

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Bereinigung einer leerlaufenden Verweisung auf § 32c aF
- Streichung der Verweisung auf die Nachsteuer gem. § 10 Abs. 5 aF
- Fundstellen: BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782)

## II. Einkommen

### 1. Sachliche Voraussetzungen für die Besteuerung

## § 2

### Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

- (1) <sup>1</sup>Der Einkommensteuer unterliegen
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
  2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
  3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
  4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
  5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
  6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
  7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22,
- die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. <sup>2</sup>Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.
- (2) <sup>1</sup>Einkünfte sind
1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7k),
  2. bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a).
- <sup>2</sup>Bei Einkünften aus Kapitalvermögen tritt § 20 Absatz 9 vorbehaltlich der Regelung in § 32d Absatz 2 an die Stelle der §§ 9 und 9a.
- (3) Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Absatz 3, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte.

## ESTG § 2

(4) Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, ist das Einkommen.

(5) <sup>1</sup>Das Einkommen, vermindert um die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 und um die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge, ist das zu versteuernde Einkommen; dieses bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer. <sup>2</sup>Knüpfen andere Gesetze an den Begriff des zu versteuernden Einkommens an, ist für deren Zweck das Einkommen in allen Fällen des § 32 um die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 zu vermindern.

(5a) Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) an, erhöhen sich für deren Zwecke diese Größen um die nach § 32d Absatz 1 und nach § 43 Absatz 5 zu besteuern den Beträge sowie um die nach § 3 Nummer 40 steuerfreien Beträge und mindern sich um die nach § 3c Absatz 2 nicht abziehbaren Beträge.

(5b) <sup>1</sup>Soweit Rechtsnormen dieses Gesetzes an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) anknüpfen, sind Kapitalerträge nach § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 nicht einzubeziehen. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht in den Fällen

1. des § 10b Absatz 1, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt, sowie
2. des § 32 Absatz 4 Satz 2, des § 32d Absatz 2 und 6, des § 33 Absatz 3 und des § 33a Absatz 1 Satz 4 und Absatz 2 Satz 2.

(6) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um *den Entlastungsbetrag nach § 32c*, die anzurechnenden ausländischen Steuern und die Steuerermäßigungen, vermehrt um die Steuer nach § 32d Absatz 3 und 4, die Steuer nach § 34c Absatz 5, *die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5* und den Zuschlag nach § 3 Absatz 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes **in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. August 1985 (BGBl. I S. 1756), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung**, ist die festzusetzende Einkommensteuer. <sup>2</sup>Wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte in den Fällen des § 10a Absatz 2 um Sonderausgaben nach § 10a Absatz 1 gemindert, ist für die Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer der Anspruch auf Zulage nach Abschnitt XI der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen; bei der Ermittlung der dem Steuerpflichtigen zustehenden Zulage bleibt die Erhöhung der Grundzulage nach § 84 Satz 2 außer Betracht. <sup>3</sup>Wird das Einkommen in den Fällen des § 31 um die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 gemindert, ist der Anspruch auf Kindergeld nach Abschnitt X der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen.

(7) <sup>1</sup>Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer. <sup>2</sup>Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. <sup>3</sup>Besteht während eines Kalenderjahres sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommensteuerpflicht, so sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen.

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M. Tax (London), Richter am FG, z.Zt. München  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

## Kompaktübersicht

**Grundinformation:** Durch das BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782) wird § 2 Abs. 6 Satz 1 neu gefasst. Es handelt sich bei allen Änderungen lediglich um redaktionelle Folgeänderungen. Gestrichen wurde, dass bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt. von der tariflichen ESt. der „Entlastungsbetrag nach § 32c“ abzuziehen ist sowie dass die tarifliche ESt. um „die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5“ zu vermehren ist. Schließlich hat der Gesetzgeber die Verweisung auf § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes um den Zusatz „in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. August 1985 (BGBl. I S. 1756), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung“ ergänzt. J 09-1

**Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2004* s. § 2 Anm. 5 und J 09-2  
*bis 2008* s. § 2 Anm. J 08-2.

► **BürgEntlG-KV v. 16.7.2009** (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782):  
s. Anm. J 09-1.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Nach Art. 19 Abs. 1 ist die in Art. 1 Nr. 2 des BürgEntlG-KV enthaltene Neufassung des Abs. 6 Satz 1 am Tag nach der Verkündung des Änderungsgesetzes (22.7.2009) und somit am 23.7.2009 in Kraft getreten. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der am 23.7.2009 geltenden Fassung bestimmt, dass die Fassung des EStG durch das BürgEntlG-KV erstmals für den VZ 2010 anzuwenden ist, es sei denn, in den Abs. 1 folgenden Absätzen und § 52a ist etwas anderes bestimmt. Dies ist nicht der Fall. § 52a Abs. 2 enthält zwar die Regelung, § 2 Abs. 2 und 5a–6 idF des Art. 1 des Gesetzes v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) seien erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden. Dieser Anwendungsbefehl in § 52a Abs. 2 für Abs. 6 bezieht sich jedoch als spezielle Anwendungsvorschrift der Regelungen J 09-3

über die Abgeltungsteuer insoweit nur auf die in Abs. 6 Satz 1 enthaltene Verweisung auf die hinzuzurechnende „Steuer nach § 32d Abs. 3 und 4“. Die nach dem Inkrafttreten des BürgEntlG-KV eingetretenen Änderungen und die Neubekanntmachung des EStG haben keine Änderungen des § 52 Abs. 1 Satz 1 enthalten. Somit ist im Ergebnis die Neufassung des Abs. 6 Satz 1 ab dem VZ 2010 anzuwenden.

J 09-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

- ▶ **Mit der Streichung des Verweises auf den „Entlastungsbetrag gemäß § 32c“** hat der Gesetzgeber eine leerlaufende Verweisung beseitigt. § 32c war im JStG 2007 als Reaktion auf die Anhebung des Spitzensteuersatzes von 42 % auf 45 % (für die sog. obere Proportionalzone) in § 32a Abs. 1 Nr. 5 für ein zVE oberhalb von 250000 – (für Ledige) und 500000 – (für zusammenveranlagte Ehegatten) – sog. „Reichensteuer“ – in das Gesetz aufgenommen worden. Um das bis Ende des VZ 2006 für „Gewinneinkünfte“ iSd Abs. 1 herrschende Belastungsniveau zu erhalten, ist flankierend die Tarfkappingsregel in § 32c zur Entlastung der Gewinneinkünfte eingeführt worden. § 32c entfaltete ausschließlich Wirkung für kalenderjahrgleiche Wj., die zum 31.12.2007 enden, und im VZ 2007 endende abweichende Wj. (vgl. § 32c Anm. J 06–1).
- ▶ **Der Zusatz zur Verweisung auf den Zuschlag gemäß § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes** beruht auf den Änderungen in § 5 dieses Gesetzes durch das JStG 2009 (Art. 18, BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) und deren Auswirkungen auf § 34b (vgl. dazu § 34b Anm. 53) Der Gesetzgeber macht mit den Worten „in der jeweils geltenden Fassung“ deutlich, dass es sich um eine dynamische Bezugnahme des Abs. 6 Satz 1 auf zukünftige Fassungen des § 3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz handelt.
- ▶ **Die Streichung der Bezugnahme auf „die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5“** ist im Gesetzentwurf (BTDrucks. 16/12254, 20) als Folgeänderung zu den Änderungen in § 10 Abs. 4 und Abs. 5 durch das BürgEntlG-KV begründet worden. UE hat der Gesetzgeber hierdurch ungewollt eine Regelungslücke geschaffen, die durch Auslegung zu schließen ist (vgl. hierzu Anm. J 09-5).

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absatz 6 Satz 1 (Streichung der Bezugnahme auf „die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5“)

**Neufassung des § 10 Abs. 5 durch das BürgEntlG-KV:** § 10 Abs. 5 nF J 09-5 ermächtigt ab dem VZ 2010 zum Erlass einer RechtsVO. Der Verordnungsgeber hat von der Befugnis Gebrauch gemacht. Diese RechtsVO (KVBEVO) regelt die Aufteilung der Beitragsanteile zu privaten Krankenversicherungen (vgl. näher § 10 Anm. 161 f., 423). Die Verweisung in Abs. 6 Satz 1 auf § 10 Abs. 5 wäre demzufolge ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ins Leere gelaufen.

**Fortgeltung des § 10 Abs. 5 aF iVm. §§ 29, 30 EStDV:** Vor der Änderung durch das BürgEntlG-KV diente die Verweisung in Abs. 6 Satz 1 auf § 10 Abs. 5 aF dazu, die Nachversteuerung bei „alten“ Renten- und Kapitallebensversicherungen technisch umzusetzen, wenn diese in schädlicher Weise verwendet wurden (s. im Einzelnen § 10 Anm. 425, 431). Dies geschah, indem der Nachsteuerungsbetrag gem. § 30 EStDV der tariflichen ESt zur Ermittlung der festzusetzenden ESt. hinzugerechnet wurde. Mit Streichung der Bezugnahme in Abs. 6 Satz 1 auf § 10 Abs. 5 ist die Möglichkeit einer Hinzurechnung des Nachsteuerungsbetrags jedoch nur scheinbar entfallen, da der Gesetzgeber in § 52 Abs. 24b mit Wirkung ab dem VZ 2010 ausdrücklich angeordnet hat, die Nachsteuerregelung solle fortbestehen. Der FinAussch. des BTag hat die Fortgeltung der Regelung als erforderlich angesehen, da die Nachsteuerungsregelung an die gesamte Laufzeit der betroffenen Vertragsverhältnisse geknüpft sei (BTDrucks. 16/13429, 49).

**Regelungslücke durch Streichung der Bezugnahme auf die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5:** Mithin scheint aufgrund der Änderung in Abs. 6 Satz 1 die technische Umsetzung der Nachversteuerung gem. § 30 EStDV durch Hinzurechnung des Nachsteuerbetrags zur tariflichen ESt nicht mehr möglich. Dies betrifft Fälle, in denen die Veranlagung des SA-Abzugs noch nicht materiell bestandskräftig ist, weil nach der Rspr. die Änderung der Veranlagung des Abzugsjahrs Vorrang vor der Festsetzung der Nachsteuer hat (s. § 10 Anm. 431 mwN). UE ist § 2 Abs. 6 Satz 1 in den übrigen Sachverhaltskonstellationen auch ab dem VZ 2010 so auszulegen, dass die Nachsteuer der tariflichen ESt. hinzuzurechnen ist. Der Gesetzgeber hat durch die Übergangsregelung in § 52 Abs. 24b und in den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 16/13429, 49) deutlich zum Ausdruck gebracht, an der Nachsteuerregelung gem. § 10 Abs. 5 iVm. §§ 29, 30 EStDV festhalten zu wollen. Es handelt sich lediglich um ein redaktionelles Versehen.

