



29.05.2006

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Herrn Vorsitzenden Eduard Oswald
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD "Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007" – Drucksache 16/1545 – sowie zum Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN "Steueränderungsgesetz 2007 zurückziehen" – Drucksache 16/1501 –

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Oswald, sehr geehrter Damen und Herrn,

In Vorbereitung auf die Anhörung des Finanzausschusses am Donnerstag, dem 01. Juni 2006, nehme ich wie folgt Stellung.

A) Allgemeine Hinweise

Ausweislich Gliederungspunkt A des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD "Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007" – im Folgenden "Gesetzentwurf" genannt – ist Ziel der geplanten Gesetzesänderungen die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte. Dies bedeutet, dass wie häufig in den letzten Jahrzehnten gesetzliche Einzelregelungen herausgegriffen werden, um sie entsprechend der Absicht der Erzielung steuerlicher Mehreinnahmen zu verändern. Wie aus dem vorliegenden Gesetzentwurf ersichtlich ist, spielen steuersystematische Gründe dabei offenbar keine Rolle.

Die in Gliederungspunkt A angesprochenen Aspekte der Berücksichtigung der Grundsätze der steuerlichen Leistungsfähigkeit, der Verteilungsgerechtigkeit und zusätzlich der Steuervereinfachung sind in den geplanten Regelungen größtenteils nicht verwirklicht.

Um den Umfang dieser Darstellung nicht zu stark auszuweiten, soll auf ausführliche verfassungsrechtliche, steuersystematische und rechtsvergleichende Ausführungen verzichtet werden. Es können nur die Ergebnisse meiner wesentlichen Überlegungen dargestellt werden.

Diese Erörterung erhebt deshalb keinesfalls den Anspruch auf Vollständigkeit, zumal auch nicht zu allen Einzelheiten Stellung bezogen wird.

Die Erörterung orientiert sich an den ausweislich des Schreibens vom 19.05.2005 für die Anhörung vorgesehenen 4 "Themenblöcken".

B) Die geplanten Gesetzesänderungen im Einzelnen

I. Zuschlag auf die Einkommensteuer für Spitzenverdiener

1. Tatsächliche Wirkungen

Der vorgesehene Zuschlag auf die Einkommensteuer für Spitzenverdiener ist eine Steuererhöhung. In den Steuertarif wird ab einem zu versteuernden Einkommen von 250.001,00 € für einzeln veranlagte Steuerpflichtige bzw. 500.002,00 € für zusammen veranlagte Ehegatten eine zusätzliche Stufe in der oberen Proportionalzone eingefügt. Die Steuerlast wird damit aber nicht nur um 3 % angehoben. Da auf diese zusätzliche Steuerlast auch 5,5 % Solidaritätszuschlag erhoben werden, ergibt sich eine Zusatzbelastung von 0,165 % auf das zu versteuernde Einkommen. Bei einer Kirchensteuerbelastung von 8 % - in verschiedenen Bundesländern beträgt sie bekanntlich 9 % - kommen weitere 0,24 % hinzu. Insgesamt führt dies zu einer um 3,405 % höheren Steuerbelastung, so dass die Gesamtbelastung damit auf 48,405 % steigt.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass Steuerpflichtige mit so hohen Einkünften häufig auch Aufwand haben, der seiner Natur nach Betriebsausgaben und Werbungskosten darstellt. Angesichts der Tendenz des Steuergesetzgebers, den Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug aus Gründen der Einnahmeerzielung systemwidrig zunehmend einzuschränken – darauf ist im Zusammenhang mit der Streichung von Fahrtkosten zur Arbeits- und Betriebsstätte unter III noch einzugehen – haben Steuerpflichtige mit hohen zu versteuernden Einkommen in aller Regel einen erheblichen Anteil an nicht abzugsfähigem Aufwand. Die Gesamtbelastung ist aus diesen Gründen in vielen Fällen deutlich über 50 %, wenn man sich nicht an dem nach dem Gesetz zu berechnenden zu versteuernden Einkommen, sondern an dem Einkommen orientiert, das bei konsequenter steuerlicher Behandlung als zu versteuerndes Einkommen zu er rechnen wäre.

2. Steuersystematische, verfassungsrechtliche und steuerrechtliche Überlegungen

Die Steuererhöhung ist aus steuersystematischen Gründen abzulehnen. Sie ist leistungsfeindlich und regt zu abwehrenden Gestaltungen an. Es gibt keinen Grund, die wenigen Steuerzahler, deren zu versteuerndes Einkommen die Schwelle von 250.000,00 / 500.000,00 € überschreitet, noch höher zu belasten, als dies derzeit der Fall ist. Richtig wäre vielmehr, die in den letzten beiden Jahrzehnten erfolgte schrittweise Absenkung des Spit-

zensteuersatzes, der mit vormals 53 % auch im internationalen Vergleich nicht mehr konkurrenzfähig und nicht mehr zeitgemäß war, fortzusetzen, anstatt mit der geplanten Erhöhung auch international zu dokumentieren oder zumindest den Anschein zu erwecken, dass in Deutschland Spitzenverdiener künftig mit eher noch höheren Belastungen rechnen müssen. Dieser Schritt weist auf eine zunehmende Unkalkulierbarkeit des deutschen Steuergesetzgebers hin. Kapital und unternehmerische Aktivitäten werden damit aber aus dem Land vertrieben, anstatt das Land dafür wieder attraktiver zu machen. Der unter dem Aspekt der Einnahmeerzielung minimale Effekt der geplanten Erhöhung steht damit deutlich außer Verhältnis zu den aufgezeigten Negativwirkungen.

Eine hinreichende verfassungsrechtliche Rechtfertigung dafür, dass nur Gewinneinkünfte, also Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit, von der Steuermehrbelastung ausgenommen werden, alle Überschusseinkünfte einschließlich derjenigen aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung hingegen davon erfasst werden, ist nicht erkennbar. Das Bundesverfassungsgericht misst bekanntlich auch steuerliche Differenzierungen am Gleichheitssatz. Dieser setzt dem Gesetzgeber unterschiedliche Grenzen, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz reichen (statt aller ausführlich BVerfGE 107, 27, 45 ff.; 105, 73, 110 f.). Im Steuerrecht wird der Gleichheitssatz vor allem durch das Gebot der Ausrichtung an der steuerlichen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit konkretisiert (BVerfG a.a.O).

Zwar räumt das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bei der Steuergestaltung seit jeher einen weiten Handlungsspielraum ein. Es darf aus Gründen wissenschaftlicher Offenheit auch nicht verschwiegen werden, dass die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im Bereich des Steuerrechts bis in die 90er Jahre so diffus war, dass für den Gesetzgeber in vielen Bereichen schwerlich konkrete Maßstäbe erkennbar waren. Auch danach ist die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in weiteren Bereichen nicht hinreichend klar und macht Prognosen über seine Entscheidungen in bestimmten neuen Konstellationen schwer. Dennoch lässt sich dieser Rechtsprechung eindeutig entnehmen, dass jede Freiheit des Gesetzgebers bei Belastungsungleichheiten dort Grenzen hat, wo dem Gesetzgeber keine hinreichenden sachlichen Differenzierungsgründe rechtfertigend zur Seite stehen.

Der Gesetzentwurf nimmt Gewinneinkünfte von der vorgesehenen Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit der ausdrücklichen Begründung aus, sie seien "mit einem spezifischen unternehmerischen Risiko behaftet". Unter Hinweis auf die für 2008 geplante umfassende Unternehmenssteuerreform wird schließlich eine Rechtfertigung im Hinblick darauf gegeben, dass nicht "das falsche Signal" gesetzt werden solle, das "zudem mit negativen ökonomischen Folgen verbunden" wäre.

Diese Rechtfertigungsargumente sind in der Sache richtig. Es wäre fatal, in Zeiten, in denen auch durch entsprechende Ausgestaltung des Steuerrechts alles getan werden muss, um unternehmerische Aktivitäten in Deutschland zu fördern und Investitionskapital in Deutschland zu halten

und idealerweise sogar ausländisches Investitionskapital in noch stärkerem Umfang anzuziehen, diejenigen steuerlich höher zu belasten, die – vom Staat abgesehen – allein Arbeitsplätze schaffen, nämlich die Unternehmer, Landwirte und Freiberufler. Aber im Hinblick auf diese Rechtfertigung der Differenzierung reichen die Ausnahmen nicht weit genug. Unternehmerisches Kapital wird nämlich nicht nur in Einzelunternehmen und Personengesellschaften, sondern auch in Kapitalgesellschaften wie die GmbH und die Aktiengesellschaft investiert. Ein sachlicher Grund für die Benachteiligung der Unternehmer, die ihre Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft betreiben und als Gesellschafter Kapital investieren oder als sog. eigenkapitalersetzende Gesellschafter-Darlehen oder als typisch-stiller Gesellschafter dem Unternehmen zur Verfügung stellen, ist nicht erkennbar. Auch dieses investierte Kapital trägt das volle unternehmerische Risiko, dient Gläubigern einschließlich Banken als Sicherheit und haftet in der Insolvenz als bzw. wie Eigenkapital. Die rechtsformspezifischen Besteuerungsunterschiede werden hier massiv und ohne sachlich rechtfertigenden Grund verschärft. Jedenfalls diejenigen Kapitaleinkünfte, die aus unternehmerischen Investments stammen, müssten in die Ausnahme von der Tarifierhöhung einbezogen werden.

Die unterschiedliche Belastung im Jahr 2007 bei fehlender sachlicher Differenzierung kann auch nicht durch den vagen Hinweis auf eine Steuerreform im Jahr 2008 gerechtfertigt werden. Zusätzliche Unsicherheiten werden durch die Befristung der Ausnahme geschaffen.

3. Sonstige Überlegungen

Mit der Differenzierung zwischen Gewinneinkünften und Überschusseinkünften wird verkannt, dass Arbeitsplätze mittelbar gerade auch durch Steuerpflichtige geschaffen werden, die Kapital in Form des Erwerbs von Kapitalgesellschaftsanteilen an GmbHs und Aktiengesellschaften, aber auch in Form typischer und atypisch-stiller Beteiligungen, von Genussscheinen, partiarischen Beteiligungen oder sonstigen Finanzinstrumenten investieren, sei es in Unternehmen in geregelten, sei es in solchen in unregulierten Kapitalmärkten. Der Staat sollte sich nicht anmaßen, derartige Kapitalinvestitionen als für die Wirtschaft und damit für die Schaffung der dringend benötigten Arbeitsplätze weniger wichtig, also zweitklassig, gegenüber dem in Form von Einzelunternehmen und Personengesellschaften investierten Kapital zu qualifizieren. Diese Differenzierung ist sachwidrig und wirtschaftlich überholt.

Es muss die Frage gestellt werden, warum der Unternehmer, der einen Betrag in Höhe von z.B. 5.000.000 € - die Zahl als solche ist nur beispielhaft zu verstehen - in ein Einzelunternehmen oder in eine Kommanditgesellschaft investiert und daraus Einkünfte in Höhe von 300.000 € erwirtschaftet, besser gestellt wird als der Unternehmer, der dasselbe Unternehmen mit derselben Kapitalinvestition in Form einer GmbH oder AG betreibt und daraus Einkünfte, sei es als Dividendenausschüttung, sei es auch als "Unternehmerlohn" in Form eines Geschäftsführer- bzw. Vorstandsgehalts erzielt. In beiden Fällen trägt sein Kapital, wie erörtert, das volle unternehmerische Risiko, in beiden Fällen ist sein Kapital im Falle der Insolvenz verlo-

ren und seine Existenzgrundlage vernichtet. Warum nur der erstgenannte Unternehmer durch Freistellung von der Steuer "belohnt", der letztgenannte Unternehmer hingegen "bestraft" werden soll, ist nicht einzusehen.

Ersichtlich wurden auch die Wirkungen auf die einzelnen Branchen nicht berücksichtigt. Als Beispiel und zugleich als Hinweis auf die nicht gestaltungsfeste Ausgestaltung einer solchen, nur bestimmte Einkünfte erfassenden, zusätzlichen Steuerbelastung sei die Immobilienwirtschaft genannt. Die Immobilienwirtschaft beschäftigt zusammen mit der Bauwirtschaft über 1,6 Mio. Arbeitnehmer. Investiert ein "vermögender" Steuerpflichtiger Geld in eine in Deutschland belegene Immobilie, so erzielt er daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese Einkünfte werden von der zusätzlichen Belastung mit 3 % Einkommensteuer erfasst. Investiert er das Kapital in eine Immobilie, die in einem Land belegen ist, mit dem Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen hat, das bei Immobilieneinkünften die Freistellungsmethode anwendet, so unterliegen die Einkünfte in Deutschland nicht der Besteuerung, sondern nur dem Progressionsvorbehalt. Der Steuerpflichtige wird, um dessen Wirkungen möglichst gering zu halten, konsequenterweise, sofern er seine Einnahmen aus Kapitalinvestments bezieht, geneigt sein, einen weiteren möglichst großen Teil seines übrigen Vermögens im Ausland zu investieren und zwar so, dass es in Investments fließt, deren Erträge aufgrund des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens von der deutschen Besteuerung freigestellt sind. Die gerade klassische Anlage der Deutschen, nämlich die Immobilie in Deutschland – etwa die Hälfte des privaten Vermögens der Deutschen ist in Immobilien investiert - wird hierdurch noch unattraktiver gemacht als sie aufgrund der derzeitigen Wirtschaftslage vor allem ausserhalb der Ballungsgebiete schon ist.

Auch Investitionen für ausländische Investoren, die beschränkt steuerpflichtig sind und die Einkünfte aus den in Deutschland belegenen Einkunftsquellen wie z.B. aus Immobilien versteuern müssen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG), werden vermutlich bemüht sein, dies entweder durch Unterlassen der Investition in Deutschland oder durch bestimmte steuerliche Gestaltungen wie eine hohe Fremdfinanzierung zu vermeiden.

Die Beispiele ließen sich fortsetzen.

Es bleibt das unerfreuliche Fazit, dass aus politisch-ideologischen Gründen mit der Erhebung des sog. "Reichensteuer" wirtschaftspolitisch und steuersystematisch erheblicher Schaden angerichtet wird. Derartige Negativwirkungen sind das Gegenteil dessen, was Deutschland braucht. Es muss alles getan werden, dass Deutschland für Investitionskapital, gleichgültig, ob von privaten oder institutionellen Investoren, wieder attraktiv wird.

II. Absenkung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld/kindergeldbedingten Steuerfreibeträgen

Die Absenkung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld und kindergeldbedingten Steuerfreibeträgen ist eine politische Entscheidung,

die verfassungsrechtlich und auch steuersystematisch nicht zu beanstanden ist.

Es obliegt der politischen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, bis zu welchem Alter er Kinder bei der Gewährung von Subventionen in Form von Direktzahlungen oder steuerlichen Begünstigungen berücksichtigt.

Tatsächlich dauert aber heute fast schon im Regelfall die akademische Ausbildung eines Kindes über dessen 25. Lebensjahr hinaus. Für die Gesetzesänderung spricht, dass heute Steuerpflichtige mit Kindern ohnehin durchaus eine steuerliche und sonstige staatliche Förderung in beträchtlichem Umfang genießen.

III. Beschränkung der Entfernungspauschale

1. Tatsächliche Wirkungen

Ausweislich der Begründung zum Gesetzentwurf (Seite 21) haben rund 83 % der Pendler eine Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von weniger als 26 km und 17 % von mehr als 25 km zurückzulegen. Damit wird einem Großteil der Steuerpflichtigen, gleichgültig, ob sie, wie der überwiegende Teil Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen oder Einkünfte aus einer der Gewinneinkunftsarten und zu diesem Zweck einen Arbeitsplatz bzw. eine Betriebsstätte aufsuchen, der Abzug der hierfür entstandenen Kosten versagt. Der Hinweis in der Gesetzesbegründung, es werde in der Literatur zum Teil behauptet, dass es sich um gemischt veranlasste Aufwendungen handle, ist zwar richtig. Solche literarischen Ansichten sind aber eher als rechtspolitisch motiviert, denn als systematisch korrekt zu qualifizieren. Plakative Formulierungen in der Literatur wie: "Die Arbeit beginnt am Arbeitsplatz" sind steuersystematisch nicht zu rechtfertigen.

Werbungskosten und Betriebsausgaben sind nach dem Verständnis des deutschen Einkommensteuerrechts alle Aufwendungen, die durch die berufliche bzw. betriebliche Tätigkeit veranlasst sind (siehe § 4 Abs. 4 EStG und den in gefestigter Rechtsprechung zwar final formulierten aber kausal interpretierten § 9 Abs. 1 EStG). Da der Steuerpflichtige Wege zur Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte nicht aus privaten Gründen zurücklegt, sondern zur Ermöglichung der Einkünfterzielung, handelt es sich insoweit zwingend um Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben. Aus Gründen der politischen Ehrlichkeit sollte deshalb die Tatsache offen gelegt werden, dass jede systemwidrige Beschränkung des Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzugs, insbesondere in Form der Einschränkung des Abzugs der Aufwendungen für Fahrten zum Arbeitsplatz bzw. zum Betrieb wie sie bekanntlich seit Jahrzehnten besteht, rein fiskalisch motiviert ist. Der Staat verlangt dem Steuerpflichtigen das Opfer ab, seine tatsächlichen Kosten nicht anzusetzen, damit staatliche Mehreinnahmen erzielt werden.

2. Steuersystematische, verfassungsrechtliche und steuerrechtliche Überlegungen

Aus steuersystematischen Gründen ist die erneute Beschränkung eine weitere Prinzipiendurchbrechung. Dass es Beschränkungen schon bisher gegeben hat, rechtfertigt sie nicht, mag auch ein gewisser "Gewöhnungseffekt" eingetreten sein. Das in der Gesetzesbegründung zitierte Urteil des Bundesverfassungsgericht vom 04.12.2002 (BVerfGE 107, 27) betraf die Entscheidung zur doppelten Haushaltsführung. Der 2. Senat des Bundesverfassungsgerichts sprach dort aus, dass "vor allem Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abzugsfähigen beruflichen Aufwendungen" gehören, "obwohl solche Aufwendungen wegen der privaten Wahl des Wohnorts zwangsläufig auch privat mitveranlasst sind". Ähnliches gelte, so das Gericht, "für die Kosten beruflich veranlasster auswärtiger Übernachtungen, vor allem aber auch für die beruflich begründete doppelte Haushaltsführung."

Gerade die Tatsache, dass das Bundesverfassungsgericht in der damaligen Entscheidung beiden Verfassungsbeschwerden stattgegeben hat, darf nicht zu der oberflächlichen Aussage veranlassen, der Gesetzgeber habe bei der Einschränkung der beruflich bedingten Aufwendungen für Wege zum Arbeitsplatz einen weiten, ja fast uneingeschränkten Gestaltungsspielraum wie er ihn derzeit in Anspruch nimmt. Im Bereich der doppelten Haushaltsführung hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber gerade das Recht abgesprochen, Aufwendungen, die für beiderseits berufstätige Ehegatten zwangsläufiger Aufwand für die Vereinbarkeit von Ehe und Beruf unter Bedingungen hoher Mobilität seien, nach Ablauf von zwei Jahren mit beliebig disponibler privater Einkommensverwendung gleichzusetzen und für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehegatten unberücksichtigt zu lassen. Zwangsläufigen Mehraufwand muss der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts berücksichtigen.

Der Gesetzgeber hat zwar einen beträchtlichen Gestaltungsspielraum bei der Frage, was er an Aufwand für Fahrten zum Arbeitsplatz berücksichtigt. Wenn er aber den Aufwand bei einem Großteil der Steuerpflichtigen generell nicht mehr zulässt, so ist dieser Gestaltungsspielraum m. E. überschritten. Zudem darf darauf hingewiesen werden, dass der Gesetzgeber nicht das Ziel verfolgen sollte, aus Gründen der staatlichen Mehreinnahmeerzielung immer mehr unsystematische steuerliche Regelungen in Kauf zu nehmen und nur noch darauf zu achten, ob er die Grenze des vom Bundesverfassungsgericht vermutlich gerade noch Tolerierten einhält. Auch sollte die Realität berücksichtigt werden. Ein Großteil der Steuerpflichtigen, die in Ballungsgebieten arbeiten, ist nicht in der Lage, sich dort eine entsprechende Wohnung zu leisten. Des Weiteren können viele Steuerpflichtige auch die Kosten beruflich bedingter Umzüge nicht tragen, die angesichts der heute erwarteten hohen Mobilität in immer kürzeren Abständen erforderlich wären. Es bleibt Steuerpflichtigen deshalb gar nichts anderes übrig, als mitunter sogar einen erheblichen Teil ihres Berufslebens über große Strecken zu pendeln. An dieser Realität darf der Gesetzgeber nicht vorbeigehen. Gerade die vielen Steuerpflichtigen, die in ländlichen Gegenden wohnen und keine Möglichkeit haben, öffentliche Verkehrsmittel in Anspruch zu nehmen, hat die immer geringer werdende Absetzbarkeit der Kosten von Fahrten mit dem eigenen PKW, die in den letzten Jahren an-

gesichts der Benzinpreise sehr stark gestiegen sind, besonders getroffen. Nunmehr wird dem Großteil der Steuerpflichtigen auch diese Möglichkeit versagt. Dies ist verfassungsrechtlich bedenklich, wenn kein anderer Ausgleich geschaffen wird.

Wenn jetzt im geplanten § 9 Abs. 2 EStG neuer Fassung generell Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und Familienheimfahrten bis 20 Entfernungskilometer nicht mehr als Werbungskosten und in § 4 Abs. 5 a EStG neuer Fassung nicht mehr als Betriebsausgaben qualifiziert werden, so ist das steuersystematisch verfehlt. Vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Gleichheitsgrundsatz ist zudem die Grenze von 4.500,00 € im Kalenderjahr verfassungsrechtlich bedenklich, weil sie die Steuerpflichtigen, die wesentlich höhere Kosten wegen wesentlich größerer Entfernung haben, sachlich ohne rechtfertigenden Grund ungleich behandelt.

Die Umqualifizierung der Kosten für die Fahrten zur Arbeits- bzw. Betriebsstätte als privat veranlassten Aufwand ist zwar systematisch fehlerhaft, führt aber noch nicht zur Verfassungswidrigkeit. Es besteht allerdings für die Zukunft die Gefahr, dass der Gesetzgeber glaubt, aus der fehlerhaften Qualifizierung eine Rechtfertigung herleiten zu können, um den Abzug der Kosten noch weiter einzuschränken oder eines Tages ganz zu streichen. So gesehen kann vor dieser neuen Systemwidrigkeit nur gewarnt werden.

3. Fazit

Weder verfassungsrechtlich noch steuersystematisch zu beanstanden wäre es, wenn eine Pauschalregelung abgeschafft oder eingeschränkt würde, die auch solchen Steuerpflichtigen den Abzug von Kosten ermöglicht, die keine Kosten hatten, weil Sie etwa zu Fuß zum Arbeitsplatz gingen, mit dem Fahrrad fahren oder eine Mitfahrgelegenheit nutzten. Solche Steuer geschenke sind in Zeiten knapper Haushaltskassen auch mit dem Argument der Steuervereinfachung schwerlich zu rechtfertigen. Die Pauschalierung bleibt aber erhalten. Demgegenüber ist die weitere massive Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Kosten, die den Steuerpflichtigen tatsächlich entstehen, für diese mit gravierenden Belastungen verbunden, die weder verfassungsrechtlich noch steuersystematisch zu rechtfertigen sind.

IV. Weitere Regelungen

1. Allgemeine Hinweise

Ein erheblicher Teil der weiteren Regelungen lässt keine Systematik erkennen. Die Regelungen sind ersichtlich ohne Rücksicht auf die Systematik

tik des deutschen und internationalen Steuerrechts allein von dem ebenfalls seit Jahrzehnten bei vielen Steuergesetzesänderungen erkennbaren Bestreben getragen, Mehreinnahmen zu erzielen.

2. Zu den Regelungen im einzelnen

a) Man mag über die Änderung des **§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStG** diskutieren. Die Begründung (siehe Gesetzentwurf Seite 25) überzeugt indes nicht. Gleiches gilt für den neuen Besteuerungstatbestand des **§ 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. e EStG** neuer Fassung. Die Tatsache, dass der Bundesrechnungshof etwas empfohlen hat, ist keine Rechtfertigung. Politisch verantwortlich ist der Gesetzgeber, der sich dabei nicht auf einen Rechnungshof verlassen darf, der bekanntlich durchgehend formal und wenig systematisch argumentiert.

b) Die Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** ist schon bislang systemwidrig. Der Aufwand für ein häusliches Arbeitszimmer stellt Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben dar, weil der Steuerpflichtige es zur Erzielung von Einkünften benötigt. Da ein solches im Haus integriert ist, ist selbstverständlich auch ein "privates Element" enthalten. Aber bei zahlreichen steuerpflichtigen Tätigkeiten und steuerlich relevanten Aufwendungen kann nicht verkannt werden, dass ein Steuerpflichtiger durch sie auch persönliche Freude empfindet. Ein Steuerpflichtiger, der gerne Auto fährt und der berufsbedingt Auto fahren muss und dies mit einem PKW seiner Wahl macht, mag dadurch Freude empfinden. Dennoch wird deshalb die steuerliche Veranlassung nicht eingeschränkt. In einem freiheitlichen Staat muss es prinzipiell und von Missbräuchen abgesehen, nun einmal dem Steuerpflichtigen überlassen werden, mit welchen Mitteln er die Tätigkeit betreibt, von der der Staat dann in Form des steuerlichen Zugriffs auf die Einnahmen profitiert.

Schon die bisherigen Regelungen der eingeschränkten Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG und in § 9 Abs. 5 EStG waren zu restriktiv und führten zu zahlreichen Abgrenzungsfragen.

Die nunmehr generelle Nichtabziehbarkeit aller Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer mit Ausnahme der Fälle, in denen dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, unterliegt unter verfassungsrechtlichen Aspekten erheblichen Bedenken. Ein Lehrer, der in der Schule keinen Arbeitsplatz hat, ist gezwungen, ein häusliches Arbeitszimmer einzurichten oder jedenfalls einen Teil seiner privaten Wohnung zu nutzen, um Arbeiten, für die er Ruhe benötigt, wie die Vorbereitung des Unterrichts und die Korrekturarbeiten, erledigen zu können. Gleiches gilt für viele Berufe. Auch ein Architekt, ein Künstler, ein Hochschullehrer, ein Manager, mithin sehr viele Berufstätige, die einen Großteil ihrer Tätigkeit im Betrieb bzw. Büro verbringen, dort aber entweder über keinen Arbeitsraum verfügen, in dem sie ungestört arbeiten können, oder aber über einen solchen verfügen, aber dennoch auf häusliche Tätigkeit angewiesen

sind, werden nunmehr steuerlich noch schlechter gestellt als bisher. So wird z.B. von Rechtsanwälten, gleichgültig ob sie als angestellte Rechtsanwälte oder auf selbständiger Basis tätig sind, erwartet, dass sie das Wochenende nutzen, um vor allem schwierige Fälle zu bearbeiten. Es dürfte außer Zweifel stehen, dass sie hierzu einen Arbeitsraum benötigen, den sie mit entsprechenden Büchern, PCs. usw. ausstatten müssen. Ein Sänger oder Musiker wird zuhause einen Raum benötigen, um sich ungestört auf seine Konzert- oder Gesangstätigkeit vorzubereiten. Diesen Raum wird er im Regelfall nicht in anderer Weise nutzen können. Das nunmehr gewählte Kriterium, dass das Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilden muss, ist weder unter verfassungsrechtlichen noch unter steuersystematischen Aspekten sachgerecht.

In der Begründung zum Gesetzentwurf (Seite 18 f) wird wiederum auf den Bundesrechnungshof verwiesen. Dieser habe darauf hingewiesen, dass die geltende Regelung nicht wie vom Gesetzgeber beabsichtigt, zu einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens geführt habe. Der Hinweis des Bundesrechnungshofes, der in der Sache richtig ist, stellt keine Rechtfertigung dar, nunmehr gleichsam "das Kind mit dem Bade auszuschütten" und grundsätzlich den Abzug des entsprechenden Aufwandes nicht mehr zuzulassen. Auch der Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 101, 297, 311) rechtfertigt diesen Einschnitt nicht. Mit dem Hinweis, dass vom Abzugsverbot Aufwendungen für Arbeitsmittel nicht betroffen seien, ist den Steuerpflichtigen wenig geholfen; denn die Kosten werden ja tatsächlich durch das Arbeitszimmer als solches, sei es in Form der Miete, sei es in Form des Finanzierungsaufwandes für eine eigene Wohnung bzw. ein eigenes Haus und durch den laufenden Unterhalt, der anteilig auf das Arbeitszimmer entfällt, verursacht.

Zuzugeben ist dem Gesetzgeber, dass nunmehr eine Verwaltungsvereinfachung eingetreten ist. Eine solche tritt immer ein, wenn Aufwand generell vom Abzug ausgeschlossen wird. Dies ist aber der falsche Weg. Eine steuerlich einfache Handhabung hätte sich auch auf anderen Wegen erreichen lassen.