



75 Jahre
Demokratie
lebendig



Deutscher Bundestag
Wissenschaftliche Dienste

Dokumentation

Ermächtigungsgrundlagen der Vorschriften in der Einkommensteuer- Durchführungsverordnung

Ermächtigungsgrundlagen der Vorschriften in der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 020/24
Abschluss der Arbeit: 28.03.2024
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Vorgehensweise	4
3.	Grundsätze für den Erlass von Rechtsverordnungen nach Artikel 80 Grundgesetz	5
4.	Die Ermächtigungsvorschrift § 51 EStG	6
4.1.	Gliederung der Vorschrift	6
4.2.	Gliederung und Inhalt von § 51 Absatz 1 EStG	6
4.2.1.	§ 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG	7
4.2.2.	§ 51 Absatz 1 Nummer 2 EStG	8
4.2.3.	§ 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG	8
5.	Die Vorschriften der EStDV und ihre Ermächtigungen	9
5.1.	Ermächtigungen durch die „Generalnorm“ des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG	9
5.1.1.	Zu §§ 4 bis 7 EStG - Gewinnermittlung	9
5.1.2.	Zu § 7b EStG - Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau	12
5.1.3.	Zu § 13 EStG - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	12
5.1.4.	Zu § 17 EStG - Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	13
5.1.5.	Zu § 34b EStG - Steuersätze bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen	13
5.2.	Andere Ermächtigungen	13
5.2.1.	Ermächtigungen für unmittelbar einkommensrelevante Vorschriften	13
5.2.2.	Ermächtigungen für sonstige Vorschriften der EStDV	19

1. Fragestellung

Es wird gebeten, den Umfang untergesetzlicher Steuerbefreiungen aufgrund der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) darzustellen.

Zur Verdeutlichung des Anliegens werden als Beispiele §§ 8, 82b EStDV angeführt. § 8 EStDV stelle eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile bei der Veräußerung von der Einkommensteuer frei, obwohl dafür keine konkrete Ermächtigung im Einkommensteuergesetz (EStG) vorhanden sei. Im Gegensatz dazu sei die Ermächtigung des § 82b EStDV, der es Steuerpflichtigen erlaube, größere Aufwendungen für die Erhaltung von Mietgebäuden im Privatvermögen abweichend von § 11 Absatz 2 EStG auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen, klar im § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe r EStG geregelt.

2. Vorgehensweise

Die EStDV regelt bestimmte Sachverhalte außerhalb des EStG mit gesetzesvertretender Kraft. Der Erlass solcher (Rechts-)Verordnungen ist im Grundgesetz (GG) normiert und muss insbesondere das Gebot der Bestimmtheit und das Zitiergebot beachten. Im folgenden Text wird in Kapitel 3 deshalb zunächst auf den einschlägigen Artikel 80 GG eingegangen.

Das Kapitel 4 widmet sich § 51 EStG als Ermächtigungsvorschrift für die EStDV. Dabei werden vor allem die auftragsrelevanten Regelungen des § 51 EStG näher betrachtet. Im Zentrum steht die „Generalnorm“ des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG, die die Bundesregierung ermächtigt, Rechtsverordnungen über die Ermittlung der Einkünfte und die Feststellung des Einkommens einschließlich der abzugsfähigen Beträge zu erlassen.

Dies vorausgeschickt und der in Absprache mit der Auftraggeberin weiten Anwendung des Begriffs Steuerbefreiungen auf die generelle Ermittlung von Einkommen im Sinne des EStG werden die einzelnen Regelungen der EStDV im Hinblick auf ihre Ermächtigung unter die Lupe genommen. Dabei fällt der Blick in den Kapiteln 5.1.1 bis 5.1.5 zuerst auf Verordnungen zur einkommensteuerlichen Gewinnermittlung, deren Ermächtigung sich aus der „Generalnorm“ ergibt. Angefügt sind in Kapitel 5.2.1 Verordnungen, die ihre Ermächtigung zwar in anderen Teilen des § 51 EStG haben, aber direkt relevant bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens sind. Den Abschluss bildet in Kapitel 5.2.2 eine Gruppe mit sonstigen Vorschriften. Die umfangreiche Darstellung wurde gewählt, um zu zeigen, dass auch bei Regelungen, deren Ermächtigung konkret in § 51 EStG geregelt sind, oftmals erhebliche (verfassungs)rechtliche Bedenken bestehen. Diese rechtlichen Bewertungen sowie die Genese der Einzelnormen der EStDV sind der umfassenden Übersicht und Kommentierung von Seiler entnommen.¹

1 Seiler, Christian: § 51 EStG, Abschnitt D II Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV), in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2024.

3. Grundsätze für den Erlass von Rechtsverordnungen nach Artikel 80 Grundgesetz

Die Regelung des Steuerrechts fällt grundsätzlich in die Zuständigkeit des Deutschen Bundestages. Für die Einkommensteuer ist nach Artikel 105 Absatz 2 in Verbindung mit Artikel 106 Absatz 3 Satz 1 GG der Bundesgesetzgeber zuständig (Seiler Randnummer 2²).

Um die Gesetzgebung nicht ungebührlich zu erschweren oder zu verzögern, habe es der Gesetzgeber als zweckmäßig angesehen, bestimmte Sachverhalte, die nur bei bestimmten Steuerpflichtigen auftreten, außerdem schwierige Einzelfragen, die langer Prüfung bedürfen, sowie zeitlich begrenzte Maßnahmen mit wirtschaftspolitischem Einschlag außerhalb des Gesetzes mit gesetzvertretender Kraft zu regeln (Riehl Randnummer 1³).

Die Rechtsgrundlage für den Erlass von Rechtsverordnungen bildet Artikel 80 Absatz 1 GG. Nach Artikel 80 Absatz 1 Satz 1 GG können die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen durch Gesetz ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen.

Nach Riehl Randnummer 1 ist eine Ermächtigung gemäß Artikel 80 Absatz 1 Satz 2 GG ordnungsmäßig, wenn das Gesetz den Inhalt, den Zweck und das Ausmaß der erteilten Ermächtigung selbst bestimmt hat (Gebot der Bestimmtheit). Bei der Bestimmung von Inhalt, Zweck und Ausmaß durch das Gesetz spreche man auch vom „dreifachen Delegationsfilter“: Das Kriterium „Inhalt“ verbietet Blanko-Ermächtigungen, die der Exekutive einen Raum der Beliebigkeit eröffnen. Die gesetzliche Bestimmung von „Zweck“ der Verordnung umgrenzt ein Wirkungsziel und soll eine Verordnung verhindern, die den Leitgedanken der gesetzlichen Ermächtigung zuwiderläuft. Das Kriterium „Ausmaß“ unterbindet Global-Ermächtigungen und somit eine quantitativ maßstab- und damit potenziell maßlose Delegation auf den Ordnungsgeber (Seiler Randnummer 3).

Artikel 80 Absatz 1 Satz 3 GG verpflichtet den Ordnungsgeber, die einschlägige Ermächtigungsgrundlage zu benennen (Zitiergebot). Sinn und Zweck dieser Formvorschrift sei es, jedermann eine Überprüfung zu ermöglichen, ob die Verordnung auf einer sie rechtfertigenden Ermächtigungsgrundlage beruht. Dabei müsse die ermächtigende Einzelvorschrift, nicht nur das ermächtigende Gesetz als solches zitiert werden. Nicht erforderlich sollte es sein, die jeweils einschlägige Unterermächtigung nach Nummer, Buchstaben, Satz und Fall ausdrücklich zu bezeichnen, sofern die jeweiligen Zusammenhänge eindeutig hervortreten. Insbesondere brauche nicht zu jeder Bestimmung der Verordnung einzeln angegeben zu werden, auf welcher Ermächtigung sie beruht. (Seiler Randnummer 17). Der generelle Verweis einer Verordnung auf die Ermächtigung des § 51 EStG dürfte allerdings nach einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG)⁴ nicht ausreichen (Riehl Randnummer 3).

2 Seiler, Christian: § 51, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2024.

3 Riehl, Eva: § 51 EStG Ermächtigungen, in: Brandis/Heuermann Ertragsteuerrecht, Werkstand 170 Ergänzungslieferung Dezember 2023.

4 BVerfG, Urteil vom 6. Juli 1999, Aktenzeichen 2 BvF 3/90, „Nichtigkeit der Hennenhaltungsverordnung: ... - mangels vollständiger Nennung aller Ermächtigungsgrundlagen Verstoß gegen das Zitiergebot - ...“.

Aus diesen Vorgaben folge, dass der Steuergesetzgeber den steuerlichen Belastungsgrund und hieran anknüpfend die wichtigsten Belastungsentscheidungen, insbesondere den Steuerschuldner, den Steuergegenstand, die Grundzüge der Bemessungsgrundlage und den Steuersatz im Parlamentsgesetz bestimmen muss (Seiler Randnummer 4). Steuervergünstigungen unterfallen ebenfalls dem Vorbehalt des Parlamentsgesetzes (Seiler Randnummer 7).

Speziell im Steuerrecht habe sich die Praxis entwickelt, dass der Gesetzgeber die Exekutive nicht mehr nur zur Rechtsetzung ermächtigt, sondern durch ein Artikelgesetz selbst die Verordnung erlässt oder ändert. Beispielsweise berücksichtigten die beiden letzten Neubekanntmachungen der EStDV insgesamt 13 Änderungen, die mit einer Ausnahme allesamt durch Gesetz eingeführt worden sind (Seiler Randnummer 15).

Soweit die in einer Rechtsverordnung erlassenen Rechtsvorschriften sich nicht innerhalb der in der Ermächtigungsvorschrift festgelegten Grenzen hielten, seien sie unverbindlich und bänden deshalb nicht die Steuergerichte, sie könnten allenfalls bei der Auslegung der betreffenden gesetzlichen Vorschrift verwendet werden (Riehl Randnummer 3).

4. Die Ermächtigungsvorschrift § 51 EStG

4.1. Gliederung der Vorschrift

Der Gesetzgeber ermächtigte auf dem Gebiet der Einkommensteuer 1948 und 1950 erstmals, noch außerhalb des EStG, den Ordnungsgeber, Durchführungsvorschriften durch Rechtsverordnung zu erlassen. Erstmals wurde die Ermächtigungsvorschrift als § 51 EStG im Rahmen des Gesetzes vom 27. Juni 1951⁵ eingefügt (Riehl Randnummer 5).

§ 51 EStG gliedert sich in vier Absätze. § 51 Absatz 1 EStG wird wegen der Bedeutung für die hier vorliegende Fragestellung weiter unten ausführlicher behandelt. § 51 Absatz 2 und 3 EStG ermächtigen den Ordnungsgeber zu Sonderabschreibungen und Tarifveränderungen insbesondere unter der Voraussetzung, dass eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist. § 51 Absatz 4 EStG enthält die Ermächtigung für steuerliche Vordrucke.

Ermächtigt zum Erlass ist jeweils die Bundesregierung. Eine Ausnahme bildet § 51 Absatz 4 Nr. 1c EStG, der das Bundesministerium der Finanzen zur Ordnungsgebung ermächtigt. Alle hierauf gestützten Verordnungen unterliegen dem Zustimmungsvorbehalt des Bundesrates, die aufgrund der Absätze 2 und 3 erlassenen Verordnungen darüber hinaus auch dem des Bundestages (Seiler Randnummer 1).

4.2. Gliederung und Inhalt von § 51 Absatz 1 EStG

§ 51 Absatz 1 EStG ist in drei Nummern unterteilt, wobei wegen der Bedeutung für diese Darstellung insbesondere auf Nummer 1 und hier wiederum insbesondere auf Buchstabe b eingegangen wird.

⁵ Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes (ESt- und KSt-Änderungsgesetz 1951) vom 27. Juni 1951, Bundesgesetzblatt (BGBl.) I, Seite 411.

4.2.1. § 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG

Nach § 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG darf der Verordnungsgeber zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes Rechtsverordnungen erlassen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, zur Steuerfreistellung des Existenzminimums oder zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist und die in den nachfolgenden Buchstaben a bis f benannten näheren Voraussetzungen gegeben sind. Gemeint ist jeweils nur die ergänzende Bestimmung „unwesentlicher“ Einzelheiten. Nach Ansicht von Seiler (Randnummer 20) begegnen derart eng verstanden die nachfolgenden, sprachlich weit gefassten Ermächtigungen keinen grundsätzlichen Bedenken aus Sicht des Wesentlichkeitsvorbehaltes, der eine je nach Regelungsbereich und konkreten Auswirkungen der Verordnung unterschiedliche Gesetzesdichte verlangt.

Anders dagegen Grams. Was sich hinter den „Floskeln“ der Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, der Freistellung des Existenzminimums oder der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens verberge, bleibe das Geheimnis des Gesetzgebers. Sie seien dehnbar, ausgesprochen inhaltsleer und damit als unbestimmt zu bezeichnen. Sie ließen eine enge, aber gleichzeitig auch eine weite Auslegung zu und vermittelten dem Verordnungsgeber daher kein hinreichend klares Bild von dem, was er selbst regeln dürfe. Grams verweist in seinem Aufsatz unter anderem auf die Einkommensteuer-Kommission, die seinerzeit klar herausgearbeitet habe, dass das Ausmaß der Regelung insofern nicht begrenzt sei, als die einzelnen Buchstaben des § 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG quasi das gesamte Einkommensteuergesetz umfassen. Die Vorschrift sei mit einem Verfassungsrisiko behaftet.⁶

Riehl verweist in ihrem Kommentar darauf, dass durch den Erlass der Rechtsverordnungen zahlreiche Tatbestände zugunsten der Steuerpflichtigen hätten geregelt werden können, die bei Beratung des Gesetzes nicht oder nur unvollständig überschaubar gewesen seien. Bei der Erfüllung der Voraussetzung der Erforderlichkeit stehe dem Verordnungsgeber wohl ein gewisser Spielraum zu.⁷ § 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG ermächtige zum Erlass von durchführenden, nicht aber zu gesetzesändernden oder -verschärfenden Vorschriften.⁸ Allerdings könnten diese aber auch der Konkretisierung materieller Einkommensteuer-Begriffe dienen wie zum Beispiel die Abgrenzung der Steuerpflichtigen oder die Anwendung der Tarifvorschriften, ohne gegen das Rechtsstaatsprinzip des Vorrangs des formellen Gesetzgebers zu verstoßen (Riehl Randnummer 6).

Ein besonderes Augenmerk soll auf die Kommentierung zu § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG gelegt werden, der als Ermächtigungsgrundlage für den im Auftrag genannten § 8 EStDV dient. Er ermächtigt zum Erlass von Rechtsverordnungen über die Ermittlung der Einkünfte und die Feststellung des Einkommens einschließlich der abzugsfähigen Beträge und wird deshalb als „Generalnorm“ bezeichnet.

6 Grams, Harald: Zur Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung nach § 50a Abs. 5 Satz 3 EStG i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 1 d EStG i.V.m. § 73e EStDV, in: Betriebs-Berater 1995, Seiten 121 bis 130.

7 Mit Hinweis zum Beispiel auf BVerfG, Beschluss vom 12. Dezember 1984, Aktenzeichen 1 BvR 1249/83.

8 Mit Hinweis zum Beispiel auf BFH, Urteil vom 1. März 1972, Aktenzeichen I R 214/70.

Laut Riehl nimmt § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG Bezug auf die materiell-rechtlichen Begriffsregelungen in § 2 EStG. Die Verordnung solle damit den im Gesetz festgelegten Begriff des zu versteuernden Einkommens als Grundlage der sachlichen Steuerpflicht konkretisieren. Trotz des weiten tatbestandlichen Umfangs der Ermächtigung werde diese zu Recht als mit Artikel 80 Absatz 1 Satz 2 GG vereinbar gewertet (Riehl Randnummer 9).

Seiler hält in seiner Kommentierung fest, dass die Ermächtigung sich auf reine Durchführungsvorschriften zur Ermittlung der Einkünfte und zur Feststellung des Einkommens beschränke, wie sie im Eingangssatz zu § 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG insbesondere durch das Ziel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens vorgezeichnet seien. Die Generalermächtigung werde nur für die Ordnungsbestimmungen benötigt, die sich nicht auf eine speziellere Delegation zurückführen ließen. In Betracht kämen etwa die §§ 6, 8, 8b, 9a, 10, 11c, 15 Absatz 1, 53 EStDV, die jeweils in dem vom § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG gesetzten Rahmen das Gesetz in Details näher ausführen. Kritisch werde in der Kommentierung diskutiert, ob auch die verbindliche Festlegung von Pauschalsätzen in der Vorschrift eine hinreichende Ermächtigungsgrundlage finde (Seiler Randnummern 25, 26).

4.2.2. § 51 Absatz 1 Nummer 2 EStG

§ 51 Absatz 1 Nummer 2 EStG verbinde bloße Konkretisierungen des bereits gesetzlich Regierten mit neu eingeführten Steuervergünstigungen (Seiler Randnummer 33). Die Ermächtigung beziehe sich fast ausnahmslos auf Bewertungsfreiheiten, die sich in Sonderabschreibungen (Buchstaben n, u und w) und erhöhte Absetzungen (Buchstaben q, r, x, y) untergliederten. Diese aus wirtschaftspolitischen Gründen gewährten Vergünstigungen seien in der Regel zeitlich begrenzt und kämen bei manchen Sachverhalten nur für einen verhältnismäßig kleinen Kreis von Steuerpflichtigen in Betracht (Riehl Randnummer 26).

Anders als in Nr. 1 würden diese Delegationen sprachlich nicht als „Durchführungsvorschriften“, sondern nur allgemein als „Rechtsverordnung“ gekennzeichnet, ließen also einen weitergehenden Regelungsgehalt vermuten. Dementsprechend seien sie ausführlicher formuliert, um den Bestimmtheitsanforderungen des Grundgesetzes Rechnung zu tragen (Seiler Randnummer 33).

Eine Ausnahme bilde § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG. Dieser erlaube der Bundesregierung, Vorschriften durch Rechtsverordnung über die sich aus der Aufhebung oder Änderung von Vorschriften des EStG ergebenden Rechtsfolgen zu erlassen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung oder zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen erforderlich ist. An der Vereinbarkeit dieser offenen Ermächtigung mit der Bestimmtheitsanforderung des Artikel 80 Absatz 1 GG bestünden erhebliche Zweifel (Riehl Randnummer 26; Seiler Randnummer 34). Praktische Konsequenzen habe die Vorschrift nicht, da die Bundesregierung von dieser Ermächtigung keinen Gebrauch gemacht habe (Seiler Randnummer 34).

4.2.3. § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG

§ 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG enthält eine tabellarische Zusammenstellung von Ermächtigungen zum Erlass von Rechtsverordnungen, für die in den einzelnen dort angeführten Vorschriften schon Ermächtigungen für den Ordnungsgeber enthalten sind (Riehl Randnummer 27). Die einzelnen dort genannten Ermächtigungen enthalten jeweils eigenständige Ordnungsgrundlagen, die durchgehend hinreichend bestimmt seien (Seiler Randnummer 47).

5. Die Vorschriften der EStDV und ihre Ermächtigungen

Die zuletzt am 21. Dezember 1955⁹ komplett neu gefasste, am 10. Mai 2000 neu bekannt gemachte¹⁰ EStDV enthält nach zahlreichen Änderungen vielfältige Ausführungsbestimmungen zum EStG.

Vor dem Hintergrund der oben erläuterten Vorgaben zum Erlass von Rechtsverordnungen und der diskutierten Bedenken werden im folgenden Abschnitt die Vorschriften aus der EStDV zusammengefasst, bei denen ganz oder in Teilen der § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG die Ermächtigungsgrundlage bildet. Wie oben bereits erwähnt, liegen dem nachfolgenden Text die umfassende Übersicht und Kommentierung der einzelnen Vorschriften der EStDV von Seiler zugrunde, ohne dass sie im Folgenden in jedem Fall ausdrücklich zitiert werden.¹¹

5.1. Ermächtigungen durch die „Generalnorm“ des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG

5.1.1. Zu §§ 4 bis 7 EStG - Gewinnermittlung

§ 6 EStDV¹² regelt, dass das Betriebsvermögen zum Zeitpunkt der Eröffnung, des Erwerb, der Aufgabe oder der Veräußerung eines Betriebs an die Stelle des Betriebsvermögens am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs tritt.

§ 8 EStDV¹³ bestimmt, dass eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als Betriebsvermögen behandelt werden müssen, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 Euro beträgt. Die Regelung wird mit einer Vereinfachung für den Steuerpflichtigen begründet. Sie stand bis 1995 in den Einkommensteuer-Richtlinien und wurde nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) auf der Grundlage der Ermächtigung des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG in die EStDV übernommen. Der BFH hatte klargestellt, dass nach § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG Rechtsregeln, die zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens über die Ermittlung der Einkünfte erforderlich sind, nur als Verordnungsrecht wirksam werden können.¹⁴

9 BGBl. I 1955, Seite 756.

10 BGBl. I 2000, Seite 717.

11 Seiler, Christian: § 51 EStG, Abschnitt D II Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV), in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2024.

12 Eingeführt durch Verordnung, BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 757), geändert durch Gesetz, BGBl. I 1999, Seite 710 (hier Seite 711); seither unverändert.

13 Eingefügt durch Gesetz, BGBl. I 1995, Seite 1250 (hier Seite 1384), geändert durch Gesetz, BGBl. I 2000, Seite 1790 (hier Seite 1796).

14 BFH, Urteil vom 21. Februar 1990, Aktenzeichen X R 174/87, Randnummer 11 in der Fassung von juris. Vergleiche auch Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P.: Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1996, Bundestags-Drucksache 13/901, Seite 142.

§ 8b EStDV¹⁵ gibt an, in welchen Fällen das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als 12 Monaten umfassen darf.

Alle drei Regelungen können inhaltlich auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG zurückgeführt werden. Allerdings zitieren die EStDV 1955 vom 21. Dezember 1955¹⁶ (zu § 6 EStDV) und die Änderungsverordnung vom 13. Dezember 1974¹⁷ (zu § 8b EStDV) nur § 51 Absatz 1 EStG, der bereits in seiner damaligen Fassung zahlreiche Einzelermächtigungen in sich vereinigte. Da die Verordnung die ermächtigende Einzelschrift nicht benennt, sind die beiden Bestimmungen ernsthaften Bedenken ausgesetzt.¹⁸

§ 9a EStDV¹⁹ (Bestimmung des Jahrs der Anschaffung und des Jahrs der Herstellung) kann auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG gestützt werden. Auch diese, seither unveränderte Verordnung benannte nur § 51 Absatz 1 EStG. Angesichts ihres Charakters als unwesentliche Durchführungsvorschrift sowie ihres eindeutigen Zusammenhanges zum Steuerschuldrecht kann die Zuordnung zu ihrer Rechtsgrundlage gelingen. Dies sollte angesichts der Rechtsprechung des BVerfG zu Artikel 80 Absatz 1 Satz 3 GG²⁰ aber allenfalls für eine Übergangszeit genügen.

§ 10 EStDV²¹ benennt Bestimmungen für die Absetzung für Abnutzung im Fall des § 4 Absatz 3 EStG. Darin geht es zum einen um bei nicht in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet belegenen Gebäuden, die bereits am 21. Juni 1948 zum Betriebsvermögen gehörten. Zum anderen geht es um die Absetzung für Abnutzung für Gebäude, die bereits am 6. Juli 1959 zum Betriebsvermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Saarland gehörten.

Die Vorschrift wird nicht von § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p EStG erfasst, der nur nicht zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter betrifft. Es bleibt nur ein Rückgriff auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b. Dieser setzt jedoch voraus, dass man § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p EStG nicht als abschließende Regelung für vergleichbare Altfälle versteht, der im Umkehrschluss Sperrwirkung für den Ordnungsgeber zukommen müsste. Anhaltspunkte für

15 Eingeführt durch Verordnung, BGBl. I 1974, Seite 3537 (hier Seite 3538); seitdem keine inhaltlichen Änderungen.

16 BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 757).

17 BGBl. I 1974, Seite 3537 (hier Seite 3538).

18 Vergleiche zum Maßstab BVerfG, Urteil vom 6. Juli 1999, Aktenzeichen 2 BvF 3/90, „Nichtigkeit der Hennenhaltungsverordnung: ... - mangels vollständiger Nennung aller Ermächtigungsgrundlagen Verstoß gegen das Zitierte - ...“.

19 Eingefügt durch Verordnung, BGBl. I 1966, 209.

20 Vergleiche zum Maßstab BVerfG, Urteil vom 6. Juli 1999, Aktenzeichen 2 BvF 3/90, „Nichtigkeit der Hennenhaltungsverordnung: ... - mangels vollständiger Nennung aller Ermächtigungsgrundlagen Verstoß gegen das Zitierte - ...“.

21 Ursprüngliche Fassung durch eine Verordnung in BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 758); im Wege der Verordnung ergänzt in BGBl. I 1961, Seite 373 (jeweils nur § 51 Absatz 1 EStG zitiert); zuletzt geändert durch Verordnung, BGBl. I 1992, Seite 1165 (eingangs dieser Sammel-Verordnung wird § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p EStG zitiert).

einen entsprechenden Willen des Gesetzgebers sind nicht ersichtlich, sodass ein Rückgriff auf die Generalermächtigung zulässig erscheint.

Die dem aktuellen Absatz 1 in etwa gemäß erstmalige Fassung von § 10 EStDV durch die EStDV 1955 vom 21. Dezember 1955²² benannte nur § 51 Absatz 1 EStG. Ob dies dem Zitiergebot genügt, ist ebenso zu entscheiden wie bei §§ 6, 8b EStDV.

Die letztmalige Änderung der Vorschrift²³ berief sich dagegen nur auf den seinem eindeutigen Wortlaut nach nicht einschlägigen § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p EStG, nicht auf dessen Nummer 1 Buchstabe b, der im Umkehrschluss als ausgenommen gelten muss. Sie missachtete also das Zitiergebot.

Der zweite Absatz von § 10 EStDV (Spezialregelung für das Saarland) lässt sich allenfalls auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG zurückführen. Angesichts des undeutlichen Zusammenhangs von Verordnung und Ermächtigungen erweckt jedoch Bedenken, dass die Änderungsverordnung vom 6. April 1961²⁴ nur § 51 Absatz 1 EStG zitierte.

§ 11c EStDV²⁵ (Absetzung für Abnutzung bei nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäuden, die vor dem 21. Juni 1948 angeschafft oder hergestellt wurden) ist nicht einfach zuzuordnen. Absatz 1 Satz 1 liefert eine allgemeine Definition zur Nutzungsdauer eines Gebäudes. In Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 und in Satz 3 trifft er Regelungen, die jenen des § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p ähneln, ohne nach der Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen zu differenzieren.

Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 und 3 werden nicht von § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p EStG erfasst, weil sie den Zeitraum nach dem 20. Juni 1948 regeln.

Die Sonderregelung für das Saarland (Satz 4) kann ebenfalls nicht auf diese Ermächtigung gestützt werden.

Absatz 2 unterscheidet weder nach der Eigenschaft als Betriebsvermögen noch nach Zeiträumen. Damit kann die Norm nicht auf § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p EStG gestützt werden. Es bleibt allein ein Rückgriff auf die Generalklausel des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG. Die Fundstelle des § 11c EStDV, die Änderungsverordnung vom 14. April 1966²⁶, verweist pauschal auf § 51 Absatz 1 EStG, lässt aber durch die gleichzeitige Einführung mit §§ 10a, 11d EStDV erahnen, dass irrtümlich § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p EStG gemeint sein könnte. Dies ist jedenfalls nicht hinreichend deutlich gemacht worden.

Auch § 11d EStDV²⁷ (Absetzung für Abnutzung bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat) bedarf kritischer

22 BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 758).

23 BGBl. I 1992, Seite 1165.

24 BGBl. I 1961, Seite 373.

25 § 11c Absatz 1 und Absatz 2 EStDV eingefügt durch Verordnung in BGBl. I 1966, Seite 209 (hier Seite 210); § 11c Absatz 2 Satz 3 EStDV angefügt durch Gesetz, BGBl. I 1999, Seite 2601 (hier Seite 2609).

26 BGBl. I 1966, Seite 209 (hier Seite 210).

27 Ursprüngliche Fassung durch eine Verordnung in BGBl. I 1966, Seite 209 (hier Seite 210), nur § 51 Absatz 1 EStG zitiert; geändert durch Verordnung in BGBl. I 1978, Seite 1027 (§ 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG pauschal ohne den einschlägigen Buchstaben angegeben; § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p EStG wird nicht zitiert); zuletzt redaktionell geändert durch Verordnung, BGBl. I 2010, Seite 1544.

Betrachtung. Absatz 1 kann auf § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe p EStG gestützt werden. Allerdings wurde dem Zitiergebot nur mit einem pauschalen Verweis auf § 51 Absatz 1 EStG Rechnung getragen. Nummer 2 Buchstabe p (nur Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringering) kann dagegen die später²⁸ eingefügten Worte „und für erhöhte Absetzungen“ in Absatz 1 Satz 3 nicht rechtfertigen. Denkbar bleibt auch hier nur die Anwendung der Generalklausel der Nummer 1 Buchstabe b EStG.

Für die Zuordnung von Absatz 2 ist entscheidend, ob man das bloße Entdecken von Bodenschätzen als Erwerb im Rechtssinne ansehen will.²⁹ Bei einer Verneinung kommt höchstens die Generalermächtigung in § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG in Betracht. In diesem Fall bestehen, weil § 11d EStDV ebenfalls durch die Änderungsverordnung vom 14. April 1966³⁰ eingeführt wurde, also gleichfalls nur auf § 51 Absatz 1 EStG Bezug nimmt, die gleichen Einwände wie bei § 11c EStDV.

5.1.2. Zu § 7b EStG - Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

§ 15 Absatz 1 EStDV³¹ (Erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen) ist ebenfalls auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG zurückzuführen. Absatz 2 der Vorschrift teilt als Übergangsvorschrift die Ermächtigungsgrundlage der Vorgängernorm, also gleichfalls § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG.

5.1.3. Zu § 13 EStG - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

§ 51 EStDV³² (Pauschale Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen) führt Pauschsätze ein, die nicht im Gesetz angelegt sind. § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe c EStG ist nicht einschlägig, weil sich diese Ermächtigungsgrundlage nur auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder selbständiger Arbeit (§18 EStG) bezieht. Auch die Generalermächtigung des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG erlaubt nicht, vom Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen

28 Verordnung vom 12. Juli 1978, BGBl. I 1978, Seite 1027 (Zitat von § 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG sollte genügen).

29 Vergleiche BFH, Großer Senat, Beschluss vom 4. Dezember 2006, Aktenzeichen GrS 1/05, Zuführung eines im Privatvermögen entdeckten Kiesvorkommens zum Betriebsvermögen ...

30 BGBl. I 1966, Seite 209 (hier Seite 210).

31 § 15 EStDV erhielt seine heutige Gestalt durch Verordnung (BGBl. I 1981, Seite 526; BGBl. I 1982, Seite 697; BGBl. I 1992, Seite 1165; die vorherigen zahllosen Änderungen sind damit überholt); die Rechtsgrundlage wurde jeweils zitiert (BGBl. I 1981, Seite 526, verweist allerdings nur pauschal auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG; wenn dies damals nicht genügen sollte, dürften die folgenden Änderungen den Mangel geheilt haben).

32 Neu gefasst durch Gesetz, BGBl. I 2011, Seite 2131.

Leistungsfähigkeit abzuweichen und stattdessen Durchschnittswerte anzusetzen. § 51 EStDV wird deshalb als nichtig angesehen.³³

5.1.4. Zu § 17 EStG - Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

§ 53 EStDV³⁴ (Anschaffungskosten bestimmter Anteile an Kapitalgesellschaften) ist ebenfalls auf die Generalklausel in § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG zu stützen. Seine erstmalige Fassung durch die EStDV 1955³⁵ wie auch die Änderungsverordnungen vom 6. April 1961³⁶, vom 25. April 1962³⁷ und vom 14. April 1966³⁸ benannten jeweils nur § 51 Absatz 1 EStG als Rechtsgrundlage. Auch hier stellt sich die Frage, ob den Anforderungen von Artikel 80 Absatz 1 Satz 3 GG Genüge getan ist.

5.1.5. Zu § 34b EStG - Steuersätze bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen

§ 68 EStDV³⁹ (Nutzungssatz, Betriebsgutachten, Betriebswerk) könnte auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe d Alternative 2 EStG, alternativ auf die Generalermächtigung des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b EStG zurückzuführen sein.

5.2. Andere Ermächtigungen

5.2.1. Ermächtigungen für unmittelbar einkommensrelevante Vorschriften

Zu §§ 4 bis 7 EStG (Gewinnermittlung): § 4 EStDV⁴⁰ (Steuerfreie Einnahmen) beruht nicht mehr auf einer gültigen Rechtsgrundlage, weil § 3 Nummer 52 EStG mit Wirkung für den

33 Kirchhof/Söhn/Mellinghoff: Einkommensteuergesetz, Kommentar (Loseblatt-Sammlung), § 51 Randnummer D 48.

Siehe auch Seiler, Christian: Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, Berlin 2000, Seite 368ff., der eine generelle Ermächtigung zur Pauschalierung geringfügiger Abzugspositionen vorschlägt, um sinnvolle Vereinfachungsregeln wie diese zu ermöglichen.

34 § 53 EStDV beruht auf BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 767), zuletzt geändert durch Verordnung, BGBl. I 1966, Seite 209 (hier Seite 213), jeweils nur § 51 Absatz 1 EStG zitiert.

35 BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 767).

36 BGBl. I 1961, Seite 373 (hier Seite 375).

37 BGBl. I 1962, Seite 241 (hier Seite 242).

38 BGBl. I 1966, Seite 209 (hier Seite 213).

39 § 68 EStDV neu gefasst durch Gesetz, BGBl. I 2011, Seite 2131, und zuletzt geändert durch Verordnung, BGBl. I 2016, Seite 1722.

40 Eingeführt durch Verordnung, BGBl. I 1955, Seite 756; § 51 Absatz 1 EStG zitiert.

Veranlagungszeitraum 1999 aufgehoben worden ist.⁴¹ Die Vorschrift ist jedoch gegenstandslos geworden, da § 3 LStDV, auf den sie bislang verwies, ebenfalls aufgehoben ist.

Zu § 10b (Steuerbegünstigte Zwecke): § 50 EStDV⁴² (Zuwendungsbestätigung) gestaltet den Nachweis von Zuwendungen im Sinne des § 10b EStG aus und beruht insoweit auf § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe c EStG, der jedoch bei seiner letzten, im Gesetzeswege vorgenommenen Änderung nicht zitiert wurde.⁴³

Allerdings bezieht § 50 Absatz 1 EStDV auch Zuwendungen im Sinn von § 34g EStG (Steuerermäßigung bei Zuwendungen an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen) ein, obwohl die Delegationsnorm nur

„Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke iSd. § 10b“ (heute: „Zuwendungen im Sinne des § 10b“)

anspricht. Die Verordnung beruht folglich nur auf ihrer Rechtsgrundlage, wenn und soweit Zwecke im Sinne von § 34g EStG gleichzeitig solche des § 10b EStG sind. § 10b Absatz 2 EStG regelt Zuwendungen an politische Parteien (§ 2 Gesetz über die politischen Parteien - ParteienG) und entspricht insoweit dem § 34g Satz 1 Nummer 1 EStG. Die vom § 34g Satz 1 Nummer 2 EStG erfassten unabhängigen Wählergemeinschaften werden dagegen durch § 10b EStG nicht erfasst. Zuwendungen an sie können dennoch Ausgaben im Sinne des § 10b EStG sein, weil das BVerfG die Wählergemeinschaften insoweit den Parteien gleichgestellt hat. Allerdings wäre eine Klarstellung in § 51 EStG geboten.⁴⁴ Im Übrigen wird der als Rechtsgrundlage erwägenswerte § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Alternative 3 EStG (den Steuererklärungen beizufügende Unterlagen) nicht zitiert. Im Ergebnis gelten auch für die unabhängigen Wählergemeinschaften die in § 50 EStDV angeordneten Nachweispflichten.

Zu § 22 EStG (Arten der sonstigen Einkünfte): § 55 EStDV⁴⁵ (Ermittlung des Ertrags aus Leibrenten in besonderen Fällen) lässt sich auf § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG und § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstaben a bb) Satz 5 EStG zurückführen. Die ursprüngliche Fassung durch die EStDV 1955

41 BGBl. I 1999, Seite 402 (hier Seite 403); § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG verweist nicht mehr auf § 3 Nummer 52 EStG.

42 Neu gefasst durch Gesetz, BGBl. I 2016, Seite 1679 (hier Seite 1701f.); zuletzt geändert durch Gesetz, BGBl. I 2020, Seite 3096 (hier Seite 3104).

43 Der BFH sah die Nachweispflicht (§ 48 Absatz 3 EStDV alter Fassung) vormals als „sinnvolle Auslegung des Gesetzes“ an, für die es keiner Ermächtigung bedürfe; vgl. BFH, Urteil vom 19. März 1976, Aktenzeichen VI R 72/73; BFH, Urteil vom 25. August 1987, Aktenzeichen IX R 24/85; BFH, Beschluss vom 18. Juni 2002, Aktenzeichen X B 192/01.
Die heutige Fassung von Nummer 2 Buchstabe c ermächtigt indes just zu dieser Regelung.

44 Kirchhof/Söhn/Mellinghoff: Einkommensteuergesetz, Kommentar (Loseblatt-Sammlung), § 10b Randnummer A 221.

45 Eingeführt durch Verordnung, BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 768), nur § 51 Absatz 1 EStG zitiert; die Tabelle in Absatz 2 wurde gesetzlich neu gefasst in BGBl. I 1995, Seite 1250 (hier Seite 1385); BGBl. I 2004, Seite 1427 (hier Seite 1441) und geändert durch Verordnung, BGBl. I 2010, Seite 1544.

vom 21. Dezember 1955⁴⁶ verwies in ihrem Vorspruch nur auf § 51 Absatz 1 EStG. Allerdings nahm und nimmt der Wortlaut von § 55 EStDV auf die ermächtigende Einzelvorschrift Bezug und erfüllt so die Funktion des Zitiergebotes.

Zu §§ 26a, 26b EStG (Einzelveranlagung beziehungsweise Zusammenveranlagung): § 61 EStDV⁴⁷ (Antrag auf hälftige Verteilung von Abzugsbeträgen im Fall des § 26a EStG) trifft eine Regelung im Sinne von § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe d Alternative 1 EStG. Bei der Neufassung durch Gesetz wurde das Zitiergebot des Artikel 80 Absatz 1 Satz 3 GG nicht beachtet.

Zu § 25 EStG (Veranlagungszeitraum, Steuererklärungspflicht): § 62d EStDV⁴⁸ (Anwendung des § 10d EStG bei der Veranlagung von Ehegatten) stützt sich auf § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG und § 26a Absatz 3 EStG. Nachdem die ihn einführende Änderungsverordnung sowie die ersten Änderungsverordnungen nur § 51 Absatz 1 EStG als Rechtsgrundlage zitierten, benannte eine weitere Änderungsverordnung von 1986⁴⁹ § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG, nicht aber auch den von ihm einbezogenen § 26a Absatz 3 EStG. Da die §§ 61ff. EStDV aber unter der amtlichen Überschrift „Zu den §§ 26a bis 26c des Gesetzes“ stehen, mag man dieses als ausreichend ansehen, um die Rechtsgrundlage erkennen zu können.

Zu § 33 EStG (§Außergewöhnliche Belastungen): § 64 EStDV⁵⁰ (Nachweis von Krankheitskosten und der Voraussetzungen der behindertenbedingten Fahrtkostenpauschale) normiert in Absatz 1 Anforderungen an den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall und verpflichtet in Absatz 2 die zuständigen Gesundheitsbehörden, Nachweise über den Gesundheitszustand des Steuerpflichtigen auszustellen.

Der jüngere Absatz 1 beruht auf der Ermächtigung in § 33 Absatz 4 EStG.⁵¹

Hingegen kann der bereits vor Einführung dieser Spezialermächtigung (als Absatz 1) geltende Absatz 2 nicht auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Alternative 3 EStG zurückgeführt werden, der nur zur Bestimmung ermächtigt, welche Unterlagen der Steuererklärung beizufügen sind, nicht aber, wer etwaige Bescheinigungen auszustellen hat. Eine andere einschlägige Ermächtigung ist nicht ersichtlich. Diese Bestimmung könnte mithin als Verordnung nur Bestand haben, falls man der Exekutive ein selbständiges Ordnungsrecht für unwesentliche Detailfragen

46 BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 768).

47 Neu gefasst durch Gesetz, BGBl. I 2011, Seite 2131.

48 Ursprüngliche Fassung durch Verordnung, BGBl. I 1958, Seite 70 (hier Seite 77); Änderungen durch Verordnung, zuletzt in BGBl. I 1992, Seite 1165 (hier Seite 1166), Zitiergebot beachtet; § 62d Absatz 2 Satz 2 neu gefasst durch Gesetz, BGBl. I 2003, Seite 840 (hier Seite 2841); § 62d Absatz 1, Absatz 2 Satz 1 geändert durch Gesetz, BGBl. I 2011, Seite ss2131.

49 BGBl. I 1986, Seite 1236 (hier Seite 1237).

50 Heutiger Absatz 2 eingeführt durch Gesetz, BGBl. I 1996, Seite 2049 (hier Seite 2072), das konsequenterweise keine Rechtsgrundlage benennt. Ergänzt um Absatz 1 durch Gesetz, BGBl. I 2011, Seite 2131 (hier Seite 2138), sowie um Absatz 3 durch Gesetz, BGBl. I 2020, Seite 2770 (hier Seite 2771).

51 BFH, Urteil vom 19. April 2012, Aktenzeichen VI R 74/10, Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall ..., wonach auch die in § 84 Absatz 3f EStDV angeordnete rückwirkende Anwendung verfassungsrechtlich zulässig ist. Ebenso Geserich, Stephan: Der Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten nach der Neuregelung im StVereinfG 2011, in: Deutsches Steuerrecht (DStR) 2012, Seite 1490.

zusprechen wollte.⁵² Lehnt man ein solches mit der ganz überwiegenden Ansicht ab, wird man eine solche Verordnung für nichtig halten müssen. § 64 EStDV ist durch ein Artikelgesetz eingeführt worden.

Zu § 33b EStG (Pauschbetrag für Menschen mit Behinderungen, Hinterbliebene und Pflegepersonen): § 65 EStDV⁵³ (Nachweis der Behinderung und des Pflegegrads) ist mit § 33b Absatz 7 EStG, einer lex specialis zu § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Alternative 3 EStG, vereinbar.

Zu § 34c EStG (Steuerermäßigungen bei ausländischen Einkünften): § 68a EStDV⁵⁴ (Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten) beruht auf § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG, der auf § 34c Absatz 7 Nummer 1 EStG Bezug nimmt; diese Ermächtigungsgrundlage entspricht den Bestimmtheitsanforderungen des Artikel 80 Absatz 1 GG.⁵⁵

Zu § 34c EStG (Steuerermäßigungen bei ausländischen Einkünften): § 68b EStDV⁵⁶ (Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und Steuern) beruht auf § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG und § 34c Absatz 7 Nummer 2 EStG. Wegen dieses eindeutigen Zusammenhanges kann es als unschädlich angesehen werden, dass die ursprüngliche Fassung beider Vorschriften nur § 51 Absatz 1 EStG als Rechtsgrundlage angab. Ebenfalls unbeachtlich dürfte sein, dass die Umbenennung des früheren § 68d EStDV in den heutigen § 68b EStDV keine Rechtsgrundlage nannte, da diese rein redaktionelle Änderung den Inhalt der Verordnung unverändert ließ.⁵⁷

Zu § 46 EStG (Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit): § 70 EStDV⁵⁸ (Ausgleich von Härten in bestimmten Fällen) stützt sich auf § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG und § 46 Absatz 5 EStG, soweit er die Fälle des § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG anspricht. Soweit die Verordnung die übrigen Fälle (Nummer 2 bis 7) regelt, ist sie nicht von ihrer

-
- 52 So Seiler, Christian: Der einheitliche Parlamentsvorbehalt, Berlin 2000, Seite 407, auf der Grundlage der dort entwickelten Dogmatik zum Verordnungsrecht.
- 53 Gesetzlich eingeführt in BGBl. I 1995, Seite 1250 (hier Seite 1386) und seither mehrfach geändert, zuletzt in BGBl. I 2020, Seite 2770 (hier Seite 2771f.), BGBl. I 2021, Seite 1259 (hier Seite 1273).
- 54 Als § 68c EStDV eingeführt durch Verordnung in BGBl. I 1958, Seite 70 (hier Seite 79), nur § 51 Absatz 1 EStG benannt; zu § 68a EStDV geworden und Satz 1 neu gefasst durch Verordnung in BGBl. I 1981, Seite 526, Zitiergebot beachtet; zuletzt geändert durch Verordnung, BGBl. I 2010, Seite 1544f.
- 55 BFH, Urteil vom 18. Dezember 2013, Aktenzeichen I R 71/10, Anrechnungshöchstbetragsberechnung nach § 34c Absatz 1 Satz 2 EStG 2002 im Anschluss an das EuGH-Urteil "Beker und Beker" - ...
- 56 Ursprünglich § 68d, eingeführt durch Verordnung, BGBl. I 1958, Seite 70 (hier Seite 79)2, nur § 51 Absatz 1 EStG angegeben; in § 68b EStDV umbenannt (inhaltlich unverändert) durch BGBl. I 1981, Seite 526; Verordnung, welche die Nummer 2 von § 34c Absatz 7 EStG nicht erwähnte.
- 57 Nähme man die Nichtigkeit der Änderung an, hieße „§ 68b“ noch heute „§ 68d“.
- 58 § 70 EStDV durch Verordnung eingeführt in BGBl. I 1992, Seite 1165 (hier Seite 1166), die Rechtsgrundlage wurde zitiert; geändert durch Gesetz (Euro-Anpassung), BGBl. I 2000, Seite 1790 (hier Seite 1796); weitere Änderung durch Gesetz, BGBl. I 2014, Seite 1266.

Ermächtigung gedeckt, insoweit also teilnichtig, ohne dass sich hieraus besondere Konsequenzen ergäben, da Nummer 1 alle erheblichen Fälle erfassen dürfte.

Die folgenden §§ 73a bis 73g EStDV gehören zu **§ 50a EStG (Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen)**:

§ 73a EStDV⁵⁹ (Begriffsbestimmungen zu § 50a EStG) bewegt sich im Rahmen von § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe e EStG, zitiert wurde jedoch allein § 51 Absatz 1 EStG, nicht aber die ermächtigende Einzelvorschrift. Auch insofern stellt sich die Frage, ob dies noch den Erfordernissen des Zitiergebots⁶⁰ genügen kann.

§§ 73c EStDV⁶¹ (Zeitpunkt des Zufließens im Sinne des § 50a Absatz 5 Satz 1 EStG) und § 73d EStDV⁶² (Aufzeichnungen, Aufbewahrungspflichten, Steueraufsicht) gehen gleichfalls auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe e EStG zurück. Zum Zitiergebot gilt das zu § 73a EStDV Gesagte.

Auch § 73e EStDV⁶³ (Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer von Vergütungen im Sinne des § 50a Absatz 1 und 7 EStG) beruht auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe e EStG, der jedenfalls bei der letzten Änderung durch Verordnung als ermächtigende Einzelvorschrift zitiert wurde.

§ 73f EStDV⁶⁴ (Steuerabzug in den Fällen des § 50a Absatz 6 EStG) basiert auf der (überflüssigen) Spezialermächtigung in § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG und § 50a Absatz 6 EStG. Ausreichend und vorzugswürdig gewesen wäre eine Regelung des wesentlichen materiellen Gehalts der Vorschrift in § 50a EStG und eine ergänzende, auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe e EStG gestützte Ordnungsgebung. Die Problematik des Zitiergebotes ist die gleiche wie bei § 73a EStDV.

59 § 73a EStDV eingefügt durch Verordnung, BGBl. I 1959, Seite 89 (hier Seite 94f.); Absatz 1 bis 3 geändert und zum Teil neu gefasst durch Gesetz, BGBl. I 2008, Seite 2794 (hier Seite 2810); zuletzt geändert durch Gesetz, BGBl. I 2014, Seite 2392, Absatz 2 hiernach noch redaktionell angepasst durch Verordnung, BGBl. I 2020, Seite 1495 (hier Seite 1496), Zitiergebot insofern gewahrt.

60 Vergleiche zum Maßstab BVerfG, Urteil vom 6. Juli 1999, Aktenzeichen 2 BvF 3/90, „Nichtigkeit der Hennenhaltungsverordnung: ... - mangels vollständiger Nennung aller Ermächtigungsgrundlagen Verstoß gegen das Zitiergebot - ...“.

61 Eingefügt durch Verordnung, BGBl. I 1959, Seite 89 (hier Seite 95), nur § 51 Absatz 1 EStG zitiert; geändert durch Gesetz, BGBl. I 2008, Seite 2794 (hier Seite 2810).

62 Eingeführt durch Verordnung im BGBl. I 1959, Seite 89 (hier Seite 95), nur § 51 Absatz 1 EStG zitiert; seither nahezu unverändert; zuletzt geändert durch Gesetz, BGBl. I 2009, Seite 2702 (hier Seite 2710).

63 § 73e EStDV im Ordnungswege eingeführt, BGBl. I 1959, Seite 89 (hier Seite 95), nur § 51 Absatz 1 EStG zitiert; nach diversen Änderungen neu gefasst durch Gesetz vom 19. Dezember 2008, BGBl. I 2008, Seite 2794 (hier Seite 2811); zuletzt geändert durch Verordnung vom 12. Juli 2017, BGBl. I 2017, Seite 2360, danach durch Gesetz vom 2. Juni 2021, BGBl. I 2021, Seite 1259 (hier Seite 1273).

64 Eingefügt durch Verordnung, BGBl. I 1959, Seite 89 (hier Seite 95), nur § 51 Absatz 1 EStG benannt; Satz 1 neu gefasst durch Gesetz, BGBl. I 1995, Seite 1250 (hier Seite 1386); geändert durch Gesetz, BGBl. I 2008, Seite 2794 (hier Seite 2811).

§ 73g EStDV⁶⁵ (Haftungsbescheid) setzt ebenfalls die Ermächtigung des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe e EStG um (zum Zitiergebot bei Einführung der Norm siehe zu § 73a EStDV). Die Neufassung von § 73g Absatz 1 EStDV durch die Änderungsverordnung vom 16. Juli 1980⁶⁶ zitierte die § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG und § 50a Absatz 6 EStG, die ausschließlich den von der Änderungsverordnung unberührten § 73f EStDV betreffen. Daneben verweist diese Verordnung (offensichtlich für die übrigen Änderungen) pauschal auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 EStG, ohne den hier einschlägigen Buchstaben e zu benennen. Dem Zitiergebot wäre mithin nur Genüge getan, wenn man auch das vom Ordnungsgeber in anderem Zusammenhang angegebene, objektiv jedoch einschlägige Zitat und gleichzeitig die bloße Bezugnahme auf die Durchführungsvorschriften (Nummer 1) ausreichen lassen will. Für sich betrachtet könnten beide Mängel im Hinblick auf den gegebenen Sachzusammenhang überwunden werden. Kumuliert verwirren sie jedoch und begründen dadurch Zweifel, ob die Funktion von Artikel 80 Absatz 1 Satz 3 GG erfüllt ist.

Die folgenden §§ 81 bis 84 EStDV gehören **zu § 51 EStG (Ermächtigungen)**:

§ 81 EStDV⁶⁷ [Bewertungsfreiheit für bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Kohlen- und Erzbergbau (in Verbindung mit Anlagen 5 und 6 zur EStDV)] hält sich im Rahmen von § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe n EStG. Der bei seiner Einführung sowie bei einigen seiner zahlreichen Änderungen zu findende pauschale Verweis auf § 51 Absatz 1 EStG mag hier genügen, da die Verordnung ihre Ermächtigung fast wörtlich wiederholt, mithin eindeutig zugeordnet werden kann.

§ 82a EStDV⁶⁸ (Erhöhte Absetzung von Herstellungskosten und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen bei Gebäuden) macht von der Ermächtigung des § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe q EStG Gebrauch. Die vielfach durch Gesetz und Verordnung geänderte Vorschrift hat - abgesehen von Absatz 1 - eine „Rückkehr zum einheitlichen Verordnungsrang“ erfahren. Dabei wurde die maßgebliche Ermächtigungsgrundlage benannt.

Der neue § 82b EStDV (Behandlung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden) wurde durch Gesetz eingeführt.⁶⁹ Die Norm orientiert sich an § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe r aa) EStG, der (wie bei Änderungen durch Gesetz üblich) nicht zitiert wird.

65 § 73g EStDV eingeführt in BGBl. I 1959, 89 (95 f.) (Verordnung, die nur § 51 Absatz 1 EStG angibt); Absatz 1 neu gefasst durch Verordnung, BGBl. I 1980, 1017 (zum Zitiergebot s. sogleich); geändert durch Gesetz, BGBl. I 2009, 2702 (2710).

66 BGBl. I 1980, Seite 1017.

67 § 81 EStDV im Ordnungswege eingeführt durch BGBl. I 1958, 70 (81 f.); nach diversen Änderungen durch Gesetz und Verordnung zuletzt geändert durch Verordnung, BGBl. I 2015, 1474.

68 § 82a EStDV erstmals eingeführt durch BGBl. I 1959, 89 (96); zahlreiche Änderungen; überholt durch die Neufassung in BGBl. I 1984, 385 f. (Verordnung; Zitiergebot gewahrt); zuletzt geändert durch Verordnung, BGBl. I 2010, 1544 (1545).

69 BGBl. I 2003, Seite 3076 (hier Seite 3085).

§ 82f EStDV⁷⁰ (Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, für Schiffe, die der Seefischerei dienen, und für Luftfahrzeuge) geht auf § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe w EStG zurück.⁷¹ Die Norm wahrt das Zitiergebot. Die bloße Bezugnahme auf § 51 Absatz 1 EStG dürfte hier ausreichen, da die inhaltliche Nähe von Ermächtigung und Verordnung deutlich erkennen lässt, welche Einzelbestimmung gemeint ist.

§ 82g EStDV⁷² (Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten für bestimmte Baumaßnahmen) stützt sich auf § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe x EStG. Ermächtigung und Verordnung ähneln einander derart, dass eine Zuordnung möglich bleibt, obwohl sich die ursprüngliche Fassung von § 82g EStDV nur auf § 51 Absatz 1 EStG berief.

§ 82i EStDV⁷³ (Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten bei Baudenkmalern) beruht auf § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe y EStG. Problematisch ist, dass die Ermächtigung nur von denkmalgeschützten „Gebäuden“ spricht, die Verordnung in Satz 4 aber auch Gebäude einbezieht, die zwar für sich allein kein Baudenkmal sind, jedoch als Teil einer erhaltenswerten „Gebäudegruppe“ geschützt werden sollen. Da die Ermächtigung nach ihrem Sinn und Zweck wohl auch solche Fälle meint, scheint eine weite Auslegung vertretbar, die Verordnung mithin von ihrer Ermächtigung gedeckt.

Die Schlussvorschriften des § 84 EStDV⁷⁴ teilen jeweils die Rechtsgrundlage der betroffenen Verordnungsbestimmungen.

5.2.2. Ermächtigungen für sonstige Vorschriften der EStDV

§ 1 EStDV (Anwendung auf Ehegatten und Lebenspartner) regelt - in Parallele zu § 2 Absatz 8 EStG - die allgemeine Anwendbarkeit der Bestimmungen der Verordnung für Ehegatten und Ehen auch für Lebenspartner und Lebenspartnerschaften. Die Vorschrift beruht auf einem Gesetz⁷⁵, muss aber auch als gesetzlich erlassene Verordnung dem Erfordernis einer gesetzlichen Ermächtigung und dem Zitiergebot genügen. § 1 EStDV erweitert die für Ehegatten und Ehen in der EStDV enthaltenen Regelungen, mag sich deshalb jeweils auf die Ermächtigung für diese

70 § 82f EStDV eingeführt durch Verordnung, BGBl. I 1966, Seite 209 (hier Seite 241f.); hiernach Änderungen durch Gesetz und Verordnung; zuletzt geändert durch Verordnung, BGBl. I 2010, Seite 1544 (hier Seite 1545).

71 BFH, Urteil vom 29. März 2001, Aktenzeichen IV R 49/99, Sonderabschreibung für Handelsschiff nur bei Eintragung in inländisches Register während des gesamten Begünstigungszeitraums - Auslegung von Gesetzen und Rechtsverordnungen.

72 Eingeführt durch Verordnung, BGBl. I 1972, Seite 45 (hier Seite 47), zitiert wird allein § 51 Absatz 1 EStG; zuletzt geändert durch Verordnung, BGBl. I 2010, Seite 1544 (hier Seite 1545).

73 Eingefügt durch Verordnung, BGBl. I 1978, Seite 1027 (hier Seite 1029), § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe y EStG wurde zitiert; geändert durch Verordnung, BGBl. I 2010, Seite 1544 (hier Seite 1545).

74 § 84 EStDV ist regelmäßig gleichzeitig mit den entsprechenden Verordnung-Bestimmungen gesetzlich oder im Verordnungswege geändert worden. Inwiefern das im zweiten Fall einschlägige Zitiergebot gewahrt wurde, ist im Einklang mit den jeweiligen Änderungen zu beurteilen.

75 Eingeführt durch Gesetz vom 18. Juli 2014, BGBl. I 2014, Seite 1042.

Bestimmungen in Verbindung mit § 2 Absatz 8 EStG stützen. Den Erfordernissen des Zitiergebots ist jedoch nicht genügt.

Zu §§ 4 bis 7 EStG (Gewinnermittlung): § 8c EStDV⁷⁶ (Wirtschaftsjahr bei Land- und Forstwirten) setzt die in §§ 51 Absatz 1 Nummer 3, 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG erteilte Ermächtigung um. Ihre ursprüngliche Fassung zitierte ebenfalls nur § 51 Absatz 1 EStG. Die Vorschrift ist mittlerweile in Absatz 1 und 2 durch Gesetz⁷⁷ und Verordnung und in Absatz 3 durch Verordnung überholt.

Zu § 10 EStG (Sonderausgaben): § 29 EStDV⁷⁸ (Anzeigepflichten bei Versicherungsverträgen) führt bei Versicherungsverträgen nach § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b, Absatz 2 Satz 2 EStG Anzeigepflichten etwaiger Sicherungsnehmer (Satz 1) oder des Versicherungsunternehmens (Satz 2), also Dritter, ein. Als Eingriff in die Rechte dieser Dritten bedarf eine Verordnung dieses Inhaltes einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage. Eine solche kann nicht gefunden werden. Insbesondere ordnen § 51 Absatz 1 Nummer 3, § 10 Absatz 5 EStG keine Rechtspflichten Dritter an. § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Alternative 4 EStG erlaubt nur, wie seine Entstehungsgeschichte zeigt, Urkundspersonen zu verpflichten. § 29 EStDV ist deshalb nicht von einer Rechtsgrundlage im Sinne von Artikel 80 Absatz 1 Satz 2 GG gedeckt und kann als Verordnung keinen Bestand haben.

Zu § 10 EStG (Sonderausgaben): § 30 EStDV⁷⁹ (Nachversteuerung bei Versicherungsverträgen) kann indessen auf § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG und § 10 Absatz 5 EStG alter Fassung zurückgeführt werden. Die EStDV 1955 vom 21. Dezember 1955⁸⁰ zitierte allerdings nur pauschal § 51 Absatz 1 EStG.

Zu § 13 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft): Die in § 52 EStDV⁸¹ (Mitteilungspflichten bei Beihilfen aus öffentlichen Mitteln) vorgesehenen behördlichen Mitteilungspflichten bei Beihilfen an Land- und Forstwirte lassen sich nicht eindeutig einer Rechtsgrundlage zuordnen. Bei seiner Einführung wurden § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstaben a und e EStG sowie § 51 Absatz 1 Nummer 3 EStG zitiert, die aber thematisch nicht einschlägig sind. Die sachnähere

76 § 8c EStDV wurde eingefügt durch Verordnung, BGBl. I 1974, Seite 3537 (hier Seite 3538) und im Verordnungswege geändert in BGBl. I 1984, Seite 385 (Absatz 4 wurde zu Absatz 3; Zitiergebot gewahrt); Absatz 1 und 2 gesetzlich neu gefasst in BGBl. I 1993, Seite 2310 (hier Seite 2324); Absatz 1 und 3 geändert durch Verordnung, BGBl. I 2010, Seite 1544f.; Absatz 2 Satz 1 geändert durch Verordnung, BGBl. I 2020, Seite 1495 (hier Seite 1496).

77 Vergleiche dazu ausführlich Seiler, Christian: § 51 EStG, 1. Verordnunggeber, Randnummer 16, Änderung einer Verordnung durch den Gesetzgeber, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2024.

78 Eingeführt durch Verordnung, BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 762); seither zahllose Änderungen; letzte Änderung durch Gesetz vom 5. Juli 2004, BGBl. I 2004, Seite 1427 (hier Seite 1440) - Absatz 2 und 4 aufgehoben.

79 § 30 EStDV ursprünglich eingeführt durch Verordnung in BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 762f.), nur § 51 Absatz 1 EStG zitiert; zuletzt geändert durch Verordnung, BGBl. I 2016, Seite 1722 (1722).

80 BGBl. I 1955, Seite 756 (hier Seite 762f.).

81 Eingeführt durch Verordnung, BGBl. I 2020, Seite 1495 (hier Seite 1496).

Ermächtigung des § 93a Abgabenordnung – AO (Allgemeine Mitteilungspflichten) wurde hingegen nicht benannt.

Zu § 17 EStG (Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften): § 54 EStDV⁸² (Übersendung von Urkunden durch die Notare) setzt die eigens zu diesem Zwecke geschaffene Ermächtigung in § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Alternative 4 EStG um.

Zu § 25 EStG (Veranlagungszeitraum, Steuererklärungspflicht): § 56 EStDV⁸³ (Steuererklärungspflicht) hält sich im Rahmen des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Alternative 2 EStG.

Zu § 25 EStG (Veranlagungszeitraum, Steuererklärungspflicht): § 60 EStDV⁸⁴ (Unterlagen zur Steuererklärung) beruht auf § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a Alternative 3 EStG.⁸⁵

82 Eingefügt durch Gesetz, BGBl. I 1995, Seite 1250 (hier Seite 1384); Absatz 4 angefügt durch Gesetz, BGBl. I 2006, Seite 2782 (hier Seite 2787); Absatz 1 Satz 2 angefügt durch Gesetz, BGBl. I 2007, Seite 3150 (hier Seite 3165).

83 Neu gefasst durch Gesetz in BGBl. I 1995, Seite 1250 (hier Seite 1385); zuletzt geändert durch Gesetz, BGBl. I 2011, Seite 2131.

84 § 60 EStDV im Verordnungswege neu gefasst in BGBl. I 1986, Seite 1236 (hier Seite 1237); § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a EStG wurde zitiert (konkreter 3. Fall nicht ausdrücklich benannt; dies dürfte jedoch unschädlich sein). Absatz 1 durch Gesetz ersetzt in BGBl. I 1995, Seite 1250 (hier Seite 1386); gesetzliche Änderung in BGBl. I 1998, Seite 2860 (hier Seite 2866); § 60 Absatz 4 neu eingeführt durch Gesetz, BGBl. I 2003, Seite 1550; Absatz 1 Satz 1 und Absatz 4 neu gefasst durch Gesetz, BGBl. I 2008, Seite 2850 (hier Seite 2853); Absatz 4 Satz 3 geändert durch Gesetz, BGBl. I 2016, Seite 1679 (hier Seite 1702).

85 BFH, Urteil vom 16. November 2011, Aktenzeichen X R 18/09, Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR - keine neue Form der Gewinnermittlung - ... Parlamentsvorbehalt im Steuerrecht; mit zustimmenden Anmerkungen Kempermann, M.: Die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR - Verfahrensvereinfachung trotz Mehraufwand für den Steuerpflichtigen, in: Finanz-Rundschau 2012, Seite 232.