

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
§ 1 Einleitung	1

Erster Teil

Phänomen und Problem der Nichtanwendungserlasse

5

§ 2 Nichtanwendungserlasse – ein altes und aktuelles Phänomen	5
§ 3 Vermessung der Nichtanwendungserlasse	11
§ 4 Rechtsnatur der Nichtanwendungserlasse	33
§ 5 Abgrenzung zu Anwendungserlassen	49
§ 6 Abgrenzung zu Übergangserlassen	52
§ 7 Weitere Instrumente zur Steuerung der Rechtsanwendung entgegen einer missliebigen BFH-Rechtsprechung	54
§ 8 Nichtanwendungserlasse – ein allgemeines Phänomen oder vornehmlich ein Phänomen des Steuerrechts?	78
§ 9 Phasenspezifische Ordnung der Nichtanwendungspraxis	81
§ 10 Streit um Nichtanwendungserlasse	82

Zweiter Teil

Bindung an Rechtsprechung – Bedingungen und Grenzen für Nichtanwendungserlasse

95

<i>Erstes Kapitel: Bindung an Rechtsprechung im einfachen Recht</i>	96
§ 11 Vorbemerkung	96
§ 12 Prototyp einfach-gesetzlicher Bindung (§ 31 BVerfGG)	97
§ 13 Begrenzte Reichweite der Bindung an Rechtsprechung durch prozessuale Urteilstwirkungen im Finanzgerichtsprozess	100
§ 14 Das einfach-rechtliche Bindungssystem innerhalb der Finanzgerichtsbarkeit	124

§ 15	Einfach-gesetzliche Aussagen zur Wirkung von BFH-Rechtsprechung für die Finanzverwaltung	154
§ 16	Ausgewählte Aussagen zur Wirkung von Rechtsprechung in anderen Rechtsgebieten	162
§ 17	Aussagen aus dem Gewohnheitsrecht zur Bindung der Finanzverwaltung an die BFH-Rechtsprechung	182
<i>Zweites Kapitel: Bindung an richterliche Präjudizien in Rechtstheorie, Methodenlehre und Fallrechtssystemen</i>		191
§ 18	Faktische Bindung (Karl Larenz) und Meinungsvielfalt	191
§ 19	Reichweite der Bindung an richterliche Präjudizien in Fallrechtssystemen (case law)	195
§ 20	Ausgewählte Methodologien und Theorien zu richterlichen Präjudizien und ihre potenziellen Auswirkungen auf Nichtanwendungserlasse	204
<i>Drittes Kapitel: Verfassungsrechtliche Grenzen für Nichtanwendungserlasse</i>		216
§ 21	Bindung an Rechtsprechung als »Recht« i.S.d. Art. 20 Abs. 3 GG	216
§ 22	Bindung an das »Gesetz« (Art. 20 Abs. 3 GG) als Grenze für Nichtanwendungserlasse	237
§ 23	Gewaltenloyalität als Grenze für Nichtanwendungserlasse	261
§ 24	Verfassungsrechtliche Selbstbindung höchstrichterlicher Rechtsprechung und ihre Auswirkung auf Nichtanwendungserlasse	321
§ 25	Rechtssicherheit als eigenständige verfassungsrechtliche Grenze für Nichtanwendungserlasse	353
§ 26	Verhältnismäßigkeit von Nichtanwendungserlassen	366
§ 27	Gleichheitssatz und Nichtanwendungserlasse	376

Dritter Teil

Pflichten, Obliegenheiten und gerichtlicher Rechtsschutz bei der Herausgabe und Zugrundelegung von Nichtanwendungserlassen

391

<i>Erstes Kapitel: Pflichten und Obliegenheiten bei der Herausgabe von Nichtanwendungserlassen</i>		392
§ 28	Pflicht zur Veröffentlichung von Nichtanwendungserlassen	392
§ 29	Pflicht zur Begründung von Nichtanwendungserlassen	403
§ 30	Beitrittsobliegenheit des BMF zum Revisionsverfahren	414

<i>Zweites Kapitel: Pflichten bei der Zugrundelegung von Nichtanwendungserlassen in Steuerbescheiden</i>	421
§ 31 Recht auf faires Verwaltungsverfahren (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG)	421
§ 32 Belastungen und Risiken der Steuerpflichtigen durch Nichtanwendungserlasse	426
§ 33 Pflichten im Veranlagungsverfahren	429
§ 34 Pflichten bei der Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid	439
§ 35 Pflichten im Einspruchsverfahren	453
<i>Drittes Kapitel: Gerichtlicher Primär- und Sekundärrechtsschutz gegen Nichtanwendungserlasse</i>	459
§ 36 Primärrechtsschutz bei Nichtanwendungserlassen	459
§ 37 Sekundärrechtsschutz bei Nichtanwendungserlassen	467
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	485
Literaturverzeichnis	511
Sach- und Personenregister	557

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
§ 1 Einleitung	1

Erster Teil

Phänomen und Problem der Nichtanwendungserlasse

5

§ 2 Nichtanwendungserlasse – ein altes und aktuelles Phänomen .	5
§ 3 Vermessung der Nichtanwendungserlasse	11
A. Urteile, zu denen Nichtanwendungserlasse ergehen	13
B. Rechtsgebiete, zu denen Nichtanwendungserlasse ergehen .	14
C. Eindeutigkeit und Erkennbarkeit der Nichtanwendungs- erlasse	15
I. Eindeutige Nichtanwendungserlasse	15
II. Salvatorische Nichtanwendungserlasse	16
III. Ausschließlich argumentative Nichtanwendungserlasse	17
IV. Versteckte Nichtanwendungserlasse	18
V. Nichtanwendungserlasse mit Billigkeitsvorbehalt . . .	18
D. Nichtanwendungserlasse zuungunsten und zugunsten der Steuerpflichtigen	18
E. Umfang der rechtlichen Begründung in Nichtanwendungs- erlassen	19
F. Ursachen für Nichtanwendungserlasse	20
G. Haltbarkeitsdauer der Nichtanwendungserlasse	22
H. Belegbare Ziele, die mit Nichtanwendungserlassen verfolgt werden	25
I. Ziel: Änderung der Rechtsprechung	25
1. Äußerst geringe Erfolgsquote der Finanz- verwaltung	26

2. Aufhebung des Nichtanwendungserlasses nach einer erneuten Bestätigung der BFH-Rechtsprechung . .	27
II. Ziel: »Vorbereitung« einer Gesetzesänderung	30
I. Zusammenfassung	31
§ 4 Rechtsnatur der Nichtanwendungserlasse	33
A. Überblick	33
B. Rechtsnatur der Nichtanwendungserlasse in BMF-Schreiben	35
I. Der geringe Einfluss des BMF auf die Rechtsanwendung bis 1969	35
II. Der Streit nach der Finanzreform 1969 und die Erfindung der BMF-Schreiben als dessen unkonventionelle Lösung	38
III. BMF-Schreiben als verbindliche Weisungen (Art. 108 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 85 Abs. 3 GG)? . .	39
IV. BMF-Schreiben als Maßnahmen informellen Verwaltungshandelns aufgrund von Kooperation und Akzeptanz	43
1. Vertragliche Verpflichtung der Länder zur Befolgung der BMF-Schreiben?	43
a) Keine Verbindlichkeit wegen Verstoßes gegen Art. 108 GG	44
b) Keine Verbindlichkeit mangels Rechtsbindungswillens	44
2. Freiwillige Befolgung durch Kooperation und Akzeptanz	45
3. Auswirkungen der Unverbindlichkeit der BMF-Schreiben	46
V. Keine Änderung der Rechtslage durch Schaffung des § 21a FVG	47
C. Zusammenfassung	48
§ 5 Abgrenzung zu Anwendungserlassen	49
A. Ausdrückliche Anwendungserlasse in der Verwaltungspraxis	49
B. Nichtanwendung durch Anwendungserlasse	51
§ 6 Abgrenzung zu Übergangserlassen	52

§ 7	Weitere Instrumente zur Steuerung der Rechtsanwendung entgegen einer missliebigen BFH-Rechtsprechung	54
A.	Nichtveröffentlichung und Verzögerung der amtlichen Veröffentlichung von BFH-Entscheidungen im Bundessteuerblatt	55
I.	Präventive Anordnung einer generellen Nichtanwendung (noch) unveröffentlichter Entscheidungen	55
II.	Endgültige Nichtveröffentlichung von BFH-Entscheidungen	59
III.	Verzögerte Veröffentlichung der BFH-Entscheidungen	61
1.	Rechtfertigung einer zeitlichen Verzögerung der Veröffentlichung	64
2.	Erkennbarkeit einer bewussten Verzögerung der Veröffentlichung?	64
B.	Veranlassung einer Gesetzesänderung (Nichtanwendungsgesetz)	65
I.	Kritik: die federführende Hand der Finanzverwaltung bei der Gesetzgebung	68
II.	Kritik: Illoyalität durch Nichtanwendungsgesetze . . .	69
III.	Zwischenergebnis	71
C.	Verhinderung missliebiger Entscheidungen (Nichtanwendungsprophylaxe)	72
D.	Zusammenfassung	77
§ 8	Nichtanwendungserlasse – ein allgemeines Phänomen oder vornehmlich ein Phänomen des Steuerrechts?	78
§ 9	Phasenspezifische Ordnung der Nichtanwendungspraxis	81
§ 10	Streit um Nichtanwendungserlasse	82
A.	Diskussionsansätze in der Weimarer Republik	82
B.	Die diffuse rechtspolitische Diskussion in den 1950er Jahren	84
C.	Die Positionen der Finanzverwaltung und des BFH	88
D.	Überblick über den gegenwärtigen Diskussionsstand	92

Zweiter Teil

Bindung an Rechtsprechung –
Bedingungen und Grenzen für Nichtanwendungserlasse

95

<i>Erstes Kapitel: Bindung an Rechtsprechung im einfachen Recht</i>	96
§ 11 Vorbemerkung	96
§ 12 Prototyp einfach-gesetzlicher Bindung (§ 31 BVerfGG)	97
A. § 31 BVerfGG als Umkehrschluss-Argument	97
B. § 31 BVerfGG und Nichtanwendungserlasse	100
§ 13 Begrenzte Reichweite der Bindung an Rechtsprechung durch prozessuale Urteilswirkungen im Finanzgerichtsprozess	100
A. Die Bindung aus materieller Rechtskraft als zentrale Urteilswirkung	101
I. Grundlagen und Zweck der materiellen Rechtskraft . .	101
I. Intersubjektive Reichweite und Grenzen der materiellen Rechtskraft	105
1. Finanzverwaltung als Bindungsadressat	105
2. Intersubjektive Begrenzung und Beiladung	107
II. Objektive Reichweite der materiellen Rechtskraft für die Finanzverwaltung	108
1. Maßgeblichkeit des Entscheidungsgegenstandes . .	110
a) Begrenzung auf eine Teilmenge der Besteuerungsgrundlagen	111
b) Begrenzung auf die tatsächliche Entscheidung des Gerichts	113
2. Keine Bindung bei Änderung der Sach- oder Rechtslage	114
3. Verhältnis zu den Korrekturvorschriften für Verwaltungsakte	115
4. Vorgeiflichkeit für andere Verfahren	116
III. Beschränkte Reichweite der materiellen Rechtskraft als Argument gegen eine weitergehende Bindung der Finanzverwaltung an die BFH-Rechtsprechung	118
IV. Materielle Rechtskraft und Nichtanwendungserlasse .	120
B. Bindung aufgrund der Gestaltungswirkung gerichtlicher Entscheidungen	120

C. Bindung aus der Tatbestandswirkung gerichtlicher Entscheidungen	122
D. Bindung aus der Feststellungswirkung gerichtlicher Entscheidungen	123
E. Zusammenfassung	124
 § 14 Das einfach-rechtliche Bindungssystem innerhalb der Finanzgerichtsbarkeit	124
A. Abweichungsverbote im einfach-rechtlichen Bindungssystem	124
I. Selbstbindung des entscheidenden Gerichts	125
II. Bindung an Rechtsweg- und Zuständigkeitsentscheidungen	126
III. Besondere Abweichungsverbote allein für den BFH im Revisionsverfahren	127
1. Bindung an die Revisionszulassung	127
2. Bindung an die tatsächlichen Feststellungen	128
3. Bindung bei nicht überprüfbarem Landesrecht	128
IV. Bindung und Selbstbindung im zweiten Rechtsgang	129
1. Bindung des Instanzgerichts im zweiten Rechtsgang	129
a) Zweck und Gegenstand der Bindung	129
b) Wegfall der Bindung	131
aa) Offensichtliche Rechtswidrigkeit der Revisionsentscheidung	131
bb) Zwischenzeitliche Änderung der maßgeblichen Umstände	132
2. Selbstbindung des Revisionsgerichts im zweiten Rechtsgang	134
a) Zweck und Gegenstand der Bindung	135
b) Wegfall der Bindung	136
aa) Offensichtliche Rechtswidrigkeit oder Verfassungswidrigkeit der Revisionsentscheidung	136
bb) Zwischenzeitliche Änderung der eigenen Rechtsauffassung	137
V. Bindung an eine Entscheidung des Großen Senats des BFH bzw. des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes	139
VI. Schlussbetrachtung zu den Abweichungsverböten	140

B. Zulassungspflichten im einfach-gesetzlichen Bindungssystem	141
I. »Bindung« der Finanzgerichte über Zulassungspflichten	141
II. Auswirkungen für den BFH	143
C. Vorlagepflichten im einfach-gesetzlichen Bindungssystem	143
I. Divergenzvorlage zum Großen Senat des BFH	145
II. Divergenzvorlage zum Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes	146
III. Vorlagepflicht bei Abweichung von eigener Rechtsprechung?	146
IV. Faktische Auswirkungen der Vorlagepflichten	148
D. Bindung durch eine Pflicht zur Erfüllung einer Argumentationslast	150
E. Zusammenfassung	153
§ 15 Einfach-gesetzliche Aussagen zur Wirkung von BFH-Rechtsprechung für die Finanzverwaltung	154
A. Zulassung der Revision	154
I. Substantiierungsanforderungen bei einer Abweichung von BFH-Rechtsprechung	155
II. Schlussfolgerungen für Nichtanwendungserlasse	156
B. Besonderer Vertrauensschutz bei Rechtsprechungsänderungen	157
C. Zwangsruhen des Einspruchs bei Anhängigkeit eines BFH-Verfahrens	159
D. Zurückweisung durch Allgemeinverfügung	160
E. Vorläufige Steuerfestsetzung	161
F. Zusammenfassung	162
§ 16 Ausgewählte Aussagen zur Wirkung von Rechtsprechung in anderen Rechtsgebieten	162
A. Bindung der Sozialverwaltung an höchstrichterliche Rechtsprechung	162
B. Amtshaftung beim Abweichen von höchstrichterlicher Rechtsprechung	165
I. Abweichen von höchstrichterlicher Rechtsprechung als objektive Verletzung einer Amtspflicht?	166
II. Abweichen von höchstrichterlicher Rechtsprechung stets schuldhaft?	168

III. Auswirkung für Nichtanwendungserlasse	172
C. Bindung der Staatsanwaltschaft an höchstrichterliche Rechtsprechung bei der Anklageerhebung	173
D. Befolgung und Beachtung höchstrichterlicher BFH-Rechtsprechung als Strafbarkeitskriterium bei der Steuerhinterziehung	177
I. Tatbestandliche Relevanz der zugrunde liegenden Rechtsauffassung bei der Steuerhinterziehung	177
II. Unrichtige oder unvollständige Angaben durch Zugrundelegung einer bestimmten Rechtsauffassung	177
E. Berufshaftung für Steuerberater wegen Unkenntnis und Nichtberücksichtigung von höchstrichterlicher Rechtsprechung	179
F. Zusammenfassung	181
§ 17 Aussagen aus dem Gewohnheitsrecht zur Bindung der Finanzverwaltung an die BFH-Rechtsprechung	182
A. Bindung als Gewohnheitsrecht	184
B. Bindung aus Gewohnheitsrecht	187
<i>Zweites Kapitel: Bindung an richterliche Präjudizien in Rechtstheorie, Methodenlehre und Fallrechtssystemen</i>	191
§ 18 Faktische Bindung (Karl Larenz) und Meinungsvielfalt	191
§ 19 Reichweite der Bindung an richterliche Präjudizien in Fallrechtssystemen (case law)	195
A. Bindung des unteren an das übergeordnete Gericht	195
B. Begrenzte Befugnis zur Abweichung aus Rechtsgründen (overruling)	195
C. Begrenzung der Bindung durch die Ermittlung des Präjudizes (ratio decidendi)	197
D. Begrenzung der Bindung durch Herausarbeitung relevanter Fallunterschiede (distinguishing)	200
E. Exkurs: Nichtanwendungspraxis in den USA	201
§ 20 Ausgewählte Methodologien und Theorien zu richterlichen Präjudizien und ihre potenziellen Auswirkungen auf Nichtanwendungserlasse	204
A. Grundsatz und Norm (Josef Esser)	204

B. Theorie der Fallnorm (Wolfgang Fikentscher)	206
C. Subsidiäre Verbindlichkeit von Präjudizien (Franz Bydlinski)	208
D. Präsumtive Verbindlichkeit (Martin Kriele)	210
E. Institutional-approximative Präjudizienbindung (Michael Reinhardt)	212
F. Zusammenfassung	214
 <i>Drittes Kapitel: Verfassungsrechtliche Grenzen für Nichtanwendungserlasse</i>	216
§ 21 Bindung an Rechtsprechung als »Recht« i.S.d. Art. 20 Abs. 3 GG	216
A. Richterrecht als möglicher Bindungsgegenstand von Art. 20 Abs. 3 GG	216
B. Verfassungsrechtliche Legitimität des Richterrechts	223
C. Schluss von der verfassungsrechtlichen Legitimität auf die Bindungswirkung des Richterrechts?	227
I. Keine Zwangsläufigkeit des Schlusses	228
II. Versteinierung und Erstarrung des Rechts?	229
III. Konflikt mit dem Gesetz und dem Gesetzgeber	232
1. Vorrang des Gesetzes schon bei der Entstehung des Richterrechts	233
2. Keine normativ verbindlichen Rechtssätze durch Richterrecht	234
D. Zusammenfassung	236
 § 22 Bindung an das »Gesetz« (Art. 20 Abs. 3 GG) als Grenze für Nichtanwendungserlasse	237
A. Verfassungsrechtliche Grenzen einer Rechtsfindung im Steuerrecht	238
I. Willkürverbot als Grenze bei Rechtsanwendungs- fehlern	239
II. Verfassungsgrenzen der Rechtsfortbildung	242
III. Verfassungskonforme Auslegung als objektive Grenze	247
1. Gleichheitsrechtliche Maßstäbe für den Gesetzgeber als Grundlage für die Maßstäbe bei der Rechts- anwendung	247
2. Auswirkungen bei der Rechtsanwendung	249

B. Auswirkungen auf Nichtanwendungserlasse	252
I. Rein fiskalische Motive bei der Herausgabe von Nichtanwendungserlassen	254
1. Fiskalzweck der Steuernorm als Argument bei einer teleologischen Auslegung?	254
2. Nichtanwendungserlasse aus fiskalischen Gründen?	257
II. Praktikabilitätserwägungen	258
C. Zusammenfassung	260
§ 23 Gewaltenloyalität als Grenze für Nichtanwendungserlasse . . .	261
A. Gewaltenloyalität als Pflicht zur Beachtung und grund- sätzlichen Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung . . .	264
I. Verfassungsrechtliche Begründung einer Gewalten- loyalität zwischen Verwaltung und Rechtsprechung bei der Rechtsanwendung	266
1. Normative Fundierung einer Gewaltenloyalität zwischen Verwaltung und Rechtsprechung	269
2. Gewaltenloyalität als konkretisierungsbedürftiges Prinzip	271
II. Konkretisierung einer Gewaltenloyalität zwischen Verwaltung und Rechtsprechung bei der Rechts- anwendung	272
B. Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns als immanente Grenze der Gewaltenloyalität	280
I. Mehrere gesetzmäßige Auslegungen oder die eine richtige Auslegung als Leitidee der Rechts- findung?	281
II. Erster Lösungsweg (Annahme: mehrere gesetzmäßige Auslegungen)	286
III. Zweiter Lösungsweg (Annahme: Leitidee der einzigen richtigen Auslegung)	287
IV. Finanzverwaltung oder Rechtsprechung: Wer ist besser in der Lage, eine Auswahl unter mehreren gesetzmäßigen Auslegungen zu treffen (optimale Auslegung) bzw. die eine möglichst richtige Auslegung zu finden?	288
1. Funktionsgerechtigkeit als Maßstab	288
a) Funktionsgerechtigkeit in der Rechtsprechung des BVerfG	288
b) Funktionsgerechtigkeit als modales Optimierungsgebot	291

2. Strukturelle Gewährleistungen zur Findung optimaler Maßstäbe zur Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung und durch die Rechtsprechung	296
a) Folgerungen aus der Kontrollfunktion der Rechtsprechung gegenüber der Verwaltung in jedem Einzelfall (Art. 19 Abs. 4 GG)	297
b) Abschirmung von sachfremden Einflüssen beim Entscheidungsprozess	302
c) Verfahrensrechtliche Absicherungen	304
d) Einheitlichkeit der Rechtsprechung als Verfassungsauftrag	306
C. Argumentationslast als Konsequenz einer gewaltenloyalen und gesetzmäßigen Rechtsanwendung	309
D. Sonderproblem: Nichtanwendungserlasse zur Vorbereitung einer Gesetzesänderung	314
I. Rechtfertigung auf Grundlage der gegenwärtigen Gesetzeslage?	314
II. Rechtfertigung mit Blick auf die zukünftig zu erwartende Gesetzeslage?	315
1. Rückwirkende Änderung der Gesetzeslage durch das zu erwartende Gesetz	315
2. Änderung der Gesetzeslage durch das zu erwartende Gesetz ohne Rückwirkung	318
E. Zusammenfassung	319
§ 24 Verfassungsrechtliche Selbstbindung höchstrichterlicher Rechtsprechung und ihre Auswirkung auf Nichtanwendungserlasse	321
A. Reichweite eines verfassungsrechtlichen Kontinuitätsgebotes für die Rechtsprechung	323
I. Kein absoluter Schutz vor Kontinuitätsbrüchen und grundlegenden Wechsels durch das Kontinuitätsgebot	325
II. Schutz vor unüberlegten und vorschnellen Rechtsprechungsänderungen durch das Kontinuitätsgebot	326
III. Auswirkungen auf Nichtanwendungserlasse	330
B. Reichweite eines verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes für die Rechtsprechung	331
I. Konflikt mit der Gesetzmäßigkeit der Entscheidung	334
II. Rechtslage als Vertrauensgrundlage	337

III. Ankündigungsurteile als Instrument zur Verwirklichung von Vertrauensschutz	343
1. Keine Einschränkung der Funktionalität von Revisionsgerichten in der Finanzgerichtsbarkeit . .	347
2. Ankündigung als obiter dictum	348
a) Kompetenzüberschreitung durch ein bewusstes obiter dictum?	348
b) Problem bei der Entscheidungserheblichkeit einer Divergenzvorlage an den Großen Senat	351
IV. Auswirkungen auf Nichtanwendungserlasse	352
§ 25 Rechtssicherheit als eigenständige verfassungsrechtliche Grenze für Nichtanwendungserlasse	353
A. Kontinuitätsgebot als originäre Grenze für die Verwaltung	353
B. Vertrauensschutz als originäre Grenze für die Verwaltung	355
I. Vertrauensschutz als Rechtfertigungsgrund für Übergangserlasse?	355
II. Vertrauensschutz zur Verhinderung von Nichtanwendungserlassen?	360
III. Unmittelbarer Rückgriff auf die Rechtssicherheit	362
C. Rechtsklarheit	365
D. Zusammenfassung	366
§ 26 Verhältnismäßigkeit von Nichtanwendungserlassen	366
A. Herausarbeitung von Zweck, Mittel und Beeinträchtigung	368
I. Bestimmung des Zwecks	368
II. Bestimmung des Mittels	369
III. Bestimmung der Beeinträchtigung	369
B. Verhältnismäßigkeitsprüfung	371
I. Geeignetheit	372
II. Erforderlichkeit	373
III. Angemessenheit (Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne)	373
C. Zusammenfassung	376
§ 27 Gleichheitssatz und Nichtanwendungserlasse	376
A. Keine gewaltenübergreifenden Gleichheitsadressaten	378
B. Gleichheit bei der Rechtsanwendung im Bereich der Bundesauftragsverwaltung	379

C. Hinreichende Differenzierungsgründe zwischen materiell rechtskräftig entschiedenen und übrigen Steuerfällen	381
I. Unterschied zwischen Rechtskraft und tragenden Gründen (ratio decidendi)	381
II. Unterschied zwischen Rechtskraft und Rechtmäßigkeit	382
III. Unterschied zur Selbstbindung der Verwaltung	383
D. Sonderproblem: Gleichheitswidrige Nichtanwendungs- prophylaxe	384
I. Grundsatz: Änderung der Verwaltungsauffassung an sich nicht gleichheitswidrig	385
1. Gleichheit in der Zeit	385
2. Keine Gleichheit im Unrecht	386
II. Besonderheit bei einer Nichtanwendungsprophylaxe: nur punktuelles Abweichen von der Verwaltungs- auffassung	387
E. Zusammenfassung	388

Dritter Teil

Pflichten, Obliegenheiten und gerichtlicher Rechtsschutz bei der Herausgabe und Zugrundelegung von Nichtanwendungserlassen

391

<i>Erstes Kapitel: Pflichten und Obliegenheiten bei der Herausgabe von Nichtanwendungserlassen</i>	392
§ 28 Pflicht zur Veröffentlichung von Nichtanwendungserlassen . .	392
A. Hergebrachte Argumente zur Veröffentlichungspflicht von Verwaltungsvorschriften und ihre fehlende Übertragbarkeit auf Nichtanwendungserlasse	392
B. Veröffentlichungspflicht aus § 176 Abs. 2 AO?	395
C. Veröffentlichungspflicht unmittelbar aus dem Rechtsstaatsprinzip	397
D. Art der Veröffentlichung und Veröffentlichungspraxis . . .	400
E. Sonderproblem: fehlende Transparenz bei der Nichtanwendung durch Nichtveröffentlichung einer BFH-Entscheidung im BStBl. II	402
F. Zusammenfassung	403

§ 29 Pflicht zur Begründung von Nichtanwendungserlassen	403
A. Materielle Begründungspflicht als Folge der verfassungsrechtlich gebotenen Erfüllung der Argumentationslast	404
B. Umfang der Begründung als Folge der verfassungsrechtlich gebotenen Erfüllung der Argumentationslast	409
C. Sonderproblem: keine Erfüllung der Argumentationslast bei Nichtanwendung durch Nichtveröffentlichung einer BFH-Entscheidung im BStBl. II	412
D. Zusammenfassung	413
§ 30 Beitrittsobliegenheit des BMF zum Revisionsverfahren	414
A. Beitritt des BMF nach der Finanzgerichtsordnung	414
B. Beitrittsrecht als Instrument zur präventiven Vermeidung bzw. Reduzierung von Nichtanwendungserlassen	415
C. Beitrittsrecht als flankierendes Instrument bei der Herausgabe von Nichtanwendungserlassen	417
D. Beitrittsobliegenheit nach Aufforderung des BFH als Konsequenz	419
E. Zusammenfassung	420
<i>Zweites Kapitel: Pflichten bei der Zugrundelegung von Nichtanwendungserlassen in Steuerbescheiden</i>	<i>421</i>
§ 31 Recht auf faires Verwaltungsverfahren (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG)	421
A. Fairness im Verwaltungsverfahren als Verfassungsgebot	422
B. Fairnessgebot als verfahrensrechtliche Interpretationsmaxime bei Zugrundelegung von Nichtanwendungserlassen	424
§ 32 Belastungen und Risiken der Steuerpflichtigen durch Nichtanwendungserlasse	426
A. (Vorläufige) Steuerbelastung	426
B. Risiko der Unabänderbarkeit eines bestandskräftigen Steuerbescheids	427
C. (Vorläufige) Prozesskostenbelastung und das Risiko der endgültigen Tragung von Rechtsverteidigungskosten	427
I. Kostenrisiko im Einspruchsverfahren	427
II. Vorläufige Belastung und Kostenrisiko im gerichtlichen Verfahren	428

§ 33 Pflichten im Veranlagungsverfahren	429
A. Pflichtgemäße Ermessensentscheidung über eine Zurückstellung der Entscheidung in Übergangsphasen und Pflicht zur Mitteilung im Falle einer Zurückstellung	429
B. Pflicht zur Anhörung bei Zweifeln hinsichtlich der Einschlägigkeit des Nichtanwendungserlasses	432
I. Grundsatz: keine Anhörung vor der Zugrundelegung von Nichtanwendungserlassen in einem Steuerbescheid	433
II. Ausnahme: Anhörung bei Verknüpfung von Tatsachen- und Rechtsfragen	433
1. Möglichkeit einer Anhörung bei Zweifeln über die Einschlägigkeit eines Nichtanwendungserlasses	435
2. Pflicht zur Anhörung bei Zweifeln über die Einschlägigkeit eines Nichtanwendungserlasses	436
C. Fürsorge- und Betreuungspflichten	437
D. Auskunftspflicht über einschlägige Nichtanwendungserlasse auf Antrag	438
E. Zusammenfassung	439
§ 34 Pflichten bei der Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid	439
A. Zeitweilige Vermeidung einer endgültigen Steuerfestsetzung	439
I. Vorläufige Steuerfestsetzung	441
II. Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung	443
1. Pflicht zur Vorbehaltsfestsetzung	443
2. Pflicht zur Änderung	445
B. Pflicht zur Begründung des Steuerbescheids	446
I. Hinweispflicht auf die Zugrundelegung eines Nichtanwendungserlasses	447
1. Ausschluss der Hinweispflicht, wenn die Finanzverwaltung der Erklärung des Steuerpflichtigen folgt?	448
2. Ausschluss bei Kenntnis oder Erkennbarkeit auch ohne Begründung?	449
II. Umfang und Reichweite der Begründungspflicht	451
1. Erfüllung der formellen Begründungspflicht durch einen Hinweis auf die Nichtanwendung höchstrichterlicher Rechtsprechung	451

2. Subsidiäre materielle Begründungspflicht bei defizitärer Begründung des Nichtanwendungs- erlasses	451
C. Zusammenfassung	452
§ 35 Pflichten im Einspruchsverfahren	453
A. Aussetzung der Vollziehung	453
I. Pflicht zur Aussetzung der Vollziehung auf Antrag des Steuerpflichtigen	453
II. Beschränkte Pflicht zur Aussetzung der Vollziehung von Amts wegen	454
B. Ruhen des Verfahrens	454
I. Zwangsruhen im Einspruchsverfahren	455
II. Zustimmungsruhen im Einspruchsverfahren	456
1. Grundsatz: keine Zweckmäßigkeit eines Ruhens bei der Zugrundelegung von Nichtanwendungs- erlassen	456
2. Ausnahmen: Pflicht zum Ruhenlassen und vorherige Zustimmung des Steuerpflichtigen	457
C. Pflicht zur Vorabentscheidung des unstreitigen Teils	457
D. Zusammenfassung	458
<i>Drittes Kapitel: Gerichtlicher Primär- und Sekundärrechts- schutz gegen Nichtanwendungserlasse</i>	<i>459</i>
§ 36 Primärrechtsschutz bei Nichtanwendungserlassen	459
A. Rechtsschutz wegen materieller Rechtswidrigkeit eines Steuerbescheids, der von höchstrichterlicher Rechtsprechung aufgrund eines Nichtanwendungserlasses abweicht	459
I. Fachgerichtlicher Rechtsschutz	459
1. Irrelevanz des Verfassungsverstoßes bei Verstoß gegen das einfach-gesetzlich normierte Steuerrecht	460
2. Schon kein Verfassungsverstoß ohne Verstoß gegen das einfach-gesetzlich normierte Steuerrecht	460
3. Feststellungsklage allein wegen der verfassungs- widrigen Abweichung von höchstrichterlicher Rechtsprechung?	461
II. Verfassungsrechtlicher Rechtsschutz	462

B. Rechtsschutz wegen formeller Rechtswidrigkeit eines Steuerbescheids, der von BFH-Rechtsprechung aufgrund eines Nichtanwendungserlasses abweicht	464
I. Heilung bzw. Unerheblichkeit eines Verstoßes gegen die Begründungs- oder Anhörungspflicht	464
II. Verlängerung der Einspruchsfrist bei Verstoß gegen die Begründungs- oder Anhörungsfrist	465
C. Zusammenfassung	466
§ 37 Sekundärrechtsschutz bei Nichtanwendungserlassen	467
A. Schadensersatz wegen der Zugrundelegung eines Nichtanwendungserlasses	467
I. Begründung aller Haftungsvoraussetzungen in Person eines Amtswalters	469
II. Begründung eines Haftungstatbestandes beim nach außen handelnden Finanzamt?	470
III. Begründung eines Haftungstatbestandes bei den obersten Finanzbehörden der Länder bzw. beim BMF	472
1. Drittgerichtetheit trotz fehlender Außenwirkung des Nichtanwendungserlasses	472
2. Drittgerichtetheit der Amtspflicht trotz des abstrakt-generellen Charakters der Nichtanwendungserlasse	473
3. Gesamtschuldnerische Haftung des jeweiligen Landes und des Bundes	478
IV. Zusammenfassung	479
B. Schadensersatz wegen Unterlassens eines Hinweises über die Zugrundelegung eines Nichtanwendungserlasses in einem Steuerbescheid	480
I. Erfüllung des Haftungstatbestandes	481
II. Haftungsausschluss aufgrund des Vorrangs des Primärrechtsschutzes?	482
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	485
Literaturverzeichnis	511
Sach- und Personenregister	557