

## Fehlentwicklungen in der Steuerrechtsprechung?

### I. Einleitung

Fehlentwicklungen erkennt man regelmäßig nur bei anderen. Man prangert sie deshalb auch nur bei anderen an: als Richter beim Gesetzgeber und der Verwaltung, als Verwaltungsangehöriger beim Gesetzgeber und bei den Gerichten und als Gesetzgeber eben wieder bei den beiden anderen Gewalten. Die Steuerpflichtigen kritisieren gar alle drei Staatsgewalten.

Mit meinem Thema möchte ich einmal diesem Ritual entsagen und mich als Steuerrichter fragen – deshalb enthält mein Vortragsthema am Ende ein Fragezeichen –, ob und inwieweit die Steuerrechtsprechung sich selbst Fehlentwicklungen vorzuwerfen hat.

Ich möchte dabei folgende Themen aufgreifen:

1. Änderung der Rechtsprechung
2. Ankündigung von Änderungen
3. Zur Sprache und zum Umfang der Entscheidungen
4. Vom horror pleni, sprich: Unterlassen einer Vorlage an den Großen Senat
5. Die Suche nach Einzelfallgerechtigkeit und die Möglichkeit der Typisierung
6. Eindringen der Verfassungsgerichtsbarkeit in die Fachgerichtsbarkeit.

### II. Änderungen der Rechtsprechung

Dem Bundesfinanzhof wird oft zum Vorwurf gemacht, er ändere seine Rechtsprechung zu häufig; dadurch werde die erforderliche Kontinuität mißachtet; es gäbe deshalb keine ausreichende Planungssicherheit. Erst kürzlich hat dies ein hoher Finanzbeamter erklärt und dabei behauptet, der Bundesfinanzhof ändere jährlich 20 bis 30 mal seine bisherige Rechtsprechung.

Rechtsprechungsänderungen bringen in der Tat Unruhe; sie enttäuschen diejenigen, die auf die Fortgeltung bisheriger Entscheidungsgrundsätze vertrauen. Auf dem Sektor des Steuerrechts zwingen sie z. B. zu einem Überprüfen von Gestaltungen, zu denen die Angehörigen der steuerberatenden Berufe zuvor geraten hatten; sie erfordern ein Nachdenken über Übergangslösungen und Folgewirkungen seitens der Finanzverwaltung bis hin zum Überprüfen der (neuen) Rechtsprechung durch den Gesetzgeber, um evtl. das Gesetz zu ändern. Dies schafft Irritationen bei den Letztbetroffenen,

den Steuerpflichtigen. Sie werden verunsichert. Änderungen einer ständigen Rechtsprechung animieren auch zu vermehrten Rechtsmitteln in anderen Sachen, weil man davon ausgehen kann, der Bundesfinanzhof werde seine Rechtsprechung auch in diesen anderen Sachen gegebenenfalls ändern. Der Gesetzgeber hat deshalb sogar schon einmal erwogen, indessen „vorerst davon abgesehen, durch gesetzgeberische Maßnahmen darauf hinzuwirken, daß die höchstrichterliche Rechtsprechung der Rechtssicherheit stärker als bisher Rechnung trägt“.

Nun will ich nicht gleich mit einem Vorwurf gegenüber anderen beginnen. Aber Paul Kirchhof stellte vor Jahren fest, daß andere oberste Bundesgerichte ihre Rechtsprechung nicht weniger häufig ändern als der Bundesfinanzhof, bei dem dies in den letzten beiden Jahren tatsächlich 16 bzw. 17 mal der Fall war. Im Falle der anderen Gerichtsbarkeiten wird dies wohl nur deshalb weniger zur Kenntnis genommen, weil die Rechtsprechung kaum eines anderen obersten Bundesgerichts einen solchen Vielfältigungseffekt hat wie die des Bundesfinanzhofs. Eine geänderte Rechtsprechung wirkt sich im Falle des Steuerrechts regelmäßig viel häufiger, nachhaltiger aus, als dies bei anderen obersten Gerichtshöfen der Fall ist. Dies ist allerdings keine Rechtfertigung für Rechtsprechungsänderungen seitens des Bundesfinanzhofs, läßt solche vielleicht aber in einem anderen Licht erscheinen.

Ich kann und möchte hier nicht das Für und Wider von Rechtsprechungsänderungen rechtlich voll ausleuchten. Nur so viel an dieser Stelle:

*Einfachrechtlich* ist eine Änderung der Rechtsprechung erlaubt, was sich zum einen daraus ergibt, daß Urteile nach § 110 Abs. 1 FGO nur zwischen den Beteiligten wirken, und zum anderen daraus, daß im Falle einer beabsichtigten Abweichung von der Rechtsprechung eines anderen Senats nach § 10 Abs. 2 FGO der Große Senat des Bundesfinanzhofs angerufen werden muß. Die letztgenannte Regelung setzt also – ebenso wie § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO, wonach bei Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide eine Änderung der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden darf – die Möglichkeit einer Rechtsprechungsänderung voraus.

Auch *verfassungsrechtlich* bestehen gegen Änderungen der Rechtsprechung keine Bedenken. Rechtssicherheit und Vertrauensschutz werden zutreffend aus dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes abgeleitet. Bestandteil dieses Prinzips ist aber auch die „materielle Gerechtigkeitsidee“. Die Gerichte sind verpflichtet, nach ihrer rechtlichen Überzeugung zu entscheiden. Diese individuelle Überzeugung darf nicht hintangestellt werden, weil das Ergebnis von einer langjährigen Rechtsprechung abweicht. Das Recht zum Überdenken bisheriger Rechtsprechung hat sich noch keine Richtergeneration – und zwar jedweder Gerichtsbarkeit – nehmen lassen. Das muß so bleiben, weil auch das Recht nicht erstarren darf.

Wenn von fünf Richtern eines Senats drei oder mehr davon überzeugt sind, die bisherige Rechtsprechung sei unzutreffend, dann müssen sie anders als bisher entscheiden. Im Zweifel sollte sich ein Richter zwar für die bisherige Erkenntnis und damit für die Stetigkeit entscheiden. Wiegen indessen nach seiner Überzeugung die neuen Argumente schwerer als die alten, dann muß er für die Änderung eintreten. Das Ringen

um's Recht und damit auch das Entscheiden gegen eine bisherige Rechtsprechung oder Rechtspraxis darf sich kein unabhängiger Richter nehmen lassen. „Stetigkeit und Wandel sind *notwendige* Erscheinungsweisen des Rechtsprechens.“ (so Paul Kirchhof).

Der Nichtjurist kann sich eine Änderung der Rechtsprechung bei unveränderter Gesetzesfassung vielleicht nur derart erklären, daß zuvor nicht ausreichend nachgedacht worden sei. So ist das aber nicht. Ein neuer, ein anderer Richter stellt vielleicht dieselben Erwägungen an. Er gewichtet die Argumente jedoch anders. Recht ist eben keine Mathematik, bei der stets nur *ein* Ergebnis richtig ist.

Man sollt im übrigen darauf vertrauen, daß kein Richter und erst recht kein mit fünf Richtern besetzter Senat eine Rechtsprechung ohne weiteres aufgibt, zumal eine Änderung nach der Rechtsprechung des Großen Senats „schwerwiegende sachlich Gründe“ oder „wichtige Gründe“ erfordert. Solche Gründe liegen etwa vor, wenn sich die tatsächlichen Gründe gewandelt haben oder wenn sich zu sachlich zusammenhängenden Fragen die Gesetzeslage oder die Rechtsprechung geändert hat. Man muß aber einräumen, daß jeder Richter, der eine Änderung der Rechtsprechung für richtig hält, aus seiner Sicht auch „wichtige Gründe“ dafür wird angeben können.

Überlegt man einmal, weshalb der Gesetzgeber, die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung jeweils Neues „in die Welt setzen“, muß man – zusammenfassend – erkennen, daß jede dieser Institutionen für sich in Anspruch nimmt, das nunmehr als richtig, vernünftig oder zweckmäßig Erkannte zu entscheiden oder festzuschreiben. Das – jeweilige – Bemühen um eine Verbesserung wird zwar nicht immer tatsächlich zu einer Verbesserung führen. Man sollte aber das Streben danach anerkennen, zumal es diesen Institutionen regelmäßig leichter fiele, das bisher Gesagte einfach zu wiederholen, als das Neue zu begründen.

### III. Ankündigung von Rechtsprechungsänderungen

Wenn nach dem zuvor Gesagten Änderungen der Rechtsprechung zwar nicht wünschenswert, aber doch zulässig sind, so fragt es sich, ob der BFH eine beabsichtigte Änderung zuvor ankündigen sollte oder gar müßte, damit sich die Beteiligten darauf einstellen können.

#### 1. Bei Entscheidungserheblichkeit

Ist die Rechtsfrage, für die eine Änderung der Rechtsprechung in Betracht kommt, im zu entscheidenden Fall entscheidungserheblich, so kann nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes an der bisher anderslautenden Rechtsprechung festgehalten und die Änderung der Rechtsprechung für den nächsten Fall lediglich angekündigt werden. Dem Rechtsuchenden muß *sein* Recht zuteil werden, wenn er „in seinen Rechten verletzt“ ist. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus Art. 19 Abs. 4 GG und § 40 Abs. 2

FGO. Der Rechtsuchende streitet für sich mit dem Anspruch auf eigenen Rechtsschutz, nicht für die Belange Dritter.

Man könnte allerdings aus dem gesetzlich nicht ausdrücklich geregelten Institut der „Unvereinbarkeitserklärung“, von dem das Bundesverfassungsgericht vielfach Gebrauch macht, ableiten, die obersten Bundesgerichte könnten – wie das Bundesverfassungsgericht – einen bisherigen Rechtszustand für den gerade zu entscheidenden Fall noch tolerieren, von einem künftigen Zeitpunkt an durch eine neue, angekündigte Entscheidung diesen Rechtszustand aber ändern – quasi eine Pro-futuro-Rechtsprechungsänderung. Dies wäre m.E. aber verfehlt. Die Unvereinbarkeitserklärung mit Pro-futuro-Ausspruch seitens des Bundesverfassungsgerichts bringt zum Ausdruck, daß das geltende Recht verfassungswidrig ist und daß der Gesetzgeber den verfassungswidrigen Zustand von einem künftigen Zeitpunkt an beseitigt haben muß. Das Bundesverfassungsgericht kann diesen verfassungswidrigen Zustand nicht selbst beseitigen, weil es mindestens zwei verschiedene Möglichkeiten gibt, den bisherigen Rechtszustand zu korrigieren, und weil die Wahl, wie die Korrektur zu erfolgen hat, dem Gesetzgeber obliegt.

Ein solcher Sonderfall ist aber bei einer beabsichtigten Rechtsprechungsänderung nicht gegeben. In diesem Fall gibt es nur eine – wenn auch neue – zutreffende Rechtsauffassung, die aus der geltenden Rechtslage abgeleitet werden kann; es bedarf keines Eingreifens und Abwägens des Gesetzgebers, für das ihm Zeit gelassen werden müßte. Eine Entscheidung ist im anstehenden Fall sofort möglich und deshalb auch sofort zu treffen.

## 2. In einem obiter dictum

Denkbar wäre allerdings die Ankündigung einer künftigen Rechtsprechungsänderung in einer Entscheidung, in der es auf diese Aussage nicht unmittelbar ankommt. So hat der Bundesfinanzhof z.B. einmal entschieden, daß sog. Gelegenheitsgeschenke künftig wohl nicht mehr als steuerfrei beurteilt werden könnten; jedenfalls sei ein Gelegenheitsgeschenk in Bargeldform, worum im konkreten Fall gestritten wurde, schon jetzt nicht mehr als steuerfrei anzuerkennen.

Obiter dicta binden indessen weder die Finanzgerichte, noch andere Senate des Bundesfinanzhofs, nicht einmal den Senat, der sie ausgesprochen hat. Sie sind deshalb sehr fragwürdig, zumal nicht gewährleistet ist, ob der Senat, der sie in die Welt gesetzt hat, für den nächsten Fall noch zuständig ist – die Geschäftsverteilung könnte in der Zwischenzeit geändert sein –, oder ob der Senat künftig noch ebenso besetzt ist und deshalb ebenso entscheiden würde.

Durch ein – ankündigendes – obiter dictum ist mit anderen Worten nicht gewährleistet, daß die Rechtsprechung sich so – wie angekündigt – entwickelt. Die Ankündigung kann also sogar zur Verwirrung der Fachöffentlichkeit beitragen und sollte deshalb unterbleiben.

Vertretbar ist allenfalls, in einem obiter dictum ausdrücklich offen zu lassen, ob die bisherige Rechtsprechung aufrechterhalten bleiben kann oder soll. Indessen gibt auch

dies zu mitunter falschen Spekulationen und Interpretationen Anlaß. Solche Formulierungen, die in BFH-Urteilen nicht selten vorkommen, sollten deshalb eher vermieden werden.

#### IV. Zur Sprache und zum Umfang der Entscheidungen

Das Urteil einer Eingangsinstanz – also im Falle des Steuerrechts der Finanzgerichte, vor denen der Beteiligte ohne Vertreter aufzutreten berechtigt ist – muß populär formuliert sein, damit es der Verfahrensbeteiligte selbst verstehen kann.

Das Urteil eines Revisionsgerichts wendet sich natürlich ebenso zuerst an die Verfahrensbeteiligten; sie müssen es verstehen können. Aufgabe der obersten Gerichte ist es aber insbesondere, die Rechtseinheitlichkeit sicherzustellen und das Recht fortzubilden. Für das Revisionsrecht beim Bundesfinanzhof wird dies besonders veranschaulicht durch den Umstand, daß eine Revision vom Finanzgericht oder vom Bundesfinanzhof regelmäßig nur zuzulassen ist, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat – der Zulassungsgrund der Divergenz (Abweichung) ist ein Unterfall der grundsätzlichen Bedeutung. Von grundsätzlicher Bedeutung ist eine Rechtssache aber nur, wenn die für die Beurteilung des Streitfalles maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt.

Wenn sich demnach die Bedeutung einer Revisionssache nicht in der Beurteilung des konkreten Einzelfalles erschöpfen darf, so richtet sich die Entscheidung also auch an die Allgemeinheit. Sie muß sie verstehen können. Dies gilt jedoch nur eingeschränkt. Das Steuerrecht arbeitet – wie jedes Rechtsgebiet, aber auch wie jede andere Wissenschaft – mit Fachtermini, die nur Fachleute verstehen (können). Die Urteile des Bundesfinanzhofs müssen deshalb so abgefaßt sein, daß sie jedenfalls von den Fachleuten – Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Finanzbeamte –, die die Allgemeinheit repräsentieren, verstanden werden können.

Ich denke also, daß unsere Urteile im Aufbau klar, zwingend und prägnant sein müssen. Sprachlich sollten sie möglichst unkompliziert sein. Für den Laien unverständliche Fremdwörter, Schachtelsätze und Einschübe sollten wir vermeiden. Aber wenn z.B. die Begriffe „Werbungskosten“ und „Sonderausgaben“ im Gesetz vorkommen, dann müssen wir sie auch im Urteil verwenden und bei dem Leser weitgehend voraussetzen, daß er die Bedeutungsinhalte dieser Begriffe kennt. Sonst wird er das Urteil nicht verstehen.

Dem Petitum der Verständlichkeit werden die Urteile des Bundesfinanzhofs m.E. weitgehend gerecht. Sie sind aber – und damit komme ich zum Umfang der Entscheidungen – oft zu lang.

Französische, niederländische Urteile oder die des Europäischen Gerichtshofes sind regelmäßig kürzer. Das liegt an national unterschiedlichen Rechtstraditionen. Wir begründen jede Begründung noch einmal; wir bringen zum Ausdruck, daß wir mit unserer Entscheidung nicht in Widerspruch stehen zu dieser und jener anderen Entschei-

dung oder zu einer bestimmten Auffassung im Schrifttum. Manche Entscheidungen sind wie ein Lehrbuch: Es wird das gesamte System entwickelt und aufgezeigt, daß die neue Entscheidung in dieses System paßt, oder daß sie gleichwohl richtig ist, obwohl sie sich in einem Punkt in das System nicht zutreffend einordnen läßt.

Diese akribische Suche nach Perfektionismus ist sicherlich nicht typisch für die BFH-Rechtsprechung, sondern für die deutsche Rechtsprechung schlechthin. Sie birgt aber die große Gefahr, daß aus dem zu langen Elaborat Sätze herausgegriffen und selbstständig werden. Sie führen zu Mißverständnissen und Komplikationen. Kurze Sätze und kurze Begründungen sind insoweit weniger anfällig. Gracian sagt in seinem Handorakel: „Man rede wie im Testament; je weniger Worte, desto weniger Streit.“ Das gilt nach meiner Überzeugung ebenso für Urteile.

Allerdings waren früher auch nationale Entscheidungen von wesentlich geringerem Umfang als die heutigen Revisionsurteile, nämlich die des Reichsfinanzhofs. Dies sollte man indessen nicht als wirklich vergleichbares Muster hinstellen. Denn seinerzeit gab es kein kompliziertes, sich alljährlich änderndes Steuerrecht. Es gab kaum Präjudizien, kein oder kaum steuerrechtliches Schrifttum. Es gab nicht fünf oberste Reichsgerichte, keinen Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe, keine Verfassungsgerichtsbarkeit, deren Entscheidungen man heute zu berücksichtigen hat.

Zusammenfassend läßt sich feststellen: Weniger wäre oft mehr. Die Steuerpflichtigen, ihre Berater und die Finanzverwaltung wären mitunter klüger, wenn sie weniger lesen müßten und dadurch klarer erkennen könnten, worauf es ankommt.

## **V. Vom horror pleni, sprich: vom Unterlassen einer Vorlage an den Großen Senat**

Je dichter das Netz der Judikate im Laufe der Zeit wird, desto mehr verstricken sich die Senate, die über dieselben Rechtsfragen zu entscheiden haben, in einem Präjudiziengeflecht. Das muß zu vermehrter Anrufung des Großen Senats führen. Indessen wird immer wieder behauptet, die Senate würden die Vorlage an den Großen Senat des Bundesfinanzhofs umgehen; sie wichen ohne Anrufung des Großen Senats von der Rechtsprechung anderer Senate ab; die Senate und ihre Richter hätten einen horror pleni.

Leisner vermutet, kollegiale Rücksichtnahme hielten die Senate von einer Vorlage an den Großen Senat ab. Ich kann das nicht bestätigen. Ein Richter wird es kaum je als unkollegial empfinden, wenn ein Kollege eine andere Auffassung als er vertritt. Das gilt für eine andere Rechtsauffassung innerhalb eines Senats, aber ebenso für eine Rechtsauffassung eines Kollegen in einem anderen Senat. Kommt gar die Mehrheit eines (anderen) Senats zu einer bestimmten Rechtsauffassung, so wird man zum einen nicht sagen können, sie sei falsch und die Vorlage an den Großen Senat abwegig. Zum anderen wird man darin keinen Angriff auf das kollegiale System sehen (können).

Tipke/Kruse meinen, das Verfahren zum Großen Senat sei zu schwerfällig und langwierig. In der Tat könnte dies ein Grund für den horror pleni sein. Richter sind regel-

mäßig bemüht, ein Gerichtsverfahren ohne unnötigen Aufwand alsbald abzuschließen, was auch im Interesse der Verfahrensbeteiligten sein sollte. Im Falle der beabsichtigten Divergenz muß erst ein Anfrageverfahren bei den Senaten durchgeführt werden, die die Rechtsfrage bereits entschieden haben. Stimmen die angefragten Senate der Abweichung nicht zu, ist ein Vorlagebeschluß an den Großen Senat zu fertigen, der seine Besonderheiten und Schwierigkeiten in sich birgt. Das Verfahren ist also aufwendig und dauert regelmäßig 1½ Jahre, zumal der Bundesminister der Finanzen daran meist beteiligt ist und er für seine Stellungnahme häufig ein halbes Jahr oder mehr Zeit benötigt. Das Vorlageverfahren verzögert also erheblich den sofortigen Abschluß des zugrunde liegenden Revisionsverfahrens.

Dies sind sicher Erwägungen, die von einer Vorlage an den Großen Senat abhalten können. Maßgebend für die Angst vor dem Plenum scheint mir auch zu sein, daß bei Vorlage an den Großen Senat befürchtet wird, die Entscheidung werde nun von nicht genügend Fachkundigen getroffen. Man kann dies an dem Beispiel veranschaulichen, daß die beiden Umsatzsteuersenate des Bundesfinanzhofs in einer Rechtsfrage unterschiedlicher Auffassung sind. Würde eine solche Rechtsfrage dem Großen Senat, der mit je einem Richter der elf BFH-Senate besetzt ist, vorgelegt, würden neun von insgesamt elf Richtern des Großen Senats mitentscheiden, die mit Umsatzsteuerfragen weniger vertraut sind und die die praktischen Auswirkungen auf dem umsatzsteuerrechtlichen Sektor nur schwer erkennen können.

Aus diesen Gründen wird es sicher das eine oder andere Mal dazu kommen, daß versucht wird, die Anrufung des Großen Senats zu „umgehen“.

Dafür gibt es mehrere Wege:

Der eine besteht darin, daß ein anderer Sachverhalt als in dem bereits entschiedenen Fall angenommen wird, der eine abweichende Rechtsfolge(rung) erlaubt. Des weiteren werden Rechtsauffassungen als für den neuen Fall schlechthin nicht maßgebend angesehen. Manchmal wird ein widersprüchlich erscheinendes Ergebnis auch mit der Begründung beiseite geräumt, daß verschiedene Steuerarten unterschiedliche Systeme enthielten. Die Anrufung des Großen Senats wird schließlich häufig dadurch vermieden, daß der Senat, der nunmehr zur Entscheidung aufgerufen ist, feststellt, die Teile der früheren Entscheidung, von denen er abweichen möchte, seien für die seinerzeitige Entscheidung nicht tragend – nicht rechtserheblich – gewesen.

Allen diesen Konfliktvermeidungsstrategien, die übrigens bei allen obersten Gerichten in gleicher Weise vorkommen, liegt wohl ein Gedanke zugrunde: Die Richter sind bemüht, die Gerichtsverfahren baldestmöglich und aus ihrer Sicht sachgerecht abzuschließen. Sie wollen regelmäßig und zu Recht nicht mehr entscheiden, als für den vorliegenden Fall unbedingt erforderlich erscheint. Dies ist auch verständlich, weil sonst unser Präjudiziengeflecht nur noch enger, verschlungener und undurchdringlicher würde. Es ist deshalb vertretbar, ein eindeutig für richtig erkanntes Ergebnis alsbald auszusprechen – also die Sache abschließend zu entscheiden –, wenn dies rechtlich irgendwie möglich ist. Nach meiner Überzeugung wird daher in den meisten Fällen der Große Senat gar nicht „umgangen“. Es wird vielmehr in legitimer Weise ein Weg gesucht und gefunden, den Großen Senat nicht anrufen zu müssen.

## VI. Die Suche nach Einzelfallgerechtigkeit und die Möglichkeit der Typisierung

Wir haben bereits gehört, daß es die vordringlichste Aufgabe eines Revisionsgerichts ist, die Rechtseinheitlichkeit sicherzustellen und das Recht fortzubilden. Dies wird durch das geltende Revisionsverfahrensrecht verdeutlicht, wonach die Revision zum Bundesfinanzhof regelmäßig nur bei grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen ist. Folglich kann ein durch ein Finanzgericht falsch entschiedener Fall grundsätzlich von der Revisionsinstanz nicht korrigiert werden, es sei denn, die zu entscheidende Rechtsfrage ist grundsätzlich bedeutsam.

Man mag das beklagen. Man mag insbesondere bedauern, daß es ausgerechnet beim Eingriffsrecht nur zwei gerichtliche Instanzen gibt, wobei die erste Instanz wegen des geltenden Revisionsverfahrensrecht regelmäßig auch einzige Gerichtsinstanz ist. Legt man indessen diese gesetzgeberische Entscheidung zugrunde, so soll der Bundesfinanzhof nur abstrakte, allgemeine Grundsätze entwickeln, z. B. den Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht, den Werbungskosten- oder Betriebsausgabenbegriff im Einkommensteuerrecht, den Begriff der mittelbaren Grundstücksschenkung im Schenkungsteuerrecht oder den Rückstellungsbegriff im Bilanzsteuerrecht.

Auf was aber lassen sich die Senate des Bundesfinanzhofs ein? Sie entscheiden, ob eine gastspielverpflichtete Opernsängerin im konkreten Einzelfall Unternehmerin oder unselbständig Tätige ist, obwohl zweifelsfrei feststeht, daß eine Opernsängerin dem Grunde nach sowohl Unternehmerin als auch unselbständig Tätige sein kann und daß die konkrete Einzelfallgestaltung eben eine Einzelfrage ist. Ebenso hat jüngst das Revisionsgericht entschieden, ob eine Chorsängerin im Musical Starlight-Express Unternehmerin ist oder nicht.

Bei den Werbungskosten ist dies nicht anders. So hat ein Senat des Bundesfinanzhofs kürzlich innerhalb von drei Tagen zehn Entscheidungen dazu getroffen, ob im Falle von verschiedenen Zweitstudien von im Berufsleben stehenden Personen (voll abziehbare) Fortbildungskosten oder nur (begrenzt abziehbare) Berufsausbildungskosten anzunehmen sind. Es hätte vielleicht genügt, nur in einem Fall die Grundsätze aufzuzeigen und im übrigen den Finanzgerichten jeweils die Einzelfallentscheidung zu überlassen.

Muß denn das oberste Steuergericht wirklich jedes Arbeitszimmer selbst beurteilen, das heißt klären, ob es trotz eines Balkons oder trotz eines offenen Zugangs oder obwohl es als Durchgangszimmer zum Schlafzimmer genutzt wird, als Arbeitszimmer anerkannt werden kann? Muß – wie geschehen – vom Bundesfinanzhof entschieden werden, ob ein Trachtenanzug und ein Lodenmantel im Einzelfall Berufskleidung sein können?

Muß ein Revisionsgericht beurteilen, ob ein Bodybuilding-Studio ein Gewerbebetrieb ist, „wenn die unterrichtende Tätigkeit lediglich die Anfangsphase der angebotenen Kurse prägt und im übrigen den Kunden die Trainingsmaschinen und Trainingsgeräte zur freien Verfügung stehen“?



Sicher, für den jeweils unmittelbar Betroffenen mag die Möglichkeit, die Aufwendungen steuerlich abziehen zu können bzw. keine Umsatzsteuer oder Gewerbesteuer zahlen zu müssen, von relativ großer Bedeutung sein. Wir sollten es aber genügen lassen, daß drei Berufsrichter und zwei Laienrichter beim Finanzgericht derartige Einzelfallfragen unter Beachtung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung und in tatsächlicher Würdigung des konkreten Sachverhalts klären. Es bedarf nicht der Beurteilung dieser Fragen durch ein oberstes Bundesgericht, auch wenn einzuräumen ist, daß wegen des bereits erwähnten hohen Vielfältigungsgrades die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs regelmäßig über den Einzelfall weit hinauswirken können.

Wie kann dieser wohl zu intensiven Suche nach Einzelfallgerechtigkeit beim Bundesfinanzhof begegnet werden? Sicher dadurch, daß von der Möglichkeit der Zulassung der Revision sowohl seitens der Finanzgerichte als auch seitens des Bundesfinanzhofs zurückhaltender Gebrauch gemacht wird. Wohl aber auch dadurch, daß der Bundesfinanzhof in den zu ihm gelangenden Verfahren generalisierender, abstrakter entscheidet, als dies bisher der Fall ist; vielleicht auch, daß er in stärkerem Maße typisiert.

Es ist anerkannt, daß der *Gesetzgeber* sich bei der Ordnung von Massenerscheinungen generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen darf. Entscheidend ist insoweit, daß für die ganz überwiegende Zahl aller Fälle der vom Gesetzgeber gewählte Weg ein Abgrenzungskriterium ist, das zu sachgerechten Ergebnissen führt, und daß sich im übrigen in besonders liegenden Ausnahmefällen die Frage der verfassungskonformen Auslegung stellen wird. Der *Gesetzgeber* kann bei seiner generalisierenden Regelung berücksichtigen, daß eine größere Einzelfallgerechtigkeit allenfalls durch noch komplizierte Regelungen erreichbar wäre und daß derartige Regelungen wiederum zu zahlreichen neuen Abgrenzungsproblemen und damit zu weiteren Kompliziertheit führen würden.

Unter Beachtung ihrer Aufgabe, die Rechtseinheitlichkeit sicherzustellen und das Recht fortzubilden, steht auch den obersten Bundesgerichten, also der *Rechtsprechung*, die Befugnis zu, generalisierend und typisierend „Quantifizierungen“ vorzunehmen oder allgemeine Grenzen festzulegen. Dies ist für viele Rechtsgebiete anerkannt. Auf der Annahme einer entsprechenden Rechtsprechungsbefugnis beruht z.B. die Festlegung einer einheitlichen Alkohol-Promille-Grenze durch den Bundesgerichtshof für die Annahme einer absoluten Fahruntüchtigkeit im Straßenverkehr.

Dementsprechend sah sich der Bundesfinanzhof berechtigt, Beträge einheitlich festzulegen, wenn das Gesetz einen unbestimmten Rechtsbegriff enthält. So ist z.B. der Begriff „kurze Zeit“ in § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG im Sinne eines Zeitraums bis zu zehn Tagen ausgelegt worden. Entsprechendes gilt, wenn unbestimmte Rechtsbegriffe in Rechtsgrundsätzen enthalten sind, die von der Rechtsprechung in Auslegung des Gesetzes entwickelt wurden. So hat der Bundesfinanzhof zahlenmäßig festgelegt, daß ein sog. gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist, wenn jemand ein Grundstück kauft, dieses parzelliert und bebaut und sodann in einem bestimmten zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb mehr als drei der bebauten Objekte wieder veräußert.

Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof auch typisierend angenommen, daß die Zusage einer Pension an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine ver-

deckte Gewinnausschüttung sei, wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand weniger als zehn Jahre beträgt und wenn die Zusage erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Geschäftsführers gegeben wird. Die BFH-Rechtsprechung hat dadurch typisierend die Dauer festgelegt, binnen der eine Pension noch wirksam „erdient“ werden kann.

Ähnlich hat der Bundesfinanzhof in einer Lohnsteuerfrage entschieden. Danach erlangten Aufwendungen des Arbeitgebers bei Betriebsveranstaltungen beim Überschreiten eines Höchstbetrages von 150 DM je teilnehmenden Arbeitnehmer ein derartiges Eigengewicht, daß sie in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten sind, während ein Vorteil bis zu 150 DM je Arbeitnehmer noch als steuerfreie Zuwendung behandelt wird.

Alle diese Fälle zeigen, daß die Rechtsprechung – nicht nur die Gesetzgebung – schon bisher typisiert. Sie sollte das aber in noch viel stärkerem Maße tun, insbesondere wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich einer sicheren Nachprüfung durch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte entzieht.

Zwar wird der Rechtsprechung insoweit nicht nur von Steuerberatern, sondern auch von Bundestagsabgeordneten vorgeworfen, sie setze unzulässigerweise Recht; die Rechtsprechung sei nur zur Rechtsfindung, nicht aber zur Rechtserfindung aufgerufen; sie habe den Einzelfall anhand der bestehenden Gesetzeslage zu entscheiden, nicht aber ihrerseits Recht zu setzen.

Dieser Vorwurf der Fehlentwicklung der Steuerrechtsprechung erscheint mir unberechtigt.

Das Bundesverfassungsgericht hat zutreffend entschieden: „Der in der Besteuerung liegende Eingriff in die Vermögens- und Rechtsphäre des Steuerpflichtigen gewinnt seine Rechtfertigung auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung.“ Mit anderen Worten, es geht im Eingriffsrecht Steuerrecht nicht nur um Freiheitsschutz, sondern auch um Gleichheitsschutz. Der Gesetzesvollzug muß sich deshalb an einem einheitlichen Maßstab orientieren. Dem dienen vom Bundesfinanzhof gefundene typisierende – also den Einzelfall nicht exakt, sondern nur annähernd erfassende – Bestimmungen.

Jede neue höchstrichterliche Entscheidung enthält eine Art von Rechtsfortbildung. Eine Reihe von Entscheidungen zu zusammenhängenden Rechtsfragen führt zu einer Verdichtung und Verfestigung der Gesetzeslage. Das ist kein zufälliges Nebenprodukt der Rechtsprechung, sondern entspricht den Zielvorstellungen gerade der höchstrichterlichen Rechtsprechung, die ich wiederholt erwähnt habe.

Der oberstgerichtlichen Rechtsprechung müssen deshalb auch übergreifende, aus einem größeren Zusammenhang sich ergebende und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung berücksichtigende Quantifizierungen erlaubt sein, zumal sie der Vorausssehbarkeit und Planbarkeit dienen und damit in dem Dickicht des Steuerrechts eine gewisse Sicherheit verleihen.

Demgemäß kann ich heute das früher von mir als trivial empfundene Urteil des Bundesfinanzhofs gut nachvollziehen, in dem er entschieden hat, daß jemand, der eine

steuerlich relevante doppelte Haushaltsführung innehat, in der Woche, in der er keine steuerlich zu berücksichtigende Familienheimfahrt durchführt, die Aufwendungen für ein 15minütiges Telefongespräch mit der Familie als Werbungskosten absetzen kann.

Grundsätzlich bedeutsam und deshalb vom Bundesfinanzhof zu entscheiden war hier die Frage, ob Telefonkosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung *dem Grunde nach überhaupt* abziehbar sind. Das oberste Steuergericht hat dies – systematisch zutreffend – bejaht. Sodann aber hat es *betragsmäßig* generalisierend quantifiziert, weil nur auf diesem Weg ein einheitlicher Gesetzesvollzug gewährleistet ist.

## VII. Eindringen der Verfassungsgerichtsbarkeit in die Fachgerichtsbarkeit

Ein letzter Punkt soll hier angesprochen werden, ein Thema, das vor allem im abgelaufenen Jahr vielfach und grundsätzlich erörtert wurde: Dringt das Bundesverfassungsgericht zu Unrecht in die Fachgerichtsbarkeit – hier Finanzgerichtsbarkeit – ein?

Bettermann warf erst vor drei Wochen in der FAZ den Bundesverfassungsrichtern vor, sie fühlten sich als Superrevisoren der gesamten Justiz. Sie interpretierten alle möglichen Werte und Vorstellungen, Postulate und Schranken in das Grundgesetz hinein, um sie dann wieder herauszuholen.

Ich gebe das nur wieder und betone, daß im Steuerrecht dieses Eindringen des Bundesverfassungsgerichts in die Fachgerichtsbarkeit mir nur selten aufgefallen ist; allerdings in einer Gestaltung, die dem Bundesverfassungsgericht durch sechs verschiedene Verfassungsbeschwerden unterbreitet war, gleich mehrfach:

Die Finanzverwaltung und die Finanzgerichtsbarkeit haben eine Massenerscheinung zu beurteilen: Das Ehegatten-Arbeitsverhältnis, das steuerrechtlich natürlich zulässig ist, steuerlich sehr günstig sein kann, dessen tatsächliches Vorliegen aber, weil nur schwer kontrollierbar, oft zweifelhaft ist.

Der Bundesfinanzhof hat sich, um dieses Massenphänomen in den Griff zu bekommen, mit Typisierungen beholfen. Er verlangt zunächst, daß ernstliche Verträge geschlossen sind, was indessen auch für Arbeitsverträge unter Fremden gilt. Zusätzlich muß nach der BFH-Rechtsprechung ein Ehegatten-Arbeitsverhältnis *inhaltlich* (sachlich) dem entsprechen, was auch bei Arbeitsverträgen unter Fremden üblich, also typisch, ist. Ein Fremdvergleich soll demnach aufhellen, ob ein Arbeitsverhältnis sowohl von seiten des Arbeitnehmers als auch von seiten des Arbeitgebers tatsächlich durchgeführt ist. An der tatsächlichen Durchführung *von seiten des Arbeitgebers* soll es nach der Rechtsprechung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs u. a. dann fehlen, wenn der Arbeitgeber den Lohn auf ein Bankkonto zahlt, das beiden Ehegatten als Gesamtgläubigern und Gesamtschuldern zusteht; man spricht von einem Oder-Konto. Zahlt der Arbeitgeber-Ehegatte das Gehalt auf ein solches Oder-Konto, so verneint der Bundesfinanzhof also typisierend die erforderliche tatsächliche Durchführung des Ehegatten-Arbeitsverhältnisses, weil der Arbeitnehmer-Ehegatte nicht uneingeschränkt über die Entlohnung verfügen könne. Entsprechendes sei bei einem Arbeitsverhältnis unter Fremden nicht vorstellbar, meint der Große Senat des Bundesfinanzhofs.

Diese Auslegung – so hat eine Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts mehrfach entschieden – verletzt die Beschwerdeführer in ihrem Grundrecht aus Artikel 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Das Bundesverfassungsgericht meint, wenn „ein Arbeitsverhältnis ernstlich vereinbart, tatsächlich erfüllt und angemessen entgolten ist“, bedürfe es keiner weiteren Feststellungen und Beweise mehr. Da kann man dem Bundesverfassungsgericht uneingeschränkt zustimmen. Der Bundesfinanzhof fordert aber doch gerade zum Beweis der tatsächlichen Durchführung des Arbeitsverhältnisses, daß der Arbeitnehmer-Ehegatte allein über die Entlohnung verfügen kann, während das Bundesverfassungsgericht – zu Unrecht – meint, das Ehegatten-Arbeitsverhältnis sei tatsächlich durchgeführt und der Bundesfinanzhof stellte *weitere* Anforderungen für die steuerliche Abziehbarkeit der Lohnzahlungen als Betriebsausgaben beim Arbeitgeber-Ehegatten.

Ich will indessen gar nicht in eine große Einzelkritik eintreten, meine nur, daß die Erwägungen des Bundesfinanzhofs insoweit zumindest vertretbar sind. Daß sie gegen den Gleichheitssatz verstoßen oder gar objektiv willkürlich sind, ist für mich nicht erkennbar. Durch die BFH-Rechtsprechung wird gerade die gleichmäßige Beurteilung vieler paralleler Fälle erreicht. Selbst wenn die Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs insoweit vielleicht nicht voll überzeugen sollte, so enthält sie doch allenfalls eine nicht ganz zweifelsfreie Typisierung. Daß das Bundesverfassungsgericht der Finanzgerichtsbarkeit diese Typisierung aus der Hand geschlagen hat, bedaure ich, weil ich zum einen keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz erkennen kann und weil zum anderen derartige BVerfG-Entscheidungen mit dazu beitragen können, daß das Vertrauen in die Fachgerichtsbarkeit unterminiert wird und daß auch in anderen Fällen Verfassungsbeschwerden gegen oberstgerichtliche Entscheidungen geradezu heraufgefordert werden.

## VIII. Fazit

Es ist Ihnen vielleicht bekannt, daß ich keine rechtlichen Bedenken gegen sog. Nichtanwendungserlasse und Nichtanwendungsgesetze, jeweils zur Korrektur von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, habe. Sie haben heute gehört, daß ich auch Änderungen der Rechtsprechung als rechtlich möglich ansehe, auch wenn ich sie nicht begrüße. Ich gehe davon aus, daß das Gremium, die Instanz, die Institution, die jeweils etwas anderes, Neues entscheiden möchte, sich dies nicht leicht macht. Ich würde es aber begrüßen, wenn man die neue, die korrigierende Entscheidung jeweils nur sehr, sehr zurückhaltend vornähme, weil fast immer erkennbar sein dürfte, daß das zuvor Entschiedene auch seine Berechtigung hat.

Wir alle schaffen mehr Vertrauen bei den Bürgern in diesen Rechtsstaat, wenn wir selbst den anderen Institutionen dieses Rechtsstaates vertrauen. Wir alle sollten dazu beitragen, daß nicht immer und jeder nach einer anderen Institution, nach einer anderen Instanz in diesem Staat ruft, wenn er mit einer zuvor getroffenen Entscheidung nicht einverstanden ist.