

Münchener Juristische Beiträge · Band 17

Albrecht Klein

Die legislative Typisierung von Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht

**dargestellt am Beispiel der Erwerbsaufwendungen für das
häusliche Arbeitszimmer nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG
in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 – unter besonderer
Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Problematik**



Herbert Utz Verlag · Wissenschaft
München

Münchner Juristische Beiträge

Rechtswissenschaftliche Betreuung der Reihe:
Thomas Küffner

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

**Ein Titeldatensatz für diese Publikation ist
bei Der Deutschen Bibliothek erhältlich**

Zugleich: Dissertation, Saarbrücken, Univ., 2001

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der Wiedergabe auf photomechanischem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwendung, vorbehalten.

Copyright © Herbert Utz Verlag GmbH 2001

ISBN 3-8316-0034-1

Printed in Germany

Herbert Utz Verlag GmbH, München

Tel.: 089/277791-00 - Fax: 089/277791-01

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Literaturverzeichnis.....	V
Abkürzungsverzeichnis.....	XV
Einführung, Rechtfertigung und Vorgehensweise der Untersuchung	I
 A. Problemhorizont.....	 1
I. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG als Bestandteil des Jahressteuergesetzes 1996	1
II. Die Steuergesetzgebung im Spannungsfeld von Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit	2
III. Typisierende Aufwandstatbestände als Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung?	5
B. Untersuchungsgegenstand der vorliegenden Arbeit	7
C. Gang der Darstellung	9
I. Die gesetzliche Typisierung im Strukturvergleich zum typisierenden Gesetzesvollzug.....	9
II. Der Tatbestand des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG und seine Entstehungsgeschichte	9
III. Die verfassungsrechtliche Prüfung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG	10
 1. Teil: Die gesetzliche Typisierung im Strukturvergleich zum typisierenden Gesetzesvollzug durch Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit.....	 12
A. Die Typisierung als Vereinfachungstechnik des Gesetzesvollzuges	12
B. Die gesetzliche Typisierung.....	19
I. Typisierung des Sachverhaltes	20
II. Typisierung von Rechtsfolgen	21
III. Typisierung des Ausgabenabzuges	21
C. Ergebnis	22
 2. Teil: Die gesetzliche Typisierung von Erwerbsaufwendungen als besondere Fallgruppe.....	 23
A. Die Erwerbsaufwendungen nach dem Einkommensteuergesetz	23

B. Die gesetzliche Typisierung von Erwerbsaufwendungen und ihre begriffliche Abgrenzung - eine Bestandsaufnahme	26
I. Die gesetzliche Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen	26
II. Die Abgrenzung der gesetzlichen Pauschalierung gegenüber der gesetzlichen Typisierung von Erwerbsaufwendungen	28
C. Die gesetzliche kategorische und die gesetzliche hypothetische Typisierung von Erwerbsaufwendungen als begrifflicher Neuansatz	32
I. Gesetzliche kategorische Typisierung von Erwerbsaufwendungen	33
II. Gesetzliche hypothetische Typisierung von Erwerbsaufwendungen	33
III. § 9 a Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a. F. als gesetzliche kategorische Typisierung?	35
D. Ergebnis	37
 3. Teil: Die Erwerbsaufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer im deutschen Einkommensteuerrecht.....	39
A. Die Definition des häuslichen Arbeitszimmers im Einkommensteuerrecht	39
B. Die Anforderungen der Finanzrechtsprechung an die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zum 31.12.1995	42
C. Rechtliche Würdigung der Merkmale für die steuerliche Anerkennung des häuslichen Arbeitszimmers bis zum 31.12.1995	45
D. Die Entwicklung des Einkommensteuergesetzes zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Erwerbsaufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer	47
I. Das Steuerreformgesetz 1990	47
II. Die Arbeitsgruppe Steuerrechtsvereinfachung sowie die sog. „Bareis-Kommission“	49
1. Die Arbeitsgruppe „Steuerrechtsvereinfachung“	49
2. Die sog. „Bareis-Kommission“	50
E. Das Jahressteuergesetz 1996	51
I. Die Beratung und Beschlußfassung des Gesetzentwurfes im Bundestag	51
II. Beratung, Begründung und Beschlußfassung des Gesetzentwurfes im Bundesrat	52
III. Das Vermittlungsausschußverfahren	54
IV. Der Gesetzeswortlaut des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG	56
V. Wertung des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 1996	57
F. Ergebnis	59
 4. Teil: Die Erwerbsaufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer im Jahressteuergesetz 1996.....	61
A. Die Definition des häuslichen Arbeitszimmers im Jahressteuergesetz 1996	61
B. Abgrenzung des häuslichen Arbeitszimmers von sonstigen beruflich oder betrieblich genutzten Räumen	63
C. Der Regelungsinhalt des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG	65
D. Die Voraussetzungen der beschränkten Abzugsfähigkeit	68

III

I. Die Nutzung des Arbeitszimmers beträgt mehr als 50% der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit	69
II. Für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung	71
E. Die Voraussetzungen der unbeschränkten Abzugsfähigkeit	72
F. Die dogmatische Qualifizierung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG	75
G. Zwischenergebnis	77
H. Problembereiche der beschränkten und unbeschränkten Abzugsvoraussetzungen	78
I. Die Abzugsvoraussetzungen liegen nur temporär vor	78
II. Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte	80
III. Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch mehrere Personen	82
IV. Die Mitbenutzung des Arbeitszimmers zu Ausbildungszwecken	87
V. Die Kosten der Ausstattung	91
I. Die steuerliche Behandlung des häuslichen Arbeitszimmers in Österreich und der Schweiz	93
I. Das häusliche Arbeitszimmer im österreichischen Steuerrecht	93
II. Das häusliche Arbeitszimmer im schweizerischen Steuerrecht	95
J. Ergebnis	97

5. Teil: Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des § 4 Absatz 5

Satz 1 Nr. 6 b EStG	100
A. Formelle Verfassungsgrundsätze	100
B. Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Absatz 1 GG	103
I. Verstoß gegen die Gleichheit im Belastungserfolg	106
II. Verstoß gegen die Besteuerungsgleichheit durch die unterschiedliche Behandlung von Einkunftsarten	108
1. Unterschiedliche Regelung von Entnahme- und Veräußerungsgewinn bei Gewinn- und Überschußeinkünften	108
2. Gewichtige Gründe für die unterschiedliche Behandlung von Gewinn- und Überschußeinkünften	109
3. Unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen mit Überschußeinkünften	111
III. Verstoß gegen Art. 3 Absatz 1 GG durch die Nichteinbeziehung von Arbeitszimmern außerhalb der Wohnung	113
IV. Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	115
V. Das objektive Nettoprinzip als gesetzliche Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips	118
1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	118
2. Die Finanzrechtsprechung und die steuerrechtswissenschaftliche Literatur	122
3. Kritische Würdigung des Meinungsbildes zum objektiven Nettoprinzip	124
VI. Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips zur Steuervereinfachung	126
1. Geeignetheit des Differenzierungsgrundes „Steuer- und Verfahrensvereinfachung“	128
a) Keine Steuervereinfachung aufgrund des erforderlichen Einzelnachweises	128
b) Keine Eignung zur Steuervereinfachung durch Schaffung eines „komplizierten Rechtsgebildes“	129
2. Kein verhältnismäßiger Eingriff in das objektive Nettoprinzip	131
a) Keine Betroffenheit einer verhältnismäßig kleinen Zahl von Steuerpflichtigen mit geringer Intensität	132
b) Die Vermeidbarkeit der verursachten Ungerechtigkeiten	133

VII. Die Erforderlichkeit der Aufwendungen als sachlich geeignetes Merkmal zur Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips	137
1. Das Meinungsbild in der Rechtsprechung und Literatur	138
2. Kritische Würdigung der Rechtsprechung und Literatur	140
VIII. Fiskalische Interessen des Gesetzgebers als gewichtige Gründe zum Eingriff in das objektive Nettoprinzip	144
1. Die sachgerechte Differenzierung aufgrund fiskalischer Erwägungen ?	144
2. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG als Fiskalzwecknorm	147
C. Die Möglichkeit der verfassungskonformen Auslegung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG	150
D. Zwischenergebnis	154
E. Verstoß gegen Art. 14 Absatz 1 GG und Art. 12 Absatz 1 GG	158
I. Art. 14 Absatz 1 GG	158
II. Art. 12 Absatz 1 GG	161
F. Verstoß gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Grundsatz des Vertrauensschutzes (Art. 2 Absatz 1 GG)	163
I. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG als Tatbestand echter Rückwirkung?	164
II. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG als Tatbestand zulässiger, unechter Rückwirkung?	170
III. Die Möglichkeit der verfassungskonformen Auslegung vor dem Hintergrund eines Verstoßes gegen Art. 2 Absatz 1 GG	176
G. Verstoß gegen das Gebot hinreichender Bestimmtheit von Rechtsnormen nach Art. 20 Absatz 3 GG	178
H. Ergebnis	181
6. Teil: Ergebnisse der Untersuchung und Ausblick	185
A. Ergebnisse der Untersuchung	185
B. Ausblick	189

Einführung, Rechtfertigung und Vorgehensweise der Untersuchung

A. Problemhorizont

I. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG als Bestandteil des Jahressteuergesetzes 1996

Art. 1 Nr. 6 a Buchstabe cc des Jahressteuergesetzes 1996¹ hat einschneidende Änderungen zur steuerlichen Behandlung des häuslichen Arbeitszimmers für die Steuerpflichtigen in Deutschland normiert, indem erstmalig eine gesetzliche Regelung zur steuerlichen Behandlung der Aufwendungen für das sog. „häusliche Arbeitszimmer“ geschaffen worden ist.

Während die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bisher unabhängig davon abzugsfähig waren, ob Art und Umfang der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit ein solches erforderten, hat der Gesetzgeber die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer durch § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG mit Wirkung zum 1.1.1996 stark eingeschränkt. Aufwendungen und Kosten der Ausstattung für ein häusliches Arbeitszimmer können nunmehr nur noch im Ausnahmefall ganz oder beschränkt als Betriebsausgaben oder - kraft der Verweisung in § 9 Absatz 5 EStG - als Werbungskosten abgezogen werden. Indessen hatte - so beim genaueren Hinsehen - der Gesetzgeber bereits im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990² eine Begrenzung der abzugsfähigen Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer erwogen, jedoch in den sich anschließenden Gesetzesberatungen wieder fallengelassen. Die Reformbestrebungen des Gesetzgebers sind also nicht neu.

¹ I.d.F. vom 11.10.1995, BGBl. I 1995, S. 1250, 1253. Zu weiteren Änderungen durch das Jahressteuergesetz 1996, vgl. *Wegerich*, NJW 1995, S. 3239 f.

² Siehe § 9 Absatz 3 a EStG 1990 des Regierungsentwurfes zum Steuerreformgesetz 1990, BT-Drucks. 11/2157 vom 19.4.1988, S. 7.

Allein schon die wegen des Ablaufs des Gesetzgebungsverfahrens in der Literatur erhobene Kritik³ deutet jedoch an, welchen „Zündstoff“ das Jahressteuergesetz 1996 allgemein⁴ und besonders die Neuregelung zum häuslichen Arbeitszimmer geschaffen hat. Denn die Vorschrift des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG war weder Bestandteil des Gesetzentwurfes der Bundesregierung⁵ noch Inhalt der zweiten und dritten Lesung des Gesetzentwurfes im Bundestag am 2. Juni 1995⁶. Die endgültige Fassung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG kam vielmehr erst durch die Initiative des Bundesrates im zweiten Vermittlungsverfahren⁷ zustande. Sie war Bestandteil der sog. Gegenfinanzierungsmaßnahmen zum Familienleistungsausgleich⁸. Der Gesetzgeber verspricht sich von der Neuregelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG steuerliche Mehreinnahmen in Höhe von DM 450 Millionen pro Jahr⁹.

II. Die Steuergesetzgebung im Spannungsfeld von Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit

Die Steuergesetzgebung verläuft seit längerem in einer Geschwindigkeit, die offenbar selbst gutwillige Rechtsanwender überfordert. Die Reformbedürftigkeit des deutschen Steuerrechts ist zwar allgemein anerkannt¹⁰, grundlegende Reformansätze sind vom Gesetzgeber aber bis heute nach Überzeugung vieler Beobachter nicht vorgenommen worden. Die Gesetzgebungspraxis, so wird gerügt, sei zu häufig durch lediglich punktuell ansetzende Änderungs-

³ Vgl. für viele *Zitzelsberger*, BB 1995, S. 2296, 2297.

⁴ *Felix*, BB 1995, S. 2293, 2296, bemängelt einen „Gemischtwarenladen Jahressteuergesetz 1996“, den die Bürger, Berater und Unternehmen nur zähneknirschend oder aber resignierend hinnehmen könnten.

⁵ BR-Drucks. 171/95 vom 31.3.1995; zum gleichlautenden Fraktionsgesetzentwurf von CDU/CSU und FDP, vgl. BT-Drucks. 13/901 vom 27.3.1995.

⁶ BR-Drucks. 304/95 vom 2.6.1995.

⁷ Vgl. die Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 2.8.1995, BT-Drucks. 13/2100 vom 2.8.1995, S. 2.

⁸ Das Jahressteuergesetz 1996 hat die Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht durch die Einführung des sogenannten „Familienleistungsausgleiches“ in § 31 EStG neu geregelt. Sowohl die Voraussetzung für die Gewährung von Kindergeld und Kinderfreibetrag als auch die Höhe der Beträge und das Auszahlungsverfahren wurden geändert; eingehend *Glanegger*, in: Schmidt (Hrsg.), § 31 EStG Rdnr. 1 ff.

⁹ Vgl. *Kruhl*, BB 1995, S. 2032, 2035, sowie *Arens*, NJW 1996, S. 181.

gesetze bestimmt, so daß - wie *Lang*¹¹ konstatierte - der „Niedergang der Einkommensteuergesetzgebung fortwährend seinen Lauf nehmen konnte“. Steuerrechtswissenschaft und Rechtspraxis beklagen sogar zunehmend den Zustand eines „Steuerchaos“ im deutschen Steuerrecht¹². Selbst Verwaltungsbeamte¹³ fordern heute auf breiter Front eine „radikale Entrümpelung und Systematisierung des Steuerrechts“, da ansonsten der ordnungsgemäße Vollzug der Steuergesetze nicht mehr zu bewerkstelligen sei.

Die Kritik am deutschen Steuerrecht, so wird der gelassene Beobachter allerdings einwenden, ist nicht neu. So fragte *Tipke*¹⁴ schon 1971 provokativ, ob das Steuerrecht in Deutschland „nur“ Chaos, Konglomerat oder schon System sei. Auch *Wendt*¹⁵ bezweifelte anlässlich des 57. Deutschen Juristentages 1988 ein ernsthaftes Reformbestreben des Gesetzgebers¹⁶ im Hinblick auf die Frage nach einer Neuordnung des Einkommensteuerrechts.

Der Ruf nach der Neuordnung wird vorwiegend im Zusammenhang mit der Einkommenssteuer, der „Königin der Steuern“¹⁷, geäußert. Mit der Ausgestaltung der Einkommenssteuer steht und fällt das Gefühl der Steuerzahler, „gerecht“ besteuert zu werden. Gerade bei der Einkommenssteuer zeigt sich aber die Erkenntnis, daß die zur Verwirklichung von mehr Gleichheit und Gerechtigkeit im Steuerrecht erforderlichen Reformmaßnahmen regelmäßig mit einer Steuervereinfachung Hand in Hand gehen¹⁸. Hieraus erklärt sich, daß der Ruf nach

¹⁰ Siehe nur *Kirchhof*, NJW 1987, S. 3217.

¹¹ Vgl. die „Anamnese“ von *Lang*, FR 1993, S. 661 ff.

¹² *Tipke*, StuW 1971, S. 2; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rdnr. 1; *Lang*, FR 1993, S. 661, 664, der das Jahr 1993 hierbei zum Steuerchaos-Protestjahr erklärte. Ausführlich zum Thema „Steuerchaos und kein Ende“ auch der 16. Deutsche Steuerberaterstag 1993, sowie *Dann*, StB 1993, S. 244 ff. Die Möglichkeiten der Neuordnung der Einkommenssteuer erörtern *Wendt*, DÖV 1988, S. 710, 711 ff., *Raupach*, in: Festschrift für Franz Klein, S. 309, 314 ff., sowie *Schäuble*, in: Festschrift für Franz Klein, S. 241, 250 ff. Die Möglichkeiten der Judikative zur Steuervereinfachung untersucht *Burchadi*, StuW 1981, S. 304 ff.

¹³ So die OFD-Präsidenten auf der Konferenz in Bad Pyrmont im Juni 1993, zitiert nach *Lang*, FR 1993, S. 661, 664, Fn. 33.

¹⁴ *Tipke*, StuW 1971, S. 2; *ders.*, Die Steuerrechtsordnung, S. 519 f.; hier allerdings mit zurückhaltender Kritik unter Hinweis auf das ebenso „verwahrloste“ Steuerrecht im Ausland.

¹⁵ *Wendt*, DÖV 1988, S. 710 f.

¹⁶ Zur Regelungs- und Normenflut des Gesetzgebers im Steuerrecht, vgl. *Schäuble*, in: Festschrift für Franz Klein, S. 241, 246; *Wendt*, DÖV 1988, S. 710, 711 hebt zutreffend das Dilemma des Gesetzgebers im Geflecht von Lobbyisten, Wahltaktik und Verantwortungsscheu hervor. Der steuerpolitische und steuergesetzliche Stillstand dürfte deshalb nicht allein dem Gesetzgeber zuzuschreiben sein, sondern zugleich Ergebnis des Interessenpluralismus der Gesellschaft sein; vgl. auch *Lang*, FR 1993, S. 661, 664 f., sowie *Raupach*, in: Festschrift für Franz Klein, S. 309 ff.

¹⁷ *Lang*, FR 1993, S. 661.

¹⁸ *Wendt*, DÖV 1988, S. 710.

einer Steuervereinfachung bei der Einkommensteuer besonders laut ist. Das wirft sofort die Frage nach den geeigneten Maßnahmen zur Steuervereinfachung auf. Die Vorstellungen über eine Reform der Einkommensteuer gehen jedoch weit auseinander¹⁹. Ein Beitrag zur Steuervereinfachung wird u. a. in der vermehrten gesetzlichen Typisierung von Abzugstatbeständen gesehen. Weg also von dem Stück- und Flickwerk im deutschen Steuerrecht, wie *Tipke*²⁰ es bezeichnet hat?

Das Ziel der Steuervereinfachung ist schon wiederholt Gegenstand von Gesetzgebungsverfahren gewesen²¹. Eine durchgreifende Wirkung ist allerdings bis heute nicht eingetreten. Auch das Jahressteuergesetz 1996 hat erneut versucht, das Steuerrecht zu vereinfachen, den Abbau von Steuervergünstigungen fortzusetzen und steuerrechtliche Sonderregelungen zurückzuführen²². Kritiker haben jedoch betont, daß es wiederum an einer grundlegenden Vereinfachung des Steuerrechts gefehlt hat²³. *Zitzelsberger*²⁴ bezeichnete das Jahressteuergesetz 1996 sogar als ein Beispiel für den Verfall der Steuergesetzgebung in Deutschland. Der Reformbedarf gilt also nach wie vor als groß²⁵. Die Hoffnung von *Wendt*²⁶, eine grundlegende Neuordnung des Einkommensteuerrechts müsse kein unerfüllbarer Traum bleiben, dürfte deshalb wohl auch nach Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 1996 nicht realisiert worden sein. Das Scheitern einer großen Reform der Einkommensteuer durch die Steuerreformgesetze 1998 und 1999 hat diese Hoffnung sogar eher noch gedämpft als bestärkt²⁷.

¹⁹ Eine Neuformulierung des Einkommensteuergesetzes befürwortet *Lang*, FR 1993, S. 661, 668 ff.; *Wendt*, DÖV 1988, S. 710, 711 m.w.N., fordert neben einer durchgreifenden Senkung der Tarifbelastung insbesondere den Abbau von Steuervergünstigungen. Zum erforderlichen Beitrag der Steuergesetzgebung, vgl. *Kirchhof*, NJW 1987, S. 3217, 3224.

²⁰ *Tipke*, StuW 1971, S. 2.

²¹ *Thiel*, in: Festschrift für Klaus *Tipke*, S. 295, 315 m.w.N.

²² Vgl. die amtl. Begründung des Regierungsentwurfes, BR-Drucks. 171/95 vom 31.3.1995, S. 123, 125 f., sowie BT-Drucks. 13/901 vom 27.3.1995, S. 3 ff. Der Gesetzentwurf greift im wesentlichen auf einen „20-Punkte-Plan zur Steuervereinfachung“ des Bundesministeriums für Finanzen zurück, vgl. Nr. 5294 der Finanznachrichten des Bundesministeriums für Finanzen.

²³ Vgl. nur die Beschlüsse zur Reform des Steuerrechts der Arbeitsgruppe für Steuerreform der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im März 1996, StuW 1996, S. 203 ff.

²⁴ *Zitzelsberger*, BB 1995, S. 2296.

²⁵ Zu den „grenzenlosen Steuerphantasien“ für eine Neuordnung des Steuerrechts, vgl. „DIE WELT“ vom 26.10.1996, S. 13.

²⁶ *Wendt*, DÖV 1988, S. 710, 711.

²⁷ Die SPD-Mehrheit im Bundesrat versagte in seiner Sitzung vom 17.10.1997 den zuvor vom Bundestag beschlossenen Reformgesetzen die Zustimmung und beendete so das zweite Vermittlungsverfahren. Die Senkung des Einkommensteuertarifs auf ein Niveau zwischen 15 und 35 Prozent sowie der Abbau des Zinsabschlags standen im Vordergrund der Reform; siehe hierzu „FAZ“ vom 18.10.1997, S. 1, sowie „DIE WELT“ vom 18.10.1997, S. 13.

III. Typisierende Aufwandstatbestände als Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung?

Die gesetzliche Typisierung von Aufwands- oder Abzugstatbeständen beinhaltet begrifflich eine Typisierung, die der Gesetzgeber schon mit der Formulierung des Gesetzestextes vorgenommen hat. Insbesondere *Kirchhof*²⁸ hat sich in seinem Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag 1988 dafür ausgesprochen, den Abzug individuellen Aufwandes durch typisierende Aufwandstatbestände im Einkommensteuerrecht zu ersetzen, weil sie ein bedeutsames Instrument zur Steuervereinfachung und Verbesserung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darstellten. *Kirchhof*²⁹ steht allgemein auf dem Standpunkt, daß Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung kein Gegensatzpaar bilden.

Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist eine besondere Ausgestaltung der gesetzlichen Typisierung von Aufwandstatbeständen, nämlich die Typisierung von Erwerbsaufwendungen. Erwerbsaufwendungen sind nach *Kirchhof*³⁰ etwa im Tatbestand der Werbungskosten bereits für die Mehrzahl der Einkommensteuerpflichtigen pauschaliert. Ein besonderer Fall der gesetzlichen Typisierung von Erwerbsaufwendungen ist in § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG geregelt worden. Die Neuregelung zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer im Jahressteuergesetz 1996 wird von manchen Autoren³¹ als ein Beitrag zur Steuervereinfachung angesehen. Die wohl überwiegende steuerrechtswissenschaftliche Literatur³² sieht in ihr - wie noch zu zeigen sein wird - indessen einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung aus Art. 3 Absatz 1 GG und bezweifelt den vom Gesetzgeber behaupteten Vereinfachungseffekt³³.

Mit der Vorschrift des § 9 a Satz 1 Nr. 2 EStG a. F. enthielt das Jahressteuergesetz 1996 einen weiteren gesetzlich typisierten Abzugstatbestand. Nach dieser Vorschrift bestand für Steuerpflichtige im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Möglich-

²⁸ *Kirchhof*, Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag, S. F 47 ff.; *ders.*, Symposium der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft vom 18.2.1995 in Brühl, in: *Seer*, StuW 1995, S. 184, 187.

²⁹ *Kirchhof*, Symposium der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft vom 18.2.1995 in Brühl, in: *Seer*, StuW 1995, S. 184, 187.

³⁰ *Kirchhof*, Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag, S. F 48.

³¹ So etwa *Niermann*, DB 1995, S. 2084 f.

³² Für viele *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rdnr. 255.

³³ So etwa *Thiel*, in: Festschrift für Klaus *Tipke*, S. 295, 316.

keit des Abzuges eines Festbetrages bei Wohnraumvermietung. Auch diese Regelung ist im Hinblick auf den angestrebten Vereinfachungszweck sowie auf ihre verfassungsrechtliche Zulässigkeit kritisiert worden³⁴. Die Vorschrift ist jedoch seit dem 1.1.1999 wieder weggefallen und gilt letztmalig für den Veranlagungszeitraum 1998.

³⁴ Vgl. *Urban*, FR 1996, S. 1, 9; ebenso *Drenseck*, in: Schmidt (Hrsg.), § 9 a EStG Rdnr. 6.