

Sommersemester 2009

Seminar zum Finanz- und Wirtschaftsverfassungsrecht

*Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von
Nichtanwendungserlassen im Steuerrecht*

Prof. Dr. Peter Selmer / Dr. Lars Hummel

Seminararbeit

Universität Hamburg
Fakultät für Rechtswissenschaften

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	1
I. Allgemeiner Grundriss der Problematik	1
II. Hintergrund und Bedeutung der Problematik.....	1
III. Praktische Beispiele für Nichtanwendungserlasse	3
1. Nichtanwendungserlass vom 20.10.1994.....	3
2. Nichtanwendungserlass vom 28.03.2007	3
IV. Gang der Darstellung	3
B. Natur der Nichtanwendungserlasse	4
I. Formelle Natur und Regelungsgehalt der Nichtanwendungserlasse	4
II. Formen von Nichtanwendungserlassen	5
III. Veröffentlichungspraxis für die Nichtanwendungserlasse.....	6
1. Formelle Legitimation zum Erlass	6
2. Praktische Umsetzung	7
C. Natur der höchstrichterlichen Rechtssprechung	7
I. Veröffentlichungspraxis der höchstrichterlichen Entscheidungen	7
II. Rechtskraftwirkung höchstrichterlicher Urteile	8
1. Rechtskraftwirkung der Urteile gem. § 110 FGO	8
2. Verbindlichkeit der BVerfG-Entscheidungen gem. § 31 Abs. 1 BVerfGG.....	9
III. Bisherige Schlussfolgerung.....	10
D. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit im Einzelnen	10
I. Überblick.....	10
II. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit im Rahmen der Grundrechte	10
1. Handlungsfreiheit gem. Art. 2 Abs. 1 GG.....	10
2. Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG.....	12
Begründung des Bundesfinanzministeriums	12
3. Effektiver Rechtsschutzes gem. Art 19 Abs. 4 GG.....	13
III. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit im Rahmen der Rechtsstaatsprinzipien.	14
1. Gewaltenteilungsgrundsatz	14
2. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit	15
a) Bindungswirkung aus konkretisierten Verfassungsgrundsätzen.....	16
b) Richterrecht als Rechtsquelle i.S.d. Art. 20 Abs. 3 GG.....	17
aa) Rechtsfortbildung als Begründung für eine allgemeine Bindungswirkung ...	18
bb) Bindungswirkung von Gewohnheitsrecht.....	20

E. Zusammenfassung	22
I. Ergebnis	22
II. Folge	23
Anhang – Einzelne Nichtanwendungserlasse	
1. Teil betriebliche steuerliche Behandlung der Akkumulationsrücklage; Auswirkung auf die Gewerbesteuer ^[1]	1
2. Teil Verhältnis von § 8 Abs. 2 und Abs. 3 EStG bei der Bewertung von Sachbezügen ...	2
3. Teil Rückstellungen für sog. Anpassungsverpflichtungen (nach TA Luft).....	3

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Allg. VwR	Allgemeines Verwaltungsrecht
Anm.	Anmerkung
AöR	Archiv für öffentliches Recht
Art.	Artikel
n.F.	neue Fassung
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungssammlung des Bundesfinanzhofes
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EStG	Einkommenssteuergesetz
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz

GG	Grundgesetz
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtssprechung (Entscheidungssammlung)
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne der/des
i.V.m.	in Verbindung mit
n.a.	neben anderen
NJW	Neue Juristische Woche
Nr.	Nummer
RFH	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
S.a.	Siehe auch
S.o.	Siehe oben
S.u.	Siehe unten
sog.	so genannten/(er)
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StOrR	Staatsorganisationsrecht
StR	Steuerrecht
StuW	Steuern und Wirtschaft
vgl.	vergleiche
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil

Literaturverzeichnis

- Degenhart, Christoph* Staatsrecht I – Staatsorganisationsrecht
23. Auflage
Heidelberg 2007
(zitiert: Degenhart, StOrR)
- Dreier Horst* Grundgesetz Kommentar
Band I, Art. 1 – 19
2. Auflage
Tübingen 2004
Band II, Art. 20 – 82
2. Auflage
Tübingen 2006
Band III, Art. 83 – 146
2. Auflage
Tübingen 2008
(zitiert: Dreier-Verfasser, GG)
- Erichsen/Ehlers* Allgemeines Verwaltungsrecht
14. Auflage
Berlin 2009
(zitiert: Erichsen/Ehlers, Allg. VwR)
- Esser, Josef* Richterrecht, Gerichtsgebrauch und
Gewohnheitsrecht
in: Festschrift für Fritz von Hippel zum 70.
Geburtstag, S. 95 – 130
Tübingen 1967
(zitiert: Esser, FS Hippel)

- Giese, Friedrich* Zur Bindung der Finanzbehörden an Urteile der Finanzgerichte
Finanz-Rundschau 1955, S. 245 – 246
(zitiert: *Giese*, FR 1955, 245)
- Hartz, Wilhelm* Die kollidierenden Interessen des Steuerfiskus und der Steuerpflichtigen im Licht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes
Steuerberater-Jahrbuch 1955/56, S. 83 – 121
(zitiert: *Hartz*, StbJb 1955/56, 83)
- Hartz, Wilhelm*
Lenski, Edgar /
Haver Friedrich Rechtsprechung und Verwaltung / Zur Nichtanwendung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofes durch die Finanzverwaltungsbehörden
Der Betriebs-Berater 1955, S. 517 – 523
(zitiert: *Verfasser*, BB 1955, 517)
- Hübschmann, Walter /*
Hepp, Ernst /
Spitaler, Armin Abgabenordnung und Finanzgerichtordnung
Kommentar
Band XIII, §§ 95 – 184 FGO
Loseblattsammlung
(zitiert: *HHSp-Verfasser*, Bd XIII, Monat/Jahr)
- Jakob, Wolfgang /*
Jüptner, Roland Zur Problematik sogenannter Nichtanwendungsverfügungen im Steuerrecht
Steuern und Wirtschaft 1984, S. 148 – 165
(zitiert: *Jakob/Jüptner*, StuW 1984, 148)
- Jarass, Hans /*
Pieroth, Bodo Grundgesetz Kommentar
10. Auflage
München 2009
(zitiert: *Jarass/Pieroth-Verfasser*)

VIII

- Krüger, Astrid* Die Bindung der Verwaltung an die höchstrichterliche Rechtssprechung
München 1987
(zitiert: Krüger)
- Kruse, Heinrich Wilhelm* Über Richterrecht
Deutsche Steuer-Zeitung 1975, S. 373 – 378
(zitiert: *Kruse*, DStZ 1975, 373)
- Kühn, Rolf/
von Wedelstädt, Alexander* Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung
Kommentar
19. Auflage
Stuttgart 2008
(zitiert: *Kühn/Wedelstädt-Verfasser*)
- Lange, Hans-Friedrich* Die Nichtanwendung von Urteilen des BFH durch die Finanzverwaltung - Nichtanwendungserlass und Nichtveröffentlichung
Neue Juristische Woche 2002, S. 3657 – 3661
(zitiert: *Lange*, NJW 2002, 3657)
- Leisner, Walter* Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtssprechung
Wiesbaden 1980
(zitiert: Leisner)
- List, Heinrich* Zur Veröffentlichung von Entscheidungen des BFH und zur Nichtanwendung von BFH-Entscheidungen durch die Verwaltung.
Deutsches Steuerrecht 1976, S. 651 – 655.
(zitiert: *List*, DStR 1976, 651)

- Peine, Franz-Joseph*
Allgemeines Verwaltungsrecht
9. Auflage
Heidelberg 2008
(zitiert: Peine, Allg. VwR)
- Spindler, Wolfgang*
Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht
Deutsches Steuerrecht 2007, S. 1061 – 1066
(zitiert: *Spindler*, DStR 2007, 1061)
- Stober, Rolf /
Kluth, Winfried*
Verwaltungsrecht I
12. Auflage
München 2007
(zitiert: Stober/Kluth, VwR I)
- Tipke, Klaus /
Lang, Joachim*
Steuerrecht
19. Auflage
Köln 2008
(zitiert: Tipke/Lang, StR)
- Völker, Dietmar /
Ardizzoni, Marco*
Rechtsprechungsbrechende
Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht – neue
bedenkliche Gesetzgebungspraxis
Neue Juristische Woche 2004, S. 2413 – 2420
(zitiert: *Völker/Ardizzoni*, NJW 2004, 2413)
- Wieland, Joachim*
Bedeutung der Rechtsprechung des
Bundesfinanzhofs für die Finanzverwaltung
Deutsches Steuerrecht 2004, S. 1 – 5
(zitiert: *Wieland*, DStR 2004, 1)

A. Einführung

I. Allgemeiner Grundriss der Problematik

Am 23. Mai 2009 wurde die Bundesrepublik Deutschland mit Verkündung des Grundgesetzes im Jahre 1949 60 Jahre alt. Ähnlich lang umstritten ist auch die Frage, ob Nichtanwendungserlasse im Steuerrecht verfassungsrechtlich zulässig sind oder nicht.

Seit Ende der 40er Jahre¹ kommt es nicht selten vor, dass die Verwaltung ein ihr missliebiges Urteil des BFH zum Anlass nimmt eine amtliche Allgemeinverfügung zu erlassen, wonach die Finanzverwaltungsbehörden dazu angewiesen werden, in ähnlich gelagerten Fällen, entgegen der höchstrichterlichen Rechtssprechung, zu entscheiden. Diese Form der Verbotsanweisung trifft vor allem solche Entscheidungen, die zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausfallen. Sie werden in erster Linie erlassen, weil die Jurisdiktion und die Verwaltung bei der Interpretierung einer bestimmten Norm in ihrer Rechtsauffassung und -anwendung divergieren. Jedoch hat der Erlass vor allem auch fiskalische Gründe und Folgen.

Ob diese absichtliche Nichtbeachtung und -anwendung der höchstrichterlichen Rechtssprechung, gerade mit Hinblick auf die Bindung der Verwaltung und einer gewissen Rechtssicherheit gegenüber den Steuerpflichtigen, den verfassungsrechtlichen Ansprüchen genügt, ist seit jeher im Schrifttum und auch in der praktischen Rechtsanwendung stark umstritten.

II. Hintergrund und Bedeutung der Problematik

Eine kurze geschichtliche Rückschau zeigt die Bedeutung dieser immer noch fortwährenden finanzverfassungsrechtlichen Problematik.

Bereits in der Weimarer Republik hat die Finanzverwaltung in einzelnen Fällen die Rechtsgrundsätze veröffentlichter Entscheidungen des Reichsfinanzhofes nicht beachtet². Zeitgleich mit der Errichtung des Bundesfinanzhofes im Jahre 1950 erließ der BMF jedoch in regelmäßigen Abständen für die Verwaltung allgemein zu berücksichtigende Anweisungen, die die Anwendung eines bestimmten

¹ Spindler, DStR 2007, 1061 (1061).

² Hartz, StbJb 1955/56, 83 (100).

Urteils in gleichartigen Fällen grundsätzlich untersagte. Der Erlass solcher Anweisungen durch den BMF stieg daraufhin so stark an, dass nach einer Aussprache zwischen Vertretern der BMF und BFH 1955 eine Übereinkunft über eine Zusammenarbeit getroffen wurde, wonach der BMF bei Verfahren mit grundsätzlicher Bedeutung der Verhandlung beitreten könne³. Dadurch sollte erreicht werden, dass Norminterpretationen seitens der obersten Exekutive unmittelbar im Urteil berücksichtigt werden könnten, so dass ein Nichtanwendungserlass obsolet werden sollte.

Seit 1970 stieg die Zahl der Nichtanwendungserlasse jedoch wieder an. So sind allein in den Jahren 1971 bis 1980 vom BMF zu 4.462 veröffentlichten BFH-Entscheidungen 62 Nichtanwendungserlasse ergangen⁴.

Mit einer kleinen Anfrage an den Deutschen Bundestag seitens der Fraktion der FDP über die Anzahl der ergangenen Nichtanwendungserlasse wurde dieser Streit in jüngster Zeit nun auch auf parlamentarische Ebene gehoben. Laut Bundesregierung sind danach in den Jahren zwischen 2000 und 2005 auf 1.654 BFH-Entscheidungen 27 Nichtanwendungsanordnungen auf Bundes- sowie Landesebene erlassen worden⁵.

Diese zahlenmäßige Bedeutung wird zusätzlich durch die praktische Relevanz der Nichtanwendungserlasse untermauert, da sich die Erlasse in der Regel auf besonders bedeutsame oder strittige Rechtsfragen beziehen⁶.

Die an diesem Streit beteiligten Organe zeigen, dass es sich hierbei nicht um eine rein verfassungsrechtliche Streitigkeit handelt, sondern diese auch Einfluss auf die ganz konkrete Steuerpraxis hat. Denn immerhin kann ein Verbot über die Anwendung eines höchstrichterlichen Urteils im Endeffekt für den einzelnen Steuerpflichtigen eine tragende Rolle spielen.

³ Hartz, StbJb 1955/56, 83 (99).

⁴ Wikipedia – Beitrag zum Nichtanwendungserlass, 05.05.2009. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Nichtanwendungserlass>).

⁵ Solms/Thiele/Wissing (FDP), Kleine Anfrage an den Dt. Bundestag v. 03.01.05, Drucksache 15/4614

⁶ Lenski, BB 1955, 517 (520)

III. Praktische Beispiele für Nichtanwendungserlasse

Zur praktischen Erläuterung dieser Problematik sei exemplarisch auf zwei Erlasse des BMF hingewiesen.

1. Nichtanwendungserlass vom 20.10.1994

Der Nichtanwendungserlass des BMF vom 20.10.1994⁷ betrifft die Frage, welche Auswirkung eine Akkumulationsrücklage auf die Gewerbesteuer hat. Danach darf, entgegen der Rechtsprechung, die Bildung einer solchen Rücklage keine Auswirkung auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb gem. §§ 2 II Nr.1, 15 I EStG haben. Nach Auslegung der Verwaltung des § 3 II StÄndG 1990 entschied die Verwaltung, dass die Rücklage nicht bei der einzelnen Einkunftsart, sondern erst bei der Summe der Einkünfte gem. § 2 III EStG abgezogen werden dürfe. Dies hat zur Folge, dass sich der daran gekoppelte gewerbesteuerlich relevante Gewerbeertrag gem. § 7 S. 1 GewStG nicht vermindert und sich die tatsächliche Steuerlast des Betriebes entsprechend erhöht.

2. Nichtanwendungserlass vom 28.03.2007

Der Nichtanwendungserlass des BMF vom 28.03.2007⁸ betrifft eine Entscheidung des BFH⁹ hinsichtlich der Bewertung von Sachbezügen des Arbeitnehmers von seinem Arbeitgeber. Nach der Rechtsprechung hat der Arbeitnehmer bei der Ermittlung seiner Einnahmen ein Wahlrecht hinsichtlich der Bewertung von Sachbezügen. Danach kann er sich gem. § 8 II, III EStG für die jeweils für ihn günstigere Bewertungsmethode entscheiden. Der BMF untersagt eine solche Anwendung mit der Begründung, dass dies dem Wortlaut des Gesetzes widerspreche, wonach § 8 III lediglich eine Spezialvorschrift zu Abs. 2 sei. Desweiterem wird auf den Willen des Gesetzgebers hingewiesen. Dem zu Folge diene Abs. 3 als Typisierungsvorschrift lediglich der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens.

IV. Gang der Darstellung

Mittelpunkt dieser Prüfung ist die Bindungswirkung der Verwaltung an die höchstrichterliche Rechtsprechung. Von daher muss zunächst auf die

⁷ Anhang 1. Teil; BStBl. I 1994, S. 773

⁸ Anhang 2. Teil, DStR 2007, 722.

⁹ BFH DStRE 2006, 1369

Natur der Nichtanwendungserlasse eingegangen werden. Dafür werden die formellen und materiellen Anforderungen aufgezeigt und unter deren Berücksichtigung die Handhabung in der Verwaltungspraxis näher erläutert. So dann soll ein kurzer Überblick über die Bedeutung von höchstrichterlicher Rechtsprechung im Allgemeinen und speziell für die Verwaltung gegeben werden. Darauf aufbauend wird dann die verfassungsrechtliche Zulässigkeit im Detail an Hand ausgewählter Grundrechte und rechtstaatlicher Verfassungsprinzipien geprüft.

B. Natur der Nichtanwendungserlasse

I. Formelle Natur und Regelungsgehalt der Nichtanwendungserlasse

Bei Erlassen handelt es sich um innerdienstliche Verwaltungsvorschriften. Sie sind keine Rechtsquellen im herkömmlichen Sinne, wie es bspw. Gesetze, Verordnungen und Satzungen sind. Anders als die hier Aufgezählten sollen Verwaltungsvorschriften keinerlei Außenwirkung entfalten können, sondern stellen lediglich innerdienstliche Anweisungen für die nachgeordneten Behörden dar¹⁰.

Bei den Verwaltungsvorschriften wird unterschieden zwischen Organisationsvorschriften einerseits und Gesetzanwendungsvorschriften andererseits¹¹. Erstere regeln lediglich formelle Angelegenheiten wie den Aufbau, den inneren Ablauf, die Zuständigkeit und das Verfahren der Behörden¹². Die Gesetzesanwendungsvorschriften hingegen dienen den Behörden als materielle Anordnungen bei der Norminterpretierung der Rechtsquellen¹³. In Abgrenzung zu den aus Art. 80 I GG legitimierten Rechtsverordnungen setzen die Verwaltungsvorschriften nämlich selbst kein Recht. Sie sollen den Finanzbeamten lediglich als Richtlinie, vor allem im Rahmen von Ermessensentscheidungen, dienen. Daraus folgt, dass die Verwaltungsvorschriften selbst keine Rechtsquelle sein können. Erlasse sind ebenfalls norminterpretierende Anordnungen der obersten Bundes- und Landesbehörden die, anders als allgemeine Richtlinien, auf

¹⁰ Peine, Allg. VwR, Rn. 152.

¹¹ Tipke/Lang, StR, § 5 Rn. 23.

¹² Peine, Allg. VwR, Rn. 153.

¹³ Tipke/Lang, StR, § 5 Rn. 23.

einen Einzelfall bezogen sind. Sie sollen im Steuerrecht bei der Deutung einer Rechtsquelle in einem speziellen Einzelfall für eine gleichmäßige und rechtssichere Besteuerung sorgen. Den gleichen Zweck verfolgend entsprechend auch die Nichtanwendungserlasse Sie regeln die gegenteilige Handhabung einer BFH-Entscheidung in speziellen ähnlich gelagerten Fällen.

II. Formen von Nichtanwendungserlassen

Nichtanwendungserlasse können in ihrer Auswirkung, Funktion und Zielsetzung als auch in ihrer Ausgestaltung divergieren.

Zu allererst muss unterschieden werden, ob sich ein Erlass zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. In den allermeisten Fällen fällt dies jedoch eher in negativer Weise für den Steuerpflichtigen aus. Dies belegen auch die Zahlen der Jahre zwischen 1998 und 2007. Danach waren von 61 ergangenen Nichtanwendungserlassen 42 zuungunsten des Steuerpflichtigen¹⁴. Diese Tendenz hängt jedoch auch stark mit der Funktion und Zielsetzung eines solchen Erlasses zusammen. Einerseits soll mit einem solchen Erlass der Verwaltung die Möglichkeit eingeräumt werden in weitergehenden Verfahren näher auf die jeweilige Rechtsfrage eingehen zu können, um so ihre rechtliche Interpretation näher zu erläutern. Andererseits kann ein Erlass auch dazu genutzt werden, damit die Verwaltung, entgegen der Entscheidung, weiter verfahren kann, bis eine der Verwaltung dienliche gesetzliche Grundlage geschaffen wurde¹⁵.

Zuletzt muss noch in der Ausgestaltung eines Nichtanwendungserlasses differenziert werden. So ergeht ein Teil gänzlich ohne nähere Begründung, warum der BMF von der BFH-Entscheidung abweicht. Doch ist diese Verfahrensweise, gerade unter Berücksichtigung der auch mehr in die Öffentlichkeit drängenden Diskussion, in jüngster Zeit weitestgehend unterblieben, weshalb zunehmend eine kurze Begründung erfolgen soll.

Von den Nichtanwendungserlassen abzugrenzen sind die sog. Nichtanwendungsgesetze. Sie ergehen in der Regel auf Grund eines

¹⁴ Antwort auf Anfrage des FDP-Abgeordneten Wissing an den BMF vom 15.11.2007, http://www.volker-wissing.de/wcsite.php?wc_c=5071&wc_lkm=604, 12.05.09.

¹⁵ Spindler, DStR 2007, 1061 (1063).

Nichtanwendungserlasses¹⁶. Anders als die Erlasse, die allein von der Exekutive ausgehen, unterliegen die Gesetze jedoch dem Parlamentsvorbehalt und haben bindende Wirkung sowohl für die Judikative als auch für die Exekutive

III. Veröffentlichungspraxis für die Nichtanwendungserlasse

1. Formelle Legitimation zum Erlass

Eine verfassungsrechtliche formelle Legitimation zum grundsätzlichen Erlass solcher einer Nichtanwendungsanweisung ergibt sich aus Art. 108 III 2 i.V.m. § 85 III, IV GG, wonach der BMF als oberstes Exekutivorgan für Finanzen zum Erlass von Verwaltungsvorschriften, und damit auch von Nichtanwendungserlassen, befugt ist.

Umstritten ist jedoch, ob der Bund allgemeine Weisungen im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung für Steuern, die gem. Art. 106 I, III i.V.m. Art. 108 II GG ganz oder teilweise dem Bund zufließen aber von den Ländern verwaltet werden, ohne Zustimmung der Länder erlassen kann¹⁷. Der Nichtanwendungserlass baut zwar auf einer gerichtlichen Einzelentscheidung auf, gilt dann jedoch als Gesetzesanwendungsvorschrift für eine Vielzahl von Fällen und hat daher allgemeinverfügenden Charakter. Wenn also eine Ertrags- oder Verkehrssteuer im Rahmen des Art. 106 I, III GG von einem Erlass betroffen stellt sich die Frage, ob der BMF überhaupt zum Erlass einer allgemeinen Nichtanwendungsvorschrift befugt ist, ohne mit den Ländern Rücksprache zu halten. Verursacht ist diese Problematik durch die Formulierungsunterschiede zwischen Art. 84 V 1 GG wo von Einzelanweisungen die Rede ist und Art. 108 VII GG der von allgemeinen Verwaltungsvorschriften spricht. In der Praxis wird zur Umgehung dieses Problems ein pragmatischer Weg gewählt. Danach hält der BMF regelmäßig vor Erlass der Verwaltungsvorschrift mit den einzelnen Ländern Rücksprache. Diese Verfahrensweise ergibt sich aus einer Vereinbarung zwischen den obersten Bundes- und Landesbehörden vom 15.07.1970, wonach die Länder jeweils Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird¹⁸. Hierdurch wird der BMF als

¹⁶ *Völker/Ardizzoni*, NJW 2004, 2413 (2413).

¹⁷ *Dreier-Heun*, GG, Art. 108, Rn. 17.

¹⁸ *Wieland*, DStR 2004, 1 (5).

Veröffentlichungsorgan und Weisungsgeber auch für allgemeine Verwaltungsvorschriften praktisch legitimiert.

2. Praktische Umsetzung

Eine grundsätzliche und einheitliche Regelung über die Form und das Verfahren zum Erlass von Verwaltungsvorschriften gibt es nicht¹⁹. Da es sich in erster Linie um hausinterne Verwaltungsanweisungen handelt, ist diese auch nicht zwingend erforderlich. Entsprechend gibt es keine normierte Verfahrensweise für Nichtanwendungserlasse. In den vergangenen Jahren hat sich jedoch eine gewisse Praxis hinsichtlich der Veröffentlichung herausgebildet. Veröffentlichungsorgan für die Nichtanwendungserlasse ist das Bundessteuerblatt²⁰, welches vom BMF herausgegeben wird. Es handelt sich hierbei um eine Sammlung von verwaltungsinternen Anweisungen an die nachgeordneten Behörden²¹. Anordnende Stelle der Erlasse muss aber nicht zwangsläufig das BMF selbst sein. Auch auf Ebene der Länder ist ein Erlass möglich.

Obwohl die Erlasse i.d.R. im Einvernehmen mit dem BMF ergehen, ist es nicht selten vorgekommen, dass einige Anordnungen in anderen Zeitschriften oder zum Teil gar nicht bzw. nur behördenintern veröffentlicht wurden²². Diese uneinheitliche Veröffentlichungspraxis führt zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit.

C. Natur der höchstrichterlichen Rechtsprechung

I. Veröffentlichungspraxis der höchstrichterlichen Entscheidungen

Ähnlich wie bei den Verwaltungsvorschriften gibt es keine gesetzliche Verpflichtung zur Veröffentlichung von höchstrichterlichen Entscheidungen²³. Jedoch haben sich die Richter des BFH schon früh darauf geeinigt, Urteile von grundsätzlicher Bedeutung in eigener Zuständigkeit im Rahmen der vom Reichsfinanzhof gegründeten Sammlung der Entscheidungen (BFHE) zu veröffentlichen. Unabhängig davon veröffentlicht auch die Finanzverwaltung neben den

¹⁹ Stober/Kluth, VwR I, § 24 Rn. 30.

²⁰ Im Folgenden als BStBl. bezeichnet.

²¹ Krüger, S. 16 (Teil 3, III, 1, a).

²² Krüger, S. 20 (Teil 3, III, 2).

²³ List, DStR 1976, 651 (652).

Verwaltungsvorschriften in Teil I, selbst in Teil II des BStBl. die Entscheidungen des BFH²⁴. Die Bündelung von Verwaltungsanweisungen und höchstrichterlicher Rechtsprechung bringt es daher mit sich, dass das BStBl. eine immense Bedeutung gewonnen hat. Neben der Finanzverwaltung sind es vor allem auch die steuerberatenen Berufe, die es als Informationsquelle nutzen.

Nicht selten unterließ der BMF jedoch, als Herausgeber des BStBl., die Veröffentlichung einzelner Entscheidungen²⁵ mit z.T. besonders strittigen Rechtsfragen. Auf Grund der praktischen Bedeutung des BStBl. vor allem als Informationsquelle für die Finanzbeamten, kommt die Nichtveröffentlichung oder zeitlich verspätete Veröffentlichung eines BFH Urteils praktisch einem Nichtanwendungserlass gleich²⁶. Denn ohne deren Veröffentlichung ist sie dem Finanzbeamten in gleicher Weise nicht existent wie nach dem Erlass einer Nichtanwendungsanweisung. Diese Praxis trägt, ebenso wie die Nichtveröffentlichung von verwaltungsinternen Anweisungen²⁷, zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit bei.

II. Rechtskraftwirkung höchstrichterlicher Urteile

Um festzustellen, in wie weit Verwaltungsanweisungen von der höchstrichterlichen Rechtssprechung abhängig sein müssen, ist es notwendig ihre abstrakte Geltungswirkung zu erläutern. In diesem Zusammenhang stellt sich also die Frage, ob der Rechtsprechung eine der Verwaltung rechtsweisende Wirkung zukommt. Wenn dem so ist, wären die Nichtanwendungserlasse bereits auf einfachgesetzlicher Ebene rechtswidrig und die Finanzbehörden wären dem Risiko eines Amtshaftungsanspruch gem. § 839 I BGB i.V.m. Art. 34 GG ausgesetzt²⁸.

1. Rechtskraftwirkung der Urteile gem. § 110 FGO

So könnte sich aus § 110 FGO eine solche Bindungswirkung ergeben. Nach der Norm sind u.a. alle Beteiligten und Rechtsnachfolger an die rechtskräftigen Urteile gebunden, soweit über den Streitgegenstand

²⁴ List, DStR 1976, 651 (653).

²⁵ Spindler, DStR 2007, 1061 (1062).

²⁶ Lange, NJW 2002, 3657 (3658).

²⁷ S.o. B, III, 2.

²⁸ Wieland, DStR 2004, 1 (3).

entschieden worden ist. Es wird also differenziert zwischen einer objektiven und einer subjektiven Reichweite der Bindungswirkung²⁹. Der objektive Teil bezieht sich dabei auf den jeweiligen Streitgegenstand. Im Rahmen der subjektiven Bindungswirkung sind lediglich die beteiligten Parteien betroffen. Nur sie sind nach dem Grundsatz der persönlichen Rechtskraftwirkung an die Entscheidung im Verhältnis zueinander gebunden³⁰. Eine Wirkung gegenüber Dritten scheidet daher grundsätzlich aus³¹.

Darüber hinaus sollen gem. § 110 I 2 FGO die gegen eine Finanzbehörde ergangenen Urteile auch gegenüber der öffentlich-rechtlichen Körperschaft wirken, der die beteiligte Finanzbehörde angehört. Daraus ließe sich eine allgemeine Bindungswirkung für die Verwaltung ableiten. Diesen Zweck hat diese Vorschrift jedoch nicht. Viel mehr ist sie aus Gründen einer fehlenden Passivlegitimation entstanden. Nach § 63 FGO ist im Finanzgerichtsprozess der Klagegegner, entgegen § 78 I Nr. 1 VwGO, nicht der Bund, das Land oder die Körperschaft, sondern die Behörde selbst. Deshalb war es notwendig die Bindungswirkung auch auf die Körperschaft zu erstrecken³². Dies gilt jedoch wiederum nur für den konkreten Einzelfall und nicht für ähnlich gelagerte Parallelfälle.

Eine allgemeine Bindungswirkung der Verwaltung an die höchstrichterliche Rechtssprechung ist daher aus § 110 FGO nicht zu erkennen.

2. Verbindlichkeit der BVerfG-Entscheidungen gem. § 31 Abs. 1 BVerfGG

Eine Bindungswirkung aus § 31 I BVerfGE abzuleiten wäre schon aus dem Wortlaut und in systematischer Hinsicht nicht geboten. Nach der Norm sind Entscheidungen des BVerfG auch für die Behörden verbindlich. Dies folgt aus der überragenden Stellung des BVerfG im Gegensatz zu den Bundesgerichten. Deren Entscheidungen kommt nämlich gem. Art. 94 II 1 GG gerade keine Gesetzeskraft zu. Eine dem § 31 BVerfGG entsprechenden Norm gibt es in der FGO gerade nicht,

²⁹ Kühn/Wedelstädt-Wagner, § 110, Rn. 3.

³⁰ BFH v. 23.04.1999 VII B 214/97.

³¹ HHSp-Lange, Bd. XIII, § 110 FGO Rn. 75, März 2009.

³² HHSp-Lange, Bd. XIII, § 110 FGO Rn. 87, März 2009.

welche die Entscheidungen des BFH für die Behörde als verbindlich erklärt.

III. Bisherige Schlussfolgerung

Es ist also soweit festzuhalten, dass es einfachgesetzlich keine allgemeine Bindungswirkung der Verwaltung an die Entscheidung der Gerichte gibt, weshalb Nichtanwendungserlasse auch von daher zulässig sind.

D. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit im Einzelnen

I. Überblick

Mangels einfachgesetzlicher Weisungspflicht³³ der Verwaltung ist es also fraglich, ob der Erlass von Nichtanwendungsanweisungen entgegen der höchstrichterlichen Rechtsprechung zulässig ist, oder ob die Verwaltung in sämtlichen Parallelfällen entsprechend der Einzelentscheidung handeln muss.

II. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit im Rahmen der Grundrechte

Im Rahmen des Art. 1 III GG ist die Verwaltung unmittelbar an die Grundrechte gebunden. Der Bürger hat daher einen subjektiven Rechtsanspruch auf die Einhaltung seiner verfassungsrechtlich deklarierten Grundrechte³⁴. In diesem Zusammenhang stellt sich daher die Frage, ob die Exekutive mit den Nichtanwendungserlassen gegen die Grundrechte verstößt.

1. Handlungsfreiheit gem. Art. 2 Abs. 1 GG

Vom sachlichen Schutzbereich der allgemeinen Handlungsfreiheit gem. Art. 2 I GG mit umfasst ist u.a. die wirtschaftliche Betätigung des Einzelnen³⁵. Hiernach muss ein angemessener und über die Verhältnismäßigkeit hinausgehender Spielraum zur Entfaltung der Unternehmerinitiative unantastbar bleiben³⁶. Eine Allgemeinverfügung an die Finanzämter ein Steuergesetz, entgegen der Rechtsprechung, auszulegen, könnte jedoch die wirtschaftliche Disposition

³³ S.a. *Ossenbühl*, AöR 92, 478 (483)

³⁴ *Dreier-Dreier*, Art. 1 III GG, Rn. 28.

³⁵ *Jarass/Pieroth-Jarass*, Art. 2 GG, Rn. 24.

³⁶ BVerfGE 65, 196 (210); BVerfGE 91, 207 (221).

unverhältnismäßig beeinträchtigen. Im heutigen Wirtschaftsverkehr ist es für einen Unternehmer unerlässlich langfristig zu planen. Dies umfasst auch Steuerplanung. Dadurch, dass die Finanzbeamten dazu angewiesen werden, entgegen der Rechtsprechung zu handeln, sieht sich der Unternehmer einer gewissen Planungsunsicherheit ausgeliefert. Am Beispiel des Nichtanwendungserlass hinsichtlich der Akkumulationsrücklage³⁷ wird deutlich, dass der Unternehmer nur zweierlei Wahl hat. Entweder er nimmt den belastenden Gewerbesteuerbescheid zu seinem Nacheil hin oder er nimmt einen langwierigen Prozess auf sich, bei dem er damit rechnen kann, dass zu seinen Gunsten entschieden wird. Die unternehmerische Handlungsfreiheit ist dadurch erheblich eingeschränkt. Jedoch ist diese Planungsunsicherheit nicht so erheblich, als dass sie als unverhältnismäßig einzustufen wäre. Denn dieser Unsicherheit des Unternehmers auf der einen Seite, steht die Pflicht der Verwaltung entgegen gem. § 85 S. 1 AO eine gleichmäßige Steuerfestsetzung und –erhebung zu gewährleisten. Dies folgt auch aus dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung. Danach darf die Verwaltung ohne besondere sachliche Rechtfertigung nicht im Rahmen ihres Ermessensspielraums in einem Einzelfall entgegen eines bisher ausgeübten bestimmten Musters verfahren³⁸. Damit ein einheitliches Verfahren möglich ist, muss der Verwaltung ein gewisser Handlungsspielraum eröffnet werden. Entscheidet der BFH gegenteilig zur Rechtsauffassung der Verwaltung, ist diese in aller Regel versucht einen weiteren Prozess anzustrengen³⁹ um dann mit weiteren neuen Rechtserkenntnissen und Begründungen die streitige Rechtsfrage vom Gericht endgültig klären zu lassen. Bis es jedoch soweit ist, muss die Verwaltung einheitlich verfahren können und bedient sich dafür der Nichtanwendungserlasse.

Eine unverhältnismäßige Verletzung der unternehmerischen Handlungsfreiheit gem. Art. 2 I GG ist in dem Erlass einer Nichtanwendungsverfügung nicht zu sehen.

³⁷ S.o.

³⁸ Jarass/Pieroth-Jarass, Art. 3 GG, Rn. 35.

³⁹ Krüger, S. 131 (Teil 4, § 3, V, 2, b, bb).

2. Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG

Der Erlass einer Weisung zur Nichtanwendung eines BFH-Urteils könnte gegen den Gleichheitssatz gem. Art. 3 I GG verstoßen. Der Steuerpflichtige, der von der Finanzbehörde auf Grund eines solchen Erlasses anders behandelt wird als der Beteiligte einer Einzelfallentscheidung, könnte im Verhältnis ungleich behandelt sein. Eine Ungleichbehandlung liegt immer dann vor, „wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“⁴⁰. Der Nichtanwendungserlass ist gerade dafür vom BMF verfasst worden, um Parallelfälle gänzlich anders zu entscheiden, als es im gerichtlichen Einzelfall getan wurde. Beide Normadressaten sind in der Erfüllung der jeweiligen steuerlichen Tatbestände völlig identisch. Eine Ungleichbehandlung i.S.d. Art. 3 I GG läge daher nahe. Von einer Ungleichbehandlung durch die Exekutive kann verfassungsrechtlich jedoch bei einer reinen unzutreffenden Rechtsanwendung noch nicht gesprochen werden⁴¹. Viel mehr darf die Rechtsanwendung unter keinen denkbaren Aspekt mehr rechtlich vertretbar sein und sich daher der Schluss aufdrängen, dass der Erlass auf sachfremden und damit willkürlichen Erwägungen beruht⁴². Die Nichtanwendungserlasse ergehen aber gerade auf Grund einer dem BFH entgegenstehenden Auslegung einer Steuervorschrift und liegen damit noch im Rahmen der allgemeinen Rechtsanwendung. Eine Ungleichbehandlung ist danach nicht zu erkennen.

Begründung des Bundesfinanzministeriums

Der BMF geht sogar soweit, die Erlasse mit der Einhaltung des Gleichheitsgrundsatzes zu begründen⁴³. Mit dem Erlass würden in der Praxis die Finanzbeamten, gem. des Selbstbindungsgrundsatzes⁴⁴, dazu angewiesen, sämtliche sachähnlichen Fälle gleich zu entscheiden. Dies

⁴⁰ BVerfGE 55, 72 (88).

⁴¹ Jarass/Pieroth-Jarass, Art. 3 GG, Rn. 38.

⁴² BVerfGE 86, 59 (63).

⁴³ Spindler, DStR 2007, 1061 (1065).

⁴⁴ S.o.

soll zur gleichmäßigen Rechtsanwendung und Rechtseinheitlichkeit und damit einer einheitlichen Besteuerung beitragen.

Diese Gleichmäßigkeit ist jedoch gerade tatsächlich nicht gegeben. Es liegt viel mehr der Schluss nahe, dass der Steuerpflichtige, der den betreffenden Steuerbescheid widerspruchslos hinnimmt, ungleich zu dem Steuerpflichtigen behandelt, der den finanzgerichtlichen Weg beschreitet. Dieser kann dort nämlich mit einer anderslautenden Entscheidung mit Hinweis auf das entsprechende BFH-Urteil rechnen⁴⁵. Die Finanzbehörden müssen insoweit lediglich darauf hoffen, dass der betroffene Steuerpflichtige keinen Widerspruch einlegt. Dieses Verhalten mag auf den ersten Blick willkürlich und ungleich erscheinen, jedoch übt die Verwaltung hierin lediglich ihr durch Art. 20 III GG eingeräumtes Auslegungsrecht aus⁴⁶. Denn soweit die Exekutive den in der betreffenden Norm zum Ausdruck kommenden objektiven Willen des Gesetzgebers berücksichtigt⁴⁷ und sie nicht im krassen Widerspruch anwendet⁴⁸, steht ihr ein solches Auslegungsrecht zu. Auch ist die Ausübung des Auslegungsrechts notwendig, soweit dadurch unbestimmte Rechtsbegriffe näher definiert werden. Deshalb begründet der Erlass einer Nichtanwendungsvorschrift noch keine Ungleichbehandlung i.S.d. Art. 3 I GG.

3. Effektiver Rechtsschutz gem. Art 19 Abs. 4 GG

Durch einen Nichtanwendungserlass könnte das Recht des Steuerpflichtigen auf effektiven Rechtsschutz gem. Art. 19 IV GG beeinträchtigt sein. Das Recht soll dem Grundrechtsträger einen formellen und materiellen Anspruch auf lückenlose tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle geben⁴⁹. Konkret muss der betroffene Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, gegen einen staatlichen Eingriff gerichtlichen Rechtsschutz in angemessener und zumutbarer Weise zu erhalten. Dieses Recht könnte dem Steuerpflichtigen durch vorab ausgesprochene Nichtanwendung abgeschnitten werden. Jedoch stellt Art. 19 IV GG lediglich das Grundrecht zur gerichtlichen Kontrolle auf.

⁴⁵ Spindler, DStR 2007, 1061 (1065).

⁴⁶ Jarass/Pieroth-Jarass, Einl., Rn. 5.

⁴⁷ BVerfGE 105, 135 (157).

⁴⁸ BVerfGE 113, 88 (103).

⁴⁹ NJW BVerfG 2002, 2700 (2701).

Diese ist tatsächlich nicht verkürzt, da es sich bei den Nichtanwendungserlassen lediglich um innerdienstliche Weisungen handelt⁵⁰. Den Betroffenen steht es weiterhin offen sich gegen den belastenden Steuerbescheid im Rechtsmittelverfahren zur Wehr zu setzen⁵¹. Ein Nichtanwendungserlass ist daher unter dem Gesichtspunkt des effektiven Rechtsschutzes aus Art. 19 IV GG nicht zu beanstanden.

III. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit im Rahmen der Rechtsstaatsprinzipien.

Durch den Erlass einer Nichtanwendungsvorschrift könnte der BMF gegen die in Art. 20 GG konstituierten Rechtsstaatsprinzipien verstoßen. In diesem Zusammenhang könnten vor allem der Gewaltenteilungsgrundsatz und der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit betroffen sein.

1. Gewaltenteilungsgrundsatz

Fraglich ist, ob die Verwaltung durch den Erlass von Nichtanwendungserlassen gegen das Prinzip der Gewaltenteilung aus Art. 20 II 2 GG verstößt. Danach ist die Ausübung Staatsgewalt auf verschiedene besondere Organe verteilt⁵². Ziel und Funktion ist es u.a. die Staatsgewalt zu mäßigen, dem Staat zu einer sachgerechten und rationalen Organisation zu verhelfen, und die Ausübung der Staatsorgane unter eine gegenseitige Kontrolle zu stellen. Gerade unter dem letztgenannten Gesichtspunkt könnte ein Verfassungsverstoß vorliegen, in dem die Verwaltung durch Nichtanwendung einer höchstrichterlichen Entscheidung in den Kernbereich der anderen Staatsgewalt eingreift. Kernbereich der Judikative ist es, verbindlich und selbstständig in Fällen von bestrittenem oder verletztem Recht in einem besonderen Verfahren zu entscheiden. Darüberhinaus ist es ihre Aufgabe das Recht durch Konkretisierung und Fortbildung zu wahren⁵³. In dem die Verwaltung durch eigene, dem BFH divergierende, Auslegung die Anwendung einer höchstrichterlichen Rechtssprechung verbietet, setzt sie selber Recht, wie es verfassungsrechtlich nur der Judikative vorbehalten ist. Von einem

⁵⁰ S.o.

⁵¹ *Haver*, BB 1955, 517 (521).

⁵² Degenhart, StOrR, Rn. 265.

⁵³ Degenhart, StOrR, Rn. 271.

Eingriff in den Kernbereich kann jedoch in diesem Zusammenhang nicht gesprochen, als dass die *autonome Zuständigkeit und Wirkungsmöglichkeit des Staatsorgans* nicht mehr garantiert wäre⁵⁴. Obliegt die letzte Entscheidungsgewalt doch weiterhin bei den Gerichten. Dass die Teilgewalten in der Ordnung des Grundgesetzes nicht strikt getrennt werden können, führt dazu, dass sie sich zuweilen in der Ausübung ihrer verfassungsrechtlich zugesprochenen Staatsgewalt überschneiden⁵⁵. Hierunter fällt vor allem die Auslegung und Anwendung des Rechts. Ein Gewaltenmonopol obliegt der Judikative gerade nicht⁵⁶. Solange der Kernbereich nicht beeinträchtigt wird, ist die bipolare Rechtsanwendung zwischen Verwaltung und Justiz und dem Begriff der Gewaltenteilung eher dienlich als schädlich. Ist es doch gerade der Sinn und Zweck der Gewaltenteilung die Staatsgewalt auf verschiedenen Organe zu verteilen. Durch Erlass von Nichtanwendungsverfügung verschafft sich die Exekutive eine eigene Autorität im Rahmen der Rechtsanwendung. Das führt zu einem zusätzlichen Kontrollorgan in der Rechtsanwendung ohne jedoch die letztendliche Legitimität der Justiz, auch unter Berücksichtigung von Art. 19 IV GG, zu lösen⁵⁷. Ein Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz liegt daher gerade nicht vor.

2. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit

Im Rahmen der Gesetzmäßigkeit ist die Exekutive gem. Art. 20 III GG an Recht und Gesetz gebunden. Hierunter versteht man die zentralen Grundsätze des Rechtsstaatsgedanken über den Vorrang und den Vorbehalt des Gesetzes⁵⁸. Aus diesen Grundgedanken könnte sich eine allgemeine Bindungswirkung für die Verwaltung gegenüber der höchstrichterlichen Rechtsprechung herleiten lassen.

Nach dem Vorrang des Gesetzes darf eine von der Exekutive erlassene Norm nicht gegen höherrangiges Recht verstoßen⁵⁹. Dies gilt entsprechend auch für Verwaltungsvorschriften⁶⁰. Die

⁵⁴ BVerfGE 9, 268 (279).

⁵⁵ BVerfG NJW 1973, 451.

⁵⁶ Lang, StW 1992, 14 (15).

⁵⁷ i.E.a. Jakob/Jüptner, StW 1984, 148 (153).

⁵⁸ Dreier-Schulze-Fielitz, Art. 20 GG (Rechtsstaat) Rn. 92.

⁵⁹ Jarass/Pieroth-Jarass, Art. 20 GG Rn. 39.

⁶⁰ BVerfGE 78, 214 (227).

Nichtanwendungserlasse haben nach diesem Grundsatz hinter höherrangigem einfachen oder Verfassungsrecht zurückzustehen bzw. dürfen dem Sinn und Zweck dessen nicht widersprechen. Da es jedoch an einer einfachgesetzlichen Regelung tatsächlich fehlt, kann eine solche Rückstandspflicht allenfalls aus der Verfassung selbst ableitbar sein. Konkret bedeutet dies, dass sich eine Bindungswirkung für die Verwaltung aus einzelnen Verfassungsgrundsätzen oder aber den Rechtsquellen gem. Art. 20 III GG ergeben könnte⁶¹.

a) Bindungswirkung aus konkretisierten Verfassungsgrundsätzen

Die unterschiedliche Rechtsauslegung zwischen Exekutive und Judikative führt zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit aus der Sicht des Steuerpflichtigen, was eine Beeinträchtigung der verfassungsrechtlich konstituierten Grundsätze der *Rechtssicherheit* und des *Vertrauensschutz* zur Folge haben kann. Nach diesen Grundsätzen soll das geltende Recht dem Bürger eine Sicherheitsgarantie mit Hinblick auf sein Handeln geben, in dem er auf den Bestand von Rechtsvorschriften vertrauen kann⁶² und dies staatlichen Akten eine gewisse Beständigkeit verleiht. Handeln die einzelnen horizontalen Verfassungsorgane gegensätzlich wird dem Bürger das Vertrauen an das Recht entzogen. Dadurch dass der BMF interne Vorschriften erlässt die die Anwendung von höchstrichterlichen Entscheidungen in Parallelfällen verbietet, entzieht er dem Steuerpflichtigen die Sicherheit auf die Entscheidung des Gerichts zu vertrauen. Damit diese Rechtssicherheit und das Vertrauen zwischen den Staatsorganen auf der einen und dem Bürger auf der anderen Seite wieder hergestellt wird, ist es notwendig, dass sich die Verwaltung in ihrer Auslegung an die Entscheidungen des BFH, gleich denen des BVerfG, bindet und als verbindliche Richtschnur der Verwaltung dient⁶³. Diese Argumentation kann jedoch zu einem Zirkelschluss führen, wenn man der Rechtssprechung selbst die gleichen Anforderungen stellt. Danach müsste doch die höchstrichterliche Rechtssprechung in ihren Entscheidungen in gleicher Weise an den Vertrauensschutz- und Rechtssicherheitsgedanken gebunden sein und in sämtlichen

⁶¹ Ossenbühl, AöR 92, 478 (483).

⁶² Jarass/Pieroth-Jarass, Art. 20 GG Rn. 67.

⁶³ Ossenbühl, AöR 92, 478 (485).

gleichgearteten Fällen zu demselben Ergebnis kommen. Diese Grundsätze sind jedoch nicht ohne weiteres auf die Rechtsprechung übertragbar. Verlangt doch gerade jede Einzelfallentscheidung die Berücksichtigung des sozialen, politischen und wirtschaftlichen Wandels⁶⁴. Die jeweiligen Zeitumstände müssen sich in der Rechtsauffassung widerspiegeln, was dazu führt, dass es zu Änderungen in der Rechtserkenntnis kommen kann. Es bedarf sodann einer Änderung der Rechtsprechung. Gerade im Bezug auf das Steuerrecht, welches immer wieder neuem gesellschaftlichem und wirtschaftlichem Wandel ausgesetzt ist, ist eine flexible Rechtsprechung unumgänglich. Daher können die Maßstäbe des Vertrauensschutzes nicht grenzenlos für die Judikative gelten, da sie für die Einzelfallentscheidung eine gewisse Flexibilität bewahren muss. Diese Wandlungsfähigkeit ist der Verwaltung allenfalls im Rahmen ihres Ermessensspielraums zugebilligt. Ansonsten hat sie jedoch den Vertrauensschutz und die Grundsatz über die Rechtssicherheit in vollem Umfang zu wahren, insbesondere bei belastenden Entscheidungen⁶⁵. Es wäre entgegen der verwaltungsrechtlichen Praxis wenn die Steuerbehörden eine ähnliche Flexibilität über ihren Ermessensspielraum hinaus besäßen.

Die Einrichtung einer dritten unabhängigen Gewalt als Kontrollorgan im Rechtsstaat deutet darüberhinaus auch darauf hin, dass verfassungsrechtlich eine Widerspruchslosigkeit zwischen den Gewalten nicht vorgesehen ist⁶⁶. Solange dem Steuerbürger die Nichtanwendungserlasse mitgeteilt werden und er weiß, dass die Gerichte weiterhin als oberstes Kontrollorgan das letzte Wort behalten, ist die die Rechtssicherheit insoweit gewahrt⁶⁷. Aus diesen Gründen können die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit nicht eine die Verwaltung bindende Wirkung haben.

b) Richterrecht als Rechtsquelle i.S.d. Art. 20 Abs. 3 GG

Da allgemeine Verfassungsgrundsätze im Rahmen des Gesetzesvorrangs nicht greifen, stellt sich die Frage, ob nicht das Richterrecht selbst Rechtsquelle i.S.d. Art 20 III GG sein kann. Es würde dann als

⁶⁴ BVerfG HFR 65, 92 (96).

⁶⁵ Jarass/Pieroth-Jarass, Art. 20 GG Rn. 67.

⁶⁶ Jakob/Jüptner, StW 1984, 148 (154).

⁶⁷ Ossenbühl, AöR 92, 478 (485).

höherrangiges Recht gegenüber den Verwaltungsvorschriften eine normative Verbindlichkeit entfalten, der die Exekutive nicht durch Nichtanwendungserlasse entgegenwirken darf.

aa) Rechtsfortbildung als Begründung für eine allgemeine Bindungswirkung

Abstrakt wird Richterrecht als jeder Erkenntnisgrund für etwas als Recht bezeichnet⁶⁸. Es ist allgemein anerkannt und akzeptiert, soweit dadurch planwidrige Regelungslücken in der Rechtsordnung geschlossen werden sollen⁶⁹. Es ist Funktion und Aufgabe des obersten Richters für Finanzen zur Rechtsfortbildung beizutragen um so Gesetzeslücken auszufüllen⁷⁰. Diese Pflicht ist auch einfachgesetzlich i.S.d. § 11 IV FGO – sowie § 137 GVG a.F. - geboten, wonach dem Großen Senat eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung zur Entscheidung vorgelegt werden kann, wenn dies zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich ist. Ob daraus jedoch auch eine verfassungsrechtliche Bindungswirkung und -pflicht als „Recht“ für die Verwaltung entsteht ist umstritten.

So wird z.T. gefordert⁷¹, dass der Rechtssprechung allgemeine Verbindlichkeit zugesprochen werden muss, soweit sie durch Rechtsfortbildung über den Einzelfall hinaus die Lücken der Gesetzesordnung zu überwinden versucht. Dies ergebe sich nicht erst aus der Spezialnorm des § 115 II Nr. 2 FGO sondern schon aus der Verfassung gem. Art. 20 III GG. Der Gesetzgeber hat durch unbestimmte Rechtsbegriffe und Generalklauseln, die der Richter durch Rechtsfortbildung auszufüllen hat, die Schaffung von Richterrecht gefördert und gefordert⁷². Es handelt sich insoweit nicht nur um reine Interpretation einer Norm, sondern um deren normative Konkretisierung oder Ausfüllung innerhalb des durch den Wortsinn des Gesetzes gesteckten Rahmens⁷³. Der Richter handelt bei der Fortbildung des Rechts regelmäßig nach den dem Gesetzgeber bekannten und allgemein anerkannten Auslegungsmethoden. Spräche man der Rechtsfortbildung

⁶⁸ Erichsen/Ehlers, Allg. VwR, § 2 Rn. 6.

⁶⁹ Peine, Allg. VwR, Rn. 163.

⁷⁰ BVerfGE 25, 28 (40).

⁷¹ Leisner, S. 58 (Teil III, 7.); Krüger, S. 78 (Teil 4, § 3, III, 3, a).

⁷² Leisner, S. 60 (Teil III, 7.)

⁷³ Kruse, DStZ 1975, 373 (377).

keinerlei Verbindlichkeit zu, würde ihre Relevanz unbedeutend und damit überflüssig. Dies würde dem Sinn und Zweck des Gesetzgebers nicht entsprechen, da der gesetzliche Richter ansonsten zu einem „Subsumtionsautomaten“ degradiert würde. Von daher wäre die Rechtsprechung durch Fortbildung „Recht“ i.S.d. Art. 20 III GG und somit auch für die Verwaltung als solches verbindlich.

Dieser Argumentation ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Fortbildung als Rechtsquelle – anders als bspw. das Gewohnheitsrecht⁷⁴, kein Eigenleben führen kann⁷⁵. Es steht immer in Abhängigkeit zur unbestimmten Norm und des jeweiligen Einzelfalls. Das Gesetzesrecht und die daraus resultierende Rechtsfortbildung würden wechselseitig an Gültigkeit verlieren, da beide nicht mehr aus sich heraus Recht entfalten können, sondern nur im Kontext zueinander gelten. Mit einer normativen Verbindlichkeit des Richterrechts verliert das Gesetzesrecht an eigener Geltungshoheit. Diese Geltungshoheit wird dem Gesetz jedoch gerade durch die parlamentarisch gewählte Legislative als einziges Gesetzgebungsorgan verliehen. Von daher wäre schon auf Grund des Gewaltenteilungsprinzips eine Verbindlichkeit des Richterrechts für die Verwaltung nicht geboten⁷⁶. So erklärte bereits das BVerfG, dass dem Richterrecht keine Gesetzesqualität zukommt⁷⁷. Das entscheidende Gericht hat in seiner Begründung die Grenzen der Rolle als Normanwender zu wahren und darf sich nicht in die einer normsetzenden Instanz begeben. Auch Teile des Schrifttums wie *Wieland* sind nach wie vor davon überzeugt, dass die Rechtsfortbildung lediglich zur Ausfüllung von Gesetzeslücken durch Analogien und teleologisch begründeten Korrekturen dient⁷⁸.

Die reine Ausfüllung und Konkretisierung einer Norm ist jedoch noch kein solcher Eingriff in den Kernbereich der anderen Staatsgewalt. Der Legislative ist dadurch noch nicht in seiner autonomen Zuständigkeit und Wirkungsmöglichkeit zur Normgebung beschnitten. Die Rechtsfortbildung verdrängt nicht das Gesetz sondern es steht gerade

⁷⁴ S.u.

⁷⁵ *Esser*, FS Hippel, 95 (119 f.)

⁷⁶ *Jakob/Jüptner*, Stuw 1984, 148 (159).

⁷⁷ BVerfGE 87, 273 (279).

⁷⁸ *Wieland*, DStR 2004, 1 (4); *Ossenbühl*, AöR 1992, 478 (492 f.); *Scholz*, BB 1972, 1771 (1778 f.)

wegen seiner inhaltlichen Fassung innerhalb des Gesetzes⁷⁹. In diesem Zusammenhang muss es als Rechtsquelle i.S.d. Art. 20 III GG gelten, da es ein Erkenntnisgrund für etwas als Recht ist. Das Richterrecht als Rechtsquelle mit dem Argument der Gewaltenteilung abzulehnen ist widersprüchlich und berücksichtigt nicht die Teleologie des Grundgesetzes. Ist es doch unbestritten, dass sich die Gewalten in ihrer Tätigkeit zuweilen überschneiden⁸⁰. Was für die Exekutive gilt muss auch in gleicherweise für die Judikative gelten, da die Verwaltung doch gem. Art. 80 I GG in gleicherweise zum Erlass von Rechtsverordnungen befugt ist und dies anerkannterweise ebenfalls „Recht“ i.S.d. Art. 20 III GG ist.

Wenn also der BFH im Rahmen des Revisionsverfahrens gem. § 115 II Nr. 2 FGO zur Rechtsfortbildung befugt ist, muss diese auch entsprechend als Rechtsquelle für die Verwaltung bindend sein. Danach ist die Revision u.a. dann zulässig, wenn die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert. Der BFH hat Leitsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen oder des Verfahrensrechts auszustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen, soweit der Einzelfall Anlass dazu bietet⁸¹. Eine über das Individualverfahren hinaus geltende Verbindlichkeit gibt die Norm zwar nicht. Jedoch wird ersichtlich, dass das Rechtsfortbildungsrecht elementarer Bestandteil der obersten Judikative ist⁸². Dieses Recht muss die Exekutive als dritte Staatsgewalt anerkennen und in ihren Verfahren berücksichtigen. Dies gebietet der Gewaltenteilungsgrundsatz aus Art. 20 II GG.

bb) Bindungswirkung von Gewohnheitsrecht

Was für das Richterrecht gilt müsste erst Recht auch für das Gewohnheitsrecht gelten. Grundsätzlich sind die einzelnen Instanzgerichte nicht an Leitentscheidungen, sog. Präjudizien, gebunden. Diese Unabhängigkeit folgt sowohl aus Art. 97 I GG als auch wortgleich aus § 25 DRiG, wonach der Richter nur dem Gesetz unterworfen ist. Danach ist er nicht an Entscheidungen übergeordneter oder

⁷⁹ Kruse, DStZ 1975, 373 (377).

⁸⁰ S.o.

⁸¹ HHSp-Lange, Bd. XIII, § 115 FGO Rn. 147, Oktober 2006.

⁸² Lange, NJW 2002, 3657 (3659).

gleichgeordneter Gerichten gebunden⁸³. Jedoch gibt es eine solche Bindungspflicht der Gerichte ab dann, wenn sich die Präjudizien über die Zeit als Gewohnheitsrecht entwickelt haben. Dadurch tritt ein Qualitätsumschlag ein, der die allgemeine ständige Rechtssprechung zu „Recht“ verdichtet. Dieser Umschlag findet dann statt, wenn eine Rechtsgewohnheit in einem verpflichtenden oder berechtigten Rechtssatz formuliert worden ist⁸⁴. Die Entscheidung geht dann über den Einzelfall hinaus und entfaltet dann normative Geltung⁸⁵. Dass das Gewohnheitsrecht eine faktische Bindungswirkung gegenüber den Gerichten entfaltet, ist allein schon aus Gründen des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit geboten. Insoweit hat sich auch die Verwaltung den Entscheidungen zu unterwerfen, die ihre Begründung aus dem Gewohnheitsrecht ableiten. Anders als das Richterrecht, erlangt das Gewohnheitsrecht seine Verbindlichkeit aus seiner langen Rechtstradition. Diese Tradition, als Voraussetzung für das Gewohnheitsrecht, bringt es mit sich, dass ein sozialer, wirtschaftlicher oder politischer Wandel weitgehend unberücksichtigt bleibt. Auch entsteht Gewohnheitsrecht nicht allein durch langjährige Entscheidungen der Gerichte, sondern auch durch weitgehende Anerkennung im Schrifttum. Es ist daher, ggü. der Rechtsfortbildung, autonom und einzelfallunabhängig⁸⁶. Daher ist das Gewohnheitsrecht als Rechtsquelle und damit auch als „Recht“ i.S.d. Art. 20 III GG unumstritten⁸⁷.

Nichtanwendungserlasse sind also in soweit rechtswidrig, soweit sie geltendem Gewohnheitsrecht widersprechen. Solche Verfügungen, die allein aus einer Auslegungs- und Interpretationsdifferenz zwischen Gericht und Verwaltung entstehen, können dem Gewohnheitsrecht nicht seine bindende Kraft einbüßen lassen⁸⁸. Praktisch relevant sind solche Nichtanwendungserlasse jedoch nicht, da Gewohnheitsrecht i.d.R. auch von den Behörden durch dauerhafte Anwendung in der Praxis mitbegründet wird. Gegenteilig war es viel mehr der Fall, dass

⁸³ Dreier-Schulze-Fielitz, Art. 97 GG, Rn. 41.

⁸⁴ Stober/Kluth, VwR I, § 25 Rn. 15.

⁸⁵ Felix, Stuw 1992, 65 (68).

⁸⁶ Krüger, S. 72. (Teil 4, § 3, III, 1).

⁸⁷ Uneinigkeit besteht allenfalls darüber, ob das Gewohnheitsrecht unter dem Begriff des „Gesetzes“ oder des „Rechts“ gem. Art. 20 III GG subsumiert werden muss - Krüger, S. 72. (Teil 4, § 3, III, 1).

⁸⁸ BGH NJW 1962, 2054 (2056).

Nichtanwendungserlasse ergingen, die, entgegen der Rechtsprechung, die bis dahin geltende gewohnheitsrechtliche Anwendung vorschrieben⁸⁹.

E. Zusammenfassung

I. Ergebnis

In der Zusammenschau ist festzustellen, dass nach 60 Jahren seit Verkündung des Grundgesetzes weiterhin erhebliche Uneinigkeit zwischen Exekutive und Judikative besteht. Der Erlass von Nichtanwendungsvorschriften ist ein Beispiel für die anhaltenden Loyalitätsverstöße zwischen den Staatsgewalten. Dieser Machtkampf resultierte ursprünglich vor allem aus der Zeit des Dritten Reiches, in der die Verwaltung bekanntermaßen einen erheblich größerer Befugnis- und Ausübungskompetenz inne hatte⁹⁰. Mit der grundgesetzlich verbrieften Gewaltenteilung wurde dieser Machtüberhang zu Gunsten der Judikative aufgehoben. Durch praktisches Hinwegsetzen über die höchstrichterlichen Entscheidungen versuchte die Verwaltung vor allem in den Anfangsjahren der Bundesrepublik Deutschland einen gewissen Grad an Staatsgewalt zurückzuerlangen.

Formell ist diese Verfahrensweise nicht bedenklich. Jedoch ist deren materielle Anwendung, gerade unter dem Lichte der Gewaltenteilung in Bezug auf die Rechtsfortbildung, mehr als zweifelhaft. Soweit die Judikative grundrechtlich anerkanntes Recht zur Rechtsfortbildung ausübt sind Nichtanwendungserlasse verfassungswidrig. Andersfalls verstoßen solche Erlasse gegen den Vorrang des Gesetzes. Darüberhinaus führt der Erlass auch zu einer Schädigung des BFH, da deren Autorität untergraben wird. Dieses Verhalten vermittelt in der Öffentlichkeit den Eindruck, dass die für die Rechtsauslegung eigentlich fruchtbare Spannung zwischen den Staatsgewalten auf Kosten der Steuerzahler und der jeweils betroffenen Steuerpflichtigen ausgetragen wird. Schon aus verfassungspolitischen Gründen sollte daher von einem übertriebenen Erlass abgesehen werden.

⁸⁹ Anhang 3. Teil; DStR 2003, 208.

⁹⁰ *Haver*, BB 1955, 517 (522).

II. Folge

Nichtanwendungserlasse sind daher nur ausnahmsweise in einem eng gesteckten Rahmen zulässig und sollten an die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen gekoppelt werden. Danach dürfen Nichtanwendungserlasse nur gegen solche Urteile ergehen, die nicht zur Revisionsverfahren im Rahmen der Rechtsfortbildung gem. § 115 II Nr. 2 FGO ergangen sind. Desweiteren sollte ein Nichtanwendungserlass hinreichend begründet werden und in einem einheitlichen Veröffentlichungsverfahren ergehen, da dies der allgemeinen Rechtssicherheit dient. Auch dürfen in diesem Zusammenhang Urteile des BFH nicht zeitlich verzögert oder gar nicht im BStBl. veröffentlicht werden. Demgemäß wird ein einheitlicher Rechtsrahmen sowohl für die Finanzbeamten als auch für die anwendenden Steuerpflichtigen und steuerberatenden Berufe geschaffen.

Da ein Nichtanwendungserlass i.d.R. aus divergierenden Rechtsauffassungen resultiert, sollte aus dem gleichen Grund nach Erlass einer Nichtanwendungsvorschrift möglichst schnell ein neuer Prozess zur Klärung der streitigen Rechtsfrage angestrengt werden.

Damit ein schneller Prozess möglich ist, muss weiter im Steuerbescheid auf die Anwendung eines Nichtanwendungserlasses hingewiesen werden. Der betroffene Steuerpflichtige hat dann nämlich die Möglichkeit begründet Einspruch einzulegen und den Klageweg zu beschreiten.

Anhang – Einzelne Nichtanwendungserlasse

1. Teil betriebliche steuerliche Behandlung der Akkumulationsrücklage; Auswirkung auf die Gewerbesteuer ^[1]

Vom 20. Oktober 1994

(BMF Schreiben IV B 2-S 2138-25/94)

Der BFH hat in seinem Urteil vom 15. 3. 1994 (DStR 1994 S. 1111) u. a. zur Akkumulationsrücklage i. S. v. § 3 Abs. 2 des Steueränderungsgesetzes vom 6. 3. 1990 (DDR-GBl. I S. 136) i. V. m. § 8 der Durchführungsbestimmung zum Steueränderungsgesetz vom 16. 3. 1990 (DDR-GBl. I S. 195) Stellung genommen. Dabei hat er entschieden, daß die Bildung der Akkumulationsrücklage auch Auswirkungen auf die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Steuerpflichtigen hat und sich damit auch unmittelbar auf den Gewerbeertrag im zweiten Halbjahr 1990 auswirkt.

Das Urteil entspricht insoweit nicht der Auslegung des § 3 Abs. 2 des Steueränderungsgesetzes vom 6. 3. 1990 (a. a. O.), wie sie im BMF-Schreiben vom 12. 3. 1992 (BStBl. I S. 192) zum Ausdruck kommt. Die Rücklage ist danach von der Summe der Einkünfte aus den begünstigten Betrieben bzw. Tätigkeiten abzuziehen. Die Bildung der Rücklage hat deshalb keinen Einfluß auf die Höhe des Gewinns des Steuerpflichtigen. Der Gewerbeertrag wird deshalb durch die Bildung der Rücklage nicht gemindert (vgl. Rdnrn. 6 und 7 des BMF-Schrb. v. 12. 3. 1992, BStBl. I S. 192).

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 15. 3. 1994, soweit sie die Akkumulationsrücklage betreffen, über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Beim IV. Senat des BFH ist ein weiteres Revisionsverfahren anhängig (IV R 86/93), in dem es ebenfalls um die Auswirkungen der Bildung der Akkumulationsrücklage auf den Gewinn des Steuerpflichtigen geht. Diesem Verfahren wird der BMF beitreten. Der Ausgang dieses Verfahrens bleibt abzuwarten. An den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 12. 3. 1992 (BStBl. I S. 192) ist daher weiterhin festzuhalten.

^[1] Nicht mehr anzuwenden ab 4. 10. 1996 für alle bis dahin noch nicht bestandskräftigen Steuerbescheide aufgrund BMF v. 4. 10. 1996, BStBl. I S. 1198 (BeckVerw 075198).

2. Teil Verhältnis von § 8 Abs. 2 und Abs. 3 EStG bei der Bewertung von Sachbezügen

Vom 28. März 2007

(BMF Schreiben IV C 5 - S 2334/07/0011)

Zu dem Urteil des BFH vom 5. 9. 2006 (VI R 41/02, DStRE 2006, 1369) gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Die Rechtsgrundsätze des Urteils sind nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

Erhält ein Arbeitnehmer verbilligt Waren (z.B. Jahreswagen), die sein Arbeitgeber herstellt oder vertreibt, kann nach Auffassung des BFH die Höhe des geldwerten Vorteils nach § 8 Abs. 2 EStG (ohne Bewertungsabschlag und Rabattpfreibetrag) oder nach § 8 Abs. 3 EStG ermittelt werden. Der BFH sieht in § 8 Abs. 2 EStG die Grundnorm zur Bewertung der Einnahmen, in § 8 Abs. 3 EStG eine Spezialvorschrift mit tendenziell begünstigendem Charakter und räumt dem Arbeitnehmer, jedenfalls für das Veranlagungsverfahren, ein Wahlrecht zur Anwendung der beiden Absätze des § 8 EStG ein. Trotz des Vorliegens der Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 EStG könne stets nach § 8 Abs. 2 EStG bewertet werden, wenn dies günstiger ist. Bei Anwendung des § 8 Abs. 2 EStG soll grundsätzlich der „günstigste Preis am Markt“ der Vergleichspreis sein.

Ein solches Wahlrecht entspricht nicht dem Wortlaut und Zweck des Gesetzes. Bei Abs. 3 handelt es sich nach dem Gesetzeswortlaut „... so gelten als deren Werte abweichend von Absatz 2 ...“ eindeutig um eine Spezialvorschrift zu Abs. 2. Liegen die Voraussetzungen von Abs. 3 vor, so schließt dies die Anwendung von Abs. 2 aus. Ein Wahlrecht war auch nicht gesetzgeberischer Wille. Die besondere Bewertungsvorschrift in Abs. 3 ist eine Typisierung, die der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dient. In der Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990 (BT-Drs. 11/2157, S. 141 f.) heißt es dazu: „Die Vorschrift [Anm.: § 8 Abs. 3 EStG] enthält eine grundlegende Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Belegschaftsrabatten. Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens soll außerdem beitragen, dass der Bewertung der Preisvorteile nicht die üblichen Endpreise [Anm.: wie in Absatz 2] sondern die im allgemeinen Geschäftsverkehr von fremden Letztverbrauchern, die nicht Groß- oder Dauerkunden sind, tatsächlich vom Arbeitgeber geforderten Endpreise zugrunde gelegt werden.“ Durch ein Wahlrecht zwischen Abs. 2 und Abs. 3 würde der typisierende und vereinfachende Charakter der Regelung zunichte gemacht. Es kann somit für deren Anwendung nicht darauf ankommen, ob im Einzelfall einmal der § 8 Abs. 2 EStG günstiger ist.

Außerdem entspricht die Auffassung des BFH, bei Abs. 2 sei grundsätzlich auf den „günstigsten Preis am Markt“ abzustellen, nicht dem Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG („... um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreise am Abgabeort ...“). Es würde auch einer Typisierung und dem Vereinfachungscharakter der Bewertungsvorschrift zuwider laufen, müsste (z.B. im Lohnsteuerabzugsverfahren vom Arbeitgeber) der „günstigste Preis am Markt“ (z. B. wegen eingeräumter Sonderkonditionen für einzelne Kunden) ermittelt werden.

3. Teil Rückstellungen für sog. Anpassungsverpflichtungen (nach TA Luft)

Vom 21. Januar 2003

(BMF Schreiben IV A 6 - S 2137 - 2/03)

Der BFH hat in seinem Urteil vom 27. 6. 2001, I R 45/97 (DStR 2001, 1384) im Hinblick auf die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten i. S. des § 249 HGB entschieden, dass bereits rechtlich entstandene Verpflichtungen unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung handels- und steuerrechtlich zu berücksichtigen sind. Dies widerspricht der bislang von Rechtsprechung und Finanzverwaltung (R 31c Abs. 2 und 4 EStR 2001) vertretenen Auffassung, wonach Rückstellungen erst dann gebildet werden dürfen, wenn sie rechtlich entstanden und wirtschaftlich verursacht sind.

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist an der o. g. bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung weiterhin festzuhalten. Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 27. 6. 2001, I R 45/97 (DStR 2001, 1384) sind nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden. Der BFH soll Gelegenheit erhalten, seine Rechtsauffassung in einem geeigneten Verfahren noch einmal zu überprüfen.