

Durchbrechung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags durch den neuen § 9a S. 3 EStG – Eine kritische Analyse

Prof. Dr. Christoph Schmidt*

Der neue § 9a S. 3 EStG macht Beitragszahlungen an Gewerkschaften zusätzlich zum Arbeitnehmer-Pauschbetrag abziehbar. Die späte Einfügung im Gesetzgebungsverfahren zum Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2025 erzeugt jedoch einen Systembruch sowie potenzielle Präcedenzwirkung und Vollzugsmehrbelastung. Der Beitrag rekonstruiert Entwicklung und Debatte, bewertet dogmatisch und vollzugsrechtlich und plädiert als Alternative für einen Sonderausgabenabzug mit unbegrenztem Beitragsvortrag nach dem Vorbild des § 10b EStG.

I. Einführung

Mit dem StÄndG 2025¹ ist eine scheinbar kleine, in ihrer Wirkung jedoch erhebliche Detailänderung in das EStG eingefügt worden:² Beitragszahlungen an Gewerkschaften sind ab dem 1.1.2026 als Werbungskosten zusätzlich neben den Pauschbeträgen nach § 9a EStG zu berücksichtigen. Die Regelung verfolgt erkennbar ein politisch klar markiertes Ziel, nämlich dass sich die Beitragszahlung „bei jedem Gewerkschaftsmitglied steuerlich konkret auswirken“³ soll: also gerade auch in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer-Pauschbetrag bislang jede Einzelfallwirkung absorbierte.

Die dogmatische Problemlage liegt weniger im „Ob“ der steuerlichen Berücksichtigung, da der weit gefasste Werbungskostenbegriff iSd § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 3 EStG⁴ seit jeher Gewerkschaftsbeiträge als Werbungskosten erfasst. Problematisch ist vielmehr, dass „Wie“ im Hinblick auf die Normtechnik. Die Einfügung der neuen Regelung erfolgt nicht in die Norm der Werbungskosten selbst (§ 9 EStG), sondern ausgerechnet im Zentrum der Typisierung: § 9a EStG ist als Abgeltungsnorm des Massenverfahrens konzipiert. Wer an dieser Stelle einen singulären Aufwandsposten neben dem Pauschbetrag platziert, verändert die Architektur des Systems: Die Pauschalierung bleibt Grundregel, wird aber gezielt perforiert. Das provoziert Anschlussfragen, wie bspw. „Warum dieser Posten, warum nicht andere?“, und entfaltet potenzielle Präcedenzwirkung, weil Ausnahmen im Steuerrecht erfahrungsgemäß Begehrlichkeiten erzeugen. Hinzu tritt die Vollzugsperspektive, die im Gesetzgebungsverfahren ungewöhnlich deutlich adressiert wurde. Die einschlägigen Drucksachen benennen Erfüllungsaufwand insbes. für neu hinzukommende Fälle sowie automationstechnische Umstellungen in den Ländern. Damit wird sichtbar, dass die Regel nicht nur fiskalische Auswirkungen hat, sondern auch strukturell im Massenvollzug wirkt. Und zwar gerade dort, wo § 9a EStG Vereinfachung leisten soll.

Ziel des Beitrags ist es daher, zunächst die Entwicklung des StÄndG 2025 mit Fokus auf der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gewerkschaftsbeiträgen zu skizzieren und die Argumente des Gesetzgebers und der parlamentarischen Debatte herauszuarbeiten. Zudem sollen die Neuregelung entlang verschiedener Leitkriterien bewertet und darauf aufbauend belastbare Alternativen entwickelt werden. Im Ergebnis wird – bei politisch realistischer Beibehaltung des Förderziels – eine Verlagerung in das Sonderausgabenrecht mit einem Beitragsvortrag nach dem Vorbild des § 10b EStG vorgeschlagen.

II. Entwicklung des StÄndG 2025 zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gewerkschaftsbeiträgen

1. Regierungsentwurf ohne Ausnahme zum § 9a EStG

Das StÄndG 2025 startete als klassisches Artikelgesetz der Bundesregierung mit dem Ziel, „breit“ zu entlasten (u.a.

Pendlerpauschale, Mobilitätsprämie, Gastronomie, Ehrenamt/Gemeinnützigkeit). In der regierungsseitigen Kommunikation standen diese Entlastungsbausteine im Vordergrund; eine eigenständige (zusätzliche) Abziehbarkeit von Gewerkschaftsbeiträgen neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag gehörte zunächst nicht zum prominenten Kern des Regierungsentwurfs. Gerade diese „Späteinfügung“ ist für die spätere dogmatische Bewertung wichtig: Sie deutet darauf hin, dass die Regelung nicht Ergebnis einer früh angelegten Systemscheidung des Entwurfs war, sondern als politisch akzentuierter Korrektur-/Ergänzungsbaustein im parlamentarischen Verfahren nachgeschoben wurde.

2. Parlamentarischer Weg: Überweisung und Ausschussfokus

Nach der ersten Beratung wurde der Entwurf am 8.10.2025 federführend an den Finanzausschuss überwiesen, unter Beteiligung weiterer Ausschüsse (u.a. Haushalt nach § 96 GO-BT). Diese Überweisungslage erklärt, warum neben der materiell-rechtlichen Begründung auch früh ein Aufwands- und Vollzugsfokus in den Materialien sichtbar wird. Die maßgebliche Weichenstellung erfolgte dann mit der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses v. 3.12.2025.⁵

3. Spätere Einfügung als Änderungsantrag Nr. 3

a) Politischer Anknüpfungspunkt: Koalitionsvertrag als Legitimationsargument

Im Bericht wird ausdrücklich herausgestellt, dass die Koalitionsfraktionen zwölf Änderungsanträge eingebracht haben.⁶ Der hier relevante Änderungsantrag Nr. 3 wird dabei als Umsetzung einer koalitionsvertraglichen Vereinbarung gerahmt: Gewerkschaftsbeiträge sollten „künftig als eigenständige Werbungskosten neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag berücksichtigt“⁷ werden. Bereits an dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass das Ziel im Koalitionsvertrag deutlich allgemeiner gehalten ist:

„Wir machen die Mitgliedschaft in Gewerkschaften durch steuerliche Anreize für Mitglieder attraktiver.“⁸

b) Normtechnik: Einfügung in § 9a EStG und neue Terminologie

Der Gesetzgeber wählt eine auffällige Konstruktion: Nicht etwa wird der weiter gefasste Werbungskostenbegriff iSd § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 3 EStG („Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist“) verwendet. Vielmehr sollen explizit „Beitragszahlungen an Gewerkschaften“ adressiert werden, und zwar auf der Ebene der Pauschbeträge (§ 9a EStG), indem ein zusätzlicher Satz eingefügt wird. Damit wird dogmatisch nicht (nur) der Werbungskostenbegriff verändert, sondern v.a. die Abgeltungswirkung der Pauschbeträge durchbrochen – zielgenau für Gewerkschaftsbeiträge. Diese Zielgenauigkeit wird in der Begründung offen ausgesprochen:

„Dadurch wird sichergestellt, dass sich diese Beiträge bei jedem Gewerkschaftsmitglied steuerlich konkret auswirken, wenn sie ansonsten von den Pauschbeträgen erfasst würden.“⁹

c) Verfassungs- und ordnungspolitische Rahmung: Art. 9 Abs. 3 GG als Leitlinie

Bemerkenswert ist ferner die verfassungsrechtliche Aufladung der steuerlichen Detailregel: Gewerkschaften würden eine zentrale Funktion in der Arbeits- und Wirtschaftsordnung erfüllen; die steuerliche Begünstigung stärke die Wirksamkeit des Grundrechts aus Art. 9 Abs. 3 GG (kollektive Koalitionsfreiheit), indem Funktionsfähigkeit und Teilnahmebereitschaft gefördert würden.¹⁰

Diese Begründung ist für die spätere kritische Analyse ergiebig, weil sie zwei Ebenen verknüpft:

- 1.eine lenkende bzw. fördernde Steuerwirkung (Mitgliedschaft/Teilnahmebereitschaft) und
- 2.eine grundrechtliche Funktionsschutzargumentation (Koalitionsfreiheit als „tragendes Element“).

d) Systemkonkurrenz: Sonderausgabenabzug als abgelehntes Modell

Flankierend ist im Ausschussbericht dokumentiert, dass alternative Regelungsansätze im parlamentarischen Raum präsent waren. Insbesondere wird der Antrag „Steuergerechtigkeit stärken und Steuerbürokratie abbauen“¹¹ erwähnt, der u.a. auf die Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen zurückgeht. Dieser Ansatz wollte Mitgliedsbeiträge zu Gewerkschaften künftig als Sonderausgaben statt als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung berücksichtigen und damit jedem Gewerkschaftsmitglied unabhängig von der Ausschöpfung der Werbungskostenpauschale einen Steuervorteil einräumen.¹² Ziel war es also die Pauschbetragsproblematik anders zu lösen. Das macht sichtbar: Der Gesetzgeber hat sich zwischen unterschiedlichen dogmatischen Stellschrauben entschieden und wählte bewusst die Pauschbetragsdurchbrechung im Werbungskostenregime.

4. Vollzugs- und Kostenperspektive: Erfüllungsaufwand, Neu-Fälle, IT-Umstellung

Die Einfügung wurde nicht nur materiell begründet, sondern auch vollzugspraktisch vermessen. Im Bericht des Haushaltsausschusses gemäß § 96 GO-BT wird der Erfüllungsaufwand differenziert:

Für bereits steuerlich erfasste Personen sei die Prüfung von Gewerkschaftsbeiträgen Teil der üblichen Veranlagungstätigkeit und führe „zu keinen nennenswerten Auswirkungen“. ¹³

• •

Mehraufwand entstehe hingegen für bisher nicht steuerlich erfasste Personen, die wegen des neuen Abzugs erstmals eine Erklärung abgeben: einmalig 4 Mio. EUR (Neuaufnahme) sowie jährlich 9,23 Mio. EUR (wiederkehrende Bearbeitung).

Zusätzlich werde ein automationstechnischer Umstellungsaufwand in den Ländern erwartet, dessen Höhe das BMF nicht beziffern konnte. ¹⁴

- Schon an dieser Stelle zeigen sich Nebeneffekte der Norm: Sie ist nicht nur fiskalisch relevant, sondern kann Fallzahlen erhöhen und IT-/Automationsarbeit auslösen; also genau jene Verwaltungseffekte, die in einer späteren kritischen Würdigung im Hinblick auf Aspekte wie Massenverfahren oder Vereinfachung vs. Differenzierung typischerweise im Fokus stehen.

5. Breite Zustimmung im Abstimmungsausschuss

Der Finanzausschuss dokumentiert das Votum zu Änderungsantrag Nr. 3 sehr klar: Zustimmung von CDU/CSU, SPD, Bündnis 90/Die Grünen, Die Linke, Ablehnung durch die AfD. Enthaltungen sind nicht ausgewiesen. ¹⁵ Das ist insofern bemerkenswert, als die Grünen in den Beratungen zugleich darauf hinwiesen, dass eine eigenständige Regelung von der bisherigen Systematik abweiche, sie aber gleichwohl begrüßten. ¹⁶ Damit wurde die Systemabweichung zwar parlamentarisch gesehen, jedoch politisch getragen.

6. Plenardebatte: Stärkung der Gewerkschaften vs. Klientelpolitik

Im Plenum wurde die Neuregelung im Zuge der 2. und 3. Beratung ¹⁷ pointiert politisch gerahmt:

Koalitionsseite (SPD): Die zusätzliche Abziehbarkeit ab 2026 sei Ergebnis des parlamentarischen Verfahrens; sie führe dazu, dass Beiträge „immer steuermindernd“ ¹⁸ wirken und setze Anreize für mehr Mitgliedschaften bzw. Engagement.

- AfD: Die Regelung bedeute einen Steuerausfall von 160 Mio. EUR und sei – wegen politischer Aktivitäten von Gewerkschaften – ein problematisches Signal; zugespitzt wird dies als Form von Klientelpolitik/Finanzierungskritik dargestellt. ¹⁹

Weitere Stimmen (aus der Ausschussdarstellung): Zustimmung/Unterstützung wird auch mit dem Ziel verbunden, Gewerkschaften/Koalitionsfreiheit zu stärken, während zugleich die Systemabweichung angesprochen wird.

- Damit liegt im Protokoll ein klassisches Muster offen: Die Norm wird nicht primär als technische Korrektur an der Pauschbetragslogik diskutiert, sondern als ordnungspolitische Förderentscheidung (Stärkung der Gewerkschaften/Demokratie/Koalitionsfreiheit) und genau dagegen als fiskalische und politisch motivierte Privilegierung polemisiert.

7. Zwischenfazit

Es hat sich gezeigt, dass die Neuregelung nicht Bestandteil des ursprünglichen Regierungsentwurfs war, sondern erst im Ausschussverfahren über den Änderungsantrag Nr. 3 (CDU/CSU und SPD) in das StÄndG 2025 hineingeschrieben wurde mitsamt eigener Begründung, Fraktionspositionierungen und (bemerkenswert konkreter) Verwaltungsfolgenabschätzung.

Gerade weil der Normtext als geringfügiger Einschub wirkt, sind die Materialien hier das eigentliche inhaltliche Fundament: Sie legen offen, welche Zwecke verfolgt werden, welche Systemkosten (Vereinfachung, Typisierung, Vollzug) in Kauf genommen werden und welche Konfliktlinien die politische Debatte prägen. Auf dieser Basis werden im folgenden Kapitel die Pro- und Contra-Argumente der Gesetzgebung zunächst rekonstruiert und geordnet. Dies ist eine notwendige Vorstufe für die anschließend eigenständige steuer- und verwaltungsrechtliche Bewertung sowie die Entwicklung etwaiger Alternativen zum neuen § 9a S. 3 EStG.

III. Vergleich der Argumente aus Gesetzgebung und parlamentarischer Debatte

1. Pro-Argumente

a) Wirksamkeit der Werbungskosten trotz Pauschbetrag

Kern der Begründung ist ein typisierungsbezogener Wirksamkeitsgedanke:

Gewerchaftsbeiträge sind zwar dem Grunde nach Werbungskosten, bleiben aber in vielen Fällen aufgrund des Arbeitnehmer-Pauschbetrags ohne steuerliche Auswirkung. Die Neuregelung soll deshalb sicherstellen, dass sich Beiträge bei jedem Gewerchaftsmitglied steuerlich konkret auswirken, auch wenn ansonsten nur Pauschbeträge greifen.

Diese Zielbeschreibung wird in den Materialien ausdrücklich mit der Formulierung verbunden, dass die Beiträge zusätzlich zu Arbeitnehmer-Pauschbetrag und weiteren Pauschbeträgen berücksichtigt werden.

b) Verfassungs- und ordnungspolitische Aufladung: Stärkung der kollektiven Koalitionsfreiheit (Art. 9 Abs. 3 GG)

Die Ausschussbegründung geht über reine steuerliche Regelungstechnik hinaus und begründet die Begünstigung ausdrücklich mit der Rolle von Gewerkschaften in der Arbeits- und Wirtschaftsordnung und dem Sozialstaatsbezug: Die kollektive Koalitionsfreiheit wird

als „tragendes Element“²⁰ bezeichnet; die steuerliche Begünstigung solle die Funktionsfähigkeit der Koalitionen unterstützen und die Teilnahmebereitschaft fördern.

Damit wird die Maßnahme als eine Art flankierende Infrastrukturförderung eines Grundrechts gedeutet; nicht nur als Individualentlastung.

c) Sozial- und arbeitsmarktpolitische Zielsetzung: Mitgliedschaft und Organisation stärken

In der Plenardebatte wird ein weiteres Argument politisch zugespitzt: Die SPD stellt auf die Stärkung von Arbeitnehmerrechten und auf Mitgliedschaftsanreize ab; die gesonder-

te Abziehbarkeit solle dazu führen, dass Beiträge immer steuermindernd wirken und zugleich Anreize zur (künftigen) Organisation setzen. Auch die Linke unterstützt den Ansatz ausdrücklich als „vernünftig“²¹ und verbindet ihn mit dem Ziel, dass möglichst viele Menschen in Gewerkschaften eintreten sollten.

d) Breite Ausschussmehrheit als politisches Stabilitätssignal

Der Änderungsantrag Nr. 3 wurde im Finanzausschuss mit Zustimmung von CDU/CSU, SPD, Bündnis 90/Die Grünen und Die Linke angenommen; dagegen stimmte allein die AfD.

Diese breite Trägerschaft kann als politisches Argument für Konsensfähigkeit und Legitimation der Maßnahme gelesen werden.

2. Contra-Argumente

a) Systematik- und Vereinfachungseinwand: Eigenständige Regelung als bewusste Durchbrechung der Pauschbetrag-Logik

Die wohl prägnanteste Contra-Linie ist gerade deshalb interessant, weil sie aus dem Kreis der Befürworter kommt: Die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen begrüßt die Besserstellung, betont aber ausdrücklich, dass dafür eine eigenständige Regelung geschaffen werden müsse, die von der bisherigen Systematik abweicht.²² Damit ist der zentrale Systemkonflikt benannt: Der Pauschbetrag ist als Typisierung und Vereinfachung angelegt. Eine „Pauschbetrag-plus-Sondertatbestand“-Lösung erhöht Komplexität und setzt ein Signal gegen das Leitbild typisierter Massenverwaltung.

b) Fiskalargument: Steuermindereinnahmen

Die AfD betont im Plenum den fiskalischen Aspekt und beziffert den Steuerausfall mit 160 Mio. EUR²³; dies wird als erhebliche Zusatzbegünstigung für Gewerkschaften gerahmt. Unabhängig von der exakten fiskalischen Validierung (die Rede nutzt die Zahl als Debattenargument) ist die Struktur klar: Die Maßnahme wird als teuer markiert und damit in Konkurrenz zu alternativen Entlastungs- oder Konsolidierungszielen gestellt.

c) Staatsneutralität vs. Politisierung: Klientelpolitik-Vorwurf und Konflikt um politische Aktivität von Gewerkschaften

Die AfD verknüpft die steuerliche Begünstigung mit dem Vorwurf politischer Aktivität und deutet die Maßnahme als problematisches Signal bzw. als Klientelpolitik.

Die Debatte wird dadurch vom steuerrechtlichen Instrument in eine grundsätzliche Kontroverse über staatliche Neutralität, gesellschaftliche Vermittlungsinstanzen und parteipolitische Nähe verschoben.

d) Vollzugs- und Verwaltungsargument: neue Erklärungsmotivation und messbarer Mehraufwand

Im Ausschussbericht wird differenziert: Für bereits „steuerlich erfasste“ Personen sei die Prüfung von Gewerkschaftsbeiträgen ohnehin Teil der Werbungskostenprüfung und verursache keine nennenswerten Mehrbelastungen. Mehraufwand entstehe aber dort, wo bislang nicht erfasste Personen erstmals wegen der zusätzlichen Abziehbarkeit eine Erklärung abgeben: genannt werden 4 Mio. EUR einmalig und 9,23 Mio. EUR jährlich wiederkehrend; außerdem ein nicht quantifizierter automations-/IT-technischer Umstellungsaufwand in den Ländern.²⁴ Damit kann die neue Regelung zugleich Anreize zur (Erst-)Veranlagung setzen und trifft dann die Veranlagungsstellen der Finanzämter im steuerlichen Massenverfahren.

e) Symbolpolitik-Verdacht vs. Zielgenauigkeit

Implizit steht hinter mehreren Redebeiträgen – auch aus verschiedenen politischen Lagern – die Frage, ob die Maßnahme primär symbolisch der Stärkung der Gewerkschaften dient oder steuertechnisch zielgenau ist: Während SPD und Linke den Mitgliedschafts- und Demokratie-/Sozialstaatsbezug betonen, wertet die AfD genau diese Zielrichtung als sachfremde politische Förderung.

IV. Argumente aus steuer- und verwaltungsrechtlicher Perspektive

1. Bewertungsrahmen und Trennlinien

Für eine eigenständige Würdigung bietet sich eine Dreiteilung an, die zugleich die Konflikte der Neuregelung sichtbar macht:

Dogmatik (Steuerrecht): Systematik des Werbungskostenabzugs, Funktion des § 9a EStG (Typisierung/Pauschalierung), Folgerichtigkeit und innere Kohärenz.

- Vollzug (Verfahrens- und Verwaltungsrecht): Massenvollzug, Automationsfähigkeit, Fehler-/Missbrauchsrisiken, Datenflüsse/Datenschutz, Mehrerklärungen.

Rechtspolitik (Zweck/Motivation/Lenkung): Legitimation der Förderung, Neutralität des Staates, Zielgenauigkeit, Präcedenzwirkung.

- Die nachfolgende Darstellung ist daher weniger als klassische Gegenüberstellung von Pro- und Contra-Argumenten, sondern vielmehr als eine strukturierte Abwägung nach verschiedenen Prüffeldern zu verstehen.

2. Systembruch vs. Typisierungsrechtfertigung

a) Dogmatik

Ausgangspunkt ist die Doppelfunktion des § 9a EStG: Pauschbeträge für Werbungskosten sind nicht bloß ein Rechenhilfsmittel, sondern der gesetzliche Ausdruck einer bewussten Typisierung im Massenverfahren. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag verfolgt einen Vereinfachungszweck und soll daher eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens

bewirken.²⁵ Er soll typischen Aufwand ohne Einzelnachweise erfassen und damit nicht nur die Steuerpflichtigen, sondern zugleich ebenso den Verwaltungsvollzug entlasten.²⁶ Im Hin-

blick auf Arbeitnehmer ist zudem zu berücksichtigen, dass diese Gruppe typischerweise eher geringe Werbungskosten aufwendet, was den Einzelnachweis unverhältnismäßig erscheinen lässt²⁷, und sich diese Kosten uU nicht steuermindernd auswirken. Vor diesem Hintergrund lässt sich die Neuregelung zunächst als Korrektur eines praktischen Vakuums verteidigen: Gewerkschaftsbeiträge sind dem Grunde nach Werbungskosten, entfalten jedoch in vielen Fällen gerade keine steuerliche Wirkung, weil sie im Pauschbetrag untergehen. Wer das objektive Nettoprinzip in seiner praktischen Wirksamkeit betont, kann argumentieren, dass eine typisierende Pauschale nicht dazu führen darf, dass ein gesetzlich anerkannter, regelmäßig anfallender Aufwand strukturell entwertet wird. In dieser Lesart ist die Öffnung des § 9a EStG keine Systemverletzung, sondern eine punktuelle Nachjustierung einer zu groben Typisierung.

Gleichwohl überwiegt dogmatisch nach der hier vertretenen Ansicht die Gegenposition. Die Neuregelung setzt nämlich nicht bei der Typisierung selbst an – etwa durch Anpassung des Pauschbetrags –, sondern durchbricht die Abgeltungswirkung des § 9a mit einem Zusatzweg. Damit entsteht ein Hybridmodell: Pauschalierung bleibt Grundregel, wird aber für einen einzelnen Aufwandsposten perforiert. Gerade weil der Pauschbetrag eine Systementscheidung repräsentiert, ist die „Neben-dem-Pauschbetrag“-Konstruktion folgerichtigkeitsrelevant. Dem Folgerichtigkeitsgebot entsprechend muss bei der Ausgestaltung des Ausgangstatbestands „die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes“²⁸. Die Neuregelung signalisiert, dass bestimmte Aufwendungen als so förder- oder schutzwürdig gelten, dass sie selbst dann abzugsfähig sein sollen, wenn der Gesetzgeber ansonsten pauschal abgilt. Das Problem ist weniger der Gewerkschaftsbeitrag als solcher, sondern die methodische Botschaft: Wenn dieser Posten aus dem Pauschbetrag herausgelöst wird, entsteht ein normativer Druck, vergleichbare typische Arbeitnehmeraufwendungen ebenfalls zusätzlich zuzulassen. Aus dogmatischer Sicht droht damit eine schrittweise Erosion des Pauschbetragsprinzips: nicht durch offene Systemrevision, sondern durch Ausnahmen, die sich jeweils mit plausiblen Einzelfallgründen rechtfertigen lassen.

b) Vollzug

Im Hinblick auf den Vollzug lässt sich proseitig anführen, dass Gewerkschaftsbeiträge bereits vor der Neuregelung in Werbungskostenprüfungen zu berücksichtigen waren. Für viele Steuerpflichtige, die ohnehin veranlagt werden, dürfte sich der zusätzliche Posten in bestehende Prozesse integrieren lassen. Damit kann man die Regel als kleine Modifikation im Datenbestand begreifen, nicht als Vollzugsrevolution. Dem steht allerdings ein

struktureller Vollzugseinwand gegenüber, der gerade aus der Zielrichtung der Norm folgt: Die Regel soll v.a. dort wirken, wo bislang der Pauschbetrag genügt. Genau diese Zielgruppe kann – jedenfalls in einem Teilsegment – erstmals einen Anreiz zur Abgabe einer Erklärung erhalten. Aus einer Verwaltungslogik ist das ambivalent: Je besser die Norm ihr Ziel erreicht, desto stärker kann sie Fallzahlen, Neuaufnahmen und wiederkehrende Bearbeitungen in den Veranlagungsstellen auslösen. Der Pauschbetrag als Bürokratiesenke wird dann paradoxerweise durch eine Ausnahme ergänzt, die zusätzliche Bürokratie erzeugt.

c) Rechtspolitik

Rechtspolitisch wird die Maßnahme gern als sichtbare, leicht verständliche Entlastung verteidigt, die eine klar identifizierbare Gruppe erreicht. Gerade im politischen Raum ist eine solche sichtbare Wirksamkeit ein Vorteil gegenüber abstrakteren, weniger zielgenauen Instrumenten wie einer allgemeinen Pauschbetragserhöhung. Die Kehrseite liegt im Spannungsverhältnis zum Leitbild der Vereinfachung: Eine Pauschalnorm wird ausgerechnet dort, wo sie typischerweise wirken soll, punktuell durchlöchert. Das kann in der Öffentlichkeit und in der Fachdebatte als Inkonsistenz erscheinen, weil ausgerechnet das Vereinfachungsinstrument zum Träger von Differenzierung wird.

3. Gleichheit und Neutralität

a) Dogmatik

Ein Pro-Argument lässt sich zunächst aus der Nähe zum beruflichen Bereich entwickeln. Gewerkschaftsbeiträge sind berufsbezogen und als Werbungskosten dogmatisch schon lange eingeordnet; sie gehören nicht in die Sphäre beliebiger privater Lebensführung. Die explizite Erwähnung von Berufsverbandsbeiträgen als Werbungskosten erfolgte erstmals in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 3 EStG 1934. Bemerkenswert ist, dass die Fassung wörtlich mit der heutigen weiterhin übereinstimmt.²⁹ Der Berufsbezug erleichtert es, die Begünstigung als systemimmanent zu präsentieren. Hinzu tritt die verfassungsrechtliche Argumentationsfolie des Gesetzgebers, der die kollektive Koalitionsfreiheit als tragendes Element des sozialen Rechtsstaats betont. Als Form der besonderen Vereinigungsfreiheit garantiert Art. 9 Abs. 3 GG diese Freiheit, von der Vorschrift als das Recht umschrieben, zur Wahrung und Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen Vereinigungen zu bilden.³⁰ Wenn man diesen Ansatz ernst nimmt, wird die Differenzierung nicht allein durch „Mitgliedschaft in irgendeinem Verein“ getragen, sondern durch die besondere Funktion von Koalitionen im Tarif- und Arbeitsverfassungsgefüge.³¹ Damit ließe sich eine sachliche Rechtfertigung dafür konstruieren, dass gerade Gewerkschaften privilegiert werden. Dogmatisch bleibt das aber angreifbar, weil sich sofort die Vergleichsgruppenfrage stellt. Sobald man den beruflichen Zusammenhang als tragenden Grund nimmt, drängt sich auf,

warum nicht auch andere berufsbezogene Mitgliedschaften, die ebenfalls der Interessenvertretung oder der beruflichen Infrastruktur dienen, gleichbehandelt werden. Auch wenn Gewerkschaften eine spezifische verfassungsrechtliche Verankerung haben, muss erklärt werden, warum diese Verankerung gerade die Durchbrechung der Pauschbetragsabgeltung rechtfertigt, während andere berufliche Organisationsformen, die ebenfalls die Berufsausübung strukturieren, im Pauschbetrag verbleiben sollen. Hier greift die steuerverfassungsrechtliche Leitlinie des BVerfG, dass Belastungsentscheidungen im Einkommensteuerrecht folgerichtig umzusetzen sind und Ausnahmen eines besonderen sachlichen Grundes bedürfen.³²

Gerade daran entzündet sich ein zweiter, dogmatischer Punkt: Werbungskostenrecht ist klassisch leistungsfähigkeitsorientiert mit dem objektiven Nettoprinzip und dem Veranlassungsprinzip als Ausgangsentscheidung. Das BVerfG betont im Einkommensteuerrecht die Bedeutung des objektiven Nettoprinzips jedenfalls als maßgebliche einfachrechtliche Grundentscheidung, an der sich Folgerichtigkeit und Rechtfertigungsanforderungen ausrichten.³³ Wenn der Abzug ausdrücklich so ausgestaltet wird, dass er pauschalierungsfest zusätzlich gewährt wird, verändert sich die Funktion des Abzugs von reiner Nettoprinzip-Realisation hin zu einem selektiven Begünstigungsinstrument. Das ist nicht per se ausgeschlossen; verfassungsrechtlich verlangt es aber eine stringente Folgerichtigkeits- und Gleichheitsbegründung.³⁴

b) Vollzug

Für den Steuervollzug scheint „Gewerkschaft“ auf den ersten Blick ein klarer Begriff zu sein. In der Praxis entstehen jedoch Abgrenzungsprobleme: Mischorganisationen, Dachverbände, berufsständische Zusammenschlüsse mit politischer oder tarifpolitischer Komponente, Beitragsteile mit Leistungen wie Rechtsschutz oder Fortbildung. All das kann die Frage aufwerfen, was genau als Gewerkschaftsbeitrag im Sinne der Norm gilt. Jeder Abgrenzungsbereich führt im Massenverfahren nicht nur zu Einzelfallentscheidungen, sondern uU auch zu regional divergierender Verwaltungspraxis, zu Nachforderungs- und Einspruchspotenzial und damit mittelbar zu Gleichheitsproblemen im Vollzug.

Hier ist die verfassungsgerichtliche Linie zum normativen Umfeld einschlägig: Der Gleichheitssatz verlangt im Steuerrecht nicht nur eine rechtliche, sondern auch eine tatsächliche Gleichbelastung, und ein strukturelles Vollzugsdefizit kann die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung berühren.³⁵ Übertragen auf die hier in Rede stehende Frage bedeutet das: Je unklarer die tatbestandliche Trennlinie „Gewerkschaftsbeitrag“/„sonstiger Beitrag“ und je heterogener die Verwaltungspraxis ist, desto eher wird aus einer dogmatischen Differenzierung ein Vollzugs- und Gleichheitsrisiko.

c) Rechtspolitik

Rechtspolitisch ist die Neutralitätsdebatte kaum zu vermeiden. Gewerkschaften werden im politischen Diskurs nicht allein als arbeitsrechtliche Akteure, sondern auch als

gesellschaftspolitische Kräfte wahrgenommen. Eine steuerliche Privilegierung kann deshalb schnell als staatliche Parteinahme interpretiert werden, selbst wenn sie dogmatisch über den beruflichen Zusammenhang erklärt wird. Gegenläufig lässt sich rechtspolitisch gerade darin eine Stärkung intermediärer Institutionen sehen, die Tarifbindung, Mitbestimmung und soziale Befriedung fördern. Die verfassungsrechtliche Wertigkeit koalitionsspezifischer Betätigung ist anerkannt; die Koalitionsfreiheit schützt die Koalitionen in ihrem Bestand und ihre spezifischen Betätigungsformen. Entscheidend und zugleich fraglich bleibt aber, ob das Einkommensteuerrecht hierfür das geeignete Medium ist oder ob eine solche Sonderbegünstigung dauerhaft in Legitimitäts- und Neutralitätskonflikte führt, die am Ende wieder auf Art. 3 Abs. 1 GG (Folgerichtigkeit und Gleichbehandlung) zurückschlagen.

4. Lenkungsziel und Zielgenauigkeit

a) Dogmatik

Man kann zunächst betonen, dass Lenkungs- und Förderzwecke im Steuerrecht nicht atypisch sind. Verfolgt ein Steuergesetz zulässigerweise außerfiskalische Ziele, ist das verfassungsrechtlich nicht von vornherein ausgeschlossen; insbes. können Gemeinwohlgründe (zB sozial-, wirtschafts- oder umweltpolitische Ziele) grundsätzlich einen besonderen sachlichen Grund für Abweichungen vom belastungsgleichheitsorientierten Ausgangssystem liefern. Entscheidend ist aber, dass der Lenkungsziel von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird und seinerseits gleichheitsgerecht ausgestaltet ist.³⁶ Diese Leitlinie ist inzwischen deutlich konturiert: Der Gesetzgeber darf steuerliche Begünstigungen mit Förderungs- und/oder Lenkungszielen begründen, muss den Zweck aber hinreichend bestimmt fassen; bloß vage Zielsetzungen in den Materialien reichen für sich genommen nicht aus, um Abweichungen von einer leistungsgerechten Besteuerung zu rechtfertigen.³⁷ Damit wird Lenkung dogmatisch nicht zur Generalklausel, sondern zu einem begründungsbedürftigen Ausnahmegrund, der – wie das BVerfG formuliert – die Nachvollziehbarkeit der gesetzgeberischen Entscheidung und eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung verlangt.³⁸

Vor diesem Hintergrund lässt sich zugunsten der Neuregelung anführen, dass sie nicht an Freizeit und Konsum anknüpft, sondern an einen berufsbezogenen Beitrag und damit jedenfalls in der Nähe der Erwerbssphäre bleibt. Gleichwohl ist dogmatisch kritisch, dass der Gesetzgeber den Lenkungsziel ausgerechnet über das Werbungskostenrecht umsetzt. Werbungskosten dienen traditionell der Abbildung erwerbsbezogenen Aufwands (Nettoprinzip und Veranlassungszusammenhang), nicht der Ausreichung von Förderprämien. Je stärker eine Regel darauf angelegt ist, Mitgliedschaft steuerlich attraktiv zu machen und dabei gerade die Pauschalierungslogik zu übergehen, desto näher rückt der Abzug funktional an eine Steuersubvention im Gewand des Nettoprinzipts. Diese

Grenzverschiebung – „Abzugstatbestand als Förderlabel“ – wird in der Literatur zur Steuerlenkung und zur Begründung steuerlicher Ausnahmen seit Langem als Legitimationsrisiko beschrieben.³⁹ Der neue S. 3 des § 9a EStG verändert die Semantik des Werbungskostenbegriffs und verschiebt ihn in Richtung eines steuerrechtlichen Förderlabels.

b) Vollzug

Aus Vollzugsperspektive gilt ein einfacher Grundsatz: Lenkungsnormen im Massenverfahren müssen besonders robust sein. Theoretisch könnte die Regel, wenn sie standardisiert nachweisbar ist, effizient umgesetzt werden. Praktisch erzeugt jede zusätzliche Anspruchsmöglichkeit aber Kommunikation, Nachweise, Datenpflege und Fehlerpotenzial, und zwar umso stärker, je erfolgreicher die Lenkung ist. Hier liegt ein inhärenter Zielkonflikt: Wenn die Norm tatsächlich mehr Menschen zur Abgabe einer Steuererklärung motiviert, kann genau daraus eine dauerhafte Vollzugsbelastung entstehen, die in keinem guten Verhältnis zum individuellen Entlastungsbetrag steht.

c) Rechtspolitik

Rechtspolitisch ist die Zielgenauigkeit das stärkste Pro-Argument. Eine Pauschbetragserhöhung wäre systemschonend und vollzugsfreundlich, hätte aber erhebliche Streuverluste, weil sie allen zugutekäme. Der Zusatzabzug erreicht hingegen diejenigen, die tatsächlich Beiträge zahlen. Gleichzeitig ist die rechtspolitische Kehrseite eine dauerhafte Begehrlichkeit: Wenn Beitragszahlungen an Gewerkschaften steuerlich gefördert werden sollen, liegt es politisch nahe, dass weitere Gruppen eine ähnliche „Nebendem-Pauschbetrag“-Regel verlangen. Damit würde aus einer punktuellen Maßnahme ein Muster, das die Einkommensbesteuerung schrittweise in ein Bündel von mikro-selektiven Fördertatbeständen transformiert.

5. Vollzugsfolgen: Massenverfahren, Automation und Datenschutz

a) Dogmatik

Dogmatisch lässt sich positiv anführen, dass der Gesetzgeber die Regel normklar im Gesetz verankert und nicht in Verwaltungsvorschriften verlagert. Gerade bei daten- und IT-gestützten Verfahren betont das BVerfG seit dem Volkszählungsurteil, dass Eingriffe in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung eine hinreichend bestimmte gesetzliche Grundlage, Normenklarheit, Verhältnismäßigkeit sowie organisatorische und verfahrensrechtliche Sicherungen verlangen.⁴⁰

Kritisch bleibt aber die Platzierung: § 9a EStG ist die zentrale Pauschbetragsnorm und damit typischerweise Ausdruck der Typisierung zur Abwicklung des Massenverfahrens. Das BVerfG akzeptiert Typisierung gerade deshalb, weil sie die Abwicklung massenhafter Fälle handhabbar macht; die „vergrößernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung“⁴¹ ist verfassungsrechtlich grundsätzlich unbedenklich. Aber sie ist zugleich ein Systemprogramm, das durch zusätzliche Ausnahmen an Kohärenz verliert. Damit ist

dogmatisch nicht gesagt, dass jede Ausnahme unzulässig wäre. Aber der Gesetzgeber nimmt bewusst eine Parallelverwaltung von Pauschalierung und Einzelposition vor und verschiebt § 9a EStG partiell weg von der reinen Vereinfachungsfunktion.

b) Vollzug

Vollzugstechnisch ist die Lage zweischneidig. Bei bereits veranlagten Fällen ist die Einbindung grundsätzlich relativ unkompliziert realisierbar. Gewerkschaftsbeiträge fallen regelmäßig an, die Belege sind vorhanden, die Prüfung ist bekannt. Das spricht dafür, dass die Regel im Bestandsbereich nicht zwingend zu einem dramatischen Mehraufwand führen muss. Gleichwohl ist der entscheidende Vollzugspunkt die Systemlogik: Die Norm soll gerade den Pauschbetrag-Fällen einen zusätzlichen Vorteil verschaffen. Das ist genau die Zone, die bisher typischerweise ohne Einzelnachweise auskam. Sobald Steuerpflichtige für einen vergleichsweise kleinen Zusatzabzug Erklärungen abgeben oder Nachweise nachreichen, verschiebt sich die Verfahrensrealität vom „pauschalen Standardfall ohne abgegebene Steuererklärung“ hin zum „kleinen Einzelfall, der in der Veranlagungsstelle geführt wird“. Hinzu kommt die Notwendigkeit automationstechnischer Anpassungen: neue Datenfelder, Plausibilitätsprüfungen, Abgrenzungsregeln und Fehlerhandling. In föderalen IT-Strukturen sind solche Anpassungen nicht trivial; sie erzeugen nicht nur Implementierungskosten, sondern auch Übergangsrisiken, etwa in Form von Uneinheitlichkeiten zwischen Veranlagungssoftware, ELSTER-Masken und Nachweisprozessen.

Gerade in föderalen IT-Umsetzungen besteht dabei ein Gleichheitsrisiko: Wenn Eingabestrecken, Prüfroutinen oder Nachweisanforderungen zeitlich oder regional auseinanderlaufen, kann aus einer materiell-rechtlich kleinen Norm ein Vollzugs- und Gleichheitsproblem werden. Die verfassungsgerichtliche Linie zum Steuerrecht macht deutlich, dass (strukturelle) Vollzugsdefizite die Belastungsgleichheit berühren können.⁴²

Der sensibelste Vollzugskomplex betrifft den Datenschutz. Die Information, ob und ggf. in welcher Höhe Gewerkschaftsbeiträge gezahlt werden, kann die Gewerkschaftszugehörigkeit offenbaren. Diese fällt unionsrechtlich in eine besondere Kategorie personenbezogener Daten (Art. 9 DSGVO); deren Verarbeitung ist grundsätzlich untersagt und nur unter engen Voraussetzungen zulässig. Zugleich gilt der Grundsatz der Datenminimierung (Art. 5 Abs. 1 Buchst. c DSGVO): Es dürfen nur solche Daten verarbeitet werden, die für den Zweck erforderlich sind. Verwaltungsökonomisch läge eine vorausgefüllte Lösung über Datenübermittlungen Dritter nahe (§ 93c AO). Gerade hier wären aber Akzeptanz- und Rechtsrisiken hoch, weil die Norm faktisch einen Anreiz setzen könnte, sensible Mitgliedschaftsdaten zu offenbaren. Zudem muss der Schutzrahmen des Steuerverfahrens – insbes. das Steuergeheimnis nach § 30 AO – strikt mitgedacht werden. Dass automatisierte Abrufe sensibler Daten besonders klare gesetzliche Leitlinien

brauchen, zeigt im Steuerkontext auch die BVerfG-Rechtsprechung zum automatisierten Kontenabruf: Der Eingriff betrifft informationelle Selbstbestimmung; Defizite bei Normenklarheit und Zweckbegrenzung sind verfassungsrechtlich relevant.⁴³

c) Rechtspolitik

Rechtspolitisch steht damit ein Akzeptanzparadox im Raum. Die Regel kann als „spürbare Entlastung“ kommuniziert werden und damit Zustimmung erzeugen. Dieselbe Regel kann aber Akzeptanz verlieren, wenn sie in der Praxis als zusätzlicher Bürokratielayer erlebt wird: etwa durch Belegpflichten, Rückfragen, digitale Hürden oder Verzögerungen. Je kleinteiliger die Inanspruchnahme, desto größer das Risiko, dass die potenziellen Adressaten die Maßnahme nicht als Vereinfachung oder Fairnesskorrektur wahrnehmen, sondern als weiteres Beispiel für Komplexität im Einkommensteuerrecht.

6. Zwischenfazit

In der Gesamtbetrachtung spricht für die Neuregelung, dass sie ein reales praktisches Vakuum schließt und eine politisch gewollte, verfassungsrechtlich gerahmte Zielrichtung klar und sichtbar umsetzt. Gegen sie spricht, dass sie systematisch ausgerechnet dort ansetzt, wo Typisierung und Vereinfachung konzentriert sind, und dadurch eine präzedenzträchtige Öffnung des Pauschbetragsprinzips etabliert. In praxi scheint sie im Bestandsbereich handhabbar, kann aber gerade durch ihren Zweck Mehrerklärungen und Automation-/Prozesskosten auslösen. Rechtspolitisch ist sie zielgenau, aber neutralitäts- und glaubwürdigkeitsanfällig, weil sie als selektive Förderung über das Werbungskostenrecht erscheint.

V. Etwaige Alternativen zum neuen § 9a S. 3 EStG

1. Vorbemerkung

Vor dem Hintergrund der bisherigen Untersuchung lassen sich alternative Lösungswege nicht sinnvoll nach dem Ziel „mehr oder weniger Steuerentlastung“ sortieren, sondern nach ihrer Fähigkeit, Zielgenauigkeit, Systemkohärenz und Vollzugstauglichkeit in Einklang zu bringen. Im Folgenden sollen vier Ansätze vorgestellt werden:

- 1.eine systemschonende Lösung, die die Typisierungsentscheidung des § 9a EStG ernst nimmt und nicht durch Einzelausnahmen perforiert,
- 2.eine generalisierende Lösung, die – wenn schon eine Ausnahme gewünscht ist – diese jedenfalls gleichheits- und folgerichtigkeitsnäher ausgestaltet, indem sie vergleichbare berufsbezogene Mitgliedsbeiträge konsistent einbezieht,
- 3.eine Digital-ready-Lösung, die den bestehenden Zusatzabzug beibehält, seine Inanspruchnahme aber so standardisiert, dass Massenvollzug, Automatisierung und Datenschutz bestmöglich mit dem Vereinfachungsgedanken des § 9a EStG in Einklang gebracht werden sowie
- 4.eine bereits eingangs erwähnte Lösung, die im parlamentarischen Prozess abgelehnt wurde: Mitgliedsbeiträge zu Gewerkschaften sollten als Sonderausgaben

statt als Werbungskosten berücksichtigt werden, um die Pauschbetragsproblematik auf einem anderen Weg zu lösen.

2. Variante 1: Systemschonung durch Beibehaltung der Pauschallogik

Eine konsequent systemschonende Alternative würde am Ausgangspunkt ansetzen: Wenn § 9a EStG als Typisierung den Normalfall abdecken soll, dann sollte die Lösung nicht darin bestehen, einzelne Werbungskosten aus der Abgeltung herauszuschneiden, sondern die Typisierung selbst so auszugestalten, dass sie gesellschaftlich und ökonomisch treffsicher ist. Praktisch bedeutet das, den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (und ggf. die weiteren Pauschbeträge) in einer Weise anzupassen, dass typische Aufwendungen – zu denen auch Gewerkschaftsbeiträge zählen können – realistisch mitabgegolten sind. Ein solcher Weg wäre dogmatisch sauber, weil er die Abgeltungsfunktion des § 9a EStG nicht relativiert, sondern fortschreibt. Rechtspolitisch lässt er sich zudem mit dem Leitbild der Steuervereinfachung und dem Charakter des Einkommensteuerrechts als Massenverfahren begründen.

Der Vorteil liegt v.a. im Vollzug: Die Zahl der Fälle, in denen Steuerpflichtige wegen eines relativ kleinen Zusatzabzugs erstmals eine Erklärung abgeben, würde nicht zusätzlich stimuliert; ebenso entfielen neue Nachweis- und Prüffelder. Das spricht unmittelbar die in den Gesetzesmaterialien angelegte Vollzugsproblematik an, wonach der Mehraufwand gerade bei bislang nicht erfassten Personen entsteht, die durch den neuen Abzug zur Abgabe motiviert werden könnten.

Der Preis dieser Systemschonung ist allerdings Zielgenauigkeit. Eine Pauschbetragserhöhung wirkt als breite Entlastung mit Streuverlusten; sie garantiert gerade nicht, dass Gewerkschaftsbeiträge bei jedem Mitglied konkret sichtbar werden. Dieses Ziel verfolgt vielmehr die verabschiedete Norm explizit. Systemschonung ist deshalb v.a. dann überzeugend, wenn der Gesetzgeber den Schwerpunkt von der organisationsbezogenen Förderung zurück auf Vereinfachung, Typisierung und allgemeine Entlastung typischer Erwerbsaufwendungen verlagern will. Dass dieser Denkansatz im parlamentarischen Raum grundsätzlich vertreten wurde, zeigt der Antrag „Steuergerechtigkeit stärken und Steuerbürokra-

tie abbauen“⁴⁴, der u.a. eine Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags als Vereinfachungshebel adressierte.

3. Variante 2: Generalisierung der Ausnahme

Wenn der Gesetzgeber an der Grundentscheidung festhalten will, dass bestimmte Mitgliedsbeiträge unabhängig vom Pauschbetrag wirksam werden sollen, spricht vieles dafür, die Lösung gleichheits- und folgerichtigkeitsnäher zu fassen. Denn der Kern der Kritik an der neuen Regelung liegt weniger in der Entlastungswirkung als in der Selektivität der

Ausnahme: Sobald § 9a EStG punktuell geöffnet wird, muss überzeugend beantwortet werden, warum gerade dieser Einzelposten „neben“ dem Pauschbetrag abziehbar ist, während strukturell vergleichbare berufsbezogene Mitgliedsbeiträge in der Abgeltung verbleiben.

Eine generalisierende Alternative könnte daher entweder als eigener zusätzlicher Pauschbetrag für sämtliche Beiträge iSd § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 3 EStG konzipiert werden oder als Öffnungstatbestand, der Gewerkschaften und vergleichbare, nicht gewinnorientierte Berufsverbände kohärent einbezieht. Interessant ist hierbei, dass die Ausschussbegründung zur eingefügten Vorschrift selbst begrifflich in diese Richtung andockt, wenn sie Gewerkschaftsbeiträge im Kontext von Beiträgen zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden verortet und die konkrete steuerliche Wirkung für Mitglieder hervorhebt.⁴⁵ Dies kann als Ansatzpunkt dienen, die Normtechnik aus der reinen Gewerkschaftsprivilegierung herauszuführen und in eine allgemeiner nachvollziehbare Kategorie zu überführen.

Dogmatisch hätte eine Generalisierung den Vorteil, dass sie den Ausnahmecharakter reduziert: Die Norm würde weniger wie ein partikularer Fördertatbestand erscheinen, sondern wie eine konsistente Entscheidung, bestimmte berufsbezogene Mitgliedsbeiträge typisierend zusätzlich zu berücksichtigen. Hinsichtlich des Steuervollzugs ließe sich dies bspw. dadurch realisieren, dass der zusätzliche Betrag als echter Höchstbetrag mit schlankem Nachweisregime ausgestaltet wird: etwa durch eine standardisierte Jahresbescheinigung in elektronischer Form und eine flächendeckende Belegvorhaltepflcht, nicht Belegvorlagepflcht. Dadurch ließe sich die Massentauglichkeit erhöhen, ohne den Kern der zusätzlichen Abzugsfähigkeit aufzugeben.

Der Nachteil bleibt, dass auch eine generalisierte Lösung die Pauschbetragslogik nicht unangetastet lässt. Sie „perforiert“ § 9a EStG weiterhin, nur weniger willkürlich. Damit bleibt die Präzedenzwirkung nicht vollständig gebannt, sie wird jedoch rationalisiert: Wer künftig weitere Ausnahmen fordert, müsste sich an der generalisierten Kategorie messen lassen und könnte nicht mehr allein auf das Vorhandensein eines einzelnen Sondertatbestands verweisen.

4. Variante 3: Digital-ready-Beibehaltung des Zusatzabzugs

Eine dritte Option akzeptiert die politische Grundentscheidung der Neuregelung – die konkrete steuerliche Abzugsfähigkeit der Beiträge unabhängig vom und zusätzlich zum Pauschbetrag – und setzt stattdessen am Vollzug an. Ziel wäre, die Regel so zu operationalisieren, dass sie im Massengeschäft nicht als kleinteiliger Zusatzweg wirkt, sondern als standardisierte, weitgehend automatisierbare Position zu berücksichtigen ist. Damit würde die Lösung die im Haushaltsausschussbericht ausdrücklich thematisierten Vollzugskosten adressieren. Dies gilt insbes. für den Umstand, dass zusätzliche

Einreichungen von Steuererklärungen und IT-Umstellungen den Erfüllungsaufwand prägen können.

Kern eines Digital-ready-Designs könnte zunächst die bereits eben erwähnte standardisierte Jahresbescheinigung in elektronischer Form in Verbindung mit der flächendeckenden Belegvorhaltepflcht sein. Unter Berücksichtigung einer konsequenten Datenminimierung ist darüber hinaus eine Umsetzung denkbar, die an die vorausgefüllte Steuererklärung anknüpft. Zielführend erscheint ein strikt freiwilliges, transparentes Opt-in-Modell, weil die Gewerkschaftsmitgliedschaft als sensibles Datum von den Steuerpflichtigen wahrgenommen werden kann. Der Maßstab wäre hier nicht mehr Digitalisierung um jeden Preis, sondern ein Vollzugsdesign, das Automatisierungspotenziale nutzt, ohne Akzeptanz- und Datenschutzkonflikte zur eigentlichen politischen Flanke der Norm werden zu lassen. Der Vorteil liegt darin, dass der Gesetzgeber sein Lenkungsziel beibehalten kann, ohne dass der Vollzug die Wirkung der Maßnahme neutralisiert. Der Nachteil liegt darin, dass damit ein zusätzlicher Digitalisierungs- und Standardisierungsaufwand dauerhaft verankert wird, obwohl die zugrundeliegende systematische Kritik (Öffnung des § 9a EStG) dogmatisch fortbesteht.

5. Variante 4: Alternativ Sonderausgabenabzug

Zudem verdient der im parlamentarischen Raum dokumentierte Sonderausgabenabzug eine eigenständige Bewertung. Der Antrag „Steuergerechtigkeit stärken und Steuerbürokratie abbauen“⁴⁶ forderte, Mitgliedsbeiträge zu Gewerkschaften als Sonderausgaben statt als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung anzuerkennen, um damit jedem Gewerkschaftsmitglied unabhängig von der Ausschöpfung der Werbungskostenpauschale einen Steuervorteil zu verschaffen. Dogmatisch sollte damit die Pauschbetragskollision elegant umgangen werden: Sonderausgaben wirken grundsätzlich neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag, so dass das Ziel, jedem Mitglied einen Steuervorteil zukommen zu lassen⁴⁷, erreicht werden könnte, ohne § 9a EStG anzupassen.

Gerade dieser dogmatische Vorteil ist aber zugleich die zentrale Angriffsfläche. Gewerkschaftsbeiträge sind klassisch Erwerbsaufwand; sie in das Sonderausgabenregime zu verlagern, verschiebt die Begründung weg vom Nettoprinzip und hin zu einer gesellschafts- bzw. ordnungspolitischen Förderungstat. Das kann rechtspolitisch plausibel sein, wenn man die Koalitionsfreiheit und die Rolle von Gewerkschaften im Sozialstaat betont; es macht jedoch offener sichtbar, dass es sich um Förderung handelt mit entsprechenden Neu-

tralitätsdebatten. Vollzugstechnisch könnte ein Sonderausgabenabzug zwar schlank sein, wenn es klar begrenzt und standardisiert nachweisbar bleibt. Zugleich besteht das Risiko, dass die Verlagerung in ein anderes Abzugsregime neue Abgrenzungsfragen und

Anschlussforderungen erzeugt, weil Sonderausgaben strukturell als „förderfähige“ Posten wahrgenommen werden.

6. Variantenvergleich in der Gesamtabwägung

Vergleicht man die vier Ansätze entlang der im Beitrag maßgeblichen Kriterien (Systemkohärenz/Typisierung, Gleichheit/Neutralität, Zielgenauigkeit, Vollzug/Automation, Datenschutz/Akzeptanz), ergibt sich ein relativ klares Bild: Die systemschonende Pauschallösung (Variante 1) maximiert Kohärenz und Vollzugstauglichkeit, verfehlt aber das politisch betonte Ziel der steuerlichen Abzugsfähigkeit bei jedem einzelnen Mitglied. Die generalisierende Öffnung (Variante 2) ist ein Mittelweg: Sie akzeptiert den Zusatzabzug, reduziert aber den Eindruck partikularer Privilegierung und kann über Höchstbeträge und Standardnachweise vollzugstauglich gemacht werden. Die Digital-ready-Beibehaltung (Variante 3) hält Ziel und Symbolik der Neuregelung am stabilsten, verlangt aber ein sorgfältiges Vollzugs- und Datenschutzdesign, damit nicht aus einer Entlastungsnorm ein dauerhaftes Prozesskostenprogramm wird – eine Gefahr, die die Erfüllungsaufwandsdarstellung bereits andeutet. Die Idee des Sonderausgabenabzugs (Variante 4) löst die Pauschbetragskollision formal am elegantesten, qualifiziert aber Erwerbsaufwand zu einem Förderabzug und verschiebt damit die dogmatische und rechtspolitische Debatte: weniger Systembruch im § 9a EStG, dafür mehr Fördercharakter.

VI. Second-best-Lösung: Plädoyer gegen § 9a S. 3 EStG und für ein Sonderausgabenmodell

1. Ausgangspunkt

Dogmatisch betrachtet ist der S. 3 in § 9a EStG der problematischste denkbare Ort: Er setzt nicht bei der Typisierung selbst an, sondern perforiert die Abgeltungswirkung des Pauschbetrags für einen singulären Aufwandsposten. Damit verschiebt sich § 9a EStG von der Vereinfachungsnorm zur Ausnahmenorm – mit absehbarer Präcedenzwirkung und einem Vollzugsprofil, das gerade bei Pauschbetrag-Fällen zusätzliche Erklärungsmotive und IT-/Prozessaufwand erzeugen kann. Dass die Gesetzesmaterialien hierfür sogar einen spürbaren – wenn auch nicht immer quantifizierten – Erfüllungsaufwand benennen, bestätigt: Der Preis der Neuregelung liegt nicht nur fiskalisch, sondern strukturell im Massenvollzug.

Vor diesem Hintergrund wäre die beste Lösung, die Neuerung schlicht wieder abzuschaffen und zur sauberen Trennung zurückzukehren: § 9a EStG als Typisierung ohne Ausnahmen; Werbungskosten, die wirken sollen, entweder über eine pauschale Systementscheidung (Pauschbetrag) oder – wenn politisch gewollt – über ein ausdrücklich als Förderung gekennzeichnetes Instrument. Ein vollständiger Rückbau ist allerdings politisch wenig realistisch, weil der Gesetzgeber das Ziel ausdrücklich verfolgt, dass sich Beiträge „bei jedem Gewerkschaftsmitglied steuerlich konkret auswirken“⁴⁸ sollen.

Gerade deshalb spricht viel für eine Second-best-Lösung, die das gesetzgeberische Ziel beibehält, die systematische Sollbruchstelle aber verlegt: Wenn die Regelung faktisch eine

Förderentscheidung zugunsten von Gewerkschaftsmitgliedschaft mit Art. 9 Abs. 3 GG als Anknüpfungspunkt der Legitimation ist, dann sollte sie auch transparent als Förderabzug ausgestaltet werden, und zwar im Bereich der Sonderausgaben. Entscheidend ist allerdings, dass der Sonderausgabenabzug die zentrale praktische Zielsetzung wirklich trägt: Er muss nicht nur neben den Pauschbeträgen für Werbungskosten (§ 9a EStG) laufen, sondern auch in Jahren geringer Einkünfte oder ausgeschöpfter Sonderausgaben-Höchstgrenzen nicht ins Leere gehen. Genau hier bietet sich die dogmatisch erprobte Technik des zeitlich unbegrenzten Vortrags nach dem Vorbild des § 10b Abs. 1 S. 9 und 10 EStG an, dh Zuwendungsvortrag mit Verweisung auf § 10d Abs. 4 EStG.

2. Beibehaltung des gesetzgeberischen Ziels: Sonderausgabenabzug mit unbegrenztem Vortrag der Beitragszahlungen

Wenn man das gesetzgeberische Ziel ernst nimmt, sollte es zugleich systemkohärent umgesetzt werden. Der entscheidende dogmatische Schritt ist daher eine Umqualifizierung: Gewerkschaftsbeiträge werden nicht länger als Werbungskosten qualifiziert, sondern als Sonderausgaben behandelt. Das hat zwei Vorteile. Erstens wird die Pauschbetragskollision elegant aufgelöst, weil Sonderausgaben strukturell neben dem Werbungskostenabzug stehen und nicht von § 9a EStG erfasst sind. Zweitens wird die wahre Funktion der Regel offener sichtbar: Es handelt sich dann nicht mehr um eine Durchbrechung der Werbungskostenabgeltung, sondern um einen bewusst gesetzten Förderabzug.

Zwar ist diese Umqualifizierung angreifbar, weil Gewerkschaftsbeiträge klassisch Erwerbsaufwand darstellen. Dogmatisch lässt sich dieser Einwand jedoch entschärfen, wenn man den Blick auf bestehende Wertungen richtet: Auch Aufwendungen mit deutlicher Erwerbsnähe werden teilweise aus Vereinfachungs- oder Lenkungsgründen als Sonderausgaben geregelt, etwa die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG bis zum jeweiligen Höchstbetrag. Der Gesetzgeber kennt also bereits die Technik, erwerbsnahe Aufwendungen in das Sonderausgabenregime zu verlagern, wenn damit eine bestimmte steuerpolitische Struktur erreicht werden soll.

Damit wäre das Ziel „bei jedem Mitglied konkret“ aber noch nicht zwingend erreicht. Denn auch Sonderausgaben können wirkungslos bleiben, wenn im betreffenden Jahr die Bemessungsgrundlage (nach vorrangigen Abzügen) nicht ausreicht oder Höchstbetragsgrenzen greifen. Deshalb sollte der Sonderausgabenabzug für Gewerkschaftsbeiträge zwingend mit einem zeitlich unbegrenzten Vortrag ausgestattet werden – analog zu § 10b Abs. 1 S. 9 und 10 EStG. Diese Regelungstechnik ist in Gesetz und Verwaltungspraxis etab-

liert. Die Funktion wäre dieselbe wie beim Spenden- und Zuwendungsvortrag: Beiträge, die im Jahr der Zahlung aus formalen Gründen (Höchstbetragsbegrenzung) oder aus

materiellen Gründen (zu geringer, um andere Abzugsbeträge geminderter Gesamtbetrag der Einkünfte) nicht oder nicht vollständig abziehbar sind, gehen nicht verloren, sondern werden in die Folgejahre fortgeschrieben und dort im Rahmen der jeweils verfügbaren Abzugsmöglichkeiten berücksichtigt. Dadurch wird die steuerliche Auswirkung zwar nicht zwingend im Zahlungsjahr garantiert, aber jedenfalls dauerhaft gesichert, soweit überhaupt jemals ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte eintritt. Vollständige Berücksichtigung bei jedem Mitglied lässt das nie versprechen. Aber: Wer dauerhaft keine Einkommensteuer zahlt, kann auch durch Vortrag nicht entlastet werden. Dieses Defizit teilt allerdings jede einkommensteuerliche Abzugslösung.

Ohne den Normtext unnötig auszuweiten, ließe sich die Lösung in zwei Schritten umsetzen:

1. Zunächst wird in § 10 EStG ein neuer Sonderausgaben-Tatbestand geschaffen, der Mitgliedsbeiträge an Gewerkschaften mit hinreichender Begriffsbestimmung als Sonderausgaben anerkennt. Dabei kann man – je nach fiskalischer Steuerung – entweder auf einen Höchstbetrag verzichten (typische Beiträge sind ohnehin moderat) oder einen angemessenen Höchstbetrag einziehen, um Missbrauchs- und Ausreißerfälle zu vermeiden.

2. Zudem ist – analog zur Ausgestaltung des § 10b EStG – ein Beitragsvortrag angeordnet: Nicht abziehbare Beiträge werden in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abgezogen; dabei wird die entsprechende Anwendung des § 10d Abs. 4 EStG vorgesehen, um die Feststellung und Fortschreibung des Vortrags zu regeln.

Damit ist der Kern des gesetzgeberischen Ziels erreicht, ohne § 9a EStG zu unterminieren: Die steuerliche Wirkung hängt nicht mehr daran, ob Werbungskosten den Pauschbetrag übersteigen, und sie geht auch nicht durch fehlende Abzugskapazität im Zahlungsjahr verloren.

3. Zwischenfazit

Verglichen mit der Neuregelung (Werbungskosten neben Pauschbetrag) ist das Sonderausgabenmodell mit Beitragsvortrag systematischer. Es nimmt die Förderkomponente offen an und es schützt zugleich die Typisierungsfunktion des § 9a EStG. Der Steuervollzug profitiert, weil das Pauschbetragsregime nicht perforiert wird: Statt eines neuen Sondertatbestands in § 9a EStG entsteht ein eigenständiger, standardisierbarer Sonderausgaben-Tatbestand, dessen Abzugsfähigkeit auch über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg über den Vortrag technisch nach einem bewährten Muster organisiert werden kann. Das verbleibende Gegenargument ist die dogmatische Umqualifizierung von Erwerbsaufwand zu Sonderausgaben. Dieses Argument ist ernst zu nehmen, fällt hier aber weniger ins Gewicht, weil der Gesetzgeber sein Fördermotiv ohnehin ausdrücklich mit Koalitionsfreiheit und Teilnahmereitschaft verbindet und damit selbst zeigt, dass nicht nur die Nettoprinzip-Logik, sondern rechtspolitische Zielsetzung leitend ist.

Wenn Förderziel und Systemkohärenz zugleich erreicht werden sollen, ist die Verlagerung ins Sonderausgabenrecht mit Beitragsvortrag deshalb die konsequentere Option.

VII. Resümee und Ausblick

Die Neuregelung ist in § 9a S. 3 EStG systematisch unglücklich verortet. Sie setzt nicht am Werbungskostenbegriff an, sondern durchbricht das Pauschbetragsregime des Massenvollzugs durch eine Einzelausnahme. Inhaltlich wirkt sie weniger wie „neue Werbungskosten“, sondern wie Förderrecht im Gewand des Werbungskostenrechts: mit potenzieller Präcedenzwirkung für weitere politisch motivierte „Neben-dem-Pauschbetrag“-Ausnahmen. Das gefährdet die Stabilität der Pauschallogik und erkaufte Zielgenauigkeit mit zusätzlichem Vollzugaufwand.

Die verfassungsrechtliche Rahmung (Art. 9 Abs. 3 GG) kann eine Förderung zwar plausibel legitimieren, macht die gewählte Normtechnik aber nicht zwingend. Im aktuellen Design treten Neutralitäts- und Gleichheitsfragen eher scharf hervor, weil der Fokus auf Gewerkschaften den Begründungsdruck erhöht und Abgrenzungsfragen im Vollzug nicht ausschließt.

Für den weiteren Umgang sind – jenseits einer politisch wenig realistischen Streichung – vor allem zwei Wege tragfähig: Entweder eine Rückkehr zur konsistenten Pauschallogik (ggf. über eine Anpassung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags) oder eine Auslagerung in ein Sonderausgabenmodell, das strukturell neben dem Pauschbetrag steht und die Kollision vermeidet. Soll die Förderung „bei jedem Mitglied“ wirken, spricht zusätzlich viel für eine Vortragsmechanik, damit der Effekt nicht in Jahren geringer Einkünfte verpufft.

Unabhängig vom gewählten Modell sollte der Gesetzgeber die Maßnahme als Förderung transparent ausgestalten und vollzugstauglich standardisieren (klare Nachweise, datensparsame Gestaltung, digitalisierbare Prozesse). Sinnvoll ist zudem eine Evaluationsschleife: Fallzahlen, Erfüllungsaufwand, Automationsanpassungen sowie Akzeptanz- und Datenschutzfragen sollten anhand der tatsächlichen Nutzung empirisch geprüft werden. Auf dieser Grundlage kann entweder der Rückbau erfolgen oder – realistischer – die Umstellung auf ein konsistenteres Förderdesign, das das Ziel wahrt, ohne § 9a EStG weiter zu perforieren.

* Prof. Dr. Christoph Schmidt, Professor für Besitz- und Verkehrssteuern mit Schwerpunkt in den Studienfächern Verkehrssteuern, Abgabenrecht und Bewertungsrecht, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen, Ludwigsburg. Gründer des Instituts für digitale Transformation im Steuerrecht (IdTStR) an der selbigen Hochschule.

1 StÄndG 2025 v. 23.12.2025, BGBl. 2025 I Nr. 363.

2 Einen umfassenden Überblick über die verschiedenen Änderungen bieten Bergan/Lätsch DStR 2026, 185.

- 3 BT-Drs. 21/3104, 37.
- 4 Der exakte Wortlaut ist: „Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.“
- 5 BT-Drs. 21/3104.
- 6 BT-Drs. 21/3104, 30.
- 7 BT-Drs. 21/3104, 30.
- 8 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Verantwortung für Deutschland, S. 19, abrufbar unter:
https://www.koalitionsvertrag2025.de/sites/www.koalitionsvertrag2025.de/files/koav_2025.pdf.
- 9 BT-Drs. 21/3104, 37.
- 10 BT-Drs. 21/3104, 37.
- 11 BT-Drs. 21/2558.
- 12 BT-Drs. 21/2558, 2.
- 13 BT-Drs. 21/3105, 4.
- 14 BT-Drs. 21/3105, 4.
- 15 BT-Drs. 21/3104, 34.
- 16 BT-Drs. 21/3104, 32.
- 17 BT-Plenarprotokoll 21/47, 5401B-5416B und 5416A-5416A.
- 18 BT-Plenarprotokoll 21/47, 5402B.
- 19 BT-Plenarprotokoll 21/47, 5403B-D.
- 20 BT-Drs. 21/3104, 37.
- 21 BT-Plenarprotokoll 21/47, 5406B.
- 22 BT-Drs. 21/3104, 32.
- 23 BT-Plenarprotokoll 21/47, 5403B.
- 24 BT-Drs. 21/3105, 4.
- 25 BFH v. 29.10.1998 – XI R 63/97, BStBl. II 1999, 588, DStR 1999, 844.
- 26 Dazu ausführlich Fissenewert in H/H/R, EStG/KStG, Stand Aug. 2023, EStG § 9a Rn. 5.
- 27 Hey FR 2020, 1 (3).
- 28 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245), DStR 2010, 2393; v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (120 f.), DStRE 2009, 922, jeweils mwN.
- 29 Bergkemper in H/H/R, EStG/KStG, Stand März 2024, EStG § 9 Rn. 430.
- 30 Scholz in Dürig/Herzog/Scholz, GG, Aug. 2025, Art. 9 Rn. 154.

31 Zur Koalitionsfreiheit BVerfG v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77, BVerfGE 50, 290, NJW 1979, 699; ferner v. 11.7.2017 – 1 BvR 1571/15, BVerfGE 146, 71, NJW 2017, 2523.

32 Dazu BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, DStR 2008, 2460 zur Entfernungspauschale, zur Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip und Gebot der Folgerichtigkeit, Ausnahmen nur bei besonderem sachlichem Grund; zudem zu Förder- und Lenkungs Zwecken sowie deren Anforderungen.

33 Ebenso BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, DStR 2008, 2460 ausführlich zum objektiven Nettoprinzip und seiner Rolle im Rahmen der Folgerichtigkeitskontrolle.

34 Zur gleichheitsgerechten Besteuerung und der Folgerichtigkeit ausführlich Kirchhof in H/H/R, EStG/KStG, Stand April 2020, Einführung zum EStG, Rn. 260–271.

35 Dazu BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, DStRE 2004, 396 zu Spekulationsgeschäften, zur Notwendigkeit tatsächlicher Gleichbelastung und Bedeutung des Vollzugs.

36 BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108, DStRE 2008, 1206.

37 BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41, DStR 2022, 19.

38 BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108, DStRE 2008, 1206.

39 Zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an Lenkungsnormen, Transparenz und Bestimmtheit sowie Systemkohärenz ausführlich Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005.

40 BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, BeckRS 1983, 107398.

41 BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153, DStR 1992, 1539.

42 BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, DStRE 2004, 396.

43 BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168, DStRE 2007, 1196.

44 BT-Drs. 21/2558.

45 BT-Drs. 21/3104, 37.

46 BT-Drs. 21/2558.

47 BT-Drs. 21/2558, 2.

48 BT-Drs. 21/3104, 37.

© 2026 Verlag C.H.Beck GmbH & Co. KG. Urheberrechtlich geschützter Inhalt. Verlag C.H.Beck GmbH & Co. KG ist ausschließlicher Inhaber aller Nutzungsrechte. Ohne gesonderte Erlaubnis ist jede urheberrechtliche Nutzung untersagt, insbesondere die Nutzung des Inhalts im Zusammenhang mit, für oder in KI-Systemen, KI-Modellen oder Generativen Sprachmodellen. Verlag C.H.Beck GmbH & Co. KG behält sich alle Rechte vor, insbesondere die Nutzung zum Text-und-Data-Mining (TDM) nach § 44b Abs. 3 UrhG (Art. 4 DSM-RL).