

Die Finanzverwaltung ein Ersatzgesetzgeber?

*Ministerialdirigent Werner Widmann
Leiter der Steuerabteilung im
Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz*

I. Persönliche Vorbemerkung

Wer als Angehöriger der Finanzverwaltung – noch dazu der eines Landes – zum heutigen Thema sprechen soll, befindet sich möglicherweise schnell in der Rolle des Angeklagten. Dann wird die Szene womöglich allzu schnell zum Tribunal. Allerdings wäre dies nur dann richtig, wenn entweder in der Themenstellung das Fragezeichen fehlte oder wenn die Diskussion ergäbe, dass die Frage einerseits zwar positiv zu beantworten, die Antwort aber zugleich negativ zu bewerten wäre. Beides erscheint möglich, aber hoffentlich nicht zwingend.

Zur Begründung dieser Haltung erlaube ich mir folgende Bemerkungen:

II. Warum entsteht die Vorstellung, die Verwaltung sei der oder ein Ersatzgesetzgeber?

Wenn sich nach der Themenstellung der Eindruck aufdrängt, die Verwaltung sei - unterschwellig ist wohl gemeint, allzu oft - als Ersatzgesetzgeber tätig, dann kann dies eigentlich nur darauf beruhen, dass es der nach unserer Verfassung berufene Gesetzgeber augenscheinlich nicht schafft, seine Aufgaben so zu erfüllen, dass es keinen Ersatzbedarf gibt.

Und da muss man nüchtern konstatieren, dass die Exekutive – sei es die Bundesregierung oder die Länder über den Bundesrat – erfahrungsgemäß die faktische Prärogative für die Gesetzgebung besitzt oder jedenfalls die Initiative dazu meistens ergreift. Nur höchst selten

kommt ein Steuergesetz unmittelbar aus den Reihen der Abgeordneten, was eigentlich in einer repräsentativen Demokratie die Regel sein müsste .

Und es ist kein Geheimnis: Das Bundesministerium der Finanzen stimmt sich in vielen Fällen mit den Ländern bei Gesetzentwürfen ab, bevor er vorgelegt wird. Mitunter werden Länderbedienstete als sog. Geschäftsaushilfen für konkrete Gesetzgebungsvorhaben auf Wunsch des BMF dorthin abgeordnet.

Man muss auch zur Kenntnis nehmen, dass in Deutschland die vorbereitende Gesetzgebungsarbeit im Bereich der Exekutive auf der Ebene der obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern von der Verwaltungsarbeit im Sinne des bloßen Vollzugs geltenden Rechts nicht wirklich getrennt ist. In den Steuerabteilungen der Finanzministerien der Länder, die auch die Dienstaufsicht über die Oberfinanzdirektionen und die Finanzämter führen, machen die Referatsleiter, Referenten und Sachbearbeiter zumeist gleichzeitig die tägliche Verwaltungsarbeit und die Tätigkeit als Gehilfe des Gesetzgebers bei der Erarbeitung von Gesetzentwürfen oder Stellungnahmen des Bundesrates zu Gesetzesvorhaben der Bundesregierung oder anderer Länder.

Da braucht man sich nicht zu wundern, dass bei der Formulierung von BMF-Schreiben mitunter Interpretationen des Gesetzeswortlautes entstehen, die eher dem entsprechen, was die Beamten sich bei der Erstellung der Entwürfe und Formulierungshilfen für den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages oder bei Änderungsanträgen seitens des Bundesrates vorgestellt haben, als dem, was schwarz auf weiß im Bundesgesetzblatt nachzulesen ist.

III. Beschreibung der Tatsachen

Neben diesen eher gelegentlichen oder auch zufälligen Grenzüberschreitungen gibt es aber auch geradezu planmäßige und gewollte Situationen, in denen die Verwaltung die Rolle des Gesetzgebers zu übernehmen hat.

Als Erstes zu nennen ist die vom Parlament bewusst unklare oder jedenfalls offene Formulierung eines gesetzlichen Tatbestandes mit der ausdrücklichen Begründung, die Einzelheiten sollten sich in der Praxis auf Grund eines präzisierenden BMF-Schreibens noch herausstellen. Als Beispiel ist der Begriff der „haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse und

Dienstleistungen“ in § 35a EStG zu nennen, der zu einem BMF-Schreiben vom 01.11.2004 (BStBl. I 21004 S. 958) geführt hat, das mit dem bemerkenswerten Satz beginnt:

„Haushaltsnah ist das Beschäftigungsverhältnis, wenn es eine haushaltsnahe Tätigkeit zum Gegenstand hat.“ Und dan erfährt man z.B., dass das „Streichen und Tapezieren von Innenwänden“ haushaltsnah ist, nicht hingegen „Arbeiten an der Fassade oder Garagen o.ä.“. Es ist wohlfeil, sich über derartige Verwaltungselaborate zu erheitern, aber man muss eben auch sehen, dass sich der Begriff „haushaltsnah“ nicht als Tatbestandmerkmal eignet, sondern allenfalls als Gegensatzbegriff zu dem Wort „Finanzamtsfern“.

Nahezu der gesamte Bereich der Übergangs- und Einführungsprobleme neuer Vorschriften wird von der Verwaltung mit mehr oder weniger großzügigen Übergangsregelungen organisiert, ohne dass der Gesetzgeber dazu klare Weisungen erteilt hat. Man denke nur daran, dass z.B. die Verwaltung die neuen Rechnungsvorschriften des Umsatzsteuergesetzes, die nach dem klaren Gesetzeswortlaut schon ab dem 01.01.2004 gelten sollten, erst ab dem 01.07.2004 zwingend angewandt wissen wollte. Die Verwaltung hat damit den Gesetzgeber salviert, der seine EU-rechtlichen Hausaufgaben, die zum 01.01.2004 spätestens zu erfüllen waren, erst mit dem Steueränderungsgesetz vom 15.12.2003 gemacht hatte und gesetzliche Übergangsregelungen mit Reichweite in das Jahr 2004 wären ein Verstoß gegen die EU-rechtlichen Fristen gewesen (s. dazu Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, RZ 117 zu § 14).

Seit Sommer des Jahres 2005 wartet die Verwaltung bei der Kraftfahrzeugsteuer auf den Erlass eines Gesetzes, das nach dem Vorschlag von Nordrhein-Westfalen (vgl. BR-DrS. 229/05) rückwirkend zum 01.05.2005 die Wohnmobile wieder als Lkw besteuern sollte, denn im Zuge der Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes zur Höherbesteuerung der Geländefahrzeuge ab dem 01.05.2005 hatte man – offenbar versehentlich – auch die Wohnmobile mit in die höhere Besteuerung einbezogen. Solange dieses Gesetzgebungsvorhaben läuft, hat die Verwaltung ohne festen abgabenrechtlichen Boden die Gesetzesänderung bei Wohnmobilen insofern nicht vollzogen, als die bisherige Besteuerung als PKW unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO fortgeführt wird.

Einen ähnlichen Vorstoß der Politik gegen die strenge Anwendung einer Norm gab es nach der Änderung des § 58 AO hinsichtlich der Erfordernis einer den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen entsprechenden Satzung bei Einrichtungen der öffentlichen Hand. Der Gesetzgeber hatte mit seiner Änderung des § 58 Nr. 1 AO Fördervereine von Golfvereinen treffen wollen,

er traf aber zugleich auch Fördervereine von Kindergärten und staatlichen Museen. Weil es hiergegen alsbald eine Bundesratsinitiative gab, wurde von der Verwaltung solange das Gesetz nicht gleichmäßig angewandt, bis der Gesetzgeber die Sache im Sinne der Bundesratsinitiative dann doch noch regelte (vgl. Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21.07.2004, BGBl. I 2004 S. 1753, BStBl. I 2005 S. 343).

Die Finanzministerkonferenz – weitgehend identisch mit dem Finanzausschuss des Bundesrates – hat eine Interpretation des § 8a KStG vorgenommen, die diese Vorschrift weitgehend ihres am Wortlaut orientierten Anwendungsbereiches entkleidet. Das ist jetzt niedergelegt im BMF-Schreiben vom 22.07.2005, BStBl. I 2005 S. 829. S. dazu Pung, DB 2005 S. 1756.

Diese Beispiele sind weitgehend beliebig und ließen sich wohl auch beliebig fortsetzen. Sie zeigen aber, dass es laufend Bedarf gibt für eine praxisorientierte korrigierende oder glättende Auslegung des Gesetzeswortlauts und man fragt sich, warum der Gesetzgeber es nicht selbst schafft, solche Produkte herzustellen, dass es der ständigen Nachjustierung durch die Verwaltung nicht bedarf.

Wir wissen aber aus Erfahrung, dass von gründlicher Vorbereitung der Gesetze in den letzten Jahren leider kaum mehr gesprochen werden kann. Die Hektik durch selbst erzeugten Termindruck macht z.B. die Durchführung von breit angelegten Planspielen oder die Einbindung der Praxis zeitlich kaum mehr möglich. Die Anhörungen von Sachverständigen und Verbänden durch das Parlament werden zunehmend als Schauveranstaltungen begriffen.

In diese Lücke stößt die Verwaltung durch Anweisungen in Form von BMF-Schreiben und Ländererlassen. Die Richtlinien zu den verschiedenen Steuerarten, die als „Allgemeine Verwaltungsvorschriften“ zwar gemäß Artikel 107 Abs. 8 GG von der Bundesregierung erlassen werden, aber der Zustimmung des Bundesrates bedürfen, sind auch Verwaltungsprodukte. Richtlinien werden traditionell immer von gemischten Arbeitsgruppen des Bundesfinanzministeriums und der Länder erarbeitet und regelmäßig ohne große Aussprache und kaum je mit Änderungswünschen vom Bundesrat gebilligt.

Wenn man bedenkt, dass z.B. eine Vereinfachungsregelung wie in R 31 Abs.11 zum Referenzzins bei Darlehen an Mitarbeiter in R 31 Abs. 11 LStR oder die Bagatellregelung gem. Abschn. 182a UStR 2005 zur Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger vieltausendfachfache Anwendung findet, dann sieht man, welche faktische Wirkung die

Verwaltung beim Vollzug von Normen erzeugt. Der Gesetzgeber hat zwar diese Bagatellgrenzen nicht ausdrücklich geschaffen, aber er toleriert sie. Auch bei Gesetzesänderungen geht er wie selbstverständlich davon aus, dass der Normwortlaut nicht wirklich vollzogen wird, sondern durch die Vereinfachungsregelung überhaupt nur praktisch administrierbar ist.

IV. EU-Richtlinien als Normersatz

Ein besonders gravierendes Feld der exekutiven Macht anstelle legislativer Normsetzung ist beim Ergehen von EU-Richtlinien festzustellen, die den nationalen Gesetzgeber binden. Bekanntlich ergehen EU-Richtlinien und -Verordnungen auf Vorschlag der Europäischen Kommission durch Beschluss des Europäischen Rates nach Anhörung des Europäischen Parlaments. Die Europäische Kommission ist ein Exekutivorgan und der Europäische Rat selbstverständlich auch.

Man kann sich daher des Eindrucks nicht erwehren, dass hier Recht gesetzt wird von höchstrangigen Beamten, die sich letztlich selbst anweisen. Und es geht noch weiter. Nehmen wir Artikel 27 der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie. Diese Vorschrift erlaubt Sonderregelungen für einzelne Mitgliedstaaten. In Deutschland funktioniert das so, dass das Bundesministerium der Finanzen die Ausnahmegewilligung bei der Europäischen Kommission beantragt, oftmals erst nachdem der Gesetzgeber sein nationales Wort schon gesprochen hat. Je nachdem, wie der Antrag durch das Bundesfinanzministerium formuliert wird und je nachdem, ob der Antrag rechtzeitig gestellt und auch rechtzeitig von der Europäischen Kommission bearbeitet wird, tritt dann das deutsche Gesetz in Kraft oder erfährt Modifikationen, die sich in keinem Gesetzestext wieder finden, sondern im EU-Amtsblatt nachzulesen sind und allenfalls durch BMF-Schreiben verlautbart werden.

Hier sind m.E. die Grenzen des zulässigen Handelns der Exekutive anstelle der Legislative eindeutig überschritten. Der Gesetzgeber ist an dem Verfahren nach Artikel 27 der 6 EG-Umsatzsteuer-Richtlinie überhaupt nicht beteiligt. Er erfährt nur durch die Bundesregierung, dass sie eine Ermächtigung für erforderlich hält und dass sie diese einholen werde. Alles weitere machen dann die Beamten und nicht die Abgeordneten. Das kann man schwerlich als Teil des demokratischen Prozesses ansehen.

V. Nichtanwendungserlasse

Bei der Beschreibung der Rolle der Verwaltung dürfen die sog. Nichtanwendungserlasse nicht unerwähnt bleiben, mit denen die Verwaltung mitunter auf Urteile des Bundesfinanzhofs reagiert, die gegen die Verwaltungspraxis ausfallen. Wenn die Verwaltung die Entscheidung trifft, dass ein BFH-Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht allgemein angewandt werden soll, dann mag man dies schon dem Grunde nach für unzulässig halten, obwohl dieser Standpunkt der Judikative mehr Rechtsgestaltungskraft als der Exekutive zuspricht, wofür wir im Grundgesetz wohl keine Grundlage finden.

Für unser Thema sind die Nichtanwendungserlasse deshalb von Interesse, weil es die Verwaltung mit solchen Erlassen unterlässt, eine oftmals weit reichende Konsequenz einer Norm dem Gesetzgeber selbst zur Überprüfung vorzulegen. Aus Kreisen des BFH hört man nicht selten, dass auch der Gesetzgeber mit sog. Nichtanwendungsgesetzen die Rechtsprechung des BFH zunichte machen wolle. Dies sollte man in einem Rechtsstaat aushalten, denn Steuerrecht ist wie jede andere Rechtsmaterie auch zunächst Verfügungsmasse des Gesetzgebers und im Rahmen der verfassungsmäßigen Grenzen kann dieser das Steuerrecht so gestalten wie er will und er braucht auf Meinungen des BFH ebenso wenig Rücksicht zu nehmen wie auf BMF-Schreiben oder anderweitig fundierte Praxis des Vollzuges.

VI. Mögliche Abhilfe

Es fragt sich nun, wie man den beschriebenen Symptomen begegnen könnte.

Die im Aufbau der Finanzverwaltung angelegten Kompetenzen für drei Instanzen zur Herausgabe von verbindlichen Weisungen gegenüber den Finanzämtern – dies sind die Oberfinanzdirektionen, die Länderfinanzministerien sowie das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den Ländern – provozieren die Ausschöpfung der gegebenen Kompetenzen durch die jeweilige Instanz. Mit jeder Verwaltungsanweisung wächst nicht nur die Gefahr der Überreglementierung und damit der Lähmung der Praxis, sondern auch das Risiko, dass die Verwaltung zumindest partiell das Geschäft des Gesetzgebers mitbesorgt. Dazu fehlt es innerstaatlich an einem wirksamen Kontrollmechanismus.

Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen EU-rechtswidrigen Verwaltungsanweisungen sind eher selten.

Deshalb sollte man sich ganz einfach daran machen, die Kompetenz zum Erlass von allgemeinverbindlichen Regelungen auf eine Instanz zu beschränken. Wenn sich ein Bedarf für eine allgemeine Verwaltungsregelung ergibt, dann sollte das generell durch ein BMF-Schreiben geschehen. Es kann sicher niemand nachweisen, dass eine erläuternde Regelung z.B. zum Begriff des häuslichen Arbeitszimmers im Bereich der Oberfinanzdirektion Stuttgart dringlicher sei als im Bereich der Oberfinanzdirektion Koblenz. Trotzdem stellt man fest, dass die Oberfinanzdirektionen völlig unterschiedlichen Bedarf für solche Weisungen erkennen. Und ähnlich ist es mit Erlassen der Finanzministerien der Länder.

Also wäre man erst einmal damit anzufangen, dass man den Oberfinanzdirektionen untersagt, allgemeine Weisungen herauszugeben.

Die Finanzämter in den Ländern, in denen es keine Oberfinanzdirektionen mehr gibt, müssen auch ohne diese Verfügungen auskommen und es ist bisher nicht bekannt, dass dort die Verwaltung zusammengebrochen wäre.

Auch die Länder müssen sich zügeln. Wenn ein Land einen Bedarf für eine allgemeine Verwaltungsanweisung zu erkennen glaubt, sollte es die Angelegenheit in die zu allen Steuerarten bestehen Bund-Länder-Referatsleitergremien tragen und dann wird man sehen, ob es dort zu

der Überzeugung kommt, dass die Angelegenheit wirklich so wichtig und allgemein interessierend ist, dass eines Erlasses in Form eines BMF-Schreibens für die ganz Republik bedarf.

Bei Verwirklichung dieses Vorschlages hätten wir dann zwar sicher sehr viel mehr BMF-Schreiben als bisher, aber die dann geregelten Fragen würden eben auch bundesweit gleich entschieden und damit wäre ein wichtiger Beitrag zum gleichmäßigen und gesetzestreuen Vollzug geleistet. Der Gesetzgeber hätte dann auch eine verbindliche Übersicht über die Anwendungsmaximen zu seinen Gesetzen durch die Exekutive und er könnte, falls es ihm nötig erscheint, selbst eingreifen. Die Rolle des Ersatzgesetzgebers für die Verwaltung wäre dann sehr stark eingeschränkt.