

## § 51

### Ermächtigungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

**(1) Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates**

1. zur Durchführung dieses Gesetzes Rechtsverordnungen zu 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 zwar:
  - a) über die Abgrenzung der Steuerpflicht, die Beschränkung der Steuererklärungspflicht auf die Fälle, in denen eine Veranlagung in Betracht kommt, über die den Einkommensteuererklärungen beizufügenden Unterlagen und über die Beistandspflichten Dritter;
  - b) über die Ermittlung der Einkünfte und die Feststellung des Einkommens einschließlich der abzugsfähigen Beträge;
  - c) über die Höhe von besonderen Betriebsausgaben-Pauschbeträgen für Gruppen von Betrieben, bei denen hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen annähernd gleiche Verhältnisse vorliegen, wenn der Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15) oder selbständiger Arbeit (§ 18) erzielt, in Höhe eines Prozentsatzes der Umsätze im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Umsatzsteuergesetzes; Umsätze aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind nicht zu berücksichtigen.<sup>2</sup>Einen besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrag dürfen nur Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Absatz 3 ermitteln.<sup>3</sup>Bei der Festlegung der Höhe des besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrags ist der Zuordnung der Betriebe entsprechend der Klassifikation der Wirtschaftszweige, Fassung für Steuerstatistiken, Rechnung zu tragen.<sup>4</sup>Bei der Ermittlung der besonderen Betriebsausgaben-Pauschbeträge sind alle Betriebsausgaben mit Ausnahme der an das Finanzamt gezahlten Umsatzsteuer zu berücksichtigen.<sup>5</sup>Bei der Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 1 oder 4 sowie die Veräußerungskosten neben dem besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrag abzugsfähig.<sup>6</sup>Der Steuerpflichtige kann im folgenden Veranlagungszeitraum zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben übergehen.<sup>7</sup>Wechselt der Steuerpflichtige zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben, sind die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abset-

zungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 1 oder 4, in ein laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. <sup>8</sup>§ 4 Absatz 3 Satz 5 bleibt unberührt. <sup>9</sup>Nach dem Wechsel zur Ermittlung der tatsächlichen Betriebsausgaben ist eine erneute Inanspruchnahme des besonderen Betriebsausgaben-Pauschbetrags erst nach Ablauf der folgenden vier Veranlagungszeiträume zulässig; die §§ 140 und 141 der Abgabenordnung bleiben unberührt;

- d) über die Veranlagung, die Anwendung der Tarifvorschriften und die Regelung der Steuerentrichtung einschließlich der Steuerabzüge;
- e) über die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen einschließlich eines Steuerabzugs;
- f) in Fällen, in denen ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen ist, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, und außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes ansässige Beteiligte oder andere Personen nicht wie bei Vorgängen innerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts herangezogen werden können, zu bestimmen,
  - aa) in welchem Umfang Aufwendungen im Sinne des § 4 Absatz 4 oder des § 9 den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nur unter Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten mindern dürfen. <sup>2</sup>Die besonderen Mitwirkungs- und Nachweispflichten können sich erstrecken auf
    - aaa) die Angemessenheit der zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes in ihren Geschäftsbeziehungen vereinbarten Bedingungen,
    - bbb) die Angemessenheit der Gewinnabgrenzung zwischen unselbständigen Unternehmensteilen,
    - ccc) die Pflicht zur Einhaltung von für nahestehende Personen geltenden Dokumentations- und Nachweispflichten auch bei Geschäftsbeziehungen zwischen nicht nahestehenden Personen,
    - ddd) die Bevollmächtigung der Finanzbehörde durch den Steuerpflichtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen;
  - bb) dass eine ausländische Gesellschaft ungeachtet des § 50d Absatz 3 nur dann einen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung vom Steuerabzug nach § 50d Absatz 1 und 2 oder § 44a Absatz 9 hat, soweit sie die Ansässigkeit der an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Personen, deren Anteil unmittelbar oder mittelbar 10 Prozent übersteigt, darlegt und nachweisen kann;
  - cc) dass § 2 Absatz 5b Satz 1, § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 in Bezug auf Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1

und die steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nummer 40 Satz 1 und 2 nur dann anzuwenden sind, wenn die Finanzbehörde bevollmächtigt wird, im Namen des Steuerpflichtigen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

<sup>2</sup>Die besonderen Nachweis- und Mitwirkungspflichten auf Grund dieses Buchstabens gelten nicht, wenn die außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes ansässigen Beteiligten oder andere Personen in einem Staat oder Gebiet ansässig sind, mit dem ein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 vorsieht oder der Staat oder das Gebiet Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilt oder die Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht;

2. Vorschriften durch Rechtsverordnung zu erlassen
  - a) über die sich aus der Aufhebung oder Änderung von Vorschriften dieses Gesetzes ergebenden Rechtsfolgen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung oder zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen erforderlich ist;
  - b) (weggefallen)
  - c) über den Nachweis von Zuwendungen im Sinne des § 10b;
  - d) über Verfahren, die in den Fällen des § 38 Absatz 1 Nummer 2 den Steueranspruch der Bundesrepublik Deutschland sichern oder die sicherstellen, dass bei Befreiungen im Ausland ansässiger Leiharbeiter von der Steuer der Bundesrepublik Deutschland auf Grund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die ordnungsgemäße Besteuerung im Ausland gewährleistet ist.<sup>2</sup>Hierzu kann nach Maßgabe zwischenstaatlicher Regelungen bestimmt werden, dass
    - aa) der Entleiher in dem hierzu notwendigen Umfang an derartigen Verfahren mitwirkt,
    - bb) er sich im Haftungsverfahren nicht auf die Freistellungsbestimmungen des Abkommens berufen kann, wenn er seine Mitwirkungspflichten verletzt;
  - e) bis m) (weggefallen)
  - n) über Sonderabschreibungen
    - aa) im Tiefbaubetrieb des Steinkohlen-, Pechkohlen-, Braunkohlen- und Erzbergbaues bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter Tage und bei bestimmten mit dem Grubenbetrieb unter Tage in unmittelbarem Zusammenhang stehenden, der Förderung, Seilfahrt, Wasserhaltung und Wetterführung sowie der Aufbereitung des Minerals dienenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über Tage, soweit die Wirtschaftsgüter für die Errichtung von neuen Förderschachtanlagen, auch in Form von Anschlusschachtanlagen,

für die Errichtung neuer Schächte sowie die Erweiterung des Grubengebäudes und den durch Wasserzuflüsse aus stillliegenden Anlagen bedingten Ausbau der Wasserhaltung bestehender Schachtanlagen,

für Rationalisierungsmaßnahmen in der Hauptschacht-, Blindschacht-, Strecken- und Abbauförderung, im Streckenvortrieb, in der Gewinnung, Versatzwirtschaft, Seilfahrt, Wetterführung und Wasserhaltung sowie in der Aufbereitung,

für die Zusammenfassung von mehreren Förderschachtanlagen zu einer einheitlichen Förderschachtanlage und

für den Wiederaufschluss stillliegender Grubenfelder und Feldesteile,

- bb) im Tagebaubetrieb des Braunkohlen- und Erzbergbaues bei bestimmten Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens (Grubenaufschluss, Entwässerungsanlagen, Großgeräte sowie Einrichtungen des Grubenrettungswesens und der ersten Hilfe und im Erzbergbau auch Aufbereitungsanlagen), die

für die Erschließung neuer Tagebaue, auch in Form von Anschlussstagebauen, für Rationalisierungsmaßnahmen bei laufenden Tagebauen,

beim Übergang zum Tieftagebau für die Freilegung und Gewinnung der Lagerstätte und

für die Wiederinbetriebnahme stillgelegter Tagebaue

von Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, vor dem 1. Januar 1990 angeschafft oder hergestellt werden. <sup>2</sup>Die Sonderabschreibungen können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten zugelassen werden. <sup>3</sup>Hat der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 1990 die Wirtschaftsgüter bestellt oder mit ihrer Herstellung begonnen, so können die Sonderabschreibungen auch für nach dem 31. Dezember 1989 und vor dem 1. Januar 1991 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter sowie für vor dem 1. Januar 1991 geleistete Anzahlungen auf Anschaffungskosten und entstandene Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden. <sup>4</sup>Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen ist, dass die Förderungswürdigkeit der bezeichneten Vorhaben von der obersten Landesbehörde für Wirtschaft im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie bescheinigt worden ist. <sup>5</sup>Die Sonderabschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, und zwar bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu insgesamt 50 Prozent, bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu insgesamt 30 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. <sup>6</sup>Bei den begünstigten Vorhaben im Tagebaubetrieb des Braunkohlen- und Erzbergbaues kann außerdem zugelassen werden, dass die vor dem 1. Januar 1991 aufgewendeten Kosten für den Vorabraum bis zu 50 Prozent als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden;

- o) (weggefallen)
- p) über die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die vor dem 21. Juni 1948 angeschafft oder hergestellt oder die unentgeltlich erworben sind.<sup>2</sup>Hierbei kann bestimmt werden, dass die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nicht nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern nach Hilfswerten (am 21. Juni 1948 maßgebender Einheitswert, Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzüglich der von ihm vorgenommenen Absetzungen, fiktive Anschaffungskosten an einem noch zu bestimmenden Stichtag) zu bemessen sind.<sup>3</sup>Zur Vermeidung von Härten kann zugelassen werden, dass anstelle der Absetzungen für Abnutzung, die nach dem am 21. Juni 1948 maßgebenden Einheitswert zu bemessen sind, der Betrag abgezogen wird, der für das Wirtschaftsgut in dem Veranlagungszeitraum 1947 als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden konnte.<sup>4</sup>Für das Land Berlin tritt in den Sätzen 1 bis 3 an die Stelle des 21. Juni 1948 jeweils der 1. April 1949;
- q) über erhöhte Absetzungen bei Herstellungskosten
  - aa) für Maßnahmen, die für den Anschluss eines im Inland belegenen Gebäudes an eine Fernwärmeversorgung einschließlich der Anbindung an das Heizsystem erforderlich sind, wenn die Fernwärmeversorgung überwiegend aus Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung, zur Verbrennung von Müll oder zur Verwertung von Abwärme gespeist wird,
  - bb) für den Einbau von Wärmepumpenanlagen, Solaranlagen und Anlagen zur Wärmerückgewinnung in einem im Inland belegenen Gebäude einschließlich der Anbindung an das Heizsystem,
  - cc) für die Errichtung von Windkraftanlagen, wenn die mit diesen Anlagen erzeugte Energie überwiegend entweder unmittelbar oder durch Verrechnung mit Elektrizitätsbezügen des Steuerpflichtigen von einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen zur Versorgung eines im Inland belegenen Gebäudes des Steuerpflichtigen verwendet wird, einschließlich der Anbindung an das Versorgungssystem des Gebäudes,
  - dd) für die Errichtung von Anlagen zur Gewinnung von Gas, das aus pflanzlichen oder tierischen Abfallstoffen durch Gärung unter Sauerstoffabschluss entsteht, wenn dieses Gas zur Beheizung eines im Inland belegenen Gebäudes des Steuerpflichtigen oder zur Warmwasserbereitung in einem solchen Gebäude des Steuerpflichtigen verwendet wird, einschließlich der Anbindung an das Versorgungssystem des Gebäudes,
  - ee) für den Einbau einer Warmwasseranlage zur Versorgung von mehr als einer Zapfstelle und einer zentralen Heizungsanlage oder bei einer zentralen Heizungs- und Warmwasseranlage für den Einbau eines Heizkessels, eines Brenners, einer zentralen Steuerungseinrichtung, einer Wärmeabgabeeinrichtung und eine Änderung der Abgasanlage in einem im Inland bele-

genen Gebäude oder in einer im Inland belegenen Eigentumswohnung, wenn mit dem Einbau nicht vor Ablauf von zehn Jahren seit Fertigstellung dieses Gebäudes begonnen worden ist und der Einbau nach dem 30. Juni 1985 fertiggestellt worden ist; Entsprechendes gilt bei Anschaffungskosten für neue Einzelöfen, wenn keine Zentralheizung vorhanden ist.

<sup>2</sup>Voraussetzung für die Gewährung der erhöhten Absetzungen ist, dass die Maßnahmen vor dem 1. Januar 1992 fertiggestellt worden sind; in den Fällen des Satzes 1 Doppelbuchstabe aa müssen die Gebäude vor dem 1. Juli 1983 fertiggestellt worden sein, es sei denn, dass der Anschluss nicht schon im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes möglich war. <sup>3</sup>Die erhöhten Absetzungen dürfen jährlich 10 Prozent der Aufwendungen nicht übersteigen. <sup>4</sup>Sie dürfen nicht gewährt werden, wenn für dieselbe Maßnahme eine Investitionszulage in Anspruch genommen wird. <sup>5</sup>Sind die Aufwendungen Erhaltungsaufwand und entstehen sie bei einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus, für die der Nutzungswert nicht mehr besteuert wird, und liegen in den Fällen des Satzes 1 Doppelbuchstabe aa die Voraussetzungen des Satzes 2 zweiter Halbsatz vor, so kann der Abzug dieser Aufwendungen wie Sonderausgaben mit gleichmäßiger Verteilung auf das Kalenderjahr, in dem die Arbeiten abgeschlossen worden sind, und die neun folgenden Kalenderjahre zugelassen werden, wenn die Maßnahme vor dem 1. Januar 1992 abgeschlossen worden ist;

- r) nach denen Steuerpflichtige größere Aufwendungen
  - aa) für die Erhaltung von nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Gebäuden, die überwiegend Wohnzwecken dienen,
  - bb) zur Erhaltung eines Gebäudes in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich, die für Maßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs sowie für bestimmte Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat, aufgewendet worden sind,
  - cc) zur Erhaltung von Gebäuden, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften Baudenkmale sind, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind,

auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen können. <sup>2</sup>In den Fällen der Doppelbuchstaben bb und cc ist Voraussetzung, dass der Erhaltungsaufwand vor dem 1. Januar 1990 entstanden ist. <sup>3</sup>In den Fällen von Doppelbuchstabe cc sind die Denkmaleigenschaft des Gebäudes und die Voraussetzung, dass die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, durch eine Be-

scheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachzuweisen;

- s) nach denen bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen und bei Herstellung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf Antrag ein Abzug von der Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung bis zur Höhe von 7,5 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter vorgenommen werden kann, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die eine nachhaltige Verringerung der Umsätze oder der Beschäftigung zur Folge hatte oder erwarten lässt, insbesondere bei einem erheblichen Rückgang der Nachfrage nach Investitionsgütern oder Bauleistungen. <sup>2</sup>Bei der Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags dürfen nur berücksichtigt werden

aa) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern, die innerhalb eines jeweils festzusetzenden Zeitraums, der ein Jahr nicht übersteigen darf (Begünstigungszeitraum), angeschafft oder hergestellt werden,

bb) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern, die innerhalb des Begünstigungszeitraums bestellt und angezahlt werden oder mit deren Herstellung innerhalb des Begünstigungszeitraums begonnen wird, wenn sie innerhalb eines Jahres, bei Schiffen innerhalb zweier Jahre nach Ablauf des Begünstigungszeitraums geliefert oder fertiggestellt werden. <sup>2</sup>Soweit bewegliche Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1 mit Ausnahme von Schiffen nach Ablauf eines Jahres, aber vor Ablauf zweier Jahre nach dem Ende des Begünstigungszeitraums geliefert oder fertiggestellt werden, dürfen bei Bemessung des Abzugs von der Einkommensteuer die bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Ende des Begünstigungszeitraums aufgewendeten Anzahlungen und Teilerstellungskosten berücksichtigt werden,

cc) die Herstellungskosten von Gebäuden, bei denen innerhalb des Begünstigungszeitraums der Antrag auf Baugenehmigung gestellt wird, wenn sie bis zum Ablauf von zwei Jahren nach dem Ende des Begünstigungszeitraums fertiggestellt werden;

dabei scheiden geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6 Absatz 2 und Wirtschaftsgüter, die in gebrauchtem Zustand erworben werden, aus. <sup>3</sup>Von der Begünstigung können außerdem Wirtschaftsgüter ausgeschlossen werden, für die Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen oder die Investitionszulage nach § 19 des Berlinförderungsgesetzes in Anspruch genommen werden. <sup>4</sup>In den Fällen des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb und cc können bei Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags bereits die im Begünstigungszeitraum, im Fall des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb Satz 2 auch die bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Ende des Begünstigungszeitraums aufgewendeten Anzahlungen und Teilerstellungskosten berücksichtigt werden; der Abzug von der Einkommensteuer kann insoweit schon für den Veranla-

gungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Anzahlungen oder Teilerstellungskosten aufgewendet worden sind.<sup>5</sup>Übersteigt der von der Einkommensteuer abzugsfähige Betrag die für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung geschuldete Einkommensteuer, so kann der übersteigende Betrag von der Einkommensteuer für den darauf folgenden Veranlagungszeitraum abgezogen werden.<sup>6</sup>Entsprechendes gilt, wenn in den Fällen des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb und cc der Abzug von der Einkommensteuer bereits für Anzahlungen oder Teilerstellungskosten geltend gemacht wird.<sup>7</sup>Der Abzug von der Einkommensteuer darf jedoch die für den Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung und den folgenden Veranlagungszeitraum insgesamt zu entrichtende Einkommensteuer nicht übersteigen.<sup>8</sup>In den Fällen des Satzes 2 Doppelbuchstabe bb Satz 2 gilt dies mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Veranlagungszeitraums der Anschaffung oder Herstellung der Veranlagungszeitraum tritt, in dem zuletzt Anzahlungen oder Teilerstellungskosten aufgewendet worden sind.<sup>9</sup>Werden begünstigte Wirtschaftsgüter von Gesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3 angeschafft oder hergestellt, so ist der abzugsfähige Betrag nach dem Verhältnis der Gewinnanteile einschließlich der Vergütungen aufzuteilen.<sup>10</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, die bei Bemessung des von der Einkommensteuer abzugsfähigen Betrags berücksichtigt worden sind, werden durch den Abzug von der Einkommensteuer nicht gemindert.<sup>11</sup>Rechtsverordnungen auf Grund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung des Bundestages.<sup>12</sup>Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn der Bundestag nicht binnen vier Wochen nach Eingang der Vorlage der Bundesregierung die Zustimmung verweigert hat;

- t) (weggefallen)
- u) über Sonderabschreibungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Forschung oder Entwicklung dienen und nach dem 18. Mai 1983 und vor dem 1. Januar 1990 angeschafft oder hergestellt werden.<sup>2</sup>Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen ist, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter ausschließlich und die unbeweglichen Wirtschaftsgüter zu mehr als  $33 \frac{1}{3}$  Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen.<sup>3</sup>Die Sonderabschreibungen können auch für Ausbauten und Erweiterungen an bestehenden Gebäuden, Gebäudeteilen, Eigentumswohnungen oder im Teileigentum stehenden Räumen zugelassen werden, wenn die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als  $33 \frac{1}{3}$  Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen.<sup>4</sup>Die Wirtschaftsgüter dienen der Forschung oder Entwicklung, wenn sie verwendet werden
  - aa) zur Gewinnung von neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen und Erfahrungen allgemeiner Art (Grundlagenforschung) oder
  - bb) zur Neuentwicklung von Erzeugnissen oder Herstellungsverfahren oder

cc) zur Weiterentwicklung von Erzeugnissen oder Herstellungsverfahren, soweit wesentliche Änderungen dieser Erzeugnisse oder Verfahren entwickelt werden.

<sup>5</sup>Die Sonderabschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, und zwar

aa) bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu insgesamt 40 Prozent,

bb) bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die zu mehr als  $66 \frac{2}{3}$  Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen, bis zu insgesamt 15 Prozent, die nicht zu mehr als  $66 \frac{2}{3}$  Prozent, aber zu mehr als  $33 \frac{1}{3}$  Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen, bis zu insgesamt 10 Prozent,

cc) bei Ausbauten und Erweiterungen an bestehenden Gebäuden, Gebäudeteilen, Eigentumswohnungen oder im Teileigentum stehenden Räumen, wenn die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als  $66 \frac{2}{3}$  Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen, bis zu insgesamt 15 Prozent, zu nicht mehr als  $66 \frac{2}{3}$  Prozent, aber zu mehr als  $33 \frac{1}{3}$  Prozent der Forschung oder Entwicklung dienen, bis zu insgesamt 10 Prozent

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. <sup>6</sup>Sie können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten zugelassen werden. <sup>7</sup>Die Sonderabschreibungen sind nur unter der Bedingung zuzulassen, dass die Wirtschaftsgüter und die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung in dem erforderlichen Umfang der Forschung oder Entwicklung in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen dienen;

v) (weggefallen)

w) über Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen, die auf Grund eines vor dem 25. April 1996 abgeschlossenen Schiffbauvertrags hergestellt, in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen und vor dem 1. Januar 1999 von Steuerpflichtigen angeschafft oder hergestellt worden sind, die den Gewinn nach § 5 ermitteln. <sup>2</sup>Im Fall der Anschaffung eines Handelsschiffes ist weitere Voraussetzung, dass das Schiff vor dem 1. Januar 1996 in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller oder nach dem 31. Dezember 1995 auf Grund eines vor dem 25. April 1996 abgeschlossenen Kaufvertrags bis zum Ablauf des vierten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres erworben worden ist. <sup>3</sup>Bei Steuerpflichtigen, die in eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 nach Abschluss des Schiffbauvertrags (Unterzeichnung des Hauptvertrags) eingetreten sind, dürfen Sonderabschreibungen nur zugelassen werden, wenn sie der Gesellschaft vor dem 1. Januar 1999 beitreten. <sup>4</sup>Die Sonderabschreibungen können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren bis zu insgesamt 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen

werden. <sup>5</sup>Sie können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilherstellungskosten zugelassen werden. <sup>6</sup>Die Sonderabschreibungen sind nur unter der Bedingung zuzulassen, dass die Handelsschiffe innerhalb eines Zeitraums von acht Jahren nach ihrer Anschaffung oder Herstellung nicht veräußert werden; für Anteile an einem Handelsschiff gilt dies entsprechend. <sup>7</sup>Die Sätze 1 bis 6 gelten für Schiffe, die der Seefischerei dienen, entsprechend. <sup>8</sup>Für Luftfahrzeuge, die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erworben worden sind und die zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen im internationalen Luftverkehr oder zur Verwendung zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland bestimmt sind, gelten die Sätze 1 bis 4 und 6 mit der Maßgabe entsprechend, dass an die Stelle der Eintragung in ein inländisches Seeschiffsregister die Eintragung in die deutsche Luftfahrzeugrolle, an die Stelle des Höchstsatzes von 40 Prozent ein Höchstsatz von 30 Prozent und bei der Vorschrift des Satzes 6 an die Stelle des Zeitraums von acht Jahren ein Zeitraum von sechs Jahren treten;

- x) über erhöhte Absetzungen bei Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs sowie für bestimmte Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat, die für Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich aufgewendet worden sind; Voraussetzung ist, dass die Maßnahmen vor dem 1. Januar 1991 abgeschlossen worden sind. <sup>2</sup>Die erhöhten Absetzungen dürfen jährlich 10 Prozent der Aufwendungen nicht übersteigen;
  - y) über erhöhte Absetzungen für Herstellungskosten an Gebäuden, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften Baudenkmale sind, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind; Voraussetzung ist, dass die Maßnahmen vor dem 1. Januar 1991 abgeschlossen worden sind. <sup>2</sup>Die Denkmaleigenschaft des Gebäudes und die Voraussetzung, dass die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, sind durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachzuweisen. <sup>3</sup>Die erhöhten Absetzungen dürfen jährlich 10 Prozent der Aufwendungen nicht übersteigen;
3. die in § 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1, § 10 Absatz 5, § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a, § 26a Absatz 3, § 34c Absatz 7, § 46 Absatz 5 und § 50a Absatz 6 vorgesehenen Rechtsverordnungen zu erlassen.
- (2) <sup>1</sup>Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung Vorschriften zu erlassen, nach denen die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen sowie die Bemessung der

Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen ganz oder teilweise ausgeschlossen werden können, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die erhebliche Preissteigerungen mit sich gebracht hat oder erwarten lässt, insbesondere, wenn die Inlandsnachfrage nach Investitionsgütern oder Bauleistungen das Angebot wesentlich übersteigt. <sup>2</sup>Die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen sowie die Bemessung der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen darf nur ausgeschlossen werden

1. für bewegliche Wirtschaftsgüter, die innerhalb eines jeweils festzusetzenden Zeitraums, der frühestens mit dem Tage beginnt, an dem die Bundesregierung ihren Beschluss über die Verordnung bekannt gibt, und der ein Jahr nicht übersteigen darf, angeschafft oder hergestellt werden. <sup>2</sup>Für bewegliche Wirtschaftsgüter, die vor Beginn dieses Zeitraums bestellt und angezahlt worden sind oder mit deren Herstellung vor Beginn dieses Zeitraums angefangen worden ist, darf jedoch die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen sowie die Bemessung der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen nicht ausgeschlossen werden;
2. für bewegliche Wirtschaftsgüter und für Gebäude, die in dem in Nummer 1 bezeichneten Zeitraum bestellt werden oder mit deren Herstellung in diesem Zeitraum begonnen wird. <sup>2</sup>Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden der Zeitpunkt, in dem der Antrag auf Baugenehmigung gestellt wird.

<sup>3</sup>Rechtsverordnungen auf Grund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates. <sup>4</sup>Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn der Bundesrat nicht binnen drei Wochen, der Bundestag nicht binnen vier Wochen nach Eingang der Vorlage der Bundesregierung die Zustimmung verweigert hat.

(3) <sup>1</sup>Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften zu erlassen, nach denen die Einkommensteuer einschließlich des Steuerabzugs vom Arbeitslohn, des Steuerabzugs vom Kapitalertrag und des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen

1. um höchstens 10 Prozent herabgesetzt werden kann. <sup>2</sup>Der Zeitraum, für den die Herabsetzung gilt, darf ein Jahr nicht übersteigen; er soll sich mit dem Kalenderjahr decken. <sup>3</sup>Voraussetzung ist, dass eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die eine nachhaltige Verringerung der Umsätze oder der Beschäftigung zur Folge hatte oder erwarten lässt, insbesondere bei einem erheblichen Rückgang der Nachfrage nach Investitionsgütern und Bauleistungen oder Verbrauchsgütern;
2. um höchstens 10 Prozent erhöht werden kann. <sup>2</sup>Der Zeitraum, für den die Erhöhung gilt, darf ein Jahr nicht übersteigen; er soll sich mit dem Kalenderjahr decken. <sup>3</sup>Voraussetzung ist, dass eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die erhebliche Preissteigerungen mit sich gebracht hat oder erwarten lässt, insbesondere, wenn die Nachfrage nach Investitionsgütern und Bauleistungen oder Verbrauchsgütern das Angebot wesentlich übersteigt.

<sup>2</sup>Rechtsverordnungen auf Grund dieser Ermächtigung bedürfen der Zustimmung des Bundestages.

(4) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt,

1. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Vordrucke für
  - a) (weggefallen)
  - b) die Erklärungen zur Einkommensbesteuerung,
  - c) die Anträge nach § 39 Absatz 3a sowie die Anträge nach § 39a Absatz 2, in dessen Vordrucke der Antrag nach § 39f einzubeziehen ist,
  - d) die Lohnsteuer-Anmeldung (§ 41a Absatz 1),
  - e) die Anmeldung der Kapitalertragsteuer (§ 45a Absatz 1) und den Freistellungsauftrag nach § 44a Absatz 2 Satz 1 Nummer 1,
  - f) die Anmeldung des Abzugsbetrags (§ 48a),
  - g) die Erteilung der Freistellungsbescheinigung (§ 48b),
  - h) die Anmeldung der Abzugsteuer (§ 50a),
  - i) die Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a auf Grund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung  
und die Muster der Lohnsteuerkarte (§ 39), der Bescheinigungen nach den §§ 39c und 39d, des Ausdrucks der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Absatz 1), das Muster der Lohnsteuerbescheinigung nach § 41b Absatz 3 Satz 2, der Anträge auf Erteilung einer Bescheinigung nach den §§ 39c und 39d und der in § 45a Absatz 2 und 3 und § 50a Absatz 5 Satz 6 vorgesehenen Bescheinigungen zu bestimmen;
- 1a. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Basis der §§ 32a und 39b einen Programmablaufplan für die Herstellung von Lohnsteuertabellen zur manuellen Berechnung der Lohnsteuer aufzustellen und bekannt zu machen. <sup>2</sup>Der Lohnstufenabstand beträgt bei den Jahrestabellen 36. <sup>3</sup>Die in den Tabellenstufen auszuweisende Lohnsteuer ist aus der Obergrenze der Tabellenstufen zu berechnen und muss an der Obergrenze mit der maschinell berechneten Lohnsteuer übereinstimmen. <sup>4</sup>Die Monats-, Wochen- und Tagestabellen sind aus den Jahrestabellen abzuleiten;
- 1b. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Mindestumfang der nach § 5b elektronisch zu übermittelnden Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu bestimmen;
- 1c. durch Rechtsverordnung zur Durchführung dieses Gesetzes mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften über einen von dem vorgesehenen erstmaligen Anwendungszeitpunkt gemäß § 52 Absatz 15a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) abweichenden späteren Anwendungszeitpunkt zu erlassen, wenn bis zum 31. Dezember 2010 erkennbar ist, dass die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen für eine Umsetzung der in § 5b Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) vorgesehenen Verpflichtung nicht ausreichen;

2. den Wortlaut dieses Gesetzes und der zu diesem Gesetz erlassenen Rechtsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung satzweise nummeriert mit neuem Datum und in neuer Paragraphenfolge bekannt zu machen und dabei Unstimmigkeiten im Wortlaut zu beseitigen.

### § 81 EStDV

#### Bewertungsfreiheit für bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 596),  
zuletzt geändert durch Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen  
v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)

- (1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 des Gesetzes ermitteln, können bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die in den Absätzen 2 und 3 bezeichneten Voraussetzungen vorliegen, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren Sonderabschreibungen vornehmen, und zwar

1. bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zur Höhe von insgesamt 50 Prozent,
2. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zur Höhe von insgesamt 30 Prozent

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. <sup>2</sup>§ 9a gilt entsprechend.

- (2) Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist,

1. dass die Wirtschaftsgüter
    - a) im Tiefbaubetrieb des Steinkohlen-, Pechkohlen-, Braunkohlen- und Erzbergbaues
      - aa) für die Errichtung von neuen Förderschachtanlagen, auch in der Form von Anschlusschachtanlagen,
      - bb) für die Errichtung neuer Schächte sowie die Erweiterung des Grubengebäudes und den durch Wasserzuflüsse aus stillliegenden Anlagen bedingten Ausbau der Wasserhaltung bestehender Schachtanlagen,
      - cc) für Rationalisierungsmaßnahmen in der Hauptschacht-, Blindschacht-, Strecken- und Abbauförderung, im Streckenvortrieb, in der Gewinnung, Versatzwirtschaft, Seilfahrt, Wetterführung und Wasserhaltung sowie in der Aufbereitung,
      - dd) für die Zusammenfassung von mehreren Förderschachtanlagen zu einer einheitlichen Förderschachtanlage oder
      - ee) für den Wiederaufschluss stillliegender Grubenfelder und Feldesteile,
    - b) im Tagebaubetrieb des Braunkohlen- und Erzbergbaues
      - aa) für die Erschließung neuer Tagebaue, auch in Form von Anschluss-tagebauen,
      - bb) für Rationalisierungsmaßnahmen bei laufenden Tagebauen,
      - cc) beim Übergang zum Tieftagebau für die Freilegung und Gewinnung der Lagerstätte oder
      - dd) für die Wiederinbetriebnahme stillgelegter Tagebaue angeschafft oder hergestellt werden und
  2. dass die Förderungswürdigkeit dieser Vorhaben von der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie bescheinigt worden ist.
- (3) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden
1. in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 1 Buchstabe a bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter Tage und bei den in der Anlage 5 zu dieser Verordnung bezeichneten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über Tage,

2. in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 1 Buchstabe b bei den in der Anlage 6 zu dieser Verordnung bezeichneten Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens.
- (4) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können in Anspruch genommen werden bei im Geltungsbereich dieser Verordnung ausschließlich des in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiets
  1. vor dem 1. Januar 1990 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern,
  2. a) nach dem 31. Dezember 1989 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern,
  - b) vor dem 1. Januar 1991 geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten und entstandenen Teilerstellungskosten,
 wenn der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 1990 die Wirtschaftsgüter bestellt oder mit ihrer Herstellung begonnen hat.
- (5) Bei den in Absatz 2 Nr. 1 Buchstabe b bezeichneten Vorhaben können die vor dem 1. Januar 1990 im Geltungsbereich dieser Verordnung ausschließlich des in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiets aufgewendeten Kosten für den Vorabraum bis zu 50 Prozent als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden.

### § 82a EStDV

#### Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten und Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen bei Gebäuden

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 596),  
zuletzt geändert durch Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen  
v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)

- (1) Der Steuerpflichtige kann von den Herstellungskosten
  1. für Maßnahmen, die für den Anschluss eines im Inland belegenen Gebäudes an eine Fernwärmeversorgung einschließlich der Anbindung an das Heizsystem erforderlich sind, wenn die Fernwärmeversorgung überwiegend aus Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung, zur Verbrennung von Müll oder zur Verwertung von Abwärme gespeist wird,
  2. für den Einbau von Wärmepumpenanlagen, Solaranlagen und Anlagen zur Wärmerückgewinnung in einem im Inland belegenen Gebäude einschließlich der Anbindung an das Heizsystem,
  3. für die Errichtung von Windkraftanlagen, wenn die mit diesen Anlagen erzeugte Energie überwiegend entweder unmittelbar oder durch Verrechnung mit Elektrizitätsbezügen des Steuerpflichtigen von einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen zur Versorgung eines im Inland belegenen Gebäudes des Steuerpflichtigen verwendet wird, einschließlich der Anbindung an das Versorgungssystem des Gebäudes,
  4. für die Errichtung von Anlagen zur Gewinnung von Gas, das aus pflanzlichen oder tierischen Abfallstoffen durch Gärung unter Sauerstoffabschluss entsteht, wenn dieses Gas zur Beheizung eines im Inland belegenen Gebäudes des Steuerpflichtigen oder zur Warmwasserbereitung in einem solchen Gebäude des Steuerpflichtigen verwendet wird, einschließlich der Anbindung an das Versorgungssystem des Gebäudes,
  5. für den Einbau einer Warmwasseranlage zur Versorgung von mehr als einer Zapfstelle und einer zentralen Heizungsanlage oder bei einer zentralen Heizungs- und Warmwasseranlage für den Einbau eines Heizkessels, eines Brenners, einer zentralen Steuerungseinrichtung, einer Wärmeabgabereinrichtung und eine Änderung der Abgasanlage in einem im Inland belegenen Gebäude oder in einer im Inland belegenen Eigentumswohnung, wenn mit der Maßnahme nicht vor Ablauf von zehn Jahren seit Fertigstellung dieses Gebäudes begonnen worden ist,

an Stelle der nach § 7 Abs. 4 oder 5 oder § 7b des Gesetzes zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 10 Prozent absetzen. Nach Ablauf dieser zehn Jahre ist ein etwa noch vorhandener Restwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen; die weiteren Absetzungen für Abnutzung sind einheitlich für das gesamte Gebäude nach dem sich hier-nach ergebenden Betrag und dem für das Gebäude maßgebenden Hundertsatz zu bemessen. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen ist, dass das Gebäude in den Fällen der Nummer 1 vor dem 1. Juli 1983 fertiggestellt worden ist; die Voraussetzung entfällt, wenn der Anschluss nicht schon im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes möglich war.

(2) Die erhöhten Absetzungen können nicht vorgenommen werden, wenn für dieselbe Maßnahme eine Investitionszulage gewährt wird.

(3) Sind die Aufwendungen für eine Maßnahme im Sinne des Absatzes 1 Erhaltungsaufwand und entstehen sie bei einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus, deren Nutzungswert nicht mehr besteuert wird, und liegen in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 3 vor, können die Aufwendungen wie Sonderausgaben abgezogen werden; sie sind auf das Jahr, in dem die Arbeiten abgeschlossen worden sind, und die neun folgenden Jahre gleichmäßig zu verteilen. Entsprechendes gilt bei Aufwendungen zur Anschaffung neuer Einzelöfen für eine Wohnung, wenn keine zentrale Heizungsanlage vorhanden ist und die Wohnung seit mindestens zehn Jahren fertiggestellt ist. § 82b Abs. 2 und 3 gilt entsprechend.

#### § 82b EStDV

##### Behandlung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden

eingefügt durch HBegLG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120)

(1) Der Steuerpflichtige kann größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von § 11 Abs. 2 des Gesetzes auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Ein Gebäude dient überwiegend Wohnzwecken, wenn die Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume des Gebäudes mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche beträgt. Zum Gebäude gehörende Garagen sind ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Nutzung als Wohnzwecken dienend zu behandeln, soweit in ihnen nicht mehr als ein Personenkraftwagen für jede in dem Gebäude befindliche Wohnung untergestellt werden kann. Räume für die Unterstellung weiterer Kraftwagen sind stets als nicht Wohnzwecken dienend zu behandeln.

(2) Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.

(3) Steht das Gebäude im Eigentum mehrerer Personen, so ist der in Absatz 1 bezeichnete Erhaltungsaufwand von allen Eigentümern auf den gleichen Zeitraum zu verteilen.

#### § 82f EStDV

##### Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, für Schiffe, die der Seefischerei dienen, und für Luftfahrzeuge

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 596), zuletzt geändert durch Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)

(1) Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 des Gesetzes ermitteln, können bei Handelsschiffen, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind,

im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen. § 9a gilt entsprechend.

(2) Im Fall der Anschaffung eines Handelsschiffs ist Absatz 1 nur anzuwenden, wenn das Handelsschiff vor dem 1. Januar 1996 in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller oder nach dem 31. Dezember 1995 bis zum Ablauf des vierten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres erworben worden ist.

(3) Die Inanspruchnahme der Abschreibungen nach Absatz 1 ist nur unter der Bedingung zulässig, dass die Handelsschiffe innerhalb eines Zeitraums von acht Jahren nach ihrer Anschaffung oder Herstellung nicht veräußert werden. Für Anteile an Handelsschiffen gilt dies entsprechend.

(4) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(5) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn das Handelsschiff vor dem 1. Januar 1999 angeschafft oder hergestellt wird und der Kaufvertrag oder Bauvertrag vor dem 25. April 1996 abgeschlossen worden ist. Bei Steuerpflichtigen, die in eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes nach Abschluss des Schiffbauvertrags (Unterzeichnung des Hauptvertrags) eintreten, sind Sonderabschreibungen nur zulässig, wenn sie der Gesellschaft vor dem 1. Januar 1999 beitreten.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten für Schiffe, die der Seefischerei dienen, entsprechend. Für Luftfahrzeuge, die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erworben worden sind und die zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen im internationalen Luftverkehr oder zur Verwendung zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland bestimmt sind, gelten die Absätze 1 und 3 bis 5 mit der Maßgabe entsprechend, dass an die Stelle der Eintragung in ein inländisches Seeschiffsregister die Eintragung in die deutsche Luftfahrzeugrolle, an die Stelle des Höchstsatzes von 40 Prozent ein Höchstsatz von 30 Prozent und bei der Vorschrift des Absatzes 3 an die Stelle des Zeitraums von acht Jahren ein Zeitraum von sechs Jahren treten.

## § 82g EStDV

### Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten für bestimmte Baumaßnahmen

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 596),  
zuletzt geändert durch Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen  
v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)

Der Steuerpflichtige kann von den durch Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln nicht gedeckten Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs sowie für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat, die für Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich aufgewendet worden sind, an Stelle der nach § 7 Abs. 4 oder 5 oder § 7b des Gesetzes zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung im Jahr der Herstellung und in den neun folgenden Jahren jeweils bis zu 10 Prozent absetzen. § 82a Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend. Satz 1 ist anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde vorlegt, dass er Baumaßnahmen im Sinne des Satzes 1 durchgeführt hat; sind ihm Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln gewährt worden, so hat die Bescheinigung auch deren Höhe zu enthalten.

**§ 82i EStDV**

**Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten bei Baudenkmalern**

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 596),  
zuletzt geändert durch Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen  
v. 17.11.2010 (BGBl. 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)

(1) Bei einem Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, kann der Steuerpflichtige von den Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind und die nach Abstimmung mit der in Absatz 2 bezeichneten Stelle durchgeführt worden sind, an Stelle der nach § 7 Abs. 4 des Gesetzes zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung im Jahr der Herstellung und in den neun folgenden Jahren jeweils bis zu 10 Prozent absetzen. Eine sinnvolle Nutzung ist nur anzunehmen, wenn das Gebäude in der Weise genutzt wird, dass die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes auf die Dauer gewährleistet ist. Bei einem Gebäudeteil, der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. Bei einem Gebäude, das für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllt, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist, können die erhöhten Absetzungen von den Herstellungskosten der Gebäudeteile und Maßnahmen vorgenommen werden, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten Erscheinungsbildes der Gruppe oder Anlage erforderlich sind. § 82a Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.

(2) Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude oder den Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Herstellungskosten durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachweist.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler AG, München

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 51**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 51</b>	1	<b>III. Bedeutung des § 51 . . . . .</b>	3
<b>II. Rechtsentwicklung des § 51 . . . . .</b>	2	<b>IV. Verhältnis des § 51 zu Art. 80 Abs. 1 GG . . . . .</b>	4

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Ermächtigungen zum Erlass von Rechtsverordnungen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Durchführungsverordnungen nach Abs. 1 Nr. 1</b>		<b>2. Die einzelnen Ermächtigungen in Abs. 1 Nr. 1 . . . . .</b>	13
1. Grundsätzliches . . . . .	10		

	Anm.		Anm.
<b>II. Rechtsverordnungen nach Abs. 1 Nr. 2</b>		2. Die einzelnen Ermächtigungen in Abs. 1 Nr. 2 . . . . .	17
1. Grundsätzliches . . . . .	16	<b>III. Ermächtigungen aus anderen Vorschriften des EStG (Abs. 1 Nr. 3) . . . . .</b>	20

<b>C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ermächtigungen zur Einschränkung des Abschreibungsvolumens . . . . .</b>	23
---	----

<b>D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ermächtigung zur Variierung des Steuersatzes . . . . .</b>	25
---	----

<b>E. Erläuterungen zu Abs. 4: Ermächtigungen zur Bestimmung von Vordrucken, Mustern, EDV-Programmen und zu Neubekanntmachungen des EStG . .</b>	30
--	----

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 51</b>
--

1 **I. Grundinformation zu § 51**

§ 51 enthält eine Vielzahl von Ermächtigungen für die Exekutive. In Abs. 1–3 wird die BReg. zum Erlass von Rechtsverordnungen ermächtigt, die der Zustimmung des BRat (Abs. 1) oder des BRat und des BTag (Abs. 2 und 3) bedürfen. Als Verordnungsgeber kommt nach der neueren Rspr. des BVerfG aber auch der Gesetzgeber selbst in Betracht, allerdings beschränkt auf die Änderung oder Ergänzung von Verordnungen im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens (s. dazu Anm. 4). Abs. 4 ermächtigt das BMF zu bestimmten Vordrucken, Mustern, EDV-Programmen sowie zur Neubekanntgabe des Gesetzestexts des EStG.

Für die ESt. ist nach Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 3 GG der Bund zuständig. Estl. Vorschriften müssen daher vom BTag – mit Zustimmung des BRat (Art. 105 Abs. 3 GG) – erlassen werden. Nach dem sog. Parlamentsvorbehalt hat der BTag die Grundentscheidungen für die ESt. wie die Gesetzesstruktur, die Steuergegenstände, den Steuerschuldner, den Steuersatz sowie die Grundsätze der Erhebung zu bestimmen. Durch Gesetz können nach Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG aber auch „die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen.“ Neben im EStG verstreuten Einzelermächtigungen (deklaratorisch aufgezählt in Abs. 1 Nr. 3) stellt § 51 für den Bereich der ESt. die zentrale Ermächtigungsvorschrift dar. Nach Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG „müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetze bestimmt werden“. Damit ist für die einzelne Regelung

in § 51 die verfassungsrechtl. Problematik aufgeworfen, nämlich die an jede einzelne Verordnungsermächtigung zu stellende Frage, ob sie den Bestimmtheitsanforderungen an „Inhalt, Zweck und Ausmaß“ hinreichend genügt. Dies ist für einzelne Ermächtigungen umstritten (s. Anm. 13 und 17).

Die Rechtsverordnungen haben Rechtsqualität in materiellem Sinne, binden also – anders als die verwaltungsinternen Richtlinien und die BMF-Schreiben – Stpfl. und Finanzgerichtsbarkeit unmittelbar. Allerdings obliegt der Finanzgerichtsbarkeit die Prüfung, ob die Verordnung von der Ermächtigungsnorm gedeckt ist (Verwerfungskompetenz).

## II. Rechtsentwicklung des § 51

2

**Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG und des KStG v. 27.6.1951** (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Einfügung der Vorschrift als Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen für den VZ 1951. Vorläufer war Art. II ESt- und KStÄndG v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95).

**StÄndG v. 24.6.1953** (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): Verlängerung der Ermächtigung bis VZ 1955.

**StNG v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Weitere Verlängerung der zeitlichen Geltung und Neufassung der Ermächtigungen (Buchst. a–k), insbes. für Rücklage für Preissteigerungen, Begünstigung von Prämien für Verbesserungsvorschläge, Abschreibungen bei privaten Krankenanstalten und bei Land- und Forstwirten.

**2. EStÄndG v. 11.8.1955** (BGBl. I 1955, 505; BStBl. I 1955, 385): Einfügung des Buchst. l (Bewertungsfreiheit für Abwässerreinigungsanlagen) in Abs. 1 Nr. 2.

**StÄndG v. 5.10.1956** (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Weitere Verlängerung der Ermächtigung bis VZ 1960.

**StÄndG v. 26.7.1957** (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Verlängerung der Auflösungsfrist der Preissteigerungsrücklage von 4 auf 6 Jahre; Anfügung der Buchst. m–p (Bewertungsabschlag für Importwaren; Bewertungsfreiheit im Kohlen- und Erzbergbau; Bewertungsfreiheit für Anlagen gegen Luftverunreinigungen; AfA bei nicht zu einem BV gehörenden WG) in Abs. 1 Nr. 2.

**StÄndG v. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Erhöhung des Importwarenabschlags in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m.

**StÄndG v. 30.7.1960** (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Anfügung des Buchst. r (Verteilung von Erhaltungsaufwendungen für große Reparaturen an Gebäuden auf mehrere Jahre) in Abs. 1 Nr. 2.

**StÄndG v. 13.7.1961** (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 444): Verlängerung des Importwarenabschlags um 3 Jahre in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m. Erweiterung der Abschreibungen für Modernisierung von Altbauten (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. q). Anfügung des Buchst. s (Sonderabschreibungen für den Fall einer gesamtwirtschaftlichen Konjunkturabschwächung) und des Buchst. t (Berücksichtigung von Verlusten aus der Vollblutzucht).

**Ges. zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau v. 25.7.1963** (BGBl. I 1963, 549; BStBl. I 1963, 585): Neufassung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n (Bewertungsfreiheit im Kohlen- und Erzbergbau).

**StÄndG v. 16.11.1964** (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): Verlängerung und Erweiterung zahlreicher Ermächtigungen. Anfügung des Buchst. u (Bewertungsfreiheiten für WG, die der Forschung und Entwicklung dienen), des Buchst. v (Bewertungsfreiheit für Anlagen gegen Lärm oder Erschütterungen) und des Buchst. w (Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe und Seefischereischiffe) in Abs. 1 Nr. 2.

**StÄndG 1965 v. 14.5.1965** (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Erweiterungen und Ermächtigungen in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. o (auf Anzahlungen und Teilerstellungskosten), in Buchst. q (auf Umbau von Türen und Fenstern) und in Buchst. w (Einbeziehung von Luftfahrzeugen).

**StÄndG 1966 v. 23.12.1966** (BGBl. I 1966, 702; BStBl. I 1967, 2): Redaktionelle Änderung in Abs. 1 Nr. 3.

**Stabilitätsgesetz v. 8.6.1967** (BGBl. I 1967, 582; BStBl. I 1967, 266): Ersetzung der Ermächtigung in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. s für Sonderabschreibungen bei Konjunkturschwächung durch eine Ermächtigung zur Gewährung einer Investitionsprämie mittels Abzug eines Betrags von der ESt. Einfügung eines neuen Abs. 2 zur Beschränkung des Abschreibungsvolumens aus konjunkturellen Gründen. Einfügung eines neuen Abs. 3 zur Variierung der EStsätze nach oben oder unten durch RechtsVO aus konjunkturpolitischen Gründen. Der bisherige Abs. 2 wurde Abs. 4.

**3. StÄndG 1967 v. 22.12.1967** (BGBl. I 1967, 1334; BStBl. I 1967, 488): Verlängerung der Ermächtigung für den Importwarenabschlag (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m).

**Steinkohlenbergbaugesetz v. 15.5.1968** (BGBl. I 1968, 365; BStBl. I 1968, 939): Verlängerung der Ermächtigung für Sonderabschreibungen im Kohlen- und Erzbergbau (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n).

**StÄndG 1968 v. 20.2.1969** (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): Redaktionelle Änderungen in Abs. 1 Nr. 3.

**StÄndG 1969 v. 28.8.1969** (BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 477) änderte und ergänzte Abs. 1 Nr. 2 (Verlängerung der Ermächtigung in Buchst. l, m, o, v und w; Ausdehnung der Ermächtigung in Buchst. o auf Anschlüsse an eine Fernwärmeversorgung und in Buchst. u auf Anzahlungen auf AK und auf TeilHK; Einschränkung der Ermächtigung in Buchst. w).

**§ 84 Städtebauförderungsgesetz v. 27.7.1971** (BGBl. I 1971, 1125; BStBl. I 1971, 430): Die Ermächtigung in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r (Verteilung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden usw.) wurde erweitert und Buchst. x (erhöhte Absetzungen bei Maßnahmen der Städtebauförderung) angefügt.

**2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971** (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373) verlängerte die Ermächtigungen in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m und n und führte in Buchst. w für die StVergünstigungen bei Schifffahrt- und Luftfahrtbeteiligungen eine sog. Verlustklausel ein.

**2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974** (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Die Ermächtigung für Sonderabschreibungen im Bergbau wurde auf unbegrenzte Zeit verlängert und die StVergünstigung für Investitionen im Tagebaubetrieb des Braunkohlen- und Erzbergbaus wieder eingeführt und erweitert (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n). Die erhöhte Absetzung für Modernisierungsaufwand bei Wohngebäuden (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. q) wurde auf Gebäude ausgedehnt, die in der Zeit vom 21.6.1948 bis 31.12.1956 fertiggestellt worden sind. Die Bewertungsfreiheit für Schiffe und Luftfahrzeuge wurde bis zum 1.1.1979 verlängert und

der Satz der Sonderabschreibungen für Schiffe auf 40 % erhöht (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w).

**EStRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Ermächtigungen für StVergünstigungen bei Erfindungen und Verbesserungsvorschlägen in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, e und f wurden wegen der Gesetzeskraft der früheren Verordnungen aufgehoben. Der Grundsatz der EStReform, auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als Voraussetzung von StVergünstigungen zu verzichten, führte zu entsprechenden Streichungen in den Buchst. l, o, u und v. Die StVergünstigung für Vollblutzuchtbetriebe (Buchst. t) wurde gestrichen. In den Buchst. n (Kohlen- und Erzbergbau) und w (Handels- und Luftschiffahrt, Fischerei) Anpassungen an den durch das EStRG neu eingefügten § 7a. Ferner redaktionelle Anpassungen in Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 4. Neu aufgenommen in Abs. 4 wurde die Ermächtigung des BMF zur Bestimmung von Vordrucken.

**Ges. zur Änderung des BBauG v. 18.8.1976** (BGBl. I 1976, 2221): Neufassung von Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r und x entsprechend den Änderungen im BBauG und Städtebauförderungsgesetz für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen.

**Ges. zur Förderung der Modernisierung von Wohnungen v. 23.8.1976** (BGBl. I 1976, 2429; BStBl. I 1976, 441): Abs. 1 Nr. 2 Buchst. p wurde neu gefasst und auf Maßnahmen ausgedehnt, die ausschließlich zum Zweck des Wärme- oder Lärmschutzes vorgenommen werden.

**EGAO 1977 v. 14.12.1976** (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): In Abs. 1 Nr. 2 wurde der Buchst. h (Bewertungsfreiheit für abnutzbare WG des Anlagevermögens privater Krankenanstalten) gestrichen.

**Ges. zur Erhaltung und Modernisierung kulturhistorisch und städtebaulich wertvoller Gebäude v. 22.12.1977** (BGBl. I 1977, 3107; BStBl. I 1978, 17) erstreckte Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r auf Baudenkmäler und fügte Buchst. y an, wonach erhöhte Absetzungen bis 10 % auf den Herstellungsaufwand an Baudenkmalern zulässig sind.

**Ges. zur Änderung des Wohnungsmodernisierungsgesetzes v. 27.6.1978** (BGBl. I 1978, 878; BStBl. I 1978, 290): In Abs. 1 Nr. 2 wurde der Buchst. q neu gefasst und die Ermächtigung zur Gewährung erhöhter Abschreibungen bis jährlich 10 % auf HK für Maßnahmen zur Energieeinsparung (Fernheizung, Wärmepumpen, Solaranlagen, Wärmerückgewinnung) bei vor dem 1.1.1978 fertig gestellten Gebäuden ausgedehnt.

**StÄndG 1979 v. 30.11.1978** (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Verlängerung der Ermächtigung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w zur Zulassung von Sonderabschreibungen bei Seeschiffen und Luftfahrzeugen um 5 Jahre, also bis zum 31.12.1983.

**Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): In Abs. 1 Nr. 2 wurden die Buchst. l, o und v gestrichen (Übernahme in den neuen § 7d).

**Ges. zur Änderung des EStG, KStG ua. Ges. v. 20.8.1980** (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): In Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w wurde durch Streichung der Sätze 5 und 6 auf die Ermächtigung zu einer eingeschränkten Verlustklausel für Seeschiffe verzichtet.

**StEntlG 1984 v. 22.12.1983** (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Neufassung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. q (Ermächtigung zur Gewährung erhöhter Abschreibungen für Anschlüsse an die Wärmeversorgung, für den Einbau von

Wärmepumpen, Solar- und Wärmerückgewinnungsanlagen sowie für Windkraftanlagen und Anlagen zur Gewinnung von sog. Biogas). Die 1975 ausgelaufene Ermächtigung zu Sonderabschreibungen für Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. u wurde wieder eingeführt und die Ermächtigung in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w zu Sonderabschreibungen für Handels- und Seefischereischiffe sowie Luftfahrzeuge bis zum 1.1.1990 verlängert.

**Vermögensbeteiligungsgesetz v. 22.12.1983** (BGBl. I 1983, 1592; BStBl. I 1984, 23): Abs. 1 Nr. 3 wurde um die Verweisung auf § 19a Abs. 8 ergänzt.

**Ges. über das Baugesetzbuch v. 8.12.1986** (BGBl. I 1986, 2191; BStBl. I 1987, 95): Anpassungen in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r und x an die neuen Vorschriften des Städtebaurechts.

**Zweites Vermögensbeteiligungsgesetz v. 19.12.1986** (BGBl. I 1986, 2595; BStBl. I 1987, 231): Redaktionelle Anpassung in Abs. 1 Nr. 3.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Wegen stl. Anerkennung der Lifo-Methode (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a) ab 1990 Wegfall der Preissteigerungsrücklage (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) und Begrenzung des Importwarenabschlags (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m). Wegfall der Sonderabschreibungen für den Bergbau ab 1990 (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n). Begrenzung erhöhter Absetzungen bei energiesparenden Maßnahmen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. q) und für Baumaßnahmen iSd. BBauG und des StädtebaufördG (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. x) auf Maßnahmen vor dem 1.1.1992. Erweiterung der Ermächtigung zu Vordrucken im Rahmen des § 50a und redaktionelle Anpassungen in Abs. 4.

**Wohnungsbauförderungsgesetz v. 22.12.1989** (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Wegfall der Maßgeblichkeit der HBil. bei der Rücklage für Preissteigerungen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b). Die Sonderabschreibungen im Kohlen- und Erzbergbau (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n) wurden auf Anzahlungen auf AK und auf TeilHK ausgedehnt und auf Maßnahmen bis 31.12.1990 verlängert. Die Verteilung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r) wurde auf vor dem 1.1.1990 entstandenen Erhaltungsaufwand, die erhöhten Absetzungen bei Erhaltung von Baudenkmälern (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. j) auf vor dem 1.1.1992 abgeschlossene Maßnahmen beschränkt. Aufhebung des Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a (Nachweis gem. § 4 Abs. 5 Nr. 2).

**Ges. v. 25.6.1990 zum Vertrag v. 18.5.1990 über die Schaffung einer Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der DDR** (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990, 294): Die Ermächtigungen zu erhöhten Absetzungen bei Maßnahmen der Städtebauförderung und bei Erhaltung von Baudenkmälern wurden auf vor dem 1.1.1991 abgeschlossene Maßnahmen begrenzt (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. x und y).

**StÄndG 1992 v. 25.2.1992** (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Die Ermächtigung zu Bewertungsfreiheiten und StErmäßigungen für Land- und Forstwirte in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. k wurde auf Wj. begrenzt, die im VZ 1994 enden. In Nr. 3 wurde der Verweis auf § 7 Abs. 2 gestrichen. Wegfall des Antragsvordrucks nach § 42 Abs. 2 in Abs. 4 Nr. 1 Buchst. c.

**Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23.6.1993** (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Aufnahme der „Steuerfreistellung des Existenzminimums“ als einschränkende Generalvoraussetzung in den Einleitungssatz zu Abs. 1 Nr. 1. Aufnahme einer Ermächtigung zu einer RechtsVO „über die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen einschließlich eines Steuerabzugs“ (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) und einer VO über die Anpassung der

Beträge des § 32c Abs. 1 in Anlehnung an die Mindestbedarfsregelungen des Sozialhilferechts (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e).

**StandOG v. 13.9.1993** (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Redaktionelle Änderung in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e durch Verweis auf § 32d Abs. 1. Begrenzung der Ermächtigung für Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen auf Anschaffungen oder Herstellungen vor dem 1.1.2000 (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w).

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Aufnahme der satzweisen Nummerierung der EStG-Fassungen (Abs. 4 Nr. 2).

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Neufassung des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a; Einfügung eines neuen Buchst. c über die Höhe von besonderen BA-Pauschbeträgen. Streichung des Buchst. e in Abs. 1 Nr. 1 betreffend Beträge des § 32c Abs. 1. Anfügung des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f mit der Ermächtigung zu einer RechtsVO über eine Kurzveranlagung mit vereinfachter Erklärung und Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Wegfall der Verordnungsermächtigung für die Rücklage für Preissteigerungen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b). Neufassung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c betreffend Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke iSd. § 10b. Aufhebung der Verordnungsermächtigung für Bewertungsfreiheiten für bestimmte Wirtschaftsgebäude (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. k). Neufassung der Verordnungsermächtigung über Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen und Begrenzung auf Anschaffung oder Herstellung vor dem 1.1.2000 (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w). Aufhebung der Verordnungsermächtigung zu Lifo-Verfahren bei bestimmten Edelmetallen (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. z).

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Begrenzung der Verordnungsermächtigung für Sonderabschreibungen bei Handelsschiffen auf Anschaffung oder Herstellung vor dem 1.1.1999 und Begrenzung des Kreises der begünstigten Stpfl. auf solche, die der Gesellschaft vor dem 1.1.1999 beigetreten sind (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w Sätze 1–3). Neufassung von Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2.

**Ges. zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): Redaktionelle Anpassung der Ermächtigung zu Vordrucken für Anträge im Lohnsteuerverfahren an die gesetzlichen Bestimmungen (Abs. 4 Nr. 1 Buchst. c).

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Aufhebung der Verordnungsermächtigung zum Bewertungsabschlag für Importwaren (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m). Streichung von § 3 Nr. 52 in Abs. 1 Nr. 3.

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Aufhebung des Buchst. f in Abs. 1 Nr. 1.

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): In Abs. 4 Nr. 1 Streichung des Buchst. b betr. Bescheinigung gem. § 36b Abs. 2 und des Antragsmusters auf Vergütung von KSt. gem. § 36b Abs. 3. Einfügung einer neuen Nr. 1a in Abs. 4 mit der Ermächtigung, einen Programmablaufplan für die Herstellung von LStTabellen zur manuellen Berechnung der LSt. aufzustellen.

**Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe v. 30.8.2001** (BGBl. I 2001, 2267; BStBl. I 2001, 602): In Abs. 4 Nr. 1 Einfügung der Buchst. f betr. Anmeldung des Abzugsbetrags nach § 48a und des Buchst. g betr. Freistellungsbescheinigung nach § 48b.

**Siebte ZuständigkeitsanpassungsVO v. 29.10.2001** (BGBl. I 2001, 2785 [2806]): In Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n redaktionelle Änderung wegen der neuen Bezeichnung „Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie“.

**Flutopfersolidaritätsgesetz v. 19.9.2002** (BGBl. I 2002, 3651; BStBl. I 2002, 865): Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 59c (zu § 51) wurde geändert. Die seit dem StSenkG v. 23.10.2000 (s.o.) für Kj. ab 2003 vorgesehene detailliertere Fassung der Ermächtigungsnorm war nunmehr erst ab 2004 anzuwenden.

**Achte ZuständigkeitsanpassungsVO v. 25.11.2003** (BGBl. I 2003, 2304): In Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n Anpassung der Behördenbezeichnung.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): In Abs. 4 Nr. 1 Buchst. c wurde die Verweisung auf § 39a Abs. 6, in Buchst. d die LStBescheinigung nach § 41b Abs. 1 Satz 3 gestrichen. Im Satzteil des Abs. 4 nach dem Buchst. i wurden mehrere Verweisungen auf Vorschriften des LStVerfahrensrechts neu aufgenommen. Bei Abs. 4 Nr. 1a wurden die Sätze 2–4 über den Lohnstufenabstand angefügt.

**Neunte ZuständigkeitsanpassungsVO v. 31.10.2006** (BGBl. I 2006, 2407): Redaktionelle Änderung des Bundesministeriums „für Wirtschaft und Technologie“ in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n Satz 4.

**Ges. zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007** (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): Änderung der Paragraphenüberschrift in „Ermächtigungen“. Neufassung des Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c als „Nachweis von Zuwendungen im Sinne des § 10b“.

**JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 4 Nr. 1 wurden die Wörter „der so zu gestalten ist, dass er als vereinfachte Einkommensteuererklärung verwendet werden kann“ gestrichen.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In Abs. 4 Neufassung der Buchst. b und c und im Satzteil nach Buchst. i Wegfall des Erstattungsantrags nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3.

**SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008** (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): In Abs. 4 Einfügung der Nr. 1b betreffend Verordnungsermächtigung zur Bestimmung des Mindestumfangs der nach § 5b elektronisch zu übermittelnden Bilanz und GuV sowie der Nr. 1c betr. Anwendungszeitpunkt dafür.

**Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v. 27.7.2009** (BGBl. I 2009, 2302; BStBl. I 2009, 826): Aufnahme einer Verordnungsermächtigung über Mitwirkungs- und Nachweispflichten bei Auslandssachverhalten als Voraussetzung für den Abzug von BA/WK durch Anfügung des Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f.

**JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Redaktionelle Änderung in Abs. 4 Nr. 1 durch Verweis auf § 50a Abs. 5 Satz 6 (statt bisher Satz 7) in Anpassung an die Neufassung des § 50a Abs. 5 durch das JStG 2009 v. 19.12.2008.

### III. Bedeutung des § 51

§ 51 ist die zentrale Ermächtigungsvorschrift zum Erlass von RechtsVO (Abs. 1–3). Ferner enthält Abs. 4 die Ermächtigung für das BMF, bestimmte Vordrucke, Muster, EDV-Programme zu bestimmen und den jeweiligen Wortlaut des EStG bekannt zu machen. Mit den Verordnungsermächtigungen richtet sich die Vorschrift also an die Exekutive in Gestalt der BReg., nicht an die Stpfl. und die FinVerw. Für Letztere hat § 51 also keine unmittelbare Bedeutung. Auf

die Besteuerung wirkt sich erst die auf der Grundlage der einzelnen Verordnungsermächtigung ergangene RechtsVO aus.

§ 51 eröffnet die Gestaltungsmöglichkeit, auf untergesetzlicher Ebene seitens der Exekutive ergänzende Rechtsbestimmungen zu treffen und auf diese Weise das EStG zu entlasten. RechtsVO sind materielles Recht. Über § 51 könnte der Gesetzgeber mit einer systematisch betriebenen Ermächtigungspraxis Beiträge zur Entschlackung und Vereinfachung des EStG leisten. Diese Chance ist bislang allerdings nur unzureichend genutzt worden. Die unterschiedlichen General- und Einzelermächtigungen in § 51 lassen weder eine übergeordnete Konzeption noch eine Systematik erkennen. Innerhalb der Sammlung lässt sich lediglich feststellen, dass Abs. 1 Nr. 1 umfassende Durchführungsverordnungen für die ESt. und die LSt. ermöglicht und sich in Abs. 1 Nr. 2 vor allem eine Vielzahl von Ermächtigungen zu StVergünstigungen, insbes. in Form von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen, befinden.

Die gesetzlichen Vorschriften des EStG könnten sich nach der sog. Wesentlichkeitstheorie, wonach der Gesetzgeber die wesentlichen Inhalte seines Befugnisbereichs selbst regeln muss (vgl. BVerfG v. 20.10.1981 – 1 BvR 640/80, BVerfGE 58, 257; v. 27.11.1990 – 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130), auf die grundsätzlichen Bestimmungen über die Struktur der ESt., die stl. Belastungsgründe (Steuerschuldner, Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage, Steuersatz) sowie die Grundsätze der Erhebung der ESt. beschränken. Die mehr technische Seite der Gesetzesanwendung, aber vor allem auch materielle Regelungen zur Durchführung von Bestimmungen mit wirtschaftspolitischer oder sonstiger Zielsetzung könnten dagegen – hinreichende Bestimmtheit der Ermächtigungsnorm vorausgesetzt – ergänzenden Regelungen in Form von RechtsVO vorbehalten bleiben, ohne dass es des aufwendigen parlamentarischen Gesetzgebungsverfahrens dazu bedürfte. Die Wirklichkeit sieht freilich anders aus. Sie ist von einem wuchernden, sich immer mehr in Einzelregelungen zerfasernden, Übersichtlichkeit und Verständlichkeit verlierenden Gesetz geprägt, vor allem getrieben von dem Drang nach Interessenberücksichtigung, Einzelfallgerechtigkeit und dem Bemühen, Ausweichgestaltungen zu vermeiden. Dies verhindert ein klares, übersichtliches und verständliches Regelungssystem im EStRecht, das nur die systemrelevanten Bestimmungen im Gesetz treffen müsste und die detaillierte Ausgestaltung – abhängig von den jeweiligen politischen Vorstellungen – den Verordnungen überlassen könnte. Allerdings würde ein derartiges System hinsichtlich der dann zu treffenden weiteren Verordnungsermächtigungen in erhöhtem Maße den verfassungsrechtl. Vorgaben des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG genügen müssen. Auch dem Zitiergebot des Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG käme erhöhte Bedeutung zu.

#### IV. Verhältnis des § 51 zu Art. 80 Abs. 1 GG

4

Nach Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG können „durch Gesetz ... die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen“. Die Anforderungen an das ermächtigende Gesetz ergeben sich aus Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG: „Dabei müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetze bestimmt werden“ (sog. Bestimmtheitsgebot). Ferner verlangt Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG, dass die Rechtsgrundlage in der Verordnung angegeben wird (sog. Zitiergebot).

**Verordnungsgeber:** § 51 Abs. 1–3 sprechen als Verordnungsgeber die BReg. an. Allerdings hat sich insbes. bei der EStDV die Praxis herausgebildet, dass der Gesetzgeber selbst im Rahmen eines Artikelgesetzes die RechtsVO ändert, so die EStDV 2000 – neben anderen Gesetzen – beispielsweise durch das StSenkG v. 23.10.2000 (s. Dok. Anm. 493), das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (s. Dok. Anm. 506), das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (s. Dok. Anm. 534), das JStG 2008 v. 20.12.2007 (s. Dok. Anm. 558), das JStG 2009 v. 19.12.2008 (s. Dok. Anm. 577) usw. Das BVerfG hat diese Praxis begrenzt auf die Änderung und Ergänzung von RechtsVO, also nicht für den Neuerlass durch den Gesetzgeber gebilligt (BVerfG v. 13.9.2005 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196; v. 27.9.2005 – 2 BvL 11-13/02, BVerfGE 114, 303; kritisch KSM/SEILER, § 51 Rn. B 133–B 136 unter Betonung der Formstrenge der Normsetzung). Die Änderung wird nur im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens mit einer Änderung der zugehörigen gesetzlichen Regelungen, nicht isoliert für zulässig gehalten (KIRCHHOF IX. § 51 Rn. 16).

Zwar kann es dem Gesetzgeber nicht versagt sein, der Exekutive übertragene Rechtsetzungsaufgaben wieder an sich zu ziehen. Durch diese Praxis entsteht aber Rechtsunsicherheit, ob die durch den Gesetzgeber getroffenen (ändernden oder ergänzenden) Verordnungsregeln Gesetzesrang oder Verordnungsrang tragen (für Verordnungsrang BMJ, Handbuch der Rechtsförmlichkeit, 3. Aufl. 2008, Rn. 704; KIRCHHOF X. § 51 Rn. 16; für Gesetzesrang LIPPOLD, ZRP 1991, 254; JEKEWITZ, NVwZ 1994, 956; wohl auch KSM/SEILER, § 51 Rn. B 134). Der Gesetzgeber kann die von ihm getroffene Regelung unter den Vorbehalt stellen, dass dem Verordnungsgeber eine Änderung der durch den Gesetzgeber eingefügten Regelung oder eine Neufassung im Verordnungswege erlaubt ist (sog. Entsteuerungsklausel; vgl. BVerfG v. 13.9.2005 – 2 BvF 2/03, BVerfGE 114, 196 [240]; KSM/SEILER, § 51 Rn. B 134; KIRCHHOF IX. § 51 Rn. 16); dies soll eine „Rückkehr zum einheitlichen Verordnungsrang“ ermöglichen. Auf jeden Fall wirft diese Praxis eine Vielzahl ungelöster Rechtsfragen auf, insbes. ob der Gesetzgeber an die Vorgaben der Ermächtigung gebunden ist, ob für ihn das Zitiiergebot gilt, welche Bedeutung der Ermächtigung zukommt, wenn der Verordnungsgeber die Regelung aufgrund der Entsteuerungsklausel ändert, vor allem aber, ob der Finanzgerichtsbarkeit die Verwerfungskompetenz bei einer durch den Gesetzgeber geschaffenen Verordnungsregelung zusteht oder ob für sie nach Art. 100 Abs. 1 GG eine Vorlagepflicht an das BVerfG besteht, weil es sich um ein nachkonstitutionelles förmliches Gesetz handelt. KSM/SEILER (§ 51 Rn. B 136) hält angesichts dieser ungeklärten Fragen die gegenwärtige Praxis für nicht mit dem Rechtssicherheit gebietenden Rechtsstaatsprinzip vereinbar; dem ist zuzustimmen.

**Bestimmtheitsgebot:** Die Anforderungen an das Bestimmtheitsgebot hat das BVerfG unter Zuhilfenahme standardisierender Formulierungen teils negativ, teils positiv umschrieben. Nach seiner stRspr. fehlt es an der Bestimmtheit, „wenn die Ermächtigung so unbestimmt ist, dass nicht mehr vorausgesehen werden kann, in welchen Fällen und mit welcher Tendenz von ihr Gebrauch gemacht werden wird und welchen Inhalt die aufgrund der Ermächtigung erlassenen Verordnungen haben können“. Positiv ausgedrückt ist der Bestimmtheit Genüge getan, wenn das Gesetz erkennen lässt, „welches vom Gesetzgeber gesetzte Programm durch die Verordnung erreicht werden soll“ (stRspr.; vgl. BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 [60]; v. 13.6.1956 – 1 BvL 54/55, BVerfGE 5, 71 [77]; v. 14.7.1959 – 2 BvF 1/58, BVerfGE 10, 20 [53]; v. 11.1.1966 – 2 BvR 424/63, BVerfGE 19, 354 [362]; v. 13.10.1970 – 2 BvR

618/68, BVerfGE 29, 198 [210]). Dabei werden die von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG vorgegebenen drei Kriterien „Inhalt“, „Zweck“ und „Ausmaß der erteilten Ermächtigung“ nicht voneinander isoliert betrachtet und einzeln geprüft, sondern bilden ein eher einheitliches Erfordernis in Gestalt eines aus dem Ermächtigungsgesetz erkennbaren, den Verordnungsgeber bindenden Programms. „Abgesehen davon, daß sich die Begriffsinhalte teilweise überschneiden (Inhalt und Ausmaß, Inhalt und Zweck) und schon deshalb nicht exakt gegeneinander abgegrenzt werden können, ergänzen, durchdringen und erläutern sich bei einer konkreten Ermächtigungsnorm deren Inhalt, Zweck und Ausmaß gegenseitig und ergeben erst so ihren vollen Sinngehalt“ (BVerfG v. 4.2.1975 – 2 BvL 5/74, BVerfGE 38, 348 [357]). Insoweit verlangt das BVerfG keine größtmögliche, sondern nur eine „hinreichende Bestimmtheit“ (BVerfG v. 12.11.1958 – 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57, BVerfGE 8, 274 [312]; v. 25.11.1980 – 2 BvL 7-9/76, BVerfGE 55, 207 [226]; sog. Wesentlichkeitstheorie). Dabei hängt die für eine hinreichende Bestimmtheit zu verlangende Genauigkeit der Ermächtigung vom jeweiligen Sachgebiet und der Grundrechtsrelevanz ab. „Welche Bestimmtheitsanforderungen im Einzelnen erfüllt sein müssen, ist von den Besonderheiten des jeweiligen Sachbereichs sowie von Gewicht und Wirkung der zu regelnden Maßnahmen abhängig. Die Bestimmtheit der Ermächtigungsnorm muß der Grundrechtsrelevanz der Regelung entsprechen, zu der ermächtigt wird. Greift die Regelung erheblich in die Rechtsstellung des Betroffenen ein, so müssen höhere Anforderungen an den Bestimmtheitsgrad der Ermächtigung gestellt werden, als wenn es sich um einen Regelungsbereich handelt, der die Grundrechtsausübung weniger tangiert“ (BVerfG v. 3.11.1982 – 2 BvL 28/81, BVerfGE 62, 203 [210]). Für die Auslegung einer Ermächtigungsnorm gelten die allgemeinen Auslegungsgrundsätze (stRspr.; BVerfG v. 12.11.1958 – 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57, BVerfGE 8, 274 [307]); zu ermitteln ist der objektivierte Wille des Gesetzgebers nach grammatischen, teleologischen, systematischen und historischen Gesichtspunkten. Dabei sind die gesetzlichen Normen und der Normenrahmen zu berücksichtigen, auf die sich das ermächtigende Gesetz bezieht.

**Zitiergebot:** Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG verpflichtet den Verordnungsgeber, die Ermächtigungsgrundlage konkret zu benennen, auf die er sich beruft, also die ermächtigende Einzelvorschrift (BVerfG v. 6.7.1999 – 2 BvF 3/90, BVerfGE 101, 1 [42]). Das Zitiergebot bezieht sich nicht auf die einzelnen Regelungen in einer VO; es genügt, dass eingangs der VO die in Bezug genommenen Ermächtigungsgrundlagen genannt werden und sich die einzelnen Regelungen darauf zurückführen lassen. Der Zusammenhang zwischen Ermächtigungsgrundlage und Verordnungsregelung muss nur hinreichend deutlich und nachvollziehbar sein (so auch KIRCHHOFF X. § 51 Rn. 17).

Einstweilen frei.

5–9

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Ermächtigungen zum Erlass von  
Rechtsverordnungen**

**I. Durchführungsverordnungen nach Abs. 1 Nr. 1**

10 **1. Grundsätzliches**

Im Gegensatz zu den Einzelermächtigungen in Abs. 1 Nr. 2 und den in Abs. 1 Nr. 3 wiederholend aufgeführten, im EStG verstreuten Ermächtigungen stellt die Ermächtigung in Abs. 1 Nr. 1 nicht auf konkrete Einzelsachverhalte ab, sondern auf die „Durchführung dieses Gesetzes“ in den in Nr. 1 Buchst. a–f genannten Fällen, „soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, zur Steuerfreistellung des Existenzminimums oder zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist“. Die Buchst. a, b, d, und e lassen – isoliert betrachtet – eine Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG genügende Bestimmtheit von Inhalt, Zweck und Ausmaß vermissen. Gleichwohl können Bedenken aus der Sicht des Wesentlichkeitsvorbehalts (s. Anm. 4) zurückgestellt werden, weil die im Textteil vor den Buchstaben stehenden prinzipiellen Voraussetzungen den Regelungsumfang hinreichend auf ergänzende Bestimmungen zu „unwesentlichen“ Einzelheiten einengen (glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 20; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 4–C 6).

Abs. 1 Satz 1 ermächtigt nur zu das EStG „durchführenden“, nicht zu gesetzesändernden oder gesetzesverschärfenden Vorschriften, so zB nicht zu Fristsetzungen (BFH v. 3.4.1973 – VIII R 19/73, BStBl. II 1973, 484; v. 23.7.1974 – VI R 1/72, BStBl. II 1975, 11). Auch Übergangsvorschriften bei Aufhebung oder Änderung von EStG-Bestimmungen können nicht auf Abs. 1 Nr. 1, wohl aber auf Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a gestützt werden (s. Anm. 17).

Abs. 1 Nr. 1 ermächtigt nicht zum Erlass einer RechtsVO, in der eine Regelung durch Verwaltungsanordnung zugelassen wird (BFH v. 22.11.1957 – VI 72/56 U, BStBl. III 1958, 44: keine Rechtsetzungsbefugnis der Verwaltung).

**Keine Verpflichtung zum Erlass einer Verordnung:** Die Ermächtigung zum Erlass einer RechtsVO verpflichtet nicht zum Erlass einer solchen VO (FG Rhld.-Pf. v. 20.4.1978, EFG 1978, 411, rkr.; vgl. dazu WESTBOMKE, Der Anspruch auf Erlass von Rechtsverordnungen und Satzungen, Berlin 1976; OVG Koblenz v. 10.3.1988, NJW 1988, 1684). Eine Verpflichtung besteht jedoch dann, wenn ohne den Erlass der RechtsVO die Durchführung der gesetzlichen Regelung nicht praktikabel ist (BVerfG v. 13.12.1961 – 1 BvR 1137/59, 278/60, BVerfGE 13, 248 [254]; v. 23.7.1963 – 1 BvR 265/62, BVerfGE 16, 332 [338]). Kommt der Ermächtigte dieser Pflicht nicht innerhalb einer angemessenen Frist nach, so kann die erforderliche Regelung auch gerichtlich getroffen werden (FG Rhld.-Pf. v. 20.4.1978 aaO; TIPKE/KRUSE, § 4 AO Tz. 23).

**Erlöschen der Ermächtigung:** Das nachträgliche Erlöschen einer Ermächtigung hat für den Rechtsbestand der während ihres Bestehens ordnungsgemäß erlassenen RechtsVO keine Auswirkung (BVerfG v. 3.12.1958 – 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, 3 [12]). Desgleichen ist unerheblich, ob an eine Ermächtigung später höhere Anforderungen zu stellen sind (BVerfG v. 10.6.1953 – 1 BvF 1/53 –,

BVerfGE 2, 307, 326; BVerwG v. 20.6.1958 – VII C 3.57, BVerwGE 7, 114 [123]; BFH v. 5.11.1964 – IV 11/64 S, BStBl. III 1964, 602).

**Aufhebung einer Verordnung:** „Die Ermächtigung, Rechtsverordnungen zur Durchführung eines Gesetzes zu erlassen, schließt im Zweifel die Ermächtigung in sich, bestehende Durchführungsverordnungen aufzuheben“ (BFH v. 5.11.1964 – IV 11/64 S, BStBl. III 1964, 602 unter Hinweis auf JACOBI, Hdb. des deutschen Staatsrechts, 2. Bd., 246).

Einstweilen frei.

11–12

## 2. Die einzelnen Ermächtigungen in Abs. 1 Nr. 1

13

Abs. 1 Nr. 1 enthält Generalermächtigungen in Buchst. a, b, d und f, die sich nur über die Einbeziehung der vorangestellten Prinzipien verfassungsrechtl. legitimieren lassen (s. Anm. 4 und 10), und detaillierte Einzelermächtigungen über BA-Pauscheträge in Buchst. c sowie über stl. Sanktionen bei Nichterfüllung von Nachweis- und Mitwirkungspflichten bei Auslands Sachverhalten in Buchst. f.

**Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a:** Die Vorschrift hat vier Regelungsbereiche.

► *Abgrenzung der Steuerpflicht:* Darauf beruht zZt keine RechtsVO. Eine untergesetzliche Regelung erscheint wegen der detaillierten gesetzlichen Vorschriften, insbes. §§ 1, 1a EStG, §§ 2, 5 AStG, allerdings auch entbehrlich.

► *Beschränkung der Steuererklärungsspflicht auf Veranlagungsfälle:* Die in § 25 Abs. 3 gesetzlich geregelte StErklärungspflicht wird durch § 56 EStDV auf der Grundlage dieser Ermächtigung ergänzt. Im Zusammenhang mit den weiteren gesetzlichen Bestimmungen über die Veranlagung (insbes. §§ 26, 26a, 46) ist die Ermächtigung hinreichend bestimmt und somit verfassungsrechtl. unbedenklich (glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 22; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 13).

► *Den Einkommensteuererklärungen beizufügende Unterlagen:* Darauf beruht § 60 EStDV. Die Ermächtigung ist in Anbetracht der gesetzlichen Regelungen (insbes. § 50 Abs. 4 AO, §§ 140 ff. AO) hinreichend bestimmt und verfassungsrechtl. unbedenklich (glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 23; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 19).

► *Beistandspflichten Dritter:* Darauf beruht § 54 EStDV mit der Pflicht der Notare, dem FA Abschriften von Urkunden zu übersenden. Nach Auffassung von KSM/SEILER (§ 51 Rn. C 22–C 23) kann die Ermächtigung unter Einbeziehung ihrer Entstehungsgeschichte noch als hinreichend bestimmt gewertet werden (sachlich gebotene Grundlage zur Sachverhaltsfeststellung insbes. in den Fällen des § 17 EStG und § 21 UmwStG nach Wegfall einer vergleichbaren Vorschrift in § 3 KVStDV; glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 24). UE bestehen gegen die Verfassungsmäßigkeit erhebliche Bedenken; die rein historische Legitimierung überzeugt nicht.

**Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b** ermächtigt zu einer Ordnungsregelung „über die Ermittlung der Einkünfte und die Feststellung des Einkommens einschließlich der abzugsfähigen Beträge“. Diese Ermächtigung wird insbes. als Rechtsgrundlage für die §§ 6, 8, 8b, 9a, 10, 11c, 11d Abs. 2, 15, 53 und 68 EStDV und unter Berücksichtigung der Vorgaben im EStG grundsätzlich als hinreichend bestimmt angesehen (KIRCHHOF X. § 51 Rn. 25). Dies muss jedoch für jede einzelne darauf gestützte Regelung geprüft werden (so auch KSM/SEILER, § 51 Rn. C 29: Zuordnung problematisch).

Verfassungsrechtl. durch Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b nicht gedeckt ist insbes. § 11d Abs. 2 EStDV, wonach bei Bodenschätzen, die der StPfl. auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat, Absetzungen für Substanzverringerungen nicht zulässig sind. Ein solches Verbot kann nur der Gesetzgeber anordnen, entweder unmittelbar als gesetzliche Regelung oder im Wege einer inhaltlich eindeutigen Ermächtigung. Weder das Verbot noch eine Ermächtigung dazu lassen sich aus dem EStG ableiten; § 11d Abs. 2 EStDV ist daher mangels jeglicher Ermächtigungsgrundlage nichtig.

**Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c:** Diese Ermächtigung legt für die Festsetzung von BA-Pauschbeträgen detaillierte Vorgaben fest und ist daher hinreichend bestimmt (glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 27; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 33). Von dieser sinnvollen Vereinfachungsmöglichkeit (so zu Recht KSM/SEILER, § 51 Rn. C 33) hat die BReg. bislang keinen Gebrauch gemacht.

**Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d:** Die Ermächtigung deckt drei Bereiche ab, nämlich die „Veranlagung“, die „Anwendung der Tarifvorschriften“ und die „Regelung der Steuerentrichtung einschließlich der Steuerabzüge“.

► *Veranlagung:* Die gesetzlichen Vorgaben in §§ 25–26b, 28 lassen bei enger Auslegung diese Ermächtigung grundsätzlich noch als hinreichend bestimmt erscheinen (ebenso BFH v. 3.4.1973 – VIII R 19/73, BStBl. II 1973, 484; v. 23.7.1974 – VI R 1/72, BStBl. II 1975, 11; KIRCHHOF X. § 51 Rn. 28; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 36). Ausschlussfristen können auf dieser Grundlage im Verordnungswege nicht gesetzt werden (so BFH v. 3.4.1973 – VIII R 19/73, BStBl. II 1973, 484 und v. 23.7.1974 – VI R 1/72, BStBl. II 1975, 11), wohl aber Vorschriften wie § 61 EStDV (Antrag nach § 26a Abs. 2) oder § 62d EStDV (Anwendung des § 10d bei der Ehegattenveranlagung).

► *Anwendung der Tarifvorschriften:* Von dieser Ermächtigung, die lediglich rechnerische und technische Details der Tarifiermittlung betreffen könnte, ist bislang nicht Gebrauch gemacht worden.

► *Regelung der Steuerentrichtung einschließlich der Steuerabzüge:* Auf dieser Ermächtigung beruht heute insbes. die LStDV, früher auch die KapErtrStDV. Angesichts der detaillierten gesetzlichen Vorgaben für den StAbzug vom Arbeitslohn (§§ 38 ff.) ist die Ermächtigung hinreichend bestimmt und daher verfassungsrechtl. unbedenklich (glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 30; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 41).

**Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e** ermächtigt zu einer RechtsVO „über die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen einschließlich eines Steuerabzugs“. Die Ermächtigung bildet die Grundlage für §§ 73a–73e und § 73g EStDV (§ 73f EStDV beruht auf der speziellen Ermächtigung in § 50a Abs. 6). Die Ermächtigung erscheint vor dem Hintergrund der ausführlichen Regelung der beschränkten StPfl. in §§ 49 ff. hinreichend bestimmt, die einzelnen Verordnungsbestimmungen bewegen sich uE im Rahmen der gesetzlichen Regelung (glA KSM/SEILER § 51 Rn. C 43).

**Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f:** Die Ermächtigung wurde durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v. 29.7.2009 (s. Anm. 2) angefügt. Auf dieser Grundlage hat die BReg. die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (StHBekV) v. 18.9.2009 (BGBl. I 2009, 3046; BStBl. I 2009, 1146) erlassen, erstmals anzuwenden ab dem VZ 2010. Danach können bei Nichterfüllung von Nachweis- und Mitwirkungspflichten der Abzug von BA und WK (Doppelbuchst. aa), die Entlastung vom StAbzug (Doppelbuchst. bb) und der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie das Teileinkünfteverfahren (Doppel-

buchst. cc) versagt werden. Gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Ermächtigung bestehen erhebliche Bedenken (glA HAARMANN/SUTTORP, BB 2009, 1275; MERKER, SteuerStud. 2009, 562; KESSLER/EICKE, DB 2009, 1314). Unbestimmt und nicht aus dem Gesetz im Übrigen ableitbar ist insbes. das Ausmaß der Versagung des BA- oder WK-Abzugs. Generell stellt sich die Frage der Verhältnismäßigkeit der Sanktionen. Dies gilt auch im Hinblick auf die EuGH-Rspr., wonach mit der EG-Amtshilferichtlinie v. 19.12.1977 (77/799/EWG) dem europarechtl. gebotenen Auskunftsverkehr bereits Genüge getan ist (EuGH v. 11.10.2007 – Rs. C-451/05 [ELISA], IStR 2007, 894; v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07 [Persche], FR 2009, 230). Mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz wird diese Amtshilferichtlinie unzulässigerweise umgangen (vgl. auch HAARMANN/SUTTORP, BB 2009, 1275; MERKER, SteuerStud. 2009, 562; KESSLER/EICKE, DB 2009, 1314). Die mögliche Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit hat derzeit allerdings keine praktische Relevanz, da alle Staaten, mit denen kein DBA nach OECD-Muster oder ein Auskunftsverkehr nach nationalem Recht besteht, sich zu einer entsprechenden Auskunftserteilung bereit erklärt haben (Buchst. f Satz 2). Demgemäß hat das BMF zum 1.1.2010 festgestellt, dass zum Stichtag kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der StHBekV erfüllt (BMF v. 5.1.2010, BStBl. I 2010, 19).

Einstweilen frei.

14–15

## II. Rechtsverordnungen nach Abs. 1 Nr. 2

### 1. Grundsätzliches

16

Die aufgrund von Abs. 1 Nr. 2 zu erlassenden RechtsVO stehen nicht wie die DurchführungsVO nach Abs. 1 Nr. 1 unter dem Vorbehalt genereller Prinzipien wie der Durchführung des Gesetzes, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Beseitigung von Unbilligkeiten oder der Erforderlichkeit zum Zweck der Vereinfachung. Die hinreichende Bestimmtheit nach Maßgabe des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG muss sich also unmittelbar aus dem Text der einzelnen Ermächtigung iVm. dem gesetzlichen Umfeld ergeben, in das sie eingebettet werden kann.

**Keine systematische Ordnung:** Eine systematische Ordnung lässt Abs. 1 Nr. 2 nicht erkennen. Allerdings lassen sich zwei Gruppen bilden, nämlich die Buchst. a–d, die (nicht zusammenhängende) Einzelermächtigungen enthalten, und die Buchst. n–y, bei denen es sich durchgängig um die Ermächtigung zu Bewertungsfreiheiten, also zu Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen, handelt. Eine Vielzahl dieser als Bewertungsfreiheiten ausgestalteten Steuersubventionen ist zwischenzeitlich weggefallen, teilweise durch Zeitablauf, nachdem sie sich politisch überholt haben, teilweise durch Übernahme in das Gesetz. Die Bewertungsfreiheiten in Abs. 1 Nr. 2 sind weniger ein Ausdruck des steuerpolitischen Gestaltungswillens des Gesetzgebers als vielmehr ein Abbild von Interessenpolitik und Lobbyismus.

**Kein Anspruch auf Erlass einer Rechtsverordnung:** Eine Ermächtigung verpflichtet nicht zum Erlass einer RechtsVO (s. Anm. 10). Insbes. besteht kein allgemeiner Anspruch gegen den Gesetzgeber auf den Erlass von Übergangsvorschriften bei belastenden Gesetzesänderungen gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (s. Anm. 17).

17 **2. Die einzelnen Ermächtigungen in Abs. 1 Nr. 2**

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a** ermächtigt zum Erlass einer RechtsVO „über die sich aus der Aufhebung oder Änderung von Vorschriften dieses Gesetzes ergebenden Rechtsfolgen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder zur Beseitigung von Härtefällen erforderlich ist“. Die BReg. hat von dieser Ermächtigung keinen Gebrauch gemacht, sondern pflegt die Übung, Übergangsvorschriften zu Gesetzesänderungen im Gesetz selbst zu treffen. Daher hat die Diskussion, ob die Ermächtigung angesichts ihres allgemein gefassten Wortlauts hinreichend bestimmt iSd. Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG ist, derzeit keine praktische Relevanz. Einschränkungen hinsichtlich der Ausgestaltung der Übergangsregelungen ergeben sich nur über die „Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung“ und die „Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen“. Nach KIRCHHOF (X. § 51 Rn. 34) ist damit den verfassungsrechtl. Anforderungen genügt. Nach der uE zutreffenden hM fehlt es gleichwohl an einer inhaltlichen Konkretisierung der im Verordnungsweg zu treffenden Rechtsfolgen wie auch an einer Bestimmung des Ausmaßes, in dem aufgrund dieser Ermächtigung Verordnungen erlassen werden dürfen, also bei welcher Art von aufgehobener oder geänderter Vorschrift und auf welchem Weg der Folgenbeseitigung dies in Betracht kommt. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a muss daher als nichtig angesehen werden (glA KSM/SEILER, § 51 Rn. C 103–C 106; SCHMIESZEK in B/B, § 51 Rn. 22; BLÜMICH/STUHRMANN, § 51 Rn. 7).

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c** ermächtigt zu einer RechtsVO „über den Nachweis von Zuwendungen im Sinne des § 10b“. Darauf stützt sich heute § 50 EStDV, der in Abs. 1 den Abzug von Zuwendungen gem. §§ 10b, 34g, also insbes. Spenden, vom Nachweis einer Zuwendungsbestätigung des Empfängers nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abhängig macht und in den nachfolgenden Absätzen Einzelheiten über die Zuwendungsbestätigung regelt. Der frühere Streit, ob Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c eine hinreichend bestimmte Ermächtigungsgrundlage für die damaligen §§ 48, 49 EStDV war, hat sich durch die Streichung dieser Vorschriften erledigt (vgl. dazu § 10b Anm. 50).

Da die Spendenbestätigung in § 10b Abs. 4 gesetzlich angesprochen ist, ist Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c hinreichend bestimmt für die in § 50 EStDV getroffenen untergesetzlichen Regelungen. Der Ordnungsgeber ist uE jedoch nicht befugt, ein Abzugsverbot zu erlassen; ein solches Verbot kann daher § 50 Abs. 1 EStDV – entgegen seinem Wortlaut – nicht entnommen werden. Ob dem Zuwendungsnachweis eine materielle Bedeutung für den Abzug oder lediglich eine Beweisfunktion zukommt, ist durch Auslegung des § 10b zu entscheiden (s. dazu § 10b Anm. 73).

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d:** Danach kann die BReg „nach Maßgabe zwischenstaatlicher Regelungen“ im Wege der RechtsVO Verfahren einführen, die bei im Ausland ansässigen LeihArbN die ordnungsgemäße Besteuerung im Ausland gewährleisten. Die Ermächtigung ist hinreichend bestimmt (glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 37; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 127). Eine entsprechende VO ist bislang noch nicht ergangen, da es an den erforderlichen zwischenstaatlichen Regelungen fehlt.

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n** ermächtigt zu einer Verordnung über Sonderabschreibungen in Bergbaubetrieben unter Tage und im Tagebaubetrieb. Auf der detaillierten und damit hinreichend bestimmten Ermächtigung beruht § 81 EStDV. Durch die Achte ZuständigkeitsanpassungsVO v. 25.11.2003 (s. Anm. 2) wurde Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n hinsichtlich der Behördenbezeichnung – obwohl durch

VO – in zulässiger Weise geändert (BVerfG v. 23.2.1965 – 2 BvL 19/62, BVerfGE 18, 389 [391]; glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 38).

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. p:** Auf dieser detaillierten und damit hinreichend bestimmten Ermächtigungsgrundlage über die Bemessung der AfA oder AfS beruht § 11d Abs. 1 EStDV. Während dessen Verordnungsregelungen unbedenklich sind, ist uE § 11d Abs. 2 EStDV nichtig; das dortige Abzugsverbot lässt sich aus Abs. 1 Nr. 2 Buchst. p ebenso wenig ableiten wie aus der Generalermächtigung in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b (s. dazu näher Anm. 13).

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. q:** Diese detaillierte und damit hinreichend bestimmte Ermächtigung erlaubt RechtsVO über erhöhte Absetzungen bei dem Umweltschutz dienenden Anlagen in Gebäuden (Fernwärme, Solar- und Windkraftanlagen usw.). Auf dieser Grundlage beruht § 82a EStDV. Der Auffassung, dass die Ermächtigung wie auch § 82a EStDV als auf Gebäudeeigentümer beschränkte Begünstigung wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG nichtig sein soll (so KSM/SEILER, § 51 Rn. C 151; zweifelnd auch KIRCHHOF X. § 51 Rn. 40), kann wegen uE ausreichender sachlicher Differenzierungsgründe nicht gefolgt werden. Gebäudeeigentümer und Nicht-Gebäudeeigentümer sind keine vergleichbaren Personen oder Personengruppen. Dass eine StVergünstigung für ihren Adressatenkreis progressionsabhängig ausgestaltet ist, macht sie nicht schon gleichheitswidrig.

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r:** Diese detaillierte und damit hinreichend bestimmte Ermächtigung ermöglicht, im Verordnungswege die Verteilung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden sowie bei Maßnahmen iSd. Städtebauförderung und zugunsten von Baudenkmälern zu regeln. Darauf beruht heute (nach Aufhebung von §§ 82h und 82k EStDV) § 82b EStDV.

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. s:** Diese Ermächtigung zur Gewährung einer Investitionsprämie mittels Abzugs eines Betrags von der Steuerschuld bei einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts wurde durch das Stabilitätsgesetz v. 8.6.1967 (s. Anm. 2) eingeführt, vom Ordnungsgeber aber bislang nicht genutzt. Zum gleichzeitig eingefügten Abs. 2 zur Beschränkung des Abschreibungsvolumen aus konjunkturellen Gründen s. Anm. 23. Zur Einführung des Abs. 3 zur Variierung der EStSätze aus konjunkturellen Gründen s. Anm. 25. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. s wird als hinreichend detaillierte und damit den Anforderungen von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG genügende Ermächtigung angesehen (KSM/SEILER, § 51 Rn. C 161). Durch das „legitime Interesse gedeckt“ erscheint auch die Fiktion der Zustimmung des BTag in Satz 12 (KIRCHHOF X. § 51 Rn. 42; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 162).

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. u** sieht im Bereich der Forschung und Entwicklung über eine Verordnungsregelung Sonderabschreibungen für abnutzbare WG des Anlagevermögens vor. Da die hinreichend bestimmte Ermächtigung sich auf Anschaffungen oder Herstellung vor dem 1.1.1990 beschränkt, hat sie keine Bedeutung mehr. Der auf ihr beruhende § 82d EStDV wurde zwischenzeitlich aufgehoben.

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w** ermöglicht es, im Verordnungswege Sonderabschreibungen für Handelsschiffe, Fischereischiffe und Luftfahrzeuge anzuordnen. Auf der detailliert formulierten und damit hinreichend bestimmten Ermächtigung beruht § 82f EStDV.

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. x:** Die Ermächtigung erlaubt eine RechtsVO über erhöhte Absetzungen bei HK für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Rahmen der Städtebauförderung. Auf diese hinreichend bestimmte Grundlage ist § 82g EStDV gestützt.

**Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y** gestattet es, im Ordnungswege erhöhte Absetzungen bei denkmalgeschützten Gebäuden zuzulassen. Auf der hinreichend bestimmten Ermächtigung beruht § 82i EStDV. Diese progressionsabhängige Subvention verstößt nach Auffassung von KSM/SEILER (§ 51 Rn. C 180) gegen den Gleichheitssatz mit der Folge der Nichtigkeit; uE lässt sich die Förderung sachlich rechtfertigen (s.o. zu Buchst. q).

18–19 Einstweilen frei.

20 **III. Ermächtigungen aus anderen Vorschriften des EStG (Abs. 1 Nr. 3)**

Abs. 1 Nr. 3 bildet keine selbständige Ermächtigungsgrundlage, sondern wiederholt nur die bereits im EStG enthaltenen Ermächtigungen zum Zweck der Übersichtlichkeit und der Vollständigkeit des § 51 als zentraler Ermächtigungsnorm im EStG. Die Erläuterungen zu den einzelnen Ermächtigungen befinden sich entsprechend dem gesetzessystematischen Kommentierungsstil des HHR bei den jeweiligen Paragraphen.

Tabellarische Übersicht zu Abs. 1 Nr. 3			
Ermächtigung	Gegenstand der Ermächtigung	RechtsVO	erläutert in
§ 4a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2	Sonderwirtschaftsjahre bei Land- und Forstwirten	§ 8c EStDV	§ 4a Anm. 32–35
§ 10 Abs. 5	Ermittlung des nicht abziehbaren Beitragsteils bei privaten Krankenversicherungen	KVBEVO	§ 10 Anm. 160–162
§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5	Ermittlung des Ertragsanteils bei Leibrenten in besonderen Fällen	§ 55 EStDV	§ 22 Anm. 327–328
§ 26a Abs. 3	Verteilung des Verlustabzugs gem. § 10d bei Wechsel der Veranlagungsart	§ 62d EStDV	§ 26a Anm. 81–82
§ 34c Abs. 7			
– Nr. 1	Per-Country-Begrenzung bei Anrechnung ausländ. Steuern	§ 68a EStDV	§ 34c Anm. 81
– Nr. 2	Nachweis der ausländ. Steuern	§ 68b EStDV	§ 34c Anm. 74
– Nr. 3	Nachträgliche Berücksichtigung ausländ. Steuern	aufgehoben	§ 34c Anm. 241
§ 46 Abs. 5	Erweiterter Härteausgleich bei der Veranlagung von Nebeneinkünften	§ 70 EStDV	§ 46 Anm. 87
§ 50a Abs. 6	StAbzug bei Urheberrechtsvergütungen an Beauftragte	§ 73f EStDV	§ 7 Anm. 160–164

21–22 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Ermächtigungen zur Einschränkung des  
Abschreibungsvolumens**

23

**Rechtsentwicklung und Bedeutung:** Die Ermächtigung, durch RechtsVO die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen sowie die degressive AfA ganz oder teilweise auszuschließen, stellt als konjunkturpolitisches Instrument das Gegenstück zur Investitionsprämie (Ermächtigung in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. s) dar. Beide Vorschriften wurden zusammen mit der Ermächtigung zur Variierung der Steuersätze (Abs. 3) durch das Stabilitätsgesetz v. 6.8.1967 (s. Anm. 2) in das EStG eingefügt. Unter den einschränkenden Voraussetzungen einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts oder sich abzeichnender erheblicher Preissteigerung erscheint die Ermächtigung hinreichend bestimmt und damit verfassungsrechtl. unbedenklich (glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 48; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 300). Der BFH ist konkludent von der Verfassungsmäßigkeit der Ermächtigung und der auf sie gestützten Verordnungen ausgegangen (BFH v. 7.6.1977 – VIII R 77/76, BStBl. II 1977, 635; v. 26.8.1986 – IX R 54/81, BStBl. II 1987, 57).

**Anwendung der Ermächtigung:** Aufgrund des § 51 Abs. 2 erging die 2. KonjVO v. 21.7.1970 (BGBl. I 1970, 1128; BStBl. I 1970, 920) und die 3. KonjVO v. 7.6.1973 (BGBl. I 1973, 530, BStBl. I 1973, 522) idF der ÄndVO v. 4.2.1974 (BGBl. I 1974, 155; BStBl. I 1974, 86). Die degressive AfA wurde bei beweglichen WG durch die 3. KonjVO auch bei Gebäuden eingeschränkt (s. dazu § 7b Anm. 45–54, abgelegt im elektronischen HHR-Archiv [www.ertragsteuerrecht.de](http://www.ertragsteuerrecht.de)). Zur zeitlichen Anwendung der stl. Konjunkturmaßnahmen s. OFD Münster v. 23.7.1975, DB 1975, 1965.

Einstweilen frei.

24

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Ermächtigung zur Variierung des Steuersatzes**

25

Aufgrund der durch das Stabilitätsgesetz v. 8.6.1967 (s. Anm. 2) in das EStG eingeführten Ermächtigung kann die ESt. einschl. des StAbzugs vom Arbeitslohn, des StAbzugs vom Kapitalertrag und des StAbzugs bei beschränkt Stpfl. um höchstens 10 % herabgesetzt oder erhöht werden. Die entsprechende Vorschrift für die KSt. findet sich in § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KStG. Die Herabsetzung oder die Erhöhung darf ein Jahr nicht übersteigen. Die Ermächtigung ist unter Berücksichtigung der einschränkenden Voraussetzungen (Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts; sich abzeichnende nachhaltige Verringerung der Umsätze oder der Beschäftigung oder erhebliche Preissteigerungen) hinreichend bestimmt formuliert und daher verfassungsrechtl. unbedenklich (glA KIRCHHOF X. § 51 Rn. 49; KSM/SEILER, § 51 Rn. C 310).

Gegenstand der Ermächtigung ist eine Veränderung der ESt., wie sie sich nach der jeweils geltenden Fassung des EStG ergibt; Abs. 3 ermächtigt nicht zu einer Änderung des EStTarifs iSd. § 32a Abs. 1. Der Steuertarif muss dem Gesetzgeber vorbehalten bleiben. Der durch Abs. 3 eröffneten Einwirkungsmöglich-

keit der BReg. (mit Zustimmung des BRat) auf die Höhe der ESt. begegnen angesichts der detaillierten Regelung und der „strukturell vorgezeichneten Zweckmäßigkeitentscheidung“ keine Bedenken (KSM/SEILER, § 51 Rn. C 310).

Von dieser Ermächtigung ist bislang kein Gebrauch gemacht worden, auch nicht anlässlich der in den Jahren 1969 und 1970 eingetretenen Überhitzung der Konjunktur. Stattdessen erging das Ges. über die Erhebung eines rückzahlbaren Konjunkturzuschlags zur ESt. und KSt. v. 23.7.1970 (BGBl. I 1970, 1125; BStBl. I 1970, 914). Dazu bemerkte KOCH (DStZ 1971, 8) wohl zutreffend, auch im Fall einer Hochkonjunktur seien StErhöhungen, wie sie das StabG vorsehe, politisch nicht durchzusetzen.

26–29 Einstweilen frei.

30

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Ermächtigungen zur Bestimmung von Vordrucken,  
Mustern, EDV-Programmen und zu Neubekannt-  
machungen des EStG**

Anders als Abs. 1–3 gibt Abs. 4 der Exekutive keine Ermächtigung zur materiellen Rechtsetzung (ausgenommen Nr. 1 Buchst. c), sondern ordnet dem BMF eine Reihe von Verwaltungsaufgaben ausdrücklich zu. Die Befugnis der Verwaltung, Verwaltungsvorschriften zu erlassen, leitet sich aus dem Organisationsrecht der Verwaltung ab, ohne dass es dazu einer besonderen Ermächtigung bedürfte. Dabei steht die Verwaltungstätigkeit unter dem Vorbehalt des Gesetzes; das bedeutet, dass jede Verwaltungstätigkeit einer gesetzlichen Grundlage bedarf, deren Rahmen und Anforderungen einzuhalten sind (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 3 AO Tz. 34–36, § 4 AO Tz. 81–82). Bei der Ermächtigung nach Abs. 4 handelt sich nicht um eine Delegation iSd. Art. 80 GG, so dass sich eine verfassungsrechtl. Problematik aus dieser Vorschrift nicht ergibt. Eine Kollision mit dem allgemeinen Parlamentsvorbehalt ist allerdings in Fällen denkbar, in denen die Verwaltungsvorschrift die Grenze zu einer außenwirksamen Rechtsetzung überschreitet; diese Problematik stellt sich zB bei Nr. 1b (s.u.).

**Abs. 4 Nr. 1**, eingefügt durch EStRG v. 5.8.1974 (s. Anm. 2), gewährleistet mit der Ermächtigung für das BMF, die dort aufgeführten Vordrucke und Muster festzulegen, eine bundeseinheitliche Gestaltung der Anträge, Anmeldungen, Erklärungen und Muster. Die Zahl der in Nr. 1 aufgeführten Vordrucke hat sich im Laufe der Zeit ständig erhöht.

**Abs. 4 Nr. 1a** ermächtigt das BMF, im Einvernehmen mit den Länder-Finanzministerien auf der Basis der §§ 32a und 39b einen Programmablaufplan für die Herstellung von LStTabellen zur manuellen Berechnung der LSt. aufzustellen und gibt dazu in den Sätzen 2–4 bestimmte Vorgaben.

**Abs. 4 Nr. 1b** ermächtigt das BMF, im Einvernehmen mit den Länder-Finanzministerien „den Mindestumfang der nach § 5b elektronisch zu übermittelnden Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu bestimmen“. Diese Vorschrift trägt den Keim zu verfassungsrechtl. Diskussionen in sich. Die bisherigen Anforderungen an den mit den StErklärungen einzureichenden Jahresabschluss leiten sich gem. § 5 Abs. 1 aus den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, also insbes. den Bilanzvorschriften des HGB, sowie den insoweit

korrigierenden und ergänzenden stl. Gewinnermittlungsvorschriften ab. Es erscheint fraglich, ob die Anforderungen, die für eine effektive Bearbeitung im Amt an die elektronisch zu übermittelnden Daten und Kennzahlen von der Fin-Verw. gestellt werden, sich in Gestalt eines „Mindestumfangs“ auf die bisherigen gesetzlichen Regelungen zurückführen lassen und somit die auf Abs. 4 Nr. 1b gestützte Verwaltungsvorschrift dem Vorbehalt des Gesetzes entspricht. Es bestehen erhebliche Zweifel, ob das im Interesse einer elektronischen Datenübertragung verfolgte Ziel über eine schlichte Verwaltungsanweisung erreicht werden kann. Der bislang vorliegende Entwurf eines BMF-Schreibens strebt eine möglichst große Informationsfülle und Regelungstiefe an, die eher den Eindruck vermittelt, es solle über die elektronische Datenübermittlung eine eigene StBil. eingeführt werden. Dies lässt sich uE mit dem geltenden Maßgeblichkeitsgrundsatz und den stl. Gewinnermittlungsvorschriften schwer vereinbaren. Der Entwurf des BMF-Schreibens strebt eher den „Maximalumfang“ des Datensatzes als den in Abs. 4 Nr. 1b vorgesehenen „Mindestumfang“ an.

**Abs. 4 Nr. 1c:** § 52 Abs. 15a idF des JStG 2008 v. 20.12.2008 (s. Anm. 2) sieht als Anwendungszeitpunkt für die Verpflichtung nach § 5b Abs. 1, die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln“, nach dem 31.12.2010 beginnende Wj. vor. Abs. 4 Nr. 1c ermächtigt das BMF, mit Zustimmung des BRat einen späteren Anwendungszeitpunkt zu bestimmen, wenn bis zum 31.12.2010 erkennbar wird, dass die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen dafür noch nicht vorliegen. Davon hat das BMF mit der AnwZpvV v. 20.12.2010 (BGBl. I 2010, 2135) Gebrauch gemacht und die Anwendung auf Wj. verschoben, die nach dem 31.12.2011 beginnen.

**Abs. 4 Nr. 2** ermächtigt das BMF, den Wortlaut des EStG, der EStDV, der LStDV und anderer nach dem EStG erlassenen RechtsVO in der jeweils geltenden Fassung unter neuem Datum bekannt zu machen. Dabei kann auch eine neue Paragrafenfolge gewählt werden. Wie ausdrücklich bestimmt, ist das BMF auch berechtigt, „Unstimmigkeiten im Wortlaut zu beseitigen“. Durch die Neufassung wird kein neues Recht gesetzt. Bei einer materiellen Abweichung zwischen der Neufassung und der Fassung nach dem zugrunde liegenden Änderungsgesetz ist letzteres maßgebend (BFH v. 17.4.1959 – VI 45/59 U, BStBl. III 1959, 235).

