben, in die Veranlagung aus. Das dient der Vereinfachung, zumal die bisherige Einbeziehungsmöglichkeit nur in seltenen Fällen für den Steuerpflichtigen günstig war.

Absatz 4 schreibt entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis vor, daß eine Veranlagung zur Einkommensteuer dann zu unterlassen ist, wenn sich keine Einkommensteuer ergibt und weder Voraus-

zahlungen noch im Wege des Steuerabzugs erhobene Einkommensteuer entrichtet worden ist. Eine Veranlagung ist in diesen Fällen jedoch künftig durchzuführen, wenn Kinderentlastungs-Abschlagszahlungen, die den Gegensatz zu den Einkommensteuer-Vorauszahlungen darstellen, geleistet worden sind oder Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer anzurechnen ist. Ergänzend wird klargestellt, daß Einkünfte, für die die Einkommensteuer nach § 112 Abs. 6 abgegolten ist, bei einer Veranlagung außer Betracht bleiben.

Absatz 5 enthält eine besondere Zuständigkeitsregelung für die Durchführung einer Zusammenveranlagung von Ehegatten, die keinen gemeinsamen Wohnsitz haben. Diese Regelung ergänzt die entsprechenden Regelungen der Abgabenordnung.

Zu § 116 — Veranlagung von Arbeitnehmern

Die Vorschrift entspricht inhaltlich weitgehend § 46 EStG 1971. Sie sieht wie das geltende Recht eine enumerative Aufzählung der Fälle vor, in denen Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Einkommensteuer zu veranlagern sind. Bei der Ausgestaltung des Lohnsteuerverfahrens einschließlich des Lohnsteuer-Jahresausgleichs wird grundsätzlich davon ausgegangen, daß die von Arbeitnehmern geschuldete Einkommensteuer im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens zutreffend erhoben wird. Die Veranlagung von Arbeitnehmern kann sich daher auf die Fälle beschränken, in denen diese Annahme aus besonderen Gründen nicht gesichert erscheint.

Die Vorschrift enthält nunmehr in ihrem Absatz 1 folgenden Katalog der Fälle, in denen Arbeitnehmer zu veranlagern sind:

In Nummer 1 wird entsprechend § 46 Abs. 1 EStG 1971 vorgeschrieben, daß Arbeitnehmer von einer bestimmten Einkommenshöhe an generell zur Einkommensteuer zu veranlagern sind. Die generelle Veranlagungspflicht wird jedoch in der Weise modifiziert, daß die maßgebende Einkommensgrenze von 24 000 DM für die Fälle der Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppelt wird. Die Vorschrift gewährleistet, daß das zu versteuernde Einkommen in den Fällen, in denen wegen dessen Höhe eine Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem Dritten Vermögensbildungsgesetz zurückzufordern ist oder der Antrag auf Gewährung einer Sparprämie nach dem Sparprämiengesetz abzulehnen ist, im Veranlagungsverfahren rechtsverbindlich festgestellt wird, um damit einen Streit über die Höhe des zu versteuernden Einkommens außerhalb des Veranlagungsverfahrens zu vermeiden.

Nummer 2 erfaßt die Arbeitnehmer, die Einkünfte oder Einkunftsteile aus nichtselbständiger Arbeit erzielt haben, von denen zulässigerweise ein Lohnsteuerabzug nicht vorgenommen worden ist. Hierbei kann es sich um Fälle handeln, in denen der Arbeitslohn nicht von einem inländischen Arbeitgeber — z. B. bei Grenzgängern und Arbeitnehmern ausländischer Botschaften — oder außerhalb des Dienstverhältnisses von einem Dritten — z. B. bei Bezug von Streikgeldern — gezahlt worden ist. Diese Fälle waren bisher nicht eindeutig geregelt.

Nummer 3 entspricht im Grundsatz § 46 Abs. 2 Ziff. 1 EStG 1971. In die Veranlagungsfreigrenze von 800 DM werden jedoch ausdrücklich auch die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Einkünfte (§ 109) einbezogen. Wegen des Zusammenhangs der Veranlagungsfreigrenze mit dem Ausgleichsfreibetrag wird auf die Begründung zu § 65 verwiesen.

Nummer 4 entspricht sachlich § 46 Abs. 2 Ziff. 2 EStG 1971. In Übereinstimmung mit der Ausweitung der unteren Proportionalzone des Einkommensteuertarifs werden die maßgebenden Grenzen des zu versteuernden Einkommens von 16 000 DM auf 32 000 DM und von 8 000 DM auf 16 000 DM heraufgesetzt.

Nummer 5 entspricht inhaltlich § 46 Abs. 2 Ziff. 3 EStG 1971. Die maßgebende Arbeitslohngrenze beträgt im Hinblick auf die Anhebung des Versorgungsfreibetrags nunmehr 12 000 DM (bisher 9 600 DM).

Die neu eingeführte Nummer 6 steht im Zusammenhang mit dem neu eingeführten Altersentlastungsbetrag (§ 64). Die Vorschrift entspricht in ihrer Zielsetzung der Nummer 4.

Nummer 7 entspricht sachlich § 46 Abs. 2 Ziff. 4 EStG 1971.

Nummer 8 soll die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ermöglichen.

Nummer 9 stellt sicher, daß die mit dem bei der Ehegattenbesteuerung geltenden modifizierten Stichtagsprinzip verbundenen Folgen auch die Arbeitnehmer treffen und diese somit gegenüber anderen Steuerpflichtigen nicht besser gestellt werden.

Nummer 10 entspricht § 46 Abs. 2 Ziff. 6 EStG 1971.

Nummer 11 entspricht einem Teil des § 46 Abs. 2 Ziff. 7 EStG 1971. Der andere Teil dieser Vorschrift ist aus systematischen Gründen nach Absatz 2 Nr. 5 übernommen worden.

Absatz 2 enthält den Katalog der Fälle, in denen Arbeitnehmer eine Veranlagung beantragen können.

Nummer 1 entspricht in seiner Zielsetzung § 46 Abs. 2 Ziff. 8 Buchstabe b EStG 1971; die übernommene Vorschrift konnte jedoch im Hinblick auf die allgemeine Geltung des Ausgleichsbetrags (§ 65) vereinfacht werden.

Nummer 2 entspricht § 46 Abs. 2 Ziff. 8 Buchstabe c EStG 1971.

Nummer 3 wird zur Entlastung des Lohnsteuerverfahrens eingeführt; die schwierigen Vorschriften des § 32 b LStDV 1971 werden nicht in die neuen gesetzlichen Vorschriften über das Lohnsteuerverfahren übernommen.

Nummer 4 ermöglicht es den Arbeitnehmern, in den Genuß der Pauschbesteuerung nach § 114 zu kommen.

Wegen Nummer 5 wird auf die Bemerkung zu Absatz 1 Nr. 11 verwiesen.

Nummer 6 ist wegen der Einführung des neuen Körperschaftsteuersystems erforderlich. Die Vorschrift soll sicherstellen, daß Arbeitnehmer, die mit

Körperschaftsteuer belastete Einnahmen bezogen haben, in jedem Fall die anrechenbare Körperschaftsteuer erhalten. Das Gesetz eröffnet dem Arbeitnehmer hierzu zwei Möglichkeiten, einmal den Weg der Vergütung nach § 129 und zum anderen den Weg der Veranlagung. Liegt ein anderer Grund für die Veranlagung als der der Anrechnung der Körperschaftsteuer nicht vor, so kann der Arbeitnehmer wählen, ob er den Antrag auf Vergütung oder auf Veranlagung stellen will. Entscheidet er sich für die Vergütung, so ist ein Antrag auf Veranlagung nicht zulässig. Umgekehrt wird, wenn er die Veranlagung beantragt, durch § 129 (Nichtausstellung oder Rückforderung der Bescheinigung) sichergestellt, daß die anrechenbare Körperschaftsteuer nicht zusätzlich vergütet wird. Hat der Arbeitnehmer die Vergütung nach § 129 bereits erhalten, und ist eine Veranlagung aus den in § 116 Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 bis 5 oder 7 bezeichneten Gründen durchzuführen, so ist nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b die Anrechnung der Körperschaftsteuer ausgeschlossen.

Nummer 7 entspricht § 46 Abs. 2 Ziff. 8 Buchstabe d EStG 1971.

Abschließend wird klargestellt, daß der Antrag des Arbeitnehmers auf Durchführung einer Veranlagung zur Einkommensteuer im Rahmen einer Einkommensteuererklärung bis zum Ablauf der Steuererklärungsfrist zu stellen ist. Auf die Übernahme des § 46 Abs. 2 Ziff. 8 Buchstabe a EStG 1971 konnte verzichtet werden, weil die § 34 EStG 1971 entsprechenden Vorschriften des § 82 auch im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs angewendet werden können.

Absatz 3 enthält ergänzende Vorschriften für Ehegatten, die zwischen der Zusammenveranlagung und der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer wählen können. Hierbei wird u. a. abweichend vom geltenden Recht bestimmt, daß die Veranlagungsfreigrenze des Absatzes 1 Nr. 3 für beide Ehegatten gemeinsam gilt. Es erscheint nicht gerechtfertigt, Ehegatten mit Nebeneinkünften von mehr als 800 DM die Möglichkeit zu erhalten, durch die Wahl der getrennten Veranlagung dem Veranlagungszwang ausweichen zu können. Das gleiche gilt für die Erfassung ausländischer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Auch hier hatten nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs Ehegatten bisher die Möglichkeit, steuerliche Vorteile zu erlangen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juni 1971, BStBl. S. 734).

Absatz 4 enthält eine besondere Zuständigkeitsregelung für die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung. Diese Regelung ist abweichend von den allgemeinen Zuständigkeitsvorschriften der Abgabenordnung stichtagsbezogen. Sie stimmt mit der bisher schon geltenden Zuständigkeitsregelung für die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs überein und ermöglicht einen sofortigen — ggf. automatisierten — Übergang vom Ausgleichsverfahren zum Veranlagungsverfahren, wenn sich bei der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs herausstellt, daß die Veranlagungsvoraussetzungen erfüllt sind.

Absatz 5 entspricht § 46 Abs. 4 EStG 1971; die Vorschrift bestimmt, daß die Einkommensteuer durch

die erhobene Lohnsteuer abgegolten ist, wenn eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt.

Zu § 117 — Veranlagungswahlrecht für Ehegatten

Die Vorschrift, die unbeschränkt steuerpflichtigen und nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten die Wahlmöglichkeit zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung eröffnet, entspricht im wesentlichen § 26 Abs. 1 EStG 1971. Abweichend vom geltenden Recht wird die Wahlmöglichkeit einer besonderen Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung nicht eingeräumt. Die über die besondere Veranlagung erreichte Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren und im Lohnsteuerverfahren wird nunmehr dadurch herbeigeführt, daß ein etwaiger im Lohnsteuerverfahren erlangter Vorteil durch eine nachfolgende Veranlagung rückgängig gemacht wird (vgl. § 116 Abs. 1 Nr. 9).

Zu § 118 — Zusammenveranlagung von Ehegatten

Absatz 1 entspricht § 26 Abs. 2 Satz 2 EStG 1971.

Absatz 2 ersetzt § 26 b EStG 1971. Außer der Zusammenrechnung der von beiden Ehegatten erzielten Einkünfte wird jedoch nunmehr vorgeschrieben, daß die zusammengerechneten Einkünfte den Ehegatten gemeinsam zuzurechnen sind und, soweit in den anderen Vorschriften des Gesetzes nichts Abweichendes bestimmt ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtige zu behandeln sind. Durch diese Bestimmung wird umschrieben, daß bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nur ein Gesamtbetrag der Einkünfte, ein Einkommen, ein zu versteuerndes Einkommen und eine Einkommensteuer ermittelt wird. Satz 2 stellt klar, daß bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten, für die — z. B. im Todesfalle eines Ehegatten — unterschiedliche Veranlagungszeiträume gelten, die Zusammenveranlagung für den bei beiden Ehegatten sich insgesamt ergebenden längsten Zeitraums durchzuführen ist.

Zu § 119 — Getrennte Veranlagung von Ehegatten

Absatz 1 entspricht § 26 Abs. 2 Satz 1 und 3 EStG 1971.

In Absatz 2 wird die getrennte Veranlagung sachlich weitgehend entsprechend § 26 a EStG 1971 geregelt. Die Ehegatten sollen bei der getrennten Veranlagung grundsätzlich so behandelt werden, als ob sie unverheiratet wären. Ausgenommen von diesem Grundsatz sind die sich auf den Ehegatten beziehenden Abzugsverbote. Diese sind auch bei getrennter Veranlagung zu beachten, weil andernfalls die getrennte Veranlagung die Ehegatten günstiger stellen würde als unverheiratete Personen, die entsprechende Unterhaltsverpflichtungen nicht haben. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Vorsorgeaufwendungen der Ehegatten werden wie bisher zusammengerechnet und bei den Ehegatten jeweils zur Hälfte berücksichtigt, wenn sie keine an-

dere Aufteilung beantragen. Die Vorschrift stellt im übrigen sicher, daß die kinderbedingten Regelungen des Einkommensteuerrechts den Ehegatten nicht unabhängig voneinander zugute kommen. Sie werden insoweit durch die getrennte Veranlagung gegenüber einer Zusammenveranlagung im Ergebnis nicht bessergestellt.

Zu § 120 — Gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

Die Vorschrift enthält ergänzende Bestimmungen zu den in der Abgabenordnung enthaltenen Vorschriften über gesonderte Feststellungen.

Absatz 1 läßt einem praktischen Bedürfnis entsprechend zu, daß Einkünfte oder Einkunftsteile, die gesondert festgestellt werden müssen, bei dem Beteiligten anderen Einkünften zugeordnet werden können als denjenigen, denen die Einkünfte bei der gesonderten Feststellung zugerechnet worden sind, wenn sie bei dem Beteiligten zu anderen Einkünften gehören.

Absatz 2 eröffnet die rechtliche Möglichkeit, neben den gesondert festzustellenden Einkünften auch bestimmte, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigungsfähige Aufwendungen — z. B. Spenden — gesondert festzustellen, die bei der Einkommensteuerveranlagung der Beteiligten zu berücksichtigen sind. Die Finanzverwaltung ist in der Praxis bisher bereits so verfahren.

Absatz 3 enthält eine Sonderregelung für die sogenannten geschlossenen Fonds, an denen eine Vielzahl von Steuerpflichtigen beteiligt ist. In diesen Fällen ist es häufig schwierig, die von den Beteiligten unmittelbar aufgewendeten Werbungskosten — z. B. Schuldzinsen — in die gesonderte Feststellung der Einkünfte einzubeziehen. Die neue Vorschrift läßt es daher zu, daß derartige Werbungskosten unabhängig von der gesonderten Feststellung der Einkünfte von den Beteiligten im Rahmen ihrer Veranlagung zur Einkommensteuer geltend gemacht werden können. Bei der Feststellung der Einkünfte wird in diesen Fällen ein entsprechender Vorbehalt anzubringen sein.

Zu § 121 — Einkommensteuererklärung

Die Vorschrift, die die Verpflichtung zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen regelt, entspricht im wesentlichen § 56 EStDV 1971.

In Absatz 1 wurden die Steuererklärungspflichtgrenzen für die Steuerpflichtigen, die keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt haben, wegen der Anhebung des tariflichen Grundfreibetrags und der neuen Pauschbetragsregelungen für Sonderausgaben und Vorsorgeaufwendungen für Ehegatten, die zwischen der Zusammenveranlagung und der getrennten Veranlagung zur Einkommensteuer wählen können, von 3 820 DM auf 7 140 DM und für andere unbeschränkt Steuerpflichtige von 1 910 DM auf 3 570 DM erhöht.

Absatz 2 entspricht § 56 Abs. 2 EStDV 1971.

Absatz 3 entspricht § 56 Abs. 4 EStDV 1971.

Absatz 4 regelt die Einkommensteuererklärungsfrist. Abweichend vom geltenden Recht (§ 56 Abs. 3 EStDV 1971) wird diese nunmehr gesetzlich festgesetzt.

Zu § 122 — Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

Die Vorschrift regelt die Verpflichtung zur Abgabe von Erklärungen zur gesonderten Feststellung der Einkünfte im Sinne des § 161 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung.

Absatz 1 entspricht § 58 EStDV 1971.

Absatz 2 entspricht § 59 EStDV 1971.

Absatz 3 schreibt die Anwendung der für die Einkommensteuererklärung geltenden Fristbestimmungen vor.

Zu § 123 — Form der Erklärungen

Absatz 1 entspricht § 60 Abs. 1 und 5 EStDV 1971.

Absatz 2 Nr. 1 schreibt im einzelnen vor, welche Anlagen der Steuererklärung beizufügen sind, wenn Gewinneinkünfte erzielt worden sind. Die Vorschriften entsprechen im wesentlichen § 60 Abs. 2 bis 4 EStDV 1971. Neu ist die Bestimmung, daß das Finanzamt die Erstellung der Steuerbilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenen Vordrucken verlangen kann. Diese Vorschrift soll die Möglichkeit eröffnen, die Gewinneinkünfte von Steuerpflichtigen, bei denen eine Außenprüfung in regelmäßigen Zeitabständen nicht durchgeführt werden kann, maschinell zu überprüfen. Nummer 2 schreibt entsprechend den bisherigen Vorschriften des § 4 Abs. 5 der Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich vor, daß Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt haben, ihrer Einkommensteuererklärung Lohnsteuerbescheinigungen und Unterlagen zum Nachweis der Dauer von Zeiträumen, in denen sie keinem Dienstverhältnis gestanden haben, beifügen müssen. Die Nummern 3 und 4 schreiben die Art des Nachweises sowohl der Einnahmen, auf denen anrechenbare Körperschaftsteuer lastet (einschließlich der anzurechnenden Körperschaftsteuer), als auch der neben der Lohnsteuer anzurechnenden Abzugssteuern vor. Zusätzlich wird in Nummer 3 die Rückgabe einer etwaigen Freistellungsbescheinigung im Sinne des § 129 Abs. 3 vorgeschrieben, um die Vergütung der Körperschaftsteuer neben ihrer Anrechnung auf die Einkommensteuer auszuschließen.

Zu § 124 — Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

Absatz 1 regelt die Entstehung der Einkommensteuer entsprechend § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe c des Steueranpassungsgesetzes.

Absatz 2 regelt die Abrechnung der festgesetzten Einkommensteuer. Abweichend von § 47 Abs. 1 EStG 1971 wird konkret bestimmt, welche Steuerbeträge im einzelnen mit der Einkommensteuer abzurechnen sind. Dabei wird auch die als Vergütung ausgezahlte Kinderentlastung einbezogen.

Absatz 3 enthält für die mit der Einkommensteuer abzurechnenden Beträge konkrete Abrundungsbestimmungen. Diese Bestimmungen dienen der Verwaltungsvereinfachung; sie wirken jeweils zugunsten des Steuerpflichtigen.

Absatz 4 Sätze 1 und 2 entspricht im wesentlichen § 47 Abs. 2 und 3 EStG 1971. Die Vorschriften, die die Behandlung des nach der Abrechnung im Sinne des Absatzes 2 verbleibenden Steuerbetrags regeln, sind lediglich redaktionell überarbeitet worden. Dabei ist der Begriff „Auszahlung“ im materiellen Sinne verwendet worden; er schließt z. B. eine Aufrechnung oder Gutschrift nicht aus.

Zu § 125 — Kinderentlastung-Abschlagzahlung

Die Vorschrift regelt die laufende Kinderentlastung für Nichtarbeitnehmer, die zur Einkommensteuer veranlagt werden, wenn die ihnen zustehende Kinderentlastung die tarifliche Einkommensteuer voraussichtlich übersteigt. In diesen Fällen soll die Kinderentlastung insoweit monatlich vom Finanzamt ausgezahlt werden, als sie die tarifliche Einkommensteuer monatlich um mindestens den Betrag der Kinderentlastung für ein Kind, nämlich um 50 DM, übersteigt. Der auszahlende Betrag wird als Abschlagzahlung bezeichnet, er stellt das Gegenstück zu der Einkommensteuer-Vorauszahlung dar. Dementsprechend sind die näheren Verfahrensvorschriften den Verfahrensvorschriften für die Einkommensteuer-Vorauszahlung nachgebildet.

Zu § 126 — Kinderentlastung-Auszahlung

Absatz 1 regelt die Auszahlung der Kinderentlastung an Nichtarbeitnehmer, die nicht zur Einkommensteuer veranlagt werden. In diesen Fällen wird die Kinderentlastung auf Antrag des Steuerpflichtigen vom Finanzamt festgesetzt und ebenfalls monatlich ausgezahlt. Das Finanzamt kann die Festsetzung nach pflichtgemäßem Ermessen befristen, um somit im Rahmen seiner Prüfungsbefugnisse von Zeit zu Zeit Feststellungen darüber zu ermöglichen, ob und inwieweit die Voraussetzungen für die Weitergewährung der Kinderentlastung vorliegen. Im übrigen wird der Steuerpflichtige verpflichtet, jede Änderung, die für die Auszahlung der Kinderentlastung von Bedeutung ist, dem Finanzamt unverzüglich anzuzeigen. Das Finanzamt hat etwa zuviel ausgezahlte Beträge zurückzufordern.

Absatz 2 regelt die Auszahlung der Kinderentlastung an Arbeitnehmer, soweit diesen die Kinderentlastung nicht im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens gewährt werden kann, insbesondere bei Arbeitslosigkeit. Die Regelung sieht vor, daß auch in diesen Fällen die Kinderentlastung vom Finanzamt ausgezahlt wird, wenn der in Betracht kommende Zeitraum 30 Kalendertage übersteigt. Die Beschränkung auf einen mehr als 30 Kalendertage umfassenden Zeitraum erscheint geboten, um unzumutbare Belastungen der Finanzämter zu vermeiden. Das gilt insbesondere für die Arbeitnehmer, die mehrfach im Kalenderjahr jeweils nur wenige Tage in keinem Dienstverhältnis stehen. In diesen Fällen kann die

nachträgliche Auszahlung der Kinderentlastung im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs erreicht werden. Eine weitere Einschränkung enthält Satz 2; hiernach kann der Antrag auf Auszahlung der Kinderentlastung nur jeweils bis zum 30. November gestellt werden. Diese Antragsfrist dient ebenfalls der Verwaltungsvereinfachung; der Arbeitnehmer kann etwaige Ansprüche unmittelbar nach Ablauf des Kalenderjahrs im Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren geltend machen. Die vom Finanzamt an einen Arbeitnehmer ausgezahlte Kinderentlastung wird ebenso wie die vom Arbeitgeber ausgezahlte Kinderentlastung als ausgezahlte Lohnsteuer behandelt. Diese Behandlung ermöglicht es, die ausgezahlten Beträge ebenso wie die einbehaltene Lohnsteuer in das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren einzubeziehen.

Absatz 3 regelt die Berechnung der Kinderentlastung für die Fälle, in denen bei Arbeitnehmern der Auszahlungszeitraum keine vollen Kalendermonate umfaßt. In diesen Fällen ist der auszuzahlende Betrag nach der Zahl der Kalendertage zu berechnen.

Zu § 127 — Einkommensteuer-Vorauszahlung

Absatz 1 Satz 1 entspricht im wesentlichen § 35 Abs. 1 EStG 1971. Satz 2 entspricht § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe b des Steueranpassungsgesetzes.

Absatz 2 entspricht § 69 EStDV 1971.

Absatz 3 entspricht grundsätzlich § 35 Abs. 2 Satz 1 bis 3 EStG 1971. Zur Gleichbehandlung von veranlagten Steuerpflichtigen mit den Arbeitnehmern, die dem Lohnsteuerabzugsverfahren unterliegen, wird jedoch erstmalig vorgeschrieben, daß bestimmte steuermindernde Aufwendungen und Beträge bei der Bemessung der Vorauszahlungen ebenso wie im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren (siehe hierzu § 137 Abs. 2) außer Betracht bleiben, wenn sie insgesamt 1 800 DM jährlich nicht übersteigen.

Absatz 4 übernimmt sachlich die Vorschrift des § 35 Abs. 2 Satz 4 EStG 1971. Anstelle der im geltenden Recht zulässigen Festsetzung einer sogenannten fünften Vorauszahlung wird hier jedoch die nachträgliche Erhöhung der nach den Absätzen 1 und 2 vorgesehenen letzten — d. h. in der Regel vierten — Vorauszahlung vorgeschrieben. Die Vorschrift ermöglicht es, die Entstehung der nachträglich festgesetzten Vorauszahlung nach Absatz 1 Satz 2 zu bestimmen.

Zu § 128 — Ausschluß der Anrechnung von Körperschaftsteuer in Sonderfällen

Mit der Vorschrift soll erreicht werden, daß in bestimmten Fällen die Anrechnung der Körperschaftsteuer verhindert oder rückgängig gemacht werden kann. Insbesondere aus Gründen der Praktikabilität wird die Anrechnung nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b Satz 2 unabhängig davon gewährt, ob die Körperschaftsteuer schon entrichtet worden ist oder nicht. Der Staat wird zwar Ausfälle vor allem durch Anwendung der körperschaftsteuerlichen Vorschriften (vgl. die Vorschriften über die Ermittlung der

Tarifbelastung im Vierten Teil des E-KStG) und der Abgabenordnung weitgehend vermeiden können. Sollte im Einzelfall dennoch die Körperschaftsteuer nicht beigetrieben werden können, so soll grundsätzlich die Anrechnung beim Anteilseigner nicht rückgängig gemacht werden. Diese Behandlung ist jedoch in den Fällen nicht vertretbar, in denen der Anteilseigner auf die ausschüttende Körperschaft einen beherrschenden Einfluß ausübt und Ausschüttungen an sich selbst mitbeschließt, obwohl er weiß, daß die Körperschaftsteuer nicht entrichtet ist. Auch bei Anteilseignern, die mit mehr als 25 v. H. beteiligt sind, ist regelmäßig davon auszugehen, daß sie Einfluß auf die Ausschüttungspolitik nehmen können, selbst wenn sie keinen beherrschenden Einfluß ausüben. Satz 2 des Absatzes 1 bezieht deshalb auch diesen Personenkreis in die Sonderregelungen ein.

Absatz 2 bestimmt den Zeitraum, in dem der beherrschende Einfluß oder die wesentliche Beteiligung bestanden haben müssen.

Absatz 3 ist notwendig, damit nicht nur die Abrechnung der Einkommensteuer, sondern auch die Steuer selbst berichtigt werden kann. Wird die Anrechnung der Körperschaftsteuer rückgängig gemacht, so muß auch ihre Hinzurechnung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 entfallen.

Zu § 129 — Vergütung von Körperschaftsteuer an unbeschränkt Steuerpflichtige

Die Vorschrift soll verhindern, daß unbeschränkt Steuerpflichtige, die Kapitalerträge im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 oder Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a beziehen und aus anderen Gründen nicht zu veranlagen sind, allein zur Anrechnung der in § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b bezeichneten Körperschaftsteuer veranlagt werden müssen. Die Finanzämter sollen hierdurch von unnötiger Verwaltungsarbeit entlastet werden. Zugleich sollen die Steuerpflichtigen die Möglichkeit erhalten, zu einem möglichst frühen Zeitpunkt, nicht erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, in den Genuß des mit den Kapitalerträgen verbundenen Steuerguthabens zu gelangen. Die Vorschrift räumt daher unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, für die eine Veranlagung zur Einkommensteuer voraussichtlich nicht in Betracht kommt, einen Anspruch auf Vergütung der anrechenbaren Körperschaftsteuer ein. Praktisch erstreckt sich die Regelung hauptsächlich auf Arbeitnehmer sowie auf andere Personen (wie z. B. Sozialrentner), deren zu versteuerndes Einkommen die im Einzelfall anzuwendenden Freibeträge und Pauscheträge nicht übersteigt. Zur Entlastung der Finanzämter soll die Vergütung zentral durch das Bundesamt für Finanzen durchgeführt werden. Die Vorschrift wurde in ihren Grundzügen den Bestimmungen über die Erstattung von Kapitalertragsteuer nachgebildet.

Durch die Einführung des Vergütungsverfahrens wird die Möglichkeit, die Anrechnung der Körperschaftsteuer im Veranlagungsverfahren geltend zu machen, grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Dadurch erhält der Steuerpflichtige ein Wahlrecht für die Verwirklichung des Steuerguthabens. Die Bundes-

regierung hält es nach eingehender Prüfung nicht für gerechtfertigt, die Steuerpflichtigen von dem Veranlagungsverfahren auszuschließen und allein auf das Vergütungsverfahren zu verweisen. Die Vergütung von Körperschaftsteuer setzt nämlich nach § 129 Abs. 3 unter anderem die Vorlage einer Bescheinigung des Wohnsitzfinanzamts voraus, aus der sich ergibt, daß für den Steuerpflichtigen voraussichtlich eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt. Der Steuerpflichtige hat es in der Hand, sich diese Bescheinigung ausstellen zu lassen oder auf ihre Ausstellung zu verzichten. Wollte man das Wahlrecht nicht zulassen, müßte bestimmt werden, daß der Steuerpflichtige seinen Anspruch auf das Steuerguthaben verliert, wenn er sich die erforderliche Bescheinigung nicht ausstellen läßt. Dies würde eine erhebliche Rechtsunsicherheit hervorrufen, da für die Steuerpflichtigen nicht immer leicht erkennbar ist, ob in ihrem Fall die Voraussetzungen für die Ausstellung der Bescheinigung vorliegen. Diese Nachteile wiegen nach Auffassung der Bundesregierung schwerer als die Folgen eines Wahlrechts. Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß durch die gesetzestechnische Ausgestaltung eine doppelte Vergünstigung durch die Vergütung und die Anrechnung bei der Veranlagung ausgeschlossen ist. Nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b soll nämlich die Körperschaftsteuer im Veranlagungsverfahren nur angerechnet werden, wenn dem Finanzamt die für das Vergütungsverfahren erforderliche Bescheinigung vorgelegt wird, aus der sich ergibt, ob für den gleichen Zeitraum eine Vergütung von Körperschaftsteuer beantragt worden ist.

§ 129 Abs. 1 regelt die sachlichen Voraussetzungen der Vergütung für die Fälle, in denen ein Anteilseigner Kapitalerträge im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 bezieht.

Die Absätze 2 und 3 enthalten die formellen Voraussetzungen.

Nach Absatz 2 ist die zu vergütende Körperschaftsteuer durch eine Bescheinigung im Sinne des § 47 Abs. 1 oder 2 E-KStG nachzuweisen.

Absatz 3 verlangt zusätzlich die Vorlage einer Bescheinigung des für den Anteilseigner zuständigen Wohnsitzfinanzamts. Durch diese Bescheinigung sind die übrigen sachlichen Voraussetzungen für die Vergütung nachzuweisen. Aus der Bescheinigung muß ersichtlich sein, daß der Anteilseigner unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und daß für ihn voraussichtlich eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt. Nach Satz 3 hat das Finanzamt die Bescheinigung zurückzufordern, wenn anzunehmen ist, daß die Voraussetzungen für ihre Erteilung weggefallen sind. Unter den gleichen Voraussetzungen ist der Anteilseigner nach Satz 4 verpflichtet, die Bescheinigung zurückzugeben.

Absatz 4 legt für das Vergütungsverfahren die Zuständigkeit des Bundesamts für Finanzen fest.

Absatz 5 läßt die Möglichkeit zu, daß der Vergütungsantrag in Vertretung des Anteilseigners durch ein inländisches Kreditinstitut gestellt wird. Voraussetzung hierfür ist die Versicherung des Kredit-

instituts, daß ihm die erforderlichen Bescheinigungen vorliegen. Satz 2 bestimmt, daß das Kreditinstitut bei Rückgabe der Bescheinigung an den Anteilseigner oder an sein Wohnsitzfinanzamt auf der Bescheinigung zu vermerken hat, für welchen Zeitraum die Vergütung beantragt worden ist. Die Bestimmung dient ebenso wie die in Satz 3 getroffene Regelung Kontrollzwecken.

Absatz 6 regelt die Antragsfrist. Die Wahl des 31. Mai als Schlußtermin für die Antragstellung erfolgt in Anlehnung an die Frist zur Einreichung der Einkommensteuererklärung. Die Frist erscheint ausreichend, weil die Einnahmen dem Anteilseigner im allgemeinen lange vorher zugeflossen sind. Bis zum 31. Mai müssen sich die Anteilseigner entscheiden, ob sie den Weg der Veranlagung oder den Weg der Vergütung gehen wollen. Die Frist kann nicht verlängert werden. Eine Verlängerung ist auch deshalb nicht möglich, weil es sich um ein Massenverfahren handelt und das Bundesamt für Finanzen im Interesse einer beschleunigten Abwicklung von der Nachprüfung freigestellt sein soll, ob die Verlängerung der Frist im Einzelfall begründet ist.

Absatz 7 regelt die Fälle, in denen die Vergütung ausgeschlossen ist. Nach Nummer 1 wird die Vergütung nicht gewährt, wenn die Bescheinigung über die zu vergütende Körperschaftsteuer durch einen Hinweis im Sinne des § 47 Abs. 3 E-KStG gekennzeichnet worden ist. Hierbei handelt es sich um solche Fälle, in denen einem Kreditinstitut ein Dividendenschein ohne die zugehörige Aktie zur Einlösung vorgelegt wird. Durch die Bestimmung soll das Bundesamt für Finanzen der im Einzelfall unter Umständen schwierigen Prüfung enthoben werden, ob der Antragsteller auch tatsächlich Anteilseigner ist. In solchen Fällen kann die Anrechnung der Körperschaftsteuer nur im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden. Nach Nummer 2 ist die Vergütung ausgeschlossen, wenn der Anteilseigner Mitglied einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft ist, soweit die Vergütung nach § 130 beantragt oder durchgeführt worden ist. Hierdurch sollen Doppelvergütungen verhindert werden.

Absatz 8 regelt den Vergütungsanspruch und das Verfahren bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a aus der Veräußerung von Dividendenscheinen beziehen. In diesen Fällen ist die Vergütung außer von der Vorlage der üblichen Bescheinigung des Wohnsitzfinanzamts auch von der Vorlage einer Bescheinigung im Sinne des § 47 Abs. 5 E-KStG abhängig. Auf die Begründung zu § 47 E-KStG wird Bezug genommen.

Zu § 130 — Vergütung von Körperschaftsteuer für Mitglieder von Genossenschaften

Die Vorschrift dient ebenso wie § 129 der Vereinfachung. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften haben häufig sehr viele Mitglieder. Bei der Gewinnverteilung entfallen auf das einzelne Mitglied viel-

fach aber nur verhältnismäßig geringe Bezüge. Deshalb ist es gerechtfertigt, in solchen Fällen nicht sämtliche Mitglieder einen Antrag auf Durchführung der Veranlagung beim zuständigen Finanzamt oder auf Vergütung von Körperschaftsteuer beim Bundesamt für Finanzen stellen zu lassen, sondern die Körperschaftsteuer an die Genossenschaft — in Vertretung der Mitglieder — zu vergüten.

Nach Absatz 1 Satz 1 wird die Körperschaftsteuer, die auf Bezügen unbeschränkt Steuerpflichtiger aus Anteilen an einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft lastet, auf Antrag an die Genossenschaft vergütet, die den Gewinn verteilt hat. Die Genossenschaft kann die Vergütung für diejenigen Mitglieder erhalten, deren Bezüge im Wirtschaftsjahr 100 Deutsche Mark nicht überstiegen haben. Als Bezüge sind die dem Mitglied zugeflossenen Einnahmen i. S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 anzusehen. Sie schließen die zu vergütende Körperschaftsteuer nicht ein. Die Vergütung wird unabhängig davon gewährt, ob das einzelne Mitglied die Voraussetzungen des § 129 Abs. 1 erfüllt. Auch wenn anzunehmen ist, daß für das Mitglied eine Veranlagung zur Einkommensteuer in Betracht kommt, kann die Genossenschaft für dieses Mitglied die Vergütung beantragen. Die Auszahlung an die Genossenschaft setzt nach Satz 2 voraus, daß diese in Vertretung der Mitglieder einen Sammelantrag auf Vergütung stellt, in dem sie sich bereit erklärt, den Vergütungsbetrag für die Mitglieder entgegenzunehmen.

Absatz 2 Satz 1 bestimmt, daß der Antrag auf Vergütung an das Finanzamt zu richten ist, das für die Veranlagung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft zur Körperschaftsteuer zuständig ist. Dieses Finanzamt zahlt auch den Vergütungsbetrag an die Genossenschaft aus. Für die Antragsfrist gilt nach Satz 2 die in § 129 Abs. 6 Satz 1 getroffene Regelung entsprechend. Die Frist endet danach am 31. Mai des Jahres, das dem Kalenderjahr folgt, in dem dem Mitglied die Einnahmen zugeflossen sind.

Zu § 131 — Vergütung des Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrags an beschränkt Einkommensteuerpflichtige

Die Vorschrift regelt die Vergütung des Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrags (vgl. § 30 E-KStG und die Begründung dazu) an beschränkt Einkommensteuerpflichtige. Ebenso wie beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen wird danach auch beschränkt Einkommensteuerpflichtigen der Erhöhungsbetrag vergütet, soweit für die Ausschüttung der in das Anrechnungsverfahren einbezogenen Körperschaft

- a) vor dem Systemwechsel erzielter Gewinn oder
 - b) aus dem Ausland stammender Gewinn
- als verwendet gilt.

§ 53 E-KStG ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß in der als Nachweis vorgeschriebenen Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde anstelle des Ortes der Geschäftsleitung oder des Sitzes bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt anzugeben ist.

Wegen der weiteren Einzelheiten vgl. die Begründung zu § 53 E-KStG.

Zu § 132 — Erhebung der Lohnsteuer

Absatz 1 entspricht § 38 Abs. 1 EStG 1971. Die Vorschrift enthält die grundsätzliche Verpflichtung zur Erhebung der Lohnsteuer. Ergänzend wird klargestellt, daß der Lohnsteuer auch der im Rahmen eines Dienstverhältnisses von einem Dritten für eine Arbeitsleistung gezahlte Arbeitslohn unterliegt. Andere Vergütungen, die zwar mit dem Dienstverhältnis in Zusammenhang stehen, aber nicht für eine Arbeitsleistung gezahlt werden (z. B. Streikunterstützungen), unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug.

Absatz 2 entspricht § 38 Abs. 4 Satz 1 EStG 1971 und § 3 Abs. 5 Ziff. 1 Buchstabe a des Steueranpassungsgesetzes.

Absatz 3 entspricht § 41 Abs. 1 Satz 1 EStG 1971 und § 49 Abs. 1 LStDV 1971.

Absatz 4 entspricht § 41 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG 1971. Ergänzend wird eine Anzeigepflicht für den Arbeitgeber und eine Nachforderungsverpflichtung für das Finanzamt begründet.

Zu § 133 — Höhe der Lohnsteuer

Die Absätze 1 und 2 entsprechen im Grundsatz § 39 Abs. 1 Satz 1 EStG 1971. Die Vorschriften verdeutlichen, daß auch für die Erhebung der Lohnsteuer das der Einkommensbesteuerung zugrundeliegende Jahresprinzip Geltung hat. Ergänzend wird vorgeschrieben, welchem Kalenderjahr der gezahlte Arbeitslohn zuzuordnen ist. Dabei wird abweichend vom „Zuflußprinzip“ des § 5 Abs. 1 Satz 1 der laufende Arbeitslohn dem Kalenderjahr zugeordnet, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Diese Regelung erleichtert die im Lohnsteuerverfahren notwendige Lohnabrechnung.

Absatz 3 entspricht im wesentlichen § 41 Abs. 2 EStG 1971. Darüber hinaus wird unmittelbar im Gesetz angeordnet, wie sonstige Bezüge zu versteuern sind; eine entsprechende Regelung ist bisher aufgrund der Ermächtigung in § 42 a Abs. 1 Nr. 1 EStG 1971 in § 35 LStDV enthalten.

Absatz 4 faßt zusammen, wie die Besteuerungsgrundlagen im Lohnsteuerverfahren im einzelnen berücksichtigt werden. Die Einzelheiten hierzu ergeben sich bisher aus §§ 38 Abs. 2, 39 Abs. 1 und 40 EStG 1971.

Zu § 134 — Lohnsteuerklassen

Das EStG 1971 enthält in § 39 Abs. 1 lediglich die allgemeine Anweisung, bei der Aufstellung der Jahreslohnsteuertabelle Steuerklassen zu bilden. Welche Arbeitnehmer in die einzelnen Steuerklassen einzureihen sind, ist durch Rechtsverordnung geregelt (§ 7 LStDV 1971). Im Interesse einer einwandfreien Rechtsgrundlage erscheint es geboten, Einzelheiten der Steuerklassenregelung unmittelbar im EStG zu treffen. Diesem Erfordernis entspricht § 134.

Zu § 135 — Lohnsteuertabellen

Absatz 1 enthält Anweisungen, wie die Jahreslohnsteuertabelle im einzelnen aufzustellen ist. Dabei wird abweichend von der bisherigen Praxis die Einkommensteuer-Splittingtabelle nur der Steuer-

klasse III zugrunde gelegt. Der Steuerklasse IV wird nunmehr die Einkommensteuer-Grundtabelle zugrunde gelegt; diese Steuerklasse ist damit besonders für die Ehegatten geeignet, die in etwa gleich hohe Einkünfte erzielen. Da die Ehegatten durch den Lohnsteuerabzug nach einer so gestalteten Steuerklasse IV in keinem Falle gegenüber einer Zusammenveranlagung für ihre Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit eine zu geringe Steuer zahlen, kann auf ihre Veranlagung zur Einkommensteuer verzichtet werden. Die sich bisher aus § 46 Abs. 2 Ziff. 2 EStG 1971 ergebende Veranlagungsverpflichtung wird deshalb für Ehegatten, die den Lohnsteuerabzug nach der Steuerklasse IV wählen, nicht aufrecht erhalten. Den Steuerklassen V und VI wird nunmehr ein aus der Einkommensteuer-Splittingtabelle zu entwickelnder neuer Tarif zugrunde gelegt. Hierbei wird von der Vermutung ausgegangen, daß die Einkünfte des Arbeitnehmers in der Steuerklasse V oder VI im Verhältnis 2 : 3 zum Einkommen seines Ehegatten oder zum Einkommen aus dem ersten Dienstverhältnis stehen. Weichen die Einkommensverhältnisse stärker voneinander ab, wird tariflich wie bisher — abgesehen von den Fällen, in denen das Einkommen in den Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs fällt — eine zu geringe Lohnsteuer erhoben, so daß wegen dieser Fälle auf die Veranlagung nicht verzichtet werden kann (vgl. § 116 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 3 Nr. 2). Die durch die Veranlagung entstehenden Steuernachforderungen werden jedoch wesentlich geringer sein als bisher. Insgesamt führt hiernach die Neugestaltung der Lohnsteuertabellen für die Steuerklassen IV, V und VI zu einer erheblichen Verwaltungsvereinfachung. — Entsprechend § 39 Abs. 1 Satz 4 und 5 EStG 1971 und § 32 Abs. 1 Satz 2 LStDV 1971 wird im übrigen zur Vereinfachung des Abzugsverfahrens vorgeschrieben, daß und welche den Arbeitnehmern zustehenden Pausch- und Freibeträge sowie Steuerermäßigungen (einschließlich Kinderentlastung in die Jahreslohnsteuertabelle einzuarbeiten sind. Insbesondere ist die Einarbeitung der Vorsorgepauschale (§ 94) für die Steuerklassen I bis V konkret geregelt. Dabei wird für die Steuerklasse V davon ausgegangen, daß die Vorsorgepauschale bis zu ihrem Höchstbetrag in der Steuerklasse III ausgeschöpft ist, so daß zusätzlich nur der Unterschiedsbetrag zwischen dem Höchstbetrag der Pauschale nach § 94 Abs. 3 Nr. 1 und 22 v. H. des Höchstbetrags für Vorsorgeaufwendungen bei zusammenveranlagten Ehegatten (§ 90 Abs. 3 Nr. 1) berücksichtigt werden kann. 3,52 v. H. des Betrags von 67 500 DM entsprechen 22 v. H. des Höchstbetrags für Vorsorgeaufwendungen von 10 800 DM; 3,52 v. H. des Jahresbetrags der Beitragsbemessungsgrenze ist der Höchstbetrag der Vorsorgepauschale bei Ehegatten (ohne Kinder).

Absatz 2 enthält die Anweisung, daß aus der Jahreslohnsteuertabelle eine Monats-, Wochen- und Tages-tabelle abzuleiten sind. Entsprechende Regelungen sind bisher in § 41 Abs. 2 EStG 1971 getroffen. Während bisher für die Umrechnung der Jahreslohnsteuerbeträge in Wochen- und Tagesbeträge von den früher weitgehend üblichen 6 Arbeitstagen je Woche ausgegangen worden ist, wird jetzt in Anpassung an die für die Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge

geltenden Regelungen zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung vorgeschrieben, daß für die Umrechnung von 30 Kalendertagen je Monat auszugehen ist.

Zu § 136 — Lohnsteuerkarte

Absatz 1 entspricht im wesentlichen § 38 Abs. 2 EStG 1971. Anstelle der bisherigen Ermächtigung, wonach die Gebühr für die Ausschreibung einer Ersatz-Lohnsteuerkarte durch Rechtsverordnung zu bestimmen ist, wird der Gebühren-Höchstbetrag jetzt gesetzlich festgelegt.

Absatz 2 entspricht § 38 Abs. 3 Satz 4 EStG 1971. Die Ermächtigung zur Regelung des Verfahrens für die Ausschreibung der Lohnsteuerkarten durch Rechtsverordnung ist jedoch im Hinblick auf Artikel 80 GG konkreter gefaßt worden.

Absatz 3 enthält Anweisungen über die Eintragung der für die Besteuerung maßgebenden persönlichen Merkmale der Arbeitnehmer auf den Lohnsteuerkarten. Ergänzend wird festgelegt, daß die Eintragung dieser persönlichen Merkmale eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen darstellt. Die Rechtsnatur dieser Eintragungen ist bisher umstritten, so daß eine einwandfreie gesetzliche Regelung geboten erscheint.

Absatz 4 verpflichtet die Arbeitnehmer, unrichtige Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte, die sich zu ihren Gunsten auswirken würden, berichtigen zu lassen. Eine entsprechende Regelung ist bisher in § 7 Abs. 10 LStDV 1971 enthalten.

Absatz 5 räumt den Arbeitnehmern das Recht ein, unter bestimmten Voraussetzungen Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte zu ihren Gunsten ändern zu lassen. Entsprechende Vorschriften sind bisher in § 39 Abs. 2 Satz 2 EStG 1971 und §§ 18, 18 a LStDV 1971 enthalten.

Absatz 6 regelt die Rechtsstellung der Gemeinden bei der Ausschreibung und Änderung von Lohnsteuerkarten. Diese Regelung ist im Hinblick auf Artikel 108 Abs. 2 GG erforderlich.

Zu § 137 — Freibetrag beim Lohnsteuerabzug

Absatz 1 entspricht im wesentlichen § 40 Abs. 1 EStG 1971. Die Vorschrift legt abschließend fest, welche steuerfreien Beträge auf den Lohnsteuerkarten eingetragen werden können.

In Absatz 2 wird die Eintragung des Altersfreibetrags und der Pauschbeträge für Körperbehinderte und Hinterbliebene aus verwaltungsökonomischen Gründen den Gemeindebehörden übertragen. Für die Eintragung anderer steuerfreier Beträge bleibt das Finanzamt zuständig. Dabei wird gleichzeitig angeordnet, daß ein Antrag auf Eintragung eines steuerfreien Betrags grundsätzlich nur dann zulässig ist, wenn die geltend gemachten Beträge einen bestimmten Mindestbetrag übersteigen. Durch diese Regelung soll der Arbeitsbelastung der Finanzämter entgegengewirkt werden. Darüber hinaus trägt die Regelung zur Arbeitsentlastung der Arbeitgeber bei.

Die Beschränkung des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens ist den Arbeitnehmern zumutbar, weil die Sozialversicherungsbeiträge künftig durch die Versorgungspauschale (§ 94 Abs. 2) außerhalb des Ermäßigungsverfahrens unmittelbar bei der Lohnsteuerermittlung berücksichtigt werden; dadurch wird das Ermäßigungsverfahren ohnehin an Gewicht verlieren.

In Absatz 3 wird festgelegt, wie bei Ehegatten, die beide als Arbeitnehmer erwerbstätig sind, ein steuerfreier Betrag zu ermitteln und auf den Lohnsteuerkarten der Ehegatten einzutragen ist. Entsprechende Vorschriften sind bisher in §§ 22 und 27 a LStDV 1971 enthalten.

In Absatz 4 wird klargestellt, daß die Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte die gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage ist. Die Rechtsnatur eines solchen Freibetrags ist bisher umstritten, so daß eine einwandfreie gesetzliche Regelung geboten erscheint.

Absatz 5 schreibt vor, in welchen Fällen der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Freibetrag berichtigen zu lassen. Entsprechende Anzeigepflichten sind bisher schon in der LStDV 1971 enthalten.

Absatz 6 regelt die Nachforderung bzw. den Verzicht auf eine Nachforderung von Lohnsteuer in den Fällen, in denen sich ein Freibetrag ändert, entsprechend dem bisherigen Rechtszustand.

Zu § 138 — Durchführung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

Absatz 1 entspricht § 38 Abs. 3 EStG 1971. Weitere Regelungen sind aus § 29 LStDV 1971 übernommen worden.

In Absatz 2 handelt es sich um verfahrenstechnische Anweisungen über die Ermittlung der Lohnsteuer vom laufenden Arbeitslohn, die für das geltende materielle Recht in verschiedenen Vorschriften des EStG 1971 und der LStDV 1971 enthalten sind. Die Anweisungen werden hier zur Verbesserung der Systematik und der Übersichtlichkeit in einem Absatz zusammengefaßt.

Absatz 3 sieht aus Vereinfachungsgründen eine Fortzahlung der Kinderentlastung durch den Arbeitgeber vor, wenn im Rahmen eines Dienstverhältnisses zeitweilig kein Arbeitslohn gezahlt wird.

Absatz 4 enthält Anweisungen, wie die Lohnsteuer von sonstigen Bezügen zu ermitteln ist. Dabei ist aus Vereinfachungsgründen vorgesehen, daß die Lohnsteuer innerhalb bestimmter Lohngruppen mit einem feststehenden Vomhundertsatz (20 v. H.) einbehalten wird. Eine solche Vereinfachungsregelung wird von der Praxis seit langem gefordert.

Die Absätze 5 bis 7 übernehmen verfahrenstechnische Regelungen aus den §§ 32 Abs. 3, 30 Abs. 2 und 5 LStDV 1971.

Zu § 139 — Durchführung des Lohnsteuerabzugs ohne Lohnsteuerkarte

In Absatz 1 handelt es sich um Anweisungen, wie die Lohnsteuer bei schuldhafter Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte zu berechnen ist. Die Regelung soll verhindern, daß durch die Nichtvorlage einer Lohnsteuerkarte ein nicht vertretbarer Steuervorteil entsteht. Eine entsprechende Regelung war bisher in § 37 Abs. 1 LStDV enthalten.

Die Absätze 2 und 3 übernehmen verfahrenstechnische Regelungen aus § 37 Abs. 2 und § 38 LStDV 1971.

Zu § 140 — Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer

Die Vorschrift übernimmt Verfahrensvorschriften aus § 40 LStDV 1971.

Zu § 141 — Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen

Die in den Absätzen 1 und 2 getroffenen Regelungen sind bisher in den auf der Ermächtigung des § 42 a Abs. 2 Ziffer 1 und 2 EStG 1971 beruhenden §§ 35 a und 35 b LStDV 1971 enthalten. Zur Herbeiführung einer einwandfreien Rechtsgrundlage werden die Regelungen in das Gesetz übernommen.

Absatz 3 stellt klar, daß der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer schuldet. Etwaige Erstattungsansprüche stehen deshalb auch ausschließlich ihm zu. Dem Charakter der Pauschalierung entsprechend bleiben die pauschal besteuerten Bezüge und die pauschale Lohnsteuer bei der Besteuerung des Arbeitnehmers unberücksichtigt.

Zu § 142 — Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte

Absatz 1 übernimmt die bewährte Verwaltungsregelung des Abschnitts 52 c Abs. 1 und 2 LStR, die aufgrund der Ermächtigung in § 42 a Abs. 2 Ziff. 3 EStG 1971 getroffen worden war. Hiernach kann der Arbeitgeber unter bestimmten Voraussetzungen bei Arbeitnehmern, die nur kurzfristig oder in geringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 10 v. H. des Arbeitslohns erheben.

Absatz 2 übernimmt eine seit Jahrzehnten bestehende Verwaltungsregelung, nach der bei Aushilfskräften in der Land- und Forstwirtschaft die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 2 v. H. des Arbeitslohns erhoben werden kann.

Absatz 3 begrenzt die Pauschalierungsmöglichkeiten in der Weise, daß Arbeitnehmer mit Stundenlöhnen von mehr als acht DM und außerdem die Fälle ausgeschlossen werden, in denen die Pauschalierung offensichtlich zu einer unzutreffenden Besteuerung führen würde.

Absatz 4 schreibt vor, daß die pauschal besteuerten Bezüge und die pauschale Lohnsteuer ebenso wie in den Fällen des § 141 zu behandeln sind. Ergänzend

wird vorgeschrieben, daß die aus den pauschal besteuerten Bezügen erzielten Einkünfte nicht als Einkünfte gelten, die der Lohnsteuer unterliegen. Hierdurch wird sichergestellt, daß den betroffenen Teilzeitbeschäftigten die Kinderentlastung nach § 126 Abs. 1 unmittelbar vom Finanzamt ausbezahlt ist.

Zu § 143 — Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen

Die Vorschrift entspricht § 42 b EStG in der Fassung des § 9 Nr. 4 des von der Bundesregierung vorgelegten Entwurfs eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Bundesratsdrucksache 590/73).

Zu § 144 — Aufzeichnungspflichten beim Lohnsteuerabzug

Die dem Arbeitgeber im Zusammenhang mit dem Lohnsteuerabzugsverfahren obliegenden Aufzeichnungspflichten sind bisher in § 31 LStDV 1971 geregelt. Eine einwandfreie Rechtsgrundlage für diese Regelungen besteht jedoch nicht. Es erscheint daher geboten, die Aufzeichnungspflichten im Grundsatz gesetzlich festzulegen und für die im Rahmen einer Rechtsverordnung zu treffenden Einzelanweisungen eine hinreichende Rechtsgrundlage zu schaffen.

Wie bisher werden Aufzeichnungspflichten auch örtlich festgelegt. Dies ist vor allem wegen der Nachprüfbarkeit der Lohnsteuererhebung und der Bestimmbarkeit des Finanzamts, an das die Lohnsteuer abzuführen ist, erforderlich. Örtliches Anknüpfungsmerkmal ist die Betriebsstätte. Diese wird in Absatz 2 entsprechend § 43 LStDV 1971 bestimmt. Ergänzend wird vorgeschrieben, daß eine Betriebsstätte zu fingieren ist, wenn sonst kein Betriebsteil des Arbeitgebers die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriff erfüllt. Hierdurch wird erreicht, daß in jedem Falle die lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeberpflichten konkret lokalisiert werden können.

Zu § 145 — Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer

Es handelt sich im wesentlichen um die Übernahme von verfahrenstechnischen Vorschriften, die bisher in §§ 41 und 44 LStDV 1971 enthalten sind.

Zu § 146 — Abschluß des Lohnsteuerabzugs

Bisher ist die Erteilung von Lohnsteuerbescheinigungen und die Ausschreibung von Lohnzetteln durch den Arbeitgeber aufgrund des § 38 Abs. 3 EStG 1971 in § 47 und § 48 LStDV, die durch Verwaltungsanweisungen ergänzt werden, geregelt. Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden nunmehr die grundsätzlichen Regelungen im Gesetz selbst getroffen. Lediglich für die Regelung von Einzelheiten des Verfahrens ist eine Rechtsverordnung vorgesehen.

Zu § 147 — Änderung des Lohnsteuerabzugs

Die Absätze 1 und 2 gehen auf § 28 LStDV 1971 zurück, wonach der Arbeitgeber bei einer rückwirkenden

Änderung von Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte berechtigt ist, die infolge der Rückwirkung der Eintragung zuviel oder zuwenig einbehaltene Lohnsteuer zu erstatten bzw. nachzufordern. Nach den bisherigen Regelungen muß die zuviel oder zuwenig einbehaltene Lohnsteuer vom Finanzamt erstattet oder nachgefordert werden, wenn der Arbeitgeber von dieser Berechtigung keinen Gebrauch macht. Für die Erstattung oder Nachforderung von Lohnsteuer in den Fällen, in denen der Arbeitgeber später erkennt, daß er die Lohnsteuer bisher nicht vorschriftsmäßig erhoben hat, fehlt bisher eine Regelung. Im Interesse eines einheitlichen Verfahrens ist nunmehr in beiden Fällen weitergehend eine Verpflichtung des Arbeitgebers zur Erstattung bzw. Nachforderung von zuviel oder zuwenig einbehaltener Lohnsteuer vorgesehen.

Bisher gibt es keine Vorschriften darüber, ob der Arbeitgeber auch nach Ablauf des Kalenderjahrs noch zur Korrektur des Lohnsteuerabzugs berechtigt ist. Das hat in der Praxis zu Schwierigkeiten geführt. Deshalb wird nunmehr in Absatz 3 bestimmt, daß der Arbeitgeber auch nach Ablauf des Kalenderjahrs noch Lohnsteuer für das abgelaufene Kalenderjahr nachfordern darf, solange eine Lohnsteuerbescheinigung oder ein Lohnzettel nicht ausgeschrieben ist. Die Erstattung von zuviel erhobener Lohnsteuer bleibt wie bisher einem Lohnsteuer-Jahresausgleich vorbehalten.

Absatz 4 begründet für die Fälle, in denen dem Arbeitgeber eine nachträgliche Korrektur des Lohnsteuerabzugs nicht mehr möglich ist, eine Anzeigepflicht.

Zu § 148 — Lohnsteuer-Jahresausgleich

§ 42 Abs. 1 EStG 1971 enthält bisher nur den Grundsatz des Lohnsteuer-Jahresausgleichs. Das Verfahren zur Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs ist aufgrund des § 42 Abs. 2 EStG 1971 in der Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich geregelt. Wegen der Bedeutung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs erscheint es jedoch geboten, die rechtlichen und verfahrenstechnischen Vorschriften unmittelbar in das EStG aufzunehmen. Dabei wird das Ausgleichsverfahren im Hinblick auf die Neuregelung der Kinderentlastung so ausgeweitet, daß über eine bloße Lohnsteuererstattung hinaus auch eine Auszahlung der während des Ausgleichsjahrs nicht voll berücksichtigten Kinderentlastung möglich ist. Darüber hinaus enthält die Vorschrift die erforderlichen Anpassungen an das neue materielle Recht. Hervorzuheben ist die Regelung in Absatz 6, wonach das Finanzamt dem Antragsteller einen Bescheid über den Lohnsteuer-Jahresausgleich auch dann zu erteilen hat, wenn von dem Antrag nicht abgewichen wird.

Zu § 149 — Gemeinsamer Lohnsteuer-Jahresausgleich für Ehegatten

Die Vorschrift enthält besondere Regelungen über den gemeinsamen Lohnsteuer-Jahresausgleich für Ehegatten, die beide Einkünfte aus nichtselbständi-

ger Arbeit erzielt haben. Die Vorschriften entsprechen in ihren Grundzügen dem bisherigen Recht. Sie enthalten darüber hinaus die erforderlichen Anpassungen an das neue materielle Recht.

Zu § 150 — Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

Die Vorschrift entspricht grundsätzlich dem bisherigen Recht. Im einzelnen ist sie jedoch an die übrigen Vorschriften des Lohnsteuerverfahrens angepaßt worden.

Zu § 151 — Örtliche Zuständigkeit der Finanzämter im Lohnsteuerverfahren

Durch diese Vorschrift werden die bisher nur durch Rechtsverordnung und Verwaltungsanordnung getroffenen Regelungen über die örtliche Zuständigkeit der Finanzämter für die Eintragung von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte und für die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs in das Gesetz übernommen.

Zu § 152 — Haftung des Arbeitgebers

Die Haftung des Arbeitgebers für die ordnungsmäßige Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer ist bisher in § 38 Abs. 4 EStG 1971 nur unvollkommen geregelt. Die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuererstattungen aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich kann z. B. nur aus der Rechtsprechung des BFH hergeleitet werden. Andererseits hat der BFH eine Arbeitgeberhaftung bei fehlerhaften Lohnsteuerbescheinigungen abgelehnt. Dieser unbefriedigende Zustand wird durch die hier vorgesehene Vorschrift beseitigt. Sie enthält im Absatz 1 eine klare und überschaubare Aufzählung der Haftungstatbestände.

Im Absatz 2 wird der Katalog der Haftungstatbestände des Absatzes 1 negativ abgegrenzt.

Durch Absatz 3 wird das Verhältnis zwischen Arbeitnehmer (Steuerschuldner) und Arbeitgeber (Haftungsschuldner) als Gesamtschuldnerschaft klassifiziert. Diese Vorschrift ergänzt insoweit § 47 der Abgabenordnung, der die rechtliche Einordnung eines derartigen Verhältnisses offenläßt. Für den Bereich der Lohnsteuer erscheint diese eindeutige Regelung aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich. Im übrigen wird vorgeschrieben, daß die Arbeitgeberhaftung von einer etwaigen Veranlagung des Arbeitnehmers nicht berührt wird. Damit wird der Rechtsprechung des BFH, die in dieser Frage teilweise zu anderen Ergebnissen gekommen ist, nicht gefolgt, weil die Rechtsauslegung des BFH erhebliche praktische Schwierigkeiten verursacht und auch nicht dem Wesen des Lohnsteuerabzugsverfahrens gerecht wird.

Absatz 4 entspricht § 46 Abs. 4 LStDV 1971; die Vorschrift dient der Vereinfachung.

Absatz 5 setzt in Anlehnung an § 137 Abs. 6 eine Bagatellgrenze fest.

Zu § 153 — Anrufungsauskunft

Die Vorschrift übernimmt die bewährte Regelung des § 56 LStDV 1971.

Zu § 154 — Lohnsteuer-Außenprüfung

Das Verfahren einer Lohnsteuer-Außenprüfung war bisher erschöpfend in §§ 50 und 55 LStDV 1971 geregelt. Nachdem in § 174 f. der Abgabenordnung ausführliche Regelungen über die Außenprüfung vorgeesehen worden sind, ist eine ergänzende Zuständigkeitsvorschrift ausreichend. Zusätzlich werden besondere Vorschriften über die Mitwirkungspflicht der Arbeitnehmer aufgenommen.

Zu § 155 — Kapitalerträge mit Steuerabzug

Durch die Kapitalertragsteuer wird bei bestimmten Einkünften an der Quelle eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer erhoben. Da die Kapitalertragsteuer — von gewissen Ausnahmen abgesehen — auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen keine Rücksicht nimmt, muß sie teilweise im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer oder aufgrund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wieder erstattet werden. Gleichwohl ist es geboten, an dem Abzugsverfahren bei bestimmten Kapitalerträgen festzuhalten, da nur auf diese Weise, insbesondere bei beschränkter Steuerpflicht, die Erfassung der Kapitalerträge zur Einkommensteuer gewährleistet ist. Aus Gründen der Rechtssicherheit und der besseren Übersichtlichkeit sind, soweit erforderlich, die Vorschriften der Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 8. August 1966 BGBl. I S. 472) — KapStDV — in die §§ 155 bis 163 übernommen worden.

Der Kreis der in Absatz 1 aufgeführten, dem Steuerabzug unterliegenden Kapitalerträge ändert sich gegenüber dem bisherigen Recht nur unwesentlich. Das ist insbesondere darauf zurückzuführen, daß auch das neue Körperschaftsteuersystem davon ausgeht, daß die ausgeschütteten Gewinnanteile aus Aktien usw. mit Kapitalertragsteuer belastet werden und diese — wie im geltenden Recht — auf die Einkommensteuer angerechnet wird. Neu in den Steuerabzug einbezogen werden Zinsen aus partiarischen Darlehen (d. h. Darlehen, bei denen sich das Entgelt für die Darlehensgewährung nach dem Gewinn oder dem Umsatz des inländischen Gewerbebetriebs richtet — vgl. RGZ 57, 177) sowie bestimmte Zinsen aus den Sparanteilen, die in Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall enthalten sind.

Am Steuerabzug bei Zinsen aus Gewinnobligationen und aus Wandelanleihen wird festgehalten. Zu den Wandelanleihen gehören nicht die sogenannten Optionsanleihen, weil sie kein Umtauschrecht in Aktien, sondern nur ein Wahlrecht zum Bezug von Aktien beinhalten.

Bei Zinsen aus inländischen festverzinslichen Wertpapieren würde es im Interesse einer vollständigen und leichteren Erfassung an sich naheliegen, den Steuerabzug an der Quelle vorzunehmen. Gleichwohl wird davon abgesehen, um die Verwaltung

nicht zusätzlich mit der Erteilung von Freistellungsbescheinigungen zu belasten und um Sparer in festverzinslichen Wertpapieren mit kleineren Einkommen (z. B. Rentner) zu schonen, die veranlagt werden und deren Spitzensteuerbelastung niedriger ist als der Abzugsatz bei der Kapitalertragsteuer.

Die Vorschriften über die Erhebung der 30%igen Kapitalertragsteuer (Kuponsteuer alter Art bei Zinsen aus bestimmten, vor dem 1. Januar 1955 ausgegebenen Anleihen) sind ohne materielle Änderungen übernommen worden. Es handelt sich hier um eine durch das Erste Kapitalmarktförderungsgesetz vom 15. Dezember 1952 eingeführte Steuerbegünstigung, die aus den in der Begründung zu § 6 Abs. 9 dargelegten Gesichtspunkten nicht aufgehoben wird. Die Zahl der noch in Umlauf befindlichen Anleihen dieser Art ist gering.

Festgehalten wird an der Erhebung der 25%igen Kapitalertragsteuer (Kuponsteuer neuer Art), die bei Zinsen aus festverzinslichen inländischen Anleihen durch das Gesetz vom 25. März 1965 BGBl. I S. 147) für Gebietsfremde eingeführt worden ist (Nummer 6). Für die Beibehaltung war entscheidend, daß die steuerpolitischen Erwägungen für die Erhebung fortbestehen. Überdies sprechen gegenwärtig weder der Stand der Harmonisierung der Kapitalertragsteuer innerhalb der Europäischen Gemeinschaft noch gewichtige wirtschafts- und kapitalmarktpolitische Gesichtspunkte für die Abschaffung der Kuponsteuer.

Durch Nummer 7 werden die sogenannten Bauzinsen in das Steuerabzugsverfahren einbezogen, dem sie bis zum Ergehen des BFH-Urteils vom 18. März 1970 (BStBl. II S. 529) bereits unterlegen haben (vgl. hierzu die Begründung zu § 55 Abs. 1 Nr. 10).

Nummer 8 ist durch die Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens bedingt. Sie bezieht in den Steuerabzug vom Kapitalertrag Einnahmen ein, die aus der Vergütung von Körperschaftsteuer nach § 131 E-EStG oder nach § 53 E-KStG herrühren. Nach diesen Vorschriften wird beschränkt einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern unter bestimmten Voraussetzungen Körperschaftsteuer vergütet. Die Einnahmen aus der Beteiligung an einer inländischen Körperschaft oder Personenvereinigung setzen sich bei diesen Anteilseignern aus dem Betrag, der von dem Unternehmen ausgeschüttet wird, und der vergüteten Körperschaftsteuer zusammen. Da die zu vergütende Körperschaftsteuer als Einnahme aus Kapitalnutzung im Sinne des § 55 Abs. 1 anzusehen ist, erscheint es sachgerecht, den Teil der Einnahmen, der aus der Vergütung herrührt, ebenso der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen wie den vom Unternehmen unmittelbar ausgezahlten Betrag. Wegen der Entrichtung der Kapitalertragsteuer für Einnahmen aus der Vergütung von Körperschaftsteuer vgl. § 163 und die Begründung hierzu.

Der letzte Satz des Absatzes 1 entspricht § 43 Abs. 3 EStG 1971.

Absatz 2 entspricht § 2 Abs. 1 Ziff. 1 KapStDV.

Absatz 3 entspricht § 43 Abs. 4 EStG 1971.

Absatz 4 entspricht § 1 Abs. 6 KapStDV.

Zu § 156 — Bemessung der Kapitalertragsteuer

Absatz 1 bestimmt, welcher Steuerabzugsatz bei den einzelnen Gruppen von Kapitalerträgen jeweils zugrunde zu legen ist; außerdem werden die Vordrucke festgelegt, die bei Übernahme der Kapitalertragsteuer durch den Schuldner des Kapitalertrags anzuwenden sind.

Absatz 2 Satz 1 entspricht § 44 Abs. 4 EStG 1971. Da im Steuerabzugsverfahren die Verhältnisse beim einzelnen Gläubiger des Kapitalertrags nicht berücksichtigt werden können, wird in Satz 2 aus Gründen der Praktikabilität die Anwendung der Sonderregelung des § 55 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 ausgeschlossen, wonach der Erwerber eines Zinsscheins die von ihm vereinnahmten Zinsen um das Entgelt kürzen kann, das er für den Erwerb des Zinsscheins aufgewendet hat.

Zu § 157 — Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 7

Absatz 1 regelt für die unter § 155 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 7 fallenden Abzugstatbestände, in welchem Zeitpunkt die Kapitalertragsteuer entsteht, einzubehalten und abzuführen ist.

Absatz 2, der § 6 Abs. 2 KapStDV entspricht, bestimmt den Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen in den Fällen, in denen die Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird.

Absatz 3 übernimmt die bisher in § 6 Abs. 3 KapStDV enthaltene Zuflußfiktion für die Fälle der stillen Gesellschaft und bei partiarischen Darlehen, wenn über den Ausschüttungszeitpunkt vertraglich nichts vereinbart ist.

Absatz 4, der § 7 Abs. 1 KapStDV entspricht, regelt den Steuerabzug in Stundungsfällen.

Absatz 5 regelt die Haftung des Gläubigers und des Schuldners des Kapitalertrags im Rahmen des Abzugsverfahrens vom Kapitalertrag. Absatz 5 Satz 1 und 2 ist ohne sachliche Änderung aus § 44 Abs. 5 EStG 1971, Satz 3 ist aus § 12 Abs. 2 KapStDV übernommen worden.

Zu § 158 — Abstandnahme vom Steuerabzug

Die Vorschrift soll verhindern, daß in bestimmten Fällen Kapitalertragsteuer einbehalten wird, in denen diese Abzugsteuer später im Wege der Veranlagung wieder erstattet werden muß. § 158 übernimmt deshalb das Freistellungsverfahren des § 2 b Abs. 1 und 2 KapStDV, wonach aufgrund von Einzelbescheinigungen von der Erhebung der Kapitalertragsteuer abgesehen wird. Eine solche Freistellungsbescheinigung wird erteilt, wenn der Gläubiger des Kapitalertrags unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und wenn anzunehmen ist, daß er nicht zur Einkommensteuer veranlagt wird. Dieses Freistellungsverfahren ist auf die Kapitalerträge im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 und 7 anzuwenden. Für Kapitalerträge im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 1 (Gewinnanteile aus gesellschaftsrechtlichen Anteilen)

entfällt künftig das Abstandnahmeverfahren. Es wird entbehrlich, da bei diesen Kapitalerträgen die Erstattung der Kapitalertragsteuer und die Vergütung der anrechenbaren Körperschaftsteuer aus Praktikabilitätsgründen zu einem einheitlichen Verfahren beim Bundesamt für Finanzen zusammengefaßt werden (vgl. § 159 Abs. 1 und die Begründung hierzu). Die bisher in § 2 b Abs. 3 KapStDV enthaltene Sonderregelung für Arbeitnehmer des Schuldners der Kapitalerträge (sog. Belegschaftsaktionäre) kann ebenfalls wegen dieser Zusammenfassung von Erstattung der Kapitalertragsteuer und Vergütung der anrechenbaren Körperschaftsteuer entfallen.

Zur Entlastung der Verwaltung und der Gläubiger der Kapitalerträge wird die Geltungsdauer der Freistellungsbescheinigung von höchstens drei auf künftig höchstens fünf Jahre verlängert.

Der Entwurf sieht nicht vor, in das Freistellungsverfahren auch die Fälle einzubeziehen, in denen eine Veranlagung durchzuführen ist, in denen aber wegen des niedrigen Einkommens eine teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer in Betracht kommen kann. Abgesehen davon, daß wegen der ohnedies notwendigen Durchführung der Veranlagung kein Vereinfachungseffekt eintreten würde, wäre auch das für die Erteilung der Freistellungsbescheinigung zuständige Finanzamt überfordert, da in Fällen dieser Art das zu versteuernde Einkommen regelmäßig gewissen Schwankungen unterliegt und sich demgemäß in den einzelnen Veranlagungszeiträumen unterschiedliche Erstattungsbeträge ergeben.

Zu § 159 — Erstattung der Kapitalertragsteuer

Zu Absatz 1

Nach geltendem Recht wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1971 (insbesondere Dividenden) die Kapitalertragsteuer nicht erhoben, wenn anzunehmen ist, daß bei dem Gläubiger eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht oder nur auf Antrag durchzuführen sein wird oder nicht zur Festsetzung einer Steuer führen wird (§ 2 b Abs. 2 KapStDV). Durch diese Regelung sind insbesondere Arbeitnehmer und Rentner begünstigt. Bisher ist von der Möglichkeit, von vornherein von dem Steuerabzug abzusehen, nur in verhältnismäßig geringem Umfang Gebrauch gemacht worden, weil aus technischen Gründen regelmäßig die Freistellungsbescheinigung dem Schuldner der Kapitalerträge nicht rechtzeitig vorgelegt worden ist. In der überwiegenden Zahl der Fälle wird deshalb das in § 13 Abs. 1 KapStDV zugelassene Erstattungsverfahren angewendet. Die Erstattungsanträge werden regelmäßig von den Zentralen der Kreditinstitute mit Sammelanträgen bei einem von den einzelnen Ländern bestimmten Finanzamt eingereicht, das den Kreditinstituten unter bestimmten Voraussetzungen die Kapitalertragsteuer erstattet, soweit diese dem Gläubiger die Kapitalerträge aufgrund einer vorgelegten Freistellungsbescheinigung ungekürzt ausgezahlt haben. Dieses Verfahren ist für die Kreditinstitute mit einer finanziellen Belastung verbunden, weil sie die den Gläubigern ausgezahlte

Kapitalertragsteuer bis zur Erstattung durch das Finanzamt des Schuldners der Kapitalerträge zinslos vorfinanzieren. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die Erstattung der an der Quelle einbehaltenen Kapitalertragsteuer, soweit nicht eine Veranlagung in Betracht kommt, so schnell wie möglich durchgeführt werden soll. Dies erscheint notwendig, um breiten Volksschichten, insbesondere Arbeitnehmern, einen Anreiz zur Vermögensbildung in Aktien zu bieten. Bei der Ausgestaltung dieses Verfahrens ist aber zu berücksichtigen, daß nach der Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens unbeschränkt Steuerpflichtigen, die nicht veranlagt werden, nach Maßgabe des § 129 die auf den Kapitalerträgen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 lastende Körperschaftsteuer vergütet wird. Der Personenkreis, der unter diese Ausnahmeregelung fällt, sowie die Voraussetzungen zur Erlangung der Vergütung und der Erstattung der von den Dividenden erhobenen Kapitalertragsteuer sind weitgehend gleich. Es liegt deshalb nahe, das Körperschaftsteuer-Vergütungsverfahren und das Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren zu kombinieren. Aus den in der Begründung zu § 129 dargelegten Gründen wird die anrechenbare Körperschaftsteuer durch das Bundesamt für Finanzen vergütet. In Anlehnung hieran schreibt § 159 Abs. 1 vor, daß die Erstattung der von Kapitalerträgen im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 1 erhobenen Kapitalertragsteuer nicht mehr — wie gegenwärtig — durch das Finanzamt des Schuldners der Kapitalerträge, sondern ebenfalls durch das Bundesamt für Finanzen vorzunehmen ist. Die Zusammenfassung der beiden Verfahren bedeutet eine erhebliche Vereinfachung, da die Vergütung und die Erstattung von einer Stelle durchgeführt werden können. Für die Verwaltung ergibt sich eine Arbeitsentlastung, weil die Anträge in einem Arbeitsgang abgewickelt werden können. Daß die nicht veranlagten Gläubiger nicht mehr wie bisher im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge, sondern zeitlich etwas später über den erstatteten Kapitalertragsteuerbetrag verfügen können, wird durch die vereinfachte Antragstellung mehr als aufgewogen. Bei dieser Regelung entfällt auch die durch das derzeitige Erstattungsverfahren bedingte Vorfinanzierung der Erstattungsbeträge durch die Kreditinstitute.

Der Entwurf übernimmt in wesentlichen Punkten das bisher praktizierte Erstattungsverfahren. In Übereinstimmung mit dem in § 129 geregelten Körperschaftsteuer-Vergütungsverfahren kann das Erstattungsverfahren nur von solchen Gläubigern in Anspruch genommen werden, für die eine Veranlagung nicht in Betracht kommt. Diese Voraussetzung hat der Gläubiger durch eine Bescheinigung seines Wohnsitzfinanzamts nachzuweisen. Das Finanzamt kann eine Bescheinigung auch dann erteilen, wenn sich ohne besondere Prüfung ergibt, daß ein sogenannter „nv-Fall“ vorliegt. Wie in den Fällen des § 129 darf eine Bescheinigung nicht ausgestellt werden, wenn z. B. ein Arbeitnehmer aus den in § 116 Abs. 1 bezeichneten Gründen zu veranlagern ist oder wenn bekannt ist, daß ein Arbeitnehmer in Anwendung des § 116 Abs. 2 eine Veranlagung beantragt hat oder beantragen wird.

Stellt das Finanzamt während der Geltungsdauer der Bescheinigung, die von bisher höchstens drei auf höchstens fünf Jahre verlängert wird, fest, daß die Voraussetzungen für eine Veranlagung zur Einkommensteuer erfüllt sind, so kann es den Steuerpflichtigen veranlagern, auch wenn eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden ist. In die Veranlagung sind nach Maßgabe der allgemeinen Vorschriften auch die Kapitalerträge einzubeziehen, für die beim Bundesamt für Finanzen die Erstattung der Kapitalertragsteuer beantragt worden ist. In einem solchen Fall ist die bereits erstattete Kapitalertragsteuer bei der Veranlagung nicht auf die Einkommensteuer anzurechnen (vgl. § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe d). Außerdem hat das Finanzamt zu prüfen, ob die Bescheinigung zurückzufordern ist, weil auch künftig eine Veranlagung in Betracht kommt (vgl. Satz 2 i. V. mit § 129 Abs. 3 Satz 3 und 4).

Macht ein Gläubiger von der Erstattungsmöglichkeit nach § 159 Abs. 1 keinen Gebrauch, so kann er zum Zwecke der Anrechnung der Körperschaftsteuer seine Veranlagung nach § 115 oder — sofern er Arbeitnehmer ist — nach § 116 Abs. 2 Nr. 6 beantragen.

Zu Absatz 2

In § 130 ist aus Vereinfachungsgründen zugelassen, daß eine Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft einen Sammelantrag auf Vergütung von Körperschaftsteuer für ihre Mitglieder bei dem für die Veranlagung der Genossenschaft zur Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt stellen kann. Die Vergütung wird in diesen Fällen unabhängig davon gewährt, ob das einzelne Mitglied die Voraussetzungen für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung erfüllt. Da dieses Verfahren auf Fälle beschränkt ist, in denen die dem einzelnen Mitglied zugeflossenen Bezüge 100 DM im Wirtschaftsjahr nicht überstiegen haben, erscheint es vertretbar, für denselben Personenkreis unter den gleichen Voraussetzungen auch die Erstattung der von den Bezügen aus den Genossenschaftsanteilen erhobenen Kapitalertragsteuer zuzulassen. Da das Sammelantragsverfahren für eine Vielzahl von Genossenschaftsmitgliedern angewendet werden kann, wird die Finanzverwaltung nicht unerheblich entlastet, zumal wegen derselben Voraussetzungen das Vergütungs- und das Erstattungsverfahren kombiniert werden können.

Zu Absatz 3

Diese Vorschrift übernimmt das bisher in § 13 Abs. 1 KapStDV geregelte Verfahren über die Erstattung von Kapitalertragsteuer, die von Kapitalerträgen im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 2 bis 5 oder 7 in Fällen einbehalten worden ist, in denen der Schuldner Kapitalertragsteuer ohne rechtlichen Grund oder wegen verspäteter Vorlage einer Freistellungsbescheinigung einbehalten hat. Die Kapitalertragsteuer ist von dem Finanzamt, an das sie abgeführt worden ist, dem Antragsteller zu erstatten.

Zu Absatz 4

Diese Vorschrift übernimmt die Sonderregelung in § 13 Abs. 2 KapStDV, die darauf beruht, daß Kapi-

talerträge aus festverzinslichen Wertpapieren im Sinne des § 43 Abs. 1 Ziff. 3 bis 5 EStG 1971 nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der beschränkten Steuerpflicht zu erfassen sind (§ 49 Abs. 1 Ziff. 5 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb EStG 1971).

Zu § 160 — Erstattung von Kapitalertragsteuer bei bestimmten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

Ein eng begrenzter Kreis von Körperschaften usw., die mit Ausnahme der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte subjektiv steuerbefreit sind (§ 2 Abs. 1 Ziff. 2 und § 4 Abs. 2 KStG 1968), wird nach geltendem Recht zusätzlich dadurch gefördert, daß ihm aufgrund des § 13 a KapStDV die einbehaltene inländische Kapitalertragsteuer erstattet wird. Von der Erstattung ist die Kapitalertragsteuer ausgenommen, die auf Kapitalerträgen beruht, die bei dem begünstigten Personenkreis zu den Einnahmen eines über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehenden steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder zu einem der Körperschaftsteuer unterliegenden Betrieb gewerblicher Art gehören.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß bei dem bisher begünstigten Personenkreis, der ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 E-KStG) dient, auch künftig eine steuerliche Entlastung notwendig und gerechtfertigt ist. In Absatz 1 wird deshalb eine entsprechende Erstattung der Kapitalertragsteuer weiterhin zugelassen.

Im Interesse der Verwaltungsökonomie erscheint es geboten, die Erstattung der von Kapitalerträgen im Sinne des § 155 Abs. 1 erhobenen Kapitalertragsteuer dem Bundesamt für Finanzen zu übertragen. Auch künftig wird eine Erstattung von Kapitalertragsteuer ausgeschlossen, wenn die Kapitalerträge einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem nicht befreiten Betrieb gewerblicher Art zufließen.

Das Erstattungsverfahren des Absatzes 1 umfaßt nicht nur die von Dividenden, sondern auch die von anderen Erträgen im Sinne des § 155 Abs. 1 erhobene Kapitalertragsteuer.

Absatz 2 regelt die Erstattung eines Teilbetrags der erhobenen Kapitalertragsteuer an diejenigen nach § 5 E-KStG von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die nicht bereits die volle Erstattung nach Absatz 1 beanspruchen können. Den in Absatz 2 bezeichneten Gläubigern soll auf Antrag die auf Kapitalerträge im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 1 erhobene Kapitalertragsteuer insoweit erstattet werden, als die nach § 52 E-KStG nicht anrechenbare Körperschaftsteuer (= 9/16 der bezeichneten Kapitalerträge) und die Kapitalertragsteuer zusammen mehr als 44 v. H. des Kapitalertrags zuzüglich der Körperschaftsteuer betragen. Wegen

näherer Einzelheiten vgl. Teil IV Nr. 1 der Allgemeinen Begründung zum E-KStG. Da die Erstattungsberechtigten regelmäßig nicht zu veranlagten sind, erscheint es zweckmäßig, auch die Teilerstattung zentral durch das Bundesamt für Finanzen durchführen zu lassen. Die Regelung ist auf Kapitalerträge beschränkt, die den Gläubigern aus der Beteiligung an einer inländischen Körperschaft oder Personenvereinigung zufließen. Im übrigen ist das Erstattungsverfahren in gleicher Weise geregelt wie bei dem unter Absatz 1 fallenden Personenkreis.

In Absatz 3 werden die Rückforderung der Bescheinigung, die von dem Gläubiger der Kapitalerträge dem Bundesamt für Finanzen vorzulegen ist, sowie die Frist für die Antragstellung geregelt. Im Hinblick darauf, daß für den begünstigten Personenkreis eine teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer im Veranlagungswege nicht in Betracht kommt, ist es zur Vermeidung von Härten geboten, die jeweils am 31. Mai endende Antragsfrist zu verlängern, sofern der Gläubiger aus wichtigen Gründen verhindert war, den Erstattungsantrag dem Bundesamt für Finanzen fristgerecht vorzulegen. Diese Sonderregelung erscheint vertretbar, weil bei dem zahlenmäßig kleinen Kreis der hier in Betracht kommenden Gläubiger eine unzumutbare Belastung des Bundesamtes für Finanzen nicht zu erwarten ist.

Absatz 4 stellt klar, daß die Kapitalertragsteuer-Erstattung in den Fällen unzulässig ist, in denen für die begünstigte Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitglied einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft ein Sammelantrag auf Erstattung der nach § 159 Abs. 2 gestellt worden ist. Die Vorschrift soll eine Doppelerstattung verhindern.

Zu § 161 — Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 6

Die Vorschrift, die den Steuerabzug bei Zinsen aus inländischen festverzinslichen Anleihen bei Gebietsfremden regelt (sogenannte Kuponsteuer neuer Art), entspricht § 45 Abs. 2 bis 6 EStG 1971.

Zu § 162 — Anmeldung und Bescheinigung des Steuerabzugs

Absatz 1, der im wesentlichen § 45 Abs. 5 EStG und §§ 9, 9 a KapStDV entspricht, regelt im einzelnen, in welcher Weise die einbehaltene und die aufgrund einer Freistellungsbescheinigung nicht erhobene Kapitalertragsteuer dem zuständigen Finanzamt anzumelden ist. Aus Vereinfachungsgründen wird zugelassen, daß künftig in allen Fällen die Kapitalertragsteueranmeldung nur vierteljährlich durchzuführen ist.

Absatz 2, der § 10 KapStDV entspricht, stellt sicher, daß der Schuldner in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 7 dem Gläubiger der Kapitalerträge eine Bescheinigung mit den für die Besteuerung notwendigen Angaben erteilt. Eine solche Bescheinigung braucht nicht erteilt zu werden, sofern die erforderlichen Daten bei der Auszahlung der Kapital-

erträge durch ein Kreditinstitut dem Gläubiger mitgeteilt werden.

Absatz 3 regelt das Bescheinigungsverfahren für die Fälle der 25%igen Kuponsteuer im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 6.

Zu § 163 — Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 155 Abs. 1 Nr. 8

Die Vorschrift regelt die Entrichtung der Kapitalertragsteuer in den Fällen, in denen die Steuer von Einnahmen erhoben wird, die aus der Vergütung von Körperschaftsteuer nach § 131 E-EStG oder nach dem § 53 E-KStG herrühren. Es handelt sich dabei um die Vergütung von Körperschaftsteuer an beschränkt einkommensteuerpflichtige Anteilseigner, die auf Antrag vom Bundesamt für Finanzen durchgeführt wird.

Zu § 164 — Steuerabzug bei Aufsichtsratsvergütungen

Die Vorschrift übernimmt § 50 a Abs. 1 und 3 EStG 1971 sowie §§ 73 b, 73 c EStDV 1971. Sie regelt den Steuerabzug bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Mitgliedern des Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats. In Absatz 2 wird der Steuersatz von bisher 30 v. H. auf 35 v. H. — dem veränderten Einkommensteuertarif entsprechend — angehoben.

Zu § 165 — Steuerabzug bei sonstigen Vergütungen

Die Vorschrift faßt die bisherigen Bestimmungen des § 50 a Abs. 4 EStG 1971 und der §§ 72 b, 73 c EStDV 1971 zusammen. Sie regelt den Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen, die sonstige Vergütungen beziehen. In Absatz 1 wird der Steuerabzug erweitert auf Vergütungen für die technische oder kaufmännische Beratung sowie für die Gestellung von Arbeitskräften (vgl. § 111 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b), für Vortragstätigkeit im Rundfunk oder Fernsehfunk und für die Vermietung beweglicher Gegenstände (§ 111 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe b).

Zu § 166 — Abzugsverfahren

Die Vorschrift faßt die bisherigen Bestimmungen des § 50 a Abs. 5 und 7 sowie der §§ 73 d, 73 e, 73 f, 73 g und 73 h zusammen. Sie regelt Einzelheiten des Abzugsverfahrens.

Zu § 167 — Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen

§ 167 enthält Vorschriften, die für mehrere oder alle Abschreibungsvergünstigungen gelten.

Absatz 1 regelt die Behandlung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die während des Begünstigungszeitraums anfallen. Diese nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden vom Jahr ihrer Entstehung an in die Bemessungsgrundlage für die normalen Abschreibungen,

die erhöhten Abschreibungen und die Sonderabschreibungen einbezogen. In der Praxis ist schon bisher so verfahren worden, soweit nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht besonders begünstigt waren (z. B. bestimmte Ausbauten und Erweiterungen nach § 7 b Abs. 2 EStG 1971). Bei einzelnen Abschreibungsvergünstigungen (z. B. §§ 168, 169, 170) wird über § 167 Abs. 1 hinaus zugelassen, daß bestimmte nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten so behandelt werden können, als seien sie im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung des Wirtschaftsguts entstanden.

Abatz 2 bestimmt, wie zu verfahren ist, wenn erhöhte Abschreibungen oder Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen oder für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden können. Die Vorschrift entspricht dem bisherigen Recht.

Für die überwiegende Mehrzahl der im betrieblichen Bereich in Betracht kommenden Abschreibungsbegünstigungen wird bisher vorausgesetzt, daß der Gewinn aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wird (z. B. § 7 e EStG 1971, §§ 79, 81, 82, 82 d, 82 e, 82 f EStDV 1971). Der Begriff „Ordnungsmäßigkeit der Buchführung“ ist gesetzlich nicht normiert und auch anderweitig nicht eindeutig festgelegt. Die Entwicklung der Buchführungstechnik zwingt zu einer laufenden Anpassung der sog. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. In der Praxis haben sich daraus zahlreiche Streitigkeiten über die Frage ergeben, ob eine Buchführung im Einzelfall noch ordnungsgemäß ist oder nicht. Hinzu kommt, daß bei Steuervergünstigungen, die den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten volkswirtschaftlich erwünschten Verhalten anregen sollen, diese Anreizwirkung gemindert wird, wenn zusätzlich die Erfüllung bestimmter Buchführungsvoraussetzungen verlangt wird. Die Bundesregierung hält es deshalb für ausreichend, wenn die erhöhten Abschreibungen oder Sonderabschreibungen in der Buchführung oder einem besonderen Verzeichnis verfolgt werden können. Absatz 3 schreibt vor, welche Angaben das Verzeichnis enthalten muß und in welchen Fällen darauf verzichtet werden kann. Für erhöhte Abschreibungen im nichtbetrieblichen Bereich ist — dem bisherigen Recht entsprechend — die Führung eines Verzeichnisses nicht Voraussetzung.

Bei Wirtschaftsgütern, bei denen erhöhte Abschreibungen in Anspruch genommen werden können, treten diese an die Stelle der normalen Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 oder 49. Der Steuerpflichtige kann zwar im Rahmen der in Betracht kommenden Abschreibungssätze wählen, in welcher Höhe er erhöhte Abschreibungen vornehmen will. Aus dem Verteilungsgebot des § 33 Abs. 1 Satz 1 und daraus, daß es sich um „erhöhte“ Abschreibungen handelt, ergibt sich jedoch, daß Abschreibungen mindestens in der Höhe in Anspruch genommen werden müssen, in der lineare Abschreibungen nach den §§ 33 bis 35 oder 49 vorzunehmen wären, wenn erhöhte Abschreibungen nicht in Betracht kämen. In der Praxis ist bisher bereits nach diesem Grundsatz verfahren worden (vgl. z. B. Abschnitt 53 Abs. 5 EStR für die erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG 1971). Absatz 5 entspricht den bisherigen Regelungen in

§ 7 e Abs. 1 EStG 1971 und in den §§ 75 Abs. 2 Satz 2, § 76 Abs. 4 Satz 3, § 79 Abs. 6 Satz 3, § 81 Abs. 1 Satz 4, § 82 Abs. 4 Satz 2, § 82 d Abs. 1 Satz 4, § 82 e Abs. 4 Satz 2 und § 82 f Abs. 1 Satz 4 EStDV 1971.

Absatz 6 verbietet, bei demselben Wirtschaftsgut mehrere Abschreibungsvergünstigungen nebeneinander in Anspruch zu nehmen. Der Steuerpflichtige hat jedoch, wenn die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme mehrerer Abschreibungsvergünstigungen vorliegen, ein Wahlrecht, welche dieser Begünstigungen er in Anspruch nehmen will.

Absatz 7 enthält eine Verlustklausel, die sich in ihrem Wortlaut an die Verlustklauseln in § 82 f Abs. 5 Satz 1 EStDV 1971 und in § 3 Abs. 3 des Zonenrandförderungsgesetzes anlehnt. Die Bundesregierung hält die generelle Einführung einer Verlustklausel bei allen Abschreibungsvergünstigungen im Einkommensteuergesetz für erforderlich. Die Verlustklausel soll verhindern, daß die Abschreibungsvergünstigungen insbesondere von Steuerpflichtigen mit höherem Einkommen als Instrument einer bevorzugten Vermögensbildung ausgenutzt werden. Es wird deshalb vorgeschrieben, daß erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen insoweit nicht in Anspruch genommen werden dürfen, als bei dem Betrieb, zu dessen Betriebsvermögen das Wirtschaftsgut gehört, dadurch ein Verlust entstehen oder sich ein auch ohne Sonderabschreibungen oder erhöhte Abschreibungen entstandener Verlust erhöhen würde. Da die im betrieblichen Bereich hauptsächlich in Betracht kommenden Abschreibungsvergünstigungen im allgemeinen entweder eine Nachholmöglichkeit für nicht ausgeschöpfte erhöhte Abschreibungen (z. B. §§ 168, 169, 170) oder einen gewissen Spielraum für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen innerhalb des Begünstigungszeitraums (z. B. §§ 178, 187, 188, 189) bieten, dürfte der Steuerpflichtige in der Regel auch dann in den vollen Genuß der in den Abschreibungsbegünstigungen liegenden Finanzierungshilfen gelangen, wenn ihm in einem Jahr die volle Inanspruchnahme der Vergünstigung durch die Verlustklausel verwehrt ist.

Absatz 8 soll vermeiden, daß Betriebe, die nach ihrer Größe und nach Umfang ihres Geschäftsbetriebs die Merkmale für die Buchführungspflicht nach § 86 der Abgabenordnung erfüllen, nur deshalb aus der Buchführungspflicht ausscheiden, weil ihr Gewinn durch die — unter Umständen nur einmalige — Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen oder Sonderabschreibungen unter die in § 86 der Abgabenordnung festgelegten Grenzen absinkt. Entsprechende Bestimmungen sind schon bisher in den §§ 76 bis 78 EStDV 1971 enthalten, die Vergünstigungen für Land- und Forstwirte vorsehen. Die Ausdehnung dieser Regelungen auf die übrigen Abschreibungsvergünstigungen erscheint aus Gründen der Gleichbehandlung geboten.

Absatz 9 enthält eine Ausnahme von dem in § 14 Abs. 2 und § 48 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 festgelegten Grundsatz, daß Abschreibungen, erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen bei einem Wirtschaftsgut, das nach § 42 der Abgabenordnung mehreren Beteiligten zuzurechnen ist, von allen Beteilig-

ten nur einheitlich vorgenommen werden können. Verschiedene Abschreibungsvergünstigungen sind nicht nur von einer bestimmten Verwendung des betreffenden Wirtschaftsguts abhängig, sondern von weiteren, persönlichen Voraussetzungen, bei denen der einzelne Beteiligte in aller Regel keinen Einfluß darauf hat, ob sie auch von den anderen Beteiligten erfüllt werden. Solche Voraussetzungen sind z. B. die Zugehörigkeit zum Personenkreis der Flüchtlinge, Vertriebenen und politisch Verfolgten (§ 183), die Einhaltung der objektmäßigen Begrenzung für erhöhte Abschreibungen bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen (§ 170 Abs. 6 und 7), die Eigenschaft als Bauherr oder Ersterwerber (§ 170 Abs. 1 und 3), die Gewinnermittlungsart (§§ 178 und 179) und die Beachtung des Verbots der vorzeitigen Veräußerung von Anteilen an Handelsschiffen (§ 188 Abs. 3 Satz 2). Die uneingeschränkte Anwendung des Grundsatzes, daß erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen bei einem Wirtschaftsgut nur einheitlich vorgenommen werden dürfen, würde, wenn einer der Beteiligten die Voraussetzungen für die erhöhten Abschreibungen oder Sonderabschreibungen nicht oder nicht mehr erfüllt, zu unzumutbaren Härten für die anderen Beteiligten führen. Deshalb sieht Absatz 9 vor, daß in diesen Fällen die erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen anteilig für die Beteiligten vorgenommen werden können, bei denen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme erfüllt sind, und daß der Grundsatz der einheitlichen Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen nur für diese Beteiligten gilt.

Zu § 168 — Erhöhte Abschreibungen bei Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen

§ 168 entspricht in seinem Anwendungsbereich im wesentlichen den §§ 79, 82 und 82 e EStDV 1971. Die Abschreibungsvergünstigungen für Umweltschutz-Investitionen sind jedoch nicht nur zusammengefaßt, sondern auch wesentlich verbessert worden.

Absatz 1 bestimmt die Höhe der Abschreibungen. Die Abschreibungssätze sind so bemessen, daß in fünf Jahren eine Vollabschreibung erreicht wird. Sie sind für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter gleich. Insbesondere bei längerlebigen Wirtschaftsgütern stellen die neuen Abschreibungssätze eine wesentliche Verbesserung gegenüber dem geltenden Recht dar. Nicht in Anspruch genommene Abschreibungen können — auch nach Ablauf des Fünfjahreszeitraums — nachgeholt werden. Fallen nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, so können sie so behandelt werden, als wären sie bereits im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung entstanden. Dies bedeutet, daß z. B. nachträgliche Herstellungskosten, die im letzten Jahr des Fünfjahreszeitraums und später anfallen, in dem jeweiligen Jahr voll abgeschrieben werden können.

Absatz 2 enthält die Voraussetzungen für die erhöhten Abschreibungen. Sie entsprechen im wesentlichen den in § 79 Abs. 2, § 82 Abs. 2 und § 82 e

Abs. 2 EStDV 1971 genannten Voraussetzungen. Die bisherige Voraussetzung der ausschließlichen Verwendung der Wirtschaftsgüter für den Umweltschutz ist in der Weise gelockert worden, daß auch eine fast ausschließliche Verwendung zu den begünstigten Zwecken zur Inanspruchnahme der Begünstigung berechtigt. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Umfang der Verwendung zu anderen als Zwecken des Umweltschutzes 10 v. H. nicht übersteigt.

Die von der Landesregierung bestimmte Stelle hat nicht mehr die bestimmungsgemäße Verwendung der Wirtschaftsgüter, sondern nur noch ihre Zweckbestimmung und Eignung zu bescheinigen. Ob die Wirtschaftsgüter tatsächlich für den angegebenen Zweck verwendet werden, kann nicht im Bescheinigungsverfahren, sondern erst später durch die Finanzverwaltung geprüft werden.

Absatz 3 legt fest, was als Umweltschutz gilt. Gegenüber der bisherigen Rechtslage bedeutet die Regelung insofern eine Ausweitung, als auch Wirtschaftsgüter, die Verunreinigungen der Gewässer durch andere Stoffe als Abwasser verhindern, beseitigen oder verringern, sowie Wirtschaftsgüter, die der Abfallbeseitigung dienen, in die Vergünstigung einbezogen werden. Die der Abfallbeseitigung dienenden Wirtschaftsgüter sind nur begünstigt, wenn die Abfallbeseitigung nach den Grundsätzen des § 2 des Abfallbeseitigungsgesetzes erfolgt. Abfallbeseitigung in diesem Sinne liegt auch vor, wenn Stoffe, bei denen eine Verpflichtung zur Beseitigung nach dem Abfallbeseitigungsgesetz besteht, so behandelt werden, daß sie wieder als Rohstoffe verwertbar sind (sogenanntes „recycling“).

Absatz 4 dehnt den Anwendungsbereich der Begünstigung auf nachträgliche Herstellungskosten aus, die

- bei vor dem 1. Januar 1975 fertiggestellten Umweltschutzanlagen anfallen und nicht nach den §§ 79, 82 und 82 e EStDV 1971 begünstigt abgeschrieben werden
- bei nicht dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgütern dadurch entstehen, daß ausschließlich aus Gründen des Umweltschutzes Umstellungen oder Veränderungen vorgenommen werden. Auf die bisherige Voraussetzung der behördlichen Anordnung wurde verzichtet. Künftig genügt eine Bescheinigung der zuständigen Stelle, daß die Umstellung oder Veränderung im öffentlichen Interesse erforderlich ist.

Nach Absatz 5 können die erhöhten Absetzungen generell bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden. Satz 2 stellt sicher, daß bis zum Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Fertigstellung nicht bereits mehr als 60 v. H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgeschrieben werden können.

Absatz 6 sieht eine auf fünf Jahre befristete Zweckbindung der begünstigten Wirtschaftsgüter vor. Diese Zweckbindung ist erforderlich, um zu vermeiden, daß die sehr weitgehende Abschreibungsvergünstigung mißbräuchlich für Wirtschaftsgüter in

Anspruch genommen wird, die nur kurze Zeit für Zwecke des Umweltschutzes (z. B. bei der Abfallbeseitigung) eingesetzt werden. Wird die Zweckbindung nicht eingehalten, so können die Veranlagungen, bei denen die Abschreibungsvergünstigung in Anspruch genommen worden ist, rückwirkend geändert werden.

Absatz 7 ist gegenüber § 79 Abs. 8, § 82 Abs. 6 und § 82 e Abs. 5 EStDV 1971 in der Weise erweitert worden, daß auch solche dem Umweltschutz dienende Wirtschaftsgüter begünstigt sind, die im Rahmen einer aus Gründen des Umweltschutzes erfolgenden Betriebsverlagerung angeschafft oder hergestellt werden. Durch diese Erweiterung wird dem Umstand Rechnung getragen, daß der von einem Betrieb ausgehenden Belastung der Umwelt oft nur durch eine Verlagerung begegnet werden kann.

Zu § 169 — Erhöhte Abschreibungen bei Zuschüssen zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen

Zuschüsse zur Finanzierung von Umweltschutz-Investitionen sind bisher nach § 79 EStDV 1971, d. h. nur bei Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von Schädigungen durch Abwässer begünstigt. Die Maßnahmen des Umweltschutzes erfordern jedoch in verstärktem Umfang Anlagen, die wegen ihrer Größe und ihrer Kosten zweckmäßigerweise von mehreren Steuerpflichtigen gemeinsam errichtet und betrieben werden. Die Bundesregierung hält es deshalb für erforderlich, die Abschreibungsbegünstigung bei Mitbenutzungsrechten, die durch einen Zuschuß zur Finanzierung von Umweltschutz-Maßnahmen erworben werden, zu erweitern und zu verstärken. Die bisherige Begünstigung des § 79 EStDV 1971 ist deshalb auf Zuschüsse für alle nach § 168 begünstigten Umweltschutz-Investitionen ausgedehnt und in ihrem Umfang der Begünstigung nach § 168 angepaßt worden.

Zu § 170 — Erhöhte Abschreibungen bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen

Die Vorschrift entspricht § 7 b EStG 1971. Die Bundesregierung stellt derzeit Überlegungen an, in welcher Weise einzelne unerwünschte Auswirkungen des § 7 b EStG 1971 künftig vermieden werden können. In dem vorliegenden Gesetzentwurf ist die Vorschrift deshalb im wesentlichen in der bisher geltenden Fassung übernommen worden. Die vorgenommenen unwesentlichen Änderungen sind zum Teil redaktioneller Art, zum Teil stellen sie eine Anpassung an die Änderungen bei den Abschreibungen bei Gebäuden (§ 34) dar.

Für die nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer zu bemessenden Abschreibungen wird im allgemeinen von einer Restnutzungsdauer bei demselben Eigentümer von 40 Jahren ausgegangen werden können, so daß der dann anzuwendende Abschreibungssatz im Regelfall wie bisher 2,5 v. H. betragen wird.

In Absatz 2 ergeben sich Änderungen gegenüber § 7 b Abs. 2 EStG 1971 dadurch, daß der Mindestumfang, in dem die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile Wohnzwecken dienen müssen, aus Gründen der Vereinfachung von bisher 80 v. H. der nach Absatz 1 maßgebenden Grenze von $66\frac{2}{3}$ v. H. angeglichen worden ist. Außerdem ist auf die Beschränkung verzichtet worden, daß erhöhte Abschreibungen nur bei Ausbauten und Erweiterungen solcher Gebäude vorgenommen werden können, die vor dem 1. Januar 1964 fertiggestellt worden sind. Unangemessene Auswirkungen sind durch die Begrenzung der Begünstigung auf ein bzw. zwei Objekte (Absatz 6) ausgeschlossen.

In Absatz 3, der im wesentlichen § 7 b Abs. 3 EStG 1971 entspricht, ergeben sich Änderungen bei den erhöhten Abschreibungen durch den Ersterwerber, wenn vom Bauherrn selbst erhöhte Abschreibungen vorgenommen worden sind. In diesen Fällen waren die Abschreibungen bisher von dem Jahr an, in dem für den Ersterwerber erhöhte Abschreibungen erstmals nicht mehr in Betracht kommen, bis zum siebenten auf das Jahr des Ersterwerbs folgenden Jahr nach § 7 Abs. 4 EStG 1971 und erst vom achten auf das Jahr des Ersterwerbs folgenden Jahr an nach dem Restwert zu bemessen. Künftig ist bereits im ersten auf den Begünstigungszeitraum folgenden Jahr auf die Abschreibungen nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer überzugehen. Die Änderung dient der Vereinfachung.

Die besondere Abschreibungsmöglichkeit für die Bauherren von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen ist in dem Entwurf nicht mehr enthalten. Die Ersterwerber dieser Objekte sollen möglichst in den ungeschmälernten Genuß der Abschreibungsvergünstigung kommen. Außerdem sprechen Vereinfachungsgründe für die Streichung dieser Sonderregelung.

Zu § 171 — Erhöhte Abschreibungen für den sozialen Wohnungsbau

§ 171 enthält die Folgeregelung für die künftig wegfallende Abschreibung in Staffelsätzen (§ 7 Abs. 5 EStG). Eine Änderung tritt gegenüber der bisherigen Regelung in den ersten 12 Jahren nach Fertigstellung eines Gebäudes, also in dem Zeitraum, in dem die Abschreibungen über den Normalabschreibungen liegen, nicht ein. Auch der Kreis der begünstigten Gebäude bleibt gegenüber § 7 Abs. 5 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 1973 unverändert. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums von 12 Jahren sind die weiteren Abschreibungen — ebenso wie bei anderen Abschreibungsvergünstigungen — nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen. Die sich danach ergebenden Abschreibungsbeträge sind — unveränderte Besitzverhältnisse und unveränderte Bausubstanz vorausgesetzt — im 13. bis 32. Jahr nach Fertigstellung etwas niedriger und im 33. bis 50. Jahr nach Fertigstellung etwas höher als bei der bisher vorgesehenen Abschreibung in Staffelsätzen.

Zu § 172 — Erhöhte Abschreibungen bei bestimmten Baumaßnahmen zur Modernisierung von Wohngebäuden

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 82 a EStDV 1971. Der Anwendungsbereich der Vergünstigung umfaßt jetzt auch Gebäude, die in der Zeit vom 21. Juni 1948 bis 31. Dezember 1956 fertiggestellt worden sind. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, daß die während der Geltungsdauer des I. Wohnungsbaugesetzes fertiggestellten Wohnungen vielfach nicht die den heutigen Wohnbedürfnissen entsprechende Ausstattung aufweisen und modernisierungsbedürftig sind.

Die Höhe der Abschreibung ist mit jährlich 10 v. H. der begünstigten nachträglichen Herstellungskosten unverändert geblieben. Sie führt im Normalfall dazu, daß die nachträglichen Herstellungskosten nach Ablauf von 10 Jahren vollständig abgeschrieben sind. In den wenigen Fällen, in denen die Vergünstigung nicht voll ausgeschöpft werden konnte, muß bisher der verbleibende, meist geringe Restwert auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes verteilt werden. Diese Verteilung, die eine Neuberechnung der Abschreibungen beim gesamten Gebäude notwendig machte, wird künftig dadurch vermieden, daß die erhöhten Abschreibungen mit jeweils 10 v. H. bis zur vollen Abschreibung der nachträglichen Herstellungskosten in Anspruch genommen werden können. Eine Inanspruchnahme mit niedrigeren Hundertsätzen ist ausgeschlossen. Ergibt sich durch die Inanspruchnahme der Vergünstigung ein Verlust, so kann dieser nach § 66 vorgetragen werden. Verbleibt nach Ablauf des Zehnjahreszeitraums ein Restwert (z. B. weil bei der einzelnen Modernisierungsmaßnahme nachträgliche Kosten angefallen sind), so sind auch nach Ablauf des Zehnjahreszeitraums erhöhte Abschreibungen mit jeweils 10 v. H. der begünstigten Herstellungskosten vorzunehmen, bis die volle Abschreibung erreicht ist. Die Abschreibungen beim Gebäude werden hiernach durch den begünstigten Modernisierungsaufwand nicht mehr berührt.

Nach § 82 a EStDV 1971 ist der Umfang der Nutzung zu Wohnzwecken allein nach dem Verhältnis der Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume zur gesamten Nutzfläche zu bestimmen. Nach Absatz 1 Nr. 4 ist als Voraussetzung für die erhöhten Abschreibungen nur noch vorgesehen, daß das Gebäude oder die Eigentumswohnung zu mehr als 50 v. H. Wohnzwecken dient. Diese Änderung ist geboten, um die Wohnflächengrenzen in § 170 Abs. 1 (66⅔ v. H.), in § 171 und in § 172 (50 v. H.) nach einheitlichen Maßstäben zu berechnen. Im Regelfall wird auch künftig das Verhältnis der Grundflächen der Wohnzwecken dienenden Räume zur gesamten Nutzfläche zugrunde zu legen sein. Lediglich in Sonderfällen (z. B. bei wesentlichen Abweichungen in der Geschoßhöhe) wird von anderen Maßstäben (z. B. vom umbauten Raum) auszugehen sein.

Absatz 2 enthält eine Regelung für die Fälle, in denen Gebäude oder Eigentumswohnungen teilweise zu einem Betriebsvermögen gehören. Die Regelung entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis.

Zu § 173 — Erhöhte Abschreibungen bei bestimmten Baumaßnahmen im Sinne des Städtebauförderungsgesetzes

Die Vorschrift entspricht § 82 g EStDV 1971.

Eine Änderung gegenüber dem bisherigen Recht ergibt sich insoweit, als erhöhte Abschreibungen — ebenso wie bei § 165 — nicht nur im Jahr der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten und in den folgenden neun Jahren, sondern im Rahmen der Grenze von jährlich 10 v. H. bis zur vollen Abschreibung der nachträglichen Herstellungskosten vorgenommen werden können.

Zu § 174 — Behandlung größeren Erhaltungsaufwands in Sonderfällen

In § 174 werden die Vorschriften der §§ 82 b und 82 h EStDV 1971 ohne sachliche Änderungen zusammengefaßt. Beide Vorschriften lassen in bestimmten Fällen die Verteilung von einkommensteuerrechtlich sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand auf zwei bis fünf Jahre zu. Aufgrund der Übernahme dieser Steuervergünstigung ist es auch künftig Steuerpflichtigen mit geringem Einkommen möglich, bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung größere Reparaturaufwendungen an zum Privatvermögen gehörenden Wohngebäuden durch die Verteilung auf zwei bis fünf Jahre steuerlich wirksam abzusetzen. Des weiteren wird eine solche Verteilung von Erhaltungsaufwand für Kosten zugelassen, die im Rahmen der Städtebausanierung bei der Behebung von Mängeln an Gebäuden und für bestimmte Maßnahmen an kulturell wertvollen Gebäuden anfallen. In den letzteren Fällen ist es ohne Bedeutung, ob sich das Gebäude im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen befindet.

Zu § 175 — Erhöhte Abschreibungen bei Schutzräumen

Die Vorschrift entspricht § 7 Abs. 1 bis 3 und § 12 Abs. 3 Satz 1 des Schutzbaugesetzes. Sie gilt sowohl für Hausschutzräume in Gebäuden als auch für Hauschutzräume in Form selbständiger Bauten. Die erhöhten Abschreibungen können — ebenso wie die erhöhten Abschreibungen nach den §§ 172 und 173 — mit jeweils 10 v. H. der Herstellungskosten des Schutzraums bis zur vollen Abschreibung in Anspruch genommen werden.

Die Anpassungsklausel für den Höchstbetrag der begünstigten Herstellungskosten ist aus dem Schutzbaugesetz nicht übernommen worden, da auch bei vergleichbaren anderen Regelungen im Einkommensteuergesetz solche Anpassungsklauseln nicht vorgesehen sind. Die Bundesregierung wird von Fall zu Fall prüfen, ob und in welchem Zeitabstand eine Anpassung erforderlich ist.

Absatz 2 enthält die Voraussetzungen für die erhöhten Abschreibungen. Die Beschaffenheit des Schutzraums muß den Anforderungen entsprechen, die für einen Grundschutz im Sinne des § 3 Abs. 1 des Schutzbaugesetzes gestellt werden. Die Prüfung, ob

der Schutzraum diesen Anforderungen genügt, obliegt der nach Landesrecht für Baugenehmigungen zuständigen Behörde.

Zu § 176 — Vergünstigungen bei Zuschüssen zur Errichtung von Schutzräumen

Die Vorschrift entspricht § 7 Abs. 4 und § 12 Abs. 3 Satz 1 des Schutzbaugesetzes.

Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtslage ergeben sich lediglich durch die Anpassung der Vorschrift an § 175.

Zu § 177 — Abzug der Kosten zur Modernisierung von Schutzräumen

Die Vorschrift entspricht § 12 Abs. 3 Satz 2 des Schutzbaugesetzes. Wie in den Fällen der §§ 175 und 176 setzt die Vergünstigung voraus, daß der Schutzraum nach der Modernisierung den Anforderungen des Grundschutzes entspricht; dies ist von der nach Landesrecht für Baugenehmigungen zuständigen Behörde zu bescheinigen.

Zu § 178 — Sonderabschreibungen bei bestimmten Wirtschaftsgütern und bestimmten Baumaßnahmen von Land- und Forstwirten, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermitteln

Die Vorschrift entspricht § 76 EStDV 1971. Der Begriff „Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“ wurde an die Terminologie des Wohnungsbaugesetzes angepaßt und durch „Ausbauten und Erweiterungen an unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“ ersetzt. Eine sachliche Änderung ergibt sich daraus nicht.

Neu eingefügt wurde Absatz 2, nach dem auch Anzahlungen und Teilerstellungskosten in die Steuerbegünstigung einbezogen werden. Damit wird einem Anliegen der Land- und Forstwirtschaft entsprochen, das bisher wegen der hierfür nicht ausreichenden Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe k EStG 1971 nicht erfüllt werden konnte.

Da die Vorschrift im Gegensatz zu § 76 EStDV 1971 nicht mehr fordert, daß zur Inanspruchnahme der Vergünstigung eine ordnungsmäßige Buchführung vorliegen muß, ist sie künftig auch für Land- und Forstwirte anzuwenden, deren Gewinn geschätzt wird. Damit wird die in § 77 EStDV 1971 getroffene Regelung überflüssig.

Zu § 179 — Begünstigung bestimmter Investitionen von Land- und Forstwirten, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird

Die Vorschrift entspricht § 78 EStDV 1971. Der Begriff „Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“ wurde an die Terminologie des Wohnungsbaugesetzes angepaßt und durch „Ausbauten und Erweiterungen an unbe-

weglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“ ersetzt. Eine sachliche Änderung ergibt sich daraus nicht.

Zu § 180 — Erhöhte Abschreibungen bei Landarbeiterwohnungen

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen der Verordnung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen in der Fassung der Dritten Änderungsverordnung vom 20. Dezember 1967 (Bundesgesetzbl. I S. 1295). Es wird wie bisher eine Vollabschreibung im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung einer Landarbeiterwohnung anstelle der Normalabschreibung nach § 34 zugelassen.

Statt der sofortigen Vollabschreibung können im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung einer Landarbeiterwohnung und in den folgenden Wirtschaftsjahren jeweils bis zu 20 vom Hundert der Herstellungskosten abgeschrieben werden. Diese von der bisherigen Verordnungsregelung abweichende Regelung ist mit Rücksicht auf die in § 167 Abs. 7 des Gesetzes enthaltene Verlustklausel eingeführt worden.

Zu § 181 — Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter Betriebe der Land- und Forstwirtschaft

Die Vorschrift entspricht § 14 a EStG 1971. In Absatz 1 wurde die Einheitswertgrenze im Hinblick auf die zu erwartende Anhebung der Einheitswerte auf 30 000 Deutsche Mark erhöht. Bei der Vorschrift des § 14 a Abs. 4 EStG 1971 handelt es sich um eine auf Land- und Forstwirte beschränkte Milderungsregelung der Bodengewinnbesteuerung, die nur für eine kurze Übergangsfrist gerechtfertigt ist. Unter Berücksichtigung der besonderen Belange der Land- und Forstwirtschaft erscheint es vertretbar die Vorschrift um drei Jahre bis zum 31. Dezember 1976 zu verlängern. Der Entwurf des Zweiten Steueränderungsgesetzes 1973, der die Verlängerung um ein Jahr bis zum Inkrafttreten des Dritten Steuerreformgesetzes am 1. Januar 1975 enthält, sieht als zusätzliche Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags nach § 14 a Abs. 4 EStG 1971 die Einhaltung einer Einkommensgrenze von 24 000/48 000 DM (Ledige/Verheiratete) vor. Der vorliegende Gesetzentwurf übernimmt diese Regelung.

Zu § 182 — Vergünstigungen bei gemeinschaftlicher Tierhaltung

Die Vorschrift entspricht der in § 13 Abs. 4 EStG 1971 enthaltenen Regelung.

Zu § 183 — Sonderabschreibungen bei bestimmten Betriebsgebäuden

Die Vorschrift entspricht § 7 e EStG 1971, § 22 EStDV 1971 und den Teilen des § 13 EStDV 1971, die § 7 e EStG 1971 betreffen.

Auf die Erfordernisse der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist verzichtet worden. Wegen der noch erforderlichen Aufzeichnungen wird auf § 167 Abs. 3 verwiesen.

Zu § 184 — Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns

Die Vorschrift entspricht § 10 a EStG 1971, §§ 45 bis 47 EStDV 1971 und den Teilen des § 22 EStDV 1971, die § 10 a EStG 1971 betreffen.

Im Hinblick darauf, daß der nicht entnommene Gewinn — ebenso wie der Verlustvortrag — nicht zu den Sonderausgaben im eigentlichen Sinne gehört, ist die Stellung in der Gesetzessystematik in der Weise geändert worden, daß sowohl der Abzug des nicht entnommenen Gewinns als auch die Zurechnung eines nachzuversteuernden Betrags bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, und zwar wie bisher vor Berücksichtigung des Verlustvortrags, erfolgen.

Der Gewinn aus selbständiger Arbeit ist bisher hinsichtlich der Steuerbegünstigung und der Nachversteuerung des nicht entnommenen Gewinns für sich zu behandeln (§ 10 a Abs. 3 EStG 1971). Diese Sonderbehandlung erscheint nicht gerechtfertigt. Sie ist deshalb aufgehoben worden.

Nach § 45 Abs. 2 EStDV 1971 bleiben bisher Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, die neben Gewinnen aus Gewerbebetrieben erzielt werden, bei der Anwendung des § 10 a Abs. 1 EStG 1971 außer Betracht, wenn sie nicht aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln sind und 3 000 DM nicht übersteigen. Im Interesse der Gleichbehandlung und der Vereinfachung ist diese Regelung auf alle Betriebe dieser Größenordnung ausgedehnt worden, bei denen der Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist und auch nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird.

Auf das Erfordernis der ordnungsmäßigen Buchführung ist aus den in der Begründung zu § 167 Abs. 3 genannten Gründen verzichtet worden. Nicht verzichtet werden konnte auf das Erfordernis der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, da sich nur bei dieser Gewinnermittlungsart die Entnahmen und Einlagen hinreichend zuverlässig verfolgen lassen.

Zu § 185 — Freibeträge für besondere Fälle

Die Vorschrift entspricht in ihrem materiellen Gehalt im wesentlichen § 52 Abs. 21 EStG 1971 in Verbindung mit § 33 a Abs. 1 EStG 1953. Danach können Flüchtlinge, Vertriebene und politisch Verfolgte unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen drei Jahre lang einen nach dem Familienstand gestaffelten besonderen Freibetrag erhalten.

Zu § 186 — Bewertung bestimmter Importwaren

Die Vorschrift entspricht der bisherigen Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe m Doppelbuchstabe aa EStG 1971 und der hierzu ergangenen Vorschrift des § 80 EStDV 1971. Sie sieht für Importwaren, deren Preise auf dem Weltmarkt wesentlich schwanken — steigen und wieder fallen und umgekehrt — einen Bewertungsabschlag vor. Durch

den Bewertungsabschlag soll das Risiko berücksichtigt werden, das sich bei der Lagerhaltung dieser Importwaren aus den Preisschwankungen ergibt. Zugleich soll damit einer volkswirtschaftlich unerwünschten Einschränkung der Lagerhaltung an den genannten Importwaren entgegengewirkt werden, die eintreten könnte, wenn das Risiko aus den Preisschwankungen, insbesondere die Gefahr von Verlusten bei Preisrückgängen, steuerlich unberücksichtigt bliebe.

Die Berücksichtigung von Preisschwankungen bei der Bewertung von Importwaren entspricht dem Grunde nach bereits den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen, die im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann bei der Bestimmung des Teilwerts von Importwaren die Preisentwicklung bis zu sechs Wochen vor und nach dem Bilanzstichtag berücksichtigt werden. Dieser zeitliche Rahmen ist jedoch gegenüber dem Rhythmus der Preisschwankungen vielfach zu eng. Eine Verlängerung der Frist, innerhalb deren die Preisentwicklung nach dem Bilanzstichtag noch für die Bewertung am Bilanzstichtag berücksichtigt werden kann, würde die Bilanzerstellung erheblich verzögern. Es empfiehlt sich deshalb auch aus Vereinfachungsgründen, das Risiko aus der Preisentwicklung bei den Importwaren mit starken Preisschwankungen durch einen pauschalen Abschlag von den Anschaffungskosten oder den niedrigeren Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag zu berücksichtigen.

Die Bundesregierung hält es aus rechtsstaatlichen Gründen für geboten, den Bewertungsabschlag dem Grunde und der Höhe nach unmittelbar im Gesetz festzulegen und nur die Bestimmung der für den Bewertungsabschlag in Betracht kommenden Importwaren einer Rechtsverordnung zu überlassen. In Absatz 1 wird deshalb zugelassen, daß bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, die im Ausland erzeugt oder hergestellt worden sind und deren Preis auf dem Weltmarkt wesentlich schwankt, — abweichend von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen — mit einem Wert bis zu 20 v. H. unter den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten oder den niedrigeren Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag angesetzt werden können. Die Höhe des Bewertungsabschlags und die Bemessungsgrundlage entsprechen dem bisherigen Recht. Es sind lediglich die bisherigen drei Begriffe „Börsenpreis“, „Marktpreis“ und „Wiederbeschaffungspreis“ zu dem Sammelbegriff „Wiederbeschaffungskosten“ zusammengefaßt worden. Diese Zusammenfassung hat nur redaktionelle Bedeutung, da die Wiederbeschaffungskosten in der Regel dem Börsen- oder Marktpreis entsprechen.

In Absatz 2 werden die Voraussetzungen für den Bewertungsabschlag im einzelnen bestimmt. Es ist für die Praxis unerlässlich, die Importwaren, die die Voraussetzung für einen Bewertungsabschlag erfüllen, in einem besonderen Verzeichnis aufzuführen. Dieses Verzeichnis wird — entsprechend der Entwicklung der Preisverhältnisse — öfter geändert oder ergänzt werden müssen. Es empfiehlt sich deshalb, das Verzeichnis nicht in das Gesetz aufzunehmen,

sondern es jeweils im Wege einer Rechtsverordnung aufzustellen. Die erforderliche Ermächtigung hierzu ist in Nummer 1 enthalten.

Um eine mißbräuchliche Ausnutzung des Bewertungsabschlags, z. B. für im Ausland lagernde Ware, deren Besitzverhältnisse nicht immer eindeutig nachprüfbar sind, zu verhindern, ist in Nummer 2 vorgesehen, daß die begünstigten Wirtschaftsgüter sich spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag im Inland befinden müssen. Das entspricht im Prinzip dem bisherigen Recht. Nach § 80 EStDV 1971 müssen die Wirtschaftsgüter, soweit sie sich am Bilanzstichtag nicht im Inland befanden, nachweislich zur Einfuhr bestimmt sein, wobei der Nachweis als erbracht gilt, wenn die Wirtschaftsgüter sich spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag im Inland befinden. Auf das Kriterium „zur Einfuhr bestimmt“ kann verzichtet werden, da die Zweckbestimmung der Einfuhr sich retrospektiv durch die tatsächlich erfolgte Einfuhr ergibt.

Für die Gewährung des Bewertungsabschlags besteht kein Grund, wenn die öffentliche Hand das Preisrisiko übernimmt oder Zuschüsse zur Einlagerung gewährt. Nummer 3 schließt deshalb für diese Fälle den Bewertungsabschlag aus.

Ein Bewertungsabschlag ist auch dann sinnwidrig, wenn für das Wirtschaftsgut eine Preissteigerungsrücklage gebildet worden ist, da diese Rücklage die erfolgsneutrale Berücksichtigung von Preissteigerungen und anschließenden Preisrückgängen ermöglicht. Nach Nummer 4 schließen sich deshalb Bewertungsabschlag und Preissteigerungsrücklage für dasselbe Wirtschaftsgut gegenseitig aus.

Absatz 3 Satz 1 legt — entsprechend der Zielsetzung des Bewertungsabschlags — ausdrücklich fest, daß in das oben bezeichnete Verzeichnis der begünstigten Importwaren nur solche Wirtschaftsgüter aufgenommen werden dürfen, deren Preis auf dem Weltmarkt wesentlich schwankt. Bei der Aufnahme solcher Wirtschaftsgüter in das Verzeichnis sind auch volkswirtschaftliche und wettbewerbspolitische Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Dadurch soll sichergestellt werden, daß in das Verzeichnis nur Importwaren aufgenommen werden, bei denen — neben den Preisschwankungen — für die Bundesrepublik Deutschland eine größere Importabhängigkeit besteht und deren Begünstigung durch den Importwarenabschlag zu keinen Wettbewerbsnachteilen für gleichartige inländische Erzeugnisse führt.

Es kommt vor, daß bestimmte ausländische Rohstoffe zum Teil erst im Inland zu begünstigten Wirtschaftsgütern verarbeitet werden und daß dabei die Preisschwankungen der ausländischen Rohstoffe auf die inländischen Erzeugnisse im vollen Umfang durchschlagen. Die inländischen Erzeugnisse, die aus den ausländischen Rohstoffen hergestellt worden sind, würden an sich nicht die allgemeine Voraussetzung erfüllen, daß die begünstigten Wirtschaftsgüter im Ausland erzeugt oder hergestellt worden sind. Um in diesen Fällen den Importwarenabschlag nicht auszuschließen, sieht Absatz 3 Satz 2 vor, daß in dem Verzeichnis der begünstigten Wirtschaftsgüter bestimmt werden kann, daß der Bewertungsabschlag auch für ein im Inland hergestelltes Wirt-

schaftsgut gewährt werden kann, wenn das Wirtschaftsgut wegen der Voraussetzung der Preisschwankungen in das Verzeichnis aufgenommen worden ist und sein Vormaterial im Ausland erzeugt oder hergestellt worden ist.

Zu § 187 — Sonderabschreibungen bei bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau

Die Vorschrift entspricht § 81 EStDV 1971. Sie weicht materiell nur insofern von der bisherigen Regelung ab, als aus den in der Begründung zu § 167 Abs. 3 angegebenen Gründen auf die bisherigen Voraussetzungen hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung und der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung verzichtet wird. Ebenso wie die anderen Sondervorschriften enthält auch § 187 keine Befristung mehr.

Zu § 188 — Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen, bei Schiffen, die der Seefischerei dienen, und bei Luftfahrzeugen

Die Vorschrift entspricht § 82 f EStDV 1971.

Ebenso wie bei anderen Abschreibungsbegünstigungen ist auf die bisherigen Voraussetzungen hinsichtlich der Gewinnermittlung und Buchführung sowie auf eine Befristung der Begünstigung verzichtet worden.

Zu § 189 — Sonderabschreibungen bei privaten Krankenhäusern

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen § 75 EStDV 1971.

Anders als in § 75 EStDV 1971 ist jedoch der Höchstbetrag für die Sonderabschreibungen nicht auf den einzelnen Steuerpflichtigen, sondern auf das einzelne Krankenhaus bezogen. Dies entspricht dem Zweck der Vorschrift, die Errichtung neuer und die Modernisierung bereits vorhandener privater Krankenhäuser ohne Rücksicht darauf zu fördern, in welcher Rechtsform sie geführt werden. Ebenso wie bei anderen Abschreibungsvergünstigungen ist auf das Erfordernis der ordnungsmäßigen Buchführung und auf eine Befristung verzichtet worden.

Zu § 190 — Sondervorschriften für vor dem 1. Juli 1970 angeschafften Grund und Boden

Die Vorschrift entspricht § 55 EStG 1971.

Zu § 191 — Ermächtigungen

Die Vorschrift enthält — mit Ausnahme der Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Ziff. 2 Buchst. t EStG 1971 — die Ermächtigungen aus § 51 EStG 1971, soweit sie nicht dadurch entbehrlich geworden sind, daß die bisherigen Ermächtigungen ausfüllenden Vorschriften der EStDV 1971 durch Regelungen im Gesetz abgelöst werden. Daneben sind mehrere Ermächtigungen neu aufgenommen worden.

Absatz 1 Nrn. 1 bis 3 entspricht § 51 Abs. 3, § 51 Abs. 2 und § 51 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe s EStG 1971 und enthält die durch das Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 8. Juni 1967 (Bundesgesetzbl. I S. 582) eingefügten Ermächtigungen, bei einer bereits eingetretenen oder sich abzeichnenden Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts

- die Einkommensteuer zeitweilig um höchstens 10 vom Hundert herabzusetzen oder zu erhöhen,
- die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern oder von Gebäuden innerhalb eines bestimmten Begünstigungszeitraums durch einen Abzug von der Einkommensteuer zu fördern und
- die Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen sowie der degressiven Abschreibung für die in einem bestimmten Zeitraum angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter auszuschließen.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß auf diese Ermächtigungen im Interesse einer an den Zielen des Stabilitätsgesetzes orientierten Konjunkturpolitik nicht verzichtet werden kann.

Absatz 1 Nr. 4 enthält die Ermächtigung zum Erlaß einer dem § 51 EStDV 1971 entsprechenden Regelung. Sie soll sicherstellen, daß die kleinen forstwirtschaftlichen Betriebe, die großenteils aussetzende Betriebe sind oder nur unregelmäßig, d. h. nicht jährlich nutzen, bei der Gewinnermittlung ihren Einnahmen aus Holznutzungen die zutreffenden, im Jahr des Holzeinschlags jedoch kaum exakt zu beziffernden Betriebsausgaben gegenüberstellen können.

Die neu aufgenommene Ermächtigung in Absatz 1 Nr. 5 soll es ermöglichen, in Bagatellfällen von der Ermittlung der Einkünfte ganz abzusehen oder sie zu vereinfachen, wenn die genaue Ermittlung einen im Verhältnis zu den Steuermehr- oder -minderbeträgen unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand verursachen würde. Die Ermächtigung ist zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens notwendig.

Absatz 2 Nr. 1 enthält eine ebenfalls neu aufgenommene Ermächtigung, wonach der Bundesminister der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder verschiedene Vordrucke und das Muster der Lohnsteuerkarte bestimmen kann. Sie ist erforderlich, um eine bundeseinheitliche Gestaltung der Vordrucke und Lohnsteuerkarten sicherzustellen.

Absatz 2 Nr. 2 entspricht § 51 Abs. 4 EStG 1971 und enthält die Ermächtigung, Neufassungen des Gesetzes bekanntzumachen.

Durch Absatz 3 erhält der Bundesminister der Finanzen die Ermächtigung, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung eine automationsgeeignete Gestaltung verschiedener Vordrucke vorzuschreiben. Zugleich kann vorgeschrieben werden, daß die Angaben in diesen Vordrucken in automationsgeeigneter Weise abgegeben werden.

Absatz 4 enthält eine Ermächtigung, nach welcher der Bundesminister der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung gestatten kann, daß die Angaben in den vorbezeichneten Vordrucken auf maschinell verwertbaren Datenträgern an die Finanzverwaltung übermittelt werden können. Die steuerberatenden Berufe, die Arbeitgeber und andere Stellen, die mit der Finanzverwaltung zusammenarbeiten, erledigen die ihnen zufallenden Aufgaben weitgehend mit Hilfe der elektronischen Datenverarbeitung. In der Finanzverwaltung werden die Einkommensteuerveranlagung und der Lohnsteuer-Jahresausgleich fast in vollem Umfange im maschinellen Verfahren durchgeführt; dabei entsteht ein hoher personeller Aufwand für die Datenerfassung. Die Ermächtigungen der Absätze 3 und 4 sollen es ermöglichen, diesen Datenerfassungsaufwand der Finanzverwaltung zu vermindern und das Verfahren bei allen Beteiligten zu rationalisieren.

Nicht übernommen wurde die Ermächtigung, Ausgaben bei der Vollblutucht außerhalb eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Gewerbebetriebs unter bestimmten Voraussetzungen zum Abzug zuzulassen (§ 51 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe t EStG 1971). Die auf der Ermächtigung beruhende Steuerbegünstigung für Vollblutuchtbetriebe (§ 82 c EStDV 1971) läßt zu, daß Verluste aus der Vollblutucht mit anderen Einkünften verrechnet werden können. Sie durchbricht den Grundsatz, daß bei Liebhabereien weder Gewinne noch Verluste einkommensteuerlich zu berücksichtigen sind. Außerdem begünstigt die Vorschrift nur einen kleinen Personenkreis, der zudem in der Regel nach seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen auf eine solche Begünstigung nicht angewiesen ist. Die Bundesregierung schlägt deshalb vor, die Vergünstigung zu streichen. Die Streichung gilt nach der allgemeinen Inkrafttretensvorschrift des § 192 Abs. 1 erstmals für den Veranlagungszeitraum 1975.

Zu § 192 — Schlußvorschriften

Die Vorschrift enthält Vorschriften über die erstmalige Anwendung des Gesetzes.

Absatz 1 enthält die Grundsatzregelung, wonach das Gesetz für die nach dem 31. Dezember 1974 beginnenden Veranlagungszeiträume beim Steuerabzug vom Arbeitslohn für den nach dem 31. Dezember 1974 bezogenen oder als bezogen geltenden Arbeitslohn und bei anderen Steuerabzügen für die nach dem 31. Dezember 1974 zufließenden Einnahmen anzuwenden ist.

Absatz 2 stellt sicher, daß für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 1975 begonnen haben, noch die bisherigen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden sind.

Um aus Gründen des Vertrauensschutzes zu vermeiden, daß durch § 38 Abs. 1 Nr. 1 letzter Halbsatz in bereits laufende Mietverträge eingegriffen wird — mit der Folge der Erfassung eines etwaigen späteren Veräußerungsgewinns —, sieht Absatz 3 vor, daß diese Regelung erstmals auf Vermietungen anzuwenden ist, bei denen der Mietvertrag nach dem 31. Dezember 1974 abgeschlossen worden ist.

Durch Absatz 4 wird sichergestellt, daß Zinsen aus Versicherungsverträgen nur zur Einkommensteuer herangezogen werden, wenn die Verträge nach dem 31. Dezember 1973 abgeschlossen worden sind.

Absatz 5 stellt sicher, daß die Vorschriften über private Veräußerungsgeschäfte erstmals bei solchen Geschäften anzuwenden sind, bei denen die Veräußerung nach dem 31. Dezember 1974 erfolgt.

Absatz 6 schreibt vor, daß die gegenüber dem bisherigen Recht engeren Vorschriften für die Inanspruchnahme der Abschreibungsfreiheit bei freien Erfindern erst auf solche Wirtschaftsgüter anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder fertiggestellt worden sind.

Absatz 7 bezieht sich auf die Steuerermäßigung für Bausparbeiträge und betrifft Sachverhalte, bei denen eine Ausnahme von dem Grundsatz des Absatzes 1 aus Gründen der Praktikabilität geboten ist.

In Absatz 8 wird vorgeschrieben, daß die engeren Vorschriften des § 114 erstmals auf solche natürlichen Personen anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 1974 durch Zuzug in das Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig geworden sind.

Die Vorschriften der Absätze 9 und 10 sind erforderlich, weil der E-KStG erst am 1. Januar 1976 in Kraft treten soll. In Absatz 9 wird deshalb vorgeschrieben, daß die mit dem körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zusammenhängenden Vorschriften erstmals im Kalenderjahr 1976 anzuwenden sind. Absatz 10 stellt sicher, daß die neuen Vorschriften über die Erhebung, Verrechnung und Erstattung von Kapitalertragsteuer erstmals am 1. Januar 1976 wirksam werden. Für Kapitalerträge, die vor dem 1. Januar 1976 zufließen, werden die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1971, soweit sie die Erhebung, Verrechnung und Erstattung der Kapitalertragsteuer regeln, sowie die Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 8. August 1966 (BGBl. I S. 472 — BStBl. I S. 859) für anwendbar erklärt.

Die Absätze 11 bis 18 enthalten Vorschriften über das Inkrafttreten der Abschreibungsvergünstigungen, bei denen sich der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nicht bereits aus dem Wortlaut der Vorschriften ergibt. Dabei wurde darauf abgestellt, ob der Zeitpunkt, zu dem die zu begünstigenden Maßnahmen (Anschaffung, Herstellung, nachträgliche Herstellungsarbeiten) abgeschlossen sind, nach dem 31. Dezember 1974 liegt.

Zu § 193 — Überleitungsvorschriften für die steuerliche Begünstigung von Versicherungsbeiträgen und Bausparbeiträgen

Die vorgeschlagene Umstellung des Abzugs von Vorsorgeleistungen mit 22 v. H. von der Steuerschuld statt von der Bemessungsgrundlage kann im Einzelfall gegenüber dem geltenden Recht zu einer Steuerverschärfung führen, wenn der individuelle Spitzensteuersatz über 22 v. H. liegt. Außerdem werden von der Abzugsmöglichkeit bestimmte Versicherungsbeiträge ausgeschlossen, die bisher be-

günstigt waren (vgl. Begründung zu § 91). Das gilt insbesondere für Kapitalversicherungen, bei denen der Entwurf keine Ausnahme mehr von der zwölfjährigen Mindestvertragsdauer vorsieht, während sie sich nach geltendem Recht vom Alter 48 an bis auf sieben Jahre verkürzt.

Für Versicherungsbeiträge, die nach § 91 nicht mehr begünstigt sind, aber nach geltendem Recht als Sonderausgaben abgezogen werden können, sieht Absatz 1 eine Übergangsregelung vor. Danach sollen solche Versicherungsbeiträge innerhalb der ersten vier Jahre nach Einführung des neuen Rechts weiterhin begünstigt bleiben. Wegen der Umstellung des Abzugssystems sieht der Entwurf dagegen keine Übergangsregelung vor, weil die Neuregelung im Zusammenhang mit der starken Anhebung der Höchstbeträge für die Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu Verbesserungen führt. Soweit dies bei einzelnen Steuerpflichtigen nicht der Fall ist, bedeutet der Abzugssatz von 22 v. H. eine maßvolle Einschränkung des bisher erzielbaren Steuervorteils, die auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes vertretbar ist.

Absatz 2 schreibt vor, daß die Regelung des § 95 über die vorzeitige Verfügung über Bausparbeiträge auch für Beiträge gilt, die in Veranlagungszeiträumen bis einschließlich 1974 als Sonderausgaben abgezogen worden sind. Die Regelung dient der Vereinheitlichung und Vereinfachung.

Da Versicherungen gegen Einmalbeitrag künftig grundsätzlich nicht mehr begünstigt sind, enthält der Entwurf insoweit auch keine Nachversteuerungsvorschriften mehr. Um sicherzustellen, daß bei vor dem 1. Januar 1975 als Sonderausgabe abgezogenen Einmalbeiträgen die vorzeitige Rückzahlung, Abtretung oder Beleihung auch künftig zu einer Nachversteuerung führt, ist in Absatz 3 angeordnet, daß die Nachversteuerungsvorschrift des § 10 Abs. 2 Ziff. 1 EStG 1971 in diesen Fällen weiter anzuwenden ist.

Zu § 194 — Sonstige Überleitungsvorschriften

Absatz 1 regelt, zu welchem Zeitpunkt die Umstellung des Wirtschaftsjahrs in den Fällen zu erfolgen hat, in denen ein anderes als die in § 9 Abs. 2 Nr. 3 genannten Wirtschaftsjahre besteht. Zeitpunkt der Umstellung ist der Beginn des ersten nach § 9 Abs. 2 Nr. 3 maßgebenden Wirtschaftsjahrs nach dem 31. Dezember 1974.

Die Absätze 2 und 3 entsprechen § 52 Abs. 10 und 11 EStG 1971.

Absatz 4 bestimmt, daß bei beweglichen Wirtschaftsgütern, bei denen bisher andere als die in § 33 genannten Abschreibungsverfahren zulässig waren, diese Abschreibungsverfahren bis zum Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer weiter angewandt werden können.

Absatz 5 enthält die Übergangsregelung für die Gebäude und Eigentumswohnungen, die vor dem 1. Januar 1975 fertiggestellt worden sind und bei denen die Abschreibungen bisher nach § 7 Abs. 5 EStG in den vor dem 1. Januar 1975 geltenden Fassungen

bemessen worden sind. Aus Gründen des Vertrauensschutzes sind die Abschreibungen bei diesen Gebäuden nicht schon 1975, sondern erst nach Ablauf des Zeitraums, in dem der Abschreibungssatz von 3,5 v. H. in Betracht kommt, auf den Restwert und die Restnutzungsdauer umzustellen. Diese Gebäude werden damit steuerlich so behandelt wie die künftig nach § 171 begünstigten Gebäude im sozialen Wohnungsbau. In die Übergangsregelung sind — ebenfalls aus Gründen des Vertrauensschutzes — die Gebäude und Eigentumswohnungen einbezogen worden, die nach dem 31. Dezember 1973 fertiggestellt werden, bei denen aber der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 9. Mai 1973 gestellt worden ist.

Absatz 6 regelt die Abschreibungen bei Geschäfts- und Firmenwerten, für die beim Inkrafttreten des Gesetzes bereits ein Aktivposten angesetzt war. Dadurch wird vermieden, daß die bereits früher aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerte unter Umständen bereits im ersten nach dem 31. Dezember 1974 beginnenden Wirtschaftsjahr voll abgeschrieben werden können. Der in der Bilanz auf den ersten Bilanzstichtag nach dem 30. Dezember 1974 aktivierte Betrag ist in den zehn folgenden Wirtschaftsjahren abzuschreiben.

Absatz 7 bestimmt, wie die Wirtschaftsgüter zu behandeln sind, die bisher zum Betriebsvermögen der Vermögensverwalter, Lottereeinnehmer und der übrigen in § 58 Abs. 1 Nr. 3 und 4 genannten Personen gehört haben. Die Regelung ist deshalb erforderlich, weil die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten künftig zu den sonstigen Einkünften gerechnet werden, bei denen es Betriebsvermögen nicht gibt. Absatz 7 bestimmt, daß die in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter zum Buchwert in das Privatvermögen überführt werden können.

Absatz 8 stellt sicher, daß nach dem 31. Dezember 1974 vereinnahmte Entgelte aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 23 EStG 1971, die vor dem 1. Januar 1975 abgeschlossen worden sind, nach den bisherigen Vorschriften besteuert werden. Die Regelung ist erforderlich, weil nach § 60 die Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften in dem Jahr erfaßt werden, in dem der Vertrag über die Veräußerung abgeschlossen wird.

Durch Absatz 9 wird die Anerkennung des Versuchs oder einer Erfindung als volkswirtschaftlich wertvoll durch die bisher zuständigen Behörden einer nach dem Entwurf notwendigen Anerkennung eines Versuchs oder einer Erfindung als gesamtwirtschaftlich wertvoll gleichgestellt. Damit ist die lückenlose einkommensteuerliche Begünstigung der Erfinder auch nach den neuen Vorschriften sichergestellt.

Im Zuge der Harmonisierung der steuerlichen Förderung von Erfindern wird in § 86 der nach geltendem Recht zeitlich nicht begrenzte Begünstigungszeitraum für Arbeitnehmererfindungen und für Verbesserungsvorschläge von Arbeitnehmern auf insgesamt höchstens neun Kalenderjahre beschränkt. Um etwaige Härten, die sich aus dieser Befristung ergeben könnten, zu vermeiden, enthält Absatz 10 eine Übergangsregelung. Danach wird die tarifliche Ermäßigung einem Arbeitnehmer für die ersten acht

Kalenderjahre, die nach dem 31. Dezember 1974 beginnen, ohne Rücksicht darauf gewährt, wie lange er vor dem 1. Januar 1975 steuerliche Vergünstigungen für eine Arbeitnehmererfindung oder Prämien für einen Verbesserungsvorschlag in Anspruch genommen hat.

Bei Wirtschaftsgütern, Ausbauten und Erweiterungen, bei denen erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nach §§ 7 b, 7 e, 54 EStG 1971 oder §§ 76, 79, 81, 82 e oder 82 f EStDV 1971 in Anspruch genommen werden können und bei denen der Zeitraum, in dem die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Betracht kommen (Begünstigungszeitraum), bereits vor dem 1. Januar 1975 begonnen hat, können die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen bis zum Ende des Begünstigungszeitraums nach den bisherigen Vorschriften bemessen werden. Die Vorschriften dieses Entwurfs sind nach den Absätzen 11, 12, 15 und 17 erst vom darauffolgenden Jahr an anzuwenden.

In den Fällen, in denen erhöhte Absetzungen nach §§ 82 a oder 82 g EStDV 1971 oder nach dem Schutzbaugesetz in Anspruch genommen werden konnten, war ein nach Ablauf des Begünstigungszeitraums etwa noch verbliebener Rest der begünstigten Herstellungskosten auf die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu verteilen. Nach §§ 172, 173, 175 und 176 Abs. 1 dagegen können die Abschreibungen im Rahmen der Zehn-Prozent-Grenze bis zur vollen Abschreibung der begünstigten Herstellungskosten fortgesetzt werden. Die Absätze 13 und 14 schreiben vor, daß diese günstigere Regelung bereits in den Fällen gilt, in denen der nach den bisherigen Vorschriften maßgebende Begünstigungszeitraum am 1. Januar 1975 noch nicht abgelaufen war.

Absatz 16 enthält die Übergangsregelung für Landarbeiterwohnungen, bei denen der Dreijahreszeitraum nach der Verordnung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen am 1. Januar 1975 noch nicht abgelaufen war. In diesen Fällen ist die bezeichnete Verordnung weiter anzuwenden. Eine Regelung über die Abschreibungen in den folgenden Jahren ist nicht erforderlich, da die Verordnung lediglich eine sofortige Vollabschreibung oder die Verteilung der Herstellungskosten auf 3 Jahre zuläßt.

Vor dem 1. Januar 1955 zur Förderung des Wohnungsbaues, zur Förderung des Schiffbaues und zur Förderung der Vorfinanzierung des Lastenausgleichs hingegebene unverzinsliche Darlehen konnten nach § 7 c, § 7 d Abs. 2 und § 7 f des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 1. Januar 1955 geltenden Fassungen als Betriebsausgaben abgezogen werden. Absatz 18 stellt sicher, daß Rückflüsse solcher Darlehen wie bisher als Betriebseinnahmen behandelt werden. Für die nach dem 31. Dezember 1954 hingegebenen Darlehen nach § 7 c EStG ist eine entsprechende Regelung nicht erforderlich, da diese Darlehen wie andere unverzinsliche Darlehen mit ihrem abgezinsten Wert in der Bilanz ausgewiesen sind (§ 7 c Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG in der nach dem 31. Dezember 1954 geltenden Fassung). Im Interesse der Verwaltungsvereinfachung ist darauf

verzichtet worden, die Vorschrift des § 7 c Abs. 5 EStG 1971 zu übernehmen, nach der die vorzeitige Tilgung oder Abtretung des ganzen Darlehens oder eines Teilbetrags zu einer Nachversteuerung des Betrags führt, der im Jahr der Darlehenshingabe außerhalb der Bilanz abgezogen worden ist. Die vorzeitige Tilgung wird damit — ebenso wie bei den vor dem 1. Januar 1955 hingegebenen Darlehen — so behandelt wie die planmäßige Tilgung. Dadurch wird die von vielen Darlehensempfängern gewünschte vorzeitige Rückzahlung der Darlehen erleichtert.

Absatz 19 stellt sicher, daß Beträge, die nach § 10 a EStG 1971 nachzuversteuern sind, so behandelt werden wie die nach § 184 nachzuversteuernden Beträge.

Die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit der Wirtschaft wird zur Zeit außer durch die Bewertungsfreiheit nach § 82 d EStDV 1971 durch Gewährung einer 7,5prozentigen Investitionszulage nach § 4 des Investitionszulagengesetzes gefördert. Diese doppelte Förderung führt nicht nur zu einem unvermeidbaren Verwaltungsaufwand, sie geht auch über das erforderliche Maß hinaus. Eine Einschränkung der

Förderungsmaßnahmen für Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen ist daher gerechtfertigt. Da Investitionszulagen allen Unternehmen — unabhängig von ihrer Gewinnlage — in gleicher Höhe gewährt werden und insbesondere für kleinere und mittlere Unternehmen eine wirksamere Finanzierungshilfe als Sonderabschreibungen darstellen, schlägt die Bundesregierung vor, Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen ab 1. Januar 1975 nur noch durch Investitionszulagen zu fördern und die Sonderabschreibungen nach § 82 d EStDV 1971 — wie in § 82 d Abs. 5 EStDV 1971 vorgesehen — nur noch für die Wirtschaftsgüter zu gewähren, die bis zum 31. Dezember 1974 angeschafft oder hergestellt werden. Absatz 20 stellt sicher, daß § 82 d EStDV 1971 insoweit auch nach Inkrafttreten des EStG 1975 weitergilt.

Zu § 195 — Berlin-Klausel

Die Vorschrift enthält die übliche Berlin-Klausel.

Artikel 2**Körperschaftsteuer****A. ALLGEMEINE BEGRÜNDUNG****I. Die Doppelbelastung — das Grundproblem der Körperschaftsbesteuerung****1. Darstellung des Problems**

Die Körperschaftsteuer erfaßt das Einkommen der im Körperschaftsteuergesetz genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Dazu gehören Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sowie Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Im folgenden allgemeinen Teil der Begründung werden diese Steuersubjekte unter dem Begriff „Körperschaften“ zusammengefaßt.

Bei der bedeutsamsten Gruppe der Körperschaften, den Kapitalgesellschaften, ergibt sich aus der Tatsache, daß sie Gewinn ausschütten, ein besonderes steuerliches Problem. Schüttet eine Kapitalgesellschaft ihren erzielten Gewinn ganz oder teilweise an die Anteilseigner aus, so wird dieser Gewinn — wirtschaftlich gesehen — in der Regel zweimal einer Steuer vom Einkommen unterworfen: beim Unternehmen der Körperschaftsteuer und beim Anteilseigner, sofern dieser eine natürliche Person ist, der Einkommensteuer. Beim Anteilseigner rechnet der ausgeschüttete Gewinn zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn die Beteiligung an der Körperschaft zum Privatvermögen gehört. Stellt die Beteiligung Betriebsvermögen dar, zählt der Gewinnanteil zu den Betriebseinnahmen. Ist der Anteilseigner ebenfalls eine Körperschaft, so unterliegt die Ausschüttung bei ihm erneut der Körperschaftsteuer, sofern keine persönliche oder sachliche Befreiung, z. B. aufgrund des Schachtelprivilegs, eingreift.

Betriebliche Gewinne werden hiernach unterschiedlich besteuert. Während der Gewinn des von einer natürlichen Person betriebenen Einzelunternehmens und Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft ebenso nur einmal mit Einkommensteuer belastet werden wie andere Einkommensbestandteile natürlicher Personen, z. B. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz oder aus der Kapitalanlage in Form von Hypotheken, Grundschulden, Anleihen, Einlagen oder Guthaben bei Kreditinstituten, unterliegen Gewinnanteile aus der Beteiligung an Körperschaften grundsätzlich einer doppelten Belastung. Diese Doppelbelastung bildet das entscheidende Kennzeichen des bestehenden Körperschaftsteuersystems. Zwar wird ihre Wirkung durch einen ermäßigten Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne weitgehend gemildert. Dennoch ist ihre Rechtfertigung

vor allem in der Finanzwissenschaft und in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre umstritten.

Wie ein Blick auf die Entwicklung des Körperschaftsteuerrechts zeigt, sind in der Vergangenheit wiederholt Versuche zur Lösung des Problems der Doppelbelastung unternommen worden. Verständlicherweise verstärken sich die Bemühungen um eine Milderung mit zunehmender Höhe der Körperschaftsteuer- und Einkommensteuertarife. Im Mittelpunkt der Diskussion stand dabei seit jeher die Besteuerung der Gewinne von Kapitalgesellschaften. Die herausragende wirtschaftliche Bedeutung dieser Gesellschaften schlägt sich sichtbar in der Höhe des Steueraufkommens nieder. Nach der für das Jahr 1968 durchgeführten Körperschaftsteuerstatistik erbrachten von der Steuerschuld aller unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (ohne Organgesellschaften) im Gesamtbetrage von 8 147,2 Millionen DM allein die Kapitalgesellschaften 6 898,8 Millionen DM; das sind nahezu 85 v. H. des Aufkommens.¹⁾ Auch in der folgenden Darstellung der Rechtsentwicklung liegt daher das Schwergewicht auf der Behandlung der Kapitalgesellschaften.

Die Entwicklung der Zahl der Körperschaftsteuerpflichtigen, ihres Einkommens und ihrer Steuerschuld nach den Körperschaftsteuerstatistiken für die Jahre 1950 bis 1968 ergibt sich aus der Übersicht auf Seite 329.

2. Entwicklung des Körperschaftsteuerrechts

Schon vor der Einführung einer reichseinheitlichen Körperschaftsteuer im Zuge der Erzbergerschen Finanzreform im Jahre 1920 wurde das Einkommen der juristischen Personen allgemein selbständig besteuert. Die Besteuerung war für beide Gruppen von Steuerpflichtigen in den Einkommensteuergesetzen der Einzelstaaten geregelt. Die Doppelbelastung, die sich durch die Besteuerung des Gewinns bei der juristischen Person und der Ausschüttung beim Anteilseigner ergab, hatte jedoch keine große wirtschaftliche Bedeutung. Das lag in erster Linie an den verhältnismäßig niedrigen Steuertarifen. Nach dem Preußischen Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 (Preuß. Ges. Sammlung S. 175) betrug der Spitzensatz ab einem Einkommen von 100 000 Mark 4 v. H. Nach dem Sächsischen Einkommensteuergesetz vom 2. Juli 1878 (Gesetz- und Verordnungsbl. S. 129) lag der höchste Einkommensteuersatz bei 3 v. H.; er wurde durch das Gesetz vom 10. März 1894 (Gesetz- und Verordnungsbl. S. 53) einem Einkommen von 100 000 Mark auf den in Preußen geltenden Satz von 4 v. H. angehoben. In einzelnen Staaten war außerdem eine gewisse Milderung der Doppelbelastung vorgesehen. So blieb in Preußen bei der Einkommensermittlung der Körperschaften ein Betrag in Höhe von 3,5 v. H. des eingezahlten Kapitals steuerfrei.

Durch das reichseinheitliche Körperschaftsteuergesetz vom 30. März 1920 (Reichsgesetzbl. S. 393) wurde die Besteuerung der Körperschaften aus dem

¹⁾ vgl. Einkommen und Besteuerung der Körperschaften, Wirtschaft und Statistik, Heft 4/72 S. 220

**Entwicklung der Zahl der Körperschaftsteuerpflichtigen, ihres Einkommens
sowie ihrer Körperschaftsteuerschuld nach den Körperschaftsteuerstatistiken
von 1950 bis 1968**

(ohne Organgesellschaften)

Jahr	Anzahl der Körperschaft- steuer- pflichtigen	darunter:		Einkommen in Millionen DM	Körperschaft- steuerschuld in Millionen DM
		AG, KG a. A. und Kolonial- gesellschaften	GmbH		
1950	28 877	1 775	11 922	4 022,7	2 001,4
1954	28 257	1 777	11 507	4 957,5	2 660,2
1957	35 185	1 787	14 638	9 665,6	4 011,6
1961	39 382	1 827	17 592	15 523,0	6 046,4
1965	43 039	1 590	22 583	18 288,8	6 783,7
1968 ¹⁾	45 084	1 416	26 489	22 812,3	8 147,2

¹⁾ vorläufige Ergebnisse

Einkommensteuergesetz herausgelöst und in einem selbständigen Gesetz geregelt. Der Kreis der Steuer-subjekte wurde auf alle Körperschaften und Vermögensmassen des öffentlichen und privaten Rechts sowie auf nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten und Zweckvermögen erweitert, deren Einkommen nicht unmittelbar bei einem anderen zu versteuern war. An die Stelle der — zumindest für die unteren Einkommensbereiche — progressiv gestaffelten Einkommensteuer trat eine proportionale Körperschaftsteuer. Sie betrug für den einbehaltenen Gewinn 10 v. H. und erhöhte sich für ausgeschüttete Gewinne um einen Zuschlag, der bis zu 10 v. H. dieser Beträge anstieg. Die Wirkungen der Doppelbelastung traten außer durch eine höhere Körperschaftsteuer auch durch die Anhebung des Einkommensteuertarifs stärker hervor. Er reichte nach dem Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (Reichsgesetzbl. S. 359) bis zu einer Höhe von 60 v. H.

Die folgenden Jahre brachten eine Zunahme der Körperschaftsteuerbelastung. Schon das Gesetz über Änderungen im Finanzwesen vom 8. April 1922 (Reichsgesetzbl. S. 335) erhöhte den Körperschaftsteuersatz für Erwerbsgesellschaften auf 20 v. H. und für Ausschüttungen auf weitere 15 v. H. Jedoch konnte der Anteilseigner einen mit steigendem Einkommen von 15 bis 10 v. H. degressiv gestaffelten Teil der Ausschüttung auf die eigene Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anrechnen.

Durch das Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925 (Reichsgesetzbl. I S. 208) wurde der Steuerzuschlag für Gewinnausschüttungen abgeschafft und für kleinere Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ein degressiver Staffeltarif eingeführt. Zugleich entfiel aber die Anrechnung beim Anteilseigner. Der Einkommensteuerspitzensatz wurde auf 40 v. H. gesenkt.

Bei der Neuordnung des Steuerrechts im Jahre 1934 blieb die ungemilderte Doppelbelastung erhalten.

Nachdem im Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 1031) zunächst die Tarifiermäßigung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften weggefallen war, erhöhte sich der Körperschaftsteuersatz in den folgenden Jahren stetig. Ab 1938 war er mit steigendem Einkommen stufenweise gestaffelt. Nach Ende des zweiten Weltkrieges erreichte der Spitzensatz aufgrund der Kontrollratsgesetzgebung eine Höhe von 65 v. H. Da für ausgeschüttete Gewinne keine Entlastung vorgesehen war und der Einkommensteuerspitzensatz bis zu 95 v. H. anstieg, kam die Doppelbelastung damals wirtschaftlich in extremem Maße zur Wirkung.

Erstmals durch das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24. Juni 1953 (Bundesgesetzbl. I S. 413) wurde diese Doppelbelastung bei Kapitalgesellschaften durch eine niedrigere Besteuerung der Ausschüttungen gemildert. Während der allgemeine Körperschaftsteuersatz ohne progressive Staffelung 60 v. H. betrug, wurde das Einkommen in Höhe der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen mit nur 30 v. H. belastet (gespaltenen Steuersatz). Der ermäßigte Steuersatz blieb unverändert erhalten, als sich der allgemeine Körperschaftsteuersatz aufgrund des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954 (Bundesgesetzbl. I S. 373) auf 45 v. H. ermäßigte.

Eine wesentlich stärkere Milderung der Doppelbelastung durch einen noch niedrigeren Steuersatz für Ausschüttungen und einen weiter erhöhten Satz für einbehaltene Gewinne brachte schließlich das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18. Juli 1958 (Bundesgesetzbl. I S. 473). Mit Wirkung vom 1. Januar 1958 an wurde der allgemeine Körperschaftsteuersatz auf 51 v. H. und für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen auf 15 v. H. festgesetzt. Diese Steuersätze gelten auch jetzt noch.

Daneben hat sich seit 1953 eine Reihe von Sonder-tarifen entwickelt, so für personenbezogene Kapitalgesellschaften, für Sparkassen, Kreditgenossenschaften und Zentralkassen sowie für weitere Institute des Kreditgewerbes.

Das Einkommen der übrigen Körperschaftsteuerpflichtigen (z. B. Vereine, Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, beschränkt steuerpflichtige Körperschaften hinsichtlich ihrer inländischen Betriebstättegewinne) unterliegt seit 1958 einem ermäßigten Körperschaftsteuersatz von 49 v. H.

3. Gründe für die Milderung der Doppelbelastung im geltenden Recht

Die Abkehr von der vollen Doppelbelastung des Gewinns der Kapitalgesellschaften durch einen ermäßigten Ausschüttungssteuersatz beruhte weniger auf systematischen als vielmehr auf kapitalmarktpolitischen und sonstigen wirtschaftspolitischen Erwägungen. Die Tarifregelung im Jahre 1958 stand in engem Zusammenhang mit anderen Gesetzesvorhaben, und zwar

- dem Sparprämien-gesetz,
- dem Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung und
- dem Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer.

Alle diese Vorhaben verfolgten zusammen das Ziel, „den kleinen und mittleren Sparer zum Sparen überhaupt anzuregen und in besonderem Maße ihn stärker als bisher dazu zu bringen, sein Spargeld durch Sicherstellung einer ausreichenden Rendite in Aktienwerten anzulegen und ihm auf diese Weise die Möglichkeit zu geben, Eigentum am Produktivvermögen der deutschen Wirtschaft zu erwerben“ (vgl. Schriftlichen Bericht des Finanzausschusses über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, zu Drucksache III/448).

Durch die Herabsetzung der Körperschaftsteuer für ausgeschüttete und die Anhebung des Steuersatzes für einbehaltene Gewinne sollte, wie in der Begründung der Bundesregierung zu dem bezeichneten Gesetzentwurf ausgeführt wird (vgl. Drucksache III/260), ein Anreiz zur Erhöhung der Dividenden gegeben und der Neigung der Großaktionäre, wegen der hohen Steuerbelastung nur geringe Ausschüttungen vorzunehmen, entgegengewirkt werden. Auch erschien der Anteil der Selbstfinanzierung über den Preis und der Finanzierung aus öffentlichen Mitteln bei volkswirtschaftlichen Investitionen in der Bundesrepublik unangemessen hoch. Der Finanzierung über den Kapitalmarkt sollte daher ein größerer Anteil gesichert werden, auch um dessen Auslesefunktion stärker zur Geltung zu bringen. Die Verbilligung der Finanzierung durch

Ausgabe neuer Aktien erschien hierzu als geeignetes Mittel.

Der damalige Gesetzentwurf der Bundesregierung entsprach in seinen Zielsetzungen und — prinzipiell auch in der Wahl der Mittel — einer gemeinsamen Stellungnahme der Wissenschaftlichen Beiräte beim Bundesministerium der Finanzen und beim Bundesministerium für Wirtschaft zum Thema „Kapitalmarkt und Steuer“ vom 26. Januar 1958 (Bundesanzeiger Nr. 24 vom 5. Februar 1958 S. 7). Einem weitergehenden Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Wirtschaft, die ausgeschütteten Gewinne in vollem Umfang von der Körperschaftsteuer freizustellen, haben sich die Bundesregierung und die gesetzgebenden Körperschaften seinerzeit nicht angeschlossen. Sie folgten dem Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, den bisherigen Ausschüttungssteuersatz nur um die Hälfte von 30 auf 15 v. H. zu senken. Ausschlaggebend hierfür waren im wesentlichen haushaltsmäßige Gründe sowie die Erwägung, daß beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner bei einer weiteren Ermäßigung der Körperschaftsteuer für Ausschüttungen einen untragbaren Steuervorteil gegenüber den unbeschränkt steuerpflichtigen erlangt hätten (vgl. Nr. II 8 der allgemeinen Gesetzesbegründung, Drucksache III/260).

4. Neuere Kritik an der Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne

Obwohl die Doppelbelastung durch die Gesetzesänderungen in den Jahren 1953 und 1958 bereits spürbar gemildert worden war, verstummte die Kritik an ihr nicht. Vielmehr wurde die Diskussion auf die Frage ausgedehnt, ob eine selbständige Besteuerung der juristischen Personen, die Ausschüttungen vornehmen, überhaupt gerechtfertigt ist.

Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen vertrat in seinem Gutachten zur „Reform der direkten Steuern“ vom 11. Februar 1967 (Heft 9 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen) die Auffassung, wirtschaftlich seien auch die von den juristischen Personen nicht ausgeschütteten Gewinne den Anteilseignern als Vermögenszuwachs und damit als Einkommensbestandteil zuzurechnen. Folgerichtig müßten daher die juristischen Personen wie Personengesellschaften besteuert werden. Nur wegen unüberwindbarer praktischer Schwierigkeiten sei eine unmittelbare Erfassung der von juristischen Personen einbehaltenen Gewinne bei den Anteilseignern nicht möglich. Der Beirat empfahl, die selbständige Körperschaftbesteuerung zwar beizubehalten, die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne aber durch Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer der Anteilseigner zu beseitigen.

In die gleiche Richtung gehen die Überlegungen der Steuerreformkommission. In ihrem im Jahre 1971 vorgelegten Gutachten (Heft 17 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen) hat diese Kommission die Problematik der Körperschaftsbesteuerung sowie die Möglichkeiten und Grenzen

einer Reform des Körperschaftsteuerrechts sehr eingehend untersucht. Nach ihrer Auffassung sind mit dem geltenden Körperschaftsteuerrecht erhebliche Nachteile verbunden, insbesondere

- eine von der Rechtsform des Unternehmens abhängige unterschiedliche Belastung der betrieblichen Gewinne,
- eine Benachteiligung der Eigenfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung,
- eine unzureichende Attraktivität der Beteiligungswerte für eine breite Vermögensbildung und
- systembedingte steuerliche Sonderregelungen, wie z. B. das Schachtelprivileg.

Den Grund für diese Mängel sieht die Kommission in der Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, die ihres Erachtens auf dem Gedanken einer selbständigen Besteuerung der juristischen Personen beruht. Bereits an dieser Stelle setzen die Reformüberlegungen der Kommission ein. Jedoch kommt auch sie zu dem Ergebnis, daß eine unmittelbare Zurechnung nicht ausgeschütteter Gewinne einer juristischen Person bei ihren Anteilseignern nicht nur den Gesetzgeber, sondern auch Wirtschaft und Verwaltung vor kaum lösbare Aufgaben stellen würde. Die Steuerreformkommission schlägt daher ebenfalls vor, weiterhin eine Körperschaftsteuer zu erheben, die Doppelbelastung aber durch ein Anrechnungsverfahren aufzuheben. Ihren Zielvorstellungen entsprechend, möchte sie dieses Verfahren so ausgestaltet wissen, daß alle Gewinne, die ein Unternehmen während seines Bestehens erzielt, letztlich allein nach den persönlichen Verhältnissen der Anteilseigner mit Einkommensteuer belastet werden (vgl. Tz IV/163 des Gutachtens).

5. Gründe der Bundesregierung für eine Reform des geltenden Körperschaftsteuerrechts

Die Bundesregierung ist der Ansicht, daß die in der Vergangenheit getroffenen Maßnahmen zur Milderung der Doppelbelastung nicht ausreichen. Sie sieht es deshalb als notwendig an, die Doppelbelastung für die ausgeschütteten Gewinne der Kapitalgesellschaften sowie der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zu beseitigen.

Die Bundesregierung folgt damit nicht der in der Finanzwissenschaft umstrittenen Auffassung, eine mehrmalige Belastung der von juristischen Personen ausgeschütteten Gewinne sei nicht zu rechtfertigen. Sie lehnt im Gegenteil diese Ansicht ab. Im Rahmen der verfassungsmäßigen Grenzen kann die politische Entscheidung darüber, bei welcher Steuer und in welchem Umfang die Doppelbelastung juristischer Personen und ihrer Anteilseigner aufrechterhalten, gemildert oder beseitigt wird, ausschließlich von Zweckmäßigkeitserwägungen abhängen.

Losgelöst von dieser Problematik, ist die Bundesregierung aber der Auffassung, daß die Beibehaltung einer Körperschaftsteuer für die Einkommensbesteuerung der juristischen Personen unerlässlich ist. Es entspricht der Einheitlichkeit der Rechtsord-

nung, wenn das Steuerrecht an die zivilrechtliche Gestaltung anknüpft. Auch das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 24. Januar 1962 (BVerfGE 13/331) die Körperschaftsteuer als „notwendige Konsequenz aus der Verselbständigung der juristischen Person“ bezeichnet, „deren nicht ausgeschüttete Gewinne sonst überhaupt steuerfrei bleiben würden“. Die unmittelbare Erfassung dieser Gewinne bei den Anteilseignern würde einen Durchgriff durch die juristische Person bedeuten und damit einen Eingriff in eine Grundform unserer Rechtsordnung darstellen. Ein solcher Eingriff ist nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nur im engsten Rahmen und aus dringlichsten Gründen zulässig. Diese Voraussetzungen hält die Bundesregierung bei der Körperschaftbesteuerung nicht für gegeben, zumal andere Möglichkeiten bestehen, die Schwächen des geltenden Systems zu beseitigen.

Auch zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität ist es unerlässlich, den von einer Körperschaft im Konkurrenzbereich erwirtschafteten Gewinn, mindestens soweit er im Unternehmen verbleibt und nicht ausgeschüttet wird, angemessen zu belasten.

Die Bundesregierung hat bereits in ihrem Bericht „über die Untersuchung der Wettbewerbsverschiebung im Kreditgewerbe und über eine Einlagensicherung“ vom 18. November 1968 (Drucksache V/3500 S. 101) zum Ausdruck gebracht, daß dem Grundgedanken der wettbewerbsgerechten Besteuerung bei den einzelnen Steuerarten im Prinzip durch eine einheitliche Normbesteuerung Rechnung getragen werden muß. Dabei ist jeweils derjenige als Steuersubjekt heranzuziehen, der im Wettbewerb tätig ist. Das kann sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person sein, nicht jedoch der Anteilseigner. Wenn dieser auch im Einzelfall auf die Tätigkeit der juristischen Person Einfluß nehmen kann, so stellt sich doch typischerweise die juristische Person als eigenständiger, im Wettbewerb tätiger Organismus dar. Im Einzelfall kann dessen wirtschaftliches Verhalten sogar in höherem Maße vom Management als von den einzelnen Anteilseignern bestimmt werden. Das trifft besonders bei den großen Publikumsgesellschaften zu. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität erfordert es deshalb, daß der von diesen Gesellschaften im Wettbewerb erwirtschaftete und wieder in ihm eingesetzte Gewinn dem gleichen Steuersatz unterliegt wie der Gewinn vergleichbar leistungsfähiger natürlicher Personen. Demgegenüber wäre es mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität nicht zu vereinbaren, diesen im Unternehmen verbleibenden Gewinn nach der Leistungsfähigkeit der einzelnen Anteilseigner zu besteuern.

Im übrigen kann nicht unbeachtet bleiben, daß sich in allen westlichen Industrieländern, insbesondere auch in den Ländern der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, die Körperschaftsteuer als Besteuerungsform für Kapitalgesellschaften und andere juristische Personen durchgesetzt hat. Wenn die Bundesregierung mit dem vorliegenden Entwurf die bisherige Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne aufgibt, so will sie hierdurch nicht die Körperschaftsteuer selbst in Frage stellen, sondern die nach-

teiligen Wirkungen beseitigen oder mindestens abschwächen, die vom gegenwärtigen System der Besteuerung ausgeschütteter Gewinne ausgehen. Diese nachteiligen Wirkungen sind — ohne daß die Reihenfolge eine Wertung enthält — im wesentlichen folgende:

a) Interessengegensatz zwischen Groß- und Kleinaktionären

Anteilseigner mit niedrig besteuertem Einkommen, meist Kleinaktionäre, haben im allgemeinen nur eine verhältnismäßig lockere Bindung an das Unternehmen, bei dem sie ihr Kapital investiert haben. Vor die Wahl gestellt, höhere Ausschüttungen zu verlangen oder einer Rücklagenbildung zuzustimmen, werden sie sich im Zweifel für die Ausschüttung entscheiden. Die Ausschüttung gibt ihnen die Möglichkeit, die Dividende wieder in lohnenden Beteiligungswerten anzulegen, und zwar auch in Aktien anderer Gesellschaften. Dies ist für Kleinaktionäre häufig attraktiver als eine — unter Umständen nur geringe — Wertsteigerung, die die alte Aktie infolge höherer Rücklagenbildung erfährt. Verstärkt wird diese Tendenz durch steuerliche Überlegungen. Die Gesamtbelastung des zur Ausschüttung verwendeten Gewinns mit ermäßigter Körperschaftsteuer und persönlicher Einkommensteuer wird bei Kleinaktionären oft niedriger sein als die Belastung mit der höheren Körperschaftsteuer, der der einbehaltene Gewinn bei der Gesellschaft unterliegen würde.

Anders ist die Situation bei Großaktionären, deren Bezüge regelmäßig einem hohen Einkommensteuersatz unterliegen. Schon wegen ihrer engeren Bindung an das Unternehmen werden Großaktionäre eine Selbstfinanzierung durch Rücklagenbildung der Ausschüttung mit anschließender Wiedereinlage vorziehen. Dieser Trend wird gegenwärtig durch steuerliche Überlegungen begünstigt. Die Belastung des ausgeschütteten Gewinns mit Körperschaftsteuer und hoher progressiver Einkommensteuer wäre zusammen höher als die Belastung des im Unternehmen verbleibenden Gewinns allein mit Körperschaftsteuer.

Durch den vollständigen Abbau der Doppelbelastung soll der Interessengegensatz, soweit er steuerlich bedingt ist, beseitigt werden. Ausgeschüttete Gewinne sollen keiner höheren Gesamtbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer unterliegen als vom Unternehmen einbehaltene Gewinne. Damit fallen die steuerlichen Schranken, die sich heute nachteilig auf die Höhe der Ausschüttungen auswirken können.

b) Steuerliche Begünstigung der Fremdfinanzierung gegenüber der Eigenfinanzierung

Nach geltendem Recht wird die Unternehmensfinanzierung durch Aufnahme von Fremdkapital steuerlich geringer belastet als die Unternehmensfinanzierung durch Erweiterung des Eigenkapitals.

Nimmt eine Kapitalgesellschaft Fremdkapital auf, kann sie die Zinsen als Betriebsausgabe absetzen. Nur beim Gläubiger werden die Zinsen als Einkommensbestandteil besteuert. Die Verzinsung des Eigenkapitals unterliegt demgegenüber einer zwei-

maligen Besteuerung. Zunächst wird bei der Kapitalgesellschaft der gesamte Unternehmensgewinn der Körperschaftsteuer unterworfen. Hierauf folgt bei den Anteilseignern die Steuer für den als Kapitalzins zu betrachtenden ausgeschütteten Gewinn.

Sollen Anteilseigner und fremde Kreditgeber eine Verzinsung ihres Kapitals in gleicher Höhe erhalten, so muß die Gesellschaft zur Verzinsung des Eigenkapitals einen um die Körperschaftsteuer höheren Betrag erwirtschaften. Die steuerliche Mehrbelastung der Eigenfinanzierung wirkt sich nachteilig auf die Kapitalstruktur der Kapitalgesellschaften aus. Sie ziehen die verstärkte Fremdfinanzierung der Erhöhung ihres haftenden Kapitals vor.

Durch den Abbau der ertragsteuerlichen Doppelbelastung sollen die Kosten der Eigenfinanzierung denjenigen der Fremdfinanzierung angenähert werden. Zwar wird die Eigenfinanzierung wegen der noch vorhandenen Doppelbelastung auf dem Gebiet der Vermögensteuer weiterhin etwas teurer sein, zumal die Vermögensteuer als nichtabziehbare Ausgabe zusätzliche Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag auslöst. Die Bundesregierung ist jedoch der Auffassung, daß schon eine spürbare Verringerung des Kostengefalles Impulse für die Verbesserung der Kapitalstruktur erzeugen kann.

c) Behinderung der Vermögensstreuung

Der steuerliche Vorteil, den die Fremdfinanzierung zur Zeit gegenüber der Eigenfinanzierung aufweist, engt das Angebot auf dem Aktienmarkt ein. Das relativ geringe Angebot und der durch das Steuerrecht verstärkte Interessengegensatz zwischen Groß- und Kleinaktionären gehören zu den Gründen, aus denen die Aktie für die Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen als wenig attraktiv erscheint. Die von der Bundesregierung erstrebte breitere Vermögensstreuung wird somit auch durch steuerliche Wirkungen behindert. Mit dem Abbau der Doppelbelastung sollen die im geltenden Steuerrecht enthaltenen Hindernisse beseitigt, das Aktienangebot erweitert und die Nachfrage nach Beteiligungspapieren belebt werden. Der Reformvorschlag hat die Wirkung, daß die Nettorendite der Aktien bei den Beziehern niedriger Einkommen am stärksten wächst, weil die Einkommensteuer progressiv gestaltet ist, die Körperschaftsteuer hingegen bei allen Anteilseignern in derselben Höhe angerechnet wird. So gesehen, ist die Körperschaftsteuerreform geeignet, die von der Bundesregierung geplanten Maßnahmen zu ergänzen, durch die breitere Bevölkerungsschichten am Produktivvermögen beteiligt werden sollen. Die Bundesregierung beabsichtigt, den gesetzgebenden Körperschaften demnächst einen entsprechenden Gesetzentwurf vorzulegen. Wegen des sachlichen Zusammenhangs mit den Plänen zur Vermögensbildung soll die Reform der Körperschaftsteuer zugleich mit dem noch vorzulegenden Gesetz über die Beteiligung breiterer Bevölkerungsschichten am Produktivvermögen in Kraft treten.

d) Fehlende Neutralität der Unternehmensbesteuerung

Wie bereits unter Nummer 1 ausgeführt wurde, werden die betrieblichen Gewinne unterschiedlich bela-

stet, je nachdem in welcher Rechtsform das Unternehmen geführt wird. Während die Gewinne aus Einzelunternehmen und die Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft nur der Einkommensteuer unterliegen, sind die Gewinnanteile aus der Beteiligung an juristischen Personen vorab mit Körperschaftsteuer belastet. Diese unterschiedliche Belastung beeinträchtigt den Wettbewerb. Sie hat dazu geführt, daß die Wahl der Rechtsform nicht allein nach betriebswirtschaftlichen und unternehmenspolitischen Gesichtspunkten getroffen wird, sondern daß auch steuerrechtliche Überlegungen Einfluß gewinnen. Nicht zuletzt auf solche Überlegungen ist das Anwachsen der Zahl von Betrieben in der Rechtsform der GmbH & Co KG zurückzuführen. Mit dem Abbau der Doppelbelastung will die Bundesregierung dieser Entwicklung entgegenwirken und den Einfluß des Steuerrechts auf die Wahl der Unternehmensform weiter zurückdrängen.

II. Möglichkeiten für die Beseitigung der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne

Die Doppelbelastung läßt sich auf verschiedenen Wegen beseitigen. Abgesehen von der ersatzlosen Abschaffung der Körperschaftsteuer, die schon aus den unter I. 5. geschilderten Gründen nicht in Betracht kommt, könnte an eine umfassende Lösung gedacht werden, bei der entweder eine Betriebsteuer für alle Unternehmen oder eine Teilhabersteuer für Körperschaften eingeführt wird. Eine andere Lösung bestünde darin, die Körperschaftsteuer in ihrer bisherigen Form zu erhalten und nur die Doppelbelastung für den ausgeschütteten Gewinn abzuschaffen. Diese Lösung ließe sich auf der Ebene der juristischen Personen dadurch verwirklichen, daß der bisher ermäßigte Ausschüttungssteuersatz auf null v.H. herabgesetzt wird. In der Wirkung käme dies dem Abzug des ausgeschütteten Gewinns als Betriebsausgabe der Körperschaft gleich. Auf der Ebene der Anteilseigner wäre eine Entlastung durch die Freistellung der Dividenden von der Einkommensteuer oder durch ein Anrechnungsverfahren denkbar. Die Bundesregierung hat die verschiedenen Lösungsmöglichkeiten geprüft und sich für ein Anrechnungsverfahren entschieden. Bevor dieses Verfahren näher erläutert wird, seien die Nachteile der anderen Möglichkeiten zur Beseitigung der Doppelbelastung kurz umrissen.

1. Betriebsteuer

Der Gedanke einer Betriebsteuer ist besonders in den ersten Jahren nach der Währungsreform eingehend erörtert worden. Ein im Jahre 1948 eingesetzter „Betriebsteuer-Ausschuß“ hat drei Modelle aufgezeigt¹⁾. Ein Modell sah vor, die Doppelbelastung für Körperschaftsgewinne auf alle betrieblichen Gewinne auszudehnen, auch soweit sie von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften erwirtschaftet werden. Diese Lösung scheidet schon

wegen der nachteiligen Wirkungen der Doppelbelastung aus. Ein anderer Vorschlag ging dahin, die einheitliche Einkommensteuer aufzuspalten in proportionale Abgaben für einzelne Einkünfte, darunter für betriebliche Gewinne, und in eine Einkommensteuer für den Teil des Einkommens, der in die Konsumsphäre der natürlichen Personen gelangt. Diese Einkommensteuer sollte nach einem progressiv gestaffelten Tarif erhoben werden. Nach dem dritten Modell sollten alle betrieblichen Gewinne zunächst einer proportionalen Betriebsteuer unterliegen, die dann auf die zusätzlich vorgesehene progressive Einkommensteuer angerechnet wird.

Gegen die Einführung einer Betriebsteuer nach diesen Modellen bestanden von jeher Bedenken. Sie würde ein Loslösen vom zivilrechtlichen Ordnungsprinzip voraussetzen und es erforderlich machen, den Betrieb als ein vom Unternehmer unabhängiges Besteuerungsobjekt zu betrachten. Dies käme einer Abkehr vom synthetischen Einkommensbegriff gleich und würde im Blick auf die internationale Steuerrechtsentwicklung einen Rückfall in die Schedulesbesteuerung bedeuten.

Hinzu kämen erhebliche technische Schwierigkeiten. Ebenso wie bei Kapitalgesellschaften das Geschäftsführergehalt müßte bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ein „Unternehmerlohn“ zum Abzug zugelassen werden. Die für die Besteuerung erforderlichen Angaben ließen sich nur bei Vorliegen ausreichender Aufzeichnungen feststellen. Daher müßte entweder die Buchführungspflicht auf Kleinbetriebe ausgedehnt oder die Betriebsteuer auf buchführende Betriebe beschränkt werden. Durch die Einführung einer Betriebsteuer — auch nach modifizierten Modellen — läßt sich hiernach das Problem der Doppelbelastung nicht zufriedenstellend lösen.

2. Teilhabersteuer

In den letzten Jahren ist erneut das System einer Teilhabersteuer in die Diskussion eingeführt worden. Bei diesem System soll das Einkommen der Körperschaften einer proportionalen Teilhabersteuer unterliegen. Das Einkommen soll sodann den Anteilseignern im Verhältnis ihrer Beteiligung zugerechnet werden, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe ein Gewinn ausgeschüttet worden ist. Das System sieht vor, daß jeder Anteilseigner mit dem auf seine Beteiligung entfallenden Anteil (Teilhaberertrag) zur Einkommensteuer herangezogen wird. Auf die Einkommensteuer soll die auf den Teilhaberertrag entfallende Körperschaftsteuer angerechnet werden.

Die Steuerreformkommission hat die Möglichkeiten einer technischen Ausgestaltung dieses Systems und seiner Anwendung in der Praxis eingehend untersucht. Sie hat das System in ihrem Gutachten aus überzeugenden Gründen als Reformmodell abgelehnt. Besondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten entstünden durch die Erfassung der Teilhabererträge bei den Anteilseignern, bei der Zuordnung der Teilhabersteuer und bei nachträglichen Korrekturen des Geschäftsergebnisses der Gesellschaft (z. B. aufgrund einer steuerlichen Betriebs-

¹⁾ vgl. Steuer und Wirtschaft 1949 Sp. 929 ff.

prüfung). Jede Änderung des Gesellschaftsgewinns würde auch eine Berichtigung der Veranlagung der Anteilseigner erfordern. Hinzu kämen kaum lösbare rechtliche Probleme bei der Behandlung von Verlusten der Gesellschaft und bei der Besteuerung ausländischer Anteilseigner.

3. Gespaltenen Steuersatz

Auch ein Verfahren, das sich im Ansatz am geltenden Recht orientiert, bei dem aber der Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne von 15 v. H. auf 0 v. H. herabgesetzt wird, stellt keine geeignete Lösung dar. Das System des gespaltenen Steuersatzes weist einen Mangel auf, der lediglich bei gemilderter Doppelbelastung hingenommen werden kann, bei deren vollständigem Abbau jedoch aus Wettbewerbsgründen nicht tragbar ist. Der Mangel besteht darin, daß die Entlastung von der Körperschaftsteuer automatisch sämtlichen Anteilseignern zugute kommt. Das Verfahren des gespaltenen Steuersatzes gestattet nicht, diejenigen Anteilseigner von der Entlastung auszuschließen, bei denen die Dividende nur der Kapitalertragsteuer unterliegt, im übrigen aber steuerfrei bleibt. Es handelt sich hierbei um ein Problem von erheblicher Tragweite, da es volkswirtschaftlich bedeutsame Gruppen von Anteilseignern betrifft. Zu ihnen gehören insbesondere die Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie ausländische Muttergesellschaften, die Dividende von ihrer inländischen Tochtergesellschaft beziehen. Wenn diese Anteilseigner, die nur mit Kapitalertragsteuer belasteten Dividenden wieder zu Erwerbszwecken investieren, z. B. durch Anschaffung von Produktionsmitteln, durch Darlehensgewährung oder durch Erwerb neuer Beteiligungen, erlangen sie nicht gerechtfertigte wirtschaftliche Vorteile gegenüber Anteilseignern, bei denen die anfallende Dividende voll besteuert wird.

Ein weiterer Nachteil des Systems des gespaltenen Steuersatzes besteht darin, daß die Milderung der Doppelbelastung nur bis zur Höhe des zu versteuernden Einkommens der Gesellschaft möglich ist. Wird der auszuschüttende Gewinn einer Rücklage entnommen und übersteigt er das Jahreseinkommen, so wirkt sich die Entlastung auf den übersteigenden Betrag nicht aus. Das angestrebte Ziel, die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne voll zu beseitigen, ist daher mit dem Verfahren des gespaltenen Steuersatzes nicht voll erreichbar. Wegen weiterer Mängel des geltenden Rechts vgl. die Begründung vor § 30.

4. Dividendenabzugsverfahren

Die gleichen Gründe, die gegen ein modifiziertes System des gespaltenen Steuersatzes geltend zu machen sind, sprechen im Prinzip auch gegen das Dividendenabzugsverfahren. Bei diesem Verfahren würde die Doppelbelastung dadurch beseitigt, daß die ausgeschütteten Gewinne bei der Gesellschaft wie Betriebsausgaben abgesetzt werden. Da die Entlastung auch hier auf der Ebene der Gesellschaft erfolgt, ist es nicht möglich, sie auf Ausschüttungen an steuerpflichtige Anteilseigner zu begrenzen.

5. Freistellung der Dividenden

Eine weitere Lösungsmöglichkeit, die auf den ersten Blick ebenso einfach erscheint wie die Abschaffung der Körperschaftsteuer, wäre die Freistellung der Dividenden von der Einkommensteuer. Von den zuletzt angesprochenen Reformüberlegungen würde sich diese Methode dadurch unterscheiden, daß die Entlastungswirkung — wie auch bei der Teilhabersteuer — nicht auf der Ebene der Gesellschaft, sondern auf der Ebene der Anteilseigner einträte.

Unter sozial-, gesellschafts- und eigentumspolitischen Gesichtspunkten ist eine solche Lösung aber nicht vertretbar. Vordergründig betrachtet, würde sie sich als Privileg bestimmter Kapitaleinkünfte gegenüber den anderen Einkünften, insbesondere den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, darstellen. Aber auch bei näherer Prüfung ist eine unsoziale Wirkung festzustellen. Infolge der progressiven Gestaltung des Einkommensteuertarifs hätten nämlich die Bezieher hoher Einkommen den größten Nutzen aus der Steuerbefreiung. Anteilseigner, die aufgrund geringer Einkünfte oder hoher Abzugsbeträge keine Einkommensteuer zu entrichten haben, gingen leer aus. Das Verfahren würde daher eine Konzentration des Aktienbesitzes in den Händen weniger, reicher Aktionäre begünstigen. Es stünde in krassem Gegensatz zu dem Bemühen, auch breitere Bevölkerungsschichten an die Aktie heranzuführen.

Ein weiterer Nachteil läge darin, daß die ausgeschütteten Gewinne nicht mehr der Kapitalertragsteuer unterworfen werden könnten. Denn wenn die Dividenden bei den Empfängern nicht mehr einkommensteuerpflichtig sind, fehlt jede Berechtigung, in Form der Kapitalertragsteuer eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer zu erheben. Damit würde die Bundesrepublik zugleich auf ein Recht verzichten, das ihr nach international anerkannten Besteuerungsregeln zusteht: auf das Recht, eine Quellensteuer von den an ausländische Anteilseigner gezahlten Dividenden zu erheben.

III. Das Anrechnungsverfahren

1. Grundzüge

Aus den vorstehend genannten Gründen hat die Bundesregierung den Übergang vom System des gespaltenen Steuersatzes zu einem Anrechnungsverfahren beschlossen. Bei diesem Verfahren wird das Einkommen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen wie bisher einer Körperschaftsteuer unterworfen. Schüttet das Unternehmen Gewinn aus, so soll er auch künftig bei den Anteilseignern zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer herangezogen werden. Auf die Steuerschuld des Anteilseigners soll jedoch die Körperschaftsteuer anzurechnen sein, die auf dem ausgeschütteten Gewinn lastet. Ist die anrechenbare Körperschaftsteuer höher als die Steuerschuld für das gesamte Einkommen des Anteilseigners, so soll der übersteigende Betrag an den Anteilseigner erstattet werden. Die Bruttodividende setzt sich beim Anrechnungsverfahren somit aus zwei Komponen-

ten zusammen: aus der Bardividende, die das Unternehmen auszahlt und aus einer Steuergutschrift in Höhe der anrechenbaren Körperschaftsteuer. Es versteht sich, daß die anrechenbare Körperschaftsteuer als Teil der Gesamtdividende zu den Einkünften des Anteilseigners rechnet und in die Bemessungsgrundlage für seine Steuerberechnung einzubeziehen ist. Die auf ausgeschüttete Gewinne erhobene Kapitalertragsteuer soll beibehalten werden. Wegen der Einzelheiten des Systems vgl. die Begründung zu den §§ 30 ff.

Die Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuerschuld der Anteilseigner bringt es mit sich, daß wesentliche Teilbereiche der Körperschaftsteuerreform im Einkommensteuergesetz geregelt werden müssen.

2. Höhe der Körperschaftsteuerbelastung

a) Einbehaltene Gewinne

Der Entwurf sieht für die von den Körperschaften einbehaltenen Gewinne sowie für die nichtabziehbaren Ausgaben auf der einen Seite und für ausgeschüttete Gewinne auf der anderen Seite eine unterschiedlich hohe Körperschaftsteuerbelastung vor. Die Belastung für die einbehaltenen Gewinne und die nichtabziehbaren Ausgaben beträgt 56 v. H. Zu den nichtabziehbaren Ausgaben gehören nach geltendem Recht insbesondere die Steuern vom Einkommen und die Vermögensteuer. Der vorgesehene Körperschaftsteuersatz ist hiernach ebenso hoch wie der Spitzensatz des Einkommensteuertarifs. Für diese Lösung spricht die im Anrechnungsverfahren verstärkte mögliche Berücksichtigung des Gedankens, daß die Gleichheit der Wettbewerbsbedingungen nicht durch das Steuerrecht beeinträchtigt werden darf. Nach Auffassung der Bundesregierung ist deshalb anzustreben, daß der von Körperschaften thesaurierte Gewinn, der weiterhin im Wettbewerb eingesetzt werden kann, ebenso hoch besteuert wird wie der Gewinn natürlicher Personen mit vergleichbarer Leistungsfähigkeit. Angesichts der beachtlichen Bedeutung der Kapitalgesellschaften im Wirtschaftsgefüge können zum Vergleich grundsätzlich nur natürliche Personen herangezogen werden, auf deren Einkommen der Spitzensteuersatz anzuwenden ist.

Aus Wettbewerbsüberlegungen folgt auch, daß die bisherige Tarifzersplitterung, die insbesondere durch Sondersteuersätze für personenbezogene Kapitalgesellschaften und für verschiedene Kreditinstitute entstanden ist, soweit wie möglich beseitigt werden muß. Der Entwurf sieht deshalb die Aufhebung der Sonderregelung für personenbezogene Kapitalgesellschaften und eine Vereinheitlichung der Steuersätze für die begünstigten Kreditinstitute vor.

Die Frage, ob der Körperschaftsteuertarif ähnlich wie der Einkommensteuertarif progressiv gestaffelt werden soll, ist von der Bundesregierung bereits in der Vergangenheit geprüft und verneint worden. In der Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern aus dem Jahre 1954 (vgl. Drucksache III/481 S. 105) ist hierzu folgendes ausgeführt:

„Eine Staffelung des Körperschaftsteuersatzes je nach der Höhe des Gewinns, d. h. die Einführung einer Progression bei der Körperschaftsteuer, erscheint schon deshalb unangebracht, weil sich die Leistungsfähigkeit der Körperschaften im Gegensatz zu derjenigen der natürlichen Personen nicht in der absoluten Höhe ihres Einkommens auswirkt. Dieses Einkommen muß vielmehr zu der Höhe des Grund- oder Stammkapitals der Kapitalgesellschaft, das handelsrechtlich die Grundlage derselben bildet, in Beziehung gesetzt werden. Dabei werden mindestens die offenen Reserven zu berücksichtigen sein. Bei der Schweizer Wehrsteuer ist dementsprechend für die Körperschaften eine Progression eingeführt worden, die sich nach dem Verhältnis des Gewinns zum Eigenkapital richtet. Die Übernahme empfiehlt sich aber nicht, da dieses Verfahren je nach der Lage der Konjunktur und der verschiedenen Branchen zu Ungleichmäßigkeiten und Ungerechtigkeiten führen kann.

Ein Progressionstarif bei Körperschaften kann im übrigen zu erheblichen verwaltungsmäßigen Schwierigkeiten und unerwünschten wirtschaftlichen Auswirkungen dadurch führen, daß die Kapitalgesellschaften, um einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, dahin tendieren, sich in mehrere kleinere Gesellschaften aufzugliedern.“

Die Bundesregierung hält diese Gründe, insbesondere die verwaltungstechnischen Bedenken, für durchschlagend. Sie vermag daher die Einführung eines nach der Gewinnhöhe progressiv gestaffelten Körperschaftsteuertarifs nicht zu befürworten.

Im Rahmen der Reformüberlegungen war auch abzuwägen, ob mit dem Vorschlag von 56 etwa die Toleranzgrenze überschritten wird, deren Einhaltung in unserer Wirtschaftsordnung notwendig ist, um die Investitionsmöglichkeiten, den Leistungswillen und damit letztlich die Wettbewerbsfähigkeit unserer Volkswirtschaft im internationalen Raum nicht zu gefährden. Es erscheint jedoch kaum möglich, diese Toleranzgrenze durch einen bestimmten Vorschlag abzustecken. Die nominelle Belastungsziffer erlaubt im allgemeinen keine endgültige Aussage über die tatsächliche Wettbewerbslage einer Volkswirtschaft oder einzelner Bereiche. Auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen müßten neben dem Tarif auch andere Besteuerungsmerkmale, insbesondere die Bemessungsgrundlage, die Abschreibungsmöglichkeiten und die Investitionsvergünstigungen, in die Wertung einbezogen werden. Desgleichen wären die ökonomischen Wirkungen anderer Steuern sowie der vom Staat zur Verfügung gestellten Gegenleistungen auf dem Gebiet der Infrastruktur usw. zu berücksichtigen, von denen die Wettbewerbsfähigkeit ebenfalls maßgeblich beeinflußt wird.

Aus den dargelegten Gründen läßt sich allein aus einem internationalen Vergleich der nominellen Körperschaftsteuersätze, bei dem die Bundesrepublik mit 56 v. H. Steuer auf den einbehaltenen Gewinn wohl an der Spitze liegt, keine eindeutige Aussage herleiten. Unabhängig von allen anderen Erwägungen fällt jedoch entscheidend ins Gewicht, daß der Kör-

perschaftsteuersatz für den einbehaltenen Gewinn nicht losgelöst von der steuerlichen Behandlung ausgeschütteter Gewinne betrachtet werden darf, wenn die wirtschaftlichen Auswirkungen der Körperschaftsteuer beurteilt werden. Geht man hiervon aus, so ist zu berücksichtigen, daß die gegenwärtige Belastung ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaftsteuer künftig in der Regel vollständig entfallen soll. Eine so weitgehende Begünstigung ausgeschütteter Gewinne gibt es bisher in keinem der westlichen Industriestaaten. Die Bundesregierung ist deshalb der Ansicht, daß die Anhebung des Körperschaftsteuersatzes für den einbehaltenen Gewinn auf 56 v. H. auch unter Berücksichtigung der Reformmaßnahmen bei anderen Steuern keine Gefahren hinsichtlich der Wettbewerbsfähigkeit unserer Volkswirtschaft auslösen wird.

b) Ausschüttete Gewinne

Bei der Gestaltung des Anrechnungsverfahrens hätte es nahegelegen, den ausgeschütteten Gewinn ebenso mit 56 v. H. zu besteuern wie den einbehaltenen Gewinn. Soweit nämlich die auf Ausschüttungen entfallende Körperschaftsteuer bei den Anteilseignern angerechnet wird, ist ihre Höhe nur unter Liquiditätsgesichtspunkten wichtig. Weit größere Bedeutung erlangt die Vorbelastung aber für die Gruppe von Anteilseignern, bei der die Dividenden nicht in die Veranlagung einbezogen werden, sondern nur der Kapitalertragsteuer unterliegen (vgl. II. 3.). Für diese Gruppe von Körperschaften hätte eine Anhebung der Ausschüttungsbelastung von jetzt 24,6 v. H. auf 56 v. H. eine erhebliche Ertrageinbuße mit sich gebracht. Die Bundesregierung hat sich deshalb entschlossen, den ausgeschütteten Gewinn nur mit 36 v. H. Körperschaftsteuer zu belasten, andererseits jedoch die Kapitalertragsteuer beizubehalten. Diese Regelung ermöglicht es, die Gesamtbelastung des ausgeschütteten Gewinns bei der ausschüttenden Körperschaft und einem Anteilseigner, bei dem die Dividende nicht in die Veranlagung einbezogen wird, auf 52 v. H. zu begrenzen. Diese Gesamtbelastung setzt sich aus 36 Prozentpunkten Körperschaftsteuer und 16 Prozentpunkten Kapitalertragsteuer (25 v. H. von $100 - 36 = 64$) zusammen.

Daß die Körperschaftsteuer für ausgeschüttete Gewinne 36 v. H. betragen soll, ist auch auf eine Bestimmung in den meisten der von der Bundesrepublik abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zurückzuführen. Mit diesem Steuersatz wird erreicht, daß der Ausschüttungssatz um 20 Prozentpunkte unter dem Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne liegt. Nur unter dieser Voraussetzung ist es der Bundesrepublik nach den Abkommen gestattet, auf Gewinnausschüttungen inländischer Tochtergesellschaften an ihre ausländischen Muttergesellschaften eine Kapitalertragsteuer zu erheben, die über dem Satz von 15 v. H. liegt. Die Erhebung einer höheren Kapitalertragsteuer ist in diesen Fällen ebenso wie für vergleichbare Fälle im innerstaatlichen Bereich aus Wettbewerbsgründen notwendig. Die Tatsache, daß ausgeschüttete Gewinne auch künftig bei der ausschüttenden Körperschaft generell mit Körperschaftsteuer belastet werden, bietet im übrigen nicht nur Vorteile im Hinblick auf Anteils-

eigner, bei denen die Dividende lediglich der Kapitalertragsteuer unterliegt. Ein weiterer Vorzug dieser Lösung liegt darin, daß sie die ausschüttende Körperschaft liquiditätsmäßig günstiger stellt als ein System mit einheitlicher Belastung von 56 v. H. für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne. Dadurch wird die Ausschüttung einer bis zu 20 Punkte höheren Bardividende ermöglicht.

Für anrechnungsberechtigte Anteilseigner kann es allerdings im Grunde gleichgültig sein, ob sie die Dividende in bar von der Gesellschaft oder in Form der Steueranrechnung vom Finanzamt erhalten. Hier liegt der Nachteil einer geringeren Bardividende höchstens in der zeitlichen Verzögerung, wenn die Steuergutschrift sich erst zu einem späteren Zeitpunkt in Gestalt einer geringeren Steuernachzahlung oder einer Erstattung in der Einkommenssphäre niederschlägt. In vielen Fällen wird sich ein solcher Nachteil durch rechtzeitige Anpassung der Einkommensteuervorauszahlungen vermeiden lassen. Dennoch könnte während einer gewissen Anlaufphase nach der Systemumstellung auch in den Augen anrechnungsberechtigter Kapitalanleger die Höhe der Bardividende noch einen gewissen Einfluß auf den Anlageentschluß ausüben.

Von Bedeutung bleibt die Bardividende für die im Ausland veranlagten Anteilseigner mit Streubesitz, die nicht zur Anrechnung berechtigt sind. Sie könnten bei zu starker Kürzung der Bardividende von dem Erwerb weiterer Anteile abgeschreckt oder gar zur Veräußerung ihrer Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften veranlaßt werden.

Die niedrigere Ausschüttungsbelastung wird gesetzestechnisch nicht wie im geltenden Recht durch einen ermäßigten Steuersatz herbeigeführt. Mit einem ermäßigten Steuersatz hätte sich die gewünschte Belastung ausgeschütteter Gewinne nicht erreichen lassen, weil die ermäßigte Körperschaftsteuer als Teil des Einkommens der ausschüttenden Körperschaft dem vollen Körperschaftsteuersatz unterliegen würde (sogenannte Schattenwirkung des gespaltenen Steuersatzes). Der Entwurf geht deshalb einen anderen Weg, mit dem die erstrebte einheitliche Ausschüttungsbelastung von 36 v. H. des Gewinns, der sich vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt, genau hergestellt werden kann. Wegen der Einzelheiten vgl. die Begründung zu den §§ 30 ff.

3. Wesentliche Abweichungen gegenüber dem Vorschlag der Steuerreformkommission

Wie bereits unter I. 4. dargelegt, hat auch die Steuerreformkommission die Einführung eines Anrechnungsverfahrens zur Reform der Körperschaftsteuer vorgeschlagen. Von diesem Vorschlag unterscheidet sich der Entwurf der Bundesregierung aber nicht nur hinsichtlich der unterschiedlichen Steuerbelastung für einbehaltene und für ausgeschüttete Gewinne (die Steuerreformkommission hatte einen Einheitsatz von 55 v. H. empfohlen) und einiger anderer Einzelregelungen. Der wesentliche Unterschied liegt in den voneinander abweichenden Konzeptionen der Systeme.

Die Steuerreformkommission geht in ihrem Gutachten von der Überlegung aus, daß es an sich folgerichtig wäre, den gesamten Unternehmensgewinn nach den individuellen Einkommensverhältnissen der Anteilseigner zu besteuern, und zwar auch soweit der Gewinn nicht ausgeschüttet wird, daß aber technische Gründe eine so weitgehende Lösung nicht zulassen. Von dieser Ausgangsüberlegung leitet die Kommission ihre Einzelschlüsse ab.

Dementsprechend schlägt sie unter anderem vor, Einnahmen, die einer Kapitalgesellschaft steuerfrei zufließen (z. B. steuerfreie Auslandseinnahmen, Zinsen, Investitionszulagen) im Falle ihrer Ausschüttung steuerfrei durch die Gesellschaft hindurchzuleiten und auch bei den Anteilseignern nicht zu besteuern. Auf diese Weise würde eine Gleichbehandlung mit steuerfreien Einnahmen einer Personengesellschaft erreicht.

Ein anderer Vorschlag der Steuerreformkommission geht dahin, die Ausgabe von Gratisaktien bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wie eine Ausschüttung zu behandeln und bei den Anteilseignern die Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf den in haftendes Kapital umgewandelten Rücklagen der Gesellschaft lastet.

Der Entwurf der Bundesregierung beruht demgegenüber auf der Überlegung, daß die selbständige Besteuerung des Einkommens der Kapitalgesellschaften es ausschließt, Tatsachen, durch welche die Höhe der Körperschaftsteuer beeinflußt wird, bei der Besteuerung der Anteilseigner so zu berücksichtigen, als gebe es die Kapitalgesellschaft nicht. Auch einen solchen teilweisen Durchgriff durch die juristische Person hält die Bundesregierung nicht für erforderlich und entsprechend den vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Grundsätzen auch nicht für zulässig (vgl. I. 5.). Auf die Ausschüttung von Gewinnen übertragen, die bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft steuerfrei geblieben sind, bedeutet dies, daß die Steuerfreiheit auf die Anteilseigner nicht durchschlagen darf. Die Verselbständigung der juristischen Person muß dazu führen, daß Dividenden bei den Anteilseignern unabhängig davon zur Einkommensbesteuerung herangezogen werden, ob das zur Ausschüttung verwendete Eigenkapital der juristischen Person mit Körperschaftsteuer belastet war oder nicht.

Abweichend von den Vorschlägen der Steuerreformkommission soll auch die Ausgabe von Gratisanteilen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nicht wie eine Ausschüttung behandelt werden. Eine solche Behandlung würde voraussetzen, daß der Vorgang wie eine Ausschüttung mit anschließender Wiedereinlage in die Gesellschaft angesehen wird (Fiktion einer Doppelmaßnahme). Das aber widerspräche der — auch international gesehen — herrschenden Ansicht, wonach die Ausgabe von Gratisanteilen nur die Vermögenssphäre des Anteilseigners berührt, nicht dagegen seine Einkommenssphäre. Darüber hinaus steht der Vorschlag der Steuerreformkommission mit dem Ziel der Bundesregierung, gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen, nicht im Einklang. Der einbehaltene Gewinn verliert seine Wettbewerbsrelevanz nicht da-

durch, daß er in haftendes Kapital umgewandelt wird. Hinzu käme, daß die Auslesefunktion des Kapitalmarkts unterlaufen würde und überdies je nach dem Ausmaß, in dem von der Möglichkeit der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln Gebrauch gemacht wird, ein erheblicher zusätzlicher Steuerausfall eintreten könnte. Nach dem Entwurf der Bundesregierung ist eine Steuerentlastung für Rücklagen, die in haftendes Kapital umgewandelt worden sind, daher erst für den Zeitpunkt vorgesehen, in dem sich die juristische Person der einbehaltenen Gewinne durch Ausschüttung an die Anteilseigner tatsächlich entäußert.

IV. Sonderprobleme der Körperschaftsteuerreform

1. Nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner

Die Einführung des Anrechnungsverfahrens mit vollständiger Beseitigung der Doppelbelastung für ausgeschüttete Körperschaftsgewinne wirft von den wirtschaftlichen Auswirkungen und von der politischen Tragweite her ein schwer zu lösendes Problem auf. Es betrifft die Anteilseigner, bei denen die Dividenden nicht in die Veranlagung einbezogen werden, sondern nur der Kapitalertragsteuer unterliegen, d. h. die juristischen Personen des öffentlichen Rechts und die von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseigner. Die im Entwurf vorgesehene Minderung der Körperschaftsteuer auf die Ausschüttungsbelastung von 36 v. H. kommt selbstverständlich auch diesen Anteilseignern zugute. Würde darüber hinaus auch die Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer für den bezeichneten Kreis von Anteilseignern beseitigt, so wären die Dividenden im Endergebnis nur mit der Kapitalertragsteuer belastet. Ein solches Ergebnis kann nicht hingenommen werden, weil für diese Anteilseigner typisch ist, daß sie sich unter Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft am Wettbewerb beteiligen. Die Bedeutung des Problems wird daraus ersichtlich, daß die öffentliche Hand ca. 13 v. H. des Grundkapitals der deutschen Aktiengesellschaften besitzt. Die Bundesregierung ist deshalb der Ansicht, daß eine Anrechnung oder Vergütung der Körperschaftsteuer in Höhe der Ausschüttungsbelastung von 36 v. H. für juristische Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Anteilseigner nicht in Betracht kommen kann.

Besondere Schwierigkeiten bereitet jedoch die Frage, ob die ausgeschütteten Gewinne, die an diese Anteilseigner fließen, zusätzlich mit der vollen Kapitalertragsteuer belastet werden sollen, so daß die Gesamtbelastung 52 v. H. beträgt (vgl. III. 2. b) oder ob eine niedrigere Gesamtbelastung vorzuziehen ist. Die Bundesregierung vertritt hierzu die Auffassung, daß die bisherige Gesamtbelastung von regelmäßig ca. 44 v. H. des Gewinns, der sich vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt, auch in Zukunft maßgebend sein soll. Diese Gesamtbelastung soll künftig auch für Wohnungs- und Siedlungsunternehmen eintreten, da sie voll im Wettbewerb stehen. Um das gewünschte Ergebnis zu erzielen, ist im

Entwurf des Einkommensteuergesetzes vorgesehen, daß die Hälfte der Kapitalertragsteuer an die genannten Anteilseigner erstattet wird. Die Gesamtbelastung von 44 v. H. setzt sich aus 36 Prozentpunkten Körperschaftsteuer und 8 Prozentpunkten Kapitalertragsteuer zusammen ¹⁾).

Eine Sonderregelung soll weiterhin für gemeinnützige Anteilseigner gelten, die nicht Wohnungs- oder Siedlungsunternehmen sind, sowie für Kirchen. Ihnen soll die Kapitalertragsteuer wie bisher voll erstattet werden, so daß ihre Beteiligungserträge lediglich mit 36 v. H. Körperschaftsteuer belastet sind.

2. Ausländische Anteilseigner

Die Behandlung der ausländischen Anteilseigner gehört zu den wichtigsten Problemen der Körperschaftsteuerreform. Im Hinblick auf eine sachgerechte Belastung dieser Anteilseigner sollten außer den Wirkungen eines neuen deutschen Körperschaftsteuersystems auch die Wesenselemente des ausländischen Steuerrechts und die maßgebenden internationalen Aufteilungsregeln berücksichtigt werden. Daher war insbesondere zu prüfen, ob sich das künftige deutsche Körperschaftsteuersystem ausreichend in den Komplex der Steuerrechtsordnungen anderer Staaten und in das immer dichter gewordene Netz von Doppelbesteuerungsabkommen einfügt. Die Wahl eines Anrechnungsverfahrens und die unterschiedliche Belastung einbehaltener und ausgeschütteter Körperschaftsgewinne sind durch diese Überlegungen maßgeblich beeinflußt worden. Der vorliegende Entwurf enthält für ausländische Anteilseigner keine Sondervorschriften. Unterschiedliche Rechtsfolgen für natürliche Personen sowie juristische Personen mit Streubesitz auf der einen Seite und juristischen Personen mit einer wesentlichen Beteiligung auf der anderen Seite ergeben sich wie nach geltendem Recht aus den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen.

3. Besondere Gewinnermittlungsvorschriften für Versicherungsunternehmen

Losgelöst von der Systemumstellung ergibt sich das Problem, daß die im geltenden Körperschaftsteuergesetz enthaltenen besonderen Vorschriften für die Gewinnermittlung bei Versicherungsunternehmen insbesondere nach der Reform des Aktienrechts nicht mehr ausreichen. Die Lösung zahlreicher anstehender Fragen war in der Vergangenheit weitgehend der Rechtsprechung und der Verwaltung vorbehalten geblieben.

Durch den Entwurf soll die Besteuerung der Versicherungsunternehmen auf eine sichere Rechtsgrundlage gestellt werden. Dies gilt besonders für das umfangreiche Gebiet der versicherungstechnischen Rückstellungen. Für diesen Bereich soll eine gesetzliche Regelung getroffen werden, die

einerseits den Besonderheiten der Versicherungsunternehmen Rechnung trägt, andererseits aber auch mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Einklang steht.

V. Internationaler Vergleich der Körperschaftsteuer

Struktur und Tarife der Körperschaftsteuer in den westlichen Industriestaaten und in Japan sind unterschiedlich. Die ausgeschütteten Gewinne unterliegen überwiegend einer Doppelbelastung, die zum Teil durch verschiedene Verfahren und in unterschiedlicher Höhe gemildert wird. Je nach dem Grad der Doppelbelastung lassen sich sechs Systeme unterscheiden, die in der Übersicht auf Seite 334 dargestellt sind.

Wie diese Übersicht zeigt, bestehen gegenwärtig neben dem sogenannten klassischen System mit voller Doppelbelastung drei Systeme, durch die die Doppelbelastung partiell beseitigt wird (gespaltenen Körperschaftsteuersatz, Teilanrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer und eine Kombination beider Systeme). Das System des Abzugs einer „Primärdividende“ bis zu bestimmten Höchstsätzen kann je nach der Höhe der Ausschüttung zur vollen oder teilweisen Beseitigung der Doppelbelastung führen. Beim Abzug der Ausschüttung vom Gewinn wird die Doppelbelastung in jedem Falle ausgeschlossen.

VI. Harmonisierung der Körperschaftsteuer

Wie der internationale Steuervergleich zeigt, sind innerhalb der auf neun Mitgliedstaaten erweiterten europäischen Gemeinschaft gegenwärtig vier verschiedene Körperschaftsteuersysteme vertreten, und zwar das „klassische“ System, das System des gespaltenen Steuersatzes, das Teilanrechnungssystem und das System des begrenzten Abzugs einer Primärdividende. Schon diese Vielfalt macht deutlich, daß auf dem Gebiet der direkten Steuern die Harmonisierung der Körperschaftsteuer zu den wichtigsten Aufgaben gehört, die der Europäischen Gemeinschaft gestellt sind. Der Rat der Europäischen Gemeinschaften hat am 22. März 1971 beschlossen, im Rahmen des Stufenplans zur Verwirklichung einer Wirtschafts- und Währungsunion die Struktur der Körperschaftsteuer zu harmonisieren.

Trotz dieses Beschlusses, den die Bundesregierung begrüßt, liegt aber ein konkreter Vorschlag der Kommission noch nicht vor. Die Bundesregierung hält es unter den gegebenen Umständen nicht für vertretbar, die angekündigte Steuerreform hinauszuschieben, bis die Kommission der Europäischen Gemeinschaften weitere Initiativen ergreift. Da bereits vier Mitgliedstaaten ein Anrechnungsverfahren — wenn auch mit unterschiedlicher Ausgestaltung besitzen — sieht die Bundesregierung in ihrem Reformvorschlag, der ebenfalls auf die Steueranrechnung zielt, einen Beitrag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuerstrukturen in der Europäischen Gemeinschaft.

¹⁾ Die volle Kapitalertragsteuer beträgt 25 v. H. von 64 (100 - 36) = 16

Körperschaften im internationalen Vergleich

nach dem Stand vom 1. 10. 1973

System der Gewinnbesteuerung	Staaten	Steuersätze ¹⁾
„Klassisches“ System mit einheitlicher Besteuerung des Gesamtgewinns ohne Entlastung der Ausschüttung	Italien (ab 1974) ²⁾	39,2 v. H. (Höchstsat) ³⁾
	Luxemburg	20 v. H. bis 45 v. H. ⁴⁾
	Niederlande	48 v. H. ⁵⁾
	Schweiz (Zürich) ⁶⁾	8,676 v. H. bis 35,68 v. H. ⁷⁾
	USA (New York)	51,64 v. H. ⁸⁾
System des gespaltenen Steuersatzes (ermäßigter Tarif auf Ausschüttung)	Bundesrepublik Deutschland	52,53 v. H. ⁹⁾ 15,45 v. H.
	Österreich	30 v. H. bis 55 v. H. ¹⁰⁾ ; auf Ausschüttung die Hälfte der Tarifsätze
	Belgien	43,8 v. H. (Höchstsat) ¹¹⁾
System der Teilanrechnung der auf Ausschüttungen entfallenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer der Anteilseigner	Frankreich	50 v. H.
	Großbritannien	50 v. H.
	Irland	23 v. H. Corporation Profits Tax 26,95 v. H. Income Tax
	Japan ¹³⁾	36,7 v. H. (Höchstsat) 26 v. H. (Ausschüttungssatz)
Kombination von Teilanrechnungssystem mit gespaltenem Steuersatz		
System des Abzugs einer „Primärdividende“ bis zu bestimmten Höchstsätzen des Nominalkapitals	Dänemark	36 v. H.
	Schweden	53 v. H. (Höchstsat) ³⁾
System des Vollabzugs der Ausschüttung vom Gewinn	Norwegen ²⁾	50,8 v. H. (Höchstsat) ³⁾

¹⁾ einschließlich Steuern der nachgeordneten Gebietskörperschaften, Zuschläge u. ä.; ohne Sondersätze für bestimmte Gesellschaften u. ä.

²⁾ bei der Kommunalsteuer sind Ausschüttungen beim Empfänger einkommen- bzw. körperschaftsteuerfrei

³⁾ Kommunalsteuersätze sind örtlich verschieden

⁴⁾ progressiver Durchrechnungstarif: 20 v. H., 30 v. H., 40 v. H.; 45 v. H. auf Gewinnanteile über 10 Millionen lfr

⁵⁾ ermäßigter Eingangssatz von 45 v. H. auf Gewinne bis zu 50 000 hfl

⁶⁾ ohne die Ergänzungssteuer auf Kapital und Reserven

⁷⁾ progressive Staffelung nach Rendite: Bund 3,3 v. H. bis 8,8 v. H., Kantone und Gemeinde 5,376 v. H. bis 26,88 v. H.; alle Steuern sind bei Gewinnermittlung zur Bundessteuer absetzbar; Effektivbelastung ist somit geringer

⁸⁾ bei Bundessteuer: Eingangssatz von 22 v. H. („surtax exemption“) auf Gewinnanteile bis 25 000 \$

⁹⁾ Tarifsatz auf Ausschüttung. Steuersätze ohne den zeitlich befristeten Stabilitätzuschlag

¹⁰⁾ progressiver Durchrechnungstarif

¹¹⁾ Normalsatz der Staatssteuer 30 v. H.; Sondersätze von 25 v. H. bzw. 35 v. H. auf bestimmte Gewinnanteile; hinzu kommen zwei staatliche und ein kommunaler Zuschlag

¹²⁾ Die Income Tax beträgt 35 v. H. von der um die Corporation Profits Tax geminderten Bemessungsgrundlage; Vollanrechnung der Income Tax auf die Einkommensteuer der Anteilseigner; keine Anrechnung der Corporation Profits Tax.

¹³⁾ Anrechnung von 5 v. H. bis 10 v. H. der Dividenden auf die Einkommensteuer der Anteilseigner

B. EINZELBEGRÜNDUNG**ERSTER TEIL****Steuerpflicht****Zu § 1 — Unbeschränkte Steuerpflicht**

Die Vorschrift regelt die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht.

Die Absätze 1 und 2 stimmen inhaltlich mit § 1 KStG 1968 überein. Absatz 1 wird in zwei Punkten redaktionell geändert. Durch einen Zusatz in Nummer 5 soll klargestellt werden, daß es sich bei den in dieser Vorschrift bezeichneten nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen um Steuersubjekte handelt, deren Organisationsform sich ebenso auf das Privatrecht gründet wie bei den in den Nummern 1 bis 4 genannten Steuersubjekten. Das Gegenstück hierzu bilden die zum Bereich des öffentlichen Rechts gehörenden Betriebe gewerblicher Art, die in Absatz 1 Nr. 6 bezeichnet sind. In dieser Vorschrift soll der Begriff „Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts“ durch „Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts“ ersetzt werden. Die Änderung entspricht der bisherigen Gesetzesauslegung. Durch die geänderte Fassung wird — der im Verwaltungsrecht vorherrschenden Sprachregelung folgend — deutlich gemacht, daß nicht nur die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften, sondern auch von Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts der Körperschaftsteuer unterliegen.

Im geltenden Recht bringt der zweite Halbsatz des § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG 1968 zum Ausdruck, daß die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art einem solchen Betrieb gleichsteht. Dieser Tatbestand wird im neuen Entwurf in den § 4 aufgenommen, der die Definition des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ enthält.

Der neu hinzugefügte Absatz 3 stellt klar, daß zum Inland im Sinne des Gesetzes auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel gehört, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden. Diese Regelung entspricht § 1 Abs. 2 E-ESTG.

Zu § 2 — Beschränkte Steuerpflicht

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen dem § 2 Abs. 1 KStG 1968. Sie ändert die bisherige Rechtslage nicht, enthält jedoch eine schärfere Abgrenzung zwischen den beiden Arten der beschränkten Steuerpflicht. Nach dem geltenden Recht überschneidet sich die Steuerpflicht im Ausland ansässiger Körperschaftsteuerpflichtiger (Nummer 1) mit der Steuerpflicht, die für sämtliche nicht unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen hinsichtlich der dem Steuer-

abzug unterliegenden Einkünfte besteht (Nummer 2). Durch die Einfügung des Wortes „sonstige“ in Nummer 2 wird nunmehr klargestellt, daß der Umfang der Steuerpflicht im Ausland ansässiger Körperschaftsteuerpflichtiger sich ausschließlich nach der Nummer 1 richtet, aus der sich auch die sachliche Steuerpflicht für die dem Steuerabzug unterliegenden inländischen Einkünfte ergibt.

Zu § 3 — Abgrenzung der Steuerpflicht bei nicht-rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem § 3 KStG 1968. Der Absatz 1 stimmt wörtlich mit Absatz 1 des § 3 KStG 1968 überein. Die Änderung des Absatzes 2 ist nur redaktioneller Art. In ihm ist der Inhalt der Absätze 2 und 3 des § 3 KStG 1968 zur Vermeidung von Wiederholungen zusammengefaßt worden.

Zu § 4 — Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Vorschrift ist neu in das Gesetz aufgenommen worden. Sie enthält die Definition für die in § 1 Abs. 1 Nr. 6 bezeichneten Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Entsprechende Vorschriften sind gegenwärtig in § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG 1968 und in den §§ 1 bis 6 KStDV 1968 enthalten. § 4 des Entwurfs lehnt sich hieran weitgehend an. Die bisherige Rechtslage soll durch die Neufassung nicht verändert werden. Das gilt auch, soweit Bestimmungen der §§ 1 bis 6 KStDV nicht in sie aufgenommen worden sind. Insoweit erscheint eine gesetzliche Nominierung als entbehrlich, weil sie lediglich der Erläuterung dienen würde. Es ist beabsichtigt, die Verwaltungsanweisungen entsprechend zu ergänzen.

Der bisher in § 1 KStDV 1968 verwendete Begriff „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ wird in Anpassung an § 1 Abs. 1 Nr. 6 durch die Bezeichnung „juristische Person des öffentlichen Rechts“ ersetzt. Auch hierdurch ändert sich der bisherige Rechtszustand nicht.

Zu den Abweichungen gegenüber den Vorschriften der §§ 1 bis 6 KStDV 1968 ist im einzelnen folgendes zu bemerken:

Absatz 1

Absatz 1 enthält die Legaldefinition für den Betrieb gewerblicher Art. Sie entspricht im Grundsatz der Begriffsbestimmung des § 1 KStDV 1968. Eine Abweichung besteht darin, daß die Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art gegen den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in die Definition des Absatzes 1 übernommen worden ist. Nach § 1 KStDV 1968 gehören auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu den Betrieben gewerblicher Art; sie sind jedoch nach § 3 KStDV steuerfrei. Dagegen umfaßt der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ gemäß § 4 Abs. 1 des Entwurfs die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nicht. Das ergibt sich aus der Formulierung „... Einrichtungen, die einer ... Tätigkeit außerhalb der Land- und Forstwirtschaft ... dienen.“

Nach Satz 1 ist Kennzeichnen der Betriebe gewerblicher Art, daß es sich um Einrichtungen handelt, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit „zur Erzielung von Einnahmen“ dienen. Hierin liegt eine weitere Abweichung gegenüber der Definition des § 1 KStDV 1968, nach der ein Betrieb gewerblicher Art auch vorliegt, wenn die Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern zur Erzielung „anderer wirtschaftlicher Vorteile“ dient. Die letztgenannte Alternative ist nicht in den § 4 Abs. 1 Satz 1 des Entwurfs übernommen worden. Sie ist entbehrlich, weil der Einnahmegriff des § 47 E-ESTG auch „geldwerte“, d. h. wirtschaftliche, Vorteile umfaßt.

Nach Absatz 1 Satz 2 soll für die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art nicht erforderlich sein, daß die juristische Person des öffentlichen Rechts sich durch die in Satz 1 näher gekennzeichnete Einrichtung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Dieses negative Abgrenzungsmerkmal war bisher in der entsprechenden Vorschrift der KStDV nicht enthalten. Daraus sind Zweifel entstanden, ob sich der Begriff des Betriebs gewerblicher Art vom Begriff des Gewerbebetriebes im Sinne des § 1 GewStDV allein durch das Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht unterscheidet, im übrigen die beiden Begriffe aber identisch sind. Es hat in der Vergangenheit nicht an Stimmen gefehlt, die die Auffassung vertreten haben, daß zum Begriff des Betriebs gewerblicher Art auch das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr gehört, der sich also insoweit nicht vom Begriff des Gewerbebetriebes unterscheidet, obwohl im Gegensatz zu § 1 Abs. 1 GewStDV eine entsprechende körperschaftsteuerliche Bestimmung fehlt. Die Frage hat praktische Bedeutung für die Steuerpflicht der sogenannten Eigen- oder Selbstversorgungsbetriebe, die ausschließlich oder fast ausschließlich ihre Lieferungen und Leistungen gegenüber der Trägerkörperschaft erbringen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind solche Selbstversorgungsbetriebe als Betriebe gewerblicher Art zu beurteilen, auch wenn sie nicht gegenüber Dritten tätig werden.

Die Besteuerung dieser Betriebe ist unter Wettbewerbsgesichtspunkten gerechtfertigt, weil sie mit den im freien Wettbewerb stehenden steuerpflichtigen Betrieben insofern konkurrieren, als sie den Bedarf der Trägerkörperschaft, zu dessen Befriedigung sie eingerichtet werden, vom freien Markt fernhalten. Die Einfügung des negativen Abgrenzungsmerkmals, daß eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich ist, soll die aufgetretenen Zweifel beseitigen.

Absätze 2 und 3

Beide Vorschriften sind wörtlich aus der KStDV 1968 übernommen (Absatz 2 = § 5 Abs. 1 KStDV 1968 und Absatz 3 = § 2 KStDV 1968). Ihnen kommt wie bisher in der Ausdeutung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für besonders wichtige Fälle klarstellende Bedeutung zu, so daß nicht auf sie verzichtet werden kann. Sie beinhalten konkrete Anwendungsfälle eines Betriebs gewerblicher Art.

Absatz 4

Absatz 4 bestimmt, daß als Betrieb gewerblicher Art auch die Verpachtung eines solchen Betriebs gilt. Die Vorschrift ist aus § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG 1968 übernommen worden, um die Bestimmung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ an einer Stelle im Gesetz zusammenfassend zu regeln.

Absatz 5

Von den steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art sind die Betriebe zu unterscheiden, die der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen und gemeinhin als Hoheitsbetriebe bezeichnet werden. Sie unterliegen nicht der Besteuerung. Während das im KStG 1925 noch ausdrücklich geregelt war, fehlt seit dem KStG 1934 eine entbehrliche ausdrückliche Vorschrift. Sie erschien als entbehrlich, weil sich „Betrieb gewerblicher Art“ und „Hoheitsbetrieb“ wesensmäßig gegenseitig ausschließen und in § 1 Abs. 1 Nr. 6 des Gesetzes allein die Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art bestimmt ist. An dieser grundsätzlichen Auffassung wird in der Regierungsvorlage festgehalten.

Regelungsbedürftig sind aber diejenigen Fälle von Einrichtungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die nur teilweise der Ausübung öffentlicher Gewalt und im übrigen wirtschaftlichen Tätigkeiten dienen. In § 4 Satz 1 KStDV 1968 ist hierzu bestimmt, daß Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetrieb), nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören. Diese Bestimmung ist in § 4 Abs. 5 Satz 1 des Entwurfs übernommen worden. Der Sinn der Bestimmung, die bereits zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes 1934 ergangen ist, wird durch die Begründung des bezeichneten Gesetzes verdeutlicht. Dort ist hierzu ausgeführt: „... hat jedoch eine Hoheitsverwaltung sich einen Betrieb gewerblicher Art eingegliedert (z. B. eine Kantine), so ist dieser Betrieb steuerpflichtig...“ Die gleiche Ansicht kommt seit jeher in den Verwaltungsanweisungen zum Ausdruck.

In § 6 KStDV 1968 ist bestimmt, daß öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten auch unbeschränkt steuerpflichtig sind, wenn sie Zwangs- oder Monopolrechte haben. Diese Vorschrift wurde lange dahin gehend interpretiert, daß die Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten ausnahmslos als gewerblich anzusehen ist. Im Hinblick auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Umsatzsteuerpflicht der Rundfunkanstalten vom 27. Juli 1971 (BVerfGE 31, 314) haben sich jedoch Zweifel ergeben, ob die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes ausreicht, die Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten generell als gewerblich zu qualifizieren. Die Vorschrift des § 6 KStDV 1968 wird deshalb nicht in das neue Körperschaftsteuergesetz übernommen.

Der andererseits vertretenen Auffassung, die Ausstattung einer öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalt mit Zwangs- und Monopolrechten reiche für sich allein aus, ihre Tätigkeit als hoheitlich zu qualifizieren, ist der Bundesfinanzhof in einem zum Gewerbesteuerergesetz ergangenen Urteil vom 18. Fe-

bruar 1970 (I R 157/67, BStBl. 1970 II. S. 519) entgegengetreten. In dieser Entscheidung ist ausgeführt, ob eine öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalt einen Hoheitsbetrieb oder einen Gewerbebetrieb darstellt, sei nach den allgemeinen Abgrenzungsmerkmalen zu beurteilen. Allein auf die Zwangs- und Monopolrechte könne es nicht abgestellt werden. Die Bundesregierung folgt dieser Auffassung. Sie ist darüber hinaus der Meinung, daß dies nicht nur für öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten gilt, sondern gleichermaßen auch für sonstige öffentlich-rechtliche Anstalten und Einrichtungen. Sie hält es deshalb für sinnvoll, im Gesetz klarstellend zum Ausdruck zu bringen, daß Zwangs- und Monopolrechte für die Annahme eines Hoheitsbetriebs nicht ausreichen. Diesem Zweck dient Satz 2 des Absatzes 5.

Zu § 5 — Befreiungen

Die Vorschrift enthält in Absatz 1 die persönlichen Befreiungen von der Körperschaftsteuer einschließlich der Fälle, in denen die Befreiung sich nicht auf sämtliche Einkünfte bezieht. Absatz 2 regelt, auf welche Sachverhalte die Bestimmungen über die Steuerbefreiung nicht anzuwenden sind.

Die Befreiungen des geltenden Rechts wurden überprüft und zum Teil neu abgegrenzt. Der neue Befreiungskatalog geht überwiegend auf entsprechende Vorschriften des § 4 KStG 1968 zurück. Zugleich faßt er Befreiungen aus anderen Bestimmungen des KStG 1968 und der KStDV 1968 zusammen, um das neue Körperschaftsteuerrecht überschaubarer zu machen. Wie bisher stimmen die Befreiungen bei der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Vermögensteuer weitgehend überein (vgl. Art. 1 § 3 und Art. 5 Nr. 2 des Entwurfs eines Zweiten Steuerreformgesetzes, Drucksache 7/78).

Absatz 1 Nr. 1

Die Vorschrift enthält mit Ausnahme des Unternehmens „Reichsautobahnen“, das nicht mehr besteht, die gleichen Befreiungen wie § 4 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1968.

Nach Ansicht der Bundesregierung ist es erforderlich, die Steuerbefreiung für die in der Vorschrift bezeichneten Unternehmen wegen ihrer besonderen staatswirtschaftlichen Aufgaben im bisherigen Umfang beizubehalten. Aus dem Aufbau des Gesetzes folgt, daß die Steuerfreiheit nur insoweit eingreifen kann, als die staatlichen Einrichtungen nach § 1 unbeschränkt steuerpflichtig sind, d. h. als sie einen Betrieb gewerblicher Art (§ 4) darstellen. Soweit z. B. bei der Deutschen Bundespost oder bei der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein ein Hoheitsbetrieb besteht, fehlt es von vornherein an der unbeschränkten Steuerpflicht dieses Betriebs, so daß hierfür eine Befreiung nicht in Betracht kommt. Wenn trotzdem darauf verzichtet wird, in der Befreiungsvorschrift die Betriebe gewerblicher Art ausdrücklich zu benennen, so deshalb, um bei der Gesetzesanwendung Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden. Auch unter diesem Gesichtspunkt hält

die Bundesregierung es in Übereinstimmung mit der Steuerreformkommission (vgl. Tz. IV/298 des Gutachtens dieser Kommission, Heft 17 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen) nicht für vertretbar, die Steuerbefreiung aufzuheben, soweit die Betriebe im Wettbewerb mit anderen steuerpflichtigen Unternehmen stehen.

Zu den befreiten staatlichen Lotterieu Unternehmen gehören nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur solche Unternehmen, die der Staat unmittelbar selbst in der Form eines Betriebs gewerblicher Art betreibt. Lotterieu Unternehmen in der Form einer Kapitalgesellschaft fallen auch dann nicht unter die Steuerbefreiung, wenn sich alle Anteile in der Hand des Staates befinden (vgl. Urteil Gr. Senat 1/62 vom 13. November 1963, BStBl. 1964 III S. 190).

Absatz 1 Nr. 2

Die Vorschrift regelt die Steuerbefreiung der Kreditanstalten des öffentlichen Rechts. Sie entspricht inhaltlich weitgehend dem § 4 Abs. 1 Ziff. 2 KStG 1968. Die Grundlage der Regelung bilden die in der Bankenenquête enthaltenen Vorschläge der Bundesregierung (Drucksache V/3500, S. 103 ff). Diesen Vorschlägen entsprechend, sollen künftig nur noch solche Institute von der Körperschaftsteuer befreit sein, die — abgesehen von geringfügigen Ausnahmen — mit anderen Kreditinstituten nicht im Wettbewerb stehen.

Die Deutsche Genossenschaftskasse gehört nicht hierzu. Nach den Feststellungen in der Bankenenquête führt ihre bisherige Steuerbefreiung zu Wettbewerbsstörungen, weil der Geschäftsbereich der Kasse sich mit demjenigen privatwirtschaftlicher Kreditinstitute überschneidet. Wegen des anzuwendenden Steuersatzes vgl. § 26 des Entwurfs und die Begründung dazu.

Aus anderen Gründen wurden auch die Deutsche Rentenbank und die Deutsche Rentenbank-Kreditanstalt nicht in die Befreiungsvorschrift übernommen. Beide Kreditinstitute befinden sich im Zustand der Abwicklung; sie sind nicht zum Neugeschäft zugelassen. Für die Dauer der Abwicklung erübrigt sich ihre Befreiung durch den Entwurf, da die Steuerbefreiung nach den Gründungsgesetzen fortgilt. Sie ergibt sich für die Deutsche Rentenbank aus § 5 der Verordnung über die Errichtung der Deutschen Rentenbank vom 15. Oktober 1923 (Reichsgesetzbl. I S. 963) und für die Deutsche Rentenbank-Kreditanstalt aus § 16 des Gesetzes über die Errichtung der Deutschen Rentenbank-Kreditanstalt vom 13. Juli 1925 (Reichsgesetzbl. I S. 145) in der Fassung der Verordnung des Reichspräsidenten zur Belebung der Wirtschaft vom 4. September 1932 (Reichsgesetzbl. I S. 425).

Die Deutsche Reichsbank befindet sich zwar ebenfalls in Abwicklung. Eine Herausnahme dieses Instituts aus der Befreiungsvorschrift im Körperschaftsteuergesetz ist jedoch ohne Rechtsnachteile für das Unternehmen nicht möglich, weil hierfür außerhalb der Steuergesetze keine Befreiungsvorschrift besteht.

Neu in die Vorschrift aufgenommen wurde die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung. Dieses Institut ist im geltenden Recht als Staatsbank nach § 4 Abs. 1 Ziff. 3 KStG 1968 befreit. Die Steuerbefreiung der Staatsbanken soll nach den Vorschlägen in der Bankenenquête aus Wettbewerbsgründen aufgehoben werden.

Da die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung vornehmlich Aufgaben erfüllt, die auf Bundesebene teils von der Kreditanstalt für Wiederaufbau, teils von der Lastenausgleichsbank wahrgenommen werden, die beide ebenfalls befreit sind, erscheint es gerechtfertigt, die Steuerbefreiung auch für diese Anstalt beizubehalten. Die Aufnahme in den Kreis der bisher nach § 4 Abs. 1 Ziff. 2 KStG 1968 befreiten Kreditinstitute führt bei der Bayerischen Landesanstalt dazu, daß die Steuerbefreiung künftig nicht mehr auf die Erfüllung staatswirtschaftlicher Aufgaben beschränkt ist.

Auch die Landeskreditbank Baden-Württemberg ist in den Befreiungskatalog einbezogen worden, da sie nicht mit steuerpflichtigen Kreditinstituten im Wettbewerb steht. Die Bundesregierung wird im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens prüfen, ob es gerechtfertigt ist, weitere zentrale Kreditinstitute der Länder von der Körperschaftsteuer zu befreien.

Wegen der Steuerbefreiung für Kreditinstitute, die als Organe der staatlichen Wohnungspolitik anerkannt sind, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 11 des Entwurfs.

Absatz 1 Nr. 3

Die Vorschrift regelt die Befreiung der rechtsfähigen Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen von der Körperschaftsteuer. Die Fassung wurde sachlich unverändert aus § 9 Nr. 1 des Entwurfs eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Bundesrats-Drucksache 590/73) übernommen.

Gegenüber dem bisher in § 4 Abs. 1 Ziff. 7 KStG 1968 geregelten Rechtszustand ergeben sich mehrere Änderungen. Die wichtigste besteht in einer Einschränkung der Befreiung für überdotierte Kassen. Die Einzelheiten der Einschränkung werden in § 6 geregelt. Außerdem soll die Steuerfreiheit für Pensionskassen — ebenso wie schon bisher für Unterstützungskassen — nur gewährt werden, wenn das Vermögen und die Einkünfte der Kasse für deren Zweck dauernd gesichert sind. Neben diese materiellen Änderungen treten Änderungen redaktioneller Art. Außerdem werden einzelne Bestimmungen aus den §§ 9 und 11 KStDV 1968 und aus den Körperschaftsteuer-Richtlinien in das Gesetz übernommen. Wegen der Einzelheiten der Änderungen vgl. die Begründung zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung.

Absatz 1 Nr. 4

Die Vorschrift regelt die Steuerbefreiung für kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit. Sie dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und wurde in ihren Grundzügen aus § 12 KStDV 1968 in den Entwurf übernommen. Die Frei-

grenzen sollen nach Anpassung an die Entwicklung der Verhältnisse weiterhin in der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung geregelt werden. Hierzu dient die Ermächtigung in § 54 Abs. 1 Nr. 1 des Entwurfs.

Absatz 1 Nr. 5

Die Vorschrift regelt die Befreiung der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter. Sie geht auf § 4 Abs. 1 Ziff. 8 KStG 1968 zurück. Die Befreiung wurde im Interesse einheitlicher Rechtsgestaltung und der Vereinfachung des Steuerrechts an die Regelung für Körperschaften angepaßt, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Entwurfs).

Wie bisher sollen Einkünfte des Berufsverbands aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb steuerpflichtig sein. Die bisherige Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die dem Verbandszweck dienen, und verbandsfremden Geschäftsbetrieben wird jedoch aufgegeben. Künftig soll die Unterhaltung eines verbandsfremden Geschäftsbetriebs nicht mehr zur Steuerpflicht aller Einkünfte des Berufsverbands führen. Ebenso wie bei Geschäftsbetrieben, die dem Verbandszweck dienen, soll der Verband auch bei verbandsfremden Betrieben nur noch mit den Einkünften aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb partiell steuerpflichtig werden. Für die übrigen Einkünfte bleibt die Steuerfreiheit erhalten.

Wegen der Bestimmung des Begriffs wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vgl. § 13 E-AO.

Absatz 1 Nr. 6

Die Vorschrift wurde unverändert aus § 4 Abs. 1 Ziff. 9 KStG 1968 übernommen.

Absatz 1 Nr. 7

Die Vorschrift wurde aus § 8 Abs. 2 KStG 1968 in den Katalog der persönlichen Befreiungen übernommen und dabei inhaltlich an die Regelung für Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter (vgl. Nr. 5) angepaßt. Auch diese Anpassung dient der Vereinheitlichung steuerrechtlicher Bestimmungen. Materiell wird dadurch die Steuerbefreiung der politischen Parteien und der politischen Vereine, die bisher auf bestimmte Einkunftsarten beschränkt war, auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 4 Abs. 1 Nr. 6 E-EStG) ausgedehnt. Die Steuerbefreiung gilt nicht für Einkünfte, die aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bezogen werden.

Der in der bisherigen Gesetzesfassung nicht enthaltene Hinweis auf das Parteiengesetz vom 24. Juli 1967 (Bundesgesetzbl. I S. 773) dient der Klarstellung.

Absatz 1 Nr. 8

Die Vorschrift regelt die Befreiung für öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen, deren Angehörige aufgrund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglieder dieser

Einrichtungen sind. Die Befreiung wurde unverändert aus § 4 Abs. 1 Ziff. 10 KStG 1968 in den Entwurf übernommen.

Absatz 1 Nr. 9

Die Vorschrift entspricht § 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG 1968. Sie regelt die Befreiung für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Der Wortlaut wurde im Interesse einer einheitlichen Rechtsgestaltung an die Fassung der §§ 59 und 64 E-AO angepaßt. Durch einen entsprechenden Hinweis wurde klargestellt, daß die Vorschrift nur für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gilt, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verfolgen. Körperschaften, die ihren gemeinnützigen Status durch ein besonderes Anerkennungs- oder Zulassungsverfahren aufgrund anderer Gesetze erlangt haben (Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, Reichssiedlungsgesetz, Reichsheimstättengesetz), fallen nicht hierunter. Für sie ergibt sich die Steuerbefreiung aus den folgenden Nummern 10 bis 13.

Absatz 1 Nr. 10

Die Vorschrift regelt die Befreiung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen. Die Fassung entspricht, abgesehen von redaktionellen Änderungen, § 8 Ziff. 1 KStDV 1968.

Die Bundesregierung hält die Steuerbefreiung entgegen der Auffassung der Steuerreformkommission (Tz. IV/361 f. des unter Absatz 1 Nr. 1 angeführten Gutachtens dieser Kommission) weiterhin für erforderlich. Die Erstellung von ausreichendem Wohnraum, der auch für einkommensschwächere Bevölkerungskreise erschwinglich ist, ist eine wichtige gesellschafts- und sozialpolitische Aufgabe, die auch steuerlicher Förderung bedarf. Es kommt hinzu, daß bei einem Abbau der Vergünstigung unerwünschte Auswirkungen auf die Mietpreisentwicklung nicht auszuschließen sind. Diese Überlegungen gelten auch für die Nummern 11 bis 13.

Absatz 1 Nr. 11

Die Vorschrift übernimmt die in § 8 Ziff. 2 KStDV 1968 enthaltene Regelung über die Befreiung von Organen der staatlichen Wohnungspolitik. Der neu aufgenommene Hinweis auf betriebswirtschaftlich und organisatorisch getrennte Teile von Unternehmen entspricht der in Aussicht genommenen Änderung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes. Er soll sicherstellen, daß sich die Steuerbefreiung auch auf rechtlich unselbständige Unternehmensteile erstreckt, die als Organe der staatlichen Wohnungspolitik anerkannt sind.

Absatz 1 Nr. 12

Die Vorschrift übernimmt die bisherige Regelung des § 8 Ziff. 3 KStDV 1968. Die Neufassung stellt klar, daß bei gemeinnützigen Siedlungsunternehmen die Steuerpflicht nur insoweit eintritt, als ein wirt-

schaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, der über die Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen oder von sonstigen gesetzlich zugewiesenen Aufgaben hinausgeht. Die Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen ist auch dann begünstigt, wenn sie nicht ausdrücklich durch Gesetz zugewiesen ist. Zur Erfüllung der sonstigen gesetzlich zugewiesenen Aufgaben gehört die Tätigkeit als Beauftragter der Gemeinde bei der Vorbereitung oder Durchführung einer Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahme, insbesondere als Sanierungsträger oder als Entwicklungsträger sowie als Betreuer von Eigentümern bei der Durchführung von Sanierungsmaßnahmen im Sinne des § 90 des Städtebauförderungsgesetzes vom 27. Juli 1971 (Bundesgesetzbl. I S. 1125).

Bei den in der Vorschrift genannten Aufgaben handelt es sich im wesentlichen um die von den zuständigen Landesbehörden genehmigten Satzungsaufgaben. Schon nach dem geltenden Körperschaftsteuerrecht wird die Erfüllung dieser Aufgaben von den Finanzverwaltungsbehörden allgemein nicht als Tätigkeit im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs angesehen. Die Neufassung der Vorschrift stellt somit die Fortsetzung der bisherigen Verwaltungspraxis sicher.

Absatz 1 Nr. 13

Die Vorschrift entspricht der Regelung in § 8 Ziff. 4 KStDV 1968. Sie stellt klar, daß die von den obersten Landesbehörden zur Ausgabe von Heimstätten zugelassenen gemeinnützigen Unternehmen im Sinne des Reichsheimstättengesetzes befreit sind, soweit sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, der über die Begründung und Vergrößerung von Heimstätten hinausgeht. Der Umfang der Befreiung entspricht der in § 34 des Reichsheimstättengesetzes getroffenen Regelung.

Absatz 1 Nr. 14

Nach geltendem Recht (§ 31 KStDV 1968) sind Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften persönlich von der Körperschaftsteuer befreit, wenn ihr Geschäftsbetrieb sich auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände oder auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse beschränkt. Die Bundesregierung hält es aus agrarpolitischen Gründen für geboten, diese Befreiung auszudehnen. Die Vorschrift erweitert zunächst den Kreis der befreiten Körperschaften auf Vereine. Darüber hinaus werden nach der Neuregelung auch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine von der Körperschaftsteuer befreit, die ausschließlich oder neben der schon nach geltendem Recht begünstigten Tätigkeit Dienst- oder Werkleistungen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse oder die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Mitgliedsbetriebe zum Gegenstand haben. Die Befreiung erstreckt sich nicht auf die Rechts- und Steuerberatung.

Das geltende Recht schließt die Befreiung bei einer Beteiligung der Genossenschaft an einem steuerpflichtigen Unternehmen aus, sofern es sich nicht nur um eine geringfügige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder an einer Genossenschaft handelt. Durch die Sätze 2 bis 4 der Vorschrift wird diese Regelung nach Anpassung an den erweiterten Kreis der befreiten Zusammenschlüsse in den Entwurf übernommen. Die Abweichungen gegenüber den entsprechenden Vorschriften in Artikel I § 3 Nr. 7 und Artikel 5 Nr. 2 Buchstabe e des Entwurfs eines Zweiten Steuerreformgesetzes (Drucksache 7/78) beruhen darauf, daß sich die neue Fassung stärker an das Zivilrecht anlehnt. Sie spricht daher in bezug auf Vereine nicht von Beteiligungen oder Kapitalguthaben, sondern von Mitgliedschaftsrechten.

Absatz 2

Absatz 2 bezeichnet die Sachverhalte, auf die die Befreiungen des Absatzes 1 nicht anzuwenden sind. Nach Nummer 1 erstreckt sich die Steuerbefreiung nicht auf inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen. Die Vorschrift entspricht § 4 Abs. 2 KStG 1968. Der in dieser Vorschrift enthaltene Klammerhinweis auf § 2 Abs. 1 Ziff. 2 KStG 1968 wurde nicht übernommen. Dadurch soll zum Ausdruck gelangen, daß Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland künftig auch bei einer Befreiung nach § 5 Abs. 1 unbeschränkt steuerpflichtig sind.

Nummer 2 bestimmt, daß die Körperschaftsteuererhöhung bei Gewinnausschüttungen nach § 30 Abs. 1 und § 46 von der Befreiung ausgenommen ist. Gewinnausschüttungen einer befreiten Körperschaft unterliegen danach ebenso einer Körperschaftsteuerbelastung in Höhe von 36 v. H. wie die Ausschüttungen steuerpflichtiger Körperschaften. Eine Ausnahme gilt nur für Ausschüttungen an befreite Anteilseigner (vgl. § 43 Nr. 2 und die Begründung hierzu). Durch die Versagung der Steuerbefreiung wird sichergestellt, daß Gewinnausschüttungen, die bei den Anteilseignern nach § 124 E-ESTG zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigen, beim ausschüttenden Unternehmen tatsächlich mit Körperschaftsteuer belastet worden sind. Die Regelung ist notwendig, weil die Anrechnung von Körperschaftsteuer beim Anteilseigner aus Gründen der Praktikabilität ohne Rücksicht darauf vorgenommen werden soll, ob die ausschüttende Körperschaft oder Personenvereinigung unter eine Befreiungsvorschrift fällt oder nicht (vgl. auch die Begründung zum Ersten Kapitel des Vierten Teils).

Nummer 3 schließt die Anwendung der Befreiungen auf unbeschränkt Steuerpflichtige aus. Die Vorschrift wurde, lediglich redaktionell verändert, aus § 4 Abs. 3 KStG 1968 übernommen.

Zu § 6 — Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

Die Vorschrift bestimmt, in welchem Umfang die Steuerbefreiung einer Pensions-, Sterbe-, Kranken- oder Unterstützungskasse im Sinne des § 5 Abs. 1

Nr. 3 eingeschränkt wird, wenn das Vermögen der Kasse eine gewisse Höhe übersteigt. Die Fassung wurde sachlich unverändert aus § 9 Nr. 2 des Entwurfs eines Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung übernommen (vgl. Bundsrats-Drucksache 590/73).

ZWEITER TEIL

Einkommen

ERSTES KAPITEL

Allgemeine Vorschriften

Zu § 7 — Grundlage der Besteuerung

Die Vorschrift regelt die Bemessungsgrundlage sowie den Bemessungs- und Ermittlungszeitraum für die Körperschaftsteuer.

Absatz 1 bestimmt, daß sich die Körperschaftsteuer nach dem zu versteuernden Einkommen bemißt. Gegenüber dem geltenden Recht, das in § 5 KStG 1968 das Einkommen ohne weiteren Zusatz als Bemessungsgrundlage bezeichnet, bringt die Neufassung zum Ausdruck, daß das Einkommen in besonderen Fällen vor Anwendung des Steuersatzes noch eine Korrektur erfährt. Die Vorschrift folgt damit der Terminologie des Entwurfs des Einkommensteuergesetzes (vgl. § 4 Abs. 4 E-ESTG).

Absatz 2 definiert den Begriff des zu versteuernden Einkommens. Hierunter ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1, erhöht oder vermindert nach Maßgabe der §§ 13 bis 17, 27 und 28 zu verstehen.

Der Hinweis auf die §§ 13 bis 17 bedeutet keine materielle Änderung gegenüber dem geltenden Recht. Diese Vorschriften, die aus § 7 a KStG 1968 entwickelt worden sind, regeln die Voraussetzungen und die Wirkungen der Organshaft. Sie bestimmen, daß das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen ist und daß die Organgesellschaft etwaige Ausgleichszahlungen und die darauf entfallende Körperschaftsteuer zu versteuern hat. Zu versteuerndes Einkommen ist somit beim Organträger der Betrag, der sich unter Berücksichtigung des ihm zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft ergibt. Bei der Organgesellschaft ist das zu versteuernde Einkommen unabhängig von der Höhe des dem Organträger zur Besteuerung zugerechneten Betrags auf der Grundlage etwaiger Ausgleichszahlungen und der darauf lastenden Körperschaftsteuer zu berechnen.

Eine materielle Änderung des geltenden Rechts bedeuten die §§ 27 und 28. Beide Vorschriften sehen unter bestimmten Voraussetzungen die Gewährung von Freibeträgen vor, und zwar § 27 für kleinere Körperschaften, die keine Gewinne ausschütten, und § 28 für bestimmte, nicht steuerbefreite land- und forstwirtschaftliche Kooperationen. Zur Feststellung des zu versteuernden Einkommens müssen diese Freibeträge vom Einkommen abgezogen werden.

Absatz 3 entspricht § 4 Abs. 6 E-EStG. Die Vorschrift bringt in Satz 1 zum Ausdruck, daß es sich bei der Körperschaftsteuer um eine Jahressteuer handelt. Dementsprechend wird in Satz 2 die Regel aufgestellt, daß die Grundlagen für die Festsetzung der Körperschaftsteuer jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln sind. Satz 3 enthält eine Ausnahme von dieser Regel für die Fälle, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs besteht. In diesen Fällen tritt der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht an die Stelle des Kalenderjahrs.

Absatz 4 regelt den Ermittlungszeitraum für diejenigen Steuerpflichtigen, die Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen haben. Diese Steuerpflichtigen haben den Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßige Abschlüsse machen. Die Vorschrift entspricht dem § 5 Abs. 2 KStG 1968. Sie wurde lediglich redaktionell an § 9 Abs. 2 Nr. 1 E-EStG angepaßt.

Absatz 5 entspricht, nur redaktionell verändert, § 16 a Ziff. 2 KStDV 1968. Die Vorschrift regelt die Fälle, in denen sich ein Dritter gegenüber dem Schuldner der Vermögensabgabe nach dem Lastenausgleichsgesetz verpflichtet hat, dessen Vierteljahresbeträge der Vermögensabgabe zu tragen. Die von dem Dritten geleisteten Vierteljahresbeträge unterliegen nach Maßgabe des § 211 LAG bei dem Abgabeschuldner der Körperschaftsteuer. Bei der Einkommensermittlung des Abgabeschuldners ist auch dann von den Leistungen im Kalenderjahr auszugehen, wenn der Abgabeschuldner den Gewinn für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ermittelt.

Zu § 8 — Ermittlung des Einkommens

Die Vorschrift faßt die allgemeinen Bestimmungen über die Ermittlung des Einkommens zusammen. Daneben enthält das Gesetz Sondervorschriften für die Organschaft (§§ 13 bis 18), für Versicherungsunternehmen (§§ 19 bis 24) und für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 25).

Absatz 1 umschreibt den Einkommensbegriff des Körperschaftsteuerrechts ebenso wie das geltende Recht. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich demgemäß nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und den ihnen vorgehenden speziellen Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes.

Im Entwurf eines Einkommensteuergesetzes wird das Einkommen in § 4 Abs. 3 definiert. Einkommen ist hiernach der um die Sonderausgaben (§ 68) und die außergewöhnlichen Belastungen (§ 74) verminderte Gesamtbetrag der Einkünfte. Der Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt sich aus der Summe der Einkünfte nach Abzug des Altersentlastungsbetrags (§ 64), des Ausgleichsbetrags (§ 65) und unter Berücksichtigung des Verlustvortrags (§ 66).

Gegenüber dem geltenden Recht sind insbesondere zwei Änderungen festzustellen. Die erste besteht darin, daß das Einkommen um Abzugsbeträge vermindert ist, die im geltenden Recht erst nach der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden. Die

zweite Änderung betrifft die Reihenfolge der Abzüge. Abweichend von der derzeitigen Regelung ist künftig der Verlustvortrag vor dem Abzug der Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Für die Einkommensermittlung der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen haben die Änderungen jedoch keine Bedeutung, weil einerseits Abzugsbeträge wie z. B. der Altersentlastungsbetrag oder außergewöhnliche Belastungen ihrem Wesen nach bei der Ermittlung des Einkommens dieser Steuerpflichtigen nicht zu berücksichtigen sind und andererseits Spenden, die nach dem Einkommensteuergesetz Sonderausgaben darstellen, bei Körperschaftsteuerpflichtigen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten weiterhin vor dem Verlustvortrag zu berücksichtigen sind (vgl. § 9 Abs. 2 und die Begründung hierzu).

§ 8 Abs. 2 bestimmt, daß bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs Bücher führen müssen, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbe zu behandeln sind. Die Vorschrift wurde inhaltlich unverändert aus § 16 KStDV 1968 übernommen. Die Frage, ob Vermögensvermehrungen zu Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes führen können, ist wie bisher nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zu entscheiden. Einnahmen und Ausgaben, die im Rahmen einer als Liebhaberei ausgeübten Tätigkeit anfallen, bleiben danach unberücksichtigt, weil sie keiner der im Einkommensteuergesetz bezeichneten Einkunftsarten zuzuordnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 4. März 1970 I R 123/68, BStBl. II S. 470). Ist dagegen die Zuordnung zu einer der Einkunftsarten zu bejahen, so gelten für die Ermittlung der Einkünfte die Vorschriften über die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbe.

Absatz 3 bringt zum Ausdruck, daß Gewinnausschüttungen jeder Art für die Einkommensermittlung keine Bedeutung haben. Das gilt auch für verdeckte Ausschüttungen. Die Vorschrift wurde, lediglich redaktionell verändert, aus § 6 Abs. 1 und aus § 7 KStG 1968 übernommen.

Absatz 4 steht im Zusammenhang mit § 55 Abs. 1 Nr. 3 E-EStG. Nach dieser Vorschrift gehören auch das verwendbare Eigenkapital und die darauf entfallende Tarifbelastung einer Kapitalgesellschaft, die nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes umgewandelt worden ist, zu den Einnahmen aus Kapitalnutzung. Durch diese Zuordnung wird in Verbindung mit § 124 E-EStG sichergestellt, daß die Belastung der Rücklagen einer Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer auf die individuelle Einkommensteuerbelastung herabgeschleust wird, wenn die Kapitalgesellschaft durch Übertragung ihres Vermögens auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person umgewandelt worden ist.

Ein solches Herabschleusen der Steuerbelastung ist bei der Umwandlung auf eine juristische Person nicht möglich, weil die umgewandelte Kapitalgesellschaft und der übernehmende Gesellschafter in diesem Falle demselben Steuersatz unterliegen. Die Zuordnung des verwendbaren Eigenkapitals der schwindenden Kapitalgesellschaft zu dem Gewinn der übernehmenden juristischen Person hätte im

Körperschaftsbereich nur zur Folge, daß die bisher unversteuerten oder mit einem ermäßigten Satz versteuerten Rücklagen bei der Unternehmerin sofort der vollen Steuerbelastung unterworfen werden müßten. Im Rahmen des Anrechnungsverfahrens ist eine nachträgliche Belastung solcher Rücklagen aber erst bei einer späteren Ausschüttung an die Gesellschafter der Unternehmerin geboten. Sie ist in § 30 vorgesehen. Die Besteuerung anlässlich des Umwandlungsvorgangs könnte wirtschaftlich sinnvolle Umwandlungen erschweren. Um das zu verhindern, bestimmt § 8 Abs. 4, daß das verwendbare Eigenkapital und die darauf entfallende Tarifbelastung einer umgewandelten Kapitalgesellschaft abweichend von § 55 Abs. 1 Nr. 3 E-EStG nicht zu den Einnahmen gehören, wenn das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übergegangen ist.

Absatz 5 verfolgt den Zweck, eine Mehrfachbesteuerung derjenigen Gewinne zu verhindern, die von steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeschüttet werden. Die Einbeziehung dieser Ausschüttungen in das Anrechnungsverfahren wäre verwaltungstechnisch zu aufwendig. Sie würde eine komplizierte Untergliederung des Eigenkapitals der Betriebe gewerblicher Art erforderlich machen, wenn eine zusätzliche steuerliche Belastung der Ausschüttungen bei den öffentlich-rechtlichen Trägern dieser Betriebe vermieden werden sollte. Um gleichwohl eine Mehrfachbelastung auszuschließen, bestimmt Absatz 5, daß Gewinne aus Anteilen an einem nicht steuerbefreiten Betrieb gewerblicher Art bei der Gewinnermittlung des Ausschüttungsempfängers außer Ansatz bleiben. Praktische Bedeutung hat die Vorschrift vor allem für bestimmte öffentlich-rechtliche Kreditanstalten, die an anderen Betrieben gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts beteiligt sind. Eine mittelbare Beteiligung wird der unmittelbaren Beteiligung gleichgestellt.

Absatz 6 übernimmt im Kern die in § 8 Abs. 1 KStG 1968 enthaltene Regelung. Danach bleiben bei Personenvereinigungen die aufgrund der Satzung erhobenen Mitgliederbeiträge für die Einkommensermittlung außer Ansatz. Abweichend vom geltenden Recht wird der Anwendungsbereich der Vorschrift auch auf beschränkt steuerpflichtige Personenvereinigungen ausgedehnt, da eine begrenzte Anwendung des Rechtsgedankens auf unbeschränkt Steuerpflichtige nicht gerechtfertigt erscheint. Nach der Neufassung bleiben aber wie bisher nur solche Beiträge außer Ansatz, die von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden. Die Formulierung entspricht dem § 20 Abs. 1 KStDV 1968. Damit wird zugleich klargestellt, daß die Vorschrift bei Versicherungsunternehmen nicht auf Leistungen der Mitglieder anzuwenden ist, die ein Entgelt für die Übernahme der Versicherung darstellen. Der Wortlaut des § 20 Abs. 2 KStDV 1968, der diesen Hinweis enthält, braucht daher nicht übernommen zu werden.

Nach Absatz 8 ist ein Abzug von Ausgaben nicht zulässig, wenn das Einkommen nur aus Einkünften

besteht, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist. Die Vorschrift wurde aus § 13 Satz 2 KStG 1968 übernommen. Die Übernahme des § 13 Satz 1 KStG 1968 in den Entwurf war entbehrlich, weil der in dieser Vorschrift enthaltene Gedanke in dem Entwurf eines Einkommensteuergesetzes zum Ausdruck gelangt ist (vgl. § 17 Nr. 8) und aufgrund des § 8 Abs. 1 des Entwurfs auch für Körperschaften gilt.

Von den Vorschriften des geltenden Rechts, die die Einkommensermittlung der Körperschaften betreffen, sind die §§ 15 und 16 KStG 1968 nicht übernommen worden.

§ 15 KStG 1968 regelt die Fälle der Verschmelzung und der Umwandlung. Es ist beabsichtigt, diese Sachverhalte zusammenfassend in einem geänderten Umwandlungssteuergesetz zu regeln. Die Änderung soll im Rahmen eines Einführungsgesetzes zum Dritten Steuerreformgesetz durchgeführt werden.

§ 16 KStG 1968 betrifft hauptsächlich die Verlegung der Geschäftsleitung bzw. des Sitzes einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft in das Ausland. Nach der Vorschrift sind die stillen Reserven der Kapitalgesellschaft aufzulösen und zu versteuern, wenn sie ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz oder eines von beiden in das Ausland verlegt und dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidet (§ 16 Abs. 1 KStG 1968). Das gleiche gilt, wenn die inländische Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft aufgelöst oder in das Ausland verlegt oder ihr Vermögen als Ganzes auf einen anderen übertragen wird (§ 16 Abs. 2 KStG 1968). Der Sinn der Regelung ist im wesentlichen, die zu Lasten des steuerlichen Gewinns gebildeten stillen Reserven im Inland der Besteuerung zu unterwerfen, bevor das Vermögen der inländischen Steuerhoheit entzogen wird.

Der Entwurf eines neuen Körperschaftsteuergesetzes enthält keine ausdrückliche Vorschrift mehr für diese Fälle. Soweit von der Sache her eine Besteuerung geboten ist, wird sie künftig durch neugefaßte Bestimmungen über die Entnahmen im Entwurf eines Einkommensteuergesetzes sichergestellt. Die in Betracht kommenden Bestimmungen gelten nach § 8 Abs. 1 E-KStG auch für die Einkommensermittlung der Körperschaften.

Überführt eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ein Wirtschaftsgut aus einem inländischen Betrieb in einen ausländischen Betrieb, der ihr gehört, so gilt diese Überführung als Entnahme (§ 15 Abs. 1 Satz 2 E-EStG). Die Entnahme ist mit dem Teilwert, mindestens aber mit dem Wert anzusetzen, der einem fremden Unternehmen unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen in Rechnung gestellt würde (vergleichbarer Verkaufswert, § 27 Abs. 1 Nr. 1 E-EStG). Eine sachgerechte Besteuerung der Fälle, in denen eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft eine inländische Betriebsstätte auflöst, ins Ausland verlegt oder ihr Vermögen an einen anderen überträgt, wird durch § 8 Abs. 1 E-EStG in Verbindung mit § 111 Abs. 1 E-EStG gewährleistet.

In materieller Hinsicht unterscheidet sich die neue, an die Stelle des § 16 KStG 1968 tretende Regelung vor allem dadurch vom geltenden Recht, daß sie nicht mehr ausschließlich für Kapitalgesellschaften gilt, sondern für alle der Körperschaftsteuer wie der Einkommensteuer unterliegenden Steuersubjekte. Des weiteren bildet die Verlegung der Geschäftsleitung und des Sitzes einer Kapitalgesellschaft in das Ausland keinen selbständigen Steuertatbestand mehr. Auch insoweit ergibt sich eine Gleichbehandlung mit den Einkommensteuerpflichtigen, deren Wohnsitzverlegung allein grundsätzlich keine Steuerpflicht auslöst. Eine Ausnahme besteht nur bei der Wohnsitzverlegung natürlicher Personen, die an einer inländischen Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt sind (vgl. § 6 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972, Bundesgesetzbl. I S. 1713).

Zu § 9 — Abziehbare Ausgaben

Das geltende Körperschaftsteuergesetz enthält Vorschriften, nach denen bestimmte Beträge bei der Ermittlung des Einkommens abziehbar oder nichtabziehbar sind. Dabei handelt es sich um Beträge, die entweder ihrer Natur nach nicht abgezogen werden dürfen oder nach den allgemeinen Vorschriften des Einkommensteuerrechts über den Abzug von Ausgaben nicht erfaßt werden oder entgegen der handelsrechtlichen Regelung steuerlich nicht zum Abzug zugelassen werden können. Die §§ 11 und 12 KStG 1968 bezeichnen diese Beträge als abzugsfähige bzw. nichtabzugsfähige Ausgaben.

Auch das künftige Körperschaftsteuergesetz kann auf entsprechende Vorschriften nicht verzichten. Der Entwurf spricht insoweit von abziehbaren bzw. nichtabziehbaren Ausgaben. Die Abweichung im Ausdruck bedeutet keine sachliche Änderung.

Die Vorschrift des § 9 entspricht im wesentlichen der des § 11 KStG 1968. Nicht in ihr enthalten ist die Regelung über die Abziehbarkeit von Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen (bisher § 11 Ziff. 2 KStG 1968). Hierfür sollen nunmehr die §§ 19 bis 24 gelten. Eine Regelung der Abziehbarkeit des Sanierungsgewinns (bisher § 11 Ziff. 4 KStG 1968) ist im neuen Körperschaftsteuergesetz entbehrlich, nachdem nunmehr diese Frage generell, also auch für das Körperschaftsteuerrecht geltend, in § 11 E-EStG geregelt werden soll.

Absatz 1 stimmt inhaltlich mit den Vorschriften des § 11 Ziff. 1 und 3 KStG 1968 überein. Die Bundesregierung tritt entgegen den kritischen Stimmen für die Beibehaltung dieser Vorschriften ein. Kritik an der derzeitigen Regelung über die Kosten der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen hat u. a. auch die Steuerreformkommission geübt. Sie hält eine unterschiedliche Behandlung solcher Kosten bei Pari- und Überpari-Emissionen, wie sie Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe a auch weiterhin vorsieht, für nicht gerechtfertigt (Tz. IV/235 des Gutachtens der Kommission). Nach ihrer Auffassung sollten die Ausgabekosten, der handelsrechtlichen Beurteilung folgend, auch bei einer Überpari-Emission in voller Höhe bei der Ermittlung des Einkommens abziehbar sein, zumal die

Kosten für die Ausgabe von Anleihen ebenfalls als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Auch der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung I R 88/71 vom 18. Juli 1973 die unbegrenzte Abziehbarkeit der Emissionskosten unter Hinweis darauf bejaht, daß die in § 11 KStG 1968 geforderte Verrechnung dieser Kosten mit dem Ausgabeaufgeld handelsrechtlich nach der Änderung des Aktiengesetzes nicht mehr zulässig ist (§ 150 Abs. 2 Nr. 2 AktG).

Die Bundesregierung vermag sich dieser Auffassung nicht anzuschließen. Was zunächst den Vergleich mit den Ausgabekosten für Anleihen angeht, so wird dabei übersehen, daß es sich bei der Ausgabe von Anleihen um einen Vorgang handelt, der sich in seiner zivilrechtlichen Beurteilung sowie in seiner wirtschaftlichen Bedeutung grundsätzlich von der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen unterscheidet. Es lassen sich daher aus der steuerlichen Behandlung der Ausgabekosten im Fall der Begebung von Anleihen auf die steuerliche Behandlung der Kosten im Fall der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen keine Schlußfolgerungen ziehen. Die Bundesregierung ist vielmehr der Ansicht, daß es gewichtige Gründe für die Nichtabziehbarkeit der gesamten Emissionskosten gibt.

Wie schon der Reichsfinanzhof in seinem Urteil I A 32/24 vom 12. November 1925 (RStBl. 1925 S. 66 = Sammlung Band 15 S. 200) ausgeführt hat, vollzieht sich der Vorgang der Emission im Bereich des Vermögens und nicht innerhalb der Einkommenssphäre. Daraus folgt, daß die Emissionskosten steuerlich nicht als durch den Betrieb veranlaßt angesehen werden können. Dementsprechend dürfen sich nach den allgemeinen einkommensteuerlichen Grundsätzen weder die mit der Emission zusammenhängenden Einlagen der Gesellschafter noch die entsprechenden Aufwendungen der Gesellschaft für die Ausgabe der Anteile auf den Gewinn der Kapitalgesellschaft auswirken. Der Bundesfinanzhof hat bisher stets daran festgehalten, daß Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind, wenn sie mit Vermögensmehrungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die nicht der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterliegen (vgl. z. B. das Urteil I 179/62 U vom 19. Februar 1964, BStBl. III S. 277). Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den Ausgabekosten und den Einlagen der Gesellschafter ist bisher nicht bezweifelt worden. An ihm hat sich auch dadurch nichts geändert, daß nach § 150 Abs. 2 Nr. 2 AktG 1965 die Ausgabekosten entgegen der früheren aktienrechtlichen Regelung nicht mit dem Ausgabeaufgeld verrechnet werden dürfen. Die Vorschriften des § 11 Nr. 1 KStG 1968 stellen somit, soweit sie den Abzug von Emissionskosten gestatten, eine vom Grundsatz her nicht gerechtfertigte und seit ihrer Einführung im Jahre 1925 kritisierte Ausnahmeregelung dar. Wenn die Bundesregierung gleichwohl für die Beibehaltung dieser Vorschriften eintritt, so geschieht dies nur, weil sie den Zeitpunkt für eine Änderung des geltenden Rechts im Hinblick auf die Einführung des Anrechnungsverfahrens und die damit beabsichtigte stärkere Begünstigung der Ausgabe von Aktien für ungeeignet hält.

Sie hält es jedoch andererseits für unzumutbar, aus diesem Grund die Kosten der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen über den bisherigen Umfang hinaus zum Abzug zuzulassen.

Um die Fortgeltung der bisherigen steuerrechtlichen Regelung trotz des entgegenstehenden BFH-Urteils vom 18. Juli 1973 sicherzustellen, erhält § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a eine neue Fassung. Hiernach ist der Abzug der Emissionskosten jeweils nur insoweit zulässig, als die Kosten das Ausgabeaufgeld übersteigen.

Absatz 2 entspricht inhaltlich im wesentlichen der Vorschrift des § 11 Ziff. 3 KStG 1968 über die Abziehbarkeit von Spenden bei Körperschaften. Die Neufassung der Vorschrift ist vornehmlich redaktioneller Art. Die Abziehbarkeit von Spenden ist im einzelnen im Einkommensteuergesetz geregelt (§§ 69 bis 73 E-ESTG). Die Bundesregierung hält es für ausreichend, wenn im Körperschaftsteuergesetz auf diese Vorschriften des Einkommensteuergesetzes Bezug genommen wird. Allerdings müssen dabei wie bisher die systematischen Eigengesetzlichkeiten des Körperschaftsteuerrechts beachtet werden. Hieraus ergeben sich wie bisher schon gewisse Abweichungen gegenüber der Einkommensteuer. So kommt den Spenden bei Körperschaften Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostencharakter zu. Um alle Zweifel darüber auszuschließen, soll das im Absatz 2 Satz 1 ausdrücklich gesagt werden. Diese Regelung hat in der Vorschrift des § 211 Abs. 1 Nr. 1 LAG betreffend die Abziehbarkeit des abziehbaren Teils der Vermögensabgabe ihr Vorbild.

Für die Körperschaftsteuer war der Höchstbetrag für den Spendenabzug bisher schon u. a. nach dem Einkommen zu bemessen. Dabei muß es aus systematischen Gründen im Hinblick auf die Vorschriften des § 9 Abs. 1 und § 10 des Entwurfs auch verbleiben. Das Einkommen — wie bisher korrigiert um den Abzug der abziehbaren Spenden und eines etwaigen Verlustvortrags — ersetzt die in § 69 Abs. 1 E-ESTG vorgeschriebene Bemessungsgrundlage „Summe der Einkünfte“. Absatz 2 Satz 4 in Verbindung mit § 8 Abs. 7 des Entwurfs entspricht wörtlich dem § 16 a KStDV 1968. Danach kommt es bei abweichendem Wirtschaftsjahr nicht auf die im Wirtschaftsjahr gezahlten Spenden an, sondern auf die im Kalenderjahr gezahlten Spenden.

Soweit materielle Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtslage zum Spendenabzug eintreten, vgl. die Vorschriften der §§ 69 bis 73 E-ESTG und die hierzu gegebene Begründung.

Zu § 10 — Nichtabziehbare Ausgaben

Die Vorschrift entspricht im wesentlichen dem § 12 Ziff. 1 KStG 1968; sie ist geringfügig geändert worden. Statt des Wortes „Stiftung“ wird in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des § 59 E-AO das Wort „Stiftungsgeschäft“ gebraucht. Der zweite Satz „§ 9 Abs. 2 bleibt unberührt“ beseitigt eine Benachteiligung solcher Körperschaften und Stiftungen, denen vom Gründer oder Stifter durch die Satzung der Auftrag erteilt wurde, sich auch der Förderung

bestimmter gemeinnütziger Zwecke anzunehmen. Nach Auffassung der Bundesregierung verlangt der Gleichbehandlungsgrundsatz diese Klarstellung für derartige Zweckbetriebe. Sie sollen daher den Spendenabzug wie andere Körperschaften vornehmen können, ohne insoweit an das Abzugsverbot des Satzes 1 gebunden zu sein.

Die Regelung des § 12 Ziff. 2 KStG 1968, wonach die Steuern vom Einkommen und die Vermögensteuer sowie die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch nicht abgezogen werden dürfen, ist im neuen Körperschaftsteuergesetz entbehrlich. Diese Rechtsfolge ergibt sich bereits aus § 8 Abs. 1 des Entwurfs in Verbindung mit § 16 Abs. 2 Nr. 3 und § 48 Abs. 1 Satz 2 E-ESTG (vgl. auch die Begründung zu den bezeichneten einkommensteuerrechtlichen Vorschriften).

Die Vorschrift des § 12 Nr. 3 KStG 1968 über die Nichtabziehbarkeit von Aufsichtsratsvergütungen soll ebenfalls entfallen. Die Vergütungen sollen künftig als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Nach Auffassung der Bundesregierung läßt sich das bisherige Abzugsverbot im Anrechnungsverfahren unter dem Gesichtspunkt der Beseitigung der Doppelbelastung nicht mehr aufrechterhalten. Der Abzug der Vergütungen bei der Körperschaft erscheint als die einfachste und praktikabelste Lösung. Die Besteuerung der Vergütungen bei dem Empfänger bleibt unberührt.

Zu § 11 — Auflösung und Abwicklung (Liquidation)

Die Vorschrift übernimmt im wesentlichen die in § 14 KStG 1968 enthaltene Regelung in den Entwurf. Sie wurde unter weitgehender Anpassung an die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis neu gefaßt und dabei straffer gegliedert.

Absatz 1 bestimmt wie bisher, daß in den Fällen der Auflösung und Abwicklung (Liquidation) der im Abwicklungszeitraum erzielte Gewinn zu besteuern ist. Der bisher auf Kapitalgesellschaften begrenzte Anwendungsbereich der Vorschrift wurde auf Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit erweitert. Beide Gruppen von Körperschaften sind für den Fall der Verschmelzung, die zur Auflösung der übertragenden Körperschaft führt, bereits in der Vergangenheit von der Rechtsprechung den Kapitalgesellschaften gleichgestellt worden (vgl. BFH-Urteile I 155/594 und I 182/60 U vom 25. Mai 1962, BStBl. III S. 351 und 354). Im Interesse einer einheitlichen Rechtsgestaltung hält die Bundesregierung eine solche Gleichstellung auch für die Fälle der Auflösung mit nachfolgender Liquidation für geboten. Im übrigen wurde § 14 KStG schon früher bei der Auflösung von Genossenschaften nach § 80 Abs. 4 DMBG angewendet (vgl. Abschnitt 65 a DMBergR vom 28. Mai 1951, Bundesanzeiger vom 29. Mai 1951). Für die in der neuen Vorschrift nicht genannten übrigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gilt in den Fällen der Auflösung weiterhin das Einkommensteuerrecht, wonach insbesondere der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs besteuert wird (§ 8 Abs. 1 des Entwurfs und § 39 E-ESTG).

Außerdem wird durch die Neufassung klargestellt, daß die Vorschrift nur auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften anzuwenden ist. Diese Begrenzung entspricht dem geltenden Recht, ergibt sich aber nicht aus dem Wortlaut des § 14, sondern aus § 16 Abs. 2 KStG 1968, der sicherstellt, daß stille Reserven, die in der inländischen Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft enthalten sind, besteuert werden können. Künftig soll sich für diese Fälle die Behandlung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften nach § 8 des Entwurfs in Verbindung mit § 111 E-EStG richten.

Die Neufassung bringt auch zum Ausdruck, daß die Vorschrift nicht allein bei Vorliegen eines Auflösungsbeschlusses anzuwenden ist, sondern auch in anderen Fällen der Auflösung (z. B. durch Zeitablauf oder durch eine Verfügung des Registergerichts). Damit wird für die bisherige Verwaltungspraxis, die auf den Entscheidungsgründen des RFH-Urteils I 44/40 vom 5. März 1940, RStBl. S. 715, beruht, eine einwandfreie Rechtsgrundlage geschaffen.

Absatz 2 bestimmt entsprechend dem geltenden Recht, aber unter Verzicht auf Begriffsdefinitionen, daß der im Abwicklungszeitraum erzielte Gewinn durch Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens zu ermitteln ist.

Absatz 3 definiert den Begriff des Abwicklungs-Endvermögens. Vom geltenden Recht (§ 14 Abs. 2 und 3 KStG 1968) unterscheidet sich die Definition dadurch, daß die im Abwicklungszeitraum zugeflossenen steuerfreien Vermögensvermehrungen künftig nicht mehr zum Abwicklungs-Endvermögen gehören. Bisher waren die steuerfreien Vermögensvermehrungen im Abwicklungs-Endvermögen enthalten, mußten aber gesondert hiervon abgezogen werden. Materiell wird die Besteuerung durch die neue Fassung nicht beeinflusst.

Absatz 4 enthält die Definition des Abwicklungs-Anfangsvermögens. Der Begriffsinhalt entspricht dem geltenden Recht. Im Hinblick auf die Rechtsprechung und die bisherige Verwaltungspraxis wird klargestellt, daß in den Fällen, in denen für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine Veranlagung nicht durchgeführt worden ist (z. B. bei einem Verlust), als Abwicklungs-Anfangsvermögen das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das im Falle einer Veranlagung nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre.

Absatz 5 regelt den verhältnismäßig seltenen Fall, in dem am Schluß des vorangegangenen Veranlagungszeitraums kein Betriebsvermögen vorhanden war. Dieser Fall tritt ein, wenn eine neu errichtete Gesellschaft noch vor Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs wieder aufgelöst wird. Nach geltendem Recht tritt bei solchem Sachverhalt an die Stelle des Betriebsvermögens das eingezahlte Grund- oder Stammkapital oder — wenn haftendes Kapital nicht vorhanden ist (z. B. bei bergrechtlichen Gewerkschaften) — die Summe der Einlagen bzw. der Anschaffungs- oder Herstellungspreis im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Der bisherige Wortlaut

ist mißverständlich. Die Neufassung stellt zum besseren Verständnis klar, daß in diesen Fällen die Summe der Einlagen, die nach dem Schluß des letzten Veranlagungszeitraums geleistet worden sind, als Abwicklungs-Anfangsvermögen gilt. In welcher Form die Einlagen geleistet werden, ob als Grund- oder Stammkapital, als Aufgeld oder als verdeckte Einlagen, ob als Geld- oder Sacheinlagen, ist unerheblich.

Absatz 6 bestimmt — wie im geltenden Recht § 14 Abs. 5 KStG 1968 —, daß bei der Gewinnermittlung im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden sind.

Absatz 7 stellt klar, daß die Absätze 1 bis 6 sinngemäß anzuwenden sind, wenn eine Abwicklung deshalb unterbleibt, weil über das Vermögen der Kapitalgesellschaft, der Genossenschaft oder des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit das Konkursverfahren eröffnet worden ist. Die Regelung entspricht der Rechtsprechung (RFH I 44/40 vom 5. März 1940, RStBl. S. 715) und sichert insoweit den Fortbestand der derzeitigen Rechtslage.

Zu § 12 — Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung

Die Vorschrift ist neu. Sie regelt die Einkommensermittlung in den Fällen, in denen eine bisher steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse von der Körperschaftsteuer befreit wird und in denen eine bisher befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse steuerpflichtig wird. Die Regelung ist insbesondere notwendig, weil sich der Kreis der Steuerbefreiten mit dem Inkrafttreten des neuen Körperschaftsteuergesetzes verändert. Z. B. wird die Steuerbefreiung im Bereich des Kreditgewerbes eingeschränkt, für land- und forstwirtschaftliche Kooperationen wird sie erweitert. Ein Wechsel von der Steuerbefreiung zur Steuerpflicht oder umgekehrt kann aber nicht nur durch Gesetzesänderungen eintreten, sondern auch durch Umstände, die im Geschäftszweck und in der Tätigkeit der Körperschaft begründet liegen. Die Bundesregierung hält es deshalb für erforderlich, die gesetzliche Regelung nicht als Übergangsmaßnahme, sondern als Dauerlösung auszugestalten.

Soweit die Körperschaften zur Gewinnermittlung verpflichtet sind, weil sie Einkünfte aus Gewerbe oder aus Land- und Forstwirtschaft erzielen, gelten — wie sich aus Absatz 1 der Vorschrift ergibt — die Absätze 2 bis 5.

Absatz 2 bestimmt, daß Körperschaften, die bisher steuerpflichtig waren und künftig befreit werden, eine Schlußbilanz auf den Zeitpunkt aufzustellen haben, in dem die Steuerpflicht endet. In der Schlußbilanz sind alle Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit den Teilwerten anzusetzen. Das gilt auch, wenn sie in der Handelsbilanz mit anderen Werten angesetzt worden sind. Der Sinn der Vorschrift ist es, die während des Bestehens der Steuerpflicht gebildeten stillen Reserven aufzudecken und der Besteuerung zuzuführen, bevor die Körperschaft aus der Steuerpflicht ausscheidet. Der Vorschrift liegt der

gleiche Rechtsgedanke zugrunde, der auch in den Fällen der Auflösung einer Kapitalgesellschaft (vgl. § 11) oder der Entnahme von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb (vgl. § 27 E-EStG) zur Besteuerung der zu Lasten des Gewinns gebildeten Reserven führt.

Um Härten zu vermeiden und den Zweck der Steuerbefreiung nicht zu beeinträchtigen, sieht Satz 3 des Absatzes 2 eine Ausnahmeregelung für die Fälle vor, in denen die neu eintretende Steuerbefreiung auf § 5 Abs. 1 Nr. 9 beruht und die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ausschließlich und unmittelbar der Förderung wissenschaftlicher Zwecke oder der Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsausbildung dient. In diesen Fällen sind die Wirtschaftsgüter in der Schlußbilanz mit den Buchwerten anzusetzen. Die Ausnahmeregelung beschränkt sich auf denselben Kreis förderungswürdiger Einrichtungen, der in § 27 Abs. 2 Nr. 2 E-EStG genannt ist. Nach dieser Vorschrift kann ein steuerpflichtiger Unternehmer, der seinem Betrieb ein Wirtschaftsgut entnimmt, um es unentgeltlich einer der förderungswürdigen Einrichtungen zu übertragen, die Entnahme ebenfalls statt mit dem Teilwert mit dem Buchwert ansetzen.

Satz 4 des Absatzes 2 enthält eine Sondervorschrift für diejenigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihren Gewinn während des Bestehens der Steuerpflicht durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben ermittelt haben. Auch diese Körperschaften müssen eine Schlußbilanz aufstellen, wenn ihre Steuerpflicht endet. Es handelt sich hierbei um eine ähnliche Regelung, wie sie das Einkommensteuerrecht für den Fall der Aufgabe eines Gewerbebetriebs vorsieht (vgl. § 39 Abs. 3 E-EStG). Ebenso wie bei der Betriebsaufgabe sind auch beim Eintritt in die Steuerbefreiung Zu- und Abrechnungen vorzunehmen, die der Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Einnahmeüberschuß-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich erfordert. Der Hinweis auf § 23 Abs. 3 E-EStG soll sicherstellen, daß der im Wege der Einnahmeüberschuß-Rechnung ermittelte Gewinn durch diese Zu- und Abrechnungen berichtigt wird.

Absatz 3 regelt den umgekehrten Fall, in dem eine bisher steuerbefreite Körperschaft steuerpflichtig wird. Ermittelt die Körperschaft künftig ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, so hat sie auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht beginnt, eine Anfangsbilanz aufzustellen. In der Anfangsbilanz sind alle Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, mit denen sie im Falle einer Einlage nach § 27 Abs. 4 E-EStG anzusetzen wären. Auch hierbei handelt es sich im allgemeinen um die Teilwerte. In bestimmten Fällen bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Obergrenze für den Wertansatz. Auch für den Ansatz in der Anfangsbilanz ist es unerheblich, welche Werte in der Handelsbilanz ausgewiesen worden sind. Die Lösung entspricht dem in Absatz 2 zum Ausdruck gebrachten Grundgedanken. Eine ähnliche Regelung sieht im geltenden Recht § 32 KStDV 1968 für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vor, die ihre Steuerbefreiung verlieren. Der Anwendungsbereich der

neuen Vorschrift ist jedoch nicht auf Genossenschaften beschränkt; er erstreckt sich vielmehr auf alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

Absatz 3 Satz 3 enthält eine Sonderbestimmung für die Fälle, in denen eine zunächst steuerpflichtige Körperschaft steuerfrei geworden ist, später die Steuerfreiheit aber wieder verliert. Hat die Körperschaft beim Übergang zur Steuerfreiheit in der Schlußbilanz die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten angesetzt, so muß sie folgerichtig Wirtschaftsgüter, die bereits in der Schlußbilanz ausgewiesen waren, auch in der Anfangsbilanz mit den Buchwerten fortführen. Durch diese Regelung soll verhindert werden, daß sich Körperschaften durch verschiedenartige Bewertungsmethoden ungerechtfertigte Steuervorteile verschaffen. Wirtschaftsgüter, die nicht in der Schlußbilanz enthalten waren, sondern erst während des Bestehens der Steuerbefreiung angeschafft oder hergestellt worden sind, können dagegen in der Anfangsbilanz unabhängig von der Bewertung der übrigen Wirtschaftsgüter in der Schlußbilanz mit den Teilwerten oder — bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen — mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

Ermittelt eine steuerpflichtig gewordene Körperschaft ihren Gewinn zulässigerweise nicht durch Betriebsvermögensvergleich, sondern durch einen Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben, so braucht sie eine Anfangsbilanz nicht aufzustellen. Satz 4 des Absatzes 3 schreibt unter Hinweis auf die entsprechenden einkommensteuerrechtlichen Vorschriften (§ 24 Abs. 2 Nr. 2 und § 33 Abs. 6 E-EStG) vor, daß in diesen Fällen für die Bemessung der Abschreibungen — wie bei einer Betriebseröffnung — ebenfalls von den Werten auszugehen ist, die im Falle der Einlage maßgebend wären.

Absatz 4 regelt die Fälle, in denen die Steuerbefreiung nur teilweise beginnt oder erlischt. In diesen Fällen sollen die Vorschriften über die Gewinnermittlung nach den Absätzen 2 und 3 nur für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens gelten. Praktische Bedeutung hat die Regelung insbesondere bei der partiellen Steuerpflicht einer Pensions- oder Unterstützungskasse nach § 6 sowie bei der Gründung oder Aufgabe eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch eine im übrigen steuerfreie Körperschaft.

Absatz 5 bestimmt, daß auf die Gewinnermittlung im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden sind.

Soweit Wirtschaftsgüter einer Körperschaft nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, ist eine besondere Regelung für den Fall des Beginns oder des Erlöschens einer Steuerbefreiung grundsätzlich nicht erforderlich. Außerhalb des Betriebsvermögens bleiben nichtrealisierte Wertveränderungen des Vermögens bei der Einkommensermittlung regelmäßig außer Betracht. Eine Ausnahme ist für wesentliche Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft erforderlich. Die notwendige Regelung enthält Absatz 6 der Vorschrift. Hiernach ist bei einer Körperschaft, die künftig steuerfrei wird und die eine wesentliche Be-

teiligung an einer Kapitalgesellschaft außerhalb des Betriebsvermögens hält, § 40 E-EStG sinngemäß anzuwenden. Das bedeutet, daß mit dem Beginn der Steuerbefreiung die stillen Reserven in der Beteiligung so zu versteuern sind, als ob die Beteiligung veräußert worden wäre. An die Stelle des Veräußerungspreises tritt der gemeine Wert der Anteile in dem Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet. Die Regelung ist § 6 des Außensteuergesetzes nachgebildet worden, der für den Fall des Wohnsitzwechsels in das Ausland ebenfalls eine Besteuerung des Vermögenszuwachses vorsieht.

ZWEITES KAPITEL

Sondervorschriften für die Organschaft

Die §§ 13 bis 18 enthalten Sondervorschriften für die körperschaftsteuerliche Organschaft. Dieses Rechtsinstitut, das die steuerlichen Besonderheiten bei organschaftlich verbundenen Unternehmen im Einkommensbereich beinhaltet, ist erstmals im Jahre 1969 im Rahmen des Gesetzes zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 15. August 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 1182) durch Einfügung des § 7 a in das Körperschaftsteuergesetz kodifiziert worden, nachdem es zuvor jahrzehntelang auf Grund von Richterrecht praktiziert wurde.

In dem geltenden Körperschaftsteuersystem, das von dem Prinzip der Doppelbelastung der von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne beherrscht wird, kommt der körperschaftsteuerlichen Organschaft die Bedeutung einer Ausnahme von diesem Prinzip zu. Da das Einkommen der Organgesellschaft nach § 7 a KStG 1968 dem Organträger zuzurechnen ist, wird insoweit auf die Doppelbelastung des von der Organgesellschaft erwirtschafteten Gewinns verzichtet. Dies gilt insbesondere auch in den Fällen, in denen der Organträger der Einkommensteuer unterliegt. Damit wird im Bereich der Organschaft bereits nach geltendem Recht das Ziel erreicht, das durch die Einführung des Anrechnungsverfahrens für ausgeschüttete Gewinne allgemein verwirklicht werden soll. Insofern unterscheidet sich die Organschaftsregelung von dem Anrechnungsverfahren lediglich in der Methode.

Die Bedeutung des Instituts der körperschaftsteuerlichen Organschaft reicht jedoch über die Beseitigung der steuerlichen Doppelbelastung hinaus. Sie beinhaltet darüber hinaus den Verlustausgleich zwischen den an der Organschaft beteiligten Unternehmen, eine Folge, die dem Anrechnungsverfahren nicht wesensimmanent ist. Die Bundesregierung ist daher der Auffassung — und sie folgt darin der Ansicht der Steuerreformkommission (vgl. Tz. IV/229) —, daß die körperschaftsteuerliche Organschaft als Bestandteil unseres Konzernsteuerrechts auch nach der Einführung des Anrechnungsverfahrens unentbehrlich ist. Der Entwurf sieht deshalb vor, daß in den Fällen, in denen die bisher schon geforderte finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung besteht und ein wirksam abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag durchgeführt wird, der Einkom-

menzurechnung nach § 13 die Priorität vor dem Anrechnungsverfahren eingeräumt wird. Für den abgeführten Gewinn einer Organgesellschaft soll nicht die Minderung der Körperschaftsteuer nach § 30 und die Anrechnung der verbleibenden Körperschaftsteuer auf die Steuer des Organträgers erfolgen, sondern das Einkommen der Organgesellschaft soll auch künftig dem Organträger zugerechnet werden. Die Vorschriften des geltenden Rechts über die Organschaft können im wesentlichen übernommen werden. Einige Änderungen sind jedoch als Folge des Systemwechsels erforderlich. Das gilt insbesondere für das nationale Schachtelprivileg und die damit im Zusammenhang stehende Nachsteuer (§ 7 a Abs. 2 Ziff. 2 und Abs. 4 KStG 1968), sowie für die Regelung über die Ausgleichszahlungen (§ 7 a Abs. 3 KStG 1968, künftig § 15) und die neu einzufügende Regelung über den Steuerabzug bei dem Organträger (§ 18 des Entwurfs). Während bisher die Materie der körperschaftsteuerlichen Organschaft, abgesehen von der Regelung in § 4 Abs. 7 EStG 1971, in einem Paragraphen zusammengefaßt war, soll sie künftig der besseren Übersicht wegen in mehreren Vorschriften geregelt werden. Außerdem sollen einige offene Fragen, die sich seit dem Inkrafttreten des § 7 a KStG 1968 in der Praxis ergeben haben, im Gesetzgebungswege gelöst werden. Wegen der Einzelheiten vgl. die Begründung zu den §§ 14 und 15 des Entwurfs.

Zu § 13 — Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft

§ 13 des Entwurfs enthält die Grundvorschrift für die körperschaftsteuerliche Organschaft. Sie bestimmt die Voraussetzungen und die Wirkungen für den Fall, daß Organgesellschaft eine Aktiengesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien ist. Die Vorschrift entspricht bis auf die Einfügung im Satz 1 wörtlich dem Absatz 1 des § 7 a KStG 1968. Die Einfügung in Satz 1 „soweit sich aus § 15 nichts anderes ergibt“ soll gegenüber der bisherigen Fassung deutlicher machen, daß dem Organträger nicht in jedem Fall das gesamte Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen ist. Das Einkommen der Organgesellschaft ist nach den allgemeinen Vorschriften unter Berücksichtigung der besonderen Bestimmungen des § 14 des Entwurfs zu ermitteln. Inwieweit dieses Einkommen dem Organträger zuzurechnen ist, ergibt sich erst nach Anwendung des § 15 des Entwurfs d. h. nach Abzug eines Betrags in Höhe der geleisteten Ausgleichszahlungen zuzüglich der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer (vgl. § 30). Das gilt auch, wenn der Organträger die Verpflichtung zum Ausgleich erfüllt.

Die Versteuerung der an außenstehende Gesellschafter geleisteten Ausgleichszahlungen durch die Organgesellschaft, auch wenn der Organträger geleistet hat, war bisher schon in diesem Sinne geregelt (§ 7 a Abs. 3 KStG 1968). Damit sollte sichergestellt werden, daß die Ausgleichszahlungen in jedem Fall der steuerlichen Doppelbelastung unter Anwendung des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen

unterliegen. Die Regelung basiert auf der Fiktion, daß die Ausgleichszahlungen ausnahmslos von der Organgesellschaft geleistet werden. Geht man hiervon aus, so ist es konsequent, im Falle der Leistung durch den Organträger die gleichen Folgerungen für das ihm zuzurechnende Einkommen zu ziehen wie im Falle der eigenen Leistung durch die Organgesellschaft. Auch in diesem Fall vermindert sich daher das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft um den Betrag der Ausgleichszahlungen zuzüglich der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer.

Die Einfügung in Satz 1 in Verbindung mit § 14 des Entwurfs hat auch unter einem weiteren Aspekt Bedeutung. Hat die Organgesellschaft steuerfreie Einnahmen bezogen, so sind diese nach Auffassung der Finanzverwaltung zum geltenden Recht anteilmäßig dem dem Organträger zuzurechnenden Einkommen und dem von der Organgesellschaft selbst zu versteuernden Einkommen zuzuordnen. Das bedeutet praktisch, daß das zuzurechnende Einkommen sich um den Teil der steuerfreien Einnahmen erhöht, der auf das von der Organgesellschaft selbst zu versteuernde Einkommen entfällt. Dieses wiederum vermindert sich um den gleichen Betrag.

Die Aufteilung der steuerfreien Einnahmen ist eine zwangsläufige Folge der Einkommensaufspaltung, wie sie die Versteuerung der Ausgleichszahlungen bei der Organgesellschaft bedingt. Im Anrechnungsverfahren ist indes für eine derartige Aufteilung kein Raum. Durch seine Einfügung gewinnt die Vorschrift über die Versteuerung der Ausgleichszahlungen durch die Organgesellschaft gegenüber dem § 7 a Abs. 3 KStG 1968 eine ganz andere Bedeutung. Sie soll gewährleisten, daß den außenstehenden Gesellschaftern in jedem Fall, d. h. auch wenn der Organträger leistet, die auf den empfangenen Ausgleichszahlungen lastende Körperschaftsteuer ebenfalls angerechnet wird. Dabei kommt es allein darauf an, sicherzustellen, daß die Vorbelastung der Ausgleichszahlungen mit Körperschaftsteuer der Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 30 des Entwurfs entspricht. Dieses Ziel läßt sich am einfachsten dadurch erreichen, daß der Besteuerung der unveränderte Betrag der Ausgleichszahlungen zugrunde gelegt wird. Das soll durch die Einfügung in Satz 1 in Verbindung mit der neugefaßten Vorschrift über die Besteuerung der Ausgleichszahlungen durch die Organgesellschaft (§ 15 des Entwurfs) zum Ausdruck gebracht werden.

Zu § 14 — Besondere Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft

Diese Vorschrift entspricht dem § 7 a Abs. 2 KStG 1968. Ihre Bedeutung besteht darin, die Anwendung bestimmter Vorschriften, die sonst bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft zu beachten wären, auszuschließen.

§ 14 Nr. 1 betrifft den Verlustvortrag aus der vorvertraglichen Zeit. Bereits nach § 7 a Abs. 2 Ziff. 1 KStG 1968 darf ein Verlustabzug aus der Zeit vor Vertragsabschluß das Einkommen der Organgesellschaft, das sie während der Geltungsdauer des Ge-

winnabführungsvertrags bezieht, nicht mindern. Die Neufassung der entsprechenden Bestimmung im neuen Körperschaftsteuergesetz hat nur redaktionelle Bedeutung.

Nach § 7 a Abs. 2 Ziff. 2 KStG 1968 ist die Anwendung der Vorschrift über das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft (§ 9 KStG 1968) ausgeschlossen, wenn der Organträger nicht zu dem Kreis der durch § 9 KStG 1968 begünstigten Steuerpflichtigen gehört. Im Anrechnungsverfahren entfällt das Schachtelprivileg im nationalen Bereich. Deshalb wird die Vorschrift des § 7 a Abs. 2 Ziff. 2 KStG 1968 gegenstandslos. Erforderlich ist aber eine entsprechende Vorschrift, die das Schachtelprivileg ausschließt, das aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährt wird. Das geltende Recht regelt diesen Fall nicht ausdrücklich. Deshalb gibt es Meinungsverschiedenheiten darüber, ob der Rechtsgedanke des § 7 a Abs. 2 Ziff. 2 KStG 1968 auch für das zwischenstaatliche Schachtelprivileg gilt. Hierfür spricht, daß Vorschriften, die bei der Ermittlung des eigenen Einkommens des Organträgers nicht anwendbar sind, auch nicht eingreifen dürfen, wenn es um die Ermittlung des ihm zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft geht. Ist der Organträger z. B. eine natürliche Person, so steht ihm das Schachtelprivileg nicht zu. Deshalb darf es auch nicht auf dem Weg über die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft auf ihn durchschlagen. Dieser Gedanke muß auch bei der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen beachtet werden.

Um Zweifel auszuschließen, enthält § 14 Nr. 2 des Entwurfs eine entsprechende gesetzliche Auslegungsregel.

Zu § 15 — Ausgleichszahlungen

Auf die Bedeutung des § 15 ist bereits in der Einzelbegründung zu § 13 hingewiesen worden. § 15 soll gewährleisten, daß Ausgleichszahlungen, die an außenstehende Gesellschafter geleistet werden, wie Gewinnausschüttungen mit Körperschaftsteuer in Höhe der Ausschüttungsbelastung im Sinne des § 30 vorbelastet werden. Im Hinblick darauf, daß Organträger auch ein der Einkommensteuer unterliegender Steuerpflichtiger sein kann, erscheint es geboten, die auf die Ausgleichszahlungen entfallende Körperschaftsteuer einheitlich bei der Organgesellschaft zu erheben.

Die Besteuerung der Ausgleichszahlungen soll sich nach den allgemeinen Vorschriften vollziehen. Sie richtet sich daher nach den Vorschriften der §§ 26 und 30 ff. des Entwurfs. Bemessungsgrundlage für die von der Organgesellschaft zu entrichtende Körperschaftsteuer ist der Teil des Einkommens der Organgesellschaft, der sich aus dem Betrag der geleisteten Ausgleichszahlungen und der darauf entfallenden Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer zusammensetzt. Die Körperschaftsteuer beträgt in jedem Fall 36 v. H. dieses Einkommensteils, der dem Gewinn vor Abzug der Körperschaftsteuer im Sinne des § 30 E-KStG entspricht.

Daß die Körperschaftsteuer, die auf Ausgleichszahlungen entfällt, von der Organgesellschaft versteuert werden soll, steht im Gegensatz zum geltenden Recht. Aus § 7 a Abs. 3 KStG 1968 ergibt sich, daß diese Körperschaftsteuer zu dem Einkommensanteil der Organgesellschaft gehört, der dem Organträger zuzurechnen ist. Die Änderung wird durch das Anrechnungsverfahren erforderlich. Ohne sie wäre nicht gewährleistet, daß in jedem Falle die Ausschüttungsbelastung von 36 v. H. = $\frac{9}{16}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen (vgl. die Begründung zu § 30) hergestellt wird. Diese Belastung ist erforderlich, weil die Empfänger der Ausgleichszahlungen eine entsprechende Anrechnung von Körperschaftsteuer erhalten sollen. Die Ausschüttungsbelastung würde ohne die vorgesehene Fassung des § 15 insbesondere nicht hergestellt werden können, wenn der Organträger der Einkommensteuer unterliegt.

Zu § 16 — Andere Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft

Diese Vorschrift regelt die körperschaftsteuerliche Organschaft für den Fall, daß die Organgesellschaft eine GmbH, eine Kolonialgesellschaft oder eine bergrechtliche Gesellschaft ist. Sie entspricht abgesehen von den in Satz 1 enthaltenen Verweisungen wörtlich dem § 7 a Abs. 5 KStG 1968.

Zu § 17 — Ausländischer Organträger

Diese Vorschrift regelt die körperschaftsteuerliche Organschaft für den Fall, daß der Organträger ein ausländisches gewerbliches Unternehmen ist, das im Inland eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhält. Sie stimmt wörtlich mit der Vorschrift des § 7 a Abs. 6 KStG 1968 überein.

Zu § 18 — Steuerabzug beim Organträger

Die Vorschrift ist neu. § 7 a KStG 1968 enthält auch keine vergleichbare Regelung. Wenn bei der Organgesellschaft die Voraussetzungen für die Anwendung besonderer Tarifvorschriften erfüllt sind, die einen Abzug von der Körperschaftsteuer vorsehen, so stellt sich die Frage, bei wem diese besonderen Tarifvorschriften anzuwenden sind, bei der Organgesellschaft oder beim Organträger oder anteilig bei beiden. Als solche besonderen Tarifvorschriften sind insbesondere zu nennen:

§ 29 Abs. 1 des Entwurfs (= § 19 a Abs. 1 KStG 1968) — Anrechnung ausländischer Steuer,

§ 29 Abs. 3 bis 5 des Entwurfs (= § 19 a Abs. 2 bis 4 KStG 1968 i. d. F. des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 Bundesgesetzbl. I S. 1713) — indirekte Anrechnung ausländischer Steuern,

§ 14 Drittes Vermögensbildungsgesetz — Steuerermäßigung für den Arbeitgeber,

§ 16 Berlinförderungsgesetz — Steuerermäßigung für Darlehen für Finanzierung von betrieblichen Investitionen,

§ 17 Berlinförderungsgesetz — Steuerermäßigung für Darlehen zur Finanzierung von Baumaßnahmen,

§ 32 Kohlegesetz — Steuerermäßigung für Investitionen im Kohlebergbau.

Außer einer Regelung der Frage, wie in Organschaftsfällen diese besonderen Tarifvorschriften anzuwenden sind, fehlt im geltenden Recht eine ausdrückliche Vorschrift zur Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen in Organschaftsfällen. Die Verwaltungspraxis ist hinsichtlich der einzelnen in Betracht kommenden Vorschriften unterschiedlich.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß im Anrechnungsverfahren die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften beim Organträger allein zu sinnvollen Ergebnissen führt. Für die Anwendung beim Organträger ist die Überlegung ausschlaggebend, daß im Anrechnungsverfahren Steuerermäßigungen durch Abzug von der Steuer sich nur insoweit auswirken können, als die Besteuerung des thesaurierten Gewinns in Frage steht. Dagegen verlieren die bezeichneten besonderen Tarifvorschriften ihre praktische Bedeutung, soweit es um die Festsetzung der auf dem ausgeschütteten Gewinn lastenden Körperschaftsteuer geht, denn gemäß § 30 des Entwurfs muß die Körperschaftsteuer, die auf dem ausgeschütteten Gewinn lastet, stets 36 v. H. des Gewinns vor Abzug der Steuer betragen. § 30 enthält insofern einerseits eine Sperrvorschrift, die verhindert, daß die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften zu einer gegenüber der Ausschüttungsbelastung niedrigeren Steuerbelastung des ausgeschütteten Gewinns führt. Andererseits beinhaltet § 30 eine eigenständige, spezielle Steuerermäßigungsvorschrift, die den genannten besonderen Tarifvorschriften vorgeht. Sind aber die besonderen Tarifvorschriften bei der Festsetzung der auf dem ausgeschütteten Gewinn lastenden Körperschaftsteuer nicht anwendbar, so wäre ihre Anwendung auf die von der Organgesellschaft zu versteuernden Ausgleichszahlungen sinnwidrig, denn diese stehen den Gewinnausschüttungen steuerlich gleich, wie sich aus der Einzelbegründung zu § 15 ergibt.

Wenn auch nach Auffassung der Bundesregierung der Steuerabzug in den Grenzen der besonderen Tarifvorschriften grundsätzlich ausschließlich beim Organträger vorzunehmen ist, so bedeutet dies nicht, daß der Abzug von der Steuer sich in jedem Falle bei dem Organträger auswirken kann. Voraussetzung soll vielmehr sein, daß der Organträger selbst zu den durch die besonderen Tarifvorschriften begünstigten Personen gehört, d. h. daß für die Steuer, welcher der Organträger unterliegt (Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer), die gleichen oder entsprechenden Vorschriften gelten. Als Beispiel hierfür sind die Vorschriften über die indirekte Anrechnung nach § 29 Abs. 3 bis 5 des Entwurfs zu nennen, die nur für den Bereich der Körperschaftsteuer und hier wiederum nur unter bestimmten Voraussetzungen gelten. Unterliegt der Organträger der Einkommensteuer, so können die Vorschriften über die indirekte Anrechnung bei ihm keine Anwendung finden.

Ihre Anwendung ist dann überhaupt ausgeschlossen, weil sie auch bei der Organgesellschaft nicht in Betracht kommt.

Der größeren Klarheit wegen erscheint es als notwendig, die Frage der Anwendung der besonderen Tarifvorschriften für sämtliche Möglichkeiten der Organträgerschaft zu regeln, nämlich für den Fall, daß der Organträger

- unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist
(Absatz 1)
- unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist
(Absatz 2)
- eine Personengesellschaft ist
(Absatz 3) oder
- beschränkt steuerpflichtig ist
(Absatz 4).

Die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften beim Organträger ist davon abhängig, daß bei der Organgesellschaft die Voraussetzungen für die Anwendung dem Grunde nach erfüllt sind. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Organgesellschaft ohne Anwendung des § 13 des Entwurfs Körperschaftsteuer zu zahlen hätte. Im übrigen soll durch die Regelung des § 18 des Entwurfs die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften beim Organträger, soweit sie die Steuer für das von ihm selbst erzielte Einkommen betreffen, unberührt bleiben.

Nach Absatz 5 soll die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen, um die Erträge der Organgesellschaft gekürzt worden sind, stets auf die Steuer des Organträgers bzw. wenn er eine Personengesellschaft ist, anteilig auf die Steuer der Gesellschafter angerechnet werden.

DRITTES KAPITEL

Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen

Das den Bestimmungen über die Organschaft folgende dritte Kapitel enthält Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen. Diese Vorschriften regeln insbesondere die Bildung von versicherungstechnischen Rückstellungen sowie die Behandlung der Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen in der Steuerbilanz. Es handelt sich dem Wesen nach um Bestimmungen über die Gewinnermittlung, die die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes ergänzen. Soweit sich aus diesen Spezialbestimmungen nichts Abweichendes ergibt, gelten die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes auch für die Versicherungsunternehmen.

Gegenüber dem geltenden Recht wird der Umfang der Sondervorschriften nicht unerheblich erweitert. Dies hat seine Ursache aber nur zum Teil in einer materiellen Änderung früherer Gesetzesbestimmungen. Aus Gründen der Rechtssicherheit erachtet es die Bundesregierung für geboten, eine Reihe von Zweifelsfragen, deren Behandlung sich gegenwärtig

aus der KStDV 1968 oder aus Verwaltungsanweisungen ergibt, im Gesetz selbst zu regeln.

Die bisherige Sonderregelung für beschränkt steuerpflichtige Versicherungsunternehmen (§ 18 KStDV 1968) wird in den Entwurf nicht übernommen, weil hierfür eine sachliche Notwendigkeit nicht besteht. Die Behandlung dieser Unternehmen richtet sich künftig nach den allgemeinen Vorschriften für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige.

Zu § 19 — Versicherungstechnische Rückstellungen, Abschlußaufwendungen

Die Vorschrift enthält in Absatz 1 allgemeine Bestimmungen über die Bildung versicherungstechnischer Rückstellungen in der Steuerbilanz. Soweit diese Rückstellungen nicht bereits nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes anzusetzen sind, sollen sie in der Steuerbilanz insoweit gebildet werden, als sie für die Leistungen aus den am Bilanzstichtag laufenden Versicherungsverträgen erforderlich sind.

Der Wortlaut lehnt sich eng an die entsprechende Bestimmung im geltenden Körperschaftsteuergesetz (§ 11 Ziff. 2) an. Der Unterschied in der Formulierung besteht im wesentlichen darin, daß § 11 Ziff. 2 KStG 1968 lediglich bestimmt, in welchem Umfang die Zuführungen zu einer versicherungstechnischen Rückstellung bei der Einkommensermittlung abzugsfähig sind, während § 19 des Entwurfs den Ansatz dieser Rückstellung in der Bilanz selbst regelt.

Die Bestimmung wurde als Bilanzierungsvorschrift ausgestaltet, weil neben dieser allgemeinen Regelung Sondervorschriften für den Bilanzansatz bestimmter versicherungstechnischer Rückstellungen in das Gesetz aufgenommen werden sollen. Solche Sondervorschriften sind vorgesehen für

- den Beitragsübertrag (§ 20),
- die Schwankungsrückstellung (§ 21),
- die Rückstellung für Großrisiken (§ 22),
- die Alterungsrückstellung (§ 23) und
- die Rückstellung für Beitragsrückerstattung (§ 24).

Diese Bestimmungen gehen der Generalklausel des § 19 als *lex specialis* im Range vor. Die Generalklausel gilt hiernach unmittelbar nur für diejenigen versicherungstechnischen Rückstellungen, für die der Entwurf keine Sondervorschriften enthält. Soweit sich jedoch bei der Auslegung der Sondervorschriften Zweifel ergeben können, haben die allgemeinen Grundsätze der Generalklausel auch Bedeutung für die in den Sondervorschriften geregelten Rückstellungen.

Auf der anderen Seite greift die Generalklausel des § 19 Abs. 1 Satz 1 nur ein, soweit die versicherungstechnischen Rückstellungen nicht bereits nach den Bilanzierungsgrundsätzen des Einkommensteuerrechts anzusetzen sind. Nach diesen Grundsätzen sind in der Steuerbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auszuweisen (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 4 E-ESTG). Außerdem können Ver-

pflichtungen vorliegen, für die ein Rechnungsabgrenzungsposten (§ 13 Abs. 1 Nr. 5 b E-EStG) zu bilden ist. Die Möglichkeit, aufgrund der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften eine versicherungstechnische Rückstellung zu bilden, wird somit durch § 19 des Entwurfs nicht eingeschränkt.

Bei der Neuregelung der Gewinnermittlung im Entwurf des Einkommensteuergesetzes sind die Vorschriften über den Ausweis des Betriebsvermögens in der Steuerbilanz weitgehend an die entsprechenden Bestimmungen des Aktiengesetzes angelehnt worden (vgl. auch Teil A Nr. V 3 b der Begründung zu Artikel I). Das gilt auch für den Ansatz von Rückstellungen. Nach § 26 Abs. 4 E-EStG dürfen Rückstellungen entsprechend der Regelung in § 156 Abs. 4 AktG höchstens mit dem Betrag angesetzt werden, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Dieser Beurteilungsrahmen wird auch bei Anwendung der Generalklausel des § 19 Abs. 1 Satz 1 E-EStG nicht eingengt. Dies ergibt sich aus der Tatsache, daß die Generalklausel — soweit nicht Sondervorschriften bestehen — die Rückstellungsbildung über die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften hinaus erweitert. Für die Anwendung der Generalklausel kann daher kein engerer Beurteilungsrahmen gelten als für die allgemeinen Bestimmungen des Einkommensteuerrechts.

Es ist erwogen worden, den Wortlaut der Generalklausel an die Fassung des § 56 Abs. 3 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen (VAG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 6. Juni 1931 (Reichsgesetzbl. I S. 315, 750), zuletzt geändert durch Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 9. Oktober 1973 (Bundesgesetzbl. I S. 1451), anzupassen. Nach dieser Bestimmung dürfen versicherungstechnische Rückstellungen auch insoweit gebildet werden, wie dies nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um die dauernde Erfüllung der Verpflichtungen aus den Versicherungen sicherzustellen. Von dieser Anpassung ist jedoch trotz weitgehender inhaltlicher Übereinstimmung abgesehen worden, weil befürchtet wurde, daß der Gedanke der Vorsicht, der im Interesse der Versicherten bei der Bildung versicherungstechnischer Rückstellungen zu beachten ist, überbetont wird.

Der in Absatz 1 Satz 2 niedergelegte Rechtsgedanke entspricht dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung. Die Vorschrift bestimmt, daß der in der Handelsbilanz ausgewiesene Wertansatz einer versicherungstechnischen Rückstellung in der Steuerbilanz nicht überschritten werden darf. Der Ansatz in der Handelsbilanz bildet somit die oberste Grenze für die Rückstellung in der Steuerbilanz. Diese Grenze gilt nach der ausdrücklichen Bestimmung in Satz 2 auch für die Rückstellungen im Sinne der §§ 20 bis 24.

Nach Absatz 2 dürfen Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen in der Steuerbilanz nicht aktiviert werden. Die Vorschrift ent-

spricht dem Aktivierungsverbot für Abschlußaufwendungen im Handelsrecht (vgl. § 56 Abs. 2 VAG). Die Deckung von Abschlußkosten im Rahmen des Zillmer-Verfahrens stellt keine Aktivierung von Abschlußkosten dar. Die Zillmerung bleibt daher — ebenso wie im Handelsrecht — auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung weiterhin zulässig. Soweit entsprechend der geschäftsplanmäßigen Berechnung der Deckungsrückstellung Ansprüche gegen Versicherungsnehmer auf noch nicht fällige Beitragsteile bestehen, die zur Deckung von rechnungsmäßigen Abschlußkosten bestimmt sind, steht § 19 Abs. 2 der Aktivierung dieser Ansprüche nicht entgegen.

Zu § 20 — Beitragsübertrag

Der Beitragsübertrag ist dem Wesen nach ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten. Er dient dazu, einen Teil des vereinnahmten Versicherungsbeitrags auf das folgende Geschäftsjahr zu übertragen, wenn sich die durch den Beitrag abgegoltene Leistung des Versicherungsunternehmens über den Bilanzstichtag hinaus erstreckt.

Nach der früheren Praxis der Finanzverwaltung wurde der Beitragsübertrag in der Schaden- und Unfallversicherung grundsätzlich in der Höhe anerkannt, die sich ergab, wenn der Tarifbeitrag zuzüglich etwaiger Ratenzuschläge um die Abschluß- und Inkassokosten gekürzt und der verbleibende Betrag zeitanteilig abgegrenzt wurde. Die Kürzung erstreckte sich außer auf die sogenannten äußeren Kosten auch auf sonstige einmalige Kosten, die mit dem Erwerb, der Verlängerung und der Änderung von Versicherungsverträgen sowie mit dem Einzug der Prämien mittelbar zusammenhängen. In der Lebensversicherung erkannte die Finanzverwaltung im Prinzip den Betrag an, der sich bei zeitanteiliger Abgrenzung des um die nicht gezillmerten Abschlußkosten und die sonstigen einmaligen Kosten gekürzten Beitrags ergab. Mindestens konnten der zeitanteilige Sparanteil, der zeitanteilige Risikoanteil und der zur Deckung der laufenden Verwaltungskosten benötigte Teil des Versicherungsbeitrags passiv abgegrenzt werden.

Neuere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs über die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten (BFH vom 31. Mai 1967 I 208/63, BStBl. III S. 607 und vom 17. August 1967 IV 285/65, BStBl. 1968 II S. 80) sowie über die Behandlung von Schadenermittlungs- und Schadenbearbeitungskosten (BFH vom 19. Januar 1972 I 114/65, BStBl. II S. 392) haben es notwendig gemacht, für den Ausweis des Beitragsübertrags in der Steuerbilanz die in § 20 des Entwurfs vorgesehene neue gesetzliche Grundlage zu schaffen. Die Verwaltungsanweisungen sind auf der Grundlage der Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 2. Februar 1973 — IV B 5 — S 2750 — 7/73 — und vom 20. Februar 1973 — IV B 5 — S 2750 — 9/73 — bereits weitgehend angepaßt worden.

Der Aufbau des § 20 trägt dem Umstand Rechnung, daß das Versicherungsunternehmen, das den Versicherungsvertrag abgeschlossen hat, das Risiko nicht immer in vollem Umfang selbst trägt, sondern

sich in zahlreichen Fällen bei anderen Versicherern rückversichert. Es war deshalb erforderlich, auch den Beitragsübertrag bei Vorliegen einer Rückversicherung zu regeln. Absatz 1 enthält die allgemeinen Bestimmungen für die Bildung des Beitragsübertrags in den Fällen ohne Rückversicherung. Absatz 2 bestimmt die Höhe des Beitragsübertrags für das übernommene Rückversicherungsgeschäft (aktive Rückversicherung), während Absatz 3 vorschreibt, wie der Bilanzansatz für das beim Vorversicherer nach Abzug des abgegebenen Rückversicherungsgeschäfts (passive Rückversicherung) für eigene Rechnung verbleibende Wagnis zu berechnen ist.

Nach Absatz 1 ist als Beitragsübertrag in der Steuerbilanz der Betrag auszuweisen, der sich ergibt, wenn der Tarifbeitrag nach Abzug der gesamten einmaligen Aufwendungen zeitanteilig auf das Jahr des Beitragseingangs und das folgende Wirtschaftsjahr aufgeteilt wird. Einmalige Aufwendungen sind Aufwendungen, die beim Versicherungsunternehmen bezüglich des einzelnen Versicherungsvertrags und des den Bilanzstichtag einschließenden Zeitraums, für den der Beitrag vereinnahmt worden ist, einmalig anfallen. Dabei kommt es darauf an, daß die Aufwendungen, die als Betriebsausgabe das Jahresergebnis mindern müssen, für das Versicherungsunternehmen einmalig sind, nicht darauf, ob sie für eine einmalige oder für eine fortlaufende Tätigkeit geleistet werden. Zu den einmaligen Aufwendungen, die vom Tarifbeitrag abzuziehen sind, gehören nicht die Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen sowie für die Leistung, die für den Eintritt des Versicherungsfalles vereinbart worden ist. Daß Aufwendungen für die bei Eintritt des Versicherungsfalles vereinbarte Leistung (z. B. der Schadensersatz oder die Zahlung der Versicherungssumme) die Bemessungsgrundlage für den Beitragsübertrag nicht mindern dürfen, ergibt sich aus dem Wesen des Versicherungsvertrags und aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Das Kürzungsverbot für Abschlußaufwendungen folgt aus der Weiterentwicklung des in § 19 Abs. 2 niedergelegten Grundgedankens, nach dem Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen in der Steuerbilanz nicht aktiviert werden dürfen. Künftig ist auch eine mittelbare Aktivierung der nicht gezüllerten Abschlußkosten durch Kürzung des Beitragsübertrags nicht mehr zulässig. Als einmalige Aufwendungen, die den Tarifbeitrag mindern, verbleiben nach der Vorschrift insbesondere die Inkassokosten und die sonstigen einmaligen Kosten, die unmittelbar oder mittelbar mit der Bestandspflege und dem Prämieinzug zusammenhängen. Satz 2 enthält eine Sonderregelung für Lebensversicherungsunternehmen. Sind in der Lebensversicherung die bei zeitanteiliger Aufteilung auf das folgende Wirtschaftsjahr entfallenden Spar- und Risikoteile des Tarifbeitrags höher als der Betrag, der sich bei Anwendung des Satzes 1, also nach Kürzung um die einmaligen Kosten, ergeben würde, so ist als Beitragsübertrag der höhere Betrag auszuweisen. Satz 3 stellt klar, daß in den Fällen, in denen ein Tarifbeitrag nicht erhoben wird, der vereinbarte Beitrag zugrunde zu legen ist.

Gegenüber der früheren Verwaltungspraxis ergeben sich folgende wesentliche Abweichungen:

Der Ausgangswert für die Bildung des Beitragsübertrags ist allein der Tarifbeitrag. Etwaige Ratenzuschläge, die für die Entrichtung des Beitrags in Teilbeträgen erhoben werden, bleiben außer Betracht, weil das Versicherungswagnis ausschließlich durch den Tarifbeitrag abgedeckt wird und somit den Zuschlägen keine höhere Versicherungsleistung gegenübersteht. Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen sind nicht mehr vom Ausgangswert abzuziehen. Für Kosten, die für die Bearbeitung eingetretener Schadenfälle noch aufzuwenden sind, darf weder eine besondere Rückstellung gebildet werden noch dürfen sie in den Beitragsübertrag einbezogen werden. Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich hierbei um Verwaltungskosten, denen keine aus einem einzelnen Versicherungsvertrag herrührende schuldrechtliche Verpflichtung des Versicherers zugrunde liegt. Die Passivierung in der Steuerbilanz ist daher nicht zulässig (vgl. BFH vom 19. Januar 1972 I 114/65, BStBl. II S. 392). Nach den gleichen Grundsätzen dürfen in der Lebensversicherung künftig anfallende Verwaltungskosten bei der Berechnung des Beitragsübertrags nicht mehr gesondert berücksichtigt werden.

Nicht mit den Schadenbearbeitungskosten zu verwechseln sind die Schadenermittlungskosten, die für vor dem Bilanzstichtag eingetretene Versicherungsfälle noch anfallen. Für diese Kosten ist nach dem BFH-Urteil vom 19. Januar 1972 eine Rückstellung für ungewisse Schulden in Höhe der Einzelkosten und der Gemeinkosten der Schadenermittlung zulässig, weil das Versicherungsunternehmen aufgrund des Versicherungsvertrags gegenüber dem Versicherungsnehmer zur Schadenermittlung verpflichtet ist. Die Passivierung dieses Postens erfolgt jedoch nicht im Rahmen des Beitragsübertrags, sondern bei der Bilanzierung der Verpflichtung zur Schadenleistung.

Absatz 2 regelt den Beitragsübertrag in den Fällen der aktiven Rückversicherung. Für den Rückversicherer gelten die gleichen Grundsätze wie für den Vorversicherer. Die Vorschrift bestimmt, daß für das in Rückdeckung übernommene Versicherungsgeschäft Absatz 1 mit der Maßgabe anzuwenden ist, daß an die Stelle der Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen der Betrag tritt, der dem Anteil des Rückversicherers an diesen Aufwendungen des Vorversicherers entspricht. Dadurch wird sichergestellt, daß die Rückversicherungsprovision, die der Rückversicherer an den Vorversicherer zahlt und die beim Rückversicherer zu den einmaligen Aufwendungen rechnet, nicht in vollem Umfang seinen Beitragsübertrag mindert. Obwohl der Rückversicherer keine Abschlußkosten im engeren Sinne aufwendet, wird aufgrund der Vorschrift ein entsprechender Teilbetrag wie Abschlußaufwand behandelt. Dies hat zur Folge, daß insoweit eine Kürzung des Beitragsübertrags nicht eintritt.

Absatz 3 bestimmt, daß bei Abschluß eines Rückversicherungsvertrags der Vorversicherer den Unterschiedsbetrag der Wertansätze nach den Absätzen 1 und 2 als Beitragsübertrag anzusetzen hat. Diese

Regelung soll sicherstellen, daß der Vorversicherer und der Rückversicherer zusammen keinen höheren Beitragsübertrag passivieren dürfen, als ihn der Vorversicherer ausweisen könnte, wenn er den Versicherungsvertrag in vollem Umfang für eigene Rechnung durchführen würde.

Zu § 21 — Schwankungsrückstellung

Die Schwankungsrückstellung trägt den Besonderheiten in der Schaden- und Unfallversicherung Rechnung. Es liegt in der Natur dieser Versicherungszweige, daß der Schadenverlauf unstetig ist, während die Beiträge während der Vertragsdauer regelmäßig in gleichbleibender Höhe zu entrichten sind. Um den wegen des unstetigen Schadenverlaufs schwankenden Jahresbedarf auszugleichen und die dauernde Erfüllbarkeit der Versicherungsverpflichtungen sicherzustellen, ist die Bildung einer Schwankungsrückstellung notwendig.

Die Rechtsgrundlage für die steuerliche Anerkennung der Schwankungsrückstellung bilden zur Zeit § 11 Ziff. 2 KStG 1968 und § 24 KStDV 1968. Zuführungen zu dieser Rückstellung sind unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

1. Nach den Erfahrungen in dem betreffenden Versicherungszweig muß mit erheblichen Schwankungen des Jahresbedarfs zu rechnen sein.
2. Die Schwankungen des Jahresbedarfs dürfen nicht durch die Beiträge ausgeglichen sein.
3. Die Schwankungen müssen aus den am Bilanzstichtag bestehenden Versicherungsverträgen herühren und dürfen nicht durch Rückversicherungen gedeckt sein.
4. Die Schwankungsrückstellung darf — ebenso wie andere versicherungstechnische Rückstellungen — den Betrag nicht übersteigen, der zur Sicherstellung der Verpflichtungen aus den am Bilanzstichtag bestehenden Versicherungsverträgen erforderlich ist.

Im einzelnen ist die körperschaftsteuerrechtliche Behandlung der Schwankungsrückstellung in gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder geregelt (vgl. BStBl. 1966 II S. 135). Die steuerliche Regelung lehnt sich im Prinzip an die für die Handelsbilanz erlassene Anordnung des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungs- und Bausparwesen vom 21. Dezember 1965 (vgl. Bundesanzeiger Nr. 244 vom 29. Dezember 1965 und BStBl. 1966 II S. 136) und die hierzu ergangenen Ergänzungen an, mit dem wesentlichen Unterschied, daß die in der Handelsbilanz geforderten Mindestansätze steuerlich als Höchstwerte gelten.

Nach den Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden darf die Schwankungsrückstellung im Grundsatz höchstens 60 v. H. der Überschadenquote des Beobachtungszeitraumes, vervielfacht mit dem verdienten Beitrag des Wirtschaftsjahrs, betragen. Solange dieser Höchstbetrag nicht erreicht ist, sind der Schwankungsrückstellung jährlich 20 v. H. des Höchstbetrags, höchstens jedoch 75 v. H. des Unterschadens zuzuführen. In der Hagelversicherung liegen die Höchstbeträge über denjenigen in anderen

Versicherungszweigen. Je nach der Form der Unternehmen (Kapitalgesellschaften, öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten mit oder ohne gesetzlichen Annahmepflicht, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die nach dem Geschäftsplan Nachschüsse erheben können) gelten unterschiedliche Regelungen. Auch können in der Hagelversicherung ebenso wie in der Feuer-Industrie-Versicherung einschließlich der Betriebsunterbrechungsversicherung höhere Zuführungssätze in Betracht kommen. Der Beobachtungszeitraum umfaßt die letzten 15 Geschäftsjahre, in der Hagelversicherung bei bestimmten Versicherungsunternehmen die letzten 22 Geschäftsjahre vor dem Bilanzjahr. Sind die Voraussetzungen für die Bildung einer Schwankungsrückstellung weggefallen oder verringert sich ihr Höchstbetrag, so muß die Rückstellung, soweit sie nicht mehr gerechtfertigt ist, gewinnerhöhend aufgelöst werden. Ein im Bilanzjahr auftretender Überschaden ist aus dem Auflösungsbetrag zu decken.

Die Bundesregierung hält es für notwendig, den Ansatz der Schwankungsrückstellung in der Steuerbilanz neu zu regeln und die Regelung aus Gründen der Rechtssicherheit in das Gesetz aufzunehmen.

Den zutreffenden Bilanzansatz bildet — wie schon der Reichsfinanzhof hervorgehoben hat — der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnete Wert der Versicherungsverpflichtungen (vgl. RFH vom 13. März 1930 — III A 189/29 — RStBl. S. 396). Dementsprechend bestimmt Absatz 1 der neuen Vorschrift, daß die Schwankungsrückstellung in der Steuerbilanz mit dem Wert anzusetzen ist, der sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergibt. Die Grundsätze der Versicherungsmathematik erfordern die Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeitsregeln und der Zinswirkung. Sie sagen nichts über den anzuwendenden Zinssatz aus. Seine Höhe bestimmt sich nach den für die Bildung versicherungstechnischer Rückstellungen geltenden allgemeinen Grundsätzen (vgl. § 19 Abs. 1 und die Begründung hierzu).

Der versicherungsmathematisch berechnete Wert läßt sich jedoch nur feststellen, wenn genaue Maßzahlen vorliegen, mit deren Hilfe der Erwartungswert der über den Durchschnittsbetrag hinausgehenden Schaden- und Kostenbelastung berechnet werden kann. Solange solche allgemeingültigen statistischen Grundlagen nicht bestehen, müssen wie bisher Näherungswerte angesetzt werden. Wie diese Näherungswerte zu ermitteln sind, bestimmen die Absätze 2 und 3. Absatz 2 legt die absoluten Höchstbeträge fest, bis zu denen eine Schwankungsrückstellung ausgewiesen werden darf. Die Ansammlung der Höchstbeträge vollzieht sich über einen Zeitraum von mehreren Jahren. Die Grenzen für die jährlichen Zuführungen ergeben sich aus Absatz 3.

Die Höchstbeträge der Schwankungsrückstellung, die nur für den Selbstbehalt des selbstabgeschlossenen und des in Rückdeckung übernommenen Geschäfts anzusetzen ist, betragen nach Absatz 2

— in der Hagelversicherung	180 v. H.,
in den übrigen Zweigen der Elementarversicherung einschließlich der Feuerversicherung	120 v. H.

des Selbstbehaltsbeitrags, der in dem am Bilanzstichtag endenden und in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr im Durchschnitt jährlich verdient worden ist;

- in den übrigen Zweigen der Schaden- und Unfallversicherung 75 v. H.

der Summe der Überschäden im Beobachtungszeitraum, vervielfacht mit dem Verhältnis aus dem verdienten Beitrag des letzten Wirtschaftsjahrs und dem im Beobachtungszeitraum im Durchschnitt verdienten Jahresbeitrag. Der Beobachtungszeitraum umfaßt die letzten zehn Wirtschaftsjahre, die vor dem Bilanzstichtag geendet haben. Die Rückstellung darf für diese Versicherungszweige — wie nach geltendem Recht — nur gebildet werden, wenn erhebliche Schwankungen im Schadenverlauf auftreten.

Die neue Regelung unterscheidet zwischen den Versicherungszweigen der Elementarversicherung und den übrigen Zweigen der Schaden- und Unfallversicherung. Diese Unterscheidung wurde notwendig, weil sich der voraussichtliche Schadenverlauf in der Elementarversicherung nicht ohne weiteres aus den Verhältnissen der Vergangenheit ableiten läßt. Auch wenn das einzelne Unternehmen (z. B. wegen günstiger örtlicher Witterungsverhältnisse) in der Vergangenheit keine Überschäden zu verzeichnen hatte, kann nicht ausgeschlossen werden, daß unvorhersehbare Naturereignisse künftig zu solchen Schäden führen. Aus diesen Erwägungen soll der Höchstbetrag der Schwankungsrückstellung in der Elementarversicherung abweichend von der bisherigen Praxis nicht mehr nach dem Schadenverlauf in einem zurückliegenden Beobachtungszeitraum ausgerichtet werden, sondern nach der Höhe der durchschnittlichen Selbstbehaltsbeiträge.

In den übrigen Zweigen der Schaden- und Unfallversicherung kann zwar auf die Erfahrungen in einem Beobachtungszeitraum nicht verzichtet werden. Es war jedoch erforderlich, den Beobachtungszeitraum von bisher fünfzehn auf zehn Jahre zu verkürzen, weil das Versicherungsrisiko mit fortschreitender Entwicklung Strukturänderungen unterworfen ist und daher Vergleichswerte aus weiter zurückliegenden Wirtschaftsjahren an Aussagekraft verlieren.

Die neue Vorschrift vereinheitlicht die Berechnungsgrundlagen innerhalb des einzelnen Versicherungszweiges für alle Unternehmen ohne Rücksicht auf deren Organisationsform. Zugleich wird durch den Wegfall bzw. die Verkürzung des Beobachtungszeitraumes das Berechnungsverfahren vereinfacht.

Auch die Höhe der jährlichen Zuführungsraten wurde neu geregelt. Zur Zeit ist die Zuführung zur Schwankungsrückstellung nur in Wirtschaftsjahren zulässig, in denen ein Unterschaden eingetreten ist. Bei dieser Regelung kann die Begrenzung der Zuführung auf einen Teilbetrag des Unterschadens dazu führen, daß der versicherungstechnische Ausgleich nicht erreicht wird. Um diesen Ausgleich sicherzustellen und zugleich eine möglichst gleichmäßige Verteilung der Zuführungsbeträge zu gewährleisten, soll die Zuführung künftig in zwei Kom-

ponenten gegliedert werden. Lediglich eine der Komponenten bemißt sich nach einem Vomhundertsatz des Unterschadens und kann daher nur in Unterschadenjahren zugeführt werden. Die zweite Komponente ist unabhängig vom versicherungstechnischen Ergebnis. Sie richtet sich allein nach dem Höchstbetrag der Rückstellung und kommt daher auch in Wirtschaftsjahren in Betracht, in denen ein Überschaden auftritt. Nach Absatz 3 dürfen der Schwankungsrückstellung, solange der Höchstbetrag noch nicht erreicht ist, jährlich 5 v. H. des Höchstbetrags zuzüglich 50 v. H. des Unterschadens zugeführt werden, der in dem einzelnen Versicherungszweig im Wirtschaftsjahr eingetreten ist. Die Auswirkungen dieser Regelung zeigen die folgenden Beispiele:

Beispiel 1	DM	DM
Ansatz der Schwankungsrückstellung am Beginn des Wirtschaftsjahrs		100 000
Höchstbetrag der Rückstellung nach § 21 Abs. 2	1 000 000	
im Wirtschaftsjahr eingetretener Unterschaden	120 000	
Zuführungsbetrag:		
5 v. H. des Höchstbetrags	50 000	
50 v. H. des Unterschadens	60 000	110 000

Ansatz der Schwankungsrückstellung am Ende des Wirtschaftsjahrs	210 000

Beispiel 2	DM	DM
Ansatz der Schwankungsrückstellung am Beginn des Wirtschaftsjahrs		100 000
Höchstbetrag der Rückstellung nach § 21 Abs. 2	1 000 000	
im Wirtschaftsjahr eingetretener Unterschaden	2 000 000	
Zuführungsbetrag:		
5 v. H. des Höchstbetrags	50 000	
50 v. H. des Unterschadens	1 000 000	
	1 050 000	

Zuführung bis zum Erreichen des Höchstbetrags	900 000

Ansatz der Schwankungsrückstellung am Ende des Wirtschaftsjahrs	1 000 000

Die Absätze 4 bis 6 übernehmen im Grundsatz zur Zeit angewandte Verwaltungsregelungen in den Gesetzentwurf.

Absatz 4 bestimmt, daß die für einen Versicherungszweig gebildete Schwankungsrückstellung in der

Höhe aufzulösen ist, in der ein Überschaden auftritt. Der Überschaden wirkt sich danach nur insoweit gewinnmindernd aus, als er den Wert der Schwankungsrückstellung übersteigt.

Beispiel 3	DM	DM
Ansatz der Schwankungsrückstellung am Beginn des Wirtschaftsjahrs		100 000
Höchstbetrag der Rückstellung nach § 21 Abs. 2	1 000 000	
im Wirtschaftsjahr eingetretener Überschaden	120 000	
Auflösung der Rückstellung nach § 21 Abs. 4		— 100 000
verbleibender Betrag		0
Zuführungsbetrag: 5 v. H. des Höchstbetrags		50 000
Wert der Schwankungsrückstellung am End des Wirtschaftsjahrs		50 000

Absatz 5 stellt klar, daß bei der Ermittlung des Unterschadens oder eines Überschadens die Zuführung zur Schwankungsrückstellung sowie die Auflösung der Schwankungsrückstellung außer Betracht bleiben.

Absatz 6 schließt die Bildung einer Schwankungsrückstellung für die Kautionsversicherung aus, für die die Versicherungsunternehmen eine Delkredererückstellung auszuweisen haben. Die Kautionsversicherung ist ein Vertragsverhältnis, bei dem das Versicherungsunternehmen für den Versicherungsnehmer Kautionen (Bürgschaften) übernimmt und ihm seine Garantiekraft zur Verfügung stellt. In der Kautionsversicherung soll wie bisher eine Delkredererückstellung in der gleichen Höhe anerkannt werden, in der Kreditinstitute für Eventualforderungen aus Bürgschaftsverbindlichkeiten eine Sammelwertberichtigung zu bilden haben (vgl. hierzu auch § 25 E-ESiG und die Begründung hierzu).

Die Bundesregierung wird im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen, ob die Bildung einer Delkredererückstellung auch in anderen Bereichen der Kreditversicherung zugelassen werden kann oder ob in diesen Bereichen die Voraussetzungen für den Ansatz einer Schwankungsrückstellung vorliegen.

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit von geringer wirtschaftlicher Bedeutung sind nach den geltenden Anordnungen des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungswesen nicht verpflichtet, in der Handelsbilanz eine besondere Schwankungsrückstellung auszuweisen. Soweit sie hierauf verzichten, erfüllt die nach § 37 VAG zu bildende Verlustrücklage zugleich die Funktion der Schwankungsrückstellung. Auch mit steuerlicher Wirkung können Versicherungsvereine von geringerer wirtschaftlicher

Bedeutung zum Ausgleich des schwankenden Jahresbedarfs der Verlustrücklage Beträge zu Lasten des Gewinns zuführen. Die näheren Einzelheiten sind in gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder geregelt (vgl. BStBl. 1967 II S. 39). Von geringerer wirtschaftlicher Bedeutung sind Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, deren Brutto-Beitragseinnahmen derzeit im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre nicht mehr als 500 000 DM betragen. Nach Auffassung der Bundesregierung soll kleineren Versicherungsvereinen, die keine Schwankungsrückstellung bilden, auch künftig gestattet werden, der Verlustrücklage bestimmte Beträge zu Lasten des steuerlichen Gewinns zuzuführen. Das Nähere wird durch eine Rechtsverordnung der Bundesregierung geregelt werden. Die hierfür erforderliche Ermächtigung enthält § 54 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d.

Durch die Neuregelung können sich gewisse Verschiebungen des Rückstellungsvolumens zwischen den einzelnen Versicherungsunternehmen ergeben. Insgesamt betrachtet, sind jedoch haushaltsmäßige Veränderungen von einigem Gewicht nicht zu erwarten.

Zu § 22 — Rückstellung für Großrisiken

Im Versicherungsgeschäft beruhen die Kalkulation der Beiträge und das Angebot der Leistungen auf der Wirkung des Gesetzes der großen Zahl. Im allgemeinen reichen die Beiträge eines Geschäftsjahrs aus, um bei stetigem Schadenverlauf die Schäden und Kosten dieses Jahres zu decken. Bei Großrisiken ist der Ausgleich innerhalb eines Geschäftsjahrs jedoch nicht möglich, weil die Zahl der Risiken verhältnismäßig gering ist. Der notwendige versicherungstechnische Ausgleich läßt sich in solchen Fällen erst über einen längeren Zeitraum hinweg erreichen. Nach Auffassung der Bundesregierung erfordert dieser Sachverhalt die Bildung einer besonderen versicherungstechnischen Rückstellung. Die Bundesregierung greift damit einen Vorschlag der Steuerreformkommission auf (vgl. Tz. V/402 ff. des Gutachtens dieser Kommission). Die Anwendung des § 21 bleibt dadurch unberührt.

Das Problem hat erst größere praktische Bedeutung erlangt, als die im Deutschen Luftpool zusammengeschlossenen Versicherungsunternehmen Großraumflugzeuge unter Versicherungsschutz genommen haben. Das geltende Körperschaftsteuergesetz enthält für die Versicherung von Großrisiken noch keine ausdrückliche Regelung. Die Finanzminister der Länder hatten eine bis zum 31. Dezember 1972 befristete Verwaltungsanweisung erlassen, nach der die Versicherungsunternehmen im Falle der Versicherung von Großraumflugzeugen steuerwirksam einen besonderen Passivposten bilden durften (vgl. Erlaß des FinMin NW vom 28. September 1970, Der Betrieb 1970 S. 1952).

§ 22 des Entwurfs beschränkt den Ansatz einer Rückstellung für Großrisiken in der Steuerbilanz nicht auf die Versicherung von Großraumflugzeugen. Nach Absatz 1 der Vorschrift ist die Rückstellung in allen Fällen zulässig, in denen das Versicherungs-

unternehmen Versicherungsschutz für Großrisiken gewährt. Voraussetzung ist jedoch, daß innerhalb der Großrisiken eines Versicherungszweigs ein Ausgleich von Leistung und Gegenleistung im Wirtschaftsjahr noch nicht erreicht ist. Die Vorschrift enthält eine eigene Definition des Begriffs Großrisiko. Als Großrisiken werden Risiken bezeichnet, die nach der Art des zu versichernden Risikos bei dem Unternehmen nicht in bestehende Versicherungsgemeinschaften eingeordnet werden können und deren versicherter Selbstbehalt je Risiko das Zweifache des höchsten bisherigen Selbstbehalts je Risiko in vergleichbaren Versicherungszweigen übersteigt.

Die Höhe der Rückstellung wird in den Absätzen 2 und 3 geregelt.

Absatz 2 bestimmt als Bilanzansatz den Wert, der sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergibt. Wegen der Bedeutung der versicherungsmathematischen Grundsätze vgl. die Ausführungen in der Begründung zu § 21 Abs. 1.

Nach Absatz 3 ist ein Näherungswert anzusetzen, wenn für die Ermittlung des nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu berechnenden Wertes keine allgemein gültigen statistischen Grundlagen vorliegen. Ebenso wie der Näherungswert für die Schwankungsrückstellung (vgl. § 21) ist auch der Näherungswert für diese Rückstellung durch einen absoluten Höchstbetrag und durch bestimmte Zuführungsbeträge im Wirtschaftsjahr begrenzt. Der absolute Höchstbetrag ist die höchste, für ein einzelnes Großrisiko auf eigene Rechnung übernommene Versicherungssumme abzüglich der im Wirtschaftsjahr auf die Großrisiken des Versicherungszweigs insgesamt vereinnahmten Selbstbehaltsbeiträge. Solange dieser Höchstbetrag nicht erreicht ist, soll der Rückstellung jährlich der Unterschied zwischen 20 v. H. des Höchstbetrags und dem Schadenaufwand des Versicherungszweigs zugeführt werden. Wegen der Berechnung vgl. das unten angeführte Beispiel.

Absatz 4 enthält nähere Bestimmungen darüber, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe die Rückstellung für Großrisiken aufzulösen ist. Wird die Rückstellung mit dem versicherungsmathematisch berechneten Wert i. S. des Absatzes 2 angesetzt, so ist sie jährlich in Höhe des Schadenaufwandes für den Versicherungszweig aufzulösen. Bei Ansatz mit dem Näherungswert i. S. des Absatzes 3 muß die Rückstellung in Höhe des Schadenaufwandes für den Versicherungszweig aufgelöst werden, der 20 v. H. des Höchstbetrags übersteigt. Abgesehen von dieser Regelung ist die Rückstellung für Großrisiken in voller Höhe aufzulösen, wenn die in Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen für ihre Bildung weggefallen sind. Das ist der Fall, wenn innerhalb der Großrisiken eines Versicherungszweigs im Wirtschaftsjahr Leistung und Gegenleistung sich ausgleichen.

Die Einzelheiten der Berechnung des Näherungswerts nach Absatz 3 und der Auflösung nach Absatz 4 sind aus dem folgenden Beispiel ersichtlich:

Beispiel:

Es betragen:	Summe der Selbstbehaltsbeiträge für Großrisiken	Schadenaufwand des Versicherungszweiges
im Jahre (1)	100 000 DM	0 DM
im Jahre (2)	150 000 DM	50 000 DM
im Jahre (3)	250 000 DM	200 000 DM

Die höchste, für ein einzelnes Großrisiko auf eigene Rechnung übernommene Versicherungssumme beträgt in den Jahren (1) bis (3) 1 000 000 DM

Berechnung der Rückstellung im Jahre (1)

Höchste Versicherungssumme	1 000 000 DM	
— Selbstbehaltsbeiträge	100 000 DM	
Höchstbetrag	900 000 DM	
davon 20 v. H.	180 000 DM	
— Schadenaufwand	0 DM	
Zuführung zur Rückstellung		180 000 DM
Bilanzansatz am Ende des Jahres (1)		180 000 DM

Berechnung der Rückstellung im Jahre (2)

Höchste Versicherungssumme	1 000 000 DM	
— Selbstbehaltsbeiträge	150 000 DM	
Höchstbetrag	850 000 DM	
davon 20 v. H.	170 000 DM	
— Schadenaufwand	50 000 DM	
Zuführung zur Rückstellung		120 000 DM
Bilanzansatz am Ende des Jahres (2)		300 000 DM

Berechnung der Rückstellung im Jahre (3)

Höchste Versicherungssumme	1 000 000 DM	
— Selbstbehaltsbeiträge	250 000 DM	
Höchstbetrag	750 000 DM	
davon 20 v. H.	150 000 DM	
— Schadenaufwand	200 000 DM	
Auflösung der Rückstellung		— 50 000 DM
Bilanzansatz am Ende des Jahres (3)		250 000 DM

Zu § 23 — Alterungsrückstellung

In der Krankenversicherung steigen die Risiken des Versicherungsunternehmens allgemein mit zunehmendem Alter der Versicherten. Die Beiträge können dagegen allein nach dem Eintrittsalter des Versicherten bemessen sein und während der Vertragsdauer grundsätzlich in gleichbleibender Höhe erhoben werden. Beitragserhöhungen werden dann in der Regel nur bei Kostensteigerungen oder Leistungsverbesserungen vorgenommen, aber nicht im Hinblick auf das mit dem Alter des Versicherten wachsende Risiko. Eine solche Tarifgestaltung ist deshalb möglich, weil die Beiträge als Durchschnittswerte so bemessen werden, daß sich die Einnahmen und Ausgaben unter Berücksichtigung der Zinsen über die gesamte Laufzeit des Vertrages ausgleichen. Infolge des steigenden Risikos sind aber die Barwerte der künftigen Versicherungsleistungen höher als die Barwerte der künftigen Beitragseinnahmen. Um sicherzustellen, daß die Leistungen aufgrund der Versicherungsverträge auch bei steigendem Risiko erbracht werden können, müssen Beitragsanteile, die von den Versicherten in jüngerem Lebensalter aufgebracht und vom Versicherungsunternehmen zunächst nicht benötigt werden, zur Deckung der Risiken in höherem Lebensalter angesammelt werden. Das geschieht durch die Bildung einer Alterungsrückstellung.

Die Alterungsrückstellung ist eine versicherungstechnische Rücklage i. S. des § 11 Ziff. 2 KStG 1968. Nach der Rechtsprechung (OFH vom 22. Juni 1949, Steuer und Wirtschaft 1949 Nr. 51) ist sie zulässig, wenn sich das Versicherungsunternehmen gegenüber den Versicherten vertraglich verpflichtet hat, wegen des durch das Altern der Versicherten vermehrten Wagnisses für die Zukunft weder die Beiträge zu erhöhen noch die Versicherungsleistungen zu mindern. In der Verwaltungspraxis wird eine in der Handelsbilanz gebildete Alterungsrückstellung dem Grunde nach auch steuerlich anerkannt, wenn sie von der Versicherungsaufsichtsbehörde angeordnet worden ist.

Die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Rechtssklarheit machen es nach Auffassung der Bundesregierung erforderlich, die Voraussetzungen für die Bildung der Alterungsrückstellung im neuen Körperschaftsteuergesetz ausdrücklich zu regeln. Das geschieht in § 23. Materiell folgt die gesetzliche Regelung der bisherigen Rechtsprechung.

Absatz 1 macht die Bildung einer Alterungsrückstellung davon abhängig, daß sich das Krankenversicherungsunternehmen den Versicherten gegenüber verpflichtet hat, wegen der mit dem Alter der Versicherten steigenden Wagnisse weder die Beiträge zu erhöhen noch die Leistungen zu mindern. Die Alterungsrückstellung ist mit dem Wert anzusetzen, der sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergibt. Wegen der Bedeutung der versicherungsmathematischen Grundsätze vgl. die Ausführungen in der Begründung zu § 21 Abs. 1.

Der bei der Berechnung der Rückstellung anzuwendende Rechnungszinssatz wird für die in der Praxis am häufigsten vorkommenden Fälle angegeben, in

denen das Versicherungsunternehmen verpflichtet ist, die Rückstellung in voller Höhe der Versicherungsgemeinschaft anzurechnen, wenn der Beitrag anders festgesetzt wird. In diesen Fällen ist der im Geschäftsplan festgelegte Zinssatz zugrunde zu legen, der allgemein unter dem im Geschäftsverkehr üblichen Zinssatz für die Verzinsung langfristiger Verbindlichkeiten liegt. Für die verhältnismäßig seltenen Fälle, in denen es an einer derartigen Verpflichtung des Versicherungsunternehmens fehlt, nennt die Vorschrift keinen Zinssatz. In solchen Fällen ist der Zinssatz anzuwenden, der sich nach den allgemeinen Grundsätzen für die Bewertung unter besonderer Berücksichtigung der in § 19 Abs. 1 enthaltenen Grundsätze über die Ermittlung der versicherungstechnischen Rückstellungen ergibt.

Abs. 2 regelt die Fälle, in denen sogenannte „negative“ Alterungsrückstellungen vorkommen, weil auf Grund des Zillmer-Verfahrens oder wegen der Bildung besonderer Altersgruppen bei dem einzelnen Vertrag der Barwert der künftigen Beitragseinnahmen den Barwert der künftigen Versicherungsleistungen übersteigt. In solchen Fällen soll der Unterschiedsbetrag von der „positiven“ Alterungsrückstellung für andere Verträge abgesetzt werden, weil andernfalls die Rückstellung des Versicherungsunternehmens nicht in der zutreffenden Gesamthöhe ausgewiesen würde. Diese Regelung entspricht ebenfalls der bisherigen Rechtsprechung (vgl. BFH vom 19. Januar 1972 I 114/65, BSTBl. II S. 392).

Zu § 24 — Beitragsrückerstattungen

Die Versicherungsbeiträge werden grundsätzlich nach den Erfahrungen über den Schadenverlauf in der Vergangenheit kalkuliert. Die Übertragung dieser Erfahrungen auf die Zukunft kann nur zu Näherungswerten führen. Es läßt sich nicht ausschließen, daß künftig zahlreichere und höhere Schäden auftreten als bisher. Um diese Unsicherheiten aufzufangen, planen die Versicherungsunternehmen bei der Vereinbarung fester Jahresbeiträge einen Sicherheitszuschlag ein. Bei einem Schadenverlauf, der den aus der Vergangenheit gewonnenen Erfahrungswerten entspricht, führt die Erhebung des Sicherheitszuschlages zu Überschüssen. An ihnen werden die Versicherten im Wege der Beitragsrückerstattung beteiligt.

Im geltenden Recht ist die steuerliche Behandlung der vom Geschäftsergebnis abhängigen Beitragsrückerstattungen in § 6 Abs. 2 bis 4 KStG 1968 sowie in § 17 KStDV 1968 geregelt. Danach sind solche Beitragsrückerstattungen bei der Einkommensermittlung der Versicherungsunternehmen nur insoweit abziehbar, als sie aufgrund des Geschäftsergebnisses, d. h. aus dem in der Handelsbilanz ausgewiesenen Überschuß des jeweiligen Geschäftszweigs gewährt werden. Hinsichtlich der Höhe des Abzugs wird zwischen der Lebens- und Krankenversicherung auf der einen Seite und den übrigen Versicherungszweigen auf der anderen Seite unterschieden.

Aus dem Lebens- und Krankenversicherungsgeschäft stammende Beitragsrückerstattungen sind formal in voller Höhe als Betriebsausgabe abziehbar. Im wirt-

schaftlichen Ergebnis wird der Abzug aber beschränkt, da Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen ein Mindesteinkommen zu versteuern haben. Das Mindesteinkommen beträgt 5 v. H. des steuerlichen Gewinns, von dem der bei dem Lebensversicherungsgeschäft oder bei dem Krankenversicherungsgeschäft für die Versicherten bestimmte Anteil noch nicht abgezogen ist.

Beitragsrückerstattungen, die aus anderen Versicherungszweigen stammen, sind von vornherein nur beschränkt abzugsfähig. Dadurch wird im Grundsatz ausgeschlossen, daß den Versicherten Beträge unversteuert zugewendet werden, die von ihnen nicht selbst durch Beiträge aufgebracht worden sind.

In der neuen Vorschrift werden die bisher im KStG 1968 und in der KStDV 1968 enthaltenen Bestimmungen über die Beitragsrückerstattung zusammengefaßt. An dem Grundsatz, daß nur solche Aufwendungen als Beitragsrückerstattungen abziehbar sind, die tatsächlich aus Beitragseinnahmen stammen, hält die Neufassung fest. Auf die Mindestbesteuerung, die im geltenden Recht der Kritik ausgesetzt ist, wird dagegen verzichtet. Die Berechnung der abziehbaren Beitragsrückerstattungen wird vereinfacht. Außerdem wird erstmalig gesetzlich bestimmt, unter welchen Voraussetzungen eine für die Beitragsrückerstattung gebildete Rückstellung gewinnerhöhend aufzulösen ist. Durch diese Regelung soll sichergestellt werden, daß die Rückstellung nur Beträge enthält, die ausschließlich für die Beitragsrückerstattung verwendet werden, nicht dagegen Mittel, die zur Kapitalverstärkung dienen und daher den Charakter einer Rücklage haben.

Absatz 1 regelt den Abzug der für das selbstabgeschlossene Geschäft an die Versicherten ausgezahlten Beitragsrückerstattungen als Betriebsausgabe. Wie im geltenden Recht gilt die Vorschrift für Beitragsrückerstattungen, die aufgrund des Geschäftsergebnisses oder des versicherungstechnischen Überschusses gewährt werden. Auch künftig wird zwischen Beitragsrückerstattungen, die aus dem Lebens- und Krankenversicherungsgeschäft stammen, und solchen aus anderen Versicherungszweigen unterschieden.

In der Lebens- und Krankenversicherung sind die Beitragsrückerstattungen bis zur Höhe des nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten, aber für die Berechnung der steuerlichen Abzugsgrenze „bereinigten“ Jahresergebnisses für das selbstabgeschlossene Geschäft abziehbar. Zur Berechnung des abziehbaren Betrags sind dem Jahresergebnis die zu seinen Lasten aufgewendeten Beitragsrückerstattungen wieder hinzuzusetzen. Abzusetzen sind Erträge aus der Auflösung einer Rückstellung für Beitragsrückerstattung nach Absatz 2 sowie der Nettoertrag des nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung anzusetzenden Betriebsvermögens. Durch den Abzug dieses Nettoertrags werden die Erträge ausgeschieden, die aus Mitteln des Eigenkapitals und der Rücklagen erwirtschaftet worden sind und daher nicht aus Beiträgen der Mitglieder stammen können. Der Abzug macht die nach geltendem Recht durchzuführende Mindestbe-

steuerung entbehrlich. Als abzusetzender Nettoertrag gilt der Ertrag aus langfristiger Kapitalanlage, der anteilig auf das Betriebsvermögen entfällt, gekürzt um die entsprechenden persönlichen und sachlichen Betriebsausgaben. Der Begriff „persönliche und sachliche Betriebsausgaben“ entspricht inhaltlich dem geltenden Recht (vgl. § 6 Abs. 2 Ziff. 2 KStG 1968). Er umfaßt auch die anteiligen nichtabziehbaren Betriebsausgaben wie z. B. die Steuern vom Einkommen und die Vermögensteuer (vgl. RFH vom 9. Januar 1940 I 71/39, RStBl. S. 436.)

In der Schaden- und Unfallversicherung können Beitragsrückerstattungen bis zur Höhe des versicherungstechnischen Überschusses des einzelnen Versicherungszweigs aus dem selbstabgeschlossenen Geschäft für eigene Rechnung abgezogen werden. Beitragsteile, die das Versicherungsunternehmen an Rückversicherer weitergeleitet hat, scheiden aus der Bemessungsgrundlage aus. Für die Berechnung des abziehbaren Betrags ist von der verbleibenden Beitragseinnahme des einzelnen Versicherungszweigs auszugehen, die um alle anteiligen persönlichen und sachlichen Betriebsausgaben des Geschäfts für eigene Rechnung zu kürzen ist. Zu diesen Ausgaben gehören auch die auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Versicherungsleistungen, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten.

Absatz 2 regelt die Voraussetzungen für die Bildung und die Auflösung einer Rückstellung für Beitragsrückerstattung. Nach Satz 1 sind Zuführungen zu einer Rückstellung für Beitragsrückerstattung insoweit abziehbar, als die ausschließliche Verwendung der Rückstellung für diesen Zweck durch die Satzung oder durch geschäftsplanmäßige Erklärung gesichert ist. Die Regelung entspricht § 6 Abs. 3 KStG 1968.

Absatz 2 Satz 2 bestimmt, daß die Rückstellung für Beitragsrückerstattung aufzulösen ist, soweit sie die Summe der in den Nummern 1 bis 4 bezeichneten Beträge übersteigt. Die in den Nummern 1 und 2 bezeichneten Beträge können bei allen Versicherungszweigen anfallen. Es handelt sich hierbei um Zuführungen zur Rückstellung innerhalb der letzten drei Wirtschaftsjahre und um den Betrag, dessen Ausschüttung als Beitragsrückerstattung vom Versicherungsunternehmen vor dem Bilanzstichtag verbindlich festgelegt worden ist. In der Krankenversicherung tritt der in Nummer 3 bezeichnete Betrag hinzu, dessen Verwendung zur Ermäßigung von Beitragserhöhungen im folgenden Geschäftsjahr vom Versicherungsunternehmen vor dem Bilanzstichtag verbindlich festgelegt worden ist. Bei Lebensversicherungsunternehmen wird die Summe der in den Nummern 1 und 2 bezeichneten Beträge erhöht und den in Nummer 4 aufgeführten Betrag, der für die Finanzierung der Schlußgewinnanteile erforderlich ist, die auf bereits abgelaufene Versicherungsjahre entfallen.

Aus Gründen der Vereinfachung soll zugelassen werden, daß die Rückstellung bei Vorliegen des Absatzes 2 Satz 2 nicht aufgelöst zu werden braucht, wenn den Versicherten nur Kleinbeträge zurückerstattet werden könnten, deren Auszahlung mit einem verhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand

verbunden wäre. Die hierfür erforderliche Ermächtigung enthält § 54 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a.

VIERTES KAPITEL

Sondervorschriften für Genossenschaften

Zu § 25 — Genossenschaftliche Rückvergütung

§ 25 des Entwurfs übernimmt die Vorschrift des § 35 KStDV 1968 über die steuerliche Behandlung der genossenschaftlichen Warenrückvergütungen in einer redaktionell geänderten Fassung. Insbesondere ist das Wort „Warenrückvergütungen“ durch den allgemeinen Ausdruck „Rückvergütungen“ ersetzt worden. Damit wird klargestellt, daß die neue Vorschrift nicht nur für Rückvergütungen aus Warenumsätzen gilt, sondern ebenso für die Rückvergütungen aus anderen Geschäften, z. B. Dienstleistungsgeschäften oder Kreditgeschäften. Dies entspricht der bisherigen Praxis. An den in § 35 KStDV 1968 enthaltenen Grundsätzen soll sich materiell nichts ändern.

Absatz 1 des neuen § 25 entspricht im wesentlichen dem Absatz 2 des § 35 KStDV.

§ 25 Absatz 2 des Entwurfs stimmt inhaltlich weitgehend mit Absatz 1 der bisherigen Vorschrift überein, ist jedoch ergänzt worden. Das geltende Recht wird von der Finanzverwaltung seit jeher so ausgelegt, daß eine Rückvergütung nur abzugsfähig ist, wenn sie auf der Satzung oder einen Beschluß der Verwaltungsorgane der Genossenschaft bzw. der Generalversammlung beruht (vgl. Abschnitt 72 Abs. 1 KStR 1969). Aus Gründen größerer Klarheit und Rechtssicherheit sollen diese Voraussetzungen nunmehr in das Gesetz übernommen werden.

Absatz 3 bestimmt, daß die Absätze 1 und 2 nicht für Kreditgenossenschaften und Zentralkassen gelten, die nach § 26 Abs. 2 Nr. 9 und 10 einem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Diese Genossenschaften können daher etwaige Rückvergütungen an ihre Mitglieder nicht als Betriebsausgaben abziehen. Das Abzugsverbot entspricht dem geltenden Recht (vgl. § 35 Abs. 3 KStDV 1968).

DRITTER TEIL

Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen

Zu § 26 — Steuersatz

Die Vorschrift nennt die wichtigsten Steuersätze und bestimmt, wie die Körperschaftsteuer zu berechnen ist. Soweit andere Rechtsvorschriften Steuerermäßigungen vorsehen (z. B. § 29), gehen diese Vorschriften der Regelung in § 26 im Range vor.

Nach Absatz 1 beträgt die Körperschaftsteuer im Regelfall 56 v. H. des zu versteuernden Einkommens. Der Steuersatz hat die gleiche Höhe wie der Spitzen-

satz des Einkommensteuertarifs. Wegen näherer Einzelheiten vgl. Teil III Nr. 2 Buchstabe a der allgemeinen Begründung.

Absatz 2 sieht für bestimmte Kreditinstitute einen ermäßigten Steuersatz vor. Es handelt sich um Institute, für die — wie die nachstehende Übersicht zeigt — nach geltendem Recht unterschiedliche steuerliche Vergünstigungen bestehen.

Kreditinstitute	Steuersatz in v. H.
1. Öffentliche oder unter Staatsaufsicht stehende Sparkassen	35
2. andere als unter Nr. 1 bezeichnete Kreditinstitute in der Form einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für Einkünfte aus dem langfristigen Kommunalkredit-, Realcredit- und Meliorationskreditgeschäft	35
3. Staatsbanken, soweit sie Aufgaben staatswirtschaftlicher Art erfüllen	steuerfrei
4. private Bausparkassen für Einkünfte aus dem langfristigen Kommunalcredit- und Realcreditgeschäft	
a) in der Form einer Kapitalgesellschaft	36,5
b) in der Form einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	35
5. reine Hypothekenbanken und Schiffspfandbriefbanken	
a) in der Form einer Kapitalgesellschaft	36,5
b) in der Form einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	35
6. gemischte Hypothekenbanken für Einkünfte aus den in § 5 des Hypothekenbankgesetzes bezeichneten Geschäften	
a) in der Form einer Kapitalgesellschaft,	36,5
b) in der Form einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	35
7. die Industriekreditbank AG, die Deutsche Industriebank, die Berliner Industriebank, die Saarländische Investitionskreditbank AG	
für Einkünfte aus dem langfristigen Kreditgeschäft	36,5
8. Kreditgenossenschaften und Zentralkassen	32
	359

9. Kreditgenossenschaften, die Kredite nur an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gewähren, die nach ihrer Satzung und Geschäftsführung ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen 19

10. die Deutsche Genossenschaftskasse steuerfrei

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die unterschiedliche steuerliche Belastung der verschiedenen Kreditinstitute unter Wettbewerbsgesichtspunkten nicht länger zu vertreten ist. Sie stützt sich dabei auf die Ergebnisse des Berichts über die Wettbewerbsverschiebungen im Kreditgewerbe und über eine Einlagensicherung vom 18. November 1968 (Drucksache V/3500 S. 101). Zugleich hält sie es für erforderlich, die bestehende Tarifzersplitterung zu beseitigen und damit das Körperschaftsteuergesetz überschaubarer zu machen.

Die Regelung weicht insofern von dem Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes ab, als dort für die Bereiche der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer vorgeschlagen worden ist, das Steuerprivileg ganz abzubauen und die bisher begünstigten Kreditinstitute in zwei Stufen an die Vollbesteuerung heranzuführen. Die Bundesregierung ist nach nochmaliger Prüfung zu der Überzeugung gelangt, daß eine Anhebung der Körperschaftsteuer auf den Regelsatz von 56 v. H. — mindestens für einen Teil der betroffenen Institute (insbesondere für Sparkassen und Kreditgenossenschaften) — wegen der damit verbundenen Mehrbelastung zur Zeit nicht in Betracht gezogen werden kann. Um gleichwohl die bestehenden Wettbewerbsstörungen im Kreditgewerbe so weit wie möglich abzuschwächen, schlägt die Bundesregierung vor, den Körperschaftsteuersatz für die vorstehend genannten Institute einheitlich auf eine Höhe von 46 v. H. anzuheben. Im Hinblick auf diese, im Vergleich zu den früheren Eckwertbeschlüssen geringere Anhebung und die zeitliche Verzögerung, mit der die Maßnahme wirksam wird, ist eine Übergangsregelung nicht erforderlich.

Zu einzelnen Regelungen in Absatz 2 ist auf folgendes hinzuweisen:

Bei Kreditgenossenschaften und Zentralkassen setzt die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach geltendem Recht voraus, daß die Institute Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren. Diese Voraussetzung entsprach den Geschäftsbeschränkungen nach § 8 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Diese Geschäftsbeschränkungen werden durch das Gesetz zur Änderung des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 9. Oktober 1973 (Bundesgesetzbl. I S. 1451) mit Wirkung ab 1. Januar 1974 aufgehoben. Dementsprechend sollen sie auch in die Tarifvorschrift des neuen Körperschaftsteuergesetzes nicht übernommen werden.

In dem oben bezeichneten Bericht über die Wettbewerbsverschiebungen im Kreditgewerbe und über eine Einlagensicherung ist unter anderem vorgeschlagen worden, die Steuerbefreiung bestimmter Un-

ternehmen aufzuheben, die das Privileg zur Zeit aus der Anerkennung als Organ der staatlichen Wohnungspolitik herleiten, aber in Konkurrenz zu anderen Kreditinstituten stehen. Die Bundesregierung beabsichtigt, diesen Vorschlag aufzugreifen. Zu diesem Zweck wird sie den gesetzgebenden Körperschaften einen Entwurf zur Änderung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes vorlegen. Der Entwurf des Körperschaftsteuergesetzes trägt diesem Vorhaben Rechnung. Soweit Kreditinstitute, die bisher als Organ der staatlichen Wohnungspolitik befreit waren, steuerpflichtig werden, gilt auch für sie die Regelung des § 26 des Entwurfs. Institute in der Form einer juristischen Person des öffentlichen Rechts fallen unter § 26 Abs. 2 Nr. 2, Institute in der Form einer Genossenschaft, wie z. B. die Bauvereinsbanken, unter § 26 Abs. 2 Nr. 9 des Entwurfs.

§ 26 Abs. 3 stellt mit dem Hinweis auf den Vierten Teil des Entwurfs („Anrechnungsverfahren“) klar, daß die festzusetzende Körperschaftsteuer sich nicht in allen Fällen allein aus der Anwendung eines Steuersatzes auf das zu versteuernde Einkommen ergibt, sondern daß der so ermittelte Betrag korrigiert werden muß, wenn für ein im Veranlagungszeitraum endendes Wirtschaftsjahr Gewinn ausgeschüttet worden ist. Wie sich aus der Begründung zu den §§ 30 ff. des Entwurfs ergibt, mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuer in diesen Fällen um den Betrag, der erforderlich ist, die in § 30 vorgesehene einheitliche Belastung der ausgeschütteten Gewinne herzustellen. Demgemäß entsteht die Körperschaftsteuerschuld dann in der Höhe, die sich aufgrund der Korrektur ergibt.

Die Absätze 4 und 5 des Entwurfs entsprechen Vorschriften des geltenden Rechts. Absatz 4 stimmt wörtlich mit dem § 18 KStG 1968 überein; die in ihm enthaltene Abrundungsregelung dient der Vereinfachung. Absatz 5 ist, abgesehen von der Verweisung, wörtlich aus § 19 c KStG 1968 übernommen. Er beinhaltet die Koppelungsvorschrift, wonach die Körperschaftsteuer zu ermäßigen oder zu erhöhen ist, wenn die Einkommensteuer aus konjunkturpolitischen Gründen unter den in § 191 Abs. 1 Nr. 1 E-ESTG genannten Voraussetzungen gesenkt oder angehoben wird.

Zu § 27 — Freibetrag für kleinere Körperschaften

Die Vorschrift ist neu. Sie enthält eine Milderungsregelung für bestimmte kleinere Körperschaften. Ihr Sinn ist zum einen, Härten zu vermeiden, die bei geringem Einkommen durch den proportionalen Körperschaftsteuertarif in Höhe von 56 v. H. auftreten können, zum anderen dient die Vorschrift der Vereinfachung. Sie entlastet die Behörden der Finanzverwaltung von einem Arbeitsaufwand, der bei kleinen Körperschaften erfahrungsgemäß nicht in angemessenem Verhältnis zu dem zu erwartenden Steueraufkommen steht. Insoweit bedeutet die Vorschrift eine Weiterentwicklung der bisherigen Verwaltungsregelung, nach der bei kleinen Körperschaften von einer Veranlagung abgesehen wurde, wenn anzunehmen war, daß ihr Einkommen 1 000 DM nicht übersteigt (vgl. Abschnitt 64 Abs. 1 KStR 1969).

Nach Satz 1 der Vorschrift ist vom Einkommen unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ein Freibetrag von 5 000 DM, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, abzuziehen. Der Freibetrag wird bis zu einem Einkommen von 10 000 DM ungekürzt gewährt. Übersteigt das Einkommen 10 000 DM, so vermindert sich der Freibetrag nach Satz 2 jeweils um die Hälfte des übersteigenden Betrags. Die Auswirkungen der Milderungsregelung verdeutlicht die folgende Übersicht:

Einkommen DM	Freibetrag DM	zu versteuerndes Einkommen DM
3 000	3 000	0
5 000	5 000	0
10 000	5 000	5 000
12 000	4 000	8 000
14 000	3 000	11 000
16 000	2 000	14 000
18 000	1 000	17 000
20 000	0	20 000

Satz 3 schränkt die Gewährung des Freibetrags in subjektiver Hinsicht ein.

Nach Nummer 1 des Satzes 3 wird der Freibetrag nicht an Körperschaften und Personenvereinigungen gewährt, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen i. S. des § 55 Abs. 1 oder 2 E-EStG gehören. Darunter fallen Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bergbaubetriebende Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben. Es handelt sich um Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Körperschaftsteuer im Falle der Gewinnausschüttung nach Maßgabe des § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b E-EStG auf die Einkommensteuer der Anteilseigner angerechnet wird. Für die Gewährung des Freibetrags ist es unerheblich, ob das Unternehmen im jeweiligen Veranlagungszeitraum tatsächlich Gewinne ausgeschüttet hat. Auch wenn das nicht geschehen ist, können die bezeichneten Körperschaften oder Vermögensmassen den Freibetrag nicht in Anspruch nehmen. Der Freibetrag ist hiernach im wesentlichen ideellen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen sowie Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehalten.

Die Begrenzung des Anwendungsbereichs entspricht dem Zweck der Vorschrift. Bei Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen in das Anrechnungsverfahren einbezogen werden, mindert sich die Körperschaftsteuerbelastung bereits im Falle der Gewinnausschüttung von 56 v. H. auf 36 v. H. des zur Ausschüttung verwendeten Gewinns. Außerdem würde die Gewährung des Freibetrags an diese Gruppe von Körperschaftsteuerpflichtigen den angestrebten Vereinfachungseffekt in Frage stellen. Sobald Gewinne ausgeschüttet werden, müßte nämlich

bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die infolge des Freibetrags ermäßigte Körperschaftsteuer wieder erhöht werden (vgl. §§ 30 und 36).

Die Nummer 2 des Satzes 3 schließt die Gewährung des Freibetrags für diejenigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine aus, denen der in § 28 vorgesehene Freibetrag zusteht.

Zu § 28 — Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

In der Land- und Forstwirtschaft verstärkt sich die Tendenz, die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit nicht nur in Einzelbetrieben, sondern auch in Form von Zusammenschlüssen auszuüben. Die Bundesregierung hält es für angebracht, steuerliche Vorschriften, die aus agrarpolitischer Sicht als Hemmnis für die Bildung derartiger Zusammenschlüsse angesehen werden, zu beseitigen oder in gewissem Umfang zu mildern. Es ist deshalb vorgesehen, einen Freibetrag von jährlich 30 000 DM für unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine zu gewähren, deren Tätigkeit sich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft beschränkt und bei denen eine rein kapitalistische Beteiligung ausgeschlossen ist. Das gleiche gilt für Genossenschaften und Vereine, die eine gemeinschaftliche Tierhaltung im Sinne des § 51 a BewG betreiben. Die Regelung soll für einen Zeitraum von zehn Jahren gelten. Sie entspricht der Freibetragsregelung, die im Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes bei der Vermögenssteuer vorgesehen ist, sowie der im selben Entwurf in Aussicht genommenen Steuerbefreiung bei der Gewerbesteuer (vgl. Artikel 1 § 7 und Artikel 5 Nr. 2 f, Drucksache 7/78). Abweichungen im Wortlaut des Absatzes 1 Nr. 2 gegenüber den bezeichneten Vorschriften beruhen darauf, daß sich die neue Fassung stärker an das private Recht anlehnt (vgl. auch die Begründung zu § 5 Abs. 1 Nr. 14).

Zu § 29 — Besteuerung ausländischer Einkunftsteile

Die Vorschrift regelt unter weitgehender Verweisung auf die entsprechenden Vorschriften des neuen Einkommensteuergesetzes die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen.

Absatz 1 sieht in Fortführung der bisherigen Regelung des § 19 a KStG die Anrechnung der von den ausländischen Einkunftsteilen erhobenen ausländischen Steuern vor.

Absatz 2 ermöglicht wahlweise den Abzug einer ausländischen Steuer von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer.

Die Absätze 3 bis 6 übernehmen im Kern die Vorschriften über die sogenannte indirekte Steueranrechnung ins Gesetz, die durch das Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 8. September 1972 (Bundesgesetzbl. I S. 1713) in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt worden sind.

Die Abweichungen beschränken sich auf redaktionelle Änderungen und auf die Senkung der Beteiligungsgrenze für die Annahme einer inländischen Muttergesellschaft von bisher 25 v. H. auf 10 v. H.

Absatz 7 enthält die genannte Verweisung auf die entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

VIERTER TEIL Anrechnungsverfahren

Grundzüge des Anrechnungsverfahrens im körperschaftsteuerlichen Bereich

1. Einführung

Der Vierte Teil mit den §§ 30 bis 48 betrifft die Änderung des geltenden Körperschaftsteuersystems. Er gilt nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Seine Vorschriften dienen vor allem dem Ziel, im körperschaftsteuerlichen Bereich exakte Grundlagen für die vollständige Beseitigung der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne zu schaffen. Darüber hinaus wird durch diesen Teil des Entwurfs die Körperschaftsteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne vereinheitlicht. Sie beträgt 36 v. H. des Gewinns, der sich vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt. Für den Regelfall der Ausschüttung voll mit Körperschaftsteuer belasteten Gewinns folgt hieraus, daß diese Belastung schon auf der Ebene der Gesellschaft erheblich reduziert wird. Damit steht der Vierte Teil des Entwurfs in engstem Zusammenhang mit den Vorschriften des Entwurfs des Einkommensteuergesetzes, wonach die restliche Körperschaften die Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne beseitigt wird. Vgl. hierzu Nummer 5 und die Einzelbegründung zu § 46.

Aus dem Vierten Teil ergibt sich auch, für welche Körperschaften die Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne beseitigt wird. Vgl. hierzu Nummer 5 und die Einzelbegründung zu § 46.

2. Steuertechnische Schwierigkeiten für die Milderung oder Beseitigung der Doppelbelastung

Die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung des Anteilseigners werden nicht in gleicher Weise ermittelt. Grundlage für die Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ist der nach den steuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn. Maßgebend für die Besteuerung der Anteilseigner ist im Gegensatz zum Mitunternehmer einer Personengesellschaft nicht sein Anteil an diesem Gewinn, sondern der ihm zugeflossene Anteil an dem nach den handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten und ausgeschütteten Bilanzgewinn. Selbst im Falle der Ausschüttung des gesamten Jahresüberschusses sind der ausschüttbare Teil des Einkommens der Kapitalgesellschaft und die Summe

der bei den Anteilseignern steuerpflichtigen Einnahmen regelmäßig nicht identisch, denn das Betriebsvermögen kann in der Steuerbilanz abweichend von dem Ausweis in der Handelsbilanz bewertet sein. Die Unterschiede machen es schwierig, die Frage zu beantworten, wie steuertechnisch die Doppelbelastung gemildert oder gar beseitigt werden kann.

3. Milderung der Doppelbelastung nach geltendem Recht

Bei der Einführung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes wurde für die Milderung der Doppelbelastung eine pauschale Regelung gewählt. Der ermäßigte Ausschüttungssteuersatz wird auf den Teil des Einkommens angewendet, der dem nach ordnungsgemäßem Beschluß ausgeschütteten Gewinn entspricht. Die Bemessungsgrundlage für die Steuerermäßigung wird damit nicht aus dem steuerlichen Gewinn abgeleitet, sondern ergibt sich unmittelbar aus den handelsrechtlichen Vorschriften. Die Höhe des Einkommens bildet hierbei nur die obere Grenze für die Anwendung des Ausschüttungssteuersatzes.

Diese Grundsätze gelten auch, wenn in dem ausgeschütteten Gewinn nachweislich Beträge enthalten sind, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen, wie z. B. steuerfreie Einnahmen oder Einlagen der Anteilseigner (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, s. insbesondere BFH, Urteil I R 205/70 vom 12. Juli 1972, BStBl. 1973 II S. 59). Die pauschale Regelung führt dann im Ergebnis dazu, daß auch Einkommensteile, die nicht ausgeschüttet werden können, nämlich bei der Einkommensermittlung nichtabziehbare Ausgaben, nur dem ermäßigten Ausschüttungssteuersatz unterliegen. Da die Körperschaftsteuer selbst zu den nichtabziehbaren Ausgaben gehört, kann bei entsprechender Gestaltung auch deren Besteuerung vermieden werden, was zur Folge hat, daß das gesamte Einkommen einem Steuersatz von nur 15 v. H. unterliegt. Auch die zusätzliche Besteuerung der auf den ausgeschütteten Gewinn entfallenden Körperschaftsteuer unterbleibt dann, so daß dessen Belastung mit Körperschaftsteuer (einschließlich der Ergänzungsabgabe) nicht 24,6 v. H., sondern nur 15 v. H. beträgt. Die geschilderten, mit dem Grundgedanken unseres Körperschaftsteuersystems nicht zu vereinbarenden steuerlichen Vorteile können im Einzelfall sehr erheblich sein.

Unser geltendes Körperschaftsteuersystem bringt jedoch nicht nur die aufgezeigten Ungenauigkeiten in der Belastung des nichtausgeschütteten Einkommens mit sich, sondern gewährleistet umgekehrt auch nicht lückenlos, daß der ausgeschüttete Gewinn tatsächlich entlastet wird. Will z. B. eine Gesellschaft für ein Jahr ausschütten, in dem sie keinen Gewinn erzielt hat, so muß sie auf in Vorjahren besteuerte und in die Rücklagen eingestellte Gewinne zurückgreifen; diese werden dann nicht entlastet. Da das Einkommen in solchen Fällen nur aus den nichtabziehbaren Ausgaben besteht, erhält die Gesellschaft lediglich insoweit eine Entlastung. Aus

der Verknüpfung der Ausschüttungsermäßigung mit dem Handelsrecht folgt ferner, daß die Doppelbelastung bei Ausschüttungen, die nicht aufgrund eines ordnungsgemäßen Beschlusses vorgenommen werden (verdeckte Gewinnausschüttungen) im allgemeinen ungemildert bestehenbleibt. Andererseits hat der Zusammenhang mit dem Handelsrecht die mißliche Folge, daß die „Umwandlung“ verdeckter Gewinnausschüttungen in offene Ausschüttungen gelingen kann.

Die Körperschaftsteuerbelastung wird des weiteren nicht gemildert, soweit in den Liquidationsraten, die den Gesellschaftern einer aufgelösten Kapitalgesellschaft zufließen, versteuerte Gewinne enthalten sind. Liquidationsraten stellen nach dem geltenden Recht in vollem Umfang Kapitalrückzahlungen dar. Sie sind also auch nicht teilweise als Ausschüttungen zu behandeln. Hinsichtlich der in ihnen enthaltenen versteuerten Gewinne kommt es daher systemwidrig zu ungemildeter Doppelbesteuerung, wenn die Anteile der Gesellschafter zu deren Betriebsvermögen gehört haben oder die Voraussetzungen der §§ 22, 23 EStG erfüllt sind. Schließlich bewirkt die Anknüpfung an das Handelsrecht auf der Ebene der Anteilseigner, daß Einlagen, die den Anteilseignern im Rahmen einer Gewinnausschüttung zurückgewährt werden, bei diesen ungerechtfertigterweise zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören (vgl. RFH, Urteil vom 14. September 1935, VI A 443/34, RStBl. 1936 S. 121).

Diese Folgen der Ungenauigkeit des geltenden Körperschaftsteuersystems, die geeignet sind, den Wettbewerb zu verzerren und konjunkturpolitische Maßnahmen zu stören, müssen bei einer grundlegenden Reform vermieden werden.

4. Beseitigung der Doppelbelastung nach dem Entwurf

a) Gliederung des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals

Nach dem Entwurf wird die Doppelbelastung auf steuerrechtlicher Basis exakt beseitigt. In einer besonderen Rechnung soll zu diesem Zweck die Belastung des nach den steuerlichen Vorschriften ermittelten Gewinns mit Körperschaftsteuer festgestellt werden. Die Belastungsrechnung ist nicht auf den ausschüttbaren Gewinn eines einzelnen Wirtschaftsjahrs beschränkt, sondern bezieht alle noch nicht ausgeschütteten Gewinne ein. Ihre Summe ist aus dem steuerlichen Eigenkapital abzuleiten und wird mit dem Ausdruck „für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapital“ bezeichnet (§ 32 des Entwurfs). Zu der Summe der noch nicht ausgeschütteten Gewinne gehören nicht nur die ausschüttbaren Teile des Einkommens, sondern auch alle nicht im Einkommen erfaßten ausschüttbaren Vermögensmehrungen in der Höhe, die sich aus der Steuerbilanz ergibt.

Da der steuerliche Gewinn durch eine Vielfalt von Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen nicht einheitlich mit Körperschaftsteuer belastet ist, besteht das Ergebnis der Rechnung in unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträgen des

verwendbaren Eigenkapitals (§ 33 des Entwurfs). Damit die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nicht zu unübersichtlich wird, sieht der Entwurf in § 35 Vereinfachungen vor, so daß auch bei größeren Unternehmen das verwendbare Eigenkapital regelmäßig aus drei Teilbeträgen besteht, nämlich dem ungemildert in Höhe von 56 v. H. des Gewinns vor Abzug der Steuer belasteten, dem ermäßigt und dem nicht belasteten Teilbetrag. Damit unter anderem Einlagen der Anteilseigner systemgerecht behandelt werden können, wird der letztgenannte Teilbetrag weiter unterteilt.

b) Verbindung zur Besteuerung des Anteilseigners

Die Verbindung zur Besteuerung der Anteilseigner wird durch die Regelung in § 31 geschaffen, die festlegt, in welcher Reihenfolge die Teilbeträge des Eigenkapitals als für die Gewinnausschüttung verwendet gelten. Damit ist die Körperschaftsteuerbelastung des ausgeschütteten Gewinns bestimmt. Hier liegt die entscheidende Neuerung gegenüber der pauschalen Methode, mit der die Doppelbelastung nach dem geltenden Recht gemildert wird. Die Einbeziehung des gesamten ausschüttbaren Gewinns in die Belastungsrechnung ermöglicht es, die Doppelbelastung in einem geschlossenen System zu beseitigen. Es kommt deshalb nicht mehr darauf an, ob laufender Gewinn oder ob ein zunächst in Rücklagen eingestellter Betrag oder ob offen oder verdeckt ausgeschüttet wird oder ob der Anteilseigner den Gewinn erst anläßlich der Liquidation der Gesellschaft erhält. In allen diesen Fällen wird der Gewinn voll von der Körperschaftsteuer entlastet (siehe § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 sowie § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b E-EStG).

c) Vereinheitlichung der Körperschaftsteuerbelastung

Ist die Körperschaftsteuerbelastung des Gewinns erst einmal bekannt, so kann sie vereinheitlicht werden. Sie kann dabei theoretisch auf jede gewünschte Höhe gebracht werden. In dem Entwurf ist die Vereinheitlichung vorgesehen. Der ausgeschüttete Gewinn soll generell mit 36 v. H. des Gewinns belastet werden, der sich vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt. Je nachdem, wie hoch der für die Gewinnausschüttung verwendete Gewinn im Zeitpunkt der Ausschüttung mit Körperschaftsteuer belastet ist, muß daher die Belastung gemindert oder erhöht werden.

Für diese Gestaltung des Entwurfs war ausschlaggebend, daß damit bereits im Zeitpunkt der Ausschüttung die Höhe der anrechenbaren Körperschaftsteuer feststeht ohne Rücksicht darauf, ob die ausschüttende Körperschaft die Belastung zutreffend ermittelt hat. Änderungen in der Belastungshöhe, die sich bei der Aufstellung der Steuerbilanz, im Steuerfestsetzungsverfahren oder durch die Berichtigung von Steuerbescheiden ergeben, insbesondere auf Grund einer Betriebsprüfung, haben daher keinen Einfluß auf die Anrechnung der Körperschaftsteuer bei den Anteilseignern. Sie erfolgt stets in der gleichen Höhe. Die Schwierigkeiten des Verfahrens berühren somit allein die Ebene der Kapitalgesellschaft und werden dort behoben. Stellt sich

nach der Ausschüttung heraus, daß der ausgeschüttete Gewinn fälschlich nicht mit 36 v. H. des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer belastet war, so muß selbstverständlich diese Belastung nachträglich hergestellt werden, soweit die Vorschriften über die Berichtigung von Steuerbescheiden dies gestatten.

Würde man auf die einheitliche Belastung der ausgeschütteten Gewinne verzichten, so müßte die ausschüttende Körperschaft die nach ihrer Auffassung bestehende Körperschaftsteuerbelastung bescheinigen und wäre der bescheinigte Betrag auf die Steuerschuld der Anteilseigner anzurechnen. Die gesetzlich angeordnete Abhängigkeit der Anrechnung von einer solchen Bescheinigung hätte aber zur Folge, daß sämtliche späteren Änderungen in der Belastungshöhe auf die Anteilseigner durchschlagen müßten; der anzurechnende Betrag würde sich später erhöhen oder verringern. Ein solches Verfahren wäre kaum durchführbar.

Da der allgemeine Körperschaftsteuersatz 56 v. H. betragen soll, ist bei Ausschüttung die Belastung regelmäßig um 20 Punkte Körperschaftsteuer zu mildern. Die Körperschaftsteuer wird also entsprechend gemindert und dadurch der Gewinn entsprechend erhöht. Stellt zum Beispiel eine Kapitalgesellschaft den Gewinn, der einer Körperschaftsteuer von 56 v. H. unterlegen hat, zunächst in eine Rücklage ein, so ergeben sich bei Auflösung der Rücklage und ihrer anschließenden Ausschüttung die folgende Körperschaftsbesteuerung und der folgende ausschüttbare Betrag:

Gewinn vor Abzug der Körperschaftsteuer	100
✗ Körperschaftsteuer	56
In die Rücklage können eingestellt werden	44.
Im Fall der Ausschüttung wird die Körperschaftsteuerbelastung von 56 auf 36 gemindert, der Gewinn erhöht sich um	20
Ausschüttbarer Gewinn	64.

Der Entwurf sieht diese Technik der Vereinheitlichung der Körperschaftsteuerbelastung sowohl für den zunächst in Rücklagen eingestellten Gewinn als auch für den Gewinn des letzten vor der Ausschüttung abgelaufenen Wirtschaftsjahrs vor. Hinsichtlich des letztgenannten Gewinns muß bei der Vereinheitlichung allerdings, wie schon die Ausführungen unter c) erkennen lassen, die Hypothese zu Hilfe genommen werden, daß der Gewinn — wie im Falle seiner Thesaurierung — zunächst der Körperschaftsteuer nach den allgemeinen Tarifvorschriften unterliegt und erst danach die Änderung der Körperschaftsteuer eintritt. Das verwendbare Eigenkapital ist deshalb nach dieser Belastung mit Körperschaftsteuer gegliedert, die im Gegensatz zur herzustellenden Ausschüttungsbelastung mit Tarifbelastung bezeichnet wird (siehe § 30 und § 32 Abs. 1 letzter Satz des Entwurfs).

Obwohl die erwähnte Hypothese nicht damit zu vereinbaren ist, daß die Körperschaftsteuer bereits ge-

mindert entsteht, ist ihre Anwendung unumgänglich, weil sie dazu dient, die Tarifbelastung des ausgeschütteten Gewinns zu ermitteln. Die Körperschaftsteuerminderung kann nur errechnet werden, wenn die Höhe der Körperschaftsteuer bekannt ist, die ohne diese Minderung zu entrichten wäre. Die Frage nach der Tarifbelastung muß also von der weiteren Frage, in welcher Höhe die Körperschaftsteuer für den Gewinn des letzten vor der Ausschüttung liegenden Wirtschaftsjahrs entsteht, unterschieden werden.

Die Tarifbelastung bezieht sich somit auf den nicht ausgeschütteten Gewinn. Sie zeigt an, in welcher Höhe sich der Gewinn bei Ausschüttung erhöht oder mindert. Damit wird die Tarifbelastung zu einem Faktor für die Höhe der Ausschüttung. Rechnerisch ist es selbstverständlich ebenso möglich, ausgehend von der nach den Verhältnissen des Kapitalmarkts wünschenswerten Dividende die Höhe der Körperschaftsteuer zu bestimmen. Die gegenseitige Abhängigkeit von Dividende und Körperschaftsteuer ist in der Begründung zu den §§ 30 und 31 näher erläutert.

5. Gliederung des Vierten Teils

Der Vierte Teil des Entwurfs besteht aus zwei Kapiteln. Das erste Kapitel trägt die Überschrift „Körperschaftsteuerbelastung des ausgeschütteten Gewinns“. Das zweite Kapitel behandelt unter der Überschrift „Bescheinigungen, gesonderte Feststellung“ verfahrensrechtliche Fragen.

Die Vorschriften des ersten Kapitels sind so aufgebaut, daß zunächst in § 30 die Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer für den bedeutsamsten Fall, die Gewinnausschüttung der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, geregelt ist. In den danach folgenden §§ 31 bis 35 sind die wichtigsten Vorschriften über die Ermittlung der Berechnungsgrundlagen für die Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer geregelt. § 31 legt die Reihenfolge fest, in der unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapitalteile als ausgeschüttet gelten. § 32 definiert das für Ausschüttungen verwendbare Eigenkapital. Durch die in § 33 vorgeschriebene Gliederung dieses Teils des Eigenkapitals nach seiner Belastung mit Körperschaftsteuer wird eine weitere Grundlage für die Anwendung des § 30 geschaffen. Mit den Bestimmungen des § 34 wird die zutreffende Körperschaftsteuerbelastung der bei der Ermittlung des Einkommens nichtabziehbaren Ausgaben erreicht. Schließlich soll § 35 die Gliederung des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals durch Aufteilung ermäßigt mit Körperschaftsteuer belasteter Eigenkapitalteile erleichtern.

Bei der Gliederung des Eigenkapitals auftretende Sonderfragen werden in den §§ 36 bis 42 behandelt. Es geht dabei um die Berücksichtigung von Verlusten (§ 36), die Auswirkungen eines Erlasses von Körperschaftsteuer (§ 37), um fehlendes verwendbares Eigenkapital (§ 38), die Gliederung bei Organschaft (§§ 39 und 40), den Vermögenübergang im

Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 41) und die Auswirkungen der Übertragung von Anteilen auf die Gliederung (§ 42).

Im ersten Kapitel des Vierten Teils sind ferner Ausnahmen von der Körperschaftsteuererhöhung (§ 43), die entsprechende Anwendung der §§ 30 bis 43 im Falle nicht zu den Gewinnausschüttungen gehörender, auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage beruhender Leistungen der Kapitalgesellschaften (§ 44), die Anwendung des § 30 bei Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Übernehmerin (§ 45) und schließlich die sinngemäße Anwendung der §§ 30 bis 45 auf Gewinnausschüttungen und sonstige Leistungen der Körperschaften geregelt, die nicht Kapitalgesellschaften sind (§ 46).

Bei den verfahrensrechtlichen Fragen, die das zweite Kapitel des Vierten Teils behandelt, geht es vor allem um die Bescheinigungen, die zur Erlangung des Steuerguthabens vorgelegt werden müssen (§ 47). Ferner soll durch § 48 die Tarifbelastung dadurch endgültig geklärt werden, daß ihre Bezugsgröße — die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals — gesondert festgestellt wird.

ERSTES KAPITEL

Körperschaftsteuerbelastung des ausgeschütteten Gewinns unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften und Personenvereinigungen

Zu § 30 — Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer

Die Vorschrift regelt die unter Nummer 4 c der Vorbemerkungen zum Vierten Teil erörterte Vereinheitlichung der Körperschaftsteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne. Ihr Anwendungsbereich ist dadurch begrenzt, daß sie nur an die Gewinnausschüttung von Kapitalgesellschaften, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, Rechtsfolgen knüpft. Der Entwurf folgt damit der Regelung des geltenden Körperschaftsteuersystems, nach der nur die Gewinnausschüttungen unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auslösen können. Aus der begrenzten Anwendbarkeit des § 30 ergibt sich, daß die daran anknüpfenden übrigen Bestimmungen des ersten Kapitels des Vierten Teils ebenfalls nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gelten. Zu ihnen gehören auch die steuerbefreiten Körperschaften, die nach § 5 Abs. 2 steuerpflichtig sind, soweit es sich darum handelt, die Ausschüttungsbelastung herzustellen.

Nach Absatz 1 ändert sich die Körperschaftsteuer in Höhe des Unterschieds zwischen der Tarifbelastung und der Ausschüttungsbelastung. Der Begriff „Belastung“ ist in der Vorschrift nicht definiert. Er ist jedoch aus seinem Sinngehalt und aus seiner Beziehung zu der rechnerischen Größe „Eigenkapital“ erklärbar, die durch Absatz 1 hergestellt wird. Da das Eigenkapital aus der Steuerbilanz abzuleiten ist (vgl. § 32 Abs. 1), ist der im Eigenkapital enthaltene Gewinn mit Körperschaftsteuer belastet, soweit er in der Steuerbilanz um die auf ihn entfallende Kör-

perschaftsteuer gemindert ist. Der Umfang der Minderung richtet sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung. Es ist zunächst Sache der Kapitalgesellschaft, ihren Gewinn und damit ihr Eigenkapital in der richtigen Höhe um die Körperschaftsteuer zu mindern, d. h. zu belasten. Wegen der großen Bedeutung, die der Tarifbelastung für die Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer zukommt, sieht § 48 die gesonderte Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals und damit der Tarifbelastung vor.

Nach der in Absatz 1 enthaltenen Definition des Begriffs „Tarifbelastung“ umfaßt diese nur die Belastung des Eigenkapitals mit Körperschaftsteuer. Hiervon ist die Körperschaftsteuerbelastung der bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben zu unterscheiden. Absatz 1 sieht die Minderung der Körperschaftsteuer lediglich hinsichtlich der Belastung des ausgeschütteten Gewinns vor. Hieraus folgt, daß die auf den nichtabziehbaren Ausgaben lastende Körperschaftsteuer definitiv bleibt. Diese Lösung entspricht dem für die Einkommensermittlung geltenden Abzugsverbot.

Aus Absatz 1 ergibt sich ferner, daß zu der Tarifbelastung ausgeschütteter Gewinne nur die Belastung gehört, die bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft („bei ihr“) eingetreten ist. Diese Einschränkung ist vor allem für die Fälle bedeutsam, in denen steuerbefreite Kapitalgesellschaften, die Anteile an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft besitzen, die auf den anfallenden Beteiligungserträgen lastende Körperschaftsteuer nicht durch Weiterausschüttung an ihre Anteilseigner vermitteln können. Ein Anrechnungsverfahren, bei dem die Belastung des ausgeschütteten Gewinns durch sämtliche Verschachtelungen bis zu ihrem Ursprung verfolgt werden müßte, wäre nicht praktikabel.

Die Körperschaftsteueränderung ist dadurch zu ermitteln, daß die Tarifbelastung der vorgesehenen Ausschüttungsbelastung von 36 v. H. des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer gegenübergestellt wird. Der Belastungsunterschied und damit die Körperschaftsteueränderung kann stets berechnet werden, wenn die Tarifbelastung des für die Ausschüttung als verwendet geltenden Eigenkapitals bekannt ist. Gilt beispielsweise ein ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteter Eigenkapitalteil als verwendet, so beläuft sich die Körperschaftsteuerminderung auf 20 v. H. dieses Kapitalteils zuzüglich der darauf lastenden Körperschaftsteuer (vgl. auch Nummer 4 c der Vorbemerkung zum Vierten Teil), d. h. auf $\frac{5}{11}$ des Eigenkapitalteils und $\frac{5}{16}$ des ausgeschütteten Betrags. Die Minderung der Körperschaftsteuer ist auch insoweit zulässig, als sie die Steuerschuld übersteigt. Aus dem Zweck der Belastungsminderung ergibt sich bereits, daß die Höhe der Jahressteuerschuld keine Grenze bilden darf. Um dies zu verdeutlichen, wird im Entwurf nicht der Begriff „Ermäßigung“, sondern der Begriff „Minderung“ der Körperschaftsteuer verwendet. Welcher Eigenkapitalteil als für die Ausschüttung verwendet gilt, richtet sich nach § 31.

Die Vorschrift des Absatzes 2 ergänzt den Absatz 1, indem sie den Begriff „Tarifbelastung“ sowohl sach-

lich als auch zeitlich einschränkt. In sachlicher Hinsicht besteht die Einschränkung darin, daß zur Tarifbelastung nur die Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer, nicht dagegen die Belastung mit ausländischer Steuer gehört. Werden ausländische Einkünfte ausgeschüttet, so ist die Körperschaftsteuer zu erhöhen, soweit die Ausschüttungsbelastung nicht bereits durch inländische Körperschaftsteuer erreicht ist. Sind die ausländischen Einkünfte aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der inländischen Besteuerung ausgenommen, muß daher die Körperschaftsteuer in Höhe der vollen Ausschüttungsbelastung erhoben werden. Unterliegen dagegen die ausländischen Einkünfte der inländischen Besteuerung und ist auf die Körperschaftsteuer ihr gleichgestellte ausländische Steuer angerechnet worden, so erhöht sich die Körperschaftsteuer anläßlich der Ausschüttung nur, soweit durch die Anrechnung der ausländischen Steuer die Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer unter die Ausschüttungsbelastung gesunken ist. Wie alle übrigen Steuerermäßigungen oder Steuerbefreiungen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft soll somit auch die Steuerermäßigung durch die Anrechnung ausländischer Steuer und die Freistellung ausländischer Einkünfte bei der Kapitalgesellschaft nicht auf die Ebene der Anteilseigner übertragen werden. Der Entwurf folgt damit im Prinzip den Regelungen, die das französische und britische Anrechnungssystem enthalten.

Eine zeitliche Einschränkung enthält Absatz 2 insofern, als die Tarifbelastung nur die Belastung mit Körperschaftsteuer umfaßt, die nach dem Systemwechsel entstanden ist. Wird vorher entstandener Gewinn ausgeschüttet, so ist er als nicht belastet zu behandeln, die Ausschüttungsbelastung also herzustellen. Würde die Ausschüttung des vor dem Systemwechsel erzielten Gewinns in die gesetzliche Neuregelung einbezogen, so würden dadurch diejenigen Kapitalgesellschaften benachteiligt, die bisher ihre Gewinne weitgehend ausgeschüttet und damit der Doppelbelastung unterworfen haben.

Es wäre ferner wirtschaftlich nicht gerechtfertigt, die Kapitalgesellschaft, die ihre Gewinne vor dem Systemwechsel nicht ausgeschüttet hat, bei späterer Ausschüttung hinsichtlich der Belastung des Gewinns mit einer Kapitalgesellschaft gleichzustellen, die den ermäßigten Ausschüttungssteuersatz durch sofortige Ausschüttung des Gewinns erhalten hat. Eine solche Gleichstellung zunächst thesaurierten Gewinns mit dem sofort ausgeschütteten Gewinn sieht das geltende Recht nicht vor. Die Kapitalgesellschaft kann im Falle der Auflösung von Rücklagen und anschließender Ausschüttung lediglich für die bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben eine ermäßigte Besteuerung erreichen (vgl. hierzu die Vorbemerkungen zum Vierten Teil). Diese Möglichkeit des geltenden Rechts gehört zu dessen systembedingten Ungenauigkeiten, die durch die Reform beseitigt werden sollen; sie kann deshalb auf das Anrechnungsverfahren nicht, auch nicht beschränkt, auf die vor dem Systemwechsel gebilde-

ten Rücklagen übertragen werden. Die Bundesregierung hält bereits aus dem Grundsatz heraus, daß die Besteuerung wettbewerbsneutral sein muß, eine gegenüber vergleichbaren Einkommensteuerpflichtigen wesentlich niedrigere Belastung der nichtabziehbaren Ausgaben mit Körperschaftsteuer nicht für vertretbar.

Vertretbar ist dagegen, daß die vor dem Systemwechsel gebildeten Rücklagen vorrangig in Nennkapital umgewandelt werden können, mit der Folge, daß bei Auszahlung des Nennkapitals an die Anteilseigner keine Einnahmen aus Kapitalnutzung vorliegen und deshalb auch Einkommensteuer nicht entstehen kann (s. §§ 32 Abs. 3 und 44 Abs. 3 des Entwurfs).

Ist der Gewinn nur mit ausländischer Körperschaftsteuer belastet oder mit Körperschaftsteuer, die vor dem Systemwechsel entstanden ist, so wird der Anteilseigner durch die Körperschaftsteuererhöhung regelmäßig nicht belastet. Soweit der Anteilseigner unbeschränkt steuerpflichtig ist, erhält er in gleicher Höhe die Anrechnung auf seine Einkommensteuer. Ist er hingegen beschränkt steuerpflichtig, so erhält er in beiden Fällen den Erhöhungsbetrag nach § 53 des Entwurfs vergütet. Seine ausländischen Einkünfte werden infolgedessen nicht zusätzlich mit inländischer Körperschaftsteuer belastet, wenn sie in das Ausland als Dividende zurückfließen. Außerdem wird erreicht, daß vor dem Systemwechsel entstandener Gewinn bei ihm nicht zweimal, nämlich mit alter und neuer Körperschaftsteuer, belastet wird. Die zweimalige Belastung muß auch für steuerbefreite inländische Anteilseigner vermieden werden. § 53 sieht deshalb die Vergütung des Erhöhungsbetrags an diesen Kreis von Anteilseignern vor.

Absatz 3 regelt, für welchen Veranlagungszeitraum die Änderung der Körperschaftsteuer eintritt. Er bestimmt, daß die Änderung der Körperschaftsteuer im Falle eines ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschlusses bereits für den Veranlagungszeitraum eintritt, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das die Ausschüttung erfolgt. Diese Regelung entspricht dem geltenden Recht. Sie soll sicherstellen, daß die Körperschaftsteuerrückstellung nach den bisherigen Grundsätzen bemessen werden kann. Das ist insbesondere handelsrechtlich von Bedeutung. Nach § 58 Abs. 4 AktG haben die Aktionäre Anspruch auf den Bilanzgewinn. Daraus ist zu folgern, daß der Vorstand bei Aufstellung des Jahresabschlusses grundsätzlich davon auszugehen hat, daß der gesamte Bilanzgewinn ausgeschüttet wird. Wie im geltenden Recht die Ermäßigung der Körperschaftsteuer für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen muß deshalb nach den aktienrechtlichen Bestimmungen künftig die Körperschaftsteuerminderung für den auszuschüttenden Gewinn bereits bei Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Der Entwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Drucksache VI/3088) übernimmt in § 45 die Regelung des § 58 Abs. 4 AktG. Für den

Jahresabschluß einer GmbH gilt deshalb das gleiche wie für den einer Aktiengesellschaft.

Beschließt die Hauptversammlung eine vom Vorschlag des Vorstandes abweichende Gewinnverwendung, so ist in der nach § 174 Abs. 2 AktG vorgeschriebenen Aufgliederung des Gewinnverwendungsbeschlusses die höhere Körperschaftsteuer als zusätzlicher Aufwand anzugeben. Vermindert sich dagegen die Körperschaftsteuer, etwa weil durch eine niedrigere Ausschüttung die Verwendung von unbelastetem Eigenkapital nicht mehr nötig ist und deshalb die vom Vorstand berücksichtigte Körperschaftsteuererhöhung wegfällt, so ist analog der Regelung für den zusätzlichen Aufwand die dadurch entstehende Minderung des Aufwands in dem Gewinnverwendungsbeschuß anzugeben. Durch zusätzlichen Aufwand oder dessen Minderung wird der Jahresabschluß nicht geändert (vgl. § 174 Abs. 3 AktG). Dementsprechend wird die Gewinn- und Verlustrechnung nicht berührt. Der zusätzliche Aufwand ist im nächsten Geschäftsjahr erfolgsneutral zu passivieren oder von aktiven Überzahlungen abzuziehen; die Minderung des Aufwands ist ebenfalls erfolgsneutral mit überhöhten Rückstellungen zu verrechnen oder einer aktivierten Überzahlung hinzuzurechnen.

Diese Regelung für die Handelsbilanz gilt auch für die Steuerbilanz (vgl. § 12 des Einkommensteuergesetzentwurfs).

Um willkürlichen Entscheidungen vorzubeugen, ist es notwendig, für die Regelung des § 30 Abs. 3 Satz 1 einen ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschuß vorauszusetzen. Es wäre nicht tragbar, wenn eine Kapitalgesellschaft ohne handelsrechtliche Bindung gegenüber dem Finanzamt das Wirtschaftsjahr bestimmen könnte, für das zum Beispiel eine verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt ist. Die Änderung der Körperschaftsteuer bei verdeckten oder nicht ordnungsgemäß vorgenommenen offenen Ausschüttungen tritt deshalb in dem Jahr ein, in dem die Ausschüttung erfolgt.

Wie die Kapitalgesellschaft die Änderung der Körperschaftsteuer im Falle einer aufgrund eines ordnungsgemäßen Beschlusses erfolgten Ausschüttung vorzunehmen hat, ist in dem folgenden vereinfachten Beispiel dargestellt:

Beispiel:

1. Sachverhalt

Die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft A stellt ihren Jahresabschluß zum 31. Dezember 1977 auf. Sie möchte für 1977 eine Dividende in Höhe von 2 909 DM ausschütten. Für diese Ausschüttung gilt ein Teil des Zugangs zum verwendbaren Eigenkapital als verwendet, der im Wirtschaftsjahr 1977 entstanden ist, weil zu Beginn dieses Wirtschaftsjahrs noch kein verwendbares Eigenkapital vorhanden war.

2. Ermittlung des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer (in der Form einer Verlust- und Gewinnrechnung)

Aufwand	1977	Ertrag	
abziehbare Ausgaben	10 000	steuerpflichtige Erträge	20 000
Vermögenssteuer	500		
Gewinn vor Abzug der Körperschaftsteuer	9 500		
	<u>20 000</u>		<u>20 000</u>
	<u><u>20 000</u></u>		<u><u>20 000</u></u>

3. Ermittlung der Körperschaftsteuer für 1977 ohne Berücksichtigung der Änderung durch die Ausschüttung (Tarifbelastung und Belastung der nichtabziehbaren Ausgaben):

Gewinn vor Abzug der Körperschaftsteuer	9 500
+ Vermögenssteuer	<u>500</u>
Einkommen	10 000
Körperschaftsteuer 56 v. H.	<u>5 600</u>

4. Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals und damit der Tarifbelastung

Einkommen	10 000
— Vermögenssteuer	500
— Körperschaftsteuer	<u>5 600</u>

verbleibt ungemildert mit Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital 3 900

5. Ermittlung der Körperschaftsteueränderung

Ausschüttung 2 909

Es gilt ungemildert mit Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital als verwendet.

Die Körperschaftsteueränderung beträgt $2\,909 \cdot \frac{5}{16} =$ 909

Als verwendet gelten 2 000

des ungemildert belasteten Eigenkapitals von 3 900.

6. Verlust- und Gewinnrechnung mit Ausweis der Körperschaftsteuer, des an die Anteilseigner auszuschüttenden Betrags und der Einstellungen in die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals:

Aufwand		1977	Ertrag
abziehbare Betriebsausgaben	10 000	steuerpflichtige Erträge	20 000
Vermögenssteuer	500		
Körperschaftsteuer	5 600		
— Minderungs	909	4 691	
Jahresüberschuß	4 809		
hiervon: Einstellung in das vollbelastete Eigenkapital	1 900		
auszuschüttender Betrag (= Bilanzgewinn)	2 909		
	<u>20 000</u>		<u>20 000</u>

7. Verbleibendes verwendbares Eigenkapital

Nach der Ausschüttung von 2 909 verbleibt, wie in der Verlust- und Gewinnrechnung ausgewiesen, noch ein verwendbares Eigenkapital von 1 900; dieses für zukünftige Ausschüttungen als verwendbar geltendes Eigenkapital wird die Kapitalgesellschaft jedoch nicht in der Verlust- und Gewinnrechnung oder in der Steuerbilanz, sondern in einer Nebenrechnung ermitteln. Ein Ausweis des verwendbaren Eigenkapitals in der Steuerbilanz ist nicht vorgeschrieben.

Zu § 31 — Für die Ausschüttung verwendetes Eigenkapital

Die Vorschrift regelt, welche Teile des verwendbaren Eigenkapitals als für die Ausschüttung verwendet gelten. Eine ergänzende Bestimmung enthält § 38 des Entwurfs. In ihm sind die Rechtsfolgen festgelegt, die eintreten, wenn eine Ausschüttung vorgenommen wird, ohne daß verwendbares Eigenkapital vorhanden ist.

Absatz 1 enthält lediglich den Hinweis, daß die Ermittlung des Eigenkapitals und dessen Tarifbelastung sich nach den Vorschriften der §§ 32 bis 42 richtet.

Absatz 2 nennt die Grundlagen für die Ermittlung des Betrags, der als für die Ausschüttung verwendet gilt. Setzt sich das verwendbare Eigenkapital aus

unterschiedlich belasteten Teilbeträgen zusammen, so entsteht die Frage, in welcher Reihenfolge die einzelnen Teilbeträge als für die Ausschüttung verwendet gelten. In Anlehnung an die Ausschüttungspraxis der Gesellschaften läge es nahe, das zur Ausschüttung verwendete Eigenkapital in erster Linie nach zeitlichen Merkmalen zu bestimmen, so daß der Gewinn des letzten Wirtschaftsjahrs als zuerst ausgeschüttet anzusehen wäre, danach der Gewinn der vorhergehenden Wirtschaftsjahre usw. Für die betreffenden Wirtschaftsjahre müßten dann bei gerechter Ausgestaltung die unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belasteten Gewinnanteile anteilig als ausgeschüttet behandelt werden. Eine solche Regelung wäre jedoch zu kompliziert. Absatz 2 sieht deshalb ohne Rücksicht auf das Jahr der Entstehung des Eigenkapitals die Lösung vor, die für die ausschüttende Gesellschaft im Normalfall am günstigsten ist. Das ist die Verwendung in der Reihenfolge, in der die Belastung abnimmt.

Das ungemildert mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital gilt demgemäß als zuerst verwendet. Dies bedeutet, daß nicht oder nur gering belastetes Eigenkapital zunächst thesauriert werden kann.

Das nicht mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital ist nach § 33 Abs. 2 des Entwurfs weiter zu unterteilen. Die dort vorgesehene Reihenfolge bestimmt zugleich die Reihenfolge der Verwendung. Danach gilt, wenn mit Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital nicht mehr vorhanden ist, zunächst das aus ausländischen Einkünften entstandene Eigenkapital als verwendet. Das hat insofern Bedeutung, als ausländische Anteilseigner in diesen Fällen nach § 53 des Entwurfs einen Anspruch auf Vergütung des Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrags haben können. Im Anschluß an die ausländischen Einkünfte folgen die nach dem Systemwechsel erzielten steuerfreien Gewinne, dann das vor dem Systemwechsel entstandene verwendbare Eigenkapital und schließlich das nach dem Systemwechsel eingelegte Kapital, soweit es nicht zum Nennkapital gehört. Die nachrangige Verwendung des vor dem Systemwechsel entstandenen Kapitals soll es der Kapitalgesellschaft ermöglichen, diesen Teil vorrangig in haftendes Kapital umzuwandeln, so daß bei späterer Auszahlung an die Gesellschafter die Besteuerung bei diesen entfällt (vgl. hierzu § 30 Abs. 2 des Entwurfs, wonach die vor dem Systemwechsel entstandene Körperschaftsteuer nicht zur Tarifbelastung gehört, § 32 Abs. 2 und § 44 Abs. 3 des Entwurfs).

Die Höhe des Betrags, der als für die Ausschüttung verwendet gilt, muß sich nicht mit der Barausschüttung decken. Er ergibt sich aus der Tarifbelastung des Teilbetrags, aus dem der als verwendet geltende Betrag stammt.

Ist die Tarifbelastung (= St_T) höher als 36 v. H. des Gewinns vor Abzug der Steuer und ist die Bardividende (= B) bekannt, so errechnet sich der als verwendet geltende Betrag (= T) nach der folgenden Formel:

$$T = B \frac{100 - St_T}{100 - 36}$$

Beträgt die Tarifbelastung wie regelmäßig 56 v. H. des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer, so ist $T = B \cdot \frac{11}{16}$.

Die Körperschaftsteuerminderung beträgt $B - T$. Sie beläuft sich daher bei einer Tarifbelastung von 56 v. H. auf $B \cdot \frac{5}{16}$.

Ist die Tarifbelastung jedoch niedriger als die Ausschüttungsbelastung, so gilt der Teilbetrag stets in Höhe der Bardividende als verwendet.

Die Körperschaftsteuererhöhung beträgt:

$$-\frac{25}{16}B \quad (0,36 - 0,5T)$$

Gilt ein nicht mit Körperschaftsteuer belasteter Teilbetrag als verwendet, so beträgt die Körperschaftsteuererhöhung $B \cdot \frac{9}{16}$.

Ergibt sich durch die Anwendung der Formel oder bereits überschlägig, daß der nach der vorgeschriebenen Reihenfolge als zuerst verwendet geltende Teilbetrag für die Ausschüttung nicht ausreicht, so ist ausgehend von diesem Teilbetrag (= T) die ihm entsprechende Bardividende nach der folgenden Formel zu errechnen:

$$B = T \frac{100 - 36}{100 - 5T}$$

Bei einer Tarifbelastung von 56 v. H. des Gewinns vor Abzug der Steuern ist dann

$$B = T \cdot \frac{16}{11}.$$

Für die restliche Dividende gilt in diesem Fall Eigenkapital aus dem in der Belastungshöhe nächstfolgenden Teilbetrag als verwendet.

Absatz 3 ergänzt § 30 Abs. 1 und Absatz 1 des § 31, indem in Satz 1 bestimmt wird, daß neben dem Eigenkapital auch der Körperschaftsteuerminderungsbetrag als für die Ausschüttung verwendet gilt. Gedanklich setzt sich demnach die Ausschüttung aus Eigenkapital und dem Minderungsbetrag zusammen. Erhöht sich dagegen die Körperschaftsteuer, so muß sichergestellt sein, daß für den Erhöhungsbetrag genügend Eigenkapital verbleibt. Satz 2 der Vorschrift sieht deshalb für diese Fälle eine Beschränkung der Verwendung vor, damit durch den Abzug des Erhöhungsbetrags nach § 34 Abs. 1 Nr. 1 des Entwurfs ein negativer Teilbetrag in einem positiven verwendbaren Eigenkapital vermieden wird.

Zu § 32 — Verwendbares Eigenkapital

Die Vorschrift enthält die Begriffsbestimmung für das „verwendbare Eigenkapital“. Der Begriff ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen sowohl sachlich als auch zeitlich abgegrenzt.

In Absatz 1 wird der Begriff „Eigenkapital“ definiert, dessen Höhe aus der Steuerbilanz abzuleiten ist. Nach der Zweckbestimmung des § 32, Grundlage für die Körperschaftsteueränderung zu sein, ist es selbstverständlich, daß bei der Ermittlung des Eigenkapitals die Änderung der Körperschaftsteuer, die sich aufgrund einer Ausschüttung im Sinne des § 30 Abs. 3 Satz 1 des Entwurfs ergibt, noch nicht berücksichtigt werden darf.

Absatz 2 grenzt das „für Ausschüttungen verwendbare Eigenkapital“ durch eine Definition gegen das übrige Eigenkapital ab. Steuersystematisch richtig müßte das verwendbare Eigenkapital der Summe der in der Gesellschaft thesaurierten Gewinne entsprechen. Nicht zum verwendbaren Eigenkapital dürften demnach die Einlagen der Anteilseigner gehören. Diese Lösung war jedoch nicht möglich, weil vor dem Systemwechsel geleistete Einlagen häufig nicht mehr feststellbar sind. Nach der Begriffsbestimmung des § 32 Abs. 2 sind die Einlagen daher Teil des verwendbaren Eigenkapitals, soweit sie nicht auf das Nennkapital eingezahlt sind. Die Rückzahlung von Nennkapital ist keine Ausschüttung. Deshalb gehört das Nennkapital nicht zu dem verwendbaren Eigenkapital.

Zeitlich grenzt der Entwurf das verwendbare Eigenkapital für jede Ausschüttung in der gleichen Weise ab. Für die Ausschüttung verwendbar ist das Eigenkapital, das sich zum Schluß des der Ausschüttung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ergibt. Bereits im Zeitpunkt der Ausschüttung ist das verwendbare Eigenkapital bekannt oder es kann ermittelt werden, so daß eine sichere Grundlage für die Berechnung der Körperschaftsteueränderung vorhanden ist. Für welchen Veranlagungszeitraum die Körperschaftsteuer zu mindern oder zu erhöhen ist, richtet sich nach § 30 Abs. 3 des Entwurfs.

Absatz 3 ergänzt Absatz 2 und bestimmt, daß auch Teile des Nennkapitals zum verwendbaren Eigenkapital gehören können. Es handelt sich um die Beträge, die dem Nennkapital aus nach dem Systemwechsel erzielten Gewinnen zugeführt worden sind.

Damit wird erreicht,

- daß nach dem Systemwechsel erzielter Gewinn, der durch Umwandlung von Rücklagen Teil des Nennkapitals geworden ist, im Falle der Kapitalrückzahlung bei den Anteilseignern zu Einnahmen aus Kapitalnutzung führt, und
- daß die auf diesem Teil des Nennkapitals lastende Körperschaftsteuer spätestens bei Rückzahlung des Nennkapitals auf die Steuerschuld der Anteilseigner angerechnet werden kann (vgl. §§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie § 124 Abs. 2 Nr. 2 b E-EStG).

Durch die Zurechnung des bezeichneten Teils des Nennkapitals zum verwendbaren Eigenkapital wird im Regelfall sogar eine frühere Anrechnung erfolgen. Soweit nämlich Nennkapital ungemildert mit Körperschaftsteuer belastet ist, gilt es nach der in § 31 Abs. 2 des Entwurfs festgelegten Reihenfolge als vor den niedriger belasteten Teilen des übrigen verwendbaren Eigenkapitals für die Ausschüttung verwendet. § 44 Abs. 2 des Entwurfs ergänzt die Vorschrift über die Reihenfolge der Verwendung, indem bestimmt wird, daß bei Rückzahlung von Nennkapital vorrangig der zum verwendbaren Eigenkapital gehörende Teil als zurückgezahlt gilt.

Für vor dem Systemwechsel erzielte Gewinne gilt Absatz 3 nicht. Diese Gewinne werden wie nach dem geltenden Recht nicht von Körperschaftsteuer entlastet und können, soweit sie Teil des Nennkapitals geworden sind, auch künftig den Anteilseignern steuerfrei zurückgezahlt werden.

Zu § 33 — Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

§ 33 ist die Grundvorschrift für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals. Sie wird ergänzt durch § 34, der die Belastung der bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben mit Körperschaftsteuer sicherstellen soll und durch die §§ 35 bis 42 des Entwurfs, in denen Sonderfälle der Gliederung geregelt sind.

Absatz 1 schreibt im einzelnen vor, wie und zu welchen Zeitpunkten die Gliederung vorzunehmen ist. Schon aus Gründen der Rechtssicherheit muß zu jedem Steuerbilanzstichtag gegliedert werden. Wird die Gliederung ausnahmsweise nicht für die Änderung der Körperschaftsteuer benötigt, was am Bilanzstichtag nur hinsichtlich der ordnungsgemäß beschlossenen Ausschüttung, nicht aber für etwaige verdeckte Ausschüttungen im folgenden Wirtschaftsjahr erkennbar ist, so ist sie doch als Grundlage der nächsten Gliederung unentbehrlich. Satz 2 der Vorschrift stellt dies klar und läßt zudem erkennen, daß die Gliederung durch Hinzu- oder Abrechnungen aus der vorherigen Gliederung zu entwickeln ist.

Die jährlichen Zugänge zum verwendbaren Eigenkapital werden im Steuerfestsetzungsverfahren sichtbar; denn aus dem in der Steuerbilanz auszuweisenden Gewinn (= Zugang zum Eigenkapital) wird das Einkommen entwickelt. Die Vorschrift knüpft hieran an: Nach der steuerlichen Behandlung des Zugangs muß sich zugleich seine Einordnung in die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals richten.

Der Teil des Zugangs, der bei der Ermittlung des Einkommens ausscheidet, weil er z. B. aus Einlagen der Anteilseigner stammt oder weil er aus anderen Gründen steuerfrei bleibt, ist dem unbelasteten Teilbetrag zuzuordnen. Die übrigen in das Einkommen eingehenden Zugänge werden je nach dem Steuerbetrag, der für sie nach den Tarifvorschriften festzusetzen ist, dem ungemildert belasteten Teilbetrag (Steuerbetrag 56 vom Hundert) oder einem ermäßigt belasteten Teilbetrag (Steuerbetrag unter 56 vom Hundert) zugeordnet. Worauf die Ermäßigung des Steuerbetrags zurückzuführen ist, ist unerheblich. Jede Ermäßigung der Körperschaftsteuer auf Grund tariflicher Vorschriften führt zur Einordnung in den entsprechend ermäßigt belasteten Teilbetrag. Wird die Körperschaftsteuer zum Beispiel nach § 17 des Berlinförderungsgesetzes wegen der Hingabe eines unverzinslichen Darlehns ermäßigt, so hat das gesamte Einkommen einer ermäßigten Körperschaftsteuer unterlegen, weil die Ermäßigung nicht auf einen bestimmten Einkommensteil bezogen werden kann.

Bei der Vielzahl von Steuerermäßigungen, die das deutsche Steuerrecht kennt, würde ohne eine besondere vereinfachende Regelung die Gliederung nicht mehr praktikabel sein. § 35 des Entwurfs schreibt deshalb für ermäßigt belastete Teilbeträge eine Aufteilung vor, so daß regelmäßig neben dem ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten und dem nichtbelasteten Teilbetrag nur noch der in Höhe der

Ausschüttungsbelastung belastete Teilbetrag in der Gliederung auszuweisen ist.

Absatz 2 schreibt die weitere Unterteilung des nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrags vor, damit

1. die nach § 30 erhobene Körperschaftsteuer den folgenden nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern in den Grenzen des § 53 vergütet werden kann: Ausländern, juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie steuerbefreiten Anteilseignern (vgl. § 33 Abs. 2 Nr. 1 bis 3) und
2. sämtliche Einlagen der Anteilseigner, die nach dem Systemwechsel geleistet worden sind, bei ihrer Rückzahlung nicht nach § 30 mit Körperschaftsteuer belastet werden und auch nicht bei den Empfängern als Einnahme aus Kapitalnutzung steuerpflichtig sind.

Zu § 34 — Zuordnung der bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben

Die nichtabziehbaren Ausgaben haben, weil vorausgibt, den Gewinn bereits gemindert, der in der Steuerbilanz ausgewiesen werden muß. Hat die Kapitalgesellschaft sowohl steuerpflichtigen als auch steuerfreien Gewinn erzielt, so muß für die Ermittlung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals bestimmt werden, welcher Gewinnanteil durch diese Ausgaben als gemindert gilt. Diese Bestimmung trifft die Vorschrift des § 34, indem die nichtabziehbaren Ausgaben bestimmten Teilbeträgen zugeordnet werden.

Die Absätze 1 und 2 regeln die Zuordnung der nichtabziehbaren Ausgaben für Wirtschaftsjahre, die nach dem Zeitpunkt des Systemwechsels enden. Absatz 3 regelt die Zuordnung nichtabziehbarer Ausgaben, die zwar den Gewinn nach dem Systemwechsel gemindert haben, aber in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die vor dem Systemwechsel abgelaufen sind.

Absatz 1 ist die grundlegende Vorschrift für die Zuordnung der nichtabziehbaren Ausgaben.

Nummer 1 sieht den Abzug des Erhöhungsbetrags von dem Teilbetrag vor, auf den er entfällt. Dadurch wird die Belastung des Erhöhungsbetrags mit Körperschaftsteuer vermieden. Würde der Erhöhungsbetrag zum Beispiel von dem ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag abgezogen, so würde er ebenso wie etwa die Vermögensteuer voll mit Körperschaftsteuer belastet (vgl. die Begründung zu Nummer 4 der Vorschrift). Nummer 1 steht mit § 31 Abs. 3 Satz 2 in engem Zusammenhang.

Die differenzierte Zuordnung der ermäßigten Körperschaftsteuer nach Nummer 2 muß aus dem gleichen Grunde erfolgen. Daß die Körperschaftsteuer bei der Ermittlung des Gewinnanteils, der ihr unterlegen hat, mindernd berücksichtigt werden muß, ergibt sich bereits aus dem Sinngehalt des Begriffs „Belastung“ mit Körperschaftsteuer, der eine Minderung um die Körperschaftsteuer voraussetzt. Aus dem Begriff „Tarifbelastung“ ergibt sich ferner, daß die ermäßigte Körperschaftsteuer in der Höhe mindernd

berücksichtigt werden muß, in der sie ohne Änderung nach § 30 angefallen wäre. Der Teil der Körperschaftsteuer, der — wiederum ohne Änderung nach § 30 — in Höhe von 56 v. H. angefallen wäre, fällt unter die Nummer 4.

Nummer 3 regelt die Zuordnung der auf die Körperschaftsteuer anrechenbaren ausländischen Steuer. Ausländische Steuer gehört zwar nicht zur Tarifbelastung (vgl. § 30 Abs. 2 des Entwurfs), dennoch ist ihre differenzierte Zuordnung notwendig, damit die verbleibende Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer richtig ermittelt werden kann. Die hier angesprochenen ausländischen Einkünfte sind demnach ermäßigt mit Körperschaftsteuer belastet und nach § 35 des Entwurfs aufzuteilen. Soweit durch die Aufteilung ein nichtbelasteter Teilbetrag entsteht, ist er nach § 33 Abs. 2 Nr. 1 des Entwurfs gesondert auszuweisen. Der gesonderte Ausweis gilt selbstverständlich in erster Linie für ausländische Einkünfte, die aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Körperschaftsteuer freigestellt sind. Die ausländische Steuer, die auf diese steuerfreien Einkünfte entfällt, ist bei der Ermittlung des Teilbetrags im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 1 abziehen.

In der Nummer 4 ist die Zuordnung der übrigen neben der Körperschaftsteuer nichtabziehbaren Ausgaben besonders wichtig, zu denen insbesondere die Vermögensteuer gehört.

Nummer 4 der Vorschrift sieht vor, daß diese nichtabziehbaren Ausgaben bei der Ermittlung des ungemildert belasteten Teilbetrags abgezogen werden. Der Abzug bedeutet, daß die auf den nichtabziehbaren Ausgaben lastende Körperschaftsteuer weder nach § 30 gemindert werden kann noch nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 b E-EStG auf die Steuer des Anteilseigners angerechnet werden kann. Wird zum Beispiel Vermögensteuer vom vollbelasteten Eigenkapital abgezogen, so kann die darauf lastende Körperschaftsteuer in Höhe von $\frac{14}{11}$ des Vermögensteuerbetrags den Anteilseignern nicht mehr vermittelt werden.

Die Endgültigkeit dieser Belastung ist die zwangsläufige und gewollte Folge des Verbots, die Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen.

Im Gegensatz zu den Nummern 1 bis 3 bezieht sich die Nummer 4 der Vorschrift nicht auf einen bestimmten Teilbetrag oder auf einen bestimmten Einkommensteil eines Veranlagungszeitraums, sondern auf den ungemildert belasteten Teilbetrag in seiner Gesamtheit. Reicht zum Beispiel das dem Steuersatz von 56 v. H. unterliegende Einkommen eines Veranlagungszeitraums für den Abzug der nichtabziehbaren Ausgaben nicht aus, so wird der bereits vorhandene Teilbetrag gekürzt. Durch diese Regelung werden vor allem Verschiebungen, die durch unrichtige Bilanzierung der Ausgaben erreicht werden können, vermieden.

Absatz 2 regelt die Fälle, in denen ungemildert mit Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital nicht vorhanden ist, weil das gesamte Einkommen ermäßigt besteuert wird. In die Regelung sind jedoch

daneben die Fälle eingeschlossen, in denen das ungemildert belastete Eigenkapital durch den Abzug nach Absatz 1 Nr. 4 aufgezehrt ist. Auch in diesen Fällen ist die vorrangige Belastung der nichtabziehbaren Ausgaben bestimmt. Notfalls sind die nichtabziehbaren Ausgaben vorzutragen.

Absatz 3 in die Vorschrift aufzunehmen, war notwendig, weil es in den ersten Jahren nach dem Systemwechsel vorkommen wird, daß Vermögensteuer für Wirtschaftsjahre vor dem Systemwechsel nachzuzahlen ist. Die Vorschrift bestimmt den Abzug der nachgezählten Vermögensteuer und anderer nachgezahlter nichtabziehbarer Ausgaben bei dem Eigenkapitalteil, der bereits im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhanden war. Damit wird die Belastung dieser Nachzahlungen mit neuer Körperschaftsteuer vermieden. Durch Umkehrschluß ergibt sich die Regelung für Erstattungen. Diese sind dem vor dem Systemwechsel entstandenen Eigenkapital hinzuzurechnen.

Zu § 35 — Einordnung bestimmter ermäßigt belasteter Eigenkapitalteile

Da durch die vielfältigen Steuerermäßigungen, die das deutsche Steuerrecht kennt, eine Vielzahl von unterschiedlich ermäßigt belasteten Eigenkapitalteilen entsteht, ist eine für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals vereinfachende Regelung unentbehrlich. Die Vorschrift sieht die Aufteilung von ermäßigt belasteten Eigenkapitalteilen in der Weise vor, daß auch für bedeutende Gesellschaften regelmäßig nur drei Teilbeträge in der Gliederung auszuweisen sind, nämlich der ungemildert, der in Höhe der Ausschüttungsbelastung belastete und der nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbetrag.

Eine derartige Aufteilung bewirkt allerdings, daß die Minderung der Körperschaftsteuer zeitlich jeweils vorgezogen und die Erhöhung jeweils hinausgeschoben wird. Die Kapitalgesellschaft kann infolge der in § 31 fingierten Reihenfolge der Verwendung zunächst die Körperschaftsteuerminderung für den als vollbelastet geltenden Teil des aufgeteilten Betrags in vollem Umfang erhalten und kann die Teilbeträge thesaurieren, die durch die Aufteilung als in Höhe der Ausschüttungsbelastung belastet oder als unbelastet gelten. Um diesen Effekt der Aufteilung nach Möglichkeit einzuschränken, ist die vorgesehene Dreiteilung der rechnerisch ebenso möglichen Zweiteilung, bei der nur ungemildert belastete und nichtbelastete Teilbeträge entstehen, vorzuziehen. Darüber hinaus muß gefordert werden, daß die Aufteilung auf die Fälle beschränkt bleibt, in denen ein größtmöglicher Vereinfachungseffekt erzielt wird. Die Vorschrift läßt dementsprechend die Aufteilung nur für die Fallgruppen zu, in denen sich regelmäßig für jeden Veranlagungszeitraum unterschiedliche Steuerbelastungen ergeben. Jährlich unterschiedliche Steuerbelastungen entstehen beispielsweise durch die Anrechnung ausländischer Steuer auf die Körperschaftsteuer, durch die Steuerermäßigungen nach dem Berlinförderungsgesetz oder nach § 14 des Vermögensbildungsgesetzes.

Wird dagegen ein ermäßigter Steuersatz angewendet, so entstehen fast ausnahmslos Jahr für Jahr Eigenkapitalteile, deren Belastung mit Körperschaftsteuer gleich hoch ist; denn ermäßigte Steuersätze sind meist auf Einkünfte und nicht auf Einnahmen anzuwenden. Es besteht deshalb kein Grund, solche Eigenkapitalteile in die Aufteilung einzubeziehen. Hinzu kommt, daß bei Anwendung von ermäßigten Steuersätzen die Auswirkungen der Aufteilung besonders deutlich werden. Schüttet nämlich eine Kapitalgesellschaft, deren Einkommen einem ermäßigten Steuersatz von mehr als 36 v. H. unterliegt, an eine andere Kapitalgesellschaft aus, die ebenfalls einen ermäßigten Steuersatz für ihr Einkommen in Anspruch nehmen kann, so ergibt sich nicht nur die Körperschaftsteuerminderung bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft, sondern darüber hinaus eine Erstattung von Körperschaftsteuer bei der Dividendenempfängerin, wenn deren Steuersatz weniger als 36 v. H. beträgt. Bei mehrfacher Verschachtelung könnte die Steuerlast in diesen Fällen für den gesamten Gewinn vermieden werden, wenn in jeder Stufe der als steuerfrei geltende Teil des Gewinns thesauriert bleibt.

Die rechnerische Ermittlung der Teilbeträge ist in Absatz 3 geregelt. Für die Berechnung genügt die Kenntnis der Tarifbelastung des aufzuteilenden Teilbetrags. Dieser Betrag ergibt zuzüglich seiner Tarifbelastung den Gewinn vor Abzug der Steuer.

Für die Aufteilung selbst wird unterstellt, daß der Gewinn vor Abzug der Körperschaftsteuer entweder zwei Steuersätzen unterlegen hat, nämlich dem Steuersatz von 56 v. H. oder dem Steuersatz von 36 v. H. (Fälle des Absatzes 2 Nr. 2) oder zum Teil steuerfrei ist und zum anderen Teil einer Steuer von 36 v. H. unterlegen hat (Fälle des Absatzes 2 Nr. 1).

Für die Aufteilung können die folgenden Formeln verwendet werden:

1. Aufteilung eines niedriger als mit der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrags:

$$T_{(36)} = \frac{16}{9} St_T$$

$$T_{(0)} = T - T_{(36)}$$

2. Aufteilung eines höher als mit der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrags:

$$G_{(36)} = 2,8 G - 5 St_T$$

$$T_{(36)} = G_{(36)} - 0,36 G_{(36)}$$

$$T_{(56)} = T - T_{(36)}$$

Es bedeuten:

T	=	aufzuteilender Teilbetrag
St _T	=	Tarifbelastung des aufzuteilenden Teilbetrags
G	=	T + St _T
G ₍₃₆₎	=	T ₍₃₆₎ + darauf entfallende Tarifbelastung
T ₍₀₎	=	gesuchter unbelasteter Teilbetrag

T₍₃₆₎ = gesuchter in Höhe der Ausschüttungsbelastung belasteter Teilbetrag

T₍₅₆₎ = gesuchter ungemildert mit Körperschaftsteuer belasteter Teilbetrag.

Die Zuweisung der durch die Aufteilung ermittelten Teilbeträge nach Absatz 4 der Vorschrift hat insbesondere Bedeutung für die Zuordnung der nichtabziehbaren Ausgaben nach § 34. Für die Zuordnung der nichtabziehbaren Ausgaben ist es unerheblich, ob der betreffende Teilbetrag durch Ableitung aus dem Einkommen oder durch Aufteilung nach dieser Vorschrift ermittelt worden ist.

Zu § 36 — Berücksichtigung von Verlusten bei dem verwendbaren Eigenkapital

Verluste mindern das Eigenkapital im Jahre ihres Entstehens. Die Körperschaftsteuer wird jedoch erst für das Jahr gemindert, von dessen Einkommen der Verlust abgezogen wird.

Damit die Körperschaftsteuer, die auf dem vorhandenen verwendbaren Eigenkapital lastet, zur Vermittlung an die Anteilseigner erhalten bleibt, wird in Absatz 1 der Vorschrift der Abzug des nach den steuerlichen Vorschriften ermittelten Verlustes vom nichtbelasteten Eigenkapital angeordnet. Die Bestimmung ist nach ihrem Sinngehalt auch anzuwenden, wenn der abzuziehende Verlust das nichtbelastete Eigenkapital übersteigt. In diesen Fällen entsteht durch den Abzug ein negativer Teilbetrag.

Soweit der Verlust in späteren Veranlagungszeiträumen vom Einkommen abgezogen werden kann, wird der Zuwachs bei dem belasteten Teilbetrag entsprechend geringer. Der Abzug, der für das Verlustjahr beim nichtbelasteten Eigenkapital vorgenommen worden ist, muß deshalb nach Absatz 2 wieder rückgängig gemacht werden.

Da vor dem Systemwechsel entstandene Verluste das vor dem Systemwechsel entstandene Eigenkapital gemindert haben, muß die Hinzurechnung bei diesem Teil des Eigenkapitals erfolgen, wenn der Verlustabzug vorgenommen wird.

Die bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben dürfen den steuerlichen Verlustabzug nicht erhöhen, sie fallen deshalb nicht unter diese Vorschrift. Ihre Zurechnung richtet sich auch im Verlustjahr ausschließlich nach § 34.

Zu § 37 — Gliederung bei Erlaß

Wird Körperschaftsteuer, die zur Tarifbelastung gehört, erlassen, so fällt in Höhe des erlassenen Betrags die Tarifbelastung fort. Diese systembedingte Wirkung bringt die Notwendigkeit für eine Umbuchung innerhalb des verwendbaren Eigenkapitals mit sich. Es wäre nicht gerechtfertigt, der Kapitalgesellschaft neben dem Erlaß den Vorteil der Körperschaftsteuerminderung nach § 30 und dem Anteils-eigner die Anrechnung zu gewähren.

Die Bedeutung der Vorschrift liegt

- a) in der generellen Anordnung der Umbuchung und
- b) in der Klarstellung, wie diese Umbuchung zu erfolgen hat.

Die Bestimmung, daß im Falle des Erlasses stets eine Umbuchung von dem belasteten Teil des Eigenkapitals auf den nichtbelasteten Teilbetrag vorzunehmen ist, dient der Praktikabilität des Verfahrens. Durch diese Regelung entfällt die schwierige und kaum lösbare Aufgabe, zu überprüfen, ob die erlassene oder nicht festgesetzte Körperschaftsteuer zur Tarifbelastung gehört oder etwa die bei der Einkommensermittlung nichtabziehbaren Ausgaben belastet.

Die Umbuchung eines Teils des belasteten Eigenkapitals in das nichtbelastete Eigenkapital bedeutet, daß Körperschaftsteuer in Höhe der Ausschüttungsbelastung erhoben werden muß, wenn dieser Teil des Eigenkapitals nach § 31 als für die Ausschüttung verwendet gilt.

Der Umfang der Umbuchung richtet sich nach der Höhe der erlassenen Steuer und der Tarifbelastung der vorhandenen Teilbeträge. Die Umbuchung kann nicht erfolgen, soweit die erlassene Körperschaftsteuer die Tarifbelastung der im Zeitpunkt des Erlasses vorhandenen Teilbeträge übersteigt.

Zu § 38 — Fehlendes verwendbares Eigenkapital

Die Vorschrift ergänzt sowohl § 30 (im Absatz 1) als auch die Vorschriften über die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals (im Absatz 2).

Absatz 1 regelt den in § 30 nicht angesprochenen Sonderfall, in dem eine Gewinnausschüttung vorgenommen wird, ohne daß verwendbares Eigenkapital vorhanden ist. Durch die Vorschrift wird sichergestellt, daß auch in diesem Fall die Ausschüttungsbelastung hergestellt wird.

Absatz 2 bestimmt, daß der negative Eigenkapitalteil, der durch die Gewinnausschüttung und durch die nach Absatz 1 zu erhebende Körperschaftsteuer entsteht, nur durch später entstehendes unbelastetes Eigenkapital ausgeglichen werden darf. Durch diese Regelung wird erreicht, daß später entstehendes mit Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital ungeschmälert als für die Ausschüttung verwendet gelten kann.

Zu § 39 — Gliederung des Eigenkapitals bei dem Organträger

Die Notwendigkeit für diese Sondervorschrift über die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals des Organträgers ergibt sich aus den Bestimmungen über die Organschaft (§§ 13 bis 18 des Entwurfs).

Wie die allgemeinen Vorschriften über die Gliederung des Eigenkapitals knüpft auch § 39 nicht an den nach den handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinn, sondern an die Vermögensmehrungen an, die sich aus der Steuerbilanz ergeben.

Die in der Vorschrift angeordnete Zurechnung der nach den steuerlichen Vorschriften ermittelten Vermögensmehrungen bedeutet, daß

- auch der Teil der Vermögensmehrungen, den die Organgesellschaft nicht abführt, grundsätzlich im Eigenkapital des Organträgers zu erfassen ist;
- die bei der Organgesellschaft entstandenen, aber im Eigenkapital des Organträgers zu erfassenden Vermögensmehrungen bei der Gliederung wie eigene Vermögensmehrungen des Organträgers in dessen Eigenkapital einzufügen sind.

Es entspricht der Systematik der Einkommenszurechnung, daß grundsätzlich die aus den Vermögensmehrungen der Organgesellschaft entstandenen Teilbeträge in das verwendbare Eigenkapital des Organträgers einzufügen sind. Das gilt auch für den Teil des zuzurechnenden Einkommens, der der Organgesellschaft für die Bildung eigener Rücklagen verbleibt, denn auch insoweit tritt die Belastung mit Körperschaftsteuer bei dem Organträger ein. Die andere Lösung, nämlich die Fiktion, daß diese Belastung bei der Organgesellschaft entstanden ist, hätte in den Fällen zu unrichtigen Ergebnissen geführt, in denen Organträger eine Personengesellschaft oder ein Einzelkaufmann ist und deshalb nur eine Belastung mit Einkommensteuer eintritt.

Die von der Organgesellschaft gebildete Rücklage ist Teil ihres Eigenkapitals. Dies ergibt sich bereits aus der Legaldefinition des Eigenkapitals in § 32 Abs. 1 des Entwurfs. Auf dieser Rücklage lastet keine Körperschaftsteuer, die ihr entsprechende Vermögensmehrung ist bei dem Organträger besteuert. Ihre Einordnung in die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der Organgesellschaft ist in § 40 geregelt.

Aus der Zurechnung der Vermögensmehrungen ergibt sich die Zuordnung der damit zusammenhängenden Vermögensminderungen ohne weiteres. Die Ausgaben der Organgesellschaft zum Beispiel, die bei der Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens nicht abziehbar sind, sind bei der Ermittlung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals beim Organträger wie dessen eigene nichtabziehbare Ausgaben nach § 34 abzuziehen.

Aus der Systematik der Einkommenszurechnung nach § 13 des Entwurfs folgt jedoch, daß die Vermögensmehrungen von der Zurechnung zum verwendbaren Eigenkapital des Organträgers angenommen werden müssen, die bei der Organgesellschaft zu versteuern sind, sowie diejenigen, die nach den steuerlichen Grundsätzen nicht den Gewinn (auch nicht den steuerfreien Gewinn), sondern nur das Vermögen der Organgesellschaft erhöhen.

Nummer 1 bringt die erste Ausnahme von der Zurechnung. Durch die Besteuerung der Ausgleichszahlungen vor Abzug der Körperschaftsteuer nach § 15 des Entwurfs wird die Belastung dieser Zahlungen mit Körperschaftsteuer gesichert und die anrechenbare Körperschaftsteuer erhoben. Da § 30 wie alle übrigen Vorschriften dieses Abschnitts auch für die Organgesellschaft gilt, wird auch für die Ausgleichszahlungen die Ausschüttungsbelastung hergestellt.

Das verwendbare Eigenkapital der Organgesellschaft erfährt keine Änderung, weil dem Zugang (§ 15 des Entwurfs) ein Abgang (Ausschüttung zuzüglich anrechenbarer Körperschaftsteuer) in gleicher Höhe gegenübersteht.

Nummern 2 und 3 bezeichnen zwei Vorgänge, die sich in der Vermögenssphäre der Organgesellschaft abwickeln. Sowohl die Einlagen, die die Anteilseigner der Organgesellschaft geleistet haben, als auch Hinzurechnungen zum verwendbaren Eigenkapital der Organgesellschaft, die im Falle der Gesamtrechtsnachfolge nach § 41 vorzunehmen sind, können nur auf das Eigenkapital der Organgesellschaft bezogen werden. Dies ergibt sich wiederum aus der Legaldefinition des Eigenkapitals in § 32 Abs. 1.

Zu § 40 — Gliederung des Eigenkapitals bei der Organgesellschaft

Für die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals von Organgesellschaften gelten grundsätzlich die allgemeinen Vorschriften dieses Kapitels. Die Sondervorschrift des § 40 zieht — wie § 39 für den Organträger — die Folgerungen für das verwendbare Eigenkapital der Organgesellschaft, die sich aus der Einkommensrechnung nach den §§ 13, 16 und 17 des Entwurfs ergeben. Zwischen den Vorschriften der §§ 39 und 40 bestehen somit enge Beziehungen.

Absatz 1 stellt klar, daß die dem Organträger nach § 39 zuzurechnenden Vermögensmehrungen bei der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals grundsätzlich außer Betracht bleiben. Dies gilt auch für die Fälle, in denen der Organträger ein Einzelkaufmann, eine Personengesellschaft oder eine Körperschaft ist, die nicht nach § 46 in das Anrechnungsverfahren einbezogen ist.

Absatz 2 bringt in Satz 1 die Ausnahme von Absatz 1. Der Teil der nach § 39 dem Organträger zuzurechnenden Vermögensmehrungen, der an den Organträger nicht abgeführt wird, muß entgegen Absatz 1 im Eigenkapital der Organgesellschaft erfaßt werden. Dies ergibt sich bereits aus der Legaldefinition des Eigenkapitals in § 32 Abs. 1 des Entwurfs (vgl. auch die Begründung zu § 39). Die Vorschrift regelt die Einordnung dieses bei der Organgesellschaft entstehenden Eigenkapitals. Da der Betrag bei dem Organträger entsprechend seiner Belastung mit Körperschaftsteuer nach § 39 erfaßt ist, darf die spätere Abführung oder Ausschüttung bei dem Organträger oder bei den anderen Anteilseignern weder zur Steuerpflicht noch zur Anrechnung von Körperschaftsteuer führen. Dieser Teil des Eigenkapitals ist deshalb wie Eigenkapital zu behandeln, das aus Einlagen der Anteilseigner entstanden ist.

Satz 2 der Vorschrift ergänzt die Vorschrift über die Reihenfolge der fiktiven Verwendung. Abweichend von § 31 Abs. 2 des Entwurfs wird bestimmt, daß der Teilbetrag im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4 vor den übrigen Teilbeträgen als verwendet gilt, soweit der abgeführte Gewinn die Vermögensmehrungen übersteigt. Diese Regelung folgt auch hinsichtlich des übersteigenden Teils des Gewinns dem wirt-

schaftlichen Sachverhalt: Abgeführt wird der Gewinn, der aus früheren Wirtschaftsjahren der Organgesellschaft verblieben war und nach Satz 2 zu dem Eigenkapitalteil gehört, der aus Einlagen entstanden ist.

Zu § 41 — Tarifbelastung bei Vermögensübernahme

Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge (z. B. durch Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz) auf eine andere Kapitalgesellschaft über, so handelt es sich nicht um eine „Ausschüttung“. Da die mit Körperschaftsteuer belasteten Gewinne in den Fällen des § 41 ungeachtet der Gesamtrechtsnachfolge im Bereich der Körperschaftsteuer verbleiben, ist es auch nicht erforderlich, den Vermögensübergang in diesen Fällen als „Ausschüttung“ zu fingieren. Die Körperschaftsteuerbelastung wird vielmehr systemgerecht erst beseitigt, wenn die Gesamtrechtsnachfolgerin Gewinn ausschüttet. Dementsprechend bestimmt die Vorschrift des § 41, daß die Gesamtrechtsnachfolgerin die Gliederung des übernommenen Eigenkapitals von der aufgelösten Gesellschaft zu übernehmen hat.

Diese Regelung gilt nicht für den Übergang des Vermögens auf einen unbeschränkt steuerpflichtigen, von der Körperschaftsteuer befreiten Anteilseigner. Er kann die auf seinen Beteiligungserträgen lastende Körperschaftsteuer nicht an seine Anteilseigner vermitteln (vgl. hierzu § 30 Abs. 1 und die Begründung dazu). Absatz 2 der Vorschrift sieht deshalb für diese Fälle vor, daß das übernommene verwendbare Eigenkapital dem unbelasteten Eigenkapital der übernehmenden steuerbefreiten Körperschaft zuzurechnen ist. Die aufgelöste Kapitalgesellschaft wird jedoch durch Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer so gestellt, daß das übergehende Vermögen nur in Höhe der Ausschüttungsbelastung belastet ist (vgl. § 45 des Entwurfs).

Zu § 42 — Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals nach Übertragung von Anteilen

Die Vorschrift behandelt ein Problem, das entsteht, wenn beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft die Höhe des Kaufpreises durch das Vorhandensein von Rücklagen in dieser Kapitalgesellschaft beeinflußt worden ist und die Rücklagen später von der Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden. Auch in diesen Fällen ist grundsätzlich die Entlastung von der Körperschaftsteuer für den ausgeschütteten Betrag durchzuführen, so daß nur die auf der Ebene der Anteilseigner erhobene Steuer als Belastung der ausgeschütteten Rücklagen verbleibt. Die Entlastung kann jedoch immer dann nicht in Betracht kommen, wenn auf der Ebene der Anteilseigner keine Steuer oder nur die Kapitalertragsteuer anfällt. Eine solche Einschränkung erscheint als selbstverständlich, weil der ausgeschüttete Gewinn anderenfalls im Endergebnis überhaupt nicht oder nur geringfügig besteuert wäre.

Auf diesem Grundgedanken beruht die Vorschrift des § 52, wonach die Anrechnung von Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, wenn die Erträge aus

Anteilen nur der Kapitalertragsteuer unterliegen, im übrigen aber steuerfrei bleiben. Dieselbe Überlegung muß aber auch maßgebend sein, wenn Rücklagen ausgeschüttet werden, die der Erwerber von Anteilen als Bestandteil des Kaufpreises bezahlt hat. Es wäre anderenfalls sogar möglich, daß der ausgeschüttete Betrag auf der Ebene der Anteilseigner unbesteuert bleibt. Der Erwerber von Anteilen, an den bezahlte Rücklagen ausgeschüttet werden, wird durch einen solchen Vorgang steuerlich entweder überhaupt nicht oder nur vorübergehend belastet. Für ihn ist die Ausschüttung bezahlter Rücklagen eine Vermögensumschichtung, denn einerseits erhöht sich sein Geldbestand und andererseits verlieren die Anteile im gleichen Umfang an Wert. Steuerlich werden die ausgeschütteten Rücklagen zwar als Ertrag behandelt; die dadurch bedingte Erhöhung der Einkünfte des Erwerbers wird aber durch eine Teilwertabschreibung oder bei der späteren Veräußerung durch einen entsprechend geringeren Veräußerungsgewinn ausgeglichen. Die Entlastung von der Körperschaftsteuer ist daher bei Ausschüttung bezahlter Rücklagen nur gerechtfertigt, wenn die Rücklagen bei dem Veräußerer der Anteile als sein Veräußerungsgewinn besteuert werden. Ob die Belastung des Veräußerungsgewinns mit inländischer Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer möglich ist, hängt vom Einzelfall ab.

Hier soll die Vorschrift des § 42 eingreifen. Sie setzt voraus, daß bezahlte Rücklagen ausgeschüttet werden und der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile nicht mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer belastet ist. Für diese Fälle wird durch § 42 die Entlastung der ausgeschütteten Rücklagen von der Körperschaftsteuer untersagt. Es soll weder eine Minderung der Körperschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft noch die Anrechnung von Körperschaftsteuer beim Empfänger der Ausschüttung erfolgen.

Das gewünschte Ergebnis soll dadurch erreicht werden, daß § 42 bezahlte Rücklagen, d. h. den Teil des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals, der dem Anteil des Erwerbers am Nennkapital entspricht, als Einlage des Erwerbers fingiert. Diese Lösung drängt sich auf, wenn man den wirtschaftlichen Kern des Vorgangs, die Vermögensumschichtung, in den Mittelpunkt der Betrachtung rückt. Die Ausschüttung bezahlter Rücklagen ist dann nicht als der Besteuerung unterliegende Einnahme zu beurteilen, sondern als Rückzahlung von Einlagen mit der Folge, daß die Anschaffungskosten der Anteile entsprechend korrigiert werden müssen. Technisch wird diese Lösung durch eine Umbuchung innerhalb des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals der Gesellschaft ermöglicht.

Der vorgesehenen Regelung sind allerdings aus Gründen der Praktikabilität relativ enge Grenzen gesetzt. Die Anwendung dieser Regelung ist nur möglich, soweit das Finanzamt erfahren kann, wer der Gesellschafter ist.

Relativ einfach ist dies bei der Veräußerung von GmbH-Anteilen, weil der Erwerb solcher Anteile bei der Gesellschaft anzumelden ist (§ 16 Abs. 1 GmbHG; § 51 Abs. 1 E-GmbHG). Schwieriger ist

die Ermittlung im Falle der Veräußerung von Aktien. Hier wird das Finanzamt eine Nachprüfungsmöglichkeit nur haben, wenn es sich um gewichtige Fälle handelt, insbesondere um die Veräußerung ganzer Beteiligungen oder um ihre Verringerung von mehr als 50 v. H. bzw. mehr als 25 v. H. des Grundkapitals auf einen unter diesen Grenzen liegenden Prozentsatz. In den genannten Fällen besteht eine Anzeigepflicht der Aktionäre gegenüber ihrer Gesellschaft (§ 20 AktG). Werden die Aktien an der Börse verkauft, so besteht keine Nachprüfungsmöglichkeit. Allerdings wird es sich dann zumeist um Fälle von geringerer Bedeutung handeln. Bei dieser Sachlage muß man davon ausgehen, daß eine Regelung für Fälle, in denen der Veräußerer mit weniger als 25 v. H. beteiligt ist, nicht praktikabel wäre. Aus diesen Gründen sollen die Rechtsfolgen des § 42 generell, d. h. auch für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, erst eintreten, wenn der Veräußerer zu mehr als 25 v. H. beteiligt war.

Bei der Ausarbeitung des Entwurfs ist auch geprüft worden, ob es zweckmäßig wäre, das in § 42 geregelte Problem dadurch zu lösen, daß bei Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns den Erwerbern von Anteilen die steuerliche Anerkennung ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen oder ausschüttungsbedingter Veräußerungsverluste versagt wird. Hiergegen sprechen jedoch gewichtige Gründe. Es müßte nicht nur damit gerechnet werden, daß wirtschaftlich unbefriedigende Ergebnisse entstehen können, sondern darüber hinaus würden wichtige Grundsätze unseres Steuerrechts durchbrochen. Vor allem wäre jedoch zu befürchten, daß sich eine solche Lösung trotz ihres begrenzten Anwendungsbereichs als nicht praktikabel erweist, weil im Gegensatz zu der Regelung des § 42 jeweils geprüft werden müßte, ob die Ausschüttung von Rücklagen für die Wertminderung von Anteilen kausal war. Wenn überhaupt, wäre diese Prüfung nur durchführbar, falls die Entwicklung der stillen Reserven der Kapitalgesellschaften genau verfolgbar wäre. Das ist aber nicht der Fall.

In Absatz 1 des § 42 wird der Anwendungsbereich der Vorschrift umrissen und bestimmt, daß das auf die Beteiligung des anrechnungsberechtigten Erwerbers entfallende verwendbare Eigenkapital als dessen Einlage gilt. Übersteigen die Anschaffungskosten das auf die Beteiligung des Erwerbers entfallende Eigenkapital (= Anteil am Nennkapital zuzüglich Anteil am verwendbaren Eigenkapital), so gelten auch die auf diese Beteiligung entfallenden zukünftigen Vermögensmehrungen als Einlage des Erwerbers. Dadurch werden auch die bezahlten stillen Reserven mit in die Regelung einbezogen.

Absatz 2 enthält die Legaldefinition für die nach Absatz 1 maßgebende wesentliche Beteiligung.

In Absatz 3 Satz 1 wird der Zeitpunkt bezeichnet, zu dem die Umbuchung vorzunehmen ist. Der gesonderte Ausweis nach Satz 2 der Vorschrift ist erforderlich, weil die übrigen Anteilseigner an den Einlagen des anrechnungsberechtigten Erwerbers nicht teilhaben. An dem Charakter dieses Teils des Eigenkapitals ändert sich — ohne daß dies aus dem Wort-

laut der Vorschrift hervorgeht — nichts, wenn die Beteiligung auf einen Dritten übergeht.

Absatz 4 Satz 1 ordnet an, daß die Umbuchung aus jedem Teilbetrag erfolgen muß mit Ausnahme des Teilbetrags im Sinne des § 33 Abs. 2 Nr. 4, auf den umgebucht wird. Satz 2 enthält die hier notwendige Ausnahme zu § 31 Abs. 2. Die fiktive Verwendung der Teilbeträge erfolgt nicht einheitlich für alle Anteilseigner, sondern für den anrechnungsberechtigten Erwerber gesondert. Die geminderten Teilbeträge können in Höhe des verbleibenden Restes nicht als für eine Ausschüttung an diesen Anteilseigner verwendet gelten. Im übrigen gilt jedoch die Reihenfolge nach § 31 Abs. 2 auch für den Erwerber. Ist neu entstandenes verwendbares Eigenkapital für hin vorhanden, das nicht als seine Einlage gilt, so gilt vorrangig der belastete Teil des Eigenkapitals als für die Ausschüttung verwendet. Insoweit erfolgt die fiktive Verwendung wieder einheitlich.

Die in Absatz 5 enthaltene weitere Einschränkung des Anwendungsbereichs der Vorschrift dient der Vereinfachung.

Absatz 6 dehnt die Rechtsfolgen des Absatzes 1 auf die Fälle aus, in denen ein bisher steuerbefreiter Anteilseigner steuerpflichtig wird oder in denen ein bisher beschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner unbeschränkt steuerpflichtig wird. Außerdem werden die sogenannten Einbringungsfälle erfaßt. Der nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner könnte sich sonst durch Einbringung der Anteile in eine inländische Betriebsstätte oder in einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in einen steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art die Anrechnung verschaffen. Die Einbringung von Anteilen in eine Tochtergesellschaft fällt bereits unter Absatz 1.

Zu § 43 — Ausnahmen von der Körperschaftsteuererhöhung

Auf Grund der Vorschrift des § 43 darf in zwei Fallgruppen die Körperschaftsteuer nicht nach § 30 des Entwurfs erhöht werden, nämlich

- a) bei Rückzahlungen von Einlagen und den Einlagen gleichgestellten Beträgen und
- b) bei Ausschüttungen steuerbefreier Kapitalgesellschaften an andere steuerfreie Kapitalgesellschaften.

Nummer 1 der Vorschrift regelt die Fallgruppe a.

Nach der ständigen höchstgerichtlichen Finanzrechtsprechung ist „jede Zuwendung einer Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter, durch die das Reinvermögen der Gesellschaft ohne Kapitalherabsetzung vermindert wird, als Kapitalertrag anzusehen“ (so z. B. Urteil des Reichsfinanzhofs vom 14. September 1935, RStBl. 1936 S. 121). Werden Rücklagen aus Einlagen der Anteilseigner gebildet und werden aus diesen Rücklagen Beträge für eine Gewinnausschüttung entnommen, so sind die ausgeschütteten Beträge nach geltendem Recht bei den Anteilseignern als Einnahme aus Kapitalnutzung anzusetzen. Demgegenüber rechnen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2

E-EStG Rückzahlungen von Einlagen nicht mehr zu den Einnahmen aus Kapitalnutzung. Dementsprechend dürfen die Einlagen bei ihrer Rückzahlung auch nicht mehr mit Körperschaftsteuer belastet werden. Aus diesem Grunde sind nach den Gliederungsvorschriften der §§ 32 bis 42 die Einlagen der Anteilseigner, die das Betriebsvermögen in den nach dem 31. Dezember 1975 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben, besonders auszuweisen. Für Rücklagen, die eine Organgesellschaft bilden darf, gilt aus den zu § 40 dargestellten Gründen das gleiche wie für Einlagen.

Nummer 2 der Vorschrift regelt die Fallgruppe b.

Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität sollen auch die Dividenden, die steuerfreie Anteilseigner beziehen, mit Körperschaftsteuer in Höhe der Ausschüttungsbelastung belastet sein. Ebenso wie für steuerpflichtige Anteilseigner gilt das auch in den Fällen, in denen unbelastetes Eigenkapital als für die Ausschüttung verwendet gilt.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz enthält die Nummer 2. Der von einer steuerbefreiten Körperschaft erwirtschaftete Gewinn bleibt danach bei Ausschüttung an eine nicht steuerpflichtige Körperschaft unbelastet. Das erscheint vertretbar, weil der erwirtschaftete Gewinn den steuerfreien Raum nicht verläßt und der Gesichtspunkt des Wettbewerbs bei diesen Ausschüttungen damit zurücktritt. Praktische Bedeutung hat die Regelung insbesondere für den Bereich der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen. Sie gilt grundsätzlich auch für Ausschüttungen steuerbefreier Kapitalgesellschaften an juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Sind die Beteiligungserträge jedoch steuerpflichtig, weil die Anteile in einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art oder in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden, so ist die Ausschüttungsbelastung wie für jeden anderen steuerpflichtigen Anteilseigner nach § 30 des Entwurfs herzustellen.

Zu § 44 — Sonstige Leistungen

Der Anwendungsbereich der §§ 30 bis 43 wird durch die Vorschrift auf bestimmte sonstige Leistungen einer Kapitalgesellschaft ausgedehnt. Daneben wird ergänzend zu § 31 Abs. 2 geregelt, welcher Teil des Nennkapitals bei Kapitalherabsetzung oder Auflösung der Kapitalgesellschaft als zuerst zurückgezahlt gilt und welche Rücklagen bei Umwandlung in Nennkapital als zuerst umgewandelt gelten.

In Absatz 1 werden die neben der Gewinnausschüttung in die Belastungsrechnung einzubeziehenden sonstigen Leistungen durch den Hinweis auf § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2 E-EStG abgegrenzt. Es sind alle Leistungen der Kapitalgesellschaft, die sie aufgrund der Gesellschaftsrechte der Anteilseigner bewirkt, mit Ausnahme der Rückzahlung von Einlagen und des Teils des Nennkapitals, das nicht zum verwendbaren Eigenkapital gehört (Kapitalrückzahlung).

Absatz 2 legt die Reihenfolge für die fiktive Verwendung fest, wenn Nennkapital zurückgezahlt

wird. Die Regelung ist notwendig, damit feststeht, ob der zurückgezahlte Teil bei den Anteilseignern als Einnahme aus Kapitalnutzung nach § 55 Abs. 1 E-EStG zu besteuern ist. Gilt nämlich der zum verwendbaren Eigenkapital gehörende Teil als zurückgezahlt, so liegen bei den Anteilseignern Einnahmen aus Kapitalnutzung vor (§ 32 Abs. 3 des Entwurfs in Verbindung mit § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 E-EStG). Durch die getroffene Regelung, wonach der zum verwendbaren Eigenkapital gehörende Teil des Nennkapitals als zuerst zurückgezahlt gilt, ist sichergestellt, daß bei den Anteilseignern vorrangig Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusetzen sind und die auf diesem Teil des Nennkapitals lastende Körperschaftsteuer angerechnet werden kann (vgl. die Begründung zu § 32 Abs. 3).

Absatz 3 regelt, welche Rücklagenteile vorrangig als in Nennkapital umgewandelt gelten. Da nur die Rücklagenteile, die aus vor dem Systemwechsel erzieltm Gewinn gebildet worden sind, bei ihrer Umwandlung in Nennkapital aus dem verwendbaren Eigenkapital ausscheiden (vgl. § 32 Abs. 3 des Entwurfs), war nur zwischen diesen und den aus nach dem Systemwechsel erzieltm Gewinn gebildeten Rücklagen zu unterscheiden. Aus den bereits in der Begründung zu § 30 Abs. 2 aufgeführten Gründen müssen die erstgenannten Rücklagenteile als vorrangig in Nennkapital umgewandelt gelten.

Zu § 45 — Körperschaftsteuererminderung und Körperschaftsteuererhöhung bei Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Übernehmerin

Bei der Anrechnung der Körperschaftsteuer im Fall der Umwandlung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft sind drei Fallgruppen zu regeln:

Fallgruppe a:

Umwandlung auf eine unbeschränkt steuerpflichtige, nicht steuerbefreite Körperschaft im Sinn des § 46,

Fallgruppe b:

Umwandlung auf eine Personenhandelsgesellschaft oder auf eine natürliche Person,

Fallgruppe c:

Umwandlung auf eine von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft.

Im Falle a wird die Anrechnung der auf dem übernommenen Vermögen lastenden Körperschaftsteuer durch die Hinzurechnung des verwendbaren Eigenkapitals der umgewandelten Kapitalgesellschaft zu dem verwendbaren Eigenkapital der übernehmenden Kapitalgesellschaft gesichert (vgl. § 41).

Im Falle b wird die auf das verwendbare Eigenkapital der aufgelösten Kapitalgesellschaft entfallende Tarifbelastung nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe c E-EStG auf die Einkommensteuer der Mitunternehmer angerechnet.

In den Fallgruppen a und b erübrigt es sich damit, die Körperschaftsteuer anlässlich der Umwandlung nach § 30 E-KStG zu mindern oder zu erhöhen.

Der Fall c wird durch die Vorschrift des § 45 geregelt. Damit das übergehende Vermögen nicht höher oder niedriger mit Körperschaftsteuer belastet ist als die Ausschüttungen, wird die auf dem verwendbaren Eigenkapital lastende Körperschaftsteuer anlässlich des Umwandlungsvorgangs so erhöht und gemindert, wie das in § 30 für Ausschüttungen vorgesehen ist.

Nach Absatz 2 der Vorschrift gelten die Ausnahmen von der Körperschaftsteuererhöhung auch in diesen Fällen der Umwandlung (siehe §§ 43 und 53 des Entwurfs).

Zu § 46 — Körperschaftsteuererminderung und Körperschaftsteuererhöhung bei sonstigen Körperschaften

Nach § 46 des Entwurfs werden über die Kapitalgesellschaften hinaus weitere Körperschaften und Personenvereinigungen, die Ausschüttungen vornehmen, in das Anrechnungsverfahren einbezogen. Es handelt sich hier, wie sich aus der Bezugnahme auf § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 E-EStG ergibt, um die unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und um andere Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne dieser Vorschrift gehören.

Nicht einbezogen werden in das Anrechnungsverfahren Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, obwohl auch diese Betriebe Ausschüttungen vornehmen können. Die hier mögliche Doppelbelastung wird aus Vereinfachungsgründen dadurch ausgeschlossen, daß die von einem anderen Betrieb gewerblicher Art empfangenen Beteiligungserträge nach § 8 Abs. 5 steuerfrei gestellt sind. Wegen der Einzelheiten wird auf die Begründung zu § 8 Abs. 5 des Entwurfs verwiesen.

ZWEITES KAPITEL

Bescheinigungen, gesonderte Feststellung

Zu § 47 — Bescheinigungen

Die Vorschrift dient zur technischen Durchführung des Anrechnungsverfahrens. Hat ein Steuerpflichtiger Einnahmen aus Anteilen an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 E-EStG oder aus der Veräußerung von Dividendenscheinen im Sinne des § 55 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a E-EStG erzielt, so kann er nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b E-EStG grundsätzlich die Anrechnung von Körperschaftsteuer in Höhe von $\frac{9}{16}$ der Einnahmen auf die Einkommensteuer verlangen. Dieser Anspruch kann naturgemäß nur einmal und nur von demjenigen geltend gemacht werden, der als An-

teilseigner im Sinne des § 55 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a E-EStG anzusehen ist. Das ist derjenige, dem die in § 55 Abs. 1 Nr. 1 E-EStG bezeichneten Anteile nach § 42 E-AO zuzurechnen sind. Sind die Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 E-EStG einem Nießbraucher oder Pfandgläubiger zuzurechnen, so gilt er als Anteilseigner.

Der Staat muß sich dagegen schützen, daß der Vorteil der Steueranrechnung zu Unrecht in Anspruch genommen wird. Das Anrechnungsverfahren kann daher in der Praxis nur funktionieren, wenn die Anrechnung beim Anteilseigner an den Nachweis geknüpft wird, daß die empfangenen Leistungen in der richtigen Höhe mit Körperschaftsteuer belastet sind. Entsprechendes gilt auch für die Vergütung von Körperschaftsteuer. Die Sicherung des Staates gegen eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Steueranrechnung soll allerdings nicht soweit gehen, daß die anzurechnende Körperschaftsteuer vorher von der Körperschaft auch tatsächlich gezahlt worden sein muß. Die Bundesregierung hält es für vertretbar, im Interesse der Verwaltungsvereinfachung in Kauf zu nehmen, daß die Anrechnung bisweilen bereits erfolgt, obwohl die Körperschaftsteuer von der ausschüttenden Gesellschaft ganz oder teilweise noch nicht gezahlt worden ist. Entscheidend muß vielmehr sein, daß der Anspruch des Staates auf die Steuer, die beim Anteilseigner angerechnet wird, durch entsprechende Ausgestaltung des Körperschaftsteuergesetzes materiell gesichert ist. Dem tragen die §§ 30 ff. Rechnung.

Zusätzlich muß der Anteilseigner, der die Anrechnung oder die Vergütung von Körperschaftsteuer beansprucht, nachweisen, daß ihm mit Körperschaftsteuer belasteter Gewinn im Veranlagungszeitraum auch tatsächlich zugeflossen ist (vgl. § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b und § 129 Abs. 2 und 8 E-EStG). Dieser Nachweis soll durch eine Bescheinigung im Sinne des § 47 des Entwurfs geführt werden. Die Vorschrift regelt den Inhalt der Bescheinigung und soll zugleich einen klagbaren Anspruch des Anteilseigners auf ihre Ausstellung begründen.

Absatz 1 enthält den Grundsatz, daß der Anteilseigner die Ausstellung der Bescheinigung von derjenigen Körperschaft oder Personenvereinigung verlangen kann, an der der Anteil besteht. Außerdem bestimmt die Vorschrift, welche Angaben die Bescheinigung im einzelnen enthalten muß.

Absatz 2 regelt die Voraussetzungen, unter denen anstelle der Körperschaft, die den Gewinn ausgeschüttet hat, ein Kreditinstitut die Bescheinigung ausstellen kann. Das soll dann möglich sein, wenn die Auszahlung nur gegen Vorlage und Einzug eines Dividendenscheins erfolgt. Dieser Regelung liegt der Gedanke zugrunde, daß es für den Normalfall im Interesse des Anteilseigners liegt, von der Stelle die Bescheinigung zu erhalten, die ihm die Leistungen der ausschüttenden Körperschaft übermittelt. Gleichzeitig werden die Körperschaften von zusätzlicher Verwaltungsarbeit entlastet. Es muß für diesen Fall jedoch sichergestellt werden, daß die Bescheinigungen nicht doppelt ausgestellt werden, einmal von der Körperschaft selbst und zum anderen von dem auszahlenden Kreditinstitut. Deshalb schreibt Ab-

satz 2 weiter vor, daß die Körperschaft eine Bescheinigung nur ausstellen darf, soweit der Anteilseigner nachweist, daß das Kreditinstitut die Angaben nicht bescheinigt hat. Dieser Nachweis läßt sich unschwer durch eine entsprechende Mitteilung des Kreditinstituts führen. Hat das Kreditinstitut die Steuerbescheinigung ausgestellt, so wird die Körperschaft von ihrer Verpflichtung frei. Verlangt der Anteilseigner eine Bescheinigung mit Angaben im Sinne des Absatzes 1 Nr. 5 Satz 2, genügt eine vom Kreditinstitut ausgestellte Bescheinigung nicht. In diesem Falle muß die Körperschaft die erforderlichen Angaben bescheinigen.

Absatz 3 regelt die Fälle, in denen ein Dividendenschein ohne die Aktie zur Einlösung vorgelegt wird. In diesen Fällen muß sichergestellt werden, daß jeweils nur der Anteilseigner die Steueranrechnung erhält. Besondere Bedeutung kann die Regelung beim Handel mit Dividendenscheinen erlangen. Werden Dividendenscheine ohne das Stammrecht veräußert, so stellen die Einnahmen beim Veräußerer Kapitalerträge im Sinne des § 55 Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a E-EStG dar. Der Erwerber zieht bei der Einlösung des Dividendenscheins lediglich eine Forderung ein. Dementsprechend soll auch nur der Veräußerer, der im Zeitpunkt der Veräußerung Inhaber des Stammrechts war, berechtigt sein, die Körperschaftsteuer in Höhe von $\frac{9}{16}$ des Veräußerungspreises auf seine Einkommensteuer anzurechnen. Dem Erwerber steht dieses Recht nicht zu, weil er weder Anteilseigner ist noch Einnahmen im Sinne des § 55 E-EStG bezieht. Um zu verhindern, daß die Steueranrechnung zu Unrecht gewährt wird, schreibt § 47 Abs. 3 vor, daß die Bescheinigung durch einen entsprechenden Hinweis zu kennzeichnen ist, wenn ein Dividendenschein ohne die Aktie zur Einlösung vorgelegt wird. Wird dem Finanzamt eine solche gekennzeichnete Bescheinigung mit dem Antrag auf Anrechnung der Körperschaftsteuer eingereicht, so hat es im Veranlagungsverfahren zu prüfen, ob der Antragsteller Anteilseigner ist. In dem vereinfachten, auf Massenbewältigung ausgerichteten Veranlagungsverfahren nach § 129 E-EStG ist eine solche Prüfung nicht möglich. Die Vergütung ist daher ausgeschlossen, wenn die Bescheinigung im Sinne des § 47 Abs. 3 des Entwurfs gekennzeichnet worden ist (vgl. § 129 Abs. 7 Nr. 1 E-EStG).

Absatz 4 bezeichnet die Fälle, in denen eine Bescheinigung nach den Absätzen 1 oder 2 nicht erteilt werden darf. Nach Nummer 1 des Absatzes 4 ist die Erteilung ausgeschlossen, wenn ein nach Absatz 5 als veräußert gekennzeichneteter Dividendenschein zur Einlösung vorgelegt wird. Auch diese Bestimmung dient dazu, Mißbräuche beim Handel mit Dividendenscheinen zu verhüten. Wer einen nach Absatz 5 gekennzeichneten Dividendenschein zur Einlösung vorgelegt, ist durch die Kennzeichnung als dessen Erwerber ausgewiesen, dem die Anrechnung nicht zusteht. Nummer 2 untersagt die Ausstellung der Bescheinigung für die Fälle, in denen eine Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft einen Sammelantrag auf Vergütung von Körperschaftsteuer für ihre Mitglieder stellt. Dadurch wird verhindert, daß die Mitglieder der Genossenschaft in die Lage ver-

setzt werden, ein zweites Mal die Anrechnung oder Vergütung zu beantragen.

Absatz 5 betrifft ebenfalls den Handel mit Dividendenscheinen. Der zur Steueranrechnung berechnete Veräußerer eines solchen Scheins bezieht keine Dividenden von der Körperschaft, an der er beteiligt ist. Die anzurechnende Körperschaftsteuer bemisst sich vielmehr nach dem erzielten Veräußerungspreis. Diesen kann die Körperschaft nicht bescheinigen. An die Stelle der sonst üblichen Bescheinigung soll daher eine Bescheinigung treten, aus der sich unter anderem der Tag der Veräußerung und der Veräußerungspreis ergeben (Absatz 5 Nr. 2 und 3). Zur Ausstellung sind inländische Kreditinstitute und Notare verpflichtet. Damit für den Fall einer späteren Veräußerung auch des Stammrechts der Nachweis geführt werden kann, daß der Veräußerer anrechnungsberechtigt ist, müssen auf der Bescheinigung die Wertpapier-Kennnummer und die Nummer des Dividendenscheins angegeben werden (Absatz 5 Nr. 2).

Es ist denkbar, daß ein Dividendenschein mehrmals hintereinander an verschiedene Erwerber veräußert wird. Daher muß sichergestellt werden, daß nur der erste Veräußerer die Anrechnung oder Vergütung der Körperschaftsteuer erhält. Zu diesem Zweck wird in Nummer 5 die Bestätigung verlangt, daß der Dividendenschein in Gegenwart eines Vertreters des Kreditinstituts oder des Notars von dem Bogen, der die Dividendenscheine und den Erneuerungsschein zusammenfaßt, abgetrennt und als veräußert gekennzeichnet worden ist.

Auch Absatz 6 dient dem Zweck, einer mehrfachen Anrechnung oder Vergütung vorzubeugen. Die Anrechnung soll nicht daran scheitern, daß eine Bescheinigung abhandenkommt. In solchen und ähnlichen Fällen können Zweitschriften oder weitere Ausfertigungen gefertigt werden. Sie müssen aber dem Finanzamt gegenüber als solche kenntlich gemacht werden, um ihm die Kontrolle der Anrechnungsberechtigung zu erleichtern.

Zu § 48 — Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Die in der Vorschrift angeordnete gesonderte Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals dient der Rechtssicherheit.

Ohne eine entsprechende Vorschrift könnte die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals erst Gegenstand eines Rechtsbehelfsverfahrens sein, wenn die steuerpflichtige Körperschaft durch eine Körperschaftsteuererhöhung oder durch die Versagung einer Körperschaftsteuerminderung im Sinne des § 30 beschwert wäre (vgl. § 333 AO-Entwurf). Die Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer kann jedoch nur streitig sein, wenn das ungemildert tarifbelastete Eigenkapital nicht für die Gewinnausschüttung ausreicht. Diese Situation tritt möglicherweise erst nach vielen Jahren ein, so daß die Entwicklung des verwendbaren Eigenkapitals häufig über eine lange Zeit hinweg verfolgt werden müßte.

Die Sachaufklärung im Rechtsbehelfsverfahren würde hierdurch erheblich erschwert.

Durch den Hinweis in Nummer 1 der Vorschrift auf § 33 des Entwurfs ergibt sich in Verbindung mit der Definition des verwendbaren Eigenkapitals in § 32 Abs. 2 des Entwurfs, daß das verwendbare Eigenkapital zum Schluß jedes Wirtschaftsjahrs gesondert festzustellen ist. Der in der Steuerbilanz für dieses Wirtschaftsjahr auszuweisende Gewinn ist Bestandteil des verwendbaren Eigenkapitals (vgl. hierzu § 32 Abs. 1 des Entwurfs und die Begründung dazu).

Für die nach § 48 des Entwurfs vorzunehmende gesonderte Feststellung gelten die Vorschriften der Abgabenordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, ohne daß es hierzu eines besonderen Hinweises bedarf.

FÜNFTER TEIL

Entstehung, Veranlagung, Erhebung und Vergütung der Steuer

Zu § 49 — Entstehung der Körperschaftsteuer

Diese Vorschrift regelt die Entstehung der Körperschaftsteuer. Sie war bisher in § 3 des Steueranpassungsgesetzes geregelt. In Zukunft soll § 41 E-AO klarstellen, daß der Steueranspruch kraft Gesetzes mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes entsteht. Das gleiche gilt für die steuerlichen Nebenleistungen und für Ansprüche aus Steuervergütungen, Steuererstattungen und deren Rückforderung. Nach der dem Entwurf der Abgabenordnung zugrunde liegenden Konzeption sollen neben der erwähnten allgemeinen Vorschrift des § 41 AO jeweils besondere Vorschriften über die Entstehung der verschiedenen Steuern in die Einzelsteuergesetze aufgenommen werden. Statt vom „Steueranspruch“ oder „Steuerschuld“ soll im Zusammenhang mit der Entstehung einheitlich nur von „Steuer“ gesprochen werden.

Materiell soll sich gegenüber der bisherigen Regelung in § 3 des Steueranpassungsgesetzes nichts ändern. Die Bestimmungen des § 49 des Entwurfs entsprechen deshalb inhaltlich den bisherigen Regelungen.

Zu § 50 — Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

§ 50 des Entwurfs entspricht dem § 20 Abs. 1 und 2 KStG 1968. Absatz 1 enthält die allgemeine Verweisungsvorschrift auf die Verfahrensvorschriften des Einkommensteuergesetzes. Außer den Vorschriften über die Veranlagung und Entrichtung der Steuer sind auch die neu einzuführenden Vorschriften über die Anrechnung und Vergütung der Körperschaftsteuer bei Körperschaftsteuerpflichtigen anzuwenden, soweit das Körperschaftsteuergesetz nichts Abweichendes bestimmt. Es gilt demnach § 124 Abs. 2

Nr. 2 Buchstabe b E-EStG auch im Körperschaftsteuerbereich. Das bedeutet, daß die auf den Ausschüttungen lastende Körperschaftsteuer auch auf die Körperschaftsteuer des körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigners anzurechnen ist, soweit nicht ihre Vergütung nach den §§ 129 oder 130 E-EStG beantragt oder durchgeführt worden oder die Anrechnung aus anderen Gründen ausgeschlossen ist. Dadurch wird erreicht, daß bereits im Körperschaftsteuerbereich die Ausschüttungen nur einmal belastet werden. Das Schachtelprivileg des § 9 KStG 1968 wird somit gegenstandslos und ist deshalb im Entwurf nicht mehr enthalten.

Eine Vergütung von Körperschaftsteuer an einen körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner ist nach § 129 E-EStG möglich, wenn eine Veranlagung nicht in Betracht kommt. Dies ist besonders in den Fällen der §§ 27 und 28 des Entwurfs denkbar.

Absatz 2 des § 50 des Entwurfs regelt die Vorauszahlungen bei abweichendem Wirtschaftsjahr. Diese Regelung entspricht dem geltenden Recht (§ 20 Abs. 2 KStG 1968).

Zu § 51 — Sondervorschriften für den Steuerabzug

Die Vorschrift ist im wesentlichen aus dem geltenden Recht übernommen worden.

Absatz 1 entspricht dem § 20 Abs. 3 KStG 1968. Er regelt die Anwendung der einkommensteuerlichen Vorschriften über den Kapitalertragsteuerabzug bei Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist.

Die Absätze 2 und 3 entsprechen im Grundsatz dem § 19 Abs. 7 KStG 1968. Die Vorschriften bestimmen, daß kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte entweder in jedem Fall oder unter bestimmten Voraussetzungen aus der Körperschaftsteuerveranlagung auscheiden und daß die Körperschaftsteuer durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten wird.

In jedem Fall sollen wie bisher die Zinsen aus bestimmten festverzinslichen Wertpapieren von der Veranlagung ausgenommen werden, was praktisch eine Steuerermäßigung für diese Kapitalerträge auf den Satz der Kapitalertragsteuer bedeutet (Absatz 2 Nr. 1).

Die Nummern 2 und 3 des Absatzes 2 übernehmen die Regelung aus Nummer 2 des § 19 Abs. 7 KStG 1968. Die Aufteilung in zwei Nummern soll der Gesetzessystematik mehr als bisher Rechnung tragen. Dabei geht es um den Begriff der beschränkten Steuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 19 Abs. 7 KStG 1968 wurde weiter verstanden, als sie durch § 2 definiert ist. Sie umfaßt auch die Steuerpflicht von steuerbefreiten Körperschaften, bei denen die unbeschränkte Steuerpflicht in sachlicher Hinsicht auf die abzugspflichtigen Kapitalerträge beschränkt ist und die deswegen ebenfalls als beschränkt Steuerpflichtige bezeichnet wurden. Um eine klare Abgrenzung des in § 2 umschriebenen Begriffs der beschränkten Steuerpflicht zu erreichen,

soll künftig im Zusammenhang mit der Abgeltung der Körperschaftsteuer ebenfalls eindeutig unterschieden werden zwischen den beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 2 des Entwurfs und den unbeschränkt steuerpflichtigen Steuerbefreiten, die hinsichtlich der abzugspflichtigen Kapitalerträge nicht von der Steuer befreit sind.

Unter Absatz 2 Nr. 2 fallen auch die Kapitalerträge im Sinne des § 155 Abs. 1 Nr. 8 E-EStG. Dabei handelt es sich um Einnahmen aus der Vergütung von Körperschaftsteuer nach § 53 des Entwurfs oder nach § 131 E-EStG. Auch in diesen Fällen soll lediglich wegen der Einnahmen aus Kapitalnutzung, die in den empfangenen Barleistungen und der vergüteten Körperschaftsteuer bestehen, eine Veranlagung nicht stattfinden. Die Körperschaftsteuer auf diese Einnahmen soll nach § 51 Abs. 3 des Entwurfs mit dem Steuerabzug abgegolten sein.

Nach Absatz 2 Nr. 2 werden die abzugspflichtigen Kapitalerträge wie bisher nur dann in die Veranlagung mit einbezogen, wenn die Kapitalerträge in einem gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb anfallen, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Absatz 3 enthält die Abgeltungsvorschrift. Sie wird gegenüber der entsprechenden Vorschrift im geltenden Recht präzisiert. Eine Abgeltung soll insoweit nicht in Betracht kommen, als der Bezieher der abzugspflichtigen Einkünfte für die nicht vorschriftsmäßig abgeführte Kapitalertragsteuer nach § 157 Abs. 5 E-EStG in Anspruch genommen werden kann. Der Differenzbetrag soll von dem Bezieher der Einkünfte also nachgefordert werden.

Durch den Steuerabzug kann nicht auch die Körperschaftsteuer abgegolten werden, die im Falle von Ausschüttungen nach § 30 in Höhe des Erhöhungsbetrags zu erheben ist. Nimmt zum Beispiel eine steuerbefreite Körperschaft Ausschüttungen vor, so muß gewährleistet bleiben, daß die Ausschüttungen, für die der Empfänger die Anrechnung oder Vergütung der darauf lastenden Körperschaftsteuer erhält, auch tatsächlich mit Körperschaftsteuer in Höhe der Ausschüttungsbelastung vorbelastet werden. Dem trägt der Absatz 3 Nr. 2 Rechnung.

Zu § 52 — Ausschluß der Anrechnung

Diese Vorschrift ist im Anrechnungsverfahren unentbehrlich. In ihr findet der allgemeine Grundsatz seinen Niederschlag, daß eine Anrechnung von Körperschaftsteuer nur erfolgen darf, wenn die Einnahmen, auf die die sonst anrechenbare Körperschaftsteuer entfällt, in die Bemessungsgrundlage für die Steuer einbezogen werden. Nach dem Sinn und Zweck des Anrechnungsverfahrens soll nur die Doppelbelastung des von einer Körperschaft ausgeschütteten Gewinns beseitigt werden. Es soll aber der ausgeschüttete Gewinn nicht von jeglicher steuerlichen Belastung ausgenommen werden. Diese Folge könnte aber eintreten, wenn beim Anteilseigner die auf dem ausgeschütteten Gewinn lastende Körperschaftsteuer angerechnet würde, obwohl die entsprechenden Einnahmen bei dem Anteilseigner entweder überhaupt nicht der Besteuerung unterworfen

oder nach § 51 Abs. 2 jedenfalls nicht in die Veranlagung einbezogen werden. § 51 Abs. 2 Nr. 2 insbesondere schließt nicht aus, daß bei beschränkt Steuerpflichtigen eine Veranlagung wegen anderer inländischer Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug unterliegen, durchzuführen ist. Vor allem für diese Fälle gewinnt § 52 seine praktische Bedeutung, denn auf die Körperschaftsteuer, die für die anderen inländischen Einkünfte festgesetzt wird, darf die auf die bezogenen Kapitalerträge entfallende Körperschaftsteuer ebenso wie die Kapitalertragsteuer nicht angerechnet werden.

Zu § 53 — Vergütung des Erhöhungsbetrags

Die Vorschrift regelt die Vergütung von Körperschaftsteuer, die nach § 30 bis zur Höhe der Ausschüttungsbelastung erhoben wird, soweit für die Ausschüttung als verwendet gelten

- a) vor dem Systemwechsel entstandenes Eigenkapital oder
- b) aus dem Ausland stammender Gewinn.

Vergütungsberechtigt sind nichtanrechnungsberechtigte ausländische und nichtanrechnungsberechtigte inländische Anteilseigner. Die inländischen Anteilseigner, nämlich die steuerbefreiten Körperschaften und die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sollen allerdings nur eine Vergütung erhalten, soweit vor dem Systemwechsel entstandenes Eigenkapital als für die Ausschüttung verwendet gilt (Fall a). Durch die Vergütung des Erhöhungsbetrags im Falle a wird die doppelte Belastung mit alter und neuer Körperschaftsteuer für nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner vermieden. Da die neue Körperschaftsteuer vergütet wird, ist es für den nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner ohne Belang, ob vor dem Systemwechsel erzielter Gewinn vor oder nach diesem Zeitpunkt ausgeschüttet wird.

Durch die Vergütung des Erhöhungsbetrags im Falle b wird sichergestellt, daß ausländische Einkünfte, die eine deutsche Körperschaft bezieht und an ihre ausländischen Anteilseigner weiter ausschüttet, nicht zusätzlich nach § 30 des Entwurfs mit deutscher Körperschaftsteuer belastet werden. § 53 bezieht sich in diesem Zusammenhang auf die Fälle, in denen

- Einkünfte aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der inländischen Besteuerung freigestellt sind oder
- ausländische Steuer auf die Körperschaftsteuer angerechnet wird und durch die Aufteilung nach § 35 des Entwurfs ein nicht mit Körperschaftsteuer belasteter Teilbetrag entsteht.

Abgesehen von dem ersten Jahr nach dem Systemwechsel, in dem nur vor dem Systemwechsel erzielter Gewinn als für die Ausschüttung verwendet gelten kann (dies ergibt sich aus § 32 Abs. 2 Satz 2 des Entwurfs) und deshalb die Körperschaftsteuer sich stets erhöht, kommt die Körperschaftsteuererhöhung in den folgenden Jahren nur sehr selten in Betracht, denn nach § 31 Abs. 2 des Entwurfs gelten

vorrangig die mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalteile als verwendet.

Die Absätze 1 bis 3 nennen die Voraussetzungen für die Vergütung.

Absatz 4 regelt die Zuständigkeit für die Vergütung. Zuständig ist das Bundesamt für Finanzen. Für die Antragsfrist gelten die Vorschriften des AO-Entwurfs, insbesondere § 150 Abs. 2 Nr. 2.

Durch einen Antrag nach Absatz 4 kann sich die ausschüttende Körperschaft die Ausstellung der nach § 47 zu erteilenden Bescheinigung über die Höhe der zu vergütenden Körperschaftsteuer ersparen.

Absatz 5 bestimmt, daß eine Vergütung nicht gewährt werden kann, soweit die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Anteilseigner die Anrechnung der Körperschaftsteuer erhalten.

SECHSTER TEIL

Ermächtigungs- und Schlußvorschriften

Zu § 54 — Ermächtigungen

Auch im neuen Körperschaftsteuergesetz sind Ermächtigungen zum Erlaß von Rechtsverordnungen notwendig. Ihre Zahl ist jedoch geringer als im geltenden Recht, weil die bedeutsamsten Bestimmungen der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung in das Gesetz eingearbeitet worden sind. Der größte Teil der restlichen, nicht in den Entwurf übernommenen Bestimmungen der KStDV 1968 soll in die nach Inkrafttreten des Gesetzes zu erlassenden Verwaltungsanordnungen (KStR) eingefügt werden.

Die Ermächtigung des Absatzes 1 Nr. 1 Buchstabe a soll es ermöglichen, die bisherigen Vorschriften der §§ 9 bis 11 KStDV 1968, soweit sie nicht in das Gesetz übernommen worden sind, in einer neuen Rechtsverordnung zusammenzufassen. Die Aufnahme dieser Vorschriften in das Körperschaftsteuergesetz erscheint insbesondere deshalb nicht zweckmäßig, weil dadurch ihre Änderung, insbesondere hinsichtlich der in den Vorschriften enthaltenen Betragsgrenzen, erschwert würde.

Aus den gleichen Gründen ist die Ermächtigung des Absatzes 1 Nr. 1 Buchstabe b erforderlich. Hiernach sollen im wesentlichen die Betragsgrenzen für die Steuerbefreiung kleinerer Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit — wie schon bisher in § 12 KStDV 1968 — durch eine Rechtsverordnung festgelegt werden.

Die Ermächtigungsvorschrift des Absatzes 1 Nr. 2 Buchstabe a bezieht sich auf die Rückstellung für Beitragsrückerstattung nach § 24. Nach Absatz 2 Satz 3 dieser Vorschrift brauchen die Versicherungsunternehmen eine Rückstellung für Beitragsrückerstattungen insoweit nicht aufzulösen, als Kleinbeträge an die Versicherten auszuzahlen wären und die Auszahlung dieser Beträge mit einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand verbunden

wäre. Im Gesetz ist offengelassen, welcher Betrag als Kleinbetrag anzusehen ist. Dies soll in einer Rechtsverordnung geregelt werden.

Die Ermächtigungen des Absatzes 2 Nr. 2 Buchstaben b und c sind aus dem geltenden Recht übernommen worden. Es entsprechen

die Ermächtigung unter Buchstabe b:

§ 23 a Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe i KStG 1968,

die Ermächtigung unter Buchstabe c:

§ 23 a Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe k KStG 1968.

Die Ermächtigungsvorschrift des Absatzes 1 Nr. 2 Buchstabe d betrifft Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit von geringerer wirtschaftlicher Bedeutung. Wenn ein solches Versicherungsunternehmen eine Schwankungsrückstellung nach § 21 nicht gebildet hat, so kann es zum Ausgleich des schwankenden Jahresbedarfs der gesetzlich vorgeschriebenen Verlustrücklage auch zu Lasten des steuerlichen Gewinns Beträge zuführen (vgl. auch die Begründung zu § 21). Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die Einzelheiten der Regelung, insbesondere die Höhe der Beträge, die dieser Verlustrücklage mit steuerlicher Wirkung zugeführt werden können, nicht im Gesetz, sondern durch eine Rechtsverordnung festgelegt werden sollen. Bei sich ändernden Verhältnissen ist eine Änderung der Rechtsverordnung zur Anpassung der Beträge an die neuen Gegebenheiten eher möglich als eine entsprechende Änderung des Gesetzes.

Absatz 2 Nr. 1 enthält eine Ermächtigung für den Bundesminister der Finanzen, nach der er im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes erforderlichen Vordrucke bestimmen kann.

Die Ermächtigung in Absatz 2 Nr. 2 entspricht derjenigen des § 23 a Abs. 2 KStG 1968.

Zu § 55 — Schlußvorschriften

Die Vorschrift regelt die Anwendung des neuen Körperschaftsteuergesetzes in zeitlicher Hinsicht.

Entsprechend dem vorgesehenen Zeitpunkt für das Inkrafttreten der Steuerreform bestimmt Absatz 1, daß das Gesetz erstmals für den am 1. Januar 1976 beginnenden Veranlagungszeitraum anzuwenden ist.

Absatz 2 regelt die Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften in Übereinstimmung mit § 192 Abs. 2 E-EStG. Danach sind die Vorschriften über die Gewinnermittlung erstmals für die Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1975 beginnen. Die Regelung ist besonders deswegen notwendig, weil der Gewinn bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr als in dem Kalenderjahr erzielt gilt, in dem das Wirtschaftsjahr endet (vgl. § 8 Abs. 1 des Entwurfs und § 9 Abs. 1 E-EStG).

Absatz 3 stellt sicher, daß Ausschüttungen, die nach dem Systemwechsel erfolgen, mit 36 Prozentpunkten anrechenbarer Körperschaftsteuer einheitlich belastet sind. Die einheitliche Belastung der Gewinnan-

teile, die den Anteilseignern nach dem 31. Dezember 1975 zufließen, dient der Vereinfachung; es entfällt für die Frage der Anrechnung der Körperschaftsteuer die Prüfung, für welches Wirtschaftsjahr die Ausschüttung vorgenommen worden ist.

Die nach § 30 des Entwurfs zu erhebende Körperschaftsteuer belastet weder die ausschüttende Körperschaft noch den Anteilseigner, denn die ausschüttende Körperschaft wird in Höhe der Steuer die Bardividende kürzen; der Anteilseigner erhält in dieser Höhe einen Anspruch auf Anrechnung der Körperschaftsteuer. Ist die Anrechnung der Körperschaftsteuer nach § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b E-EStG nicht zulässig, weil der Anteilseigner steuerbefreit oder beschränkt steuerpflichtig ist, so unterbleibt entweder die Erhöhung der Körperschaftsteuer (§ 43 des Entwurfs) oder der Erhöhungsbetrag wird nach § 53 vergütet.

Der erste Halbsatz des Absatzes 3 ergänzt § 30 Abs. 3. Ausschüttungen für Wirtschaftsjahre, die vor dem Systemwechsel enden, können nach § 30 der Körperschaftsteuer nach dem Systemwechsel nicht unterliegen, wenn sie aufgrund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses erfolgen; denn in diesen Fällen wäre nach § 30 Abs. 2 die Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume zu erhöhen, für die der Entwurf nicht anzuwenden ist.

Der zweite Halbsatz stellt sicher, daß die ausschüttende Kapitalgesellschaft die Tarifvergünstigung für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen nach dem KStG 1968 ungeschmälert in Anspruch nehmen kann. Zu diesem Zweck wird außer der im Anrechnungsverfahren sich verringernden Bardividende auch die darauf entfallende neue Körperschaftsteuer in Höhe der Ausschüttungsbelastung als Teil der berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen fingiert.

Für die sonstigen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die neben den unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften in das Anrechnungsverfahren nach § 46 einbezogen sind, kann nur der erste Halbsatz der Vorschrift gelten; denn diesen Körperschaften steht nach geltendem Recht ein ermäßigter Steuersatz für Ausschüttungen nicht zu.

Absatz 4 schreibt die erste Feststellung von Besteuerungsgundlagen i. S. des § 48 zum Schluß des Wirtschaftsjahrs vor, das vor dem 1. Januar 1967 endet. Die Feststellung zu diesem Zeitpunkt ist notwendig, um das vor dem Systemwechsel entstandene verwendbare Eigenkapital zu bestimmen. An die fingierte Verwendung (vgl. § 31) dieses Eigenkapitalteils sind eine Reihe von Rechtsfolgen geknüpft, wie die Erhöhung der Körperschaftsteuer nach § 30 (vgl. § 30 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 2 Nr. 3 des Entwurfs) und die Vergütung der Körperschaftsteuer an nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner nach § 53 des Entwurfs.

Zu § 56 — Berlin-Klausel

Die Vorschrift enthält die übliche Berlin-Klausel.

Artikel 3**Sparprämienengesetz**

(SparPG 1975)

A. ALLGEMEINE BEGRÜNDUNG**I. Allgemeines**

Die Begründung für staatliche Sparförderungsmaßnahmen hat in der Vergangenheit mehrfach gewechselt. Kapitalmarktpolitische Ziele (so beim steuerbegünstigten Kontensparen in den Jahren 1948 bis 1958 und beim Spar-Prämienengesetz 1959), wohnungsbaupolitische Ziele (so beim Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 19. Dezember 1956 — Bundesgesetzbl. I S. 918) und gesellschaftspolitische Ziele (so beim Wohnungsbau-Prämienengesetz 1952, beim Spar-Prämienengesetz 1963 und bei den Steueränderungsgesetzen 1966 und 1969) haben die Ausgestaltung der Sparförderung jeweils schwerpunktmäßig bestimmt. Auch in Zukunft muß die staatliche Sparförderung den sich wandelnden ökonomischen und politischen Erfordernissen angepaßt werden können. Deshalb ist es nur bedingt möglich, eine Gesamtkonzeption für die Sparförderung mit dem Anspruch zu entwickeln, daß sie unabänderlich sein müsse.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß die staatliche Sparförderung heute in erster Linie aus gesellschafts- und eigentumspolitischen Gründen gerechtfertigt und geboten ist. Daneben müssen wohnungsbaupolitische und kapitalmarktpolitische Überlegungen berücksichtigt werden. Unabhängig davon muß die staatliche Sparförderung den haushaltswirtschaftlichen und verwaltungsmäßigen Notwendigkeiten Rechnung tragen.

II. Bisherige Sparförderung

Nach geltendem Recht wird das Sparen durch Steuervergünstigungen, Prämien und Zulagen auf unterschiedlicher gesetzlicher Grundlage gefördert:

- a) Nach dem Einkommensteuergesetz können Lebensversicherungs- und Bausparbeiträge im Rahmen bestimmter Höchstbeträge als Sonderausgaben von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 b und 3 EStG 1971). Dieser Abzug führt zu einer Entlastung, die sich nach dem individuellen Spitzensteuersatz richtet. Sie beträgt je nach Einkommenshöhe zwischen 19 v. H. und 53 v. H.
- b) Nach dem Wohnungsbau-Prämienengesetz werden Aufwendungen zum Wohnungsbau, insbesondere Beiträge an Bausparkassen durch Prämien gefördert. Das Wohnungsbau-Prämienengesetz ergänzt seit 1952 die bis dahin allein bestehende Förderung des Wohnungsbaus durch den Sonderausgabenabzug bei der Einkommensteuer.

Auch die Bezieher kleinerer Einkommen, die im Rahmen des einkommensteuerlichen Sonderausgabenabzugs nur einen geringfügigen oder keinen Vorteil hätten, erhalten auf diese Weise eine angemessene Begünstigung. Die Wohnungsbauprämie ist bei nach dem Familienstand gestaffelten Prämienätzen zwischen 25 v. H. und 35 v. H. auf jährlich 400 DM begrenzt. Um die Sparbereitschaft der Bezieher kleinerer Einkommen zu erhöhen, ist eine Zusatzprämie von 30 v. H. dieser Sätze bei Sparern vorgesehen, deren zu versteuerndes Einkommen nicht mehr als 6 000 DM bei Nichtverheirateten oder 12 000 DM bei Verheirateten beträgt.

- c) Nach dem Spar-Prämienengesetz wird das allgemeine Sparen außerhalb des Wohnungsbaus durch Prämien gefördert. Dieses 1959 eingeführte Gesetz hat die seit 1948 bestehende steuerliche Begünstigung von Kapitalansammlungsverträgen durch den Sonderausgabenabzug bei der Einkommensteuer abgelöst, um insoweit eine gleichmäßigere Förderung des allgemeinen Sparens zu erreichen. Die nach dem Familienstand gestaffelten Prämienätze liegen zwischen 20 v. H. und 30 v. H. Die Prämienhöchstbeträge, die ebenfalls nach dem Familienstand gestaffelt sind, betragen zwischen 120 und 480 DM. Auch hier erhalten Sparer unter denselben Voraussetzungen wie beim Wohnungsbau-Prämienengesetz eine Zusatzprämie, jedoch in Höhe von 40 v. H. der genannten Sätze.
- d) Das Dritte Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer fördert die Sparfähigkeit der Arbeitnehmer durch eine Sparzulage von 30 v. H. oder — wenn der Arbeitnehmer drei oder mehr Kinder hat — von 40 v. H. auf vermögenswirksame Leistungen, die bis zu einem Höchstbetrag von 624 DM im Kalenderjahr begünstigt sind. In den Anlagevorschriften knüpft das Gesetz im wesentlichen an bereits bestehende Sparförderungsvorschriften (z. B. Spar-Prämienengesetz und Wohnungsbau-Prämienengesetz) an. Durch die Einkommensgrenze von 24 000 DM für Nichtverheiratete und von 48 000 DM für Verheiratete wird die Förderung auf die unteren und mittleren Einkommensschichten ausgerichtet.

Die gleichzeitige Inanspruchnahme der Einkommensteuerbegünstigung für Bausparbeiträge, der Wohnungsbauprämie und der Sparprämie wird durch ein Kumulierungsverbot ausgeschlossen. Der Sparer hat ein Wahlrecht, welche der Begünstigungen er in Anspruch nehmen will. Unabhängig hiervon wird die Arbeitnehmer-Sparzulage zusätzlich zu der entspre-

henden Einkommensteuervergünstigung oder der Prämie nach dem Spar-Prämiengesetz oder dem Wohnungsbau-Prämiengesetz gewährt.

Über die Auswirkungen der Sparförderung nach geltendem Recht, insbesondere darüber, welchen Einkommensschichten die einzelnen staatlichen Leistungen für die gesamte Sparförderung zugute kommen, hat die Bundesregierung dem Deutschen Bundestag am 23. Februar 1972 berichtet (vgl. Drucksache VI/3186).

III. Kritik der bisherigen Sparförderung

Die bisherige staatliche Sparförderung ist in den letzten Jahren zunehmend kritisiert worden. Sie sei für den Sparer nicht mehr überschaubar und komme, soweit Prämien gewährt werden, ungerechtfertigt auch solchen Personen zugute, die wegen der Höhe ihres Einkommens staatlicher Sparanreize nicht bedürfen. Es sind zahlreiche Vorschläge zur Reform der staatlichen Sparförderung gemacht worden (vgl. die beispielhafte Darstellung im Gutachten der Steuerreformkommission vom 30. März 1971 — Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Abschnitt III Tz. 17 ff.), die in der Mehrzahl darauf abzielen, die staatlichen Sparförderungsmaßnahmen zu vereinheitlichen, zu vereinfachen und gezielter auf die Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen auszurichten. Diese Zielsetzung entspricht auch dem in der Entschließung vom 4. Juni 1970 (Drucksache VI/860) enthaltenen Auftrag des Deutschen Bundestages an die Bundesregierung, wonach die Sparförderung vereinfacht, vereinheitlicht und gezielt auf die unteren und mittleren Einkommensschichten ausgerichtet werden soll. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß eine Reform der Sparförderung aus folgenden Gründen dringend erforderlich ist:

- Die Zersplitterung der Sparförderungsmaßnahmen, die nicht genügend aufeinander abgestimmten Spar- und Anlageformen und die unterschiedliche Ausgestaltung der Vergünstigungen machen das Recht der Sparförderung für viele Sparer unüberschaubar und für die Finanzverwaltung, die Kreditinstitute und die Arbeitgeber außerordentlich arbeitsaufwendig;
- die Prämierung des Sparens kommt ungerechtfertigt auch den Beziehern hoher Einkommen zugute, d. h. Personen, die einer staatlichen Sparförderung nicht bedürfen;
- die wirtschaftliche Entwicklung und die damit verbundene allgemeine Einkommensverbesserung haben dazu geführt, daß die Sparfähigkeit weiter Bevölkerungskreise seit einer Reihe von Jahren in außerordentlichem Maße gestiegen ist. Die sich daraus ergebende verstärkte Inanspruchnahme der bestehenden staatlichen Sparförderung hat mittlerweile ein Ausmaß erreicht, das es geboten erscheinen läßt, diese Entwicklung für die Zukunft nicht in gleichem Umfang weiterlaufen zu lassen. Wie sich aus der nachstehenden *Übersicht 1* über die bisherige staatliche Förderung des Sparens und der Vermögensbil-

dung — in den Bereichen des allgemeinen Sparens, des Bausparens und des Vermögensbildungsge-
setzes — ergibt, haben sich die für die Sparförderung aufgewendeten Mittel von 1969 bis 1972 mehr als verdoppelt. Die Haushalte von Bund und Ländern wurden 1972 durch Prämienzahlungen oder Steuermindereinnahmen mit rd. 7 Mrd. DM belastet.

Die Vorbelastung künftiger Haushalte durch eine Fortsetzung dieser dynamischen Entwicklung ist angesichts der sonstigen Anforderungen an die öffentlichen Haushalte nicht tragbar. Eine maßvolle Einschränkung der für die Sparförderung eingesetzten Mittel, insbesondere die gezieltere Ausrichtung der staatlichen Sparanreize auf Personen, für die das Sparen einen fühlbaren Konsumverzicht bedeutet — d. h. auf Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen — ist deshalb erforderlich. Dabei ist es auch geboten, das Förderungsvolumen an der Sparfähigkeit dieser Bevölkerungsgruppen zu orientieren, während sich der Umfang der Förderung nach den haushaltsmäßigen Möglichkeiten des Staates richten muß. Ferner ist es gerechtfertigt, die Förderungsmaßnahmen zu beschränken auf Sparvorgänge, die konjunktur- und kapitalmarktpolitisch stabilisierend wirken, d. h. insbesondere auf längerfristig festgelegte Sparbeiträge. Die geförderten Anlageformen dagegen sollten breit gefächert sein, um dem Bürger weitgehende Entscheidungsfreiheit darüber zu geben, in welcher Form er Vermögen bilden will.

IV. Reformmaßnahmen

1. Zusammenfassung der Prämiengesetze

Die Bundesregierung hat u. a. erwogen, die verschiedenen Formen der Sparförderung — Steuervergünstigungen, Prämien und Zulagen — durch eine einheitliche Förderungsmethode zu ersetzen und in einem Gesetz zusammenzufassen. Dabei hat sie zunächst geprüft, ob alle Sparbeiträge einheitlich entweder nur im Rahmen der Einkommensteuer oder nur durch Prämien gefördert werden sollten. Sie schlägt jedoch vor, die verschiedenen Förderungsmethoden nebeneinander bestehenzulassen. Hier bei hat sie sich von folgenden Erwägungen leiten lassen:

Es erscheint gerechtfertigt, Vorsorgeaufwendungen bei der Bemessung der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für Sozialversicherungspflichtbeiträge, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann. Werden aber Sozialversicherungspflichtbeiträge bei der Bemessung der Einkommensteuer berücksichtigt, so ist es gerechtfertigt, vergleichbare Aufwendungen (z. B. Lebensversicherungsbeiträge) von Personen, die nicht sozialversicherungspflichtig sind, ebenso zu berücksichtigen. Nicht gerechtfertigt erscheint es allerdings, den Umfang der steuerlichen Entlastung für Vorsorgeaufwendungen progressiv mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens wachsen zu lassen und so den Bezieher eines hohen Einkommens stärker zu begünstigen als den Bezieher eines kleinen Einkom-

mens. Die Entlastungswirkungen sollten deshalb für alle, die Vorsorgeaufwendungen leisten, gleichhoch sein. Denkbar wäre zwar auch, alle Sparaufwendungen einschließlich aller Vorsorgeaufwendungen allein durch Prämien außerhalb des Einkommensteuergesetzes zu fördern. Dies hätte den Vorteil, daß nicht nur die Aufwendungen, sondern auch der staatliche Förderungsbetrag auf längere Zeit festgelegt werden könnten. Ein reines Prämiensystem würde also der gesellschaftspolitischen und wirtschaftspolitischen Zielsetzung der Sparförderung gerecht werden können. Der Nachteil einer Vereinheitlichung der Sparförderung auf der Grundlage eines reinen Prämiensystems ist — abgesehen von steuerpolitischen Bedenken — jedoch, daß sich die Sozialversicherungsbeiträge für etwa 20 Millionen Arbeitnehmer nicht befriedigend in ein auf die individuelle Sparförderung ausgerichtetes Prämiensystem eingliedern ließen.

Dementsprechend sollen Aufwendungen für die Lebens- und Zukunftsvorsorge (Sozialversicherungsbeiträge, Beiträge zu Lebensversicherungen und Bausparbeiträge) nach dem Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 1975 (E-EStG 1975) in Zukunft zwar nicht mehr als Sonderausgaben von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage, jedoch mit einem Betrag von 22 v. H. der Aufwendungen — bis zu bestimmten Aufwendungshöchstbeträgen — von der Einkommensteuer abgezogen werden.

Allerdings sprechen gewichtige Gründe dagegen, alle bisher außerhalb des Einkommensteuergesetzes geförderten Sparvorgänge in das bei der Einkommensteuer vorgesehene Förderungssystem für Vorsorgeaufwendungen einzubeziehen. Z. B. das Sparen von Personen, die nicht einkommensteuerbelastet sind, läßt sich nicht ohne erhebliche Komplizierung des Steuerrechts integrieren. Ferner würde die Festlegung der Sparprämien entfallen; denn eine Steuerersparnis steht wieder für den Konsum zur Verfügung und braucht nicht gespart zu werden. Damit würde dem mit der staatlichen Förderung des Sparens verfolgten Zweck, Sparbeiträge und Sparprämien längerfristig festzulegen, entgegengewirkt werden. Eine Festlegung der Steuerersparnis verstieße gegen das Prinzip der Jahresbesteuerung. Schließlich würden bei ausschließlicher Förderung aller Sparvorgänge im Rahmen des Einkommensteuergesetzes für eine Übergangszeit zu starke Belastungen der öffentlichen Haushalte auftreten. Die Sparprämie für die nach dem geltenden Spar-Prämiengesetz geförderten Sparvorhaben wird nämlich erst nach Ablauf der Festlegungsfrist ausgezahlt, während der Steuervorteil bei einer Förderung im Rahmen des Einkommensteuergesetzes jährlich vorhanden wäre. Eine zeitliche Gleichschaltung der Sparprämien-Auszahlung mit dem Steuervorteil bei der Einkommensteuer würde also bedeuten, daß die öffentliche Hand zeitlich vorgezogen auf Beiträge verzichten müßte, die in einzelnen Jahren die Milliarden-Grenze überschreiten würden.

Dementsprechend schlägt die Bundesregierung vor, neben der einkommensteuerlichen Berücksich-

tigung von Vorsorgeaufwendungen bestimmte Sparvorgänge durch Prämien zu fördern, wie es derzeit durch das Spar-Prämiengesetz und das Wohnungsbau-Prämiengesetz geschieht.

Die Bundesregierung hat auch das Für und Wider einer Zusammenfassung der beiden bisherigen Prämiengesetze unter gleichzeitiger Einbeziehung des Dritten Vermögensbildungsgesetzes in ein einheitliches Sparprämiengesetz erwogen. Sie ist jedoch der Auffassung, daß sich das Dritte Vermögensbildungsgesetz als spezifische Sparförderungsmaßnahme für Arbeitnehmer bewährt hat und deshalb als solche eigenständig bestehenbleiben sollte. Eine Einbeziehung dieses Gesetzes in ein vereinheitlichtes Sparprämiengesetz wäre zwar technisch und verwaltungsmäßig möglich. Aber auch in einem einheitlichen Gesetz müßten Besonderheiten des Dritten Vermögensbildungsgesetzes, z. B. seine arbeitsrechtlichen Bestimmungen, erhalten bleiben. Deshalb ist die Einbeziehung des Dritten Vermögensbildungsgesetzes in ein einheitliches Sparprämiengesetz auch aus Vereinfachungsgründen nicht zwingend geboten.

Zusammenfassend ist die Bundesregierung der Auffassung, daß es lediglich geboten ist, das bisherige Spar-Prämiengesetz und das bisherige Wohnungsbau-Prämiengesetz zu einem einheitlichen Sparprämiengesetz zusammenzufassen und dabei die bisherigen Vorschriften beider Prämiengesetze so weitgehend wie möglich zu vereinheitlichen.

2. Einkommensgrenze

Übersteigt das Einkommen eine gewisse Höhe, so wird ein Teil des Einkommens ohnehin zum Sparen und zur Vermögensbildung verwendet. Eines besonderen Anreizes bedarf es dann nicht mehr. Schon deshalb ist es gerechtfertigt, die staatliche Sparförderung durch Prämiengewährung nur solchen Sparern zugute kommen zu lassen, für die das Sparen einen belastenden Konsumverzicht bedeutet. Dementsprechend soll die Förderung nach dem einheitlichen Sparprämiengesetz von einer Einkommensgrenze abhängig gemacht werden mit der Wirkung, daß das Sparen von Personen mit Einkommen oberhalb dieser Grenze nicht mehr durch Prämien gefördert wird.

Die Bundesregierung hält die folgenden Einkommensgrenzen für angemessen:

Alleinstehende und Eheleute, die getrennt zur Einkommensteuer veranlagt werden 24 000 DM,

Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, insgesamt 48 000 DM.

Diese Grenzen entsprechen in ihrer nominellen Höhe den Grenzen, die für die Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem Dritten Vermögensbildungsgesetz gelten. Neben dem Bestreben, durch eine für alle Sparförderungsgesetze gleichhohe Grenze eine Vereinfachung zu erreichen, ist für die Wahl dieser Grenze auch die Überlegung bestimmend gewesen, daß angesichts der zu erwartenden weiteren Einkommensentwicklung der Rahmen der staatlichen Sparförde-

rung nicht zu eng gezogen werden sollte. Für Kinder ist, um eine familiengerechte Staffelung der Einkommensgrenze zu erreichen, eine Erhöhung um 1 800 DM für jedes Kind vorgesehen.

3. Vereinheitlichung im einzelnen

a) Begünstigte Sparleistungen

Die Bundesregierung schlägt ein für alle nach dem einheitlichen Sparprämiengesetz geförderten Sparer gleichhohes begünstigtes Sparvolumen von 800 DM jährlich vor. Ehegatten sollen ein prämiengünstigtes Sparvolumen von 1600 DM jährlich erhalten. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß dieses Sparvolumen, bei dem auch die zusätzliche Förderung nach dem Dritten Vermögensbildungsgesetz berücksichtigt werden muß, der Sparfähigkeit des begünstigten Personenkreises entspricht. Die Höhe des begünstigten Sparvolumens ist auch so bemessen, daß Einschränkungen gegenüber dem geltenden Recht weitgehend vermieden werden. Zwar ist nicht zu verkennen, daß im Hinblick auf die Ziele der Reform der Sparförderung und im Hinblick darauf, daß die systematisch und strukturell sehr unterschiedlich angelegten bisherigen beiden Prämiengesetze vereinheitlicht werden sollen, gewisse Einschränkungen eintreten. Die Bundesregierung ist jedoch der Auffassung, daß insoweit bisher überproportional gefördert worden ist und Einschränkungen geboten erscheinen. Dies gilt auch für Nichtverheiratete mit Kindern und über 50 Jahre alte Personen, die aus rechtlichen Gründen nicht mehr mit Eheleuten gleichgestellt werden können. Die Bundesregierung sieht sich in dieser Rechtsauffassung durch die vom Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 12. Februar 1964 1 BvL 12/62 (BVerfGE 17, 210; BStBl 1964 I S. 46) ausgesprochene Anregung bestätigt, der Gesetzgeber möge im Falle einer Harmonisierung der Prämiengesetze das Verdoppelungsprinzip für Ehegatten übernehmen. Das Verdoppelungsprinzip für Ehegatten ist jedoch unvereinbar mit einer Regelung, die auch Nichtverheirateten in bestimmten Fällen ein doppeltes Sparvolumen zubilligt; denn bei einer solchen Regelung würden diese Personen durch eine Eheschließung ein geringeres Sparvolumen haben als beide Ehepartner zusammen vorher hatten. Nichtverheiratete Personen mit Kindern erhalten jedoch ebenso wie Ehegatten mit Kindern einen erhöhten Prämiensatz für ihre Sparleistungen.

b) Prämiensatz

Der Prämiensatz soll einheitlich 20 v. H. betragen. Dieser Prämiensatz entspricht dem geltenden Sparprämiengesetz. Je Kind ist eine Anhebung des Prämiensatzes um 2-v.-H.-Punkte vorgesehen. Dies bedeutet eine Verbesserung gegenüber dem geltenden Recht, das eine Staffelung des Prämiensatzes jeweils nur für mehrere Kinder, zusammengefaßt nach Ordnungszahlen, kennt. Für das Bausparen wird ein Zuschlag von 3-v.-H.-Punkten gewährt. Die besondere Förderungswürdigkeit des Wohnungsbaus im allgemeinen, die höheren Beträge, die für eine Eigenwohnung aufgewendet werden müssen und der Um-

stand, daß die Tilgung des Bauspardarlehens als „Nachsparvorgang“ nicht begünstigt ist, rechtfertigen diese Regelung.

Die Zusatzprämie von 30 v. H. beim Wohnungsbau-Prämiengesetz und von 40 v. H. beim Spar-Prämiengesetz, die bis zu einem zu versteuernden Einkommensbetrag für Nichtverheiratete von 6000 DM und für Verheiratete von 12 000 DM jährlich gewährt wird, soll entfallen. Der Sparer erhält nach geltendem Recht diese Zusatzprämie ohne erneute Prüfung der Einkommenshöhe für einen Zeitraum von sechs Jahren, wenn er zu Beginn der Sparleistungen die Voraussetzungen hinsichtlich des Einkommens erfüllt hat. Durch die seit Einführung der Zusatzprämie im Jahre 1969 eingetretene Einkommensentwicklung — die jährlichen Einkünfte lagen bei einem Arbeitnehmer 1972 durchschnittlich bei 17 000 DM — werden immer weniger Personen in den Genuß der Zusatzprämie gelangen. Die Voraussetzungen für die Zusatzprämie werden zur Zeit in zunehmendem Maße nur von nicht ganzjährig Beschäftigten erfüllt, bei denen die Gewährung einer derartigen langfristigen Vergünstigung ohne erneute Prüfung der Einkommensverhältnisse nicht als gerechtfertigt angesehen werden kann. Überdies steht die Sparförderung nach Einführung der vorgesehenen Einkommensgrenze nur noch den Beziehern kleiner und mittlerer Einkommen offen, so daß innerhalb dieser Gruppe eine unterschiedliche Behandlung hinsichtlich der Prämie nicht länger aufrechterhalten werden kann. Schließlich sprechen Gründe der Verwaltungsvereinfachung für die Beseitigung der Zusatzprämie.

c) Einheitlicher Anlagekatalog

Im Rahmen der Maßnahmen zur Zusammenfassung der Prämiengesetze ist vorgesehen, den Katalog der Anlagearten sowohl der Prämiengesetze als auch des Dritten Vermögensbildungsgesetzes zu vereinheitlichen. Deswegen ist der bisher nur nach dem Dritten Vermögensbildungsgesetz begünstigte Lebensversicherungsvertrag in die Prämiengünstigung einbezogen worden. Die nach dem Dritten Vermögensbildungsgesetz mögliche Anlageform der unmittelbaren Aufwendungen zum Wohnungsbau oder zur Ablösung von für zu diesem Zweck aufgenommenen Verbindlichkeiten soll jedoch in den vereinheitlichten Anlagekatalog nicht aufgenommen werden. Hier ist kein für das Sparprämiengesetz charakteristischer, vom Zweck der Sparförderung her zu fordernder Sparvorgang vorgeschaltet, so daß sich diese Anlageform nicht systemgerecht in das Prämierecht einbeziehen läßt.

Als eine besondere Verwendungsmöglichkeit von Mitteln, die in der Anlageform des Kontensparvertrags angesammelt werden, ist das Sparen im eigenen Betrieb aufgenommen worden.

d) Kumulierungsverbot

Das seit 1967 geltende Kumulierungsverbot, dessen Handhabung sich durch Zusammenfassung beider Prämiengesetze vereinfacht, muß aus haushaltsmäßigen Gründen bestehenbleiben.

4. Verfahrens- und Verwaltungsvereinfachung

Die Bundesregierung hat dem Erfordernis, das bisher zu arbeitsaufwendige Prämienvverfahren zu vereinfachen, besondere Bedeutung zugemessen. Schon durch die Zusammenfassung des Spar-Prämiengesetzes und des Wohnungsbau-Prämiengesetzes zu einem Gesetz mit einheitlicher Begünstigungsstruktur tritt eine Arbeitserleichterung dadurch ein, daß z. B. das Kumulierungsverbot einfacher zu überwachen ist und die Zahl der zu bearbeitenden Prämienanträge sinkt. Eine entscheidende Vereinfachung wird jedoch dadurch erreicht, daß die Prämienfestsetzung mit der Einkommensteuerveranlagung oder mit dem Lohnsteuer-Jahresausgleich verbunden wird und zusammen mit dem Besteuerungsverfahren maschinell durchgeführt werden kann. Der personelle Verwaltungsaufwand in den Finanzämtern läßt sich auf diese Weise erheblich einschränken. Auch für die Unternehmen ergibt sich durch das neue Verfahren eine wesentliche Vereinfachung, weil der Sparer seinen Prämienantrag beim Finanzamt und nicht wie bisher beim Unternehmen zu stellen hat. Die bisherige Prüfung und Weiterleitung der Anträge durch die Unternehmen entfällt.

Bei maschineller Durchführung läßt sich für den Bereich des bisherigen Sparprämiengesetzes auch das Auszahlungsverfahren wesentlich vereinfachen. Die Prämien können bei Ablauf der Festlegungsfrist ausbezahlt werden, ohne daß es wie nach dem bisherigen Recht einer Anforderung durch die Unternehmen sowie einer nochmaligen Prüfung des Prämienspruchs durch die Finanzämter bedarf.

Da die Einführung der maschinellen Prämienfestsetzung und -auszahlung längere Vorbereitungen erfordert, enthält § 51 Abs. 1 des Entwurfs die Ermächtigung, gegebenenfalls durch Rechtsverordnung für eine Übergangszeit Vorschriften zu erlassen, die auch eine personelle Durchführung des Prämienvfahrens ermöglichen.

5. Auswirkungen der Reform der Sparförderung

Die Auswirkungen der Reform der Sparförderung gegenüber dem geltenden Recht sind in den nachfolgenden *Übersichten 2 und 3* dargestellt. Dabei werden die Auswirkungen der Reform für das Bausparen mit dem geltenden Wohnungsbau-Prämiengesetz und für das Kontensparen mit dem geltenden Spar-Prämiengesetz verglichen.

Übersicht 1

Staatliche Förderung der Ersparnis- und Vermögensbildung

— Beträge in Millionen DM —

Zeit Jahr	Allgemeine Sparförderung		Förderung des Bausparens		Vermögensbildungs- gesetze		Prämien und Steuer- minder- einnahmen insgesamt
	Steuer- minder- einnahmen durch Kapital- ansamm- lungs- verträge ¹⁾	Prämien nach dem Spar- Prämien- gesetz ²⁾	Prämien nach dem Woh- nungs- bau- Prämien- gesetz ³⁾	Steuer- minder- einnahmen durch Sonder- ausgaben- abzug	Steuer- minder- einnahmen wegen Begünsti- gung ver- mögens- wirksamer Leistun- gen ⁴⁾	Steuer- minder- einnahmen wegen Gewäh- rung ver- mögens- wirksamer Leistungen für Arbeit- geber	
Nach dem Jahr der Entstehung							
1949/54	990	—	220	750	—	—	1 960
1955/59	1 640	140	1 510	1 010	—	—	4 300
1960/64	190	2 090	3 130	2 650	20	—	8 080
1965	0	850	980	840	140	—	2 810
1966	—	945	1 075	940	180	15	3 155
1967	—	925	1 095	810	200	20	3 050
1968	—	970	1 220	770	230	20	3 210
1969	—	1 310	1 690	805	265	35	4 105
1970	—	1 740	2 250	795	640	110	5 535
1971	—	2 200	2 610	760	2 160 ⁵⁾	200	7 930
1972	—	2 550	3 050	705	2 670	280	9 255
1949/1972	2 820	13 720	18 830	10 835	6 505	680	53 390
Nach dem Jahr der haushaltsmäßigen Auswirkung							
1950/54	580	—	90	500	—	—	1 170
1955/59	1 620	—	1 190	960	—	—	3 770
1960/64	630	250	2 760	2 020	20	—	5 680
1965	1	440	810	670	130	—	2 051
1966	—	460	980	770	175	5	2 390
1967	—	500	1 075	840	200	10	2 625
1968	—	690	1 095	880	225	15	2 905
1969	—	970	1 220	820	265	20	3 295
1970	—	1 170	1 620	790	590	30	4 200
1971	—	1 345	2 140	800	2 030 ⁵⁾	50	6 365
1972	—	1 030	2 500	790	2 630	110	7 060
1950/1972	2 831	6 855	15 480	9 840	6 265	240	41 511

¹⁾ Begünstigt waren nur vor dem 1. Januar 1958 abgeschlossene Ratensparverträge und vor dem 1. Januar 1959 abgeschlossene allgemeine Sparverträge.

²⁾ eingeführt 1959

³⁾ eingeführt 1952

⁴⁾ Steuermindereinnahmen durch die Vermögensbildungsgesetze. Die Spar- und Wohnungsbauprämien sowie die Steuermindereinnahmen durch Sonderausgabenabzug von Bausparbeiträgen sind in den Aufwendungen der allgemeinen Sparförderung und der Förderung des Bausparens enthalten.

⁵⁾ ab 1971 Begünstigung durch Arbeitnehmer-Sparzulage, die ebenfalls zu Steuermindereinnahmen führt

**Förderung des Kontensparens nach geltendem Recht
(ohne Zusatzprämie)
und nach dem Regierungsentwurf des Dritten Steuerreformgesetzes**

dargestellt an Einzelbeispielen bei Ausschöpfung
der prämienbegünstigten Höchstbeträge

Sparer Familienstand	Sparförderung nach geltendem Recht — SparPG 1972 —			Neuregelung der Sparförderung — SparPG 1975 —			Mehr (+) bzw. Weniger (-) gegenüber geltendem Recht DM
	Begünstigte Sparleistung	Prämie		Begünstigte Sparleistung	Prämie		
	DM	v. H.	DM	DM	v. H.	DM	
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Lediger Arbeitnehmer ohne Kinder	600		120	800		160	+ 40
	624	20	125	624	20	125	0
	1 224		245	1 424		285	+ 40
2. Verheiratete Arbeitnehmer (beide berufstätig) ohne Kinder	1 200		240	1 600		320	+ 80
	624		125	624		125	
	624	20	125	624	20	125	0
	2 448		490	2 848		570	+ 80
3. Verheirateter Arbeitnehmer, 1 Kind	1 364		300	1 600		352	+ 52
	624	22	137	624	22	137	0
	1 988		437	2 224		489	+ 52
4. Verheirateter Arbeitnehmer, 2 Kinder	1 364		300	1 600		384	+ 84
	624	22	137	624	24	150	+ 13
	1 988		437	2 224		534	+ 97
5. Verheirateter Arbeitnehmer, 3 Kinder	1 600		400	1 600		416	+ 16
	624	25	156	624	26	162	+ 6
	2 224		556	2 224		578	+ 22
6. Verheirateter Arbeitnehmer, 4 Kinder	1 600		400	1 600		448	+ 48
	624	25	156	624	28	175	+ 19
	2 224		556	2 224		623	+ 67
7. Verheirateter Arbeitnehmer, 5 Kinder	1 600		400	1 600		480	+ 80
	624	25	156	624	30	187	+ 31
	2 224		556	2 224		667	+ 111
8. Verheirateter Arbeitnehmer, 6 Kinder	1 600		480	1 600		512	+ 32
	624	30	187	624	32	200	+ 13
	2 224		667	2 224		712	+ 45

Übersicht 3

**Förderung des Bausparens nach geltendem Recht
(ohne Zusatzprämie)
und nach dem Regierungsentwurf des Dritten Steuerreformgesetzes**

dargestellt an Einzelbeispielen bei Ausschöpfung
der prämiengünstigten Höchstbeträge

Sparer Familienstand	Sparförderung nach geltendem Recht — WoPG 1969 —			Neuregelung der Sparförderung — SparPG 1975 —			Mehr (+) bzw. Weniger (–) gegenüber geltendem Recht DM
	Begünstigte Sparleistung	Prämie		Begünstigte Sparleistung	Prämie		
		DM	v. H.		DM	v. H.	
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Lediger Arbeitnehmer ohne Kinder	1 600		400	800		184	– 216
	624	25	156	624	23	144	– 12
	2 224		556	1 424		328	– 228
2. Verheiratete Arbeitnehmer (beide berufstätig) ohne Kinder	1 600		400	1 600		368	– 32
	624		156	624			
	624	25	156	624	23	287	– 25
	2 848		712	2 848		655	– 57
3. Verheirateter Arbeitnehmer, 1 Kind	1 481		400	1 600		400	0
	624	27	168	624	25	156	– 12
	2 105		568	2 224		556	– 12
4. Verheirateter Arbeitnehmer, 2 Kinder	1 481		400	1 600		432	+ 32
	624	27	168	624	27	168	0
	2 105		568	2 224		600	+ 32
5. Verheirateter Arbeitnehmer, 3 Kinder	1 333		400	1 600		464	+ 64
	624	30	187	624	29	181	– 6
	1 957		587	2 224		645	+ 58
6. Verheirateter Arbeitnehmer, 4 Kinder	1 333		400	1 600		496	+ 96
	624	30	187	624	31	194	+ 7
	1 957		587	2 224		690	+ 103
7. Verheirateter Arbeitnehmer, 5 Kinder	1 333		400	1 600		528	+ 128
	624	30	187	624	33	206	+ 19
	1 957		587	2 224		734	+ 147
8. Verheirateter Arbeitnehmer, 6 Kinder	1 143		400	1 600		560	+ 160
	624	35	218	624	35	218	0
	1 767		618	2 224		778	+ 160

B. EINZELBEGRÜNDUNG**I. Persönliche Voraussetzungen****Zu § 1 — Prämienberechtigte**

Die Vorschrift enthält die persönlichen Voraussetzungen, unter denen natürliche Personen eine Sparprämie erhalten können. Neu gegenüber dem Sparprämienengesetz (SparPG 1972) und dem Wohnungsbau-Prämienengesetz (WoPG 1969) ist die Einkommensgrenze, bei deren Überschreiten Prämien nicht mehr gewährt werden. Ihre Einführung rechtfertigt sich aus der vermögenspolitischen Zielsetzung, die Prämiengewährung auf die Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen zu beschränken.

Im übrigen entspricht die Abgrenzung des begünstigten Personenkreises im Grundsatz dem geltenden Recht (§ 1 Abs. 1 SparPG 1972, § 1 Nr. 1 WoPG 1969). Nur diejenigen Personen, die als unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige in vollem Umfang der inländischen Steuergesetzgebung unterliegen, sollen prämienberechtigt sein. Zur Vereinfachung des Verfahrens wird darauf verzichtet, daß die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht im Zeitpunkt der Sparleistung bestanden haben muß. Es soll vielmehr genügen, wenn sie zu irgendeinem Zeitpunkt des Kalenderjahrs der Sparleistung gegeben war.

Zu § 2 — Einkommensgrenze**Zu Absatz 1**

Die Höhe der Einkommensgrenze entspricht mit 24 000 DM/48 000 DM nominell derjenigen, die nach dem Dritten Vermögensbildungsgesetz (3. VermBG) vom 27. Juni 1970 (Bundesgesetzbl. I S. 930) seit dem 1. Januar 1971 schon für die Arbeitnehmer-Sparzulage gilt. Infolge der im Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1975 vorgesehenen Änderungen im System der Einkommensermittlung, wonach bestimmte Belastungen, wie Vorsorgeaufwendungen oder Unterhalt von Kindern, nicht mehr durch Abzug von der Bemessungsgrundlage, sondern durch Abzug von der Steuerschuld berücksichtigt werden sollen, ergibt sich jedoch gegenüber dem jetzigen Status des 3. VermBG eine gewisse Verschiebung nach unten. Dies wird nach Absatz 2 durch die Erhöhung der Einkommensgrenze zugunsten der Familien mit Kindern ausgeglichen, ist im übrigen jedoch durch die Zielsetzung der Reform gerechtfertigt. Die Verdoppelung der Einkommensgrenze bei Ehegatten erscheint im Hinblick auf Art. 6 Abs. 1 GG geboten. Ehegatten, die als Ledige prämienberechtigt waren oder prämienberechtigt wären, sollen wegen der Eheschließung nicht schlechter gestellt werden. Im Fall ihrer getrennten Veranlagung sollen Ehegatten auch für Zwecke des Sparprämiengesetzes grundsätzlich wie unverheiratete Personen behandelt werden. Diese Regelung erleichtert auch in solchen Fällen die Durchführung des neuen Prämienverfahrens (vgl. § 38 Abs. 2).

Zu Absatz 2

Um der geminderten Sparfähigkeit der Familien mit Kindern Rechnung zu tragen, sollen sich die Einkommensgrenzen von 24 000 DM/48 000 DM für jedes nach § 28 Abs. 2 zu berücksichtigende Kind um 1800 DM erhöhen. Soweit die Kinderentlastung für ein Kind nach § 99 Abs. 5 E-EStG 1975 beiden Ehegatten gemeinsam zusteht, wird im Fall ihrer getrennten Veranlagung jedem Ehegatten die Hälfte des Erhöhungsbetrags von 1800 DM zugerechnet. Von der Berücksichtigung der über 18 Jahre alten Kinder mußte abgesehen werden, da diese nach dem System des Gesetzes nicht mehr zur Höchstbetragsgemeinschaft der Eltern gehören, sondern selbständig prämienberechtigt sind.

Zu Absatz 3

Technisch knüpft die Einkommensgrenze an den Begriff des zu versteuernden Einkommens im Sinne des § 78 E-EStG 1975 an. Dieser Einkommensbetrag ist jedoch in den Fällen kein befriedigender Maßstab für die Förderungswürdigkeit, in denen der Sparer Einkünfte oder Bezüge hat, die entweder steuerfrei sind oder bei seiner Besteuerung als unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht angesetzt werden. Die Zurechnungsvorschrift beschränkt sich, um die daraus erwachsende Belastung der Verwaltung in Grenzen zu halten, auf Fälle, in denen solche Einkommensteile ohne größere Schwierigkeiten erfaßt werden können.

Zu Absatz 4

Die Prämienberechtigung der Kinder soll sich danach richten, ob ihre Eltern aufgrund deren Einkommensverhältnisse prämienberechtigt sind. Dies entspricht der in § 28 geregelten Höchstbetragsgemeinschaft. Eine solche Regelung ist im übrigen erforderlich, um bei Personen mit Kindern die Wirkung der Einkommensgrenze sicherzustellen. Aus Vereinfachungsgründen ist darauf verzichtet worden, die Einkünfte der betreffenden Kinder in die Berechnung einzubeziehen.

II. Sachliche Voraussetzungen**1. Sparleistungen****Zu § 3 — Anlagearten****Zu Absatz 1**

Absatz 1 definiert den Begriff der begünstigten Sparleistungen und enthält damit zugleich den vollständigen Katalog der zulässigen Anlagearten. Im Zusammenhang mit der vorgesehenen Änderung des Vermögensbildungsgesetzes soll die Neuregelung zur Vereinheitlichung des bisher unterschiedlichen Anlagekatalogs nach dem Vermögensbildungsgesetz einerseits sowie dem Wohnungsbau-Prämiengesetz und dem Spar-Prämiengesetz andererseits führen.

Gegenüber den bisherigen Anlagemöglichkeiten ergeben sich folgende Änderungen:

1. Beiträge zu bestimmten Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 2 Abs. 1

Buchstabe f 3. VermBG) die bisher nur als vermögenswirksame Leistungen nach dem Vermögensbildungsgesetz begünstigt waren, sollen nunmehr auch prämienbegünstigt sein.

2. Der Wohnbau-Sparvertrag (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 WoPG 1969) soll als besondere Anlageform wegfallen. Diese Vertragsart erscheint im Rahmen des vereinheitlichten Sparprämiengesetzes entbehrlich. Sie wird weitgehend durch den Kontensparvertrag (§ 4) ersetzt. Durch die Übergangsregelung in § 52 Abs. 3 ist sichergestellt, daß Beiträge aufgrund von bis zur Verkündung dieses Gesetzes abgeschlossenen Wohnbau-Sparverträgen weiterhin begünstigt sind.
3. Die im Anlagekatalog des Vermögensbildungsgesetzes stehende besondere Anlageart „Erwerb eigener Aktien des Arbeitgebers zu einem Vorzugskurs“ (§ 2 Abs. 1 Buchst. d 3. VermBG) wird nicht mehr besonders aufgeführt. Hierdurch tritt jedoch, abgesehen von der notwendigen Anpassung der Festlegungsfrist, grundsätzlich keine Einschränkung ein, da Aufwendungen für den Erwerb von Aktien allgemein im Rahmen eines Wertpapiersparvertrags (§ 5) begünstigt sind.
4. Die bisher nach dem Vermögensbildungsgesetz bestehende Möglichkeit, vermögenswirksame Leistungen unmittelbar zum Wohnungsbau oder zur Tilgung der zu diesem Zweck aufgenommenen Schulden verwenden zu können (§ 2 Abs. 1 Buchstabe c 3. VermBG), wird nicht mit in den vereinheitlichten Anlagekatalog aufgenommen. Dies erschien im Rahmen der Gesamtkonzeption schon aus haushaltsmäßigen Gründen ausgeschlossen. Im übrigen ließe sich eine entsprechende Anlageform kaum sinnvoll in das System des Sparprämiengesetzes einbeziehen.

Die Sparleistungen müssen — wie bisher — grundsätzlich bei inländischen Unternehmen angelegt werden. Denn Gegenstand der Förderung ist die Vermögensbildung im Inland.

Zu Absatz 2

Die Vorschrift entspricht der Zielsetzung des Gesetzes, wonach nur solche Aufwendungen prämienbegünstigt sein können, die nicht betrieblich veranlaßt sind und nicht im Zusammenhang mit der Aufnahme eines Kredits (§ 12) stehen.

Zu § 4 — Kontensparverträge

Zu den Absätzen 1 und 2

Der neue Kontensparvertrag ersetzt den bisherigen allgemeinen Sparvertrag, den Sparvertrag mit festgelegten Sparraten und den Sparvertrag über vermögenswirksame Leistungen (§§ 1, 2, 2 a SparPDV 1972) durch einen einheitlichen Vertragsrahmen, der durch zusätzliche Vereinbarungen zwischen Kreditinstitut und Sparer (z. B. Verpflichtung zur Einzahlung fester Sparraten) ausgefüllt werden kann. Die Höhe der Einzahlungen wird lediglich durch einen Mindestbetrag (§ 13) und — vom Beginn des vierten auf das Kalenderjahr des Vertragsabschlusses folgenden Kalenderjahrs an — durch einen Höchst-

betrag (§ 14) begrenzt. Der neue variable Vertragstyp wird dazu führen, daß die Anzahl der prämienbegünstigten Sparkonten erheblich zurückgeht, worin eine entscheidende Vereinfachung für alle am Prämienverfahren Beteiligten liegen wird. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch die Neuregelung des Tatbestands der Unterbrechung zu sehen, die nur noch im Fall einer vorzeitigen Verfügung, nicht dagegen — wie bisher — schon dann gegeben sein soll, wenn während der Vertragslaufzeit die Sparleistungen vorübergehend (z. B. trotz Vereinbarung fester Sparraten) unterbleiben.

Zu Absatz 3

Die neue Regelung, die die prämienrechtliche Behandlung der Guthabenzinsen betrifft, dient der Vereinfachung. Sie soll insbesondere sicherstellen, daß mit Ablauf eines Kalenderjahrs die Höhe der Sparleistung endgültig feststeht, damit die Bestätigung des Kreditinstituts (§ 36) ohne Verzögerung erteilt werden kann.

Zu § 5 — Wertpapiersparverträge

Zu den Absätzen 1 und 2

Die neu gefaßten Vorschriften über den Wertpapiersparvertrag entsprechen denjenigen, die für den Kontensparvertrag (§ 4) gelten sollen. Unter Berücksichtigung des nach § 19 zulässigen „Übergangs vom Kontensparen zum Wertpapiersparen“ wäre ein besonderer Wertpapiersparvertrag an sich entbehrlich. Er hat deshalb — entsprechend der bisherigen Regelung — materiell nur für die Fälle Bedeutung, in denen Sparverträge zum Zwecke des Erwerbs von Anteilscheinen (Absatz 6 Nr. 5) unmittelbar mit der ausgebenden Kapitalanlagegesellschaft, die als solche nach den für sie maßgebenden gesetzlichen Vorschriften keine Spareinlagen entgegennehmen darf, abgeschlossen werden.

Zu den Absätzen 3 bis 6

Diese Vorschriften entsprechen dem geltenden Recht (§ 1 Abs. 2 Nr. 4 SparPG 1972, § 3 SparPDV 1972). Absatz 5 Satz 2 trägt den Bedürfnissen der Schuldenverwaltung Rechnung, indem zugelassen wird, daß die Aufwendungen für den Erwerb der Schuldenbuchforderungen nicht unmittelbar bei der Schuldenverwaltung, sondern auch bei einem dazwischengeschalteten Kreditinstitut eingezahlt werden können.

Zu § 6 — Wertpapiersparverträge über Entschädigungsansprüche

Diese Vorschrift entspricht dem geltenden Recht (§ 1 Abs. 2 Nr. 5 SparPG 1972, § 4 SparPDV 1972).

Zu § 7 — Bausparverträge

Zu den Absätzen 1 und 2

Die Vorschriften entsprechen grundsätzlich dem bisherigen Recht (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 WoPG 1969). Aus Vereinfachungsgründen und entsprechend der Zielsetzung, die verschiedenen Anlagearten einander

soweit wie möglich anzupassen, wird auf die bisherige Voraussetzung, daß die Bausparbeiträge „zur Erlangung von Baudarlehen“ erbracht werden müssen, verzichtet. Im übrigen verbleibt es jedoch dabei, daß nur die bis zur Auszahlung der Bausparsumme geleisteten Sparbeiträge, nicht dagegen Tilgungsleistungen begünstigt sind. Dies kommt mit der Einführung des Begriffs der Unterbrechung zum Ausdruck, die u. a. eintritt, wenn mit der Auszahlung der Bausparsumme begonnen wird.

Zu den Absätzen 3 und 4

Nach den Bausparbedingungen bleibt der Bausparvertrag auch im Falle der nachträglichen Erhöhung der Bausparsumme als einheitlicher Vertrag bestehen, bei der Zusammenlegung mehrerer Bausparverträge entsteht dementsprechend ebenfalls ein einheitlicher Vertrag. Dieser vertraglichen Konstruktion kann prämierechtlich insbesondere im Hinblick auf die Festlegungsfrist (§ 16) und die Höchstgrenze (§ 14) nicht gefolgt werden und macht eine besondere Regelung, die bisher im Verwaltungswege getroffen wurde, erforderlich. Es erscheint zweckmäßig, an die Stelle der bisher zu komplizierten Regelungen eine gesetzliche Vorschrift treten zu lassen, die in den betreffenden Fällen ein möglichst einfaches Verfahren ermöglicht.

Zu § 8 — Baufinanzierungsverträge

Der Baufinanzierungsvertrag entspricht dem bisher in § 2 Abs. 1 Nr. 4 WoPG 1969 geregelten Vertrag mit Wohnungs- und Siedlungsunternehmen oder Organen der staatlichen Wohnungspolitik. Er wurde an die für Kontensparverträge und Bausparverträge geltenden Bedingungen angepaßt. Neu ist dabei insbesondere die siebenjährige Festlegungsfrist sowie der Verzicht auf die Voraussetzung, daß die geleisteten Sparbeiträge innerhalb einer bestimmten Frist zu den begünstigten Zwecken verwendet werden müssen. Die Aufnahme des Erwerbs von Wohnbesitz (Absatz 4) hat die Bundesregierung bereits in dem Entwurf eines Gesetzes zur Förderung von Wohnungseigentum und Wohnbesitz im sozialen Wohnungsbau (Drucksache 7/577 — Artikel 6 —) vorgeschlagen.

Zu § 9 — Ersterwerb von Geschäftsanteilen an Bau- und Wohnungsgenossenschaften

Diese Anlageart entspricht der bisherigen Vorschrift des § 2 Abs. 1 Nr. 2 WoPG 1969. In Anpassung an die übrigen Anlagearten soll hierfür ebenfalls eine siebenjährige Festlegungsfrist gelten. Das hat zur Folge, daß im Gegensatz zum bisherigen Recht nach Ablauf dieser Frist die prämierechtliche Bindung in jedem Fall endet und die Prämie ggf. an den Sparer ausgezahlt werden kann (vgl. § 30 Abs. 1 Nr. 2).

Absatz 2 soll für den Fall, daß die Aufwendungen für den Erwerb des Geschäftsanteils in längeren zeitlichen Abständen oder aufgrund einer Erhöhung des Geschäftsanteils geleistet werden, eine sinnvolle Anwendung der Festlegungsfrist bewirken.

Zu § 10 — Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall

Die bezeichneten Versicherungen, die bisher nur nach dem Vermögensbildungsgesetz (§ 2 Abs. 1 Buchstabe f 3. VermBG) sowie als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe b EStG 1971 (als Vorsorgeaufwendungen nach § 90 E-EStG 1975) begünstigt sind, werden nunmehr im Interesse der Vereinheitlichung in den Anlagekatalog des Sparprämiengesetzes einbezogen.

Wie bisher, soll die Begünstigung dieser Anlageart auf einen Beitragsaufwand von 624 DM je Sparer und Kalenderjahr beschränkt bleiben. Nur unter dieser Voraussetzung ist im übrigen auch die Ausnahme vom Kumulierungsverbot des § 15 Abs. 2 gerechtfertigt. Die 624-DM-Grenze ist jedoch nicht mehr wie bisher nach § 2 Abs. 1 Buchstabe f Nr. 5 3. VermBG Voraussetzung für die Begünstigung derartiger Verträge, sondern lediglich berücksichtigungsfähiger Höchstbetrag. Die übrigen Abweichungen vom bisherigen Wortlaut haben nur redaktionelle Bedeutung.

Zu § 11 — Darlehensverträge mit dem Arbeitgeber

Diese Anlageart, die erst durch das Gesetz zur Änderung des Spar-Prämiengesetzes vom 31. Juli 1972 (Bundesgesetzbl. I S. 1337) im Vorgriff auf die angestrebte Vereinheitlichung des Anlagekatalogs in die Prämienbegünstigung einbezogen worden ist (§ 1 Abs. 2 Nr. 6 SparPG 1972), wird an die neuen Bedingungen des Kontensparvertrags, insbesondere an die Festlegungsfrist von sieben Jahren angepaßt.

Die Beschränkung auf vermögenswirksame Leistungen im Sinne des § 3 3. VermBG, die über den geschuldeten Arbeitslohn hinaus erbracht werden, folgt aus dem Zweck dieser Anlageart, den kleineren und mittleren Betrieben die Gewährung vermögenswirksamer Leistungen ohne Liquiditätsverlust zu ermöglichen.

Zu § 12 — Kreditaufnahmeverbot

Das Kreditaufnahmeverbot, das schon bisher nach § 1 Abs. 4 Nr. 1 SparPG 1972, § 2 Abs. 2 WoPG 1969 gilt, ist auf alle Anlagearten ausgedehnt worden. Es entspricht dem Sinn des Gesetzes, nur das Sparen aus eigenen Mitteln zu prämiieren, und soll krasse Mißbräuche verhindern.

Die frühere Vorschrift, wonach vom Kreditaufnahmeverbot Bausparbeiträge ausgenommen waren, die nach Ablauf von fünf Jahren seit Vertragsabschluß in der ursprünglich vereinbarten Höhe geleistet werden, ist im Interesse der Vereinheitlichung fallengelassen worden, zumal diese Vorschrift kaum eine praktische Bedeutung hat.

Zu § 13 — Mindestbetrag

Ein Mindestsparbetrag galt schon bisher für den Bereich des Spar-Prämiengesetzes (vgl. § 1 Abs. 7 SparPG 1972). Er wird unter Erhöhung auf 120 DM

nunmehr auf alle Anlagearten ausgedehnt. Er dient der Verwaltungsökonomie, indem er Unternehmen und Finanzämter von der Bearbeitung solcher Fälle freihält, bei denen der Verwaltungsaufwand in keinem angemessenen Verhältnis zur Höhe der zu gewährenden Prämien steht.

Zu § 14 — Höchstgrenze für Sparleistungen nach Ablauf des vierten Kalenderjahrs

Zu Absatz 1

Die Vorschrift entspricht der schon bisher für Bausparbeiträge geltenden Regelung (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 WoPG 1969) und ist auf die übrigen Verträge mit laufenden Einzahlungen, deren Höhe der Sparer künftig frei gestalten kann, ausgedehnt worden. Die Begrenzung der berücksichtigungsfähigen Sparleistungen soll verhindern, daß der Sparer mißbräuchlich die Festlegungsfrist unterläuft, indem er die Einzahlungen an das Ende der Vertragslaufzeit verlegt.

Gegenüber der bisher für Bausparbeiträge geltenden Regelung des „Eineinhalbfachen“ tritt eine Vereinfachung dadurch ein, daß zur Berechnung der Höchstgrenze lediglich die in den ersten vier vollen Kalenderjahren geleisteten Sparbeiträge zusammengezählt zu werden brauchen. Dieser Betrag steht damit bereits zu Beginn des Kalenderjahrs, von dem ab die Begrenzung wirksam wird, fest. Das Unternehmen kann ihn dem Sparer zur Disposition mitteilen (vgl. § 36 Abs. 1 Nr. 7).

Zu Absatz 2

Vermögenswirksame Leistungen sollen aus Vereinfachungsgründen von der Begrenzung ausgenommen werden, da in diesem Bereich willkürliche Gestaltungen weitgehend ausgeschlossen sind. Dadurch ist im Zusammenhang mit den Vorschriften des § 15 Abs. 2 letzter Satz, § 26 Abs. 3 gleichzeitig sichergestellt, daß für vermögenswirksame Leistungen, auch wenn diese zusätzlich erbracht werden, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen in jedem Fall eine Sparprämie gewährt werden kann.

Zu § 15 — Wahlrecht zwischen Sparprämie und Einkommensteuerermäßigung, Kumulierungsverbot

Zu Absatz 1

Da Beiträge aufgrund von Bausparverträgen (§ 7) und Beiträge aufgrund von Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10) auch nach § 90 E-EStG 1975 begünstigt sind, wird dem Sparer, und zwar jeweils gesondert für Bausparbeiträge und für Versicherungsbeiträge das Wahlrecht eingeräumt, ob er die Sparprämie oder die Einkommensteuerermäßigung erhalten will. Die Bestimmung, daß der Sparer und Personen, die zusammen mit ihm eine Höchstbetragsgemeinschaft bilden, ihr Wahlrecht je Anlageart nur einheitlich ausüben können, ist, soweit sich das nicht schon als Konsequenz aus dem Kumulierungsverbot nach Absatz 2 ergibt, im Interesse der Vereinfachung geboten. Aus demselben Grund muß — wie bisher (vgl. § 1 Abs. 4 Nr. 3

Satz 3 SparPG 1972; § 2 Abs. 4 Satz 3 WoPG 1969) — auch die Änderung einer einmal getroffenen Wahl ausgeschlossen werden.

Zu Absatz 2

Das Kumulierungsverbot hinsichtlich der einkommensteuerlichen Begünstigung des Bausparens einerseits und den Sparprämien andererseits entspricht im Grundsatz der bisherigen Regelung nach § 1 Abs. 4 Nr. 3 Buchstabe b SparPG 1972, § 2 Abs. 4 Nr. 2 WoPG 1969. Obwohl ein solches Kumulierungsverbot nach Einführung der Einkommensgrenze (§ 2) aus systematischen Gründen und nach der Neuregelung des Festsetzungsverfahrens (§ 38 Abs. 2) auch unter verwaltungsmäßigen Gesichtspunkten nicht erforderlich gewesen wäre, konnte eine Aufhebung im Hinblick auf die damit verbundenen haushaltsmäßigen Mehrbelastungen nicht vorgeschlagen werden. Gegenüber dem geltenden Recht stellt die Neuregelung insofern eine Vereinfachung dar, als die bisherige Konkurrenz zwischen Sparprämie und Wohnungsbauprämie nach der Zusammenfassung in einem einheitlichen Sparprämiengesetz entfällt und vermögenswirksame Leistungen, für die Arbeitnehmer-Sparzulagen gewährt werden, nunmehr generell vom Kumulierungsverbot ausgenommen sind. Die Überwachung des Kumulierungsverbots wird nach der Verbindung des Prämienfestsetzungsverfahrens mit dem Besteuerungsverfahren (§ 38 Abs. 2) und im Zusammenhang mit den Vorschriften der §§ 137 ff. E-EStG 1975, die eine Berücksichtigung von Beiträgen zu Versicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall und von Bausparbeiträgen beim Lohnsteuerabzug ausschließen, zu keiner übermäßigen Verwaltungsschwernis mehr führen.

Die Beiträge zu den bezeichneten Kapitalversicherungen sind nicht in das Kumulierungsverbot einbezogen worden, weil das zu einer sinnwidrigen Beeinträchtigung der weiterreichenden steuerlichen Begünstigung von Vorsorgeaufwendungen nach § 90 E-EStG 1975 führen würde. Dies ist auch deshalb gerechtfertigt, weil sich die Prämienbegünstigung der Versicherungsbeiträge auf vermögenswirksame Leistungen in Höhe von 624 DM beschränkt.

2. Festlegung

Zu § 16 — Festlegungsfrist

Zu Absatz 1

Die Festlegungsfrist ist vereinheitlicht worden und beträgt grundsätzlich entsprechend den derzeitigen Bedingungen des Sparratenvertrags (§ 1 Abs. 3 Satz 3 SparPG 1972) und des Bausparvertrags (§ 2 Abs. 2 Satz 3 WoPG 1969) sieben Jahre. Eine Ausnahme ist für Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall vorgesehen, die ihrer Natur nach langfristiger angelegt sind. Bei diesen soll die Festlegungsfrist in Übereinstimmung mit der Mindestvertragsdauer, die nach § 91 Abs. 1 Nr. 2 E-EStG 1975 Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung derartiger Versicherungsbeiträge ist, wie bisher zwölf Jahre betragen. Eine Übereinstimmung mit

der Festlegungsfrist, die bei Inanspruchnahme der entsprechenden Einkommensteuerermäßigung gilt, erscheint im Interesse der Vereinfachung auch für Bausparbeiträge geboten. Dies wird durch die Anpassung der Festlegungsfrist in § 92 Abs. 3 E-EStG 1975 erreicht.

Um den technischen Arbeitsablauf, insbesondere das Auszahlungsverfahren nach § 40 zu vereinfachen, wird der Beginn der Festlegungsfrist auf Vierteljahrestermine zurückbezogen. Auf die bisherige Regelung, wonach bei Sparverträgen im Sinne des Sparprämiengesetzes der Beginn der Festlegungsfrist auf den 1. Januar oder auf den 1. Juli zurückbezogen wurde (§ 1 Abs. 3 Satz 4 SparPG 1972), ist verzichtet worden. Diese Bestimmung, die ursprünglich als Vereinfachungsmaßnahme gedacht war, würde diesen Zweck im Rahmen des neuen Sparprämienverfahrens nicht mehr erfüllen, sondern einen gleichmäßigen Arbeitsfluß, wie er von Unternehmen und Finanzämtern angestrebt wird, eher behindern.

Zu Absatz 2

Die Vorschriften betreffen den Beginn der Festlegungsfrist und sollen eindeutige Verhältnisse bei größtmöglicher Einfachheit schaffen. Die Regelung in Nummer 1, die grundsätzlich auf den Eingang der ersten Sparleistung beim Unternehmen abstellt, entspricht dem in § 36 Abs. 2 Nr. 1 für die zeitliche Zuordnung der Sparbeiträge vorgesehenen Zuflußprinzip. Die für Kapitalversicherungen in Nummer 4 getroffene Vereinfachungsregelung entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis.

Zu § 17 — Festlegung von Wertpapieren, Schuldbuchforderungen und Anteilscheinen

Zu Absatz 1

Absatz 1 enthält die technischen Vorschriften über die Art und Weise, wie Wertpapiere, Schuldbuchforderungen oder Anteilscheine festzulegen sind. Sie sind gegenüber der bisher in § 5 SparPDV 1972 getroffenen Regelung im Wortlaut gestrafft, stimmen jedoch inhaltlich damit überein. Darüber hinaus wird die Verwehrform „Einzelschuldbuchforderung“ entsprechend § 5 Abs. 4 Ziff. 3 SparPDV 1969 zugelassen.

Zu Absatz 2

Absatz 2 trifft eine auf Billigkeitserwägungen beruhende Ausnahmeregelung für bestimmte Fälle, in denen die Festlegung vor Ablauf der Festlegungsfrist aus Gründen aufgehoben werden muß, die der Sparer nicht zu vertreten hat. Sie entspricht den bisherigen Vorschriften in § 12 Abs. 2 SparPDV 1972, über deren Inhalt hinaus der Fall der Einlösung bei planmäßiger Fälligkeit einer Anleihe einbezogen wird. Hiermit wird gleichzeitig klargestellt, daß auch solche Schuldverschreibungen prämiengünstig erworben werden können, deren Restlaufzeit im Zeitpunkt des Erwerbs kürzer als die Festlegungsfrist nach § 16 ist.

Zu § 18 — Vorzeitige Verfügung

Zu Absatz 1

Die Vorschrift gibt dem in den vorangegangenen Bestimmungen verwendeten Begriff der Festlegung einen Inhalt, indem die Tatbestände aufgezählt werden, bei deren Eintritt sie als aufgehoben gilt (prämienschädliche Verfügung). Die Folgerungen hieraus (Wegfall des Prämienanspruchs) werden in § 31 gezogen. Im einzelnen entspricht die getroffene Regelung dem geltenden Recht gemäß § 1 Abs. 4 Nr. 2 SparPG 1972 und § 2 Abs. 2 WoPG 1969.

Zu Absatz 2

Die Vorschrift enthält den vollständigen Katalog der Fälle, in denen die vorzeitige Verfügung vor Ablauf der Festlegungsfrist aus Billigkeitsgründen (Nummer 1) oder aus Gründen, die sich aus besonderen Zielsetzungen des Gesetzes ergeben (Nummer 2 bis 6), nicht zum Verlust des Prämienanspruchs führen, d. h. „prämienschutzschädlich“ sein soll. Nicht in den Katalog aufgenommen wurde der sog. Übergang vom Kontensparen zum Bausparen, der bisher nach § 1 Abs. 6 SparPG 1972 zugelassen ist. Der Wegfall dieser Vorschrift ist aus Vereinfachungsgründen geboten. Im Hinblick auf die geringe praktische Bedeutung dieser Übertragungsmöglichkeit wäre es nicht vertretbar, Unternehmen wie Finanzverwaltung mit den erheblichen Komplizierungen, die eine solche Regelung zur Folge hat, und mit dem kaum lösbaren Problem der Kontrolle zu belasten.

Die Vorschriften der Nummern 1 und 2 übernehmen die schon bisher für Todesfälle und Fälle des Eintritts der Erwerbsunfähigkeit geltende Regelung. Dabei wird in der Neufassung klargestellt, daß über die von einem verstorbenen Sparer oder seinem Ehegatten vor Eintritt des Todesfalls geleisteten Sparbeiträge stets, also auch dann vorzeitig prämienschutzschädlich verfügt werden kann, wenn der Vertrag zwischenzeitlich von einer anderen Person, z. B. vom Erben, fortgesetzt worden ist. Für die Fälle der Erwerbsunfähigkeit wird zur Verfahrensvereinfachung und zur Verbesserung der Rechtssicherheit zugelassen, daß sich der Sparer, bevor er über die Sparbeiträge verfügt, die Prämienschutzschädlichkeit vom Finanzamt bescheinigen läßt. Eine Anzeige des Unternehmens ist dann nicht mehr erforderlich (vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 4). Die Vorschrift der Nummer 3 wird unverändert aus § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchstabe a SparPG 1972 und diejenige der Nummer 7 aus § 2 Abs. 1 Buchstabe f Nr. 1 3. VermBG übernommen. Die Vorschrift der Nummer 6 entspricht nach Anpassung des Baufinanzierungsvertrags an die übrigen Anlagearten des Sparprämiengesetzes sinngemäß der Regelung, wie sie bisher in § 2 Nr. 4 WoPG 1969 in Verbindung mit § 16 WoPDV 1970 getroffen ist.

Zu § 19 — Vorzeitige Verwendung von Sparbeiträgen zum Erwerb von Wertpapieren, Schuldbuchforderungen und Anteilscheinen

Die Möglichkeit des sog. Übergangs vom Kontensparen zum Wertpapiersparen ist durch das Steuer-

änderungsgesetz 1969 eingeführt worden, um dem Wertpapiersparen einen zusätzlichen Impuls zu geben. Die betreffende Vorschrift wird mit dieser Zielsetzung unverändert aus § 1 Abs. 5 SparPG 1972 übernommen.

Zu § 20 — Vorzeitige Verwendung von Sparbeiträgen für Investitionen im eigenen Betrieb

Zu Absatz 1

Mit dieser Vorschrift wird der Forderung Rechnung getragen, neben den traditionellen Anlageformen künftig auch das sog. Sparen im eigenen Betrieb in die Prämienbegünstigung einzubeziehen. Sie beruht auf dem Gedanken, daß der selbständig Tätige, wenn sein Einkommen unter der Grenze des Sparprämiengesetzes liegt, zur Erlangung einer Sparprämie nicht gezwungen sein soll, seine Ersparnisse für die Dauer der Festlegungsfrist bei einem Kreditinstitut anzulegen, wenn er andererseits dringende Investitionen nur mit Hilfe von Krediten finanzieren kann. Es ist daran gedacht worden, dem durch eine Prämierung des nicht entnommenen Gewinns zu entsprechen. Abgesehen von den systematischen Bedenken, die gegen eine solche Lösung im Rahmen des Sparprämiengesetzes sprechen, wäre dieser Weg schon deshalb nicht gangbar, weil gerade in den in Betracht kommenden Fällen der Gewinn im allgemeinen nach § 4 Abs. 3 EStG 1971 (§ 21 E-EStG 1975) ermittelt wird, wobei die Feststellung eines nicht entnommenen Gewinns ausgeschlossen ist. Die Bundesregierung schlägt deshalb vor, das „Sparen im eigenen Betrieb“ in der Weise zu fördern, daß ähnlich wie beim „Übergang vom Kontensparen zum Wertpapiersparen“ zugelassen wird, die auf einem Kontensparvertrag eingezahlten Sparbeiträge vor Ablauf der Festlegungsfrist zur Investition im eigenen Betrieb zu verwenden. Auf diese Weise ist es möglich, das „Sparen im eigenen Betrieb“ in das Sparprämiengesetz einzubeziehen, ohne daß besondere, den Rahmen dieses Gesetzes sprengende Ausnahmeregelungen erforderlich sind.

Die Begünstigung ist auf die Anschaffung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens beschränkt, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht vor Ablauf der für die verwendeten Sparbeiträge geltenden Festlegungsfrist endet, d. h. mindestens der restlichen Festlegungsfrist im Zeitpunkt der Verwendung entspricht. Eine darüber hinausgehende Verwendungsmöglichkeit erscheint weder erforderlich noch vertretbar.

Zu Absatz 2

Zum Nachweis der prämiensunschädlichen Verwendung ist vorgesehen, daß der Sparer dem Kreditinstitut eine Erklärung vorzulegen hat, die die erforderlichen Angaben enthält. Eine besondere Prüfungspflicht des Kreditinstituts besteht nicht. Es ist lediglich verpflichtet, den Sachverhalt dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen und die Erklärung des Sparers beizufügen (§ 43 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 letzter Satz). Das Finanzamt kann dann aufgrund dieser Unterlagen ggf. eine Überprüfung vornehmen.

Zu Absatz 3

Die Vorschrift dient der Klarstellung. Auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. November 1964 (BStBl. 1965 III S. 214) wird hingewiesen.

Zu § 21 — Vorzeitige Verfügung bei Bausparverträgen

Zu Absatz 1

Die Vorschrift enthält die Voraussetzungen, unter denen bei Bausparverträgen im Hinblick auf die besondere Förderungswürdigkeit einer Vermögensanlage zum Zwecke des Wohnungsbaus die vorzeitige Verfügung prämiensunschädlich sein soll. Diese Voraussetzungen entsprechen grundsätzlich der bisher in § 2 Abs. 2 WoPG 1969 getroffenen Regelung. Neu ist dabei lediglich Nummer 3, soweit sie den Fall des sogenannten Auffüllungskredits betrifft. Die Annahme der Prämienunschädlichkeit erscheint hier gerechtfertigt, weil die im Wege der Beleihung empfangenen Mittel im Rahmen des Bausparvertrags angelegt bleiben.

Zu Absatz 2

Eine Definition des Begriffs „Wohnungsbau“ war bisher lediglich zur Parallelvorschrift des § 10 Abs. 2 EStG 1971 in Abschnitt 92 Abs. 2 EStR 1972 enthalten. Der Bundesfinanzhof hatte hierin in ständiger Rechtsprechung eine vertretbare Auslegung des Einkommensteuergesetzes sowie des Wohnungsbau-Prämiengesetzes gesehen (vgl. BFH-Urteile vom 18. September 1959 [BStBl III S. 464] vom 19. Februar 1965 [BStBl III S. 371] und vom 22. März 1968 [BStBl II S. 512]). Die neue Vorschrift, die aus Gründen der Rechtssicherheit in das Gesetz aufgenommen werden soll, lehnt sich hieran an.

Gegenüber der bisherigen Handhabung sind insbesondere folgende Änderungen hervorzuheben:

Zur besseren Abgrenzung wird in Nummer 3 vorgeschlagen, daß eine Verbesserung von Gebäuden oder Eigentumswohnungen nur dann als „Wohnungsbau“ gilt, wenn für die einzelne Baumaßnahme Aufwendungen von mindestens 4 000 Deutsche Mark oder 10 vom Hundert des Einheitswerts erbracht werden. Damit soll erreicht werden, daß die Vergünstigung entsprechend ihrer Zielsetzung nicht schon für kleinere Erhaltungsaufwendungen in Anspruch genommen wird. In Nummer 4 ist der bisherige Begriff des eigentumsähnlichen Dauerwohnrechts, ebenfalls aus Gründen der besseren Abgrenzung, durch den Begriff des dinglichen Wohnrechts, das auf Lebenszeit oder für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren abgeschlossen werden muß, ersetzt worden. Ein solches Wohnrecht kann als beschränkte persönliche Dienstbarkeit im Sinne des § 1093 BGB sowie als Dauerwohnrecht im Sinne des § 31 des Wohnungseigentumsgesetzes bestellt sein. Die Begünstigung des Erwerbs von Wohnbesitz hat die Bundesregierung bereits in dem Entwurf eines Gesetzes zur Förderung von Wohnungseigentum und Wohnbesitz im sozialen Wohnungsbau (Drucksache 7/577 — Artikel 6 —) vorgeschlagen. Nicht mehr begünstigt ist die „Beteiligung an der Finanzierung“

eines Wohngebäudes gegen Überlassung einer Wohnung. In diesen Fällen haben sich erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben, die teilweise mißbräuchlich ausgenutzt worden sind. Nach der Verwaltungspraxis wird jedoch aufgrund dieser Bestimmung unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen, daß der Sparer die Bausparmittel zum Einkauf in ein Altenheim verwendet. Nummer 5 begünstigt diesen Verwendungszweck und wegen der Vergleichbarkeit den Erwerb einer Wohnberechtigung in einem Pflegeheim. In Nummer 6 ist der Begriff des Baulandes, das nach den Einkommensteuer-Richtlinien a. a. O. vom Sparer in der Absicht, ein Wohngebäude zu errichten, erworben werden muß, aus Gründen der besseren Praktikabilität objektiviert worden.

Daß Gebäude oder das Grundstück usw. im Inland belegen sein muß, entspricht sowohl der allgemeinen Zielrichtung des Gesetzes, wonach nur die Vermögensbildung im Inland begünstigt werden kann (vgl. § 3 Abs. 1 letzter Satz), als auch dem besonderen Zweck dieser Vorschrift, nämlich den inländischen Wohnungsbau zu fördern (vgl. Urteil des BFH vom 11. Februar 1972 [BStBl II S. 304]).

Zu Absatz 3

Zur Klarstellung soll nunmehr ausdrücklich im Gesetz geregelt werden, welcher Teil der eingesetzten Bausparsumme oder der aufgrund einer Beleihung des Bausparvertrags empfangenen Beträge als zum Wohnungsbau verwendet gilt, wenn das betreffende Gebäude usw. nur zum Teil Wohnzwecken dient. Die vorgesehene Regelung, die der bisherigen Praxis entspricht, stellt die für den Sparer günstigste Lösungsmöglichkeit dar.

3. Sonstige Voraussetzungen

Zu § 22 — Gemeinschaftsverträge

Die Vorschrift stellt klar, daß Gemeinschaftsverträge, die insbesondere im Bereich des Bausparens vorkommen, prämierechtlich als Einzelverträge der beteiligten Sparer gelten. Hinsichtlich der Zurechnung der Sparbeiträge bedarf es einer besonderen Erklärung der beteiligten Sparer. Dies entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis (vgl. Abschnitt 92 Abs. 4 EStR 1972).

Zu § 23 — Verträge zugunsten Dritter

Die Vorschrift besagt, daß der echte Vertrag zugunsten Dritter prämierechtlich nicht begünstigt werden kann. Diese Regelung, die schon als Verwaltungsrichtlinie für den Bereich des bisherigen Spar-Prämiengesetzes galt, ergibt sich aus dem Verbot der vorzeitigen Verfügung (§ 18 Abs. 1). Für Bausparverträge bedeutet dies eine Abkehr von der bisherigen Verwaltungspraxis (vgl. Abschnitt 92 Abs. 3 EStR 1972).

Zu § 24 — Vertragsfortsetzung durch einen Dritten

Zu Absatz 1

Die Fortsetzung eines Vertrages, aufgrund dessen laufende Sparleistungen zu erbringen sind, durch einen Dritten kommt insbesondere dann vor, wenn der Vertrag im Falle des Todes des Sparerers auf einen Erben oder Vermächtnisnehmers übergeht. Bei Bausparverträgen ist auch die entgeltliche Abtretung der Ansprüche aus einem Bausparvertrag zwecks Fortsetzung durch den Dritten üblich. Nach Verwaltungspraxis und Rechtsprechung ist dieser Vorgang entsprechend dem bürgerlichen Recht auch steuerlich nicht als Abschluß eines neuen Vertrags anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 21. August 1959 [BStBl III S. 448]; Abschnitt 194 Abs. 2 EStR 1972). Die Folge, daß dementsprechend auch die ursprüngliche Festlegungsfrist bestehen bleibt, führt vielfach zu unbefriedigenden Ergebnissen und ist mißbräuchlich ausgenutzt worden. Die Neuregelung schließt derartige Gestaltungsmöglichkeiten aus, indem prämierechtlich beim Übergang auf den Dritten ein neuer Vertragsabschluß fingiert wird. Dabei besteht ein Zusammenhang mit § 18 Abs. 2 Nr. 1, wonach im Falle des Todes des Sparerers über die von diesem geleisteten Sparbeiträge auch dann prämienschutzschädlich verfügt werden kann, wenn der Vertrag zwischenzeitlich von einem Dritten fortgesetzt worden ist.

Zu Absatz 2

Eine Ausnahme von der in Absatz 1 aufgestellten Fiktion soll gelten, wenn der Vertrag durch eine Person fortgesetzt wird, die im Jahr des Übergangs zusammen mit dem Erstsparer einer Höchstbetragsgemeinschaft angehört. Dies erscheint unter Billigkeitsgesichtspunkten gerechtfertigt, weil es bei Mitgliedern einer Höchstbetragsgemeinschaft grundsätzlich nicht darauf ankommen kann, welches Mitglied die Sparbeiträge geleistet hat.

Zu § 25 — Übertragung von Verträgen auf ein anderes Unternehmen

Die Vorschrift entspricht der bisherigen Regelung (vgl. § 6 SparPDV 1972, §§ 1 a, 18 WoPDV 1970) und soll klarstellen, daß die Übertragung von Sparverträgen auf ein anderes Unternehmen, soweit das bürgerlich-rechtlich möglich ist, auch prämierechtlich anerkannt wird.

III. Sparprämie

Zu § 26 — Höchstbetrag für prämienebegünstigte Sparleistungen

Zu den Absätzen 1 und 2

Nach § 2 Abs. 1 und 2 SparPG 1972 wird die Höhe der Prämie durch Höchstbeträge begrenzt, die nach dem Familienstand gestaffelt sind. Daraus ergibt sich in Verbindung mit den ebenfalls nach dem Familienstand gestaffelten Prämiensätzen rechnerisch die Höhe der begünstigten Sparleistungen. Diese

sind für Familien mit Kindern am höchsten. Der einem Ledigen zustehende Höchstbetrag wird bei Ehegatten, denen Alleinstehende über 50 Jahre und Alleinstehende mit Kindern gleichgestellt sind, verdoppelt.

Im Gegensatz hierzu besteht nach § 3 Abs. 1 und 2 WoPG 1969, und zwar unabhängig vom Familienstand, ein für alle Sparer einheitlicher Prämienhöchstbetrag. Die ebenfalls nach dem Familienstand gestaffelten Prämiensätze führen dazu, daß das begünstigte Sparvolumen absinkt, d. h. Familien mit Kindern brauchen zur Erlangung der Höchstprämie geringere Sparleistungen zu erbringen als Alleinstehende oder Ehegatten ohne Kinder. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 12. Februar 1964 1 BvL 12/62 (BVerfGE 17, 210; BStBl 1964 I S. 46) entschieden, daß diese Höchstbetrags-

regelung, wonach Ehegatten zusammen auch nur die Prämie erhalten können, die einer alleinstehenden Person zusteht, das Gebot des Art. 6 Abs. 1 GG nicht verletzt. Es hat dabei jedoch zum Ausdruck gebracht, daß es bei einer „Harmonisierung“ naheliegen würde, das Verdoppelungsprinzip für Ehegatten auch in diesem Bereich zu übernehmen.

Sparer, deren steuerpflichtiges Einkommen bei Ledigen 6 000 DM und bei Verheirateten 12 000 DM nicht übersteigt, erhalten nach geltendem Recht eine Zusatzprämie, die bei einer Anlage nach dem SparPG 40 v. H. und bei einer Anlage nach dem WoPG 30 v. H. der Normalprämie beträgt (§ 2 Abs. 3 SparPG 1972, § 3 Abs. 3 WoPG 1969).

Die Prämiensätze und Höchstbeträge des geltenden Rechts sind in der folgenden Übersicht zusammengestellt:

A. SparPG 1972

Personenkreis	begünstigte Sparleistung	Grundprämie		Grundprämie + Zusatzprämie	
		Prämiensatz	Prämienhöchstbetrag	Prämiensatz	Prämienhöchstbetrag
		DM	v. H.	v. H.	DM
Ledige	600	20	120	28	168
Ehegatten ohne Kinder	1 200	20	240	28	336
Ehegatten mit					
a) 1 bis 2 Kindern	1 364	22	300	30,8	420
b) 3 bis 5 Kindern	1 600	25	400	35	560
c) mehr als 5 Kindern	1 600	30	480	42	672

B. WoPG 1969

Personenkreis	begünstigte Sparleistung	Grundprämie		Grundprämie + Zusatzprämie	
		Prämiensatz	Prämienhöchstbetrag	Prämiensatz	Prämienhöchstbetrag
		DM	v. H.	v. H.	DM
Ledige	1 600	25	400	32,5	520
Ehegatten ohne Kinder	1 600	25	400	32,5	520
Ehegatten mit					
a) 1 bis 2 Kindern	1 481	27	400	35,1	520
b) 3 bis 5 Kindern	1 334	30	400	39	520
c) mehr als 5 Kindern	1 143	35	400	45,5	520

Bei der notwendigen Harmonisierung der unterschiedlichen Höchstbetragssysteme geht die Bundesregierung davon aus, daß im Rahmen eines vereinheitlichten Sparförderungsgesetzes die Verdoppelung des Höchstbetrags bei Ehegatten aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten ist. Das entspricht der in § 2 Abs. 1 hinsichtlich der Einkommensgrenze vorgesehenen Regelung und soll sicherstellen, daß Ehegatten wegen ihrer Heirat prämierechtlich keine Nachteile haben, sondern zusammen eine gleichhohe Prämie wie zwei unverheiratete Personen erhalten können. Im Falle der getrennten Veranlagung wird jeder Ehegatte als Einzelperson behandelt. Damit soll die technische Handhabung des Verfahrens (Verbindung der Prämienberechnung mit dem Besteuerungsverfahren) erleichtert werden. Hinsichtlich einer familiengerechten Prämienstaffel erscheint es sachgerechter, lediglich den Prämien-satz mit der Kinderzahl ansteigen zu lassen, so daß sich bei gleichhoher Sparleistung die Prämie zugunsten der Familie mit Kindern absolut erhöht.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden im Gesetz nunmehr Höhe der begünstigten Sparleistung und Prämien-satz (§ 29) bestimmt, aus denen sich rechnerisch der Prämienhöchstbetrag ergibt. Die neue Prämienstaffel veranschaulicht die untenstehende Übersicht.

Zu Absatz 3

Die Vorschrift entspricht dem geltenden Recht. Sie soll im Zusammenhang mit § 14 Abs. 2 und § 15 Abs. 2 letzter Satz sicherstellen, daß für vermögenswirksame Leistungen — bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen — in jedem Fall eine Sparprämie gewährt werden kann. Hierin liegt eine zusätzliche Förderungsmaßnahme zugunsten der betreffenden Arbeitnehmer, die gleichzeitig der Vereinfachung dient.

Zu § 27 — Aufteilung des Höchstbetrags bei mehreren Verträgen oder Anlagen

Die Regelung schließt an die Vorschriften des § 26 Abs. 1 an, wonach sich der Höchstbetrag nicht wie nach geltendem Recht auf die Prämie, sondern auf die berücksichtigungsfähigen Sparleistungen bezieht. Dementsprechend wird die Prämie für den Fall, daß die erbrachten Sparleistungen den Höchstbetrag übersteigen, nicht mehr anteilig der Summe der Sparleistungen zugeordnet, sondern bestimmt, welche Sparleistungen als begünstigt gelten. Die Regelung, die insbesondere für die Fälle von Bedeutung ist, in denen mehrere einer Höchstbetragsgemeinschaft angehörende Personen Sparleistungen erbracht haben, schließt ein Wahlrecht der Sparer aus. Das entspricht dem Erfordernis einer automationsgerechten Regelung. Gleichwohl hat der Sparer, weil er die Höhe seiner Einzahlungen selbst bestimmt oder seinen Prämienantrag auf bestimmte Sparleistungen beschränken kann, praktisch einem Wahlrecht gleichkommende Gestaltungsmöglichkeiten.

Zu § 28 — Höchstbetragsgemeinschaft

Zu Absatz 1

Daß Ehegatten eine Höchstbetragsgemeinschaft bilden, ergibt sich schon aus § 26 Abs. 1. Wie bisher werden bis zu einer bestimmten Altersgrenze auch die Kinder des Prämienberechtigten in die Höchstbetragsgemeinschaft einbezogen. Eine selbständige Behandlung der Kinder scheidet als Alternative praktisch aus, weil dann die Wirkung von Einkommensgrenze und Höchstbeträgen umgangen werden kann, so daß Prämien unkontrollierbar einem nicht förderungswürdigen Personenkreis zugute kommen. Die Höchstbetragsgemeinschaft von Eltern und Kindern ist im übrigen durch die typisierende Annahme zu rechtfertigen, daß Kinder dieses Alters im allge-

C. SparPG 1975

Personenkreis	begünstigte Sparleistung	Bausparbeiträge		andere Sparleistungen	
		Prämien-satz	Prämien-höchst-betrag	Prämien-satz	Prämien-höchst-betrag
	DM	v. H.	DM	v. H.	DM
Ledige	800	23	184	20	160
Ehegatten ohne Kinder	1 600	23	368	20	320
Ehegatten mit					
a) 2 Kindern	1 600	27	432	24	384
b) 4 Kindern	1 600	31	496	28	448
c) 6 Kindern	1 600	35	560	32	512

meinen noch keine eigenen Sparleistungen erbringen. Sofern sie als Arbeitnehmer vermögenswirksame Leistungen erhalten, sind diese ggf. nach § 26 Abs. 3 außerhalb des Höchstbetrags begünstigt.

Die notwendigen Folgerungen hinsichtlich der Einkommensgrenze, die bei Bestehen einer Höchstbetragsgemeinschaft maßgebend ist, sind in § 2 Abs. 1 und 3 und diejenigen hinsichtlich des Prämiensatzes für eigene Sparleistungen der Kinder in § 29 Abs. 2 gezogen.

Zu Absatz 2

Im Interesse der Rechtseinheit wie auch unter Vereinfachungsgesichtspunkten schließt sich der prämierechtliche Kinderbegriff an § 98 E-EStG 1975 an. Die bisherige Altersgrenze wird gegenüber § 2 Abs. 1 SparPG 1972, § 3 Abs. 1 WoPG 1969 um ein Jahr nach oben verschoben, um eine Übereinstimmung mit der Altersgrenze des § 97 Abs. 2 Satz 3 E-EStG 1975 herzustellen, bis zu der allgemein eine Kinderentlastung gewährt wird, ohne daß besondere Voraussetzungen, wie Berufsausbildung usw. vorliegen müssen. Da im Prämienv erfahren Kinder je Kalenderjahr nur im Verhältnis zu einem Sparer bzw. einem Elternpaar berücksichtigt werden können, bedarf es einer besonderen Regelung für den Fall, daß für dasselbe Kind nacheinander mehrere Personen Kinderentlastung erhalten. Die Vorschrift stellt darauf ab, wer im Kalenderjahr der Sparleistung überwiegend Kinderentlastung erhält. Aus Gründen der Gleichbehandlung werden die Kinder einbezogen, für die der Sparer Kinderentlastung nicht erhält, weil vergleichbare Leistungen aufgrund anderer Vorschriften gewährt werden (§ 100 E-EStG 1975). Verheiratete Kinder unter 18 Jahren bleiben im Prämienv erfahren unberücksichtigt, weil in diesem Fall die Zusammengehörigkeit der Ehegatten Vorrang haben muß.

Zu § 29 — Prämiensatz

Zu Absatz 1

Der Prämiensatz beträgt für Anlagearten, die z. Z. nach dem Wohnungsbau-Prämiengesetz begünstigt sind, also insbesondere für das Bausparen, grundsätzlich 23 vom Hundert und für die anderen Sparformen, d. h. insbesondere das Konten- und Wertpapiersparen, wie bisher nach § 2 Abs. 1 SparPG 1972 grundsätzlich 20 vom Hundert der Sparleistungen. Die Präferenz für das Bausparen, das bisher gegenüber dem Konten- und Wertpapiersparen nach § 3 Abs. 1 WoPG 1969 einen 5-Punkte-Vorsprung hatte, ist aus wohnungsbaupolitischen Gründen gerechtfertigt. Die bisherige Zusatzprämie von 40 vom Hundert bzw. von 30 vom Hundert der Grundprämie für Sparer mit einem Einkommen bis zu 6 000 DM bei Ledigen / 12 000 DM bei Verheirateten (§ 2 Abs. 3 SparPG 1972; § 3 Abs. 3 WoPG 1969) soll im Zusammenhang mit der Einführung der allgemeinen Einkommensgrenze (§ 1 Nr. 2) entfallen. Zur Höhe der Prämiensätze wird im übrigen auf die Ausführungen zu § 26 Abs. 1 und 2 hingewiesen.

Zu Absatz 2

Die Regelung, wonach auch für Sparleistungen der betreffenden Kinder der für die Eltern maßgebende Prämiensatz gilt, ist eine Konsequenz der in § 28 geregelten Höchstbetragsgemeinschaft.

Zu § 30 — Festlegung und Verwendung der Sparprämie

Die Vorschrift betrifft die Fälle, in denen Sparprämien nach § 39 Abs. 1 (z. B. bei Bausparverträgen) oder nach § 41 Nr. 2 (z. B. bei Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall nach Ablauf der Festlegungsfrist) während der Laufzeit des Vertrags an das Unternehmen auszuzahlen sind. Entsprechend der allgemeinen Zielsetzung des Gesetzes, die Vermögensbildung zu fördern, soll die Sparprämie in einer der jeweiligen Anlageart angemessenen Weise zusammen mit den Sparbeiträgen, für die sie gewährt wird, angelegt werden. Im übrigen führt diese Verfügungsbeschränkung praktisch zur Gleichbehandlung gegenüber Fällen, in denen die Prämie nach § 40 (z. B. bei Kontensparverträgen) grundsätzlich erst nach Ablauf der Festlegungsfrist ausbezahlt wird.

IV. Entfallen des Prämienanspruchs

Zu § 31 — Entfallen des Prämienanspruchs

Zu Absatz 1

Für die Gewährung der Sparprämie ist Voraussetzung, daß die betreffende Sparleistung für die Dauer der Festlegungsfrist festgelegt wird. Die prämienschädliche vorzeitige Verfügung (§ 18) muß deshalb zum Verlust des Prämienanspruchs führen. Die Worte "... so entfällt der Prämienanspruch mit Wirkung für die Vergangenheit" schließen an die Vorschrift des § 156 Nr. 2 EAO (Drucksachen VI/1982 und 7/79) an. Der zugrunde liegende Prämienbescheid ist danach, vorbehaltlich des § 44 Abs. 2, aufzuheben oder zu ändern.

Zu Absatz 2

Die Vorschrift bestimmt, welche Beträge als prämienschädlich verwendet gelten, wenn der Sparer nur über einen Teil der aufgrund eines Vertrags erbrachten Sparleistungen oder Anlagen prämienschädlich verfügt. Angesichts einer Vielzahl von Möglichkeiten und Zusammenhänge würde die Festlegung einer bestimmten Reihenfolge, die an sich unter verwaltungsmäßigen Gesichtspunkten zu bevorzugen wäre, nicht in jedem Fall der Interessenlage des Sparers entsprechen. Um nach Möglichkeit jede Unbilligkeit auszuschließen, wird ihm ein Wahlrecht eingeräumt, welche Sparbeiträge als von der schädlichen Verfügung betroffen gelten.

Zu Absatz 3

Zur Behebung von Zweifeln, die auch die Rechtsprechung bisher nicht beseitigt hat, soll im Gesetz

nunmehr ausdrücklich bestimmt werden, wie zu verfahren ist, wenn die Bausparsumme oder die aufgrund einer Beleihung empfangenen Beträge teils prämienschädlich, teils prämienschädlich verwendet worden sind. Die getroffene Regelung bedeutet gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis, die eine Verhältnisrechnung vorsieht (vgl. Abschnitt 94 Abs. 5 EStR 1972), eine Verbesserung und stellt die für den Bausparer günstigste Berechnungsmöglichkeit dar.

V. Anwendung des allgemeinen Abgabenrechts, Verfahren

1. Allgemeine Vorschriften

Zu § 32 — Anwendung der Abgabenordnung

Im Gegensatz zum bisherigen Prämienrecht, das nur einzelne Vorschriften der Abgabenordnung für anwendbar erklärt, soll nunmehr bestimmt werden, daß grundsätzlich die Vorschriften der Abgabenordnung für Steuervergütungen für die Sparprämie und das Prämienverfahren anzuwenden sind. Dies entspricht dem Grundsatz, daß die Abgabenordnung, insbesondere auch bei nicht steuerlichen Gesetzen, die die Finanzverwaltung durchzuführen hat, möglichst weitgehend angewendet werden sollte.

Der Wortlaut stimmt mit anderen Gesetzen, die die Vorschriften der Abgabenordnung für anwendbar erklären, überein (vgl. z. B. wegen des Berlinförderungsgesetzes und des Investitionszulagengesetzes die Artikel 6 und 49 des Entwurfs eines Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung — Drucksachen VI/3528 und 7/261). Übernommen wird dabei auch die Klarstellung, daß § 144 EAO (betr. abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen), der in einem Massenverfahren wie dem des Sparprämiengesetzes nicht praktikabel wäre, keine entsprechende Anwendung findet. Anwendbar ist dagegen § 208 EAO, wonach Ansprüche auf Rückforderung ausgezahlter Prämien aus Billigkeitsgründen erlassen werden können. Dies entspricht insgesamt der bisherigen Praxis, wonach auf Rückforderungsansprüche, wenn nicht aufgrund von § 131 AO, so nach § 54 der Reichshaushaltsordnung und § 66 der Reichswirtschaftsbestimmungen bzw. den entsprechenden landesrechtlichen Bestimmungen verzichtet werden kann.

In den folgenden Vorschriften sind deshalb, insbesondere hinsichtlich des Verfahrens, nur noch diejenigen Regelungen zu treffen, die sich nicht bereits aus der Abgabenordnung ergeben oder bei denen aus besonderen Gründen davon abgewichen werden soll.

Zu § 33 — Anwendung der Finanzgerichtsordnung

Die Eröffnung des Finanzrechtswegs ist geboten, da die Sparprämien von den Finanzämtern verwaltet werden (§ 34 Abs. 2). Nach § 33 Abs. 1 Nr. 4 der Finanzgerichtsordnung ist dafür eine besondere An-

wendbarkeitserklärung erforderlich. Sie entspricht dem geltenden Recht (§ 3 Abs. 7 SparPG 1972, § 8 Abs. 1 WoPG 1969).

2. Besondere Vorschriften

Zu § 34 — Sachliche Zuständigkeit

Zu Absatz 1

Die Vorschrift, daß dieses Gesetz wie das bisherige Spar-Prämiengesetz und Wohnungsbau-Prämiengesetz im Auftrag des Bundes von den Ländern durchgeführt wird, entspricht Art. 104 a Abs. 3 GG.

Zu Absatz 2

Die Verwaltung der Sparprämien ist wegen der materiellen und verfahrensrechtlichen Verknüpfung des Prämienrechts mit der Einkommensbesteuerung entsprechend der bisherigen Praxis den Finanzämtern zu übertragen. Hierzu bedarf es nach § 17 Abs. 2 Satz 2 des Finanzverwaltungsgesetzes einer ausdrücklichen Regelung.

Zu Absatz 3

Die Ermächtigung, wonach die Auszahlung der Sparprämien durch Rechtsverordnung der Landesregierung einer anderen Stelle als den Finanzämtern übertragen werden kann, ist vorsorglich aufgenommen worden, falls sich das, z. B. zur Zentralisierung der Prämienauszahlungen in den Fällen des § 40, für zweckmäßig erweisen sollte.

Zu § 35 — Örtliche Zuständigkeit

Zu Absatz 1

Da nach § 38 Abs. 2 die Prämienfestsetzung verfahrensmäßig zusammen mit der Steuerfestsetzung vorzunehmen ist, muß die örtliche Zuständigkeit der Finanzämter für beide Verfahren übereinstimmen. Die Vorschrift bestimmt deshalb, daß für die Festsetzung der Sparprämie jeweils das Finanzamt zuständig ist, das für den betreffenden Sparer die Einkommensteuerveranlagung oder den Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen hat. Bei Sparern, für die weder die Einkommensteuerveranlagung noch ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen ist, richtet sich die Zuständigkeit im Prämienverfahren ebenfalls nach der für den Lohnsteuer-Jahresausgleich bestehenden Regelung. Das wird in Nummer 2 durch die Worte „... oder durchzuführen hätte ...“ zum Ausdruck gebracht.

Zu Absatz 2

Im Besteuerungsverfahren können für Eltern und Kinder, die nach § 28 Abs. 1 Nr. 2 eine Höchstbetragsgemeinschaft bilden, verschiedene Finanzämter zuständig sein. Es bedarf deshalb für das Prämienverfahren einer besonderen Regelung, die die übereinstimmende Zuständigkeit in diesen Fällen sicherstellt.

Zu Absatz 3

Diese Vorschrift stellt im Hinblick auf die besondere Zuständigkeitsregelung des Absatzes 4 klar, daß das nach Absatz 1 für die Prämienfestsetzung zuständige Finanzamt in jedem Fall für die Auszahlung der Sparprämien nach § 40 zuständig bleiben soll, z. B. auch dann, wenn der Sparer zwischenzeitlich seinen Wohnsitz in den Bezirk eines anderen Finanzamts verlegt hat. Eine derartige Regelung erscheint insbesondere für ein automatisiertes Auszahlungsverfahren zweckmäßig.

Zu Absatz 4

In bestimmten Fällen muß das Prämienverfahren nachträglich wieder aufgerollt werden (z. B. Wegfall des Prämienanspruchs nach § 31). Hier soll bei einem Wohnsitzwechsel des Sparers die Zuständigkeit für die weitere Durchführung des Prämienverfahrens jeweils auf das Finanzamt übergehen, das die Sparprämien für das letzte Jahr zu gewähren hat oder — falls dem Sparer Sparprämien für dieses Kalenderjahr nicht zustehen — zu gewähren hätte. Dadurch wird erreicht, daß für alle Sparprämienangelegenheiten eines Sparers, gleichgültig, auf welches Kalenderjahr sie sich beziehen, jederzeit nur ein Finanzamt zuständig sein kann. Das ist insbesondere dann zweckmäßig, wenn über Sparleistungen, die aufgrund eines Sparvertrags in mehreren Kalenderjahren geleistet worden sind, vorzeitig verfügt wird, so daß über den Prämienfall im ganzen nachträglich neu entschieden werden muß.

Vorbemerkungen zu §§ 36 bis 42

Nach den Verfahrensvorschriften des SparPG 1972 und des WoPG 1969 ist der Prämienantrag vom Sparer jeweils bei dem Unternehmen zu stellen, mit dem er den Vertrag abgeschlossen hat. Das Unternehmen bestätigt die Höhe der Sparleistung und leitet den Prämienantrag an das zuständige Finanzamt weiter, das alsdann darüber entscheidet. Einen förmlichen Prämienbescheid erteilt das Finanzamt nur auf besonderen Antrag.

Die Wohnungsbauprämie zahlt das Finanzamt unmittelbar nach ihrer Festsetzung, die Sparprämie dagegen erst auf Anforderung des Unternehmens nach Ablauf der Festlegungsfrist zugunsten des Sparers an das kontoführende Unternehmen aus. In Todes- und Heiratsfällen sowie in den Fällen der völligen Erwerbsunfähigkeit ist eine vorzeitige Auszahlung der Sparprämie vorgesehen. Die nachträgliche Auszahlung der Sparprämie in einem zweiten Verfahrensgang ist seinerzeit eingeführt worden, um die Belastungen des Haushalts mit Prämienzahlungen möglichst hinauszuschieben. Damit dem Sparer hieraus — insbesondere im Vergleich zur Wohnungsbauprämie — kein Nachteil erwächst, wird der Prämienanspruch verzinst. Die Zinsen zahlt das Finanzamt bei Fälligkeit zusammen mit der Prämie an das Unternehmen aus.

Das bisherige, im wesentlichen manuell ablaufende Prämienverfahren ist angesichts der in den letzten Jahren sprunghaft gestiegenen und voraussichtlich auch noch weiterhin ansteigenden Zahl der prämi-

begünstigten Sparverträge kaum noch praktikabel. Deshalb ist neben der Zusammenfassung von Spar-Prämiengesetz und Wohnungsbau-Prämiengesetz zu einem einheitlichen Gesetz vorgesehen, die Prämienfestsetzung mit der Einkommensteuerveranlagung bzw. dem Lohnsteuer-Jahresausgleich zu verbinden. Der Prämienantrag soll vom Sparer dementsprechend nicht mehr beim Unternehmen, sondern ggf. zusammen mit seiner Einkommensteuererklärung oder dem Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs unmittelbar beim Finanzamt eingereicht werden. Die erbrachten Sparleistungen weist der Sparer dabei durch eine besondere Bestätigung nach, die ihm das Unternehmen zur Verfügung zu stellen hat. Wird der Sparer zur Einkommensteuer veranlagt oder wird für ihn ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt, so wird über den Prämienantrag zusammen mit der Steuerfestsetzung entschieden. Seine Entscheidung teilt das Finanzamt dem Sparer in jedem Fall durch einen schriftlichen Bescheid mit. Das Unternehmen erhält gleichzeitig eine entsprechende Benachrichtigung. Für Bausparbeiträge sowie die anderen bisher nach dem WoPG 1969 begünstigten Aufwendungen soll die Sparprämie sofort, im übrigen wie bisher nach dem SparPG 1972 bei Ablauf der Festlegung ausgezahlt werden.

Das neue Verfahren wird für alle daran Beteiligten zu einer erheblichen Vereinfachung führen. Die Unternehmen werden von der Verteilung, Rücknahme und Weiterleitung der Prämienanträge an das Finanzamt entlastet. Sie brauchen dem Sparer lediglich die Bestätigung, deren Ausgabe sich automatisieren läßt, zu erteilen. Der Sparer hat, auch wenn er mit mehreren Unternehmen Sparverträge abgeschlossen hat, jährlich nur noch einen Prämienantrag zu stellen, der, sofern er mit der Einkommensteuererklärung oder dem Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs gekoppelt ist, in diesen Formularen auf wenige Zeilen beschränkt werden kann. Die Verbindung der Prämienfestsetzung mit dem Besteuerungsverfahren führt für die Finanzverwaltung zu einer Rationalisierung, weil die für das Prämienverfahren zugrunde zu legenden persönlichen Daten (wie Name, Anschrift, Familienstand usw.) grundsätzlich mit denen übereinstimmen, die auch aus steuerlichen Gründen zu erfassen sind. Die Prüfung von Einkommensgrenze und Kumulierungsverbot sowie die Prämienberechnung selbst können automatisiert werden, so daß der manuelle Aufwand, der durch die Prämienfestsetzung zusätzlich entsteht, in diesen Fällen auf ein Minimum reduziert ist. Aber auch dann, wenn für den betreffenden Sparer ein besonderes Steuerfestsetzungsverfahren nicht in Betracht kommt, ist das neue Verfahren einfacher. Darüber hinaus bietet die vorgeschlagene Neuregelung schließlich die Gewähr dafür, daß das Prämienverfahren auch als Massenverfahren sicher und gleichmäßig durchgeführt werden kann.

Für den Fall, daß bis zum Inkrafttreten des Gesetzes bei den Ländern die organisatorischen Voraussetzungen für die Umstellung des Prämienverfahrens und dessen maschinelle Durchführung nicht geschaffen werden können, enthält § 51 Abs. 1 die Ermächtigung zum Erlass von Durchführungsvorschriften, die

für eine Übergangszeit auch eine personelle Durchführung des neuen Verfahrens ermöglichen sollen.

Zu § 36 — Bestätigung der Unternehmen

Zu Absatz 1

Die Vorschrift verpflichtet die Unternehmen — entsprechend der bisherigen Praxis — die Höhe der vom Sparer erbrachten Sparleistungen sowie das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung der Sparprämie zu bestätigen. Den Bestätigungen der Unternehmen kommt für das vorgesehene neue Prämienverfahren besondere Bedeutung zu. Erst nach Erteilung der Bestätigung kann das Prämienfestsetzungsverfahren und damit im Zusammenhang ggf. auch das Steuerfestsetzungsverfahren (vgl. § 37 Abs. 2 und 3, § 38 Abs. 2) anlaufen. Den Unternehmen muß deshalb, um Verzögerungen, insbesondere beim Lohnsteuer-Jahresausgleich entgegenzuwirken, die Verpflichtung auferlegt werden, die Bestätigungen unverzüglich zu erteilen. Im Interesse eines möglichst rationellen Arbeitsablaufs bei der Finanzverwaltung ist es erforderlich, daß die Bestätigungen auf einem einheitlichen Muster erteilt werden und im übrigen alle Angaben enthalten, die für die Festsetzung und Auszahlung der Sparprämie von Bedeutung sind. Nach Nummer 7 der Vorschrift soll die Höchstgrenze (§ 14) bereits in der Bestätigung für das dritte auf das Kalenderjahr des Vertragsabschlusses folgende Kalenderjahr angegeben werden, damit der Sparer rechtzeitig über die Höhe der von nun ab begünstigten Sparleistungen unterrichtet ist.

Zu Absatz 2

Die Vorschrift regelt, welchem Kalenderjahr die Sparleistungen zuzuordnen sind. Dabei wird für die in Nummer 1 bezeichneten Anlagearten grundsätzlich auf den Zahlungseingang beim Unternehmen abgestellt, der im allgemeinen auch für die Buchung auf dem Konto des Sparers maßgebend ist oder aber leicht festgestellt werden kann. Außerdem wird dadurch erreicht, daß die Höhe der Sparleistung mit Ablauf des Kalenderjahrs endgültig feststeht, so daß die Bestätigungen der Unternehmen ohne zeitliche Verzögerungen erteilt werden können. Dieses Zuflußprinzip soll, um einen optimalen Vereinfachungseffekt zu erreichen und um zu vermeiden, daß die Verbindung der Prämienfestsetzung mit dem Besteuerungsverfahren zu einer zeitlichen Verzögerung von Steuererstattungen insbesondere im Rahmen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs führt, auch für vermögenswirksame Leistungen gelten. Dabei muß in Kauf genommen werden, daß solche Leistungen, sofern sie gegen Ende des alten oder zu Beginn des neuen Jahres überwiesen werden, prämierechtlich unter Umständen einem anderen Kalenderjahr als für Zwecke der Arbeitnehmer-Sparzulage zugeordnet werden. Eine Ausnahme gilt nur für Sparleistungen, die im Fall des § 5 Abs. 4 nicht an das Kreditinstitut geleistet werden. In diesem Fall wird auf den Abfluß beim Arbeitnehmer abgestellt, da

der Arbeitgeber dem Kreditinstitut gegenüber nur diesen Zeitpunkt bestätigen kann.

Zu Absatz 3

Im Hinblick auf die Schlüsselstellung, die den Bestätigungen der Unternehmen im vorgeschlagenen neuen Verfahren zukommt, müssen Zweitschriften der Bestätigungen unverwechselbar gekennzeichnet werden. Erkennt das Unternehmen, daß es dem Sparer eine unrichtige Bestätigung erteilt hat, so soll es, damit der Fehler nicht erst auf dem Umwege über eine Anzeige nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 korrigiert werden muß, nach Möglichkeit die unrichtige Bestätigung gegen die berichtigte austauschen, bevor sie der Sparer dem Finanzamt vorlegt.

Zu § 37 — Antrag

Zu Absatz 1

Die Frist für den Prämienantrag muß wegen der vorgesehenen verfahrensmäßigen Verbindung von Prämienfestsetzung und Steuerfestsetzung (Absatz 3, § 38 Abs. 2) mit den Fristen übereinstimmen, die für die Einkommensteuererklärung und den Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs gelten (§ 121 Abs. 4 und 5, § 148 Abs. 2 E-ESTG 1975). Das ist durch Satz 1 sichergestellt. Im übrigen muß nach Absatz 3 Satz 2 die Prämienantragsfrist das Schicksal der für das betreffende Besteuerungsverfahren geltenden Erklärungs- bzw. Antragsfrist teilen. Eine gesonderte Verlängerungsmöglichkeit der Frist für den Prämienantrag erscheint wegen seiner Einfachheit sachlich nicht geboten. Das Rechtsinstitut der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 17 EAO) bleibt unberührt.

Zu Absatz 2

Die Bestätigung der Unternehmen, die der Sparer dem Finanzamt zum Nachweis der begünstigten Sparleistungen vorzulegen hat, enthalten neben der Höhe der Sparleistung alle sonstigen für das Verfahren erforderlichen Angaben. Sie müssen deshalb als Grundlage für die Festsetzung und Auszahlung der Sparprämien beim Finanzamt verbleiben.

Zu Absatz 3

Die Vorschrift, wonach der Prämienantrag grundsätzlich in Verbindung mit der Einkommensteuererklärung bzw. mit dem Antrag auf Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs zu stellen ist, sind durch das vorgesehene neue Prämienverfahren bedingt. Um den beabsichtigten Vereinfachungseffekt für die Verwaltung zu sichern, können Ausnahmen von diesem Grundsatz nicht schon entsprechend der Interessenlage des Sparers, sondern nur dann zugelassen werden, wenn dies aus zwingenden Gründen, die Besteuerungsverfahren liegen, unumgänglich ist.

Zu Absatz 4

Die Vorschrift soll dem Finanzamt in den in Betracht kommenden Fällen die Prüfung des Einkommens erleichtern.

Zu Absatz 5

Im Interesse der Verwaltungsvereinfachung wird, soweit es nicht schon aus Absatz 3 Satz 1 folgt, ausdrücklich vorgeschrieben, daß Personen, die eine Höchstbetragsgemeinschaft bilden, einen gemeinsamen Prämienantrag stellen müssen. Bei unter 18 Jahre alten Kindern, die auch im Falle der Höchstbetragsgemeinschaft mit ihren Eltern subjektiv prämierechtigt (§ 1) sind, richtet sich die Höhe der Prämie nach den persönlichen Verhältnissen der Eltern (§ 2 Abs. 4, § 29 Abs. 2). Es wird deshalb vorgeschrieben, daß der Prämienantrag für Kinder so gestellt wird, als ob die Eltern Sparer wären.

Zu § 38 — Festsetzung der Sparprämie*Zu Absatz 1*

Die Sparprämie soll — wie bisher — ausnahmslos jeweils erst nach Ablauf des Kalenderjahrs der Sparleistung festgesetzt werden. Im Hinblick auf die vorgesehene maschinelle Durchführung der Prämienfestsetzung ist es möglich, die Sparprämie durch einen förmlichen Bescheid (§ 136 EAO), der nach dem geltenden Recht des SparPG und des WoPG nur auf besonderen Antrag erteilt wird, festzusetzen. Dies dient der Rechtssicherheit.

Zu Absatz 2

Die Verbindung der Prämienfestsetzung bei Sparern, die zur Einkommensteuer veranlagt werden oder für die ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt wird, mit dem betreffenden Besteuerungsverfahren ist das Kernstück der neuen Verfahrensregelung (vgl. dazu die Vorbemerkungen zu den §§ 36 bis 42). Ausnahmen von dieser verfahrensmäßigen Verbindung können deshalb, wenn der gebotene Vereinfachungseffekt erreicht werden soll, nur aus zwingenden Gründen zugelassen werden, so z. B., wenn die vorherige Steuerfestsetzung zur Sicherung des Steueranspruchs oder bei Wegfall der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 115 Abs. 2 Satz 4, § 148 Abs. 2 Satz 2 E-EStG 1975) geboten ist.

Durch § 116 Abs. 1 Nr. 1 E-EStG 1975 wird sichergestellt, daß Sparer, die eine Sparprämie beantragt haben, deren Einkommen jedoch die in § 2 genannten Einkommensgrenzen übersteigt, in jedem Fall zur Einkommensteuer veranlagt werden.

Zu Absatz 3

Den Unternehmen sind im Prämienverfahren bestimmte Pflichten auferlegt (z. B. Anforderung der Prämie in den Fällen des § 40 Abs. 2, Anzeigepflichten nach § 43, Rückzahlung der Sparprämien nach § 45 Abs. 1), die sie nur dann erfüllen können, wenn ihnen der zugrunde liegende Sachverhalt bekannt ist. Die Finanzämter müssen deshalb die Unternehmen von jeder Prämienfestsetzung unterrichten und ihnen dabei die Daten mitteilen, die für die weitere Bearbeitung bei den Unternehmen erforderlich sind.

Zu § 39 — Auszahlung der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 —

Soweit die Sparprämie für Bausparbeiträge, Beiträge aufgrund von Baufinanzierungsverträgen und Aufwendungen für den Ersterwerb von Geschäftsanteilen an Bau- und Wohnungsgenossenschaften gewährt wird, soll sie unmittelbar nach Bekanntgabe des Prämienbescheids zugunsten des Sparerers an das kontoführende Unternehmen ausgezahlt werden, das sie nach den Vorschriften des § 30 festzulegen hat. Dies entspricht der bisherigen Regelung des Wohnungsbau-Prämiengesetzes.

Zu § 40 — Auszahlung der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 —*Zu Absatz 1*

Da eine Harmonisierung des Auszahlungsverfahrens aus haushaltsmäßigen Gründen nicht vorgeschlagen werden kann, muß es hinsichtlich der Prämien für Sparbeiträge, die zur Zeit nach dem Spar-Prämien-gesetz begünstigt sind, bei dem gegenwärtigen Auszahlungsverfahren bleiben. Die gewährten Sparprämien können deshalb grundsätzlich erst zum Ablauf der Festlegungsfrist bzw. vorzeitig in den Fällen der Heirat, des Todes oder des Eintritts der Erwerbsunfähigkeit ausgezahlt werden.

Zu Absatz 2

Nach dem derzeitigen Spar-Prämienverfahren fordert das kontoführende Unternehmen die auszuzahlenden Prämien beim Finanzamt an, das vor der Auszahlung eine nochmalige Überprüfung des Prämienanspruchs an Hand der Prämienakten vorzunehmen hat. Das neue Verfahren sieht in diesem Punkt eine wesentliche Vereinfachung vor: Eine Anforderung der Sparprämien durch die Unternehmen ist nur noch bei vorzeitiger Fälligkeit (Tod, Heirat oder Eintritt der Erwerbsunfähigkeit) erforderlich. Im übrigen sind die bei Ablauf der Festlegungsfrist auszuzahlenden Prämien von Amts wegen an die Unternehmen zu überweisen. Eine nochmalige Überprüfung des Prämienanspruchs durch das Finanzamt wird dabei grundsätzlich nicht mehr erforderlich sein. Die Auszahlung der Prämien wird damit zu einem reinen Zahlungsvorgang und kann zur weiteren Vereinfachung einer zentralen Stelle übertragen werden (vgl. § 34 Abs. 3).

Soweit die Prämien vom Unternehmen angefordert werden, ist es im Interesse eines möglichst rationalen Arbeitsablaufs erforderlich, daß dafür einheitliche Vordrucke verwendet werden.

Zu § 41 — Auszahlung der Sparprämie für Sparleistungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 7 und 8 —

Die Vorschrift betrifft das Auszahlungsverfahren bei Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10) und bei Darlehnsverträgen mit dem Arbeitgeber (§ 11). Diese Anlagearten sollen hin-

sichtlich des Zeitpunkts der Prämienauszahlung grundsätzlich den bisher nach dem SparPG begünstigten Verträgen gleichgestellt werden. Bei den bezeichneten Anlagearten ist die der Festlegungsfrist entsprechende Vertragsdauer nur eine Mindestfrist. Sparbeiträge werden deshalb u. U. weit über die Festlegungsfrist hinaus geleistet. Soweit dies der Fall ist, erscheint es allerdings weder billig noch unter verwaltungsmäßigen Gesichtspunkten zweckmäßig, die Auszahlung der Sparprämie bis zum Ende der Vertragslaufzeit hinauszuschieben. Es bietet sich deshalb folgende Unterscheidung an:

Sparprämien für Sparleistungen, die der Sparer vor Beginn des Kalenderjahrs, in dem die Festlegungsfrist endet, geleistet hat, werden nach den Grundsätzen des § 40 und Sparprämien für Sparleistungen nach diesem Stichtag werden nach den Grundsätzen des § 39 behandelt.

Für die Verwendung und Festlegung der Prämie gilt § 30.

Zu § 42 — Verzinsung der Sparprämie

Zu Absatz 1

Soweit die Sparprämien in den Fällen der §§ 40, 41 aus haushaltsmäßigen Gründen nicht unmittelbar nach der Bekanntgabe des Prämienbescheids, sondern grundsätzlich erst bei Ablauf der Festlegungsfrist ausgezahlt werden, soll dem Sparer — wie bisher nach § 3 Abs. 5 SparPG 1972 — ein Zinsausgleich in Höhe von 4 vom Hundert jährlich gewährt werden. Die Bestimmungen über das Ende des Zinslaufs beruhen auf Gründen der Verwaltungsvereinfachung.

Zu Absatz 2

Die Vorschrift bestimmt für Kapitalversicherungen auf den Erlebens- oder Todesfall (§ 10) sowie für Darlehnsverträge mit dem Arbeitgeber (§ 11), daß die anfallenden Prämienzinsen hinsichtlich ihrer Verwendungsmöglichkeit das Schicksal der Sparprämie teilen.

Zu § 43 — Anzeigepflichten

Zu Absatz 1

Es ist zur Durchführung des Prämienverfahrens erforderlich, daß die Unternehmen — wie bisher — bestimmte Anzeigepflichten gegenüber dem Finanzamt erfüllen. Anzeigepflichtig sind die Tatbestände, bei denen die Prämienfestsetzung aufzuheben oder zu ändern ist oder das Unternehmen die Prämienunschädlichkeit des Sachverhalts nicht abschließend beurteilen kann, so daß dem Finanzamt Gelegenheit zur Überprüfung des Prämienanspruchs gegeben werden muß.

Zu Absatz 2

Um die Arbeitsabläufe bei den beteiligten Stellen möglichst einfach zu gestalten, ist es erforderlich, daß die Anzeigen auf vorgeschriebenen Formularen erstattet werden und im übrigen alle Angaben ent-

halten, die zur Bearbeitung bei den Finanzämtern erforderlich sind.

Zu den Absätzen 3 bis 5

Die dem Arbeitgeber, der Schuldenverwaltung und dem Sparer selbst auferlegten Anzeigepflichten sind erforderlich, weil in den bezeichneten Fällen das Unternehmen keine Kenntnis von der prämienschädlichen Verfügung zu haben braucht.

Zu § 44 — Aufhebung und Änderung der Prämienfestsetzung

Zu Absatz 1

Da das Prämienverfahren als Massenverfahren so einfach wie möglich durchgeführt werden muß, läßt sich nicht ausschließen, daß Anzeigen des Unternehmens, die schon vor Abschluß des Festsetzungsverfahrens beim Finanzamt eingehen, erst nach Festsetzung der betreffenden Sparprämien ausgewertet werden können. Die Vorschrift stellt sicher, daß der betreffende Prämienbescheid in derartigen Fällen ggf. auch dann aufgehoben oder geändert werden kann, wenn der Tatbestand des § 154 EAO, der eine Aufhebung oder Änderung nur bei Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel zuläßt, nicht gegeben ist.

Zu Absatz 2

Abweichend von den Vorschriften der Abgabenordnung (vgl. §§ 128, 136 Nr. 3, 138 EAO) soll zur Vereinfachung des Prämienverfahrens zugelassen werden, daß eine Prämienfestsetzung mit Zustimmung des Sparers aufgehoben oder geändert werden kann, ohne daß hierüber ein förmlicher Bescheid erteilt wird. Diese Vereinfachungsmaßnahme ist für prämienschädliche Verfügungen gedacht, bei denen der Sachverhalt unstreitig und der Sparer sich über den Verlust des Prämienanspruchs im Klaren ist. Es ist der Praxis überlassen, von dieser Vereinfachungsmöglichkeit in geeigneter Weise Gebrauch zu machen.

Zu Absatz 3

Ebenso wie dem Unternehmen die Einzelheiten der Prämienfestsetzung mitgeteilt werden müssen (vgl. § 38 Abs. 3), ist es für das Verfahren erforderlich, es von einer Aufhebung oder Änderung der Prämienfestsetzung zu unterrichten.

Zu § 45 — Rückzahlung der Sparprämie

Zu Absatz 1

Zur weiteren Vereinfachung des Verfahrens wird in Nummer 1 bestimmt, daß die Sparprämien, auf die der Sparer nach einer prämienschädlichen Verfügung über die betreffenden Sparbeiträge keinen Anspruch mehr hat, nach Möglichkeit sogleich vom anzeigepflichtigen Unternehmen zurücküberwiesen werden, ohne daß es dazu einer besonderen Auf-

forderung des Finanzamts bedarf. In dieser Weise ist in der Praxis zum Teil schon verfahren worden.

Zu Absatz 2

Die Vorschriften enthalten die erforderliche Regelung, wenn die vereinfachte Abwicklung der Prämienrückzahlung nach Absatz 1 nicht zum Zuge kommt, so daß es einer besonderen Rückforderung durch das Finanzamt bedarf.

Zu Absatz 3

Die Vorschrift betrifft Prämienzinsen, die das Schicksal der zurückzuzahlenden Sparprämie teilen, für die sie gewährt worden sind.

Zu § 46 — Maßgeblichkeit der im Besteuerungsverfahren getroffenen Entscheidungen

Die Vorschriften entsprechen der Billigkeit sowie der Verwaltungs- und Prozeßökonomie. Absatz 1, wonach den im Besteuerungsverfahren getroffenen Entscheidungen Bindungswirkung für das Prämienverfahren zukommt, ist § 334 Abs. 2 EAO nachgebildet, Absatz 2 Nr. 2 Satz 2 entspricht § 152 Abs. 6 EAO. Wird die Prämienfestsetzung nachträglich wegen Überschreiten der Einkommensgrenzen aufgehoben, so kann bei Bausparbeiträgen von Amts wegen die Einkommensteuerermäßigung gewährt werden (vgl. § 93 Abs. 3 E-EStG 1975).

Zu § 47 — Verfahren im Fall der Abtretung der Ansprüche aus einem Bausparvertrag

Nach § 21 Abs. 1 Nr. 2 ist die Abtretung der Ansprüche aus einem Bausparvertrag prämienunschädlich, wenn der neue Bausparer die betreffenden Bausparmittel unverzüglich und unmittelbar nach ihrem Empfang zum Wohnungsbau für den Abtretenden oder dessen Angehörige verwendet. Sofern eine solche Verwendung nicht sogleich nach der Abtretung erfolgt, soll für die verfahrensmäßige Behandlung in der Zwischenzeit zunächst von der Verwendungsabsicht der Beteiligten ausgegangen werden. Werden die betreffenden Bausparmittel entgegen einer zunächst erklärten Absicht später tatsächlich zu anderen als den begünstigten Zwecken verwendet, so ist dies ein prämienschädlicher Sachverhalt, den die Bausparkasse nach § 43 Abs. 1 Nr. 3 anzuzeigen hat. Andererseits wird zugelassen, daß zurückgeforderte Sparprämien nachträglich erneut gewährt werden, falls eine unschädliche Verwendung innerhalb einer Frist von drei Jahren nach der Abtretung tatsächlich erfolgt. Die Befristung ist erforderlich, weil die Akten der Finanzämter nicht zeitlich unbegrenzt aufbewahrt werden können.

Die getroffene Regelung, die im Ergebnis dem Verfahren nach § 2 Abs. 3 i. V. m. § 1 Abs. 2 der WoPDV 1970 entspricht, soll die bisherige Handhabung technisch vereinfachen.

VI. Sonstige Vorschriften

Zu § 48 — Prüfung bei den Unternehmen

Die in das Prämienverfahren eingeschalteten Unternehmen haben u. a. die Bestätigungen, die der Prämienfestsetzung zugrunde gelegt werden (§§ 36, 37 Abs. 2), zu erteilen sowie bestimmte Anzeigepflichten (§ 43) zu erfüllen. Ihre weitgehende Verantwortlichkeit dafür, daß Sparprämien nicht zu Unrecht gewährt oder belassen werden, gebietet es, den Finanzbehörden insoweit das Recht zu einer Prüfung bei den Unternehmen einzuräumen. Es sollen dafür die §§ 174 ff. EAO über die Außenprüfung sinngemäß gelten. Entsprechende Prüfungsmöglichkeiten bestehen hiernach z. B. auch bei den Arbeitgebern hinsichtlich ihrer Pflichten zur Einbehaltung der Lohnsteuer (§ 175 Abs. 1 letzter Satz EAO).

Zu § 49 — Haftung der am Prämienverfahren Beteiligten

Aus den zu § 48 dargestellten Gründen ist es auch erforderlich, eine Haftung der am Prämienverfahren Beteiligten für zurückzuzahlende Prämien und Zinsen vorzusehen, falls infolge eines fehlerhaften oder vorschriftswidrigen Verhaltens dieser Beteiligten Sparprämien zu Unrecht ausgezahlt oder Rückforderungsansprüche gefährdet worden sind. Auf das Verschulden kann dabei aus Gründen der Praktikabilität nicht abgestellt werden. Dies entspricht den Vorschriften des § 152 E-EStG 1975 über die Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren.

Zu § 50 — Aufbringung der Mittel

Die Vorschrift bestimmt, daß die zur Auszahlung der Sparprämien erforderlichen Haushaltsmittel je zur Hälfte vom Bund und von den Ländern getragen werden (Artikel 104 a Abs. 3 GG).

Zu § 51 — Ermächtigungen

Zu Absatz 1

Die in den §§ 35 ff. enthaltenen Verfahrensvorschriften gehen davon aus, daß die Prämienfestsetzung und -auszahlung maschinell durchgeführt wird. Die Einführung dieses Verfahrens wird eine längere Vorbereitungszeit erfordern. Für den Fall, daß die maschinelle Durchführung für das Kalenderjahr 1975 noch nicht möglich sein sollte, können für eine Übergangszeit durch Rechtsverordnung Verfahrensvorschriften getroffen werden, die eine personelle Festsetzung und Auszahlung der Prämien oder eine schrittweise Einführung des maschinellen Verfahrens erlauben.

Zu den Absätzen 2 und 3

Die Vorschriften ermächtigen den Bundesminister der Finanzen, für das Prämienverfahren bundeseinheitliche Vordruckmuster herauszugeben und den

Wortlaut des Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung bekanntzumachen.

Zu den Absätzen 4 und 5

Der Gesetzentwurf sieht die Verbindung der Prämienfestsetzung mit der Veranlagung zur Einkommensteuer und dem Lohnsteuer-Jahresausgleich vor, die von der Finanzverwaltung schon seit langer Zeit mit Hilfe automatischer Einrichtungen bearbeitet werden. Dabei verursacht die Erfassung der Daten auf maschinell verwertbaren Datenträgern einen erheblichen personellen Aufwand. Um zu vermeiden, daß dieser personelle Aufwand durch die Einbeziehung der Prämienfestsetzung und -auszahlung — auch bei den beteiligten Unternehmen — in einem nicht mehr tragbaren Umfang vergrößert wird, sollen für den Bundesminister der Finanzen die in den Absätzen 4 und 5 enthaltenen Ermächtigungen geschaffen werden.

Absatz 4 ermächtigt den Bundesminister der Finanzen, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates das Nähere zur Automationsgeeignetheit der Vordrucke für die Bestätigung der Sparleistung, des Antrags auf Gewährung der Sparprämie, der Anforderung der Sparprämie für Sparleistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 und der Anzeige des Unternehmens nach § 43 Abs. 2 zu bestimmen. Die Ermächtigung ist insbesondere erforderlich, um die Datenerfassung für die maschinelle Festsetzung und Auszahlung der Prämie zu erleichtern.

Absatz 5 enthält eine Ermächtigung für den Bundesminister der Finanzen, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zu bestimmen, daß die Angaben in den vorbezeichneten Vordrucken, die Mitteilung über die Prämienfestsetzung und die Angaben für die Auszahlung der Prämie auf maschinell verwertbaren Datenträgern übermittelt werden können. Mit dieser Regelung können die Voraussetzungen für einen Datenverbund zwischen der Finanzverwaltung und den Unternehmen, die sich für die Verbuchung und Auszahlung einer elektronischen Datenverarbeitungsanlage bedienen, geschaffen werden. Durch den Datenverbund könnten die Datenerfassungsarbeiten und Maschinenausdrucke bei allen beteiligten Stellen entfallen. Dieser Datenverbund kann nur durch eine verbindliche bundeseinheitliche Regelung geschaffen werden.

VII. Übergangs- und Schlußvorschriften

Zu § 52 — Anwendungsbereich, Übergangsvorschriften

Zu Absatz 1

Die Vorschrift bestimmt als Grundsatz, daß das neue Gesetz erstmals auf Sparleistungen des Kalenderjahrs 1975 anzuwenden ist. Das soll auch dann gelten, wenn der zugrunde liegende Sparvertrag vor dem 1. Januar 1975 abgeschlossen worden ist. Übergangsvorschriften für Sparbeiträge, die aufgrund von vor diesem Stichtag abgeschlossenen Verträgen geleistet werden und bei denen das neue Recht zu Verschlechterungen führt, sind — abgesehen von den mehr technischen Regelungen in den Absätzen 2 und 3 — nicht vorgesehen, aus verfassungsrechtlichen Gründen im übrigen auch nicht geboten. Auf Abschnitt VI Nr. 2 der Allgemeinen Begründung zum Entwurf des EStG 1975 wird Bezug genommen.

Zu Absatz 2

Die Nummern 1 bis 5 betreffen Sachverhalte, bei denen eine Ausnahme von dem Grundsatz des Absatzes 1 aus Gründen der Praktikabilität geboten ist.

Zu Absatz 3

In den Anlagekatalog des § 3 sind Wohnbausparverträge i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 3 WoPG 1969 nicht und Verträge mit Wohnungs- und Siedlungsunternehmen i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4 WoPG 1969 in geänderter Form aufgenommen worden. Die Vorschrift stellt sicher, daß Beiträge aufgrund solcher Verträge, die vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes abgeschlossen worden sind, bis zum Auslaufen nach Maßgabe der bisherigen Durchführungsvorschriften prämienbegünstigt bleiben, sofern die Voraussetzungen des § 1 gegeben sind. Im übrigen sollen die Vorschriften des neuen Gesetzes, insbesondere also die §§ 26 bis 29 betreffend Prämienhöchstbetrag und Prämienatz sowie die Übergangsregelung des Absatzes 1 Nr. 5 für Bausparbeiträge entsprechend gelten.

Zu § 53 — Berlin-Klausel

Die Vorschrift enthält die übliche Berlin-Klausel.

Artikel 4
Inkrafttreten

Die Vorschrift enthält die übliche Inkrafttretensklausel.

Stellungnahme des Bundesrates

1. Der Bundesrat sieht sich im gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht in der Lage, zu dem Entwurf abschließend Stellung zu nehmen. Er behält sich daher vor, zu einer Reihe von Einzelfragen im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens noch Stellung zu nehmen und seine Vorschläge und Bedenken durch Beauftragte im Deutschen Bundestag darzulegen.

2. Zu Artikel 1 § 2 Abs. 2

Die steuerliche Behandlung von Leistungen aus öffentlichen Mitteln zur Bestreitung von Unterhaltskosten nach § 6 Abs. 2 JWG (Pflegegeelder) sowie von Beträgen aus öffentlichen Mitteln an Pflegeeltern zur Anerkennung ihrer erzieherischen Leistung (Erziehungsgelder) stößt in der Praxis immer wieder auf Unsicherheiten. Es sollte daher eine klarstellende Regelung eingefügt werden, daß diese Leistungen steuerfrei sind.

3. Zu Artikel 1 § 6 Abs. 8 Nr. 18

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren sollte im letzten Satz des § 6 Abs. 8 Nr. 18 klargestellt werden, daß es sich bei der Höchstsumme von 2 000 Deutsche Mark nur um eine Bemessungsgrundlage handelt, die unabhängig von der Höhe des tatsächlichen monatlichen Arbeitsverdienstes ist.

4. Zu Artikel 1 § 17 Nr. 2

Die Abzugsfähigkeit der Bewirtungskosten sollte bei Konkretisierung der Angemessenheit durch Festlegung von Bezugsgrößen, Maßstäben und Höchstgrenzen beibehalten werden. Das vollständige Verbot des Abzugs dieser Betriebsausgaben allein aus Mißbrauchsgründen erscheint dem Bundesrat nicht gerechtfertigt.

5. Zu Artikel 1 §§ 41 f., 43 ff., 52 Abs. 2, § 55 Abs. 4, §§ 74 ff., 89, 91, 97 ff., 125, 126, 132 ff.

Durch die im Entwurf für bestimmte Steuerermäßigungen vorgesehene Umstellung des Abzugs von der Bemessungsgrundlage auf einen Abzug von der Steuer wird tief in die Systematik des geltenden Einkommensteuerrechts eingegriffen. Widersprüche in Teilbereichen sowie neue Abgrenzungsschwierigkeiten sind die Folge.

So wird z. B. die Zuordnung von bestimmten Versicherungsbeiträgen zum betrieblichen oder privaten Bereich stärker als bisher zu Ausein-

andersetzungen führen, weil sie unterschiedlich berücksichtigt werden. Unterhaltsaufwendungen haben verschiedene steuerliche Auswirkungen, je nachdem ob sie als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden oder im Rahmen des Kinderlastenausgleichs Berücksichtigung finden. Ebenso problematisch ist der Abzug von der Steuer beim Arbeitnehmerfreibetrag gegenüber den Freibeträgen für Land- und Forstwirte, für freie Berufe und jetzt auch für Sparer, die — wie auch der Weihnachtsfreibetrag — weiterhin die Bemessungsgrundlage mindern.

Der Bundesrat appelliert an Bundestag und Bundesregierung, im weiteren Gang des Gesetzgebungsverfahrens zu versuchen, eine bessere Abgrenzung in diesen Bereichen zu erzielen.

6. Zu Artikel 1 § 51 Abs. 4 Nr. 1

Nummer 1 ist wie folgt zu fassen:

„1. Die Landesregierungen setzen nach Anhörung der Statistischen Landesämter für übliche Sachbezüge durch Rechtsverordnungen durchschnittliche Verkehrs- oder Erfahrungswerte für jedes Kalenderjahr im voraus fest, die für Verbrauchergruppen verschieden hoch sein können.“

Begründung

Die Änderung soll sicherstellen, daß die Sachbezugswerte auch künftig im Steuer- und Sozialversicherungsrecht eine einheitliche Behandlung und Bewertung erfahren; zugleich wird die Ermächtigung konkretisiert.

Aus Gründen der Aktualität müssen die Sachbezugswerte jährlich festgesetzt werden.

Die Regelung soll sich auf die üblicherweise gewährten Sachbezüge beschränken, da nicht alle vorhandenen Sachbezüge generell bewertet werden können.

Es besteht ein Bedürfnis, bei der Bewertung nach Verbrauchergruppen zu differenzieren; das gilt insbesondere für Unterkünfte.

Eine zuverlässige Bewertung setzt die Berücksichtigung der bei den Statistischen Landesämtern vorhandenen Daten voraus.

Da die Rechtsverordnungen sich auf mehrere Bereiche auswirken, sollten sie — wie in der Sozialversicherung — von der Landesregierung selbst erlassen werden.

Es wird Sache der Landesregierungen sein, die Sachbezugsverordnungen künftig einheitlich

für Steuer- und Sozialversicherungsrecht zu gestalten.

7. Zu Artikel 1 § 53 Abs. 3 und § 68 Abs. 3

Wenn auch der Entwurf der Bundesregierung gewisse Verbesserungen und Vereinfachungen beinhaltet, so gilt dies jedoch nicht für den wichtigen Bereich der Werbungskosten und der Sonderausgaben.

8. Zu Artikel 1 § 53 Abs. 3

Der Werbungskosten-Pauschbetrag für Arbeitnehmer besteht in der derzeitigen Höhe von 564 DM seit 1958. Er erfüllt heute seine Aufgabe nicht mehr, zumindest die durchschnittlich entstehenden Werbungskosten (z. B. Beiträge für Berufsverbände — Fahrten zur Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im innerstädtischen Bereich) abzudecken. Um wenigstens diese Aufwendungen pauschal zu erfassen und den Arbeitnehmern insoweit den Weg zum Finanzamt zu ersparen, erscheint dem Bundesrat eine Erhöhung der Werbungskosten-Pauschale auf mindestens 720 DM, jährlich angezeigt.

9. Zu Artikel 1 § 57 Abs. 3

Das geltende Recht besagt für eigengenutzte Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen, daß die erhöhten Abschreibungen gemäß § 7 b EStG nur bis zu Herstellungskosten von 150 000 DM und nur auf die Dauer von 8 Jahren vorgenommen werden können. Sowohl die normale Abschreibung für die 150 000 DM übersteigenden Herstellungskosten als auch die Abschreibung vom Restwert sind für eigengenutzte Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen nicht zulässig, wie dies der Bundesfinanzhof mehrfach, zuletzt mit Urteilen vom 16. Januar 1973 (VIII R 104/69, BStBl. 1973 II S. 443) und vom 29. Mai 1973 (VIII R 66/69, BStBl. 1973 II S. 659), ausgeführt hat.

Aus der Verweisung in § 57 Abs. 3 des Entwurfs auf die Vorschrift des § 170 ergibt sich nicht eindeutig, daß die erhöhten Abschreibungen nur die Abschreibung auf die Dauer von 8 Jahren und bis zu Herstellungskosten von 150 000 DM erfassen, denn § 170 Abs. 1 Satz 2 und 3 des Entwurfs sehen weitere Abschreibungsmöglichkeiten vor, die auch unter dem Begriff „erhöhte Abschreibungen“ erfaßt werden können. Zur Vermeidung erneuter Finanzgerichtsverfahren sollte daher die Einschränkung, die sich durch die bisherige Rechtsprechung ergeben hat, in den Gesetzeswortlaut übernommen werden.

Die Bundesregierung wird gebeten, in Artikel 1 § 57 Abs. 3 den Begriff der erhöhten Abschreibungen nach § 170 entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu § 7 b abzugrenzen.

10. Zu Artikel 1 § 68 Abs. 3

Der vorgesehene Sonderausgaben-Pauschbetrag von 240 DM reicht nicht aus, um die schon bei unterdurchschnittlichen Arbeitseinkommen entstehende Kirchensteuerbelastung abzudecken. Um zumindest die genannte Aufwendung pauschal zu erfassen und den Arbeitnehmern insoweit den Weg zum Finanzamt zu ersparen, erscheint dem Bundesrat eine Erhöhung der Sonderausgaben-Pauschale auf 360 DM jährlich angezeigt.

11. Zu Artikel 1 § 76

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren sollte geprüft werden, ob bei Steuerpflichtigen nach Vollendung des 60. Lebensjahres entsprechend der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen bei Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht auch Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Hilfe in einem Heim als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Dies könnte wenigstens teilweise die Belastung der Heimbewohner durch die ständig steigenden Kosten in Alten- und Pflegeheimen mildern.

12. Zu Artikel 1 § 76 Abs. 1 Nr. 4

In Absatz 1 Nr. 4 sind die Worte „oder schwer körperbehindert ist“ durch die Worte „oder körperlich, geistig oder seelisch schwer behindert ist“ zu ersetzen.

Begründung

Die Betreuung eines schwer geistig oder seelisch behinderten Familienangehörigen, insbesondere eines geistig behinderten Kindes, bedeutet für die Familie eine mindestens ebenso große, in vielen Fällen sogar noch größere Belastung als die Pflege eines Körperbehinderten. Diese Fälle sollten gleich behandelt werden. Unter dem Begriff „Krankheit“ kann die geistige oder seelische Behinderung nicht ohne weiteres subsumiert werden, da nach herrschender Auffassung diese Behinderungen keine Krankheiten darstellen.

13. Zu Artikel 1 § 77 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b

In Absatz 2 Nr. 1 Buchstabe b sind die Worte „äußerlich erkennbaren“ zu streichen.

Begründung

Der Pauschbetrag sollte nicht nur bei äußerlich erkennbarer dauernder Einbuße der körperlichen Beweglichkeit gewährt werden. Jede Einbuße der körperlichen Beweglichkeit gleichgültig, ob sie äußerlich erkennbar ist oder nicht, ist für den Betroffenen eine erhebliche Belastung. Sie sollte deshalb auch in allen Fällen durch Gewährung des Pauschbetrags ausgeglichen werden.

14. Zu Artikel 1 § 77 nach Absatz 5

Nach Absatz 5 ist folgender neuer Absatz 5 a einzufügen:

„(5 a) Die Vorschriften der Absätze 1 bis 5 gelten für geistig oder seelisch Behinderte entsprechend.“

Begründung

Der inzwischen einhelligen Praxis der Finanzämter, die Pauschbeträge für Körperbehinderte auch geistig Behinderten bei vergleichbarer Behinderung zu gewähren, sollte durch eine Klarstellung im Gesetzestext Rechnung getragen und auch eine entsprechende Begünstigung für seelisch Behinderte vorgesehen werden. Die Richtlinien der Finanzverwaltung, in denen nach wie vor nur von Körperbehinderten die Rede ist, sind insoweit unvollständig und daher irreführend.

15. Zu Artikel 1 § 80

Die Beibehaltung und gleichzeitige Verdoppelung der Proportionalzone im Einkommensteuer-Tarif bedeutet für die Finanzverwaltung eine Arbeitserleichterung. Durch diese Tarifgestaltung wird nicht nur das sprunghafte Hineinwachsen von Lohnsteuerpflichtigen in das Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren unterbrochen, die erweiterte Proportionalzone erlaubt es vielmehr, Steuerpflichtige — insbesondere Doppelverdiener — zunächst wieder in das Lohnsteuerverfahren zurückzuführen.

Falls diese Entlastung nicht von Dauer sein sollte, muß es eine vordringliche Aufgabe bleiben, Wege zur Verbesserung des Besteuerungsverfahrens zu suchen, die die bei einem Tarif mit Proportionalzone sonst immer wieder nötigen, aber kaum noch möglichen weiteren Anpassungen überflüssig machen.

16. Zu Artikel 1 § 84 Abs. 5 Nr. 1

Die Zuständigkeitsregelung steht mit den Zielen des Entwurfs eines Gesetzes zur Erleichterung der Verwaltungsreform in den Ländern (BT-Drucksache 7/273) nicht in Einklang. Wie in anderen Vorschriften, so sollte auch hier die von der Landesregierung bestimmte Stelle zuständig sein.

17. Zu Artikel 1 § 85

a) In Absatz 1 ist Satz 4 zu streichen.

b) Nach Absatz 1 ist folgender Absatz 1 a einzufügen:

„(1 a) Ein Arbeitnehmer wird als freier Erfinder behandelt, wenn er

1. seine freie Erfindung verwertet, soweit nicht der Arbeitgeber ein Vorrecht nach § 19 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen ausübt, oder

2. seine nach § 8 Abs. 1, § 14 Abs. 2 oder § 16 Abs. 1 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen frei gewordene Erfindung verwertet.“

Begründung zu a und b

§ 85 Abs. 1 Satz 4 des Entwurfs will alle Fälle erfassen, in denen der Arbeitnehmer seine Erfindung frei vom Zugriff des Arbeitgebers verwertet. Diese Absicht kommt im Entwurf nicht genügend zum Ausdruck. Nicht erfaßt werden die Arbeitnehmererfindungen, die vom Arbeitgeber nur beschränkt in Anspruch genommen sind und deshalb durch den Arbeitnehmer noch außerhalb des Betriebes des Arbeitgebers verwertet werden können (§ 8 Abs. 1 Nr. 2, § 14 Abs. 3 und § 16 Abs. 3 ArbNErfG). Ferner werden auch nicht die Arbeitnehmererfindungen erfaßt, die wegen des Ablaufs der Inanspruchnahmefrist frei geworden sind (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 ArbNErfG). Daher muß eine Ergänzung des Entwurfs erfolgen.

Die Fassung des Entwurfs läßt ferner die Zweifelsfrage offen, ob diese Bestimmung auch für den Fall der Übernahme einer betriebsbezogenen freien Erfindung durch den Arbeitgeber nach § 19 ArbNErfG gilt. In diesem Fall hat der Arbeitgeber ein Recht zur Nutzung der Erfindung. Daher ist der Arbeitnehmer in der Verwertung seiner freien Erfindung beschränkt. Infolgedessen muß auch eine solche freie Erfindung, soweit sie vom Arbeitgeber nach § 19 ArbNErfG übernommen wird, steuerlich wie eine Diensterfindung behandelt werden und nicht wie die Erfindung eines freien Erfinders.

18. Zu Artikel 1 § 86 Satz 2

In § 86 ist Satz 2 zu streichen.

Begründung

Die Mehrzahl der Erfindungen bedarf einer jahre-, u. U. auch jahrzehntelangen Anlaufzeit, ehe sie in die Produktion eingeführt werden können. Andererseits ist der Arbeitgeber gehalten, aus dem Gedanken der Erfindungsförderung, die in alldem Interesse liegt, vom Zeitpunkt der unbeschränkten Inanspruchnahme an schon Erfindungsvergütungszahlungen zu leisten (§ 9 Abs. 1 ArbNErfG); insoweit ist die Situation eine andere als beim freien Erfinder. Diese Zahlungen des Arbeitgebers werden anfangs nur Anerkennungsbeträge sein. Der Arbeitnehmer wird erst später angemessen am Umsatz oder Gewinn der Erfindung beteiligt sein, wenn diese verwertet wird. Deshalb ist die nunmehr beabsichtigte Beschränkung der Tarifiermäßigung auf 9 Jahre mit dem Sinn der Steuererleichterungen für Arbeitnehmererfinder, nämlich im Interesse der Gesamtwirtschaft Anreize zur Entfaltung erfinderischer Tätigkeit zu schaffen, nicht zu vereinbaren.

19. Zu Artikel 1 § 87

In § 87 ist Satz 1 wie folgt zu fassen:

„Die Steuererleichterungen nach § 86 werden bei Arbeitnehmererfindungen nur gewährt, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Erfindung im Sinne des § 2 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen oder einen Verbesserungsvorschlag im Sinne des § 20 Abs. 1 des vorgenannten Gesetzes eine Vergütung zahlt, soweit diese nicht unangemessen hoch ist.“

Begründung

Die Fassung des § 87 Satz 1 umfaßt nur die Dienst-erfindungen, die der Arbeitgeber nach § 6 ArbNErfG in Anspruch genommen hat. Diese Vorschrift ist zu eng, denn sie erstreckt sich nach ihrem Wortlaut nicht auf Dienst-erfindungen, die der Arbeitgeber aufgrund einer Vereinbarung nach § 22 Satz 2 ArbNErfG übernimmt. Zwar enthält § 1 der VO über die steuerliche Behandlung der Vergütungen für Arbeitnehmererfindungen vom 6. Juni 1951 eine ähnliche Formulierung; jedoch hat die bisherige Rechtsprechung (vgl. BFH vom 25. Januar 1963 AP Nr. 2 zu § 5 ArbNErfG) die Bestimmungen der VO weitergehend interpretiert und den Fall der Vereinbarung steuerlich gleich behandelt. Um neue Auslegungsschwierigkeiten und Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden, muß die Fassung des Entwurfs auch auf den Fall der Vereinbarung ausgedehnt werden.

Im Entwurf ist überdies nicht berücksichtigt worden, daß der Arbeitgeber auch das Vorrecht ausüben kann, eine freie Erfindung seines Arbeitnehmers zu übernehmen, wenn sie in den vorhandenen oder vorbereiteten Arbeitsbereich des Betriebes des Arbeitgebers fällt (§ 19 ArbNErfG). In der Wirkung ist die Übernahme einer solchen freien Erfindung durch den Arbeitgeber gleichzusetzen mit der Inanspruchnahme einer Dienst-erfindung. Deshalb muß sich die Vorschrift des Entwurfs auch auf die betriebsbezogene freie Erfindung eines Arbeitnehmers erstrecken, die der Arbeitgeber nach § 19 ArbNErfG übernimmt. Um dies zu erreichen, muß der Begriff „Dienst-erfindung“ im Entwurf durch den übergeordneten Begriff der Erfindung im Sinne des § 2 ArbNErfG ersetzt werden.

20. Zu Artikel 1 § 88 Abs. 1 Nr. 1

Durch Änderung des § 88 Abs. 1 Nr. 1 sollte klargestellt werden, daß der Arbeitgeber auch einen Vertreter in diesen Ausschuß delegieren kann. Ferner sollte sichergestellt werden, daß die Arbeitnehmervertreter im Ausschuß in Betrieben, in denen ein Betriebsrat besteht, entsprechend dem Grundsatz der betrieblichen Partnerschaft vom Betriebsrat vorgeschlagen werden.

21. Zu Artikel 1 § 89

Der Bundesrat begrüßt die Erhöhung der Arbeitnehmerfreibeträge.

Er bedauert jedoch, daß die Arbeitnehmer gegenüber anderen Einkommensbeziehern (wie z. B. den freien Berufen und den Landwirten) unterschiedlich behandelt werden, weil bei diesen die entsprechenden Freibeträge von der Bemessungsgrundlage abgesetzt werden können.

22. Zu Artikel 1 § 94, 132 ff.

Der Bundesrat unterstützt mit Nachdruck die Einführung eines pauschalierten Vorwegabzugs der Vorsorgeaufwendungen bei Arbeitnehmern; dieser bedeutet für die Finanzämter und für die Arbeitgeber eine Vereinfachung.

Der pauschalierte Vorwegabzug ermöglicht gleichzeitig die vom Bundesrat seit langem geforderte Einschränkung des Lohnsteuerermäßigungsverfahrens. Dadurch wird für die Finanzverwaltung ein Vereinfachungseffekt erreicht, ohne daß die Interessen der Arbeitnehmer wesentlich beeinträchtigt werden. Der Bundesrat begrüßt auch die im Entwurf vorgesehene Neugestaltung der Lohnsteuerklassen, weil sie zu einer Verminderung der Nachforderungsfälle führt.

23. Zu Artikel 1 §§ 97, 125, 126, 132 ff.**A**

Der Bundesrat teilt die Auffassung der Bundesregierung, daß der Kinderlastenausgleich neu geordnet und verbessert werden muß. Er hält es für wünschenswert, wenn das Nebeneinander von Direktzahlungen an Kindergeld und steuerlichen Erleichterungen durch ein einheitliches und gerechtes Ausgleichssystem ersetzt werden kann.

Der Bundesrat hat jedoch erhebliche Bedenken gegen die von der Bundesregierung vorgesehene technische Abwicklung des Kinderlastenausgleichs innerhalb des Besteuerungsverfahrens. Diese steuertechnische Lösung ist nicht praktikabel; sie hat auch familien- und sozialpolitische Nachteile.

a) Die Kinderentlastung bringt den Lohnsteuerstellen, den Veranlagungsstellen, den Kassen und den Vollstreckungsstellen der Finanzämter umfangreiche neue Aufgaben, die überwiegend in einem neuartigen Verfahren abgewickelt werden müssen. Sie erfordert darüber hinaus für einen von den Finanzämtern bisher nicht erfaßten und zudem noch stark fluktuierenden Personenkreis zwingend die Einrichtung von Sonderstellen.

Auf Grund von Untersuchungen verschiedener Bundesländer würde sich für die Steuer-verwaltungen der Länder zur Durchführung der vorgesehenen Kinderentlastung insgesamt folgender Personalmehrbedarf ergeben:

	Arbeitskräfte
Lohnsteuerinnendienst ...	600 bis 680
Veranlagungsstellen	400 bis 440
Finanzkassen	2 000 bis 2 320
Vollstreckungsstellen	50 bis 60
Sonderstellen „Kindergeld“	800 bis 1 100
Übrige Bereiche (einschließlich Lohnsteueraußendienst)	750 bis 850
zusammen ...	4 600 bis 5 450

Dieser Mehrbedarf läßt sich durch EDV-Unterstützung im Bereich der Finanzkassen — jedoch nicht entscheidend — vermindern. Wegen der notwendigen Verflechtung mit den Steuerprogrammen ist aber ein funktionsfähiges EDV-Verfahren in keinem Land bis zum 1. Januar 1975 zu verwirklichen.

Der Einsatz des zusätzlich erforderlichen Personals würde die Bereitstellung entsprechender Sachmittel und Unterbringungsmöglichkeiten voraussetzen. Diesen personellen, sächlichen und organisatorischen Anforderungen können die Steuerverwaltungen der Länder bei ihrer gegenwärtigen Gesamtlage in absehbarer Zeit nicht entsprechen.

- b) Der Entwurf sieht monatliche Abschlagszahlungen bzw. Auszahlungen vor. Diese Regelung erscheint sozialpolitisch erforderlich, bereitet jedoch in ihren Auswirkungen der Steuerverwaltung wegen der engen Verbindung zum vierteljährlichen Vorauszahlungsmodus — auch im Hinblick auf die Notwendigkeit zeitgerechter Zahlungen — nahezu unüberwindliche Schwierigkeiten. Dies gilt verstärkt bei plötzlicher Häufung des Arbeitsanfalls.
- c) Die Ausgestaltung des Kinderlastenausgleiches im Rahmen des Besteuerungsverfahrens bedingt eine Anzahl von Regelungen, die besondere familien- und sozialpolitische Errungenschaften des Bundeskindergeldgesetzes vom 14. April 1964 wieder beseitigen. Im Vordergrund steht dabei, daß der sozialpolitische Effekt des Kinderlastenausgleichs derzeit in besonderem Maße durch die Regelmäßigkeit und Pünktlichkeit der Zahlungen sichergestellt wird. Die Anbindung an das Besteuerungsverfahren führt hier besonders bei sozial benachteiligten Bevölkerungsschichten zu Verschlechterungen. Unregelmäßige Arbeitsweise, ebenso wie Arbeitslosigkeit, Streik oder länger als 6 Wochen andauernde Krankheit bedingen immer wieder Wartezeiten (§ 126 Abs. 2), die gerade in sozialen Notsituationen zum Ausbleiben der Kinderentlastung führen, in denen die pünktliche Zahlung von besonderem Interesse ist. Unvertretbar erscheint unter diesem Gesichtspunkt der Ausschluß der Möglichkeit, Kin-

derentlastung nach dem 30. November zu beantragen, die Einbeziehung in den Lohnsteuerjahresausgleich kann zu monatelangen Verzögerungen führen.

Dabei fällt auch ins Gewicht, daß Anträge auf Lohnsteuerjahresausgleich vielfach aus Unkenntnis oder Unvermögen nicht gestellt werden. Die dadurch eintretenden Verluste für die Familien würden künftig auch die Kinderentlastung einschließen.

Insgesamt stellt die starke Mitwirkungsabhängigkeit der Leistungen einen sozialpolitischen Rückschritt dar. Das gilt insbesondere für die in vielen Problemsituationen verlangten Anträge nach § 126, aber auch für die Nachweispflichtigen bei der Regelung der Zuordnung der Kinder nach § 99. Dadurch werden gerade die Familien weniger erfahrener oder weniger gewissenhafter Berechtigter benachteiligt.

- d) Auch für den Arbeitgeber sind mit der vorgeschlagenen Regelung erhebliche Nachteile verbunden. Abgesehen von der allgemeinen arbeitsmäßigen Mehrbelastung werden gerade Kleinbetrieben oder wirtschaftlich schwachen Unternehmen schwer zumutbare Pflichten auferlegt, wenn die Kinderentlastung als Negativ-Steuer zu gewähren ist und die auszahlenden Beträge die von ihnen insgesamt abzuführende Lohnsteuer übersteigen. Die Arbeitgeber müßten in diesen Fällen für das Finanzamt in Vorlage treten. Manipulationen zu Lasten des Arbeitnehmers wären eine naheliegende Gefahr.
- e) Die steuertechnische Lösung setzt in ihrer Zuordnungsregelung eine angemessene Verteilung des Kindergeldes in enge Grenzen. Aus technischen Gründen besteht keine Möglichkeit, Kinder, für die der Steuerpflichtige keine Kinderentlastung erhält, bei der Bemessung der Kinderentlastung für andere Kinder als sog. Zahlkinder zu berücksichtigen.

Im übrigen fehlt eine Möglichkeit — wie im gegenwärtig geltenden Recht durch das Vormundschaftsgericht — bei Nichteinigung der Eltern eine sinnvolle Verteilung der Kinderentlastung herbeizuführen. Die vorgeschlagene Regelung birgt die Gefahr in sich, daß Entscheidungen über die Verteilung der Kinder mit Fragen des für sie zu gewährenden Kindergeldes verbunden werden. Später geborene Kinder wären „mehr wert“. Es bedarf daher einer Regelung, nach der das gesamte Kindergeld im Zweifel nach Kopfteilen aufzuteilen ist.

- f) Die Regelung des Entwurfs steht grundsätzlich der noch anstehenden befriedigenden Berücksichtigung von im Ausland lebenden Kindern ausländischer Arbeitnehmer entgegen. Die hier zur Vermeidung von Disparitäten erforderliche Auszahlung von Teilleistungen ist steuertechnisch nicht möglich.

- g) Die steuertechnische Lösung führt für Jugendämter, die Kinder wegen Hilfen zur Erziehung, freiwilliger Erziehungshilfe oder angeordneter Fürsorgeerziehung betreuen, zu erheblichen Verwaltungsschwernissen. Auch weiterhin ist erforderlich, die auf das jeweilige Kind entfallende anteilige Kinderentlastung zur teilweisen Deckung der Kosten abzuweichen. Die notwendige Überweisung durch den Arbeitgeber ist nicht nur eine Komplizierung des Verfahrens, sondern wird bei häufigem Wechsel der Arbeitsstätte oft auch einer Realisierung der Forderungen entgegenstehen. Auch für die Träger der Sozialhilfe würden bei der Regelung des Entwurfs praktische Schwierigkeiten und finanzielle Ausfälle zu befürchten sein.

B

Aus diesen Gründen ist der Bundesrat der Auffassung, daß ein einheitliches Kindergeldsystem nur außerhalb des Besteuerungsverfahrens in Betracht käme. Eine solche Lösung würde alle Vorteile der derzeitigen Festsetzung und Auszahlung des Kindergeldes über die Arbeitsverwaltung sichern. Auch im gesamtwirtschaftlichen Interesse wäre die Zusammenfassung aller Anspruchsberechtigten über eine bundeseinheitliche Kindergeldkasse finanziell weniger aufwendig, zumal hier ein eingespielter Verwaltungsapparat mit zentraler Datenverarbeitung zur Verfügung steht, systembedingte Erschwerenisse entfallen und eine Inanspruchnahme der Arbeitgeber vermieden wird.

Die Bundesregierung hat in der Begründung zum Gesetzentwurf auf nachteilige Auswirkungen eines reinen Kindergeldsystems im Bereich der sog. Annexsteuern, insbesondere die Nichtberücksichtigung entsprechender Steuerermäßigungen bei Kirchensteuer, hingewiesen und dies sogar als mit maßgebend für ihre Entscheidung zur steuerlichen Lösung des Kinderlastenausgleichs bezeichnet. Der Bundesrat stimmt mit der Bundesregierung darin überein, daß derartige nachteilige Auswirkungen vermieden werden sollten. Der Bundesrat sieht jedoch auch bei einer Einheitslösung außerhalb des Besteuerungsverfahrens praktikable Möglichkeiten, solche Nachteile zu vermeiden. Der Bundesrat wird entsprechende Vorschläge im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens im Bundestag vortragen.

Der Bundesrat erkennt nicht, daß eine einheitliche Kindergeldlösung außerhalb des Besteuerungsverfahrens weitere Überlegungen zur Kostenverteilung zwischen Bund und Ländern erforderlich machen kann. Die Frage der Kostenverteilung darf jedoch für die Entscheidung über den technischen Vollzug des Kinderlastenausgleichs nicht ausschlaggebend sein.

24. Zu Artikel 1 §§ 97 ff.

Die Anpassung der Kindergeldleistungen an die allgemeine Preis- und Einkommensentwicklung hat in der Vergangenheit erhebliche Probleme

aufgeworfen. Es sollte daher geprüft werden, ob eine regelmäßige Anpassung im Zusammenhang mit dem vorliegenden Entwurf eingeführt werden kann.

Der Bundesrat verweist hierzu auf seine Stellungnahme zum Entwurf eines Fünften Gesetzes zur Änderung des Bundeskindergeldgesetzes (BT-Drucksache 7/1130 Anlage 2, S. 6).

25. Zu Artikel 1 § 97 Abs. 2

Die vorgesehene Kinderentlastung bringt Verbesserungen des Familienlastenausgleichs besonders für die Kleinfamilie mit 1 oder 2 Kindern. Die Entlastungswirkung wird um so geringer, je mehr Kinder eine Familie hat. Es ist jedoch ein besonderes Anliegen des Bundesrates (vgl. Bundesratsdrucksache 470/73 — Beschluß —) und auch des zuständigen Ausschusses des Bundestages (vgl. BT-Drucksache 7/1227), daß bei der Reform des Familienlastenausgleichs eine finanzielle Besserstellung gerade für die Mehrkinderfamilien erreicht wird.

Der Bundesrat bittet deshalb die Bundesregierung, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, inwieweit eine stärkere Verbesserung der Leistungen gerade für Mehrkinderfamilien möglich ist.

26. Zu Artikel 1 § 100

Der Grundsatz Mehrfachentlastungen auszuschließen (§ 100), wird unterstrichen. Dabei erscheint auch sachgerecht, bei über 18 Jahre alten Kindern auf den Nachweis zu verzichten, daß der Steuerpflichtige die Unterhaltskosten überwiegend trägt und die eigenen Einkünfte des Kindes einen bestimmten Grenzbetrag nicht überschritten haben. Der Überprüfung bedarf diese Regelung jedoch, wenn der Unterhalt für Auszubildende durch Leistungen aus dem Ausbildungsverhältnis praktisch voll sichergestellt ist. In diesem Fall ist die Aufrechterhaltung der Kinderentlastung nicht gerechtfertigt.

27. Zu Artikel 1 § 116 Abs. 1 Nr. 1 und Artikel 3 § 2

Eine Veranlagungsgrenze für Arbeitnehmer ist im Hinblick auf die gesetzliche Regelung der Arbeitnehmer-Sparzulage (Rückforderung zu Unrecht gewährter Zulagen) und die beabsichtigte Einführung von Einkommensgrenzen im Prämienrecht auch zukünftig erforderlich. Die vorgesehene Grenze von 24 000/48 000 DM verschlechtert jedoch die Stellung der Empfänger von Arbeitnehmer-Sparzulagen, da die vorgesehenen Einkommensgrenzen infolge der neuen Systematik des Abzugs bestimmter Aufwendungen von der Steuer — statt von der Bemessungsgrundlage — im Ergebnis niedriger liegen als die gegenwärtig gültigen Einkommensgrenzen. Hinzu kommt, daß durch inzwischen eingetretene Lohnerhöhungen zum Ausgleich von

Preissteigerungen sich die bisherige Einkommensgrenze verschoben hat.

Die Veranlagungsgrenze sollte daher auf mindestens 30 000/60 000 DM angehoben werden.

Entsprechend sind die Einkommensgrenzen im Vermögensbildungsgesetz und im Prämienrecht anzupassen.

28. Zu Artikel 1 § 168

Bei der Abfallbeseitigung nimmt der Entwurf Bezug auf § 2 des Abfallbeseitigungsgesetzes. Hierzu sollte klargestellt werden, daß — wie in der Begründung ausgeführt — jede Abfallbeseitigung gemeint ist, die nach den Grundsätzen des Abfallbeseitigungsgesetzes durchgeführt wird und eine Einschränkung nach § 1 Abs. 3 AbfG nicht beabsichtigt ist.

29. Zu Artikel 1 § 168 Abs. 3

Die zunehmende Umweltverschmutzung hat zu gesetzgeberischen Maßnahmen geführt, die verschärfte Anforderungen an den Staub- und Abgasgehalt bestimmter Produkte (insbesondere Brenn- und Kraftstoffe) stellen. Diese Forderungen lassen sich z. T. nur durch besondere Produktionsanlagen erfüllen. Es ist allgemein bekannt, daß insbesondere durch die Verwendung abgasarmer Brennstoffe eine wesentliche Senkung der bisherigen Immissionen erreicht werden kann.

Es sollte deshalb geprüft werden, inwieweit die Herstellung emissionsarmer Brenn- und Kraftstoffe steuerlich gefördert werden kann.

30. Zu Artikel 1 § 170

An geeigneter Stelle sollte eine Sonderregelung für Berlin eingeführt werden, die der jetzigen Regelung des § 53 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1971 entspricht.

31. Zu Artikel 1 § 187

In Übereinstimmung mit dem geltenden Recht sieht der Entwurf Sonderabschreibungen für Wirtschaftsgüter im Kohlen- und Erzbergbau nur dann vor, wenn diese Wirtschaftsgüter zum Tiefbaubetrieb des Steinkohlen-, Pechkohlen-, Braunkohlen- und Erzbergbaues gehören; die frühere Begünstigung von Wirtschaftsgütern des Tagebaubetriebes im Braunkohlen- und Erzbergbau ist bereits nach geltendem Recht ausgelaufen.

Im Hinblick auf die veränderte energiepolitische Situation und die daraus resultierende Notwendigkeit, verstärkt auf einheimische Energieträger zurückzugreifen, hält es der Bundesrat für geboten, die Steuerbegünstigung wieder vorzusehen. Auf die entsprechende Stellungnahme zum Entwurf eines Zweiten Steueränderungsgesetzes 1973 wird Bezug genommen.

In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob die Vergütung auf Anschlußtagebaue sowie auf die Wiederinbetriebnahme stillgelegter Tagebaue ausgedehnt werden muß.

32. Zu Artikel 2

Der Bundesrat sieht in der Einführung des Anrechnungsverfahrens, durch das die steuerliche Doppelbelastung des Gewinns beseitigt werden soll, einen bedeutsamen Beitrag für eine im Hinblick auf die Unternehmensorganisation, die Finanzierungsform und den internationalen Wettbewerb neutrale Gewinnbesteuerung. Zugleich dient diese Maßnahme in wünschenswerter Weise dem Interessenausgleich zwischen Gesellschaft und Anteilseignern bei der Ausschüttungspolitik sowie der Förderung der Vermögensbildung.

Die enge Verzahnung der Besteuerung der Körperschaften und der einkommensteuerlichen Behandlung der Erträge aus Anteilsbesitz sowie der Abstimmung der Steuersätze lassen es geboten erscheinen, daß das Einkommensteuergesetz und das Körperschaftsteuergesetz zu einem einheitlichen Zeitpunkt in Kraft treten.

Der Bundesrat bittet deshalb die Bundesregierung, das von ihr im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuerreform in Aussicht gestellte Gesetz zur Beteiligung breiter Bevölkerungsschichten am Produktivvermögen so rechtzeitig vorzulegen, daß dessen Behandlung in die Beratung über die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit einbezogen werden kann.

Der Bundesrat vermag indes zur Reform der Körperschaftsteuer in Gestalt der Einführung des Anrechnungsverfahrens noch nicht abschließend Stellung zu nehmen. Dafür sind folgende Gründe maßgebend:

- a) Die wirtschaftlichen Auswirkungen des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens können erst beurteilt werden, wenn die Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer und der von der Bundesregierung geplanten Gewinnabgabe bekannt ist. Die Auswirkungen des Anrechnungsverfahrens sind von der Höhe der Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften abhängig. Diese wiederum werden durch die Gesamtbelastung des Gewinns der Kapitalgesellschaft beeinflusst.
- b) Zur Untersuchung über die Auswirkungen des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens wird zur Zeit vom Bundesminister der Finanzen ein Planspiel durchgeführt. Dieses Planspiel ist noch nicht abgeschlossen. Aus den Ergebnissen des Planspiels werden aber wesentliche Erkenntnisse zur Beurteilung der verwaltungsmäßigen Praktikabilität des vorliegenden Gesetzes erwartet.
- c) Die vorgesehenen Vorschriften des Anrechnungsverfahrens im vierten und fünften Teil des Körperschaftsteuergesetzes und im Ent-

wurf des Einkommensteuergesetzes bedürfen noch einer eingehenden Beratung, bevor dazu abschließend Stellung genommen werden kann. Da im Rahmen des Anrechnungsverfahrens die Ausstellung und die Vorlage verschiedener Bescheinigungen zwecks Anrechnung oder Vergütung der Körperschaftsteuer unumgänglich sind, müssen auch noch Lösungen gefunden werden, die die damit in Zusammenhang stehende Betrugsanfälligkeit des Anrechnungsverfahrens auf ein Mindestmaß beschränken.

33. Zu Artikel 3

Der Bundesrat begrüßt grundsätzlich die von der Bundesregierung vorgeschlagene Vereinheitlichung der Sparförderung. Er weist jedoch nachdrücklich darauf hin, daß die dafür erforderliche Verfahrensumstellung zum vorgesehenen Zeitpunkt nicht zu verwirklichen ist. Davon geht offenbar auch die Bundesregierung aus.

Es ist aber auch nicht möglich, für Sparleistungen nach dem 1. Januar 1975 isoliert ein neues materielles Prämienrecht einzuführen, verfahrensmäßig aber für eine Übergangszeit das geltende Recht beizubehalten, wie das in Artikel 3 § 51 des Entwurfs vorgesehen ist. Ein neues materielles Prämienrecht hat zwangsläufig erhebliche Auswirkungen auf die verfahrensmäßige Abwicklung. Insbesondere ist die Einführung einer generellen Einkommensgrenze für die Sparförderung nur vollziehbar, wenn die Bearbeitung der Prämienanträge mit der Einkommensteuerveranlagung bzw. dem Lohnsteuer-Jahresausgleich organisatorisch verbunden wird. Die dafür erforderlichen technischen und personellen Voraussetzungen können kurzfristig nicht geschaffen werden.

Der Bundesrat ist daher der Auffassung, daß die gesamte Reform des Prämienrechts frühestens für Sparleistungen ab dem 1. Januar 1977 verwirklicht werden kann. Bei der Reform ist zu beachten, daß die Bearbeitung der Prämienanträge ein die Finanzämter stark belastendes Massengeschäft ist. Dieses Massengeschäft läßt sich mit vertretbarem Aufwand nur dann bewältigen, wenn ein einfaches und automationsgerechtes Verfahren eingeführt wird.

34. Zu Artikel 3 § 20

Der Bundesrat sieht in der Möglichkeit der vorzeitigen Verwendung von Sparbeiträgen für Investitionen im eigenen Betrieb einen systemgerechten ersten Schritt zur Förderung der Eigenkapitalbildung vorwiegend im mittelständischen Bereich.

35. Zu Artikel 3 § 50

Der Bundesrat lehnt die in Artikel 3 § 50 vorgesehene spezielle Lastenvertragsregelung ab. Sie ist ein unsystematischer Bestandteil der Steuerreformgesetze. Die Vorschriften der Steuerreformgesetze haben eine Vielzahl von unterschiedlichen finanziellen Auswirkungen auf die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden. Ihr Ausgleich ist in den Steuerreformgesetzen — von der obigen Ausnahme abgesehen — bewußt nicht geregelt, sondern der erforderlichen „Schlußabrechnung“ vorbehalten.

36. Zu Artikel 1 und Artikel 3

Der Bundesrat weist mit Nachdruck darauf hin, daß das Einkommensteuergesetz 1975 (Artikel 1) und das Sparprämiengesetz 1975 (Artikel 3) nicht in ihrer Gesamtheit — wie von der Bundesregierung vorgeschlagen — zum 1. Januar 1975 in Kraft treten können. Die Finanzverwaltung ist nicht in der Lage, bis zu diesem Zeitpunkt die hierfür erforderlichen personellen, technischen und organisatorischen Voraussetzungen zu schaffen.

37. Zum Gesetzentwurf insgesamt

Die Gesetze zur Steuerreform führen neben ihren Auswirkungen für die Steuerpflichtigen zu einer Vielzahl unterschiedlicher, aber erheblicher finanzieller Folgen für die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden. Der Bundesrat geht davon aus, daß diese Lastenverschiebungen auf der Einnahme- und Ausgabeseite der öffentlichen Gebietskörperschaften einen finanziellen Ausgleich durch Neuregelung der Steuerverteilung mit Wirkung ab Inkrafttreten der Steuerreformgesetze zwingend zur Folge haben.

Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates

Zu 2. (Artikel 1, § 6 Abs. 2)

Die Bundesregierung wird diese Frage im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

Zu 3. (Artikel 1, § 6 Abs. 8 Nr. 18)

Die Bundesregierung widerspricht dem Vorschlag. Nach dem Sozialrecht (vgl. § 10 des Kündigungsschutzgesetzes, § 113 des Betriebsverfassungsgesetzes) wird bei der Bemessung der Abfindungen von dem tatsächlichen Arbeitslohn ausgegangen. Es ist deshalb gerechtfertigt, hieran auch für die Steuerbefreiung anzuknüpfen. Die neu vorgesehene Höchstgrenze von 2 000 DM soll Ausuferungen vermeiden.

Zu 4. (Artikel 1, § 17 Nr. 2)

Dem Änderungsvorschlag wird nicht zugestimmt. In der Vergangenheit ist bereits mehrfach der Versuch unternommen worden — u. a. mit der Festlegung von Höchstbeträgen für den Abzug von Bewirtungskosten durch die Spesenverordnung vom 24. Juni 1953 (BGBl. I S. 871) —, dem Mißbrauch des steuerlichen Spesenabzugs entgegenzutreten. Diese Maßnahmen haben die Mißbrauchsproblematik nicht befriedigend lösen können.

Zu 5. (Artikel 1, §§ 41 ff., 43 ff., 52 Abs. 2, § 55 Abs. 4, §§ 74 ff., 89, 91, 97 ff., 125, 126, 132 ff.)

Die für bestimmte Steuerermäßigungen vorgesehene Umstellung des Abzugs von der Steuerbemessungsgrundlage auf einen Abzug von der Steuerschuld ist auch nach Auffassung der Bundesregierung eine tiefgreifende Systemänderung des geltenden Einkommensteuerrechts. Die Bundesregierung sieht darin ein Kernstück der Einkommensteuerreform. Bei der Neuregelung des Kinderlastenausgleichs, der Erhöhung des Arbeitnehmer-Freibetrags und der Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen kommt es der Bundesregierung entscheidend darauf an, für die überwiegende Mehrheit der Steuerpflichtigen Verbesserungen zu erreichen sowie diese Steuerermäßigungen für die Bezieher unterschiedlich hoher Einkommen in gleicher Weise wirksam werden zu lassen. Dies ist durch die vorgeschlagene Systemumstellung sichergestellt.

Zu 6. (Artikel 1, § 51 Abs. 4 Nr. 1)

Die Bundesregierung stimmt mit dem Bundesrat darin überein, daß die Sachbezugswerte durch Rechtsverordnung der zuständigen Landesregierung möglichst einheitlich für das Einkommensteuer- und

Sozialversicherungsrecht festgesetzt werden sollten. Die von der Bundesregierung vorgeschlagene Ermächtigungsvorschrift bietet dafür eine ausreichende Grundlage.

Zu 7. (Artikel 1, § 53 Abs. 3 und § 68 Abs. 3)

Die Stellungnahme der Bundesregierung zu den Vereinfachungsvorschlägen des Bundesrates ergibt sich aus den Gegenäußerungen zu Nummer 12 und Nummer 14.

Zu 8. (Artikel 1, § 53 Abs. 3)

Die Verwirklichung des Vorschlags würde nur zu einer geringen Entlastung der Finanzverwaltung führen, würde aber das Steueraufkommen um 550 Millionen DM jährlich vermindern. Die erzielbare Vereinfachung steht hiernach in keinem ausgewogenen Verhältnis zu den eintretenden Steuermindereinnahmen. Die Bundesregierung hält es nicht für gerechtfertigt, daß die Freibetragswirkung des Werbungskosten-Pauschbetrags für einen großen Teil der Arbeitnehmer, der tatsächlich niedrigere Werbungskosten als 564 DM jährlich hat, erhöht wird. Dies erschiene im Hinblick auf den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung bedenklich.

Zu 9. (Artikel 1, § 57 Abs. 3)

Nach Auffassung der Bundesregierung ergibt sich aus dem Wortlaut der Vorschrift, daß bei einem eigengenutzten Einfamilienhaus — außer den Schuldzinsen — von dem Grundbetrag nur erhöhte (d. h. nicht die normalen) Abschreibungen abgesetzt werden dürfen. Die Bundesregierung hält deshalb die vom Bundesrat beschlossene Klarstellung nicht für erforderlich.

Zu 10. (Artikel 1, § 68 Abs. 3)

Die Erhöhung des Sonderausgabenpauschbetrags auf 360 DM (bei Ehegatten 720 DM) jährlich würde zu Steuermindereinnahmen von 390 Millionen DM führen. Die Bundesregierung hat deshalb Bedenken gegen diesen Vorschlag. Sie wird ihn jedoch im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens nochmals prüfen.

Zu 11. (Artikel 1, § 76)

Die Prüfung dieser Einzelfrage muß in den Rahmen einer Gesamtüberprüfung des § 76 einbezogen werden.

Zu 12. (Artikel 1, § 76 Abs. 1 Nr. 4)

Die Bundesregierung ist der Meinung, daß der Wortlaut des Entwurfs bereits die schweren Fälle der geistigen oder seelischen Behinderung erfaßt. Sie wird den Vorschlag jedoch im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens nochmals überprüfen.

Zu 13. (Artikel 1, § 77 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b)

Bei einem Verzicht auf das Merkmal der äußerlichen Erkennbarkeit wäre eine sinnvolle und praktikable Eingrenzung des Begriffs der dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit kaum mehr möglich. Die Folge davon wäre, daß in zahlreichen Fällen Steuervergünstigungen ungerechtfertigt oder sogar mißbräuchlich in Anspruch genommen werden könnten. Die Bundesregierung muß deshalb der Empfehlung des Bundesrates widersprechen.

Zu 14. (Artikel 1, § 77 nach Absatz 5)

Die vorgeschlagene Erweiterung erscheint unter der Voraussetzung sachlich vertretbar und verwaltungsmäßig praktikabel, daß — wie in § 97 Abs. 2 Nr. 3 — nur solche Personen einbezogen werden, die wegen geistiger oder seelischer Behinderung dauernd erwerbsunfähig sind. Mit dieser Maßgabe wird die Bundesregierung den Vorschlag im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

Zu 15. (Artikel 1, § 80)

Die Bundesregierung begrüßt es, daß der Bundesrat die vorgesehene Gestaltung des Einkommensteuertarifs positiv bewertet. Sie ist mit dem Bundesrat der Auffassung, daß trotz der jetzt gefundenen Lösung auch weiterhin Verbesserungen des Besteuerungsverfahrens angestrebt werden müssen. Die Bundesregierung ist bereit, sich dieser Aufgabe auch künftig zu stellen.

Zu 16. (Artikel 1, § 84 Abs. 5 Nr. 1)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu.

Zu 17. (Artikel 1, § 85)

Die Bundesregierung wird diese Frage im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

Zu 18. (Artikel 1, § 86 Satz 2)

Die Bundesregierung verkennt nicht die Bedenken, die gegen eine zu starre zeitliche Begrenzung erhoben werden können und wird deshalb im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens prüfen, ob eine bessere Abgrenzung möglich ist.

Zu 19. (Artikel 1, § 87)

Dem Änderungsvorschlag wird zugestimmt.

Zu 20. (Artikel 1, § 88 Abs. 1 Nr. 1)

Dem Änderungsvorschlag wird zugestimmt.

Zu 21. (Artikel 1, § 89)

Die Bundesregierung ist im Hinblick auf die haushaltsmäßig gesetzten Grenzen der Auffassung, daß das vorrangige Ziel, für die große Masse der Arbeitnehmer zu Steuererleichterungen zu kommen, am besten durch die von ihr vorgeschlagenen Maßnahmen erreicht wird.

Zu 23. (Artikel 1, §§ 97 ff., 125, 126, 132 ff.)

I.

Die Bundesregierung begrüßt die Auffassung des Bundesrates, daß das geltende mehrgleisige Kinderlastenausgleichssystem durch ein einheitliches Ausgleichssystem ersetzt werden sollte. Die vom Bundesrat vorgetragenen Einwände und Bedenken richten sich gegen die vorgeschlagene technische Abwicklung und damit verbundene soziale Sonderprobleme, die jedoch in der Masse der Fälle keine Bedeutung haben.

Die Bundesregierung vermag die Bedenken des Bundesrates nicht zu teilen. Sie hält an ihrer Auffassung fest, daß der Kinderlastenausgleich im Besteuerungsverfahren abgewickelt werden sollte.

Im einzelnen wird zu den verwaltungstechnischen und sozialpolitischen Einwänden sowie zu der aufgezeigten Alternativlösung wie folgt Stellung genommen:

1. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß sich die mit der Durchführung des Kinderlastenausgleichs verbundene Verwaltungsbelastung der Finanzämter in engen Grenzen hält. Nach der im Gesetzentwurf vorgesehenen Regelung tritt für rd. 90 v. H. der Steuerpflichtigen, die Anspruch auf Kinderentlastung haben, überhaupt keine Verwaltungsbelastung ein. Hierbei handelt es sich um den Personenkreis, der die Kinderentlastung entweder im Zusammenhang mit der Lohnsteuererhebung durch den Arbeitgeber oder durch entsprechend verminderte Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer erhält. Die zur Feststellung der Anspruchsvoraussetzungen erforderlichen Arbeiten halten sich in dem Rahmen, der im geltenden Recht für die Gewährung der Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer (Lohnsteuer) besteht.

Zusätzliche Belastungen für die Finanzämter verursachen nur die Fälle, in denen die Kinderentlastung gesondert auszuzahlen ist. Die Bundesregierung hält jedoch die Schätzungen der Länder zu diesen Belastungen und zu dem dadurch verursachten Personalmehrbedarf für überhöht.

Die Bundesregierung prüft gegenwärtig, ob die Belastung der Finanzämter dadurch verringert werden kann, daß die Gewährung der Kinderentlastung an arbeitslose Arbeitnehmer mit Anspruch auf Arbeitslosengeld oder Arbeitslosenhilfe mit der Gewährung dieser Leistungen ver-

bunden werden kann. Sie wird voraussichtlich im Rahmen des Entwurfs eines Einführungsgesetzes zum Dritten Steuerreformgesetz einen entsprechenden Lösungsvorschlag vorlegen. Im übrigen weist die Bundesregierung darauf hin, daß durch die Steuerreform auch ins Gewicht fallende Entlastungen der Finanzverwaltung eintreten.

2. Die Bundesregierung wird die Frage prüfen, ob an der vorgesehenen monatlichen Auszahlung der Kinderentlastung festgehalten werden muß. Es erscheint u. U. vertretbar, bei Nicht-Arbeitnehmern, die zur Einkommensteuer veranlagt werden, in Übereinstimmung mit dem Vorauszahlungsmodus nur vierteljährliche Abschlagzahlungen vorzusehen. Eine solche Änderung würde die Verwaltungsbelastung weiter vermindern.
3. Die Bundesregierung verkennt nicht, daß in Ausnahmefällen Schwierigkeiten bestehen, eine kontinuierliche Auszahlung der Kinderentlastung sicherzustellen. Dies sollte jedoch nicht dazu führen, die steuerliche Lösung insgesamt abzulehnen. Im übrigen widerspricht die Bundesregierung der Auffassung des Bundesrates, daß die Einbeziehung des Kinderlastenausgleichs in das Besteuerungsverfahren besonders bei sozial benachteiligten Bevölkerungsgruppen zu Verschlechterungen führe. Bei der sozial schwächsten Gruppe, den Sozialhilfeempfängern, tritt eine solche Wirkung nicht ein. Diese Gruppe wird die Kinderentlastung regelmäßig monatlich durch die Finanzämter erhalten. Unterbrechungen bei der Gewährung der Kinderentlastung treten in der Regel auch bei Krankheit und Streik der Arbeitnehmer nicht ein. In diesen Fällen soll nach dem Gesetzentwurf die Kinderentlastung durch den Arbeitgeber für bestimmte Zeiträume weiter gewährt werden. Für die Fälle der Arbeitslosigkeit ist die Bundesregierung — wie oben bereits erwähnt — bestrebt, eine Lösung vorzubereiten, nach der die Kinderentlastung mit dem Arbeitslosengeld bzw. mit der Arbeitslosenhilfe verbunden wird. Es ist davon auszugehen, daß auch bei Arbeitslosigkeit keine Unterbrechung der Kinderentlastung eintritt. Der Ausschluß der Möglichkeit, im Lohnsteuerverfahren Kinderentlastung nach dem 30. November zu beantragen, hat für die Berechtigten kaum praktische Bedeutung. Denn für alle Kinder, für die Kinderentlastung für den Monat Dezember zu gewähren ist, können die Anträge auch vor dem 1. Dezember gestellt werden.

Die Abhängigkeit der Kinderentlastung von der Mitwirkung der Berechtigten ist bei der vorgesehenen Lösung nicht größer als beim heutigen Kindergeld. Die Gewährung des Kindergeldes nach dem Bundeskindergeldgesetz setzt in jedem Fall einen entsprechenden Antrag des Berechtigten voraus. Demgegenüber wird die vorgesehene Kinderentlastung für Kinder unter 18 Jahren im Lohnsteuerverfahren antragsunabhängig gewährt. Auch im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren werden Kinder unter 18 Jahren von Amts wegen berücksichtigt. Die Antragsabhän-

gigkeit der Kinderentlastung beschränkt sich daher grundsätzlich auf Kinder über 18 Jahre und auf Sonderfälle. Durch die Zuordnungsregeln des § 99 E-EStG 1975 werden auch die Nachweispflichten gegenüber dem geltenden Kindergeldrecht eingeschränkt.

4. Die Bundesregierung widerspricht der Auffassung des Bundesrates, daß den Arbeitgebern durch die steuerliche Abwicklung des Kinderlastenausgleichs erhebliche Mehrarbeit und kaum zumutbare Belastungen entstehen. Bei der Anhörung der Wirtschaftsverbände durch den Bundesminister der Finanzen zu der vorgesehenen Reformlösung sind entsprechende Einwände nicht vorgetragen worden.
5. Die Bundesregierung geht davon aus, daß die durch den Unterhalt und die Erziehung von Kindern entstehende Belastung um so größer ist, je mehr Kinder zu einem Haushalt gehören. Aus diesem Grunde ist es gerechtfertigt, die Kinderentlastung nach der Zahl der zu einem Haushalt gehörenden Kinder zu staffeln.

Eine sinnvolle Verteilung der Kinderentlastung auf getrenntlebende Eltern, die beide zum Unterhalt ihrer Kinder beitragen, kann nach Auffassung der Bundesregierung durch eine teilweise Anrechnung der Kinderentlastung, die ein Elternteil erhält, auf die Unterhaltsleistungen des anderen Elternteils erreicht werden. Die Bundesregierung wird bei der Vorbereitung des Einführungsgesetzes zum Dritten Steuerreformgesetz prüfen, ob diesbezügliche Vorschriften geschaffen werden sollten.
6. Die Bundesregierung stimmt der Auffassung des Bundesrates zu, daß die Gewährung von Teilentlastungsbeträgen für die im Ausland lebenden Kinder steuertechnisch nicht möglich ist. Sie wird im Rahmen des Entwurfs eines Einführungsgesetzes zum Dritten Steuerreformgesetz einen Lösungsvorschlag vorlegen.
7. Die Bundesregierung räumt ein, daß es im Rahmen der steuerlichen Lösung des Kinderlastenausgleichs zu Erschwerungen kommen kann, wenn die Kinderentlastung an Heime oder staatliche Stellen gezahlt werden muß, die die Kinder betreuen. Fälle dieser Art sind jedoch zahlenmäßig nicht sehr bedeutend.

II.

Die Bundesregierung vermag dem Vorschlag des Bundesrates nicht zuzustimmen, den Kinderlastenausgleich außerhalb des Besteuerungsverfahrens technisch abzuwickeln.

Die steuerpolitischen Vorzüge der von ihr vorgeschlagenen Einbeziehung des Kinderlastenausgleichs in das Besteuerungsverfahren hat die Bundesregierung im allgemeinen Teil der Gesetzesbegründung auf S. 213 f. im einzelnen dargelegt. Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht spricht gegen ein Kindergeldsystem, daß auf der Basis des geltenden Bundeskindergeldgesetzes alle zwei Monate 10 Millionen Auszahlungen erforderlich wären, die insbesondere

den Geldüberweisungsverkehr erheblich belasten würden.

Zu 24. (Artikel 1, § 97 ff.)

Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß eine regelmäßige Anpassung der vorgesehenen Kinderentlastungsbeträge nicht vorgeschrieben werden sollte. Der vorgesehene Kinderlastenausgleich umfaßt bereits für 1975 ein Volumen von mehr als 15 Mrd. DM. Dieses übersteigt die Steuerminder-einnahmen und Haushaltsausgaben, die mit den bisherigen Maßnahmen des Kinderlastenausgleichs verbunden sind, um rd. 4 Mrd. DM. Angesichts dieser Ausweitung des Kinderlastenausgleichs erscheint es nicht vertretbar, bereits jetzt eine weitere Anhebung vorzusehen.

Zu 25. (Artikel 1, § 97 Abs. 2)

Die Bundesregierung sieht in der von ihr vorgeschlagenen Abstufung der Kinderentlastungsbeträge für Mehrkinderfamilien eine ausgewogene Lösung; sie kommt insbesondere einkommensschwachen Steuerpflichtigen mit Kindern zugute. Gegen weitere Verbesserungen bestehen haushaltsmäßige Bedenken.

Zu 26. (Artikel 1, § 100)

Die Bundesregierung hat aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung allgemein davon abgesehen, bei der Gewährung der Kinderentlastung eigene Einkünfte des Kindes zu berücksichtigen. Sie wird jedoch die Anregung des Bundesrats zum Anlaß nehmen zu prüfen, ob die vorgeschlagene Lösung ohne größere Verwaltungsmehrarbeit verwirklicht werden kann.

Zu 27. (Artikel 1, § 16 Abs. 1 Nr. 1 und Artikel 3, § 2)

Die Bundesregierung muß einer Erhöhung der im Sparprämien-gesetz und im Dritten Vermögensbildungsgesetz vorgesehenen Einkommensgrenze schon aus haushaltsmäßigen Gründen widersprechen (geschätzter Prämienmehraufwand bei Erhöhung auf 30 000 DM / 60 000 DM rd. 800 Millionen DM). Sie hält die vorgeschlagene Grenze von 24 000 DM / 48 000 DM z. Z. aber auch noch für angemessen, um die staatlichen Vergünstigungen auf den förderungswürdigen Personenkreis zu beschränken.

Zu 28. (Artikel 1, § 168)

Die Bundesregierung wird diese Frage im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens prüfen.

Zu 29. (Artikel 1, § 168 Abs. 3)

Die Abschreibungsvergünstigung für Umweltschutz-Investitionen hat den Zweck, für die in der Regel unrentablen Umweltschutz-Investitionen, durch die

Dritte vor den Folgen eigener Emissionen geschützt werden sollen, eine Finanzierungshilfe zu geben. Eine Ausdehnung der Abschreibungsvergünstigung auch auf Investitionen, durch die eigene Produkte in bestimmter umweltfreundlicher Weise verbessert werden, ist nicht unbedenklich. Denn es müßte mit zahlreichen Forderungen auf Einbeziehung weiterer Anlagen zur Herstellung umweltfreundlicher Produkte gerechnet werden.

Zu 30. (Artikel 1, § 170)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu und wird eine entsprechende Regelung im Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Dritten Steuerreformgesetz vorsehen.

Zu 31. (Artikel 1, § 187)

Im Hinblick auf die veränderte energiepolitische Lage hat die Bundesregierung am 19. Dezember 1973 die Wiedereinführung der Abschreibungsvergünstigung beschlossen.

Zu 32. (Artikel 2)

Die Bundesregierung begrüßt die positive Stellungnahme des Bundesrates zur Reform der Körperschaftsteuer. Auch sie erkennt nicht, daß zwischen der Besteuerung der Körperschaften, der einkommensteuerlichen Behandlung der Beteiligungserträge bei den Anteilseignern und der Abstimmung der Steuersätze im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz ein enger sachlicher Zusammenhang besteht. Im Hinblick auf die von der Körperschaftsteuerreform ausgehenden Be- und Entlastungseffekte besteht zugleich ein enger sachlicher Zusammenhang mit der Vermögensbildung. Nach Auffassung der Bundesregierung soll deshalb das Körperschaftsteuergesetz zusammen mit einem Gesetz zur Beteiligung breiter Schichten der Bevölkerung am Produktivvermögen in Kraft treten. Die Bundesregierung ist bemüht, den gesetzgebenden Körperschaften sobald wie möglich den Entwurf eines solchen Gesetzes vorzulegen.

Zu den Überlegungen, die den Bundesrat bewogen haben, zu der beabsichtigten Reform der Körperschaftsteuer im ersten Durchgang nicht Stellung zu nehmen, bemerkt die Bundesregierung:

zu b)

Das Planspiel über die Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform wird in zwei Abschnitten durchgeführt. Im ersten Abschnitt sind die Auswirkungen des neuen Körperschaftsteuersystems auf die Körperschaften selbst untersucht worden. Diese Untersuchungen sind abgeschlossen. Sie haben ergeben, daß das Anrechnungsverfahren in diesem Bereich praktikabel ist. Der zweite Abschnitt des Planspiels befaßt sich mit den Auswirkungen des Anrechnungsverfahrens bei den Anteilseignern und bei der Finanzverwaltung. Die Arbeiten sind weit fortgeschritten.

Die Bundesregierung wird die Ergebnisse rechtzeitig zu den Beratungen des Gesetzentwurfs im Bundestag vorlegen.

zu c)

Nach dem vorliegenden Gesetzentwurf setzt die Anrechnung von Körperschaftsteuer — ebenso wie ihre Vergütung — voraus, daß bestimmte Nachweise geführt werden (vgl. Artikel 1 § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b und § 129 Abs. 2 und 3). Im Rahmen des Planspiels wird geprüft, ob diese Sicherungen ausreichen, um Betrugsmöglichkeiten so weit wie möglich auszuschließen.

Zu 33. (Artikel 3)

Die Bundesregierung hält es für notwendig, die neuen Prämiensätze und -höchstbeträge sowie die Einkommensgrenze zum 1. Januar 1975 in Kraft treten zu lassen.

Zu 35. (Artikel 3, § 50)

Die Bundesregierung hält an der Vorschrift fest. Nach Artikel 104 a Abs. 3 GG bedarf es einer aus-

drücklichen Lastentragungsregelung im Sparprämiengesetz selbst, wenn eine Beteiligung des Bundes vorgesehen werden soll. Um ein gleichmäßiges Interesse von Bund und Ländern am Vollzug des Prämiengesetzes sicherzustellen, erscheint die hälftige Aufteilung der Kosten zweckmäßig. Hierdurch wird gleichzeitig erreicht, daß das Sparprämiengesetz, das verfahrensmäßig mit der Steuerfestsetzung verbunden werden soll, ebenso wie das Einkommensteuergesetz von den Ländern im Auftrage des Bundes durchzuführen ist (Artikel 104 a Abs. 3 Satz 2 GG).

Zu 36. (Artikel 1 und Artikel 3)

Die Bundesregierung nimmt den Hinweis des Bundesrates zur Kenntnis. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wird zu prüfen sein, welche Reformmaßnahmen bereits zum 1. Januar 1975 in Kraft gesetzt werden können.

Zu 37. (Gesetzentwurf insgesamt)

Die Bundesregierung teilt die Auffassung des Bundesrates.