

Protokoll zum
182. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 25. November 2022¹

„Die §§3–3b EStG – sachliche Steuerbefreiungen auf dem Prüfstand“

Stefan Wolff

Dipl.-Finanzwirt (FH), Dipl.-Jurist

Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand
am Lehrstuhl für Steuerrecht von Prof. Dr. Roman Seer

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	2
II.	Sachliche Steuerbefreiungen im Steuertatbestand	3
III.	Sachliche Ordnungskategorie: Befreiungszweck	4
IV.	Prüfungsmaßstäbe zur Untersuchung von Systembrüchen	5
V.	Formulierungsmaßstäbe für übrig gebliebene Normen	7
VI.	Anschließende Diskussion im Plenum	7

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 182. Bochumer Steuerseminars. Sodann stellt *Prof. Seer* den heutigen Referenten, *Herrn Stefan Wolff*, vor. Herr Wolff sei wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand an seinem Lehrstuhl. Thema des heutigen Vortrages seien die Steuerbefreiungen nach §§ 3–3b EStG. § 3 EStG sei überaus unstrukturiert. Ziel müsse es sein, ein System für diesen zu erarbeiten. Dann müsse geprüft werden, ob diese Befreiungen gerechtfertigt werden können. Damit erteilt er Herrn Wolff das Wort.

Herr Wolff bedankt sich bei Prof. Seer für die einleitenden Worte sowie die Möglichkeit, sein Dissertationsprojekt in diesem Rahmen vorstellen zu dürfen. Thema seiner Dissertation sei "§§ 3–3b EStG – sachliche Steuerbefreiungen auf dem Prüfstand".

Herr Wolff beginnt mit der thematischen Problemstellung. Ausgangspunkt sei der Umstand, dass Steuerbefreiungen ein beliebtes steuerpolitisches Instrument seien, um Wünsche eines bestimmten Wählerklientels zu erfüllen. Daraus resultiere zunächst eine Fülle an Tatbeständen in den §§ 3–3b EStG. Allein in § 3 EStG gebe es 79 einzelne Nummern, wobei diese eine Vielzahl von Unternummern enthielten. Zusätzlich seien die einzelnen Befreiungen oftmals nicht aufeinander abgestimmt. Als Beispiel führt Herr Wolff § 3 Nr. 11 und Nr. 44 EStG an, die beinahe die gleichen Voraussetzungen enthalten. Daneben fehle es an einer Gesamtsystematik. Dies führe wiederum dazu, dass Steuerbefreiungen ein beliebtes steuerpolitisches Instrument darstellen, weil die fehlende Systematik eine Ergänzung zusätzlicher Befreiungen erleichtere.

Dies führe zu der Zielsetzung seiner Untersuchung. Er wolle zunächst den Befreiungskatalog sachlich ordnen, um ihn anschließend auf Systembrüche untersuchen zu können. Die verbleibenden Normen seien dann klar und verständlich neu zu formulieren.

II. Sachliche Steuerbefreiungen im Steuertatbestand

Zunächst wendet sich *Herr Wolff* der Frage zu, wie Steuerbefreiungen im aktuellen Einkommensteuer wirken. Er beginnt mit der Definition einer sachlichen Steuerbefreiung (vgl. Folie 7 seiner Präsentation). Sodann stellt er die Erscheinungsformen von sachlichen Steuerbefreiungen vor. Eine Fiskalzweckbefreiung stelle solche Bezüge frei, die bereits zu keiner Steigerung von Leistungsfähigkeit führen. Sozialzweckbefreiungen weichen wiederum bewusst vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab, um sozial- oder kulturpolitische Gründe zu fördern. Als Beispiel führt *Herr Wolff* die Übungsleiterpauschale nach § 3 Nr. 26 EStG an. Vereinfachungszweckbefreiungen dienen der Verwirklichung eines ökonomischen und praktikablen Besteuerungsverfahrens. Daneben gebe es in § 3 EStG deklaratorische und zwecklose Befreiungen. Deklaratorische Befreiungen nehmen solche Bezüge aus, die bereits dem Grunde nach nicht dem Steuertatbestand unterfallen. Zwecklose Befreiungen können sich mit der Zeit ergeben, wenn ein ursprünglicher Zweck nicht mehr erreicht werden könne wie beispielsweise bei § 3 Nr. 1 lit. b EStG.

Herr Dr. Weckerle stellt die Frage, ob Steuerbefreiungen ausgehend von der Definition nicht auch eine Beschränkung des Grundtatbestands darstellen können.

Herr Dr. Ortwald gibt hierzu zu Bedenken, dass einer solchen Interpretation wohl § 3c EStG entgegenstehen würde.

Dies leite nach *Herrn Wolff* zu dem steuerlichen Tatbestand über (vgl. Folie 8 seiner Präsentation). Es gebe eine positive und eine negative Seite des Steuertatbestands, an dessen Ende die die Steuerschuld als Rechtsfolge stehe. Danach seien Steuerbefreiungen grundsätzlich auf der Ebene des negativen Steuertatbestands anzusiedeln. Nur die Fiskalzweckbefreiungen wirken allerdings insofern auf der positiven Seite des Steuertatbestands, da diese systemfördernd i.S.d. Leistungsfähigkeitsprinzips seien.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Er erachte es als sinnvoll, wie in der Umsatzsteuer zwischen der Steuerbarkeit und der Steuerbefreiung auf verschiedenen Ebenen zu differenzieren. Seiner Ansicht nach seien Steuerbefreiungen grundsätzlich daher nicht im steuerlichen Grundtatbestand zu verorten.

Herr Dr. Weckerle sehe den Zusammenhang insbesondere dort, wo in den einzelnen Einkunftsarten bereits Ausnahmen im Grundtatbestand enthalten seien, wie beispielsweise der Sparerpauschbetrag i.R.d. Kapitaleinkünfte nach § 20 EStG.

Sodann wendet sich *Herr Wolff* der Einordnung der sachlichen Steuerbefreiungen im System der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu. Diese entfalten ihre Wirkung auf Eben der Summe der Einkünfte und damit auf Ebene des objektiven Nettoprinzips. Die Aufladung der Steuerbefreiungen mit Sozialzwecken sei insofern systemwidrig.

III. Sachliche Ordnungskategorie: Befreiungszweck

Im Anschluss wendet sich *Herr Wolff* der sachlichen Ordnung der Steuerbefreiungen zu. Hierbei habe er sich für die Ordnungskategorie des Befreiungszwecks entschieden. Die einzelnen Befreiungsnormen seien der jeweiligen Normengruppe zuzuordnen. Nach Ansicht von *Herrn Wolff* müsse sich der Normzweck der einzelnen Befreiung dabei in objektivierter Weise im Gesetz niederschlagen.

Dann thematisiert *Herr Wolff* das Verhältnis der einzelnen Normgruppen zueinander. Zunächst geht er auf das Verhältnis von klarstellenden Befreiungen zu allen übrigen Normgruppen ein. Hierbei müsse die Streitfrage geklärt werden, ob tatsächlich eine Steuerbarkeit vorliege oder nicht.

Des Weiteren sei das Verhältnis von klarstellenden Befreiungen zu Fiskalzweckbefreiungen zu klären, da diese Bezüge freistellen, die bereits zu keiner Erhöhung der Leistungsfähigkeit führen würden. Hierzu gebe es seiner Ansicht nach zwei Lösungsmöglichkeiten: einerseits die enge Auslegung des steuerlichen Grundtatbestands sowie andererseits eine originäre Auslegung des Grundtatbestands sowie eine konstitutive Wirkung der Steuerbefreiung. *Herr Wolff* präferiere die zweite Lösungsmöglichkeit, da diese praktikabler und rechtssicherer sei. Dies verdeutlicht er anhand von § 3a EStG.

Bei dem Verhältnis von Vereinfachungszweck- und Sozialzweckbefreiungen sei regelmäßig ein überschießender Mechanismus festzustellen. Originäre Vereinfachungszwecknormen würden insofern (teilweise) auch Sozialzwecke verfolgen. Dies verdeutlicht *Herr Wolff* an dem Beispiel des § 3 Nr. 12 S. 2 EStG (vgl. Folie 14 seiner Präsentation). Bei über den Werbungskosten liegenden Einnahmen liege eine echte begünstigende Steuerbefreiung vor. Der Vereinfachungszweck sei aus seiner Sicht fraglich, weil eine separate Feststellung notwendig sei. Die Grenze zwischen

Vereinfachungszweck- und Sozialzweckbefreiungen sei daher fließend. Es seien beide Zwecke im Ausgangspunkt zuzulassen und erst bei der Überprüfung einer Rechtfertigung zu würdigen.

IV. Prüfungsmaßstäbe zur Untersuchung von Systembrüchen

Aufbauend hierauf kommt *Herr Wolff* nun zu den Prüfungsmaßstäben, die den Befreiungskatalog bereinigen sollen. Prüfungsmaßstab sei hier die gleichheitsrechtliche Prüfung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzips. Im Rahmen der Rechtfertigung einer Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sei die Frage zu stellen, ob der geförderte Zweck im Verhältnis zur Begrenzung des Leistungsfähigkeitsprinzips ausreichend wichtig sei. Bei einer ungerechtfertigten Durchbrechung stelle sich daneben die Frage nach der gerichtlichen Durchsetzbarkeit.

Herr Wolff wirft sodann die Frage auf, ob die allgemeinen Prüfungsmaßstäbe für alle in § 3 EStG zu findenden Befreiungsvarianten gelten oder ggf. Modifikationen vorzunehmen oder ganz andere spezifische Prüfungsmaßstäbe anzusetzen seien.

Bei Fiskalzweckbefreiungen sei gerade keine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips anzunehmen, sodass ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht denkbar sei.

Aufgrund des Spannungsverhältnisses zwischen Einzelfall- und Gesamtgerechtigkeit würden bei Vereinfachungszwecknormen die spezifischen Abwägungsvoraussetzungen des BVerfG gelten. Hiernach müsse eine Vereinfachungsnorm realitätsgerecht auf den Regelfall ausgerichtet sein und keinen atypischen Fall als Leitbild wählen. Der Gesetzgeber habe bei einer Typisierung auf eine Beobachtung aufzubauen, die möglichst breit angelegt sei und alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließe. Eine Typisierung müsse im Hinblick auf ihre divergierenden Auswirkungen auf Steuerpflichtige verhältnismäßig sein und schließlich dürfe die Belastungsentscheidung der Besteuerung nicht in ihrem Wesen umgekehrt werden, indem sie zur Ausnahme werde. Dies konkretisiert er anhand von § 3 Nr. 12 S. 2 EStG dar.

Herr Dr. Weckerle wolle einen Zusammenhang zwischen Vereinfachungszweck- und Fiskalzwecknorm herstellen. Seiner Ansicht nach sei ein Teil der Vereinfachungszwecknorm aufgrund der Kostenersparnisse auch ein Fiskalzweck.

Dies überzeuge *Herrn Wolff* nur bedingt, da er Zweifel habe, ob eine Kostenersparnis auf Seiten der Finanzverwaltung zur Rechtfertigung herangezogen werden könne. Hier sei sich streng an der Leistungsfähigkeit zu orientieren.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Es sei zu klären, was in der Steuerrechtswissenschaft unter Fiskalzweck zu verstehen sei. Eine Fiskalzwecknorm sei die Norm, die ausgehend vom Vergleichsmaßstab der Leistungsfähigkeit den steuerlichen Tatbestand folgerichtig definiere. Es gehe daher nicht um fiskalische Interessen.

Herr Dr. Kargitta meldet sich zu Wort und merkt an, dass seiner Ansicht nach auch Fiskalzwecknormen gleichheitsrechtliche Probleme erzeugen können, wenn diese einen Vereinfachungszwecke durchbreche.

Bei Sozialzwecknormen sei nach *Herrn Wolff* vorab zu klären, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab gelte. Sozialzwecknormen seien aber nur äußerlich in das EStG eingebunden. Vom Zweck her seien diese vielmehr mit offenen Subventionen vergleichbar. Demnach sei nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip der Vergleichsmaßstab, sondern es müssen „Gründe des Gemeinwohls“ (Gemeinwohl- oder Verdienstprinzip) folgerichtig umgesetzt werden. Demnach müssen Sozialzweckbefreiungen geeignet, erforderlich und angemessen sein, einer dieser Zwecke zu erreichen. Im Zuge der Angemessenheit sei dann auch das Gemeinwohlgewicht der gleichen Steuerbelastung zu würdigen, welches durch die Sozialzweckbefreiung beschnitten werde. Diesen Maßstab wendet er auf § 3 Nr. 12 S. 2 EStG an. Seiner Ansicht nach könne die überschießende Wirkung von § 3 Nr. 12 S. 2 EStG nicht durch Sozialzwecke gerechtfertigt werden.

Für deklaratorische Befreiungen erübrige sich eine Prüfung auf Gleichheitswidrigkeiten, da diese bereits keine Rechtsfolgen setzen, die diskriminierende Wirkung haben könnten.

Zwecklosen Normen fehle es an einem sachlichen Grund, der eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen könne oder aber einen Gemeinwohlzweck darstellen könne. Demnach seien diese restlos zu streichen.

Im Anschluss wirft *Herr Wolff* die Frage nach der gerichtlichen Durchsetzbarkeit auf. Voraussetzung dieser sei im Ausgangspunkt eine subjektive Rechtsverletzung bzw. Entscheidungserheblichkeit der Gleichheitswidrigkeit. Das Problem sei, dass sachliche Steuerbefreiungen den direkten Normadressaten begünstigen. Klagen, die

lediglich das Ziel hätten, diese Begünstigung zu eliminieren, würden regelmäßig wegen einer fehlenden subjektiven Rechtsverletzung (Popularklage) scheitern. Nach Ansicht von *Herrn Wolff* befinde sich der Nichtbegünstigte aber in einer vergleichbaren steuerlichen Lage. Deshalb müsse sich dieser gegen die Privilegierung eines anderen wehren können. Die Rechtsprechung wende jedoch strengere Maßstäbe an und verlange, dass stets eine Besserstellung des Nichtbegünstigten ersichtlich sein müsse.

V. Formulierungsmaßstäbe für übrig gebliebene Normen

Zuletzt thematisiert *Herr Wolff* Formulierungsmaßstäbe für die verbleibenden Normen. Für diese müsse klar erkennbar sein, für welchen Teil des Steuergegenstands die Rechtsfolge der Steuerschuld nicht eintreten solle sowie für welchen (begrenzten) Personenkreis die sachliche Steuerbefreiung gelte. Daneben sei zu fragen, ob dieser nach sachgerechten Gesichtspunkten ausgewählt worden sei. Diesbezüglich müsse die Sicht eines durchschnittlichen Steuerbürgers gelten. Im Anschluss hierauf sei das Gesamtgebilde der Norm noch einmal auf Widersprüchliche Wertungen (Polytelie) sowie auf die Verständlichkeit des Gesamtkontextes (Ausschluss der Hyperlexie) zu kontrollieren. Dies ergebe sich aus dem Bestimmtheitsgrundsatz sowie dem Gebot der Normenklarheit.

Damit beendet *Herr Wolff* seinen Vortrag.

VI. Anschließende Diskussion im Plenum

Prof. Seer bedankt sich für den aufschlussreichen Vortrag. Herausforderung der Dissertation werde sein, die Befreiungen des § 3 EStG zu strukturieren und (gruppenspezifisch) auf eine mögliche Rechtfertigung zu überprüfen.

Exemplarisch seien nach *Herrn Wolff* die Ausgaben des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung nach § 3 Nr. 62 EStG. Seiner Ansicht nach sei bei den Leistungen des S. 1 bereits eine Steuerbarkeit nicht gegeben, da eine gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers und gerade kein abgekürzter Zahlungsweg für den Arbeitnehmer bestehe.

Prof. Seer merkt an, dass wirtschaftlich betrachtet der Arbeitgeberbeitrag zu einem Gegenwert für den Arbeitnehmer führe. Dies sei wohl mit Drittaufwand vergleichbar. Nach der Auffassung von *Herrn Wolff* sei die Befreiung dann deklaratorisch. Sofern man hiervon ausgehe, sei die Norm trotz der deklaratorischen Wirkung nicht aus dem Katalog des § 3 EStG zu streichen, da diese Rechtsunsicherheiten beseitige.

Herr Wolff stimmt *Prof. Seer* zu. In solchen Grenzfällen, in denen die Steuerbarkeit fraglich sei, seien deklaratorische Befreiungen zweckmäßig. Wenn man allerdings wie von *Prof. Seer* angedeutet, davon ausgehe, dass eine Steuerbarkeit vorliege, könne eine Befreiung wohl aus Vereinfachungszwecken und/oder Sozialzwecken gerechtfertigt werden.

Nach Ansicht von *Prof. Seer* könne man auch eine Fiskalzwecknorm annehmen, wenn man in die Ausgangsentscheidung des steuerlichen Grundtatbestands das subjektive Nettoprinzip einbeziehe. § 3 Nr. 62 EStG zeige insofern sehr eindrucksvoll, wie schwierig die Einordnung zu einer Normengruppe im Einzelfall sein könne.

Ein weiteres Beispiel seien nach *Prof. Seer* die Trinkgelder nach § 3 Nr. 51 EStG.

Herr Wolff sehe die allgemeine Meinung, wonach es sich hierbei um eine Vereinfachungsnorm handele, kritisch. Denn die Norm gelte nur für Arbeitnehmer. Im Kern gehe es hierbei ebenfalls um die schwierige Abgrenzung zwischen Vereinfachungszweck- zu Sozialzwecknormen. Er wirft die Frage auf, wie es sich rechtfertige, Selbstständige aus dieser Befreiung herauszunehmen.

Ausgehend von der Prüfung einer Vereinfachungszwecknorm sei nach *Prof. Seer* fraglich, inwieweit ein Bedürfnis nach Vereinfachung bestehe. Die Erfassung von Trinkgelder sei grundsätzlich schwierig, wenn mit Bargeld gezahlt werde. Anders sei die Situation aber, wenn eine elektronische Zahlung vorgenommen werde. Bei bargeldloser Zahlung müsse ohne die Befreiung zwar ein Überprüfungsmechanismus eingreifen, wer von dem Trinkgeld profitiert habe. Dies sei in einer Lohnsteueraußenprüfung aber wohl möglich. Insofern gebe es ein Erfassungsproblem nur bei Bargeldverkehr. Die Ausgestaltung der Befreiung sei dann ausgehend von dem Verhältnismäßigkeitsprinzip zu würdigen. *Prof. Seer* habe gewisse Störgefühle hinsichtlich der verhältnismäßigen Ausgestaltung, insbesondere was die Höhe der Befreiung angehe. Daneben sei fraglich, warum der Restaurantbetreiber als Selbstständiger steuerpflichtige Einnahmen bei der Vereinnahmung von Trinkgelder haben solle. Insofern könne sich aber ein Differenzierungsgrund daraus ergeben, dass der Selbstständige im Gegensatz zu einem Arbeitnehmer sowieso umfassend aufzeichnungspflichtig sei. Es komme daneben auch eine Rechtfertigung aus Sozialzwecken in Betracht, da trinkgeldreiche Berufe regelmäßig im Mindestlohnsektor auszumachen seien. Nach Ansicht von *Prof. Seer* müsse im ersten Schritt bei der Strukturierung der Befreiungsnormen auch eine

hybride Kategorie aufgenommen werden, bei denen mehrere Zwecke in Betracht kommen.

Herr Dr. Peus sieht daneben die Steuerbefreiung nach § 3b EStG kritisch. Er stellt die Frage auf, warum Selbstständige von dieser Regelung ausgenommen werden.

Prof. Seer stimmt Herrn Dr. Peus insofern zu. § 3b EStG habe ein Gleichheitsproblem. Eine Rechtfertigung aus Sozialzwecken sei seiner Ansicht nach fraglich. Allerdings stelle sich hier ebenfalls das Problem der Kontrolle. Bei Sozialzwecknormen sei aber auch zu sehen, dass § 3 EStG durch das Sozialversicherungsrecht überlagert werde.

Herr Dr. Weckerle merkt an, dass es sich letztlich auch um eine Begünstigung des Arbeitgebers handele, da dieser ohne die Befreiung einen höheren Bruttolohn zahlen müsse.

Ein Teilnehmer bemerkt, dass hinsichtlich der Trinkgelder eine Rechtfertigung aus Vereinfachungsgründen aufgrund eines etwaigen strukturellen Vollzugsdefizits in Betracht komme.

Herr Dr. Kargitta wirft die Frage auf, welche Anforderungen an die Tauglichkeit eines Sozialzwecks zu stellen seien.

Prof. Seer führt als weiteres Beispiel die Übungsleiterpauschale des § 3 Nr. 26 EStG an.

Nach Ansicht von *Herrn Wolff* stelle dies eine Sozialzwecknorm dar, auf die die zuvor ausgearbeiteten Maßstäbe Anwendung finden. Eine Rechtfertigung sei seiner Meinung nach anzunehmen, da ein echter Gemeinwohlzweck gefördert werde. Die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sei dazu noch gedeckelt auf 3000 €.

Prof. Seer merkt daneben an, dass die zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistungen der Arbeitgebers eine eigene Kategorie von Befreiungen darstellen. Ein Fremdkörper sei darüber hinaus § 3 Nr. 40 EStG. Richtig wäre eine pauschalisierte Anrechnung der bereits bezahlten Körperschaftsteuer gewesen. Vom Grundgedanken sei § 3 Nr. 40 EStG eine Fiskalzweckbefreiung.

Prof. Seer bedankt sich bei Herrn Wolff für den Vortrag sowie bei den Teilnehmern für die rege Diskussion. Bei dem nächsten Seminar werde *Prof. Seer* selbst Referent sein. Thema werde mit Blick auf das DAC 7-Umsetzungsgesetz die vom Gesetzgeber geplante Reform der Außenprüfung sein. Damit beendet er das heutige Seminar.