



Stellungnahme zum Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011

Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
Mittwoch, 11. Mai 2011, 12.30 Uhr bis 15.30 Uhr

Grundlage: Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 21.03.2011, BT-Drs. 17/5125

- 1 Mit seinem doppelten Ziel (Vereinfachung des materiellen Rechts, Vereinfachung des Vollzugs) verfolgt der Gesetzentwurf ein richtiges Ziel. Er ist insgesamt gut ausgearbeitet. Der Schwerpunkt der nachfolgenden Analyse liegt auf den Regelungen im EStG und im Forstschädenausgleichsgesetz. Die Stellungnahme beschränkt sich dabei darauf, einzelne Unebenheiten aufzuzeigen und darauf hinzuweisen, wo weitere Vereinfachungen möglich sind. Am Ende folgt allerdings eine grundsätzliche Bemerkung.
- 2 Maßstäbe für die nachfolgende Stellungnahme sind
 - die im Gesetzentwurf angelegten Ziele,
 - die innere Systematik des Steuerrechts (legistische Klarheit, Widerspruchsfreiheit) und
 - die im Grundgesetz enthaltenen rechtsstaatlichen Vorgaben für die Steuergesetzgebung.

A. Zu Artikel 1: Änderung des EStG

1. § 2 EStG

a) § 2 Abs. 5a

- 3 In der Sache ist die Ergänzung um einen neuen Satz 2 sinnvoll. Er ist besser formuliert als der bereits bestehende Satz 1. Dennoch bleibt in beiden Sätzen der Bezug des Wortes „deren“ missverständlich. Vorschlag für eine **sprachliche Glättung**:

- 4 Absatz 5a wird wie folgt gefasst:

(5a) ¹Knüpfen Soweit es für die Anwendung außersteuerlicher Rechtsnormen ~~an~~ auf die in den vorstehenden Absätzen ~~definierten~~ genannten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) ankommt, erhöhen sich ~~für deren Zwecke~~ diese Größen um die nach § 32d Absatz 1 und nach § 43 Absatz 5 zu steuernden Beträge sowie um die nach § 3 Nummer 40 steuerfreien Beträge; ~~und sie~~ sie mindern sich um die nach § 3c Absatz 2 nicht abzehbaren Beträge. ²Knüpfen Soweit es für die Anwendung außersteuerlicher Rechtsnormen ~~an~~ auf die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte) ankommt, mindern sich ~~für deren Zwecke~~ diese Größen um die nach § 10 Absatz 1 Nummer 5 abzehbaren Kinderbetreuungskosten.

b) § 2 Abs. 5b Satz 2

- 5 Die Neuregelung hat eine doppelte Bedeutung: Einerseits führt die Straffung zu erheblichen Vereinfachungen in der Rechtsanwendung. Das rechtfertigt m.E. auch die mit ihr verbundenen Ungleichbehandlungen, die sich im Vergleich der Bezieher von abgeltend besteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen

mit Beziehern anderer Einkünfte im Bereich des Abzugs von Spenden (Höchstbetrag nach § 10b EStG), des Altersentlastungsbetrags (Berechnung nach § 24a EStG) und außergewöhnlicher Belastungen (Zumutbarkeitsgrenzen nach §§ 33, 33a EStG) ergeben.

- 6 Andererseits verändert die Veränderung der bisherigen Formulierung („Satz 1 gilt nicht in den Fällen des ...“) in „Satz 1 gilt nicht für die Anwendung des ...“ den Charakter von § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG fundamental. Bisher war klar: In den Fällen, in denen die Kapitalertragsteuer wegen § 32d Abs. 2 (wesentliche Beteiligungen) und Abs. 6 (Geringverdiener) keine Abgeltungswirkung hat, sondern lediglich als Vorauszahlung auf die veranlagte Einkommensteuer auf der Basis des progressiven Tarifs wirkt, sind die Kapitaleinkünfte Teil des regulär veranlagten und progressiv zu belastenden Einkommens i.S.d. EStG; das erhöht die Spendengrenze, den Altersentlastungsbetrag, aber auch die Zumutbarkeitsgrenzen in §§ 33, 33a EStG.
- 7 Durch die Neuformulierung („gilt nicht für die Anwendung des ...“) ändert sich das Bild. § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG ist in seinen Rechtsfolgen nunmehr beschränkt auf den Vorgang der Subsumtion eines Falles unter § 32d Abs. 2 und Abs. 6 EStG. In diesen Vorschriften kommt es aber auf die nach § 2 Abs. 2 ff. EStG ermittelten Größen (Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen etc.) überhaupt nicht an. Insofern lässt die Formulierung des Gesetzentwurfs nicht erkennen, worum es der Bundesregierung ging.
- 8 Ausweislich der Entwurfsbegründung möchte die Bundesregierung erreichen, dass die Herausnahme bestimmter Kapitaleinkünfte (v.a. Kapitaleinkünfte aus wesentlichen Beteiligungen; Kapitaleinkünfte von Geringverdienern) aus dem Abgeltungsteuersatz von 25 Prozent nicht dazu führt, dass diese Einkünfte Auswirkungen auf die Anwendung von Vorschriften wie § 10b, 24a, 33, 33a EStG erlangen. **Wenn sich der Gesetzgeber dieses Ziel zu Eigen machen will**, müsste er es noch deutlicher im Gesetzeswortlaut verankern. Dafür könnte z.B. folgende Formulierung verwendet werden (in Anlehnung an § 32d Abs. 1 EStG):
- 9 Absatz 5b wird wie folgt gefasst:
- (5b) ¹Soweit es für die Anwendung von Rechtsnormen dieses Gesetzes ~~an~~ auf die in den vorstehenden Absätzen ~~definierten~~ genannten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) ~~anknüpfen~~ ankommt, sind Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht unter § 20 Absatz 8 fallen, und Kapitalerträge nach § 43 Absatz 5 nicht einzubeziehen.
- 10 Für den Steuerpflichtigen ist die Regelung ambivalent; auch die Aufkommenswirkungen sind gespalten. Sie führt z.B.
- einerseits dazu, dass z.B. Steuerpflichtige, die mit mindestens 25 Prozent an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind (Anteile im Privatvermögen), daraus Gewinnausschüttungen beziehen, aber sonst keine nennenswerten veranlagten Einkünfte haben, künftig keinen Spendenabzug mehr beanspruchen könnten;
 - andererseits dazu, dass bei diesen Steuerpflichtigen die Zumutbarkeitsgrenzen (Selbstbehalt bei außergewöhnlichen Belastungen) nach § 33 EStG auf das Niveau einkommensloser Personen absinken, so dass sie früher als bisher in den Genuss des Abzugs außergewöhnlicher Krankheits- oder Pflegekosten kommen.
- 11 Diese **Auswirkungen sind problematisch**, weil es nicht der tatsächlichen Leistungsfähigkeit der betroffenen Steuerpflichtigen entspricht. Der Wegfall des Spendenabzugs wäre zudem ein empfindlicher **Rückschlag für die Förderung des sog. bürgerschaftlichen Engagements durch Spenden** an gemeinnützige Körperschaften. Alles dies ist auch verfassungsrechtlich höchst bedenklich: Lässt sich die **Ungleichbehandlung** innerhalb der Gruppe der Bezieher von Kapitaleinkünften (Abgeltung vs. Veranlagung) noch mit dem Vereinfachungszweck der Abgeltungsteuer rechtfertigen, ist für die mit dem nun vorgelegten Entwurf entstehenden Ungleichbehandlungen kein Rechtfertigungsgrund ersichtlich. Insbesondere fehlt es an einer Vereinfachung, weil die Steuerpflichtigen, deren Kapitaleinkünfte progressiv besteuert werden, ja aus diesem Grund umfassende Erklärungspflichten zu erfüllen haben.

12 In **Übereinstimmung mit der Stellungnahme des Bundesrates** v. 18.3.2011¹ empfehle ich deshalb die **Streichung von § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG**. Der Bundesrat führt zutreffend aus, dass sich § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG mit dem Verweis auf § 32d Abs. 1 EStG ja ohnehin nur auf Fälle mit Abgeltungswirkung bezieht. Wenn es dagegen nicht zu einer Anwendung von § 32d Abs. 1 EStG kommt (hier: wegen der Ausschlussstatbestände des § 32d Abs. 2 oder Abs. 6 EStG), ist der Tatbestand von § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG von vornherein nicht erfüllt; das muss also nicht eigens angeordnet werden. Deshalb kann § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG nunmehr **ersatzlos entfallen**.

2. Streichungen in den Befreiungstatbeständen (§ 3 EStG)

13 Die Streichungen in den Befreiungstatbeständen des § 3 EStG sind m.E. unproblematisch. Sinnvoll ist auch die Gleichstellung aller Stipendien aus öffentlichen Mitteln miteinander (Wegfall des Unmittelbarkeitserfordernisses in § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG).

3. Vereinfachung bei der Berechnung der Entfernungspauschale, § 9 Absatz 2 Satz 2 EStG

14 Dass Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel überhaupt individuell abgerechnet werden können, wenn das für den Steuerpflichtigen günstiger ist als die Entfernungspauschale, ist verfassungsrechtlich und steuersystematisch nicht geboten. Der Gesetzgeber könnte es auch allein bei der Entfernungspauschale belassen und § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG insgesamt streichen.

15 Aber auch die nun vorgesehene Regelung (Günstigerprüfung nicht mehr tagesgenau, sondern nur noch einmal für das gesamte Kalenderjahr) ist bereits eine sinnvolle und verfassungsrechtlich auch unproblematisch zulässige Vereinfachung.

4. Anhebung des Arbeitnehmerpauschbetrags von 920 Euro auf 1.000 Euro (§ 9a EStG)

16 Die Anhebung des Arbeitnehmerpauschbetrags von 920 Euro auf 1.000 Euro (§ 9a EStG) ist ein verfassungsrechtlich prinzipiell unproblematischer Schritt. Eine wirkungsvolle Vereinfachung wäre damit aber erst verbunden, wenn man den Arbeitnehmerpauschbetrag und die verschiedenen ähnlichen Pauschbeträge, Freibeträge oder Freigrenzen zusammenführte. Gerade in diesem Bereich ist das geltende Recht von einer unnötigen Zersplitterung geprägt (s. Übersicht auf der nächsten Seite).

17 Dieser **Wildwuchs** ist verfassungsrechtlich aus vielen Gründen bedenklich (ungerechtfertigte Ungleichbehandlungen im Hinblick auf die Höhe der Schwellenwerte, ihre rechtliche Wirkung und evtl. Antragsanfordernisse; Existenz außergesetzlicher Verschonungen, die am Parlament vorbei eingeführt wurden und vielen Steuerpflichtigen nicht bekannt sind).

18 Er sollte **aufkommensneutral bereinigt** werden. Nicht sinnvoll ist dabei allerdings ein genereller Verzicht auf diese Verschonungen in Verbindung mit einer Erhöhung der Grundfreibeträge: Denn er hätte den Nachteil, dass der Erklärungs- und Kontrollaufwand erheblich zunehmen würde. Sinnvoll wären m.E. eine **Abschaffung der Freigrenzen** (auch bei der Betriebsaufgabe nach § 16 EStG) und die Einführung eines **einheitlichen Pauschbetrags für alle Betriebsausgaben und Werbungskosten**, der einmal pro Einkunftsart gewährt werden sollte. Darin läge eine echte Vereinfachung, die auch dem nicht professionell beratenen Steuerpflichtigen zugute käme.

¹ Umdruck S. 1 = BT-Drs. 17/5125, S. 61.

Wann setzt die Einkommensteuer ein?*

19

Zielgruppe	Betrag	Bemerkungen, Rechtsgrundlage
Vermieter selbständiger Wohn- oder Gewerbeeinheiten	0 €	
Unternehmer oder Freiberufler bei laufendem Betrieb	0 €	
Rentner, Empfänger privater (familienrechtlicher) Unterhaltszahlungen, Versorgungsleistungen, Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen etc. (§ 22 Nr. 5 EStG)	102 €	Werbungskostenpauschale (§ 9a Nr. 3 i.V.m. § 22 Nr. 1, 1a, 1b, 1c und 5 EStG)
Bezieher „sonstiger Einkünfte aus Leistungen“, z.B. Gelegenheitsvermieter	256 €	Freigrenze (§ 22 Nr. 3 Satz 2 EStG)
nebenberufliche Arbeitnehmer gemeinnütziger oder öffentlicher Einrichtungen	500 €	Freibetrag (§ 3 Nr. 26a EStG)
Vermieter oder Untervermieter einzelner Räume	520 €	außergesetzliche Freigrenze (R 21.2 Abs. 1 EStR)
Spekulanten	600 €	Freigrenze (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG)
nebenberufliche Wissenschaftler, Künstler, Schriftsteller, Lehrer, Dozenten, Prüfer	≤ 614 €	außergesetzliche Betriebsausgabenpauschale (H 18.2 EStR)
unverheiratete Land- und Forstwirte	670 €	abschmelzender Freibetrag (§ 13 Abs. 3 EStG)
Sparer	801 €	Werbungskostenpauschale („Sparer-Pauschbetrag“; § 20 Abs. 9 EStG)
Arbeitnehmer	1.000 €	Werbungskostenpauschale (§ 9a Nr. 1 lit. a EStG i.d.F. des Reg-E)
aktive Beamte, Richter und Soldaten	1.000 €	Werbungskostenpauschale (§ 9a Nr. 1 lit. a EStG i.d.F. des Reg-E)
verheiratete Land- und Forstwirte	1.340 €	abschmelzender Freibetrag (§ 13 Abs. 3 EStG)
nebenamtliche Übungsleiter, Ausbilder etc.	2.100 €	Freibetrag (§ 3 Nr. 26 EStG)
Betreuer	2.100 €	Freibetrag (§ 3 Nr. 26b EStG)
hauptberufliche selbständige Journalisten und Schriftsteller	≤ 2.455 €	außergesetzliche Betriebsausgabenpauschale (H 18.2 EStR)
pensionierte Beamte, Richter und Soldaten	≤ 4.002 €**	Versorgungsfreibetrag, Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag und Werbungskostenpauschale (§ 19 Abs. 2 i.V.m. § 9a Nr. 1 lit. b EStG)
selbständige Tagesmutter	9.000 €***	außergesetzliche Betriebsausgabenpauschale (BMF v. 20.5.09, IV C 6-S 2246/07/ 10002, BStBl. I 2009, 642)
GmbH-Gesellschafter bei Anteilsveräußerung oder Wegzug ins Ausland	9.060 €	abschmelzender Freibetrag (§ 17 Abs. 3 EStG)
Einzelunternehmer oder Freiberufler ab 55 J. bei Betriebsaufgabe oder Wegzug ins Ausland	45.000 €	abschmelzender Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)

* Ohne Grundfreibeträge und andere Pauschalierungen der privaten Aufwendungen, die unabhängig von der Einkunftsart gewährt werden.

** Dafür entfällt der allgemeine Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG), der max. 1.900 € beträgt.

*** Beispielsrechnung (Halbtagsbetreuung in eigenen oder angemieteten Räumlichkeiten; fünf fremde Kinder).

5. Verzicht auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen der Eltern bei der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten (§§ 9c, 10 EStG)

- 20** **Dem Grunde** nach ist der Gesetzgeber zur Berücksichtigung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten von Verfassungs wegen verpflichtet, weil den Steuerpflichtigen diese Kosten unausweichlich treffen. Wegen Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 GG sind diese Kosten insbesondere nicht als freiwillige Aufwendungen des Steuerpflichtigen anzusehen, die aus versteuertem Einkommen zu bestreiten wären. Sie sind auch nicht bereits im Kinderfreibetrag (bzw. der Freibetragsersetzenden Komponente des Kindergelds) eingepreist.
- 21** In der **systematischen Zuordnung** dieser Kosten hat der Gesetzgeber aber einen Entscheidungsspielraum. In der Systematik des Einkommensteuerrechts lassen sich die Aufwendungen weder eindeutig der Erwerbssphäre (weil sie „erwerbsbedingt“ sind, so dass Betriebsausgaben oder Werbungskosten i.S.d. §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG vorliegen) noch eindeutig der Privatsphäre (weil es Kinderkosten sind, so dass ein Abzug i.R.d. Erwerbsaufwendungen ausgeschlossen ist) zuordnen sind. Auch Art. 6 GG verlangt m.E. nur, dass die Aufwendungen überhaupt abziehbar sind, determiniert die gesetzestechnische Zuordnung aber nicht. Insofern ist die Verlagerung der Regelungen über die Kinderbetreuungskosten aus dem bisherigen § 9c EStG in § 10 EStG vertretbar.
- 22** Die mit der Zuordnung zu den Sonderausgaben verbundenen finanziellen Konsequenzen sind von untergeordneter Bedeutung. Richtig ist, dass die Kinderbetreuungskosten künftig nicht mehr zu einem (evtl. in andere Jahre übertragbaren) Verlust führen; auch entwerten sie den u.U. bislang genutzten Sonderausgabenpauschbetrag i.H.v. 36 Euro p.a. (Ehegatten: 72 Euro p.a.). Beide Effekte dürften sich aber in der Praxis kaum auswirken. Keine Änderungen ergeben sich im Hinblick auf den Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Er wurde Arbeitnehmern ohne nennenswerte sonstige Werbungskosten schon bisher zusätzlich zu den tatsächlichen Kinderbetreuungskosten gewährt (§ 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a Halbsatz 2 EStG).
- 23** Das verfassungsrechtliche Kernproblem liegt deshalb in der **Höhe des Abzugs**. Der Entwurf sieht – wie schon das geltende Recht – eine Deckelung des Sonderausgabenabzugs auf zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind und Jahr vor. Darin liegt eine Abweichung von einer Besteuerung exakt nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.
- 24** Die **Zwei-Drittel-Begrenzung** trägt allerdings dem Umstand Rechnung, dass auch die Eigenbetreuung des Kindes durch die Eltern regelmäßig mit bestimmten Kosten verbunden ist; dieser Anteil ist aber bereits in den Kinderfreibetrag integriert. Ob diese Quote mit einem Drittel der Kosten einer externen Betreuung realitätsgerecht bemessen ist, erscheint zwar als fraglich; der Gesetzgeber hat insoweit aber ein weites Pauschalierungsermessen.
- 25** Die Deckelung auf den **Höchstbetrag von 4.000 Euro** je Kind und Jahr findet eine Parallele darin, dass auch die Kinderfreibeträge nicht nach dem tatsächlichen Aufwand bemessen werden und auch der familienrechtlichen Abhängigkeit der Unterhaltshöhe von den wirtschaftlichen Verhältnissen der Eltern nicht Rechnung tragen. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist die Berücksichtigung der Vollkosten aber auch nicht geboten. So wie im Bereich der Kinderfreibeträge nur das Kinderexistenzminimum zu berücksichtigen ist², kann der Gesetzgeber auch die Abziehbarkeit der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten auf die Kosten einer günstigen, aber typischerweise deutschlandweit verfügbaren Kinderbetreuung deckeln. Die Wahl einer teureren Kinderbetreuung ist nicht zwangsläufig i.S.d. Grundrechtsdogmatik; der Gesetzgeber kann deshalb vorsehen, dass die Differenz aus versteuertem Einkommen zu bezahlen ist.
- 26** Zur Straffung der persönlichen Anspruchsvoraussetzungen s.u. Rdnr. 27.

² Vgl. BVerfGE 99, 246 (259 f.); BVerfGE 112, 164 (175); und zuletzt BVerfG, Beschl. v. 6.4.2011, 1 BvR 1765/09, Internet: http://www.bverfg.de/entscheidungen/rk20110406_1bvr176509.html (5.5.2011).

6. Unbeachtlichkeit eigener Einkünfte volljähriger Kinder beim Familienleistungsausgleich (§ 32 Absatz 4 Sätze 2 ff. EStG)

a) Wirkungen der Neuregelung

- 27 Wenn künftig nicht mehr unmittelbar an die eigenen Einkünfte des Kindes angeknüpft wird, sondern stattdessen der Beschäftigungsumfang des Kindes herangezogen wird, werden mehr Steuerpflichtige als bisher in den Genuss von Kindergeld oder Kinderfreibeträgen kommen. Künftig steht Eltern z.B. auch dann der Kinderfreibetrag oder das Kindergeld zu, wenn das Kind ein Einkommens- oder Vermögensmillionär ist, sich aber noch in der Ausbildung befindet und in dieser Zeit ausschließlich passive Einkünfte erzielt (aus stiller Beteiligung, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung o.ä.). Schädlich ist erst die Aufnahme einer aktiven Erwerbstätigkeit.
- 28 Darin liegt – verglichen mit dem geltenden Recht – ein **Anreiz für die** Übertragung von Vermögensgegenständen im Wege der **vorweggenommenen Erbfolge** zur Vermeidung oder Verringerung einer späteren Erbschaftsteuerbelastung.

b) Verfassungsrechtliche Würdigung

- 29 Verfassungsrechtlich bedarf der Kriterienwechsel m.E. einer Rechtfertigung, weil er – nicht nur gemessen am geltenden Recht, sondern auch absolut – zu einer nur noch sehr groben Typisierung führt: Typischerweise kann man zwar davon ausgehen, dass volljährige Kinder in Ausbildung noch der finanziellen Unterstützung durch ihre Eltern bedürfen und dass die Eltern entsprechend ihrer zivilrechtlichen Unterhaltspflicht (§§ 1601 ff. BGB) diese Unterstützung auch leisten, so dass sich ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindert.
- 30 Nur lässt sich diese Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern an dem Beschäftigungsumfang des Kindes weniger gut ablesen als an anderen Indikatoren. Zu diesen **alternativen Indikatoren**, die als „gleich wirksame mildere Mittel“ i.S.d. Verhältnismäßigkeitsdogmatik in Betracht kommen, gehört das Fehlen eigener Einkünfte und eigenen Vermögens des Kindes. Wenn der Gesetzgeber diese sachnäheren und präziseren Indikatoren nunmehr bewusst ignoriert, bedarf das der Rechtfertigung. Ob sie gelingt, hängt von dem **Zweck** ab, den der Gesetzgeber mit dem Kriterienwechsel verfolgt.
- 31 Nach der Gesetzesbegründung soll der Kriterienwechsel primär der **Vereinfachung** für den Steuerpflichtigen und die Finanzbehörden dienen. Ob dieser Zweck durch den Kriterienwechsel erreicht oder auch nur gefördert wird, ist aber zweifelhaft. Denn hier wie dort muss der Steuerpflichtige diverse Angaben über das Erwerbshandeln seines/seiner Kind(er) machen. Der Aufwand, den die familieninterne Sachverhaltsermittlung für den Steuerpflichtigen bedeutet, besteht dem Grunde nach also fort. Richtig ist, dass sich die Zahl der relevanten Angaben insofern reduziert, als die Möglichkeit eines Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzugs auf der Ebene des Kindes abgeschnitten wird. Diese Teilvereinfachung kann aber m.E. die erhebliche Vergrößerung in der Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kaum aufwiegen.
- 32 Die Neuregelung lässt sich auch nicht durch das Anliegen der **Bekämpfung der Schwarzarbeit** rechtfertigen. Zwar wird das Kind seine Einkünfte künftig tendenziell seltener als bisher verschweigen. Dafür wandern aber u.U. ganze Beschäftigungsverhältnisse in die Schattenwirtschaft ab. Die zeitlichen Beschäftigungsgrenzen sind aber auch dadurch leicht zu umgehen, dass eine Tätigkeit, die die zulässige Stundenzahl faktisch überschreitet, vertraglich in eine Tätigkeit mit weniger Stunden und entsprechend höherem Stundensatz umdeklariert wird, dass Überstunden geleistet werden o.ä. Bei angemessener Lohnsumme dürfte dies auch in der Betriebsprüfung/Lohnsteuerprüfung vielfach unerkannt bleiben.
- 33 Zu erwägen ist m.E. aber, ob sich die hier vorgeschlagene Neuregelung (abweichend von der Regierungsbegründung³) mit der Überlegung rechtfertigen lässt, dass das Kindergeldrecht die Eltern nicht nur

³ BT-Drs. 17/5125, S. 41.

dazu motivieren soll, ihr Kind **zur Aufnahme oder Fortsetzung eines Ausbildungsverhältnisses** anzuhalten, sondern dass zusätzlich ein Anreiz dafür gesetzt werden soll, dass sich das volljährige Kind auch ganz auf diese Ausbildung konzentriert. Tatsächlich fordert der Steuergesetzgeber mit der Neuregelung dem Kind eine klare Entscheidung für eine substanzielle Erwerbstätigkeit (dann kein Kindergeld und kein Kinderfreibetrag der Eltern) oder für die **Konzentration auf die Ausbildung** (dann Kindergeld oder Kinderfreibetrag der Eltern) ab.

- 34** Darin liegt zwar für die Kinderfreibeträge ein dogmatisches Novum: Bisher dienten sie allein der Abbildung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen; nun werden sie – wie bisher schon das Kindergeld – um einen (indirekten, weil nicht in der Person des Steuerpflichtigen liegenden) Lenkungszweck angereichert. Der Gesetzgeber ist aber von Verfassungs wegen nicht gehindert, bestehenden Regelungen durch minimalinvasive Korrekturen eine neue Zielrichtung zu geben. Legt man diese neue Zielrichtung „Konzentration des Kindes auf seine Ausbildung“ zugrunde, ist es folgerichtig, dass der Gesetzgeber nicht mehr auf die Höhe des Einkommens oder gar des Vermögens des Kindes abstellt, sondern nur noch auf dessen zeitlichen Einsatz.
- 35** Zuzugeben ist allerdings, dass diese Zwecksetzung nur in den (Haupt-)Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 lit. a EStG und evtl. (mit der Zielsetzung „Konzentration auf den Freiwilligendienst“) in den Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 lit. d EStG zum Zuge kommt. Dagegen können diese Zwecksetzungen die Versagung von Kindergeld/Kinderfreibetrag in Übergangszeiten (lit. b) und in Zeiten, in denen das Kind eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann (lit. c), nicht rechtfertigen. Angesichts der eher untergeordneten Bedeutung dieser beiden Fallgruppen erscheint eine Gleichbehandlung mit den Fallgruppen der Buchstaben a und d aber verfassungsrechtlich als hinnehmbar.
- 36** Im **Ergebnis** ist deshalb die vorgeschlagene Neuregelung unter Berücksichtigung der Typisierungskompetenz des Gesetzgebers **verfassungsgemäß**. Zur Absicherung der Neuregelung gegen verfassungsrechtliche Bedenken empfiehlt es sich aber, **in der Gesetzesbegründung die geänderte Zwecksetzung** (oben Rdnr. 33) ausdrücklich zu **dokumentieren**.

c) Systematische Unklarheiten in Satz 3 i.d.F. des Reg-E

- 37** Allerdings sollte der Gesetzgeber in § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG i.d.F. des Regierungsentwurfs noch zwei Klarstellungen anbringen.
- 38** Die erste Klarstellung betrifft die Verwendung des unbestimmten Artikels und des Singulars („eine Erwerbstätigkeit [...], ein Ausbildungsverhältnis, ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis“). Liegt z.B. noch „eine Erwerbstätigkeit“ vor, wenn ein studierendes Kind zwei kleine Nebentätigkeiten ausübt, die in der Summe unterhalb der Zwanzig-Stunden-Schwelle bleiben? Zweck- und systemgerecht wäre für diesen Fall allein die Beibehaltung des Kindergeld-/Kinderfreibetragsanspruchs. Legistisch ließe sich das durch eine Verwendung des Plurals („Erwerbstätigkeiten [...], Ausbildungsverhältnisse, geringfügige Beschäftigungsverhältnisse“) klarstellen.
- 39** Zweitens lässt die Entwurfsfassung nicht erkennen, um was für eine Art von „oder“ es sich in der Vorschrift handelt. Auf diese Frage kommt es an, wenn das Kind ein Ausbildungsverhältnis eingegangen ist und parallel (mindestens) eine zusätzliche Teilzeittätigkeit ausübt. Wäre das „oder“ als sog. exklusives Oder zu verstehen, wäre jede Kombination automatisch kindergeldschädlich. Relevanz hat dies z.B. für Referendare, die parallel einer bezahlten geringfügigen Beschäftigung oder einer unterhältigen Nebentätigkeit nachgehen. Zahlreiche Unternehmen, Anwaltskanzleien, aber z.B. auch die Universitäten und die Parlamente würden viele ihrer sog. „Drittassistenten“, die parallel zum Referendariat an einem oder zwei Tagen pro Woche wissenschaftlich tätig sind, nicht halten können, wenn die Nebentätigkeit bei den Eltern der Betroffenen zum automatischen Wegfall des Kindergelds oder des Kinderfreibetrags führte. Auch hier empfiehlt sich deshalb m.E. eine Klarstellung.

40 Beide Klarstellungen ließen sich z.B. durch folgende Formulierung des neuen § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG umsetzen:

§ 32 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 4 werden die Sätze 2 bis 10 durch folgende Sätze ersetzt:

„²Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 nur berücksichtigt, wenn das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. ³~~Eine Erwerbstätigkeiten~~ mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ~~ein~~ Ausbildungsdienstverhältnisse oder und ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnisse im Sinne der §§ 8 und 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch ~~sind unschädlich~~ bleiben außer Betracht.“

b) [...]

d) Weitere Klärungen auf Rechtsanwendungsebene

41 Die Rechtspraxis wird sodann **Kriterien** dafür entwickeln müssen, wie die Ausdrücke „**Erwerbstätigkeit**“ des Kindes und „**Ausbildungsdienstverhältnis**“ i.S.d. **neuen § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG** auszulegen sind. Das Erzielen passiver Einkünfte erfüllt den Tatbestand der Erwerbstätigkeit nicht. Aktive Tätigkeiten werden dagegen unabhängig davon erfasst, ob sie selbständig oder unselbständig ausgeübt werden (§§ 13, 15, 18, 19 EStG). Voraussetzung ist allerdings, dass sie Erwerbscharakter haben. Daran fehlt es, wenn keinerlei Vergütung gezahlt wird. Der Vergütungscharakter fehlt z.B. bei Stipendien, aber auch bei einer Beschränkung der Zahlung auf ein Taschengeld (z.B. beim neuen Bundesfreiwilligendienst; vgl. § 2 Nr. 2 und Nr. 4 BFDG).

42 Eine systematische Auslegung ergibt, dass auch die in § 32 Abs. 4 Satz 1 lit. d EStG genannten Freiwilligendienste bei typischer Ausgestaltung nicht als Erwerbstätigkeit anzusehen sind. Hierzu zählen das Ableisten eines freiwilligen sozialen Jahres oder eines freiwilligen ökologischen Jahres i.S.d. Jugendfreiwilligendienstegesetzes, eines Freiwilligendienstes i.R.d. Europäischen Programms „Jugend in Aktion“ oder der weiteren in § 34 Abs. 4 Satz 1 lit. d genannten Freiwilligendienste im Ausland oder eines „Freiwilligendienstes aller Generationen“ (§ 2 Abs. 1a SGB VII).

43 Allein der Umstand, dass eine vergütete Tätigkeit zugleich Ausbildungscharakter hat, steht dagegen der Annahme einer „Erwerbstätigkeit“ i.S.d. neuen § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht entgegen. So sind insbesondere Berufsausbildungen, Referendariate oder bezahlte Praktika „Erwerbstätigkeiten“ i.S.d. Neuregelung. Wenn/weil aber auch diese Tätigkeiten nicht zum Wegfall von Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag führen sollen, ist die im Gesetzentwurf vorgesehene Aufnahme einer eigenständigen Ausnahme für diese Ausbildungsdienstverhältnisse geboten.

7. Reduzierung der Veranlagungsarten für Eheleute, §§ 25, 26a EStG

44 Die Straffung der Veranlagungsarten ist m.E. unproblematisch und hilfreich.

8. Vereinheitlichung der Grenzen bei verbilligter Wohnraumüberlassung und Verzicht auf das Erfordernis einer Totalüberschussprognose in diesen Fällen (§ 21 EStG)

45 Das Anliegen des Gesetzentwurfs⁴ ist uneingeschränkt zu begrüßen. Die **Veränderung des Prozentsatzes** in § 21 Abs. 2 [künftig: Satz 1] EStG ist plausibel. M.E. ist die **Formulierung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG** i.d.F. des RegE in Tatbestand (Formulierung „Wohnungsvermietung“ weicht von Satz 1 ab) und Rechts-

⁴ Einzelbegründung: BT-Drs. 17/5125, S. 28.

folge (Entgeltlichkeitsfiktion) aber unnötig sperrig und bietet weiterhin Angriffsfläche. Mit folgender Formulierung würde das Gemeinte m.E. noch besser verständlich:

§ 21 Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

(2) ¹Beträgt das Entgelt für die dauernde Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 Prozent der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. ²Anderenfalls sind Einnahmen und Aufwendungen in voller Höhe zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nummer 2).

- 46 Mit dem Verweis auf den Grundtatbestand der Quantifizierung von Einkünften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG) verdeutlicht diese Formulierung, dass künftig ab der 66-Prozent-Grenze dem Grunde nach stets steuerbare Einkünfte anzunehmen sind; die Frage nach dem Ergebnis der Totalüberschussprognose (systematisch auf der Stufe des § 2 Abs. 1 EStG angesiedelt) ist damit bereits positiv beantwortet (Ausschluss der Liebhaberei). Zugleich stellt dieser Verweis auf § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG klar, dass nicht alle Zu- oder Abflüsse steuerbar sind, sondern dass insoweit die allgemeinen Regeln (insbesondere § 9 EStG für die Werbungskosten) gelten. Der Verweis auf § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist damit im Kern eine Rechtsgrundverweisung; allein im Hinblick auf die Überschusserzielungsabsicht (Ausschluss der Liebhaberei) ist er als bloße Rechtsfolgenverweisung zu verstehen.

9. Vereinfachung der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte aus Forstwirtschaft, §§ 34, 34b EStG, §§ 51, 68 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV)

- 47 Bereits das geltende Recht kennt mehrstufige Tarifbegünstigungen für Forstwirte und forstwirtschaftliche Unternehmen. Danach wird u.U. auch ohne die sonst nach § 16 EStG erforderliche Betriebsveräußerung oder –aufgabe in Jahren einer außergewöhnlichen Holznutzung oder einer sog. Kalamitätsnutzung der Steuersatz halbiert, unter bestimmten Voraussetzungen sogar geviertelt. Im Extremfall ergeben sich aus dieser Viertelung Einkommensteuersätze im unteren einstelligen Bereich.
- 48 An der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit dieser Regelungen bestehen erhebliche Zweifel. Zwar leidet die Forstwirtschaft – wie nicht wenige Wirtschaftszweige – unter der hohen Volatilität der Betriebseinnahmen, die unter einem progressiven Einkommensteuertarif zu einer Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung führen kann. Die Schwankungen lassen sich aber zielgenauer und besser auf der Ebene der Bemessungsgrundlage glätten. Hierfür steht insbesondere das Instrument der steuerfreien Rücklage gem. § 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz zur Verfügung. In dieser Lage bestehen m.E. an der Erforderlichkeit der Tarifbegünstigungen nach § 34b EStG unter dem Gesichtspunkt einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erhebliche Zweifel.
- 49 Zutreffend ordnet die Bundesregierung die Regelungen des § 34b EStG schon bisher den steuerlichen Subventionen zu⁵. Auch Verschonungssubventionen bedürfen indes der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Im Rahmen der Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) kommt es dabei ebenfalls auf Eignung und Erforderlichkeit der Subvention für die Förderung des - näher zu bezeichnenden – gesetzgeberischen Anliegens an. Für die unkoordinierte Kumulation unterschiedlichster Instrumente zur steuerlichen Förderung der Forstwirtschaft fehlt es an einer entsprechenden Rechtfertigung. Insofern bestehen die o.g. Zweifel auch und gerade für die nun vorgeschlagene Neufassung des § 34b EStG unvermindert fort.
- 50 Jedenfalls aber müsste der Gesetzgeber auch bei § 34b EStG dafür sorgen, dass der Tarif nicht unter den regulären **Mindeststeuersatz von 14 Prozent** aus § 32a EStG fällt. Richtigerweise erschöpft sich der Sinn von Tarifvorschriften im Ausgleich von Progressionsnachteilen, die sich aus der Volatilität der Einkünfte ergeben. Auch bei perfekt gleichmäßiger Verteilung hätte der Steuersatz aber nicht unter dem Mindest-

⁵ *Bundesministerium der Finanzen*, 22. Subventionsbericht. Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2007 - 2010 (2010), S. 62 (Anlage 2 Nr. 4).

steuersatz liegen können. Exakt mit dieser Erwägung hat Gesetzgeber im **Jahressteuergesetz 2010** für den ermäßigten Steuersatz in § 34 Abs. 3 Satz 2 EStG eine Untergrenze von 14 Prozent festgeschrieben. Folgerichtig ist für § 34b dieselbe Untergrenze vorzusehen.

10. Einführung einer Bagatellgrenze bei der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte, § 89 der Abgabenordnung (AO)

- 51** Im Prinzip ist die Einführung einer Bagatellgrenze hilfreich und rechtsstaatlich nobel. Auf der Grundlage der bisherigen Erfahrungen ist allenfalls zu erwägen, ob der Gesetzgeber zu einem späteren Zeitpunkt sog. „Probebohrungen“ (Antrag auf verbindliche Auskunft für einzelne ausgegliederte Geschäftsvorfällen mit geringen Volumina), die dann als Präjudizien für gleichartige großvolumige Geschäftsvorfälle dienen können, eigens unterbinden sollte. Hier besteht aber m.E. derzeit noch kein Handlungsbedarf.

11. Einführung einer gesetzlichen Betriebsfortführungsfiktion in den Fällen der Betriebsverpachtung und -unterbrechung, § 16 EStG

- 52** Die Betonung des Wahlrechts und der Betriebsfortführungsfiktion sind nicht falsch, verstellen aber in der Darstellung der vorgeschlagenen Neuregelung den Blick auf das eigentliche Anliegen des Gesetzesentwurfs: Er verlangt dem Steuerpflichtigen eine eindeutige und v.a. zeitnahe Erklärung über die Betriebsaufgabe ab.
- 53** Durch die strenge Fristbindung für die Abgabe der Erklärung über eine Betriebsaufgabe (Wirksamkeit der Erklärung nur innerhalb von drei Monaten nach der Betriebsaufgabe) werden dem Unternehmer in m.E. sehr sinnvoller und auch verfassungsrechtlich gebotener Weise Möglichkeiten einer dolosen Ausnutzung der Festsetzungsverjährung durch Abgabe von Ex-tunc-Erklärungen⁶ abgeschnitten. Die Neuregelung verdient deshalb uneingeschränkt Zustimmung.

12. Eröffnung der Möglichkeit zur gleichzeitigen Abgabe von Einkommensteuererklärungen für zwei Jahre, § 25a EStG

- 54** Dass die Abgabe von Einkommensteuererklärungen stärker als bisher „gepulst“ werden kann, ist aus Sicht der Steuerpflichtigen zu begrüßen. Ein nennenswerter Vereinfachungseffekt dürfte damit aber kaum verbunden sein, weil sich Art und Umfang der zu erklärenden Daten durch das Hinausschieben der Erklärung des ersten Jahres um ein Jahr nicht verändern.

⁶ Zur bisherigen Praxis etwa BFH, Urt. v. 28.08.2003, IV R 20/02, BFHE 203, 143 = BStBl. II 2004, 10; und Urt. v. 14.10.2009, X R 37/07, BFH/NV 2010, 406.

B. Zu Artikel 8: Änderung des ErbStG

- 55 In der Sache halte ich die hier vorgeschlagenen Änderungen für sinnvoll. Die sehr ausführliche **Begründung**, die die BReg für die **Gesetzgebungskompetenz des Bundes** vorschlägt (BT-Drs. 17/5125, S. 24), ist dagegen problematisch. Sie bezieht sich nicht auf die konkreten Änderungen des ErbStG, die verfahrensrechtlicher Natur sind, sondern enthält unspezifische Ausführungen zum materiellen Erbschaftsteuerrecht im Ganzen; und auch insofern ist sie teilweise redundant.
- 56 Es liegt zwar nahe, dass die Gesetzesbegründung zur Frage der Gesetzgebungskompetenz Stellung nimmt, weil dem Bund die Gesetzgebungskompetenz in jüngerer Zeit mit bedenkenswerten Gründen abgesprochen worden ist⁷ und das Bundesverfassungsgericht die Auswirkungen der Verschärfung von Art. 72 Abs. 2 GG auf die Steuerkompetenzen aus Art. 105 Abs. 2 GG noch nicht konkretisiert hat. Gerade angesichts der entscheidenden Bedeutung, die das Bundesverfassungsgericht den Begründungserwägungen in den Gesetzesmaterialien beimisst, ist dann aber eine verfassungsrechtlich tragfähige Argumentation gefordert.
- 57 Dabei ist zwischen den Voraussetzungen des – 1994 verschärften und seither voll justiziablen – Art. 72 Abs. 2 GG selber und evtl. finanzverfassungsrechtlichen Besonderheiten (Art. 105 Abs. 2 und Abs. 2a GG) zu unterscheiden:
- Im Rahmen von Art. 72 Abs. 2 GG, auf den Art. 105 Abs. 2 GG verweist, ist der Hinweis darauf, dass ohne bundesgesetzliche Regelung eine Rechtszersplitterung eintritt, verfassungsrechtlich wertlos. Das Prinzip der gegliederten Fläche ist die offene Flanke der Gleichheit (*Günter Dürig*). Dass es bei einer Verlagerung der Gesetzgebung auf die Länder zu unterschiedlichen Regelungen und damit zu einem sog. Steuerwettbewerb kommt, ist föderalismustypisch und verfassungsrechtlich prinzipiell sogar gewollt. Die Rechtsvielfalt begründet für sich genommen auch nicht die Gefahr einer Rechtsunsicherheit.
Im Rahmen von Art. 72 Abs. 2 GG ist vielmehr zu fragen, ob es bei länderübergreifenden Erbfällen zu spezifischen Schwierigkeiten (v.a. Doppelbesteuerung oder Doppelnichtbesteuerung) kommen kann, die die Länder allein nicht bewältigen können. Selbst dann wäre aber die Erforderlichkeit einer bundesrechtlichen Regelung möglicherweise auf eine Rahmenregelung (ein Doppelbesteuerungs-gesetz o.ä.) begrenzt; Fragen der Bewertung einzelner Vermögensgegenstände, des Steuersatzes und evtl. Steuerermäßigungen oder -anrechnungen könnten dagegen den Landesgesetzgebern überlassen bleiben.
 - Entscheidend dürfte deshalb sein, ob sich eine fortbestehende Bundesgesetzgebungskompetenz aus Besonderheiten des Art. 105 GG ergibt. Hier könnte die Ergänzung von Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG zeigen, dass der verfassungsändernde Gesetzgeber selber jedenfalls im Jahr 2006 (Einfügung dieser Vorschrift im Rahmen der Föderalismusreform I) für die Grunderwerbsteuer nicht von einer ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz der Länder ausging; sonst hätte es dieser Neuregelung nicht bedurft. Im Sinne eines Erst-recht-Schlusses lässt sich diese Wertung auf die ungleich komplexere, interterritorial weitaus schwerer abzugrenzende Erbschaft- und Schenkungsteuer übertragen.
- 58 Da das StVereinfachungsG 2011 aber ausschließlich Verfahrensfragen des Erbschaftsteuerrechts betrifft, genügt im vorliegenden Fall ein knapper **Verweis auf Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG**. Die dort verankerte

⁷ Statt aller *Rainer Wernsmann/Valentin Spornath*, FR 2007, S. 829-837. Der verfassungsändernde Gesetzgeber hat bereits im Jahr 1994 (42. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 27.10.1994, BGBl I 1994, S. 3146) die Anforderungen des Art. 72 Abs. 2 GG verschärft. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Verschärfungen inzwischen in zahlreichen Entscheidungen konkretisiert (s. einerseits BVerfGE 106, 62 (143 ff.) – Altenpflegegesetz; BVerfGE 110, 141 – Kampfhundegesetz; und BVerfGE 111, 226 – Juniorprofessur; andererseits BVerfGE 113, 167 – Risikostrukturausgleich; BVerfGE 114, 196 – Beitragssatzsicherungsgesetz; und BVerfG, Beschl. v. 3.7.2007, 1 BvR 2186/06, EuGRZ 2007, 732 – Hufpfleger und Huftechniker).

Gesetzgebungskompetenz des Bundes für das Steuerverfahrensrecht ist nicht auf bundesgesetzlich geregelte Steuern beschränkt.

C. Zu Artikel 10: Änderung des GrErwStG

- 59 Die Einführung der Verordnungsermächtigung (§ 22a GrErwStG i.d.F. des RegE) ist m.E. unproblematisch. Sie erfüllt insbesondere die grundrechtlichen Anforderungen und die Bestimmtheitsvoraussetzungen aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG. Die damit (mittelbar) eröffnete Möglichkeit zur elektronischen Übermittlung von Veräußerungsanzeigen nach § 18 GrEStG kann zu einer sinnvollen Vereinfachung beitragen.
- 60 Bedenken ergeben sich dagegen wiederum im Hinblick auf den Entwurf der **Gesetzesbegründung** (vgl. bereits Rdnr. 55 ff.). Weil auch die neu in das GrErwStG eingefügte Verordnungsermächtigung ausschließlich verfahrensrechtliche Gegenstände betrifft, genügt zur Begründung einer Gesetzgebungskompetenz des Bundes der Hinweis auf Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG.

D. Zu Artikel 11: Änderung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes

- 61 Der zentrale Einwand gegen die Regelungen der §§ 4, 4a und 5 ForstSchAusglG betrifft die Existenz dieses Gesetzes als steuerliches Nebengesetz: Für die Finanzbehörden und die Beraterschaft, aber auch für den Steuerpflichtigen selber ist die Bündelung aller Regelungen über die einkommensteuerliche Gewinnermittlung im EStG und der EStDV für die Transparenz des Steuerrechts von hohem Wert. Eine Auslagerung steuerlicher Verschonungen für einzelne Branchen in – in den üblichen Textsammlungen nicht abgedruckte, i.d.R. nur elektronisch zugängliche – Nebengesetze ist rechtsstaatlich begründungsbedürftig.
- 62 Das gilt umso mehr, als vergleichbare Privilegien anderer Branchen (z.B. §§ 3 Nr. 40a, 5a, 13a u.a. EStG), aber auch der Forstwirtschaft selber (z.B. §§ 34 Abs. 2 Nr. 5, 34b EStG) offen im EStG selber verortet und somit allgemein sichtbar sind. Systematisch empfiehlt sich daher eine Verlagerung der steuerlichen Regelungen des ForstSchAusglG in das EStG.
- 63 Aber auch in der Sache begegnen die vorgeschlagenen Regelungen erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken. Zwar hat der Gesetzgeber bei Pauschalierungen einen weitgehenden Einschätzungsspielraum⁸. Er muss dabei aber die Vielzahl der Fälle in einem Gesamtbild erfassen und sich an der Realität und der Normalität orientieren und so ein vernünftiges Verhältnis zur durchschnittlichen Belastung wählen⁹. Vor diesem Hintergrund erschließt sich die Fiktion von Betriebsausgaben i.H.v. 90 Prozent der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes in Jahren mit einer Einschlagsbeschränkung nicht. Entsprechendes gilt für die pauschale Abziehbarkeit von 65 Prozent der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes (Verkauf von Holz auf dem Stamm).
- 64 Gerade die kleinen und mittleren Betriebe, für die diese Regelungen gelten (keine Buchführungspflicht, keine freiwillige Buchführung nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG), sind durch den Einsatz der persönlichen Arbeitskraft des Betriebsinhabers und seiner Familie gekennzeichnet; die Betriebsausgaben erreichen damit üblicherweise nicht die Quote der Großbetriebe mit erheblichem Lohnaufwand. In dieser Lage bedarf die Gewährung hoher Pauschalsätze der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Dies gilt umso mehr, als es zu einer Zusammenballung dieser Förderung und anderer Begünstigungen kommt (steuerfreie Rücklage für betrieblichen Ausgleichsfonds: § 3 nach ForstSchAusglG; Tarifbegünstigungen nach §§ 34 Abs. 2 Nr. 5, 34b EStG) und die unterschiedlichen Regelwerke konzeptionell nicht aufeinander abgestimmt sind.

⁸ BVerfGE 21, 12 (27); 65, 325 (354 f.); 87, 234 (255); 96, 1 (6); 101, 297 (309); 103, 310 (319); 105, 73 (127); *Jochum*, DStZ 2010, 309 (310); *Osterloh* in: Sachs, GG, Art. 3 Rn. 108.

⁹ BVerfGE 84, 348 (360); 87, 153 (172); 87, 234 (255, 261); 122, 210 (232); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 351.

E. Fazit

- 65** Insgesamt halten daher die hier schwerpunktmäßig untersuchten Vorschriften des Regierungsentwurfs einer verfassungsrechtlichen und steuersystematischen Prüfung stand. Änderungs- und Glättungsbedarf besteht lediglich
- bei § 2 Absätze 5a und 5b EStG (Rdnr. 3 ff.),
 - bei der unnötigen Zerfaserung von Freibeträgen und Pauschbeträgen für die unterschiedlichen Einkunftsarten und Berufsgruppen (Rdnr. 16 ff.),
 - bei den neuen „safe-haven“-Regeln des § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG (Rdnr. 37 ff.),
 - bei der Formulierung der Neuregelung zur Vermietung unter nahen Angehörigen (Rdnr. 45 ff.),
 - bei den unsystematischen und überzogenen Privilegien für die Forstwirtschaft (Rdnr. 47 ff., 61 ff.),
 - in den Gesetzesbegründungen im Hinblick auf die Gesetzkompetenzen des Bundes für die Erbschaftsteuer (Rdnr. 55 ff.) und die Grunderwerbsteuer (Rdnr. 59 ff.).
- 66** Das Vorhaben einer Vereinfachung des Steuerrechts bleibt aber auch nach Verabschiedung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 ein drängendes Desiderat. Nicht alle Regelungen des neuen Gesetzes dienen wirklich der Vereinfachung. Vor allem aber bleiben die jetzt zu beschließenden Vereinfachungen insgesamt weit hinter dem großen Potenzial zurück, das das deutsche Steuerrecht für eine grundlegende Vereinfachung bietet.
- 67** Auch wenn Gesetzgeber und Wissenschaft in dem Ringen um einen großen Wurf bislang noch nicht zueinander gefunden haben: Gerade angesichts der hohen Komplexität erwerbswirtschaftlicher, unternehmerischer und finanzmarktbezogener Phänomene der Gegenwart muss sich das Steuerrecht in seiner Komplexität und Aufsplitterung mäßigen. Die Besteuerung wird den verfassungsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Neutralitätsanforderungen künftig stärker zu entsprechen haben als bisher. Weitere Vereinfachungen des Steuerrechts bieten auch die Gewähr dafür, dass die Entschlusskraft und das Innovationspotenzial der inländischen Unternehmen gestärkt werden.
- 68** Dringend geboten bleiben insbesondere
- die Diskriminierung der unternehmerischen Eigenkapitalfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer,
 - die Glättung des Steuersatzgefälles zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen, aber auch zwischen den unterschiedlichen Arten von Arbeitseinkommen;
 - die Überführung der überkommenen Gewerbesteuer in einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer,
 - die Einführung einer modernen Erbschaft- und Schenkungsteuer mit niedrigen Steuersätzen, aber ohne die aktuelle Diskriminierung privater Vermögensgegenstände gegenüber dem unternehmerischen Vermögen,
 - eine Reform der Umsatzsteuer, insbesondere im Hinblick auf die Belastungsdifferenz, die sich aus dem unschlüssigen Nebeneinander des regulären Steuersatzes, des ermäßigten Steuersatzes und der nullbesteuerten Leistungen ergibt.