

Dorit Nose

**Die Schreiben des
Bundesministers der
Finanzen
(BMF-Schreiben)**

– Eine verfassungsrechtliche Untersuchung –

**Herausgegeben vom
Deutschen wissenschaftlichen Institut
der Steuerberater e. V.**



**Verlag des wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater GmbH · Berlin**

DWS-Schriftenreihe Nr. 7

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung wurde im Sommersemester 2005 von der Juristischen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg als Dissertation angenommen. Sie befindet sich auf dem Stand vom 31. Januar 2005. Später erschienenenes Schrifttum konnte nur noch zum Teil berücksichtigt werden.

Mein Dank gilt zunächst Prof. Dr. *Winfried Kluth* für die Betreuung und Begutachtung der Arbeit sowie Prof. Dr. *Michael Kilian* für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Zur Bearbeitung eines umfassenden steuerrechtlichen Themas, wie es die verfassungsrechtliche Untersuchung der BMF-Schreiben darstellt, wäre ich ohne die mir bereits während meiner juristischen Ausbildung vermittelten steuerrechtlichen Kenntnisse kaum in der Lage gewesen. Zu Dank verpflichtet bin ich hierfür insbesondere meinen Lehrern im wirtschaftsrechtlichen Masterstudiengang an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, Prof. Dr. *Gerhard Kraft* und Herrn RA StB Dr. *Thomas Weckertle*, meinem Referendariatsausbilder im Finanzministerium des Landes Sachsen-Anhalt, Herrn LMinR *Christian Parschat*, sowie meinen Lehrern im Studiengang „Steuerwissenschaften“ an der Universität Osnabrück, Prof. Dr. *Manfred Mössner* und Herrn RiFG Dr. *Horst Dieter Fumi*, der überdies meine Masterarbeit betreute. Ausgehend von dieser Arbeit entstand die Idee, das Institut der BMF-Schreiben umfassend verfassungsrechtlich zu analysieren. Zu Gute kamen mir hierbei auch die Erfahrungen, die ich bei meiner Tätigkeit in der Steuerabteilung von PricewaterhouseCoopers, Leipzig, sammeln konnte. Dank schulde ich hierfür vor allem meiner dortigen Mentorin, Frau WP StB *Birgit Thahammer*, Director Tax.

Durch Korrekturen und Anmerkungen haben sich Herr Ass. iur. *Olaf Ziegler* und meine Mutter, Frau Dipl. Ing. *Marianne Nose*, um diese Arbeit verdient gemacht. Besonderer Dank gebührt Herrn Dr. *Christoph Seiler*, der mich von Beginn der Dissertation an begleitet und mich mit wertvollen Hinweisen unterstützt hat.

Schließlich danke ich dem Deutschen wissenschaftlichen Institut der Steuerberater e.V. (DWS) für die mit der Zuerkennung des DWS-Förderpreises 2005 verbundene Aufnahme meiner Arbeit in die DWS-Schriftenreihe.

Inhaltsübersicht

VORWORT	5
INHALTSÜBERSICHT	7
INHALTSVERZEICHNIS	9
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	15
EINLEITUNG.....	19
ERSTER TEIL: DIE PRAXIS DER BMF-SCHREIBEN.....	25
1. Kapitel: Entstehungsgeschichte	25
2. Kapitel: Die BMF-Schreiben in der Rechtswirklichkeit.....	38
3. Kapitel: Rechtsnatur und Abgrenzung.....	59
ZWEITER TEIL: DIE VERFASSUNGSMÄßIGKEIT DER BMF-SCHREIBEN.....	89
1. Kapitel: Rechtsnaturunabhängige Verfassungsfragen	89
2. Kapitel: Rechtsnaturabhängige Verfassungsfragen	164
DRITTER TEIL: FOLGEN DER VERFASSUNGSWIDRIGKEIT	241
1. Kapitel: Rechtsnatur	241
2. Kapitel: Bindungswirkung	246
VIERTER TEIL: ZUSAMMENFASSUNG UND GESAMTERGEBNIS.....	251
1. Kapitel: Zusammenfassung	251
2. Kapitel: Gesamtergebnis	255
ANLAGE: ABBILDUNG EINIGER BMF-SCHREIBEN IM VOLLTEXT.....	257
INDEX DER ZITIERTEN BMF-SCHREIBEN	264
LITERATURVERZEICHNIS	277
STICHWORTVERZEICHNIS	291

Inhaltsverzeichnis

VORWORT	5
INHALTSÜBERSICHT	7
INHALTSVERZEICHNIS	9
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	15
EINLEITUNG.....	19
ERSTER TEIL: DIE PRAXIS DER BMF-SCHREIBEN.....	25
1. Kapitel: Entstehungsgeschichte	25
I. Die Organisation der Steuerverwaltung im Grundgesetz vom 23. Mai 1949.....	25
1. Bundeseigene Steuerverwaltung	26
2. Landeseigene Steuerverwaltung.....	27
3. Steuerauftragsverwaltung	28
II. Die Finanzreform von 1969 und ihre Auswirkungen	31
III. Der Streit um das Weisungsrecht des Bundesministers der Finanzen in der Steuerauftragsverwaltung	32
IV. Die Bund-Länder-Vereinbarung vom 15. Januar 1970	35
2. Kapitel: Die BMF-Schreiben in der Rechtswirklichkeit.....	38
I. Erlassverfahren	38
1. Die Vorgaben der Bund-Länder-Vereinbarung vom 15. Januar 1970	38
2. Verwaltungspraxis.....	39
II. Inhalt	42
III. Zweck.....	46
1. Interpretierende BMF-Schreiben.....	47
2. Normkonkretisierende/ pauschalierende BMF-Schreiben..	49
3. Ermessenslenkende BMF-Schreiben.....	50
4. Rechtsändernde BMF-Schreiben.....	50
5. EG-Richtlinien umsetzende BMF-Schreiben.....	51
6. Feststellende, bekanntgebende und hinweisende BMF-Schreiben	52
IV. Form.....	53
1. Aufbau.....	53
2. Adressaten der BMF-Schreiben.....	55
3. Bezeichnung als „Schreiben“	55

4. Bezugnahmen.....	56
5. Anlagen.....	58
3. Kapitel: Rechtsnatur und Abgrenzung.....	59
I. Rechtsnatur.....	59
1. BMF-Schreiben als formelles Verwaltungshandeln	59
a) Weisungen im Sinne der Art. 108 Abs. 3 Satz 1, 85 Abs. 3 Satz 1 GG.....	60
b) Allgemeine Verwaltungsvorschriften	64
c) Erlasse, Anweisungen oder Verwaltungsregelungen.....	66
2. BMF-Schreiben als informelles Verwaltungshandeln.....	69
II. Vergleich der BMF-Schreiben mit typischen Rechtsvorschriften der Finanzverwaltung	71
1. Rechtsverordnungen.....	72
2. Verwaltungsvorschriften.....	75
a) Richtlinien	75
b) Allgemeine Verwaltungsvorschriften, Ordnungen und (verfahrensrechtliche) Richtlinien.....	78
c) (Rund-)Erlasse.....	79
(1) Erlasse des Bundesministers der Finanzen.....	79
(2) Gleichlautende Ländererlasse	82
(3) Erlasse einzelner Finanzminister bzw. -senatoren....	83
d) Verfügungen	84
e) Bekanntmachungen und Bekanntgaben	85
f) Hinweise und Empfehlungen	86
 ZWEITER TEIL: DIE VERFASSUNGSMÄßIGKEIT DER BMF- SCHREIBEN	 89
1. Kapitel: Rechtsnaturunabhängige Verfassungsfragen	89
I. Vorrang des Gesetzes	90
II. Vorbehalt des Gesetzes.....	91
III. Gewaltenteilung	95
1. Trennung von Amt und Mandat.....	96
2. Kernbereich der gesetzgebenden Gewalt.....	100
3. Nichtanwendungserlasse	107
a) Beurteilung in der Literatur.....	109
b) Streitentscheid	112
(1) Bindung der Verwaltung an Gesetz und Recht.....	113
(2) Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes	114
(3) Kontrollfunktion der Gerichte	115
c) Ergebnis.....	117
4. Ergebnis.....	117

IV.	Rechtssicherheit.....	117
	1. Anwendbarkeit	120
	2. Vielzahl der BMF-Schreiben	122
	3. Veröffentlichungspraxis.....	128
	a) Veröffentlichungspflicht.....	129
	b) Anforderungen an die Veröffentlichung.....	130
	c) Tatsächliche Veröffentlichungspraxis.....	131
	d) Beurteilung.....	133
	e) Ergebnis.....	136
	4. Aufhebungspraxis	136
	5. Ergebnis.....	138
V.	Rechtskontinuität.....	138
	1. Hinreichender Grund für die Änderung der Rechtslagen ...	141
	2. Widerspruchsfreiheit der Änderung.....	145
	3. Ergebnis.....	146
VI.	Vertrauensschutz	146
	1. Von der Verwaltungspraxis auf Grund einer Gesetzesänderung abweichende BMF-Schreiben.....	151
	2. Sonstige, von der bisherigen Verwaltungspraxis abweichende BMF-Schreiben	153
	3. Ergebnis.....	156
VII.	Gestufte Stimmverteilung bei Länderabstimmungen nach Art. 51 Abs. 2 GG.....	156
VIII.	Gleichheitsgrundsatz.....	158
	1. Beurteilung in der Literatur	159
	2. Streitentscheid	161
	3. Ergebnis.....	162
IX.	Ergebnis.....	162
2. Kapitel:	Rechtsnaturabhängige Verfassungsfragen	164
I.	BMF-Schreiben als Weisungen im Sinne des Art. 108 Abs. 3, 85 Abs. 3 Satz 1 GG	164
	1. Weisungskompetenz des Bundes.....	165
	a) Formaler Zuständigkeitserhalt	167
	(1) Äußeres Erscheinungsbild	167
	(2) Initiativrecht.....	167
	(3) Wesentliche Beteiligung des Bundes an der formalen und inhaltlichen Ausgestaltung	168
	(4) Recht zur Letztentscheidungsbefugnis	169
	(5) Zwischenergebnis.....	169
	b) Dauerhafte Verantwortung für die BMF-Schreiben	170
	c) Rechtliche Bindungswirkung der Bund-Länder- Vereinbarung vom 15. Januar 1970.....	170

(1) Meinungsstreit zur Rechtsnatur der Bund-Länder- Vereinbarung vom 15. Januar 1970.....	171
(2) Entscheidung über den Meinungsstreit.....	173
(3) Zwischenergebnis.....	178
d) Ergebnis.....	178
2. Weisungsrecht des Bundes.....	178
a) Subjektive Rechte des Bundes aus der Weisungskompetenz.....	179
b) Betroffenheit des Schutzbereichs.....	182
c) Eingriff in den Schutzbereich.....	183
d) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Eingriffs.....	184
(1) Rechtfertigung durch eine Kompetenzverschiebung nach Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG.....	184
(2) Rechtfertigung durch einen Rechtsverzicht des Bundes im Rahmen der Bund-Länder-Vereinbarung vom 15. Januar 1970.....	185
(3) Ergebnis.....	187
3. Weisungszuständigkeit des Bundesministeriums der Finanzen.....	187
4. Mitwirkungsrechte der Länder.....	191
a) Länderrecht aus Zustimmungserfordernis des Bundesrates in Art. 108 Abs. 7 GG.....	191
b) Verletzung des Länderrechts aus Art. 108 Abs. 7 GG...	192
c) Ergebnis.....	193
5. Umfang der Weisungsbefugnis.....	193
a) Grammatische Auslegung.....	195
b) Genetisch-historische Auslegung.....	196
c) Teleologische Auslegung.....	199
d) Systematische Auslegung.....	200
e) Ergebnis.....	204
6. Einführung einer Länderbeteiligung außerhalb des Bundesrates.....	205
II. BMF-Schreiben als allgemeine Verwaltungsvorschriften im Sinne des Art. 108 Abs. 7 GG.....	207
1. Kompetenz des Bundes zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften.....	208
2. Unzulässiger (Teil-)Verzicht auf die Weisungskompetenz des Bundes durch den Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften.....	208
a) Verzicht im Rahmen der Bund-Länder-Vereinbarung vom 15. Januar 1970.....	209

b) Konkludenter Kompetenzverzicht durch die Rechtspraxis	211
c) Zwischenergebnis	212
3. Recht des Bundes zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften.....	212
4. Zuständigkeit der Bundesregierung zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften	213
a) Begriff der „Bundesregierung“	214
b) Ermächtigung des Bundesministeriums der Finanzen...	215
c) Ergebnis.....	217
5. Erfordernis der Zustimmung des Bundesrates zu allgemeinen Verwaltungsvorschriften	217
a) Ersatz der Bundesratszustimmung durch Beteiligung der Länder am Entstehungsprozess der BMF- Schreiben.....	221
b) Verzicht auf die Zustimmung	222
c) Zwischenergebnis	223
d) Ergebnis.....	223
6. Mitwirkungsrechte der Länder.....	223
III. BMF-Schreiben als Erlasse, Anweisungen und Verwaltungsregelungen	224
IV. BMF-Schreiben als informelles Verwaltungshandeln.....	227
1. Bundesstaatliche Kompetenzordnung	227
2. Vorrang des Gesetzes	229
a) Historische Auslegung	231
b) Grammatische Auslegung.....	232
c) Systematische Auslegung.....	233
d) Teleologische Auslegung.....	237
e) Ergebnis.....	239
 DRITTER TEIL: FOLGEN DER VERFASSUNGSWIDRIGKEIT	241
1. Kapitel: Rechtsnatur	241
I. Grammatische Auslegung.....	241
II. Historische Auslegung	242
III. Teleologische Auslegung	243
IV. Systematische Auslegung.....	244
V. Eigene Beurteilung.....	245
2. Kapitel: Bindungswirkung	246
I. Bindungswirkung gegenüber den Steuerpflichtigen	246
II. Bindungswirkung gegenüber den Landesfinanzbehörden	249

VIERTER TEIL: ZUSAMMENFASSUNG UND GESAMTERGEBNIS.....	251
1. Kapitel: Zusammenfassung.....	251
2. Kapitel: Gesamtergebnis.....	255
 ANLAGE: ABBILDUNG EINIGER BMF-SCHREIBEN IM VOLLTEXT.....	 257
 INDEX DER ZITIERTEN BMF-SCHREIBEN.....	 264
 LITERATURVERZEICHNIS.....	 277
 STICHWORTVERZEICHNIS.....	 291