

Einfluss der Rechtsprechung auf die Gesetzgebung

Dr. Roland Krüger

Das Steuerrecht dient nicht nur der Sicherung der Staatsfinanzen, sondern stellt auch einen wichtigen Wirtschaftsfaktor dar. Seine Entwicklung ist daher auch gesamtgesellschaftlich von besonderer Bedeutung. Der folgende Beitrag zeigt an drei Beispielen auf, wie sich das Steuerrecht durch das Zusammenspiel von Rechtsprechung und Gesetzgebung, die vielfach unter dem maßgeblichen Einfluss der Finanzverwaltung steht, weiterentwickelt hat. Einfluss auf den Gesetzgeber übt die Rechtsprechung durch ihre Entscheidungen aus. Sie braucht daher Richterinnen und Richter als Entscheider. Diese Entscheider sind insbesondere im norddeutschen Raum immer schwerer zu finden. Dies ist nicht zuletzt eine Folge der Juristenausbildung, in deren Rahmen das Steuerrecht gerade in Norddeutschland nur eine untergeordnete Rolle einnimmt. Der VFS Hannover hat sich in den 10 Jahren seines Bestehens insbesondere der Aufgabe gewidmet, der Steuerrechtswissenschaft speziell an der Leibniz Universität Hannover einen größeren, ihr eigentlich gebührenden Platz einzuräumen. Die Vermittlung des Steuerrechts und seiner Bedeutung, die sich der VFS Hannover zur Aufgabe gemacht hat, ist eine wesentliche Grundlage für dessen Fortentwicklung. Denn es braucht auf allen Ebenen und bei allen Akteuren, die das Steuerrecht prägen, steuerrechtlich gut ausgebildete Juristinnen und Juristen.

I. Die Hauptakteure des Steuerrechts

Das Steuerrecht wird im Wesentlichen durch vier Hauptakteure bestimmt, die ganz maßgeblich zur Rechtsentwicklung beitragen.

1. Gesetzgebung und Steuerpflichtige

Hier ist zunächst der Gesetzgeber zu nennen. Dieser hat im Steuerrecht eine sehr starke Stellung. Das Steuerrecht lebt in seinen wesentlichen Zügen aus der Diktion des Gesetzgebers. Dieser ist im Steuerrecht auch besonders

aktiv. Mit Hilfe des Steuerrechts will der Gesetzgeber nicht nur Einnahmen für den Staat erzielen. Vielmehr will er durch das Steuerrecht auch immer wieder gesellschaftliche Prozesse gestalten, wodurch oftmals Probleme für die steuerrechtliche Systematik geschaffen werden.

An zweiter Stelle nach dem Gesetzgeber sind die Steuerpflichtigen zu nennen. Diese sind die ersten Adressaten eines jeden Steuergesetzes. Der Steuerpflichtige muss grundsätzlich die verschiedenen Steuergesetze kennen und bei jeder Steuererklärung, die er abzugeben hat, auch anwenden.

Nun ist das vom Steuerpflichtigen oft zu viel verlangt. Er darf sich deshalb bei seinen Abgabepflichten von qualifizierten Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten beraten lassen. Nur mit dieser Hilfe werden viele Steuerpflichtige in der Lage sein, richtige oder zumindest vertretbare Steuererklärungen abzugeben.

2. Die Finanzverwaltung

Ein weiterer wichtiger Akteur im Steuerrecht ist die Finanzverwaltung. Diese tritt dem Steuerpflichtigen in verschiedenen Gestalten gegenüber. Normalerweise hat es der Steuerpflichtige nur mit seinem Wohnsitzfinanzamt zu tun. Dort wird er veranlagt und dort muss er grundsätzlich seine Steuererklärungen abgeben.

Hat der Steuerpflichtige auch einen auswärtigen Betrieb oder ist er an einer Gesellschaft beteiligt, wird er regelmäßig auch Kontakt zu seinem so genannten Betriebsstättenfinanzamt haben.

Neben den Finanzämtern tritt die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen durch die ehemaligen Oberfinanzdirektionen bzw. die heutigen Landesämter für Steuern gegenüber.

Zuletzt ist ein im Steuerrecht besonders wichtiger Akteur auf Seiten der Finanzverwaltung zu nennen: nämlich das Bundesministerium der Finanzen (BMF). Mit diesem tritt der Steuerpflichtige in den meisten Fällen zwar nicht direkt in Kontakt. Das BMF ist zusammen mit den obersten Finanzbehörden der Länder für den Steuerpflichtigen jedoch deshalb von besonderer Bedeutung, weil diese obersten Finanzbehörden das Steuerrecht ganz wesentlich prägen. Dies geschieht durch verschiedene Handlungsformen. Besonders bedeutsam sind hier die sogenannten BMF-Schreiben. Diese werden regelmäßig im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Sie sind für die Finanzbehörden bindend. Auch der Steuerpflichtige und seine Berater werden sich in vielen Fällen nach diesen BMF-Schreiben richten.

3. Die Rechtsprechung

Das Steuerrecht wird schließlich durch die Rechtsprechung geprägt. Die Steuerrechtsprechung ist in Deutschland lediglich zweistufig organisiert. Zum einen gibt es die Finanzgerichte. Die meisten Bundesländer haben dabei nur ein Finanzgericht, welches ein oberes Landesgericht darstellt. In Niedersachsen ist dies das Niedersächsische Finanzgericht.

Daneben gibt es auf Bundesebene den Bundesfinanzhof (BFH). Dieser legt wie die Finanzgerichte das Steuerrecht aus und prägt seine Gestaltung ganz wesentlich mit. Dies geschieht zum einen durch seine Urteile. Dies geschieht aber auch und gleichermaßen durch die Finanzgerichte, die der Rechtsprechung des BFH in wesentlichen Teilen folgen und ihr auf diese Weise bei Streitfällen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung Geltung verschaffen.

Auch die Finanzverwaltung folgt regelmäßig der Rechtsprechung des BFH. Seine Urteile werden in den meisten Fällen im Bundessteuerblatt Teil II durch die Finanzverwaltung veröffentlicht und sind damit für die Finanzämter ebenfalls bindend.

Nun ist es allerdings nicht immer so, dass Finanzverwaltung und Rechtsprechung bei der Auslegung des Steuerrechts einer Meinung sind. Die Finanzverwaltung reagiert in diesen Fällen in der Regel zunächst mit einem so genannten Nichtanwendungserlass. Es ist hier nicht der Ort, sich mit der Praxis der Nichtanwendungserlasse näher auseinanderzusetzen. Sie führen im Ergebnis jedoch dazu, dass die Finanzämter eine bestimmte Rechtsprechung des BFH nicht anwenden dürfen.

Ist die Finanzverwaltung der Auffassung, dass die Rechtsprechung des BFH gänzlich unzutreffend ist, sie insbesondere der Intention des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung zuwiderläuft, regt sie oftmals auch so genannte Nichtanwendungsgesetze an.

Dies geschieht einerseits durch die Länder mittels des Bundesrates, aber auch durch das BMF selbst als Teil der Bundesregierung, die Gesetzentwürfe vorlegen kann. Das BMF verfasst darüber hinaus oftmals auch sogenannte Formulierungshilfen für Gesetzesinitiativen aus der Mitte des Bundestags.

Im Folgenden soll an drei relativ bekannten Beispielen gezeigt werden, wie die verschiedenen Akteure des Steuerrechts dieses prägen und letztlich auch zu dessen Entwicklung beitragen.

II. Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

Zunächst soll es um die Prozesskosten im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen gehen. Dieses Beispiel verdeutlicht einen durchaus positiven Einfluss, den Finanzverwaltung und Gesetzgeber auf die Entwicklung des Steuerrechts nehmen können.

1. Grundsätzliche Nichtabziehbarkeit von Prozesskosten nach „altem“ Recht

Die Prozesskosten haben im Laufe der Zeit eine wechselvolle Geschichte erfahren. Ursprünglich waren Finanzverwaltung und Rechtsprechung, was die Abzugsfähigkeit von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen betrifft, im Wesentlichen einer Meinung.

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, so wird auf Antrag die Einkommensteuer in bestimmtem Umfang ermäßigt, wie es in § 33 Abs. 1 EStG heißt.

Gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.

Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind¹.

Bei den Kosten eines Zivilprozesses sprach nach der langjährigen Rechtsprechung des BFH eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit². Kosten eines Zivilprozesses waren nach dieser Rechtsprechung folglich grundsätz-

1 ständige Rechtsprechung, z.B. BFH v. 29.9.1989 - III R 129/86, BFHE 158, 380, BStBl. II 1990, 418; BFH v. 26.6.2014 - VI R 51/13, BFHE 246, 326, BStBl. II 2015, 9.

2 BFH v. 22.8.1958 - VI 148/57 U, BFHE 67, 379, BStBl. III 1958, 419; BFH v. 18.7.1986 - III R 178/80, BFHE 147, 171, BStBl. II 1986, 745; BFH v. 9.5.1996 - III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596; BFH v. 4.12.2001 - III R 31/00, BFHE 198, 94, BStBl. II

lich nicht abziehbar. Die Rechtsprechung wurde von der Finanzverwaltung geteilt. Die zu Grunde liegenden Urteile wurden im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht.

Zivilprozesskosten wurden nach den vorgenannten Maßstäben nur dann als zwangsläufig erachtet, wenn auch das die Zahlungsverpflichtung oder den Zahlungsanspruch adäquat verursachende Ereignis zwangsläufig war³. Daran fehlte es nach der Rechtsprechung des BFH aber im Allgemeinen bei einem Zivilprozess.

Als zwangsläufige Aufwendungen erkannte die Rechtsprechung Zivilprozesskosten nur dann an, wenn der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührte⁴.

2. Änderung der Rechtsprechung des BFH

Diese im Wesentlichen konsensuale Linie hat die Rechtsprechung des BFH dann allerdings für viele überraschend verlassen. Dies geschah mit dem BFH-Urteil vom 12.5.2011 – VI R 42/10⁵.

Der BFH entschied, dass die Auffassung, der Steuerpflichtige übernehme das Prozesskostenrisiko "freiwillig", verkenne, dass streitige Ansprüche wegen des staatlichen Gewaltmonopols regelmäßig nur gerichtlich durchzusetzen oder abzuwehren seien. Es sei ein zentraler Aspekt der Rechtsstaatlichkeit, die eigenmächtig-gewaltsame Durchsetzung von Rechtsansprüchen grundsätzlich zu verwehren. Zivilprozesskosten entstünden Kläger wie Beklagtem deshalb unabhängig vom Gegenstand des Zivilrechtsstreits aus rechtlichen Gründen zwangsläufig.

Entgegen der bisherigen Rechtsprechung sei für die Frage der Zwangsläufigkeit von Prozesskosten folglich nicht auf die Unausweichlichkeit des dem strittigen Zahlungsanspruch zugrunde liegenden Ereignisses abzustellen.

Als außergewöhnliche Belastungen seien Zivilprozesskosten jedoch nur dann zu berücksichtigen, wenn sich der Steuerpflichtige nicht mutwillig oder leichtfertig auf den Prozess eingelassen habe. Demgemäß seien Zivil-

2002, 382; BFH v. 18.3.2004 - III R 24/03, BFHE 206, 16, BStBl. II 2004, 726; BFH v. 27.8.2008 - III R 50/06, BFH/NV 2009, 553.

3 BFH v. 9.5.1996 - III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596.

4 BFH v. 9.5.1996 - III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596; BFH v. 27.8.2008 - III R 50/06, BFH/NV 2009, 553.

5 BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BFHE 234, 30, BStBl. II 2011, 1015.

prozesskosten des Klägers wie des Beklagten nicht unausweichlich, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung aus Sicht eines verständigen Dritten keine hinreichende Aussicht auf Erfolg biete.

3. Reaktion der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers

Auf diese geänderte Rechtsprechung haben die Finanzverwaltung und nachfolgend auch der Gesetzgeber reagiert.

Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 vom 19.06.2012⁶ sah trotz der geänderten BFH-Rechtsprechung eine Anpassung des § 33 EStG zunächst nicht vor. In seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 vom 06.07.2012⁷ schlug der Bundesrat dann allerdings vor, nach § 33 Abs. 3 EStG einen neuen Abs. 3a einzufügen, der regeln sollte, dass Prozesskosten nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien. Abweichend hiervon sollten die notwendigen und angemessenen Prozesskosten jedoch berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige ohne den Rechtsstreit Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Die Bundesregierung lehnte den Vorschlag des Bundesrats "zum gegenwärtigen Zeitpunkt" hingegen ab. Sie verwies insoweit zum einen auf den Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung zu dem vorgenannten BFH-Urteil⁸ und zum anderen auf mehrere Verfahren beim BFH, die sich mit der Berücksichtigung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung beschäftigten. Der BFH erhalte daher kurzfristig Gelegenheit, die Rechtsfrage erneut zu entscheiden. Dabei teile die Bundesregierung die Auffassung des Bundesrats, die Berücksichtigung von Prozesskosten auf "einen engen Rahmen" zu beschränken⁹.

Hier werden zwei Ansätze deutlich, die bei Änderungen der Rechtsprechung immer wieder versucht werden, bevor es letztlich zu einer Gesetzesänderung kommt.

Die Finanzverwaltung, namentlich das BMF, erlässt bei ihr nicht genehmer Rechtsprechung zunächst einen Nichtanwendungserlass, der die weitere Anwendung der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzämter verhin-

6 BT-Drucks. 17/10000.

7 BR-Drucks. 302/12 (Beschluss), S. 34, 35.

8 BMF v. 20.12.2011, BStBl. I 2011, 1286.

9 BT-Drucks 17/10604, S. 45, 46.

dert. Will sich der Steuerpflichtige auf die BFH-Rechtsprechung berufen, muss er letztlich den Klageweg beschreiten.

Darüber hinaus bemüht sich die Finanzverwaltung, weitere vergleichbare Verfahren zum BFH zu bringen, damit dieser seine Auffassung gegebenenfalls überdenkt und sich letztlich der Finanzverwaltung doch anschließt.

Der Vermittlungsausschuss¹⁰ empfahl dennoch eine Änderung des § 33 EStG, die der Bundestag allerdings ablehnte¹¹. Der Bundesrat stimmte dem vom Deutschen Bundestag daraufhin verabschiedeten Gesetz seinerseits nicht zu¹².

Im Februar 2013 brachten schließlich die Fraktionen der CDU/CSU und FDP - zunächst ohne eine Änderung des § 33 EStG - einzelne im abgelehnten Jahressteuergesetz 2013 vorgesehene Regelungen im AmtshilfeRLUmsG wieder in den Bundestag ein¹³. Der Vermittlungsausschuss schlug erneut vor, in § 33 Abs. 2 EStG einen Satz 4 i.d.F. der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum Jahressteuergesetz 2013 einzufügen¹⁴. Der Bundestag nahm die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses nunmehr an¹⁵. Nach Zustimmung des Bundesrats trat das AmtshilfeRLUmsG schließlich mit Wirkung vom 30.06.2013 in Kraft.

Das Beispiel zeigt die oft verschlungenen Pfade eines Gesetzgebungsprozesses. Letztlich wurde § 33 EStG jedoch neu gefasst und in Abs. 2 der Vorschrift der heute dort noch vorhandene Satz 4 eingefügt.

4. Regelung der Prozesskosten in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG

Nach § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Die Rechtsprechung des BFH hat die durch das AmtshilfeRLUmsG neu geschaffene Vorschrift des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG in der Folge eher streng

10 BT-Drucks. 17/11844, S. 6.

11 BR-Drucks. 33/13, S. 1.

12 BR-Drucks. 33/13 (Beschluss).

13 BT-Drucks. 17/12375.

14 BT-Drucks. 17/13722, S. 9.

15 BR-Drucks. 477/13, S. 1.

ausgelegt. Prozesskosten sind derzeit kaum noch als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Der BFH geht heute bei Prozesskosten zum Teil über die in der Vergangenheit geltende Rechtsprechung hinaus. So lässt er --anders als früher-- etwa Scheidungskosten nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen zum Abzug zu.

Dennoch ist die Neufassung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG grundsätzlich eher positiv zu bewerten. Denn die zwischenzeitlich geltende Rechtsprechung des BFH war sehr streitanfällig und für die Finanzverwaltung kaum handhabbar. Gleiches galt auch für die Finanzgerichtsbarkeit. Wie sollte beispielsweise ein Finanzbeamter abschätzen können, ob ein Prozess für den Kläger oder für den Beklagten hinreichende Aussicht auf Erfolg bot. Dies musste der Finanzbeamte allerdings tun, wenn er prüfen wollte, ob die entsprechenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen abziehbar waren.

Die gleichen Überlegungen musste selbstverständlich im Streitfall die Rechtsprechung anstellen. Nun können Finanzrichter die Erfolgsaussichten eines Prozesses grundsätzlich besser einschätzen als dies ein Finanzbeamter kann. Dennoch blieben erhebliche Unsicherheiten, die das neue Gesetz vermeidet.

Dabei soll allerdings nicht unerwähnt bleiben, dass die Rechtsprechung des BFH schon vor der Einfügung von § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG ihr Urteil aus dem Jahr 2011 wieder kassiert hatte. Der BFH ist also von sich aus zu seiner alten Rechtsprechung zurückgekehrt. Insoweit hätte es der Einfügung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG eigentlich nicht bedurft. Allerdings ist anzumerken, dass die Rückkehr der Rechtsprechung zu ihrer vorigen Auffassung erst nach dem Gesetzesbeschluss zur Neuregelung der Prozesskosten stattfand. Der BFH wurde dabei jedoch nicht von der Neufassung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG beeinflusst.

III. Aus- und Fortbildungskosten

Als zweites Beispiel soll es im Folgenden um die Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten gehen.

1. Differenzierung zwischen den als Werbungskosten abziehbaren Fortbildungskosten und den lediglich als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Ausbildungskosten

Die Rechtsprechung des BFH unterschied ursprünglich zwischen den als Werbungskosten abziehbaren Kosten einer Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den als Sonderausgaben begrenzt absetzbaren Kosten einer Ausbildung zu einem künftigen Beruf.

Als Fortbildungskosten erkannte der BFH nur Ausgaben an, die ein Steuerpflichtiger tätigt, um in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sowie Ausgaben, die ein Steuerpflichtiger macht, um sich in dem von ihm ausgeübten Beruf fortzubilden¹⁶.

Dagegen nahm der BFH Berufsausbildungskosten bereits dann an, wenn die Aufwendungen dem Ziel dienten, Kenntnisse zu erwerben, die als Grundlage für einen künftigen Beruf notwendig sind oder welche die Grundlage dafür bilden sollten, um von einer Berufsart zu einer anderen überzuwechseln¹⁷. Derartige Aufwendungen berücksichtigte der BFH nur bis zu den gesetzlich vorgesehenen Höchstbeträgen als Sonderausgaben¹⁸.

2. Abzugsfähigkeit der Kosten einer Erstausbildung nach geänderter Rechtsprechung

An dieser Rechtsprechung hielt der BFH mit seinem bekannten Urteil vom 17.12.2002 – VI R 137/01¹⁹ nicht länger fest. Er entschied, dass auch Aufwendungen für ein (berufsbegleitendes) erstmaliges Hochschulstudium Werbungskosten sein könnten. Ob das Studium eine Basis für andere Berufsfelder schaffe oder einen Berufswechsel vorbereite, sei unerheblich. Entscheidend war dabei für den BFH, dass der für das Vorliegen von Werbungskosten erforderliche Veranlassungszusammenhang bei jedweder berufsbezogener Bildungsmaßnahme erfüllt sein kann, zumal in § 9 EStG keine Sonderregelung zu Berufsbildungskosten enthalten war.

Ist der Veranlassungszusammenhang zu bejahen, bestehen nach dieser Rechtsprechung keine Gründe danach zu differenzieren, ob eine akademi-

16 BFH v. 7.11.1980 – VI R 50/79, BFHE 132, 49, BStBl. II 1981, 21.

17 BFH v. 9.3.1979 – VI R 141/77, BFHE 127, 210, BStBl. II 1979, 337.

18 BFH v. 6.11.1992 – VI R 12/90, BFHE 169, 436, BStBl. II 1993, 108.

19 BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl. II 2003, 407.

sche oder eine nichtakademische Bildungsmaßnahme zu beurteilen ist. Denn in beiden Fällen werden die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass der Steuerpflichtige das erworbene Berufswissen am Markt einsetzen kann, um höhere Einnahmen zu erzielen bzw. die Einnahmen zu sichern.

3. Ablehnung der Rechtsprechungsänderung durch Finanzverwaltung und Gesetzgeber

Mit dieser Änderung der Rechtsprechung waren die Finanzverwaltung und ihr folgend der Gesetzgeber jedoch nicht einverstanden.

Der Grund war dabei weniger steuerrechtlicher Natur. Es wurden vielmehr jährliche Steuerausfälle in Milliardenhöhe befürchtet, wenn es bei der geänderten Rechtsprechung bleiben würde. Denn nach der geänderten Rechtsprechung konnte praktisch jeder Student mit einem erheblichen Verlustvortrag in sein Berufsleben starten und hätte dementsprechend zunächst keine oder wesentlich weniger Steuern gezahlt als vor der Rechtsprechungsänderung.

Durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21.7.2004²⁰ schaffte der Gesetzgeber daher rückwirkend eine neue und eine geänderte Regelung. In § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG fügte er einen gesteigerten Höchstbetrag für die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine eigene Berufsausbildung von zunächst 4.000 € im Jahr ein. Dieser Betrag war jedoch nur als Sonderausgabe abziehbar. Außerdem schaffte der Gesetzgeber einen neuen § 12 Nr. 5 EStG. Nach dieser Vorschrift waren Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erste Berufsausbildung und ein Erststudium nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfanden.

4. Fortsetzung BFH-Rechtsprechung trotz Gesetzänderung

Diese scheinbar klaren Regelungen konnten den BFH allerdings nicht von seiner bisherigen Linie abbringen. Er entschied mit Urteil vom 18.6.2009 – VI R 14/07²¹, dass die gesetzlichen Änderungen nicht dazu führen könnten, Kosten für eine Erstausbildung nicht mehr als Werbungskosten anzuerkennen.

²⁰ BGBl. I 2004, 1753.

²¹ BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFHE 225, 393, BStBl. II 2010, 816.

Nach dem Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG seien Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine eigene Berufsausbildung nur dann Sonderausgaben, "wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind". Danach habe der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug Vorrang vor dem Sonderausgabenabzug, sodass § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG keine Sperrwirkung für erwerbsbedingte Aufwendungen entfalten könne.

Die Bestimmung des § 12 Nr. 5 EStG hindere die Abziehbarkeit von beruflich veranlassten Kosten für ein sog. Erststudium zumindest dann nicht, wenn diesem eine abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen sei.

Es ist nicht verwunderlich, dass Finanzverwaltung und Gesetzgeber mit dieser Rechtsprechung wiederum nicht einverstanden waren. Aus ihrer Sicht beachtete der BFH die neu in das EStG aufgenommen Vorschriften letztlich nicht. Der Gesetzgeber musste jedoch erkennen, dass seine bisherigen Formulierungen zumindest zu Zweifeln Anlass gaben. Er nahm deshalb mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz²² einen neuen Anlauf, den er wiederum mit Rückwirkung ausstattete.

5. Einfügung von § 9 Abs. 6 und § 4 Abs. 9 EStG

Er schuf nunmehr einen neuen § 9 Abs. 6 EStG sowie den § 4 Abs. 9 EStG. Nach diesen Vorschriften waren Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten und auch keine Betriebsausgaben, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfanden.

Diesen Vorschriften musste sich nun auch der BFH beugen. Sie sahen nämlich ein Abzugsverbot für die Kosten einer Erstausbildung gerade bei den Werbungskosten sowie im Bereich der Betriebsausgaben vor, wie es der BFH letztlich gefordert hatte.

Ganz geschlagen gab sich der BFH allerdings nicht. Er meinte nun, dass die rückwirkende Anwendung von § 9 Abs. 6 EStG und § 4 Abs. 9 EStG gegen das grundgesetzliche Rückwirkungsverbot verstoße²³. Das BVerfG konnte sich dieser Auffassung letztlich jedoch nicht anschließen²⁴. Es ist

22 BeitrRLUmsG v. 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592.

23 z.B. BFH v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFHE 247, 64.

24 BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274.

hier nicht der Ort, sich mit dieser Rechtsprechung des BVerfG näher auseinanderzusetzen. Zwar ist der Beschluss in seiner Begründung wenig überzeugend und angreifbar. Im Ergebnis ist die Entscheidung des BVerfG aber wohl zutreffend. Denn der Gesetzgeber darf einen Lebensbereich, der wie die Erstausbildung zumindest eine gewisse Nähe zur privaten Lebensführung erkennen lässt, typisierend den Sonderausgaben zuweisen.

6. Wechselhafte Bestimmung des Begriffs der Erstausbildung

Einen letzten Schritt in dieser scheinbar endlosen Geschichte der Berufsausbildungskosten gab es jedoch noch. Denn der BFH fand auch in dem neuen Gesetz eine Lücke, die er ohne das BVerfG zu fragen, in seinem Sinne auslegen konnte. Er hat den dort vorgesehenen Begriff der Erstausbildung nämlich sehr weit gefasst. Nach seiner Auffassung setzte eine Erstausbildung weder einen geordneten Ausbildungsgang noch eine bestimmte Ausbildungsdauer oder einen formalen Abschluss voraus²⁵. So reichte bereits eine Ausbildung zum Rettungssanitäter oder zum Rettungshelfer von 320 Stunden für eine Erstausbildung aus. Eine als Werbungskosten abziehbare Zweitausbildung war folglich relativ leicht zu erreichen.

Damit war die Finanzverwaltung natürlich wiederum nicht einverstanden. Sie vertrat bereits mit dem BMF-Schreiben vom 22.9.2010 in Rz 4 die Auffassung, dass eine Berufsausbildung insbesondere nur vorliege, wenn der Beruf durch eine Ausbildung im Rahmen eines geordneten öffentlich-rechtlichen Ausbildungsgangs erlernt und der Ausbildungsgang auch durch eine Prüfung abgeschlossen wird²⁶.

Der Gesetzgeber ist in diesem Punkt der Finanzverwaltung jedoch nicht vollständig gefolgt. Er hat in § 9 Abs. 6 Satz 2 ff EStG vielmehr eine differenziertere Regelung gefunden, die insbesondere keinen öffentlich-rechtlichen Ausbildungsgang vorsieht und auch von dem Erfordernis einer Abschlussprüfung Ausnahmen zulässt, wenn diese in dem zu Grunde liegenden Ausbildungsplan gar nicht vorgesehen ist.

Das Beispiel der Aus- und Fortbildungskosten zeigt, wie sich Rechtsprechung, Verwaltung und auch der Gesetzgeber gegenseitig befruchten können. Das gesetzgeberische Ergebnis mag sicherlich nicht jedem gefallen.

25 BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFHE 235, 444, BStBl. II 2012, 825, BFH v. 17.1.2023 – VI R 41/20, BFH/NV 2023, 344.

26 BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721.

Es ist hauptsächlich von der Einnahmeseite und weniger von der Steuersystematik geprägt. Finanzverwaltung und Gesetzgeber achten allerdings regelmäßig auch besonders auf die Frage, welche Einnahmen eine Steuer generiert. In diesem Sinne sind die Reaktionen des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung durchaus verständlich. Andererseits wird dadurch die steuerliche Systematik zu einem gewissen Teil beschädigt. Letztlich ist das Beispiel der Berufsausbildungskosten daher ein durchaus ambivalentes, was die gegenseitige Beeinflussung von Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Gesetzgeber betrifft.

IV. Zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn erbrachte Sachleistungen

Abschließend soll mit § 8 Abs. 4 EStG ein weiteres Beispiel angesprochen werden, in dem Finanzverwaltung und Gesetzgeber die Rechtsprechung korrigiert haben. Dies ist hier allerdings völlig zu Unrecht erfolgt und konterkariert den Zweck, den der Gesetzgeber mit seinen steuerlichen Vorschriften ansonsten verfolgt.

Verschiedene Formen der Steuerbefreiung²⁷, der Bewertung²⁸, der Pauschalierung²⁹, der Arbeitslohnförderung³⁰ und der Förderung der betrieblichen Altersvorsorge³¹ setzen unter anderem voraus, dass die (begünstigte) Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird.

Die Rechtsprechung des BFH zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn war allerdings wechselhaft. Zunächst war der BFH der Auffassung, dass Zuschüsse des Arbeitgebers "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" geleistet werden, wenn sie zu den Lohnzahlungen hinzukommen, die entweder durch Vereinbarung, eine dauernde Übung oder sonst arbeitsrechtlich geschuldet sind³².

Die Finanzverwaltung sah die Zusätzlichkeitsvoraussetzung abweichend von der BFH-Rechtsprechung jedoch bereits als erfüllt an, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber

27 z.B. § 3 Nr. 15, 33, 34, 37 und 46 EStG.

28 § 8 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.

29 z.B. § 37b Abs. 2, § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, 6, 7, § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1b EStG.

30 § 19a EStG.

31 § 100 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

32 BFH v. 19.9.2012 - VI R 54/11, BFHE 239, 85, BStBl. II 2013, 395; BFH v. 1.10.2009 - VI R 41/07, BFHE 227, 40, BStBl. II 2010, 487.

arbeitsrechtlich schuldet. Nur Gehaltsumwandlungen waren danach schädlich³³.

1. Neujustierung der Rechtsprechung durch das BFH-Urteil vom 1.8.2019 – VI R 32/18

Mit Urteil vom 1.8.2019 – VI R 32/18 hatte der BFH dann Gelegenheit, seine bisherige Rechtsprechung zu überdenken, und hielt daran nicht mehr fest. Er war nunmehr der Auffassung, dass ohnehin geschuldeter Arbeitslohn derjenigen Lohn ist, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung ohnehin erbringt³⁴. Nach dieser Rechtsprechung kam es im Gegensatz zu der bisherigen Auffassung des BFH nicht mehr darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hatte oder nicht.

Auch diese – in der Sache zutreffende – Entscheidung des BFH belegte die Finanzverwaltung zunächst wiederum mit einem teilweisen Nichtanwendungserlass und formulierte nun eigene Voraussetzungen, unter denen Arbeitslohn ihrer Auffassung nach zusätzlich erbracht wird³⁵.

2. Die Finanzverwaltung als „Gesetzgeber“

Die Finanzverwaltung war insoweit selbst der Ansicht, dass die von ihr genannten Voraussetzungen, die im EStG seinerzeit keine Stütze fanden, im Vorgriff auf eine entsprechende Gesetzesänderung greifen sollten. Tatsächlich hat der Gesetzgeber später durch den neu geschaffenen § 8 Abs. 4 EStG die von der Finanzverwaltung im Vorgriff aufgestellten Voraussetzungen praktisch übernommen.

Das Gesetz sieht nun in § 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 EStG verschiedene Voraussetzungen vor, die kumulativ vorliegen müssen, wenn der Arbeitgeber eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbringen will.

Dieses Beispiel kann als Negativbeispiel für eine von der Finanzverwaltung angestoßene Änderung des Gesetzes dienen. Die Rechtsprechung des BFH hat im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des zusätzlich zum

33 BMF v. 22.5.2013, BStBl. I 2013, 728.

34 BFH v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BFHE 265, 513, BStBl. II 2020, 106.

35 BMF v. 5.2.2020, BStBl. I 2020, 222.

ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Lohns zutreffend ausgelegt. Insbesondere wurde sie dem Förderzweck gerecht, den der Gesetzgeber mit dieser Formulierung regelmäßig verfolgt.

Anders verhält es sich mit dem neu geschaffenen § 8 Abs. 4 EStG. So untersagt das Gesetz in § 8 Abs. 4 Nr. 2 EStG nun die Herabsetzung des Arbeitslohnanspruchs zu Gunsten der zusätzlichen Leistung. Diese Regelung zwingt den Arbeitgeber letztlich zu einer Lohnerhöhung, wenn er die Begünstigung für den Arbeitnehmer sicher erhalten will. Dies konterkariert in vielen Fällen den Förderzweck der Steuerbefreiung bzw. der Pauschalierung, wie sie in den entsprechenden gesetzlichen Regelungen vorgesehen ist.

Die Regelung ist zudem streitanfällig und schwer handhabbar. In Zukunft wird der Streit um die Frage gehen, ob der Arbeitslohnanspruch zugunsten der Leistung oder aus anderen Gründen herabgesetzt wurde. Dies kann insbesondere bei schon länger zurückliegenden Lohnkürzungen problematisch sein. Ein nicht mehr bestehender Arbeitslohnanspruch kann im Übrigen schon rein denkbare nicht angeblich steuerschädlich in begünstigten Lohn umgewandelt werden.

Die Bedeutung von § 8 Abs. 4 Nr. 3 EStG erschließt sich dem geeigneten Leser des Gesetzes ebenfalls nicht wirklich. Arbeitsrechtlich kann der Arbeitgeber anstelle einer vereinbarten Barloohnerhöhung ohnehin keinen Sachlohn oder einen verwendungsgebundenen Zuschuss leisten. Die bloße Anrechnung der Leistung auf eine vereinbarte Barloohnerhöhung erfüllt schon nach § 8 Abs. 4 Nr. 1 EStG und nach der BFH-Rechtsprechung nicht das Zusätzlichkeitserfordernis. Möglicherweise soll die Nr. 3 verhindern, dass nach einer Lohnerhöhung unter Barlohnverzicht bei Wegfall der Begünstigungsvoraussetzungen wiederum Barlohn verlangt werden kann.

§ 8 Abs. 4 Nr. 4 EStG betrifft ebenfalls die Beendigung der begünstigten Lohnform. Der betreffende Lohn soll hiernach nachträglich die Begünstigung verlieren, wenn es nach Wegfall der Begünstigungsvoraussetzungen zu einer Lohnerhöhung kommt. Bis zur Verjährungsgrenze müsste dann eine Nachversteuerung erfolgen.

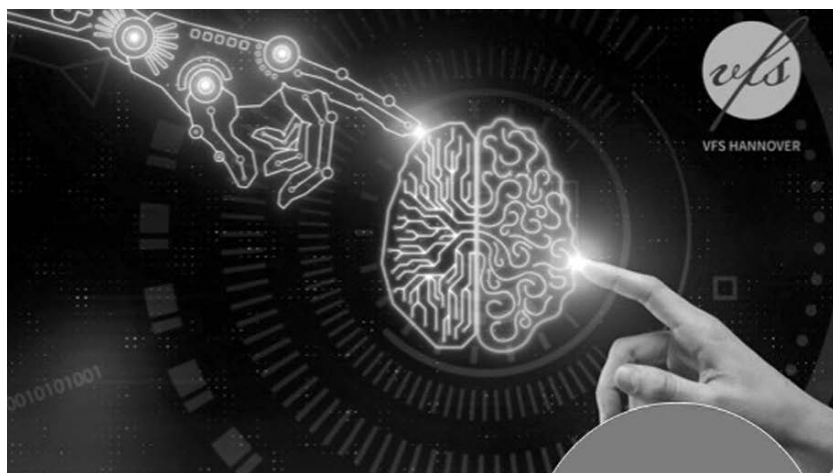
Die Regelung wird daher, soll sie überhaupt praktikabel sein, eng auszulegen sein. Dies bedeutet meines Erachtens, dass entfallender und erhöhter Lohn der Höhe nach übereinstimmen müssen. Außerdem muss die Lohnerhöhung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Wegfall der begünstigten Leistung erfolgen.

Das Beispiel des § 8 Abs. 4 EStG zeigt, dass durch die Finanzverwaltung und einen ihr „blind“ folgenden Gesetzgeber neue steuerliche Problemfel-

der geschaffen werden. Diese müssen wiederum einer Lösung durch die Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH zugeführt werden.

V. Fazit

Die vorstehend aufgeführten Beispiele verdeutlichen die vielfältigen Einflüsse, die die Rechtsprechung auf die Entwicklung des Steuerrechts nehmen kann. Diese Einflüsse sind zwar nicht stets, aber doch überwiegend als positiv zu bewerten. Insgesamt wird man festhalten können, dass der Rechtsprechung die Rolle eines besonders wichtigen Akteurs bei der Gestaltung des Steuerrechts zukommt. Sie liefert einerseits Anstöße für neue gesetzliche Regelungen. Ihr kommt andererseits aber auch und vor allem die Aufgabe zu, die Steuergesetze letztverbindlich auszulegen. Angesichts der vielfältigen Aktivitäten des Steuergesetzgeber und der sich daraus immer wieder neu ergebenden Fragestellungen ist nicht zu erwarten, dass die damit verbundene Arbeit der Rechtsprechung ihre Bedeutung verlieren wird. Sie ist und bleibt eine maßgebliche Institution bei der Auslegung und Fortentwicklung des Steuerrechts.



14. Etage des Conti-Hochhauses der
Leibniz Universität Hannover
(Königsworther Platz 1, Hannover)

Einsatz von KI beim Steuervollzug

Geleitwort

Nds. Finanzminister *Gerald Heere*, Hannover

Gesellschaftlicher Einfluss von Digitalisierung und KI auf das Recht

Jens F. Dorn, BI Lead Product Owner,
Otto GmbH & Co. KG, Hamburg

Einsatz von KI in der Finanzverwaltung

MR Theoderich Prager, Referatsleiter Automation der
Finanzverwaltung, Nds. Finanzministerium, Hannover

Auswirkungen von Digitalisierung und KI auf die Beratung

Stefan Seidel, Abteilungsleiter Regionalvertrieb Nord DATEV e.G., Hannover

Podiumsdiskussion: Auswirkungen der KI auf das Steuerrecht sowie auf Ausbildung und Lehre

MR Theoderich Prager
Stefan Seidel

Dr. Martin Coenen, Vizepräsident Finanzgericht Münster
Moderation: *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff*, Präsident des
Bundesfinanzhofs a.D., Leiter des Zentrums für
Digitalisierung des Steuerrechts der LMU - LMUDigiTax

Donnerstag
24.10.2024,
18 Uhr

Anmeldung über
www.vfs-hannover.de

oder:



gefördert durch die
KAPP. STIFTUNG.
Dr. Reinhold Kapp Stiftung

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover