

# Strukturen des Steuerrechts

Heller

2022

ISBN 978-3-406-78026-4

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

**Schlüsselnorm: Art. 105 GG (Steuergesetzgebungskompetenz)**

Standort: Finanzverfassung

Ratio: Spezialregelung für die Gesetzgebungskompetenz im Steuerrecht. Im Übrigen gelten die allgemeinen Vorschriften zum Gesetzgebungsverfahren.

**Systematik:**

- (1) „**Ausschließliche**“ Gesetzgebungskompetenz:
  - des Bundes (Abs. 1 iVm Art. 106 Abs. 1 GG)
  - der Länder (Abs. 2a), allerdings nur „solange und soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch“ macht.
- (2) „**Konkurrierende**“ Gesetzgebungskompetenz des Bundes gem. Abs. 2 für die
  - „**Grundsteuer**“ (Abs. 2 S. 1 iVm § 72 Abs. 1 und Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG). Die Grundsteuer unterliegt damit der „Abweichungsgesetzgebung“; dh die Länder können von der Bundesregelung abweichen, sogar gänzlich auf die GrSt verzichten).
  - „**übrigen Steuern**“
  - wenn dem Bund „**das Aufkommen dieser Steuern ganz** (Art. 106 Abs. 1 GG) oder **zum Teil** (Art. 106 Abs. 3 GG) **zusteht**“ oder
  - die „**Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen**“, dh ein Bundesgesetz erforderlich ist zur „Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder zur „Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse“ (so zB bei den Steuern, die in Art. 106 Abs. 2 GG genannt sind, deren Aufkommen allein den Ländern zusteht).
- (3) Ergänzende allgemeine Vorschriften zum Gesetzgebungsverfahren:
  - Gesetzesinitiative (Art. 76 GG): häufig durch Bundesregierung (Kabinettsbeschluss)
  - Erster Durchgang BR (Art. 50, 53 Satz 1, 2 und 76 Abs. 2 GG): Stellungnahme des BR
  - Beratungen des BT (drei Lesungen; Art. 77 Abs. 1 GG)
  - Zweiter Durchgang BR (Art. 105 Abs. 3, 77 Abs. 2, 78 GG)
  - Verkündung im BGBl. (Art. 82 GG)

126 Die **Gemeinden** haben nach der abschließenden Regelung des Art. 105 GG kein eigenes Recht zur Steuergesetzgebung. Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG sichert den Gemeinden die Eigenverantwortlichkeit hinsichtlich der Steuererträge aus „**einer wirtschaftskraftbezogenen Steuer**“, dh der Gewerbesteuer, gewährt ihnen aber keine Gesetzgebungskompetenz. Die Festsetzung von Hebesätzen bei der Grund- und Gewerbesteuer (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) durch entsprechende Satzungen ist keine Gesetzgebung, weil Gesetzgebungskompetenz nur Parlamente haben können; Kommunalvertretungen (zB Stadtverordnetenversammlungen) sind verfassungsrechtlich keine Parlamente, sondern Verwaltungsausschüsse.

In LVerf und Kommunalabgabengesetzen der Länder wird den Gemeinden vielfach das Recht auf Erschließung eigener Steuerquellen eingeräumt, insb. delegieren die Länder ihr Steuererfindungsrecht für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern an die Gemeinden (s. zB § 1 Abs. 1 KAG NW). Die Gemeinden erlassen dazu Steuersatzungen, die der Genehmigung der Aufsichtsbehörden bedürfen (zB § 2 Abs. 2 KAG NW). Als Richtschnur dienen den Aufsichtsbehörden **Mustersatzungen (Mustersteuerordnungen)**. Diese sind keine Rechtsnormen, können aber von den Genehmigungsbehörden durchgesetzt werden.

## 2. Gesetzgebungsverfahren aufgliedern

In der Regel **initiiert die Bundesregierung** Steuergesetze. Von diesem Regelfall wird 127 in der Folge auch ausgegangen.<sup>45</sup> Da Art. 105 GG keine besonderen Regelungen für das Gesetzgebungsverfahren enthält, gelten insoweit die allgemeinen Regeln in Art. 76 ff. GG. Eine besondere Regelung für das Verfahren ist jedoch in Art. 105 Abs. 3 GG für die Zustimmung des BR enthalten.

### a) Auslöser für Gesetze(sänderungen) erkennen

Auslöser für eine Gesetzesänderung kann eine politische Erklärung sein, eine Folge 128 aus Bemerkungen des Rechnungshofes, eine Entscheidung des BVerfG (in jüngster Zeit zur Erbschaftsteuer oder zur Grundsteuer) oder des BFH (in jüngster Zeit zur Besteuerung von Renten).

Häufig ist Ausgangspunkt der **Koalitionsvertrag** der laufenden Legislaturperiode auf Bundesebene. Er ist ein Vertrag zwischen den die Regierungskoalition tragenden Parteien, der in das Regierungsprogramm für eine Legislaturperiode einfließt und dadurch maßgeblich für die Koalitionsfraktionen und die durch sie getragene Bundesregierung wird. Die Länder werden dadurch rechtlich nicht gebunden, sondern nur politisch, da Mitglieder der Landesregierungen auf Seiten der Partei, der sie angehören, regelmäßig auch bei den Koalitionsverhandlungen mitwirken und daher erwartet werden kann, dass sie sich bei der Umsetzung des Koalitionsvertrages an die getroffenen Vereinbarungen halten.

Anstöße für Gesetzesänderungen ergeben sich vor allem auch aus der **Praxis der Steuerverwaltungen** der Länder und dem BZSt, die sich fachlich regelmäßig mit dem BMF austauschen, um den einheitlichen Vollzug der Steuergesetze sicherzustellen.

Als **Jahressteuergesetz** wird ein Artikel-Gesetz bezeichnet, das mehrere Steuerge- 129 setze ändert. Die Änderungen für jedes Einzelsteuergesetz sind in je einem gesonderten Artikel des Gesetzes enthalten. Meist sind es zahlreiche kleinere Änderungen, die im Laufe eines Jahres mit Wirkung für einen neuen Veranlagungszeitraum zusammengefasst beschlossen werden. Das Jahr, in dem das Gesetz verabschiedet wird, wird dem Gesetzestitel hinzugefügt, zB „Jahressteuergesetz 2020“.

### b) Referentenentwurf des BMF und Regierungsentwurf einordnen

Ist ein Auftrag zur Änderung eines Steuergesetzes durch die Leitung des BMF (Mi- 130 nister) erteilt, formuliert idR das fachlich für diesen steuerlichen Bereich zuständige Referat im BMF einen ersten Entwurf. Dabei werden die fachlich betroffenen Referate der Landesfinanzministerien eingebunden. Ergebnis ist der sog. Referentenentwurf, der nach Billigung durch die Leitung des BMF den anderen Bundesministerien zur Abstimmung und den Ländern sowie den betroffenen Verbänden zur Stellungnahme zugeleitet wird.<sup>46</sup> Vor Einleitung der Abstimmung wird das Bundeskanzleramt im Rahmen der sog. Frühkoordinierung über den Gesetzentwurf und den angestrebten Zeitplan für das Gesetzgebungsverfahren informiert. Dies erfolgt mit Rücksicht auf die Richtlinienkompetenz des Bundeskanzlers/der Bundeskanzlerin gem. Art. 65 GG.

**Gesetzesvorlagen** bestehen aus dem Entwurf des Gesetzestextes und der Begründung 131 dazu.<sup>47</sup>

<sup>45</sup> Verlässliche Informationen in DIP. Dokumenten-Informationssystem. <http://dipt.bundestag.de/>; Drs.-Nachweise und Verlauf der Beratungen.

<sup>46</sup> Manchmal wird vorab ein sog. Diskussionsentwurf erstellt, der einer Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht wird, um deren Meinung für den Referentenentwurf zu berücksichtigen; so zB bei der grundlegenden Überarbeitung der AO im Jahr 2016.

<sup>47</sup> Einzelheiten zu den formalen Anforderungen sind in §§ 42 ff., Anl. 3 – 5 GGO geregelt.

Relevant für die Praxis ist vor allem die **Gesetzesbegründung**, weil sie spätestens beim Inkrafttreten des Gesetzes einen ersten Anhalt für die Auslegung der neuen Vorschriften bietet. Sie enthält in dem sog. Allgemeinen Teil insb. die Zielsetzung und Notwendigkeit der Gesetzesänderung sowie die Schwerpunkte, die im Gesetzentwurf aufgegriffen werden. Außerdem gibt die Begründung Auskunft darüber, auf welchen Erkenntnisquellen die Änderung beruht, welche Erwägungen der Festlegung zum Inkrafttreten zugrunde liegen, inwieweit Bezüge zum Recht der EU und zu DBA bestehen.

- 132 Die Zustimmung von Deutschem Bundestag und Bundesrat zu einer Steuergesetzänderung hängt oftmals von den **finanziellen Auswirkungen** auf die Einnahmen und Ausgaben der Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden ab. Diese sind deshalb für den Zeitraum der jeweils gültigen fünfjährigen Finanzplanung in der Gesetzesbegründung darzustellen (§ 44 GGO).
- 133 Aus der jedem Gesetzentwurf beizufügenden **Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates** können die Be- oder Entlastungen für Bürgerinnen und Bürger, Wirtschaft und Verwaltung bei der Erfüllung der Änderungen entnommen werden (§§ 42 ff. GGO; § 2 NKRG). Dies wird vor allem bei Steuergesetzänderungen relevant, die Steuerpflichtigen insb. aus der Wirtschaft zB zusätzliche Mitwirkungspflichten oder Bürokratielasten auferlegen oder bei der Verwaltung zu Mehraufwand bei der Durchführung der Besteuerung führen.
- 134 Den Referentenentwurf versendet das BMF an Länder, Kommunen und Zentral-/Gesamtverbände sowie Fachkreise, die auf Bundesebene bestehen (§§ 47, 41 GGO). Deren Stellungnahmen werden im Internet veröffentlicht und geben Hinweise für das Verständnis der Gesetzesänderungen einschließlich erkannter Probleme in der Praxis. Denn die Verbände bündeln die Interessen ihrer Mitglieder (zB Unternehmen), die als unmittelbar Betroffene die Wirkungen der Steueränderungen einschätzen können sollen.
- 135 Nachdem das federführende BMF bei Änderungen von Steuergesetzen auch die von der Änderung betroffenen Bundesministerien einbezogen hat (vgl. Anl. 6 GGO) sowie zur Prüfung der Rechtsförmlichkeit das Bundesjustizministerium beteiligt hat, beschließt die Bundesregierung im **Kabinett** den Gesetzentwurf und übersendet ihn als Regierungsentwurf dem Bundesrat.

### c) Ersten Durchgang des Gesetzentwurfs beim BR bewerten

- 136 Die Vorbereitung der Bundesratsbefassung erfolgt durch die **Länderkabinette**. Das jeweilige Landesfinanzministerium erstellt eine Stellungnahme, die dann das Kabinett bzw. der Senat (in Hamburg, Bremen, Berlin) des jeweiligen Landes beschließt. In diesem Stadium wird auch das Stimmverhalten des Landes im Bundesrat festgelegt (zB Enthaltung, weil keine Einigung im Kabinett/Senat aufgrund der jeweiligen Bundesratsklausel im Koalitionsvertrag auf Landesebene).

Der Gesetzentwurf wird an den federführenden **Finanzausschuss** überwiesen. Die Sitzung des Finanzausschusses des Bundesrates wird durch seinen Unterausschuss vorbereitet. Soweit im Unterausschuss Tagesordnungspunkte mehrheitlich beschlossen werden, kommen sie für die Ausschusssitzung auf die sog. „Grüne Liste“, die dann im Finanzausschuss insgesamt abgestimmt wird. Allerdings haben die Länder im Finanzausschuss die Möglichkeit, TOPs auf der Grünen Liste wieder streitig zu stellen und einen Beschluss des Ausschusses herbeizuführen. Die Länder sind im Finanzausschuss des Bundesrates idR durch die Finanzministerinnen bzw. Finanzminister vertreten. Jedes Land hat eine Stimme. Beschlüsse werden mit einfacher Mehrheit gefasst.<sup>48</sup>

<sup>48</sup> Einzelheiten des Verfahrens regelt die GO-BR.

Im **Plenum** hängt die Zahl der Stimmen von der Einwohnerzahl des jeweiligen Landes ab (Art. 51 Abs. 2 GG). Insgesamt hat der Bundesrat 69 Stimmen und demzufolge 69 ordentliche Mitglieder. So macht die für Beschlüsse idR erforderliche absolute Mehrheit 35 Stimmen und die manchmal notwendige Zweidrittelmehrheit zur Änderung des GG 46 Stimmen aus. 137

#### d) Beratungen im Deutschen Bundestag bewerten

Die Einführung des Gesetzentwurfs zusammen mit der Stellungnahme des Bundesrates und der Gegenäußerung der Bundesregierung in das parlamentarische Verfahren und dessen Überweisung an den federführenden Ausschuss (hier: Finanzausschuss) erfolgt in der sog. „Ersten Lesung“ des Gesetzentwurfs im Deutschen Bundestag. Für die Vorbereitung der Abgeordneten auf die Beratungen im Finanzausschuss sind die Arbeitsgruppen bzw. Arbeitskreise der Fraktionen zuständig. 138

Eine **Öffentliche Anhörung** ist bei Steuergesetzänderungen die Regel. Die Fraktionen haben das Recht, Sachverständige, Vertreter/innen von Verbänden und aus der Praxis der Steuerberatung sowie Verwaltung als Auskunftspersonen zu benennen.<sup>49</sup>

Der **Bundesrechnungshof** nimmt im Laufe des parlamentarischen Verfahrens im Deutschen Bundestag Stellung. 139

Nach Maßgabe des § 96 GO-BT muss der **Haushaltsausschuss** bei Steuergesetzen beteiligt werden, weil dies idR Finanzvorlagen sind. Finanzvorlagen sind alle Vorlagen, die wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung oder ihres finanziellen Umfangs geeignet sind, auf die öffentlichen Finanzen des Bundes oder der Länder erheblich einzuwirken.

Änderungsanträge und Entschließungsanträge im Finanzausschuss oder im Plenum, insb. der Oppositionsfraktionen, machen die unterschiedlichen Standpunkte der Fraktionen deutlich. 140

Der Finanzausschuss schließt seine Beratungen mit einem **Bericht und der Beschlussempfehlung** für das Plenum ab.<sup>50</sup> Anders als im Bundesrat haben die Fraktionen, die auch die Bundesregierung stellen, in jedem Bundestagsausschuss die Mehrheit.

Im Plenum des Deutschen Bundestages wird der Gesetzentwurf in Zweiter und Dritter Lesung beschlossen.

Anschließend folgt der **zweite Durchgang im BR**. Das Verfahren ist wie im ersten Durchgang, dh der Finanzausschuss ist federführend und gibt seine Beschlussempfehlung an das Plenum des Bundesrates. 141

Das weitere Verfahren hängt davon ab, ob der **Bundesrat zugestimmt** hat (Art. 105 Abs. 3 GG) oder nicht. Wenn die Zustimmung fehlt, kann sich ein Vermittlungsverfahren anschließen (Art. 77 Abs. 2, 2a GG). 142

Wird dem Gesetzentwurf schließlich zugestimmt, wird das Gesetz **ausgefertigt und verkündet** (Art. 82 GG). Aus dem Gesetz ergibt sich, wann seine Vorschriften in Kraft treten.

### III. Recht anwenden auf die Lernsituation

#### 1. Einfügung des § 35c EStG nachvollziehen

Ab dem Veranlagungszeitraum 2020 ist § 35c EStG anzuwenden (§ 52 Abs. 35a S. 1 ff. EStG). Eine Durchführungsverordnung regelt die Einzelheiten (§ 35c Abs. 7 EStG iVm 143

<sup>49</sup> § 70 GO-BT.

<sup>50</sup> Einzelheiten des Verfahrens regelt die GO-BT.

ESanMV).<sup>51</sup> Den **Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens** gibt die Übersicht im DIP wieder.<sup>52</sup>

- 144 Der Einfügung des § 35c EStG war ein fast zehnjähriger Diskussionsprozess zur steuerlichen Förderung von energetischen Gebäude-Sanierungsmaßnahmen vorausgegangen, der im Jahr 2011 begann. Ausgelöst durch die Reaktorkatastrophe von Fukushima brachte die Bundesregierung und die damalige Koalition von CDU/CSU und FDP einen Gesetzentwurf ein, mit dem energetische Sanierungsmaßnahmen an Gebäuden durch die Einführung einer Sonderabschreibung bzw. einer Sonderausgabe steuerlich gefördert werden sollten.<sup>53</sup>

Das Gesetzgebungsverfahren scheiterte letztlich im Bundesrat, der seine Zustimmung gem. Art. 105 Abs. 3 GG nicht gab. Grund dafür waren die finanziellen Auswirkungen dieses Gesetzes. Der Bundesrat begründete in seiner Stellungnahme die Ablehnung des Gesetzentwurfs im Kern mit den Folgen der Steuermindereinnahmen: „Die Länder sind grundgesetzlich verpflichtet, bis 2020 ohne jegliche strukturelle Kreditaufnahme auszukommen, der Bund darf ab 2016 noch in Höhe von 0,35 Prozent des BIP Kredite aufnehmen. Die Konsolidierung der Länderhaushalte wird noch über Jahre hinweg erheblicher Anstrengungen sowohl auf der Ausgabeseite als auch auf der Einnahmeseite bedürfen. Vor diesem Hintergrund fordert der Bundesrat, dass der Bund die Mindereinnahmen der Länder und Kommunen, die durch dieses Gesetz entstehen, vollständig ausgleicht.“

Erwartungsgemäß hatte die Bundesregierung damals beschlossen, zu dem vom Deutschen Bundestag verabschiedeten Gesetz zur steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden zu verlangen, dass der Vermittlungsausschuss gem. Art. 77 Abs. 2 GG einberufen wird. Das Vermittlungsverfahren kam zu keiner Lösung und somit war der Gesetzentwurf endgültig gescheitert.

- 145 Schaut man sich **finanziellen Auswirkungen** zur geplanten Änderung des EStG (§§ 7e-E, 10i-E) an, fällt auf, dass im Beispiel der Einführung einer Sonder-AfA nicht nur Steuerausfälle bei der Einkommensteuer, sondern auch bei der Körperschaft-, Gewerbesteuer und beim Solidaritätszuschlag eintreten.<sup>54</sup> Das ist darauf zurückzuführen, dass die AfA bei den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG geregelt ist, die den Gewerbeertrag als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer bestimmen (→ Rn. 231) und über die Verweisung in § 8 Abs. 1 S. 1 KStG auf das EStG auch für den Gewinn als Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer gelten. Der Solidaritätszuschlag ist auf Einkommen- und Körperschaftsteuer zu zahlen (§ 2 SolZG).

- 146 Die Höhe des Entlastungsbetrags von insgesamt 1.500 Mio. Euro wurde politisch im Hinblick auf die geschätzten Steuermindereinnahmen festgelegt; die Gesetzesbegründung enthält dazu keinerlei nachvollziehbare Aussagen.<sup>55</sup> Dementsprechend wurden die Kriterien im Gesetzentwurf für die Sonderabschreibung des § 7e EStG gesetzt. Ohne die Kenntnis dieses Hintergrunds könnten aus den Gesetzesformulierungen falsche Schlüsse gezogen werden, insb. was die Höhe des AfA-Satzes angeht. Die Übersicht zu den finanziellen Auswirkungen zeigt aber auch, dass Bund, Länder und Gemeinden von den Steuerausfällen betroffen gewesen wären, die eine solche steuerliche Förderung zur Folge hätte. Die Anteile, mit denen sie letztlich dann eine solche Sonder-AfA bzw. Sonderausgabenabzug mitfinanzieren, ergibt sich aus der Verteilungsquote der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer (→ Rn. 442).

<sup>51</sup> Ob die Bedenken des BRH, insb. zum Vollzug, durchgreifen werden, bleibt abzuwarten.

<sup>52</sup> Nachweise zu den BT- und BR-Drs. zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht (Entwurf vom 22.10.2019).

<sup>53</sup> Gesetzentwurf in BT-Drs. 17/6040.

<sup>54</sup> BT-Drs. 17/6040, 7.

<sup>55</sup> Vgl. BT-Drs. 17/6040, 1, 5.

In ihrer Gegenäußerung verwies die Bundesregierung darauf, dass die sich durch den Gesetzentwurf ergebenden Steuermindereinnahmen entsprechend den grundgesetzlichen Verteilungsregeln bei Gemeinschaftsteuern anteilig von Bund und Ländern einschl. der Gemeinden zu tragen seien. Eine Veranlassung, diese Regeln zu ändern, bestehe nicht. Damit wollte die Bundesregierung verhindern, dass für Einzelfälle die Finanzverfassung durchbrochen wird und damit ein Präjudiz für künftige Fälle geschaffen wird. Die Deutlichkeit der Stellungnahme des Bundesrates und der Gegenäußerung der Bundesregierung deuten schon in diesem Stadium auf das spätere Vermittlungsverfahren hin.

Manche Gesetzentwürfe werden mit gleichem Wortlaut nicht nur wie im Normalfall auf Initiative der Bundesregierung (sog. Regierungsentwurf) zunächst dem Bundesrat zur Stellungnahme vorgelegt und danach dem Deutschen Bundestag zugeleitet. Zur Beschleunigung des parlamentarischen Verfahrens werden manche Entwürfe zeitgleich aus der Mitte des Bundestages (idR von den die Bundesregierung tragenden Fraktionen) in einem eigenen Gesetzgebungsverfahren eingebracht (sog. **Fraktionsentwurf**).<sup>56</sup> Mit der Paralleleinbringung werden folgende Ziele verfolgt: Bei schwierigen Gesetzesvorhaben gewinnt der Bundestag mehr Zeit und kann seine Beratungen auf der Grundlage des Fraktionsentwurfs bereits früh aufnehmen, weil diesbezüglich der erste Durchgang im Bundesrat wegfällt. Zudem können die Fraktionen, die die Bundesregierung stellen, mit einem eigenen Gesetzentwurf politisch unterstreichen, dass sie zu dem Vorhaben stehen. In Ausnahmefällen können beide Gesetzentwürfe – Fraktionsentwurf und Regierungsentwurf – unterschiedliche Verläufe nehmen. In der Regel wird der Finanzausschuss des BT seine Beratungen über den Fraktionsentwurf aber nicht abschließen, bevor der Bundesrat im ersten Durchgang die Möglichkeit hatte, im Verfahren über den Regierungsentwurf Stellung zu nehmen und auch die Bundesregierung in der Gegenäußerung ihre Auffassung zur Bundesratsstellungnahme kundgetan hat. Spätestens mit Abschluss der Beratungen im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages werden die beiden Gesetzentwürfe zusammengeführt und ein Gesetz vom Plenum im Bundestag verabschiedet.

Das mit dem gescheiterten Gesetzentwurf verfolgte Anliegen wurde dann doch noch mit dem Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht als Steuererleichterung in § 35c EStG verwirklicht.<sup>57</sup>

Für den Anwendungszeitpunkt von § 35c EStG regelt § 52 Abs. 35c EStG Näheres. Allerdings ist mit der Anwendung der Vorschrift im EStG noch nicht der gesamte Tatbestand geregelt. Hinzu kommt noch eine entsprechende Verordnung.

## 2. Verordnung und BMF-Schreiben zu § 35c EStG einbeziehen

Aufgrund der Ermächtigung in § 35c Abs. 7 EStG hat die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates die Mindestanforderungen für die energetischen Maßnahmen und weitere Anforderungen an ein Fachunternehmen in der **ESanMV** festgelegt (s. → Rn. 112f.).

Doch auch mit dieser Verordnung sind noch nicht alle Rechtsbegriffe insb. für die Anwendung in der Praxis inhaltlich näher bestimmt. Hinzu kommt noch ein sog. **BMF-Schreiben**, das weitere Einzelheiten zur Auslegung des § 35c EStG bestimmt und Muster für die notwendigen Bescheinigungen enthält (s. → Rn. 114); es ist für die Finanzverwaltung grundsätzlich bindend.

---

<sup>56</sup> So zB der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht der Fraktionen CDU/CSU und SPD, BT-Drs. 19/14338, durch den § 35c in das EStG aufgenommen wurde.

<sup>57</sup> Gesetzentwurf, BT-Drs. 19/14338, 5 f.

### 3. Ablehnung der Steuerbefreiung (§ 3 Nr.72 EStG-E) bewerten

150 In seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2020 hatte der Bundesrat beschlossen, Einnahmen aus dem Betrieb kleiner Photovoltaikanlagen von der Einkommensteuerpflicht zu befreien. Dazu war ein neuer § 3 Nr.72 EStG formuliert worden; die Bundesregierung hatte in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates zugesagt, „den Antrag zu prüfen“.<sup>58</sup> Der Bundestag hat bei seinen Beratungen die Anregung des Bundesrates nicht aufgegriffen. Der Bundesrat hat im zweiten Durchgang das Jahressteuergesetz 2020 ebenfalls beschlossen, und zwar ohne die Steuerbefreiung. Der Bundesrat hat allerdings einen sog. Entschließungsantrag gefasst, in dem er die Bundesregierung bittet, zeitnah die Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen bis 10 kWp doch noch umzusetzen.<sup>59</sup>

Aus den parlamentarischen Beratungen lässt sich ein Grund für die Ablehnung seitens des Bundestages nicht entnehmen. Möglicherweise hängt die Ablehnung damit zusammen, dass eine Steuerbefreiung zu Steuerausfällen führt oder, dass die Steuerbefreiung im Zusammenhang mit einem anderen Gesetz nochmals beraten werden soll.

Allerdings wurde die Anregung des BR durch das BMF aufgegriffen und für die Finanzverwaltung in einem **BMF-Schreiben** geregelt.<sup>60</sup> Danach können Steuerpflichtige beantragen, dass sie Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 kW auf zu eigenen Wohnzwecken genutzten Ein- und Zweifamilienhausgrundstücken einschließlich Außenanlagen (zB Garagen) nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betreiben. Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht führt dann dazu, dass aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage keine gewerblichen Einkünfte erzielt werden, sondern der Betrieb als „Liebhaberei“ nicht steuerbar ist (vgl. → Rn. 158). Im Ergebnis wirkt diese als Verwaltungsvereinfachung begründete Regelung wie eine Steuerbefreiung. Da sie nicht im EStG steht, kann sie jederzeit von der Finanzverwaltung wieder aufgehoben oder geändert werden.

151 Fazit: Für die steuerrechtliche Beurteilung einer Photovoltaikanlage, wie sie das Ehepaar Krauss auf ihrem Einfamilienhaus installiert hat, kann § 35c EStG zu berücksichtigen sein. Eine Befreiung von der Einkommensteuer für die Einnahmen aus der Einspeisevergütung kommt in Betracht, wenn Ehepaar Krauss einen Antrag beim Finanzamt Bonnland stellt, dass sie ihre Photovoltaikanlage nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betreiben (s. → Rn. 242).

---

<sup>58</sup> BT-Drs. 19/23551, 20.

<sup>59</sup> BR-Drs. 746/20, 2.

<sup>60</sup> BMF 2.6.2021, DStR 2021, 1366, zu „Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken“.



## E. Wie die Einkommensteuer berechnet wird

In diesem Kapitel geht es um die Struktur der Einkommensteuer, mit deren Hilfe der Leser/die Leserin zusammen mit den Schlüsselnormen die Wege zu den einschlägigen Vorschriften erschließt. Eine wichtige Weiche zur Ermittlung der Einkünfte stellt die Schlüsselnorm des § 15 Abs. 2 EStG, weil die einzelnen Tatbestandsmerkmale die gewerblichen Einkünfte von allen anderen sechs Einkunftsarten abgrenzen. Zum Strukturwissen der Einkommensteuer zählt auch die Berücksichtigung von Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer. 152

Die Leserin/der Leser lernt die methodischen Unterschiede zur Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bei den Überschuss-Einkunftsarten und des Gewinns einschl. der EÜR bei den Gewinneinkunftsarten einzuordnen.

Das Verständnis der Struktur wird erleichtert durch ausgewählte Prüfungsschemata, mit deren Hilfe das erworbene Wissen auf die Lernsituation angewendet wird.

### I. Lernsituation

Frauke ist Beamtin des gehobenen Dienstes in der Kommunalverwaltung der benachbarten Stadt Bonnland. Sie verdient monatlich brutto 4.176,20 EUR, und zahlt für die private Kranken- und die Pflegeversicherung als Zusatz zur staatlichen Beihilfe für die Familie 300 EUR monatlich. 153

Manfred übt seinen Beruf als ausgebildeter Erlebnispädagoge nicht aus, sondern kümmert sich zu Hause um Tochter Janet. Er verdient sich in einem Minijob als Lehrer beim gemeinnützigen Verein zur Förderung der musikalischen Erziehung von Kindern in Rauhberg monatlich 450 EUR dazu. Seit zwei Jahren haben die Familie auch einen Hund. Manfred und Frauke sind Mitglieder der evangelischen Kirche und engagieren sich ehrenamtlich in der Kirchengemeinde. Familie Krauss nutzt ihren zehn Jahre alten VW-Bus vor allem für Urlaubsreisen; ins drei km von ihrem Haus entfernte Büro in Bonnland fährt Frauke meistens mit dem Fahrrad oder geht zu Fuß.

Die Informationen, die das Ehepaar Krauss zusammengetragen hat, deuten darauf hin, dass die Anschaffung einer Photovoltaikanlage jedenfalls nicht zu einem Verlustgeschäft wird, sondern Chancen für die Umwelt und die Steuerbelastung bedeutet.

Auf Empfehlung ihres Nachbarn schließen sie gemeinsam einen Vertrag über die Lieferung und Installation einer Photovoltaikanlage auf dem Dach ihres Hauses mit der Sunny GmbH, die mit einem örtlichen Dachdeckerbetrieb zusammenarbeitet und die Solarmodule – wie von Familie Krauss gewünscht – von einem Hersteller in Deutschland, der Blenkhorn Solarmodul AG, über den Großhändler Davis GmbH bezieht. In der Spitze soll diese Anlage eine Leistung von bis zu 9 kWp erbringen. Sie wollen dauerhaft möglichst jeden Monat auch Strom für die Einspeisung ins Netz produzieren, soweit sie ihn nicht selbst verbrauchen. Bestandteil der Anlage ist ein Batteriespeicher. Netzbetreiber und Abnehmer für den Strom ist der Energieversorger EARL-AG (Aktiengesellschaft für Energie, alternative Ressourcen und Leitungen).

Im Frühjahr 02 wird die Photovoltaikanlage wie geplant auf dem Dach des Einfamilienhauses von Familie Krauss montiert und am 1. April 02 in Betrieb genommen sowie an das Stromnetz angeschlossen. Insgesamt haben die Eheleute Krauss für die Anschaf-