

Direktor des Instituts für Steuerrecht
der Universität zu Köln
Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln
Telefon: 0221-470-2271
Telefax: 0221-470-5027
e-mail: joachim.lang@uni-koeln.de

Institut für Steuerrecht, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln

An den
Deutschen Bundestag
Finanzausschuss
Paul-Löbe-Haus

11011 Berlin

Köln, den
Juni 4, 2004

Stellungnahme
zu dem Entwurf eines Gesetzes
zur Änderung der Abgabenordnung und des Einkommensteuergesetzes
für die öffentliche Anhörung am 26. Mai 2004

I.

Der Bundesrat beschloss in seiner 786. Sitzung am 14. März 2003 den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung (BT-Drucksache 15/904) mit dem Ziel, die *Gemeinnützigkeit* für Einrichtungen der *öffentlichen Hand* zu lockern. Mehr als ein Jahr später stellten die Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN den Änderungsantrag vom 23. März 2004, den vom Bundesrat beschlossenen Entwurf des Artikels auf Änderungen des §§ 10 Abs. 1 Nr. 7; 12; 24b EStG zu erweitern. Hierbei geht es um die Korrektur der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Abzugsfähigkeit von *Ausbildungskosten* sowie um die Neuregelung des *Entlastungsbetrages* für *Alleinerziehende*.

Dieses Gesetzgebungsverfahren ist leider nicht ganz ungewöhnlich. Es werden die Entwürfe von zwei Artikelgesetzen in einem großen zeitlichen Abstand mit Zielen zusammengespannt, die keinen sachlichen Zusammenhang erkennen lassen. Es fragt sich, ob politisch brisante Änderungen des Steuerrechts hinter der Etikette eines Artikelgesetzes unauffällig durchgebracht werden sollen. Dem demokratischen Verständnis des Gesetzgebungsverfahrens würde es besser entsprechen, wenn die beiden Entwürfe getrennt behandelt und die Themen in den Titel der Änderungsgesetze aufgenommen würden.

II.

§ 58 Nr. 1 AO regelt die *Gemeinnützigkeit* von *Fördervereinen* oder Spendensammelvereinen, die ihre Mittel an andere gemeinnützige Einrichtungen weitergeben. Die geltende Regelung in § 58 Nr. 1 letzter Halbsatz AO setzt die Gemeinnützigkeit der Körperschaft voraus, für welche die Mittel beschafft werden, und zwar unabhängig davon, ob sie eine privatrechtliche oder eine öffentlichrechtliche Einrichtung ist. Der Entwurf des Bundesrats vom 14. März 2003 möchte die Gemeinnützigkeit der Fördervereine auch dann erhalten, wenn der Förderverein Mittel für Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6; § 4 KStG) beschafft und diese *nicht gemeinnützig* sind. Dazu schlägt der Entwurf vor, die Gemeinnützigkeitsvoraussetzung des § 58 Nr. 1 letzter Halbsatz AO auf Körperschaften „des privaten Rechts“ zu beschränken.

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist auf die *private* Unterstützung der *öffentlichen* Hand zugeschnitten. Deshalb benötigt eine juristische Person des öffentlichen Rechts den Gemeinnützigkeitsstatus nicht. Nimmt aber die juristische Person des öffentlichen Rechts durch einen Betrieb gewerblicher Art an dem privaten Wettbewerb teil, so

gebietet der Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit, den Betrieb gewerblicher Art normal zu besteuern, das heißt mit Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 6; § 4 KStG), Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 3 UStG) und Gewerbesteuer (Abschnitt 20 Gewerbesteuer-Richtlinien) zu belasten.

Der Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit findet auch seinen Niederschlag im Gemeinnützigkeitsrecht, und zwar in § 65 Nr. 3 AO als Voraussetzung für den Zweckbetrieb. Nach § 65 Nr. 3 AO darf der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer privatrechtlichen gemeinnützigen Körperschaft oder der Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts „zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb“ treten, „als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zweck unvermeidbar ist.“ Die Regelungen des Zweckbetriebs lassen also die Gemeinnützigkeit wirtschaftlicher Betätigung grundsätzlich nur zu, wenn der Grundsatz der Wettbewerbsgleichheit gewahrt bleibt.

Der Vorschlag des Bundesrats durchbricht dieses Regelungssystem zum Schutze der Wettbewerbsgleichheit, wenn der *Gemeinnützigkeits-* und *Zweckbetriebsstatus* von der Förderungsfähigkeit nach § 58 Nr. 1 AO abgekoppelt wird. Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bundesregierung greifen nicht nur wegen der nicht gerechtfertigten Diskriminierung privater Körperschaften durch. Die Auffassung der Bundesregierung wird auch durch den Grundsatz der *Wettbewerbsgleichheit* gestützt, der bei der Besteuerung der öffentlichen Hand *besonderes* Gewicht hat. Mithin wird der Gleichheitssatz gravierend verletzt, wenn die Förderung von Betrieben gewerblicher Art auch außerhalb der Zweckbetriebe zugelassen wird. Schließlich ist zu bedenken, dass die empfangenen Mittel als betriebliche Erträge körperschaftsteuerpflichtig sind.

III.

Der Änderungsantrag vom 23. März 2004 richtet sich gegen die steuerliche Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten, wie sie die inzwischen gefestigte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entwickelt hat. Der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG wird zwar von 920 Euro (auswärtige Unterbringung: 1227 Euro) auf 4.000 Euro erhöht. Jedoch sollen die Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium nach einem neuen § 12 Nr. 5 EStG nicht mehr abziehbar sein, es sei denn, die Ausbildung und das Erststudium finden im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt.

Der Änderungsantrag schlägt ein rechtsstaatlich bedenkliches Nichtanwendungsgesetz vor, dessen fiskalische Zielsetzung zweifelhaft ist. Es läßt sich nicht abschätzen, in welchem Umfange ein Sonderausgabenabzug von 4.000 Euro zu Aufwendungen anreizt, die bisher nicht getätigt worden sind. Insofern ist zu befürchten, dass der erhöhte Sonderausgabenabzug das neue Abzugsverbot für erstmalige Berufsausbildung und Erststudium weitgehend kompensiert. Vor diesem Hintergrund ist nicht nachzuvollziehen, warum die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen von einem verfassungsrechtlich unbedenklichen Bereich in einen verfassungsrechtlich bedenklichen Bereich verlagert wird.

Der Sonderausgabenabzug berücksichtigt Ausbildungskosten außerhalb des Nettoprinzips. Der in der Begründung des Änderungsantrages zitierte Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Juli 1993 hat sich nur zur Kategorie von Ausbildungskosten geäußert, die typisierend der Lebensführung zugerechnet werden können. Um solche Ausbildungskosten handelt es sich bei den vom Bundesfinanz-

hof entschiedenen Aufwendungen nicht. Der Bundesfinanzhof verlangt nämlich einen „hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit späteren Einnahmen“ (BStBl. II 2003, S. 406), judiziert also im Anwendungsbereich des verfassungsrechtlich fundierten Nettoprinzips.

Das Abzugsverbot für beruflich konkret veranlasste Ausbildungskosten verletzt das Nettoprinzip. Dieses fundamentale Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat hier der Bundesfinanzhof folgerichtig auf der Grundlage des Veranlassungsprinzips bezüglich der Ausbildungskosten weiterentwickelt. Der Auftrag höchstrichterlicher Grundsatzbildung wird lebensnah und hochaktuell erfüllt. Dazu führt der Bundesfinanzhof aus: „Die Arbeitsmarktsituation erfordert es immer häufiger, umzulernen und die erforderlichen Kenntnisse für eine völlig anders geartete Berufstätigkeit zu erwerben...Arbeitnehmer stehen heutzutage nach mehreren Jahren der Berufstätigkeit vor der Situation, ohne weitere Qualifikation eine verbesserte oder höher bezahlte Stellung nicht erreichen oder diese beibehalten zu können. Dies gilt erst recht bei einer längeren Unterbrechung der bisherigen beruflichen Tätigkeit...“ (BStBl. II 2003, S. 407).

Mit dieser Verwirklichung des Nettoprinzips bildet der Bundesfinanzhof das Steuerrecht in vorbildlicher Weise fort, indem er den Leistungsfähigkeitsindikator der Nettoeinkünfte den gegenwärtigen gesellschaftlichen Erfordernissen anpasst.

Eine hiergegen gerichtete, auf einem zweifelhaften, fiskalischen Zweck gegründete gesetzliche Maßnahme begegnet nicht nur rechtsstaatlichen Bedenken, weil der Gesetzgeber die richterrechtliche Grundsatzbildung in einem zentralen Bereich der Steuergerechtigkeit und der Akzeptanz von Steuernormen bricht, damit seine Macht gegenüber dem Richter mißbraucht. Die Durchbrechung des Nettoprinzips lässt

sich auch in keiner Weise rechtfertigen, so dass das Abzugsverbot mit dem im Steuerrecht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierten Gleichheitssatz nicht vereinbart werden kann.

Das Abzugsverbot steht schließlich in krassem Widerspruch zum Bildungsprogramm der Bundesregierung. Das gleichheitswidrige Abzugsverbot trifft jene Bürger, die sich ohne staatliche Hilfe am Arbeitsmarkt durch Fort- und Weiterbildung behaupten wollen, und zwar zunehmend mehr nach der bitteren Erfahrung längerer Arbeitslosigkeit. Betroffen sind Nichtakademiker (z. B. Bankkaufleute, Techniker, nicht übernommene Beamte des gehobenen Dienstes), die sich durch ein Erststudium von der Gefahr der Arbeitslosigkeit absetzen wollen. Es sind nicht selten Eltern, die eine Familie zu ernähren haben, und die Doppelbelastung von Studium und beruflicher Tätigkeit auf sich nehmen. Das Abzugsverbot wirkt also in einem Bereich, wo es sich sozial- und bildungspolitisch inakzeptabel entfaltet.

IV.

Die Neufassung des § 24b EStG ist nicht zu beanstanden, da sie den Mehrbedarf der Alleinerziehenden im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit verfassungsrechtlich unbedenklich berücksichtigt.