

W

Deutscher Bundestag ■ Wissenschaftliche Dienste

Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht

- Ausarbeitung -

[REDACTED]

Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages

Verfasserinnen: [REDACTED]

Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht

Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 080/09

Abschluss der Arbeit: 13.05.2009

Fachbereich WD 4: Haushalt und Finanzen

Telefon: [REDACTED]

Ausarbeitungen und andere Informationsangebote der Wissenschaftlichen Dienste geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Die Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste sind dazu bestimmt, Mitglieder des Deutschen Bundestages bei der Wahrnehmung des Mandats zu unterstützen. Der Deutsche Bundestag behält sich die Rechte der Veröffentlichung und Verbreitung vor. Beides bedarf der Zustimmung der Leitung der Abteilung W.

Inhalt

1.	Einleitung	3
2.	Begriffsbestimmung und Rechtscharakter des Nichtanwendungserlasses	3
3.	Die Nichtanwendungspraxis der Finanzverwaltung	3
3.1.	Die Nichtveröffentlichung einer BFH-Entscheidung	3
3.2.	Der Nichtanwendungserlass zu einem BFH- Urteil	4
4.	Die Rechtmäßigkeit von Nichtanwendungserlassen	5
4.1.	Die Rechtskraftwirkung von Urteilen (§ 110 Abs. 1 Nr. 1 FGO)	5
4.2.	Der Gedanke der Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO)	6
4.3.	Die Verfassungsgrundsätze (Art. 20 GG)	7
4.3.1.	Das Gewaltenteilungsprinzip	7
4.3.2.	Die Bindung der Verwaltung an Recht und Gesetz	8
4.4.	Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Rechtssicherheit	9
5.	Auflistung aller Nichtanwendungserlasse in der 16. Wahlperiode	10

1. Einleitung

Der Nichtanwendungserlass ist regelmäßig Gegenstand der steuerrechtlichen Fachliteratur. Insbesondere die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer solchen Verwaltungsanweisung wird kontrovers diskutiert. Der folgende Beitrag erläutert das Phänomen der Nichtanwendungserlasse unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen Zulässigkeit.

2. Begriffsbestimmung und Rechtscharakter des Nichtanwendungserlasses

Mit einem sog. Nichtanwendungserlass ordnet das Bundesministerium der Finanzen (BMF) an, dass die Finanzämter eine vom Bundesfinanzhof (BFH) getroffene Entscheidung nicht über den konkret entschiedenen Einzelfall hinaus anwenden dürfen. Der Nichtanwendungserlass wird als BMF-Schreiben im Bundessteuerblatt wie eine allgemeine Verwaltungsvorschrift veröffentlicht. Dabei handelt es sich bei dem BMF-Schreiben um eine allgemeine Weisung im Sinne von Art. 108 Abs. 3 Satz 2, 85 Abs. 3 GG und dient der Vollzugsgleichheit im Bereich der von den Ländern im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern.¹ Das BMF-Schreiben spiegelt den Willen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder wider und bindet die Finanzverwaltung in der Rechtsanwendung.²

3. Die Nichtanwendungspraxis der Finanzverwaltung

Der Nichtanwendungserlass ist fester Bestandteil der Finanzverwaltungspraxis. Hierbei haben sich grundsätzlich zwei Formen etabliert, welche nachfolgend näher dargestellt werden.

3.1. Die Nichtveröffentlichung einer BFH-Entscheidung

Das BMF veröffentlicht in Teil II des Bundessteuerblatts ausgewählte Entscheidungen des Bundesfinanzhofs. Damit weist der Bundesfinanzminister die Finanzämter an, diese Entscheidung in vergleichbaren Fällen anzuwenden. In der Literatur wird jedoch kritisiert, dass sich in den letzten Jahren gezeigt habe, dass BFH-Entscheidungen teilweise verspätet oder gar nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurden.³ Diese Praxis wirkt

¹ Bundestagsdrucksache 14/6716, Antwort der Bundesregierung zur „Rechtsnatur von Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen“, S.1; Wieland, Bedeutung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für die Finanzverwaltung, DStR 2004, 1, 5.

² Bundestagsdrucksache 14/6716, Antwort der Bundesregierung zur „Rechtsnatur von Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen“, S.2.

³ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1062; Voß, Bundesfinanzhof unter Kuratel des Bundesfinanzministeriums?- Finanzverwaltung verweigert und verzögert Umsetzung der BFH- Rechtsprechung, DStR 2003, 441, 445; Lange, Die Nichtanwendung von Urteilen

sich faktisch wie ein Nichtanwendungserlass aus, da die Beamten der Finanzverwaltung Urteile des BFH erst über die Beteiligten des Rechtsstreits hinaus anwenden, wenn das BMF diese im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

3.2. Der Nichtanwendungserlass zu einem BFH- Urteil

Der gängige Weg, die Wirkung einer Entscheidung auf den Einzelfall zu beschränken, ist der Nichtanwendungserlass. Diesen veröffentlicht das BMF durch ein BMF- Schreiben im Teil I des Bundessteuerblatts. Grundsätzlich bindet das in einem finanzgerichtlichen Verfahren ergangene und rechtskräftig gewordene Urteil nur die am Rechtsstreit Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger gem. § 110 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Bundesfinanzhof kann die Entscheidungen in unterschiedlicher Weise veröffentlichen.⁴ Dabei prüfen die Senate bei jeder Entscheidung, ob diese zur amtlichen Veröffentlichung freigegeben wird. Dabei ist ausschlaggebend, ob der Senat in seiner Entscheidung grundsätzliche oder in anderer Weise bedeutsame Aussagen getroffen hat.⁵ Die zur amtlichen Veröffentlichung bestimmten Entscheidungen werden dann in der Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFHE) veröffentlicht. Zudem werden die Entscheidungen weitestgehend in dem vom BMF herausgegebenen Bundessteuerblatt abgedruckt, dass den Finanzbeamten zugänglich ist. Zuvor prüfen jedoch die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, ob ein Urteil bzw. ein Beschluss des Bundesfinanzhofs von den Finanzämtern im Interesse der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewendet werden kann.⁶ Zu dieser Prüfung fühlt sich die Verwaltung aufgrund von Art. 20 Abs. 3 GG berechtigt und verpflichtet.⁷ Sollten nach der Prüfung ausnahmsweise Bedenken gegen eine Anwendung über den entschiedenen Einzelfall hinaus entste-

des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung- Nichtanwendungserlass und Nichtveröffentlichung, NJW 2002, 3657, 3658 (mit tabellarischer Übersicht der nicht veröffentlichten, bzw. verzögerten BFH-Urteilen); Pezzer, Die Finanzverwaltung- ein Ersatzgesetzgeber?- Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit- zwei Staatsgewalten in Konkurrenz um die Anwendung des Steuerrecht, Symposium des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V. am 12 Dezember 2005; S. 30; Bundesfinanzhof, Das Gericht- Die Bedeutung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Veröffentlichung, abrufbar unter <http://www.bundesfinanzhof.de>

⁴ Bundesfinanzhof, Das Gericht- Die Bedeutung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Veröffentlichung, abrufbar unter <http://www.bundesfinanzhof.de>

⁵ Bundesfinanzhof, Das Gericht- Die Bedeutung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Veröffentlichung, abrufbar unter <http://www.bundesfinanzhof.de>

⁶ Bundesministerium der Finanzen, Glossar, Nichtanwendungserlass, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53848/sid_F6B600099325A4DBDE066D5365D25441/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/N/005_Nichtanwendungserlass.html?nnn=true?nnn=true

⁷ Bundestagdrucksache 15/4614, Antwort der Bundesregierung zum Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, Vorbemerkung der Bundesregierung, S.1; Bundesministerium der Finanzen, Glossar, Nichtanwendungserlass, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53848/sid_F6B600099325A4DBDE066D5365D25441/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/N/005_Nichtanwendungserlass.html?nnn=true?nnn=true

hen, z.B. wegen Wechselwirkungen mit anderen Steuervorschriften, wird die BFH-Entscheidung mit einem Nichtanwendungserlass im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Allerdings hebt das BMF den Nichtanwendungserlass regelmäßig auf, wenn der BFH in einem erneuten Verfahren nicht abweichend entscheidet.⁸

In der Praxis können sich Nichtanwendungserlasse sowohl zum Nachteil wie auch zum Vorteil des Steuerpflichtigen auswirken. Nach Angaben der Parlamentarischen Staatssekretärin Nicolette Kressl hat der BFH seit Beginn der 16. Legislaturperiode⁹ 1 172 zur amtlichen Veröffentlichung bestimmte Entscheidungen getroffen. In demselben Zeitraum hat das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder in 20 Fällen einen Nichtanwendungserlass angeordnet (siehe Auflistung unter 5.). Vier wirkten zugunsten und 13 zuungunsten des Steuerpflichtigen. In drei Fällen könnten die Auswirkungen nur einzelfallbezogen beurteilt werden.¹⁰ Insgesamt erging damit in nur jedem 59. Fall ein Nichtanwendungserlass.

Ist der Steuerpflichtige nachteilig von einem Nichtanwendungserlass dahingehend betroffen, dass ein BFH-Urteil nicht zu seinen Gunsten berücksichtigt wird, kann er gegen den Steuerbescheid Einspruch einlegen und bei Ablehnung den Verwaltungsakt mit Klage anfechten.

4. Die Rechtmäßigkeit von Nichtanwendungserlassen

Die Rechtmäßigkeit von Nichtanwendungserlassen wird im Wesentlichen unter vier Gesichtspunkten diskutiert, die im Folgenden dargestellt werden. Sollte ein Nichtanwendungserlass als rechtswidrig qualifiziert werden, kann für die Finanzverwaltung das Risiko eines Amtshaftungsanspruches gem. § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG bestehen, soweit für den Steuerpflichtigen ein nachweisbarer Schaden entstanden ist.

4.1. Die Rechtskraftwirkung von Urteilen (§ 110 Abs. 1 Nr. 1 FGO)

Rechtskräftige Urteile binden, soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist, die Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger gem. § 110 Abs. 1 Nr. 1 FGO. Die Rechtskraft entfaltet sich mithin nur bei Identität des Streitgegenstandes und der Beteiligten.

⁸ Bundesfinanzhof, Das Gericht- Die Bedeutung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Grundsatzentscheidungen, abrufbar unter <http://www.bundesfinanzhof.de>; Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1063.

⁹ Seit dem 18. Oktober 2005.

¹⁰ Bundestagsdrucksache 16/12601, Schriftliche Frage des Abgeordneten Frank Schäffler mit der Antwort der Bundesregierung vom 7. April 2009, S.22.

Aus diesem Grundsatz leitet die Finanzverwaltung die Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen ab.¹¹ Als Bestätigung der Ansicht wird angeführt, dass lediglich die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts allgemeinverbindliche Wirkung haben. Denn nach § 31 Abs. 1 Bundesverfassungsgerichtsgesetz (BVerfGG) binden die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts die Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden. Das Fehlen einer vergleichbaren Regelung im Steuerprozess deute nach systematischer Auslegung darauf hin, dass eine allgemeine Bindungswirkung von BFH- Urteile über den konkreten Rechtsstreit hinaus nicht bestehe.¹²

Andererseits wird angemerkt, dass der in § 110 FGO verankerte Grundsatz nicht wirklich die Frage beantworte, ob und inwieweit die Finanzverwaltung an Entscheidungen des BFH gebunden sei.¹³ Allein das Fehlen einer dem § 31 Abs. 1 BVerfGG entsprechenden Regelung entbinde nicht von der verfassungsrechtlichen Prüfung, ob den Entscheidungen des BFH in der Praxis richtungweisende Bedeutung zukomme.¹⁴ Rechtskraft zwischen den Beteiligten und einheitliche Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung seien verschiedene Dinge.¹⁵

4.2. Der Gedanke der Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO)

Dem BFH obliegt als Revisionsinstanz die Aufgabe der letztverantwortlichen, einfachrechtlichen Auslegung von Steuergesetzen sowie auch die Fortbildung des Rechts.¹⁶ Denn nach § 115 Abs. 2 FGO ist die Revision zulässig bei grundsätzlicher Bedeutung, Fortbildung des Rechts oder Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung. Die Entscheidungen des BFH können demnach zur Fortbildung des Rechts beitragen. Dabei ist

¹¹ Bundesministerium der Finanzen, Glossar, Nichtanwendungserlass, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53848/sid_F6B600099325A4DBDE066D5365D25441/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/N/005_Nichtanwendungserlass.html?nnn=true?nnn=true; vergleiche auch Voß, Bundesfinanzhof unter Kuratel des Bundesfinanzministeriums?- Finanzverwaltung verweigert und verzögert Umsetzung der BFH- Rechtsprechung; Lange, Die Nichtanwendung von Urteilen des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung- Nichtanwendungserlass und Nichtveröffentlichung, NJW 2002, 3657, 3658

¹² Wieland, Bedeutung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für die Finanzverwaltung, DStR 2004, 1, 3; Voß, Bundesfinanzhof unter Kuratel des Bundesfinanzministeriums?- Finanzverwaltung verweigert und verzögert Umsetzung der BFH- Rechtsprechung, DStR 2003, 441, 443; Lange, Die Nichtanwendung von Urteilen des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung- Nichtanwendungserlass und Nichtveröffentlichung, NJW 2002, 3657, 3658; Bundestagsdrucksache 15/4614, Antwort der Bundesregierung zum Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, Vorbemerkung der Bundesregierung, S 1.

¹³ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064.

¹⁴ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064.

¹⁵ Pezzer, Die Finanzverwaltung- ein Ersatzgesetzgeber?- Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit- zwei Staatsgewalten in Konkurrenz um die Anwendung des Steuerrecht, Symposium des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V. am 12 Dezember 2005; S. 29.

¹⁶ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064.

eine Revision zur Fortbildung des Rechts immer dann zulässig, wenn über bisher ungeklärte abstrakte Rechtsfragen zu entscheiden ist, insbesondere wenn der Streitfall im allgemeinen Interesse Veranlassung gibt, Leitsatzentscheidungen aufzustellen oder Gesetzeslücken auszufüllen.¹⁷

Aus § 115 FGO lasse sich daher nach einer Ansicht schlussfolgern, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die vom BFH entwickelten Rechtssätze allgemeine Anwendung finden.¹⁸ Insoweit bestehe für die Verwaltung eine allgemeine Bindungswirkung von Entscheidungen des BFH, so dass für Nichtanwendungserlasse kein Raum bleibe.¹⁹

4.3. Die Verfassungsgrundsätze (Art. 20 GG)

4.3.1. Das Gewaltenteilungsprinzip

Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG begründet das Gewaltenteilungsprinzip als Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips. Ihm liegt der Gedanke der Aufteilung der Staatsgewalten in Legislative, Exekutive und Judikative zugrunde, so dass durch wechselseitige Kontrolle und Mäßigung ein staatlicher Machtmissbrauch verhindert wird.²⁰ Das Gewaltenteilungsprinzip weist den drei Gewalten die durch das Grundgesetz übertragenen Aufgabenbereiche zu und gebietet eine durch das Prinzip des gegenseitigen Respekts geleitete Loyalitätspflicht.²¹

Nach einer Auffassung in der Literatur resultiere daraus einerseits das an die jeweilige Gewalt gerichtete Verbot in den Kernbereich der anderen Gewalt einzugreifen, sowie andererseits die wechselseitige Bindung an die Akte der jeweiligen Gewalt.²² Die sich aus der Gewaltenteilung ergebende Loyalitätspflicht begründe somit eine Bindungswir-

¹⁷ Gräber, FGO- Kommentar, 2006 6. Auflage, § 115, Rn. 41.

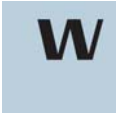
¹⁸ Pezzer, Die Finanzverwaltung- ein Ersatzgesetzgeber?- Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit- zwei Staatsgewalten in Konkurrenz um die Anwendung des Steuerrecht, Symposium des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V. am 12 Dezember 2005; S. 29.

¹⁹ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064; Wieland, Bedeutung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für die Finanzverwaltung, DStR 2004, 1, 3.

²⁰ Maurer, Staatsrecht I- Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen, 2007 5. Auflage, S. 205, Rn. 12.

²¹ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064.

²² Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064; Pezzer, Die Finanzverwaltung- ein Ersatzgesetzgeber?- Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit- zwei Staatsgewalten in Konkurrenz um die Anwendung des Steuerrecht, Symposium des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V. am 12 Dezember 2005; S. 24f.; Völker/ Ardizzoni, Rechtsprechende Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht- neue bedenkliche Gesetzgebungspraxis, NJW 2004, 2413, 2414 (äußern Bedenken in Hinblick auf das in Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Gewaltenteilungsprinzip).



kung von Entscheidungen für die Finanzverwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus.²³

Nach anderer Auffassung verhindere das System der Gewaltenteilung gerade ein Monopol der Rechtsanwendung. Der Art. 20 Abs. 3 GG verteilte die Bindung an „Gesetz und Recht“ auf die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung, so dass der Nichtanwendungserlass zunächst das Ergebnis der Verteilung der Rechtsanwendung auf mehrere Gewalten sei.²⁴ Der Nichtanwendungserlass verstoße nach dieser Auffassung nicht gegen das Gewaltenteilungsprinzip.²⁵

4.3.2. Die Bindung der Verwaltung an Recht und Gesetz

Art. 20 Abs. 3 GG statuiert den Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit allen staatlichen Handelns und umfasst den Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes. Die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Recht und Gesetz gebunden.

Dieses Grundprinzip begründet sogleich das Hauptargument der Finanzverwaltung für die Rechtmäßigkeit von Nichtanwendungserlassen. Sie sieht sich aufgrund von Art. 20 Abs. 3 GG zu einer eigenverantwortlichen Prüfung der Rechtsanwendung berechtigt und verpflichtet.²⁶ Eine generelle Bindung an Urteile des BFH bestehe nicht. Da das höchstrichterliche Urteil nach Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht kein Gesetzesrecht sei, entfalte es keine dem Gesetzesrecht vergleichbare Rechtsbindung.²⁷

Damit entstehe ein in der Literatur diskutiertes Spannungsverhältnis zwischen der exekutiven Eigenverantwortung einerseits und der sich aus der Gewaltenteilung ergebenden wechselseitigen Loyalität andererseits.²⁸ Als Lösung wird zum Teil vertreten, dass die Finanzverwaltung eine BFH-Entscheidung nur dann nicht anwenden dürfe, wenn sie

²³ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064.

²⁴ Lang, Reaktion der Finanzverwaltung auf missliebige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, StuW 1992, 14, 15.

²⁵ Lang, Reaktion der Finanzverwaltung auf missliebige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, StuW 1992, 14, 15.

²⁶ Bundestagdrucksache 15/4614, Antwort der Bundesregierung zum Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, Vorbemerkung der Bundesregierung, S.1; Bundesministerium der Finanzen, Glossar, Nichtanwendungserlass, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53848/sid_F6B600099325A4DBDE066D5365D25441/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/N/005_Nichtanwendungserlass.html?__nnn=true?__nnn=true

²⁷ BVerGE 84, 212, 227; so auch Jarass/ Pieroth, Kommentar zum Grundgesetz, 2009 10. Aufl., Art. 20, Rn.38.

²⁸ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064; Kreft, Der Nichtanwendungserlass- Akzeptanz und Bindungswirkung der Finanzrechtsprechung in der Finanzverwaltung, S. 58 ff.

überzeugt sei, dass die Entscheidung offensichtlich rechtsfehlerhaft sei.²⁹ Es bestehe eine grundsätzliche Bindungswirkung an die höchstrichterliche Rechtsprechung, ein Nichtanwendungserlass komme jedoch ausnahmsweise dann in Betracht, wenn im Einzelfall eine BFH-Entscheidung nach Ansicht der Verwaltung rechtlich unvertretbar sei. Dies habe die Finanzverwaltung jedoch in jedem Einzelfall nachvollziehbar zu begründen.³⁰ Nichtanwendungserlasse, die keine hinreichende Begründung enthielten, seien damit wegen einer Verletzung der generellen Bindungswirkung an die höchstrichterliche Rechtsprechung rechtswidrig.³¹

4.4. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Rechtssicherheit

Das aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes abgeleitete Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich behandelt werden.³²

Teilweise wird vertreten, dass der Nichtanwendungserlass diesen Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung beeinträchtigt.³³ Denn nur der Steuerpflichtige, der ein positives Urteil des BFH erstritten habe, komme in den Genuss einer für ihn steuerrechtlich vorteilhaften Wirkung des Urteils. Im Ergebnis werde damit in der Praxis derjenige Steuerpflichtige, der den Steuerbescheid widerspruchlos akzeptiere, steuerrechtlich anders behandelt als derjenige, der den Weg zu den Finanzgerichten beschreite.³⁴ In diesem Zusammenhang komme daher der Forderung nach einem Hinweis auf die abweichende BFH- Rechtsprechung im Steuerbescheid besondere Bedeutung zu.³⁵ Damit würde dem Adressaten die Beurteilung erleichtert, ob er gegen den Bescheid Rechtsmittel einlegen soll. Zudem sei durch den Nichtanwendungserlass die Rechtssicherheit tangiert, da der einzelne Steuerpflichtige sich nicht darauf verlassen könne, dass die Rechtsprechung

²⁹ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064; Lange, Die Nichtanwendung von Urteilen des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung- Nichtanwendungserlass und Nichtveröffentlichung, NJW 2002, 3657, 3659; Voß, Bundesfinanzhof unter Kuratel des Bundesfinanzministeriums?- Finanzverwaltung verweigert und verzögert Umsetzung der BFH- Rechtsprechung, DStR 2003, 441, 446.

³⁰ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064; Lange, Die Nichtanwendung von Urteilen des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung- Nichtanwendungserlass und Nichtveröffentlichung, NJW 2002, 3657, 3660.

³¹ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1064

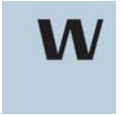
³² BVerfGE 84, 239, abgedruckt NJW 1991, 2129; BVerfGE 110, 94, abgedruckt NJW 2004, 1022.

³³ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1065; Kreft, Der Nichtanwendungserlass- Akzeptanz und Bindungswirkung der Finanzrechtsprechung in der Finanzverwaltung, S. 117.

³⁴ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1065.

³⁵ Lange, Die Nichtanwendung von Urteilen des Bundesfinanzhofs durch die Finanzverwaltung- Nichtanwendungserlass und Nichtveröffentlichung, NJW 2002, 3657, 3660; Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1065.

des BFH auch bei ihm Anwendung finde.³⁶ Dies sei besonders bedenklich vor dem Hintergrund, dass das deutsche Steuerrecht ohnehin sehr komplex sei.



Dem wird jedoch entgegengehalten, dass die Exekutive die Urteile des BFH mit anderen steuerlichen Vorschriften überprüfen müsse, um gerade Rechtssicherheit zu gewährleisten und ungleichmäßige Besteuerung zu vermeiden.³⁷

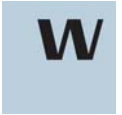
5. Auflistung aller Nichtanwendungserlasse in der 16. Wahlperiode³⁸

1. BMF- Schreiben vom 30. Januar 2006 - IV B 1 - S 2411 - 4/06 - (BStBl I S. 166) zum BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 - I R 74, 88/04 - (BStBl 2006 II S. 118): Ausschluss der Kapitalertragsteuererstattung bei Zwischenschaltung einer funktionslosen Holdinggesellschaft;
2. BMF- Schreiben vom 30. März 2006 - IV B 2 - S 2242 - 15/06 - (BStBl I S. 306) zum BFH-Urteil vom 14. Dezember 2004 - IX R 23/02 - (BStBl 2006 II S. 296): Erbauseinandersetzung; Anschaffungskosten bei Übernahme von Verbindlichkeiten über die Erbquote hinaus;
3. BMF- Schreiben vom 7. April 2006 - IV B 7 - S 1978b - 1/06 - (BStBl I S. 344) zum BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 - I R 68/03 - (BStBl 2006 II S. 380): Verlustübergang nach § 12 Absatz 3 des Umwandlungssteuergesetzes;
4. BMF- Schreiben vom 9. August 2006 - IV C 3 - S 2211 - 21/06 - (BStBl I S. 492) zum BFH-Urteil vom 15. November 2005 - IX R 25/03 - (BStBl 2006 II S. 623): Abziehbarkeit von zugewendeten Aufwendungen in Fällen des abgekürzten Vertragsweges (Drittaufwand) - Anweisung wurde zwischenzeitlich aufgehoben -;
5. BMF- Schreiben vom 28. November 2006 - IV B 2 - S 2137 - 73/06 - (BStBl I S. 765) zum BFH-Urteil vom 28. Juli 2004 - XI R 63/03 - (BStBl 2006 II S.

³⁶ Spindler, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061, 1065; so im Ergebnis auch Hahne, Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung zur Umsatzsteuerbefreiung von Vermögensverwaltungsleistungen- Kritische Anmerkungen und praktische Auswirkungen, DStR 2009, 94, 96.

³⁷ Bundestagdrucksache 15/4614, Antwort der Bundesregierung zum Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, Vorbemerkung der Bundesregierung, S 1; Bundesministerium der Finanzen, Glossar, Nichtanwendungserlass, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_53848/sid_F6B600099325A4DBDE066D5365D25441/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/N/005_Nichtanwendungserlass.html?nnn=true?nnn=true

³⁸ Bundestagsdrucksache 16/12601, Schriftliche Frage des Abgeordneten Frank Schäffler mit der Antwort der Bundesregierung vom 7. April 2009, S.19ff.



- 866): Bildung von Rückstellungen für die Betreuung bereits abgeschlossener Lebensversicherungen;
6. BMF- Schreiben vom 19. Januar 2007 – IV C 8 – S 2255 – 2/07 – (BStBl I S. 188) zum BFH-Urteil vom 1. März 2005 – X R 45/03 – (BStBl 2007 II S. 103): Einkommensteuerliche Behandlung wiederkehrender Leistungen im Zusammenhang mit der Übergabe von Geldvermögen zur Schuldentilgung;
 7. BMF- Schreiben vom 13. Februar 2007 – IV C 5 – S 2333/07/0002 – (BStBl I S. 270) zum BFH-Urteil vom 5. September 2006 – VI R 38/04 – (BStBl 2007 II S. 181): Übernahme von Beitragsleistungen zur freiwilligen Versicherung der Arbeitnehmer in der gesetzlichen Rentenversicherung durch den Arbeitgeber;
 8. BMF- Schreiben vom 14. Februar 2007 – IV C 3 – S 2256 – 12/07 – (BStBl I S. 268) zum BFH-Urteil vom 22. September 2005 – IX R 21/04 – (BStBl 2007 II S. 158): Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG);
 9. BMF- Schreiben vom 28. März 2007 – IV C 5 – S 2334/07/0011 – (BStBl I S. 464) zum BFH-Urteil vom 5. September 2006 – VI R 41/02 – (BStBl 2007 II S. 309): Verhältnis von § 8 Absatz 2 und 3 EStG bei der Bewertung von Sachbezügen;
 10. BMF- Schreiben vom 2. April 2007 – IV B 2 – S 2144/0 – (BStBl I S. 441) zum BFH-Urteil vom 7. Juni 2006 – IX R 4/04 – (BStBl 2007 II S. 294): Steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen;
 11. BMF- Schreiben vom 22. Mai 2007 – IV A 5 – S 7306/07/0003 – (BStBl I S. 482) zum BFH-Urteil vom 28. September 2006 – V R 43/03 – (BStBl 2007 II S. 417): Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge bei gemischt genutzten Gebäuden – Anweisung wurde zwischenzeitlich aufgehoben –;
 12. BMF- Schreiben vom 5. Oktober 2007 – IV B 7 – S 2770/07/0004 – (BStBl I S. 743) zum BFH-Urteil vom 7. Februar 2007 – I R 5/05 – (BStBl 2007 II S. 796): Auflösung passiver Ausgleichsposten bei Organschaft (§ 14 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG);
 13. BMF- Schreiben vom 4. April 2008 – IV B 7 – S 2760/0 – (BStBl I S. 542) zu den BFH-Urteilen vom 22. Februar 2006 – I R 67/05 – (BStBl 2008 II S. 312) und vom 18. September 2007 – I R 44/06 – (BStBl 2008 II S. 319): Körperschaftsteuerminderung bei Auskehrung von Liquidationsraten; Besteuerungszeitraum bei der Gewerbesteuer;

14. BMF- Schreiben vom 16. Juni 2008 – IV C 6 – S 2176/07/10007 – (BStBl I S. 681) zum BFH-Urteil vom 9. November 2005 – I R 89/4 – (BStBl 2008 II S. 523): Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung;
15. BMF- Schreiben vom 4. August 2008 – IV B 5 – S 2118-a/07/10012 – (BStBl I S. 837) zum BFH-Urteil vom 29. Januar 2008 – I R 85/06 – (BStBl 2008 II S. 671): Ausschluss des Verlustabzugs (§ 2a EStG) aus Fremdenverkehrsleistungen – Bedeutung nur für Veranlagungszeiträume vor 1999 –;
16. BMF- Schreiben vom 23. Oktober 2008 – IV C 5 – S 2334/08/10010 – (BStBl I S. 961) zu den BFH-Urteilen vom 4. August 2008 – VI R 85/04 – und – VI R 68/05 – (BStBl II S. 887 und 890): Überlassung von Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 8 Absatz 2 Satz 3 EStG) – Aber Anwendung des BFH-Urteils VI R 68/05 im Billigkeitswege–;
17. BMF- Schreiben vom 9. Dezember 2008 – IV B 9 – S 7117-f/07/10003 – (BStBl I S. 1086) zum BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 – V R 22/04 – (BStBl 2008 II S. 993): Umsatzsteuerliche Behandlung der Vermögensverwaltung (Portfolioverwaltung);
18. BMF- Schreiben vom 6. Februar 2009 – IV C 5 – S 2334/08/10003 – (BStBl I S. 412) zum BFH-Urteil vom 18. Oktober 2007 – VI R 57/06 – (BStBl 2009 II S. 199): Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (§ 8 Absatz 2 Satz 2 ff. EStG);
19. BMF- Schreiben vom 6. Februar 2009 – IV C 5 – S 2334/08/10003 – (BStBl I S. 413) zum BFH-Urteil vom 18. Oktober 2007 – VI R 59/06 – (BStBl 2009 II S. 200): Lohnsteuerliche Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (§ 8 Absatz 2 Satz 2 ff. EStG);
20. BMF- Schreiben vom 12. März 2009 – IV C 5 – S 2334/08/10010 – zum BFH-Urteil vom 28. August 2008 – VI R 52/05 –: Überlassung von Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 8 Absatz 2 Satz 3 EStG) – Aber Anwendung des BFH-Urteils im Billigkeitswege –.

Von den insgesamt 20 BMF- Schreiben wirken vier zugunsten und 13 zuungunsten der Steuerpflichtigen. In drei Fällen könnten die Auswirkungen der BMF- Schreiben nur einzelfallbezogen beurteilt werden. Seit Beginn der 16. Legislaturperiode hat der BFH 1172 zur amtlichen Veröffentlichung bestimmte Entscheidungen getroffen. Somit erging in jedem 59. Fall ein Nichtanwendungserlass.

