



Deutscher Bundestag

Finanzausschuss

Ausschussdrucksache

21(7) - 0008

21. Wahlperiode

Bundesrechnungshof

Bundesrechnungshof · Adenauerallee 81 · 53113 Bonn

13. Juni 2025

Nur per E-Mail

Zeichen: VIII 3 - 0001791

Herrn
Klaus-Peter Wilsch, MdB
Geschäftsführender Vorsitzender
des Haushaltsausschusses
des Deutschen Bundestages

0228 99 721-1830

poststelle@brh.bund.de
www.bundesrechnungshof.de
Zentrale: 0228 99 721-0

nachrichtlich:

Herrn
Olav Gutting, MdB
Geschäftsführender Vorsitzender
des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages

Frau
Bettina Hagedorn, MdB
Geschäftsführende Vorsitzende
des Rechnungsprüfungsausschusses
des Haushaltsausschusses
des Deutschen Bundestages

Herrn
Björn Wolf
Büroleiter
beim Haushaltsausschuss
des Deutschen Bundestages

Herrn
Dr. Alexander Troche
Sekretariatsleiter
beim Rechnungsprüfungsausschuss
des Haushaltsausschusses
des Deutschen Bundestages

Bundesministerium der Finanzen

Bundesrechnungshof
Adenauerallee 81
53113 Bonn

Außenstelle
Friedrichstraße 130 B
10117 Berlin

Außenstelle
Dortustraße 30 – 33
14467 Potsdam

haushaltsausschuss@bundestag.de
HHA-Drucksachen@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de
rechnungspruefungsausschuss@bundestag.de
za3@bmf.bund.de
thomas.schulze@bmf.bund.de

Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO über Verwaltungsregelungen ohne Rechtsgrundlage

Anlage: - 1 -

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

als Anlage übersenden wir unseren Bericht über Verwaltungsregelungen ohne Rechtsgrundlage.

Die Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen zum Entwurf des Berichts haben wir berücksichtigt.

Wir weisen darauf hin, dass wir beabsichtigen, den Bericht nach Abschluss der parlamentarischen Beratungen zu veröffentlichen.

Für Ihre Fragen oder ein Gespräch stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Korn



Dr. Dingendorf



Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages

Verwaltungsregelungen ohne Rechtsgrundlage

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Eine Weitergabe an Dritte ist erst möglich, wenn der Bericht vom Parlament abschließend beraten wurde. Die Entscheidung über eine Weitergabe bleibt dem Bundesrechnungshof vorbehalten.

Gz.: VIII 3 - 0001791

13. Juni 2025

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.
Eine Veröffentlichung ist nicht zulässig.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	4
1	Berichts Anlass	5
2	Rechtslage	5
2.1	Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	5
2.2	BMF-Schreiben	6
2.3	Bindungswirkung von BMF-Schreiben	6
3	Beispiele für Verwaltungsregelungen ohne Rechtsgrundlage	7
3.1	Allgemein	7
3.2	Verkürzung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software	7
3.3	Zurechnung von Computerhardware und Software in Leasingfällen	9
3.4	Steuerfreistellung von Photovoltaikanlagen	9
3.5	Entfernungspauschale und Unfallkosten	11
3.6	Hinausschieben der Mitteilungspflicht von elektronischen Aufzeichnungssystemen	12
4	Stellungnahme des BMF	13
5	Fazit	13

Abkürzungsverzeichnis

A

AO *Abgabenordnung*

B

BB *Betriebs-Berater (Zeitschrift)*

BBP *Betriebswirtschaft im Blickpunkt (Zeitschrift)*

BdL *Bundesverband Deutscher Leasingunternehmen e. V.*

BFH *Bundesfinanzhof*

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BStBl. *Bundessteuerblatt*

BVerfG *Bundesverfassungsgericht*

D

DB *Der Betrieb (Zeitschrift)*

DStR *Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)*

E

EStG *Einkommensteuergesetz*

F

FR *FinanzRundschau (Zeitschrift)*

G

GO-Bund/Länder *Geschäftsordnung zur Zusammenarbeit des Bundes mit den Ländern*

H

Haushaltsausschuss *Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages*

I

IDW *Institut der Wirtschaftsprüfer*

K

Kassengesetz 2016 *Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016*

KStG *Körperschaftsteuergesetz*

O

OS *Orientierungssatz*

S

Stbg *Die Steuerberatung (Zeitschrift)*

0 Zusammenfassung

- 0.1 Der Bundesrechnungshof hat bei seinen Prüfungen und Beratungen in jüngerer Zeit wiederholt festgestellt, dass Regelungen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers übergreifen. Er nimmt dies zum Anlass, den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages (Haushaltsausschuss) zu beraten. Er berücksichtigt dabei die Stellungnahme des BMF hierzu (Tz. 1).
- 0.2 Die Verfassung bindet die vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht. Damit sind zum einen die Auferlegung und die Befreiung von Steuerlasten dem Gesetz vorbehalten. Zum anderen darf Verwaltungshandeln nicht gegen das Gesetz verstoßen. Die Finanzbehörden haben die gesetzlich geschuldeten Steuern fest- und durchzusetzen. Sie dürfen die Steuerschuld oder steuerliche Handlungspflichten ohne gesetzliche Grundlage auch nicht (begünstigend) herab- bzw. aussetzen (Tz. 2.1).
- 0.3 Das BMF bestimmt mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder einheitliche Verwaltungsgrundsätze und erteilt fachliche Weisungen. Verwaltungsregelungen in Form von BMF-Schreiben sollen insbesondere den bundeseinheitlichen Vollzug bei im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern gewährleisten. Sie binden nur die Finanzbehörden und ihre Bediensteten. Amtlich veröffentlichte BMF-Schreiben entfalten eine mittelbare Außenwirkung. Ihnen kann die Bedeutung einer Vertrauensschutz begründenden Regelung zukommen. Die Finanzgerichte binden sie jedoch nicht (Tzn. 2.2 und 2.3).
- 0.4 Das BMF griff in den vergangenen Jahren durch sein Verwaltungshandeln immer wieder in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers über. Der Bundesrechnungshof zeigt für die Berichterstattung Beispiele auf. Hierzu hat das BMF Stellung genommen. Seine Ausführungen räumen die Kritik des Bundesrechnungshofes jedoch nicht aus (Tzn. 3 und 4).
- 0.5 Der Bundesrechnungshof hält fest, dass das BMF durch Verwaltungsregelungen ohne Rechtsgrundlage gesetzliche Regelungen erweitert, korrigiert oder Sachverhalte außerhalb des Gesetzes regelt. Dieses Vorgehen widerspricht wesentlichen verfassungsrechtlichen und einfachgesetzlichen Grundsätzen und führt zu Steuermindereinnahmen von Bund und Ländern, die der Gesetzgeber nicht autorisiert hat. Für die Steuerpflichtigen können Verwaltungsregelungen ohne Rechtsgrundlage Rechtsunsicherheit bedeuten. Der Bundesrechnungshof sieht das BMF gehalten, Handlungsbedarf, der über seine Zuständigkeit hinausgeht, an den Gesetzgeber zur Entscheidung heranzutragen. Zur Lösung kann es in diesen Fällen durch den Entwurf von Formulierungshilfen beitragen (Tz. 5).

1 Berichts Anlass

Der Bundesrechnungshof hat bei seinen Prüfungen und Beratungen in jüngerer Zeit wiederholt festgestellt, dass Regelungen des BMF in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers übergreifen. Ohne ersichtliche Rechtsgrundlage schränken diese Verwaltungsregelungen die gesetzmäßige Besteuerung ein.

Der Bundesrechnungshof nimmt dies zum Anlass, den Haushaltsausschuss zu beraten. Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen. Die Stellungnahme ist im Bericht berücksichtigt.

2 Rechtslage

2.1 Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Nach Artikel 20 Absatz 3 Grundgesetz ist die vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht gebunden. Dies bedeutet zum einen, dass die Auferlegung und Befreiung von Steuerlasten dem Gesetz vorbehalten ist (Vorbehalt des Gesetzes). Zum anderen bedeutet es, dass Verwaltungshandeln nicht gegen das Gesetz verstoßen darf (Vorrang des Gesetzes). Nach § 85 Abgabenordnung (AO) haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festzusetzen und zu erheben (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung). Hiernach sind die Finanzbehörden nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, die gesetzlich geschuldeten Steuern fest- und durchzusetzen.¹ Insofern lebt das Steuerrecht aus dem „Dictum des Gesetzgebers“.²

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung steht einer Auslegung der Gesetze durch die Verwaltung nicht im Weg. Er duldet aber keine Gesetzeserweiterungen, Gesetzeskorrekturen sowie Entscheidungen außerhalb und gegen das Gesetz. Danach dürfen Finanzbehörden die Steuerschuld oder steuerliche Handlungspflichten ohne gesetzliche Grundlage auch nicht (begünstigend) herab- oder aussetzen.³ Sie sind zu faktischen Steuerentlastungen nach eigener Vorstellung nicht befugt.⁴ Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen und sonstige Steuervergünstigungen unterliegen gleichermaßen dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit. Auch der Verzicht auf Steuern aus Billigkeitsgründen oder aus Gründen steuertechnischer

¹ Bundesfinanzhof (BFH)-Beschluss vom 28. November 2016 – GrS 1/15, Bundessteuerblatt (BStBl.) 2017 II S. 393, Rz. 92.

² Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vom 24. Januar 1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, S. 318, Rz. 29.

³ Beispielsweise ermächtigen die §§ 163, 227 und 156 AO im Einzelfall zu Billigkeitsentscheidungen.

⁴ BVerfG vom 26. Juni 1993 – 1 BvR 390/89, BB 1993, S. 2068.

Vereinfachungen bedürfen einer gesetzlichen Ermächtigung.⁵ Deshalb schränkt die Rechtsprechung Verwaltungsregelungen zur gleichmäßigen Erteilung von Billigkeitserlassen erheblich ein und begrenzt Billigkeitsentscheidungen strikt auf den jeweiligen Einzelfall.⁶

2.2 BMF-Schreiben

Schwerpunkt dieses Berichts sind Verwaltungsregelungen in Form von BMF-Schreiben nach § 21a Absatz 1 Finanzverwaltungsgesetz. Hiernach bestimmt das BMF mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder einheitliche Verwaltungsgrundsätze und erteilt allgemeine fachliche Weisungen.⁷ Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn nicht mindestens elf Länder widersprechen. Initiativen zur Festlegung dieser Angelegenheiten kann das BMF allein oder auf gemeinsame Veranlassung von mindestens vier Ländern ergreifen. Näheres hierzu regelt eine Geschäftsordnung zur Zusammenarbeit des Bundes mit den Ländern (GO-Bund/Länder).⁸ Dies soll insbesondere den bundeseinheitlichen Vollzug bei im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern gewährleisten.

Nach § 17 GO-Bund/Länder erstellt das BMF den Entwurf eines BMF-Schreibens und stimmt diesen mit den obersten Finanzbehörden der Länder vor Herausgabe abschließend ab. Nach § 16 Absatz 2 GO-Bund/Länder geben die Länder eigene fachliche Weisungen nicht entgegen einer ihnen bekannten und dokumentierten Rechtsauffassung des BMF oder entgegen einer bundesweit abgestimmten Rechtsauffassung heraus.

2.3 Bindungswirkung von BMF-Schreiben

BMF-Schreiben als Verwaltungsregelungen binden nur die Finanzbehörden und Bediensteten. Sie entfalten eine mittelbare Außenwirkung für Steuerpflichtige, wenn sie im Bundessteuerblatt Teil I amtlich veröffentlicht werden. Sie machen insoweit das Verwaltungshandeln vorhersehbar und können für die Rechtsanwender entlastend wirken. Zudem kann

⁵ Vgl. zu § 4 Anwendungserlass zur Abgabenordnung, Nummer 2: „Die Finanzbehörden sind nicht befugt, von sich aus im Gesetz nicht vorgesehene Steuerermäßigungsvorschriften zu schaffen oder einen genau umrissenen Tatbestand aufgrund eigener Wertvorstellungen auszuweiten.“ Auch außersteuerliche Gründe von beispielsweise wirtschafts-, arbeits-, sozial- oder kulturpolitischer Natur sind nicht zur Rechtfertigung geeignet, vgl. BFH-Urteile vom 19. Januar 1965 VII 22/62 S, BStBl. 1965 III S. 206 und vom 9. Juli 1970 – IV R 34/69, BStBl. 1970 II S. 696.

⁶ Statt vieler BFH-Beschluss vom 28. November 2016 – GrS 1/15, BStBl. 2017 II S. 393.

⁷ Siehe BFH-Urteil vom 16. September 2024 – III R 28/22, DStR 2024, S. 2685, BStBl 2025 II S. 64, Rz. 18 bis 21 und BFH-Vorlagebeschluss vom 7. Dezember 2010 – IX R 70/07, Rz. 45, BStBl. 2011 II S. 346 sowie [Bundestagsdrucksache 14/6716](#).

⁸ Siehe Nonnenmacher: Zur Herkunft der BMF-Schreiben: Die Spielregeln der Finanzverwaltung in der GO-Bund/Länder, in: DStR 2023, S. 1984.

ihnen die Bedeutung einer Vertrauensschutz begründenden Regelung zukommen.⁹ Hingegen binden sie die Gerichte nicht.¹⁰ Sie haben für diese kein größeres Gewicht als Äußerungen in der Literatur.¹¹

Eine ungünstige Auslegung des Gesetzes durch ein BMF-Schreiben können die Steuerpflichtigen somit gerichtlich überprüfen lassen und eine Abweichung erzwingen, wenn sie nicht mit dem geltenden Recht in Einklang steht. Die Anwendung eines für sie günstigen aber rechtswidrigen BMF-Schreibens können Steuerpflichtige nicht gerichtlich durchsetzen. Die Finanzgerichte können ein solches BMF-Schreiben aber zum Nachteil der Betroffenen im Weg der Gesamtfallprüfung selbst zum Gegenstand eines Verfahrens machen, wenn Steuerpflichtige einen Bescheid in einem anderen Punkt anfechten.¹²

3 Beispiele für Verwaltungsregelungen ohne Rechtsgrundlage

3.1 Allgemein

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass das BMF in den vergangenen Jahren mit Verwaltungsregelungen immer wieder in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers übergriff. Er erkennt darin Handlungsmuster. Für die Berichterstattung nimmt er wesentliche Einzelfälle auf. Einige hiervon waren bereits Gegenstand früherer Beratungen durch den Bundesrechnungshof.

3.2 Verkürzung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software

Mit Schreiben vom 26. Februar 2021 verkürzte das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Nutzungsdauer bestimmter Computerhardware und Software von bisher drei oder fünf Jahren auf einheitlich ein Jahr.¹³ Damit führte es eine

⁹ Siehe auch § 176 AO.

¹⁰ Zu norminterpretierenden Verwaltungsregelungen vgl. BFH vom 8. Februar 1985 – III R 62/84, BStBl. 1985 IIS. 319, Orientierungssatz (OS) 1, sowie Urteile vom 17. Juli 2024 - XI R 8/21, DStR 2024, S. 2260, Rz. 29 und vom 20. November 2019 – XI R 52/17, BStBl. 2020 II S. 264, OS 5 und Rz. 31, jeweils m. W. N.

¹¹ Vgl. BFH-Urteile vom 24. Oktober 2024 – VI R 7/22, DStR 2025, S. 201, Rz. 21 und vom 17. Juli 2024 - XI R 8/21, DStR 2024, S. 2260, Rz 29, m. w. N. Siehe auch Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rz. 5.33.

¹² Streitgegenstand im finanzgerichtlichen Verfahren ist nicht das einzelne vom Kläger angesprochene Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheids im Ganzen, vgl. BFH-Beschluss vom 17. Juli 1967 – GrS 1/66, BStBl. 1968 II S. 344, und vom 26. November 1979 - GrS 1/78, BStBl. 1980 II S. 99.

¹³ BStBl. 2021 I S. 298.

faktische Sofortabschreibung entgegen der gesetzlichen Regelung des § 7 Absatz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) ein. Das Schreiben modifizierte es durch eine Neubekanntgabe am 22. Februar 2022.¹⁴ Ziele dieser Maßnahme sind eine weitere Stimulierung der Wirtschaft sowie die Förderung der Digitalisierung.

Über seine erheblichen Zweifel, ob mit einem BMF-Schreiben eine Sofortabschreibung für digitale Wirtschaftsgüter rechtssicher etabliert werden kann, berichtete der Bundesrechnungshof dem Haushaltsausschuss am 23. April 2021.¹⁵ Er empfahl, das BMF-Schreiben aufzuheben und die Regelung gesetzlich zu normieren. Das BMF beharrte darauf, dass eine gesetzliche Regelung nicht erforderlich sei, da es nur darum gehe, eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer festzulegen.

Auch der Wissenschaftliche Dienst des Deutschen Bundestages¹⁶, das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)¹⁷ sowie zahlreiche Stimmen in der Literatur¹⁸ teilten die Kritik des Bundesrechnungshofes. Die Regelung ist bislang jedoch nicht in einem Gesetzgebungsverfahren umgesetzt.

In der Folge bestehen weiterhin erhebliche Unsicherheiten für die Rechtsanwender.¹⁹ Da die Gerichte an das BMF-Schreiben nicht gebunden sind, können sie bei einer Klage ohne einen Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen zu einem anderen Ergebnis kommen (Tz. 2.3).

¹⁴ BStBl. 2022 I S. 187.

¹⁵ [Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages](#) vom 23. April 2021 zur Verkürzung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung.

¹⁶ [Sachstand zur rechtssicheren Ausgestaltung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung](#) vom 16. Juni 2021, WD 4 – 3000 – 059/21 und [Sachstand zur rechtssicheren Ausgestaltung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung \(neues BMF-Schreiben vom 22.02.2022\)](#) vom 11. Mai 2022, WD 4 – 3000 – 051/22.

¹⁷ [IDW: Zweifelsfragen zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung \(Teil 3, Update, April 2021\)](#) sowie [IDW Positionspapier: Steuerpolitische Vorschläge zur Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Deutschland](#) vom 6. Januar 2025, S. 9.

¹⁸ Z. B. Kanzler: Untauglicher Versuch der Legitimierung einer rechtswidrigen Verwaltungsanweisung, in: FR 2022, S. 316; Anzinger in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 329. Lieferung, 11/2024, § 7 EStG, Anm. 190; Kahle in: Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1383/2; Häsner/Preil/Weinhold: Nachbesserung zur digitalen AfA mit BMF-Schreiben v. BMF 22.2.2022 – Gelingt die Reparatur der untergesetzlichen Investitionsförderung?, in: DStR 2022, S. 1345.

¹⁹ Auf weitere Fragen der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft hat das BMF mit amtlich unveröffentlichtem Schreiben vom 26. April 2022 reagiert, in: DStR 2022, S. 942. Zur Kritik und verbliebenen Zweifelsfragen, siehe Diffring/Saft: Präzisierungen des BMF-Schreibens zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung, in: DB 2022, S. 1607.

3.3 Zurechnung von Computerhardware und Software in Leasingfällen

Die bilanzielle Zurechnung von Leasing-Gegenständen beim Leasing-Geber setzt voraus, dass die vereinbarte Vertragslaufzeit („unkündbare Grundmietzeit“) nicht mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt. Würde man diese Regelung auf die nach dem BMF-Schreiben vom 22. Februar 2022 begünstigten Wirtschaftsgüter (Tz. 3.2) anwenden, dürfte die Grundmietzeit für Computerhardware und Software nicht mehr als zehn bis elf Monate betragen. Mit Bedenken hiergegen wandte sich der Bundesverband Deutscher Leasingunternehmen e. V. (BdL) bereits am 26. Januar 2021 an das BMF.²⁰

Das BMF teilte dem BdL mit, dass die Finanzverwaltung es nicht beanstanden werde, wenn bei Inanspruchnahme einer Sofortabschreibung für digitale Wirtschaftsgüter in Leasingfällen die Entscheidung über die Zurechnung des Leasinggegenstands sinngemäß nach den vor dem BMF-Schreiben vom 22. Februar 2022 gültigen Regelungen²¹ getroffen werde. Hiernach ist in diesen Fällen auch weiterhin von einer Nutzungsdauer je nach Art des Wirtschaftsguts zwischen drei und fünf Jahren auszugehen.

Diese Nichtbeanstandungsregelung hat das BMF nicht amtlich veröffentlicht.²² Die Länder gaben diesbezügliche Weisungen verwaltungsintern heraus. Somit ist nicht sichergestellt, dass die übrigen Rechtsanwender Kenntnis von dieser Auffassung erhalten.

3.4 Steuerfreistellung von Photovoltaikanlagen

Um die Versorgung mit erneuerbaren Energien unbürokratisch zu unterstützen, hatte der Bundesrat in den Jahren 2020 und 2021 eine Steuerbefreiung für den Betrieb von kleineren Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken angeregt. Im Oktober 2021 hat das BMF eine Anweisung erlassen, wie diese Anlagen zu besteuern sind.²³ Hiermit räumt es den Steuerpflichtigen das Wahlrecht ein, bestimmte Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke als sogenannte „Liebhaberei“ zu betreiben. Die Finanzverwaltung berücksichtigt bei Ausübung des Wahlrechts die Gewinne und Verluste aus dem Betrieb dieser Anlagen nicht.

²⁰ [Schreiben des BdL an das BMF](#) vom 26. Januar 2021.

²¹ Die bisherigen Regelungen ergeben sich aus den BMF-Schreiben vom 19. April 1971, BStBl. 1971 I S. 264, vom 15. Dezember 2000, BStBl. 2000 I S. 1532 oder vom 18. November 2005, BStBl. 2005 I S. 1025 sowie dem nicht amtlich veröffentlichten BMF-Schreiben vom 22. Dezember 1975, BB 1976, S. 72.

²² Nachzulesen in Kurzform in: BBP 2022, S. 141.

²³ BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, BStBl. 2021 I S. 2202.

In seinen Bemerkungen 2021 kritisierte der Bundesrechnungshof, dass das BMF auf dem Verwaltungsweg ein Wahlrecht zur „Liebhaberei“ ohne entsprechende Rechtsgrundlage geschaffen hat. Er wies darauf hin, dass es allein Sache des Gesetzgebers sei, die Besteuerung zu vereinfachen.²⁴

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages hat die Bemerkung zustimmend zur Kenntnis genommen. Er hat das BMF aufgefordert, den Entwurf einer rechtssicheren Regelung zur Besteuerung von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken zu erarbeiten und baldmöglichst in ein Gesetzgebungsverfahren einzubringen.²⁵

Mit dem Jahressteuergesetz 2022²⁶ führte der Gesetzgeber zwar eine Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen ab dem Jahr 2022 ein (§ 3 Nummer 72 EStG). Für die Vergangenheit hob das BMF seine Verwaltungsanweisung zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen und kleinen Blockheizkraftwerken jedoch nicht auf. Es fehlt nach wie vor an einer Rechtsgrundlage für die Steuerfreistellung im Verwaltungsweg. Hierauf und auf weitere Mängel wies der Bundesrechnungshof bereits im Gesetzgebungsverfahren hin.²⁷

Mit seinem weiteren Bericht vom 17. April 2024 beriet der Bundesrechnungshof das BMF erneut zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen.²⁸ Er stellte fest, dass das BMF über den eindeutigen Wortlaut des § 3 Nummer 72 EStG hinaus auf dem Verwaltungsweg eine neue Kategorie von begünstigten Gebäuden geschaffen hat. Demnach soll bei der Gebäudekategorie „Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten“ durch einen Analogieschluss die Freistellung einer installierten Bruttoleistung von maximal 15 Kilowattpeak pro Gewerbeeinheit betragen dürfen.²⁹ Eine solche Kategorie sieht das Gesetz nicht vor. In seiner Stellungnahme führte das BMF aus, es habe insoweit eine Gesetzeslücke erkannt. Diese habe es im Vorgriff auf eine voraussichtliche gesetzliche Änderung durch das Jahressteuergesetz 2024 einstweilen geschlossen.³⁰

Außerdem wies der Bundesrechnungshof darauf hin, dass das BMF mit seiner Verwaltungsregelung eine gesetzlich nicht vorgesehene Steuerermäßigung gewährt. Das BMF fingiert, dass nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 3c EStG als Privatausgaben bei der

²⁴ Bemerkungen 2021 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes – Ergänzungsband –, Nummer 54, [Bundestagsdrucksache 20/1250](#).

²⁵ [Bundestagsdrucksache 20/2682](#), S. 73.

²⁶ Gesetz vom 16. Dezember 2022, BGBl. I 2022, Nummer 51 vom 20. Dezember 2022, S. 2294.

²⁷ [Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages](#) vom 27. Oktober 2022 zu dem Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022).

²⁸ [Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an das BMF](#) vom 17. April 2024 zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen und kleinen Blockheizkraftwerken | Fehlende Rechtsgrundlagen und offene Zweifelsfragen.

²⁹ BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023, BStBl. 2023 I S. 1494, Rz. 3.

³⁰ Siehe auch [Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages](#) vom 12. September 2024 zu dem Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, Tz. 2.8.

Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG angerechnet werden können.³¹ Auch für dieses Vorgehen fehlt es an einer Rechtsgrundlage. Der Bundesrechnungshof empfahl, die entsprechenden Ausführungen ersatzlos zu streichen.

3.5 Entfernungspauschale und Unfallkosten

Nach § 9 Absatz 2 Satz 1 EStG gilt die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen³² ab, die durch Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entstehen. Diese umfassende Abgeltungswirkung von beruflich veranlassten Mobilitätsaufwendungen soll auch der Verwaltungsvereinfachung dienen.

Lediglich für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel und bei Mobilitätsaufwendungen von Menschen mit Behinderungen lässt das Gesetz ausnahmsweise den Abzug tatsächlich entstandener Aufwendungen zu (§ 9 Absatz 2 Satz 2 ff. EStG).

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die umfassende Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale in einem Urteil aus dem Jahr 2019 bestätigt.³³ Er hat entschieden, dass fahrzeug- und wegstreckenbezogene Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Unfall nicht neben der Entfernungspauschale als Werbungskosten abgezogen werden können.

Nach Auffassung des BMF soll die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale dagegen nicht für fahrzeug- und wegstreckenbezogene Unfallkosten gelten. Vielmehr sollen entsprechende Aufwendungen auf der Grundlage eines BMF-Schreibens zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden können, wenn sie auf einer beruflich veranlassten Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entstanden sind.³⁴ Damit vertritt das BMF eine vom Gesetzeswortlaut und von der BFH-Rechtsprechung abweichende Auffassung. Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsprechung demgemäß nicht an. Der BFH hat in seinem Urteil ausdrücklich dargelegt, weshalb die Rechtsauffassung des BMF zur zusätzlichen Abzugsfähigkeit von Unfallkosten neben der Entfernungspauschale nicht trägt. Dennoch hält das BMF weiter an der Verwaltungsregelung fest. Es sieht sich berechtigt, auf diesem Weg das Gesetz zu korrigieren.

Der Bundesrechnungshof sieht die auf dem Verwaltungsweg gewährte zusätzliche Abzugsfähigkeit von Unfallkosten kritisch. Auf diesem Weg dürfen die Finanzbehörden Ausnahmen von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung nicht zulassen. Es ist allein Sache des Gesetzgebers, den Werbungskostenabzug zu regeln. Der Bundesrechnungshof hat hierzu dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 4. April 2022 berichtet.³⁵

³¹ BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023, BStBl. 2023 I S. 1494, Rz. 28.

³² Z. B. Parkgebühren, Finanzierungskosten und Versicherungsbeiträge.

³³ BFH-Urteil vom 19. Dezember 2019 – VI R 8/18, BStBl. 2020 II S. 291.

³⁴ BMF-Schreiben vom 18. November 2021, BStBl. 2021 I S. 2315, Rz. 1 und 30.

³⁵ [Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages](#) vom 4. April 2022 zum Steuervollzug bei der Entfernungspauschale - Hinweise zu dem Regierungsentwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 2022.

3.6 Hinausschieben der Mitteilungspflicht von elektronischen Aufzeichnungssystemen

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 (Kassengesetz 2016) wollte der Gesetzgeber den bestehenden technischen Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung durch Manipulation von Kassenaufzeichnungen entgegenzutreten.³⁶ Das Kassengesetz 2016 verpflichtet die Steuerpflichtigen, die von ihnen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme, z. B. elektronische oder computergestützte Kassensysteme sowie Registrierkassen, der Finanzverwaltung mitzuteilen. Diese Mitteilungen waren seit dem 1. Januar 2020 auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck³⁷ an das zuständige Finanzamt zu richten (§ 146a Absatz 4 AO i. V. m. Artikel 97 § 30 Absatz 1 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung). Mit dem Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness vom 27. März 2024 führte der Gesetzgeber eine Mitteilungspflicht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zum 28. März 2024 ein.³⁸

Das BMF hat mit Schreiben vom 6. November 2019³⁹ die Mitteilungspflicht ausdrücklich ausgesetzt. Dies begründete es damit, dass es zunächst eine elektronische Übermittlungsmöglichkeit schaffen wolle. Anders als vom Gesetz vorgesehen setzte es die Mitteilungspflicht somit nicht um. Im Juni 2024 gab das BMF bekannt, dass eine elektronische Übermittlungsmöglichkeit ab dem 1. Januar 2025 zur Verfügung stehe.⁴⁰ Die Mitteilung von vor dem 1. Juli 2025 angeschafften elektronischen Aufzeichnungssystemen erwarte es nun bis zum 31. Juli 2025.

In den Jahren 2020 bis 2023 kam das BMF dem gesetzlichen Auftrag nicht nach, einen amtlich vorgeschriebenen Vordruck fristgerecht bereitzustellen. Hierauf hat der Bundesrechnungshof das BMF im Oktober 2023 hingewiesen.⁴¹ Im Jahr 2024 setzte das BMF die zwischenzeitlich vom Gesetzgeber geschaffene Mitteilungspflicht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nicht um. Beides hat in den Jahren 2020 bis 2024 das Ziel gefährdet, eine gleichmäßige Besteuerung der Bargeldbranche sicherzustellen. Das BMF rechtfertigte dies mit der Milderung unzumutbarer Härten des Gesetzes. Der Bundesrechnungshof sieht für das Vorgehen des BMF keine Rechtsgrundlage.

³⁶ BGBl. I 2016 S. 3152.

³⁷ Amtlich vorgeschriebene Vordrucke müssen in Papierform übermittelt werden, siehe BMF-Schreiben vom 12. August 2022, BStBl. 2022 I S. 1334.

³⁸ BGBl. I 2024 Nummer 108, Artikel 13 Nummer 12 und Artikel 35.

³⁹ BStBl. 2019 I S. 1010. Das BMF hat diese Regelung mit Schreiben vom 18. August 2020, BStBl. 2020 I S. 656, nochmals bekräftigt.

⁴⁰ BMF-Schreiben vom 28. Juni 2024, BStBl. 2024 I S. 1063.

⁴¹ [Abschließende Mitteilung des Bundesrechnungshofes an das BMF](#) vom 4. Oktober 2023 zu Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschauf nach § 146b AO.

4 Stellungnahme des BMF

Das BMF hat in seiner Stellungnahme einzelne Punkte des Berichts aufgegriffen. Seine bereits in der Vergangenheit vorgetragenen Begründungen für ein untergesetzliches Vorgehen hat es aufrechterhalten. Es sieht in den genannten Fällen nach wie vor Verwaltungsregelungen als ausreichend an. Teils hat es wiederum darauf verwiesen, dass die Verwaltungsregelungen die davon betroffenen Steuerpflichtigen begünstigten und daher keine Streitfälle zu erwarten seien. Im Übrigen sei es der Verwaltung überlassen, wie sie ihre Auffassung kommuniziere. Im Ergebnis ist damit die Kritik des Bundesrechnungshofes nicht ausgeräumt.

5 Fazit

Das BMF greift immer wieder in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers über. Auf diesem Weg will es gesetzliche Regelungen erweitern (Tz. 3.2), sie korrigieren (Tzn. 3.4 und 3.5) oder Sachverhalte gegen oder außerhalb des Gesetzes regeln (Tz. 3.6). Dieses Vorgehen widerspricht wesentlichen verfassungsrechtlichen sowie einfachgesetzlichen Grundsätzen und führt zu Steuermindereinnahmen von Bund und Ländern, die der Gesetzgeber nicht autorisiert hat.⁴² Will der Gesetzgeber der Verwaltung die Ausformulierung verbindlicher Ausführungsbestimmungen übertragen, so steht ihm hierfür das Mittel der Verordnungsermächtigung zur Verfügung. Fehlt es hieran, ist die Verwaltung nicht befugt, Steuerrecht und -vollzug nach ihren Vorstellungen außerhalb des gesetzlichen Rahmens zu gestalten. Sie darf das Recht lediglich innerhalb des gesetzlichen Rahmens auslegen.

Für die Steuerpflichtigen können Verwaltungsregelungen ohne Rechtsgrundlage Rechtsunsicherheit bedeuten.⁴³ Auch für die Finanzverwaltung kann ein erheblicher Aufwand entstehen. Sie muss sich mit den auftretenden Rechtsfragen und -folgen auseinandersetzen und beispielsweise Anfragen und Rechtsbehelfe bearbeiten.

Wenn das BMF Gesetze auslegt, ist es an die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung gebunden. Ohne Änderung der Rechtsgrundlagen ist ihm eine abweichende Auslegung verwehrt (Tz. 3.5). Das BMF sollte zudem vermeiden, sich bei der Auslegung zu sich selbst in Widerspruch zu setzen (Tz. 3.3).

Norminterpretierende Regelungen sollte das BMF stets amtlich veröffentlichen. Nur so ist sichergestellt, dass sie die Finanzbehörden und deren Bedienstete zuverlässig erreichen. Weisungen nur für den Dienstgebrauch einzelner Länder reichen hierfür nicht aus. Von

⁴² Dieses Vorgehen wird auch in der Literatur schon seit längerem kritisiert, siehe etwa Hey: Schutz des Vertrauens in BFH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, DStR 2004, S. 1897 und Borgmann: Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht und der Verlust des Prinzips der Gewaltenteilung im Steuerrecht, Stbg 1989, S. 392.

⁴³ Siehe BFH vom 8. Februar 1985 – III R 62/84, BStBl. 1985 II S. 319, OS 1, sowie Urteile vom 17. Juli 2024 – XI R 8/21, DStR 2024, 2260, Rz. 29 und vom 20. November 2019 – XI R 52/17, BStBl. 2020 II S. 264, OS 5 und Rz. 31, jeweils m. W. N.

Bekanntgaben gegenüber einem exklusiven Empfängerkreis sollte das BMF bereits aus Gründen der Transparenz und der Nachvollziehbarkeit des Verwaltungshandelns absehen (Tzn. 2.3 und 3.3). Nur amtlich veröffentlichte BMF-Schreiben entfalten eine mittelbare Außenwirkung, machen Verwaltungshandeln vorhersehbar und können für die Rechtsanwender entlastend wirken (Tz. 2.3). All dies dient dem Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung im Bundesgebiet als einheitlicher Verwaltungsraum. Informationen Dritter über die Weisungslage in nicht der Allgemeinheit zugänglichen Rechtsdatenbanken werden diesem Interesse nicht gerecht.

Der Bundesrechnungshof sieht das BMF gehalten, Handlungsbedarf, der über seine Zuständigkeit hinausgeht, an den Gesetzgeber zur Entscheidung heranzutragen. Zur Lösung kann es in diesen Fällen durch den Entwurf von Formulierungshilfen beitragen.

Korn

Dr. Dingendorf

Beglaubigt: Korthaus, Amtsinspektorin

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.