

Symposium des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V.
am 12. Dezember 2005

Die Finanzverwaltung – ein Ersatzgesetzgeber ?

Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer
Richter am Bundesfinanzhof, München

Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit - zwei Staatsgewalten in Konkurrenz um die Anwendung des Steuerrechts

I. Aufgabenverteilung zwischen Exekutive und Justiz

Zweite und Dritte Gewalt haben ihren ihnen durch das Grundgesetz zugewiesenen eigenständigen Aufgabenbereich.

1. Die Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung steht vor der wahrlich nicht einfachen Aufgabe, unser Steuerrecht im täglichen Massengeschäft zur Geltung zu bringen, ein Recht, das unter wechselnden Regierungen für außersteuerliche Zwecke instrumentalisiert worden und so kompliziert verknotet ist, dass auch Experten es nicht mehr vollständig überschauen können, ein Recht, das, wie es der bayerische Finanzminister *Faltlhauser* formuliert hat „nicht mehr administrierbar ist“. In diesem Zusammenhang will ich allerdings nicht verhehlen, dass mitunter auch die Rechtsprechung durch die Einführung vermeidbarer Differenzierungen zur Komplizierung des Steuerrechts beiträgt.

Die Finanzverwaltung, die wohl zu den am besten und zuverlässigsten arbeitenden Verwaltungszweigen in Deutschland gehören dürfte, versucht seit Jahrzehnten, trotz der desolaten Ausgangslage die möglichst gleichmäßige und einheitliche Rechtsanwendung einerseits und die angemessene Erledigung des Massengeschäftes andererseits zu gewährleisten. Dazu bedient sie sich unter anderem verwaltungsinterner Regelungen die die Auslegung der Steuergesetze durch die Finanzämter vereinheitlichen sollen.

Neben den reinen Gesetzesvollzug tritt eine weitere Aufgabe, die, je höher man in der Verwaltungshierarchie ansetzt, um so drängender in den Blick gerät: die Verantwortung für die öffentlichen Haushalte.

2. Die Finanzgerichtsbarkeit

Die Finanzgerichtsbarkeit hat demgegenüber die Aufgabe, das Verwaltungshandeln der Finanzverwaltung auf seine Rechtmäßigkeit hin zu kontrollieren und den Steuerpflichtigen notfalls effektiven Rechtsschutz zu gewähren (Art. 19 Abs. 4 GG). Dabei ist die Funktion der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs eine doppelte: Einmal schaffen sie Rechtsfrieden in dem jeweiligen Einzelfall, der Anlass des Prozesses war. Darin erschöpfen sie sich aber nicht. Wie ein Blick in § 11 und § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 der Finanzgerichtsordnung zeigt, ist es gerade auch Aufgabe des Revisionsgerichts, grundsätzliche Rechtsfragen, d. h. Rechtsfragen mit Breitenwirkung zu entscheiden und das Recht, wenn nötig, fortzubilden, insgesamt also rechtliche Maßstäbe zu erarbeiten, die über den konkreten Einzelfall hinaus für die Rechtspraxis flächendeckend als Richtschnur dienen können.

3. Konkurrenz um die Anwendung des Steuerrechts

Aus alledem folgt eine - vom Verfassungsgeber durchaus so gewollte - Konkurrenz von Zweiter und Dritter Gewalt: Beide sind dem Rechtsstaatsprinzip und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung verpflichtet und können dadurch in eine Art Wettstreit um die zutreffende Auslegung und Anwendung des Steuerrechts geraten: Zunächst hat die Finanzverwaltung im ersten Zugriff kraft eigener Kompetenz das Steuerrecht anzuwenden. Erst im zweiten Schritt tritt die Finanzgerichtsbarkeit als Kontrollinstanz hinzu, um notfalls die Rechtsanwendung der Finanzverwaltung zu korrigieren. Dass dadurch gelegentlich ein Spannungsverhältnis entstehen kann, liegt in der Natur der Sache und ist im System der Gewaltenteilung, in dem die Staatsgewalten sich wechselseitig kontrollieren sollen, so angelegt.

Gewaltenteilung heißt indes nicht, dass sich die Staatsgewalten gegenseitig lahm legen oder aushebeln dürften. Was ich damit meine, mag die knapp 20 Jahre zurückliegende Äußerung einer spanischen Steuerrechtlerin verdeutlichen. Damals berichtete sie: „In Spanien verliert die Finanzverwaltung sämtliche Prozesse. Der Steuerpflichtige gewinnt vor Gericht immer. Das nützt ihm aber im Ergebnis überhaupt nichts; denn die spanische Finanzverwaltung beachtet Gerichtsurteile grundsätzlich nicht.“ Ich kann diese Äußerung nicht verifizieren, denke (und hoffe) aber, dass die Verhältnisse in Spanien inzwischen anders geworden sind. Dieses krasse Beispiel zeigt jedenfalls: Eine funktionierende Gewaltenteilung ist auf wechselseitige Loyalität der Staatsgewalten angewiesen. Hieraus folgt zum einen das an die

jeweilige Gewalt gerichtete Verbot, in den Kernbereich einer anderen Gewalt einzugreifen¹, zum anderen die wechselseitige Bindung an die Akte der jeweils anderen Gewalt². Jede Staatsgewalt hat die Aufgabe die jeweils anderen zu respektieren, nicht zu inhibieren.

II. Folgerungen für den BFH

1. Auseinandersetzung mit Verwaltungsvorschriften

Der BFH sollte bei der Wahrnehmung seiner Aufgabe, die Bescheide der Finanzverwaltung auf ihre Rechtmäßigkeit zu kontrollieren, nicht unbeachtet lassen, dass die Finanzverwaltung darauf angewiesen ist, die Rechtsanwendung der Finanzämter durch Verwaltungsvorschriften zu vereinheitlichen. Entscheidet der BFH eine Rechtsfrage abweichend von den Verwaltungsvorschriften, so stört er damit die einheitliche Rechtsanwendung und den einheitlichen Gesetzesvollzug innerhalb der Finanzverwaltung. Deshalb ist zu fordern: Der BFH muss Verwaltungsvorschriften zur Kenntnis nehmen und sich mit ihnen auseinandersetzen; er muss begründen, warum er der Verwaltungsauffassung nicht folgt und die Abweichung von der jeweiligen Verwaltungsvorschrift deutlich machen. Das alles geschieht.

2. Vorabinformation des BMF?

Nicht einheitlich gesehen wird die Frage, ob der BFH, wenn er von Verwaltungsvorschriften abzuweichen gedenkt, das BMF vorab informieren muss (soll), um dem BMF Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

Dieses Problem stellt sich dann nicht, wenn das jeweils betroffene Finanzamt im Verfahren rechtzeitig an die OFD berichtet und das Problem dann auf dem Dienstweg zum BMF gelangt. Das funktioniert aber häufig nicht, weil im Finanzamt oder bei der OFD die Brisanz des Falles nicht erkannt wird.

Manche Senate des BFH (nicht alle) entscheiden, wenn sie von Verwaltungsvorschriften abweichen wollen, stets zunächst durch Gerichtsbescheid (auch wenn auf mündliche Verhandlung verzichtet ist) und senden ein Exemplar des Gerichtsbescheids an das BMF. Dieses Verfahren ist problematisch, weil das BMF, solange es dem Verfahren vor dem BFH nicht förmlich beigetreten ist, keine Beteiligtenstellung hat. Deshalb verbietet m. E. das Steuergeheimnis eine Bekanntgabe des Gerichtsbescheids an das BMF.

¹ Herzog in Maunz/Dürig, Art. 20 V Rz. 115 m. w. N.

² Herzog, a. a. O.(Fn. 22), Rz. 60 ff. m. w. N.

Eine Lösung könnte darin bestehen, in Fällen einer drohenden Abweichung von Verwaltungsvorschriften das BMF stets zum Verfahrensbeitt nach § 122 Abs. 2 FGO aufzufordern. Ob dafür ein Bedürfnis besteht oder nach anderen Lösungen gesucht werden muss, wäre mit der Finanzverwaltung zu diskutieren.

III. Folgerungen für die Finanzverwaltung

1. Nichtanwendungsgesetze

Das Parlament (auch wenn es sich Vorstöße der Finanzverwaltung ungeprüft zu Eigen macht) hat in der Demokratie das letzte Wort. Daher ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn als Reaktion auf eine BFH-Entscheidung das Steuergesetz geändert wird. Das Thema gehört deshalb hier in den Kontext, weil derartige sog. Nichtanwendungsgesetze in aller Regel durch die Finanzverwaltung initiiert sind. Dies zeigt sich nicht selten schon in der mündlichen Verhandlung vor dem BFH, wenn Vertreter des BMF zum Ausdruck bringen: „Wenn Sie so entscheiden, dann müssen wir (sie!) das Gesetz ändern!“

Beispiele zu solcher Gesetzgebung aus jüngster Zeit:

- Auf die Rechtsprechungsänderung des VI. Senats des Bundesfinanzhofs zur steuerrechtlichen Berücksichtigung von Bildungsaufwendungen³ hat der Gesetzgeber mit dem Abzugsverbot in § 12 Nr. 5 EStG sowie der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG reagiert.
- Nach der Rechtsprechungsentwicklung des IX. Senats des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungskosten⁴ hat der Gesetzgeber eine Neuregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG zu den sog. anschaffungsnahen Herstellungskosten geschaffen.
- Auf eine Entscheidung wiederum des IX. Senats vom Herbst 2003 zur Abziehbarkeit vorausgezahlter Erbbauzinsen⁵ hat der Gesetzgeber im § 11 Abs. 2 EStG nunmehr geregelt, dass vorausgezahlte Nutzungsentgelte grundsätzlich lediglich für einen vorausgezahlten Zeitraum von 5 Jahren zum sofortigen Abzug zugelassen werden.

Ein solches Nichtanwendungsgesetz kann durchaus ein gutes Gesetz sein, nämlich dann, wenn es ein misslungenes höchstrichterliches Urteil korrigiert, das die Stimmigkeit der Rechtsordnung stört. Ein Beispiel dafür bildet das steuergesetzliche Abzugsverbot für

³ Urteile vom 4. Dezember 2002 VI R 120/01, BFHE 201, 156, BStBl. II 2003, 403 und vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl. II 2003, 407.

⁴ Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl. II 2003, 569 und IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl. II 2003, 574.

⁵ Urteil vom 23. September 2003 IX R 65/02, BFHE 203, 355, BStBl. II 2005, 159.

Geldstrafen und Geldbußen. Damit hat der Gesetzgeber seinerzeit auf eine Entscheidung des Großen Senats des BFH aus dem Jahr 1984⁶ reagiert, die entgegen einer jahrzehntelangen Rechtsprechung Geldbußen zum Abzug als Betriebsausgaben zuließ und damit die Zwecke des Straf- und Bußgeldrechts unterließ. Geldstrafen und Bußgelder sollen ja gerade den Täter mit einem wirtschaftlichen Opfer belasten. Dann ist es sinnwidrig, diese gesetzlich gewollte Wirkung durch eine Verminderung der Einkommensteuerlast abzuschwächen. Hier hat der Gesetzgeber die Rechtsprechung des BFH mit Recht korrigiert und dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung Geltung verschafft.

Nicht zu beanstanden sind auch Gesetze als Reaktion auf neue Urteile, die in der Steuerrechtsordnung eine erhebliche Grenzverschiebung vornehmen, wie etwa die bereits erwähnten Entscheidungen des VI. Senats des BFH zum Abzug von Bildungsaufwendungen. Hier mag der Eindruck entstanden sein, dass schon die Aufwendungen der allgemeinen Schulbildung, vielleicht sogar schon der Kauf des allerersten Bilderbuches für ein Kleinkind zu vorab entstandenen Werbungskosten führen könnten. Dass der Steuergesetzgeber („angeleitet“ von der Finanzverwaltung) hier Handlungsbedarf gesehen hat, ist nachvollziehbar. Kritikwürdig ist allerdings die Art und Weise der gesetzlichen Reparaturmaßnahme. Nun sind nämlich in § 12 Nr. 5 EStG Differenzierungen und Durchbrechungen des Nettoprinzips eingeführt worden, die sich kaum rechtfertigen lassen und daher verdächtig sind, den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zu verletzen, zumindest aber ein Arbeitsbeschaffungsprogramm für die Finanzgerichtsbarkeit bedeuten: Dies gilt insbesondere für die Nichtabziehbarkeit der Kosten eines berufsbegleitenden Erststudiums und für Fälle, in denen Steuerpflichtige, wie bei der Pilotenausbildung, die Kosten der Berufsausbildung aufwändig vorfinanzieren müssen⁷.

Ein Nichtanwendungsgesetz ist ferner vor allem dann kritikwürdig, wenn es einen Entwicklungsschritt der Rechtsprechung, der einen rechtsdogmatischen Fortschritt in Richtung auf eine stimmige Steuerrechtsordnung bedeutet, allein aus fiskalischen Gründen unterbindet. Einen solchen Fall sehe ich in der Regelung des sog. anschaffungsnahen Aufwandes in § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG; denn nachdem der Bundesfinanzhof eine klare systematische Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwendungen und Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten entwickelt hat⁸, hat der Gesetzgeber - lediglich aus fiskalischen Gründen - diese Systematik mit der Neuregelung wiederum zerstört und sogar gegenüber

⁶ Beschluss vom 21. November 1983 GrS 2/82, BFHE 140, 50, BStBl. II 1984, 160.

⁷ Schmidt/Drenseck, EStG, 24. Aufl. 2005, § 12 Rz. 60.

⁸ Leitentscheidung vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl. II 1996, 632 sowie Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl. II 2003, 569 sowie IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl. II 2003, 574.

der früheren Verwaltungsauffassung eine verschärfende Regelung getroffen, die zudem eine erhebliche Streit anfälligkeit aufweist⁹.

Für ein weiteres Negativbeispiel halte ich die Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG n. F. Vertreter der Finanzverwaltung berichten zwar im Gespräch unisono, nach der zu vorweggezählten Erbbauzinsen ergangenen Entscheidung des BFH¹⁰ habe die Branche Modelle aufgelegt, die so „schlimm“ gewesen seien, dass der Gesetzgeber habe eingreifen müssen. Ich kenne diese Modelle im Einzelnen nicht, will aber nicht verhehlen, dass mir die Entscheidung des BFH nicht sonderlich überraschend oder gar revolutionär vorkommt. Auch fehlt mir die Fantasie, um den Abzug tatsächlich abgeflossener Beträge von vornherein für missbräuchlich zu halten. Schließlich sticht die Regelung noch dadurch hervor, dass sie Steuerpflichtige, die sich auf die BFH-Entscheidung verlassen haben, rückwirkend erfasst und zudem für die Beurteilung des Damnums große Rechtsunsicherheit geschaffen hat.

2. Nichtanwendungserlasse

Die generelle Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen wird häufig aus § 110 FGO hergeleitet, allerdings zu Unrecht. Rechtskraft zwischen den Beteiligten und flächendeckende einheitliche Anwendung des Rechts durch die Finanzverwaltung sind verschiedene Dinge. Aus § 11 und § 115 FGO ist zu erkennen, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die vom BFH entwickelten Rechtssätze allgemein angewandt werden sollen. Daher ist die Verwaltung aufgrund ihrer im Rahmen der Gewaltenteilung gegebenen Loyalitätspflicht gehindert, die Rechtsprechung des BFH durch Nichtanwendungserlasse planmäßig auszuhebeln¹¹. Sie ist vielmehr grundsätzlich verpflichtet, die BFH-Entscheidungen generell zu übernehmen (wie es ja auch ganz überwiegend geschieht).

Aber: Die Finanzverwaltung hat die Steuergesetze in eigener Verantwortung auszulegen und anzuwenden. Deshalb sind Nichtanwendungserlasse nicht generell unzulässig. Die Verwaltung darf nicht nur, sie muss sogar einem Urteil die Gefolgschaft verweigern, das sie für rechtlich falsch hält, und versuchen, in einem neuen Musterprozess den BFH zur Revision seiner Auffassung zu veranlassen. Dieses Spannungsverhältnis zwischen der Loyalitätspflicht auf der einen Seite und der exekutiven Eigenverantwortung der Finanzverwaltung auf der anderen Seite ist dahin aufzulösen, dass die Nichtanwendung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs in jedem Einzelfall auf nachvollziehbare Art und Weise zu begründen ist¹². Hieraus folgt zugleich, dass Nichtanwendungserlasse, die für die

⁹ S. hierzu im Einzelnen W. Spindler, DB 2004, S. 507.

¹⁰ S. Fn. 5.

¹¹ Spindler, Steuerrecht im Spannungsverhältnis zwischen Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung, Vortrag auf dem Deutschen Steuerberaterstag 2005 in München, Veröffentlichung demnächst.

¹² H. Schaumburg, DFGT 1 (2004), S. 73

abweichende Rechtsansicht keine nachvollziehbare Begründung enthalten, wegen Verstoßes gegen die grundsätzliche Bindungswirkung an die höchstrichterliche Rechtsprechung rechtswidrig sind¹³. Dasselbe gilt naturgemäß dann, wenn die Nichtanwendung durch unterlassene oder verzögerte Veröffentlichung im Bundessteuerblatt bewirkt wird, ein Thema, dem ich mich sogleich noch näher zuwenden werde.

Aus dem Gesagten folgt zudem, dass Nichtanwendungserlasse dann rechtswidrig sind, wenn sie nicht aus Rechtsgründen, sondern allein aus fiskalischen Gründen erlassen werden; insoweit ist lediglich der Gesetzgeber zu Regelungen befugt, die höchstrichterliche Rechtsprechung im Ergebnis korrigieren.

Dies gilt auch für die Nichtanwendungserlasse, die Regelungen für einen vorübergehenden Zeitraum im Vorgriff auf eine beabsichtigte Gesetzesänderung treffen¹⁴. War die BFH-Entscheidung rechtlich in Ordnung, dann prägt sie die Rechtslage, solange ein abweichendes Gesetz nicht verkündet ist. Ist aber das Nichtanwendungsgesetz von vornherein rückwirkend geplant, dann steckt der „Wurm“ schon in der beabsichtigten Rückwirkung.

3. Verspätete oder gänzlich unterbliebene Veröffentlichung

Rechtsstaatlich nicht hinnehmbar ist es, wenn Urteile erst nach längerer Zeit (oder gar nicht) im Bundessteuerblatt erscheinen und solange von den Finanzämtern nicht zur Kenntnis genommen werden (dürfen). Dies hat offenbar auch die Finanzverwaltung als Missstand erkannt. Denn die Zeiten des Schwebezustands bis zum Erscheinen im Bundessteuerblatt sind in jüngster Zeit deutlich kürzer geworden. Seit einiger Zeit gibt es eine Tabelle mit zu veröffentlichenden Entscheidungen auf der Internetseite des BMF. Außerdem ist geplant, neue Entscheidungen per E-Mail an die Länder zu schicken, damit die Abstimmung schneller vonstatten geht. Das sind bereits begrüßenswerte Fortschritte, sie lösen aber das Problem nicht im Grundsätzlichen. Das Problem wird insbesondere dadurch verschärft, dass jeden Mittwoch die neuesten zur Veröffentlichung freigegebenen Entscheidungen direkt von der Internetseite des BFH heruntergeladen werden können. Wie im BFH zu registrieren ist, machen durchaus etliche (auch nicht beratene) Steuerpflichtige von dieser Möglichkeit Gebrauch, gehen dann mit einer neuen Entscheidung zu ihrem Finanzamt, werden dort aber mit der Auskunft heimgeschickt, das Urteil könne, weil nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, nicht berücksichtigt werden. Dies führt verständlicherweise immer wieder zu Irritationen

¹³ Spindler (Fn. 11).

¹⁴ Spindler (Fn. 11). Ein Beispiel dafür bietet z. B. das BMF-Schreiben vom 18. Mai 2005, BStBl. I 2005, 698.

M. E. muss das Regel-Ausnahme-Verhältnis umgekehrt werden: BFH-Entscheidungen sind nach der Grundwertung des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO nicht erst dann von der Finanzverwaltung allgemein zur Kenntnis zu nehmen, wenn sie den "Urteils-TÜV" beim BMF erfolgreich durchlaufen haben, sondern sogleich mit ihrer Veröffentlichung durch den BFH. Allerdings muss, wie oben dargelegt, die Finanzverwaltung die Möglichkeit haben, ein ihr misslungen erscheinendes Urteil in einem neuen Anlauf nochmals dem BFH zur Selbstüberprüfung anheim zu geben. Deshalb sollten Veranlagungen, die auf ein neues Urteil des BFH gegründet sind, gemäß § 164 oder § 165 AO offen gehalten werden, bis die Spitze der Finanzverwaltung über die flächendeckende Übernahme des neuen Urteils entschieden hat. Für diese Entscheidung sollte gesetzlich eine Frist von maximal sechs Monaten vorgesehen werden; danach sind die Veranlagungen endgültig durchzuführen.

Ein Grund, weshalb das BMF bis zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt oft so lange braucht, liegt darin, dass das BMF kein generelles Weisungsrecht gegenüber den Ländern hat. Und die Abstimmung kann natürlich dauern. Hier sehe ich Handlungsbedarf für eine Reform der föderalistischen Strukturen in bezug auf die Steuerverwaltung. Im Zeitalter der Globalisierung, wo in Europa um einen einheitlichen Markt und möglichst kompatible Steuersysteme gerungen wird, stellt es einen Anachronismus dar, wenn BFH-Urteile zum deutschen Steuerrecht, obwohl dieses Recht doch bundesweit gleichmäßig anzuwenden ist, zwischen Bund und Ländern erörtert werden müssen.