



Frankfurt am Main, den 19. Mai 2004

**Stellungnahme**  
**für die öffentliche Anhörung**  
**des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages**  
**am 26. Mai 2004**

**1. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Abgabenordnung (Drucksache 15/904)**

Die von der Bundesregierung geäußerten rechtlichen Bedenken gegen den Gesetzentwurf teile ich nicht. Die unterschiedliche Behandlung von Fördervereinen für private steuerpflichtige Körperschaften auf der einen und Fördervereinen für steuerpflichtige Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit der Art nach gemeinnützigem Zweck auf der anderen Seite ist mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, weil sie durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt ist. Dieser besteht darin, dass bei Betrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts wegen des in Art. 20 Abs. 3 GG normierten Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und wegen der über die Körperschaften ausgeübten Rechtsaufsicht davon ausgegangen werden kann, dass sie Zuwendungen tatsächlich regelmäßig zu steuerbegünstigten Zwecken verwenden und keinen Missbrauch betreiben. Vergleichbare Privilegierungen öffentlichrechtlicher Einrichtungen wegen ihrer Gesetzesbindung und der über sie bestehenden Aufsicht finden sich nicht nur im Steuerrecht, sondern in der ge-

samten Rechtsordnung, ohne dass bislang verfassungsrechtliche Bedenken erhoben worden wären.

Aus dem gleichen Grund erscheint auch die Befürchtung fernliegend, die betroffenen Körperschaften könnten folgern, dass es sich lohne, belastende Gesetzesänderungen nicht ernst zu nehmen. Vielmehr sollte der Gesetzgeber davon ausgehen, dass jedenfalls die vollziehende Gewalt die ihr im Grundgesetz vorgegebene Bindung an Gesetz und Recht auch beachtet.

## **2. Änderungen des Einkommensteuergesetzes (Umdruck Nr. 1)**

### **a. § 10 Abs. 1 Nr. 7 und § 12 Nr. 5 EStG**

Die Gesetzesänderung ist zu begrüßen. Das Einkommensteuerrecht vollzieht damit eine Entwicklung nach, die der Bundesfinanzhof in seiner neueren Rechtsprechung vorgezeichnet hat, begrenzt sie aber auch sachgerecht. Der Bundesfinanzhof hat seit Dezember 2002 in einer ganzen Reihe von Entscheidungen seine Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für die berufliche Bildung grundlegend geändert. Diese Aufwendungen sind über viele Jahrzehnten hinweg nur in sehr engen Grenzen als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigungsfähig gewesen. Einkommensteuerrechtlich sind Bildungsaufwendungen seit einem Urteil des Reichsfinanzhofs aus dem Jahre 1937 den Kosten der privaten Lebensführung zugerechnet worden, die steuerlich nicht absetzbar sind. Seit Ende 2002 hat der Bundesfinanzhof auch steuerrechtlich die in der Lebenswirklichkeit längst vollzogene Abkehr von dem Konzept einer einmaligen Berufsausbildung für ein ganzes Arbeitsleben anerkannt. Während in der Zeit der Vollbeschäftigung eine in der Jugend erworbene gute Ausbildung vor Arbeitslosigkeit schützte, gewinnt in Zeiten der Arbeitslosigkeit die Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf wesentliche Bedeutung. Für den Reichsfinanzhof war es 1937 selbstverständlich, dass der ursprünglich erlernte Beruf das gesamte Berufsleben lang auszuüben war. Die heutige Arbeitsmarktsituation erfordert es aber immer häufiger, umzulernen und die erforderlichen Kenntnisse für eine völlig anders geartete Berufstätigkeit zu erwerben.

Dem hat der Bundesfinanzhof zunächst dadurch Rechnung getragen, dass er nunmehr Aufwendungen als Werbungskosten anerkennt, die für Umschulungsmaßnahmen zur Erzielung von Einkünften getätigt werden. Wenig später hat der Bundesfinanzhof in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung auch Aufwendungen für ein berufsbegleitendes Erststudium als

mögliche Werbungskosten oder Betriebsausgaben anerkannt und einen Bezug zur privaten Lebensführung verneint. Mittlerweile ist nach der Rechtsprechung auch ein Abzug von Werbungskosten möglich, wenn Arbeitnehmer sich in einem nicht ausgeübten Beruf weiterbilden.

Noch einen Schritt weiter ist der VI. Senat der Bundesfinanzhofs im Mai und Juni 2003 gegangen, als er auch Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung als Werbungskosten anerkannt hat. Damit ist die tradierte Unterscheidung von Fortbildungs- und Ausbildungskosten ein Stück weit aufgegeben worden. Allerdings sind die Besonderheiten des entschiedenen Falles zu berücksichtigen: Vorab entstandene Werbungskosten können nach dem Urteil nur dann als Werbungskosten anzuerkennen sein, wenn die Aufwendungen beruflich veranlasst sind, d. h. in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen. Die Erfüllung dieser Voraussetzung hat der VI. Senat des Bundesfinanzhofes für die Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer durch eine Fluggesellschaft bejaht, bei der der Ausgebildete anschließend beschäftigt wurde: „Die Schulung bereitete den Kläger damit konkret und gezielt auf eine Tätigkeit als Verkehrsflugzeugführer vor, welche bei Schulungsbeginn vertraglich zwar nicht zugesichert wurde, aber absehbar war und nach erfolgreichem Schulungsende auch alsbald aufgenommen wurde.“ Das Urteil vom 26. Juni 2003 betraf Aufwendungen eines Medizinstudenten, der nebenberuflich im Pflegedienst tätig war, für eine Ausbildung zum Krankengymnasten, an die sich eine entsprechende Berufstätigkeit anschloss. Ein vergleichbar enger Zusammenhang wird nur in wenigen Fällen einer erstmaligen Berufsausbildung gegeben sein. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist die ausdrückliche Regelung sachgerecht.

Ein Problem besteht allerdings darin, dass § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der gegenwärtigen Fassung vom Bundesfinanzhof keine Sperrwirkung gegenüber einem Werbungskostenabzug von Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung beigemessen wird. Die Annahme einer solchen Sperrwirkung würde in Zukunft zwar nach der Begründung des vorliegenden Änderungsentwurfs nahe liegen, wäre aber nicht zwingend. Insoweit könnte ein ausdrücklicher Hinweis auf den Willen des Gesetzgebers in den Beratungen hilfreich sein.

## **b. § 24b EStG**

Die Erstreckung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende auf Fälle, in denen das Kind, das zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört, sein Stiefkind oder Enkelkind ist und/oder das 18. Lebensjahr bereits vollendet hat, und dem Steuerpflichtigen für das Kind ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zusteht, ist sachgerecht. In den durch die beabsichtigte Änderung von § 24b EStG erfassten Fällen ist regelmäßig die steuerliche Leistungsfähigkeit in vergleichbarer Weise gemindert wie in den bereits seit dem 1. Januar 2004 erfassten Konstellationen. Die horizontale Steuergerechtigkeit legt deshalb die Reform zumindest nahe, wenn sie sie nicht sogar gebietet. Die weiteren Änderungen und Ergänzungen der Vorschrift sind von geringerer Bedeutung und geben mir keinen Anlass zu Bemerkungen.

## **c. § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG**

Die Gesetzesänderung entspricht nicht nur dem Petitum des Bundesrechnungshofes, sondern erscheint auch steuersystematisch konsequent. Die Zeitdifferenz zwischen Entstehen der Kapitalertragsteuer und deren Abführung ist nur zu rechtfertigen, wenn die Bearbeitung regelmäßig eine entsprechende Zeit erfordert. Es ist aber kein sachlicher Grund ersichtlich, warum die Steuerforderung später beglichen werden sollte als die Forderungen von Anteilseignern. Diese nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung wird zukünftig entfallen.

Prof. Dr. Wieland