

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS
Mohrenstr. 20 / 21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN
Burgstr. 28
10178 Berlin

HAUPTVERBAND DES
DEUTSCHEN EINZELHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT
Wilhelmstr. 43 / 43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN
GROSS- UND AUSSENHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

An den
Vorsitzenden des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Herrn Eduard Oswald, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

27. Februar 2009

Nichtanwendungserlasse im Steuerrecht

Sehr geehrter Herr Oswald,

wir möchten Ihr Augenmerk in Ihrer Funktion als Vertreter der Gesetzgebung auf Praktiken der Finanzverwaltung lenken, die seit langem nicht nur von Wirtschaft und Bürgern, sondern auch vom Bundesfinanzhof (BFH) und in der Wissenschaft als nicht hinnehmbar empfunden werden. Konkret geht es dabei zum einen um die Praxis der Finanzverwaltung, ihr missliebige Rechtsprechung des höchsten deutschen Finanzgerichts, des BFH, durch sog. Nichtanwendungserlasse „auszuhebeln“. Zum anderen betrifft es die Ausnutzung des Verfahrensrechts in einem sicher vom Gesetzgeber nicht gewollten Sinne, mit dem bereits das Ergehen aus Sicht der Finanzverwaltung „unliebsamer“ höchstrichterlicher Entscheidungen verhindert werden soll.

Wir bitten daher den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, sich dieser Problematik kritisch anzunehmen und gegenüber der Bundesregierung bzw. dem Bundesministerium der Finanzen auf einige substantielle Änderungen hinzuwirken. Hier wäre aus unserer Sicht insbesondere erforderlich,

- dass grundlegende BFH-Entscheidungen zeitnah im Bundessteuerblatt bekanntgegeben und Steuerbescheide unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung erlassen werden, und dass andernfalls – sofern die Finanzverwaltung eine von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abweichende Rechtsauffassung vertritt und eine Änderung dieser Rechtsprechung in einem gleichgelagerten Fall erwartet – Steuerbescheide insofern zumindest vorläufig ergehen;
- dass Nichtanwendungserlasse immer im Bundessteuerblatt veröffentlicht und mit einer tragfähigen rechtlichen Begründung versehen werden, denn der Bürger hat einen Anspruch darauf zu erfahren, warum eine bestimmte Verwaltungsentscheidung getroffen worden ist. Es erscheint jedenfalls nicht plausibel, dass Gerichtsentscheidungen begründet werden müssen, Nichtanwendungserlasse, die Gerichtsurteilen die Allgemeinwirkung nehmen sollen, hingegen nicht;
- dass die Finanzverwaltung in Steuerbescheiden, die auf einem Nichtanwendungserlass beruhen, auf die abweichende Rechtsprechung des BFH hinweist, damit die Steuerpflichtigen im Zweifel ihr Recht im Hinblick auf abweichende Rechtsprechung gerichtlich überprüfen lassen können. Dies ist aus Gründen der Rechtssicherheit sowie zur Gewährleistung eines gerade in solchen Fällen zur gleichmäßigen Rechtsanwendung notwendigen, effektiven Rechtsschutzes unverzichtbar;
- dass das Bundesministerium der Finanzen künftig in regelmäßigen Abständen die Bundestagsabgeordneten über Fälle unterrichtet, in denen Steuerpflichtige im Zusammenhang mit Revisionsverfahren beim BFH durch Erlass abhelfender Steuerbescheide klaglos gestellt wurden.

Zur Begründung dieser Petiten weisen wir auf Folgendes hin:

I. Nichtanwendungserlasse

In der Öffentlichkeit ist in jüngster Zeit – unter anderem durch Äußerungen des BFH-Präsidenten – die Praxis von sogenannten Nichtanwendungserlassen der Finanzverwaltung problematisiert worden. In derartigen Erlassen ordnet das Bundesministerium der Finanzen (BMF) an, dass bestimmte Rechtsgrundsätze, die der BFH in einer konkreten Entscheidung

aufgestellt hat, von der Finanzverwaltung nicht oder jedenfalls nicht vollumfänglich über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sind. Die Wirtschaft kritisiert bereits seit langem eine derartige Praxis, da hierdurch häufig eine für den Steuerpflichtigen, d. h. für Bürger und Unternehmen, günstige Rechtsprechung zu deren Lasten konterkariert wird.

Es ist zweifelhaft, ob solche Nichtanwendungserlasse verfassungsrechtlich zulässig sind. Fraglich ist insbesondere, ob die Finanzverwaltung, d. h. die vollziehende Gewalt, die Befugnisse der rechtsprechenden Gewalt, d. h. der Judikative, beschneidet, wenn sie vom BFH aufgestellte Rechtsgrundsätze für nicht anwendbar erklärt. Auf den ersten Blick erscheint dies kaum problematisch zu sein, denn § 110 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ordnet die inter-partes-Wirkung finanzgerichtlicher Entscheidung an, und das Gesetz geht damit gerade nicht von einer allgemeinen Bindungswirkung aus. Andererseits ist es aber gerade die der Rechtsprechung und insbesondere den Revisionsgerichten zugewiesene Aufgabe, im Rahmen der Gesetzesauslegung auch auf eine Rechtsvereinheitlichung und Rechtsfortbildung hinzuwirken, d. h. Maßstäbe über den jeweils entschiedenen Einzelfall hinaus aufzustellen.

Die Aufgabe der Gesetzesauslegung obliegt zwar sowohl der Rechtsprechung als auch der vollziehenden Gewalt. Ohne vorangegangene Gesetzesauslegung kann schließlich die Verwaltung keinen geordneten Gesetzesvollzug, die Rechtsprechung keine Rechtskontrolle betreiben. Für eine Vorrangstellung der Judikative bei der Gesetzesauslegung sprechen allerdings Verfassungsgrundsätze. Diese sind:

1. Gewaltenteilungsprinzip

Das in Artikel 20 Abs. 2 Satz 2 des Grundgesetzes (GG) verankerte Gewaltenteilungsprinzip dient als Kernelement des Verfassungs- und Rechtsstaates insbesondere der Verhinderung einer unkontrollierten Konzentration staatlicher Macht. Das Gewaltenteilungsprinzip weist den drei Gewalten Legislative, Exekutive und Judikative die durch das Grundgesetz übertragenen Aufgabenbereiche zu und gebietet eine durch das Prinzip des gegenseitigen Respekts getragene Loyalitätspflicht. Hieraus folgt das an die jeweilige Gewalt gerichtete Verbot, in den Kernbereich der anderen Gewalt einzugreifen sowie die wechselseitige Bindung an die Akte der jeweils anderen Gewalt.

Danach hat die Finanzverwaltung rechtskräftige Entscheidungen des BFH nicht nur im Einzelfall, sondern grundsätzlich auch auf gleich gelagerte Fälle anzuwenden. Dies spiegelt sich neben der Funktionszuweisung in Artikel 95 Abs. 1 GG auch in den verfahrensrechtlichen Regelungen der Finanzgerichtsordnung wider, wonach die Revision gemäß deren § 115 Abs. 2 bei grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, zur Fortbildung des Rechts und zwecks Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zulässig ist. Der BFH wäre gar nicht in der Lage, eine einheitliche Rechtsprechung „zu sichern“, wenn sich die Wirkung

seiner Urteile lediglich in der Entscheidung des jeweiligen Einzelfalls erschöpfte. Der Gesetzgeber setzt also voraus, dass BFH-Entscheidungen über den Einzelfall hinaus Wirkung entfalten. Deshalb stehen die Wahrung der Einzelfallgerechtigkeit einerseits und des Allgemeininteresses an der Rechtsfortbildung und Rechtseinheit andererseits gleichberechtigt nebeneinander.

Hinzu kommt, dass sich der Gesetzgeber offenbar häufig nicht in der Lage sieht, bei Gesetzen als generell-abstrakten Normen den steuergesetzlichen Tatbestand so präzise zu umschreiben, dass der Rechtsanwender die Rechtsfolge für den jeweiligen Lebenssachverhalt exakt bestimmen kann. Deshalb finden sich in steuergesetzlichen Regelungen oft Generalklauseln, deren Konkretisierung im Zweifel durch die Rechtsprechung zu erfolgen hat.

2. Bindung der Verwaltung an Recht und Gesetz

Die Bindung der Finanzverwaltung an Entscheidungen des BFH steht freilich in einem gewissen Spannungsverhältnis zu ihrer sich aus Artikel 20 Abs. 3 GG ergebenden Eigenverantwortung. Denn die Bindung an Recht und Gesetz verpflichtet auch sie in eigener Verantwortung zur Prüfung des Steuerrechts. Das sich aus der Loyalitätspflicht auf der einen Seite und der Eigenverantwortung auf der anderen Seite ergebende Spannungsverhältnis ist aber dahingehend aufzulösen, dass die Finanzverwaltung Entscheidungen des BFH nur dann nicht anwenden darf, wenn sie sie für rechtlich unvertretbar hält (vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Band III, S. 1183).

Eine Nichtanwendung von BFH-Entscheidungen kommt demnach nur bei offensichtlicher Rechtsfehlerhaftigkeit, d. h. nur in Ausnahmefällen in Betracht. Die Finanzverwaltung ist aber nicht befugt, ihre lediglich abweichenden Rechtsansichten an die Stelle derjenigen des BFH zu setzen, wie es in der Praxis der Nichtanwendungserlasse jedoch zunehmend zu beobachten ist. Deshalb sind insbesondere die Nichtanwendungserlasse zu kritisieren, die aus fiskalischen Gründen erlassen werden, um für den Steuerpflichtigen günstige Wirkungen von BFH-Entscheidungen nicht zuzulassen. Nur der Gesetzgeber ist zu Regelungen befugt, die die höchstrichterliche Rechtsprechung korrigieren. Gleiches gilt auch für solche Nichtanwendungserlasse, die Regelungen für einen vorübergehenden Zeitraum bis zu einer diesbezüglichen nachträglichen Gesetzesänderung treffen.

Unabhängig von der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit von Nichtanwendungserlassen beeinträchtigen diese die Rechtsicherheit, denn die Steuerpflichtigen können nicht darauf vertrauen, dass die Rechtsprechung des BFH bei ihnen zur Anwendung gelangt. Vor dem Hintergrund, dass sich das Steuerrecht in Deutschland mittlerweile zu einem äußerst komplizierten Rechtsgebiet entwickelt hat, ist dies sehr bedenklich. In dieser bereits verfassungs-

rechtlich nicht unproblematischen Situation sollte eine weitere Verunsicherung der Bürger infolge einer unterschiedlichen Gesetzesanwendung durch Gerichte und Verwaltung vermieden werden, um weiterem Vertrauensverlust und Staatsverdrossenheit entgegenzuwirken.

Nichtanwendungserlasse beeinträchtigen auch die gleichmäßige Anwendung des Steuerrechts. Es ist bedenklich, wenn die Gleichmäßigkeit der Rechtsanwendung dadurch behindert wird, dass BFH-Entscheidungen nicht auf alle gleichgelagerten Fallgestaltungen angewendet werden. Denn dadurch wird der Steuerpflichtige, der den betreffenden Steuerbescheid widerspruchslos hinnimmt, steuerrechtlich anders behandelt, als derjenige, der den Rechtsweg beschreitet.

II. Nichtveröffentlichung von BFH-Entscheidungen im Bundessteuerblatt

An dieser Stelle möchten wir der Vollständigkeit halber auch auf eine weitere problematische Praxis hinweisen, mit der sich die Finanzverwaltung gegen aus ihrer Sicht missliebige BFH-Urteile wendet: die verspätete oder gar gänzlich unterlassene Veröffentlichung von BFH-Entscheidungen mit grundsätzlicher Bedeutung im Bundessteuerblatt.

Das Bundessteuerblatt ist eine Zeitschrift in redaktioneller Verantwortung des BMF. Die Finanzverwaltung ist allgemein angewiesen, grundsätzlich nur solche Entscheidungen des BFH anzuwenden, die im Bundessteuerblatt veröffentlicht sind. An anderer Stelle veröffentlichte BFH-Entscheidungen können in gleichgelagerten Fällen nur herangezogen werden, soweit sie nicht im Widerspruch zu den im Bundessteuerblatt veröffentlichten Urteilen stehen.

Auch hierbei handelt es sich um ein Massenphänomen. So wurden allein in den Jahren 1995 bis 2001 insgesamt 170 BFH-Urteile auf diese Weise praktisch aus dem Verkehr gezogen (vgl. *Lange*, NJW 2002, S. 1357). Darüber hinaus werden Entscheidungen des BFH, auch wenn sie im Bundessteuerblatt erscheinen, oft erst mit jahrelanger Verspätung abgedruckt.

Wenn schon die Rechtmäßigkeit von Nichtanwendungserlassen fragwürdig erscheint, so gilt dies erst Recht für eine Veröffentlichungspraxis, die höchstrichterliche Urteile der Berücksichtigung durch die Finanzämter von vornherein entzieht. Denn hier greift die Exekutive in der Tat in die Kompetenz der Judikative ein, weil die Finanzämter die betreffenden höchstrichterlichen Urteile nicht anwenden dürfen. Insoweit ist notwendig, dass die Finanzverwaltung ebenso wie bei Nichtanwendungserlassen die unterlassene Veröffentlichung auch rechtlich begründet. Eine Diskussion in der Besteuerungspraxis, ob es sich tatsächlich um ein „Fehlurteil“ handelt, dem nicht zu folgen ist, wird ansonsten von vornherein unterbunden. Dadurch wird letztlich auch die Balance im System der Gewaltenteilung und folglich das Rechtsstaatsprinzip untergraben.

Die zögerliche Veröffentlichungspraxis wird durch die Finanzverwaltung mit dem Abstimmungsbedarf zwischen dem BMF und den Finanzverwaltungen der einzelnen Bundesländer gerechtfertigt. Eine solche interne Abstimmung mag sicher sinnvoll sein, sollte aber in Anbetracht der zur Verfügung stehenden modernen Kommunikationsmittel auch in kürzeren Zeitabständen möglich sein. Sie rechtfertigt jedenfalls nicht, während der verwaltungsinternen Willensbildung BFH-Urteilen bis zu einer Einigung zwischen Bund und Ländern die Breitenwirkung zu nehmen. Denn der Finanzverwaltung steht immerhin ein Instrument zur Verfügung, neue BFH-Urteile in Ruhe zu erörtern, ohne sie währenddessen faktisch ins Leere laufen zu lassen. Die betroffenen Steuerbescheide könnten nämlich zunächst unter Berücksichtigung der neuen BFH-Urteile ergehen, aber insoweit vorläufig festgesetzt werden (§ 165 AO). Sollten sich die Finanzverwaltungen von Bund und Ländern schließlich im Ausnahmefall darauf verständigen, dass Urteil nicht oder nur in Teilen anzuwenden und ergeht daraufhin eine entsprechende Verwaltungsanweisung, könnte der Steuerbescheid demgemäß geändert werden. Für Anweisungen an Finanzämter, Urteile nicht zu berücksichtigen, solange sie nicht im Bundessteuerblatt abgedruckt sind, gibt es folglich keine hinreichende Rechtfertigung.

III. Verfahrensrechtliche Vermeidung höchstrichterlicher Entscheidungen

Ergänzend möchten wir auf Praktiken hinweisen, mit denen die Finanzverwaltung BFH-Entscheidungen, die ihrer Auffassung widersprechen, zu vermeiden versucht.

Dies geschieht beispielsweise in Revisionsverfahren vor dem BFH, wenn ein sog. Gerichtsbescheid ergeht, den der BFH ohne mündliche Verhandlung erlassen kann und der, wenn keine der Parteien eine mündliche Verhandlung beantragt, die Wirkung eines Urteils erlangt. Widerspricht ein solcher Gerichtsbescheid der Auffassung der Finanzverwaltung, so stellt sie nicht selten Antrag auf mündliche Verhandlung. Vor Durchführung der mündlichen Verhandlung erlässt die Finanzverwaltung sodann einen abhelfenden Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen und stellt ihn damit (im Einzelfall) klaglos. Gegenüber dem Gericht erklärt sie im Hinblick darauf dann die Hauptsache für erledigt. Hat die Finanzverwaltung selbst Revision zum BFH gegen eine erstinstanzliche finanzgerichtliche Entscheidung eingelegt, kommt es oft zu einer Variante: Sie beantragt erst mündliche Verhandlung, nimmt dann aber in der mündlichen Verhandlung ihre Revision zurück.

In beiden Fällen gilt der Gerichtsbescheid als nicht ergangen (§ 90a Abs. 3 FGO). Im Ergebnis kommt es damit jeweils zu keiner gerichtlichen Entscheidung, auf die sich Steuerpflichtige in gleichgelagerten Fällen berufen könnten. Darüber hinaus wird auch nicht öffentlich bekannt, welche Auffassung der BFH per Gerichtsbescheid vertreten hat und welche Reaktion von Seiten der Finanzverwaltung erfolgte.

Gegen ein derartiges Verhalten der Finanzverwaltung machen wir folgende Bedenken geltend:

Zum einen erscheint eine solche Vorgehensweise nicht mit dem Legalitätsprinzip vereinbar, das auch und gerade die Verwaltung bindet. Nach diesem Prinzip dürfen Exekutive und Judikative keine Steuern erfinden, jede Steuer bedarf ihrer gesetzlichen Grundlage. Umgekehrt gilt aber auch, dass weder Behörden noch Gerichte die Steuerschuld ohne gesetzliche Grundlage herabsetzen dürfen (Artikel 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG; auch §§ 3 Abs. 1, 38, 85 AO). Zum anderen aber, und das erscheint noch bedeutender, wird dadurch die Rechtspflege unnötig behindert. Insbesondere bei notwendigerweise zu klärenden Grundsatzfragen werden – zu Lasten der Rechtssicherheit – weitere Rechtsmittel an den BFH provoziert.

Schließlich dürfte das Verhalten nicht dem entsprechen, was sich der Gesetzgeber verfahrensrechtlich mit der Einführung von Gerichtsbescheiden zum Ziel gesetzt hat – nämlich die Straffung und Beschleunigung finanzgerichtlicher Verfahren.

Gegenüber vorstehend beschriebenen Praktiken der Finanzverwaltung sollte Abhilfe geschaffen werden. Wir regen an, dass der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages dabei auch Vertreter des BFH mit in die Erörterungen einbezieht.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN



HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN
EINZELHANDELS



BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE



BUNDESVEREINIGUNG DER
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT



BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN
GROSS- UND AUSSENHANDELS

