

Friauf (Hrsg.) · Steuerrecht und Verfassungsrecht

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

Band 12

Steuerrecht und Verfassungsrecht

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf
Köln



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

Die diesem Band vorausgegangenen Bände, die die bisherigen Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft dokumentiert haben, sind – bis Band 9 – ohne Numerierung erschienen. Die neue Bezifferung wurde mit Band 10 nachträglich auch für die vorausgegangenen Bände eingeführt.

Die bisherigen 11 Bände haben folgende Herausgeber und Titel:

- Bd. 1 (1978): Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht
- Bd. 2 (1979): Kruse, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht
- Bd. 3 (1980): Söhn, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht
- Bd. 4 (1981): Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht
- Bd. 5 (1982): Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht
- Bd. 6 (1983): Kohlmann, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerrecht
- Bd. 7 (1984): Raupach, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht
- Bd. 8 (1985): Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts
- Bd. 9 (1986): Stolterfoht, Grundfragen des Lohnsteuerrechts
- Bd. 10 (1987): Schulze-Osterloh, Rechtsnachfolge im Steuerrecht
- Bd. 11 (1988): Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Steuerrecht und Verfassungsrecht: (dieser Band enthält die überarbeiteten auf der Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. vom 19. 9. und 20. 9. 1988 in Karlsruhe gehaltenen Vorträge, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie ein Sachregister) / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. von Karl Heinrich Friauf. (Tagungsleiter Paul Kirchhof; Dietrich Meyding). – Köln: O. Schmidt, 1989

(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.; Bd. 12)
ISBN 3-504-62012-~~7~~ 7

NE: Friauf, Karl Heinrich (Hrsg.); Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: Veröffentlichungen der Deutschen...

Zitierempfehlung: Vogel in DStJG 12 (1989), 123.

© 1989 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Vervielfältigung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Dieser Band enthält die überarbeiteten auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* vom 19. 9. und 20. 9. 1988 in Karlsruhe gehaltenen Vorträge, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie ein Sachregister.

Tagungsleiter war am ersten Tag Bundesverfassungsrichter Prof. Dr. *Paul Kirchhof*, Heidelberg, am zweiten Tag Oberfinanzpräsident Dr. *Dietrich Meyding*, Karlsruhe

Inhalt

	Seite
<i>Professor Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin</i>	
Einführung	1
<i>Professor Dr. Karl Heinrich Friauf, Köln</i>	
Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	3
<i>Professor Dr. Christian Flämig, Leiter des Direktionsbereiches Recht, Patente und Steuern, Darmstadt; Honorarprofessor der Philipps- Universität Marburg</i>	
Die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als verfassungsrechtliches Problem	33
<i>Professor Dr. Hans-Jürgen Papier, Bielefeld</i>	
Der Bestimmtheitsgrundsatz	61
<i>Dr. Claus Lambrecht, Richter am Finanzgericht, LL.M., Düsseldorf</i>	
Normative Bindung und Sachverhaltserfassung	79
<i>Professor Dr. Klaus Vogel, München</i>	
Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausfor- derung an das Verfassungsrecht	123
<i>Dr. Ruth Hofmann, Richterin am Bundesfinanzhof, München</i>	
Die Bewertung des Vermögens	145
<i>Professor Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz</i>	
Die Steuererhebungspflichten Privater	157
<i>Dr. Michael Streck, Rechtsanwalt, Köln</i>	
Auswirkungen der Ertrags- und Verwaltungshoheit auf die steuerliche Belastung	187

Professor Dr. Karl Heinrich Friauf, Köln

Resümee	205
---------------	-----

✦

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.

Satzung (Auszug)	221
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	222
Mitgliederverzeichnis	222

<i>Sachregister</i>	241
---------------------------	-----

Einführung

Professor Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*, Berlin

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft hat sich bisher zweimal mit allgemeinen Fragen des Steuerrechts beschäftigt: Im Jahre 1976 war in Köln die erste Jahrestagung zum Teil einer Standortbestimmung des Steuerrechts¹ und dem Problem der Steuergesetzgebung² gewidmet. Fünf Jahre später, im Jahre 1981, stand die Tagung in Mainz unter dem Thema: Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht³. Ausgangspunkt war damals das Steuergesetz; und es wurde untersucht, wo die Grenzen zwischen Rechtsanwendung und außerhalb des Gesetzes liegender Rechtssetzung liegen. *Klaus Tipke* hat in seiner Einführung jener Tagung darauf hingewiesen, daß es sich dabei um „eines der grundlegendsten Themen“ handelt, die der Steuerrechtswissenschaft aufgegeben sind⁴.

Zumindest von gleichrangiger Bedeutung ist die Frage, ob das konkrete Steuergesetz überhaupt der Grundlage unserer Rechtsordnung, dem Grundgesetz, entspricht. Hier sind, wie ich nicht näher darlegen muß, für viele Einzelregelungen, ja sogar für ganze Normenkomplexe erhebliche Zweifel angebracht. Demgemäß hat das Bundesverfassungsgericht auch immer wieder Steuerrechtsvorschriften für verfassungswidrig erklärt⁵.

1 *Klaus Vogel*, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ A 1977, 5 ff.

2 Veröffentlicht ist der Vortrag von *Tipke*, Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers – Kritik und Verbesserungsvorschläge, StuW 1976, 293 ff.

3 *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1982 (DStJG Band 5).

4 *Tipke*, DStJG 5 (1982), 1.

5 BVerfGE 6, 55 (66 ff.) zur Zusammenveranlagung von Ehegatten; BVerfGE 13, 331 (337 ff.) zur Hinzurechnung von Vergütungen zum Gewerbeertrag, die eine Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte gezahlt hat; BVerfGE 28, 227 (236 ff.) zur Freistellung der Gewinne von Landwirten aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden; BVerfGE 61, 319 (342 ff.) zur Besteuerung Alleinerziehender mit Kindern; BVerfGE 66, 214 (222 ff.); 67, 290 (296 ff.) zur Festlegung von Höchstgrenzen bei der Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsleistungen an Personen, für die der Steuerpflichtige keinen Kinderfreibetrag erhält.

Manche seiner Entscheidungen, die Steuerrechtsvorschriften für verfassungsgemäß gehalten haben, sind umstritten geblieben⁶.

Die Anwendung des Verfassungsrechts auf steuerrechtliche Vorschriften ist aber wohl schwieriger als die verfassungsrechtliche Prüfung anderer Rechtsnormen. Das liegt an einer Besonderheit des Steuerrechts: Sein Regelungsbereich ist – wie *Kirchhof*⁷ hervorgehoben hat – wenig anschaulich. Es knüpft an komplexe Lebenssachverhalte an, die der Steuergesetzgeber weitgehend autonom auswählt. Daher erschließen sich die Auswirkungen der steuerrechtlichen Regelungen dem Rechtsanwender nur mit erheblichen Schwierigkeiten, und demgemäß lassen sich die verfassungsrechtlichen Vorgaben nur schwer zu den steuerrechtlichen Rechtsfolgen in Beziehung setzen.

Die Jahrestagung 1988 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft über Steuerrecht und Verfassungsrecht bedarf daher keiner weiteren Rechtfertigung. Man kann allenfalls sagen, sie sei überfällig. Eine verfassungsrechtliche Analyse der gegenwärtigen Steuerrechtsordnung ist dringend geboten. Dafür geht das Tagungsprogramm – um den angedeuteten Schwierigkeiten der Erfassung steuerrechtlicher Tatbestände für verfassungsrechtliche Zwecke gerecht zu werden – nicht in erster Linie von verfassungsrechtlichen Kategorien aus, sondern versucht, steuerrechtliche und verfassungsrechtliche Fragestellungen zu integrieren. Einerseits werden die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Steuergesetzgebung formuliert, andererseits werden typische steuerrechtliche Problembereiche sowohl hinsichtlich der Gesetzeslage als auch hinsichtlich der Rechtspraxis entwickelt und an den verfassungsrechtlichen Vorgaben gemessen.

6 BVerfGE 25, 28 (34 ff.); 69, 188 (202 ff.) zur Betriebsaufspaltung; dazu kritisch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 6. Aufl. 1987, § 22 VI 2, S. 658 ff.; *dies.*, StJb. 1980/81, 335 ff. – BVerfGE 26, 302 (307 ff.) zu § 23 EStG; dazu kritisch *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 74 ff. – BVerfGE 26, 327 (332 ff.); BVerfG NJW 1985, 1891 zum Sonderbetriebsvermögen; dazu kritisch *Knobbe-Keuk*, StuW 1974, 1 (32 ff.); *Kruse*, DStJG 2 (1979), 37 ff. – BVerfGE 27, 111 (127 ff.) zu § 17 EStG; dazu kritisch *Tipke*, Steuergerechtigkeit, aaO, S. 77 ff. – BVerfGE 34, 103 (109 ff.) zum Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen; dazu kritisch *Friauf*, StuW 1973, 97 ff.; *von Mangoldt/Klein/Starck*, Das Bonner Grundgesetz, Bd. 1, 3. Aufl. 1985, Art. 3 Abs. 1 GG Rn. 76; *Tipke*, Steuergerechtigkeit, aaO, S. 100 f.; *ders.*, StuW 1974, 84 ff. – BVerfGE 50, 57 (76 ff.) zur Nennwertbesteuerung von Zinsen; dazu kritisch *von Anim*, StRK-Anmerkungen, § 20 Abs. 1 Ziff. 4 EStG R. 20; *ders.*, ZRP 1980, 201 ff.; *Klaus Vogel*, NJW 1979, 1158 f.; *ders.*, ZRP 1981, 35 f.

7 Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag, 1988, S. F 10.

Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Professor Dr. *Karl Heinrich Friauf*, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Steuerrechtfertigung als Verfassungsproblem | 2. Berufsfreiheit und Besteuerung der Erwerbseinkünfte |
| II. Verfassungsmaßstäbe und Technizität der Ertragsbesteuerung | IV. Zum Gleichheitssatz in der Einkommensbesteuerung |
| III. Die Freiheitsgrundrechte als Grenzen des Steuerzugriffs | V. Individuelle Existenzsicherung und Einkommensteuer |
| 1. Noch einmal: zur Eigentumsgarantie als Maßstab der Ertragsbesteuerung | |

I. Steuerrechtfertigung als Verfassungsproblem

Die Domesticizierung des Steuerrechts durch die geltende Verfassungsordnung bildet eine Schicksalsfrage des modernen Verfassungsstaats.

Unser Verfassungsstaat ist seinem Wesen nach Steuerstaat¹. Indem das Grundgesetz durch seine grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Gewährleistungen eine grundsätzlich privatwirtschaftliche Ordnung garantiert, setzt es die Finanzierung des notwendigen Staatsbedarfs durch Steuerleistungen der Bürger voraus. Die grundsätzliche Steuerpflichtigkeit des Bürgers ist das notwendige Gegenstück unserer privatnützigen Eigentums- und Wirtschaftsordnung², oder – anders gewendet – der Preis, den der einzelne für die rechtlich gewährleistete Möglichkeit freier wirtschaftli-

1 S. bereits *Friauf*, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, *StbJb.* 1977/78, 39 ff.; *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: *Festschrift für H. P. Ipsen*, 1977, S. 409 ff.

2 *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, in: *Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages*, 1988, Bd. I, Teil F, S. 14–15; *Wendt*, *DÖV* 1988, 710 ff. (715).

cher Entfaltung zu zahlen hat. Ohne Steuerpflicht könnte es keine wirtschaftliche Freiheit geben³.

Andererseits steht aber die Steuererhebung, die es dem Staat überhaupt erst ermöglicht, wirtschaftliche Freiheit zu gewährleisten, stets in Gefahr, die wirtschaftliche und darüber hinaus persönliche Freiheit des Bürgers zu strangulieren. Angesichts des in der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts erreichten steuerlichen Belastungsniveaus ist das Steuerrecht – in seiner Gesamtheit und in besonderem Maße im Bereich der Steuern vom Einkommen und Ertrag – zu einem dominierenden Faktor geworden, der jedwede wirtschaftliche Entscheidung prägt. Verfassungsrechtlich gewährleistete Freiheit ist nur so lange real und effektiv, wie der Blick auf die mit einem bestimmten Verhalten verbundenen steuerlichen Folgen nicht zu einer anderen als der an sich gewollten Entscheidung zwingt. Der verfassungsrechtliche Schutz eines Rechts und einer Freiheit wäre entwertet, wenn er nicht auch die steuerliche Flanke abdeckte⁴.

Schon der so skizzierte Zusammenhang zwingt uns zu der Folgerung, die ich vor Jahren auf die Formel gebracht habe, das gesamte Finanzwesen und speziell die Besteuerung stehe unter dem Gebot einer unbedingten strukturellen Homogenität mit der Gesamtverfassung⁵. Das Grundgesetz, das jedwede Staatstätigkeit an die verfassungsmäßige Ordnung, insbesondere an die Grundrechte bindet, erstreckt diese Bindung mit gleicher Stringenz auch auf das Steuerrecht. Wer diese Bindung in Frage stellen wollte, etwa durch die theoretische Konstruktion eines generellen Steuervorbehalts für die Ausübung individueller Rechte, der würde zwangsläufig das vom Grundgesetz gewollte System grundrechtlicher Sicherungen seiner Effektivität berauben.

Verfassungsrecht geht vor Steuerrecht – dieser Satz (er hätte auch als Motto über der Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft stehen können) bildet die unverzichtbare Prämisse, von der alle weiteren Überlegungen auszugehen haben. Das Gutachten, das unser Tagungsleiter, Herr Kirchhof, für den Deutschen Juristentag 1988 erstattet hat⁶, hat jüngst diese These eindrucksvoll bestätigt. Nun hat allerdings *Meincke* in einem dieser Tage erschienenen Beitrag zu der Konzeption Kirchhofs angemerkt, man müsse ihr gegenüber „den Freiraum des Steuergesetzgebers, der nicht

3 Wie an anderer Stelle festgestellt: „Unser Gemeinwesen muß Steuerstaat sein, um Rechtsstaat sein zu können“ (Friauf, StbJb. 1977/78, 39 ff., 43).

4 Vgl. auch *Papier*, Steuern und Abgaben – Die offene Flanke des Rechtsstaats, Krit. Vjschr. f. Gesetzgebung 1987, 140 ff.

5 Friauf, Öffentlicher Haushalt und Wirtschaft, VVDStRL 27 (1968), 1 ff. (4–6).

6 Oben FN 2.

lediglich als Verfassungsanwender verstanden werden darf, und die Selbständigkeit der Steuerrechtswissenschaft, die nicht den Schlüssel zu allen wichtigen Problemlösungen aus der Hand der Verfassungsrechtler entgegennehmen will, verteidigen⁷.

Indessen besteht hier nur ein scheinbarer Gegensatz: Es steht außer Frage, daß Steuerpflichten nicht unmittelbar ex constitutione, aus verfassungsrechtlichen Wertungen heraus, erwachsen. Das Steuerrecht lebt vielmehr, wie das BVerfG mehrfach bemerkt hat, „aus dem Diktum des Gesetzgebers“⁸. Der Steuergesetzgeber vollzieht nicht schlicht die Verfassung, sondern begründet Steuerpflichten konstitutiv und aus eigenem Recht. Aber er entscheidet dabei nicht autonom. Vielmehr ist er eingebunden in den Gesamtzusammenhang verfassungsrechtlicher Wertungen⁹. Entsprechendes gilt für die Steuerrechtswissenschaft. Sie darf zwar nicht schlicht als Fortsetzung der Verfassungsrechtswissenschaft mit anderen Mitteln mißverstanden werden, sondern hat ihre dogmatischen Konzeptionen grundsätzlich selbständig auf der Ebene des einfachen Gesetzesrechts zu entwickeln. Aber auch sie muß die Vorgaben und Wertungen respektieren, die aus dem geltenden Verfassungsrecht abzuleiten sind. Wo die Gestaltungsbefugnis des Steuergesetzgebers selbst an ihre verfassungsrechtlichen Grenzen stößt, da enden auch die Möglichkeiten der Steuerrechtsdogmatik.

Bei der Vielzahl von Erörterungen zu verfassungsrechtlichen Fragen des Steuerrechts, die seit den fünfziger Jahren erschienen sind, bleibt auffallenderweise regelmäßig die prinzipielle Vorfrage ausgeblendet, wie denn die Erhebung der jeweils in Betracht kommenden Einzelsteuer überhaupt zu rechtfertigen sei¹⁰. Der allgemeine Hinweis auf den eingangs erwähnten Zusammenhang zwischen der Notwendigkeit der Erhebung von Steuern und der Gewährleistung einer privatnützigen Wirtschafts- und Eigentumsordnung reicht insoweit nicht aus. Sie rechtfertigt zwar die Steuererhebung im Grundsatz, an deren Zulässigkeit nach dem Grundgesetz vernünftigerweise kein Zweifel bestehen kann. Dagegen reicht sie zur Begründung der Einzelsteuern nach Art und Umfang nicht aus.

7 *Meincke*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DB 1988, 1869 ff. (1869, sub I).

8 Grundlegend BVerfGE 13, 318 (328).

9 Zutreffend *Kirchhof*, (FN 2), S. 11: „... ist die steuerliche Belastung nicht nur eine Frage parlamentarischer Mehrheiten, sondern folgt dem durch die Verfassung skizzierten, durch die Gesamtordnung des Steuerrechts ausgeprägten Wertesystem.“

10 Vgl. aber grundsätzlich *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern, Staat 25 (1986), S. 481 ff.

Auch das BVerfG hat sich dieser Problematik bisher nicht gestellt. Im Zusammenhang mit seiner keineswegs kohärenten Rechtsprechung zum Gleichheitssatz im Steuerrecht hat es mehrfach die Formel verwandt, der Gesetzgeber besitze bei der Erschließung von Steuerquellen eine „weitgehende Gestaltungsfreiheit“, er könne sich „zB von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen leiten lassen“¹¹. Diese Formel beantwortet die Rechtfertigungsfrage indessen nicht, sondern verdrängt sie. Es kann aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht ohne weiteres einleuchten, inwiefern zB irgendeine finanzpolitische oder gar steuertechnische Erwägung geeignet sein soll, eine bestimmte steuerliche Inanspruchnahme einzelner Gruppen zu den Lasten der Allgemeinheit zu legitimieren. Wird hier nicht schlicht ein gesetzgeberischer Dezisionismus verbrämt? Mit Recht hat *Tipke* erst kürzlich angemerkt, der „ohne Bindung an das Leistungsfähigkeitsprinzip ausgesprochene freischwebende Satz des BVerfG“ schaffe zuviel Freiraum¹². Das gilt bereits für die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG, auf die die Formel zugeschnitten ist; das würde aber erst recht gelten müssen, wenn man sie im Zusammenhang mit der prinzipiellen Rechtfertigungsfrage heranziehen wollte.

Die Steuern vom Einkommen und Ertrag entziehen dem Steuerpflichtigen einen substantiellen Teil der Mittel, die er durch eigene Leistung eigenwirtschaftlich erworben hat, um sie der Verwendung zu einem staatlich bestimmten Zweck – sei es zur Deckung des unmittelbaren Staatsbedarfs oder sei es zur sozial- oder wirtschaftspolitisch motivierten Subventionierung Dritter – zuzuführen. Sie verteilen damit, wirtschaftlich gesehen, privates Vermögen um. Diese Umverteilung bedarf von Verfassungs wegen einer Rechtfertigung, wenn wir dem Grundgesetz nicht unterstellen wollen, es folge schlicht der *Maxime*, nach der die Staaten nun einmal *magna latrocinia* – große Räuberbanden – sind.

Kirchhof verweist in seinem bereits erwähnten Gutachten für den Deutschen Juristentag zur Rechtfertigung der Steuern vom Einkommen auf die Marktbezogenheit des Einkommens¹³. In der Tat kann Einkommen grundsätzlich nur durch wirtschaftliche Kommunikation, also durch Teilnahme am Markt im weitesten Sinne, entstehen. Dieser Markt bildet zwar keine staatliche Veranstaltung. Er wird aber immerhin vom Staat geordnet und gewährleistet. In seinem Rahmen kommuniziert der einzelne als Erwerbsperson mit der Allgemeinheit. Die Marktteilnahme ist notwendig ge-

11 BVerfGE 13, 181 (203) und häufiger; zuletzt BVerfGE 74, 182 (200).

12 *Tipke*, Über „richtiges Steuerrecht“, *StuW* 1988, 262 ff. (272 Fn. 65).

13 *Kirchhof*, (FN 2), S. 16–20 und *passim*.

meinschaftsbezogen und gemeinschaftsabhängig. Robinson auf seiner Insel könnte deshalb kein Markteinkommen erzielen. Dieser Zusammenhang rechtfertigt es, einen angemessenen Teil des Markteinkommens für Zwecke der Allgemeinheit in Anspruch zu nehmen, um so letztlich wiederum die Allgemeinheit in die Lage zu versetzen, auf Dauer das öko-soziale System aufrecht zu erhalten, an dem der einzelne bei seiner Marktteilnahme partizipiert¹⁴.

Von hier aus gelangen wir zwangsläufig zu einer Sozialpflichtigkeit des (inländischen) Markteinkommens, die der Sozialpflichtigkeit des Eigentums gemäß Art. 14 Abs. 2 GG korrespondiert. Seit jeher erfaßt die Einkommen- und Körperschaftsteuer allerdings auch Erwerbe, die nicht auf inländischer Marktteilnahme beruhen, bei denen demnach der aufgezeigte Äquivalenzbezug nicht besteht. Das gilt für gewisse nicht marktbezogene Einkünfte aus inländischen Quellen, vor allem aber für die ausländischen Einkünfte, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach dem Welteinkommensprinzip der deutschen Besteuerung unterliegen. Insoweit versagt der Rechtfertigungszusammenhang, der für das am inländischen Markt erzielte Einkommen entwickelt worden ist. Man wird aber auch hier eine gewisse Sozialpflichtigkeit des Erwerbs annehmen können, die sich daraus ergibt, daß der im Inland ansässige Bezieher der Einkünfte zum Genuß des Erworbenen den Schutz der deutschen Rechts- und Sozialordnung in Anspruch nimmt¹⁵.

An die Frage der grundsätzlichen Rechtfertigung der Steuern vom Einkommen und Ertrag müssen sich Überlegungen über ihre verfassungsrechtlich legitimierbare *Höhe* anschließen. Hier stehen wir vor einem besonders heiklen Problem, weil es dem Juristen stets sehr schwer fällt, grundsätzliche qualitative Aussagen über die Existenz von rechtlichen Grenzen in nachvollziehbarer Weise in exakte quantitative Maßstäbe für deren konkreten Verlauf umzusetzen. Gleichwohl darf das Verfassungsrecht der Maßstabsfrage nicht ausweichen, denn eine Grenze, deren Verlauf sich im Konfliktfall nicht quantifizieren ließe, hätte zwangsläufig nur einen recht prekären Charakter.

14 Bei globaler Betrachtung weist die Einkommen- und Körperschaftsteuer in ihrem Rechtfertigungszusammenhang damit ein eindeutiges beitragsähnliches Element auf.

15 Zur steuerpolitischen Diskussion über das Welteinkommensprinzip und seine Abgrenzung s. jüngst K. Vogel, *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments*, Intertax 1988, 216 ff., mit eingehenden Nachweisen.

Der Versuch, Kriterien für eine konkrete Grenzziehung zu bestimmen, muß von einem Grundzusammenhang der Einkommensbesteuerung unter dem Grundgesetz ausgehen: Was der einzelne erworben hat, steht von Verfassungs wegen ihm selbst zu, nicht dem Staat. Die Einkommenserzielung ist, ebenso wie das unter dem Schutz des Art. 14 GG stehende Eigentum, als privatnützig¹⁶ gewährleistet. Die Steuer nimmt einen Teil des erzielten Einkommens als Beitrag zu den Lasten der Allgemeinheit in Anspruch. Ihre Erhebung bildet verfassungsrechtlich und rechtssystematisch die rechtfertigungsbedürftige Ausnahme. Dagegen läßt sich das Steuerrecht unter dem Grundgesetz nicht von der Prämisse aus konstruieren, das privatwirtschaftlich erzielte Einkommen stehe an sich der Allgemeinheit zu und werde lediglich vom Gesetzgeber zu einem gewissen Teil dem Bürger „vergönungsweise“ überlassen bzw. zurückgegeben.

Der Wertungszusammenhang entspricht deshalb auch aus dieser Sicht dem des Art. 14 Abs. 2 GG: Das grundsätzlich als privatnützig anerkannte Einkommen wird im Wege der Besteuerung, wie es in dieser Verfassungsbestimmung heißt, „zugleich dem Wohl der Allgemeinheit“ dienstbar gemacht. „Zugleich“ bedeutet dabei: unter prinzipieller Aufrechterhaltung seiner primären Privatnützigkeit. Zur Sozialbindung des Eigentums nach Art. 14 Abs. 2 GG stellt das BVerfG fest, der Gesetzgeber müsse beiden Elementen des im Grundgesetz angelegten *dialektischen Verhältnisses* von verfassungsrechtlich garantierter Freiheit und dem Gebot einer sozialgerechten Eigentumsordnung in gleicher Weise Rechnung tragen und die schutzwürdigen Interessen aller Beteiligten in einen gerechten Ausgleich und ein ausgewogenes Verhältnis bringen. Eine übermäßige, durch die soziale Funktion nicht gebotene Begrenzung privatrechtlicher Befugnisse lasse sich nicht rechtfertigen¹⁷. Ein entsprechender Ausgleich zwischen Individual- und Allgemeininteresse muß bei der Bemessung der Steuerlast gefunden werden.

Auch diese Feststellungen ergeben freilich noch keine unmittelbar zahlenmäßige Quantifizierung. Sie zeigen aber jedenfalls hinreichend deutlich die Koordinaten auf, in deren Rahmen sich eine konkret-problembezogene Abwägung zu vollziehen hat. Für die Bemessung der Einkommensteuer

16 Nach der ständ. Rspr. des BVerfG zeichnet sich das durch Art. 14 GG geschützte Eigentum „in seinem rechtlichen Gehalt durch Privatnützigkeit und grundsätzliche Verfügungsbefugnis über den Eigentumsgegenstand aus“; BVerfGE 31, 229 (240); 37, 132 (140); 50, 290 (339); 58, 300 (345); 68, 361 (367); 71, 230 (246).

17 Grundlegend dazu BVerfGE 37, 132 (140–141).

beginnt die verfassungsrechtliche Problemzone spätestens dort, wo die 50%-Marke der Gesamtbelastung des erzielten Einkommens¹⁸ in Sicht kommt¹⁹.

Weitgehend offen ist bis heute die Frage, ob und inwieweit die *Verwendung des Steueraufkommens* Einfluß auf die verfassungsrechtliche Beurteilung der Steuererhebung haben kann. Allerdings stellt der kürzlich ergangene Beschluß, in dem das BVerfG in leider allzu apodiktischer Weise den Versuch des Pflichtmitglieds einer gesetzlichen Krankenkasse, die Finanzierung von Schwangerschaftsabbrüchen aus Beitragsmitteln zu unterbinden, zurückgewiesen hat, abschließend fest: „Aus den Grundrechten folg(e) kein Anspruch auf generelle Unterlassung einer bestimmten Verwendung öffentlicher Mittel“²⁰. Diese Aussage verdient prinzipiell Beifall. Sie gilt auch (und erst recht) für die Verwendung von Steuermitteln. Eine Beanstandungsklage von Steuerzahlern gegen bestimmte öffentliche Abgaben, wie sie das amerikanische Recht (sog. taxpayer's suit) teilweise kennt, war bei uns nie anerkannt.

Aus der zutreffenden Ablehnung eines grundrechtlichen Abwehrenspruchs gegen bestimmte Staatsausgaben darf indessen nicht vorschnell gefolgert werden, daß die Beurteilung bestimmter Verwendungszwecke überhaupt nicht, sei es auch möglicherweise nur objektiv-rechtlich, auf die Verfassungsmäßigkeit der zur Finanzierung erhobenen Steuern durchschlagen könne. Zwischen der Erhebung der Steuermittel und ihrer Verwendung liegt zwar die Schaltstelle des öffentlichen Haushalts, für den grundsätzlich das Non-Affektationsprinzip²¹ gilt. Zu fragen ist aber doch, ob dieser formale Umweg, den die aufgebrachten Gelder nehmen, den materiellen Zusammenhang zwischen Aufbringung und Verwendung gänzlich auflö-

18 Auch *Kirchhof*, (FN 2), S. 82, sieht die verfassungsrechtlich zulässige Obergrenze der Gesamtbelastung des Einkommens „in der Nähe einer hälftigen Teilung der individualnützigen Einnahmen zwischen privater und öffentlicher Hand“. Diese Teilung müsse jedoch „in der Regel zugunsten der Privatnützigkeit des Einkommens unterschritten werden“.

19 Diese Grenze besitzt zudem für den Spitzensteuersatz eine wesentliche steuerpsychologische Signifikanz („psychological breaking point“); vgl. dazu aus nationalökonomischer Sicht jüngst zB *Fritz Neumark*, Steuerpolitische Ideale der Gegenwart, in: H. Zimmermann (Hrsg.), *Die Zukunft der Staatsfinanzierung*, 1988, S. 45 ff. (47).

20 BVerfGE 78, 320 (331); vgl. auch *Papier*, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, Rn. 170 zu Art. 14 GG.

21 Vgl. §§ 7 HGrG, 8 BHO.

sen und so den steuerzahlenden Bürger vollständig mediatisieren kann – mit der Folge, daß die politischen Mehrheiten zu seinen Lasten die Staatsausgaben beliebig ausweiten können²².

Dem Finanzverfassungsrecht der deutschen Länder im 19. Jahrhundert war die grundlegende Unterscheidung zwischen notwendigen und (nur) nützlichen Staatsausgaben geläufig²³. Die von den Landtagen bewilligten Steuermittel durften dabei grundsätzlich nur zu notwendigen Ausgaben verwendet werden. Mochte auch die Frage der Notwendigkeit einer bestimmten Ausgabe vielfach umstritten und schwer objektivierbar sein, so war hier doch jedenfalls im Prinzip eine rechtliche Schranke gezogen. Die Funktion dieser Schranke bestand seinerzeit allerdings in der Abgrenzung der Kompetenzen zwischen den Landtagen und den monarchischen Regierungen. Dieser gewaltenteilende Aspekt spielt heute keine Rolle mehr. Nach wie vor relevant ist dagegen das Problem des Schutzes der Steuerzahler vor Ausgabenwillkür der Parlamente. Müssen wir tatsächlich heute davon ausgehen, daß es im Belieben der Parlamente liegt, den privaten Erwerb steuerlich mit der Finanzierung jedweder Aufgabe zu belasten, die ihnen politisch erwünscht erscheint? Hier scheint jedenfalls Anlaß zu weiterem Nachdenken zu bestehen. Aufmerksamkeit verdient in diesem Zusammenhang namentlich der Versuch *v. Amims*, das Verfassungsgebot der Wirtschaftlichkeit der staatlichen Ausgabegebarung mittels des Prinzips der Verhältnismäßigkeit in die Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Steuererhebung zu integrieren²⁴.

Nicht hinreichend erörtert worden ist bisher auch die praktisch wichtige Frage, ob und wie die lastenverteilenden Wirkungen von wirtschafts- oder sozialpolitisch motivierten *Lenkungssteuern* zu rechtfertigen sind. *Klaus Vogel* hat schon vor Jahren auf diese Problematik aufmerksam gemacht²⁵; er hat

22 Bedenkenswert dazu jüngst *Tipke*, *StuW* 1988, 262 ff. (281).

23 Dazu s. näher *Friauf*, *Der Staatshaushaltsplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung*, 1968, S. 111 ff., 187 ff., mit eingehenden Nachweisen.

24 *H. H. v. Amim*, *Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip*, 1988, S. 72–74 und passim. – *AaO*, S. 73: Eine Erhebung von Steuern zur Finanzierung von dem Wirtschaftlichkeitsgebot widersprechenden Ausgaben diene nicht dem Wohl der Allgemeinheit und sei mit Art. 14 GG unvereinbar.

25 *K. Vogel*, *Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht*, *StuW* 1977, 97 ff. (100, mit Fn. 27); vgl. auch *dens.*, *Lenkungssteuern und Eigentumsgarantie*, *BayVBl.* 1980, 523 ff.

unlängst in der Gedächtnisschrift für *Martens* erneut auf sie hingewiesen²⁶. Die Diskussion dazu ist aber bisher nur wenig vorangekommen²⁷.

Das BVerfG berührt die Frage in einschlägigen Fällen indirekt bei der Anwendung des Gleichheitssatzes. Dabei läßt es aber regelmäßig den jeweiligen Lenkungszweck, sofern er sich als tragfähig erweist, als steuerlichen Differenzierungsgrund ausreichen²⁸. Mit dieser Feststellung ist indessen die Problematik nicht ausgeschöpft. Denn auch wenn eine Lenkungsagende als solche verfassungsrechtlich unbedenklich sein mag, so bleibt doch offen, inwiefern demjenigen, der durch sie betroffen wird, zusätzlich zu der sachlichen Lenkung eine finanzielle Belastung auferlegt werden kann, die keine Grundlage in einer besonderen Leistungsfähigkeit findet. Das zufällige Betroffensein des Steuerpflichtigen von einem bestimmten, an sich legitimen Lenkungszweck begründet noch keine gesteigerte Sozialpflichtigkeit seines Erwerbs.

Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Lenkungssteuern sollte, auch wenn die grundsätzlichen Bedenken, die früher im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff gegen sie erhoben worden sind²⁹, sich nicht haben durchsetzen können, unter diesem Blickwinkel noch einmal überprüft werden. Dazu besteht um so stärkerer Anlaß, als die Forderung nach Einführung von interventionistisch wirkenden Steuertatbeständen im Zusammenhang mit der aktuellen Umweltdiskussion weit häufiger als früher auf der politischen Tagesordnung steht³⁰.

26 *K. Vogel*, Das ungeschriebene Finanzrecht des Grundgesetzes, in: Gedächtnisschrift für Wolfgang Martens, 1987, S. 265 ff. (275–276).

27 Vgl. immerhin insb. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 236 ff.; ferner *Kirchhof*, Steuergleichheit, *StuW* 1984, 297 ff. (308). Im Zusammenhang mit der Diskussion um die Einführung von sog. Umweltsteuern bemerkt *Breuer*, *NVwZ* 1987, 751 ff. (760), eine Sonderbelastungs- und Zwecksteuer müsse – als „Äquivalenzersatz“ – durch einen besonderen Zu rechnungsgrund „gerechtfertigt“ werden.

28 Weichenstellend dazu das Werkfernverkehrs-Urteil BVerfGE 16, 147 (184–186), das ohne weitere Begründung von der These ausgeht (aaO, S. 184), wenn der Lenkungszweck als solcher vor den Grundrechten Bestand habe, dann könne er auch eine „steuerliche Benachteiligung . . . gegenüber dem Prinzip der gleichmäßigen Verteilung der Steuerlasten (Steuergerechtigkeit) grundsätzlich rechtfertigen“.

29 Vgl. *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1968.

30 Statt vieler s. *Soell*, Finanz- und steuerrechtliche Fragen des Umweltschutzes, in: *Salzwedel* (Hrsg.), Grundzüge des Umweltrechts, 1982, S. 635 ff.; *Messerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, 1986; *Selmer*, Umweltfinanzrecht,

Das mit Lenkungssteuern verbundene Vermögensopfer läßt sich m. E. allenfalls in den Fällen rechtfertigen, in denen die Lenkungsmaßnahme durch zwingende Belange der Allgemeinheit gefordert wird und dem Gesetzgeber kein anderes geeignetes Lenkungsmittel zur Verfügung steht. Entsprechendes hat, wie in diesem Zusammenhang angemerkt sei, auch für außersteuerliche Abgaben zu gelten, die in jüngerer Zeit verstärkt als Lenkungsmittel in die Diskussion kommen. Die Vorliebe für die indirekte Lenkung durch Steuern und Abgaben, wie sie in der Nationalökonomie teilweise anzutreffen ist, läßt sich aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht teilen. Die „Marktkonformität“ dieses Lenkungsmittels, auf die seine Befürworter sich zu berufen pflegen, legitimiert noch keine finanziellen Sonderopfer zu Lasten derjenigen, die zufällig von seinem Einsatz betroffen sind³¹. Das Verfassungsrecht kann und darf die sachlich nicht gerechtfertigte Verteilungswirkung von lenkenden Steuern und Abgaben nicht als *quantité négligeable* behandeln.

II. Verfassungsmaßstäbe und Technizität der Ertragsbesteuerung

Die steuerliche Erfassung des Einkommens wird im geltenden Recht durch eine Reihe von einfachgesetzlich geschaffenen Strukturelementen geprägt, die nicht nur die Erhebungsweise beeinflussen, sondern zugleich auch auf das materielle Belastungsergebnis durchschlagen.

In erster Linie ist hier der Grundsatz der *Abschnittsbesteuerung* zu nennen. Er zerlegt das Lebenseinkommen eines Menschen bzw. den Gesamtgewinn eines Unternehmens in Jahresperioden. Soweit diese Periodisierung dazu dient, eine zeitliche Kongruenz zwischen der tatsächlichen Erzielung des Einkommens und seiner steuerlichen Erfassung herzustellen und damit auch den zeitgleich auftretenden Staatsbedarf zu decken, erweist sie sich als im Grundsatz sachbezogen und systemgerecht. Die laufende Besteuerung des laufend fließenden Einkommens – also die Parallelität zwischen Zufluß und steuerlicher Erfassung – muß als wesentlicher Teil des materiellen Einkommensteuerrechts angesehen werden, der aus verfassungsrechtlicher Sicht keinen Bedenken begegnet³².

in: Hwb. des Umweltrechts, Bd. II, 1988, Sp. 583 ff.; *Tenfel*, Öko-Steuern als marktwirtschaftliches Instrument im Umweltschutz, ZRP 1988, 373 ff.

31 Vgl. auch *Birk*, Die verteilungsgerechte Einkommensteuer – Ideal oder Utopie, JZ 1988, 820 ff. (821).

32 Dazu im einzelnen *Kirchhof*, (FN 2), S. 75–76.

Gleichwohl beruht die Wahl gerade der Jahresperioden, für die sich das geltende Recht in § 2 Abs. 7 EStG entschieden hat, lediglich auf Zweckmäßigkeitserwägungen, die keinen verfassungsrechtlichen Stellenwert besitzen. Im Hinblick auf die übergreifenden Postulate einer gerechten Lastenverteilung und der Besteuerung nach Maßgabe individueller Leistungsfähigkeit läßt sich nicht begründen, weshalb das Lebenseinkommen des Steuerpflichtigen gerade in Jahresabschnitte, statt zB in Monats- oder Vierjahresabschnitte, zerlegt wird, ebensowenig wie andere als bloße Zweckmäßigkeitgesichtspunkte dafür sprechen, den Besteuerungszeitraum gerade am 1. Januar, statt zB am 17. Mai oder am 25. Oktober beginnen zu lassen.

Ist die Entscheidung für die Jahresperioden demnach frei „gegriffen“, so erweist sich die Saldierung der einzelnen Erwerbstatbestände, zu der sie jeweils führt, nicht als das Ergebnis einer materiellen Bewertung von steuerlicher Leistungsfähigkeit. Sie beruht vielmehr auf bloßer wertfreier steuerlicher Technizität. Ähnlich technischen und damit „willkürlichen“ Charakter haben zB die Abgrenzung der Einkunftsarten und die Klassifizierung der Abzugsbeträge. Auch sie beruhen, mag ihre Sinnhaftigkeit im einzelnen auch außer Frage stehen, letztlich auf Zweckmäßigkeitserwägungen des einfachen Gesetzgebers.

Die Verfassungsanwendung im Bereich des Einkommensteuerrechts muß sich dieser *Technizität und Relativität der einfachgesetzlich geschaffenen Strukturelemente* bewußt bleiben und durch sie hindurchgreifen, um eine materielle Bewertungsgrundlage nach Maßgabe der jeweils gegebenen Sachgesetzlichkeit zu gewinnen. Geht man dagegen – wie das in der Praxis bisher weithin geschieht – bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung ohne weiteres von den Strukturen und Klassifikationen des positiv geltenden Steuerrechts aus, dann muß es zwangsläufig zu Verwerfungen kommen. Ohne den erforderlichen „Durchgriff“ beruht das Ergebnis der Verfassungsanwendung letztlich nicht auf genuin verfassungsrechtlichen Wertungen, sondern wird in nicht durch Verfassungsmaßstäbe kontrollierter Weise verzerrt.

Als besonders aufschlußreich erweist sich in diesem Zusammenhang die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu der vielfältig verästelten Problematik, ob neu eingeführte steuerliche Regelungen mit Vergangenheitsbezug den rechtsstaatlichen Geboten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes genügen. Das BVerfG unterscheidet hier seit jeher die beiden Kategorien der echten und der unechten Rückwirkung. Die echte Rückwirkung sieht es als grundsätzlich unzulässig (anders nur dort, wo ausnahmsweise kein schutzwürdiges Vertrauen der Betroffenen auf die

bisherige Rechtslage feststellbar ist) an³³, während umgekehrt die unechte Rückwirkung regelmäßig zulässig sein soll³⁴. Neuerdings verwendet der II. Senat des BVerfG eine abweichende Terminologie³⁵. Er unterscheidet nun zwischen einer „Rückbewirkung von Rechtsfolgen“ und einer „tatbestandlichen Rückanknüpfung“³⁶. Dadurch hat sich in dem hier angesprochenen Punkt indessen nichts geändert.

Nach beiden Konzeptionen hängt die Frage, ob eine echte Rückwirkung bzw. eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen vorliegt und damit zugunsten der betroffenen Steuerpflichtigen das grundsätzliche Rückwirkungsverbot eingreift, davon ab, ob der vom Gesetzgeber anders als bisher geregelte Tatbestand bei Erlaß des neuen Gesetzes bereits abgeschlossen war oder nicht³⁷. War der Tatbestand noch nicht vollendet, dann kann es sich danach allenfalls um eine unechte Rückwirkung („tatbestandliche Rückanknüpfung“) handeln, der gegenüber im Rahmen einer Interessenabwägung nur ein stark eingeschränkter Vertrauensschutz gewährt wird³⁸. Damit wird für den Bereich des Steuerrechts die Abgrenzung des steuerbegründenden Tatbestands zum zentralen Kriterium, von dem es abhängt, ob und inwieweit die von einer verbösernden Gesetzesänderung Betroffenen einen Schutz ihres auf die bisherige Rechtslage gegründeten Vertrauens erwarten können.

Das BVerfG legt in diesem Zusammenhang seiner Prüfung regelmäßig ohne weiteres die Tatbestände und ihre Abgrenzungen zugrunde, wie sie der Steuergesetzgeber positiv ausgeformt hat. Der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung wird dabei als tatbestandsprägend und -abgrenzend schlicht vorausgesetzt. „Die Rechtsfolgen einkommensteuerlicher Bestimmungen, die die Steuerpflichtigkeit bestimmter Einkünfte regeln“, träten, wie der

33 BVerfGE 13, 261 (270 ff.); 30, 367 (385 ff.); 32, 111 (123); 50, 177 (193); 72, 302 (321); u. a.

34 BVerfGE 11, 139 (145 ff.); 30, 302 (402); 43, 291 (293); 51, 356 (362–363); 63, 152 (175); 63, 312 (329–330); 68, 287 (306); 72, 141 (154–155); 72, 175 (196); 74, 129 (155); u. a.

35 Grundlegend insoweit BVerfGE 72, 200; dazu s. bereits *Friauf*, Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen, StbJb. 1986/87, 279 ff. (290–292); s. ferner *Fiedler*, Neuorientierung der Verfassungsrechtsprechung zum Rückwirkungsverbot und zum Vertrauensschutz?, NJW 1988, 1624 ff.; *K. Vogel*, JZ 1988, 833 ff. (838).

36 BVerfGE 72, 200 (241–243), im Anschluß daran BFH BStBl. II 1987, 57 (58–59).

37 Zu dieser auf BVerfGE 11, 139 (145–146) zurückgehenden Rechtsprechung s. zB BVerfGE 22, 241 (248); 24, 220 (229); 24, 260 (266); 25, 142 (154); 30, 367 (386); 57, 361 (391); 68, 287 (306); 72, 175 (196); 72, 141 (154).

38 Dazu s. jüngst BVerfGE 76, 256 (356).

Beschluß des II. Senats vom 14. Mai 1986 in Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung feststellt, „in bezug auf die veranlagte Einkommensteuer stets erst mit dem *Ablauf* des Veranlagungszeitraums, im Regelfall des § 25 Abs. 1 EStG . . . also mit Ablauf des Kalenderjahres der Einkunftserzielung ein. . . Erst wenn eine *nach* Ablauf des Veranlagungszeitraums verkündete Norm mit Wirkung für diesen Zeitraum eine ursprünglich geltende steuerliche Rechtsfolgenlage nachträglich ändert, handelt es sich um die Rückbewirkung einer Rechtsfolge. In allen anderen Fällen, in denen die Änderung noch während des Laufs des Veranlagungszeitraums verkündet wird, liegt lediglich eine Neubestimmung einer bislang noch nicht eingetretenen Rechtsfolge vor“³⁹. Die Vielzahl der Einzelpositionen, die schließlich im Wege der Saldierung in das Abschnittergebnis eingehen, sieht der Beschluß als verfassungsrechtlich unbeachtlich an⁴⁰. Im konkreten Ergebnis verneint er, daß die Rückbeziehung der steuerbegründenden Vorschriften des im September 1972 verkündeten Außensteuergesetzes auf den Beginn dieses Jahres als (echte) Rückwirkung zu werten sei: Auch soweit mit dieser Regelung „an Einkunftstatbestände angeknüpft wird, welche bereits vor der Verkündung der Norm verwirklicht worden sind, tritt die Rechtsfolge, nämlich die (neugeregelte) Einkommensteuerpflichtigkeit dieser Einkünfte . . . erst mit dem Ablauf des Kalenderjahres 1972 und damit *nach* der am 11. September 1972 erfolgten Verkündung des Außensteuergesetzes ein“⁴¹.

In diesem Zusammenhang beruft die Entscheidung sich auf eine vermeintliche „Vorläufigkeit des Einkommensteuerrechts vor Ablauf des Veranlagungszeitraums“. Die ursprüngliche, zu Beginn des Veranlagungszeitraums bestehende Rechtsfolgenanordnung sieht es „von vornherein nur (als) eine vorläufige, unter dem Vorbehalt rechtzeitiger – auch verschlechternder – Abänderung stehende normative Regelung“ an⁴². Demzufolge sei das Vertrauen der Betroffenen, daß die vor der Verkündung des neuen Gesetzes vorgenommenen „Erwerbsvorgänge“ nach Ablauf des Veranlagungsjahres keine ungünstigere steuerliche Rechtsfolge auslösen würden

39 BVerfGE 72, 200 (253) – Hervorhebungen im Original.

40 Näher BVerfGE 72, 200 (252).

41 BVerfGE 72, 200 (253).

42 BVerfGE 72, 200 (255) – Daß insoweit eine *petitio principii* vorliegt, liegt auf der Hand. Denn die „Vorläufigkeit des Einkommensteuerrechts“, auf die der Senat sich beruft, bildet lediglich eine andere Formulierung der These, daß der Gesetzgeber die Tatbestände ohne Bindung an das grundsätzliche Rückwirkungsverbot rückwirkend zum Beginn des laufenden Veranlagungszeitraums verschärfen könne. Sie vermag diese These selbst nicht zu stützen.

„als nach der seinerzeit maßgeblichen Rechtslage abzusehen war“, nicht schutzwürdig⁴³.

Dieser Auffassung des II. Senats des BVerfG ist bereits in der abweichenden Meinung des Richters *Steinberger*⁴⁴ entschieden widersprochen worden. Steinbergers bewußt drastisch gewählte Formulierungen verdienen hier im Wortlaut wiedergegeben zu werden: Die Aussagen des Senats betreffen „jeden in der Bundesrepublik Deutschland Einkommensteuerpflichtigen. Er soll nicht darauf vertrauen dürfen, daß Einkünfte, die er während eines Veranlagungszeitraums erzielt, nach Maßgabe jener Rechtslage in die Veranlagung und die Berechnung seiner Jahressteuerschuld eingehen, wie sie zur Zeit des Zuflusses dieser Einkünfte galt; er soll vor einer rückwirkenden Änderung dieser Rechtslage mit Wirkung für den noch laufenden Veranlagungszeitraum nicht geschützt sein. Dies ist ein Schlag gegen die Verlässlichkeit der Rechtsordnung auf einem Gebiet, das heutzutage die Lebensverhältnisse des einzelnen wie der Volkswirtschaft im Ganzen wesentlich betrifft. Ihre Verlässlichkeit ist einer Rechtsordnung, die eine freiheitliche Ordnung gewährleisten will, wesensnotwendig. Die Berechenbarkeit steuerlicher Rahmenbedingungen zumindest für einen laufenden Veranlagungszeitraum ist daneben nicht die geringste der Voraussetzungen, unter denen eine moderne Volkswirtschaft, verletzlich wie sie ist, gedeihen kann. Das Einkommensteuerrecht ist kein Feld, auf dem Wettläufe zwischen Bürger und Steuergesetzgeber wie zwischen Hase und Igel ausgetragen werden sollten“⁴⁵. Steinberger fordert deshalb, der Steuerpflichtige müsse ungeachtet der gesetzlichen Ausgestaltung der Einkommensteuerschuld als Jahressteuerschuld darauf vertrauen können, daß *der einzelne Vorgang der Einkunftserzielung* nach Maßgabe jener steuerrechtlichen Lage in die Veranlagung und die Berechnung der Jahressteuerschuld eingeht, wie sie zur Zeit des Zuflusses dieser Einkünfte galt⁴⁶.

Verliert man die Tatsache nicht aus dem Blick, daß steuerlich erfassbare Leistungsfähigkeit des Bürgers allein aus den jeweils einzelnen Erwerbsvorgängen entstehen kann, nicht aber aus deren bloßer steuertechnischer Zusammenfassung durch den einfachgesetzlichen Grundsatz der Jahresveranlagung, dann erscheint die Folgerung Steinbergers zwingend. Da das Jährlichkeitsprinzip als Bestandteil des einfachgesetzlichen Steuerrechts (§ 25 EStG) selbst keinen verfassungsrechtlichen Stellenwert besitzt, kann es seinerseits nicht die Verfassungsanwendung determinieren. Der rechts-

43 BVerfGE 72, 200 (254–255).

44 BVerfGE 72, 276 ff.

45 BVerfGE 72, 277–278.

46 BVerfGE 72, 277 – Hervorhebung hinzugefügt.

staatlich gebotene Vertrauensschutz gegenüber rückwirkenden Eingriffen des Gesetzgebers in die bisher bestehende Rechtslage muß sich auf die Dispositionen beziehen, bei denen der Bürger sich an den jeweils geltenden Steuergesetzen orientiert⁴⁷. Als vertrauensbegründende Disposition aber kommt nur der „einzelne Vorgang der Einkunftserzielung“ in Betracht; bei ihm muß der Steuerpflichtige in der Lage sein, die (steuer-)rechtlichen Folgen seines Verhaltens verantwortlich einzuschätzen. Vertrauen kann nur dort geschützt werden, wo es betätigt wird. Demgegenüber ist die abstrakt-steuertechnische Zusammenfassung des saldierten Jahreseinkommens vertrauensneutral. Deshalb darf die Beurteilung eines Rückwirkungsproblems, entgegen der bisherigen Rechtsprechung, nicht davon abhängig gemacht werden, ob der Gesetzgeber sich im EStG für Steuerperioden von einem Monat, einem Jahr oder aber von 10 Jahren entschieden hat.

Verfassungsrechtliche Erwägungen können unter diesen Umständen dazu zwingen, durch die Saldierung sämtlicher Erwerbsvorgänge im Abschnittsergebnis hindurchzugreifen und einzelne Vorgänge, ohne die Abschnittsbesteuerung im übrigen in Frage zu stellen, verfassungsrechtlich isoliert zu bewerten. Eine solche periodenübergreifende Betrachtung kann namentlich dann erforderlich werden, wenn grundlegende Steuerrechtsänderungen in längerfristig getätigte Investitionen eingreifen. Hier kann ein periodenübergreifender Vertrauensschutz erforderlich werden. Er läßt sich nicht mit der formal-kurzschlüssigen Erwägung vom Tisch wischen, da die Rechtsfolgen der Neuregelung erst für zukünftige Besteuerungszeiträume wirksam würden, handle es sich allenfalls um eine grundsätzlich zulässige unechte Rückwirkung⁴⁸. Gewicht und Schutzwürdigkeit des mit einer Investition betätigten Vertrauens sind unabhängig von einem formalen Periodenbezug. Die bisher nicht endgültig ausgetragene verfassungsrechtliche Problematik des § 2 a EStG⁴⁹ macht die Situation deutlich.

Andererseits muß allerdings auch die verfassungsrechtliche Betrachtung dort an das Abschnittsergebnis anknüpfen, wo es sich um die Berücksichtigung von leistungsmindernden Umständen handelt, die periodenbezogen – also nicht konkret-erwerbsbezogen – sind. In diese Kategorie fällt insbe-

47 Dazu zutreffend BVerfGE 13, 261 (271).

48 Vgl. auch *Friauf*, Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen. Zum Verfassungsgebot der steuerlichen Investitionssicherheit, StJb. 1986/87, 279 ff.

49 Dazu *Friauf*, Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommensbesteuerung, StuW 1985, 308 ff.; *K. Vogel*, Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983, 180 ff.; *Bopp*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Anm. 5 zu § 2 a EStG; *Jebner*, DStR 1986, 279 ff.; u. a.

sondere die Berücksichtigung von Unterhaltslasten und vergleichbaren Positionen, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen laufend mindern. Derartige Aufwendungen können nicht bestimmten Erwerbsvorgängen zugeordnet werden. Sie sind vielmehr pro rata temporis dem Gesamtbetrag der Einkünfte gegenzurechnen.

Als gänzlich unzureichend erweist sich die periodenbezogene Betrachtungsweise aus verfassungsrechtlicher Sicht dort, wo es um die gerechte Erfassung der *intertemporalen Leistungsfähigkeit* eines Steuerpflichtigen („Lebenseinkommen“) geht. Hier bildet namentlich die Problematik der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eine einkommensadäquate Altersvorsorge bis heute einen der großen Defizitbereiche unseres Einkommensteuerrechts⁵⁰. – Der eigenverantwortlich wirtschaftende Bürger muß im Laufe seines Erwerbslebens in der einen oder anderen Form die Mittel für eine seinen Verhältnissen entsprechende Alters- und Hinterbliebenenvorsorge ansammeln, soweit ihm das nicht durch ein externes Versorgungssystem abgenommen wird. Durch die Ansammlung dieser Mittel wird seine Leistungsfähigkeit gemindert. Es entsteht zwar vorübergehend individuelles Vermögen, das jedoch später bestimmungsgemäß wieder zum Konsum aufgelöst wird. Steuerlich tritt es nur aufgrund der Jahresabschnitte in Erscheinung. Bei einer auf die Lebenszeit des Pflichtigen abstellenden Besteuerung würde die zwischenzeitige Vermögensbildung von vornherein nicht sichtbar, da Erwerb und Verbrauch zum Altersunterhalt in dieselbe Periode fielen.

Eine sachbezogene Betrachtung müßte auch dazu zwingen, die steuerliche Berücksichtigung des Unterhaltsbedarfs durch Grundfreibetrag, Ehegattensplitting, niedrigen Beginn der Progressionskurve usw. auf die gesamte Lebenszeit, nicht allein auf den (regelmäßig wesentlich kürzeren) Erwerbsabschnitt zu beziehen. Das würde bei im übrigen gleichen Steuersätzen zu einer erheblich geringeren Gesamtbelastung führen. Ein derartiges System mag kaum praktikabel sein. Sein zutreffender Grundgedanke muß aber sowohl bei der steuerlichen Behandlung von Vorsorgeaufwendungen als auch bei der Besteuerung der Altersbezüge hinreichend berücksichtigt werden. Die Zufälligkeit der einfachgesetzlichen Periodenabgrenzung darf jedenfalls von Verfassungs wegen nicht – auch nicht in Verbindung mit den charakteristischen Schwankungen im Verlauf der Kurve des Le-

50 Vgl. aus jüngster Zeit namentlich *Birk*, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im Einkommensteuerrecht, 1987 (zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben s. aaO, S. 8–37, mit weiteren Nachweisen); s. auch bereits *Friauf*, Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei den Versorgungsbezügen der Unselbständigen, DSStZ/A 1974, 51 ff.

benseinkommens – dazu führen, daß sich die steuerliche Gesamtbelastung des einzelnen nachhaltig erhöht.

III. Die Freiheitsgrundrechte als Grenzen des Steuerzugriffs

1. Noch einmal: zur Eigentumsgarantie als Maßstab der Ertragsbesteuerung

Wenn wir uns nun der Frage zuwenden, welche Rolle den Freiheitsrechten des Grundgesetzes als Grenzen des steuerlichen Zugriffs auf Einkommen und Ertrag zufällt, stehen wir vor der Notwendigkeit, uns noch einmal der Kardinalfrage nach der Bedeutung der Eigentumsgarantie für das Steuerrecht zuzuwenden, die trotz umfangreicher literarischer Bemühungen heute noch so weit von einer Lösung entfernt zu sein scheint wie im Jahre 1954, als das BVerfG sie erstmals angesprochen hat.

Die Entwicklung ist bekannt. Den Ausgangspunkt der Rechtsprechung bildet die ohne jede Begründung aufgestellte These des Investitionshilfe-Urteils, es bestehe „Einmütigkeit“ darüber, daß Art. 14 GG das Vermögen nicht gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schütze⁵¹. Diese apodiktische Formel wurde später ebenso apodiktisch dahingehend eingeschränkt, daß die Auferlegung von Geldleistungspflichten die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG jedenfalls „grundsätzlich“ unberührt lasse⁵². Ein Verstoß gegen Art. 14 GG könne dann in Betracht kommen, wenn die Geldleistungspflichten den Pflichtigen übermäßig belasteten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würden⁵³, also eine „Konfiskation“ darstellten⁵⁴. In diesem Zusammenhang spricht das BVerfG auch von einer „Erdrosselungswirkung“ der Steuer, die sie als mit Art. 14 GG unvereinbar erscheinen lassen könne⁵⁵.

Eine Reihe von, zumal in neueren Entscheidungen enthaltenen Formulierungen, die anzudeuten scheinen, daß die prinzipiell abwehrende Haltung des BVerfG gegenüber der Anwendung des Art. 14 GG als Prüfungsmaß-

51 BVerfGE 4, 7 (17). – Leicht variiert, aber sachlich übereinstimmend findet sich die These u. a. auch in BVerfGE 6, 290 (298); 8, 274 (330); 10, 354 (371) sowie 11, 105 (126).

52 So erstmals, ohne nähere Erläuterung, BVerfGE 10, 89 (116).

53 BVerfGE 14, 221 (241); 19, 119 (128 f.); 27, 111 (131).

54 So BVerfGE 23, 288 (315), vgl. auch BVerfG DB 1978, 403, wo ein „konfiskatorischer Eingriff in die Substanz der betroffenen Unternehmen“ und eine „ernstliche wirtschaftliche Gefährdung“ der Beschwerdeführerinnen verneint wird.

55 So BVerfGE 30, 250 (272); 38, 61 (102); 63, 312 (327); 67, 70 (88); BVerfGE 70, 219 (230) setzt die „erdrosselnde Wirkung“ mit einer „Existenzgefährdung“ des Steuerpflichtigen gleich.

stab für Steuergesetze wenigstens partiell gelockert werden könnte. So bemerkt das Gericht mehrfach, Art. 14 GG schütze „jedenfalls“ nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten, die einen verhältnismäßig geringen Umfang haben⁵⁶. Es impliziert damit, daß bei höherer Belastung eine andere Beurteilung angezeigt sein könne⁵⁷. Offenbar unter dem Eindruck der Behandlung des Themas auf der Innsbrucker Staatsrechtslehrertagung stellt das BVerfG 1983 fest, die Verankerung des Steuereingriffs in der demokratischen Legitimation bedeute „nur einen beschränkt wirksamen Schutz gegenüber unmäßigen Eingriffen“. Dem Steuerzugriff sei „durch Art. 14 Abs. 1 GG jedenfalls eine äußerste Grenze gesetzt“. Als Beleg dafür rezipiert es die bereits dargelegten Formeln und fährt fort⁵⁸: „Ob darüber hinaus aus Art. 14 GG weitere Grenzen der Besteuerungsmöglichkeiten folgen, bed(ürfe) für den vorliegenden Fall nicht der Erörterung“⁵⁹.

In späteren Entscheidungen findet sich das obiter dictum, eine Steuer könne außer wegen einer erdrosselnden Wirkung auch „aus anderen Gründen“ mit Art. 14 Abs. 1 GG unvereinbar sein⁶⁰. Diese Gründe werden jedoch nicht näher spezifiziert. Hinzuweisen ist schließlich auf ein obiter

56 BVerfGE 36, 383 (400); 37, 121 (131); u. a.

57 Vgl. auch den Beschluß eines Vorprüfungsausschusses, DB 1975, 2209, der nach einem Hinweis auf die älteren Formeln ausdrücklich offen läßt, inwieweit Art. 14 GG als Prüfungsmaßstab in Betracht komme („Es ist zu unterscheiden, ob dem Steuergesetz bereits durch seine Gestaltung eine erdrosselnde oder konfiskatorische Wirkung zukommt, ob es generell – soweit Art. 14 GG Prüfungsmaßstab ist – gegen die Eigentumsgarantie verstößt oder ob es nur in dem einen oder anderen Einzelfall zu einer nicht im Wesen der betreffenden Steuer angelegten Härte führt.“).

Im Zusammenhang mit der Frage der vollen Besteuerung von Kapitalzinsen trotz Geldentwertung stellte ein Vorprüfungsausschuß darauf ab, daß Art. 14 GG durch die Auferlegung bestimmter Geldleistungspflichten nicht verletzt werde, solange die Substanz durch die Besteuerung unangetastet bleibe (HFR 1969, 347). Die spätere Senatsentscheidung zur gleichen Frage – BVerfGE 50, 57 (104–107) klammerte dagegen das Eigentumsthema unter Hinweis auf steuersystematische Gründe aus (vgl. zur Kritik an dieser Entscheidung die Nachweise bei Friauf, DÖV 1980, 480 ff., 486 Fn. 80).

58 BVerfGE 63, 343 (368) unter Hinweis auf die Referate von Kirchhof und von Armin, VVDStRL 39 (1981).

59 Die späteren Entscheidungen BVerfGE 67, 70 (88) und 70, 219 (230) lehnen wiederum unter bloßem Hinweis auf die Formeln der älteren Rechtsprechung einen Verstoß gegen Art. 14 GG ab, da eine „erdrosselnde Wirkung“ der Abgabe nicht vorliege; vgl. auch BVerfGE 77, 308 (339–340); 78, 214 (230); 78, 232 (243).

60 BVerfGE 72, 200 (248); vgl. auch BVerfGE 75, 108 (154).

dictum, in dem das BVerfG – wiederum ohne jede Begründung – feststellt, ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie könne in Fällen der Auferlegung einer Geldleistungspflicht nur unter besonderen Voraussetzungen in Betracht kommen, die jedenfalls nicht vorlägen, wenn die Leistungspflicht lediglich im Widerspruch zum bestehenden Recht begründet worden sei⁶¹.

Insgesamt hinterläßt die Rechtsprechung auch bei ihrem gegenwärtigen Stand ein recht diffuses Bild. Das BVerfG konnte sich offenbar auf Dauer nicht der Einsicht verschließen, daß es – wie immer die dogmatischen Argumentationsstränge im einzelnen verlaufen mögen – nicht richtig sein kann, wenn ausgerechnet Art. 14 Abs. 1 GG als das Hauptgrundrecht des Vermögensbereichs von der verfassungsrechtlichen Würdigung des bei weitem nachhaltigsten Eingriffs in die private Vermögenssphäre ausgeschlossen bleibt. Andererseits hat es aber geglaubt, hier seine grundsätzlich defensive Haltung nicht aufgeben zu können. So sind die wechselnden, nicht immer kohärenten „Auflockerungsformeln“ entstanden. Sie haben, bei aller Unterschiedlichkeit im einzelnen, eins gemein: In der praktischen Anwendung sind sie bis heute folgenlos geblieben.

Im Schrifttum stößt die Rechtsprechung des BVerfG überwiegend auf Widerspruch⁶², der allerdings recht unterschiedlich begründet wird⁶³. Es ist hier nicht der Ort, um die vielfältig verästelte dogmatische Auseinandersetzung im einzelnen aufzugreifen, die sich in diesem Zusammenhang entwickelt hat. Sie ist nicht zuletzt durch den inneren Widerspruch motiviert worden, der die Rechtsprechung des BVerfG seit jeher durchzieht: zwischen der apodiktischen These, daß Art. 14 GG das Vermögen nicht gegen

61 BVerfGE 45, 63 (77).

62 Statt aller s. *Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), 213 ff.; *von Arnim*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), 286 ff.; *Friauf*, Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, JurA 1970, 299 ff.; *ders.*, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, 480 ff. (mit eingehender Darstellung des älteren Schrifttums); *Wendt*, Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, 2111 ff.; *Papier*, Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 11 (1972), 483 ff.; *ders.*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 14 Rn. 156 ff.; *Rüfner*, Die Eigentumsgarantie als Grenze der Besteuerung, DVBl. 1970, 881 ff.; *Draschka*, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, 1982, S. 101 ff., jeweils mit weiteren Nachw.

63 Gebilligt wird die Rechtsprechung des BVerfG im Ergebnis dagegen u. a. von *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1982, S. 179 ff., 202 ff. (204) und *Schuppert*, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuergesetzen, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987, Bd. 1, S. 691 ff. (693).

Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schütze, einerseits und der ausdrücklichen Feststellung, daß bei „erdrosselnder“, „konfiskatorischer“, „übermäßiger“ usw. Wirkung der Steuer doch etwas anderes gelten könne, andererseits: Beide Grundthesen sind nicht miteinander vereinbar. Wenn es richtig wäre, daß die Erhebung von Steuern und sonstigen öffentlichen Abgaben den Schutzbereich der Eigentumsgarantie von vornherein nicht berührt, dann könnte Art. 14 Abs. 1 GG auch bei Überschreitung einer – wie auch immer zu bestimmenden – Extremschwelle des Steuerzgriffs nicht als Schranke relevant werden⁶⁴.

Der Grund, auf den die mannigfachen dogmatischen Komplikationen zurückgehen, liegt letztlich darin, daß es nicht ohne weiteres gelingt, eine eigentumsrechtliche Brücke zwischen den einzelnen Bestandteilen eines privaten Vermögens – von denen jeder für sich zweifellos unter dem Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG steht – und der abstrakten Gesamtheit „Vermögen“ als solcher zu schlagen. So konnte die erstaunliche Vorstellung entstehen, daß der Grundrechtsschutz der Gesamtheit hinter der Summe des den einzelnen Bestandteilen gebührenden Schutzes zurückbleibe. Das Ganze wäre damit in grundrechtlicher Hinsicht weniger als die Summe seiner Teile. In die so entstehende – scheinbare – Lücke stößt die Steuer, die typischerweise nicht auf einzelne Vermögensgegenstände zugreift, sondern als bloße Wert-(Summen-)schuld jeweils aus dem Gesamtvermögen aufgebracht werden muß.

Eine Reihe von Autoren meinen in der Tat, aus dieser Sicht die Relevanz der Eigentumsgarantie für den Steuerzugriff ablehnen zu müssen. Da die Steuer nicht auf bestimmte unter Eigentumsschutz stehende Objekte zugreife, sondern lediglich das nicht als Eigentum zu qualifizierende Gesamtvermögen belaste, könne sie die grundrechtlich geschützte Position

64 Einige Autoren versuchen, den Widerspruch in der Auffassung des BVerfG dadurch aufzulösen, daß sie die divergierenden Aussagen unterschiedlichen dogmatischen Ebenen zuordnen. So als erster *P. Selmer*, *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, 1972, S. 301 f.: Nur die Grundthese beziehe sich auf Art. 14 GG als subjektives Grundrecht; die Übermaßklausel habe dagegen allein die objektive Institutsgarantie im Auge. Vgl. ferner insb. den Interpretationsversuch von *D. Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* (FN 27), S. 204; *ders.*, *Steuerrecht I*, 1988, S. 60. Diese Interpretationsversuche finden jedoch in den einschlägigen Entscheidungen des BVerfG keine Stütze. Dazu s. bereits *Friauf*, *DÖV* 1980, 480 (484 f.).

nicht tangieren⁶⁵. Der „bloße Geldentzug“, als der sich die Steuer erweise, sei eigentumsrechtlich ohne Belang⁶⁶.

Diese und ähnliche Argumentationsstränge negieren indessen die Tatsache, daß Art. 14 Abs. 1 GG nicht lediglich einen konkret-objektbezogenen Bestandsschutz, sondern zugleich einen Eigentumswertschutz⁶⁷ beinhaltet⁶⁸, dessen Bedeutung sich nicht zuletzt im Enteignungsfall (als Grundlage der Entschädigungspflicht nach Art. 14 Abs. 3 Satz 2 GG) zeigt. Das Eigentum wird durch Art. 14 Abs. 1 GG auch als Wertaufbewahrungsmittel geschützt. Die Steuer greift hoheitlich auf die Gesamtheit der zum Vermögen des Steuerpflichtigen gehörenden, jeweils unter Eigentumsschutz stehenden „Werteinheiten“ zu. Sie zwingt hinsichtlich des Ob der zu erbringenden Leistung mit gleicher Intensität wie ein beliebiger anderweitiger staatlicher Eingriff. Allein in der Modalität ist sie geschmeidiger, weil sie dem Pflichtigen die Auswahl der konkreten Vermögensgegenstände beläßt, die er zur Tilgung seiner Steuerschuld einsetzen will. Der Pflichtige wird, indem der Steuergesetzgeber ihm die Auswahl der aus seinem Bestand an Vermögenswerten einzusetzenden Objekte überläßt, zum Werkzeug gegen sich selbst instrumentalisiert. Wie immer er seine Wahl im Einzelfall treffen mag, kann er in keinem Fall dem Zwang entgehen, einen mehr oder minder großen Teil der als Eigentum geschützten Objekte aus seinem Bestand abzugeben⁶⁹. Als Folge der Steuerleistung wird also nicht lediglich der ziffernmäßige Wert des Abstraktums „Vermögen“, sondern der konkrete Bestand an werthaltigen Vermögensgütern gemindert.

65 In diesem Sinne namentlich *Papier*, *Der Staat* 11 (1972), 483 ff. (488); *ders.*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 14 Rn. 160; *Selmer*, *Steuerinterventionismus* (FN 64), S. 303 f.; *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* (FN 27), S. 181; *U. Ramsauer*, *Die faktischen Beeinträchtigungen des Eigentums*, 1980, S. 141 f.

66 *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* (FN 27), S. 181–186, unter Berufung auf nationalökonomische und rechtssoziologische Theorien.

67 Wenn auch selbstverständlich keine Gewährleistung eines bestimmten Marktpreises; vgl. BGH NJW 1987, 2068 ff. (2070).

68 *Ossenbühl*, NJW 1983, 1 ff. (2) spricht in diesem Zusammenhang plastisch von der „Doppelgarantie des Art. 14 GG“.

69 Wenn demgegenüber eingewandt wird, im Falle der üblichen Steuerzahlung im Wege von Banküberweisungen erhalte der Steuergläubiger kein bisher dem Schuldner gehörendes Geld (so etwa *Papier*, *Der Staat* 11 (1972), 483 ff. (488); *Birk*, [FN 27], S. 181), wird übersehen, daß die in Höhe der Überweisung erlöschende Forderung gegen das kontoführende Kreditinstitut auf Auszahlung des Guthabens bzw. Überziehungskredits ebenfalls unter dem Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG steht. Auch bei Aufnahme eines Kredits zahlt der Steuerpflichtige selbst, was *Ramsauer*, (FN 65), S. 142, zu verkennen scheint, nicht an seiner Stelle das kreditierende Bankinstitut.

Mit der im Schrifttum überwiegenden Auffassung muß deshalb davon ausgegangen werden, daß die Erhebung von Steuern den Schutzbereich der Eigentumsgarantie berührt⁷⁰. Die Steuerpflicht belastet sub specie des Art. 14 Abs. 1 GG in relevanter Weise das Eigentum des jeweils Betroffenen. Eigentum im Sinne der Gewährleistung ist auch das soeben erst Erworbene⁷¹. In dem Augenblick, in dem die Steuerpflicht mit der Vollen- dung des steuerbegünstigenden Tatbestands entsteht, ist das Erworbene als Eigentum in der Hand des Pflichtigen vorhanden.

Zwischen der grundsätzlichen Zulässigkeit der Belastung von privatem Eigentum und privatem Erwerb mit Steuern, wie sie in einer privatwirtschaftlich strukturierten Ordnung vorausgesetzt wird⁷², einerseits und dem tendenziell gegen die Steuererhebung gerichteten Eigentumsschutz andererseits, besteht ein prinzipielles Spannungsverhältnis. Es ist dadurch konkret aufzulösen, daß der Gesetzgeber im Rahmen der ihm nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG obliegenden Aufgabe, Inhalt und Schranken des Eigentums zu regeln, bestimmte Steuerpflichten einführt. Die Steuergesetzgebung erfüllt den Tatbestand des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG⁷³.

Auf der Grundlage des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG ergibt sich aber der Zugang zu einer konkret-problembezogenen Ermittlung der Grenzen, zu deren Einhaltung die Eigentumsgarantie den Steuergesetzgeber verpflichtet. Art. 14 GG stellt dazu ein „abgestuftes Einwirkungspotential“ zur Verfügung und gebietet zugleich seine Beachtung⁷⁴. Bei seinen eigentumsregelnden Eingriffen muß der Gesetzgeber namentlich die grundlegende Wertentscheidung der geltenden Verfassung zugunsten des Privateigentums und seiner privatnützigen Verwendung respektieren. Er muß einen gerechten Ausgleich zwischen den jeweils betroffenen Belangen herbeiführen und dabei den rechtsstaatlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und

70 S. näher auch *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (237); *von Arnim*, VVDStRL 39 (1981), 286 (301); *Wendt*, NJW 1980, 2111 (2113); *Friauf*, DÖV 1980, 480 (488), mit weiteren Nachweisen.

71 Dazu *Kirchhof*, (FN 2), S. 14–15.

72 Dazu oben Abschn. I.

73 Daß es im Rahmen des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG zu einer Teilentziehung vorhandener Vermögenssubstanz kommt, ist keineswegs singular; vgl. etwa BVerfGE 58, 137 (144–145) – Ablieferung von sog. Pflichtexemplaren. Solange der Gesetzgeber die legitimen Besteuerungsgrenzen einhält, kollidiert er auch nicht mit dem Grundsatz, daß nicht unter dem „Etikett“ einer Inhaltsbestimmung in Wahrheit eine Enteignung vorgenommen werden darf; BVerfGE 42, 263 (295).

74 Vgl. in anderem Zusammenhang *Hoppe*, DVBl. 1987, 757 ff. (764).

das Gleichheitsgebot beachten usw.⁷⁵. Die Eingriffe dürfen die Betroffenen nicht übermäßig belasten und deshalb für sie unzumutbar sein⁷⁶. Es wird Aufgabe eingehenderer Analysen sein, aus diesen formelhaften Vorgaben einen konkretisierten Datenkranz als Rahmen für die gebotene Domestizierung des Steuerrechts durch die Eigentumsgarantie zu entwickeln. Offensichtlich erscheint, daß innerhalb dieses Datenkranzes auch die Kriterien – „Erdrosselungsverbot“ usw. – einen Platz finden werden, die das BVerfG bisher schon als eigentumsrechtliche Schranken der Steuergesetzgebung bezeichnet hat. Freilich wird es bei ihnen nicht sein Bewenden haben können. Sie sind zu weit zurückgenommen und zu einseitig auf Extremfälle bezogen, als daß sie allein in der Lage wären, die bei der Anwendung des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG erforderliche Balance zwischen Eigentumsfreiheit und Sozialpflichtigkeit (Art. 14 Abs. 2 GG) zu wahren.

2. Berufsfreiheit und Besteuerung der Erwerbseinkünfte

Einkommen, das aus persönlicher Teilnahme am Erwerbsleben erzielt wird – also die Einkünfte aus selbständiger und aus nicht selbständiger Arbeit sowie, jedenfalls teilweise, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb – steht in notwendigem Sachzusammenhang mit der durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleisteten Freiheitsausübung. Der steuerliche Zugriff auf dieses Einkommen knüpft zwangsläufig an die Berufstätigkeit an. Denkt man sie sich hinweg, dann würde der Besteuerung das Substrat fehlen.

Trotz dieses Zusammenhangs hat das BVerfG bisher Art. 12 Abs. 1 GG nicht als Maßstabsnorm für die Besteuerung von durch Berufstätigkeit erzielten Einkünften in Betracht gezogen. Nach der bisherigen Rechtsprechung soll eine Steuernorm nur dann an Art. 12 GG zu messen sein, wenn sie in einem speziellen tatbestandsmäßigen Zusammenhang mit der Ausübung eines bestimmten Berufes steht und objektiv eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen läßt⁷⁷. Dabei soll die steuerliche Maßnahme normalerweise als Regelung der Berufsausübung zu werten sein. Sofern sie aber ihrer objektiven Gestaltung und Höhe nach es den von ihr Betroffenen in aller Regel wirtschaftlich unmöglich macht, den gewählten Beruf zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen, wenn sie also eine „er-

75 Aus der sehr umfangreichen Rechtsprechung s. nur BVerfGE 14, 263 (278); 21, 150 (155); 70, 191 (200); 70, 278 (286); 74, 203 (214–215); 75, 78 (97–98); 76, 220 (238).

76 BVerfGE 58, 137 (148); 72, 9 (23); 76, 220 (238).

77 BVerfGE 13, 181 (186 – Schankerlaubnissteuer); 16, 147 (162 – Sonderbesteuerung des Werkfernverkehrs); 37, 1 (17 – Weinwirtschaftsabgabe); 42, 374 (384); 47, 1 (21).

drosselnde“ Rückwirkung auf die Möglichkeit der Ausübung des fraglichen Berufs entfaltet, kommt darüber hinaus eine Qualifizierung als Eingriff in die Freiheit der Berufswahl in Betracht⁷⁸.

Die Problematik dieser Rechtsprechung liegt darin, daß sie den Beruf nur eindimensional als eine Wahrnehmung von jeweils fachbezogenen Tätigkeiten erfaßt. Berufsbezogene Regelung ist damit nur das, was gezielt auf die spezifischen Merkmale der betroffenen Regelung abstellt. Dabei wird indessen der wirtschaftliche Hintergrund zu Unrecht ausgeblendet. Art. 12 Abs. 1 GG schützt nicht die Wahrnehmung von fachlichen Funktionen als solche. Er gewährleistet vielmehr, wie das BVerfG selbst in anderem Zusammenhang feststellt, das Recht, eine bestimmte Tätigkeit als Beruf zu wählen und damit zur Grundlage der wirtschaftlichen Tätigkeit zu machen⁷⁹. Geschützt ist die einzelne Tätigkeit nicht als Hobby, sondern allein als Mittel zum Erwerb.

Dieser instrumentale Zusammenhang darf bei der Anwendung des Art. 12 Abs. 1 GG im Steuerrecht nicht ausgeblendet werden. Tätigkeit und Erwerb lassen sich als zwei Seiten derselben Medaille nicht voneinander trennen. Deshalb wird der Steuergesetzgeber, wenn er in das wirtschaftliche Ergebnis der Tätigkeit eingreift, zwangsläufig zugleich berufsregelnd tätig. Daraus folgt zwingend, daß die Steuergesetze im Hinblick auf die fraglichen Einkunftsarten an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen sind⁸⁰.

Im Regelfall wird die Einkommensteuergesetzgebung, soweit sie den Ertrag beruflicher Tätigkeit betrifft, als Regelung der Berufsausübung anzusehen sein. Insoweit räumt Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG dem Gesetzgeber eine relativ weite, jedoch keineswegs unbegrenzte Gestaltungs- und Regelungsbefugnis ein⁸¹. Wo die Steuerwirkungen dagegen einer „Erdrosselung“ der beruflichen Tätigkeit nahekommen, da müssen sie sich an den wesentlich stringenteren Anforderungen an die Zulässigkeit von Eingriffen in die Freiheit der Berufswahl messen lassen⁸².

78 BVerfGE 13, 181 (186 f.); 16, 147 (163); 31, 8 (29); 38, 61 (85 f.); vgl. ferner BVerfGE 8, 222 (228).

79 Zutreffend BVerfGE 7, 377 (397 – Apotheken); 30, 292 (334 – Erdölbevorratung).

80 In diesem Sinne bereits das Sondervotum *Simon*, BVerfGE 47, 1 (34 ff., 38–39); *Kirchhof*, (FN 2), S. 16; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 12 Rn. 415; *Papier*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 14 Rn. 160; *ders.*, Der Staat 11 (1972), 483 ff. (492–497); abweichend dagegen *von Arnim*, VVStRL 39 (1981), 286 (309 f.).

81 Dazu s. jüngst etwa BVerfGE 77, 84 (106 ff.); 77, 308 (332) mit weit. Nachw.

82 Vgl. auch *Kirchhof*, (FN 2), S. 20; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 12 Rn. 415 f.; *Papier*, Der Staat 11 (1972), 483 ff. (497).

IV. Zum Gleichheitssatz in der Einkommensbesteuerung

Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bildet ungeachtet der Bedeutung, die den Grundrechten aus Art. 14 Abs. 1 und 12 Abs. 1 GG beizumessen ist, bis heute den zentralen verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab für Gesetze über die steuerliche Erfassung des Einkommens⁸³. Der praktische Ertrag der unzähligen Entscheidungen, die diesen Maßstab angewandt haben, ist freilich vergleichsweise gering. Schuld daran trägt vor allem die Tatsache, daß es dem BVerfG bis heute nicht gelungen ist, eine einheitliche Linie zu den für die Gleichheitsprüfung hier maßgeblichen Kriterien zu finden.

Auf der einen Seite entnimmt es, namentlich in neueren Entscheidungen zur Familienbesteuerung, dem Gleichheitssatz ein Gebot der *Steuergerechtigkeit*, aus dem sich für die Einkommensteuer das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen *Leistungsfähigkeit* ergebe⁸⁴. Andere Entscheidungen arbeiten dagegen bis in die jüngste Zeit hinein mit jener alten Formel⁸⁵ von der weiten Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers, der sich u. a. auch von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen leiten lassen dürfe⁸⁶. Akzeptiert man diese Formel⁸⁷, dann büßt der Gleichheitssatz seine Korrektivfunktion weitgehend ein. Denn irgendein Grund aus einer dieser Kategorien wird sich, sieht man von eklatanten gesetzgeberischen Fehlleistungen ab, praktisch stets finden, um eine gesetzliche Differenzierung zu stützen. Die Steuergerechtigkeit, die als das alter ego der relativen Lastengleichheit aller Bürger⁸⁸ unmittelbar an die Fundamente des demokratischen Verfassungsstaats heranreicht⁸⁹, wird damit weithin zum Formalprinzip entwertet. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit steht praktisch zur Disposition beliebiger politischer Entscheidungen.

83 *Kirchhof*, Steuergleichheit, *StuW* 1984, 297 ff.

84 Dazu s. BVerfGE 61, 319 (343–344); 66, 214 (222–223); 67, 290 (297); 68, 143 (152); 68, 287 (310); u. a.

85 Zurückgehend auf BVerfGE 13, 181 (203).

86 In neuerer Zeit verwandt zB in BVerfGE 65, 325 (354); 74, 182 (200).

87 Sie ist im Schrifttum mit Recht vielfach kritisiert worden; vgl. aus jüngster Zeit etwa *Schoch*, Der Gleichheitssatz, *DVBl.* 1988, 863 ff. (881–882); *Tipke*, *StuW* 1988, 262 ff. (272, FN 65).

88 In dem Zusammenhang vgl. etwa *Wendt*, *DÖV* 1988, 710 ff. (712–14).

89 Vgl. BVerfGE 55, 274 (303); *Friauf*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: *Festschrift für Jahrreiß*, 1974, S. 45 ff. (48).

Von dieser Überlegung her scheint es auf den ersten Blick konsequent, wenn einige Autoren⁹⁰ das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ganz aus der steuerlichen Gleichheitsprüfung verabschieden wollen. Gleichwohl muß ihnen entschieden widersprochen werden. Eine verfassungsrechtlich kohärente Lösung hat gerade den umgekehrten Weg zu gehen. Sie muß davon ausgehen, daß eine gesetzgeberische Differenzierung nicht auf beliebige Unterschiede zwischen den Vergleichssachverhalten gestützt werden kann. Sie erfordert vielmehr nach der Formel, die das BVerfG selbst seit etwa 1980 in gefestigter Rechtsprechung verwendet⁹¹, *Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht*, daß bezogen auf die Eigenart des jeweiligen Regelungsgegenstandes die ungleiche Behandlung gerechtfertigt werden kann⁹².

Zentraler Regelungsgegenstand der Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag aber ist nun einmal die teilweise Inanspruchnahme der durch Erwerb entstandenen Leistungsfähigkeit der Pflichtigen zugunsten der Allgemeinheit. Die vom Gesetzgeber insoweit frei getroffene Wahl des Regelungsgegenstandes definiert zwangsläufig den Bezugspunkt der Gleichheitsprüfung. Wegen der tiefgreifenden Wirkung des Steuereingriffs für die Betroffenen ist dieser Bereich gegenüber abweichenden Einzelwertungen, die die gleichmäßige Belastung aller Zensiten nach Maßgabe ihrer relativen Leistungsfähigkeit durchkreuzen würden, besonders sensibel. Ich teile deshalb die Auffassung von *Papier*, der für eine besonders stringente Anwendung des Gleichheitssatzes gerade im Steuerrecht eintritt⁹³. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wirkt dabei als *systemtragendes Gleichheitsgebot*⁹⁴, an dem die steuerlichen

90 Namentlich *Arndt*, Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in: Festschrift für Mühl, 1981, S. 17 ff.; *ders.*, Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, 787 ff.; *Martens*, Grundrecht auf Steuergerechtigkeit?, Krit. Vjschr. f. Gesetzgebung 1987, 39 ff.

91 Sog. „Neue Formel“; vgl. *Herzog*, Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuerfragen, StJb. 1985/86, 27 ff. (34–35).

92 BVerfGE 55, 72 (88); 60, 123 (133–134), 60, 329 (346); 62, 256 (274); 63, 152 (166); 63, 255 (261–262), 65, 104 (112–113); 66, 66 (75); 67, 348 (365); 68, 287 (301); zuletzt BVerfGE 71, 146 (154–155); 71, 364 (384); 72, 141 (150); 74, 9 (24); 75, 166 (179); vgl. dazu *Maaß*, Die neuere Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen Gleichheitssatz, NVwZ 1988, 14 ff.; *Schoch*, DVBl. 1988, 863 ff. (875 ff.).

93 *Papier*, Steuern und Abgaben – Die offene Flanke des Rechtsstaats, Krit Vjschr. f. Gesetzgebung 1987, 140 ff. (153–155).

94 Die Leistungsfähigkeit des Prinzips der Leistungsfähigkeit wird in diesem Zusammenhang jüngst durch die große Untersuchung von *J. Lang*, Die Bemes-

Einzelregelungen sich zu legitimieren haben. Wenn der Gesetzgeber im Einzelfall von ihm abweichen will, dann muß er eine besonders hohe Rechtfertigungsschwelle überwinden.

V. Individuelle Existenzsicherung und Einkommensteuer

Das Grundgesetz hat in seinem Grundrechtsteil, wie das BVerfG wiederholt festgestellt hat, ein „Wertsystem“ errichtet, das „seinen Mittelpunkt in der innerhalb der sozialen Gemeinschaft sich frei entfaltenden menschlichen Persönlichkeit und ihrer Würde findet“. Es muß „als verfassungsrechtliche Grundentscheidung für alle Bereiche des Rechts gelten; Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung empfangen von ihm Richtlinien und Impulse“⁹⁵. Dieses Wertsystem, das durch eine Gesamtsicht der Art. 1, 2, 12, 14, 15, 19 und 20 GG geprägt wird⁹⁶, entfaltet seine direktive Kraft auch im Steuerrecht. Es verlangt dort besonders strikte Beachtung, wo das Steuerrecht – speziell die Einkommensteuer – unmittelbar auf die persönliche Erwerbstätigkeit des Bürgers als Grundlage der individuellen Lebensführung zugreift.

Aus dem grundlegenden Prinzip der Menschenwürde in Verbindung mit den Grundrechten auf freie Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 Abs. 1 GG), auf Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und auf Eigentum (Art. 14 Abs. 1 GG) ergibt sich notwendig ein *verfassungsrechtlicher Vorrang des eigenverantwortlichen Erwerbs vor staatsvermittelter Subsistenz*. Der einzelne Bürger hat das Recht – und zugleich gegenüber der Allgemeinheit die Pflicht –, sich und seine Familie mit eigenen Kräften selbst zu unterhalten, bevor er soziale Hilfen der Allgemeinheit in Anspruch nimmt bzw. auf sie verwiesen werden kann⁹⁷. Das im Bereich der Sozialhilfe geltende Subsidiaritätsprinzip geht demnach auf fundamentale verfassungsrechtliche Wertentscheidungen zurück.

sungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, eindrucksvoll belegt; s. insbes. aaO, S. 97–213.

Vgl. ferner, außer der nach wie vor grundlegenden Arbeit von *Birk*, (FN 27), zuletzt u. a. *Tipke*, *StuW* 1988, 262 ff. (269 ff.); *Wendt*, *DÖV* 1988, 710 ff. (712 ff.); *Birk*, Die verteilungsgerechte Einkommensteuer – Ideal oder Utopie?, *JZ* 1988, 820 ff.; *Costede*, Zur dogmatischen Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: *Festschrift für G. Felix*, 1989, S. 17 ff.

95 Grundlegend BVerfG 7, 198 (205); 21, 362 (371–372); vgl. ferner BVerfGE 48, 127 (168); 73, 261 (269); u. a.

96 BVerfGE 4, 7 (15–16).

97 Vgl. auch *Isensee*, Sozialversicherungsfreiheit bei geringfügiger Beschäftigung, *ZRP* 1982, 137 ff. (142).

Aus diesem verfassungsrechtlichen Zusammenhang folgt, daß die Sozialpflichtigkeit des Erworbenen, die eine Besteuerung des Einkommens rechtfertigt, erst jenseits des Existenzminimums beginnen kann, das nach den jeweils geltenden Maßstäben zu definieren ist. Die Allgemeinheit kann einen legitimen Anteil nur an dem Teil des selbst erworbenen Einkommens beanspruchen, den der Steuerpflichtige nicht zur Deckung des notwendigen Lebensbedarfs für sich und die von ihm unterhaltenen Personen benötigt. Daneben schützt auch Art. 6 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG vor einem unmittelbaren⁹⁸ steuerlichen Zugriff auf das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Familie⁹⁹.

Ein steuerlicher Eingriff in das Existenzminimum kann aus verfassungsrechtlichen Gründen auch nicht¹⁰⁰ durch kompensatorische Gewährleistung von Sozialhilfe aufgefangen und so gerechtfertigt werden. Es ist mit dem Menschenbild des Grundgesetzes, insbesondere dem fundamentalen Bekenntnis zur Menschenwürde, schlechterdings unvereinbar, wenn – wie das im geltenden Recht noch immer teilweise geschieht – dem Bürger Teile seines selbst erworbenen notwendigen Lebensbedarfs durch Besteuerung entzogen werden und man ihn insoweit auf staatliche Sozialleistungen verweist, die das durch eine Besteuerung Entzogene wieder ausgleichen¹⁰¹. Bei rein statistischer Betrachtung mag man von einer „Erstattung“ der in das Existenzminimum eingreifenden Einkommensteuer durch die Sozial-

98 Ob und ggf. inwieweit sich aus dem verfassungsrechtlichen Schutz des Existenzminimums auch Konsequenzen für die Ausgestaltung der indirekten Steuern ergeben, kann hier dahingestellt bleiben. Vgl. hierzu etwa *Kirchhof*, Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht, in: Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche, 21 (1986), S. 7 ff. (22 f.).

99 Ebenso *Kirchhof*, (FN 2), S. 51 ff., 69 ff.; *ders.*, VVDStRL 39 (1981), 213 ff. (217 ff.); *ders.*, Jura 1983, 505 ff. (510); vgl. auch *Lang*, Familienbesteuerung, *StuW* 1983, 103 ff. (118 ff.) sowie das Sondervotum *Simon*, BVerfGE 47, 1 ff., 34 ff. (38–39): Art. 12 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, bei der an sich zulässigen Besteuerung des Arbeitsvertrages soviel übrig zu lassen, daß der Steuerpflichtige davon nach Abzug berufsbedingter Kosten angemessen leben könne.

100 Wie zB *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, 1982, S. 139 ff., meint. Gegen diese Auffassung dezidiert bereits *Lang*, *StuW* 1983, 269 ff. (272).

101 Zutreffend *Zeidler*, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen, *StuW* 1985, 1 ff. (5); *Pezzner*, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler, Bd. I, 1987, S. 757 ff. (764 f.). – Vgl. auch *Berkemann*, Realitätsfremde Steuergesetzgebung, *EuGRZ* 1985, 137 ff. (143).

hilfe sprechen¹⁰². Verfassungsrechtlichen Wertungen hält eine solche Kompensation dagegen nicht stand. Eine selbst erworbene Mark kann qualitativ für den Bürger nicht mit einer durch staatliche Sozialhilfe gewährten Mark gleichgesetzt werden¹⁰³.

Aus verfassungsrechtlichen Gründen ist es schlechterdings nicht hinnehmbar, wenn das im Einkommensteuergesetz anerkannte Existenzminimum für den Steuerpflichtigen und seine Familie noch immer erheblich unter dem Existenzminimum liegt, das dem Nichterwerbstätigen durch staatliche Sozialleistungen gewährt wird. Ein Erwerbstätiger, der seinen Lebensunterhalt durch eigene Arbeit verdient, kann nach Steuern finanziell schlechter stehen als ein nichterwerbstätiger Empfänger staatlicher Sozialleistungen in der gleichen familiären Situation¹⁰⁴. Diese Korrelation verstößt selbst dann gegen Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG, wenn man annimmt, daß der Differenzbetrag im Einzelfall durch Sozialleistungen betragsmäßig ausgeglichen werde. Diese Leistungen setzen entsprechende Anträge und Nachweise voraus. Sie vermitteln nicht die gleiche Freiheit wie das selbsterworbene Einkommen, sondern bringen den einzelnen in eine Abhängigkeit. Das Grundgesetz schützt dagegen in Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG das Recht jedes Bürgers, sich seinen Lebensunterhalt nach Möglichkeit selbst zu verdienen. *Der Steuergesetzgeber darf* denjenigen, der dazu aus eigenen Kräften in der Lage ist, *nicht* durch eine teilweise Abschöpfung der selbst erworbenen Mittel *künstlich zum Sozialhilfeempfänger machen*.

Aus zwingenden verfassungsrechtlichen Gründen muß das steuerlich zu berücksichtigende Existenzminimum deutlich höher angesetzt werden als die Bedarfsgrenze, von der an Sozialhilfe gewährt wird. Die Sozialpflichtigkeit des Erwerbseinkommens gemäß Art. 12 Abs. 1 Satz 2; 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 GG beginnt also erst jenseits des sozialhilferechtlichen Exi-

102 So etwa das Gutachten des IFO-Instituts: Umverteilung in der Bundesrepublik Deutschland. Das Zusammenwirken von Steuern und Sozialtransfers“, 1988, Bd. II, S. 131 und passim. – Das Gutachten gibt einen umfassenden Überblick über die derzeitige Situation in diesem Bereich.

103 Treffend dazu *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rn. A 669. Zum Vorrang des eigenen Erwerbs und zum Kompensationsverbot vgl. im übrigen auch *Birk*, (FN 27), S. 137, 150; *Tipke*, Neuordnung der Familienbesteuerung, Steuerberaterkongreßreport 1983, 39 ff. (56); *Zeidler*, StuW 1985, 1 ff. (5); *von Arnim*, VVDStRL 39 (1981), 286 ff. (345); *Kirchhof*, StuW 1985, 319 ff. (326).

104 Vgl. dazu *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (221); *Lang*, Familienbesteuerung, StuW 1983, 103 (119); *ders.*, Zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1984, 127 (131).

stanzminimums¹⁰⁵. Der soziale Rechtsstaat baut darauf, daß die überwiegende Mehrheit ihr Leben auch finanziell selbst gestaltet und bei der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit so erfolgreich ist, daß sie einen Teil ihres Einkommens an den Steuerstaat abgeben kann. Er muß deshalb dem Verdienenden mehr Einkommen belassen, als der Sozialstaat dem Nichtverdienenden zur Existenzsicherung gewährt. Berufsfreiheit und Eigentums-
garantie verlören ihren Sinn, wenn der Bürger nicht von Verfassungs wegen ein Recht darauf hätte, am Ergebnis eigener Leistung und eigener Eigentumsnutzung nach Steuerabzug substantiell stärker zu partizipieren als mit dem Betrag, den andere auch ohne eigenen Beitrag als soziale Leistungen von der Allgemeinheit erhalten.

105 Dazu zutreffend *Kirchhof*, Essener Gespräche (FN 98), S. 7 ff. (22); *ders.*, (FN 2), S. 51; vgl. auch *Vogel*, Zwangsläufige Aufwendungen – besonders Unterhaltsaufwendungen – müssen realitätsgerecht abziehbar sein, *StuW* 1984, 197 ff. (203), der aus BVerfGE 66, 214 folgert, Kindesunterhalt müsse in der vollen, nach §§ 1601, 1610 BGB geschuldeten Höhe steuerlich abzugsfähig sein.

Die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als verfassungsrechtliches Problem

Professor Dr. *Christian Flämig*, Leiter des Direktionsbereiches
Recht, Patente und Steuern, Darmstadt; Honorarprofessor der
Philipps-Universität Marburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Einleitung | |
| II. Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als die zentrale Prüfnorm | |
| III. Vereinbarkeit der Regelungen des Gewerbesteuergesetzes mit dem Gleichheitssatz | |
| 1. Steuerobjekt | |
| a) Begrenzung des Steuerobjektes auf den Gewerbebetrieb | |
| b) Mehrheit von Gewerbebetrieben | |
| c) Beginn und Ende der sachlichen Steuerpflicht | |
| | 2. Besteuerungsgrundlagen |
| | a) Gewerbeertrag und Gewerbekapital als Bemessungsfaktoren |
| | b) Gewerbeertrag |
| | c) Gewerbekapital |
| | d) Hinzurechnungen und Kürzungen bei Gewerbeertrag und Gewerbekapital |
| | e) Gewerbeverlust |
| | 3. Steuertarif |
| | IV. Verfassungsmäßige Aussagen zugunsten der Gewerbesteuer |
| | V. Schlußbemerkung |

I. Einleitung

Bei der Entscheidung über das Angebot, den gewerbesteuerlichen Part zu dem Leitthema dieser Jahrestagung zu übernehmen, war ich einigen Zweifeln ausgesetzt. Denn ich habe in meinen steuerrechtspolitischen Äußerungen – so vor allem bei den Frühjahrstagungen des Vereins für Kommunalwirtschaft¹ – nie ein Hehl daraus gemacht, daß ich die insbesondere durch die Steueränderungsgesetze 1977 (BGBl. 1977 I, 1586) und 1979 (BGBl. 1978 I, 1849) eingeleitete Deformation der Gewerbesteuer für verfehlt halte bzw. für die Revitalisierung der Gewerbesteuer mit Rücksicht auf bedeutsame verfassungspolitische Funktionen der Gemeinden in unserem

¹ Vgl. meine Diskussionsbeiträge zu „Das Steuerpaket – Fortsetzung der Gemeindefinanzreform?“ (Frühjahrstagung des Vereins für Kommunalwirtschaft und Kommunalpolitik e.V. am 25. 1. 1979 in Köln), abgedruckt in: Kommunalwirtschaft 1979, 81–83, 92.

föderativen Gemeinwesen viel Sympathie empfinde. Ich bekunde die Sympathie für eine – wohlgeremt – revitalisierte Gewerbesteuer deshalb so offen, um von vornherein deutlich zu machen, daß ich mich bei der Behandlung des Themas nicht von dieser vielleicht sogar als affektiv einzustufenden Grundhaltung leiten lassen werde. Vielmehr orientiere ich mich weitgehend an den verfassungsrechtlichen Vorgaben unseres Grundgesetzes, so wie diese ihren Niederschlag in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gefunden haben.

Ich bin mir bewußt, daß ich mich bei einer so konservativen Betrachtungsweise in ein Korsett zwänge, so daß die Gefahr nicht auszuschließen ist, nicht über genügend Raum für verfassungsrechtliche Phantasie zu verfügen. Mit diesem Vorwurf kann ich jedoch gut leben. Denn mir ist daran gelegen, nicht in den Topf mit denen geworfen zu werden, die die Gewerbesteuer samt und sonders mit leichter Hand und Feder mit einem eindeutigen verfassungsrechtlichen Verdikt belegen². Damit will ich keineswegs die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer für sakrosankt erklären. Zwar hat dieses Gericht in mehreren Entscheidungen nachdrücklich festgestellt, daß die Gewerbesteuer nicht gegen die Verfassung verstoße³. Indes hat es sich noch nicht mit dem durch das Steueränderungsgesetz 1979 (BGBl. 1978 I, 1849) bewirkten nachhaltigen Eingriff in das Gewerbesteuerrechtssystem befaßt, so daß nicht ohne weiteres erwartet werden kann, daß das Bundesverfassungsgericht die tibetanische Gebetsformel

– „Das Bundesverfassungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als solche bejaht (BVerfGE 21, 54 I 63). Daran wird festgehalten“⁴ –

weiterhin aufrechterhalten wird. Überdies ist mein Thema nicht so zu verstehen, daß nur die grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer als solcher zu erörtern sind. Vielmehr sind auch die verfassungsrechtlichen Bedenken einzelner Vorschriften zu überprüfen.

Ich muß es mir allerdings versagen, sofort in die verfassungsrechtliche Würdigung einzelner Regelungen des Gewerbesteuergesetzes – etwa anhand des Gleichheitssatzes – einzutreten. Denn gerade im Rahmen des Prüffeldes „Gleichheitssatz“ zeigt sich bei der Suche nach dem zutreffen-

2 Einer solchen Tabula rasa-Methode befließigt sich insbesondere die steuerpolitische Sekundärliteratur.

3 Vgl. zB BVerfGE 13, 331 (345); 13, 290 (297); 21, 54 (61 f.); BVerfG, DB 1969, 952; vgl. auch BVerfGE 42, 374 (384); 46, 224 ff.

4 Beschluß v. 13. 5. 1969, BStBl. 1969 II, 424 = StRK GewStG § 8 Ziff. 1 R. 62.

den tertium comparationis zunächst die Notwendigkeit, die verfassungsrechtlich relevanten Prüfmaßstäbe vorab aufzubereiten.

II. Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als die zentrale Prüfnorm

1. Läßt man die verfassungsrechtlich begründete Kritik an der Gewerbesteuer Revue passieren, dann gründen sich die Äußerungen über die Verfassungswidrigkeit einzelner Regelungen⁵ oder der Gewerbesteuer als Ganzes⁶ regelmäßig auf die Feststellung eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. In der Tat drängt sich – noch dazu in einem ohnehin durch extrem egalitäres Denken und Handeln geprägtem Gemeinwesen – der Einwand eines Gleichheitsverstoßes bei einer nur einem Teilbereich wirtschaftlicher Tätigkeit auferlegten Sonderlast von selbst auf. Aber auch bei einer recht vordergründigen Betrachtung des Eingeweidens dieser Steuer kann man nicht umhin, an der systemgerechten Ausgestaltung der Gewerbesteuer zu zweifeln. Mit dieser Herausstellung des Gleichheitssatzes für die Prüfung des Gewerbesteuerrechts will ich keineswegs die Bedeutung der etwa in Art. 12 und 14 GG für die Gewerbesteuer relevanten Eingriffsschranken negieren. Nur bedarf es hierfür keiner grundsätzlichen Vorbemerkung, wie mir dies für den Einsatz des Gleichheitssatzes bei der Überprüfung des Gewerbesteuerrechts geboten erscheint.

2. All diejenigen, die schon einmal mit dem Seziermesser versucht haben, ein Steuergesetz insgesamt oder auch nur eine Steuernorm anhand des Gleichheitssatzes zu zerlegen, werden wissen, wie schwierig diese Operation nicht zuletzt wegen der notwendigen Subjektivität des Gleichheitsurteils ist. Die Schwierigkeiten potenzieren sich bei einer Steuer, die von Anfang an⁷ mit einem besonderen Besteuerungsprinzip, dem Äquivalenzprinzip, gerechtfertigt und der ein Objektsteuercharakter zugeschrieben wird⁸. Da aber solche Prinzipien bzw. – vorsichtiger formuliert – solche Charaktereigenschaften einer Steuer den Vergleichsmaßstab für die Beurteilung von Verstößen gegen den Gleichheitssatz abgeben können, kann ich nicht umhin, Ihnen *mein Beurteilungsraster* für die Überprüfung der Gewerbesteuer nach Maßgabe des Gleichheitssatzes vorzustellen.

⁵ Pars pro toto: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. Köln 1989, S. 483.

⁶ Vgl. insbesondere *Wendt*, Zur Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1987, 1257 und 1265.

⁷ Vgl. die Begründung zum GewStG 1936 in RStBl. 1937, 693.

⁸ Vgl. *Müthling/Fock*, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl. München (Loseblatt), § 2 Anm. 1.

Nachdem sich das Bundesverfassungsgericht bei der Ausdeutung des Art. 3 Abs. 1 GG von seiner stereotypen Willkürformel in jüngster Zeit wohl offenkundig distanziert hat⁹, lohnt es sich nicht „nachzukarten“. Denn die nunmehr vom Gericht bevorzugte Formel

– Der Gleichheitssatz ist „vor allem dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und Gewicht, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“, bestehen¹⁰. –

bringt nunmehr viel deutlicher zum Ausdruck, daß für den nach Art. 3 Abs. 1 GG relevanten Vergleich „zwischen beiden Gruppen“ das richtige „tertium comparationis“ benötigt wird. Denn nur bei Anwendung eines sachgerechten Vergleichsmaßstabes läßt sich einigermaßen intersubjektiv nachprüfbar feststellen, ob die Unterschiede zwischen den beiden Gruppen von solcher Art und solchem Gewicht sind, daß eine ungleiche Behandlung gerechtfertigt ist.

3. Bei der Suche nach der Antwort auf die Frage nach dem für die Beurteilung der Gewerbesteuer zuständigen Vergleichsmaßstab gerät man auf den ersten Blick nicht in Schwierigkeiten. Denn der Gesetzgeber hat – wie oben dargelegt – für den Gestaltungsbereich der Gewerbesteuer mehrmals das Äquivalenzprinzip als verbindlichen Maßstab statuiert¹¹. Im übrigen haben Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof die Relevanz dieses Prinzips für die Gewerbesteuer bestätigt¹². Auch das Bundesverfassungsgericht sieht in dem Äquivalenzprinzip das systemtragende Prinzip der Gewerbesteuer¹³, wenngleich das Gericht in seinem Beschluß vom 25. 7. 1977¹⁴ im Hinblick auf die im Zuge der Finanzreform 1969 eingeführte Gewerbesteuerumlage durchaus eine gewisse Distanz zu der verfassungsrechtlichen Relevanz dieses Prinzips erkennen läßt. Selbstverständlich wird die systemtragende Kraft des Äquivalenzprinzips in der Kommentarliteratur zum GewStG nicht in Frage gestellt¹⁵.

9 Vgl. BVerfGE 55, 72 (88); 60, 123 (133 f.); 60, 329 (346); 62, 256 (274); 63, 152 (166); 63, 255 (261 f.); 65, 104 (112 f.); 66, 66 (75); 67, 348 (365); 68, 287 (301).

10 BVerfGE 68, 301.

11 Vgl. insoweit auch den in der 6. Legislaturperiode eingebrachten Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes, in: BT-Drucks. VI/3418, 51.

12 Vgl. RFHE 38, 120 (122) sowie RFH, RStBl. 1939, 1025 (1025 f.); BFH, BStBl. 1958 III, 379.

13 Vgl. BVerfGE 21, 54 (61 f.); 26, 1.

14 Veröffentlicht in: DB 1978, 190.

15 *Lenski/Steinberg*, Gewerbesteuerergesetz, Kommentar, 6. Aufl. Köln (Loseblatt), § 1 Anm. 3; *Mütbling/Fock*, (FN 8), Anm. 1 zu § 1.

Mit dieser Aufzählung von Autoritäten – vom Gesetzgeber über die Gerichte bis hin zu den Kommentatoren des Gewerbesteuergesetzes – kann ich es freilich gegenüber der „science community“ des Steuerrechts nicht bewenden lassen. Denn zum einen wird ganz allgemein die „Leistungsfähigkeit“ des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung des Steuersystems in Frage gestellt¹⁶. Zum anderen ist in jüngster Zeit – vor allem im Zusammenhang mit dem rechtspolitischen Desideratum, die Gewerbesteuer abzuschaffen – sehr prononciert von *R. Wendt* die Meinung vertreten worden, daß die Gewerbesteuer „a limine mit dem Äquivalenzprinzip nicht zu rechtfertigen“ sei¹⁷.

Um das Ergebnis meiner Überlegungen gleich vorweg zu nehmen: ich vermag mich für den Gestaltungsbereich der Gewerbesteuer dem aus diesem Grund ausgesprochenen Verdikt nicht anzuschließen. Für dieses Ergebnis möchte ich mich nicht allein mit der Begründung begnügen, daß schließlich der Gesetzgeber seinerzeit für den Sachbereich „Gewerbesteuer“ in Ausgrenzung allokativer, distributiver und stabilisierender Nebenziele das Äquivalenzprinzip als relevanten Gerechtigkeitsmaßstab verbindlich statuiert hat; ich zitiere insoweit den Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes:

– „die Gewerbesteuer (findet) ihre innere Rechtfertigung . . . in dem Äquivalenzprinzip, also in der Überlegung, daß der Gewerbebetrieb über einen pauschalisierten Beitrag zur Deckung der durch ihn verursachten Kosten heranzuziehen ist“¹⁸ –.

Vielmehr beruht dieses Ergebnis auf meinem steuerdogmatischen Standort: ich plädiere weder für einen stringenten Steuerpositivismus, der als Vergleichsmaßstab dienende Besteuerungsprinzipien negiert¹⁹, noch für einen steuerethischen Purismus dergestalt, daß das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit „kein mehr oder weniger beliebig ersetzbarer Vergleichsmaßstab“ sei, da ein anderer Maßstab „die Eigenart des allgemeinen Finanzierungsinstruments der Steuer verfehlen“ würde²⁰. Für die Rolle eines Savonarola des Steuerrechts mit dem Ziel, erst alle nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Einklang stehenden Steuern – wie etwa Mineralölsteuer, Kraftfahrzeugsteuer u. a. – für verfassungswidrig zu erklären und danach das Steuersystem streng-asketisch nach diesem Prinzip auszurichten, vermag ich mich schon allein von Verfassungen wegen nicht

16 Vgl. insbesondere *Tipke/Lang*, (FN 5), S. 29 f.; siehe auch *K. Schmidt*, Die Steuerprogression, 1960, S. 4 ff.

17 *Wendt*, BB 1987, 1257 (1262).

18 BT-Drucks. VI/3418, 51.

19 So etwa *Kruse*, in: *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, DStJG 5 (1982), 71 ff.

20 So insbesondere *Wendt*, BB 1987, 1257 (1259).

zu erwärmen, weil der Gesetzgeber frei ist, neben dem sicherlich für die Wahrung der Steuergerechtigkeit besonders überzeugend wirkenden Leistungsfähigkeitsprinzip auch andere dem Steuergläubiger „Gemeinde“ gemäßigere Prinzipien auszuwählen. Die Freiheit des Gesetzgebers, für das eine oder andere Prinzip zu optieren, findet lediglich ihre Grenze in der Verfassung selbst. Daß das Grundgesetz aber nur eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zuläßt, steht nirgendwo in unserer Verfassung geschrieben; auch das Bundesverfassungsgericht sieht in dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur *eine* verfassungsrechtliche Wertentscheidung²¹.

Gegen die Entscheidung des Gesetzgebers, für die Gewerbesteuer das Äquivalenzprinzip als Gerechtigkeitsmaßstab verbindlich zu statuieren, lassen sich zweifelsohne gute und damit für den Gesetzgeber beachtenswerte Gründe anführen. Denn wenn nach dem Äquivalenzprinzip die Gewerbesteuer den Gemeinden einen Ausgleich für die besonderen Lasten, die ihnen die Gewerbebetriebe verursachen (= Kostenäquivalenz), verschaffen soll, muß eingeräumt werden, daß die Kausalbeziehungen zwischen den durch die Gewerbebetriebe verursachten besonderen Gemeindelasten und den hierfür „äquivalent“ von den Gemeinden zu beanspruchenden Steuerleistungen außerordentlich diffus sind. Denn selbstverständlich verursachen die Gewerbebetriebe – so zB beim Transport ihrer Güter – Lasten auch über die Gemeindegrenzen hinaus, zweifelsohne sind nicht nur die Gewerbebetriebe, sondern alle Gemeindeeinwohner – so beim Abfall – Auslöser von besonderen gemeindlichen Lasten.

Für die Entscheidung des Gesetzgebers, das Äquivalenzprinzip zum Steuerungsprinzip der Gewerbesteuer verbindlich zu erklären, sprechen hingegen ebenfalls gute und damit für den Gesetzgeber beachtenswerte Gründe. Dabei muß vorab herausgestellt werden, daß das Äquivalenzprinzip als für die Gewerbesteuer relevanter Gerechtigkeitsmaßstab nur den Namen mit dem Äquivalenzprinzip des Gebühren- und Beitragsrechtes gemein hat. Denn im Gegensatz zu dem gebühren- und beitragsrechtlichen Äquivalenzprinzip – hier dient das Prinzip der maßstabsgerechten Bemessung der Höhe der Gebühr und des Beitrages – liegt dem gewerbesteuerlichen Äquivalenzprinzip – so zu Recht das Bundesverfassungsgericht – „nur eine pauschale Rechtfertigung der Gewerbesteuer zugrunde“²². Der Nutzen, den der einzelne Gewerbebetrieb aus den Leistungen der Gemeinde zieht (= Nutzenäquivalenz), ist daher schon mit Rücksicht auf die verfassungsrechtlichen Alternativen der Gebühr und des Beitrages nicht das Zuordnungsobjekt für das Äquivalenzprinzip der Gewerbesteuer. Bei einer sol-

21 Vgl. BVerfGE 66, 214 (228).

22 BVerfG, DB 1978, 190.

chen Distanzierung von der individualisierten markt- und kostenorientierten Gegenleistung wird mancher einwenden, daß bei einer Ausdeutung des Äquivalenzprinzips i. S. einer überindividuellen bzw. einer gruppenbezogenen Äquivalenz dieses Prinzip an klaren Konturen verliere.

Indes teilt das Äquivalenzprinzip dieses Schicksal mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip, das ebenfalls unbestimmt ist, vielfältige Ableitungen zuläßt – so etwa bei der Abgrenzung der Betriebs- und Privatsphäre – und damit dem Gesetzgeber erheblichen Spielraum gewährt²³.

Bei dem Verständnis des gewerbesteuerlichen Äquivalenzprinzips als einer die Gesamtheit der Gewerbebetriebe einer Gemeinde betreffenden Äquivalenz kann kein Zweifel daran bestehen, daß die Gewerbebetriebe die *Ursache* für gemeindliche Lasten darstellen, die aber nicht allein im besonderen Interesse der einzelnen Gewerbebetriebe, sondern im Interesse aller Gemeindeglieder – das ist der entscheidende Unterschied zu den Vorzugslasten (Gebühr und Beiträge) – von der Gemeinde abgedeckt werden. Die Errichtung von Infrastruktureinrichtungen (Schulen, Badeanstalten, Sportplätze, Krankenhäuser etc.) sowie deren Erweiterungen wird zweifelsohne durch die Existenz von Gewerbebetrieben in einer Gemeinde entscheidend mitverursacht bzw. die Gewerbebetriebe profitieren zweifelsohne von den genannten gemeindlichen Infrastrukturleistungen. Wir haben somit durchaus eine lokalisierbare Nachfrage-Angebots-Korrelation.

4. So sehr ich daher der Entscheidung des Gesetzgebers, das Äquivalenzprinzip als Gerechtigkeitsprinzip für die Gewerbesteuer und damit als relevanten Vergleichsmaßstab zu statuieren, durchaus beipflichten kann, so wenig vermag ich dem mitunter herausgestellten Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer das Attribut eines mit dem Äquivalenzprinzip gleichwertigen Vergleichsmaßstabes zuzuerkennen. Wenn mit dem Bundesverfassungsgericht das Objektsteuerprinzip dahingehend verstanden wird, den Gewerbebetrieb als Steuerobjekt der Gewerbesteuer „ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten und ihre persönliche Beziehung zum Steuerobjekt“ zu erfassen²⁴, so kann dem „Objektsteuerprinzip“ lediglich der Rang eines das Äquivalenzprinzip konkretisierenden Prinzips eingeräumt werden. Denn mit dem Hinweis auf den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer wird nichts anderes als der schon dem Äquivalenzprinzip innewohnende Gedanke verfolgt, bei der Festlegung der Steueräquivalenz für die von den Betrieben im Gemeindegebiet verursachten Gemeindelasten sich von der Rechtsträgerschaft der jeweiligen

23 *Tipke/Lang*, (FN 5), S. 29.

24 BVerfGE 13, 331; 25, 28; siehe auch BVerfG, DB 1978, 190.

Betriebe zu lösen und allein die „objektive Ertragskraft“ der Gewerbebetriebe zu besteuern. Mit dem Hinweis auf die Objektivierung der Bemessungsgrundlagen wird damit in der Tat die Rechtsträgerschaft bei den Gewerbebetrieben negiert und nur auf die durch gewerbliche Tätigkeit verursachten gemeindlichen Lasten (= Kostenäquivalenz) bzw. auf den aus den Gemeindeleistungen resultierenden Nutzen der Gewerbebetriebe (= Nutzenäquivalenz) abgestellt²⁵.

5. Mit meiner Festlegung auf das Äquivalenzprinzip als dem für die Beurteilung der Gewerbesteuer nach Art. 3 Abs. 1 GG relevanten Vergleichsmaßstab ist an sich zugleich die Entscheidung darüber getroffen, daß im Rahmen der Durchkämmung des Gewerbesteuerrechts festgestellte „Inkonsequenzen“ bei der Orientierung an dem Äquivalenzprinzip zum verfassungsrechtlichen Verdikt führen (müssen). Allerdings steht das Gebot der Systemgerechtigkeit bzw. der systemimmanenten Folgerichtigkeit bzw. Systemkonsequenz, zu dem sich das Bundesverfassungsgericht für Operationen mit dem Gleichheitssatz wiederholt bekannt hat²⁶, selbstverständlich unter der die Stringenz mildernden Einschränkung, daß ein Verstoß gegen die wertungsmäßige Folgerichtigkeit durch andere verfassungsmäßige Prinzipien – wie etwa das Sozialstaatsprinzip – gerechtfertigt werden kann.

III. Vereinbarkeit der Regelungen des Gewerbesteuergesetzes mit dem Gleichheitssatz

1. Steuerobjekt

a) Begrenzung des Steuerobjektes auf den Gewerbebetrieb

Das Gewerbesteuergesetz erklärt in § 2 Abs. 1 Satz 1 den Gewerbebetrieb und in § 35 a den Reisegewerbebetrieb zum Steuergegenstand. Gegenstand der Gewerbesteuer sind hingegen nicht die freie Berufstätigkeit und die Vermögensverwaltung.

Die Beschränkung des Steuergegenstandes auf den Gewerbebetrieb ist in mehrfacher Hinsicht von verfassungsrechtlicher Relevanz. Zum einen wehren sich die Gewerbetreibenden, die eine gewisse Sachnähe – wie etwa die Handelsvertreter – zur freiberuflichen Tätigkeit aufweisen, unter Berufung auf Art. 3 Abs. 1 GG gegen eine Heranziehung zur Gewerbesteuer,

²⁵ So zu Recht *Wendt*, BB 1987, 1257 (1265).

²⁶ Vgl. BVerfGE 9, 28; 13, 340; 18, 372; 22, 34; 24, 75 (100); 25, 401; 30, 270; 32, 83 (108); 34, 115; 36, 356.

hatten allerdings – wie die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 25. 10. 1977²⁷ zeigt – damit bislang keinen Erfolg. Zum anderen gelingt es manchem Selbständigen, über die einkommensteuerliche Zuordnung zu den „ähnlichen Berufen“ i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG der drohenden Gewerbesteuerpflicht zu entfliehen. Mit welcher beeindruckenden Raffinesse dabei die Rechtsprechung die Abgrenzungsoperationen vornimmt, kann anhand der Tätigkeit der Zahnpraktiker belegt werden; nach der BFH-Rechtsprechung hängt die Gewerbesteuerpflicht allein davon ab, ob der Zahnpraktiker den Zahnersatz selbst einpaßt – dann ist er wie ein Dentist Freiberufler – oder nicht – dann führt er wie ein Zahntechniker einen Gewerbebetrieb²⁸. Angesichts dieser Kasuistik ist es nur allzu verständlich, wenn *de lege ferenda* unter dem beliebten steuerpolitischen Schlagwort „Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ die Forderung aufgestellt wird, die Gewerbesteuerpflicht auf die Tätigkeit der Freien Berufe zu erweitern²⁹.

Ich will mich nicht mit der vom Bundesverfassungsgericht ohnehin entschiedenen Frage beschäftigen, ob aufgrund des Gleichheitssatzes eine Ausgrenzung der einer freiberuflichen Tätigkeit ähnlichen Tätigkeit – beispielsweise des Handelsvertreters – von der Gewerbesteuerpflicht geboten ist. Vielmehr will ich mich der sehr emotional behandelten Frage zuwenden, ob der Gesetzgeber bei der Reduktion des Steuergegenstandes auf den Gewerbebetrieb das dem Gewerbesteuergesetz zugrunde liegende Äquivalenzprinzip konsequent bis zu Ende gedacht hat.

Wenn das Äquivalenzprinzip die Gewerbesteuerpflicht der Gewerbebetriebe damit legitimiert, daß auf diese Weise die von den Gewerbebetrieben verursachten Lasten der Gemeinde abgegolten werden sollen, dann liegt es auf den ersten Blick durchaus in der Sachlogik dieses Prinzips, auch für die durch freiberufliche Tätigkeiten³⁰ ausgelösten gemeindlichen Lasten eine gewerbesteuerliche Abgeltung zu verlangen. Dennoch befinden sich die freiberuflichen Praxen nicht wie die Gewerbebetriebe in der – gemessen am Äquivalenzprinzip – gleichen Situation; vielmehr liegen Unterschiede von *noch* hinreichendem Gewicht vor. Zwar nehmen die freien Berufe in ähnlicher Weise wie die Gewerbetreibenden, aber auch wie alle anderen Gemeindebürger gemeindliche Vorleistungen in Anspruch. Darüber hinaus weisen sie in struktureller Hinsicht mehr und mehr Ähnlichkeit mit

27 BVerfG, DB 1978, 190.

28 BFH, BStBl. 1965 III, 692.

29 Vgl. dazu kritisch *Felix*, Gewerbesteuer für Freiberufler?, KÖSDI 1981, 4440 ff.

30 Immerhin erfüllt die freiberufliche Tätigkeit alle positiven Abgrenzungsmerkmale des Gewerbebetriebsbegriffs i. S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG.

den Gewerbebetrieben auf; ich verweise auf den zunehmenden Einsatz abhängiger Arbeitskräfte und auf die steigende Kapitalintensität freiberuflicher Tätigkeit. In manchen freien Berufen nehmen die Konzentrationstendenzen auch im Hinblick auf den Binnenmarkt 1992 derart zu, daß der Freie Beruf nicht einmal mehr in Konturen sichtbar wird. Dennoch gibt es – wie ich meine – qualitativ und quantitativ erhebliche Unterschiede von hinreichendem Gewicht, die es *gerade noch* verfassungsrechtlich rechtfertigen, daß die Gewerbesteuer in Anwendung des Äquivalenzprinzips nicht auf die freiberufliche Praxis erstreckt worden ist. Zum einen steht im Gegensatz zum Gewerbebetrieb in der überwiegenden Zahl der Fälle die Praxis als das sächliche Substrat der Tätigkeit des Freiberuflers immer noch im deutlichen Hintergrund zu der vom Freiberufler in Gebundenheit staatlicher Vorgaben und Standesrichtlinien aufgrund höchstpersönlicher Vertrauensverhältnisse zu erbringenden individuellen Leistungen. Zum anderen heben sich – selbstverständlich *cum grano salis* gesprochen – die von Gewerbebetrieben verursachten Gemeindelasten von denen durch freiberufliche Praxen veranlaßten ihrem Umfang nach immer noch deutlich ab. Ich verweise allein auf die aus dem Ausweis von sog. Gewerbegebieten den Gemeinden entstehenden Lasten, die keineswegs über Beiträge und Gebühren abgedeckt werden (können). Ich verweise weiterhin auf die besonderen Lasten, die den Gemeinden aus der Übernahme der Entsorgung für Gewerbebetriebe entstehen; auch insoweit reicht die Gebühren-, Beitrags- und Abwasserabgabendeckung keineswegs aus.

b) Mehrheit von Gewerbebetrieben

Das Gewerbesteuergesetz sieht in § 2 Abs. 1 Satz 1 vor, daß jeder (stehende) Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer unterliegt. Gleichwohl nehmen Rechtsprechung und Finanzverwaltung auch bei Vorliegen mehrerer Gewerbebetriebe ein Steuerobjekt an, wenn die Betriebe sachlich, insbesondere wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch innerlich zusammenhängen³¹. Handelt es sich hingegen – wegen Verschiedenartigkeit der Betriebe – um mehrere wirtschaftliche Einheiten, so wird jede Einheit für sich als Einheit angesehen³². Auf der anderen Seite bilden mehrere Gewerbebetriebe *einer* Kapitalgesellschaft und *einer* Personengesellschaft wegen § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets einen Gewerbebetrieb. Allerdings dürfen nach der BFH-Rechtsprechung auch die Unternehmen mehrerer Personenge-

31 Vgl. BFH, BStBl. 1965 III, 656; siehe auch Abschnitt 19 Abs. 1 und 2 GewStR 1984.

32 Vgl. auch Horn, Mehrere Betriebe eines Unternehmers als selbständige Gewerbebetriebe, BB 1984, 134.

sellschaften nicht zu einem einheitlichen Unternehmen zusammengefaßt werden, wenn an allen Gesellschaften die gleichen Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind³³.

Die Auswirkungen einer solchen diffusen Auffassung sind ambivalent. Einerseits ist bei Annahme einer „Einheit“ ein Ausgleich von Verlusten zwischen den einzelnen Betrieben möglich. Andererseits können bei einer solchen Konstellation die gewerbsteuerlichen Freibeträge nur einmal in Anspruch genommen werden. Für den Fall der Annahme von jeweils selbständigen Betrieben stellen sich die fiskalischen Auswirkungen vice versa dar. Mit Rücksicht auf die von Fall zu Fall unterschiedliche Interessenlage ist es daher nicht zu verwundern, daß im Schrifttum Pro- und Contra-Standpunkte eingenommen werden³⁴.

Betrachtet man die Unterschiede aus dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes, so besteht bei folgerichtiger Anwendung des Äquivalenzprinzips kaum ein Zweifel daran, jeden einzelnen Gewerbebetrieb ohne Rücksicht auf die dahinter stehende gemeinsame Rechtsträgerschaft als Steuerobjekt anzusehen. Denn die gemeindlichen Lasten werden von den einzelnen Gewerbebetrieben, nicht hingegen von den gewerblichen Betätigungen einer einzelnen natürlichen Person als Rechtsträger von mehreren Gewerbebetrieben verursacht. Die Irrelevanz der persönlichen Beziehung des Rechtsträgers zum Steuerobjekt wird im übrigen auch durch das Subprinzip „Objektsteuerprinzip“ verdeutlicht.

c) Beginn und Ende der sachlichen Steuerpflicht

Beginn und Ende der Steuerpflicht für das Steuerobjekt „Gewerbebetrieb“ sind je nach Rechtsform unterschiedlich ausgestaltet. So beginnt bei Einzelgewerbetreibenden und bei Personengesellschaften die Steuerpflicht erst in dem Zeitpunkt, in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebes i. S. des § 15 Abs. 2 EStG erforderlich sind³⁵ und endet mit der tatsächlichen Einstellung des Betriebes, somit mit Beginn der Liquidation³⁶. Dies gilt auch für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts³⁷. Bei Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit beginnt die

33 BFH, BStBl. 1980 II, 465; siehe auch Abschnitt 19 Abs. 3 GewStR 1984.

34 Vgl. Horn, BB 1984, 134; Lenski/Steinberg, (FN 15), § 2 Anm. 9 ff.

35 Vgl. Abschnitt 21 Abs. 1 Satz 1 GewStR 1984.

36 Vgl. Abschnitt 22 Abs. 1 Satz 1 und 9 GewStR 1984.

37 Vgl. Abschnitte 21 Abs. 3 und 22 Abs. 4 GewStR 1984.

Steuerpflicht mit der Registereintragung bzw. der aufsichtsbehördlichen Erlaubnis, somit mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit oder mit der Aufnahme einer nach außen in Erscheinung tretenden Tätigkeit³⁸ und endet mit dem Erlöschen der Rechtsfähigkeit, d. h. erst nach Abschluß der Liquidation³⁹. Gewerblich geprägte Personengesellschaften i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sind den Kapitalgesellschaften gleichgestellt; hingegen werden gewerblich tätige Kapitalgesellschaften & Co KG wie Mitunternehmer-schaften behandelt⁴⁰.

Die unterschiedliche Ausgestaltung von Beginn und Ende der sachlichen Steuerpflicht vermag vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes nicht zu überzeugen. Wenn das Äquivalenzprinzip die Rechtfertigung der Gewerbesteuer mit der Abgeltung für die von den Gewerbebetrieben *verursachten* Lasten der Gemeinde beinhaltet, dann kann letztlich nur die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit Dritten gegenüber den Beginn der sachlichen Steuerpflicht auslösen. Aus dem gleichen Grund kann daher das Erlöschen der sachlichen Steuerpflicht nur bei einer tatsächlichen Einstellung der gewerblichen Tätigkeit angenommen werden. Insoweit ist das Äquivalenzprinzip im Hinblick auf den Beginn der Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaften nicht gewahrt, da diese an einen formalen Akt (= Eintragung in das Handelsregister bzw. Zustellung der aufsichtsbehördlichen Erlaubnis) anknüpft, ohne daß eine lastenverursachende gewerbliche Tätigkeit eingetreten ist. Ebenso schließt die Regelung über das Ende der sachlichen Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaften über das vom Äquivalenzprinzip gebotene Maß hinaus, wenngleich man einräumen muß, daß auch die abwickelnde Tätigkeit durchaus weiterhin eine gemeindliche Lasten verursachende Tätigkeit darstellen kann.

2. Besteuerungsgrundlagen

a) *Gewerbeertrag und Gewerbekapital als Bemessungsfaktoren*

Bis zu der Verabschiedung des Steueränderungsgesetzes 1979 vom 30. 11. 1978 (BStBl. 1978 I, 1849) sah das Gewerbesteuergesetz vor, daß die Gemeinden neben der Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer fakultativ auch die sog. Lohnsummensteuer erheben konnten. Mit dem Einbezug der Lohnsumme in die Bemessungsgrundlage sollte nach der Begründung zum Gewerbesteuergesetz 1936 die Gleichmäßigkeit der Besteuerung erhöht

38 Vgl. Abschnitt 21 Abs. 2 Satz 1 und 5 GewStR 1984.

39 Vgl. Abschnitt 22 Abs. 3 GewStR 1984.

40 BFH, BStBl. 1980 II, 658; 1982 II, 707; 1985 II, 433; 1986 II, 527.

und die Konjunkturlabilität des Gewerbesteueraufkommens gemildert werden. Nunmehr können die Gemeinden nur noch die Bemessungsfaktoren Gewerbeertrag und Gewerbekapital ansetzen. Der Faktor „Gewerbeertrag“ geht nach Maßgabe des § 7 GewStG vom Ist-Ertrag aus; der Faktor „Gewerbekapital“ stellt ein Soll-Ertragsselement dar, unterstellt somit einen Ertrag. Im Aufkommen der Gewerbesteuer schlagen sich die beiden Teile der Ertragskraft des Gewerbebetriebes in der Weise nieder, daß von den gewerbesteuerlichen Einnahmen der Gemeinden im Bundesdurchschnitt 86 vH auf den Gewerbeertrag und 14 vH auf das Gewerbekapital entfallen⁴¹. Das Übergewicht der Gewerbeertragsteuer ist evident.

Von verfassungsrechtlicher Relevanz könnte dieses Ungleichgewicht zwischen Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer dann sein, wenn das Anzapfen des Ist-Ertrages eines Gewerbebetriebes für die Bemessung der „Abgeltungssteuer“ gar keine Korrelation mit dem Äquivalenzprinzip, sondern eher mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip aufweisen sollte. Das kann nur unter Schwierigkeiten beantwortet werden. Zwar kann für die Lohnsumme, aber auch für das Gewerbekapital viel eher als für den Gewerbeertrag nicht nur eine gedankliche Schiene, sondern auch eine Kausalitätsbrücke zu den von den Gewerbebetrieben verursachten gemeindlichen Lasten geknüpft werden⁴². Denn zweifelsohne schafft die organisierte Zusammenführung von Menschen in einem Betrieb auch gemeindliche Lasten; ebenso verursacht die Akkumulation von Kapital und ihr intensiver Einsatz Belastungen in der Gemeinde. Indes bleibt die Kausalitätsbrücke auch beim Ansatz des Gewerbeertrages erhalten, denn die darin enthaltene Ist-Ertragskraft ist der Indikator für die intensive Ausnutzung der Produktionsfaktoren und damit zugleich der Indikator für die Ursache von gemeindlichen Lasten.

b) Gewerbeertrag

aa) Das Gewerbesteuergesetz erklärt in § 7 Halbsatz 1 den nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn aus dem Gewerbebetrieb als Basis für die Bemessung des Gewerbeertrages. Das ist insoweit erstaunlich, da der Gewinn aus Gewerbebetrieb subjektiv i. S. des Leistungsfähigkeitsprinzips zu verstehen ist, da er alle Einnahmen umfaßt, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ zufließen (§ 2

⁴¹ Mütbling/Fock, (FN 8), § 6 Anm. 1.

⁴² Kommission für die Finanzreform, Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart/Köln/Berlin/Mainz 1966, Tz. 396.

Abs. 1 Nr. 1 i. V. mit § 8 Abs. 1 EStG); entsprechendes gilt für die Körperschaftsteuer (§ 8 Abs. 2 KStG). Von daher ist es zumindest vom Ansatz her verständlich, daß der Gesetzgeber mit Hilfe der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften der §§ 8 und 9 GewStG die subjektiven Elemente des – personalisierten – einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinns zu korrigieren versucht. Ob ihm dies in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise gelungen ist, will ich im nächsten Abschnitt behandeln. Vorab sei aber auf einige verfassungsrechtlich relevante Ungereimtheiten zu der Frage, was dem Gewerbeertrag zugrunde zu legen ist, hingewiesen.

bb) Gegenstand der Gewerbesteuer ist – ganz im Sinne des Äquivalenzprinzips – nur der durch den laufenden Betrieb anfallende Gewinn⁴³. Insoweit sind diejenigen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auszuscheiden, die nicht mit dem laufenden Betrieb zusammenhängen. Deshalb werden zu Recht vorweggenommene Betriebsausgaben einerseits und Veräußerungs- oder Aufgabegewinne i. S. des § 16 EStG oder des § 21 Abs. 1 UmwStG andererseits bei denjenigen, deren Steuerpflicht eine gewerbliche Tätigkeit voraussetzt (nicht aber bei Kapitalgesellschaften!), unberücksichtigt gelassen.

Diese Linie wird jedoch im Gewerbesteuerrecht nicht konsequent durchgehalten. So werden die den Handelsvertretern zustehenden Ausgleichsansprüche und Ausgleichszahlungen i. S. des § 89 b HGB nicht dem Veräußerungsgewinn, sondern dem laufenden Gewinn und somit dem Gewerbeertrag i. S. des § 7 GewStG zugerechnet⁴⁴. Man wird dieser Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wohl noch in den Fällen zustimmen müssen, in denen die Beendigung des Handelsvertretervertrages nicht mit der Beendigung des Gewerbebetriebes zusammenfällt. Hingegen fallen die Ausgleichszahlungen des Handelsvertreter bei einer Koinzidenz beider Ereignisse, der Beendigung des Vertragsverhältnisses und der Aufgabe des Gewerbebetriebes, aus dem durch den laufenden Betrieb anfallenden Gewinn heraus. Die gegenteilige Ansicht der Rechtsprechung, daß die beiden Ereignisse nicht im Verhältnis des zeitlichen Vorher und Nachher, sondern in dem konditionalen Verhältnis von Tatbestand und Rechtsfolge zueinander stünden⁴⁵, wird dem wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs nicht gerecht, da die Ausgleichszahlung an den Handelsvertreter der Betriebsaufgabe nachfolgt⁴⁶. Insofern steht diese Rechtsprechung auch nicht im Einklang mit dem Steuerungsprinzip für die Ausgestaltung der Gewerbe-

43 Vgl. BFH, BStBl. 1964 III, 124.

44 Vgl. BFH, BStBl. 1960 III, 21; 1965 III, 172; 1969 II, 196.

45 So BFH, BStBl. 1981 II, 97.

46 So auch List, StRK-Anm. GewStG § 7 R. 100.

steuer. Denn es liegt in der Logik des Äquivalenzprinzips, daß nur diejenigen Vorgänge, die mit dem laufenden Betrieb zusammenhängen, Gemeindelasten verursachen (können), somit diejenigen Ereignisse, die rechtlich Folge der Beendigung des Gewerbebetriebes sind, nicht der Abgeltung mit der Gewbesteuer bedürfen.

cc) Von größerer Brisanz ist die Frage, ob die Einbeziehung der Tätigkeitsvergütungen an die Gesellschafter von Personengesellschaften in den Gewerbeertrag verfassungsrechtlich zu beanstanden ist. Ausgangspunkt der Überlegungen ist die Tatsache, daß die h. M. bei Personengesellschaften nicht nur den Gewinn „aus dem Gewerbebetrieb“ (§ 7 GewStG), d. h. den Gewinn der *Gesellschaft*, dem Gewerbeertrag zugrundelegt; einbezogen werden auch die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der Gesellschafter sowie die *Sondervergütungen*⁴⁷; weiterhin wird vom Gewerbeertrag erfaßt die Summe der gewerblichen Einkünfte der Gesellschafter i. S. des Einkommensteuerrechts, die sich aus der Steuerbilanz der Gesellschaft sowie etwaiger Ergänzungsbilanzen⁴⁸ und Sonderbilanzen für einzelne Mitunternehmer ergeben. Die Einbeziehung der Tätigkeitsvergütungen in den Gewerbeertrag hat allein schon deshalb zu verfassungsrechtlichen Bedenken Anlaß gegeben, weil die Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen bei einer Kapitalgesellschaft als Betriebsausgaben den Körperschaftsteuerlichen Gewinn mindern, somit auch nicht in den Gewerbeertrag Eingang finden. Das Bundesverfassungsgericht hat die offensichtliche gewerbsteuerliche Ungleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften verfassungsrechtlich mit dem Hinweis auf die eben „schicksalhaft“ vorgegebene ungleiche Besteuerung gewerblicher Einkünfte von Personen- und Kapitalgesellschaft nicht beanstandet⁴⁹. Ich versage es mir, auf das Argument, daß der Sündenfall des Gesetzgebers im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht eine auch für das Gewerbsteuerrecht hinzunehmende Erbsünde darstellt, des Näheren einzugehen.

Von Interesse ist für mich an dieser Stelle allein die Frage, ob das Steuerungsprinzip für die Ausgestaltung der Gewbesteuer „die Kürzung“ der Tätigkeitsvergütungen bei Personengesellschaften gebietet. Dies wird man bejahen müssen. Denn die dem Äquivalenzprinzip vorgegebene Funktion, daß mit der Gewbesteuer die durch Gewerbebetriebe verursachten Gemeindelasten abgegolten werden sollen, indiziert die dann im übrigen auch in dem Objektsteuerprinzip angelegte Abstrahierung des Gewerbebetrie-

47 Vgl. BFH, BStBl. 1981 II, 220 und 621.

48 Vgl. BFH, BStBl. 1986 II, 350.

49 BVerfG, StRK GewStG (bis 1977) § 7 R. 95.

bes von den persönlichen Verhältnissen und Beziehungen des Rechtsträgers. Deshalb scheidet – ebenso wie (nach Abschaffung der Lohnsummensteuer!) der Wert der Arbeitsleistung der Mitarbeiter im Gewerbebetrieb – auch der Unternehmerlohn als Bestandteil des „Gewerbe“-Ertrages aus. Dies wird besonders deutlich an dem „Unternehmerlohn“, den ein als Prokurist angestellter Kommanditist erhält.

Der hiernach diagnostizierte Verstoß gegen den Gleichheitssatz kann nicht durch den Hinweis auf den Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG neutralisiert werden. Der Freibetrag von 36 000 DM ist zwar seinerzeit u. a. mit dem Hinweis, daß der Gewerbebetrag auch den sog. Unternehmerlohn mitumfasse, begründet worden⁵⁰. Die wertungsmäßige Folgerichtigkeit des Äquivalenzprinzips kann aber nicht durch Freibetragsregelungen außer Kraft gesetzt werden. Verfassungsrechtlich wäre ein solches Vorgehen allenfalls nur dann hinnehmbar, wenn der Gesetzgeber die „Kürzung der Tätigkeitsvergütungen bei Personengesellschaften“ in Gestalt eines Freibetrages an dem richtigen systemischen Standort des § 9 GewStG vorgenommen hätte.

c) *Gewerbekapital*

Das Gewerbesteuergesetz erklärt in § 12 Abs. 1 Satz 1 den Einheitswert des gewerblichen Betriebes i. S. des Bewertungsgesetzes als die Basis für die Bemessung des Gewerbekapitals. Der Gesetzgeber hat somit auf eine Begriffsbestimmung verzichtet; er hat sich begnügt festzulegen, wie das Gewerbekapital zu ermitteln ist. Durch den Rückgriff auf den Einheitswert des gewerblichen Betriebes i. S. des § 97 Abs. 2 BewG ergibt sich, daß das Gewerbekapital die Summe der Vermögenswerte ist, die dem Betriebe dienen. Bei globaler Betrachtung der Hinzurechnungen und Kürzungen nach § 12 Abs. 2 und 3 GewStG soll das Gewerbekapital aber nicht nur mit dem Betriebsvermögen i. S. des BewG übereinstimmen, sondern das gesamte vom Betrieb genutzte Kapital umfassen – kurzum: der Gewerbekapitalsteuer soll abgehoben von der betriebsindividuellen Kapitalstruktur das objektive Betriebsvermögen zugrunde gelegt werden⁵¹. Die Besteuerung des Gewerbekapitals kann daher zu einer Steuerlast führen, die nicht mehr aus dem vom Gewerbebetrieb erwirtschafteten Ertrag bezahlt werden kann. Denn selbst bei einem auf 0 gestellten Gewerbeertrag entsteht eine Steuerschuld nach dem Gewerbekapital, da die Meßbeträge auf positives Gewerbekapital und negativen Gewerbeertrag nicht saldiert werden

⁵⁰ Vgl. BT-Drucks. 8/3243, 8.

⁵¹ Vgl. *Lenski/Steinberg*, (FN 15), § 12 Anm. 2.

dürfen. Die Folgen sind evident; ich kann sie anhand einer für eine deutsche Aktiengesellschaft vorgenommenen Modellrechnung – bezogen auf das Jahr 1971 – verdeutlichen: bei einem mit 0 angesetzten körperschaftsteuerlichen Gewinn und gewerbesteuerlichem Gewerbeertrag betrug die Steuer auf das Gewerbekapital von 8721000 DM einen Betrag von 41 860 DM⁵².

Aus dem Blickwinkel des Äquivalenzprinzips wird man diese offenkundige Substanzbesteuerung wohl nicht beanstanden können. Denn der Einsatz des Gewerbekapitals als Bemessungsfaktor entspricht durchaus der Logik dieses Prinzips, die aus der Existenz von Gewerbebetrieben entstehenden Lasten über eine Gewerbekapitalsteuer abzugelten. Die Höhe des in Gewerbebetrieben akkumulierten Kapitals ist zweifelsohne als sachgerechter Indikator für die die Gemeinde treffenden Lasten anzusehen; ich verweise dabei nur auf die aus einer Vermögensakkumulation im gewerblichen Bereich entstehenden Umweltlasten.

Der Eingriff in die Substanz der gewerblichen Betriebe ist jedoch vor dem Hintergrund des Art. 14 Abs. 1 GG von Bedeutung. Deshalb erlaube ich mir in Abweichung meines Beurteilungsrasters einige Bemerkungen zu dieser verfassungsrechtlichen Grundentscheidung. Das ist auch deshalb erforderlich, weil das Bundesverfassungsgericht zwar die Wirkkraft dieser verfassungsrechtlichen Grundentscheidung für das Steuerrecht weitgehend aufgehoben hat. Dennoch sollte uns das sattsam bekannte Strickmuster, daß

– Art. 14 GG „nicht das Vermögen als solches gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schütze, die Auferlegung von Geldleistungen die „Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt lasse“⁵³ –,

nicht daran hindern, die Relevanz des Art. 14 GG für die Gewerbekapitalsteuer zu prüfen. Denn selbstverständlich schützt Art. 14 Abs. 1 GG das Eigentum – somit auch den Gewerbebetrieb – vor Eingriffen der Steuergewalt des Staates. Von daher geht es nur um die Frage, ob der Gesetzgeber bei der inhaltlichen Ausgestaltung des Gewerbesteuergesetzes die Grenzen beachtet hat, die die Verfassung in Art. 14 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 GG zum Maßstab für Eingriffe in das Eigentum gemacht hat. Die Grenzen wären bei der Gewerbekapitalsteuer sicherlich überschritten, wenn diese Steuer *stets* aus der Substanz gezahlt werden müßte. Dies wird man schon vom

52 *Flämig*, Die Auswirkungen der Steuerreform auf die Kapitalgesellschaften in der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1974, S. 50.

53 BVerfGE 4, 7 (17); 14, 221 (241); 26, 147 (187); 18, 441 (452); 19, 119 (128); 19, 253 (267); 23, 12 (17); 23, 288 (314); 26, 327 (338); 28, 119 (142); 30, 250 (271); etwas zurückhaltender nunmehr BVerfGE 50, 57 (104).

Ansatz her verneinen müssen. Denn mit der Gewerbesteuer will der Gesetzgeber nach der Logik des Äquivalenzprinzips nur die von den Gewerbebetrieben verursachten Gemeindelasten ausgleichen lassen. Hingegen soll mit dieser Steuer nicht die Möglichkeit privaten Wirtschaftens, die Privatnützigkeit des Gewerbebetriebes zunichte gemacht werden. Von daher läßt die *potentielle* Gefahr eines Eingriffs in die Substanz wohl kaum den Schluß zu, daß die Gewerkekapitalsteuer gegen Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG verstoße. Man kann aber auch nicht gerade behaupten, daß diese Unterart der Gewerbesteuer über alle verfassungsrechtlichen Zweifel hinweg erhaben sei. Verfassungsgemäßer – nicht zuletzt wegen der Belastung des Betriebsvermögens mit der Vermögensteuer – wäre sicherlich eine begrenzende Norm dahingehend, daß bei negativem Gewerbeertrag der Steuermeßbetrag nach dem Gewerkekapital auf 0 zu stellen ist.

d) Hinzurechnungen und Kürzungen bei Gewerbeertrag und Gewerkekapital

aa) Das Gewerbesteuergesetz sieht sowohl für den Gewerbeertrag als auch für das Gewerkekapital in den §§ 9, 10 und in § 12 Hinzurechnungen und Kürzungen vor. Damit soll – so wird in der Begründung zum GewStG 1936 ausgeführt – der Gewinn objektiviert sowie das gesamte im Gewerbebetrieb eingesetzte Kapital erfaßt werden⁵⁴. Der Gesetzgeber zielt somit – abstrahiert vom jeweiligen Rechtsträger des Gewerbebetriebes – auf die Erfassung der objektiven Ertrags- und Kapitalkraft.

Unbeschadet einer die einzelnen Hinzurechnungen und Kürzungen ins Visier nehmenden verfassungsrechtlichen Bewertung wird man die gegen die Hinzurechnungen und Kürzungen gerichtete prinzipielle Kritik aus der Sicht des Verfassungsrechts nicht „aktivieren“ können. Diese Feststellung gilt schon vom Ansatz her für die von *Schumacher* bekundete Auffassung eines krassen Mißverhältnisses zwischen Aufwand an gesetzlichen Bestimmungen, Verwaltungsvorschriften und Sekundärliteratur und den durch die Vorschriften der §§ 8, 9 und § 12 GewStG bewirkten Steuermehereinnahmen⁵⁵. Sie muß aber auch gelten für diejenigen Kritiker, die an der Sachgerechtigkeit der auf Fiktion aufbauenden Objektsteuerregel zweifeln⁵⁶.

54 RStBl. 1937, 693 (695 f.).

55 *Schumacher*, Mehrheit von Gewerbebetrieben einer natürlichen Person im Gewerbesteuerrecht. Zugleich eine Anmerkung zum BFH-Urt. 316/83 VIII R v. 19. 11. 1985, StuW 1987, 111 = StRK GewStG 1978, § 2 Abs. 1 StObj. R. 5.

56 Vgl. *Tipke/Lang*, (FN 5), S. 492; *D. Schneider*, Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. Wiesbaden 1985, S. 169 f.

Denn mit den Hinzurechnungen und Kürzungen auf Gewerbeertrag und Gewerbekapital korrigiert der Gesetzgeber die Elemente des Leistungsfähigkeitsprinzips im einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn sowie im vermögensteuerlichen Einheitswert und verwirklicht damit das im Gewerbesteuerrecht angelegte Äquivalenzprinzip auch im Bereich der Bemessungsgrundlagen. Die Gemeindelasten, die durch die Gewerbesteuer abgedeckt werden sollen, lassen sich nämlich nicht auf die Rechtsträger der Gewerbebetriebe zurückführen. Sie finden ihre Ursache in dem Zusammenspiel der Produktionsfaktoren, so daß es durchaus folgerichtig ist, die Äquivalenz zwischen verursachten Lasten und gewährten Leistungen bei den Gewerbebetrieben an dem gesamthaft eingesetzten Kapital und dem hieraus entstandenen Ertrag zu fixieren.

bb) Von daher habe ich eher Zweifel, ob in den einzelnen Hinzurechnungsvorschriften das Äquivalenzprinzip durchgängig gewahrt worden ist. Dies gilt insbesondere für die mit dem Haushaltsbegleitgesetz 1983 vom 20. 12. 1982 (BGBl. 1982 I, 1857) – als Teil einer längerfristigen Abschaffungsstrategie der Gewerbesteuer (!) – auf den Ansatz von 50 vH begrenzte Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen sowie für die entsprechende Regelung für das Dauerschuldkapital in § 12 Abs. 2 Nr. 1 GewStG. Die hierdurch sich gegenüber früher ergebenden Entlastungen sind beträchtlich – wie die *Lenski/Steinberg* entnommenen Übersichten zeigen⁵⁷:

*Übersicht 1: Auswirkungen des begrenzten Ansatzes von
Dauerschuldzinsen*

Beispiel a)

	1982 DM	1983 DM	1984 DM
Gewinn eines Einzelkaufmanns	10 000	10 000	10 000
Zinsen für Dauerschulden 50 000			
davon hinzuzurechnen	+ 50 000	+ 30 000	+ 25 000
Gewerbeertrag	60 000	40 000	35 000
Freibetrag nach § 11 Abs. 1 GewStG	- 36 000	- 36 000	- 35 000
verbleibender Betrag	24 000	4 000	0
Steuermeßbetrag (5 vH)	1 200	200	0
Gewerbeertragssteuer (bei 300 vH Hebesatz)	3 600	600	0

⁵⁷ *Lenski/Steinberg*, (FN 15), § 8 Nr. 1 Anm. 24 a und § 12 Anm. 256.

Beispiel b)

	1982 DM	1983 DM	1984 DM
Gewinn einer Kapitalgesellschaft	200 000	200 000	200 000
Zinsen für Dauerschulden 600 000			
davon hinzuzurechnen	<u>+ 600 000</u>	<u>+ 360 000</u>	<u>+ 300 000</u>
Gewerbeertrag	800 000	560 000	500 000
Steuermessbetrag (5 vH)	40 000	28 000	25 000
Gewerbeertragssteuer (bei 300 vH Hebesatz)	120 000	84 000	75 000

*Übersicht 2: Auswirkungen des begrenzten Ansatzes des
Dauerschuldkapitals*

Beispiel a)

	1982 DM	1983 DM	1984 DM
EW des gewerbl. Betriebs	40 000	40 000	40 000
Dauerschulden 210 000 DM			
Kürzungsbetrag <u>50 000 DM</u>			
verbleibender Betrag 160 000 DM			
davon hinzuzurechnen	<u>+ 160 000</u>	<u>+ 96 000</u>	<u>+ 80 000</u>
Gewerbekapital	200 000	136 000	120 000
Freibetrag nach § 13 Abs. 1 GewStG	<u>- 120 000</u>	<u>- 120 000</u>	<u>- 120 000</u>
verbleibender Betrag	80 000	16 000	0
Steuermessbetrag (2 vT)	160	32	0
Gewerbekapitalsteuer (bei 300 vH Hebesatz)	480	96	0

Beispiel b)

	1982 DM	1983 DM	1984 DM
EW des gewerbl. Betriebes	500 000	500 000	500 000
Dauerschulden 4 050 000 DM			
Kürzungsbetrag 50 000 DM			
verbleibender Betrag 4 000 000 DM			
davon hinzuzurechnen	+ 4 000 000	+ 2 400 000	+ 2 000 000
Gewerbekapital	4 500 000	2 900 000	2 500 000
Freibetrag nach § 13 Abs. 1 GewStG	- 120 000	- 120 000	- 120 000
verbleibender Betrag	4 380 000	2 780 000	2 380 000
Steuermeßbetrag (2 vT)	8 260	5 560	4 760
Gewerbekapitalsteuer (bei 300 vH Hebesatz)	26 280	16 680	14 280

Von daher ist in der Tat die Frage angebracht, ob diese Regelungen nicht als Systembruch zu qualifizieren sind. Denn zweifelsohne hat der Gesetzgeber mit der Kappung der Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen und des Dauerschuldkapitals die Sinnhaftigkeit der Hinzurechnung als solche in Frage gestellt. In meinen Augen zwingt nämlich die Logik des Äquivalenzprinzips – d. h. die Abgeltung der von dem objektivierten Gewerbebetrieb verursachten Gemeindelasten – zur vollständigen Hinzurechnung der Dauerschulden und der darauf entfallenden Zinsen. Die mittelstandsfreundliche Reduktion vermag sicherlich im Wirkungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips zulässig sein. Das allein am Steuerobjekt „Gewerbebetrieb“ aufgehängte Äquivalenzprinzip ist hingegen für solche sich am dahinter stehenden Steuersubjekt orientierenden Erwägungen, erst recht für die gegen eine Besteuerung der Kreditaufnahme sprechenden volkswirtschaftlichen Überlegungen immun.

cc) Wie brüchig die Hinzurechnungs- und Kürzungsregelungen des Gewerbesteuerrechts sind, zeigt sich auch bei Betrachtung der Regelungen des § 8 Nrn. 2, 3 und 7 GewStG. Die Hinzurechnung von Renten und dauernden Lasten, Gewinnanteilen eines stillen Gesellschafters sowie Miet- und Pachtzinsen wird nur dann vorgenommen, wenn diese Beträge beim Empfänger nicht zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind. Der Sinngehalt dieser Regelung leuchtet auf den ersten Blick ein; hierdurch soll eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung vermieden werden.

Gleichwohl stellt sich auch hier die Frage, ob das konsequente Zu-Ende-Denken des Äquivalenzprinzips es nicht erfordert, diese Einschränkung als einen Gleichbehandlungsverstoß zu statuieren. Hierfür spricht schon die Tatsache, daß § 8 Nr. 1 GewStG – in der Regel zu Lasten der Kreditinstitute – diese Einschränkung nicht kennt; eine Doppelbelastung in diesem Fall eintritt. Vor allem kann wegen der von der Rechtsträgerschaft abstrahierenden Zuordnung der Gewerbesteuer auf das Steuerobjekt „Gewerbebetrieb“ die Hinzurechnung eines die Ertragskraft des Steuerobjekts erhöhenden Betrages nicht davon abhängig gemacht werden, ob dieser Betrag nicht möglicherweise auch bei einem anderen Steuerobjekt der Gewerbebeertragsteuer unterliegt. Die Ertragskraft eines Steuerobjekts muß nach der Logik des Äquivalenzprinzips nur von diesem aus betrachtet und berechnet werden; Saldierungen mit anderen Steuerobjekten sind von diesem Prinzip nicht abgedeckt.

e) Gewerbeverlust

Das Gewerbesteuerrecht sieht ebenso wie das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht die Möglichkeit vor, sog. Fehlbeträge, d. h. um Hinzurechnungen und Kürzungen modifizierte Verluste innerhalb der Besteuerungsgrundlage „Gewerbeertrag“ vorzutragen (§ 10a GewStG). Die Berücksichtigung des Gewerbeverlustes setzt aber nicht nur voraus, daß er bei demselben Unternehmen entstanden ist, dessen Gewerbeertrag im Anrechnungsjahr gekürzt werden soll (Unternehmensgleichheit). Die Berücksichtigung des Gewerbeverlustes soll außerdem an die Person des Unternehmers, der den Verlust erlitten hat, geknüpft sein (Unternehmergleichheit). Dem Erfordernis von der Unternehmergleichheit ist an sich mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1986 v. 19. 12. 1985 (BStBl. 1985 I, 2436) der Boden entzogen worden, da das Tatbestandsmerkmal „bei Gewerbebetreibenden“ in § 10a GewStG gestrichen worden ist. Im Schrifttum wird daher nachdrücklich die Auffassung von der Irrelevanz der Unternehmergleichheit vertreten⁵⁸. Indes hält die Finanzverwaltung an dem Erfordernis der Unternehmeridentität fest, zumal sie sich auf ein Urteil des Hess. Finanzgerichts vom 14. 8. 1986⁵⁹ berufen kann.

Bei der anstehenden Entscheidung des Bundesfinanzhofs in dieser Frage kann dieser nicht an dem Faktum „vorbeijudizieren“, daß das Erfordernis der Unternehmergleichheit nicht der inneren Logik des Äquivalenzprinzips gemäß ist. Denn dieses Prinzip stellt nur auf den Gewerbebetrieb als

58 Vgl. *Lenski/Steinberg*, (FN 15), § 10a Anm. 1 a m. w. Nachweisen.

59 EFG 1987, 132.

solchen ab – insoweit ist die Unternehmensidentität legitimiert –, nicht jedoch auf den Rechtsträger, so etwa die einzelnen Gesellschafter einer Personengesellschaft. Mit der Herausstellung des Gewerbetreibenden bei dem Erfordernis „Unternehmeridentität“ werden daher das Äquivalenzprinzip verlassen und Elemente des Leistungsfähigkeitsprinzips ins Spiel gebracht. Deshalb entspricht nur das Erfordernis der Unternehmensgleichheit in § 10 a GewStG dem Gleichheitssatz.

3. Steuertarif

a) Die Berechnung der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital ist mehrstufig aufgebaut. Bei der Gewerbeertragsteuer ist – unter Berücksichtigung eines Freibetrages von 36 000 DM für natürliche Personen und Personengesellschaften – von einem Steuermeßbetrag auszugehen, der durch Anwendung der Steuermeßzahl von grundsätzlich 5 vH zu ermitteln ist. Bei der Berechnung der Gewerbekapitalsteuer ergibt sich der Steuermeßbetrag nach Abzug eines Freibetrages von 120 000 DM durch Anwendung der Steuermeßzahl von 2 vH. Die Höhe der Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital ergibt sich durch Anwendung eines von der jeweiligen Gemeinde auf den einheitlichen Steuermeßbetrag festgesetzten Hebesatzes.

b) Hinter diesen dünnen steuertechnischen Aussagen vermutet man zunächst keinen verfassungsrechtlichen Sprengstoff. Die verfassungsrechtliche Phantasie wird jedoch dann angeregt, wenn man die Feststellung hört, daß durch den Fortfall der Lohnsummensteuer einerseits und die Einführung hoher Freibeträge bei der Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer andererseits die meisten Gewerbebetriebe aus der Gewerbesteuerpflicht herausgefallen sind. So sollen seit dem Steueränderungsgesetz 1979 nur noch etwa 30 vH der Betriebe von der Gewerbeertragsteuer und etwa 16 vH der Betriebe von der Gewerbekapitalsteuer erfaßt werden⁶⁰; maW nur noch jeder dritte Betrieb wird zur Gewerbeertragsteuer, sogar nur noch jeder sechste Gewerbebetrieb wird zur Gewerbekapitalsteuer herangezogen. Damit hat die Gewerbesteuer den Charakter einer Sondersteuer für „Großbetriebe“ angenommen.

Wenn dem so ist, dann hat der Gesetzgeber mit der heutigen Ausprägung der Gewerbesteuer das Äquivalenzprinzip an entscheidender Stelle durchbrochen. Denn für dieses Steuerungsprinzip zur Ausgestaltung der Gewerbesteuer spielt die Unternehmens- oder Betriebsgröße keine Rolle. Das

⁶⁰ Zitzelsberger, Was spricht für die Gewerbesteuer – ein unzeitgemäßes Plädoyer für eine vielgeschmähte Steuer, DStZ 1984, 294 (295).

Äquivalenzprinzip ist mehr noch als das Leistungsfähigkeitsprinzip privilegiertenfeindlich. Die Anknüpfung des Äquivalenzprinzips an den von den Gewerbebetrieben verursachten Gemeindelasten läßt es nicht zu, die von den kleineren und mittleren Unternehmen verursachten Lasten zu negieren. Damit höbe der Gesetzgeber das Prinzip an einer Stelle auf, die seinen eigentlichen Sinn ausmacht. Von daher kann die Metamorphose der auch vom Sachverständigenrat zur Begutachtung für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung 1982 angeprangerte Gewerbesteuer zu einer „Großbetriebssteuer“⁶¹ keinen Bestand vor dem Gleichheitssatz in seiner Ausprägung der „Allgemeinheit der Besteuerung“ haben.

c) Hinter der steuertechnischen Aussage über die Gewerbebesteuerberechnung verbirgt sich aber ein weiteres bedeutendes verfassungsrechtliches Problem. Denn auf der Grundlage dieses Tarifgefüges hat die Gewerbesteuer – wie die aus *Lenski/Steinberg*⁶² entnommene nachfolgende Tabelle belegt – den Spitzenplatz im gemeindlichen Steueraufkommen erreicht.

Das Aufkommen aus den Gemeindesteuern im Bundesgebiet und Berlin (West) im Jahr 1949 und in den Jahren 1979–1986

lfd. Nr.	Steuerart	1949	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
1	Grundsteuern	1 148,3	5 704,6	5 803,8	5 976,8	6 307,2	6 767,2	7 102,8	7 365,9	7 636,3
2	Gewerbesteuern	1 124,3	27 384,0	27 960,2	26 068,7	26 102,8	26 184,4	28 320,1	30 758,5	31 986,6
3	Gewerbesteuer netto ¹		(18 787,3)	(21 496,0)	(22 946,3)	(19 907,8)	(21 807,2)	(24 185,4)	(28 513,5)	(29 650,6)
4	Gemeindeanteil an Lohnsteuer, veranlagter Einkommensteuer		18 846,5	22 253,2	22 423,0	23 101,4	23 574,6	24 407,6	26 429,8	27 317,0
5	Sonstige Gemeindesteuern	258,1	1 647,4	1 727,2	1 772,6	1 835,2	1 709,1	1 527,8	1 496,8	1 532,4
	Summe	2 530,7	54 582,6 (35 736,1)	57 744,4 (35 491,2)	56 241,1 (33 818,1)	57 346,6 (34 245,2)	58 235,3 (34 786,8)	61 358,3 (36 950,7)	66 011,0 (39 581,2)	68 472,3 (41 155,3)

¹ Gewerbesteuer, abzüglich Gewerbesteuerumlage.

² Summe ohne Gemeindeanteil an Lohnsteuer, veranlagter Einkommensteuer, einschließlich Lohnsummensteuer.

Quelle: Finanzbericht 1988, Tabellen 12 und 13 (herausgegeben vom Bundesminister der Finanzen).

61 BT-Drucks. 9/2118, Ziff. 324; siehe auch Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Schriftenreihe des BMF Heft 31, S. 12.

62 *Lenski/Steinberg*, (FN 15), § 1 Anm. 7.

Damit zeigt sich, daß – cum grano salis gesprochen – die Gewerbesteuer aus dem Bestimmungsgefüge des Äquivalenzprinzips ausgebrochen ist. Von dem gedanklichen Ansatz des Äquivalenzprinzips scheint es mir zweifelsfrei zu sein, daß die Gewerbebetriebe – mehr als andere Berufe (= Freie Berufe, Arbeiter und Angestellte) – besondere Gemeindelasten verursachen, der Gesetzgeber somit berechtigt ist, die Gewerbebetriebe zur Abdeckung dieser Lasten durch Auferlegung einer besonderen Steuer zu belasten. Die hiernach durchaus sachlich legitimierte Gewerbesteuer als Sonderlast für einen bestimmten Ausschnitt wirtschaftlicher Tätigkeit darf jedoch nicht über das Maß hinausgehen, das einer Deckung der durch die Gewerbebetriebe verursachten besonderen gemeindlichen Lasten entspricht. Ob das der Fall ist, wird zwar von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich beurteilt werden müssen. Das Volumen von nunmehr über 30 Mrd. DM Gewerbesteueraufkommen läßt aber – bei einem Gesamtvolumen von ca. 70 Mrd. DM an gemeindlichem Steueraufkommen und einem Ausgabenvolumen von ca. 160 Mrd. DM – nicht die Vermutung, sondern die Feststellung zu, daß die Gewerbesteuer die Metamorphose von einer Äquivalenzsteuer zu einer Zusatzertragsteuer durchgemacht hat. Denn die Gewerbebetriebe verursachen sicherlich nicht ein *besonderes* Lastenvolumen in Höhe von 30 Mrd. DM pro Jahr, zumal sie für eine Vielzahl von gemeindlichen Leistungen Vorzugslasten zu entrichten haben und viele frühere externe Lasten auch von den Unternehmen internalisiert sind. Eine solche Durchbrechung des vom Gesetzgeber einst verbindlich statuierten Prinzips kann daher nicht mehr als gleichheitsgemäß deklariert werden.

IV. Verfassungsmäßige Aussagen zugunsten der Gewerbesteuer

1. Nach dem Streifzug durch das Gewerbesteuerrecht wird der eine oder andere unter Ihnen meine Feststellungen über die Verfassungswidrigkeit einzelner Regelungen, vor allem aber mein Verdikt über die nicht mehr verfassungsgemäße Höhe der Gewerbesteuerlast mit zwiespältigen Gefühlen entgegengenommen haben. Eine Schwäche meiner Argumentation lag sicherlich darin, daß der Gleichheitssatz bei mir einen geradezu absoluten Geltungsanspruch eingenommen hat. Deshalb sei schnell hinzugefügt, daß einige Aussagen selbstverständlich relativiert werden müssen, wenn man die Systemdurchbrechungen über andere sachgerechte Prinzipien – wie etwa dem Sozialstaatsprinzip hinsichtlich der Freibetragsregelungen – legitimieren kann. Ich habe mir dies – wie ich meine – aus guten Gründen versagt, da ich mein Anliegen in erster Linie darin gesehen habe, verfas-

sungsrechtliche Schlaglöcher aufzuzeigen und sie nicht durch die Heranziehung anderer Maßstäbe sogleich wieder einzuebnen.

2. Mit einem Einwand muß ich mich allerdings etwas näher auseinandersetzen. Denn gerade meine zuletzt getroffene Feststellung, daß die Gewerbesteuer wegen ihrer Metamorphose zu einer Zusatzertragsteuer verfassungswidrig geworden ist, könnte die Entgegnung provozieren, daß diese Steuer doch verfassungsrechtlich garantiert sei. Den jüngst zu dieser Frage vorgetragenen Überlegungen von *R. Wendt*⁶³ vermag ich mich hinsichtlich Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG (= Hebesatzrecht) schnell anzuschließen. Auch seiner Ausdeutung des Art. 28 Abs. 2 GG kann ich beipflichten⁶⁴; denn der Umfang der Garantieverpflichtung für eine angemessene Finanzausstattung der Gemeinden ist in der Tat offen⁶⁵.

3. Einige Zweifel habe ich gegenüber der Feststellung, daß durch Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG die Gewerbesteuer nicht in ihrem Fortbestand gesichert sei⁶⁶. Meine Unsicherheit kommt in der fragenden Feststellung zum Ausdruck, welchen Sinn die 1956 als finanzverfassungsrechtliche Ergänzung der Selbstverwaltungsgarantie eingeführte sog. Realsteuergarantie eigentlich haben sollte. Eine pure Ertragsgarantie dergestalt, daß den Gemeinden das Aufkommen zusteht, wenn und soweit Realsteuern existieren, wird man entgegen der h. M. schwerlich annehmen können. Vielmehr wird der Realsteuergarantie nur der Sinn beigegeben werden können, daß es Realsteuern geben und ihr Aufkommen den Gemeinden zustehen muß. Angesichts der unterverfassungsrechtlich vorgegebenen Begrenzung der Realsteuern auf die Gewerbe- und Grundsteuer – andere Steuern auf Realien sind schon wegen der Überschneidung zu den Aufwandsteuern schwerlich vorstellbar – und wegen der Verpflichtung zur Wahrung eines ausgewogenen funktionsfähigen bundesstaatlichen Finanzausgleichs dürfte die Verteilungsvorschrift des GG die Existenz der Gewerbesteuer verfassungsrechtlich garantieren – anderenfalls könnte die gemeindliche Ertragshoheit völlig ausgehöhlt werden. Nicht hingegen wird aus Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG eine Aussage über die Ausgestaltung abgeleitet werden können. Insofern müssen selbstverständlich die anderen Anforderungen des Grundgesetzes beachtet werden.

63 *Wendt*, BB 1987, 1677 (1679).

64 *Wendt*, BB 1987, 1677 (1679 f.).

65 Vgl. *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, München 1980, S. 1150.

66 *Wendt*, BB 1987, 1677 (1678).

V. Schlußbemerkung

Meine Bemerkung über eine in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG enthaltene institutionelle Garantie der Gewerbesteuer als Steuertyp ist selbstverständlich von rechtspolitischer Relevanz. Denn die Kritik an dieser Steuer erhält ihre Nahrung nicht so sehr durch ihre steuersystematisch bedenklichen Verwerfungen, sondern durch ihren Charakter als Zusatzsteuer auf die Gewinne von Großunternehmen – eine Belastung, die mit Blick auf den Binnenmarkt 1992 zusätzlich kritisch zu bewerten ist. Insofern liegt es in der Tat nahe, die Gewerbesteuer in ihrem Aufkommen auf ein vernünftiges – nämlich dem Äquivalenzprinzip gemäßes – Aufkommen zu reduzieren und den Einnahmenverlust anderweitig auszugleichen⁶⁷. Denn ich will nicht verhehlen, daß ich der Existenz einer bereinigten Gewerbesteuer eine hohe politische Bedeutung zuerkenne. Den heute schon in vielen Städten und Gemeinden virulenten Interessen an „Nichtbelästigung“ durch Gewerbebetriebe sollte durch einen Wegfall der Gewerbesteuer nicht noch Vorschub geleistet werden. Es ist daher nicht nur eine Geschmacksfrage, ob man sagen sollte, daß die Gewerbesteuer „ein nützliches Vehikel der Industrie sei, Einfluß auf die Gemeinden zu nehmen“⁶⁸. Ich würde es gern anders formulieren: sie hindert die Gemeinden daran, sich als „Industriefeind“ zu gebärden.

⁶⁷ So der Vorschlag von *Ritter*, Abbau der Gewerbesteuer, BB 1983, 389 ff.

⁶⁸ *Tipke/Lang*, (FN 5), S. 500.

Der Bestimmtheitsgrundsatz

Professor Dr. *Hans-Jürgen Papier*, Bielefeld

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Inhalt und verfassungsrechtliche Grundlagen | III. Undurchschaubarkeit von Normenkomplexen |
| 1. Bestandsaufnahme | IV. Verweisungen |
| 2. Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit | V. Norminterpretation und Rechtsfortbildung |
| 3. Gewaltenteilungsgrundsatz | 1. Schwierigkeiten der Abgrenzung in Theorie und Praxis |
| 4. Rechtsschutzgewähr | 2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Normauslegung |
| 5. Rechtssicherheit und Vertrauensschutz | 3. Wirtschaftliche Sachverhaltsbeurteilung |
| II. Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe | 4. Steuerumgehung |

I. Inhalt und verfassungsrechtliche Grundlagen

1. Bestandsaufnahme

Verfassungsrecht und Wirklichkeit klaffen selten so stark auseinander wie beim Bestimmtheitsgrundsatz allgemein und bei seiner Anwendung auf das Steuerrecht im besonderen. Seine Unangefochtenheit und „verbale Glorifizierung“ in Rechtsprechung und Literatur stehen in einem auffälligen Mißverhältnis zur tatsächlichen Beachtung in der Gesetzgebung und zur faktischen Durchsetzung seitens der Judikatur. Die abstrakten verfassungsrechtlichen Anforderungen sind inzwischen so gesichert und zum Gemeingut geworden, daß sie in Standardformeln Ausdruck finden: „Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabewesens fordert – so das Bundesverfassungsgericht¹ –, daß steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, daß der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann“. Etwas vorsichtiger ist die Formulierung in einer anderen Standardfloskel des Bundesverfassungsgerichts: „Die Grundsätze des Rechts-

¹ Siehe etwa BVerfGE 19, 253 (267); 49, 343 (362).

staats fordern, daß die Norm, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist, so daß die Steuerlast meßbar und in gewissem Umfang (!) für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird².

Tatsächlich sind dann aber vom Bundesverfassungsgericht zum Beispiel unbestimmte Rechtsbegriffe wie

- „wenn die Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt“³,
- gänzlicher oder teilweiser Erlaß der auf ausländische Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer, „wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist“⁴,
- „Zinsen für Schulden, die . . . der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen“⁵,
- „außergewöhnliche Belastung“⁶,
- wesentliche Beteiligung sei gegeben, „wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt war“⁷,

als mit dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgrundsatz vereinbar bezeichnet worden.

Beachtlich ist aber nicht nur die teilweise recht großzügige verfassungsgerichtliche Hinnahme unbestimmter Gesetzesbegriffe. Nicht weniger bedeutsam ist die ausdrückliche Zubilligung einer Befugnis der Gerichte zur richterlichen Rechtsfortbildung auch im Steuerrecht und mit einer letztlich steuertatbestandsbegründenden Wirkung⁸. Das gilt vor allem in bezug auf die finanzgerichtliche Judikatur⁹ zur Betriebsaufspaltung, die im Grunde einen neuen Gewerbesteueratbestand kreiert hat¹⁰ und dennoch vom Bun-

2 BVerfGE 13, 153 (160). Vgl. ferner BVerfG HFR 1986 Nr. 375 und 544; aus der Literatur etwa *Benda*, Die Wahrung verfassungsrechtlicher Grundsätze im Steuerrecht, DSZ 1984, 159 (162 f.); *Barocka*, Anforderungen an den Grundsatz der Bestimmtheit des Abgabenrechts bei der Erhebung kommunaler Abgaben, DVBl. 1967, 557 ff., 601 ff.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, S. 58 f., mwN.

3 BVerfGE 13, 153 ff.

4 BVerfGE 48, 210 ff.

5 BVerfGE 26, 1 ff.

6 BVerfGE 21, 1 ff.

7 BVerfG HFR 1986, Nr. 375.

8 BVerfGE 69, 188 (203 f.); vgl. auch schon BVerfGE 25, 28 (40).

9 Siehe etwa BFH BStBl. 1981 II, 376 ff.; BFH BB 1986, 2044 m. Anm. *Barth*.

10 Vgl. auch *Knobbe-Keuk*, Die Betriebsaufspaltung – ein „Rechtsinstitut“?, StbJb. 1980/81, 335 ff., insbes. 354 f.; *Roellecke*, Rechtsstaatliche Grenzen der Steuer-

desverfassungsgericht als rechtsstaatlich einwandfrei erachtet wurde¹¹. Das Bild der Verfassungswirklichkeit läßt sich schließlich mit dem Hinweis vervollkommen, daß die Erwartung des ehemaligen Präsidenten des Bundesverfassungsgerichts, *Ernst Benda*, das Bundesverfassungsgericht werde einen steuerrechtlichen Normenbestand schon deshalb einmal an den Gesetzgeber zurückreichen, weil die Regelung in sich unklar und insgesamt nicht hinreichend verständlich sei¹², so gar keine Erfüllung gefunden hat. Daß es für eine solche „Zurückreichung“ an den Gesetzgeber überhaupt keine Anlässe oder Fälle gegeben haben soll, das vermögen selbst die nur oberflächlich orientierten Kenner des Steuerrechts, zu denen ich mich freimütig rechnen würde, nicht zu glauben.

2. Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit

Der Bestimmtheitsgrundsatz hat sowohl demokratiestaatliche wie rechtsstaatliche Wurzeln. Präziser formuliert, er findet seine verfassungsrechtlichen Grundlagen im Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG), d. h. in dem Vorbehalt des Gesetzes, dem Prinzip der Gewaltenteilung (vgl. Art. 20 Abs. 2 GG), dem der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sowie – jedenfalls nach der Judikatur des Bundesverfassungsgerichts – in der Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG)¹³.

Die Auferlegung von Steuerpflichten als Eingriff der öffentlichen Gewalt bedarf der gesetzlichen Ermächtigung, und diesem Erfordernis einer parlamentsgesetzlichen Grundlage für Eingriffe in Freiheit und Eigentum des Bürgers kann nur dann wirklich entsprochen sein, wenn diese Ermächtigung keine generalklauselartige Globalermächtigung, sondern eine „begrenzte und näher bestimmte Ermächtigung“ darstellt. Das im Gesetzmäßigkeitsprinzip implizierte Bestimmtheiterfordernis bezieht sich auf die Eingriffsvoraussetzungen und auf den Eingriffsinhalt, also auf den Tatbestand der Norm ebenso wie auf die Rechtsfolge¹⁴. Dem Bestimmtheitsgrundsatz wäre im Steuerrecht beispielsweise nicht entsprochen, wenn das Steuergesetz die Höhe der steuerlichen Belastung durch Fixierung eines bloßen Rahmens oder einer bloßen Obergrenze festlegte.

rechtsprechung am Beispiel der Betriebsaufspaltung, in: Festschrift für Konrad Duden, 1977, 481 ff.

11 BVerfGE 69, 188 (203/4).

12 DStZ 1984, 159 (162).

13 Grundlegend BVerfGE 8, 274 (325 f.); w. Nachw. bei *Schnapp*, in: von Münch (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, Bd. 1, 3. Aufl. 1985, Art. 20 Rdnr. 25.

14 Siehe auch *Tipke/Lang*, (FN 2), S. 58.

Diese doppelte Zielrichtung des Bestimmtheitsgrundsatzes im Steuerrecht wird mit dem Terminus „Tatbestandsmäßigkeit“ der Besteuerung nicht hinlänglich zum Ausdruck gebracht. Angeblich soll der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung die spezielle verfassungsrechtliche Ausprägung des allgemeinen Gesetzmäßigkeitsprinzips für das Abgaberecht sein¹⁵. Ob diese These vom Verfassungsrang des Tatbestandsmäßigkeitsgrundsatzes richtig ist, kann man anzweifeln, legt man den spezifischen Begriffsinhalt der Abgabenordnung zugrunde. Denn für das einfache Steuerrecht geht der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit über den allgemeinen Gesetzesvorbehalt in gewisser Hinsicht weit hinaus. Er besagt nämlich dort, daß die Steuerpflichten des Bürgers entstehen, sobald der Tatbestand des Steuergesetzes verwirklicht ist (vgl. §§ 3, 38 AO). Steuerbelastungen sind danach nur als Eingriffe *durch* Gesetz, nicht aber *aufgrund* Gesetzes denkbar. Damit ist zugleich der administrative Steuereingriff als Ermessensentscheidung der Verwaltung ausgeschlossen und eine Aussage über den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs getroffen. All dies wird vom allgemeinen verfassungsrechtlichen Vorbehaltsprinzip nicht mitgeregelt¹⁶. Jener läßt Eingriffe der öffentlichen Gewalt durch Gesetz und aufgrund Gesetzes gleichermaßen zu, schließt prinzipiell auch den Ermessenspielraum der Eingriffsverwaltung nicht aus und trifft sicherlich keine Entscheidung zum Zeitpunkt der Entstehung öffentlich-rechtlicher Pflichten des Bürgers.

Letztlich kann die Streitfrage nach dem Verfassungsrang dieses spezifischen Tatbestandsmäßigkeitsprinzips hier offen bleiben, weil sie für den Bestimmtheitsgrundsatz nichts hergibt. Denn der folgt genauso aus dem allgemeinen Vorbehaltsprinzip, er wirkt im Steuerrecht in jedem Fall besonders strikt, weil es im allgemeinen um Eingriffe der öffentlichen Gewalt geht, und er bezieht sich anerkanntermaßen nicht nur auf die Eingriffsvoraussetzungen, sondern auch auf den Inhalt und den Umfang des Eingriffs. Daß der Steuereingriff schließlich im Grundsatz nicht auf einer exekutivischen Ermessensentscheidung basieren darf, sondern zwingend dem Bereich der gebundenen Verwaltung zuzurechnen ist, ist dem – wohl ganz überwiegend anerkannten – Verfassungsrang des steuerrechtlichen

15 BVerfGE 19, 253 (267); 49, 343 (362); Kruse, Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung, in: Felix (Hrsg.), Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, 1960, S. 93 (109/10); s. auch *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Stand 1988, § 3 Tz. 25 f.

16 Siehe *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 153 ff.

Legalitätsprinzips zuzuschreiben¹⁷. Dieser folgte nicht nur aus dem Tatbestandsmäßigkeitssatz, sondern auch aus einem spezifischen Gewährleistungsgehalt des Vorbehalts des Gesetzes im Steuerrecht und dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit als Ausfluß der steuerlichen Lastengleichheit.

3. Gewaltenteilungsgrundsatz

Die Grundeinsicht ist unbestreitbar, daß die rechtsanwendenden Organe um so mehr an Stelle des Gesetzgebers entscheiden, je weniger die Ermächtigungen der Exekutive bestimmt und begrenzt sind. Das ruft den Gewaltenteilungsgrundsatz (vgl. Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG) auf den Plan¹⁸, der allerdings in bezug auf die spezifischen Bestimmtheitsanforderungen keinesfalls mehr hergeben kann als das Gesetzmäßigkeits- bzw. Tatbestandsmäßigkeitssatz. Das gilt um so mehr, als der Gewaltenteilungsgrundsatz in der Verfassung selbst nicht strikt verankert oder durchgesetzt ist und Modifizierungen bzw. Verschränkungen der Staatsgewalten durchaus zugänglich ist¹⁹.

4. Rechtsschutzgewähr

Ähnliches gilt für das Verhältnis der verfassungsrechtlichen Rechtsschutzgewähr (Art. 19 Abs. 4 GG) und des Bestimmtheitsgrundsatzes²⁰. Die gerichtliche Kontrolle exekutivischer Maßnahmen ist eine streng gesetzesakzessorische, keine beliebige. Die gerichtlichen Beurteilungs- und Prüfungsmaßstäbe sind identisch mit den Verhaltensnormen der Exekutive. Es ist mit anderen Worten Aufgabe und Kompetenz des Normgebers, die Macht der Exekutive zu begrenzen. Die rechtsprechende Gewalt ist allein dazu berufen, die Einhaltung dieser Gesetze zu überwachen. Die Judikative soll messen, nicht aber selbst die Grundlagen und Maßstäbe des Messens finden²¹. Diese Grundeinsichten führen zwangsläufig zu einer „Verdünnung“ der Gerichtskontrolle, wenn und soweit die Steuerungskraft und Maßstabsfähigkeit der Rechtssätze fehlen. Ob, mit welcher Dichte,

17 Siehe auch *Tipke/Kruse*, (FN 15), § 3 Tz. 28, § 85 Tz. 3; *Papier*, (FN 16), S. 159; *ders.*, Besteuerung und Eigentum, DVBl. 1980, 787 (793).

18 Siehe BVerfGE 8, 274 (325).

19 BVerfGE 30, 1 (28).

20 Vgl. zu diesem Verhältnis BVerfGE 8, 274 (326).

21 *Jesch*, Gesetz und Verwaltung, 1961, S. 226; *Badura*, Gestaltungsfreiheit und Beurteilungsspielraum der Verwaltung, bestehend aufgrund und nach Maßgabe des Gesetzes, in: Festschrift für Bachof, 1984, 169 (170).

Tiefe und Bestimmtheit eine Sachbereich der normativen oder sogar formell-gesetzlichen Regelung bedarf, entscheidet aber letztlich auch nicht der Art. 19 Abs. 4 GG. Dies richtet sich vielmehr nach anderen Verfassungsnormen oder -prinzipien, wobei insoweit wieder der Grundsatz des Vorbehalts des (Steuer-)Gesetzes bzw. die Tatbestandsmäßigkeit des Steuereingriffs im Vordergrund stehen.

5. Rechtssicherheit und Vertrauensschutz

Unverkennbar sind aber die spezifisch rechtsstaatlichen Wurzeln, die mit den Schlagworten Rechtssicherheit, Rechtsklarheit und Vertrauensschutz des Bürgers umschrieben werden können. Es gilt unbestreitbar ein allgemeines rechtsstaatliches Erfordernis der Bestimmtheit und Begrenztheit normativer Eingriffsermächtigungen. Die zu Eingriffen oder Beschränkungen der Grundrechtssphäre ermächtigenden oder diese Eingriffe unmittelbar bewirkenden Rechtssätze müssen nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß so bestimmt und begrenzt sein, daß „die Eingriffe meßbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar werden“²².

Dieses rechtsstaatliche Bestimmtheitserfordernis bei Eingriffsermächtigungen allgemein und bei Steuereingriffen im besonderen wirkt sich auch aus auf methodologische Fragestellungen. Aus Gründen der Rechtsbestimmtheit und der Rechtssicherheit besteht die Notwendigkeit einer Eingrenzung der Interpretationsmöglichkeiten und der Methoden der Rechtsfindung. Die verfassungsrechtlich geforderte Begrenzung und Bestimmtheit kann eine Eingriffsnorm allein durch ihren möglichen Wortsinn und in dessen Rahmen erlangen. Das rechtsstaatliche Bestimmtheitserfordernis für Eingriffsnormen beinhaltet mit anderen Worten den Vertrauensschutz für den Bürger, nur mit solchen Maßnahmen belastet zu werden, die er aus dem Normtext – im Rahmen des möglichen Wortsinns – zu entnehmen vermag. Damit sind im Bereich der Eingriffsverwaltung allgemein und im Steuerrecht im besonderen Akte der Rechtsfortbildung praeter, extra oder contra legem unzulässig, wenn und soweit sie der Eingriffsbegründung bzw. der Eingriffsschärfung dienen. Das gilt auch für die analoge Anwendung steuerbegründender oder -schärfender Normen²³. Denn

22 BVerfGE 13, 153 (160); 19, 253 (267); 21, 209 (214 f.); 49, 343 (362). Zum rechtsstaatlichen Schutz des Normadressaten siehe allgemein auch BVerfG NJW 1987, 3175.

23 Siehe auch *Papier*, (FN 16), S. 171 ff.; *Crezelius*, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 362 ff.; a. A. *Tipke/Lang*, (FN 2),

auch insoweit findet eine Durchbrechung der Normbindung statt, und es werden bestehende Normen ungeachtet ihres begrenzten Wortsinns allein wegen ihres Sinns und Zwecks, also ihrer immanenten Teleologie angewandt. Eine solchermaßen gewonnene Rechtsregel ist für den gewaltunterworfenen Bürger nicht in ausreichendem Maße voraussehbar und berechenbar, mag im Einzelfall die Grenzziehung zwischen Norminterpretation in der Begrenzung auf den möglichen Wortsinn einerseits und der Analogie oder anderen Methoden der Rechtsfortbildung andererseits auch schwierig sein. Darauf komme ich noch zurück.

II. Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe

Gesetzgebung allgemein und Steuergesetzgebung im besonderen kommen ohne Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe nicht aus. „Die manchmal erhobene Forderung, das Gesetz müsse so speziell sein, daß die rechtliche Lösung des Einzelfalls nahezu mit Sicherheit vorausgesehen werden könne, ist, wie geschichtliche Beispiele lehren, unerfüllbar“ – so das BVerfG schon in einer Entscheidung vom 18. Dezember 1953²⁴. Es gibt auch nicht *den* unbestimmten Rechtsbegriff, vielmehr existiert eine gleitende Skala der Normbestimmtheit bzw. -unbestimmtheit, wobei niemand sagen kann, bei welchem Grad der Unbestimmtheit der Verfassungsverstoß angenommen werden muß. Die Bestimmtheit gesetzlicher Grundlagen ist übrigens auch kein Selbstwert, dem stets allererste Priorität einzuräumen wäre. Der Steigerung der Berechenbarkeit und Bestimmtheit entspricht vielfach ein gesteigertes Maß an Formalisierung und Schematisierung der Tatbestände und damit eine geringere Anpassung an die Einzelheiten der geregelten Sachverhalte. Speziell im Abgabenrecht ist insoweit ein Spannungsverhältnis zwischen dem Bestimmtheitsgrundsatz einerseits und dem Gebot der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit andererseits denkbar²⁵. Dem Einwand fehlender Normbestimmtheit steht häufig der Einwand fehlender Differenziertheit gegenüber. Der Bestimmtheitsgrundsatz kann daher nur die dem jeweiligen Sachzusammenhang angemessene Bestimmtheit fordern. Die Feststellung des jeweils Angemessenen unterliegt

S. 63 ff. mit Nachw. zum Meinungsstand; aus der Judikatur siehe etwa BFH BStBl. 1982 II, 556 (559); 1982 II, 618; gegen eine steuerverschärfende Analogie; BFH BStBl. 1984 II, 221 (225): Zulässigkeit einer steuerschärfenden Analogie.

24 BVerfGE 3, 225 (243).

25 Siehe auch BVerwG, Urteil v. 2. 7. 1969 IV C 68.67, in: *David*, Abgabenrecht, 1988, Nr. 8.

grundsätzlich einer gesetzgeberischen Abwägung und einem legislatorischen Gestaltungsspielraum²⁶. Eine Verletzung dieses Grundsatzes durch Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe kann nur angenommen werden, wenn unter den gegebenen Umständen die Verwendung des Begriffs evident sachwidrig ist oder wenn es wegen der Unbestimmtheit nicht mehr möglich ist, aus der Zielsetzung des Gesetzes, dem sachlichen Zusammenhang der Vorschriften oder ihrer Entstehungsgeschichte „objektive Kriterien“ zu gewinnen, „die eine willkürliche Handhabung durch die Behörden und Gerichte ausschließen“²⁷.

Nach diesen Maßstäben dürften die Grenzen des verfassungsrechtlich Tragbaren überschritten sein, wenn das Einkommensteuergesetz im § 4 Abs. 5 Nr. 7 bestimmt, daß Aufwendungen den Gewinn nicht mindern dürfen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, „soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“. Unter dem Aspekt der Normbestimmtheit erweckt auch die Vorschrift des § 34 c Abs. 5 EStG Zweifel, wonach die zuständigen Finanzbehörden die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen können, wenn es „aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist“²⁸ oder die Anwendung des Abs. 1 „besonders schwierig ist“. Problematisch ist ferner die Vorschrift des § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG, in der im Rahmen von Überschusseinkünften auf eine (nur) „sinngemäße“ Geltung der Vorschrift des § 15 a EStG zur Gewinnermittlung verwiesen wird. Damit bleibt nämlich offen, wie diese Gleichbehandlung bei einer Überschusseinkunftsart mit der Ermittlung der Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich erreicht werden soll²⁹. In den genannten Fällen fehlt es also an objektiven Kriterien, welche die willkürliche Handhabung durch die Behörden und die Gerichte ausschließen.

Für die verfassungsrechtliche Beurteilung muß es auch eine Rolle spielen, ob der unbestimmte Rechtsbegriff durch eine explizite oder implizite *Verweisung* auf Regelungen, Standards oder Wertungen in anderen Rechtsmaterien, zB des Privatrechts, oder in sonstigen nicht-normativen Ordnungen der Gesellschaft hinreichende Aussagekraft erfährt oder ob er als system-

26 BVerwG (FN 25).

27 BVerfGE 21, 73 (80).

28 Insoweit aber vom BVerfG ausdrücklich für verfassungsgemäß gehalten: BVerfGE 48, 210 (221 f.).

29 Siehe auch *Hellwig*, Der Verlust im Steuerrecht, DStR 1984, 287 (290 f.); *Schulze-Osterloh*, DStJG 5 (1982), 256 ff.; *L. Schmidt*, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. 1988, § 21 Anm. 17 b).

bezugs- und traditionslose Zweckschöpfung speziell des Steuerrechts einer solchen Konkretisierung und Maßstabbildung „von außen“ völlig unzugänglich ist. Daher wird man gegen den unbestimmten Rechtsbegriff der „ordnungsgemäßen Buchführung“ weniger Bedenken haben als gegen den des „zwingenden öffentlichen Interesses“ oder der „volkswirtschaftlichen Gründe“.

III. Undurchschaubarkeit von Normenkomplexen

Probleme entstehen nicht allein wegen fehlender Bestimmtheit von Einzelnormen und damit wegen der Verwendung allzu unbestimmter Gesetzesbegriffe. Gerade im Steuerrecht ist vor allem zu beklagen, daß der Bürger vielfach nicht mehr in der Lage ist, den für seinen Lebenssachverhalt maßgeblichen Gesamtbestand der Steuerrechtsnormen zu übersehen und in seinem wesentlichen Inhalt zu verstehen. Es ist keine Frage, daß der aus den rechtsstaatlichen Maximen der Normenklarheit, Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit gespeiste Bestimmtheitsgrundsatz gerade auch jenen Gesamtbestand steuerlicher Belastungsnormen im Auge hat und die Forderung nach einem verständlichen, praktikableren und einfacheren Steuerrecht trägt³⁰.

Die verfassungsrechtliche (und politische) Forderung ist die eine Sache, die Realisierung in der Gesetzgebungspraxis aber die andere. Der *circulus vitiosus* der modernen Steuergesetzgebung ist bekannt und oftmals beschrieben worden: In der Flut von Gesetzen, Ausnahme-, Änderungs- bzw. Artikelgesetzen werden die Steuernischen nur immer zahlreicher. Immer zahlreicher werden aber auch die Reaktionen des Gesetzgebers durch den Erlaß weiterer Detailvorschriften. Jener Perfektionismus erhält eine zusätzliche Stärkung angesichts der Höhe der heutigen Grenzsteuerbelastung. Um die Steuerlasten vor dem Unerträglichen zu bewahren, ist ein Dickicht von steuerermäßigenden Spezialnormen angeboten worden. Es entsteht damit ein im Grunde unvollziehbar gewordener Normenüberhang, der die gesetzesausführende Verwaltung dazu zwingt, letztlich nur noch Teile der geltenden Gesetze und Rechtsverordnungen anzuwenden. Die Verwaltung nimmt Zuflucht zu einem „pragmatischen Verfassungsverstoß“. Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nehmen

³⁰ Siehe auch *Benda*, DSStZ 1984, 159 (162 f.); *Papier*, Steuern und Abgaben – Die offene Flanke des Rechtsstaats, KritV 1987, 140 (149); *Vogel*, Perfektionismus im Steuerrecht, in: Das Steuerrecht im Wandel, 1980, S. 155 (156).

gleichermaßen schweren Schaden. Niemand weiß eigentlich noch, was geltendes Steuerrecht ist; Steuerrecht ist als Lotterie bezeichnet worden³¹.

Angesichts dieses Befundes, aber auch wegen des Ausmaßes der Grenzsteuerbelastung und der Steuerprogression mehren sich die Fälle steigender Steuerwiderstände. Die Steuerbürger usurpieren in steigendem Maße ein paralegales Widerstandsrecht gegen den Super-Steuerstaat. Sie werden zu stillen Kämpfern einer „heimlichen Steuerrevolte“, denen die derzeitige Besteuerung der Arbeitseinkommen wie ein Joch moderner Zwangsarbeit vorkommt³². Die Besteuerung der Bürger wird zunehmend zu einer Besteuerung nach – bewußter oder unbewußter – Teil- und Fehlanwendung geltenden Rechts, vielfach zu einer Besteuerung allein nach Wahl und Bestimmung des Pflichtigen. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, Bestimmbarkeit und Vorhersehbarkeit der steuerlichen (Gesamt-)Belastungen, aber auch das Verfassungsgebot, bestehende Steuergesetze gegen jedermann gleichmäßig anzuwenden, werden unter solchen Umständen nicht mehr gewahrt.

Als Ausweg bleibt der modernen Steuergesetzgebung nur die systemändernde Umkehr hin zu stärkeren Typisierungen und Entdifferenzierungen. *Paul Kirchhof* hat für das Einkommensteuerrecht einige Wege und Ansätze aufgezeigt: Aufgabe der Differenzierung nach der Erwerbsgrundlage bei der Steuerbarkeit von Erwerbseinnahmen, weitgehende Typisierung bei der Absetzbarkeit von Erwerbsaufwendungen, Abbau der Verfremdung von Grundtatbeständen durch Steuersubventionen etc. Ich verweise insoweit auf das Gutachten von *Kirchhof* zum diesjährigen Deutschen Juristentag³³.

IV. Verweisungen

Auch gesetzliche Verweisungen müssen dem rechtsstaatlichen Gebot hinreichender Normbestimmtheit genügen. Die Verweisungsnorm muß also hinreichend klar erkennen lassen, auf welche Vorschriften im einzelnen

31 *Vogel*, VVDStRL 39 (1981), 414, unter Hinweis auf entsprechende Äußerungen zum Steuerrecht in den USA.

32 *Vogel*, *Der Staat* 25 (1986), 481 (483 f.); *Papier*, *KritV* 1987, 150.

33 *Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, 1988; s. dazu auch *Tipke*, *Fundamentalrevision des Einkommensteuerrechts*, NJW 1988, 2090 ff.

Bezug genommen wird³⁴. Das wird regelmäßig nur bei einer statischen Verweisung bejaht werden können, wenn also eine Norm ganz bestimmter, regelmäßig im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verweisungsvorschrift geltender Fassung in Bezug genommen wird. Die Verweisung muß ferner den verfassungsrechtlichen Publikationsanforderungen genügen. Auch die in Bezug genommenen Vorschriften müssen mit anderen Worten den Normadressaten durch eine ordnungsgemäße Veröffentlichung zugänglich sein³⁵. Bei Verweisungen in förmlichen Gesetzen wird man im Anschluß an die Rechtsprechung und die herrschende Lehre für die in Bezug genommenen Vorschriften zwar nicht unbedingt eine gesetzesförmige Verkündung, wohl aber eine Veröffentlichung in einem (sonstigen) amtlichen Publikationsblatt verlangen müssen³⁶.

In diesem Rahmen sind nicht nur bloße Binnenverweisungen mit einer Identität der jeweiligen Gesetzgeber zulässig, sondern auch Fremdverweisungen auf Normen anderer Gesetzgeber, also beispielsweise Verweisungen des Bundesrechts auf Normen des Landesrechts und umgekehrt. Möglich sind daher auch Verweisungen des Bundesrechts bzw. des Landesrechts auf Normen des Rechts der Europäischen Gemeinschaften³⁷. Verfassungsrechtlich bedenklich sind dagegen die sogenannten dynamischen Verweisungen, die Normen in der jeweils geltenden Fassung in Bezug nehmen. Im Anschluß an eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 14. 6. 1983³⁸ werden dynamische (Fremd-)Verweisungen nicht für schlechthin unzulässig erachtet. Sie werden dann für verfassungsrechtlich tragbar angesehen, wenn der Gestaltungs- und Regelungsspielraum des zur Ausfüllung berufenen Normgebers hinreichend begrenzt ist. Eine solche Begrenzung kann sich entweder aus der Verweisungsnorm selbst oder aus einem relativ fest umrissenen, vorgegebenen oder fixierten Inhalt der in Bezug genommenen Rechtsmaterie ergeben³⁹. Nicht zuletzt aus Grün-

34 BVerfGE 47, 285 (311) mwN aus der Rspr. des BVerfG; s. ferner BVerfGE 5, 25 ff., sowie *Clemens*, Die Verweisung von einer Rechtsnorm auf andere Vorschriften, AöR 111 (1986), 63 ff.; *Brugger*, Rechtsprobleme der Verweisung im Hinblick auf Publikation, Demokratie und Rechtsstaat, VerwArch 78 (1987), 1 ff.

35 BVerfGE 47, 285 (311) unter Hinweis auf BVerfGE 5, 25 (31); 22, 330 (346); 26, 338 (365 f.).

36 So auch *Clemens*, AöR 111 (1986), 91 ff., mwN.

37 BVerfGE 29, 198 (210).

38 BVerfGE 64, 208 (214 f.).

39 Siehe *Clemens*, AöR 111 (1986), 100 ff.; *Brugger*, VerwArch 78 (1987), 24 ff.; vgl. ferner BayVerfGHE n.F. 17 (1964), 61 (66); BayVGH BayVBl. 1960, 321 f.; BVerwG DVBl. 1964, 765 f.; *Hans Schneider*, Gesetzgebung, 1982, Rdnr. 398.

den rechtsstaatlich gebotener Bestimmtheit und Begrenztheit von Eingriffsermächtigungen, aber auch aus demokratiestaatlichen und gegebenenfalls aus bundesstaatlichen Gründen ist diese Auffassung einer bedingten Zulassung dynamischer Verweisungen indes höchst fragwürdig⁴⁰.

V. Norminterpretation und Rechtsfortbildung

1. Schwierigkeiten der Abgrenzung in Theorie und Praxis

Der Vorbehalt des Gesetzes und der rechtsstaatliche Bestimmtheitsgrundsatz schließen eine steuerbegründende und -schärfende Analogie oder noch allgemeiner: die Begründung oder Schärfung von Steuerpflichten im Wege der Rechtsfortbildung aus⁴¹. Die Parallele zur Kriminalstrafe und zum Art. 103 Abs. 2 GG ist augenfällig⁴², die genannte Restriktion der Methoden der Rechtsfindung bezieht sich aber letztlich auf das gesamte öffentlich-rechtliche Eingriffsrecht, weil auch insoweit der Vorbehalt des Gesetzes und der rechtsstaatliche Bestimmtheitsgrundsatz gelten⁴³. Eine klare Abgrenzung von Norminterpretation und – methodisch geleiteter – Rechtsfortbildung ist indes vielfach schwierig. Das gilt jedenfalls für eine Rechtsfortbildung *praeter legem*, die gesetzesimmanente Rechtsfortbildung, deren wichtigstes methodisches Mittel die Einzel- und Gesamtanalogie sind. Denn diese Art der Rechtsfortbildung ist im Grunde nichts anderes als die Fortsetzung der eigentlichen Auslegung über deren immanente Grenze, den möglichen Wortsinn, hinaus⁴⁴.

Der Umstand, daß die Grenzen zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung fließend sind, wirkt sich selbstverständlich auch und vor allem in der steuerrechtlichen Praxis massiv aus. Die Rechtsprechung der Steuergerich-

40 Siehe auch *Ossenbübl*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik, DVBl. 1967, 401 ff.

41 Siehe oben FN 23.

42 Ähnlich schon *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, in: Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, 1923, 220 (246): „Der nur durch Analogieschluß herzuleitende Rechtssatz ist auf dem Gebiet des Steuerrechts ebenso wenig als Rechtsnorm anzusehen, wie etwa auf dem Gebiet des Strafrechts.“ Zum strafrechtlichen Analogieverbot aus Gründen des rechtsstaatlichen Schutzes s. BVerfG NJW 1987, 3175.

43 Siehe auch *Papier*, (FN 16), S. 179.

44 Siehe *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl. 1983, S. 351 f.; s. auch *Paulick*, Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, in: Thoma/Niemann (Hrsg.), Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, 1965, 165 (188 f.).

te bewegt sich ständig in jenem Grenzbereich zwischen Norminterpretation und Rechtsfortbildung⁴⁵. Die Abgrenzungsproblematik wird im Steuerrecht durch den inhaltlich eher schillernden topos der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bzw. der Auslegung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise noch verschärft. Mit derartigen Instrumentarien gelingt es der Judikatur immer wieder, Akte der Rechtsfortbildung als Anwendungsfälle triadierter Normauslegung zu kaschieren und aus der verfassungsrechtlichen Problemzone von vornherein herauszuhalten. Man erspart sich auf diese Weise auch den Nachweis einer Steuerumgehung im Einzelfall nach Maßgabe des § 42 AO, umgeht also den differenziert und restriktiv angelegten Umgehungstatbestand.

Wichtigstes Beispiel dafür ist die Rechtsprechung der Steuergerichte zur Betriebsaufspaltung⁴⁶. Die klassischen, allgemeinen Auslegungsmethoden lassen es an sich nicht zu, die Einkünfte des Besitzunternehmens aus Vermietung und Verpachtung als Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG i. V. m. § 15 EStG zu qualifizieren. Nach der Praxis ist indes der wirtschaftliche Gehalt des Geschäfts zu berücksichtigen und von den Zuordnungen und Qualifikationen des Zivilrechts abzuweichen. Eine solchermaßen wirtschaftliche Betrachtungsweise führt dazu, daß die Verpachtung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes im steuerrechtlichen Sinne nicht als Verpachtung, sondern als eine besondere Art der Teilnahme des Besitzunternehmens an der Tätigkeit des Betriebsunternehmens erscheint. Im Ergebnis ist kraft richterlicher Rechtsfortbildung ein neuer Gewerbesteuertatbestand entstanden, der Betriebsaufspaltungen zum Beispiel auch dann erfaßt, wenn die spezifischen Voraussetzungen einer Steuerumgehung im Sinne des § 42 AO gar nicht vorliegen⁴⁷.

Eine ähnliche Auswirkung hat die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ im Hinblick auf das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter einer Personengesellschaft. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes wird der Bereich der gewerblichen Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft im § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht abschließend umschrieben⁴⁸. Für die steuerrechtliche Beurteilung der Rechtsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern sei deren „wirtschaftlicher Gehalt“ maßgebend⁴⁹. Dies veranlaßt die Judikatur – in Verbindung

45 Siehe auch *Crezelius*, (FN 23), S. 240 f.

46 Siehe oben FN 9–11.

47 Siehe auch *Roellecke*, (FN 10), S. 497; keine Bedenken in BVerfGE 69, 188 (204).

48 BFH BStBl. 1976 II, 188 (190).

49 BFHE 107, 375; BFH BStBl. 1973 II, 116.

mit einer Gesamtschau der §§ 4 ff., 15 Abs. 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG⁵⁰ –, zum Gewinn des Gesellschafters neben seinem Anteil am Gesellschaftsgewinn auch Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu zählen, „die im Zusammenhang mit seiner Gesellschaftsbeteiligung stehen“⁵¹. Diese einkommensteuerrechtlichen Grundsätze werden über § 7 GewStG auch für die Ermittlung des Gewerbeertrages einer Personengesellschaft herangezogen mit der Folge, daß gewerbesteuerrechtlich der Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft grundsätzlich wie bei der Einkommenbesteuerung – und dies heißt über den Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG hinausgehend – die *gesamte* Betätigung der Gesellschafter umfaßt⁵². Man spricht in diesem Zusammenhang vom „Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft“⁵³.

2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Normauslegung

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist fester und gesicherter Bestandteil der steuerrechtlichen Rechtsanwendung, soweit sie nichts anderes als die teleologische Interpretation der Steuergesetze zum Ausdruck bringt⁵⁴. Insoweit ist die Tatsache, daß die AO 1977 sie nicht mehr explizit erwähnt, unbeachtlich. Es ist danach nicht zugänglich, die in einem Steuergesetz verwendeten Rechtsbegriffe, die im Zivilrecht und/oder Arbeitsrecht eine Entsprechung finden, in jedem Fall und ohne Rücksicht auf den telos des jeweiligen Steuergesetzes so zu interpretieren wie im Privatrecht, jenem also einen Primat einzuräumen und das Steuerrecht zwingend und in allen Fällen als bloßes Folgerecht des Privatrechts zu verstehen⁵⁵.

Auf der anderen Seite kann die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Anwendungsfall einer teleologischen Norminterpretation nicht so weit gehen, jeden in Steuergesetzen verwendeten Zivilrechtsbegriff (Beispiele: Vermietung, Verpachtung, Eigentum, Ehe, Erbschaft, Schenkung etc.) als bloße schlagwortartige bzw. beispielhafte Umschreibung eines tatsächlich gemeinten ökonomischen Gehalts oder Vorgangs zu verstehen⁵⁶. Ein solcher

50 BFH BStBl. 1976 II, 188 (190).

51 BFH BStBl. 1981 II, 220 (221).

52 BFH BStBl. 1981 II, 621 (623); BStBl. 1981 II, 220 (221).

53 BFH GrS, BStBl. 1981 II, 164 (167); BFH BStBl. 1986 II, 58 (59).

54 Siehe auch *Tipke/Lang*, (FN 2), S. 111 f.; *Papier*, (FN 16), S. 182 ff.; *Walz*, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, 1980, S. 211 ff.

55 In diesem Sinne aber *Crezelius*, (FN 23), insbes. S. 330 ff.

56 In diesem Sinne etwa *Ball*, *Steuerrecht und Privatrecht, Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems*, 1924; *E. Becker*, *Reichsabgabenordnung*, 7. Aufl. 1930, § 4; w. Nachw. bei *Tipke/Lang*, (FN 2), S. 110.

Durchgriff des Rechtsanwenders auf einen vermeintlich dahinterstehenden steuerlichen Wirtschaftsbegriff kann – wenn er ungeachtet der klassischen Auslegungsmethoden erfolgt – zu einer eindeutig *analogen* Anwendung der Steuerrechtsnorm führen, die jedenfalls bei belastender Wirkung unzulässig ist⁵⁷.

Auslegung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann also nur dann Platz greifen, wenn und soweit das betreffende Steuergesetz nach seinem Wortsinn bzw. bei Heranziehung der tradierten Auslegungsmethoden vom Privatrecht abweichende, eigenständige Begriffe verwendet (Beispiele: Entnahme, Mitunternehmer, freiberufliche Tätigkeit, Vermögensverwaltung, Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen etc.). Wo das Steuergesetz selbst solche „Wirtschaftsbegriffe“ enthält, deren Wortsinn meist (noch) nicht eindeutig festliegt, besteht ein breites Anwendungsfeld für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Normauslegung. Diese ermächtigt die rechtsanwendenden Organe aber nicht, eine vermeintliche, meist einseitig fiskalpolitisch orientierte Teleologie des Gesetzes ungeachtet des Gesetzeswortlauts zu berücksichtigen und im Wortsinn eindeutige (normative) Tatbestandsmerkmale als bloße Umschreibungen weiterreichender steuerlicher Wirtschaftsbegriffe zu verstehen.

3. Wirtschaftliche Sachverhaltsbeurteilung

Im Anschluß an den seit der Geltung der AO 1977 obsoleten § 1 Abs. 3 StAnpG wird die wirtschaftliche Betrachtungsweise teilweise noch immer auch für eine „Sachverhaltsbeurteilung“ fruchtbar gemacht. Dabei soll es darum gehen, den Lebenssachverhalt als solchen vor der Subsumtion unter den Gesetzestatbestand wirtschaftlich zutreffend zu beurteilen. Gleiche wirtschaftliche Vorgänge sollen auf diese Weise ausnahmslos derselben steuerrechtlichen Behandlung unterworfen werden, „in welche äußeren Rechtsformen sie sich auch kleiden mögen“⁵⁸. Es handelt sich insoweit also nicht um eine Methode der Normauslegung und der Sinnerhellung in bezug auf die Gesetzesbegriffe, sondern um eine Beurteilung von Lebenssachverhalten. In den sogenannten „Leasing-Fällen“ hat zB der BFH nicht bei der Interpretation der gesetzlichen Tatbestandsmerkmale (Anschaf-

⁵⁷ Siehe auch *Tipke/Lang*, (FN 2), S. 111; *Papier*, (FN 16), S. 186 f.

⁵⁸ *Hübschmann*, Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: *Festschrift für Spitaler*, 1958, 109 (121) unter Hinweis auf RFH-GS-E 15, 282 (285); w. Nachw. bei *Papier*, (FN 16), S. 190 f., sowie bei *Schmidt-Liebig*, Bauherrenmodell, wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmaßbrauch, *StuW* 1986, 128 (130).

fungs- und Herstellungskosten) angesetzt. Er hat vielmehr den zu entscheidenden Lebenssachverhalt dahingehend beurteilt, ob er trotz zivilrechtlicher Einkleidung in einen Mietvertrag oder mietähnlichen Vertrag wirtschaftlich einem Kaufvertrag und damit einem Anschaffungsgeschäft gleichgestellt werden kann⁵⁹.

Sachverhalte sind stets mit Rücksicht darauf festzustellen, daß ihre rechtliche Beurteilung möglich wird. Das bedeutet für Steuergesetze mit wirtschaftlich-eigenständigen Begriffen, daß ein in bestimmter Rechtsform auftretender Lebenssachverhalt auf den im Gesetz angesprochenen wirtschaftlichen Inhalt gedanklich zurückgeformt werden muß, um seine steuerrechtliche Beurteilung zu ermöglichen. Eine derartige wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Sachverhaltsbeurteilung entspricht den allgemeinen Grundsätzen der Rechtsanwendung. In der juristischen Methodenlehre spricht man von der Notwendigkeit eines „Hin- und Herwanderns des Blickes zwischen Obersatz und dem Sachverhalt“ (*Engisch*)⁶⁰. Jene wirtschaftliche Sachverhaltsbeurteilung darf aber nicht in der Weise verselbständigt werden, daß in Fällen, in denen ein Sachverhalt an sich *nicht* unter das Steuergesetz subsumierbar, aber der gesetzlich erfaßten und geregelten Gestaltung wirtschaftlich gleichwertig ist, auch die rechtliche Gleichbehandlung und damit die Anwendung des Steuergesetzes vorgenommen wird. Denn dann ginge es nicht mehr nur um gesetzesdeterminierte Sachverhaltsformung oder Tatsachenauswahl, sondern um die Zugrundelegung eines *fingierten* Sachverhalts⁶¹. Erweist sich der gegebene Sachverhalt A einer unter das Gesetz unmittelbar subsumierbaren Sachverhaltsgestaltung B wirtschaftlich gleichwertig, so wird das Vorliegen des Sachverhaltes B fingiert, die Subsumtion unter die Norm ist dann ohne Schwierigkeiten möglich. Eine solchermaßen als Rechtsfiktion verstandene wirtschaftliche Sachverhaltsbeurteilung durchbräche – im Ergebnis nicht anders als das Analogieverfahren – die Garantiefunktion des steuerrechtlichen Tatbestandes, des rechtsstaatlichen Bestimmtheits- und Vertrauensschutzprinzips. Es ginge um eine Manipulation oder Umdeutung des wirklichen Sachverhalts hin zur „Besteuerungsreife“, nicht aber um eine gesetzesgesteuerte Sachverhaltsfeststellung.

⁵⁹ Vgl. BFH BStBl. 1970 II, 264; *Schmidt-Liebig*, StuW 1986, 128 (130).

⁶⁰ Logische Studien der Gesetzesanwendung, 1943, S. 15; vgl. auch *Crezelius*, (FN 23), S. 89 f.

⁶¹ Ebenso *Crezelius*, (FN 23), S. 89 f.; *Papier*, (FN 16), S. 198 f.

4. Steuerumgehung

Dennoch ist jene „Methode“ der wirtschaftlichen Sachverhaltsbeurteilung in der steuerrechtlichen Praxis nach wie vor verbreitet. Sie erspart dem Rechtsanwender möglicherweise eine komplizierte Analyse des Normsinns oder des Normtelos. Sie enthebt ihn möglicherweise aber auch der im Einzelfall schwierigen Feststellung eines Mißbrauchs bzw. einer Umgehung nach Maßgabe des § 42 AO⁶². So hat das Finanzgericht Berlin mit Urteil vom 26. 8. 1981⁶³ unter Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Überlassung einer Eigentumswohnung an ein unterhaltsberechtigtes Kind trotz Mietzahlung als unentgeltlich gewürdigt. Der Bundesfinanzhof⁶⁴ ist dieser Rechtsanwendungsmethode zu Recht entgegengetreten mit der Begründung, ein Mietverhältnis zwischen Angehörigen sei einkommensteuerrechtlich anzuerkennen, wenn es bürgerlich-rechtlich wirksam wie unter Fremden vereinbart und tatsächlich durchgeführt ist. Der Bundesfinanzhof hat dann aber im konkreten Fall die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO bejaht.

§ 42 AO kommt erst dann zum Zuge, wenn rechtsstaatlich begrenzte Norminterpretation endet⁶⁵. Er ermächtigt zum Eingriff über den vom Wortlaut der speziellen Steuergesetze gezogenen Rahmen hinaus nach Maßgabe des Gesetzeszwecks und der tatsächlich angestrebten wirtschaftlichen Zustände und Vorgänge. Er regelt mit anderen Worten einen Sonderfall der Analogie. Aber dieser durch § 42 AO zugelassene Analogieschluß ist inhaltlich erheblich begrenzt. Nicht allein die inhaltlich-wirtschaftliche Vergleichbarkeit äußerlich-rechtlich verschiedener Gestaltungen, nicht allein das Unterfallen nicht-tatbestandlicher Vorgänge oder Zustände unter den Sinn und Zweck des Gesetzes, sondern die vom Bürger in gewissem Grade durchaus voraussehbare und kalkulierbare, ja bewußt herbeigeführte Inadäquanz der gewählten Rechtsform in bezug auf das selbst gesteckte wirtschaftliche Ziel rechtfertigen diesen speziellen Analogieschluß⁶⁶. § 42 AO genügt daher den rechtsstaatlichen Anforderungen der Bestimmtheit und Begrenztheit von Eingriffsnormen⁶⁷, seine

62 Siehe auch *Crezelius*, (FN 23), S. 91.

63 EFG 1982 Nr. 271.

64 BStBl. 1988 II, 604 (605).

65 Siehe auch *Schmidt-Liebig*, *StuW* 1986, 128 (132); *Tipke/Kruse*, (FN 15), § 42 Tz. 9.

66 Vgl. *Papier*, (FN 16), S. 187 ff.

67 Ebenso *Tipke/Lang*, (FN 2), S. 122; vgl. auch *Birk*, *Steuerrecht I*, 1988, Rdnr. 25: wegen des Gesetzesmissbrauchs kein Bedürfnis nach Rechtssicherheit und Vertrauensschutz.

permanente Umgehung in der steuerrechtlichen Praxis durch eine allzu großzügige und undifferenzierte Verwendung wirtschaftlicher Betrachtungs- und Wertungsansätze sollte ein Ende finden.

„Verfassungsrecht geht vor Steuerrecht“, dies ist im Verfassungsstaat des Grundgesetzes eine Selbstverständlichkeit. Gerade für den Bestimmtheitsgrundsatz besteht indes die Gefahr, daß verfassungsrechtliche Gebote wegen vielfältiger Zwänge gegenüber dem Steuerrecht einfach nicht durchsetzbar sind. Ist das Steuerrecht also doch das Trojanische Pferd des Rechtsstaats? Dies ist ein seit langem gepflegtes Vorurteil, das auch durch diese Untersuchung nicht vollständig und endgültig widerlegt werden konnte. Der Worte sind aber genug gefallen, die Rechtsprechung ist gefordert zu handeln, den Gesetzgeber an seine Konkretisierungslasten zu erinnern und sich nicht leichtfertig über Rechtsfortbildungsakte in die Rolle eines Ersatzgesetzgebers drängen zu lassen.

Normative Bindung und Sachverhaltserfassung

Dr. Claus Lambrecht, Richter am Finanzgericht, LL.M., Düsseldorf

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Die Bedeutung des Untersuchungsgrundsatzes für die SachverhaltsermittlungII. Formen unvollständiger Sachverhaltserfassung<ul style="list-style-type: none">1. Abgrenzung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise2. Absehen von zugänglichen Erkenntnisquellen3. Einschränkungen der Sachverhaltsermittlungen<ul style="list-style-type: none">a) Materielle Typisierungb) Formelle Typisierungc) Generalisierende Schätzungd) Bagatellregelungene) Bilanzierungsspielräume | <ul style="list-style-type: none">III. Rechtfertigung der eingeschränkten Sachverhaltserfassung<ul style="list-style-type: none">1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung2. Praktikabilität im Massenverfahren3. Verbindliche Rechtsfindung durch die Verwaltung<ul style="list-style-type: none">a) Beurteilungsspielräume zugunsten der Verwaltungb) Normsetzungsbefugnis der Finanzverwaltung4. Verfassungsrechtliche GesichtspunkteIV. Zusammenfassung |
|---|---|

I. Die Bedeutung des Untersuchungsgrundsatzes für die Sachverhaltsermittlung

Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen (§ 85 Satz 1 AO). Die Steuerfestsetzung ist nicht freigestellt, vielmehr im Hinblick auf das Legalitätsprinzip zwingend¹. Der Sachverhalt ist von Amts wegen zu ermitteln, wobei die Verwaltung Art und Umfang der Ermittlungen bestimmt, die sich unabhängig vom Vortrag der Steuerpflichtigen nach den Umständen des Einzelfalls richten (§ 88 Abs. 1 AO). Im Rahmen der freien Beweiswürdigung bedienen sich die Finanzbehörden der Beweismittel, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich halten (§ 92 Satz 1 AO). In engem Zusammenhang mit diesen Ermittlungspflichten stehen die Mitwirkungspflichten der Steuerbürger hinsichtlich des Führens von Bü-

¹ Herrler, Mitwirkung der Banken bei der Besteuerung von Bankkunden, 1984, S. 48; Söhn, NJW 1980, 1430 (1431).

chern und Aufzeichnungen (§§ 140–148 AO), der Abgabe wahrheitsgemäßer und vollständiger Steuererklärungen (§§ 149–193 AO) sowie hinsichtlich der Kontenwahrheit (§ 154 AO). Schließlich läßt die Abgabenordnung zu, daß unter im einzelnen geregelten Voraussetzungen die Finanzbehörde von der Steuerfestsetzung absieht (§ 156 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 AO), Steuern und steuerliche Nebenleistungen abrundet (§ 156 Abs. 1 Nr. 2 AO) oder Steuern aus Billigkeitsgründen abweichend festsetzt (§ 163 AO).

Die Finanzbehörden verantworten eine Sachverhaltsaufklärung, die nach Maßgabe der Gesetze eine gleichmäßige Besteuerung ermöglicht. Die Verwaltungsentscheidungen müssen auf Feststellungen beruhen, die die Beurteilung zulassen, daß die in den einzelnen Steuergesetzen geregelten Tatbestände mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erfüllt sind. Die Intensität der Ermittlungen ist von dem Ziel bestimmt, alle relevanten Einzelheiten zu berücksichtigen, damit die Behörde vom Vorliegen der jeweils bedeutsamen Umstände überzeugt ist. Vorrangige, jedoch nicht alleinige Erkenntnisquelle sind nach der Abgabenordnung die Steuererklärungen der Steuerpflichtigen. Liegen vollständige und plausible Angaben vor, ist die der Verwaltung auferlegte Pflicht zur Sachverhaltsermittlung alsbald erschöpft². Ein rechtsstaatliches Handeln der Steuerverwaltung setzt hier nach voraus, daß die Behörde vollständig die Umstände ermittelt, die für den gesetzlichen Tatbestand Bedeutung gewinnen können. Bei unzureichender Sachverhaltsermittlung läuft die Finanzverwaltung im übrigen Gefahr, daß Tatsachen bereits als bekannt gelten, mithin eine Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO entfällt. Allerdings erfährt das Gebot der vollständigen Sachverhaltsaufklärung auch innerhalb des gesetzlich vorgesehenen Rahmens gewisse Einschränkungen. Zum einen legt die Behörde gemäß § 88 Abs. 1 Satz 2 AO den Umfang der Ermittlungen fest. Angesichts dieser Bestimmung kann die Behörde den vollständigen und in sich schlüssigen Angaben eines Steuerpflichtigen zumeist ohne weiteres Nachfragen Folge leisten. Zum anderen erlaubt die für die Sachverhaltsermittlung gebotene Überzeugungsbildung, die zwangsläufig auch auf Erfahrungen beruht, daß der Veranlagungsbeamte nicht jeder möglichen Facette des Lebenssachverhaltes nachgeht, vielmehr die Ermittlung abbricht, wenn für ihn die Tatbestandsverwirklichung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststeht oder ausgeschlossen ist.

Vergleichbar dem Verwaltungsverfahren bestimmt der Untersuchungsgrundsatz das Verfahren vor den Finanzgerichten (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Auch im Finanzgerichtsverfahren besteht für die Beteiligten die

² *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 88 AO Tz. 10 Buchst. b; *Pietzcker*, VVDStRL 41 (1983), 193 (216).

Pflicht, vollständige und wahrheitsgemäße Erklärungen abzugeben (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO). Derartige Mitwirkungspflichten stellen jedoch lediglich eine Ergänzung, nicht die alleinige Grundlage der dem Richter übertragenen Aufgabe dar. Ziel der richterlichen Ermittlungstätigkeit ist das Erfassen des Einzelfalles sowie eine rechtliche Beurteilung unter Berücksichtigung der individuellen Umstände. Indem der Untersuchungsgrundsatz eine Nachprüfung auch in tatsächlicher Hinsicht sicherstellt, ist stets der vollständige Sachverhalt der richterlichen Beurteilung zugrunde zu legen³. Der Richter muß zu der Überzeugung gelangen, daß ein bestimmter Sachverhalt gegeben ist. Diese von § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO vorgesehene Überzeugung verlangt einen höheren Grad an Gewißheit als das bloße Glaubhaftmachen i. S. von § 294 ZPO, bei dem überwiegende Wahrscheinlichkeit ausreicht. Im Finanzgerichtsverfahren ist regelmäßig die volle Überzeugung erforderlich, nur in Ausnahmefällen genügt ein geringerer Sicherheitsgrad an Überzeugung⁴. Für die Beweiserhebung verweist § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO auf die in §§ 90 Abs. 2, 93 Abs. 3 Satz 2 und 99 AO geregelten Mitwirkungspflichten. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO bezieht sich für die Beweiskraft der Buchführung, die Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern sowie die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ausdrücklich auf die §§ 158, 160 und 162 AO.

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten, daß für Verwaltung und Gerichte in gleicher Weise die Verpflichtung besteht, den Sachverhalt vollständig zu ermitteln. Unterschiedliche Maßstäbe sind angesichts der in Art. 20 Abs. 3 GG festgelegten Bindung an das Gesetz nicht zulässig. Die normativen Vorgaben in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht binden Verwaltung und Gerichte umfassend und in gleichem Maße. Nur unter dieser Voraussetzung ist eine Geltung des materiellen Steuerrechts zu bejahen. Denn die Durchsetzung eines Gesetzes erfordert, daß alle am Rechtsfindungsprozeß Beteiligten von dem heuristischen Regulativ nur einer richtigen Auslegung ausgehen⁵. Würde man dagegen etwa allein die Tatsache, daß unterschiedliche Rechtsauffassungen zu einem Problem bestehen, als Beweis ansehen, daß verschiedene Rechtsauffassungen das geltende Recht

3 *Mösbauer*, BB 1977, 505.

4 *Birkenfeld*, Beweis und Beweismittel im Steuerrecht, 1973, S. 153.

5 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 96 FGO Tz. 5; *Ossenbühl*, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, 1968, S. 286; nach *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), 151 (176), fällt den Gerichten allerdings nur die Aufgabe zu, die „*einzig-verbindliche*“, nicht die „*einzig-richtige*“ Entscheidung zu treffen; insgesamt zweifelnd an dem Richtigkeitspostulat: *Vogel*, VVDStRL 24 (1966), 125 (161).

zutreffend wiedergeben, wäre die Beliebigkeit der Rechtsanwendung die Folge⁶.

II. Formen unvollständiger Sachverhaltserfassung

Trotz des für Finanzbehörden und Finanzgerichte gleichermaßen geltenden Untersuchungsgrundsatzes haben sich vielfältige Erscheinungsformen herausgebildet, die nur bedingt den in §§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO, 96 Abs. 1 Satz 1 FGO aufgestellten Anforderungen entsprechen. Bei zahlreichen Fallgestaltungen sieht der Rechtsanwender davon ab, den Sachverhalt insoweit zu ermitteln, daß er von dessen Vorliegen überzeugt ist. Teilweise begnügen sich die Ermittlungen mit der Feststellung eines lediglich möglichen oder wahrscheinlichen Sachverhalts, teilweise geht die steuerliche Beurteilung bewußt von unzutreffenden Tatsachen aus.

1. Abgrenzung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Bei der Rechtsfindung stellt ein Rechtsanwender ausgehend von den individuellen Lebensumständen als Sachverhalt zunächst die Merkmale zusammen, die für die Tatbestandsverwirklichung Bedeutung gewinnen können. Maßgebliche Hilfsmittel für die Zuordnung zu den einzelnen gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen ist die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise⁷. Diese Methode der Rechtsfindung ermöglicht es, die tatsächlichen Lebensumstände zu erfassen und nicht lediglich formelle und vordergründige zivilrechtliche Gestaltungen oder Gestaltungsmissbräuche der Besteuerung zugrunde zu legen. Zwar hat die steuerrechtliche Beurteilung an den privatrechtlich vorgeformten Lebenssachverhalt anzuknüpfen. Jedoch kann das Steuerrecht weder vorbehaltlos die privatrechtliche Interpretation der dem Zivilrecht zuzuordnenden Rechtsbegriffe noch unkritisch jede gewählte privatrechtliche Gestaltung übernehmen⁸. Während das Zivilrecht den Bürgern ein Instrument zum Interessenausgleich an die Hand gibt, zielt das Steuerrecht auf die Erhebung von Finanzmitteln in Anknüpfung an die individuelle Leistungsfähigkeit. Unter diesem völlig unterschiedlichen Blickwinkel definiert der Steuergesetzgeber die Belastbarkeit des Eigentums und bildet eigene Eigentumsbegriffe. Für den Bereich des Steuerrechts ist mithin nicht die rechtliche Aussage für das Rechtsverhal-

6 *Garm*, Zur Rationalität rechtlicher Entscheidungen, 1986, S. 25.

7 Zu den verschiedenen Ausprägungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, vgl. *Beisse*, *StuW* 1981, 1.

8 *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 88.

ten unter Privaten, vielmehr der für die Besteuerung maßgebende Eigentumsbegriff bestimmend. Nicht das gewählte zivilrechtliche Erklärungszeichen oder die gesetzestechnische Einkleidung eines Sachverhalts, sondern allein die tatsächlich bewirkte Veränderung der individuellen Eigentumslage ist steuererheblich⁹.

Eine am Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG orientierte Gesetzesauslegung verfolgt die tatsächliche, nicht die formelle Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Anknüpfungspunkt ist nicht allein die äußere Erscheinungsform, sondern der wirtschaftliche Gehalt des individuellen Sachverhalts, zumal gerade im Steuerrecht der besondere Anreiz besteht, durch rechtliche Konstruktion bei im übrigen gleichem Sachverhalt eine steuerlich günstige Position zu erwerben¹⁰. Die materielle Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen gebietet, ausgehend von ihrem wirtschaftlichen Gehalt die realen Vorgänge der von den Steuerpflichtigen gestalteten Lebensumstände zu besteuern¹¹. Hiernach richtet sich die Besteuerung nicht zwingend nach der vertraglich behaupteten Eigentumslage, vielmehr ggfs. nach den zivilrechtlich üblichen und lediglich abdingbaren Normregelungen oder den unter Fremden üblichen Vereinbarungen¹². Entgegen dem ersten Eindruck beinhaltet diese Vorgehensweise nicht eine die individuellen Verhältnisse ignorierende Typisierung, sondern den Versuch, eine etwa von den familiären Bindungen überlagerte äußere Gestaltung dem wirtschaftlichen Gehalt nach zu besteuern, wobei die Verkehrsanschauung, die Mehrheit der nach den Grundsätzen der Privatautonomie ausgehandelten Verträge oder die gesetzlich typisierten Vertragsregelungen als Leitlinien der Auslegung dienen. Demzufolge sind unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung, von Treu und Glauben sowie Gewohnheit und Übung die konkreten Wirtschaftsvorgänge entsprechend ihrem realen Kern oder Wirklichkeitssubstrat und unabhängig von ihrer formalen Einkleidung zu beurteilen. Insofern handelt es sich bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise um eine rechtliche Erfassung wirtschaftlicher Vorgänge, die ein tieferes Eindringen in den Lebenssachverhalt verlangt als eine eher begriffsjuristische Sicht¹³. Kennzeichnend ist ein hoher Grad an Individualisierung sowie ein Verzicht auf schematische Normanwendung. Dieses Bemü-

9 BVerfG v. 22. 7. 1970, 1 BvR 285/66 u. a., BVerfGE 29, 104 (117); *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (254 ff.).

10 *Herzog*, StbJb. 1985/86, 27 (44).

11 BVerfG v. 15. 7. 1969 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327 (336 f.).

12 *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (263), nennt in diesem Zusammenhang zB Gesellschaftsverträge zwischen Familienangehörigen; kritisch hierzu: *Keuk*, StuW 1973, 74 (87 ff.).

13 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 4 AO Tz. 135; *Isensee*, (FN 8), S. 83 u. 86.

hen um gegenwarts- und einzelfallgerechte Normverwirklichung entspricht dem Gebot, an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anzuknüpfen¹⁴.

Dem Problemkreis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die umsatzsteuerliche Beurteilung der sog. Agenturgeschäfte im Gebrauchtwagenhandel zuzuordnen. Die Grundsätze, nach denen die Verwaltung bislang Agenturverhältnisse beim Verkauf von gebrauchten Kraftfahrzeugen anerkannt hat, sind in Abschnitt 26 Abs. 2 UStR 1988 niedergelegt¹⁵. Hiernach sind in einer Vielzahl von Fällen sog. Eigengeschäfte des Kraftfahrzeughändlers ausgeschlossen mit der Folge, daß der Händler nicht in die Leistungskette eingeschaltet, lediglich seine Agenturtätigkeit zu bejahen und allein die Vermittlungsleistung umsatzsteuerpflichtig ist. Für die Beurteilung derartigen Handelns in fremdem Namen für fremde Rechnung ist bereits bei der zivilrechtlichen Einordnung von der tatsächlichen wirtschaftlichen Gestaltung auszugehen. Im Hinblick auf §§ 133, 157 BGB ist unter Berücksichtigung der Verkehrssitten zu ermitteln, was die Vertragsparteien tatsächlich gewollt haben, ob also z.B. unter Beachtung von Treu und Glauben der Kraftfahrzeughändler auch nach außen hin als Vertreter aufgetreten ist¹⁶. Schon auf dieser Stufe der Sachverhaltsermittlung vermag das äußere Auftreten gemäß der formalen Vertragslage nicht als entscheidendes Abgrenzungsmerkmal zu dienen. Ob tatsächlich die Vertragsparteien ein Vertretungsverhältnis vereinbaren wollten, wird durch die Verträge lediglich indiziert. Die schriftlichen Vereinbarungen erbringen keinen vollständigen Beweis für die konkreten Lebensvorgänge. Es hängt von den individuellen Umständen des Einzelfalles ab, ob die formale Vertragsgestaltung noch den zivilrechtlichen Leitbildern entspricht, insbesondere die gesetzlich vorgesehenen Sekundärregeln wie Sach- und Preisgefahr, Gewährleistung, Fristen und Verjährung dem von den Parteien wirtschaftlich Gewollten entspricht und dieser wirtschaftlichen Situation rechtlich angemessen ist¹⁷. Tatsächlich wird der Käufer eines Neuwagens regelmäßig davon ausgehen, daß nach Bezahlung des nicht zur Verrechnung vorgesehenen Teils des Kaufpreises und Hingabe des Gebrauchtwagens der Neuwagenkauf endgültig abgewickelt und die ihm gegenüber bestehende Kauf-

14 *Kirchhof*, *StuW* 1975, 357 (361); *Beisse*, *StuW* 1981, 1 (2, 12).

15 Zur Beibehaltung der bisherigen Verwaltungsauffassung: *BMF*, 29. 4. 1988, *DB* 1988, 1091 = *StEK UStG* 1980 § 3 Abs. 3 Nr. 31.

16 Zur zivilrechtlichen Beurteilung der Inzahlungnahme eines Gebrauchtwagens im Rahmen eines Neuwagenkaufs, vgl.: *Martin*, *BB* 1984, 1629, sowie *Walz/Wienstroß*, *BB* 1984, 1693.

17 *Walz/Wienstroß*, *BB* 1984, 1693 (1695).

preisforderung in vollem Umfange getilgt sei¹⁸. In einem zweiten Schritt ist sodann zu prüfen, inwieweit den zivilrechtlichen Wertungen unter Beachtung der dem Umsatzsteuergesetz eigenen Systematik umsatzsteuerliche Relevanz zukommt¹⁹. Unabhängig vom Auftreten im fremden Namen ist zu beurteilen, ob nach umsatzsteuerlichen Kriterien der Händler als Zwischenperson geliefert, mithin der Vertreter die Leistung erbracht hat²⁰. Wiederum hängt es von den individuellen Umständen ab, ob die den Verträgen zu entnehmende Vertreterstellung des Kraftfahrzeughändlers wirtschaftlich lediglich ein umsatzsteuerrechtliches Eigengeschäft überdeckt. In einer Vielzahl von Fällen streben die Vertragsparteien durch den Verkauf mit Hilfe eines Händlers einen bestimmten wirtschaftlichen Erfolg an, möchten jedoch ihr wirtschaftliches Verhalten, eben das Zwischenschalten eines Kraftfahrzeughändlers, steuerlich nicht erfaßt sehen²¹. Die vor dem Hintergrund der neueren Rechtsprechung²² teilweise überholten Verwaltungsanweisungen zu den Agenturgeschäften im Gebrauchtwagenhandel stellen hiernach kein Problem unzureichender Sachverhaltserfassung dar. Das individuelle Geschehen ist regelmäßig in formeller und wirtschaftlicher Hinsicht vollständig erfaßt, strittig ist lediglich im Rahmen der Gesetzesauslegung, ob die Lieferung des gebrauchten Kraftfahrzeugs umsatzsteuerrechtlich dem ursprünglichen Eigentümer oder dem als dessen Vertreter in Erscheinung tretenden Kraftfahrzeughändler zuzurechnen ist²³.

2. Absehen von zugänglichen Erkenntnisquellen

Läßt die Finanzverwaltung ihr zugängliche Erkenntnisquellen unberücksichtigt, droht der in der Abgabenordnung vorgesehenen Sachverhaltserfassung eine unzulässige Beschränkung. Dies gilt zB für einzelne Bestimmungen des sog. Bankenerlasses, der bislang die Ermittlungen bei Kredit-

18 BFH v. 29. 9. 1987 X R 15/82 n. v.

19 BFH v. 20. 2. 1986 V R 133/75, UR 1988, 80 (81); BFH v. 25. 6. 1987 V R 78/79, BStBl. 1987 II, 657 (658 f.); BFH v. 29. 9. 1987 X R 13/81, BStBl. 1988 II, 153 (154 f.); *Giesberts*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, § 3 Anm. 227 u. 230 f. mN.

20 Urteilsanmerkung HFR 1987, 532.

21 *Martin*, BB 1984, 1629 (1630).

22 Siehe FN 19.

23 Zu den verschiedenen Fallgestaltungen vgl. OFD Düsseldorf, 19. 3. 1984, UR 1985, 66 = StEK UStG 1980 § 3 Abs. 3 Nr. 16; *Giesberts*, (FN 19), § 3 Anm. 251.

instituten geregelt hat²⁴. Durch diese Verwaltungsanordnung legte die Finanzverwaltung den Umfang der die steuerlichen Verhältnisse der Bankkunden betreffenden Sachaufklärung bei Kreditinstituten fest, indem sie die Ermittlungen und Kontrollmöglichkeiten gemäß §§ 88 Abs. 1 Satz 1 und 2, 194 Abs. 3 AO begrenzte. Nach den insoweit besonders interessierenden Bestimmungen in Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 des Bankenerlasses „kann für den Regelfall davon ausgegangen werden, daß die Angaben in den Steuererklärungen vollständig und richtig sind“, und soll bei der Überprüfung von Guthabenkonten oder Depots, bei denen eine Legitimationsprüfung gemäß § 154 Abs. 2 AO vorgenommen worden ist, die Ausschreibung von Kontrollmitteilungen unterbleiben.

Soweit der Bankenerlaß die Ermessensausübung bei der Verfahrensgestaltung konkretisierte, kam ihm als sog. ermessensleitende Verwaltungsvorschrift nicht nur Bindungswirkung für den internen Verwaltungsbereich, sondern auch Außenwirkung zu, sofern die betreffenden Regelungen selbst nicht rechtswidrig waren²⁵. In diesem Zusammenhang wird die Auffassung vertreten, Abs. 1 Satz 2 des Bankenerlasses wiederhole lediglich den allgemeinen Grundsatz, daß im Regelfall die Angaben in der Steuererklärung vollständig und richtig seien. Begründet wird dies vor allem mit der in § 150 Abs. 2 AO statuierten Wahrheitspflicht bei dem Erstellen von Steuererklärungen²⁶. Hiernach entspreche es dem allgemeinen Regel-Ausnahme-Prinzip, regelmäßig den Angaben eines Steuerpflichtigen zu folgen und nur in Ausnahmefällen bei begründetem Anlaß weiter zu ermitteln²⁷. Allerdings ist davon auszugehen, daß Steuerpflichtige in beträchtlichem Umfang die von § 20 EStG erfaßten Kapitaleinkünfte, insbesondere private Zinseinkünfte, nicht oder nur unvollständig deklarieren²⁸. Untersuchungen der Rechnungshöfe belegen, daß derartige Einkünfte in großem Umfang nicht erfaßt werden²⁹. Dabei gilt zwar auch für die Besteuerung der

24 BMF, 31. 8. 1979, BStBl. 1979 I, 590 = StEK AO 1977 § 88 Nr. 1; nach § 1 Abs. 3 EGAO i. d. F. des StRefG 1990 haben die Regelungen des Bankenerlasses nunmehr gemäß § 30a AO Eingang in die Abgabenordnung gefunden.

25 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 102 AO Tz. 6; *Herrler*, (FN 1), S. 75; *Selmer*, *Steuerrecht und Bankgeheimnis*, 1981, S. 34 f.; *Söhn*, NJW 1980, 1430; für eine lediglich interne Bindung: *Bilsdorfer*, DStR 1984, 498 (502).

26 FG Hamburg v. 18. 12. 1984 V 70/83, EFG 1985, 508; *Becker*, *Der Bankenerlaß*, 1983, S. 42 f.; *Hamacher*, DB 1985, 1807 (1808).

27 *Becker*, (FN 26), S. 42; *Söhn*, NJW 1980, 1430 (1432).

28 FG Baden-Württemberg v. 5. 6. 1986 III K 325/83, EFG 1986, 451 (452); *Tipke*, BB 1986, 601 (602); *Bilsdorfer*, DStR 1984, 498 (503); *Urteilsanmerkung HFR* 1987, 443 (444).

29 Nachweis bei *Spindler*, DB 1987, 2536.

Einkünfte aus Kapitalvermögen, daß Ermittlungen der Finanzbehörden „ins Blaue hinein“ untersagt sind³⁰. Weiterhin ist keinesfalls von vornherein ersichtlich, daß gerade der betreffende Steuerpflichtige zum Kreis derjenigen gehört, die unvollständige Angaben zu den Einkünften nach § 20 EStG machen³¹. Jedoch tritt neben die in § 150 AO niedergelegte Deklarationspflicht die in §§ 85 und 88 AO verankerte Verifikationspflicht der Behörden. Beide Prinzipien ergänzen sich, ohne daß das eine das andere ausschließt oder das eine beginnt, wo das andere endet³². Nach dem insoweit für die Finanzverwaltung bindenden Legalitätsgrundsatz ist es der Behörde nicht freigestellt, ob sie ermitteln will, vielmehr ist sie zur vollständigen Sachverhaltsermittlung verpflichtet. Dabei beinhaltet die Abgabenordnung keinen Grundsatz der Steuerehrlichkeit in dem Sinne, daß die Angaben der Steuerpflichtigen weitere Ermittlungen entfallen ließen. Eine Veranlagung, die die Behauptung eines Sachverhalts ausreichen läßt, wird dem Untersuchungsgrundsatz sowie dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung nicht gerecht. Die Abgabenordnung sieht nicht eine Steuerfestsetzung allein anhand subjektiver Erklärungen vor, vielmehr muß der Veranlagungsbeamte oder Richter vom Vorliegen eines den Steuertatbestand ausfüllenden Sachverhalts überzeugt sein. Gerade der Untersuchungsgrundsatz verlangt, die Richtigkeit der Steuererklärung zu überprüfen, ohne daß eine Bindung an die Angaben eines Steuerpflichtigen besteht³³. Wäre dagegen diesen Angaben stets und in vollem Umfang Glauben zu schenken, erübrigte sich regelmäßig die Pflicht der Behörden, selbst den Sachverhalt gemäß § 88 Abs. 1 Satz 1 AO zu ermitteln.

Zu vordergründig erscheint es, allein auf den Wortlaut des Bankenerlasses abzustellen, der in Abs. 1 Satz 2 insoweit eine vertretbare Interpretation des Regel-Ausnahme-Prinzips wiedergeben mochte. Denn es ist zu berücksichtigen, daß die Verwaltungsvorschrift tatsächlich die Ermittlung der betreffenden Kapitaleinkünfte weitgehend unterband³⁴. Obgleich die Praxis der unzureichenden Besteuerung der Kapitaleinkünfte in der Vergangenheit bekannt war³⁵, billigte der Bundesminister der Finanzen im Jahre 1979 bei der Überarbeitung des Bankenerlasses diese rechtswidrige Handhabung. Mithin war es beabsichtigt, die Finanzbehörden faktisch davon abzuhalten, ihrer Ermittlungspflicht in vollem Umfang nachzukommen. Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, weswegen allein bei den Kapi-

30 *Söhn*, NJW 1980, 1430 (1432); *Hamacher*, DB 1985, 1807 (1810) mN.

31 FG Hamburg v. 18. 12. 1984 V 70/83, EFG 1985, 508; *Becker*, (FN 26), S. 82.

32 *Spindler*, DB 1987, 2536 (2538); *Herrler*, (FN 1), S. 80 f.

33 *Söhn*, NJW 1980, 1430 (1431); *Tipke*, BB 1986, 601 (603).

34 FG Baden-Württemberg v. 5. 6. 1986 III K 325/83, EFG 1986, 451 (453); *Martens*, DSzJG 5 (1982), 165 (204 f.); *Tipke*, BB 1986, 601 (602).

35 *Hoffmann-Riem*, StuW 1972, 127 (127 f.); *Spindler*, DB 1987, 2536 (2538).

taleinkünften; an denen Kreditinstitute in nachprüfbarer Weise beteiligt sind, die Angaben in der Steuererklärung im Regelfall vollständig sind, bei allen anderen Einkünften dagegen der Verifikationsgrundsatz in vollem Umfang Beachtung finden soll. Die Einschränkung des Bankenerlasses, der gute Glaube gelte nur für den Regelfall, erwies sich dabei als sprachliche Kaschierung der Erwartung, daß die Finanzbehörden auch weiterhin von Ermittlungen im Bereich der Kapitaleinkünfte, an denen Kreditinstitute beteiligt sind, absehen. Die Ermittlungspflichten der Finanzbehörden gehen weiter, als der Bankenerlaß und die darauf beruhende Verwaltungspraxis es für erforderlich und zulässig erachten³⁶. Die Vollständigkeit und Richtigkeit der Steuererklärung ist Gegenstand der Überzeugungsbildung, kann demnach nicht vom Ordnungsgeber generell festgestellt werden³⁷. Es widerspricht der gebotenen Überzeugungsbildung, wenn der Bankenerlaß in allgemeiner Form den guten Glauben an bestimmte Angaben der Steuerpflichtigen vorschrieb. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, daß gerade im Bereich der Kapitalvermögen zahlreiche Einkunftsquellen nicht offensichtlich, eine Aufdeckung der Einkünfte im Vergleich zu anderen Einkunftsarten kaum zu befürchten und die Präventivwirkung der Ermittlungsvorschriften daher wesentlich geringer ist³⁸. Demgegenüber motiviert die stichprobenweise tatsächliche Überprüfung oder auch nur die Möglichkeit der Überprüfung zur Vollständigkeit der Angaben³⁹.

Zumindest seiner Intention nach beinhaltete Abs. 1 Satz 2 des Bankenerlasses eine generelle Einschränkung der Ermessensentscheidungen, in welchem Umfang Ermittlungen anzustellen sind. Die Überzeugungsbildung der Finanzbeamten von der Richtigkeit der Angaben zu den Kapitaleinkünften wurde willkürlich und unabhängig von den Umständen des Einzelfalls beeinflußt. Die genannte Regelung schränkte daher die den Finanzbehörden obliegende Ermittlungspflicht in unzulässiger Weise ein. Zutreffend kann das Ermessen, in welchem Umfang Ermittlungen anzustellen sind, erst in der konkreten Situation des Einzelfalls, nicht jedoch verallgemeinernd und normeinengend im voraus ausgeübt werden⁴⁰. Nur im Hinblick auf bereits durchgeführte Ermittlungen können sich weitere Nachforschungen als nicht erforderlich erweisen.

36 FG Baden-Württemberg v. 5. 6. 1986 III K 325/83, EFG 1986, 451 (453); *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 102 AO Tz. 6.

37 *Herrler*, (FN 1), S. 116; *Martens*, DStJG 5 (1982), 165 (204).

38 *Spindler*, DB 1987, 2536 (2538).

39 *Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, 1980, S. 146.

40 FG Baden-Württemberg v. 5. 6. 1986 III K 325/83, EFG 1986, 451 (453); *Bilsdorfer*, DStR 1984, 498 (503).

Hinsichtlich des Ausschreibens von Kontrollmitteilungen schränkte Abs. 3 Satz 2 des Bankenerlasses die in § 194 Abs. 3 AO geregelte Überwachungshilfe speziell für den Bereich der Kreditinstitute wesentlich ein. Soweit hiernach ein Außenprüfer Kontrollmitteilungen lediglich bei Vorliegen eines begründeten Verdachts erstellen durfte⁴¹, handelte es sich um eine unzulässige Beschränkung der vom Gesetzgeber eingeräumten Befugnis, Kontrollmitteilungen zu fertigen⁴². Einerseits beinhalten derartige Maßnahmen keine unzumutbare Beeinträchtigung schutzwürdiger Belange der Kreditinstitute, andererseits erweisen sich Kontrollmitteilungen als sachgerechte Hilfe bei der Steuerüberwachung⁴³. Lediglich der steuerunehrliche Bürger hat von derartigen Mitteilungen ernsthafte Nachteile zu erwarten. Im Bereich der Kapitaleinkünfte sind die Kontrollmöglichkeiten der Finanzbehörden häufig in besonderem Maße begrenzt, so daß das Ausschöpfen der verbleibenden Überwachungsmöglichkeiten geboten erscheint, um eine annähernd gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. Eine Verwaltungsvorschrift, die bereichsspezifisch das Ausstellen von Kontrollmitteilungen weitgehend einschränkt, erweist sich daher als unzulässige Korrektur der in §§ 85 Satz 1, 194 Abs. 3 AO vorgesehenen Überwachungspflichten. Aus § 85 AO folgt im Interesse einer möglichst lückenlosen Verhinderung von Steuerverkürzungen die Verpflichtung zur allgemeinen Steueraufsicht. Ermittlungen sind hiernach gerechtfertigt, wenn wegen der Besonderheiten des Sachverhalts oder aufgrund konkreter Erfahrungen für bestimmte Gebiete hinreichender Anlaß für ein Tätigwerden auch bei unbekanntem steuerlichen Sachverhalt besteht⁴⁴. Folglich schränkte auch Abs. 3 des Bankenerlasses das nach der Abgabenordnung eingeräumte Ermessen bei der Sachverhaltsermittlung in einer Weise ein, die mit dem auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hin ausgerichteten Untersuchungsgrundsatz nicht vereinbar ist. Die Finanzbehörden verzichteten auf Ermittlungsmöglichkeiten, die ihnen nach dem Gesetz zur Verfügung standen und auf die sie allein im Einzelfall nach pflichtgemäßem Ermessen verzichten durften.

41 In diesem Sinne: *Selmer*, (FN 25), S. 49; *Becker*, (FN 26), S. 49, 52 f.; *Söhn*, NJW 1980, 1430 (1433); *Hamacher*, DB 1985, 1807 (1810).

42 Ebenso: *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 102 AO Tz. 6; *Herrler*, (FN 1), S. 170; differenzierend: *Bilsdorfer*, DStR 1984, 498 (504).

43 Zu den Kriterien der erforderlichen Abwägung zwischen den Interessen der Allgemeinheit und denen des einzelnen Bürgers, vgl. BFH v. 29. 10. 1986 VII R 82/85, BStBl. 1988 II, 359 (361).

44 BFH v. 29. 10. 1986 VII R 82/85, BStBl. 1988 II, 359 (361).

3. Einschränkungen der Sachverhaltsermittlungen

Bei zahlreichen Fallgestaltungen ist nicht hinreichend sichergestellt, daß die Besteuerung an den tatsächlichen Lebenssachverhalt anknüpft. Vor allem die Einkommensteuer-Richtlinien berücksichtigen wiederholt nicht die individuellen Umstände des Einzelfalls und weichen somit von den steuerrechtlichen Normvorgaben ab.

a) Materielle Typisierung

Um eine materielle oder kategorische Typisierung handelt es sich in den Fällen, in denen ein bestimmter Sachverhalt unterstellt wird, ohne daß der Steuerpflichtige die Möglichkeit hätte, die tatsächlichen Umstände des konkreten Einzelfalls mit Erfolg geltend zu machen. Anstelle des individuellen Sachverhalts wird bei ähnlich gelagerten Fallgruppen eine für diese typische Fallgestaltung unterstellt, Besonderheiten der konkreten Lebenssituation bleiben unberücksichtigt. Der Besteuerung wird die nach der Auffassung der Allgemeinheit als typisch anzusehende Gestaltung zugrunde gelegt, die nach dem Sinn und Zweck der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften auch bei abweichender Regelung der Beteiligten für die steuerliche Beurteilung maßgebend sein kann und soll⁴⁵. Eine derartige Vorgehensweise fingiert einen nicht gegebenen Sachverhalt zum Zwecke der Besteuerung. Sie unterscheidet sich auch wesentlich von einer Auslegung, die objektive Gesichtspunkte wie durchschnittliche Verkehrsauffassung bei der Ermittlung subjektiver Tatbestandsmerkmale zugrunde legt⁴⁶. Denn die materielle Typisierung vernachlässigt gezielt den individuellen Sachverhalt, während das Abheben auf objektive Kriterien in den zuvor genannten Fällen dazu dient, subjektive Merkmale trotz der begrenzten Ermittlungsmöglichkeiten zu überprüfen. Die materielle Typisierung hat heute weitgehend an Einfluß verloren. Sie ist mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, der auf die individuellen Verhältnisse abhebt, nicht vereinbar. Gleichwohl gibt es eine Reihe von Fällen, in denen die Verwaltung von dem Standard des Üblichen einer Fallgruppe ausgeht und den Gegenbeweis nicht zuläßt, mithin faktisch eine materielle Typisierung vornimmt. Dies betrifft etwa die Berücksichtigung von Pro-

45 RFH v. 7. 5. 1930 VI A 67/30, RFHE 27, 22 (24); ausführlich zur materiellen Typisierung: *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 4 AO Tz. 134 f., und *Isensee*, (FN 8), S. 27 ff.; für den Ersatz der verschiedenen Typusbegriffe durch den Terminus „vereinfachender Gesetzesvollzug“ vgl. *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, 1983, S. 52 ff.

46 *Schulze-Osterloh*, *StuW* 1977, 122 (132 f.), insbesondere zur Feststellung der Absicht der freigebigen Zuwendung.

motionskosten, für die Abschnitt 103 Abs. 2 Satz 2 EStR 1987 die Voraussetzungen eines Werbungskostenabzugs gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ohne Ausnahme verneint. Demgegenüber hat der Bundesfinanzhof nunmehr zutreffend den individuellen Umständen den Vorzug gegeben mit der Folge, daß auch Promotionskosten Werbungskosten sein können⁴⁷. Um einen Ausschluß des Gegenbeweises handelt es sich des weiteren in den Fällen, in denen die Angaben in den amtlichen Abschreibungstabellen in der Praxis zu einer derartigen Erstarrung führen, daß dem Steuerpflichtigen seine Nachweispflicht faktisch unmöglich gemacht wird⁴⁸. Gleichermäßen spielen vereinzelt materielle Typisierungen eine Rolle bei der Anwendung des § 12 EStG, wenn Abgrenzungen zwischen der privaten und beruflichen/betrieblichen Sphäre sich als schwierig oder wegen der unbedeutenden Auswirkung als vernachlässigenswert darstellen⁴⁹. Auch die Regelung, daß keine anschaffungsnahen Aufwendungen vorliegen, sofern die Aufwendungen für Instandsetzung in den ersten drei Jahren nach der Anschaffung insgesamt 20 % der Anschaffungskosten nicht übersteigen (Abschnitt 157 Abs. 5 Satz 5 EStR 1987), beinhaltet eine Typisierung, die eine Einzelfallermittlung unterbindet.

b) Formelle Typisierung

Von der materiellen unterscheidet sich die formelle oder hypothetische Typisierung in der Weise, daß diese im Rahmen der freien Beweiswürdigung der Beweiserleichterung dient. Die formelle Typisierung unterstellt einen Sachverhalt, der dem Normalfall entspricht. Allerdings besteht für die Annahme des üblichen Geschehensablaufs lediglich eine widerlegbare Vermutung, so daß vorgetragene oder ermittelte Einzelumstände zur Beachtung der individuellen Fallgestaltung führen. Demnach handelt es sich bei der formellen Typisierung im Ergebnis um eine Beweislastregel⁵⁰. Der aus der Erfahrung gewonnene Normal- oder Regelfall wird unterstellt oder nach dem Beteiligtenvortrag bei der Rechtsbindung übernommen, sofern nicht ein Beteiligter die Möglichkeit eines abweichenden Geschehensablaufs aufzeigt.

47 BFH v. 7. 8. 1987 VI R 60/84, BStBl. 1987 II, 780.

48 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 4 AO Tz. 137 a. E.; *Flämig*, Betriebsbedingte Bewertung und Gleichbehandlungsgrundsatz, S. 57.

49 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 4 AO Tz. 135; *Isensee*, (FN 8), S. 109; v. *Bornhaupt*, NWB Fach 2, 3455.

50 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 4 AO Tz. 137; *Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann*, Rechtsschutz in Steuersachen, §§ 92 ff. AO Rz. 2924.

So eindeutig diese Einordnung der formellen Typisierung zunächst erscheint, so schwierig ist die Zuordnung häufig in der Praxis. Dies liegt neben terminologischen Unklarheiten vor allem an dem Umstand, daß derartige Typisierungen nicht hinreichend von anderen Erscheinungsformen der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung unterschieden werden. Im Gegensatz zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die fallnahe Normanwendung und individuelle Rechtsfindung anstrebt, ermöglicht Typisierung gerade die Distanz zum Einzelfall durch Herausstellen des Normalfalles⁵¹. Unterstellt wird ein teilweise umfangreicher Sachverhalt, der der Lebenserfahrung des Rechtsanwenders oder dem wirklichen bzw. vermeintlichen Normalfall entspricht⁵². Von den genannten Typisierungen ist zunächst der prima-facie-Beweis (Anscheinsbeweis) zu unterscheiden. Bei einer Reduzierung des Beweismaßes kann es sich als zulässig erweisen, im Rahmen der Beweiswürdigung von Erfahrungsgrundsätzen auszugehen, nach denen bei formelhaften, mechanischen Geschehensabläufen auf eine bestimmte Ursache oder einen bestimmten Verlauf zu schließen ist. Allerdings vermag ein Beteiligter den sog. Erschütterungsbeweis zu führen, indem er die ernsthafte Möglichkeit eines vom gewöhnlichen Verlauf abweichenden Gangs des Geschehens darlegt⁵³. Dabei ist angesichts der Untersuchungsmaxime das Gericht selbst gehalten, die Möglichkeit eines atypischen Verlaufs zu prüfen. Denn es genügt nicht die Möglichkeit der für den Anscheinsbeweis erforderlichen Schlüsse, das Gericht muß vielmehr von deren Sachgemäßheit im konkreten Fall überzeugt sein⁵⁴. Auch der Anscheinsbeweis vernachlässigt im Wege einer schematischen Beweiswürdigkeit die Besonderheit des Einzelfalls zugunsten des Typischen. Dabei beschränkt sich dieses Hilfsmittel der Überzeugungsbildung auf die Vermutung eines bestimmten Kausalverlaufs. In der Praxis wird der begrenzte Anwendungsbereich des Anscheinsbeweises gelegentlich jedoch zu Unrecht in Richtung auf allgemeine Typisierungen hin ausgedehnt. Schließlich ist in diesem Zusammenhang der Indizienbeweis zu benennen. Bei diesem mittelbaren Beweismittel werden ausgehend von erwiesenen Hilfstatsachen unter Zuhilfenahme der allgemeinen Lebenserfahrung Schlußfolge-

51 *Isensee*, (FN 8), S. 84, 110.

52 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 96 FGO Tz. 12; *Isensee*, (FN 8), S. 110; *Birkenfeld*, (FN 4), S. 93.

53 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 96 FGO Tz. 11; *Birkenfeld*, (FN 4), S. 4; *Berg*, Die verwaltungsrechtliche Entscheidung bei ungewissem Sachverhalt, 1980, S. 101 mN.

54 *Marx*, Die Notwendigkeit und Tragweite der Untersuchungsmaxime in den Verwaltungsprozeßgesetzen, 1985, S. 206; *Wassermeyer*, Der prima facie Beweis, 1954, S. 16 f.

rungen für das Vorliegen von tatbestandserheblichen Tatsachen gezogen⁵⁵. Dabei können Branchengewohnheiten oder übliches Verhalten ebenso Berücksichtigung finden wie innere Tatsachen oder individuelle Vorstellungen anhand objektiver Umstände⁵⁶.

Die Rechtsanwendung bildet häufig eine Gemengelage von Sachverhaltsunterstellungen und einer Beweismwürdigung, bei der Anscheinsbeweis, Indizienbeweis und Typisierungen nicht selten unter dem Stichwort der Erfahrung oder tatsächlichen Vermutung miteinander vermengt werden⁵⁷. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen der Rechtsanwender den Sachverhalt statt mit der erforderlichen vollen Überzeugung lediglich mit überwiegender Wahrscheinlichkeit feststellt⁵⁸. Die freie Überzeugung ist von § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verlangt grundsätzlich volle Überzeugung vom Vorliegen des festgestellten Tatbestandsmerkmals. Häufig gründet die Rechtsanwendung dagegen auf einem lediglich plausibel erscheinenden Sachverhalt, wobei Erfahrungssätze ungeachtet ihres subjektiven und gelegentlich schlichten Vorurteilen nahelkommenden Charakters als mittelbarer Beweis dienen. Derartige Typisierungen, die auch auf der Attraktivität des Normalfalls beruhen, verhindern vielfach trotz der theoretischen Möglichkeit, einen abweichenden Geschehensablauf aufzuzeigen, daß die individuellen Umstände vollständig aufgeklärt werden. Nicht selten ver selbständigen sich derartige Erfahrungssätze, die zunächst als Hilfsmittel der Beweismwürdigung in Betracht kommen, und dienen als eine Form eines – widerlegbaren – Rechtssatzes, um die Beweislast umzukehren⁵⁹. Die nichtbeweisbare Tatsache wird vermutet, der nunmehr Beweisbelastete zu der ihm regelmäßig unmöglichen Widerlegung gezwungen⁶⁰. Indem derartige erfahrungsabhängige Typisierungen regelmäßig bereits bei der Beweismwürdigung Eingang in die Rechtsanwendung finden, verhindern sie die Einsicht, daß derartige Erfahrungssätze – häufig wegen der drohenden, jedoch als unbillig empfundenen Beweislastentscheidung – diese gera-

55 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 96 FGO Tz. 11 aE; *Seeliger*, Beweislast, Beweisverfahren, Beweisarten und Beweismwürdigung im Steuerprozeß, 1981, S. 54; *Birkenfeld*, (FN 4), S. 93 ff.

56 *Heuer*, FR 1975, 209; *Birkenfeld*, (FN 4), S. 75.

57 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 96 FGO Tz. 11 aE und 12; *Birkenfeld*, (FN 4), S. 72 f. und 87 f.; kritisch zur „tatsächlichen Vermutung“ vor allem *Blomeyer*, Gutachten für den 46. Deutschen Juristentag (1966), Bd. I, Teil 2 A S. 39 ff.

58 In diesem Sinne: *Westerhoff*, Tatsachewürdigung und Beweislast bei unklaren Rechtsgestaltungen im Steuerrecht, 1959, S. 18 f.

59 BVerfG v. 12. 3. 1985 1 BvR 571/81 u. a., BVerfGE 69, 188 (206); *Klein*, DB 1982, 1949 (1950).

60 *Wassermeyer*, (FN 54), S. 12, 34 f.

de zu vermeiden helfen. Somit betreffen derartige formelle Typisierungen oder sonstige am Normalfall ausgerichtete Unterstellungen der Sache nach die Feststellungslast, wobei diese regelmäßig umgekehrt wird⁶¹. Denn Erfahrungssätze sollen der Rechtsfindung gerade in den Fällen dienen, in denen die genaue Tatsachenfeststellung schwierig ist. Verlangt man dann unter Berufung auf die allgemeine Lebenserfahrung nicht nur einen Erschütterungsbeweis, sondern den Gegenteilsbeweis, wird die Umkehr der Beweislast offensichtlich⁶². Dabei bieten Vermutungen verschiedenster Art Anlaß, vorzeitig die Ermittlungen oder rechtlichen Untersuchungen abubrechen⁶³. Dies wiegt um so schwerer, als allgemeine Erfahrungssätze ihrer Natur nach unscharf sind und sie sich nicht nur auf typische oder mechanische Geschehnisse, sondern auf beliebige Tatsachen, so auch auf vom menschlichen Willen gesteuerte Handlungsabläufe erstrecken.

Zahlreiche Typisierungen der aufgezeigten Art erwecken den Anschein regulärer Gesetzesanwendung. In diesen Fällen beläßt es der Rechtsanwender jedoch zunächst bei der Unterstellung des Normalfalls, ohne die Besonderheiten des Einzelfalles zu ermitteln. Dies gilt etwa für die verschiedenen Beschränkungen des Werbungskostenabzugs von Arbeitsmitteln, häufig für die Abgrenzung der Lebensführungskosten von steuerlich berücksichtigungsfähigen Aufwendungen, schließlich auch für das Vorliegen innerer Tatsachen⁶⁴. Hierzu zählt etwa die generelle Annahme der Zwangsläufigkeit von Unterstützungsleistungen an Verwandte in der DDR⁶⁵. Die Verwaltung unterstellt bei entsprechenden Unterhaltsaufwendungen, daß die Bedürftigkeit der Bürger in der DDR gegeben ist⁶⁶. Abschnitt 117 Abs. 4 EStR 1987 legt angesichts der Verwendungsmöglichkeit bestimmter Wirtschaftsgüter die tatsächliche Anschaffung für den privaten Bereich nahe. Abschnitt 118 Abs. 2 Satz 5 EStR verlangt ausdrücklich

61 *Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann*, (FN 50), §§ 365, 162 AO Rz. 3528; *Martens*, (FN 39), S. 96 f.; *Wassermeyer*, (FN 54), S. 35.

62 *Martens*, DStJG 5 (1982), 165 (186).

63 *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 209.

64 *Isensee*, (FN 8), S. 46 f., 51 f.; *Birkenfeld*, (FN 4), S. 75 ff., 82 ff.; *Westerhoff*, (FN 58), S. 20; *Seeliger*, (FN 55), S. 58.

65 Abschnitt 186 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b EStR 1987.

66 *Ländererlaß v. 1. 4. 1985*, BStBl. 1985 I, 202 = StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 108, insoweit übereinstimmend mit der Rechtsprechung, zuletzt BFH v. 5. 12. 1986 III 255/83, BStBl. 1987 II, 238 (239) mN; hiergegen mit beachtlichen Gründen: *Tetzlaff*, FR 1988, 222.

einen „eindeutigen Nachweis“, wenn die private Nutzung eines Pkw geringer ist, als dies der Lebenserfahrung entspricht⁶⁷.

c) *Generalisierende Schätzung*

Die Steuerrichtlinien enthalten zahlreiche Regelungen, in denen Aufwendungen pauschaliert werden, so daß die Verwaltung auf deren konkrete Feststellung verzichtet. Dies gilt etwa für die Werbungskostenpauschsätze bei bestimmten Berufsgruppen (Abschnitt 23 Lohnsteuer-Richtlinien 1987)⁶⁸, für die notwendigen Mehraufwendungen für Verpflegung bei der doppelten Haushaltsführung (Abschnitt 20 a Abs. 6 Satz 13 EStR 1987) sowie bei den Reisekosten (Abschnitt 119 Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b EStR 1987). Weitere Verwaltungsanweisungen enthalten Pauschalierungen, etwa für den Wert von Paketen oder Päckchen, die dem Unterhalt von Personen in der DDR dienen⁶⁹, oder für den privaten Kostenanteil bezüglich eines Fernsprechanchlusses, den ein Arbeitgeber in der Wohnung des Arbeitnehmers eingerichtet hat⁷⁰. Schätzungen liegen gleichermaßen vor bei den Regelungen, die den Privatanteil eines vornehmlich betrieblich genutzten Pkw betreffen (Abschnitt 118 Abs. 2 Satz 3 EStR 1987). In diesen Fällen steht fest, daß abzugsfähige Aufwendungen entstanden sind. Jedoch wird zwecks Verwaltungsvereinfachung und Erleichterung der Nachweispflicht der Steuerpflichtigen auf einen Einzelnachweis verzichtet, ohne daß dieser in der Regel ausgeschlossen wäre. An die Stelle von Ermittlungen treten Vermutungen, statt Überzeugung genügt eigene oder behördeninterne Erfahrung.

d) *Bagatellregelungen*

Bei den zu dieser Fallgruppe gehörenden Regelungen sieht die Verwaltung wegen der nur geringen steuerlichen Auswirkungen von einer an sich erforderlichen, aber aufwendigen Sachverhaltsermittlung ab. So wird Herstellungsaufwand bei Aufwendungen für die einzelne Baumaßnahme von nicht mehr als DM 4000,- auf Antrag als Erhaltungsaufwand behandelt

67 Weitere Beispiele bei: *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (268).

68 Zu weiteren Pauschbeträgen oder Pauschsätzen, die für bestimmte Erwerbsgruppen oder Tätigkeitsbereiche Steuerbefreiungen oder Nichtbeanstandungsgrenzen enthalten, vgl. *Drenseck*, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. 1988, § 9 a Anm. 7c, d, sowie *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 9 a EStG Anm. 45 und 58 bis 62.

69 Ländererlaß v. 1. 4. 1985, BStBl. 1985 I, 202 = StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 108.

70 BMF, 23. 5. 1980, BStBl. 1980 I, 252.

(Abschnitt 157 Abs. 4 Satz 5 EStR 1987) oder können im Rahmen des § 9 EStG Aufwendungen für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter abweichend von § 7 EStG im Jahr der Verausgabung in voller Höhe abgesetzt werden, wenn die Aufwendungen DM 800,- nicht übersteigen (Abschnitt 84 a Satz 1 EStR 1987). Arbeitnehmer, die für ihren Pkw die Pauschbeträge nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Werbungskosten abziehen, können gleichwohl Aufwendungen für die Kfz-Haftpflichtversicherung in voller Höhe geltend machen (Abschnitt 88 Abs. 5 Satz 2 EStR 1987).

e) Bilanzierungsspielräume

Die Einkommensteuer-Richtlinien, auf die sich die nachfolgende Untersuchung im wesentlichen beschränkt, räumen den Steuerpflichtigen zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten bei dem Erstellen von Bilanzen ein. Kennzeichnend für diesbezügliche Wahlrechte ist der Umstand, daß bei feststehendem Sachverhalt ein Steuerpflichtiger durch seine Entscheidung bezüglich der Ansatz oder Bewertung von Wirtschaftsgütern die Höhe der Besteuerung zu beeinflussen vermag.

Gemäß Abschnitt 14 Abs. 3 EStR 1987 können Steuerpflichtige bestimmte Grundstücke oder Grundstücksteile als gewillkürtes Betriebsvermögen und gemäß Abschnitt 14 Abs. 4 EStR 1987 trotz teilweise nicht betrieblicher Nutzung Grundstücke insgesamt als Betriebsvermögen behandeln. Gleichermaßen besteht gemäß Abschnitt 14 a Abs. 1 Satz 2 EStR 1987 hinsichtlich anderer Wirtschaftsgüter ein Wahlrecht, sie als gewillkürtes Betriebsvermögen in den Vermögensvergleich einzubeziehen. Derartige Ansatzwahlrechte bieten die Möglichkeit, das mit einzelnen Wirtschaftsgütern zusammenhängende Gewinn- und Verlustrisiko in den privaten oder aber in den steuerlich relevanten betrieblichen Bereich zu verlagern⁷¹. Die Klassifizierung als Privat- oder Betriebsvermögen zeitigt mithin endgültige steuerliche Auswirkungen, die auch nicht in nachfolgenden Veranlagungsjahren wieder ausgeglichen werden.

Ist ein Wirtschaftsgut in der Bilanz anzusetzen, richtet sich die Bewertung nach § 6 EStG. Auch hinsichtlich der Höhe des Ansatzes ist der Steuerpflichtige nicht stets gebunden, vielmehr lassen sich bei den Bewertungswahlrechten verschiedene Gruppen unterscheiden⁷². Zunächst bilden die Wahlrechte eine Gruppe, die den Wertumfang oder das Ausmaß der Ein-

71 *Plückebaum*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz. A 162.

72 Zur Systematisierung vgl. *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 1987, S. 308 f., und *Kampe*, Verwaltungsvorschriften und Steuerprozeß, 1965, S. 32 f.

beziehung der wertbildenden Faktoren betreffen. Genannt seien in diesem Zusammenhang die Aufwendungen, die nach Wahl des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten Berücksichtigung finden können⁷³. So sehen die Einkommensteuer-Richtlinien ein Wahlrecht vor für Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen und für die betriebliche Altersversorgung (Abschnitt 33 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 EStR 1987), für die Gewerbebeertragsteuer (Abschnitt 33 Abs. 6 Satz 2 EStR 1987) sowie für bestimmte Fremdkapitalzinsen (Abschnitt 33 Abs. 7 Satz 3 EStR 1987). Weitere Gestaltungsmöglichkeiten räumen die Richtlinien ein etwa hinsichtlich der Berücksichtigung von Zuschüssen für Anlagegüter (Abschnitt 34 EStR 1987) sowie bei der Ermittlung des Teilwerts von Pensionsanwartschaften (Abschnitt 41 Abs. 14 EStR 1987). Neben den Gestaltungsmöglichkeiten, die den zu ermittelnden Wertumfang betreffen, bieten sich dem Steuerpflichtigen verschiedene Wahlrechte hinsichtlich der Bewertungsmethoden. Dies gilt etwa für die Durchschnittsbewertung bestimmter Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens (Abschnitt 36 Abs. 3 EStR 1987) sowie die Gruppenbewertung mit gewogenen Durchschnittswerten (Abschnitt 36 Abs. 4 EStR 1987), für die Ermittlung von Festwerten (Abschnitt 36 Abs. 5 EStR 1987) und für die unterschiedlichen Abschreibungsmethoden. Spezielle Vereinfachungsregelungen, die sich auf den Zeitpunkt der Aufwendungen, den Beginn der Nutzung sowie die Nutzungsdauer beziehen, betreffen die Halbjahresregelung für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abschnitt 43 Abs. 8 Satz 3 EStR 1987), die Behandlung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abschnitt 42 a Abs. 1 Satz 2 und Abschnitt 45 Abs. 3 Satz 1 EStR 1987) sowie die Anwendbarkeit des § 7 b EStG (Abschnitt 55 Abs. 3 Satz 5 EStR 1987).

Die aufgezeigten Bilanzierungsspielräume lassen sich im Hinblick auf den Umfang der Sachverhaltsermittlung in zwei Gruppen einteilen. Die erste Gruppe umfaßt die Regelungen, die der Vereinfachung der Besteuerung, vor allem der Berücksichtigung von Bagatellgrenzen oder allgemein der Praktikabilität dienen. Diese Bestimmungen sind nach den gleichen Gesichtspunkten zu beurteilen wie die sonstigen Vereinfachungsregelungen⁷⁴. Die übrigen Bilanzierungswahlrechte, die insbesondere den Wertumfang betreffen, aber auch die AfA-Tabellen, sind als Beitrag zu sehen, wirtschaftliche Gegebenheiten angemessen zu quantifizieren, um auf diese

73 Zur Kritik an diesen Wahlrechten vgl. *Mathiak*, DStJG 7 (1984), 97 (112 ff.), sowie *Schmidt*, DB 1988, 1277.

74 Siehe unter III 1 u. 2.

Weise die vom Gesetz vorgesehene Bemessungsgrundlage handhaben zu können. Die normativen Bewertungsvorgaben knüpfen an Zustände und Wertveränderungen an, die nicht aus sich heraus in Maßeinheiten sich ausdrücken, sondern im allgemeinen nur einer Erfassung in Maßeinheiten (zB Jahresbetrag der Abschreibung für Absetzung) zugänglich sind. Bewertung stellt hiernach eine Umsetzung in für die Rechtsanwendung erforderliche Einheiten dar, die zwangsläufig nur annäherungsweise möglich ist⁷⁵. Zu den allgemeinen Problemen jeder Quantifizierung treten bei Bewertungsfragen die Ungewißheiten über die zukünftige Entwicklung, die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern sowie die Preisentwicklung hinzu⁷⁶. Weiterhin liegen die angesprochenen Bilanzierungsfragen häufig im Schnittpunkt zwischen betriebswirtschaftlichen Vorgaben und steuerrechtlichen Anforderungen. Dieses Zusammentreffen wird offensichtlich aus dem Umstand, daß die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zentrale Bedeutung für die Steuerbilanz gewinnen. Uneinigkeit oder Ungewißheit in der Betriebswirtschaftslehre hinsichtlich der Bewertung wirtschaftlicher Vorgänge rechtfertigen daher ebenso wie der individuelle betriebliche Zusammenhang oder Prognosespielräume, die ein Unternehmer hinsichtlich seines Betriebes am ehesten auszuschöpfen vermag, daß den Einschätzungen der Steuerpflichtigen besonderes Gewicht zukommt. Dabei gilt auch bei Bilanzierungsfragen, daß diesbezügliche Wahlrechte nicht den Charakter der Beliebigkeit erhalten dürfen, vielmehr lediglich im engen Rahmen zulässig sind⁷⁷. In jedem Einzelfall ist zu prüfen, ob ein Bilanzierungsspielraum erforderlich ist, um eine unternehmensspezifische Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage zu ermöglichen. Nur in Zweifelsfällen muß dem Steuerpflichtigen, der die Verhältnisse am besten kennt, die Entscheidung vorbehalten bleiben, sofern er anhand objektiver Gesichtspunkte seine Einschätzung zu untermauern vermag⁷⁸. Dies gilt in den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger etwa zwischen verschiedenen vertretbaren und anerkannten Methoden zur Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu wählen vermag, oder bei tatsächlicher Unsicherheit, ob ein Wirtschaftsgut dem Privatvermögen oder

75 *Belser*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte, 1986, S. 26; *Flämig*, (FN 48), S. 3; *Kirchhof*, *StuW* 1975, 357 (362).

76 *Belser*, (FN 75), S. 114; *Flämig*, (FN 48), S. 51.

77 *Plückebaum*, (FN 71), § 4 Rdnr. B 94 bis 97 und 118; zum Problem der Berechenbarkeit als Grenze der Zulässigkeit von bilanziellen Wahlrechten, vgl. *Rose*, *StBj.* 1979/80, 49 (90 f.).

78 *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, 1985, S. 55; *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrecht?, 1985, S. 112; *Belser*, (FN 75), S. 114.

dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Gleichmaßen erscheinen die Bewertungsrichtlinien als Maßnahme der einheitlichen und sachgerechten Wertermittlung durchweg vor allem im Hinblick auf § 162 AO vertretbar⁷⁹. Andererseits bleibt festzuhalten, daß im Regelfall zB die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts genau feststellbar sind⁸⁰. Verbleibende Schwierigkeiten betreffen allenfalls die Wirtschaftlichkeit, nicht aber die Möglichkeit der Ermittlung.

III. Rechtfertigung der eingeschränkten Sachverhaltserfassung

1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Typisierende oder pauschalierende Verwaltungsregelungen werden häufig mit dem Hinweis gerechtfertigt, sie dienten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung⁸¹. Die Vereinfachung des Normenvollzugs bewirke eine größere Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, indem der einzelne Veranlagungsbeamte seiner Rechtsanwendung Vereinfachungsregelungen zugrunde legen könne, statt in unterschiedlichem Ausmaß Einzelnachweise zu verlangen. Insbesondere Verwaltungsvorschriften, die allgemeine Schätzungen von Werbungskosten oder Betriebsausgaben vorgeben, sollen auf diese Weise für eine Vielzahl gleichgelagerter Fälle die Gleichbehandlung sicherstellen. Gerade im Massenverfahren gewährleiste nur ein vereinfachter Normenvollzug eine weitgehende Gleichbehandlung. Die rigorose individuelle Erforschung der materiellen Wahrheit sei faktisch unmöglich mit der Folge, daß detaillierte Sachverhaltsaufklärung zufällig und damit willkürlich wäre⁸². Schließlich böten die genannten Verwaltungsregelungen die Gewähr, mißbräuchliche Gestaltungen auszuschließen.

Die Berufung auf die verbesserte Gleichmäßigkeit der Besteuerung vermag in diesem Zusammenhang nicht zu überzeugen. Gerade Typisierungen und Pauschalierungen laufen dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zuwider. Werden etwa Ausgabenpauschalen oder die amtlichen Abschreibungstabellen ohne Berücksichtigung individueller Verhältnisse

⁷⁹ *Ossenbühl*, (FN 5), S. 346 u. 348 f.

⁸⁰ Instrukтив die Ausführungen von *Matbiak*, DStJG 7 (1984), 97 (114) zum politischen Kompromißcharakter einzelner Wahlrechte.

⁸¹ BFH v. 25. 10. 1985 VI R 15/81, BStBl. 1986 II, 200 (205); BFH v. 13. 11. 1987 III R 213/84, BStBl. 1988 II, 426 (427); *Herrmann/Heuer/Raupach*, (FN 68), § 9 a EStG Anm. 51.

⁸² *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 88 AO Anm. 62; *Arndt*, (FN 45), S. 88 ff.; *Altehöfer*, DStR 1981, 183 (185).

angewandt, wird lediglich ein geringer Teil der Steuerpflichtigen zutreffend, der überwiegende Teil jedoch unzutreffend besteuert⁸³. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt die strikte Einhaltung der Gesetze⁸⁴. Das Willkürverbot ist verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen abweichend behandelt wird, obgleich zwischen beiden Gruppen keine sachlich bedeutsamen Unterschiede bestehen⁸⁵. Die an Art. 3 GG orientierte Gesetzesauslegung verlangt, die Steuerlast entsprechend der individuellen Leistungsfähigkeit zu verteilen. Nimmt man den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ernst, müssen die tatsächlichen Lebensumstände berücksichtigt werden, die für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Bedeutung gewinnen⁸⁶. Stimmt der unterstellte Sachverhalt nicht mit der Wirklichkeit überein, leidet die Gleichheit der Rechtsanwendung, da unterscheidungsbedürftige Lebensfälle der gleichen Rechtsfolge unterworfen werden⁸⁷. Der Gleichbehandlung dienen daher auch nicht die Verwaltungsvorschriften, die griffweise Schätzungen für bestimmte Werbungskosten oder Betriebsausgaben enthalten. Derartige Pauschsätze oder Pauschbeträge führen zu einer Rechtsanwendung, ohne daß die Überzeugung von dem Vorliegen eines bestimmten Sachverhalts besteht⁸⁸. Diese Vernachlässigung der individuellen Umstände widerspricht den Auslegungsgrundsätzen zu § 162 AO, nach denen auch bei Schätzungen alle konkreten Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen sind. Zudem sind Schätzungen gemäß § 162 AO in vielen Fällen gar nicht zulässig, da eine Sachverhaltsaufklärung durchaus möglich wäre, vereinfachende Verwaltungsregelungen derartige Ermittlungen aber gerade unterbinden⁸⁹. Dabei bietet die Einschränkung, von den Pauschalen sei auszugehen, soweit sie nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen⁹⁰, keine hinreichende Gewähr für eine materielle Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs darf sich das Abweichen von den Pauschsätzen nur auf Ausnahmefäl-

83 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 4 AO Tz. 135; *Flämig*, (FN 48), S. 70.

84 FG Düsseldorf v. 25. 6. 1951 VI b 17/51 L, DB 1951, 695; *Papier*, (FN 63), S. 206; *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 257.

85 Zu dieser sog. neuen Formel vgl. *Herzog*, StbJb. 1985/86, 27 (34 f.), sowie *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, S. 39 ff.

86 BVerfG v. 11. 10. 1977 1 BvR 343/73 u. a., BVerfGE 47, 1 (29); *Pietzcker*, VVDStRL 41 (1983), 193 (195).

87 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 4 AO Tz. 135; *Isensee*, (FN 8), S. 133; *Jaebnike*, StW 1979, 293 (302).

88 *Martens*, (FN 39), S. 127.

89 *Arndt*, (FN 45), S. 21 f.; *Ossenbühl*, (FN 5), S. 347 f.

90 Abschnitt 25 Abs. 9 Nr. 4 LStR 1987.

le beschränken, soll nicht der Sinn der Pauschalierungen verloren gehen⁹¹. Des weiteren ist der Veranlagungsbeamte von vornherein in einer psychologisch schwierigen Situation, vom unterstellten Regelfall der für ihn verbindlichen Verwaltungsvorschrift zugunsten der vollständigen Sachverhaltsermittlung abzuweichen.

Ebenfalls als fragwürdig erweist sich das Argument, rigorose Einzelerforschung des Sachverhalts führe zwangsläufig zu willkürlichen Ergebnissen. Soweit die Finanzverwaltung unterschiedliche Sachverhalte allein zum Zwecke der Arbeitserleichterung gleich behandelt, wird der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwingend in der Mehrzahl der Fälle verletzt⁹². Dagegen führt eine Sachverhaltsermittlung, die Belege berücksichtigt, die in einer Vielzahl von Fällen beschaffbar sind und die die Steuerpflichtigen auch zumeist vorlegen würden, weit eher zu einer gleichmäßigen Rechtsanwendung und damit materiellen Lastengleichheit. Zudem suggeriert der Begriff der „rigorosen individuellen Sachverhaltsermittlung“ zu Unrecht, daß der Untersuchungsgrundsatz ohne Einschränkung auch ein Ermitteln der nur entfernt möglichen Sachverhaltsalternativen verlange. Tatsächlich ist dem Untersuchungsgrundsatz regelmäßig Genüge getan, wenn offensichtliche Besteuerungsmerkmale lediglich behauptet und erst für die übrigen Umstände ein Nachweis verlangt wird. Darlegungs- und Nachweispflichten mildern oder erhöhen sich in dem Ausmaß, in dem die Geltendmachung steuermindernder Umstände üblich oder unüblich ist⁹³. Dies ist für den Steuerbürger erkennbar, die Notwendigkeit, Beweismittel vorzulegen, bei eher unüblicher Gestaltung somit vorhersehbar. Im übrigen sind trotz Geltung des Untersuchungsgrundsatzes die Aufklärungspflichten der Verwaltung und der Gerichte begrenzt, sofern ein Beteiligter seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur in ungenügendem Umfang nachkommt⁹⁴.

Typisierungen und vergleichbare Vereinfachungen des Gesetzesvollzugs erweisen sich schließlich auch als überflüssig im Hinblick auf befürchtete Gestaltungsmissbräuche. Zur Bekämpfung derartiger Gesetzesumgehungen sieht § 42 AO eine spezielle Regelung vor, die zutreffend die Beson-

91 BFH v. 25. 10. 1985 VI R 15/81, BStBl. 1986 II, 200 (205); zur Qualifizierung des Merkmals „offensichtlich unzutreffende Besteuerung“ als Leerformel, vgl. *Kottke*, BB 1985, 1460 (1461 f.).

92 *Arndt*, (FN 45), S. 24; *Jaebnick*, StuW 1979, 293 (302).

93 BFH v. 12. 6. 1975 IV R 10/72, BStBl. 1975 II, 853; BFH v. 18. 10. 1980 VIII R 194/78, BStBl. 1981 II, 510 (514).

94 BFH v. 11. 11. 1986 VII R 87/82, BfH/NV 1987, 419 (420).

derheiten der individuellen Fallgestaltung würdigt⁹⁵. Diese vom Gesetzgeber konzipierte Vorgehensweise wird jedoch unterlaufen, wenn ein sog. vereinfachter Gesetzesvollzug den tatsächlichen oder vermeintlichen Regelfall der Besteuerung zugrunde legt. Eine derartige Gesetzesanwendung setzt sich über die einzelnen Voraussetzungen des § 42 AO hinweg⁹⁶. Dementsprechend rechtlich unhaltbar sind auch Entscheidungen, in denen für bestimmte Wirtschaftsgüter (Heimcomputer, Videogeräte) generell von der Nutzungsmöglichkeit auf deren tatsächliche Nutzung (auch) im privaten Bereich geschlossen wird. Statt der allgemeinen Verwendungsmöglichkeiten hat vielmehr die tatsächliche Zweckbestimmung bei der Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit zu entscheiden⁹⁷. Auch bei der Beurteilung subjektiver Tatbestandsmerkmale vermag die Typisierung ein Absehen von den individuellen Umständen nicht mit dem Argument der Gleichbehandlung zu rechtfertigen. Ausgeschlossen ist lediglich, allein auf Behauptungen des Steuerpflichtigen abzustellen. Statt jedoch typisierend vom Regelfall auszugehen, hat der Rechtsanwender losgelöst von behaupteten subjektiven Vorstellungen an die tatsächlichen wirtschaftlichen Veränderungen der Eigentumslage und damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anzuknüpfen. Hiernach gebietet das Gebot der Gleichbehandlung, etwa das Vorliegen der Gewinnerzielungs- und Wiederholungsabsicht oder des Willens zu einer freigebigen Zuwendung anhand objektiver, individuell feststellbarer Kriterien zu überprüfen⁹⁸. In zahlreichen Entscheidungen, die sich auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung beziehen, steht tatsächlich die Überlegung im Vordergrund, die Steuerpflichtigen müßten in ihrem Vertrauen geschützt werden, daß die von den obersten Finanzbehörden festgesetzten und allgemein bekanntgegebenen Pauschbeträge Anwendung fänden⁹⁹. Dieser Vertrauensschutzgesichtspunkt ist nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen, da ein Steuerpflichtiger, der auf derartige Verwaltungsregelungen vertraut hat, in einem Jahre später durchgeführten Finanzgerichtsverfahren kaum noch Belege für die von ihm geltend gemachten Aufwendungen wird beibringen können. Jedoch handelt es sich bei dem Schutz des Vertrauens der Steuerpflichtigen um Billigkeitsgesichtspunkte, die nach der Abgabenordnung grundsätzlich im Rahmen der §§ 163, 227 AO zu prüfen sind. Dabei ist es durchaus fraglich, ob die Grundsätze der Rechtsprechung zum Vertrauensschutz auf ein

95 BVerfG v. 24. 1. 1962 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (315 f.).

96 Arndt, (FN 45), S. 49.

97 FG Düsseldorf v. 23. 7. 1987 15 K 435/84 E, EFG 1988, 172; v. Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 9 Rz. H 9.

98 Schulze-Osterloh, StuW 1977, 122 (129, 131).

99 So ausdrücklich: BFH v. 16. 1. 1987 VI R 104/83, BFH/NV 1987, 244 (245).

Abweichen von Verwaltungserlassen übertragen werden können¹⁰⁰. Jedenfalls vermag allein die Tatsache, daß die Verwaltung pauschalierende Regelungen erläßt, die grundsätzlich an Gesetz und Recht gebundenen Richter nicht an der Prüfung hindern, ob diese Verwaltungsvorschriften eine zutreffende Auslegung des Gesetzes beinhalten. Nachdem der Verfahrensablauf einen Teil der Rechtsfindung darstellt, können das Verfahren betreffende Regelungen ebensowenig wie eindeutig norminterpretierende Verwaltungsvorschriften die Kontrolle der Rechtsanwendung durch die Gerichte beschränken¹⁰¹. Die Behauptung „Pauschbeträge, die als Schätzung auf der allgemeinen Lebenserfahrung beruhen, sind verbindlich“ bedarf zumindest der Möglichkeit, diese Lebenserfahrung zu überprüfen, um nicht als bloße Leerformel zu erscheinen. Das Vertrauen in eine Äußerung der Verwaltung hindert nicht eine unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten gebotene Überprüfung, ob die Verwaltung für das Aufstellen von Durchschnittswerten tatsächlich von Erhebungen oder Einzelbeobachtungen ausgegangen ist.

2. Praktikabilität im Massenverfahren

Weitgehende Übereinstimmung besteht hinsichtlich der Zustandsbeschreibung, daß die Verwaltung mit ihrer derzeitigen personellen Ausstattung der gesetzlich vorgeschriebenen Verpflichtung zur Sachverhaltsermittlung kaum nachzukommen vermag. Zugleich legt das Steuerrecht als Massenverfahren angesichts der Vielzahl, Gleichförmigkeit, Eilbedürftigkeit und des häufigen Begattellarakters der Entscheidungen die Verwendung schematischer Methoden nahe. Insbesondere *Isensee* und *Arndt* sehen in der Typisierung¹⁰² oder im sog. vereinfachenden Gesetzesvollzug, der typisierende Betrachtungsweise und vereinfachende Verwaltungsvorschriften umfaßt¹⁰³, einen Ausweg aus der systemhaften Inkongruenz zwischen gesetzlicher Vorgabe und Verwaltungswirklichkeit¹⁰⁴. Der aufgezeigte Vollzugsnotstand rechtfertigt nach *Isensee*¹⁰⁵ lediglich für die Verwaltung

100 BFH v. 22. 4. 1980 VIII R 149/75, BStBl. 1980 II, 441 (447); *Tipke/Kruse*, (FN 2) § 227 AO Tz. 24.

101 Zur umfassenden gerichtlichen Überprüfung norminterpretierender Verwaltungsvorschriften vgl. BFH v. 17. 1. 1984 VI R 24/81, BStBl. 1984 II, 522 (525).

102 *Isensee*, (FN 8), S. 17.

103 *Arndt*, (FN 45), S. 52 u. 86 ff.

104 Im Ergebnis ähnlich: *Söhn*, (FN 82), § 88 AO Anm. 68, sowie *Herrmann/Heuerl Raupach*, (FN 68), § 9 a EStG, Anm. 45 aE.

105 (FN 8), S. 152 u. 186 f.

eine Einschränkung der Ermittlungspflicht, während *Arndt*¹⁰⁶ im Ergebnis den vereinfachenden Gesetzesvollzug für Exekutive und Judikative unter den gleichen Voraussetzungen für vertretbar hält. Der Verwaltung soll wegen der unzureichenden Personalausstattung und angesichts fehlender Maßnahmen des (Haushalts-)Gesetzgebers eine Notkompetenz zustehen, durch Typisierung und Pauschalierung die begrenzten Sachaufklärungskapazitäten zu entlasten und im Wege der „brauchbaren Illegalität“¹⁰⁷ einen möglichst gleichmäßigen Gesetzesvollzug sicherzustellen. Partielle Abweichungen von den gesetzlichen Vorgaben seien im Interesse einer unter Entscheidungszwang stehenden Verwaltung gerechtfertigt, im Hinblick auf die Forderung nach einheitlichem Gesetzesvollzug geboten¹⁰⁸. Diese Ausrichtung an Praktikabilitätsgesichtspunkten bedeute angesichts des Verwaltungsnotstandes die wirksamste Aktivierung der vorhandenen Kapazitäten bei größtmöglicher Nähe zum Gesetz. Ein solchermaßen praktikabler Gesetzesvollzug beinhalte in bestmöglicher Weise eine effiziente und ökonomische Erfüllung des Verwaltungsauftrags¹⁰⁹. Abstriche von gesetzlichen Vorgaben seien durchaus mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit vereinbar; sie seien als der Versuch anzusehen, gerade den an die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zu richtenden Anforderungen bei unzureichender Personallage bestmöglich und ohne Willkür zu genügen¹¹⁰. Es entspreche dem Verfassungsauftrag und den Intentionen der Steuergesetze am ehesten, die Normen einheitlich nach Maßgabe des Möglichen zu erfüllen, da das Steuerrecht in besonderem Maße auf den gleichmäßigen Gesamtvollzug ausgelegt sei¹¹¹.

Der schwerwiegendste Einwand gegen dieses aufgezeigte Rechtfertigungsmodell für Typisierungen und Pauschalierungen betrifft die angebliche Notkompetenz der Verwaltung. Eine solche Kompetenz gibt es nicht. Art. 3 Abs. 1 und 20 Abs. 3 GG binden die Verwaltung, ihre Aufgaben entsprechend den gesetzlichen Vorgaben zu erfüllen. Das Legalitätsprinzip verpflichtet die Behörden, die gesetzlich geschuldeten Steuern vollständig zu erheben. Jede steuerverschärfende Abweichung vom gesetzlichen Tatbestand beinhaltet zudem eine Verletzung von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG. Aber auch Mängel der Sachverhaltsaufklärung, durch die in für Steuer-

106 (FN 45), S. 98 f.

107 *Isensee*, (FN 8), S. 17.

108 *Isensee*, (FN 8), S. 163; *Arndt*, (FN 45), S. 86 ff.

109 (FN 8), S. 162 ff. u. 171.

110 *Isensee*, (FN 8), S. 163; *Arndt*, (FN 45), S. 82.

111 Ähnlich: *Brockmann*, Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen und Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht, 1964, S. 31, der eine Ermittlung der lediglich ‚annähernden Wahrheit‘ für ausreichend erachtet.

pflichtige begünstigender Weise von den gesetzlichen Vorgaben abgewichen wird, verstoßen gegen die abschließenden Belastungsentscheidungen des Gesetzgebers. Verwaltungsanweisungen, die die normativen Belastungen unterschreiten, verstoßen gegen den Vorrang des Gesetzes¹¹². Vor diesem Hintergrund ist eine übergesetzliche Kompetenz der Verwaltung, das Ausmaß der Ermittlungen abweichend von den einschlägigen Bestimmungen zu verkürzen, abzulehnen. Denn der Verwaltungsnotstand ist chronisch, eine Notkompetenz wäre allenfalls vorübergehend akzeptabel¹¹³. Zudem bietet die Annahme einer solchen Notkompetenz stets – sei es auch nicht beabsichtigt – einen Ausweg für den Gesetzgeber, den von ihm verantworteten Notstand fortbestehen zu lassen¹¹⁴. Daher sollte nicht die Annahme einer Notkompetenz zugunsten der Verwaltung auch noch mittelbar die Produktivität des Gesetzgebers fördern. Jedenfalls darf die Beachtung von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG nicht in der Weise von den Haushalten des Bundes und der Länder abhängen, als Verstöße gegen den Untersuchungsgrundsatz je nach personeller Ausstattung gerechtfertigt wären.

Das im Namen der Praktikabilität entstandene Phänomen der „brauchbaren Illegalität“ selbst läßt auch keinesfalls alle praktischen Schwierigkeiten entfallen. Eine gleichmäßig verkürzte Gesetzesanwendung, die den vollständigen Gesetzesvollzug ersetzen soll, ist wegen der Eigenart der jeweiligen Typisierung nicht durchführbar¹¹⁵. Mithin werden Steuerpflichtige ungleich behandelt je nachdem, ob sie einen Tatbestand erfüllen, den die Verwaltung für Typisierungen und Pauschalierungen geeignet erachtet, oder nicht. Selbst innerhalb einer Gruppe, deren Mitglieder von dem vereinfachenden Gesetzesvollzug betroffen sind, fällt die Abweichung von der tatbestandsmäßigen Besteuerung unterschiedlich aus. Denn das Abweichen des typischen Sachverhalts von den individuellen Umständen tritt jeweils in unterschiedlichem Umfang ein. Bedenklich ist aber vor allem die Möglichkeit, mangels exakter Bestimmung der zulässigen Illegalität nahezu unbegrenzt von den normativen Vorgaben mit der Begründung abzuweichen, die Minderung des Vollzugsaufwandes sowie die Einfachheit und Klarheit der für den Vollzug notwendigen Bestimmungen erfordere ein partielles Abweichen von komplexen gesetzlichen Bestimmungen. Gegen die Berechtigung einer begrenzten Illegalität spricht auch der Gesichtspunkt der für das Besteuerungsverfahren insgesamt erforderlichen

112 *Ossenbühl*, (FN 5), S. 347; *Tipke/Lang*, (FN 85), S. 37.

113 *Söhn*, (FN 82), § 88 AO Anm. 66; *Pietzcker*, VVDStRL 41 (1983), 193 (216).

114 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 88 AO Tz. 6 unter 3.23; *Söhn*, (FN 82), § 88 AO Anm. 66.

115 *Tipke*, BB 1986, 601.

Akzeptanz. Steuerfestsetzung und Steuererhebung sind in hohem Maße auf die in verschiedenen Erscheinungsformen zutage tretende Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen. Diese wird maßgeblich beeinflusst von der Lastengleichheit sowie dem Bewußtsein der Gleichbehandlung. Das Befolgen einer Norm ist nur zumutbar, wenn die Gewißheit besteht, daß jeder andere die Norm ebenfalls befolgt¹¹⁶. Pauschalierungen und Typisierungen ohne gesetzliche Grundlage führen jedoch zu einer Privilegierung einzelner Gruppen, die die Akzeptanz der Steuerbelastung durch die anderen Steuerpflichtigen eher mindert. Dies wird besonders offensichtlich bei der Besteuerung der Erträge aus Kapitalvermögen, soweit die Finanzverwaltung sich freiwillig wirksamer Kontrollmöglichkeiten begibt, damit teilweise einer Besteuerung nach Belieben den Weg öffnet und den Steuererhlichen dem Gefühl überläßt, der Dumme zu sein.

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in der besonderen Ausprägung der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung läßt für Typisierungen und sonstige Formen unzureichender Sachverhaltsermittlung wenig Raum. Bei der sog. gebundenen Gesetzesanwendung hat allein der Gesetzgeber die in Betracht kommenden Sachgesetzhelkeiten auch ökonomisch aufeinander abzustimmen. Die Verwaltung darf diese Wertungen und Vorstellungen im Hinblick auf den Gesetzeszweck konkretisieren, nicht jedoch noch einmal eine nunmehr vor allem ökonomische Abstimmung der Zielsetzungen vornehmen¹¹⁷. Zwar ist Verwaltungseffizienz ein immanenter Gesichtspunkt des sozialen Rechtsstaats. Die Verwaltung hat die ihr zur Verfügung gestellten personellen sachlichen Mittel nicht unwirtschaftlich zu nutzen, vielmehr unter Wahrung der verschiedenen materiellen und formellen Verwaltungsziele einzusetzen. Demnach muß die Verwaltung zugleich die Grundrechte der Bürger wie auch sonstige legitime Sachziele bei ihrem Handlungsauftrag berücksichtigen. In diesem aus Sachrecht und Verfahrensrecht bestehenden Spannungsfeld ist der Zweck-Mittel-Zusammenhang zu sehen, in dem die Verwaltungseffizienz verwirklicht werden muß. Diese Verwirklichung hat zeitliche, finanzielle und quantitative Dimensionen. Hiernach ist grundsätzlich eine den vorhandenen Kapazitäten angepaßte Ermittlungsintensität zulässig, sofern eine Sachverhaltsermittlung tatsächlich stattfindet¹¹⁸. Verwaltungsökonomische Gesichtspunkte spielen aber erst dann eine entscheidende Rolle, wenn

116 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 102 AO Tz. 6 aE und § 88 AO Tz. 6 unter 3.23; *Martens*, (FN 39), S. 155.

117 *Lohmann*, AöR 100 (1975), 415 (430).

118 *Pietzcker*, VVDStRL 41 (1983), 193 (196 f. u. 209); *Wabl*, VVDStRL 41 (1983), 151 (162 f.).

eine erschöpfende Sachverhaltsermittlung zu eindeutig unverhältnismäßigen Kosten der Verwaltung führte¹¹⁹. Vor diesem Hintergrund sind die sog. Bagatellregelungen sowie vergleichbare der Praktikabilität dienende Verwaltungsvorschriften zu beurteilen. Einerseits soll der Aufwand für die Festsetzung der Steuern nicht außer jedem Verhältnis zu dem Steuerertrag stehen. Andererseits hat der Gesetzgeber in § 156 AO den Betrag von DM 20,- festgesetzt, bis zu dem aus Vereinfachungsgründen auf die Festsetzung von Steuern unter den näher geregelten Voraussetzungen verzichtet werden kann. Die Abgabenordnung enthält mithin eine ausdrückliche Bestimmung, die einen Anhalt für das Ausmaß vereinfachender Verwaltungsregelungen bietet. Angesichts dieser Wertgrenze erweisen sich weit großzügigere Bagatellgrenzen ersichtlich als bedenklich. Eine Rechtfertigung gelingt nur, wenn besondere Umstände, etwa die Notwendigkeit zahlloser Einzelfeststellungen ohne nennenswerte steuerliche Auswirkung, zusammenkommen. Als Beispiele vertretbarer Vereinfachungen seien die in den Einkommensteuer-Richtlinien genannten Verfahren der Durchschnittsbewertung, die Gruppenbewertung sowie die Ermittlung der Festwerte erwähnt. Ebenso wie bei der Möglichkeit, Herstellungskosten bis zur Höhe von DM 4000,- auf Antrag als Erhaltungsaufwand zu behandeln (Abschnitt 157 Abs. 4 Satz 5 EStR 1987), erfassen diese Bewertungsmethoden den Aufwand in einem unzutreffenden Wirtschaftsjahr, wobei jedoch die steuerliche Auswirkung regelmäßig gering ist.

Die aufgezeigten Ermittlungsschwierigkeiten entfallen hingegen regelmäßig bei den Verwaltungsvorschriften, die für Anschaffungen im ersten Halbjahr den Ansatz der vollen Jahres-AfA, für Anschaffungen im zweiten Halbjahr die halbe Jahres-AfA als zulässig ansehen. Die beispielsweise monatsweise Erfassung dieser Wirtschaftsgüter erwiese sich als exakter und nicht als wesentlich aufwendiger, zumal im betrieblichen Bereich regelmäßig die elektronische Datenverarbeitung als Hilfsmittel der Erfassung zur Verfügung steht¹²⁰. Ebenfalls nicht gerechtfertigt ist der Ansatz von Aufwendungen aus Vereinfachungsgründen, die nach allgemeinen Grundsätzen etwa dem steuerlich nicht relevanten Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen wären. Hierzu zählt die Regelung in Abschnitt 88 Abs. 5 Satz 2 EStR 1987, wonach Arbeitnehmer trotz der Pauschbeträge nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG die Aufwendungen für Kfz-Versicherungen in vollem Umfang abziehen können¹²¹. Entsprechendes gilt für die Wahlrech-

119 Zu einer eingehenden Differenzierung vgl. *Lohmann*, AöR 100 (1975), 415 (433 f.).

120 Gleicher Ansicht: *Martens*, (FN 39), S. 110.

121 Ebenso: *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (214).

te, die die Einbeziehung von Privatvermögen in das (gewillkürte) Betriebsvermögen betreffen¹²². Derartige Bilanzansatzwahlrechte sind jedenfalls mit Praktikabilitätsabwägungen allein nicht zu rechtfertigen. Die Abgrenzungen oder exakten Zuordnungen sind ohne übermäßigen Verwaltungsaufwand möglich, während die steuerlichen Auswirkungen nicht völlig unbedeutend ausfallen. Selbst unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit¹²³ bei der Steuerfestsetzung erscheinen auch andere Unterstellungen in den Verwaltungsanweisungen, die sich auf Praktikabilitäts Gesichtspunkte stützen, nicht vertretbar. Die generelle Annahme der Zwangsläufigkeit von Unterstützungsleistungen an Angehörige in der DDR beinhaltet eine Unterstellung, die angesichts des dortigen Lebensstandards als fragwürdig und im Vergleich zu den Beweisanforderungen für Zahlungen an Angehörige in anderen Ländern nur politisch motiviert, jedoch in steuerlicher Hinsicht als willkürlich erscheint. Der verhältnismäßig geringe Aufwand, den Inhalt von DDR-Paketen näher zu bezeichnen, läßt ebenso die Rechtfertigung entfallen, bei derartigen Päckchen oder Paketen ohne Nachweis von einem Wert in Höhe von DM 30,- bzw. DM 40,- auszugehen.

3. Verbindliche Rechtsfindung durch die Verwaltung

a) Beurteilungsspielräume zugunsten der Verwaltung

Hinsichtlich zahlreicher Sachverhaltsunterstellungen in den Richtlinien entfele ein Verstoß gegen steuergesetzliche Normen, wenn der Verwaltung unabhängig von Ermessensentscheidungen eigene Beurteilungsspielräume zuständen, die auch die Gerichte zu beachten hätten. Unter Berufung auf den Grundsatz der Gewaltenteilung könnte der Verwaltung als dem primären Gesetzesanwender im Verhältnis zu den Gerichten ein (eingeschränktes) Auslegungsmonopol im Sinne einer originären Verantwortung des Gesetzesvollzugs zukommen. Gestützt auf ihren besonderen Fachverstand gewänne der erste Zugriff der Gesetzesauslegung seitens der Verwaltung besondere Bedeutung mit der Folge, daß die Vertretbarkeit ihrer Rechtsauffassungen von den Gerichten zu respektieren wäre¹²⁴.

122 Für privat genutzte Grundstücksteile vgl. die inzwischen überarbeitete Regelung in Abschnitt 14 Abs. 4 Beispiel, Buchst. e EStR 1984.

123 *Federmann*, (FN 72), S. 181, und *Belser*, (FN 75), S. 113, beziehen sich vor allem auf die Kostenbelastung für die Steuerpflichtigen.

124 *Kopp*, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrensrecht, 1971, S. 209 und 234 f.; *Vogel*, VVDStRL 24 (1966), 125 (162 f.); zu diesbezüglichen Erscheinungsformen im Steuerrecht vgl. *List*, StbKongrRep. 13 (1975), 155 (164 f.).

Von der Möglichkeit, ohne gesetzliche Ermächtigung etwa Pauschalierungen vorzunehmen, sind zunächst die Fälle zu unterscheiden, in denen die Verwaltung zu einer Quantifizierung im Wege einer Rechtsverordnung ermächtigt ist¹²⁵. Eine derartige Ermächtigung gestattet der Verwaltung, einen Rechtssatz verbindlich zu konkretisieren. Dies gilt etwa für die in §§ 4 Abs. 5 Nr. 5, 9 Abs. 4 EStG vorgesehene Angemessenheitsgrenze bezüglich der Mehraufwendungen für Verpflegung. Liegt eine gesetzliche Befugnis zur Rechtssatzkonkretisierung nicht vor, besteht für die Verwaltung lediglich ein allgemeiner Rechtsfindungsauftrag, dem eine gerichtliche Kontrolle nachgeschaltet ist. Tatsächlich unterliegt das Steuerrecht in ganz überwiegendem Umfang der strengen Gesetzesbindung, die angesprochenen unvollständigen Normen sind im Steuerrecht nicht verbreitet. Die von der Finanzverwaltung praktizierten Typisierungen und Pauschalierungen betreffen zwar unmittelbar nur die Sachverhaltsermittlung, indirekt wirken sie aber gleichwohl auf die Gesetzesauslegung ein. Gesetzesanwendung beinhaltet nur vordergründig die Zuordnung bestimmter Tatsachen unter eine feststehende Norm. Tatsächlich handelt es sich um einen dynamischen Prozeß, in dem das Verständnis für die Gesetzesmerkmale mit den wertungsabhängigen Besonderheiten des Sachverhalts in einer Wechselbeziehung zueinander zu ermitteln sind. Insofern sind ungeachtet der Dreiteilung von Verwaltungsvorschriften (Regelungen der Auslegung, der Sachverhaltsermittlung und des Ermessens) die der Sachverhaltserfassung dienenden Bestimmungen denen der Auslegung zuzurechnen. Derartige Verwaltungsanweisungen wirken auf die Rechtsanwendung ein, indem sie den Auslegungsprozeß beschränken, zumindest eine bestimmte Richtung des Normverständnisses vorgeben. Gerade aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung folgt für den Bereich der Gesetzesanwendung die vollständige Überprüfung des Verwaltungshandelns durch die Gerichte¹²⁶. Die Steuerverwaltung hat nur die Priorität der Gesetzesauslegung, den Gerichten obliegt die abschließende Beurteilung unter Ausschöpfung der Differenzierungspotentiale einer Norm; ihnen steht nicht nur eine Rahmenkontrolle zu¹²⁷.

Die gerichtliche Überprüfung von vollzugsvereinfachenden Verwaltungsregelungen wäre lediglich dann wesentlich eingeschränkt, wenn derartige

125 *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn*, Einkommensteuergesetz, § 2 Rz. A 569 u. 571.

126 *Rönitz*, DSStJG 3 (1980), 297 (312); *Martens*, DSStJG 5 (1982), 165 (181 ff.).

127 BVerwG v. 10. 12. 1969 VIII C 104.69, BVerwGE 34, 278 (281 f.); *Ossenbübl*, (FN 5), S. 289 ff.; *Scheuner*, DÖV 1969, 585 (589 f.); hiervon teilweise auch für norminterpretierende Verwaltungsvorschriften abweichend: *Kirchhof*, (FN 125), § 2 Rz. A 571, sowie *Kampe*, (FN 72), S. 234 f.

Pauschalierungen oder Typisierungen, die die Sachverhaltsermittlung betreffen, den Ermessensrichtlinien zuzuordnen wären, der Prüfungsrahmen sich hiernach aus § 102 FGO ergäbe. Eine derartige Zuordnung ist jedoch abzulehnen. Griffweise Schätzungen beruhen nicht auf Ermessenstatbeständen, auch das hinsichtlich der Ermittlungstätigkeit eingeräumte Ermessen bezieht sich lediglich auf Art und Umfang der Sachverhaltsermittlung, nicht jedoch auf das wertmäßige Erfassen der Besteuerungsgrundlagen. Schätzungen im Sinne von § 162 AO stellen einen auf quantitative Grundlagen bezogenen Beweismittlersatz dar¹²⁸, während Ermessen die Möglichkeit bedeutet, zwischen verschiedenen rechtlich zulässigen Verhaltensweisen zu wählen. Insoweit erweist es sich als bedenklich, wenn der Bundesfinanzhof verschiedentlich die Sachverhaltsaufklärung begrenzende Verwaltungsvorschriften, auch wenn sie lediglich generelle Schätzungen zum Inhalt haben, faktisch den Ermessenregelungen zuordnet¹²⁹. Denn § 96 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz FGO ermächtigt die Finanzgerichte ausdrücklich zu eigenen Schätzungen, ermöglicht mithin eine detaillierte Überprüfung der im Verwaltungsverfahren durchgeführten Schätzung.

b) Normsetzungsbefugnis der Finanzverwaltung

Die Rechtmäßigkeit verfahrensvereinfachender Verwaltungsvorschriften könnte allerdings auf einer subsidiären Normfestsetzungsbefugnis der Verwaltung beruhen. Ein derartiger Rechtsetzungsspielraum ist vor allem zu bejahen, wenn der Gesetzgeber sich lediglich auf die Festlegung der wesentlichen Regelungsinhalte beschränkt¹³⁰. Im Hinblick auf Art. 108 Abs. 7 GG soll der Finanzverwaltung das Recht zustehen, allgemein verbindliche Regelungen innerhalb der durch Verfassung und Gesetz gezogenen Grenze zu erlassen¹³¹. Bei derartigen Verwaltungsvorschriften handele es sich jedenfalls im rechtstheoretischen Sinne um Rechtssätze, denen eine notwendige und zweckmäßige Ergänzungsfunktion zukäme¹³². Wenngleich die rechtstheoretischen Grundlagen und Grenzen einer subsidiären Rechtsetzungsbefugnis der Verwaltung nicht abschließend geklärt sind¹³³, mißt die Praxis zahlreichen Verwaltungsvorschriften Bindungscharakter

128 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 162 AO Tz. 1 aE.

129 Nachweis bei: *Klein*, DB 1982, 1949 (1952).

130 *Kirchhof*, *StuW* 1975, 357 (362).

131 BFH v. 25. 10. 1985 VI R 15/81, *BStBl.* 1986 II, 200 (201); *Herrmann/Heuerl Raupach*, (FN 68), § 9 a EStG Anm. 45 u. 51; *Seeliger*, (FN 55), S. 32 ff.

132 *Altehoefer*, *DStR* 1981, 183 (184) mN.

133 *BVerfG* v. 28. 10. 1975 2 BvR 883/73 u. a., *BVerfGE* 40, 237 (254).

zu¹³⁴. Gelegentlich geschieht dies in der Weise, daß zwar die Rechtsnormqualität ausdrücklich verneint wird, gleichwohl aber verwaltungsinternen Bestimmungen Außenwirkung zukommen soll, auch wenn es sich nicht um Ermessensregelungen handelt. Typisierende oder pauschalierende Verwaltungsvorschriften gewinnen daher zunehmend den Charakter verbindlicher und im Grundsatz von den Gerichten beachteter Regelungen¹³⁵. Somit droht die Gefahr, daß selbst verfahrensvereinfachende Verwaltungsvorschriften faktisch Rechtsnormqualität erlangen. Diese Tendenz wird nicht zuletzt vom Bundesfinanzhof unterstützt, der etwa die durch Verwaltungsvorschriften geschaffenen Werbungskostenpauschbeträge grundsätzlich auch für die Gerichte als verbindlich ansieht¹³⁶.

Die Auffassung, daß verwaltungsvereinfachenden Regelungen Normcharakter oder aus sonstigen Gründen Bindungswirkung für die Gerichte zukommt, ist abzulehnen. Die Kompetenz der Verwaltung beschränkt sich im Bereich der gebundenen Gesetzesanwendung grundsätzlich auf die Gesetzesauslegung, Aufgabe der Gerichte ist hingegen die umfassende und vollständige Überprüfung des Verwaltungshandelns. Dies betrifft gleichermaßen die Auslegung der Normen, wie das davon nicht zu trennende Erfassen des Sachverhalts. Tatsächliche oder rechtliche Feststellungen seitens der Exekutive, was im Einzelfall rechtens sei, vermögen die rechtsprechende Gewalt nicht zu binden¹³⁷. Eine vorrangige Auslegungskompetenz der Verwaltung ist unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht gerechtfertigt¹³⁸. Effektiver Rechtsschutz im Sinne von Art. 19 Abs. 4 GG verlangte eine Überprüfung des Verwaltungshandelns, ohne daß die Verwaltung den Prüfungsrahmen zu beschränken vermag¹³⁹. Die typisierende Verwaltung, die durch eigene Anwendungsgrundsätze von den gesetzlichen Normvorgaben abweicht, verstößt desweiteren gegen den in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Vorbehalt des Gesetzes. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, die sich auf Tatbestand und Rechtsfolge bezieht, ist infrage

134 Flämig, (FN 48), S. 57; List, StbKongrRep 13 (1975), 139 (165).

135 Seeliger, (FN 55), S. 32 u. 34; Vogel, VVDStRL 24 (1966), 125 (162).

136 BFH v. 25. 10. 1985 VI R 15/81, BStBl. 1986 II, 200 (205); ebenso: Herrmann/Heuer/Raupach, (FN 68), § 9 a EStG Anm. 48 mN.

137 BVerfG v. 5. 2. 1963 2 BvR 21/60, BVerfGE 15, 275 (282); BVerfG v. 8. 7. 1982 2 BvR 1187/80, BVerfGE 61, 82 (111).

138 BVerfG v. 21. 2. 1961 1 BvR 314/60, BVerfGE 12, 180 (199); BVerfG v. 12. 10. 1972 2 BvL 51/69, BVerfGE 34, 52 (60); ausführlich hierzu: Martens, (FN 39), S. 109 f. Zustimmung im Ergebnis, sofern die Verwaltung Pauschalen ohne ausreichende Erfahrungswerte festsetzt: Drenseck, (FN 68), § 9 a Anm. 7 a.

139 Martens, (FN 39), S. 109 f.; Mösbauer, BB 1977, 505; Jaehnik, StuW 1979, 293 (300).

gestellt, wenn die Verwaltung ohne gesetzliche Grundlage eigenmächtig Pauschbeträge festsetzt. Der steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt dient auch dem politischen Führungsanspruch des Parlaments. Die Verwaltung darf die vom demokratischen Gesetzgeber konzipierte Grundrechtsbeschränkung nicht durch eigene Zweckmäßigkeitserwägungen modifizieren. Insoweit verfängt auch der Hinweis auf Art. 108 Abs. 7 GG nicht. Denn für die das Verwaltungsverfahren betreffenden Verwaltungsvorschriften gilt der Vorrang des Gesetzes, so daß Art. 108 Abs. 7 GG lediglich ergänzende Regelungen zur Interpretation der gesetzlichen Vorgaben, nicht jedoch inhaltliche Abweichungen zuläßt¹⁴⁰. Jede auch begünstigende Sachverhaltsfiktion ist rechtswidrig, so daß die Verwaltung keine Steuerbefreiung oder -milderung aus eigener Kompetenz herleiten darf¹⁴¹. Schließlich enthält § 9 a EStG eine Regelungssperre für die Verwaltung, im Wege des vereinfachten Gesetzesvollzugs von einer vollständigen Steuererhebung abzusehen.

Die Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften erweist sich auch deshalb als problematisch, weil sich der Respekt vor dem Gesetzgeber auf die Verfasser von Verwaltungsregelungen zu übertragen droht, so daß die Gerichte unmerklich nur noch über die Vertretbarkeit der Interpretation durch die Verwaltung urteilen¹⁴². Häufig ist es nur ein kleiner Schritt, von der an sich erforderlichen Überzeugungsbildung im Hinblick auf das Gesetz abzurücken, um Feststellungen oder Regelungen in Verwaltungsvorschriften als vertretbar anzusehen und sich einer eingehenden rechtlichen Überprüfung zu verschließen. Allerdings beinhalten vereinfachende Verwaltungsvorschriften, insbesondere zur Pauschalierung bestimmter Aufwendungen, vielfach Erfahrungswerte der Verwaltung, die eine differenzierende Betrachtungsweise erfordern, um ggfs. die Ermittlungen und besondere Sachnähe der Verwaltung angemessen zu berücksichtigen. Pauschalierungen, die Schätzungen im Sinne von § 162 AO beinhalten, können einen beachtlichen Anhalt bieten für die Rechtsanwendung seitens der Gerichte¹⁴³. Dies gilt jedenfalls dann, wenn den Regelungen tatsächliche

140 *Maunz/Dürig/Herzog*, Grundgesetz, Art. 108 Rz. 60.

141 *Arndt*, (FN 45), S. 21; *Papier*, (FN 63), S. 163 u. 206; zudem führt nach *Ossenbühl*, in: *Götz/Klein/Starck*, Die öffentliche Verwaltung zwischen Gesetzgebung und richterlicher Kontrolle, 1985, S. 9 (13), die Rechtsetzung durch die Verwaltung eher zu einem Verlust an Transparenz, Rechtssicherheit und Verbindlichkeit.

142 *Trzaskalik*, DStJG 5 (1982), 315 (318).

143 *Martens*, (FN 39), S. 119; *Kirchhof*, (FN 125), § 2 Rz. A 574; für eine Verbindlichkeit dieser sachverhaltsbezogenen Schätzung: *Herrmann/Heuerl/Raupach*, § 9 a EStG Rz. 45 mN.

Erfahrungswerte zugrunde liegen¹⁴⁴ und die individuellen Umstände keine bessere Erkenntnis zulassen. Auf diese Weise wird einerseits das Vertrauen des Steuerpflichtigen geschützt, die im Hinblick auf entsprechende Verwaltungsbestimmungen zB das Beschaffen von Einzelnachweisen unterlassen. Andererseits verbleibt genügend Raum, nicht erst bei völlig unbilligen Ergebnissen, sondern bereits bei Vorliegen abweichender individueller Umstände die generellen Erfahrungswerte nicht zu übernehmen. In den zuletzt genannten Fällen ist die Diskrepanz zwischen den allgemeinen Annahmen und den individuellen Umständen für den Steuerpflichtigen regelmäßig auch erkennbar, so daß dieser in seinem Vertrauen auf die Anwendung der Vereinfachungsregelungen nicht geschützt ist¹⁴⁵. Allerdings dürfen die Schätzungsvorgaben der Verwaltung im Rahmen des § 96 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz FGO bei den Gerichten nur Anwendung finden, wenn die Voraussetzungen gemäß § 162 AO erfüllt sind. Dies ist insbesondere nicht der Fall, wenn bei der Gesetzesanwendung lediglich rechtliche Probleme auftreten, sich etwa die Auslegung eines bestimmten Tatbestandsmerkmals als schwierig erweist. Demzufolge stoßen solche Schätzungsregelungen auf Bedenken, die allein dazu dienen, unbestimmte Rechtsbegriffe praktikabel zu gestalten¹⁴⁶.

In allen Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 162 AO nicht gegeben sind, verbleibt es grundsätzlich für die Gerichte bei der Notwendigkeit, vom Vorliegen der tatbestandsmäßigen individuellen Umstände überzeugt zu sein. Glaubhaftmachen genügt abgesehen von den anerkannten Fällen des reduzierten Beweismaßes nicht. Dabei stellt die in diesem Zusammenhang erforderliche Überzeugungsbildung einen Prozeß dar, bei dem der Rechtsanwender die Ermittlungstätigkeit an einem bestimmten Zeitpunkt bewußt abbricht. Dies geschieht, wenn die subjektive Gewißheit vom Vorliegen oder Nichtvorliegen entscheidungserheblicher Tatsachen besteht. Auf diese Gewißheit wirken die eigenen Erfahrungen und Einschätzungen, die durch unmittelbares Erleben oder durch Rezeption in Form von Gesprächen oder Lektüre gewonnen werden, maßgeblich ein. Lebenser-

144 Zu dieser Einschränkung vgl. *Kirchhof*, (FN 125), § 2 Rz. A 578 f.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, (FN 68), § 9a EStG Anm. 49; *Rönitz*, DStJG 3 (1980), 297 (312 f.); *Seeliger*, (FN 55), S. 55 f. u. 62; zutreffend weist *Martens*, (FN 39), S. 113, allerdings darauf hin, daß derartige ‚Erfahrungswerte‘ häufig dem Versuch zu verdanken sind, bei Bagatellfällen den Verwaltungsaufwand zu verringern, von Interessenvertretungen erkämpft sind oder schlicht überkommene Praktiken fortschreiben.

145 *Drenseck*, (FN 68), § 9a Anm. 7 a; kritisch hierzu: *Kottke*, BB 1985, 1460 (1462).

146 *Martens*, (FN 39), S. 116.

fahrung dient als Hilfsmittel für jede (richterliche) Erkenntnis, sofern nicht ausnahmsweise die unmittelbare Einsicht alle Zweifel beseitigt. Tatsächlich vermögen aber auch die meisten Beweismittel die gebotene Überzeugung nur herbeizuführen, wenn eine Vielzahl von Erfahrungssätzen hinzukommt. Diese überbrücken die partielle Unkenntnis, nicht Ungewißheit im Sinne von Zweifeln, und füllen die zumeist noch vorhandenen Lücken nach Maßgabe faktischer Wahrscheinlichkeit¹⁴⁷. Es bedarf nun besonderer intellektueller Integrität, zwischen der Lebenserfahrung, die zwangsläufig in jede Rechtsfindung einfließt¹⁴⁸, und solchen „Erfahrungssätzen“ zu unterscheiden, die tatsächlich nur auf Plausibilitätsüberlegungen beruhen, empirisch ungesicherte Behauptungen darstellen oder schlichte Vermutungen beinhalten. Diesbezügliche Sachverhaltsunterstellungen in Verwaltungsanweisungen, die gelegentlich auch trotz fehlender Voraussetzungen das Glaubhaftmachen von Tatsachen ausreichen lassen, können lediglich einen Faktor bei der richterlichen Überzeugungsbildung darstellen, nicht aber als generelle Rechtfertigung dienen, die Sachverhaltsermittlung abzubrechen. Wenngleich norminterpretierende Verwaltungsvorschriften für die Gerichte unverbindlich sind, werden diese die genannten Pauschalierungen in den Richtlinien durchaus im Hinblick auf den Sachverstand der Verwaltung mit berücksichtigen. Diesen Verwaltungsbestimmungen kommt regelmäßig die Bedeutung eines vom Einzelfall losgelösten, eine ganze Fallgruppe betreffenden Sachverständigengutachtens oder einer antizipierten Verwaltungspraxis zu¹⁴⁹. Sie reichen jedoch für sich allein nicht zur Überzeugungsbildung aus. Erst die Würdigung der allgemeinen Erfahrungssätze vor dem Hintergrund der individuellen Beweisanzeichen des Einzelfalls genügt den gesetzlichen Anforderungen an eine umfassende Sachverhaltsermittlung¹⁵⁰.

147 *Berg*, (FN 53), S. 97 f. u. 104; *Birkenfeld*, (FN 4), S. 58; *Marx*, (FN 54), S. 205; *Gorski*, DStZ 1981, 111 (116); als Beispiel sei auf das Urteil des BFH v. 6. 11. 1987 III R 241/83, BFHE 151, 416 (418), verwiesen, daß bei fehlender Lernmittelfreiheit nach der Lebenserfahrung den Eltern Aufwendungen für das Anschaffen entsprechender Unterrichtshilfen für ihre Kinder entstehen.

148 *Ossenbühl*, (FN 5), S. 283 f.; *Berg*, (FN 53), S. 102 ff.

149 BVerwG v. 24. 3. 1977 II C 14.75, BVerwGE 52, 193 (199); *Kampe*, (FN 72), S. 232; *Ossenbühl*, (FN 5), S. 286, 544, 558; *Martens*, DStJG 5 (1982), 165 (185 f.).

150 BVerwG v. 16. 1. 1974 VIII C 117.72, BVerwGE 44, 265 (268); *Rönitz*, DStJG 3 (1980), 297 (308).

4. Verfassungsrechtliche Gesichtspunkte

Pauschalierungen und vergleichbare Formen der eingeschränkten Sachverhaltserfassung könnten unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten vertretbar oder geboten sein, um einen wirksamen Schutz der Grundrechte sicherzustellen. So bewahrt eine typisierende Betrachtung den Bürger vor dem Zwang, detaillierten Auskunftsverlangen nachzukommen. Zugleich können die genannten Formen des sog. vereinfachenden Gesetzesvollzugs einen Steuerpflichtigen allerdings hindern, seine Freiheit gegenüber dem Steuergesetz in vollem Umfang zur Geltung zu bringen¹⁵¹. Insofern bedarf das Spannungsverhältnis, in dem verschiedene verfassungsrechtliche Wertungen bei einer typisierenden Betrachtungsweise zueinander stehen, einer genaueren Überprüfung. Die im Grundgesetz festgelegte Wertordnung wirkt als verfassungsrechtliche Grundentscheidung auch auf Umfang und Form der Ermittlungstätigkeit ein¹⁵². Dies gilt zunächst für die in Art. 19 Abs. 4, 101, 103 und 104 GG niedergelegten Verfahrensgrundrechte. Weiterhin kommt materiellen Grundrechtspositionen eine verfahrensrechtliche Bedeutung zu, wenn dies für einen effektiven Grundrechtsschutz erforderlich ist¹⁵³. Dies betrifft das Verwaltungsverfahren, soweit behördliche Entscheidungen Grundrechte berühren¹⁵⁴. Insofern prägen die Grundrechte das Besteuerungsverfahren als Eingriffsschranken, Elemente objektiver Ordnung oder als Schutzverpflichtung¹⁵⁵. Schwerwiegende Verstöße gegen abgabenrechtliche Verfahrensbestimmungen beinhalten zugleich eine Verletzung des Art. 14 Abs. 1 GG. Denn nur ein Steuerzugriff, der nach Gegenstand und Intensität auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht hinreichend tatbestandsmäßig umschrieben ist, respektiert den vom Grundgesetz vorgesehenen Schutz des Privateigentums¹⁵⁶. Als problematisch erweist sich lediglich die Unschärfe, die mit der sog. Ausstrahlung von Grundrechtspositionen auf das Verfahrensrecht verbunden ist. Allerdings handelt es sich bei der Bestimmung von Inhalt und Reichweite eines Grund-

151 *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (269).

152 BVerfG v. 15. 1. 1958 1 BvR 400/51, BVerfGE 7, 198 (205); *Tipke/Lang*, (FN 85), S. 657.

153 BVerfG v. 18. 12. 1968 1 BvR 638/64 u. a., BVerfGE 24, 367 (401); BVerfG v. 10. 5. 1977 1 BvR 514/68, BVerfGE 45, 297 (333); BVerfG v. 24. 4. 1979 1 BvR 787/78, BVerfGE 51, 150 (156).

154 BVerfG v. 20. 12. 1979 1 BvR 385/77, BVerfGE 53, 30 (65, 74).

155 *Birkenfeld*, (FN 4), S. 8 f.; *Kopp*, (FN 124), S. 62 ff.; *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), 151 (166 f.).

156 *Kirchhof*, *StuW* 1975, 357 (361).

rechts um das allgemeine Problem der Konkretisierung verfassungsrechtlicher Vorgaben je nach den sachlichen Gegebenheiten¹⁵⁷.

Bei allen grundrechtsrelevanten Sachverhaltsermittlungen ist insbesondere der aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zwischen Mitteln und Zweck zu beachten¹⁵⁸. Hiernach vermag sich der einzelne auch unter der Herrschaft des Grundgesetzes nicht uneingeschränkt mit Erfolg auf sein Persönlichkeitsrecht gegenüber jedweden staatlichen Eingriffen zu berufen. Die dem Bürger eingeräumte wirtschaftliche Entfaltungsmöglichkeit geht einher mit einer beachtlichen sozialen Einbindung, Privateigentum und Gleichmäßigkeit der steuerlichen Belastung sind Einzelaspekte eines ganzheitlichen Ordnungssystems. Ungeachtet des Eigenwerts, der jedem Bürger zukommt und den die staatliche Gewalt im Kern nicht anrühren darf, hat das Grundgesetz die Spannung Individuum – Gemeinschaft im Sinne der Gemeinschaftsbezogenheit der Person entschieden¹⁵⁹. Das Eindringen staatlicher Besteuerungsorgane in den Privatbereich ist daher mit dem Grundgesetz vereinbar. Indem die Verfassung Eigentum und Sozialpflichtigkeit vorsieht, ist das Privateigentum selbst den Entwicklungen des Finanzstaates unterworfen¹⁶⁰. Sofern man die für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung grundlegende Ausrichtung an der persönlichen Leistungsfähigkeit akzeptiert, ist es nur konsequent, alle hierfür relevanten Umstände zu ermitteln. Dies bedeutet zwangsläufig ein Aufdecken gerade der Umstände, die dem Privatbereich zuzuordnen sind¹⁶¹. Hieraus ergeben sich in erheblichem Umfang Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen¹⁶². So vermag etwa die Notwendigkeit, Belege beizubringen, die Menschenwürde oder freie Entfaltung der Persönlichkeit regelmäßig nicht zu beeinträchtigen¹⁶³. Auch in einem Verfahren, das von dem Untersuchungsgrundsatz beherrscht wird, muß ein Beteiligter die nur ihm bekannten Tatsachen und Erkenntnismöglich-

157 *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), 151 (166).

158 BVerfG v. 10. 6. 1953 1 BvR 790/58, BVerfGE 16, 199 (202); BVerfG v. 15. 12. 1970 2 BvF 1/69 u. a., BVerfGE 30, 1 (20 f.); zu der weiteren Frage, ob sich der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz aus dem Rechtsstaatsprinzip oder aus dem Wesen der Grundrechte ergibt, vgl. *Neumark*, (FN 84), S. 256; *Heuer*, FR 1975, 209; *Mösbauer*, BB 1977, 505.

159 BVerfG v. 15. 12. 1970 2 BvF 1/69, BVerfGE 30, 1 (20); BVerfG v. 15. 12. 1983 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65, 1 (44).

160 *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 213 (214).

161 *Neumark*, (FN 84), S. 254 ff.

162 BVerfG v. 17. 7. 1984 2 BvE 11/83, BVerfGE 67, 100 (143); *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 90 AO Tz. 1; *Eder*, DStZ 1975, 356 ff.; *Martin*, BB 1986, 1021 (1024).

163 BVerfG v. 13. 5. 1953 1 BvR 74/51, BVerfGE 2, 287 (295).

keiten offenlegen, will er nicht Gefahr laufen, daß die betreffenden tatsächlichen Ungewißheiten zu seinen Lasten gehen¹⁶⁴.

Vor dem Hintergrund dieser grundgesetzlichen Vorgaben ist auch die Frage zu beantworten, ob nicht bereits diejenigen gesetzlichen Regelungen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt sind, die ein Eindringen in den Privatbereich erzwingen. Zu denken wäre vor allem an das Grundrecht der Menschenwürde oder den Schutz der Ehe, der etwa im Hinblick auf § 26 Abs. 1 EStG berührt sein könnte, wenn die Tatsache des nicht dauernd Getrenntlebens festzustellen ist. Die diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen knüpfen an Erscheinungsformen des tatsächlichen Lebens an, die nach Auffassung des Gesetzgebers für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Bedeutung gewinnen. Sie erschließen dem Bürger regelmäßig die Möglichkeit, steuermindernde Gesichtspunkte vorzutragen. Derartige die Leistungsfähigkeit betreffende Umstände lassen sich allein bei weitgehendem Offenlegen auch der privaten Verhältnisse ermitteln, wie vor allem die Abzugsfähigkeit der außergewöhnlichen Belastungen oder von Unterhaltsleistungen deutlich macht. Jede Nichtberücksichtigung derartiger leistungsmindernder Merkmale wäre ein Abrücken von dem verfassungsrechtlich gebotenen Versuch, die Steuerlast gleichmäßig zu verteilen, und stets wären die Leistungsschwächeren betroffen. Dieses Bemühen um Systemhaftigkeit sowie der generell begünstigende Charakter¹⁶⁵ der zum Schutz der Familie konzipierten Regelungen lassen durchschlagende verfassungsrechtliche Bedenken entfallen. Im Gegenteil verlangt eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerade auch die Einbeziehung bestimmter im Privatbereich anfallender Aufwendungen¹⁶⁶. Die noch verbleibenden verfassungsrechtlichen Bedenken bei der Feststellung der für den steuergesetzlichen Tatbestand bedeutsamen Tatsachen sind im Rahmen einer verfassungskonformen Anwendung der Norm zu lösen. Hiernach halten die steuergesetzlichen Vorgaben unter dem Gesichtspunkt der notwendigen Ermittlungstätigkeit einer grundrechtsbezogenen Überprüfung stand.

Der Schutz der Grundrechte rechtfertigt im Einzelfall allerdings eine Einschränkung der Sachverhaltsermittlungen. Dabei können sich Finanzverwaltung und Gerichte aber nicht mit Erfolg darauf berufen, der Schutz der

164 BVerwG v. 8. 7. 1964 V C 126.62, BVerwGE 19, 87 (94).

165 Zu diesem Gesichtspunkt, vgl. BVerfG v. 12. 2. 1964 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 210 (221).

166 BVerfG v. 17. 10. 1984 1 BvR 527/80 u. a., BVerfGE 68, 143 (152 f.).

Intimsphäre gestatte von vornherein keine Ermittlungen¹⁶⁷. Die Grundrechte sind grundsätzlich nach außen gerichtet als Abwehrrechte gegen staatliche Organe¹⁶⁸. Sofern der Steuerbürger sich mit dem Eindringen in seinen Privatbereich einverstanden erklärt, ist eine Grundrechtsverletzung regelmäßig ausgeschlossen mit der Folge, daß insoweit alle erforderlichen Ermittlungsmaßnahmen rechtmäßig sind¹⁶⁹. Nur der Bürger soll vor für ihn unzumutbaren Belastungen geschützt, nicht die Verwaltung bei ihren Ermittlungen entlastet werden. Zwar mag bislang nicht abschließend geklärt sein, in welchem Umfang der Grundsatz „volenti non fit iniuria“ für das Verhältnis Staat – Bürger im Bereich der Eingriffsverwaltung gilt¹⁷⁰. Jedoch gehört es zu den Eigenheiten der Freiheitsrechte, es grundsätzlich dem Bürger zu überlassen, auf die die individuellen Freiheiten garantierenden Grundrechte zu verzichten¹⁷¹. Selbst bei einem Verzicht auf Grundrechtspositionen erscheint es aber geboten, nicht stets alle Ermittlungsmöglichkeiten auszuschöpfen. Das Grundgesetz gewährt jedermann einen durch Art. 2 Abs. 1 GG verbürgten Kernbereich der privaten Lebensgestaltung (Intimbereich), der der Einwirkung der öffentlichen Gewalt entzogen ist¹⁷². Zudem kann bereits das Wissen um eine weitgehende Ermittlungstätigkeit des Staates, die stets am Normalfall orientiert ist, einen Konformitätsdruck erzeugen, der im Hinblick auf die grundgesetzlich geschützte Entfaltung der freien Persönlichkeit ausgeschlossen sein sollte¹⁷³. Zur individuellen Selbstbestimmung gehört, daß ein Bürger soweit wie möglich planen und entscheiden kann, ohne sich zu bestimmten Verhaltensweisen gedrängt zu fühlen¹⁷⁴. Wer die Offenbarung und Speicherung eigener Handlungen voraussieht, mag sich veranlaßt fühlen, nicht durch sog. abweichende Verhaltenweisen aufzufallen. Weiterhin kann der Einwilligung die rechtfertigende Wirkung fehlen, weil der Prozeß der Willensbildung gestört ist oder grundrechtliche Wertentscheidungen ein „do ut des“ ausschließen¹⁷⁵. Der Anschein der Freiwilligkeit eines Grundrechtsverzichts

167 Zum Nachweis der diesbezüglichen Auffassung vgl. *Heuer*, FR 1975, 209 (209 f.).

168 BVerfG v. 15. 1. 1958 1 BvR 400/51, BVerfGE 7, 198 (204 f.).

169 BFH v. 26. 4. 1985 VI R 68/82, BStBl. 1985 II, 467 (469); *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 4 AO Tz. 135 mN; *Söhn*, (FN 82), § 88 AO Anm. 73.

170 *Zacher*, VVDStRL 25 (1967), 308 (339, 343 f.).

171 *Westerhoff*, (FN 58), S. 22 f.; *Evers*, NJW 1961, 289 (290).

172 BVerfG v. 17. 1. 1957 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (81 f.); BVerfG v. 16. 1. 1957 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32 (41); BVerfG v. 14. 2. 1973 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269 (281).

173 *Isensee*, (FN 8), S. 142.

174 BVerfG v. 15. 12. 1983 1 BvR 209/83, BVerfGE 65, 1 (43).

175 *Ossenbübl*, (FN 5), S. 343; *Evers*, NJW 1961, 289 (290 f.).

mag zB täuschen, weil ohne diesen Verzicht eine Minderung der Steuerlast faktisch ausgeschlossen wäre, somit wirtschaftliche Überlegungen den Verzicht nahelegen oder erzwingen mögen. Bezüglich des sog. Intimbereichs ist allerdings festzustellen, daß die steuerlichen Vorschriften vornehmlich den von diesem zu unterscheidenden Privatbereich betreffen. Die Privatsphäre ist bei Beachtung der einschlägigen Verfahrensgrundsätze regelmäßig einer Ermittlung zugänglich. Weiterhin ist im Einzelfall zu prüfen, ob tatsächlich trotz der Nähe zur Privatsphäre überhaupt ein Grundrecht berührt ist. So ist etwa bei dem häuslichen Arbeitszimmer durchaus fraglich, ob dieses dem Schutzbereich des Art. 13 GG unterfällt¹⁷⁶. Denn der Steuerpflichtige hat diesen Raum aus der eigentlichen Privatsphäre herausgelöst und in besonderer Weise mit seinem betrieblichen/beruflichen Bereich verknüpft. Integriert der Bürger auf diese Weise seinen Privatbereich mit der einkommensteuerlich relevanten Sphäre, wäre es widersprüchlich, sich im Hinblick auf gerade den herausgelösten Teil auf den Schutz der Privatsphäre zu berufen. Weiterhin unterliegt der vermögensrechtliche Teil der Privatsphäre, auf den sich die Steuernormen ganz überwiegend beziehen, in größerem Umfang der Sozialbindung und damit einer umfassenderen Ermittlungstätigkeit als der ideelle Teil der Privatsphäre¹⁷⁷.

Die Verwirklichung der Grundrechte im Verfassungsbereich verlangt eine verfassungskonforme Durchführung der Sachverhaltsermittlung. Dabei stellt zwar Praktikabilität durchaus einen Gesichtspunkt des Gesetzesvollzuges dar¹⁷⁸. So kann der Rechtsanwender bei Zweifeln über die Auslegung einer steuerrechtlichen Norm für die Feststellung des mutmaßlichen Willens des Gesetzgebers auch den Gesichtspunkt des praktikablen Vollzugs heranziehen¹⁷⁹. Jedoch haben derartige Erwägungen, die zB eine Mißbrauchbekämpfung praktisch erleichtern sollen, hinter den besonderen Wertentscheidungen der Grundrechte zurückzutreten. Der Vorrang verfassungsrechtlicher Grundentscheidungen verbietet es, Zweckmäßigkeitserwägungen unter Verletzung derartiger Wertungen voranzustellen¹⁸⁰. Verwaltungseffizienz ist zwar ein rechtlich anerkanntes Gut, selbst aber kein Verfassungsrechtsprinzip, während etwa die Achtung der (ehelichen)

176 Zum Meinungsstand vgl. *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 99 AO Tz. 4.

177 *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 102 AO Tz. 6; *Herrler*, (FN 1), S. 44 f.

178 BVerfG v. 11. 7. 1967 1 BvR 495/63 u. a., BVerfGE 22, 156 (161); ebenso: BVerfG v. 20. 6. 1973 1 BvL 9/71 u. a., BVerfGE 35, 283 (293 f.); gegen eine Überbewertung der dem letztgenannten Urteil zu entnehmenden Ausführungen: *Martens*, (FN 39), S. 109 ff.

179 BVerfG v. 14. 3. 1967 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (217 f.).

180 BVerfG v. 22. 7. 1970 1 BvR 285/66 u. a., BVerfGE 29, 104 (118).

Privatsphäre dem besonderen Schutz des Grundgesetzes unterliegt¹⁸¹. Hiernach ist eine Einzelfallabwägung erforderlich, in der eine effektive Grundrechtsverwirklichung, im Hinblick auf Art. 14 Abs. 1 und 20 GG aber auch die Sozialpflichtigkeit und Gemeinschaftsbezogenheit des Bürgers zu berücksichtigen sind¹⁸². Das Rechtsstaatsprinzip verlangt zwingend eine Verfahrensgestaltung, die den Grundrechten Geltung verschafft. Verwaltungs- und Gerichtsverfahren haben daher die von Rechtsprechung und Rechtswissenschaft entwickelten Behauptungs-, Beweisführungs- und Beweislastregeln zu berücksichtigen, deren willkürliche Vernachlässigung verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet¹⁸³. Hiernach reicht im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz allein die Behauptung bestimmter für den gesetzlichen Tatbestand bedeutsamer Tatsachen für deren Feststellung nicht aus¹⁸⁴. Bei Vorliegen diesbezüglicher Anhaltspunkte, vor allem einer länger andauernden räumlichen Trennung der Ehegatten, ist daher das Fortbestehen der ehelichen Lebens- und Wohngemeinschaft gemäß § 26 EStG zu überprüfen¹⁸⁵. Im Hinblick auf eine möglichst weitgehende Schonung der Privatsphäre erscheint es jedoch angezeigt, bei diesbezüglichen Sachverhaltsermittlungen in besonderem Maße auf objektive Gesichtspunkte abzustellen und den äußeren Anschein als Realität gelten zu lassen¹⁸⁶. Alle für die Besteuerung bedeutsamen Beweisanzeichen sind zu berücksichtigen, indem sich die Entscheidung vornehmlich am Gesamtbild der äußerlich erkennbaren Merkmale orientiert¹⁸⁷. Im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben der Art. 3, 6 und 14 GG erscheinen allerdings negative Typisierungen bedenklich, die häufig wegen der schwierigen Trennbarkeit der betrieblichen oder beruflichen von der privaten Veranlassung die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen gemäß § 12 EStG verneinen¹⁸⁸. Die Nichtanerkennung etwa eines häuslichen Ar-

181 BVerfG v. 17. 1. 1957 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (83); BVerfG v. 24. 1. 1962 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (317); BVerfG v. 11. 4. 1973 2 BvR 701/72, BVerfGE 35, 35 (40); *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), 151 (163).

182 *Lohmann*, AöR 100 (1975), 415 (433).

183 BVerfG v. 23. 4. 1974 2 BvR 118/74, DÖV 1975, 66 f.; BVerfG v. 25. 7. 1979 2 BvR 878/74, BVerfGE 52, 131 (145).

184 BVerfG v. 6. 2. 1978 6 B 36/77, NJW 1978, 1277; BVerfG v. 13. 4. 1978 2 BvF 1/77 u. a., NJW 1978, 1245 (1248).

185 *Söhn*, (FN 82), § 88 AO Anm. 71.

186 *Kirchhof*, (FN 125), § 2 Rz. A 538; *Söhn*, (FN 82), § 88 AO Anm. 71.

187 BVerfG v. 12. 3. 1985 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, 188 (208); BFH v. 18. 7. 1985 VI R 100/83, BFH/NV 1987, 431 (433).

188 BVerfG v. 22. 7. 1970 1 BvR 285/66 u. a., BVerfGE 29, 104 (116 f.); zum Verhältnis des allgemeinen Gleichheitssatzes zu verfassungsrechtlichen Spezialnormen vgl. BVerfG v. 24. 1. 1962 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (295 f.).

beitszimmers allein anhand äußerlicher Merkmale (Wohnungsgröße, Einrichtung) stößt auf Bedenken, sofern sich nicht der Steuerpflichtige mit Erfolg auf individuelle sonstige Beweisanzeichen (arbeitsbedingte Sondereinrichtung des Arbeitszimmers, von dem allgemein Üblichen abweichende Nutzung oder Aufteilung der Wohnung) beziehen kann. Schließlich gebietet die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in weitgehendem Umfang statt des vollständigen Abzugsverbots iS von § 12 EStG die Möglichkeit einer griffweisen Schätzung zu nutzen¹⁸⁹. Eine Aufteilung lediglich dann vorzunehmen, wenn die Trennung in den beruflichen/betrieblichen und den privaten Bereich „leicht und einwandfrei“¹⁹⁰ möglich ist, verstößt gegen die in Art. 3 und 14 GG niedergelegten Grundrechtsbindungen.

Verweigert ein Steuerpflichtiger bei grundrechtsrelevanten Sachverhalten die Mitwirkung, enthebt dieses Verhalten zunächst weder die Finanzbehörde noch die Gerichte von der Aufgabe, den Sachverhalt vollständig zu ermitteln¹⁹¹. Bei verbleibenden Unklarheiten ist allerdings zu entscheiden, ob die Verletzung vor allem der nach §§ 90, 93 AO bestehenden Mitwirkungspflichten vorwerfbar ist oder nicht. Die Grenze der Zumutbarkeit ist in jedem Einzelfall zu prüfen¹⁹². Diese in der Praxis sicher schwierige Abgrenzung ist anhand der jeweilig in Betracht kommenden Grundrechtsnormen vorzunehmen. Bezieht man etwa das häusliche Arbeitszimmer in den Schutzbereich des Art. 13 GG ein, ist jedenfalls nach entsprechender Ankündigung die Besichtigung des Zimmers einschließlich eines dazu erforderlichen Durchquerens weiterer Räume berechtigt, die Verweigerung der Besichtigung stellt hiernach eine schuldhaftige Beweisvereitelung dar¹⁹³. Verbleibt eine tatsächliche Ungewißheit über die Mitwirkungsverpflichtung, ist angesichts des stets zu beachtenden Grundrechtsschutzes trotz der Sozialpflichtigkeit des Eigentums und der Notwendigkeit gleichmäßiger Besteuerung im Zweifel davon auszugehen, daß ein Steuerpflichtiger unter Berufung auf ein Grundrecht zu Recht die Mitwirkung verweigert. In diesen Fällen ist sodann nach allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden, welchem der Beteiligten die objektive Darlegungslast (Feststellungslast) obliegt¹⁹⁴. Dabei erlaubt das Verhalten des Steuerpflichtigen keine negati-

189 BFH v. 9. 11. 1978 VI R 195/77, BStBl. 1979 II, 149 (150); *Gorski*, DStZ 1981, 111 (116 f.).

190 Nach *Gorski*, DStZ 1981, 111 (114), handelt es sich hierbei um einen „typischen Inspektorenmaßstab“.

191 Nachweis bei *Marx*, (FN 54), S. 104 ff.

192 *Heuer*, FR 1975, 209 mN.

193 So zutreffend: *Tipke/Kruse*, (FN 2), § 99 AO Tz. 4 aE; *Isensee*, (FN 8), S. 146.

194 BVerwG v. 17. 7. 1974 VI C 48.73, DÖV 1975, 67; *Tipke/Kruse*, § 88 AO Tz. 11 b.

ve Unterstellung¹⁹⁵. Bei schuldhafter Beweisvereitelung ist das Verhalten eines Beteiligten dagegen im Rahmen der Beweiswürdigung als eigene Tatsache zu beurteilen¹⁹⁶. Nach dem im § 444 ZPO zum Ausdruck kommenden Rechtsgedanken wirkt sich ein derartiges Verhalten regelmäßig zu Lasten des betreffenden Beteiligten aus.

IV. Zusammenfassung

Der in § 76 Abs. 1 FGO verankerte Untersuchungsgrundsatz ergänzt den Vorbehalt des Gesetzes mit seiner besonderen Ausprägung der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in verfahrensrechtlicher Hinsicht. Dieser die Finanzverwaltung und Finanzgerichte gleichermaßen bindende Grundsatz wird verletzt, wenn unzureichende Sachverhaltsermittlung eine Berücksichtigung der individuellen, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bestimmenden Umstände unterbindet. Als besondere Einbruchsstelle für ein derartiges Unterlaufen steuerrechtlicher Normen erweist sich eine Besteuerung nach der Wahrscheinlichkeit, die sich häufig hinter unzulässig formaler Betrachtungsweise, dem Rückgriff auf Typisierungen oder (angeblichen) Erfahrungssätzen verbirgt. Angesichts der einschlägigen verfassungsrechtlichen Vorgaben erscheint eine wie auch immer geartete „brauchbare Illegalität“ der Ermittlungstätigkeit nicht gerechtfertigt. Außer der wohl vergeblichen Hoffnung auf eine merkliche Vereinfachung und größere Systematisierung des materiellen Steuerrechts bleibt dem Normadressaten nur die Möglichkeit, sich auch im Hinblick auf die notwendige Akzeptanz des Besteuerungssystems um eine gleichmäßige Anwendung des Steuerrechts zu bemühen. Eine derartige Gleichmäßigkeit ist jedoch nicht mit stets willkürlichen Abweichungen von den gesetzlichen Vorgaben zu erreichen. Intensive Mitwirkung der Steuerpflichtigen in dem von der Abgabenordnung vorgesehenen Rahmen, zutreffende Einordnung vor allem der indirekten Beweismittel im Zuge der freien Beweiswürdigung und die rechtlich fundierte Handhabung der objektiven Beweislast sichern am ehesten eine gesetzeskonforme Rechtsanwendung.

195 Heuer, FR 1975, 209.

196 Rechtsprechungsnachweis bei: Marx, (FN 54), S. 104 ff.

Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht

Professor Dr. *Klaus Vogel*, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Verfassungsrecht als Antwort | IV. Verfassungsgerichtliche Kontrolle |
| II. Steuerrichter über Steuerrecht | V. Verfassungsdogmatische Überlegungen |
| III. Parlamentarische Steuergesetzgebung | VI. Zur Dogmatik des Leistungsfähigkeitsprinzips |

I. Verfassungsrecht als Antwort

Verfassungsrecht antwortet auf Herausforderungen.

Grundrechte antworten auf historische Erfahrung von Unrecht, die Grundrechte des Grundgesetzes besonders auf die Erfahrungen aus nationalsozialistischer Zeit. Zahlreiche andere Bestimmungen unserer Verfassung antworten auf Erfahrungen aus der Zeit der Weimarer Demokratie. Auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat je und je auf konkrete Herausforderungen antworten müssen. Sie hat sich dem nicht entzogen: zu den schwierigen Problemen des staatlichen Übergangs von der Tyrannei zur Demokratie entwickelte das Bundesverfassungsgericht seine Rechtsprechung über das Erlöschen aller Dienstverhältnisse zum nationalsozialistischen Staat¹, auf die Herausforderung des Bundesstaatsgedankens im ersten Fernsehstreit antwortete es mit der Erstreckung der „Bundestreue“ auch auf das „Procedere“², auf die Unterhöhlung der Finanzverfassung durch Sonderabgaben mit der Herausarbeitung verfassungsrechtlicher Voraussetzungen für deren Zulässigkeit³. All das sind nur Beispiele.

Eine vergleichbare Herausforderung an das Verfassungsrecht, gewiß nicht die einzige, aber doch eine drängende, stellt heute der Verlust an demokratischer Legitimation und an Rechtlichkeit – man kann es nicht milder ausdrücken – im deutschen Steuerrecht dar.

1 BVerfGE 3, 58 ff., 162 ff., 187 ff., 288 ff.

2 BVerfGE 12, 205.

3 BVerfGE 55, 274.

II. Steuerrichter über Steuerrecht

Vor zehn Jahren hat uns auf einer Jahrestagung dieser Gesellschaft ein schweizerischer Richter seine Meinung darüber gesagt, wie ein demokratisches Steuergesetz beschaffen sein sollte. Recht müsse vom „Volk“ verstanden werden können, für das es gemacht werde: „Wenn ein demokratischer Staat am Leben erhalten werden soll, dann muß auch der einfache Gewerbetreibende, der Coiffeurmeister, der Wirt, der Kürschner, oder was sonst immer als Gewerbe betrieben wird, in der Lage sein, durch das Nachblättern des Gesetzes zu verstehen, was der Gesetzgeber von ihm will“⁴. Daß das kein unerfüllbares Ideal ist, zeigt die Gesetzgebung der schweizerischen Eidgenossenschaft und ihrer Kantone. Wie sieht es bei uns aus?

Ich zitiere aus dem jüngsten Rechenschaftsbericht des Herrn Präsidenten des Bundesfinanzhofs⁵: „In der Bundesrepublik Deutschland werden heute fast 50 verschiedene Steuern auf der Grundlage von mehr als 90 Steuergesetzen und mehr als 100 Rechtsverordnungen erhoben. Bei der Anwendung dieser Rechtsvorschriften müssen mehr als 5000 bedeutsame Entscheidungen des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs sowie jährlich mehr als 1000 Verwaltungsanordnungen beachtet werden . . .“. Der Bericht zitiert seinerseits einen namhaften Richter: „Das Einkommensteuergesetz mit einem Schlußparagraphen 55 ist inzwischen durch Einschübe auf insgesamt 129 Paragraphen angewachsen. Einzelne Paragraphen benötigen mehr als 1000 Wörter . . . Ständige, kurzfristige, gelegentlich kurzfristige Änderungen der Steuergesetze, deren Bedeutung oft in einem übersichtlichen Haushaltsstrukturgesetz verborgen ist, verwirren die Grundgedanken einer Steuerkonzeption. Allein von 1970–1979 wurde im Einkommensteuergesetz 237mal ein Paragraph geändert. 1980 wurde § 2 EStG binnen einer Woche dreimal geändert, wobei jede Änderung das Inkrafttreten ihrer Vorläuferin verhinderte“ usf⁶. Und wieder der Herr Prä-

4 *Francis Cagianut*, Diskussionsbeitrag, in: Kruse (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaften im Steuerrecht, 1979, 277 f. Übereinstimmend – und in seiner Schlichtheit besonders eindrucksvoll – jetzt *Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Gutachten F für den Deutschen Juristentag, 1988, F 9: „Gerechtes Steuerrecht ist einfaches Recht; es ist aber nicht einfach zu haben! Die Verpflichtung zu einer Abgabe ist nur gerecht, wenn der Belastungsgrund allgemein überzeugt und sichtbar ist . . .“.

5 *Klein*, Die Belastung des Bundesfinanzhofs und Möglichkeiten zur Verbesserung des Rechtsschutzes, DStZ A 1988, 131 ff. (133).

6 *Kirchhof*, Die Kunst der Steuergesetzgebung, NJW 1987, 3217 ff. (3218).

sident des Bundesfinanzhofs: „Dies alles führt zu stärkster Verunsicherung des Steuerpflichtigen und endet in immer neuen Steuerprozessen“. Der Präsident hält mit seiner Einschätzung nicht zurück: „Recht kann Werte begründen und soll Werte verbürgen. Es wird pervertiert, wenn es Anlaß zu immer neuen Steuerprozessen gibt.“

Wer konkrete Beispiele wünscht, mag versuchen, für einen verheirateten Arbeitnehmer dessen Vorsorgepauschale zu berechnen (§ 10 c EStG), für einen Kommanditisten dessen Anteil am Verlust der Gesellschaft (§ 15 a EStG) oder für eine Kapitalgesellschaft deren Verlustrücktrag (§ 10 d EStG iVm. §§ 8 Abs. 4, 33 Abs. 3 KStG). Er mag einen Blick werfen auf den Ausnahmenkatalog des § 3 EStG – 67 Ziffern, die Streichung der achtundsechzigsten ist ein „Erfolg“ der Steuerreform –, auf § 52 EStG, der den Anwendungszeitraum der einzelnen Vorschriften des Gesetzes regelt – die Steuerreform hat uns jetzt 33 gezählte Absätze dieses Paragraphen gegenüber früher 27 beschert, hinzu kommen 6 mit „a“ bezifferte (bisher nur einer) – oder auf die Verordnungsermächtigungen in § 51 – die Untergliederung der Nr. 2 geht hier bis zum Buchstaben z. Die Zahl der als Steuervergünstigungen gewährten Subventionen⁷, sämtlich Ausnahmen von den Regelvorschriften des Gesetzes, beläuft sich nach dem jüngsten Subventionsbericht der Bundesregierung auf 117 (in rund 140 Vorschriften), sie machen zusammengenommen 34,5 Milliarden DM aus⁸. Die Steuernachteile, die aus Gründen der Wirtschafts- oder sonstigen Lenkung auferlegt werden, also das negative Gegenstück der Subventionen wie beispielsweise bei der Kilometerpauschale⁹ hat noch niemand gezählt.

In ständig sich erneuernder Flut kommen diese Steuervorschriften gleich biblischen Heuschreckenschwärmen über uns („Denn sie bedeckten den Erdboden so dicht, daß er ganz dunkel wurde. Und sie fraßen alles, was im Lande war . . .“: Exodus 10, 15). Es kann kaum verwundern, daß sie nur sehr unzureichend, manchmal gar nicht, aufeinander abgestimmt sind. Steuergesetze nehmen in der Regel nicht darauf Rücksicht, welchen anderen Steuerpflichten die Belasteten noch unterliegen; Vorschriften über Steuerkonkurrenzen und -kollisionen gibt es nur sehr begrenzt¹⁰. Auch in-

7 Zur Abgrenzung der Steuervergünstigungen von Tatbestandsausnahmen s. Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977, 97 ff.

8 BT-Drucks. 11/1338, 9.

9 BVerfGE 27, 58; s. auch BVerfG StRK EStG § 9 Abs. 1 Nr. 4 R. 22.

10 ZB in §§ 10 Abs. 1 Nr. 4, 12 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 10 Nr. 2 KStG, § 4 Nrn. 8 bis 13 UStG. Zu steuergesetzlichen Konkurrenz- und Kollisionsregeln allgemein: Kirchhof, Die Rückwirkung steuerkonkurrenzlösender Rechtsätze, *DStR* 1979, 275 ff.; ders., Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten, in: Söhn (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der

nerhalb der einzelnen Steuergesetze stößt man immer wieder auf Unterschiede der gesetzlichen Regelungen, die sich selbst bei äußerster Bemühung rational nicht erklären lassen. Wer beispielsweise einen Anspruch auf einen Kapitalertrag veräußert oder erwirbt, wird künftig, nach der Steuerreform, mit vier verschiedenen Arten von Rechtsfolgen rechnen müssen: einmal versteuert der Veräußerer den Ertrag, einmal der Erwerber, einmal beide zeitanteilig, soweit die Erträge besonders in Rechnung gestellt wurden, einmal zeitanteilig auch ohne gesonderte Berechnung¹¹. Wer soll das noch verstehen?

Wo ein Urwald oder Sumpf schwer zu überwinden ist, haben die Führer durch den Sumpf Konjunktur. Folgerichtig hat der heillose Zustand unseres Steuerrechts zu einem Aufblühen der Steuerberatungs- und Steuerplanungsindustrien geführt. Unser Staat kann sich nicht darüber beklagen; er selber stiftet ja die Steuerpflichtigen durch An- und Abreize dazu an, sich an der jeweils steuergünstigsten wirtschaftlichen Gestaltung zu orientieren. Unvermeidlich führt aber diese Möglichkeit der Steuergestaltung zu grobem Unrecht¹². Das Familiensplitting, das den Arbeitnehmereltern verwehrt wird, kann der Gewerbetreibende durch geeignete Verträge herbeiführen¹³. Der Abzug privater Zinsen, eine traditionelle Vorkehrung nicht nur des deutschen Einkommensteuerrechts, ist heute gesetzlich ausgeschlossen; Gewerbetreibende können aber ihre privaten durch betriebliche, daher absetzungsfähige, Zinsen ersetzen¹⁴. Auch durch solche Regelungen wird, um die Formulierung des Herrn Präsidenten des Bundesfinanzhofs hier noch einmal aufzunehmen, der Gedanke des Rechts „pervertiert“.

Ein Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof hat unlängst davor gewarnt, durch weitere Durchbrechungen der Bilanzgrundsätze die Steuerbilanz zum staatlichen „Beutesymbol“ entarten zu lassen¹⁵. Und ein anderer,

Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980, 201 ff. (218 f.); *ders.*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Rdnrn. A 180 ff.

11 Scholtz, Werden die Erträge aus Zerobonds richtig besteuert? FR 1988, 289 ff. (295). Zu diesem Themenkreis s. auch allgemein: Rodin, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988.

12 S. Vogel, Perfektionismus im Steuerrecht, StuW 1980, 206 ff.

13 S. besonders die Referate bei Tipke (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978. Daß es praktisch unmöglich ist, solche Gestaltungen gesetzlich zu unterbinden, zeigt die Diskussion dort 213 ff.

14 BFH BStBl. 1985 II, 619, 1987 II, 328. S. dazu Bilsdorfer, Privat veranlaßte Schuldzinsen als Betriebsausgaben? DStZ A 1981, 340 ff.; Söfing, Die neuere Rechtsprechung zum Schuldzinsenabzug und ihre Auswirkungen, FR 1984, 185 ff.

15 Döllerer, Steuerbilanz und Beutesymbol, BB 1988, 238 ff.

ebenfalls Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, hat schon vor Jahren auf die Gefahren für Staat und Gemeinwesen¹⁶ hingewiesen, die Normenflut und mangelnde Qualität der Steuergesetze – für die das Wort „Steuerschundgel“ eine „durchaus . . . maßvolle Umschreibung“ sei¹⁷ – mit sich bringen. Angesichts der Vielzahl der Normen sei Steuergerechtigkeit nicht mehr gewährleistet; zudem sei durch „systematische Unabgestimmtheit, Unübersichtlichkeit und Kompliziertheit . . . der ordnungsgemäße Vollzug der Steuergesetze in Frage gestellt“¹⁸. Das Steuerrecht habe damit einen Zustand erreicht, „der ernsthaft Sorge um die Zukunft unseres Staatswesens auslösen“ müsse¹⁹. Ich denke, die meisten von Ihnen, wenn nicht Sie alle, als hochrangige Steuerexperten, werden diese Kritik und auch diese Sorgen bestätigen können.

Als Hochschullehrer kann man heute deutsches Steuerrecht nicht mehr ohne Scham unterrichten. Es sind deshalb gerade auch Hochschullehrer gewesen, die auf die Mängel des geltenden Steuerrechts hingewiesen haben²⁰. Das hat ihnen den Vorwurf eingetragen, es fehle ihnen an Verständnis und Respekt für „demokratische Meinungsbildungsprozesse“²¹. Unter anderem wegen dieses Vorwurfs habe ich heute bewußt nur Richter zitiert in der Hoffnung, sie stünden doch wohl weniger als wir Kathederartisten im Verdacht, abstrakter Systemgläubigkeit zu huldigen und die Praxis nicht zu kennen. Wie steht es aber mit den durch jenes Zitat ins Gespräch gebrachten „demokratischen“ – gemeint war: parlamentarischen – „Meinungsbildungsprozessen“? Inwieweit sind sie verantwortlich für das gegen-

16 *Meßmer*, „Steuergerechtigkeit“ durch Normenflut, offene und verdeckte Subventionen und Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit, BB 1981, Beilage 1 zu Heft 4, hier 2.

17 *Meßmer*, (FN 16), 3.

18 *Meßmer*, (FN 16), 18.

19 *Meßmer*, (FN 16), 2.

20 Ohne Anspruch auf Vollständigkeit: *Flume*, Besteuerung und Wirtschaftsordnung, StbJb. 1973/74, 53 ff. (67); *Friauf*, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, StbJb. 1977/78, 39 ff. (54 f.); *Kirchhof*, NJW 1987, 3217 ff. (3218); *Knobbe-Keuk*, Zum Verfall der Steuergesetzgebung, BB 1988, 1086 ff.; *Lang*, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, StuW 1987, 221 ff. (222); *Raupach*, Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts, Möglichkeiten der Neubesinnung, in: *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, Münsteraner Symposium, Bd. 1, 15 ff.; *Rose*, Verunsicherte Steuerpraxis, StbJb. 1975/76, 69 ff.; *Tipke*, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System? StuW 1971, 2 ff.; *Vogel*, StuW 1980, 206 ff.

21 *Uelner*, Über Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts aus der Sicht der Gesetzgebungspraxis, in: *Raupach/Tipke/Uelner*, (FN 20), 175 ff. (177 f.).

wärtige Erscheinungsbild unseres Steuerrechts? Und inwieweit sind sie sakrosankt – oder korrekturbedürftig?

III. Parlamentarische Steuergesetzgebung

Der Präsident des Bundesfinanzhofs rügt in seinem Jahresbericht, daß unser Steuerrecht „pervertiert“ werde (oder worden sei). Und der eingangs zitierte schweizerische Richter hat – mit aller Zurückhaltung, wie sie für einen Gast geboten war – gefragt, ob denn ein für den Bürger nicht mehr verständliches Recht noch demokratisch genannt werden könne. In der Tat sind damit die beiden entscheidenden Fragen an unser Steuerrecht und an die ihm zugrundeliegenden „Prozesse der Meinungsbildung“ gestellt. In beiden Fragen geht es zugleich um Macht: darum, wie Macht auszuüben und wie Macht zu verantworten ist.

Zu den Kernanliegen des demokratischen Staates gehört es seit je, daß die staatliche Finanzmacht in besonderer Intensität verantwortet werden müsse²². „No taxation without representation!“ war nicht nur die Forderung der amerikanischen Siedler gegenüber der britischen Krone; es war auch der Leitgedanke, um den in Europa die konstitutionellen Kämpfe des neunzehnten Jahrhunderts ausgefochten wurden. Die Väter des demokratischen Gedankens unterlagen nicht dem Irrtum – es ist ein schwerwiegender Irrtum, der heute freilich verbreitet ist –, wenn Steuern erhoben würden, werde allein schon dadurch das Geld dem privaten Nutzen entzogen und dem öffentlichen Nutzen, also einem besseren Zweck, zugeführt; Steuererhebung sei gewissermaßen per se etwas Wertvolles. Sie wußten: zugeführt wird das erhobene Geld nur der Verfügung von Politikern und von Bürokraten; zu welchem Nutzen die es verwenden, bleibt offen – sehr häufig wohl eher zur Stärkung ihrer persönlichen Macht und ihres politischen Aufstiegs als wirklich im Interesse der Allgemeinheit²³. Wir müssen dies ganz klar sehen: Macht ist eine Droge; Geld ist auch eine Droge; aber die gefährlichste aller Drogen ist es, über das Geld *anderer* verfügen zu können. Denn da kann Macht durch Bestimmung über Geld ausgeübt werden, ohne daß der Mächtige (der Volksvertreter, der Oberbürgermeister, der Ministerpräsident) auch nur auf einen Pfennig *eigenen* Geldes, somit eigenen Lebensgenusses verzichten mußte. Äußerungen in der Steuerre-

22 Vogel, La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional, in: Hacienda Pública Española 59 (1979), 15 ff.

23 Zur Soziologie des politischen Aufstiegs s. Gordon Tullock, The Politics of Bureaucracy, 1965.

formdebatte haben gezeigt, wie der eine oder andere unserer Politiker dieser Droge bereits erlegen ist; ebenso drückt es sich in den Schwierigkeiten der Haushaltskonsolidierung aus oder in der Tatsache, daß ungeachtet aller Konsolidierungsbemühungen die Zahl der Beschäftigten im öffentlichen Dienst ständig noch zunimmt²⁴.

Nicht nur die Exekutive bedarf daher einer demokratischen Kontrolle durch das Parlament, sondern auch die Parlamentarier bedürfen der Kontrolle durch ihre Konstituenten, die Wähler²⁵. In der Steuergesetzgebung gibt es aber Mechanismen, die solcher Kontrolle entgegenwirken. Auf einen von ihnen wird bereits seit langem hingewiesen: die Vielzahl der Steuervorteile schwächt den Widerstand gegen sie; es wird für die einzelnen einfacher und auch vorteilhafter, sich für eigene Steuervorteile einzusetzen, als eine Politik der Steuervorteile insgesamt zu bekämpfen²⁶. Im Zusammenhang damit steht, daß die Mehrheit der Bürger gar nicht mehr erkennen kann, in welchem Maße sie die „Vorteile“, die sie erhält, durch ihre Steuern zuvor finanziert²⁷. Je komplizierter das Steuergesetz ist, desto schwerer sind solche Vorgänge zu durchschauen. Ein kompliziertes Steuergesetz schützt also die Parlamentarier vor ihrer Verantwortung; der Gedanke liegt nahe, daß die Tendenz, die Steuergesetze immer komplizierter werden zu lassen, von dieser „Sachgesetzlichkeit“ nicht ganz unbeeinflusst ist. Hier sind Kompensationsmechanismen vonnöten, die die Steuergesetzgebung für den Bürger wieder durchsichtig machen und damit die Verantwortung der Parlamentarier für diese Gesetzgebung sicherstellen, sie gegebenenfalls herstellen²⁸.

24 1982: 4,532 Mrd., 1983: 4,540 Mrd., 1984: 4,554 Mrd., 1985: 4,594 Mrd., 1986: 4,625 Mrd. Beschäftigte.

25 *Böckenförde*, Demokratie als Verfassungsprinzip, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1987, 887 ff. (893, 900, 920); *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 16. Aufl. 1988, 60. In der repräsentativen Demokratie vollzieht sich die Kontrolle, dem ursprünglichen Sinn dieses Wortes gemäß, nachwirkend: in den Wahlen. S. dazu allgemein aus dem neueren Schrifttum außer den schon Zitierten besonders: *Badura*, Die parlamentarische Demokratie, in: Handbuch des Staatsrechts (s. o.), 953 ff.; *ders.*, Staatsrecht, 1986, 288 ff.; *Herzog*, in: *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, Grundgesetz, Kommentar, Art. 20 unter II; *Kriele*, Das demokratische Prinzip im Grundgesetz, VVDStRL 29, 46 ff.; *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, 2. Aufl. 1984, 587 ff.

26 *Milton und Rose Friedman*, Free to choose: A Personal Statement, 1979, 13.

27 *Von Arnim*, Gemeinwohl und Gruppeninteressen, 1977, 169 f.

28 „Differenzierte Korrekturen und Ergänzungen“: *Hesse*, (FN 25), 65. Daß die Demokratie ein „prinzipiell noch rationales Verhältnis zwischen Wissen und Erfahrung der Bürger“ und den „Entscheidungsfragen und Entscheidungsfolgen“

Was im Schutz der Abschirmung vor parlamentarischer Verantwortung geschehen kann und wohl oft auch geschieht, haben zwei hochrangige Parlamentarier anhand von Beispielen erzählt. Ein ehemaliger Vorsitzender des Bundestags-Finanzausschusses beschreibt, wie Diskussion zunächst typischerweise durch die Fraktionsspitze unterbunden werde. Sei endlich in Spitzengesprächen, meist ohne Sachverständige, eine Lösung ausgehandelt worden, dann heiße es auf fachliche Einwände jeweils: „das wollen (müssen) wir politisch entscheiden“²⁹. Seine Amtsvorgängerin hat mit anerkennenswertem Freimut die Entstehung eines Freibetrags im Finanzausschuß geschildert nach dem Motto „ist deine Klientel drin, dann kommt aber meine auch rein“³⁰. Man mag das für „normal“, für nicht besonders anstößig halten. Und in der Tat sind Machtgewinnung und Machterhalt im Parteienstaat legitime Ziele, somit auch die Gewinnung von Wählerstimmen. Nur: solche Ziele müssen in einem ausgewogenen Verhältnis zu den Sachzielen bleiben³¹. Zählt nur noch der Machtkampf und nicht mehr die Sache, um die gekämpft wird – das Gemeinwohl! –, dann hat die Demokratie ihren Zweck verfehlt.

Das Steuerrecht ist für Abirrungen dieser Art besonders anfällig. Staatliche Maßnahmen außerhalb des Steuerrechts sollen in der Regel konkrete Wirkungen herbeiführen: sie sollen gesellschaftliche Güter erhalten oder mehren, Handlungen bewirken oder verhindern, gesellschaftliche Verhältnisse ändern³². Fehlentscheidungen haben bei solchen Maßnahmen die fatale Tendenz, sich an ihren Folgen zu zeigen; man mag sie zu verschleiern suchen, wird aber nicht immer damit erfolgreich sein. So gibt es außerhalb des Steuerrechts einen wichtigen Anreiz, sich um die richtige Sachentscheidung zu bemühen; die Tendenz zu „politischen“ Entscheidungen wird dadurch in Grenzen gehalten. Demgegenüber geht es im Steuerrecht darum – „nur“ darum –, Lasten nach Maßstäben der Gerechtigkeit³³ zu verteilen. Über Gerechtigkeit läßt sich streiten, offen, aber auch verdrehend, vernebelnd. Nichts schützt hier das „Sachziel Gerechtigkeit“ vor dem vor-

verlange, betont auch *Böckenförde*, (FN 25), 933. Zur Vermittlungsfunktion der Parteien zutreffende Kritik bei *Reiner Schmidt*, Gesetz und Recht als Orientierung im Wertewandel, BayVBl. 1988, 1 ff.

29 *Rentrop*, Erklärung des Preisträgers, StuW 1984, 169.

30 *Matthäus-Maier*, Diskussionsbeitrag, in: Raupach/Tipke/Uelner, (FN 20), 198 ff.

31 Zutreffend *Böckenförde*, (FN 25), 936.

32 *Vogel*, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ A 1977, 5 ff. (9); *ders.*, Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht, in: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Döllerer, 1988, 677 ff. (683).

33 Über Gerechtigkeit: *Robbers*, Gerechtigkeit als Rechtsprinzip, 1980.

dergründig wirkungsvolleren „politischen“ Argument. Die Steuerreformdebatte dieses Sommers hat uns unrühmliche Beispiele dafür gegeben, übrigens auf Seiten aller Parteien. Zu oft bleibt dabei am Ende der Gedanke des Rechts auf der Strecke.

Man mag es für „realistisch“ halten, dies hinzunehmen. Aber man sollte bedenken, wie es auf Staatsverbundenheit und Opferbereitschaft des Bürgers wirken muß, wenn er sieht, wie diejenigen, die in ihrer Gesamtheit den „Steuergesetzgeber“ bilden, nicht im Bemühen um das Recht entscheiden, sondern nur noch – oder meist nur – nach ihrem politischen Vorteil. Wer bisher noch nach der *Maxime* gehandelt hat, Steuerpflicht sei Bürgerpflicht und jeder habe an den gemeinsamen Lasten einen gerechten Anteil zu tragen, muß sich hoffnungslos antiquiert vorkommen. Es hilft nicht, darauf zu verweisen, daß sich der Bürger für ein gerechteres Steuerrecht mit dem Stimmzettel einsetzen könne, denn das Problem liegt ja gerade darin, daß der Bürger im Nebel der Steuergesetzgebung und -diskussion gar nicht mehr erkennen kann, wo er mit seinem Stimmzettel einsetzen müßte. Auch hier sind deshalb kompensierende Mechanismen vonnöten. – Das ist die Herausforderung.

IV. Verfassungsgerichtliche Kontrolle

Lassen Sie mich das bis hierher Gesagte noch einmal zusammenfassen:

Unser geltendes deutsches Steuerrecht ist überkompliziert, undurchsichtig, oft ungerecht. Von der Sache her ist die Kompliziertheit so nicht geboten; einfachere Steuergesetze sind möglich³⁴, das Beispiel der Schweiz wurde schon genannt. Die Undurchsichtigkeit schützt aber die Parlamentarier davor, für Einzelregelungen von ihren Wählern zur Verantwortung gezogen zu werden; das könnte, wenn auch natürlich nicht bewußt, ein Grund dafür sein, daß es nicht zur Vereinfachung kommt. Steuergesetzgebung und steuerpolitische Diskussion werden darüber hinaus bei uns heute fast nur noch von politischer Strategie bestimmt. Daß das Steuerrecht „Recht“ sein, d. h. nach Gerechtigkeit geordnet sein sollte³⁵, ist ein Stichwort für Wahlreden, ist aber in der Gesetzgebungspraxis kaum noch bedeutsam.

34 Entwürfe zu einer Vereinfachung des deutschen Einkommensteuerrechts gibt es: *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, 1985; *Gaddum*, Einkommensteuerreform: Einfach und gerecht! Für ein besseres Einkommensteuerrecht, 1986. Hinweise auch bei *Vogel*, *StuW* 1980, 209 ff.

35 S. dazu *Vogel*, Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht, *JZ* 1988, 833 ff. (834).

Ein Fortschritt ist gewiß jetzt im Einkommensteuerrecht der Übergang zu einem linear-progressiven Tarif. Selbst die Regierungsparteien, die den Fortschritt durchgesetzt haben, haben das aber in der Öffentlichkeit nicht zu vertreten verstanden und sich lieber um Detailregelungen gestritten. Eine wirkliche Vereinfachung gab es 1982 bei der Grunderwerbsteuer. Deren Geschichte bestätigt aber nur die hier vorgetragene Diagnose, weil diese Reform in einer ganz ungewöhnlichen Ausnahmesituation zustande gekommen ist³⁶, in der die Spitzenpolitiker abgelenkt waren, und sie nur so zustandekommen konnte.

Es wäre nun einfach, wenn wir so folgern könnten: Ein Steuergesetz, das durch seine Kompliziertheit demokratische Verantwortlichkeit verhindert, verstößt gegen das Verfassungsprinzip der Demokratie und ist verfassungswidrig, ein Steuergesetz, das den Rechtsgedanken nicht mehr verwirklicht, gegen das Verfassungsgebot der Rechtsstaatlichkeit. Damit wäre dann der Weg zum Bundesverfassungsgericht eröffnet. Aber bei solcher Argumentation bliebe ein wichtiger Gesichtspunkt außer Betracht:

Wer die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts über Steuerfragen verfolgt, kann nicht übersehen, daß sich das Gericht im allgemeinen nur sehr vorsichtig dazu entschließt, Steuergesetze für verfassungswidrig zu erklären. Gewiß hat es immer wieder wagemutige und wegweisende Entscheidungen in Steuerfragen gegeben, aber im ganzen herrschen doch eher Zurückhaltung und Behutsamkeit. Ein Beitrag zur Festschrift für den verstorbenen Bundesverfassungsgerichtspräsidenten *Zeidler* spricht von den „Immunisierungsstrategien“, mit deren Hilfe sich das Steuerrecht dem Zugriff des Verfassungsrechtes „entziehe“³⁷. Hier ist zwar der Ausdruck nicht glücklich gewählt: „Immunisierung“ ist der Schutz des gesunden Körpers gegen Krankheitserreger und man wird das Verfassungsrecht wohl kaum als etwas Krankmachendes bezeichnen können (vielmehr: es werden umgekehrt durch jene „Strategien“ Krankheitserreger gegen das heilende Verfassungsrecht abgeschirmt, in der Medizin würde man insoweit von „Resistenz“ sprechen). Richtig ist aber gesehen, daß Verfassungsgrundsätze auf Steuerfragen in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nur mit, ich sagte: Zurückhaltung angewandt werden. Der Verfasser des Festschriftbeitrags legt dies an den Grundrechten dar, es gilt aber auch sonst.

36 Nämlich in der eines Regierungswechsels während der laufenden Legislaturperiode.

37 *Schuppert*, Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen, in: Festschrift für *Zeidler*, 1987, 691 ff.

Einer der Gründe für diese Zurückhaltung könnte ein funktionell-rechtlicher sein: das Gericht will sich nicht an die Stelle des Gesetzgebers setzen³⁸. In einer Abhandlung zum Gedanken der Systemgerechtigkeit ist ausgeführt, wenn man mit Systemgerechtigkeit Ernst mache, werde vom kodifizierten Einkommensteuerrecht fast nichts mehr Bestand haben³⁹. Natürlich darf das kein Argument gegen die Geltung eines Verfassungsgrundsatzes sein, und so ist es vom Verfasser wohl auch nicht gemeint⁴⁰; denn sonst könnte der Gesetzgeber das Verfassungsrecht dadurch entschärfen, daß er es nur besonders häufig und kräftig verletzt. Aber das Argument zeigt doch, wie weit sich das Steuerrecht vom üblichen Verfassungsstandard entfernt hat und welche Probleme sich daraus ergeben.

Ein anderer Gesichtspunkt scheint mir aber wichtiger: das Bundesverfassungsgericht muß – auch – an seine eigene Arbeitsfähigkeit denken. Das Ausmaß der Verfahrensflut ist bekannt; erfahrungsgemäß löst jede stattgebende Entscheidung viele weitere – Hunderte, vielleicht manchmal Tausende – von Verfassungsbeschwerden, gegebenenfalls auch Richtervorlagen aus. Es ist, meine ich, verfassungsrechtlich nicht nur zulässig, sondern sogar geboten, auch diesen Gesichtspunkt bei einer Entscheidung mitzubedenken. Ich weiß, ich mache mich bei meinen Kollegen damit nicht beliebt; aber die *Maxime* „*fiat iustitia, pereat curia*“ scheint mir kein verfassungsrechtlich vertretbares Prinzip. Die Gewaltenbalance und der Primat des Verfassungsrechts, auf denen unsere Verfassungsordnung beruhen, hängen in solchem Maße von der Existenz und den Eingriffsmöglichkeiten des Verfassungsgerichts ab, daß die Arbeitsfähigkeit des Gerichts ein eigenes schützenswertes Verfassungsgut ist. Ihre Interessen können es rechtfertigen, in minder wichtigen Fragen Zurückhaltung zu üben, um das Gericht für seine wichtigeren Aufgaben freizuhalten.

Der Zustand des Steuerrechts, seine Undurchsichtigkeit und vielfältige Ungerechtigkeit haben heute allerdings ein Ausmaß erreicht, das man nicht mehr als „minder wichtig“ bezeichnen kann. Demokratisches Prinzip und Rechtsstaatsgebot verlangen hier ein Einschreiten des Bundesverfassungsgerichts; es kann nur noch darum gehen, die Grenze zu bestimmen,

38 *Schuppert*, (FN 37), 692.

39 *Battis*, Systemgerechtigkeit, in: Hamburg, Deutschland, Europa, Festschrift für Ipsen, 1977, 11 ff. (20). Der in diesem Aufsatz durchgehend so zitierte „Lange“ ist der allen Fachkundigen natürlich bekannte Steuerrechtswissenschaftler *Joaachim Lang*.

40 Vielmehr zweifelt der Verfasser, „ob das geltende Steuerrecht überhaupt die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Systemgerechtigkeit erfüllt; liegt kein System vor, kann der Gesetzgeber auch nicht zu Unrecht davon abweichen“: *Battis*, (FN 39), 20 f.

an der das Einschreiten unerlässlich wird. Dabei wird die Kompliziertheit der Gesetzgebung für sich allein, wiewohl sie demokratische Kontrolle erschwert, sie gegebenenfalls verhindert, wohl nur in Extremfällen zum Verdikt der Verfassungswidrigkeit führen können. Auch andere Rechtsgebiete sind kompliziert, manche sind es aus der Natur ihrer Sache heraus, wie etwa das Recht der Technik. Wir sehen aber immer wieder, daß Bürger, auch Laien auf dem Gebiet der Technik, in der Lage sind, sich in solche Rechtsgebiete einzuarbeiten, den Sinn einer Regelung zu erkennen, und daraus ihre Bedeutung und ihre Grenzen herzuleiten. Das bleibt auch im Steuerrecht möglich. Erst wo für eine Differenzierung – d. h. für eine Ausnahme von einer Regel oder für unterschiedliche Rechtsfolgen bei gleichgearteten Sachverhalten – auch dem, der sich einarbeitet, und auch dem Sachverständigen kein sinnvoller Grund mehr erkennbar ist (wie etwa bei der unterschiedlichen Besteuerung abgetretener Kapitalerträge⁴¹), da ist die Kompliziertheit zum Selbstzweck geworden. Solch eine Regelung ist eine Fehlleistung, die verhindert, gegebenenfalls ausgeräumt werden muß.

In der Regel wird sich allerdings noch ein Grund, jedenfalls für die meisten Unterscheidungen, herausbringen lassen. Hier bleibt indes das Rechtsstaatsprinzip zu beachten: es läßt nicht einen beliebigen „Grund“ genügen, sondern verlangt, daß dieser Grund die Differenzierung *rechtfertigt*⁴², d. h. daß er sie als gerecht ausweist⁴³. Das ist im lastenausteilenden Steuerrecht oft schwieriger als dort, wo konkrete Zwecke verwirklicht werden⁴⁴; doch ist dies verfassungsrechtlich kein Anlaß, hier schwächere Anforderungen an die rationale Rechtfertigung einer Unterscheidung als auf anderen Rechtsgebieten zu stellen. Im Gegenteil: aus der Verknüpfung des Prinzips

41 S. o. bei FN 11.

42 Im Schrifttum wird dies häufig aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit hergeleitet, der für das lastenausteilende Steuerrecht nicht gilt, zudem von manchen auf die Freiheitsgrundrechte beschränkt wird. „Der Grundgedanke des Prinzips, die staatliche Gewalt grundsätzlich an Begründungen zu binden und damit meßbar zu machen, hat aber auch jenseits der Freiheitsrechte seine Berechtigung“: Herzog, (FN 25), Abschnitt VII Rdnr. 72. Zur Unanwendbarkeit des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes im Steuerrecht: Vogel, DStZ A 1977, 8 ff.; ders., Das ungeschriebene Finanzrecht des Grundgesetzes, in: Gedächtnisschrift für Martens, 1987, 265 ff. (269 f.); zustimmend: Schuppert, (FN 37), 701. In einem anderen Sinne als üblich – nicht bezogen auf einen Zweck, sondern auf die Privatnützigkeit des besteuerten Wirtschaftsguts – wird der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gesehen bei: Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319 ff. (321 f.).

43 Vogel, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, Der Staat 1986, 481 ff. (484).

44 S. oben bei FN 32.

demokratischer Kontrolle mit dem Rechtsstaatsprinzip ergibt sich, so meine ich, für das Steuerrecht zusätzlich, daß, je subtiler die Unterscheidung ist, desto strengere Anforderungen an deren Rechtfertigung gestellt werden müssen. Bei den großen Unterscheidungen der Steuergesetze, etwa zwischen Einkunftsarten, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersubjekten, Groß- und Kleinunternehmen usw., ist der Gesetzgeber weitgehend frei. Detailunterscheidungen aber erschweren die Durchsichtigkeit des Gesetzes, bringen keinen besonderen Gerechtigkeitsgewinn, sind unter Gesichtspunkten der Lastenausteilung oft fragwürdig. Es ist daher *angemessen*, von ihnen eine *strenge* Rechtfertigung zu verlangen. Andererseits sind, wenn sich ergibt, daß die Rechtfertigung nicht trägt, und wenn daher die Regelung für verfassungswidrig erklärt werden muß, die Auswirkungen solch einer Entscheidung bei Detaildifferenzierungen meist sehr begrenzt. Die Nichtigkeit der Vorschrift stürzt das Gemeinwesen nicht in Rechtsunsicherheit. Den Gesetzgeber zwingt die Verpflichtung zu genauer Rechtfertigung aber, Detaildifferenzierungen im vorhinein gründlich genug zu bedenken. Auf die Dauer würde damit ein Weg – jedenfalls eine Chance! – zu größerer demokratischer Durchsichtigkeit und Rechtllichkeit der Steuergesetze eröffnet.

Es wäre an dieser Stelle wünschenswert, die Überlegung vor dem Hintergrund der fortschreitenden Konkretisierung und Detaillierung des Steuergesetzes noch näher auszuführen: von der ursprünglichen Steuerwürdigkeitsentscheidung über die nähere Umschreibung des Steuergegenstandes, dessen Ausformulierung im Steuertatbestand, dann dessen Aufgliederung in Entstehungsgründe, Bemessungsgrundlagen, Tarif *usf.*⁴⁵. Ich muß mir das hier nicht nur aus Zeitgründen versagen, sondern auch deshalb, weil ich es selber in manchen Einzelheiten, vor allem auch anhand weiterer konkreter Fälle, noch näher bedenken möchte.

V. Verfassungsdogmatische Überlegungen

Dagegen bin ich es Ihnen schuldig, noch darüber etwas zu sagen, wie sich die Gedanken, die ich Ihnen entwickelt habe, in die geläufige Verfassungsdogmatik einfügen lassen und, das ist noch wichtiger, wie sie sich zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verhalten.

Zunächst die Berücksichtigung der Arbeitsbelastung des Gerichts bei der Entscheidung über Verfassungsfragen, natürlich ein heikles Thema. Hält man es für zulässig, diesem Gesichtspunkt Rechnung zu tragen (ich halte

⁴⁵ S. die Hinweise bei *Kirchhof*, *StuW* 1985, 321; ferner *ders.*, in: *Kirchhof/Söhn*, (FN 10), *Rdrrn.* A 70, 83 ff.

es für unerlässlich), dann sind dafür drei Wege denkbar. Entweder man setzt die Voraussetzungen, bei deren Vorliegen eine Handlung eines Staatsorgans und die auf dieser Handlung beruhenden Maßnahmen für verfassungswidrig erklärt werden, übereinstimmend hoch an; die verfassungsrechtlichen Anforderungen an das Verhalten des Organs sind dann entsprechend niedrig. Oder man unterscheidet zwischen der Verfassungswidrigkeit einer Handlung und der der getroffenen Maßnahme als ihres Ergebnisses; das führt zu der Möglichkeit, Handlungspflichten zu bejahen, somit Verstöße gegen diese Pflichten als Verfassungsverstöße zu bezeichnen, auch wo es dafür keine Sanktion gibt, die getroffene Maßnahme also verfassungsrechtlich Bestand hat. Oder schließlich man stellt die Feststellung der Verfassungswidrigkeit in das Ermessen des Bundesverfassungsgerichts.

Von diesen drei Möglichkeiten halte ich die erste und die dritte für am wenigsten akzeptabel. Die verfassungsrechtlichen Pflichten staatlicher Organe aus pragmatischen Gründen zu reduzieren, halte ich für genau so wenig vertretbar, wie es in das Ermessen des Bundesverfassungsgerichts zu stellen, ob es bei gegebener Verfassungswidrigkeit einer Maßnahme diese feststellt oder nicht. Ein gewisses Ermessen des Bundesverfassungsgerichts gibt es zwar bei der Annahme von Verfassungsbeschwerden nach § 93 c BVerfGG⁴⁶, ferner nach der Praxis des Gerichts bei der Bestimmung des Zeitpunkts, mit Wirkung für den eine Norm für nichtig erklärt wird⁴⁷. Weiter sollte dieses Ermessen aber nicht ausgedehnt werden. Auch die verbleibende der drei Möglichkeiten ist gewiß nicht unproblematisch: läßt es sich vertreten, daß verfassungswidriges Verhalten in bestimmten Fällen sanktionslos bleibt? Immerhin, der Gedanke, daß die Verfassungswidrigkeit einer Handlung nicht in allen Fällen zur Verfassungswidrigkeit des Ergebnisses, somit zur ex tunc-Nichtigkeit der getroffenen Maßnahme führen muß, findet in der Rechtsprechung zu den sog. „Appellentscheidungen“ Ansätze⁴⁸. Er stimmt zudem überein mit der von *Ernst Forsthoff* schon vor Jahrzehnten vertretenen Unterscheidung zwischen „Funktionsnormen“

46 Umstritten, s. *Schlaich*, Das Bundesverfassungsgericht, 1985, 121 ff., 127. Zur Rechtsentwicklung: *Zacher*, Die Selektion der Verfassungsbeschwerden, in: Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Festgabe, Bd. 1 1976, 396 ff., 428 ff.

47 *Bryde*, Verfassungsentwicklung, 1982, 393 ff.; *Pestalozza*, „Noch verfassungsmäßige“ und „bloß verfassungswidrige Rechtslagen“, in: Bundesverfassungsgericht, (FN 46), 519 ff.; *Schlaich*, (FN 46), 181 ff.

48 Denn obwohl das gesetzgeberische Handeln verfassungswidrig war (von Anfang an), tritt in diesen Ausnahmefällen die Nichtigkeit erst zu dem vom Bundesverfassungsgericht festgesetzten späteren Zeitpunkt ein.

und „Kontrollnormen“⁴⁹, an die der Herr Präsident des Bundesverfassungsgerichts erst unlängst erinnert hat⁵⁰. Und er ließe sich einfügen in die von *Robert Alexy* entwickelte dogmatische Einteilung der Verfassungsnormen in „Regeln“ und in „Prinzipien“⁵¹: da Prinzipien nach dieser Lehre Optimierungsgebote sind, die im Kollisionsfall gegeneinander abzuwägen sind, ließe es sich vertreten, bei einem Verstoß gegen ein Prinzip – anders als gegen eine Regel – eine Sanktion erst bei einer gewissen Intensität des Verstoßes eintreten zu lassen. Auf das Thema dieses Vortrags bezogen: ein für den Bürger nicht mehr durchsichtiges Steuergesetz verstößt gegen das Verfassungsprinzip der Demokratie, eine Zuteilung von Steuervorteilen an eine Wahlklientel gegen das Rechtsstaatsprinzip. Aber nicht jedes solches Steuergesetz sollte als nichtig betrachtet werden (dann würden wir kaum noch Steuergesetze haben), sondern die Nichtigkeitsfolge sollte nur unter eingeschränkten Voraussetzungen eintreten, wie ich sie hier zuvor (oben unter IV) zu entwickeln versucht habe.

Jetzt über das Verhältnis zum Gleichheitssatz: Daß Differenzierungen begründet sein und daß sie durch ihren Grund gerechtfertigt sein müssen, ist in der Vergangenheit aus dem Gleichheitssatz abgeleitet worden, so insbesondere in den Anfängen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur „Systemwidrigkeit“. Diese Rechtsprechung besagte ja zunächst nur, daß der Gesetzgeber von einer „selbst statuierten Sachgesetzlichkeit“ nicht grundlos abweichen dürfe⁵²; dabei ging es um Abweichungen bei Aufrechterhaltung der Regel, also um Fälle, in denen Ausnahme und Regel *gleichzeitig* gelten sollten (natürlich für unterschiedliche Sachverhalte). In der Literatur ist der Gedanke dann zweifach überdehnt worden: erstens meinte man, er binde den Gesetzgeber auch bei Gesetzesänderungen, also

49 *Forsthoff*, Über Maßnahmegesetze, in: Gedächtnisschrift für Jellinek, 1955, 221 ff. (232 ff.); neu in: *Forsthoff*, Rechtsstaat im Wandel, 1964, 78 ff. (94 ff.).

50 *Herzog*, Der Weg zum Bundesverfassungsgericht, DStZ A 1988, 287 ff. (290).

51 *Alexy*, Theorie der Grundrechte, 1985, 71 ff.; *ders.*, Rechtssystem und praktische Vernunft, Rechtstheorie 1987, 405 ff.

52 Grundlegend BVerfGE 13, 331 ff. (340), ebenso BVerfGE 15, 313 ff. (318); 27, 58 ff. (65 f.); 32, 78 ff. (83 ff.). In anderen Entscheidungen spricht das BVerfG davon, daß die Systemdurchbrechung den Gleichheitsverstoß „indiziere“; das bedeutet aber auch nicht mehr, als daß sie jeweils einer Rechtfertigung bedürfe: BVerfGE 18, 315 ff. (334); 24, 174 ff. (181); 25, 271 ff. (402 f.); 32, 157 ff. (168 f.); 36, 383 ff. (394); 41, 126 ff. (189); 47, 1 ff. (28). Zur Systemwidrigkeit in diesem ursprünglichen Verständnis: *Vogel*, Verfassungsgericht und Steuerrecht, JbFfSt 1970/71, 49 ff. (61 ff.); ferner besonders auch *Starck*, in: von Mangoldt/Klein, Grundgesetz, Kommentar, 3. Aufl., Bd. 1, 1985, Art. 3 Rz. 33 ff.

im Hinblick auf nicht mehr gleichzeitig geltende Regelungen⁵³, zweitens interpretierte man „Sachgesetzlichkeit“ im Sinne einer – wie auch immer zu verstehenden – „Natur der Sache“⁵⁴. Zusammengenommen hat dies dazu geführt, daß der Begriff der Systemgerechtigkeit diskreditiert worden ist; das Bundesverfassungsgericht hat sich von ihm distanziert⁵⁵. Dennoch bleibt, meine ich, der Gedanke in seiner ursprünglichen beschränkten Bedeutung weiterhin gültig; um Mißverständnisse zu vermeiden, sollte man allerdings besser von „Folgerichtigkeit“⁵⁶ oder auch vom „Konsequenzgebot“⁵⁷ sprechen.

Art. 3 GG bezieht sich aber nach dem Verfassungswortlaut auf die Gleichbehandlung von Menschen, nicht von „Sachverhalten“. Unter dem Einfluß der im Anschluß an *Gerhard Leibholz*⁵⁸ entwickelten „Willkür“-Formel⁵⁹ hatte dies die Rechtsprechung lange Zeit hindurch wenig beachtet und in jeder Willkür einen Verstoß gegen Art. 3 gesehen, auch wo die Willkür nicht in spezifischer Ungleichbehandlung bestand⁶⁰; der Bundesverfassungsrichter *Geiger* hat dies einmal in einem temperamentvollen, berechtigten Sondervotum gerügt⁶¹. Seit einer Reihe von Jahren verwendet inzwischen aber das Bundesverfassungsgericht neben der *Leibholz*schen Formel zur Umschreibung des Gleichheitssatzes eine sog. „neue Formel“: nach ihr ist Art. 3 GG „vor allem dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und

53 „Systemtreue“: *Stern*, (FN 25), 837 f. S. in diesem Sinne auch *Degenhart*, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, 1976, 26 ff.; *Peine*, Systemgerechtigkeit, Die Selbstbindung des Gesetzgebers als Maßstab der Normenkontrolle, 1985, 105 ff.

54 *Degenhart*, (FN 53), 36 ff.; *Gubelt*, in: von Münch, Grundgesetz-Kommentar, 2. Aufl., Bd. 1, 1981, Art. 3 Rz. 24; kritisch zu dieser Tendenz besonders auch *Starck*, (FN 52), Rz. 37 ff.

55 BVerfGE 59, 36 ff. (49); 61, 138 ff. (149); 71, 81 ff. (95).

56 *Kirchhof*, in: Kirchhof/Sohn, (FN 10), Rdnrn. A 70, 171, 234 f.; *ders.*, Steuerungleichheit, *StuW* 1984, 297 ff. (301 ff.).

57 *Battis*, (FN 39), 28; s. auch *Starck*, (FN 52), Rz. 33.

58 *Leibholz*, Die Gleichheit vor dem Gesetz, 1925, 2. Aufl. 1959.

59 „Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden läßt, kurzum, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß“: BVerfGE 1, 14 ff. (52), dann st. Rspr. Zu dieser Rechtsprechung s. besonders *Hesse*, Der Gleichheitssatz in der neueren Verfassungsentwicklung, *AoR* 109, 174 ff.; *Starck*, (FN 52), durchgehend.

60 ZB in BVerfGE 42, 64 ff.; 59, 98 ff.

61 BVerfGE 42, 79 ff.

solchem Gewicht bestehen, daß sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen können⁶². Diese Formel hebt nicht nur das Rechtfertigungserfordernis stärker als die alte hervor, sondern auch, daß es sich um eine Ungleichbehandlung von *Menschen* oder Menschengruppen handeln muß⁶³ (der Ausdruck „Normadressaten“ ist irreführend⁶⁴ und könnte vermieden werden).

Menschen oder Menschengruppen werden „*anders*“ als andere Menschen oder Menschengruppen – und damit gegebenenfalls ungleich – behandelt, wenn eine Norm für einen Menschen (eine Menschengruppe) gilt, für einen anderen Menschen (eine andere Menschengruppe) dagegen nicht oder für sie eine andere Norm. Anders gesagt: Art. 3 GG schützt vor unterschiedlicher Behandlung im Hinblick auf Umstände, die einen Menschen (eine Menschengruppe) von anderen unterscheiden. Oder ganz formal ausgedrückt: Art. 3 GG bezieht sich auf Regelungen, die an persönliche Eigenschaften eines Menschen anknüpfen, wobei ich persönliche Eigenschaften definiere als Merkmale, für die der Satz vom Widerspruch gilt, d. h. die im Hinblick auf denselben Menschen nicht zugleich mit dem ihnen entgegengesetzten Merkmal gegeben sein können ($(x)(f[x] \neq \sim f[x])$). Das ergibt sich aus dem personalen Charakter des Gleichheitsgrundrechts, seiner Anknüpfung an den *Menschen*. Es gilt augenfällig für die speziellen Gleichbehandlungsgebote des Art. 3 Abs. 2 und 3 GG, gilt aber auch für Abs. 1. In der „neuen Formel“ des Bundesverfassungsgerichts ist das Erfordernis deutlich zum Ausdruck gebracht.

Bei den steuerrechtlichen Regelungen, um die es in diesem Vortrag vorwiegend geht, sind jedoch regelmäßig Sachverhalte unterschiedlich behandelt, die *nebeneinander* verwirklicht sein können. Die Unterscheidung knüpft bei ihnen, anders ausgedrückt, an Merkmale an, für die der Satz vom Widerspruch nicht gilt ($(y)(f[y] \vee \sim f[y])$), z. B. jemand hat Dividende veräußert, gleichzeitig abgezinste Forderungen erworben usw.

62 Zuerst in BVerfGE 55, 72 ff. (88). Seither in st. Rspr., wobei häufig aber auch noch die „alte Formel“ verwendet wird, und zwar von beiden Senaten. Nach welchem Prinzip die Senate jeweils die alte oder die neue Formel zitieren, ist nicht zu erkennen. Steuerrechtliche Entscheidungen, in denen die neue Formel zitiert wird, sind: BVerfGE 68, 287 ff. (301); 70, 278 ff. (287 f.); BVerfG StRK EStG 1975 § 34 IV R. 8; BVerfG NJW 1987, 3246. Allgemein zur „neuen Formel“ s. *Maaß*, Die neuere Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen Gleichheitssatz – Ein Neuansatz? NVwZ 1988, 14 ff.

63 *Hesse*, AöR 109, 188, jedoch skeptisch.

64 Es gibt keine Menschen, die nicht auch Normadressaten im Sinne der Formel sind. Der Ausdruck könnte allenfalls den Sinn haben, juristische Personen als Grundrechtsträger (Art. 19 Abs. 3 GG) einzubeziehen; dann sollte es aber besser „Person(en)“ heißen.

Auch Unterscheidungen, die an solche Umstände anknüpfen, können willkürlich sein. Sie sind es, wenn sie sachlich nicht zu begründen sind, und auch im Hinblick auf sie kann ein Rechtsstaat Willkür nicht akzeptieren. Es war deshalb sinnvoll und berechtigt, wenn das Bundesverfassungsgericht unter der „alten Formel“ das Willkürverbot auch auf solche Fälle angewandt hat. Nur sollte man, und die „neue Formel“ des Bundesverfassungsgerichts legt dies jetzt in besonderem Maße nahe, zwischen dem personalen Gleichheitsgebot als Grundrecht und einem objektiv-verfassungsrechtlichen Willkürverbot unterscheiden⁶⁵.

Die Unterscheidung ist deshalb nötig, weil erst sie es ermöglicht, die Anforderungen an die Begründung einer Ungleichbehandlung *abzustufen*⁶⁶. Es kann einfach nicht sein, daß eine Ungleichbehandlung, die an persönliche Eigenschaften anknüpft, unter den gleichen weitgespannten Voraussetzungen zulässig ist wie eine Ungleichbehandlung im Hinblick auf andere Umstände. „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“ – diese Sprache, die wir lange genug vergessen haben, gestattet es nicht, für eine Ungleichbehandlung im Hinblick auf persönliche Eigenschaften jede plausible Begründung zuzulassen; sie verlangt Gründe von Gewicht. Dagegen: außerhalb des personalen Gleichheitssatzes ist die großzügigere Betrachtung am Platz, wie sie das Bundesverfassungsgericht unter der „alten Formel“ allgemein hat obwalten lassen. Hier gelten das Willkürverbot, das Gebot sachgemäßer Begründung, das Gebot der Folgerichtigkeit auch, aber doch mit weniger starken Anforderungen: plausible Gründe reichen aus (wir würden uns im Steuerrecht ja oft freuen, wenn der Gesetzgeber plausible Gründe erkennen ließe); Gründe von Gewicht, wie sie bei einer Ungleichbehandlung im Hinblick auf *Eigenschaften* geboten sind, sind dagegen nicht zu verlangen.

Übrigens: ein objektiv-verfassungsrechtliches Verbot sachlich nicht begründeter Ungleichbehandlung außerhalb des Art. 3 GG war auch bisher schon für juristische Personen des öffentlichen Rechts anerkannt⁶⁷ und für

65 Für eine derartige Unterscheidung bereits *Eyermann*, Gleichheitssatz, Wurzel des Willkürverbots? in: *Verfassung und Verfassungsrechtsprechung*, Festschrift, 1972, 45 ff.; *Hamann/Lenz*, Das Grundgesetz, 3. Aufl. 1970, Art. 3 GG Erl. B 4 ccc (161); s. auch *Robbers*, (FN 33), 40.

66 Über eine Abstufung der Anforderungen auch *Hesse*, (FN 59), 190 ff. Für ein verstärktes Gewicht des Gleichbehandlungsgebots (Willkürverbots) bei staatsbürgerlichen Leistungspflichten: *Papier*, Grundgesetz und Wirtschaftsordnung, in: *Benda/Maihofer/H.-J. Vogel* (Hrsg.), *Handbuch des Verfassungsrechts*, 1983, 609 ff. (651 f.).

67 BVerfGE 21, 362 ff. (372); 23, 12 ff. (24); 23, 353 ff. (372 f.); 26, 228 ff. (244); 35, 263 ff. (271); 39, 302 ff. (316). Auch das Verbot rückwirkender belastender

ausländische juristische Personen postuliert⁶⁸. Nach der hier zuvor entwickelten Ansicht ergibt sich dieses Verbot aus dem Verfassungsprinzip der Demokratie in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip. Die im neueren Schrifttum entwickelte Kritik an der Herleitung (auch) konkreter Rechtsfolgen aus dem Rechtsstaatsprinzip⁶⁹ halte ich nicht für überzeugend⁷⁰.

VI. Zur Dogmatik des Leistungsfähigkeitsprinzips

Lassen Sie mich schließen mit einer Bemerkung zur Dogmatik des Leistungsfähigkeitsprinzips. Ich meine damit das Leistungsfähigkeitsprinzip als Verfassungsprinzip⁷¹, so wie es in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts inzwischen anerkannt ist⁷².

Das Bundesverfassungsgericht und beachtliche Stimmen in der Literatur leiten das Leistungsfähigkeitsprinzip unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG ab, es konkretisiere den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz⁷³. Nach einer anderen Auffassung beruht das Leistungsfähigkeitsprinzip auf einer ge-

Gesetze ist in seiner Ausgestaltung durch die Rspr. des BVerfG (s. dazu *Vogel*, JZ 1988, 837 ff.) im Grunde ein – zeitgerichtetes – Willkürverbot; über den objektiv-verfassungsrechtlichen Charakter dieses Verbots s. *Vogel* aaO.

68 *Vogel*, Der ausländische Aktionär in den Gesetzentwürfen zur Körperschaftsteuerreform, 1973, 24 f.

69 *Kunig*, Das Rechtsstaatsprinzip, 1986.

70 Die Tendenz, Rechtsfragen, die man bisher unter Berufung auf das Rechtsstaatsprinzip beantwortet hat, als Grundrechtsfragen zu interpretieren, führt nicht in allen Fällen zu Lösungen, geschweige denn zu befriedigenden. So zutreffend für die Rückwirkungsproblematik: *Robbers*, Rückwirkende Rechtsprechungsänderung, JZ 1988, 481 ff. (487).

71 Ob es daneben ein – weiter reichendes – steuerrechtliches Leistungsfähigkeitsprinzip gibt, wie dies *Herzog*, DStZ A 1988, 287 ff. (290), erwägt, soll hier dahingestellt bleiben.

72 BVerfGE 43, 108 ff. (120); 47, 1 ff. (29); 61, 319 ff. (343 f.); 66, 214 (222 ff.); 67, 290 ff. (296 ff.); 68, 143 ff. (152 f.); 68, 287 ff. (310). Zur Ideengeschichte des Leistungsfähigkeitsprinzips: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983. Aus dem umfassenden Schrifttum s. statt aller: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, 27 ff.; *Kirchhof*, (FN 42); *ders.*, in: *Kirchhof/Söhn*, (FN 10), Rdnr. A 167. Zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Verfassungsgrundsatz in anderen Staaten s. jetzt *Tipke*, Über „richtiges Steuerrecht“, *StuW* 1988, 262 ff. (271). Zur Auslegung des verfassungsrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips der italienischen Verfassung von 1947 (Art. 53) durch den italienischen Verfassungsgerichtshof: *Francesco Moschetti*, Il principio della capacità contributiva, 1973; *Gian Marongiu*, Steuerzahlung und steuerliche Leistungsfähigkeit in Italien, *StuW* 1984, 93 ff.

73 So zuletzt besonders entschieden *Tipke*, *StuW* 1988, 269 f.

setzgeberischen Grundentscheidung, die zwar in ihrem Ausgangspunkt frei, in der Ausgestaltung dann aber durch Art. 3 GG auf Folgerichtigkeit verpflichtet sei⁷⁴; der Gesetzgeber könne allerdings die Grundentscheidung durch eine andere ersetzen. Erst neuerdings ist darauf hingewiesen worden, daß für die Bundesrepublik Deutschland eine Grundsatzentscheidung im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips bereits durch die Finanzverfassung, den Abschnitt X des GG, vorgegeben ist⁷⁵. In der Tat trifft das zu.

In den Art. 105 ff. GG, besonders in Art. 106 GG, verwendet das Grundgesetz steuerliche Typenbegriffe, durch die dem einfachgesetzlichen Steuersystem ein verbindlicher Rahmen gezogen ist⁷⁶. Das wird, soweit ich sehe, inzwischen nicht mehr ernsthaft bezweifelt⁷⁷. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sind die Typenbegriffe der Art. 105 ff. GG unter Anknüpfung an das herkömmliche deutsche Steuerrecht auszulegen⁷⁸. Für die Einordnung von Steuern unter diese historisch bestimmten Typen ist jeweils ein Gesamtvergleich nötig⁷⁹; eines der Kriterien für diesen Gesamtvergleich ist nach der Rechtsprechung, in welchen Umständen das Gesetz denjenigen „Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit“ sehe, den die Steuer „treffen“ solle⁸⁰. Das Grundgesetz, in seiner Auslegung durch das Bundesverfassungsgericht, geht also bereits davon aus, daß unterschiedliche Steuern erhoben werden. Diese Steuern setzen jeweils eine Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen voraus, typisieren sie aber in je eigener Weise.

Im Rahmen dieser von der Verfassung verbindlich vorausgesetzten⁸¹ Typisierungen muß der Steuergesetzgeber sich halten. Denn würde er beispielsweise im Rahmen eines Einkommensteuergesetzes Abgabepflichten mit

74 Vogel, DStZ A 1977, 9; Birk, (FN 72), 59 ff., 158 ff.

75 Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, (FN 10), Rdnrn. A 68 ff., 150 f.

76 So zuerst Wacke, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, 1950, 62 ff., 64. Für einen Überblick über die Diskussion: Vogel/Walter, Bonner Kommentar, Art. 106 GG, Zweitebearbeitung, Rz. 159 ff.

77 Übereinstimmend etwa: Maunz, in Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, Kommentar, Art. 105 Rz. 20, 22; Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 2, 1980, 1119, 1160.

78 BVerfGE 7, 244 ff. (252); 14, 76 ff. (91); 16, 306 ff. (317), st. Rspr.

79 Vogel/Walter, (FN 76), Art. 105 GG, Zweitebearbeitung, Rz. 102 ff. Das BVerfG nimmt in seiner neueren Rechtsprechung (seit 1974) jeweils solch einen Gesamtvergleich vor.

80 BVerfGE 13, 181 ff. (193); 16, 64 ff. (74); 40, 56 ff. (62 f.); 49, 343 ff. (355); 65, 325 ff. (345 ff.). Ebenso auch BVerwGE 45, 264 ff. (268) und 277 ff. (281).

81 Über Verfassungsvoraussetzungen: Murswiek, Die staatliche Verantwortung für Risiken der Technik, 1985, 103 f. mit FN 13; Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, in: Handbuch des Staatsrechts, (FN 25), 1151 ff. (1158, Rz. 19).

Umsatzsteuercharakter normieren, so würde er damit die Verteilungsvorschriften des Art. 106 Abs. 3 Sätze 3 ff., Abs. 4 GG und des Art. 107 Abs. 1 Satz 4 GG unterlaufen. Bekanntlich unterscheiden sich Einkommen- und Umsatzsteuer insbesondere dadurch, daß die Einkommensteuer traditionell von den Nettoeinkünften berechnet wird, die Umsatzsteuer dagegen von den Bruttoeinnahmen; das macht es unter anderem möglich, die Umsatzsteuer zu überwälzen, während es bei der Einkommensteuer nicht möglich ist. Werden nun im Rahmen eines Einkommensteuergesetzes bestimmte Einnahmen nach ihrem Bruttobetrag besteuert, so wird fraglich, ob dies mit Art. 106, 107 GG noch vereinbar ist. Man wird eine derartige Regelung so lange noch als verfassungsmäßig ansehen können, wie sie sich glaubwürdig als Vereinfachung verstehen läßt (wie bei den ausländischen Einkünften nach §§ 50 Abs. 5, 50a EStG), jedoch nicht mehr, wenn es sich um den Übergang zu einer anderen Definition der Leistungsfähigkeit handelt⁸².

So ist also nicht nur „das“ Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern es sind darüber hinaus bestimmte Konkretisierungen dieses Prinzips durch die Art. 105 ff. GG bereits vorgegeben. Bei der gesetzlichen Ausgestaltung dieser Vorgaben kommen dann der Gleichheitssatz und der Rechtsstaatsgrundsatz ins Spiel. Der Gleichheitssatz verbietet Abweichungen vom verfassungsrechtlichen Steuertyp und in dessen Rahmen gesetzliche Differenzierungen, wenn sie an persönliche Eigenschaften anknüpfen und nicht durch gewichtige Gründe gerechtfertigt werden⁸³. Persönliche Eigenschaften in diesem Sinne sind insbesondere familienrechtliche Beziehungen. Es ist deshalb kein Zufall, daß sich die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Ableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips aus dem Gleichheitssatz gerade bei den familienrechtlichen Unterhaltspflichten als fruchtbar erwiesen hat⁸⁴.

Wo es nicht um Eigenschaften geht, steht die gesetzliche Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips doch immer noch unter dem Gebot, daß Abweichungen von einer Regel und sonstige Differenzierungen sachgemäß begründet sein müssen. Es darf auch nicht übersehen werden, daß

82 Als vereinfachende Regelung im Rahmen einer Einkommensteuer kann eine Bruttobesteuerung z. B. dann angesehen werden, wenn der Steuersatz niedriger als in den Fällen der Nettobesteuerung ist und die Ermäßigung ihrer Höhe nach der typischen Kostenbelastung der betreffenden Einkünfte Rechnung trägt. S. dazu *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 25 ff.

83 S. oben nach FN 64.

84 Für einen Überblick: *Vogel*, Zwangsläufige Aufwendungen – besonders Unterhaltsaufwendungen – müssen realitätsgerecht abziehbar sein, *StuW* 1984, 197 ff.

sich aus dem Sozialstaatsprinzip Wertungen ergeben, die das Steuerrecht zu beachten hat⁸⁵.

Hier wird noch vieles auszuarbeiten sein. Insgesamt steht damit nach hier vertretener Ansicht das Leistungsfähigkeitsprinzip verfassungsrechtlich auf einem vierfachen Fundament: die Finanzverfassung bildet die Grundlage, das Gleichheitsgrundrecht und im Rahmen des Demokratie- und des Rechtsstaatsprinzips das Gebot der Folgerichtigkeit bestimmen seine Ausgestaltung, das Sozialstaatsprinzip schafft inhaltliche Anforderungen. Dem Gesetzgeber bleibt bei dem allem ein weiter Spielraum. Aber er ist doch an diese Verfassungsvorgaben gebunden. –

Zum Abschluß hatte ich mir überlegt, warnend auf unseren Staat zu beziehen, was *Aischylos* über das Schicksal dessen sagt, der das Recht nicht mehr achtet:

„Zuletzt samt seinem einst'gen Reichtum
Strandend am Fels des Rechts, versinkt er“⁸⁶.

Ein schöner Vers! Aber er schien mir dann doch zu düster. Und auch zu pessimistisch. Denn ich bekenne, ich bleibe zuversichtlich, daß unser Staat auch in seinem Steuerrecht wieder ein Rechtsstaat, ein Staat des Rechts werden wird. Oder doch werden kann – dies ist, wie gesagt, eine Herausforderung.

85 Statt aller darüber: *Zacher*, Das soziale Staatsziel, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 1987, 1045 ff.

86 *Aischylos*, *Die Eumeniden*, 563/564.

Die Bewertung des Vermögens

Dr. Ruth Hofmann, Richterin am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Eingrenzung des Themas | 1. Verzerrung innerhalb des Einheitswertgefüges |
| II. Moderate Einheitswerte als prinzipielles Gebot für die Vermögensbesteuerung | 2. Einheitswerte als Rechnungsposten bei der Ermittlung des Gesamtvermögens |
| III. Unbefristetes Anknüpfen an die Wertverhältnisse zum 1. 1. 1964 auch unbefristet verfassungsgemäß? | IV. Zulässigkeit der Feuerprobe? |

I. Eingrenzung des Themas

Die Einbindung des Themas Bewertung des Vermögens in das Generalthema Steuerrecht und Verfassungsrecht läßt unmittelbar das Signal „Einheitswerte des Grundbesitzes“ aufleuchten. Denn an diesen nach Maßgabe der einschlägigen Vorschriften des Bewertungsgesetzes festgestellten Werten, zumal in ihrer Relation zu den Wertansätzen für andere Vermögensgüter, die – vereinfacht und untechnisch ausgedrückt – zu Tageswerten erfolgen, entzündet sich primär die verfassungsrechtliche Diskussion.

Dem Grundbesitz, für den Einheitswerte festzustellen sind, ordnet das Bewertungsgesetz die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, die Grundstücke und die Betriebsgrundstücke zu¹. Auf die Einheitswerte der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft soll hier nicht eingegangen werden, und zwar aus zwei Gründen: einmal deshalb, weil bekanntlich bei der Landwirtschaft „alles anders ist“, ist sie doch in besonderem Ausmaß auf die Mitwirkung himmlischer Mächte – zumindest in der Gestalt des Wettergottes – angewiesen, und zum anderen deshalb, weil es sich nicht um eine reine Grundstücksbewertung handelt, wie eine Lektüre der §§ 33 ff. BewG zeigt. Damit verengt sich die Betrachtung auf die Grundstücke des Grund-

¹ § 19 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

vermögens, für die Einheitswerte festzustellen sind², und die in gleicher Weise zu bewertenden Betriebsgrundstücke³.

Den für diese Grundstücke festgestellten bzw. festzustellenden Einheitswerten kommt nicht nur Bedeutung für die Vermögensteuer zu⁴, sondern auch für die Grundsteuer⁵, die Erbschaft- und Schenkungsteuer⁶ und – wenn auch nur geringfügig – für die Grunderwerbsteuer⁷. Um Wiederholungen zu vermeiden, soll die Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgeklammert werden⁸. Der Schwerpunkt der Ausführungen soll der Bewertung im Hinblick auf die Vermögensteuer gelten.

II. Moderate Einheitswerte als prinzipielles Gebot für die Vermögensbesteuerung

Steuerrechtliche Bewertung ist nicht Selbstzweck; Wertfindung ist vielmehr auf die Besteuerung ausgerichtet und damit notwendig mit dem Besteuerungsziel, mit dem Belastungsgrund, verknüpft⁹. Allgemein wird die deutsche Vermögensteuer als (eine Art) Sollertragsteuer angesprochen¹⁰. Sie ist zwar – so das Bundesverfassungsgericht¹¹ – rechtlich nicht als Ergänzungsteuer zur Ertragsteuer gestaltet, sondern traditionell als ertragsunabhängige Steuer geregelt, dabei jedoch so angelegt, daß sie unter normalen Umständen aus dem Ertrag aufgebracht werden kann. Wird derart die potentielle Ertragskraft ruhenden Vermögens dem Steuerzugriff unterworfen, so muß diesem Umstand bei der Wertfindung Rechnung getragen werden.

2 § 18 Nr. 2, § 19 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

3 § 99 Abs. 3 i. V. m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

4 § 17 Abs. 1 BewG.

5 § 17 Abs. 2 BewG i. V. m. § 2 Nr. 2, § 13 GrStG 1973.

6 § 17 Abs. 2 BewG i. V. m. § 12 Abs. 2 mit 4 ErbStG 1974.

7 § 17 Abs. 2 BewG i. V. m. § 8 Abs. 2, § 10 GrEStG 1983.

8 Vgl. DStJG 7 (1984), 377 ff.

9 Zur Funktionsabhängigkeit steuerrechtlicher Werte vgl. grundlegend *Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933, S. 82 f.; s. auch *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl. 1987, S. 386; *Vogel*, Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, DStZ A 1979, 28; *Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, DStR 1984, 575; *Mark*, DStJG 7 (1984), 293.

10 *Tipke*, (FN 9), S. 411; *Friansf*, Substanzeingriff durch Steuer-Kumulation und Eigentumsgarantie, StuW 1977, 59; *Vogel*, DStZ A 1979, 28; *Kirchhof*, DStR 1984, 575.

11 Beschluß v. 27. 10. 1975 1 BvR 82/73, NJW 1976, 101; vgl. auch *Schick*, JZ 1974, 330.

Dabei darf allerdings nicht verkannt werden, daß die potentielle Ertragskraft derjenigen Wirtschaftsgüter, die der Vermögensteuer unterworfen sind, sich nicht stets in Fruchtziehung¹² manifestiert, sondern häufig entweder erst bei einer Veräußerung zu Tage tritt¹³ oder sich nur höchst mittelbar niederschlägt¹⁴. Daraus jedoch zu schließen, für Vermögensteuerzwecke seien die Wirtschaftsgüter stets mit den Werten anzusetzen, die sich bei einer Veräußerung erzielen ließen, wäre nicht folgerichtig. Ein solcher Schluß ließe den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Wirtschaftsgüter – ihre primäre Sollertragsfähigkeit – außer Betracht.

Wirtschaftsgüter ohne laufenden Ertrag, die deshalb allgemeine Wertschätzung genießen, weil sie schnell zu Geld gemacht werden können, werden grundsätzlich (als Reserve) um dieser Realisierbarkeit wegen gehalten. Hier stehen Halten und Verwerten durch Veräußerung in unmittelbarer Beziehung zueinander. Deshalb ist es nicht unzulässig bei derartigen Wirtschaftsgütern auch für Vermögensteuerzwecke vom Veräußerungspreis, also vom gemeinen Wert¹⁵ auszugehen. Zudem kommt diesen Wirtschaftsgütern überwiegend die für die Bewertung von ruhendem Vermögen sonst so schwer dingfest zu machende Vergleichbarkeit zu. In die Gruppe dieser Wirtschaftsgüter gehören auch die unbebauten Grundstücke, als deren Wert – entsprechend der Regel des § 9 Abs. 1 BewG – der gemeine Wert im Hauptfeststellungszeitpunkt anzusetzen war bzw. ist.

Anders ist die Situation bei bebauten Grundstücken. Sie sind im eigentlichen Sinne ruhende Vermögenswerte, werden, wenngleich auch Sachwert verkörpernd, nicht der Veräußerungsmöglichkeit halber gehalten, sondern um des Ertrags bzw. der eigenen Nutzung willen. Dieser Bestimmung hat auch die Bewertung für Zwecke der Vermögensteuer Rechnung zu tragen¹⁶ und dementsprechend den Wert dieser Grundstücke – soweit ihnen unmittelbar oder im Wege vergleichender Fiktion Reinerträge zuzurechnen sind – auf der Basis der kapitalisierten Reinerträge anzunehmen. Im Idealfall des reinen Renditeobjekts sind übrigens gemeiner Wert und Ertragswert deckungsgleich – man denke an die sog. Maklerformel. Daß dem nicht stets so ist, hat vielerlei Ursachen. Der immer wieder angestellte Vergleich mit einem gedachten Marktwert (Veräußerungspreis) ist ein

12 ZB Miete, Pacht, Zins- und ähnliche Erträge usw.

13 S. insbesondere die in § 110 Abs. 1 Nrn. 10 und 12 BewG genannten Wirtschaftsgüter.

14 Deutlich beim eigengenutzten Geschäftsgrundstück oder beim „ersparten“ Mietaufwand im Wohngrundstücksbereich.

15 § 9 Abs. 2 BewG.

16 *Mark*, DStJG 7 (1984), 293.

Vergleich unter Einsatz unvergleichbarer Größen. Denn der Wert eines bebauten Grundstücks wird im Veräußerungsfall von einer Unzahl höchst individueller Vorzugs- bzw. Nachteilsvorstellungen geprägt, die letztlich von persönlichen Verhältnissen abhängen, so daß dem einzelnen Grundstück nicht einmal näherungsweise ein „im gewöhnlichen Geschäftsverkehr“ erzielbarer Preis zugemessen werden kann¹⁷. Die subjektiven Vorstellungen schließen die Vergleichbarkeit der Objekte¹⁸ nahezu aus. *Busse von Colbe*¹⁹ bezeichnet Grundstücksbewertung denn auch als „beinahe etwas unseriös“. Das Schielen auf einen gedachten gemeinen Wert als Steuerwert für die Vermögensteuer (die ja keine Grundstücksmobilisierungssteuer ist) birgt vielmehr ein in diesem Bereich untragbares Risiko, nämlich die Überbewertung aufgrund angenommener Marktverhältnisse.

Die Aussage allein, bebaute Grundstücke als ruhendes Vermögen müßten – soweit irgend möglich – ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung halber nach der ihnen innewohnenden Ertragsfähigkeit bewertet werden, belegt jedoch noch nicht die Behauptung, es sei ein prinzipielles Gebot, für Vermögensteuerzwecke von moderaten Einheitswerten auszugehen. Dazu bedarf es zunächst der Berücksichtigung zweier weiterer Faktoren: einmal, daß nach der insoweit unbedenklichen Entscheidung des Gesetzgebers die auf einen Hauptfeststellungszeitpunkt festgestellten Grundstückseinheitswerte bzw. die ihnen zugrundeliegenden Wertverhältnisse über einen längeren Zeitraum – nach § 21 Abs. 1 BewG höchstens sechs Jahre – Gültigkeit haben sollen und zum anderen, daß die festgestellten bzw. festzustellenden Werte geschätzte Werte darstellen. Soll Schätzung nicht in Brandschätzung ausarten, zielt Schätzung gar darauf ab, bestimmten Vermögensobjekten im gesamten Bewertungsobjekt objektiv vergleichbare Werte zuzuordnen, so darf um dieser Vorgegebenheiten willen der Wert nicht ausgereizt werden. Damit soll nicht einer bewußten Unterbewertung (etwa im Sinne einer Privilegierung dieser Vermögensgegenstände) das Wort geredet werden. Vielmehr bedarf es im Zuge einer Massenbewertung – und Einheitsbewertung ist Massenarbeit, weshalb sie kaum Qualitätsarbeit sein kann²⁰ – eines Bremsfaktors um Überbewertungen und damit ungewollte allgemeine Eingriffe in die Substanz zu vermeiden²¹. Gleichzeitig gilt es,

17 A. A. schon vom Ansatz her *Pelka*, Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, *StuW* 1975, 206.

18 Und Bewertung ist vergleichsabhängig, vgl. *Busse von Colbe*, *DStJG* 7 (1984), 39.

19 *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 3. Aufl. 1980, Band II, S. 237.

20 Vgl. *Rid*, Neue Einheitswerte für den Grundbesitz, *FR* 1965, 289.

21 Ob es im Einzelfall zu solchem Eingriff kommt, ist dabei sowohl unerheb-

einen Wert festzustellen, der sich auch in Zukunft, also über die vorgegebene Zeitspanne hinweg, nicht als überzogen erweist.

Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für beide Wertfindungsverfahren des Bewertungsgesetzes, das Ertragswert- und das Sachwertverfahren²². Dabei gehe ich davon aus, daß die Unvermeidbarkeit eines neben das Ertragswertverfahren tretenden zweiten Wertfindungsverfahrens, weil den Gegebenheiten gehorchend, grundsätzlich zu akzeptieren ist²³, und zwar ungeachtet der Erkenntnis, daß sich die Hoffnung, beide Wertfindungsverfahren würden zu annähernd niveaugleichen Einheitswerten führen²⁴, nicht erfüllt hat²⁵.

Neben diesen Faktoren, die sich weithin aus Sachzwängen verbunden mit gesetzgeberischen Grundentscheidungen ergeben, ist der Ansatz moderater Einheitswerte für Grundstücke letztlich auch damit zu rechtfertigen, daß diese nicht nur dem Vermögensteuerzugriff unterliegen, sondern noch mit einer weiteren Substanzertragsteuer belegt sind, nämlich der Grundsteuer²⁶. Ist ein Vermögensgegenstand im Hinblick auf seine potentielle Ertragskraft zwei insoweit konkurrierenden Steuern²⁷ unterworfen, kann dies bei der Wertbemessung zur Vermeidung eines echten und nicht gewollten Substanzeingriffs berücksichtigt werden, ohne daß diese Rücksichtnahme Privilegierung im Sinne einer Steuerverschonung darstellt²⁸.

Eine Randbemerkung erscheint hier angebracht: Das grundsätzliche Ja zu primär am Ertragswert orientierten maßvollen Einheitswerten ist als Postulat zu verstehen. Es beinhaltet kein Ja zu den Ergebnissen der Einheits-

lich wie auch verfassungsrechtlich nicht verboten (vgl. Beschluß des BVerfG v. 27. 10. 1975 1 BvR 82/73, NJW 1976, 101).

22 § 76 Abs. 1 i. V. m. §§ 78 ff. BewG einerseits, § 76 Abs. 2 und 3 i. V. m. §§ 83 ff. BewG andererseits.

23 Vgl. auch Urteil des BVerfG v. 10. 2. 1987 1 BvL 18/81, 20/82, BVerfGE 74, 182, unter C II 1.

24 BT-Drucks. IV/1488, 54; s. auch *Raabe*, Bewertung und Besteuerung des Grundbesitzes nach dem Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BB 1965, 837.

25 Vgl. *Uelner*, DStJG 7 (1984), 275, 283 f.

26 Darauf weist auch das BVerfG in seinem Urteil v. 10. 2. 1987 1 BvL 18/81, 20/82, BVerfGE 74, 182, unter B III 2 b hin; s. dazu auch Urteil des FG Nürnberg v. 4. 6. 1987, EFG 1987, 642.

27 Vgl. *Tipke*, (FN 9), S. 390; s. auch Beschluß des BVerfG v. 10. 2. 1976 1 BvL 8/73, BVerfGE 41, 269, 281.

28 Das Argument leidet allerdings daran, daß die Grundsteuerbelastung im Ertragswertverfahren deutlich bei der Bestimmung der Vielfältiger berücksichtigt ist (vgl. auch § 79 Abs. 3, 4 und § 81 BewG), also ohnehin schon zu den Wertbestimmungsfaktoren zählt.

wertfeststellung auf den 1. 1. 1964, und zwar selbst für diesen Stichtag nicht²⁹. Darauf näher einzugehen erscheint angesichts der seither verstrichenen Zeit und den sich aus dem Zeitablauf ergebenden Konsequenzen weniger dringend.

III. Unbefristetes Anknüpfen an die Wertverhältnisse zum 1. 1. 1964 auch unbefristet verfassungsgemäß?

Der letzte Hauptfeststellungszeitpunkt für die Feststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes – nämlich der 1. 1. 1964³⁰ – liegt nun annähernd 25 Jahre zurück. Die in ihm bestehenden Wertverhältnisse sind nach wie vor bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen maßgebend³¹; nach den auf diesen Stichtag bezogenen Verhältnissen beantwortet sich auch die Frage, ob die Voraussetzungen für die Bewertung eines Ein- oder Zweifamilienhauses im Sachwertverfahren vorliegen³². Der grundsätzliche Turnus für die allgemeine Feststellung dieser Einheitswerte von höchstens sechs Jahren³³ ist durch Art. 2 Abs. 1 Satz 3 BewÄndG 1965³⁴ unterbrochen. Eine neue Hauptfeststellung ist auf absehbare Zeit nicht in Sicht³⁵, obwohl sie allgemein für erforderlich gehalten wird³⁶.

Die Folgen, die sich aus dem stetigen Anknüpfen an in weiterer Vergangenheit liegende Wertverhältnisse ergeben, die also durch das unbegrenzte Hinausschieben einer neuen Hauptfeststellung verursacht sind, sollen skizzenhaft unter zwei Aspekten aufgezeigt werden.

29 Als Begründung mag der Hinweis auf die unter den Einheitswerten auch bei Anwendung des Ertragswertverfahrens auftretenden Diskrepanzen genügen (vgl. den der Vorlage des III. Senats des BFH an das Bundesverfassungsgericht v. 12. 5. 1978 III R 18/76, BFHE 125, 188, BStBl. II 1978, 446, zugrundeliegenden Sachverhalt sowie die Ausführungen desselben Senats im Urteil v. 12. 6. 1974 III R 49/73, BFHE 112, 520, BStBl. 1974 II, 602, von denen der genannte Vorlagebeschluß abrückt).

30 Art. 2 Abs. 1 Satz 1 BewÄndG 1965.

31 § 22 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 bzw. § 23 Abs. 1 i. V. m. § 22 Abs. 4 Satz 2, § 23 Abs. 2 Satz 2, §§ 27, 79 Abs. 5 BewG.

32 BFH-Urteil v. 21. 10. 1987 II R 26/87, BFHE 151, 88, BStBl. 1987 II, 841.

33 § 21 Abs. 1 BewG.

34 I. d. F. des Gesetzes v. 22. 7. 1970, BGBl. 1970 I, 1118.

35 Vgl. *Dickertmann/Pfeiffer*, Einheitsbewertung – die verdrängte Reform, *StuW* 1987, 259, 267 unter Hinweis auf *FAZ* vom 22. 10. 1986, 14 und *Handelsblatt* vom 22. 10. 1986, 5; s. auch *Balke*, Das Bundesverfassungsgericht stellte die Grundstückseinheitswerte zur Debatte, *FR* 1986, 631.

36 So das *Facit* des Bundesverfassungsgerichts aus den Stellungnahmen im Verfahren I BvL 18/81, 20/82 im Urteil v. 10. 2. 1987, BVerfGE 74, 182, unter B III 2.

1. Verzerrung innerhalb des Einheitswertgefüges

Bei der Findung der Einheitswerte für bebaute Grundstücke ist nach dem Diktum des Gesetzgebers auch das Alter des Gebäudes zu berücksichtigen, weil Gebäude trotz regelmäßiger baulicher Unterhaltung keine unbegrenzte Lebensdauer haben, sondern dem Verschleiß unterliegen und veralten. Soweit der Grundstückswert im Wege des Ertragswertverfahrens zu ermitteln ist³⁷, kommt dies schon in der Abkehr vom Rohmietverfahren der Hauptfeststellung auf den 1. 1. 1935 zum Ausdruck, für das die Vervielfältiger „mittels eines groben Vergleichs aus dem Verhältnis von Jahresrohmiete mit erzielten Kaufpreisen abgeleitet wurden“³⁸.

Bei diesem Vorgehen wurde zwangsläufig die Restnutzungsdauer des Gebäudes erheblich vernachlässigt³⁹. Auch beim jetzigen Reinertragsverfahren ergibt sich zwar der Wert durch Anwendung eines Vervielfachers auf die Jahresrohmiete⁴⁰. Da aber bei der Bestimmung der Vervielfältiger⁴¹ die Bodenertragsanteile und die Bewirtschaftungskosten mit pauschalen Werten berücksichtigt worden sind, ist sichergestellt, daß der Grundstückswert auf der Grundlage des Reinertrags unter Berücksichtigung der Lebensdauer des Gebäudes im Zeitpunkt der Hauptfeststellung, also auf der Grundlage einer Zeitrente berechnet wird⁴². Für das Sachwertverfahren schreiben §§ 85, 86 BewG ausdrücklich die Minderung des Gebäudenormalherstellungswertes wegen des Alters des Gebäudes vor – allerdings limitiert auf den Hauptfeststellungszeitpunkt.

Zu den auf den 1. 1. 1964 durch § 27 BewG festgeschriebenen Wertverhältnissen gehört auch der Wertfaktor „Alter des Gebäudes“. Das hat zur Folge, daß bei nach Bauart und Bauausführung sowie nach Baumasse bzw. Wohn/Nutzfläche identischen Gebäuden auf gleichwertigen Grundstücken der Einheitswert gleich hoch festzustellen ist, wenn das eine Gebäude im Jahre 1963, das andere aber heuer, also 25 Jahre später, fertiggestellt ist⁴³. Spinnt man das Märchen von den nach allen sonst erheblichen Merkmalen außer dem Baujahr identischen bebauten Grundstücken weiter und

37 § 76 Abs. 1 i. V. m. §§ 78 ff. BewG.

38 BT-Drucks. IV/1488, 57.

39 *Rid*, FR 1965, 289; vgl. auch BT-Drucks. IV/1488, 31.

40 § 78 BewG.

41 § 80 Abs. 1 Satz 2 BewG, Anl. 2 und 3; s. auch § 80 Abs. 3 BewG.

42 BT-Drucks. IV/1488, 32; vgl. *Gürsching/Stenger*, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, § 78 BewG Anm. 7, 11 ff.; *Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 14. Aufl. 1987, § 78 BewG Anm. 7 ff.

43 Dabei ist allerdings – soweit der Wert im Sachwertverfahren zu ermitteln ist – § 80 Abs. 2 BewG vernachlässigt.

geht davon aus, es handle sich um Fabrikgrundstücke, deren Gebäude eine gewöhnliche Lebensdauer von 80 Jahren haben, dann wäre der Gebäudenormalherstellungswert, ist das eine Gebäude 25 Jahre vor dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt – also im Jahre 1939 – fertiggestellt worden, allein wegen des Alters des Gebäudes am 1. 1. 1964 um $(25 \times 1,25 \text{ vH} =) 31,25 \text{ vH}$ zu mindern gewesen, eine Minderung, die sich keineswegs unerheblich auf die Höhe des Einheitswerts auswirkt.

Zwar hinken Vergleiche und zumal solche, die auf Fiktion beruhen; sie verdeutlichen aber die allein auf den Zeitablauf zurückzuführende Unstimmigkeit der Einheitswerte bebauter Grundstücke untereinander. Diese Unstimmigkeit manifestiert sich in gleichen Wertergebnissen trotz vom Gesetz für erheblich erachteter Ungleichheit der Ausgangsdaten. Darin liegt eine Verletzung der vom Gesetz selbst statuierten, ihrerseits tatsächlichen Gegebenheiten folgenden Sachgesetzlichkeit, die systemwidrig ist⁴⁴. Die daraus folgende Gleichbehandlung von Normadressaten trotz gewichtiger Unterschiede indiziert einen Verstoß gegen das aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu entnehmende Gebot der Steuergerechtigkeit⁴⁵.

2. Einheitswerte als Rechnungsposten bei der Ermittlung des Gesamtvermögens

Zu selbst für einen Steuerrechtler unter sachlogischen Aspekten nicht nachvollziehbaren Ergebnissen führt das grundsätzliche Festhalten an den Wertverhältnissen vom 1. 1. 1964 bei der Vermögensteuer.

Schon bei der ersten Vermögensteuerhauptveranlagung unter Zugrundelegung der „neuen“ Einheitswerte zum 1. 1. 1974 stand fest, daß der Grundbesitz trotz der pauschalen Anhebung der Einheitswerte (Zuschlag von 40 vH⁴⁶) „noch immer nicht mit völlig zeitgerechten Werten der Vermögensteuer unterworfen ist“⁴⁷. Es kann unerörtert bleiben welche Werte damals zeitgerecht gewesen wären, denn die Werte sind im Lauf der Jahre nicht zeitgerechter geworden. Der Preisindex für Wohngebäude insgesamt

44 Vgl. Beschlüsse des BVerfG v. 7. 10. 1980 1 BvL 50/79 u. a., BVerfGE 55, 72, 88 und v. 15. 5. 1984 1 BvR 464/81 u. a., BVerfGE 67, 70, 84.

45 Vgl. BVerfG-Beschluß v. 11. 10. 1977 1 BvR 343/73 u. a., BVerfGE 47, 1, 29; BVerfG-Urteile v. 3. 11. 1982 1 BvR 620/78 u. a., BVerfGE 61, 319, 343, und v. 10. 2. 1987 1 BvL 18/81, 20/82, BVerfGE 74, 182, unter C I.

46 § 121 a BewG; vgl. BT-Drucks. VI/3418, 49 und 140/72, 106.

47 Weshalb trotz Verdreifachung des Vermögensteuergrundfreibetrags der Freibetrag für nicht gewerbliches Kapitalvermögen (§ 110 Abs. 2 BewG) beibehalten wurde; vgl. BT-Drucks. VI/3418, 50.

hat sich seit dem Hauptfeststellungszeitpunkt mehr als verdreifacht⁴⁸. Die erzielbaren Jahresrohrenten übersteigen seit langem bei weitem die den Einheitswertfeststellungen zugrundeliegenden tatsächlichen⁴⁹ bzw. üblichen⁵⁰ Jahresrohrenten, wenn auch regional in unterschiedlichem Ausmaß. Der Einheitswert unbebauter Grundstücke beträgt im Durchschnitt rd. 5 vH des Verkehrswerts⁵¹. Die möglichen Ausgangsdaten für eine neue allgemeine Feststellung der Einheitswerte der Grundstücke – also für zeitnahe Einheitswerte – weichen erheblich von den den festgestellten bzw. festzustellenden Einheitswerten zugrundeliegenden Wertdaten nach oben ab.

Die als sonstiges Vermögen anzusetzenden Wirtschaftsgüter⁵² – auf das Betriebsvermögen soll im Hinblick auf § 117 a BewG nicht eingegangen werden – sowie die abzusetzenden Schulden usw.⁵³ finden in die Berechnung des Gesamtvermögens⁵⁴ mit zeitnahen Werten Eingang⁵⁵; Grundstücke hingegen werden nach wie vor mit 140 vH der auf zeitferner Wertbasis beruhenden Einheitswerte angesetzt. Die gesetzgeberische Konzeption miteinander vergleichbarer Werte der einzelnen Vermögensarten zur Verwirklichung des Gebots möglichst gleichmäßiger Belastung aller der Vermögensteuer unterliegenden Personen ist (wiederum) durch die Aussetzung weiterer Hauptfeststellungen unterbrochen.

Unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit ist die Wertverzerrung, das Auseinanderklaffen der Bewertungsmaßstäbe als untragbar anzusprechen, zumal es nicht durch Besonderheiten der einzelnen Vermögensarten gerechtfertigt ist⁵⁶. Wenngleich im Steuerrecht Praktikabilitäts Erwägungen

48 Der Preisindex für Wohngebäude insgesamt auf Basis 1913 = 100 betrug im Jahr 1963 481,0 und im Mai 1988 1583,4 (Quelle: Statistisches Bundesamt, Maßzahlen für Bauleistungspreise und Bauindizes, Mai 1988).

49 § 79 Abs. 1 BewG; das Sonderproblem der Anknüpfung an vordem preisrechtlich zulässig gewesene Mieten – vgl. Art. 2 Abs. 1 Satz 2 BewÄndG 1965 – soll ausgeklammert werden.

50 § 79 Abs. 2, 5 BewG; vgl. BfH-Urteile v. 10. 10. 1984 III R 41/75, BFHE 142, 289, BStBl. 1985 II, 36 v. 24. 9. 1985 II R 238/82, BFHE 145, 87, BStBl. 1986 II, 46, und v. 15. 10. 1986 II R 230/81, BFHE 148, 174, BStBl. 1987 II, 201.

51 Hierzu und allgemein zur Relation Einheitswerte/Verkehrswerte vgl. die auf Angaben *Trolls* beruhende Aufstellung bei *Mohr*, Gedanken zu einer neuen Einheitsbewertung des Grundbesitzes, BB 1986, 2380, 2382.

52 §§ 110, 111 BewG.

53 § 118 BewG.

54 § 114 BewG, § 4 VStG 1974.

55 § 5 VStG 1974 i. V. m. §§ 1 ff. BewG.

56 Bezüglich der Einheitswerte 1935 vgl. Beschlüsse des BVerfG v. 7. 5. 1968 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242, 252 f., und v. 10. 2. 1976 1 BvL 8/73, BVerfGE 41, 269, 280 ff.

einen hohen Stellenwert haben, sich der Steuergesetzgeber mit Typengerechtigkeit begnügen kann⁵⁷, so endet der Spielraum des Gesetzgebers jedoch dort, wo er es verabsäumt, tatsächlichen Ungleichheiten, die so bedeutsam sind, daß sie bei einer am Gerechtigkeitsdenken orientierten Betrachtungsweise beachtet werden müssen, durch gesetzliche Regelung Rechnung zu tragen⁵⁸. Das Verfehlen des Gebots, ein gewisses Maß an Steuergerechtigkeit herzustellen, das im Unterlassen der Feststellung zeitnaher Einheitswerte liegt, hat einen mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu vereinbarenden Zustand herbeigeführt⁵⁹.

IV. Zulässigkeit der Feuerprobe?

Nun reicht aber allein das Gefühl, einer Verfassungswidrigkeit im Besteuerungsgefüge gegenüberzustehen, nicht aus. Die Spruchkompetenz hat das Bundesverfassungsgericht, Abhilfe könnte allein der Gesetzgeber schaffen. Auf diese Abhilfe wird schon lange vergeblich gewartet. Es ist aber auch schwer vorstellbar, daß die Frage nach der Vereinbarkeit des aufgezeigten Zustands mit der Verfassung konkret der Feuerprobe eines Spruchs des Bundesverfassungsgerichts unterzogen wird.

Auszugehen ist dabei von der Frage, ob Art. 2 Abs. 1 Satz 3 BewÄndG⁶⁰ i. V. m. §§ 21, 27 BewG mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sind. Kommt diesen Normen unmittelbare Auswirkung in einer Finanzstreitsache zu, so ist die an sich gebotene Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG an das Bundesverfassungsgericht nach dessen Rechtsprechung wohl unzulässig. Unzulässig ist sie entweder deshalb, weil die Normen den Kläger des Ausgangsverfahrens begünstigen und deshalb das Fachgericht „die gesetzliche Regelung anzuwenden“ hat, „solange sie besteht“, und zwar ungeachtet etwaiger (mittelbarer) Benachteiligung am Verfahren nicht beteiligter Dritter⁶¹,

57 Vgl. zB Beschlüsse des BVerfG v. 15. 1. 1969 1 BvR 723/65, BVerfGE 25, 101, 109, und v. 18. 5. 1971 1 BvL 7, 8/69, BVerfGE 31, 119, 130 f.

58 Vgl. BVerfG-Beschlüsse v. 7. 10. 1980 1 BvL 50/79 u. a., BVerfGE 55, 72, 88, und v. 10. 12. 1985 2 BvL 18/83, BVerfGE 71, 255, 271.

59 Die Notwendigkeit zeitnaher bzw. den wirklichen Werten nahekommender Einheitswerte hat auch das Bundesverfassungsgericht betont (vgl. Beschlüsse v. 4. 6. 1976 1 BvR 360/74, BStBl. 1976 II, 637, und v. 11. 10. 1983 1 BvL 73/78, BVerfGE 65, 160, 170).

60 I. d. F. des Gesetzes v. 22. 7. 1970, BGBl. 1970 I, 1118.

61 BVerfG-Beschluß v. 24. 1. 1984 1 BvL 7/82, BVerfGE 66, 100, 106; vgl. auch BVerfG-Beschluß v. 18. 7. 1984 1 BvL 3781, BVerfGE 67, 239, 244; s. dazu Aretz, Neues zur Richtervorlage, JZ 1984, 918 und ders., Der unbeschiedene Fachrichter, NVwZ 1985, 472.

oder deshalb, weil nicht schlüssig dargelegt werden kann, daß eine Beanstandung der zur Prüfung gestellten Normen dem Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance offenhält, eine für ihn günstigere Regelung zu erreichen⁶². Soweit im Ausgangsverfahren die Bewertung anderer Wirtschaftsgüter – beispielsweise von Wertpapieren – streitig ist, sind die genannten Normen nicht augenfällig unmittelbar entscheidungserheblich⁶³.

Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings in seinem Urteil vom 10. 2. 1987⁶⁴ ausgeführt, die von einer eingehenden Überprüfung eines ganzen Komplexes schwieriger Fragen abhängende Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der derzeitigen Einheitswerte des Grundbesitzes sei nur auf der Grundlage von Verfassungsbeschwerden der Richtervorlagen möglich, bei denen es im Ausgangsverfahren konkret um die Bewertung von Betriebsvermögen oder sonstigem Vermögen gehe. Möglicherweise ist es dabei davon ausgegangen, daß den zur Prüfung zu stellenden Normen über Art. 10 § 3 VStRG Entscheidungserheblichkeit zuzumessen ist. Nach dieser Vorschrift gilt das Vermögenssteuergesetz 1974 letztmals für die Vermögensteuer des Jahres, das dem Kalenderjahr vorausgeht, auf dessen Beginn Grundstücke und Betriebsgrundstücke nicht mehr mit 140 vH der Einheitswerte zum 1. 1. 1964 anzusetzen sind⁶⁵. In Übereinstimmung mit dem Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 10. 6. 1986⁶⁶ sind Zweifel daran, ob konkret die Erheblichkeit für die Entscheidung des Ausgangsfalls gegeben ist, kaum auszuräumen. Denn eine auf den Beginn des Kalenderjahrs des Ausgangsfalls fixierte Feststellung der Verfassungswidrigkeit der genannten Normen (und damit des Unterlassens einer neuen Hauptfeststellung) ist deshalb, weil dieser Zeitpunkt schon bei Vorlagereife bzw. Erfüllung der Zugangsvoraussetzungen für eine Verfassungsbeschwerde Jahre zurückliegt, schwer vorstellbar und realistisch nicht zu erwarten. Ein derartiger Anspruch wäre nicht geeignet, für die dazwischenliegende Zeit sowohl als auch für weitere Jahre einen der verfassungsmäßigen Ordnung näher stehenden Zustand herbeizuführen.

62 Vgl. BVerfG-Urteil v. 10. 2. 1987 1 BvL 18/81, 20/82, BVerfGE 74, 182, unter B II 2 mit Hinweis auf den Beschluß des BVerfG v. 19. 10. 1982 1 BvL 39/80 (BVerfGE 61, 138, 146) und unter B III 1 a.E.; s. auch BVerfG-Beschluß v. 11. 10. 1983 1 BvL 73/78, BVerfGE 65, 160, 170.

63 Eine Verfassungsbeschwerde des Klägers in diesem Ausgangsverfahren würde wohl das Schicksal der dem Beschluß des BVerfG v. 7. 5. 1968 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242, zugrundeliegenden Verfassungsbeschwerde teilen.

64 1 BvL 18/81, 20/82, BVerfGE 74, 182, unter B III 2b.

65 Ähnlich auch Art. 10 § 3 ErStRG.

66 II B 49/83, BFHE 146, 474, BStBl. 1986 II, 782.

Die Steuererhebungspflichten Privater

Professor Dr. *Christoph Trzaskalik*, Mainz

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Das Thema – sein verfassungsrechtlicher Rahmen<ul style="list-style-type: none">1. Die Quellenabzugsverfahren2. Der Steuerschuldner als Steuerkollektor?3. Die verfassungsrechtlichen BezugspunkteII. Die staatsorganisationsrechtliche Perspektive<ul style="list-style-type: none">1. Der Vollzug der Steuergesetze als staatliche Aufgabe2. Die Begründungsbedürftigkeit der Staatsentlastung durch Verwaltungshilfe3. Der Steuereinbehalt als berufs-fremde Tätigkeit4. Die Gründe für die Einschaltung des Verwaltungshelfers<ul style="list-style-type: none">a) Das Lohnsteuerverfahrenb) Die Kapitalertragsteuerc) Die indirekten SteuernIII. Die Perspektive des Verwaltungshelfers<ul style="list-style-type: none">1. Die Art der abverlangten Dienstleistungen | <ul style="list-style-type: none">a) Allgemeine Überlegungenb) Die mangelnde Berücksichtigung der Rollenkonflikte im Lohnsteuerverfahrenc) Der Rechtsirrtum des Unternehmers im Umsatzsteuerrecht <ul style="list-style-type: none">2. Die Kostenlast des Verwaltungshelfers<ul style="list-style-type: none">a) Die Höhe des versteckten Staatsbedarfsb) Die Argumente für die Unentgeltlichkeit der Verwaltungshilfec) Die Suche nach eigenständigen Zurechnungskriterien für die Verteilung der Erhebungskosten <ul style="list-style-type: none">IV. Die Perspektive des Steuerschuldners bzw. des Steuerträgers<ul style="list-style-type: none">1. Allgemeine Überlegungen2. Beispielfälle aus dem Lohnsteuerverfahren <ul style="list-style-type: none">V. Ausblick |
|--|---|

I. Das Thema – sein verfassungsrechtlicher Rahmen

Wenngleich das Wort vom *Steuerstaat* in aller Munde ist und Steuerfestsetzung und Steuererhebung unbestritten zu den genuin staatlichen Aufgaben gehören, gerät man in einige Verlegenheit, soll man Aussagen zu der Frage machen, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang Privaten die Aufgabe der Steuererhebung überantwortet werden kann.

1. Die Quellenabzugsverfahren

Die Schwierigkeiten beginnen schon bei Erfassung der Fälle, in denen man überhaupt von einer Steuererhebung durch Private sprechen kann. Jedenfalls werden durch das Thema die Fälle erfaßt, in denen eine Privatperson an der Erhebung der nicht von ihr, sondern an der von einer anderen Privatperson geschuldeten Steuer mitwirkt. Es sind dies die Steuern, die im Wege des *Quellenabzugs* erhoben werden. Für die verfassungsrechtliche Relevanz des Quellenabzugs gibt es naheliegende Gründe. Wenngleich die Steuererhebung staatliche Aufgabe ist, erschöpfen sich die Pflichten des Steuerschuldners nicht in der Geldzahlung. Mitwirkungspflichten – etwa in der Form der Abgabe einer Steuererklärung – sind im Grunde selbstverständlich. Eingriffsverwaltung erschöpft sich aus der Sicht des betroffenen Bürgers eben nicht in einer Duldung des staatlichen Zugriffs. Die Mitwirkungspflichten werden im Zusammenhang mit der *eigenen* Steuerschuld akzeptiert. Gegenüber dem Quellenabzug ist man hingegen eher reserviert, muß doch der Entrichtungspflichtige sich um *fremde* Steuerschulden kümmern.

Die Begrenzung des Themas auf die Fälle, in denen das Gesetz die Privatperson als Steuerentrichtungspflichtigen ausweist, erscheint zunächst plausibel. Zwischen der Bezahlung der eigenen Steuerschulden und der Erhebung der von Dritten geschuldeten Steuern scheinen Welten zu liegen.

2. Der Steuerschuldner als Steuerkollektor?

Die Unterscheidung eigener und fremder Angelegenheiten ist indessen so einfach nicht. Das belegen die indirekten Steuern. So wird man mit einiger Berechtigung behaupten können, daß der Unternehmer trotz seiner Stellung als Schuldner der Umsatzsteuer primär die Aufgabe hat, für den Staat beim Verbraucher die Umsatzsteuer einzusammeln¹. Wer sich gegen eine solche Betrachtungsweise sperrt, möge überlegen, ob das Umsatzsteuerrecht sich wesentlich verändern müßte, wenn der Gesetzgeber den Verbraucher als Steuerschuldner ausweisen und den Unternehmer als Steuerentrichtungspflichtigen benennen würde. Daß bei den Verbrauchsteuern die Rolle des Entrichtungspflichtigen und des Steuerschuldners nicht von vornherein fest vergeben sind, zeigt schon der Vergleich von Umsatzsteuer und Versicherungsteuer. Beide Steuern sind Verbrauchsteuern. Während aber bei der Umsatzsteuer Steuerschuldner der Unternehmer ist, weist das Versicherungsteuergesetz den Versicherungsnehmer als Steuerschuldner aus (§ 7 Abs. 1 Satz 1 VersStG), der Versicherer ist lediglich Entrichtungs-

¹ Vgl. im einzelnen dazu unten II. 4. c, III. 1. c.

pflichtiger (§ 7 Abs. 1 Satz 3 VersStG). Diese Unterschiede haben den Gesetzgeber ausweislich § 4 Nr. 10 UStG keineswegs daran gehindert, eine deutliche Verwandtschaft von Umsatz- und Versicherungsteuer anzunehmen, was ausgeschlossen wäre, käme der formellen Markierung der Person des Steuerschuldners zentrale Bedeutung zu. Um hier nähere Erkenntnisse zu gewinnen, wird man sich mit dem *Steuerträger* befassen müssen, dessen Rolle im Steuerrecht wenig erforscht ist.

Bestehen keine grundsätzlichen Bedenken gegen die Annahme, der die Umsatzsteuer schuldende Unternehmer sei ein Steuerkollektor, dann ist es auch nicht überzeugend, in den Mitwirkungspflichten eines Entrichtungspflichtigen und denen eines Steuerschuldners von vornherein einen qualitativen Unterschied erkennen zu wollen. Die „Steuererhebungspflichten Privater“ sind nur ein Ausschnitt aus dem allgemeinen Thema, wie die Verantwortlichkeiten zwischen der Behörde und dem Bürger zu verteilen sind. Aus der Sicht des Verwaltungsverfahrens verliert die an der Steuerschuldnerschaft ausgerichtete Unterscheidung eigener und fremder Angelegenheiten einiges von ihrer suggestiven Wirkung. Gibt es gute Gründe für die Zuweisung der Rolle eines Entrichtungspflichtigen, dann ist der Steuereinbehalt ebenso eigene Angelegenheit wie die Erfüllung der mit der Steuerschuldnerschaft verbundenen Pflichten. Man wird deshalb den mit der Einkommensteuerschuldnerschaft verbundenen Arbeitsaufwand mit der gleichen verfassungsrechtlichen Elle messen müssen wie den Aufwand des Steuerentrichtungspflichtigen oder den des Steuerschuldners bei der indirekten Steuer². Und deshalb können die Kosten des Entrichtungspflichtigen nicht grundsätzlich anstößig, die entsprechenden Kosten des Steuerschuldners nicht stets unbedenklich sein³.

3. Die verfassungsrechtlichen Bezugspunkte

Das Thema hat Bezüge zum Staatsorganisationsrecht. Die Zeit der Steuerpächter ist vorbei. Das Steuerrecht ist vom *bebördlichen* Vollzug her konzipiert. Inwieweit der Vollzug Privatpersonen überantwortet werden kann, ist auch ein organisationsrechtliches Thema.

Im Steuerrecht ist die Zwangsverpflichtung des Verwaltungshelfers die Regel. Deshalb ist aus grundrechtlicher Perspektive zu überlegen, welche Arbeitsleistung und welche Kosten ihm zugemutet werden dürfen. Aus der Sicht des Privaten, der mit dem Verwaltungshelfer konfrontiert wird, lau-

2 Die in § 107 AO getroffene Regelung ist deshalb auch nicht verfassungsrechtlich zwingend.

3 Vgl. im einzelnen dazu unter III. 2.

tet die Frage allgemein formuliert, inwieweit er eine Verschlechterung seiner Position hinnehmen muß.

Wenngleich die verschiedenen Rechtsverhältnisse zwischen Behörde und Verwaltungshelfer, Behörde und betroffenem Schuldner, Entrichtungspflichtigem und Steuerschuldner usw. unterschieden werden können und sollen, darf man die Abhängigkeiten nicht übersehen. Die Regeln in einem „Spiel zu dritt“ sind nicht identisch mit der Summe der Verhaltensregeln in „zweiseitigen Partien“. Insgesamt geht es um die Bewertung eines einheitlichen Verwaltungsverfahrens, in dem unterschiedliche Interessen aufeinander abgestimmt werden müssen.

II. Die staatsorganisationsrechtliche Perspektive

1. Der Vollzug der Steuergesetze als staatliche Aufgabe

a) In Art. 108 GG ist den Finanzbehörden der Vollzug der Steuergesetze überantwortet. In „Ausführung“ dieser Verfassungsvorschrift bestimmt § 85 AO, daß die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben. In Art. 108 GG ist die Steuererhebung als staatliche Aufgabe ausgewiesen. Verfassungsrechtliche Zuständigkeiten enthalten nicht lediglich ein Angebot, sie bergen Pflichten. Zudem markieren sie die Trennungslinie zwischen den eigenen Angelegenheiten des Privaten und staatlichen Aufgaben.

b) Von Art. 108 GG ist die Verbindungslinie zu Art. 20 Abs. 2 GG und zu Art. 33 Abs. 4 GG zu ziehen. Bei den Quellenabzugsverfahren wird die staatliche Aufgabe der Steuererhebung von Privatpersonen unfreiwillig und häufig ohne zureichende steuerliche Kenntnis erledigt. Dieser Befund kann unter dem Gesichtspunkt demokratischer Kontrolle und Legitimation nicht unberücksichtigt bleiben. Die Überlegung, die Übertragung von Verwaltungsaufgaben sei jedenfalls mit Art. 33 Abs. 4 GG vereinbar, wenn sie innerhalb der Verwaltungsordnung insgesamt eine Sondererscheinung bleibe⁴, verfehlt den Sinn der Verfassungsvorschrift recht deutlich. Man kann die Bindungswirkung aus Art. 33 Abs. 4 GG in bestimmten Bereichen nicht mit dem Argument vernachlässigen, daß man sie anderweitig besonders ernst nehme.

c) Nicht ohne Gefahr ist ferner der Hinweis, die Einschaltung Privater in den Gesetzesvollzug gehöre zu jenen Elementen des „vorverfassungsmäßigen Gesamtbildes“, von denen sich ein Verfassungsgeber unzweideutig di-

⁴ So aber Steiner, Öffentliche Verwaltung durch Private, 1975, S. 260 mwN.

stanzieren müsse, falls er sie aufgeben wolle⁵. Gerade bei Dingen, über die der Verfassungsgeber offensichtlich nicht nachgedacht hat, ist zu überlegen, ob sie in das heutige Verfassungsbild passen. Wer sich auf die Tradition beruft, würde bei der Lektüre der Gesetzesmaterialien staunen, welchen Erwägungen er verfassungsrechtliches Gewicht beimißt⁶.

d) Man sollte schließlich nicht vernachlässigen, daß staatsorganisationsrechtlich die Kosten des Gesetzesvollzugs an die Verwaltungszuständigkeit gebunden sind (Art. 104a Abs. 1 GG). Diese Verbindung wird durch die Einschaltung Privater in den Gesetzesvollzug aufgelöst. Steuerfinanzierte Kosten der staatlichen Aufgabenerfüllung verändern sich in Sonderlasten einzelner Privater.

e) Orientiert man sich am Wortlaut der Verfassung, müßte eigentlich Art. 12 Abs. 2 GG den organisationsrechtlichen Befund bestätigen, daß besondere Hürden zu überspringen sind, will man Privatpersonen zwangsweise zur Erledigung staatlicher Aufgaben heranziehen. Die unter Berufung auf die Entstehungsgeschichte des Grundgesetzes vertretene Ansicht des Bundesverfassungsgerichts, die Indienstnahme Privater für staatliche Aufgaben falle überhaupt nicht in den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 2, Abs. 3 GG⁷, ist zumindest deshalb problematisch, weil der Sinn von Verfassungsbestimmungen sich nicht in der Vergangenheitsbewältigung erschöpfen kann. Weder ist die Differenzierung zwischen körperlicher und geistiger Arbeit einleuchtend⁸, noch läßt sich ohne weiteres nachvollziehen, warum bei der Aufbürdung von Steuererhebungspflichten nicht einmal im Ansatz die Mißbrauchsgefahr erkennbar ist⁹. Dem Bundesverfassungsgericht ist nur deshalb im Ergebnis zuzustimmen, weil es wenig Sinn macht, die Steuererhebung als staatliche Aufgabe zu begreifen und gleichzeitig die Einschaltung Privater in den Vollzug der Steuergesetze im Kontext von Art. 12 GG als Arbeit zu verstehen. Nur muß man dann auch Abstand von dem Versuch nehmen, die Indienstnahme Privater für Verwaltungsaufgaben nach den Gesetzmäßigkeiten einer Berufsausübungsregelung zu behandeln¹⁰. Berufsausübung ist Aufgabe Privater, der Vollzug von Steuergesetzen gerade nicht.

5 Dazu *Ossenbübl*, VVDStRL 29 (1971), 163.

6 Dazu unten sub II. 4.

7 BVerfG v. 29. 11. 1967 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, 383; behutsamer BVerfG v. 13. 1. 1987 2 BvR 209/84, BVerfGE 74, 102, 120 f.

8 So aber *Jpsen*, in: Festgabe für E. Kaufmann, 1950, 141, 157.

9 Dazu BVerfG v. 13. 1. 1987 2 BvR 209/84, BVerfGE 74, 102, 121.

10 So aber BVerfG v. 29. 11. 1967, 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, 383; BVerfG v. 16. 3. 1971 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292, 312.

2. Die Begründungsbedürftigkeit der Staatsentlastung durch Verwaltungshilfe

Die wesentlichste vom Staatsorganisationsrecht vermittelte Einsicht lautet: Staatliche Aufgaben fallen von Haus aus nicht in den Zuständigkeitsbereich der Bürger. Auch wenn das Staatsorganisationsrecht kein prinzipielles Verbot enthält, Privatpersonen in den Vollzug von Steuergesetzen einzuschalten, so ist das nicht gleichbedeutend mit organisationsrechtlicher Freiheit. Ist der Vollzug der Steuergesetze staatliche Aufgabe, bedarf es einer besonderen Begründung, warum der Staat die Steuererhebung nicht in eigener Regie durchführt. Das muß bei der Gewichtung jener öffentlicher Interessen berücksichtigt werden, die eine Einschränkung privater Freiheit rechtfertigen sollen. Der Staat hat darzulegen, warum er ohne Mithilfe des Privaten seine Aufgaben nicht erfüllen kann¹¹. Erst wenn solche Gründe erkennbar sind, läßt sich darüber reden, ob die Belastung den Privaten zugemutet werden kann. Diese „Umkehrung der Beweislast“ ist zwingend, falls man überhaupt noch bemüht ist, zwischen eigenen Angelegenheiten des Privaten und staatlichen Aufgaben zu unterscheiden. Begnügt man sich hingegen damit, die Einschaltung Privater in den Vollzug von Verwaltungsaufgaben nach den üblichen Regeln der Grundrechtsgewährleistungen und -schränken zu beurteilen, ist die wesentlichste Barriere bereits abgebaut. Es gibt dann kaum Gründe, die eine Staatsentlastung im großen Stil unter dem Etikett der Berufsausübungsregelung verhindern könnten.

3. Der Steuereinbehalt als berufsfremde Tätigkeit

Das Bundesverfassungsgericht hat diese Weichenstellung bereits im Kupponsteuerbeschuß verpaßt¹². Es hat gemeint, das Bankinstitut werde als eine Art Erfüllungsgehilfe des Gläubigers der Kapitalerträge tätig. Da es Aufgabe der Bank sei, die Kapitalerträge für den Kunden einzuziehen, liege auch der Steuereinbehalt in der Sphäre der Berufsausübung. Ganz in diesem Sinne heißt es im Beschluß vom 17. 2. 1977, beim Kirchensteuereinbehalt unterstütze der Arbeitgeber „im Rahmen seiner sozialstaatlich gebotenen Fürsorgepflicht“ seine Arbeitnehmer in der vereinfachten Erfüllung der ihnen obliegenden Kirchensteuerpflicht¹³. Der allgemeine Lohnsteuerabzug soll zwar in erster Linie im Interesse des Steuereinkommens geschaffen sein, gleichwohl aber auch den Belangen des Arbeitnehmers dienen, da ihm bei korrekter Durchführung des Steuereinhalts die Sorge für die

11 Dagegen dezidiert *Steiner*, (FN 4), S. 274.

12 BVerfG v. 29. 11. 1967 1 BvR 175/66, BVerfGE 20, 380.

13 BVerfG v. 17. 2. 1977 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103 f.

Bereithaltung der Mittel zur Bestreitung der Steuerschuldung abgenommen werde.

Will man verfassungsrechtliche Irrtümer vermeiden, muß man das einfache Recht studieren. Wer sich etwa mit dem Einkommensteuergesetz halbwegs gründlich befaßt, kann weder der Idee verfallen, der Arbeitgeber lasse dem Arbeitnehmer seine Fürsorge angedeihen, noch die Meinung des Bundesverfassungsgerichts teilen, es gehöre zur Berufsausübung der Banken, einen Teil der Erträge gerade *nicht* an den Gläubiger auszuhändigen. Die unterschiedlichen Rollen, die der Arbeitgeber bzw. das Kreditinstitut spielen, sollten schon auseinandergehalten werden¹⁴. Zur privatwirtschaftlichen Tätigkeit gehört es eben gerade nicht, als Hilfsorgan der Finanzverwaltung zu fungieren¹⁵. Das Einbehalten von Steuern hat ebensowenig mit der Berufsausübung zu tun, wie das Zahlen von Steuern¹⁶. Und deshalb ist aus grundrechtlicher Sicht Art. 2 Abs. 1 und nicht Art. 12 GG einschlägig.

Da das Bundesverfassungsgericht lediglich prüft, ob die Einschaltung des Privaten die für eine Berufsausübungsregelung geltenden Voraussetzungen erfüllt und der Steuereinbehalt keine „schlechthin unternehmensfremde Tätigkeit“ ist, sich sogar an „die übliche Banktätigkeit anlehnt“¹⁷, sind die den Eingriff rechtfertigenden „vernünftigen Erwägungen des Allgemeinwohls“ schnell gefunden.

4. Die Gründe für die Einschaltung des Verwaltungshelfers

Befaßt man sich etwas ernsthafter mit der angeblichen Unentbehrlichkeit der Quellenabzugstechnik – dies ist der entscheidende Punkt –, so fällt

14 Dazu grundlegend *Schick*, Grundfragen des Lohnsteuerverfahrens, 1983; auch *Stolterfoht*, in: *Stolterfoht* (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, DStJG 9 (1986), 175 ff.

15 So die Umschreibung der Rechtsstellung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren in BVerfG v. 14. 12. 1965 1 BvL 31, 32/62, BVerfGE 19, 226, 240.

16 Steuerrecht verfolgt nicht den Zweck, für eine gemeinverträgliche Berufsausübung zu sorgen, behandelt deshalb zB private und staatliche Arbeitgeber nach gleichen Maßstäben. Zum Arbeitgeber im einkommensteuerrechtlichen Sinne avanciert man bereits durch die Zahlung steuerpflichtiger Bezüge i.S.v. § 19 EStG. Die Beschäftigung der Raumpflegerin im privaten Haushalt belegt, daß die steuerrechtliche Arbeitgeberstellung nicht zwangsläufig an die Ausübung eines Berufs gekoppelt ist. Die Pflicht zum Lohnsteuereinbehalt einer Pensionskasse bei der Zahlung von Versorgungsbezügen an eine Witwe läßt sich nicht mit Nachwirkungen eines Arbeitsverhältnisses erklären.

17 So die Formulierung in BVerfG v. 29. 11. 1967 1 BvR 175/66, BVerfGE 30, 380 ff.

auf, daß seit Beginn der zwanziger Jahre nach Art einer „tibetanischen Gebetsmühle“ (*Renck*) dieselben Gründe vorgetragen werden, ohne daß man sich auch nur den Anschein gäbe, sie auf ihre Plausibilität hin zu untersuchen.

a) *Das Lohnsteuerverfahren*

So war etwa 1919 und 1925 die entscheidende Begründung für die Einführung des Quellenabzugs bei der Lohnsteuer: „Die große Masse der Arbeitnehmer ist nun aber einmal nicht in der Lage und gewillt, die auf ihr jeweils bezogenes Einkommen entfallende Steuer zurückzulegen.“ Bei steigendem Steuersatz befürchtete man eine Steigerung der Beitreibungsverfahren ins „Ungemessene“¹⁸. Daß Arbeitnehmer im Vergleich zu anderen Einkommensteuerschuldnern wirtschaftlich nicht in der Lage sind, ihre Steuerschuld zu begleichen oder in besonderem Maße zahlungsunwillig sind, läßt sich für heutige Zeiten empirisch nicht belegen. Auch der Vergleich der deutschen Arbeitnehmer mit ihren französischen und schweizer Kollegen, die keinem Quellenabzug unterworfen sind, spricht eine deutliche Sprache. Zudem sind diesbezügliche Unterstellungen verfassungsrechtlich mehr als problematisch. Die angebliche wirtschaftliche Not der Arbeitnehmer lindert man nicht, indem man den Arbeitgeber als Inkassobevollmächtigten einsetzt. Versteht man den Quellenabzug als Instrument gegen eine mangelhafte Zahlungsmoral der Arbeitnehmer, gewinnt das Verfahren deutlich diskriminierenden Charakter.

Von den seit 1919 vorgetragenen Argumenten für die Einschaltung des Arbeitgebers scheint nur eins der näheren Überlegung wert zu sein: Mit der Beauftragung des Arbeitgebers reduziert sich die Zahl der Finanzamtskunden scheinbar massiv. Ansprechpartner für das Finanzamt ist der Arbeitgeber und nicht mehr der Arbeitnehmer. Der Bündelungseffekt ist gewaltig.

Die Vereinfachung des Verfahrens durch die Einschaltung des nahe an der Steuerquelle befindlichen Arbeitgebers wäre ein akzeptables Argument für den Quellenabzug, wenn die Zahl der Finanzamtskunden sich tatsächlich drastisch reduzieren würde. Dies kann aber nicht der Fall sein, wenn man gleichzeitig daran festhält, daß die Lohnsteuer nur eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer ist: Für die 25,8 Millionen Lohnsteuer-

18 So die Formulierungen in der Begründung zum EStG 1925, RT-Drucks. III. Wahlperiode 1924/25 Nr. 794/802, 30 ff.; zum EStG 1919 vgl. den Bericht des 10. Ausschusses über den Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes, Drucks. der Verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung Nr. 1624, 2274 zu § 44; in der Begründung zum EStG 1934 (RStBl. 1935, 33 zu § 38) wird nur noch auf die „Bewährung“ des Verfahrens verwiesen.

pflichtigen mußten in 1983 Steuerkarten ausgestellt, versandt und gegebenenfalls im Laufe des Jahres berichtet werden. In 1983 wurden von den 25,8 Millionen Lohnsteuerpflichtigen mehr als die Hälfte (13,6 Millionen) veranlagt. In demselben Jahr waren 8,3 Millionen Lohnsteuerjahresausgleichsanträge, ferner 3,4 Millionen Ermäßigungsanträge zu bearbeiten¹⁹. Berücksichtigt man weiterhin, daß im Laufe des Jahres die Finanzämter durch Lohnsteueranmeldungen, Freibetragsänderungen, Anrufungskünfte usw. beschäftigt sind und denkt man gar an die nicht geringe Zahl von Rechtsstreitigkeiten, die allein das recht komplizierte Abzugsrecht zum Gegenstand haben, so läßt sich mit guten Gründen annehmen, daß Arbeitsaufwand ausschließlich in den Fällen erspart wird, in denen der Arbeitnehmer aus welchen Gründen auch immer weder einen Freibetrag noch einen Lohnsteuerjahresausgleich beantragt. Im Finanzausschuß wurde die Zahl dieser „Spender“ auf 3 Millionen geschätzt²⁰. Nach Schätzungen des Bundes für Steuerzahler verschaffen sie dem Staat jährlich ungegerechtfertigte Mehreinnahmen von 700 bis 800 Millionen²¹. Daß dieser Mehrertrag des Staates das Abzugsverfahren nicht legitimiert, bedarf keiner Begründung.

Um zu dem Ergebnis zu kommen, daß das Quellenabzugsverfahren ungeeignet ist, den Personalaufwand der Finanzverwaltung zu senken, bedarf es keiner großartigen Berechnungen²². Das Verfahren ist in der Bundesrepublik von der Idee geprägt, über den Steuerabzug bei der einzelnen Lohnzahlung möglichst genau das Jahressteuerergebnis zu treffen. Wer meint, es sei ökonomisch sinnvoll, sich bereits im Laufe des Kalenderjahres ständig mit der Steuer zu beschäftigen, deren Höhe erst am Jahresende feststeht, kann unter Anlegung üblicher Maßstäbe nur als töricht bezeichnet werden. Dieser Eindruck wird durch den folgenden Befund bestätigt: Obwohl das Abzugsverfahren darauf angelegt ist, das Jahressteuerergebnis möglichst genau zu treffen, haben wir inzwischen 33 Veranlagungstatbestände. Die Erstattungsfälle kann man nur durch immer großzügigere Bemessung der Pauschbeträge in Grenzen halten. Ein Musterbeispiel für die damit verbundene Problematik enthält § 9a EStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990. Der neue Arbeitnehmerpauschbetrag in Höhe von 2000, – DM ist maßgeblich mit Blick auf das Lohnsteuerverfahren konzi-

19 Vgl. die Angaben bei *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, Einführung B Rdnr. 30 ff.; ferner *Giloy*, FR 1987, 444 ff.

20 Protokoll Nr. 24 der Öffentlichen Anhörung vom 6. 6. 1988, 24/57.

21 Bund der Steuerzahler, *Tips für den Lohnsteuer-Jahresausgleich* 1986, S. 3.

22 Die Steuerreformkommission hielt schon 1971 das Lohnsteuerverfahren für revisionsbedürftig, vgl. Gutachten der Steuerreformkommission, S. 239.

piert. Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf zu Recht kritisch angemerkt, daß der Pauschbetrag sich für 40–50% der Arbeitnehmer in Höhe von 1400,– bis 1500,– DM als Steuerfreibetrag auswirke, da sie tatsächliche jährliche Aufwendungen von unter 600,– DM haben²³. Ein Gesetzgeber, der bei Arbeitnehmern einkunftsbezogene Aufwendungen in Höhe von 2000,– DM unterstellt, keine Pauschbeträge für Betriebsausgaben kennt und bei Arbeitnehmern überdies den Vereinfachungszweck der Werbungskostenpauschale durch gleichzeitige Anhebung des Kilometer-Pauschbetrags (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) teilweise konterkariert, hat das Augenmaß verloren. Wer das steuerfreie Existenzminimum mit lediglich 5616,– DM ansetzt (§ 32 a Abs. 1 EStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990), kann nicht ohne jede Prüfung Entlastungsbeträge in Höhe von 2000,– DM verschenken.

b) Die Kapitalertragsteuer

Der Quellenabzug bei gewissen Einkünften aus Kapitalvermögen wird seit 1919 mit der Begründung gerechtfertigt, das Kapitaleinkommen sei immer das Einkommen gewesen, das wegen der Beweglichkeit des Kapitalvermögens am leichtesten der Besteuerung entzogen werde²⁴. Aus heutiger Sicht wird man schon daran zweifeln können, ob die besonders hohe Hinterziehungsquote von den Beziehern der Einkünfte aus Kapitalvermögen oder nicht vielmehr vom Gesetzgeber und von der Verwaltung zu verantworten ist, die für die Besteuerung der Kapitaleinkünfte zuständig sind.

In denkwürdigem Kontrast zur Begründung des Quellenabzugs bei Einkünften aus Kapitalvermögen steht die fast ebenso alte Rücksichtnahme auf das Vertrauensverhältnis zwischen den Kreditinstituten und ihren Kunden. Zu der Befürchtung, daß die Betriebsprüfung bei Banken sich auch gegen die Bankkunden richten und bei diesen die „größte Beunruhigung“ hervorrufen und die Abhebung größerer Geldbeträge zur Folge haben könne, nahm der Reichsfinanzhof bereits 1932 folgendermaßen Stellung: Die Prüfung darf nicht als Vorwand dafür dienen, um Feststellungen gegen andere Personen zu ermöglichen. Sie muß sich deshalb darauf beschränken, die steuerlichen Verhältnisse des Kreditinstitutes nachzuprüfen. „Das schließt allerdings nicht aus, daß der Prüfer aus Anlaß der Buchprüfung *gelegentliche* Wahrnehmungen macht, die für die Besteuerung Dritter von Bedeutung sind.“²⁵ Das ist der Nährboden, auf dem der Bankenerlaß

23 BR-Drucks. 100/88, 13; vgl. auch *Tipke*, *StuW* 1988, 262, 275.

24 So die Begründung zum Kapitalertragsteuergesetz vom 29. 3. 1920, Drucks. der Verfassungsgebenden Nationalversammlung 1919 Nr. 1625, 9 ff.

25 RFH v. 12. 10. 1932 IV A 242/32, *RStBl.* 1932, 940.

wachsen konnte. – Sind die Bezieher von Einkünften aus Kapitalvermögen gewissermaßen die „geborenen“ Steuerhinterzieher – so sinngemäß die Rechtfertigung für den Quellenabzug –, kann es doch wohl nicht richtig sein, ein „besonderes Vertrauensverhältnis“ zwischen den Kreditinstituten und ihren Kunden anzunehmen, auf das die Finanzbehörden Rücksicht zu nehmen haben²⁶. Die Rücksicht gilt dem angeblichen Steuerhinterzieher und seinem Geschäftspartner. Mit § 30 a AO in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990 wird die Scheinheiligkeit gesetzlich dokumentiert.

Die Entwicklung vom Kapitalertragsteuergesetz 1920 bis zur kleinen Kapitalertragsteuer des Steuerreformgesetzes 1990 ist in weiterer Hinsicht bemerkenswert. Die Kapitalertragsteuer war ursprünglich als *Vorausbelastung* des Einkommens aus Kapitalvermögen konzipiert; eine Anrechnung auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer erfolgte also nicht. Die Sonderbehandlung wurde mit der Theorie vom fundierten Einkommen gerechtfertigt²⁷. Das änderte sich erst 1923 infolge der Geldentwertung. Während der gesamten Vorkriegszeit lag der Kapitalertragsteuersatz bei 10 vH und damit über dem Eingangssatz des Einkommensteuertarifs. Das war unter Geltung der Einkommensteuergesetze 1925 und 1936 deshalb besonders schmerzlich, weil die einbehaltene Kapitalertragsteuer zwar auf die Einkommensteuerschuld angerechnet wurde, eine Erstattung aber ausgeschlossen war (§§ 102 Abs. 3 EStG 1925, 47 Abs. 3 EStG 1936). Die Abgeltungswirkung wurde mit dem dubiosen Hinweis auf die Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt, der schon deshalb nicht überzeugt, weil Nachforderungen von Kapitalertragsteuer keineswegs ausgeschlossen waren. Diese Unstimmigkeit wurde indes durch § 47 EStG 1948 bereinigt. Die kleine Kapitalertragsteuer liegt ebenfalls bei 10 vH, nur liegt der Eingangsteuersatz nach dem Einkommensteuerreformgesetz 1990 bei 19 vH.

Berücksichtigt man das gesetzliche Umfeld der kleinen Kapitalertragsteuer, ergibt sich folgendes Bild: Soweit die (große) Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 vH in das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren eingebunden ist, wird schon durch den Steuereinbehalt im Abzugsverfahren der Hinterziehungsgefahr wirksam begegnet. Eine Nachzahlung im Rahmen der Veranlagung kommt nur in Betracht, wenn der Einkommensteuerspitzensatz über 52 vH liegt. Ob der Steuergläubiger das gleiche Ergebnis in eigener Regie, d. h. ohne Mithilfe der Entrichtungspflichtigen, erreichen könnte, erscheint zumindest zweifelhaft. Eine Verstärkung der Mitwirkungspflichten der Gläubiger der Kapitalerträge erscheint wenig er-

26 So aber die Begründung zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, BR-Drucks. 100/88, 402.

27 Vgl. *Strutz*, Kommentar zum EStG 1925, § 68 Anm. 1.

folgversprechend, weil Mitwirkungspflichten ohne gleichzeitige Kontrolle ihrer Einhaltung nicht sinnvoll sind. Eine Besteuerung der Kapitaleinkünfte ohne jedwede Behelligung der Schuldner ist ausgeschlossen, weil nur sie Kenntnis der Personen haben, die entsprechende Einkünfte beziehen. Überlegungen in die Richtung, die Schuldner der Kapitalerträge von der Einbehaltungs- und Abführungspflicht zu entbinden und ihnen statt dessen Mitwirkungspflichten aufzulegen, die dem Finanzamt Kenntnis der Steuerpflichtigen verschaffen, sind wohl nicht erfolgsversprechend, da die Belastung für die Verwaltungshelfer auf diese Weise kaum gesenkt werden könnte. – Deutlich anders stellt sich die Rechtslage bei der kleinen Kapitalertragsteuer dar. Der niedrige Steuersatz, der Verzicht auf Ausschreibung von Kontrollmitteilungen über die Kontoinhaber (§ 30a AO) und das Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen (Art. 17 Steuerreformgesetz 1990) zeigen, daß der Steuergläubiger in keiner Weise bemüht ist, seinen Steueranspruch durchzusetzen, soweit er nicht durch den Steuereinbehalt befriedigt wird. Unternimmt der Steuergläubiger keinerlei eigene Anstrengung, den Steueranspruch zu realisieren, fehlen zureichende Gründe für die Einschaltung eines Verwaltungshelfers. Der mit der kleinen Kapitalertragsteuer angestrebten Erfassung der Kapitalerträge könnte deutlich wirksamer durch eine die Steuerhinterziehung berücksichtigende Betriebsprüfungspraxis begegnet werden²⁸. Verbindet man mit dem Gesetz weiterhin die Erwartung, daß es von den Bürgern ernstgenommen und befolgt wird, trägt auch nicht der Einwand, der mit der kleinen Kapitalertragsteuer geschaffene Zustand sei ein Stück *verfassungsnäher* als der bisherige und schon deshalb zu billigen. Denn es ist nicht zu erkennen, daß überhaupt der Versuch gemacht würde, langfristig das materielle Recht verfahrensrechtlich umzusetzen²⁹. Die Gestaltung des Verfahrensrechts zielt hingegen auf eine 10%ige Durchsetzung des materiellen Rechts³⁰.

28 Zum Meinungsstreit über die Möglichkeit des Einsatzes von Kontrollmitteilungen nach geltendem Recht vgl. die Nachw. bei *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, § 102 Tz. 6.

29 Den Unsicherheiten über die Auswirkungen der Kapitalertragsteuer auf den Kapitalmarkt kann nicht durch Verzicht auf Durchsetzung des materiellen Rechts Rechnung getragen werden.

30 Vgl. auch *Tipke*, *StuW* 1988, 262, 277 ff.; ferner These IV 6 des Referats von *Isensee* zum 57. Deutschen Juristentag Mainz 1988; Beschlüsse des 57. Deutschen Juristentags Mainz 1988, Abteilung Steuerrecht, IV. 6., *NJW* 1988, 2993, 3006.

c) Die indirekten Steuern

Ordnet man die indirekten Steuern unter das Thema „Steuereinbehaltungspflichten der Privaten“ ein, scheinen diese Steuern besonders problematisch zu sein. Während man mit dem Quellenabzug die Vorstellung verbindet, daß sich die Belastung des Entrichtungspflichtigen in dem ihm zugemuteten Arbeitsaufwand erschöpft, kommt bei den indirekten Steuern das *Abwälzungsrisiko* hinzu. Die damit verbundene Verfassungsfrage lautet: Hat der Gesetzgeber bestimmte Personen als Steuerträger im Auge, ist er dann gehalten, den anvisierten Steuerträger als Steuerschuldner zu benennen?

Man wird diese Frage grundsätzlich mit ja beantworten müssen; wer A treffen will, darf nicht B schlagen und ihn bitten, die Schläge an A weiterzureichen. Man kann die Berechtigung der Frage auch nicht deshalb verneinen, weil es ökonomischer Einsicht entspricht, daß alle Steuern mehr oder weniger abwälzungsfähig sind³¹. Da mit jedem Gesetz bestimmte Zwecke verfolgt werden, gehören zum Steuergesetz Überlegungen, wer eigentlich durch die Abgabe belastet werden soll. Der Schnitt verläuft zwischen der *gesetzlich intendierten* und der nur als *ökonomische Chance* gedachten Abwälzung³². Soll nach dem Willen des Gesetzgebers der Steuerschuldner nicht Steuerträger sein, hat das Gesetz zur Abwälzungsfrage Stellung zu nehmen. Denn das Gesetz kann nicht offenlassen, wie das angestrebte Ziel erreicht wird. Hat der Gesetzgeber hingegen die als Steuerträger anvisierte Person zum Steuerschuldner benannt, geht ihn die (ökonomische) Abwälzung nichts an. Um den Unterschied an zwei Beispielen zu verdeutlichen: Nach der Konzeption des Einkommensteuergesetzes soll die Einkommensteuer denjenigen treffen, der Einkünfte durch Teilnahme am Marktgeschehen erzielt. Er ist der gesetzlich bestimmte Steuerträger. Die in der Einkommensteuerschuld ausgewiesene Belastung ist rechtlich endgültig. Sie schwankt nicht etwa je nach gelungener oder mißlungener Vor- oder Rückwälzung. Und deshalb kann man ein Übermaß an Belastung durch Einkommensteuer nicht durch den Hinweis auf Abwälzungschancen hinwegdiskutieren. – Soll die Umsatzsteuer nach dem Willen des Gesetzgebers den Verbraucher treffen, muß er Sorge dafür tragen, daß die Abgabe den Verbraucher auch erreicht. Die gelungene oder mißlungene Abwälzung ist ein rechtliches und damit auch ein verfassungsrechtliches Thema.

31 Dazu *Recktenwald*, Steuerüberwälzungslehre, 2. Aufl. 1966, S. 194.

32 Dieser Unterschied wird im juristischen Schrifttum durchgängig übersehen, vgl. etwa *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 71, 233; *Kirchhof*, „Verwalten“ durch „mittelbares“ Einwirken, 1977, S. 14.

Die eigentlichen Schwierigkeiten liegen in der Feststellung, wer bei der jeweiligen Steuer nach dem Willen des Gesetzgebers als *Steuerträger* anzusehen ist. So eindeutig etwa die Dinge bei der Einkommensteuer sind, so problematisch ist die Entscheidung zB bei der Umsatzsteuer. Ohne den Meinungsstreit über die Rechtsnatur der Umsatzsteuer³³ aufzurollen: Sieht man als Steuergut den Umsatz an, macht es keine großen Probleme, die am Umsatzgeschäft Beteiligten als Steuerträger zu identifizieren, die über die Preisvereinbarung entscheiden, wer die Steuerbelastung trägt. Mühevoller ist die Argumentation für die Vertreter des Verbrauchsteuergedankens. Soll Steuerträger ausschließlich der Verbraucher sein, dann ist die Steuerschuldnerschaft des Unternehmers nur *formaler* Natur. *Materiell* hat er die Rolle eines Entrichtungspflichtigen inne. Als solcher muß er wohl davor bewahrt werden, daß er die fremde Steuer aus eigener Tasche bezahlt.

Diesem Dilemma kann man nicht mit dem Argument enttrinnen, für eine allgemeine Verbrauchsteuer durch Umsatzbesteuerung sei wesentlich, daß die Steuer von Gesetzes wegen auf Überwälzung angelegt sei, nicht aber die *tatsächliche* Überwälzbarkeit im Einzelfall³⁴. Soll die Umsatzsteuer ausschließlich den Verbraucher belasten, kann man es nicht als unwesentlich ansehen, ob die Belastung ihn tatsächlich erreicht. – Weil die Umsatzsteuer im Verhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer und seinem Geschäftspartner lediglich einen Rechnungsfaktor in dem subtilen und vom Staat nicht zu kontrollierenden Preisbildungsprozeß darstellt³⁵, ist die Annahme um einiges überzeugender, die Parteien des Umsatzgeschäftes seien Steuerträger. Die Steuerschuldnerschaft des Unternehmers erklärt sich deshalb nicht allein aus steuertechnischen Gründen³⁶. Sie ist verfassungsrechtlich nicht deshalb unbedenklich, weil der Steuergläubiger den einzelnen Verbraucher aus praktischen Gründen nicht direkt ansprechen kann, sondern weil der Unternehmer über die Preisabsprache an der Steuerquelle beteiligt ist. Anders gewendet: Die Steuerschuldnerschaft des Unternehmers wäre nur dann formaler Natur – materiell würde er die Rolle eines Entrichtungspflichtigen innehaben –, wenn der Gesetzgeber Abwälzungsgarantien gegeben hätte. Daß solche Garantien nicht möglich sind, hat der

33 Dazu *Söhn*, *StuW* 1975, 1 ff.; *Philipowski*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1985, 183 ff.; *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 12. Aufl. 1989, S. 507 f.

34 So aber die hM, vgl. etwa *Söhn*, *StuW* 1975, 4.

35 Vgl. dazu unten sub III. 1. c.

36 A.A. *Söhn*, *StuW* 1975, 4; *ders.*, in: *Festschrift für Hugo von Wallis*, 1985, 439, 444; *Tipke/Lang*, (FN 33), S. 504.

Reichsfinanzhof bereits früh erkannt³⁷. Die Aufgabe des Unternehmers besteht in der Begleichung einer Steuerschuld, die auf das Geschäft zwischen ihm und seinem Vertragspartner bezogen ist. Wer die Steuer letztlich trägt, entzieht sich dem Einfluß des Gesetzgebers, solange Preise am Markt frei vereinbart werden³⁸. Weil das auch eine verfassungsrechtliche Einsicht ist, kann man nicht darüber klagen, daß der Gesetzgeber sich im Umsatzsteuerrecht nicht intensiver um Abwälzungschancen und -risiken gekümmert hat³⁹.

III. Die Perspektive des Verwaltungshelfers

1. Die Art der abverlangten Dienstleistungen

a) Allgemeine Überlegungen

Die Steuerentrichtungspflichtigen vollziehen die Steuergesetze. Das ist nicht immer einfach. Über Hilfestellung hat der Gesetzgeber nur sehr sporadisch nachgedacht. Obwohl der Arbeitgeber für den Staat tätig wird, er das Gesetz ebenso anzuwenden hat wie ein Beamter, werden ihm die einschlägigen Verwaltungsvorschriften nicht von Amts wegen zur Verfügung gestellt. Das nur bedingt taugliche Institut der Anrufungsauskunft ist dem Lohnsteuerrecht, nicht aber dem Kapitalertragsteuerrecht bekannt⁴⁰. Wie der Unternehmer seine Rollen als Schuldner der Umsatzsteuer und als Partei des zivilrechtlichen Vertrages miteinander in Einklang bringt⁴¹, bekümmert den Gesetzgeber in keiner Weise. Trotz Steuerkarte im Lohnsteuerrecht und festen Steuersätzen im Kapitalertragsteuer- und Umsatzsteuerrecht wird man die Aussage wagen können, daß von den höchst unterschiedlichen individuellen Fähigkeiten der Privaten, die ihnen zugewiesene Rolle auch spielen zu können, keine Notiz genommen wird. Daß zur

37 RFH v. 24. 9. 1924 IV aA 73/24, RFHE 14, 283; BVerfG v. 16. 3. 1971 I BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292, 326.

38 Deshalb kommt auch bei mißlungener Überwälzung ein Billigkeitserlaß in Betracht, a.A. *Tipke*, DStR 1983, 595, 597.

39 Die Einbindung der Umsatzsteuer in das zivilrechtliche Entgelt liefert das entscheidende Argument gegen den Einwand, es verstoße gegen das Bestimmtheitsgebot, wenn der Gesetzgeber offen lasse, wer letztlich die Steuer trage. Ein steuerrechtliches Aufgreifen der auf der Vertragsfreiheit basierenden zivilrechtlichen Vorgaben ist verfassungsrechtlich zulässig. Deshalb ist auch die Einsicht unabwendbar, daß nicht immer nur eine Person Steuerträger sein muß.

40 Sie ist nur dann hilfreich, wenn der Arbeitgeber überhaupt Zweifel an der Rechtmäßigkeit seines Handelns hat.

41 Dazu unten sub III. 1. c.

Freiheit Verantwortung gehört, ist in diesem Zusammenhang kein taugliches Argument. Denn die Verwaltungshelfer betätigen nicht ihre Freiheit, sondern erfüllen aufgezwungene Rollen. Ob die fehlende Rücksichtnahme auf den Verwaltungshelfer mit der Möglichkeit, professionellen Rat gegen Entgelt einholen zu können, ausreichend entschuldigen kann, ist immerhin überlegenswert. Jedenfalls läßt die Verfahrensgestaltung aus der Sicht des Verwaltungshelfers manche Wünsche offen. Das sei an einigen Beispielen aus dem Lohnsteuerverfahren demonstriert.

b) Die mangelnde Berücksichtigung der Rollenkonflikte im Lohnsteuerverfahren

aa) Die Ermittlung der Lohnsteuer kann schwierig oder mit einem unverhältnismäßigen Arbeitsaufwand verbunden sein. Davon wird im Gesetz ausgegangen (§ 40 Abs. 1 Satz 3 EStG). Das führt aber keineswegs zur Freistellung des Arbeitgebers. Der Gesetzgeber hat ihm lediglich die Möglichkeit eingeräumt, den Ermittlungsaufwand zu vermeiden, indem er selbst eine in vereinfachter Form berechnete Steuer bezahlt. Daß man sich von *unzumutbaren* Dienstleistungen durch eine *eigene* Abgabe freikaufen muß, ist eine der Merkwürdigkeiten des Lohnsteuerverfahrensrechts.

bb) Zu den Mindestarbeitsbedingungen, die einem zwangsverpflichteten Verwaltungshelfer garantiert sein sollten, gehört der Schutz vor Überforderung. Während der Finanzbeamte gemäß § 32 AO für Steuerausfälle, die infolge von Amts- oder Dienstverletzungen entstehen, nur in Anspruch genommen werden kann, wenn die Pflichtverletzungen mit Strafe bedroht sind, und der allgemeine Haftungsstandard der Beamten bei Fehlern in Ausübung eines öffentlichen Amtes der Vorsatz und die grobe Fahrlässigkeit sind (§§ 78 BBG, 46 BRRG), soll die Arbeitgeberhaftung (§ 42 d EStG) nur ausgeschlossen sein, wenn der Arbeitgeber sich in einem entschuldbaren Rechtsirrtum befindet⁴².

Es fehlt schon eine zureichende Begründung dafür, warum Pflichtverletzungen des Arbeitgebers deutlich härter sanktioniert werden als vergleichbare Pflichten eines staatlichen Bediensteten⁴³. Viel entscheidender ist aber noch, daß der Arbeitgeber in einen *Zweifrontenkrieg* geraten kann, für den jedwede Rechtfertigung fehlt: Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts findet der Rückgriffsanspruch des Arbeitgebers seine

⁴² BFH v. 18. 9. 1981 VI R 44/77 BStBl. 1981 II, 801; BFH v. 25. 10. 1985 VI R 130/82 BStBl. 1986 II, 98; BFH v. 14. 6. 1985 VI R 167/81, BFH/NV 1985/86, 303.

⁴³ Vgl. dazu *Schick*, BB 1983, 1041 ff.

Grundlage im Dienstverhältnis mit der u. a. unangenehmen Folge, daß ihm tarifliche Ausschlußklauseln entgegengehalten werden können⁴⁴. Im Rückgriffsverfahren kann der Arbeitnehmer seine Schuld bestreiten. Ähnlich problematisch ist, daß der Arbeitgeber, der die Steuer nach Maßgabe einer Auskunft des Finanzamts einbehält, nicht davor geschützt ist, daß der Arbeitnehmer in die Rolle des Lohngläubigers schlüpft und seinen angeblichen Bruttolohnanspruch gegen den Arbeitgeber geltend macht. Der Arbeitgeber kann weder die Prozeßführung an das Finanzamt abgeben, noch ist gesichert, daß ihn das Finanzamt im Falle des Prozeßverlustes schadlos hält.

cc) Weil die Rechtsprechung nicht sauber zwischen den unterschiedlichen Rollen des Arbeitgebers trennt, wundert es schließlich nicht, daß der Lohnsteuereinbehalt bei rechtsgrundloser Lohnzahlung für den Arbeitgeber fatale Konsequenzen haben kann. Mit Billigung des Bundesverfassungsgerichts darf der Arbeitnehmer, der im Rückzahlungsjahr keine gleichwertige steuerliche Entlastung durch das Finanzamt erfährt, sich im Verhältnis zum Arbeitgeber auf den Wegfall der Bereicherung berufen⁴⁵. Die rechtsgrundlose Lohnzahlung und ihre Rückabwicklung kann also für den Staat ein Geschäft sein. Daß steuersystematische Gründe zu einem Wegfall der Bereicherung führen sollen, macht die Steuersystematik nicht sympathischer.

Insgesamt: Es genügt nicht, daß der Gesetzgeber sich ausschließlich um die Effektivität des Quellenabzugs durch die Statuierung von Haftungstatbeständen kümmert. Es muß auch überlegt werden, welches Maß an Hilfestellung der Geschäftsherr seinem Gehilfen zu geben hat, wann er ihn von seinen Pflichten entbinden muß. Das gilt insbesondere in den Fällen, in denen Unklarheiten oder Meinungsverschiedenheiten über den richtigen Lohnsteuerabzug bestehen. Es ist schon kaum einsichtig, daß der Verwaltungshelfer überhaupt gehalten sein soll, sich mit dem Steuerschuldner oder dem Finanzamt über den richtigen Steuereinbehalt zu streiten. Geradezu unerträglich ist es, daß aufgrund der mangelnden Koordination von Dienstrecht und Lohnsteuerverfahrensrecht der Arbeitgeber in Konfliktfällen stets der Leidtragende ist.

44 BAG v. 14. 6. 1974 3 AZR 456/73, AP Nr. 21 zu § 670 BGB; BAG v. 20. 2. 1984 3 AZR 124/82, AP Nr. 22 zu § 670 BGB; dazu *Stolterfoht*, (FN 14), 174, 187 ff.

45 BVerfG v. 11. 10. 1977 2 BvR 407/76, BVerfGE 46, 97, 117; dazu *Trzaskalik*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz § 11 Rdnr. B 73.

c) Der Rechtsirrtum des Unternehmers im Umsatzsteuerrecht

Ob der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Schuldner der Umsatzsteuer das Gesetz vollzieht, mag zweifelhaft sein. Immerhin ist der Gesetzgeber davon ausgegangen, daß er versucht, die Steuer an seinen Geschäftspartner weiterzuleiten. Zudem ist er als Aussteller der Rechnung i. S. v. § 14 UStG bestimmt, die der Empfänger zur Durchsetzung seines Vorsteueranspruchs benötigt. Weil der Unternehmer mit der Rechnungserteilung für Zwecke des Besteuerungsverfahrens in Anspruch genommen wird, muß man sich Gedanken darüber machen, ob er nicht unzumutbaren Risiken ausgesetzt wird.

Weist der Unternehmer den Steuerbetrag in seiner Rechnung zu *niedrig* aus, schuldet er die gesetzliche Steuer. Bei zu *hohem* Steuerausweis verpflichtet ihn das Gesetz zur Zahlung des überhöhten Betrags. Bei der nach § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG geschuldeten Steuer handelt es sich nicht um eine Steuerschuld kraft eigener Erklärung. Es soll lediglich der Gefahr vorgebeugt werden, daß der Rechnungsempfänger die zu hoch ausgewiesene Steuer als Vorsteuer gemäß § 15 UStG geltend macht⁴⁶. Das folgt zwingend aus § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG: Der Unternehmer kann die Rechtsfolgen eines zu hohen Steuerausweises durch Berichtigung der Rechnung gegenüber dem Leistungsempfänger korrigieren. Ob der Leistungsempfänger seiner Verpflichtung zur Herabsetzung des Vorsteuerabzugsbetrags nach § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStG nachkommt, liegt außerhalb des Verantwortungsbereichs des Rechnungsausstellers. Für die Versagung dieser Korrekturmöglichkeit in den Fällen des § 14 Abs. 3 UStG fehlt eine auch nur halbwegs plausible Begründung⁴⁷. Deshalb ist die durch § 14 a UStG in der Fassung des Entwurfs des Steuerreformgesetzes 1990 angestrebte Vereinheitlichung zu begrüßen⁴⁸. Die geplante Neuregelung sieht vor, daß der Rechnungsaussteller nach einer Rechnungsberichtigung für den zu Unrecht ausgewiesenen Steuerbetrag haftet, sofern der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug vorgenommen hat, seiner Rückzahlungsverpflichtung

46 Warum es im Rahmen von § 15 UStG einen Unterschied machen soll, ob beim Leistenden ein Fall von § 14 Abs. 2 oder Abs. 3 UStG vorliegt – vgl. RFH v. 24. 4. 1926 V R 110/76, UR 1988, 188 mit Anm. Weiß; BFH v. 29. 10. 1987 V R 154/83, BStBl. 1988 II, 508; *Plückebaum/Malitzky*, Umsatzsteuergesetz, § 14 Rdnr. 404, 405 –, ist nicht einsichtig.

47 Zum Problem: Weiß, UR 1980, 125 ff.; Schmitz, UR 1984, 203 ff.; *Plückebaum/Malitzky*, (FN 46), § 14 Rdnr. 393 ff.

48 In der beschlossenen Fassung des Steuerreformgesetzes 1990 ist § 14 a UStG nicht enthalten; die geplante Änderung soll später gesondert verabschiedet werden.

gegenüber dem Finanzamt aber nicht nachkommt. Diese Ausfallhaftung wird mit der Überlegung gerechtfertigt, der Rechnungsaussteller habe durch den unzulässigen Steuerausweis den Steuerausfall mitverursacht⁴⁹.

Man könnte die geplante Neuregelung als Beleg dafür ansehen, daß der Gesetzgeber den Unternehmer im Umsatzsteuerrecht als eine Art Entrichtungsgelhilfen ansieht. Über die Stimmigkeit dieses Vergleichs läßt sich nur eine Aussage unter Einbeziehung des Rechtsverhältnisses zwischen den Partnern des Umsatzgeschäftes treffen.

Die Parteien des Umsatzgeschäftes vereinbaren Lieferungen oder Leistungen gegen Entgelt. Die Umsatzsteuer ist *Kalkulationsfaktor*⁵⁰. Jede der Parteien ist für die eigene Kalkulation verantwortlich. Der leistende Unternehmer muß die Steuer, der Leistungsempfänger die Vorsteuer einkalkulieren; des einen Last ist des anderen Lust. Unter Vernachlässigung zivilrechtlicher Feinheiten wird man deshalb grundsätzlich davon ausgehen müssen, daß jede der Parteien für den richtigen Steuersatz verantwortlich ist. Dabei ist es im Grunde gleichgültig, ob vor Vertragsschluß über den Steuersatz gesprochen wurde. War dies nicht der Fall, enthält der Vertrag eine stillschweigende Verweisung auf den gesetzlichen Steuersatz. Ist jede der Vertragsparteien für die eigenen Angelegenheiten verantwortlich und mithin die Verantwortlichkeit des Leistungsempfängers für seine Vorsteuer nicht geringer als die des leistenden Unternehmers für seine Steuer, muß der Streit über den richtigen Steuersatz nach einer einheitlichen Regel entschieden werden. Es kann zivilrechtlich nur die Ausstellung einer Rechnung über den vertraglich „vereinbarten“ Steuersatz verlangt werden. Beispiel: Gehen die Parteien von einem zu niedrigen Steuersatz aus, kann der Leistungsempfänger nicht die Ausstellung einer Rechnung mit dem gesetzlichen Steuersatz verlangen. Sein Hinweis, der Geschäftspartner schulde dem Finanzamt die gesetzliche Steuer und deshalb sei es treuwidrig, ihm eine auf die gesetzliche Steuer lautende Rechnung zu versagen, überzeugt nicht, weil er die Verantwortlichkeit des Leistungsempfängers für seine eigene Vorsteuer negiert⁵¹. Die Frage des Leistungsempfängers muß sich vielmehr an den Steuergläubiger richten. Wie ist es möglich, daß bei einem Irrtum über die gesetzliche Steuer der Staat zwar den Steuerschuldner auf das Gesetz verweist, ohne dem Leistungsempfänger den korrespondierenden Vorsteueranspruch zu gewähren? Anders gewendet: Soll der unternehmerische Bereich durch Umsatzsteuer nicht belastet werden,

49 BR-Drucks. 100/88, 392 ff.

50 Vgl. die Nachweise bei *Kemper*, Umsatzsteuer und zivilrechtlicher Vertrag, 1984, S. 29.

51 A. A. *Kemper*, (FN 50), S. 108.

muß dann nicht der Vorsteueranspruch stets der Höhe der Steuerschuld entsprechen?

Diese so einfache und deshalb faszinierende Überlegung stößt aus einem Grund auf Schwierigkeiten. Das Steuerrecht nimmt auf die Entgeltgestaltung keinen Einfluß. Bleibt den Parteien die Entgeltvereinbarung überlassen, kann es keine Unterstützung des Staates bei Kalkulationsirrtümern geben. Weil die rechnungsmäßig ausgewiesene Steuer Bestandteil des *einen* Preises ist, ist es auch keineswegs sicher, daß bei einem vom Gesetz nicht gedeckten Steuerausweis eine der Vertragsparteien Schaden nimmt. Hat der Verkäufer zB nach Absprache mit dem Käufer einen zu niedrigen Steuersatz in der Rechnung ausgewiesen – beiden ist also bewußt, daß der gesetzliche Steuersatz höher ist –, werden beide Parteien ihre Preiskalkulation entsprechend anpassen. Der Verkäufer berücksichtigt die gesetzliche Schuld, der Käufer den rechnungsmäßig ausgewiesenen Steuerbetrag. Weil der Steuergläubiger nicht in die Herzen der Vertragsparteien schauen kann und soll, muß er sich an den rechnungsmäßig ausgewiesenen Steuerbetrag halten. Und deshalb ist auch die geplante verschuldensunabhängige Einstandspflicht des Unternehmers für den Fall, daß der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nicht rückgängig gemacht werden kann, nicht zu beanstanden. Einen Schaden hätte der leistende Unternehmer nur dann, wenn er den zu Unrecht ausgewiesenen Steuerbetrag von seinem Geschäftspartner nicht erhalten hätte. Darüber kann aber gerade mit dem Steuergläubiger nicht diskutiert werden.

Insgesamt wird man der Umsatzsteuer wohl nur gerecht, wenn man berücksichtigt, daß in dem vertraglichen Verteilungskampf um den Preis auch über die Belastung mit der Steuer entschieden wird. Daran ist der Steuergläubiger nicht beteiligt. Da die Umsatzsteuer aus dem Verteilungskampf nicht isoliert werden kann, können Irrtümer über die Steuer nur im Falle der tatsächlichen Entgeltminderung berücksichtigt werden⁵². Weil über die vertragliche Entgeltvereinbarung über die Zuweisung der Steuerlast mitbefunden wird, ist der Unternehmer in seiner Rolle als Umsatzsteuerschuldner nur sehr bedingt mit einem Entrichtungspflichtigen im Quellenabzugsverfahren vergleichbar. Die Dinge wird man freilich anders sehen müssen, falls man der Auffassung ist, allein der Verbraucher sei Steuerträger. Nur darf man sich dann nicht mit Abwälzungschancen begnügen, sondern muß Abwälzungsgarantien geben und außerdem den Abwälzungsvorgang kontrollieren können. An allem fehlt es.

52 Allein deshalb ist auch die Rechtsprechung zum mangelnden Schutz des guten Glaubens des Leistungsempfängers im Ergebnis – nicht in der Begründung – zutreffend, vgl. zuletzt BFH v. 24. 4. 1986 V R 110/76, UR 1988, 189 mit Anm. *Weiß*.

Weil die Parteien des Umsatzgeschäfts über das Entgelt feilschen und die Umsatzsteuer lediglich einen Kalkulationsposten bildet, überzeugt die Rechtsprechung zum Zivilrechtsstreit über den richtigen Steuersatz kaum, zumal sie Hoffnungen erweckt, die sie nicht erfüllt. Gibt es einen zivilrechtlichen Anspruch auf den richtigen Ausweis der Steuer, kann dieser nicht davon abhängen, ob die Meinung des leistenden Unternehmers zum richtigen Steuersatz vertretbar ist⁵³. Der eigentliche Fehler des Bundesgerichtshofs liegt schon in der Annahme, der gesetzliche Steuersatz sei Vorfrage für einen zivilrechtlichen Anspruch auf Rechnungslegung. Ist die Umsatzsteuer nur ein Kalkulationsfaktor für jeden der Vertragsbeteiligten, kann es keinen Anspruch gegen den Vertragspartner auf Offenlegung seiner Kalkulation geben, zumal kein Zivilrechtssatz existiert, daß nur mit dem gesetzlichen Steuersatz kalkuliert werden darf. Deshalb ist auch entgegen landläufiger Meinung § 14 UStG eine öffentlich-rechtliche Vorschrift.

2. Die Kostenlast des Verwaltungshelfers

Weil der Steuereinbehalt keine höchstpersönliche Pflicht ist und entsprechende Dienstleistungen am Markt angeboten werden, wird von den betroffenen Kreisen das eigentliche Gravamen nicht in der Dienstleistung als solcher, sondern in den damit verbundenen Kosten gesehen.

a) Die Höhe des versteckten Staatsbedarfs

Die Kosten sind nicht unbeachtlich. Der Deutsche Sparkassen- und Giroverband schätzt den einmaligen, durch die kleine Kapitalertragsteuer veranlaßten Umstellungsaufwand für seine Mitglieder auf 60 Millionen DM, die jährliche Dauerbelastung auf ebenfalls 60 Millionen DM. Der Bundesverband der Deutschen Volks- und Raiffeisenbanken geht von jährlichen Verwaltungskosten der Kreditwirtschaft für die kleine Kapitalertragsteuer von mindestens 15 Milliarden DM aus. Das Beamten-Heimstättenwerk hat seinen Verwaltungsaufwand auf 12,5 Millionen geschätzt. Sämtliche Zahlen sind allerdings auf den ursprünglichen Regierungsentwurf bezogen⁵⁴. – Die Erhebungskosten der Arbeitgeber durch die Lohnsteuer werden durchgängig auf 4% des Lohnsteueraufkommens geschätzt⁵⁵. Das ent-

53 So aber BGH v. 14. 1. 1980 II ZR 76/79, UR 1980, 247 mit Anm. Weiß.

54 Die Zahlen beruhen auf Angaben der Verbände gegenüber dem Verfasser.

55 So die Zahlen des Ifo-Instituts für Wirtschaftsforschung München, die im Rahmen der Voruntersuchungen zur großen Steuerreform für das Jahr 1953 ermittelt wurden, zitiert nach Franke, Die Fixkostenstruktur betrieblicher Steuerer-

spricht ungefähr dem Satz, den der Staat den Kirchen für die Erhebung der Kirchenlohnsteuer in Rechnung stellt⁵⁶, obwohl die wesentliche Arbeit von den Arbeitgebern geleistet wird. Die Verwaltungskosten der Unternehmer bei der Umsatzsteuer sollen sich auf ca. 4,7% des Umsatzsteueraufkommens belaufen⁵⁷.

b) Die Argumente für die Unentgeltlichkeit der Verwaltungshilfe

Die Begründung für die Unentgeltlichkeit der Dienstleistungen hat Tradition und ist dürftig. In den Beratungen zum Einkommensteuergesetz 1919 bemerkte Staatssekretär *Popitz* zu dem Antrag, den Arbeitgeber für seine Kosten im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens zu entschädigen, die unentgeltliche Vornahme des Steuereinhalts sei ein *nobile officium*⁵⁸. Der Bundesfinanzhof erkennt zwar an, daß die Mitwirkung der Arbeitgeber im Lohnsteuerverfahren über den Umfang der Mitwirkungspflichten aller Steuerpflichtigen in eigenen Angelegenheiten hinausgeht, meint aber, das Gesetz könne „bei der Durchführung der zur Wahrung des Allgemeinwohls unentbehrlichen Besteuerung verlangen, daß die Bürger in dem allgemein üblichen, herkömmlichen und notwendigen Umfang bei der Steuererhebung in eigenen und fremden Angelegenheiten ohne besondere Vergütung mitwirken“⁵⁹. Und offenbar kann die Begründung entgegen der Ansicht des Bundesverfassungsgerichts nicht schon in der angeblichen Ge-

waltungskosten, 1979, S. 71, 303; *Neuhoff*, Die Erhebungskosten der deutschen Lohnsteuer und die Problematik einer „Lohnsteuerprovision“, Diss. Köln 1969, S. 201 ermittelte für 1968 3,75 vH des kassenmäßigen Lohnsteueraufkommens; *Hempel*, *FinArch* 41 (1924), 69, verweist auf Erhebungen, die den unternehmerischen Aufwand auf 8% des Steueraufkommens und bis zu 11% der Lohnsumme angeben. – Vgl. im übrigen das Zahlenmaterial bei *Strümpel*, *National Tax Journal*, Vol. 19 (1966), 70 ff.; *Hamer*, Bürokratieüberwälzung auf die Wirtschaft, 1979; *Klein-Blenbus/Mortsiefer/Reske*, Die Belastung von Industrieunternehmen durch administrative Leistungen durch den Staat, 1980; *Tiebel*, Überwälzte Kosten der Gesetze, 1986.

56 *Von Camphausen*, Staatskirchenrecht, 2. Aufl. 1983, S. 109 f. Bis 1955 war die Verrechnung bzw. Erstattung von Steuererhebungskosten zwischen Bund, Ländern und Gemeinden eine gängige Erscheinung; vgl. die Nachw. bei *Neuhoff*, (FN 55), S. 146 ff.

57 So die Zahlen des Ifo-Instituts für Wirtschaftsforschung München für 1953, zitiert nach *Franke*, (FN 55), S. 71, 303.

58 Zitiert nach *Strutz*, (FN 27), § 81 Anm. 1; vgl. auch *Kruse*, in: *Stolterfoht* (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, *DStJG* 9 (1986), 6 f.

59 BFH v. 5. 7. 1963 VI 270/62 U, *BStBl.* 1963 III, 468.

ringfügigkeit der Kosten liegen⁶⁰, weil der Bürger auch davor geschützt werden muß, daß ihm seine Rechte „portionsweise“ beschnitten werden⁶¹.

Das Bundesverfassungsgericht hat im übrigen noch ein Trostpflaster für den über Kosten klagenden Verwaltungshelfer bereit: Das Gesetz verbiete ihm doch nicht, die Kosten abzuwälzen⁶². Sollte dieser im Schrifttum beifällig aufgenommene Hinweis⁶³ ernst gemeint sein, wäre demnächst weniger über gleiche Steuerlasten, mehr über die Gleichheit in den Abwälzungschancen zu reden. Gerade das will das Bundesverfassungsgericht vermeiden. Nur mit einem gerüttelten Maß an Sarkasmus kann man einerseits auf die Abwälzungschancen verweisen, andererseits – im gleichen Atemzug – dem Einwand fehlender Abwälzungschancen mit dem Argument begegnen, die situationsbedingte und prinzipiell variable Marktlage, die letztlich über die Abwälzungschancen entscheide, sei kein geeignetes Kriterium für die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes⁶⁴. Das Abwälzungsargument ist aus ganz anderen Gründen unbrauchbar. Die Belastung durch die Pflicht – mag es eine Dienstleistungs- oder Geldzahlungspflicht sein – entfällt nicht deshalb, weil es dem Pflichtigen gelingt, einen anderen zur Übernahme der Last zu bewegen. Kümmert der Gesetzgeber sich nicht um Überwälzungschancen und -risiken, kann er nicht ausschließlich auf die Überwälzungschancen verweisen, um die Belastungswirkung scheinbar zu minimieren⁶⁵.

c) Die Suche nach eigenständigen Zurechnungskriterien für die Verteilung der Erhebungskosten

Im Schrifttum ist versucht worden, das Thema in der Weise in den Griff zu bekommen, daß die Frage nach der Zulässigkeit der *Inpflichtnahme* als solcher und die Frage nach der *Kostentragungslast* unterschieden werden.

60 BVerfG v. 29. 11. 1967 I BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, 386 (betreffend Kuponsteuer).

61 Die gegenüber den am Verwaltungsverfahren Beteiligten angelegten Maßstäbe sind schon etwas eigenartig: Mit Billigung des BVerfG (BVerfG v. 26. 1. 1977 I BvL 7/76, BVerfGE 43, 231, 240) werden Nachteile des Arbeitnehmers aus der zeitnahen Besteuerung durch Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag aufgefangan, dem Arbeitgeber wird die Erhebung fremder Steuern kostenlos abverlangt.

62 BVerfG v. 16. 3. 1971 I BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292, 326.

63 *Ossenbühl*, VVDStRL 29 (1971), 184; *Friauf*, in: Festschrift für Jahrreiß, 1974, 45, 64; *Herrler*, Mitwirkung der Banken bei der Besteuerung von Bankkunden, 1984, S. 224 mwN.

64 So BVerfG v. 16. 3. 1971, (FN 62).

65 Vgl. auch oben II. 4. c.

Selbst wenn die Inanspruchnahme für Verwaltungsaufgaben zulässig sei, müsse immer noch ein besonderer Zurechnungsgrund für die Kostentragung gesucht werden⁶⁶.

Da die Steuererhebung staatliche Aufgabe ist und diesen Charakter auch nicht verliert, wenn Privatpersonen zwangsweise in die Steuererhebung eingeschaltet werden, ist die Antwort vorprogrammiert: Staatliche Ausgaben werden aus Steuern finanziert. Da Steuererhebungskosten zum allgemeinen Finanzbedarf des Gemeinwesens gehören und eine besondere Finanzierungsverantwortlichkeit der Abführungspflichtigen nicht auszumachen ist, erweist sich die Überbürdung der Erhebungskosten auf den Verwaltungshelfer als verfassungswidrige *Sonderlast*. Es bleibt dann allenfalls die Frage, ob die Einschaltung des Entrichtungspflichtigen verfassungswidrig ist oder ob die gleichheitswidrige Pflichtenüberbürdung durch einen unmittelbar aus der Verfassung abgeleiteten Vergütungsanspruch kompensiert werden kann⁶⁷. Anders formuliert: Da Steuern von Sonderausgaben deutlich zu unterscheiden sind und die Steuererhebung nie in den Verantwortungsbereich einer bestimmten gesellschaftlichen Gruppe fallen kann, ist es ausgeschlossen, die Kostentragungspflicht Privater nach den Regeln des Sonderabgabenrechts zu begründen.

Diese Überlegungen zur Vertauschbarkeit von geforderter Dienstleistung und auferlegter Abgabenschuld sind verdienstvoll. Sie machen vor allem darauf aufmerksam, daß durch die Einschaltung Privater in den Gesetzesvollzug steuerfinanzierte Kosten der staatlichen Aufgabenerfüllung sich in Sonderlasten einzelner Privater verwandeln. Die wertungsmäßige Gleichbehandlung setzt allerdings voraus, daß Dienstleistungs- und Abgabepflichten tatsächlich in einem Verhältnis der Austauschbarkeit zueinander stehen. Gerade das ist zu bezweifeln. Zwischen der kostenverursachenden Dienstleistungsschuld und der Abgabenschuld besteht nur dann ein Austauschverhältnis, wenn die Abgabe die Funktion eines *Ersatzgeldes* erfüllt⁶⁸. Ein solcher Fall liegt hier nicht vor⁶⁹. Der steuererhebende Staat ist an der tatsächlichen Hilfeleistung des Privaten interessiert. Dieser kann sich auch nicht durch eine Geldleistung freikaufen. – Abgesehen von dem eher selte-

66 *Ipsen*, in: Festgabe für Erich Kaufmann, 1950, S. 141 ff.; *ders.*, AöR 90 (1965), 393, 426 ff.; *Galwas*, BayVBl. 1971, 245 ff.; *Ossenbübl*, VVDStRL 29 (1971), 182 ff.; *Friauf*, in: Festschrift für Jahrreiß, 1974, 45 ff., 62 ff.

67 Dazu *Friauf*, (FN 66), 66.

68 So etwa bei der Feuerwehrabgabe, dazu BVerfG v. 17. 10. 1961 1 BvL 5/61, BVerfGE 13, 167; ferner etwa die Ausgleichsabgabe nach dem SchwBG, dazu BVerfG v. 10. 3. 1981 1 BvL 56, 57, 58/78, BVerfGE 57, 139, 165 ff.

69 A. A. wohl *Herrler*, (FN 63), S. 224.

nen Fall des Ersatzgeldes gilt folgendes: Wie sich aus der Zulässigkeit der Auferlegung einer Sonderabgabe oder Steuer nichts dafür ergibt, ob der Abgabenschuldner zur Übernahme der mit der Sonderabgabe oder der Steuer finanzierten Aufgabe gezwungen werden kann, so enthält das Verbot, bestimmte Aufgaben über Abgaben zu finanzieren, nicht unbedingt zugleich ein Verdikt über die Heranziehung in Form einer Dienstleistungspflicht. Daß die Pflicht unentgeltlich zu erfüllen ist, macht die Pflicht besonders beschwerlich, ändert aber nichts daran, daß eine Dienstleistungs- und keine Geldzahlungspflicht abverlangt wird.

Auch der Satz, daß Steuererhebungskosten aus den Steuern finanziert werden sollten, ist mit einiger Vorsicht zu genießen. Er ist nur dann zutreffend, wenn der Staat die Steuer in eigener Regie erhebt. Daraus läßt sich aber nicht zwingend ableiten, daß der Staat von der Einschaltung Privater entweder überhaupt absehen muß, weil die abverlangte Dienstleistung beim Privaten Kosten verursacht, oder die Hilfe des Privaten nur gegen eine Provision beanspruchen kann. Zum einen wird dem Steuerschuldner seine Mitwirkung in eigenen Steuerangelegenheiten traditionell unentgeltlich abverlangt, so daß schon keine Rede davon sein kann, sämtliche Kosten der Steuererhebung würden aus den Steuern finanziert. Zum anderen läßt sich aus dem Verfassungsrecht wohl kein ausnahmsloser Grundsatz gewinnen, daß die Mitwirkung in fremden Steuerangelegenheiten stets nur gegen Entgelt verlangt werden dürfe, weil Steuererhebungskosten vom Staat getragen werden. Denn die Kostentragungspflicht des Staates greift gerade nur ein, wenn er die Steuererhebung in eigener Regie durchführt. Werden Privatpersonen in die Steuererhebung eingeschaltet, ist es gerade eine offene Frage, ob auch in einem solchen Fall die Kosten bei der Allgemeinheit verbleiben sollen.

Insgesamt dürfte die Suche nach verfassungsrechtlichen Kriterien für die eigenständige Zuordnung der mit der Hilfeleistung Privater verbundener Kosten vergeblich sein, weil die Kosten *integraler Bestandteil* der Dienstleistungspflicht sind. Wer die Inpflichtnahme und die durch sie verursachten Kosten voneinander trennt, verharmlost das Gewicht der Pflicht und leistet der gedankenlosen Inpflichtnahme Vorschub, weil die Kostenerstattung aus dem steuerfinanzierten Haushalt stets gesichert werden kann. Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung ist also die *kostenverursachende Dienstleistungspflicht*. Daß die Höhe der dem Privaten entstehenden Verwaltungskosten die ohnehin bestehenden Bedenken gegen das Lohnsteuerverfahren und die kleine Kapitalertragsteuer deutlich verstärken, steht außer Frage. Bei der Umsatzsteuer sehen die Dinge anders aus. Das liegt nicht an der Schuldnerstellung und einer eher fragwürdigen Unter-

scheidung von eigenen und fremden Angelegenheiten⁷⁰. Der Grund ist allein, daß andere, weniger kostenintensive Besteuerungstechniken nicht bekannt sind, will man den unternehmerischen Bereich von der Steuer freihalten.

IV. Die Perspektive des Steuerschuldners bzw. des Steuerträgers

1. Allgemeine Überlegungen

Aus der Sicht des Steuerschuldners ist entscheidend, welches Maß an rechtlichen Veränderungen er gerade wegen der Einschaltung des Verwaltungshelfers hinnehmen muß. Soweit im staatsrechtlichen Schrifttum angenommen wird, die Einschaltung des Privaten dürfe kein Defizit in der Rechtsposition des mit dem Verwaltungshelfer konfrontierten Bürgers bewirken⁷¹, werden unerfüllbare Hoffnungen formuliert. Das Ziel kann nur sein, die Veränderungen in erträglichen Grenzen zu halten. Die zB mit dem Quellenabzug verfolgte Rationalisierung, die Belange des Steuerentrichtungspflichtigen und die des Schuldners sind aufeinander abzustimmen. – Bei den indirekten Steuern darf nicht vernachlässigt werden, daß die Rechtsposition des Steuerträgers durch das öffentliche Recht geprägt sein kann. Da zB der Vorsteueranspruch i. S. v. § 15 UStG ein öffentlich-rechtlicher Anspruch ist, kann der Anspruchsinhaber nicht völlig vom Wohlwollen des rechnungsausstellenden Unternehmers abhängig sein.

2. Beispielfälle aus dem Lohnsteuerverfahren

Welche Komplikationen mit der Einschaltung Privater in die Steuererhebung aus der Sicht des Letztbetroffenen verbunden und welcher Art die daraus resultierenden Verfassungsfragen sind, sei an einigen Beispielen aus dem Lohnsteuerverfahren erläutert.

a) Da die Staatsgewalt durch besondere Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ausgeübt wird (Art. 20 Abs. 2 GG) und nur diese Organe den Bindungen aus Art. 1 Abs. 3 GG und aus Art. 20 Abs. 3 GG unterliegen, muß der Steuerentrichtungspflichtige in den Weisungsvollzug der Finanzverwaltung eingebunden werden⁷². Über die Bindungen des Arbeitgebers an die Eintragungen auf der Steuerkarte (§§ 39 Abs. 3 Satz 7, 39a Abs. 4 EStG), die Anrufungsauskunft

⁷⁰ Vgl. bereits oben I. 2.

⁷¹ ZB *Ossenbübl*, VVDStRL 29 (1971), 164.

⁷² Dazu *Schick*, (FN 14), S. 28 f.

(§ 42 e EStG) und über Zusagen anlässlich der Lohnsteuerausprüfung (§ 204 AO) wird dieses Ziel nur sehr bedingt erreicht. Der Gesetzgeber hat sich für die Lösung entschieden, den Entrichtungspflichtigen als eine außerhalb der Verwaltung stehende Privatperson zu behandeln (vgl. auch § 33 AO). Das ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, da die dem Arbeitgeber abverlangten rechtlichen Wertungen häufig relativ einfach und deshalb wenig fehleranfällig sind. Außerdem ist zu berücksichtigen, daß die Entscheidungen im Abzugsverfahren vorläufigen Charakter tragen, deshalb immer im Lohnsteuerjahresausgleich und in der Veranlagung korrekturfähig sind. Deshalb dürfte auch die Forderung nach laufender Kontrolle des Arbeitgebers verfassungsrechtlich nicht begründbar sein⁷³. Gleichwohl bleiben etliche Bedenken. Warum weder die Lohnsteuerrichtlinien für den Arbeitgeber verbindlich noch Einzelweisungen im Gesetz vorgesehen sind und schließlich die Anrufungsauskunft lediglich haftungsrechtliche Bedeutung hat, ist schwer einsichtig. Wenn man schon über verfassungsrechtliche Minimalforderungen spricht, dürfte es jedenfalls nicht anständig sein, den Arbeitnehmer wegen der Korrektur gesetzeswidriger Entscheidungen des Arbeitgebers auf den Lohnsteuerjahresausgleich oder die Veranlagung zu verweisen⁷⁴. Sie sollen notwendige Unvollkommenheiten des Abzugsverfahrens ausgleichen, nicht hingegen rechtswidriges Verhalten des Arbeitgebers temporär legitimieren.

b) Selbst die so praktischen Pauschalierungstatbestände liefern unerfreuliches Anschauungsmaterial:

aa) Folgt man der Ansicht des Bundesfinanzhofs, der aus § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG entnommen hat, die pauschale Lohnsteuer sei eine Unternehmensteuer eigener Art und keine von der Lohnsteuer des Arbeitnehmers abgeleitete Steuer⁷⁵, wird man schon mit der Unauffindbarkeit einer solchen Unternehmensteuer eigener Art in Art. 105, 106 GG konfrontiert. Möchte man der Gegenmeinung folgen, nach der die pauschale Lohnsteuer ihre Wurzel in der Steuerschuld des Arbeitnehmers hat⁷⁶, werden die Schwierigkeiten nicht unbedingt geringer. Da es verfassungsrechtlich nicht zulässig sein kann, den Arbeitgeber von der schwierigen Lohnsteuerberechnung (§ 40 Abs. 1 Satz 3 EStG) nur um den Preis zu entbinden, daß er die Steuer aus eigener Tasche bezahlt, wird man im Anschluß an die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts dem Arbeitgeber die Abwäl-

73 A. A. *Schick*, (FN 14), S. 31.

74 So aber zB *Giloy*, BB 1983, 2106.

75 BFH v. 5. 11. 1982 VI R 219/80, BStBl. 1983 II, 91.

76 *Giloy*, in: *Stolterfoht* (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, DSJG 9 (1986), 224.

zung der pauschalen Lohnsteuer auf den Arbeitnehmer gestatten müssen⁷⁷. Der Arbeitnehmer wird dann einwenden, er dürfe nur in Höhe der von ihm geschuldeten Steuer (§ 38 Abs. 2 EStG) in Anspruch genommen werden. Das ist aber ausschließlich die nach §§ 39b EStG bis 39d EStG berechnete Steuer. Damit wird der durch die Pauschalierung angebotene Vereinfachungseffekt im Abwälzungsprozeß zerstört. Und darf der Arbeitgeber den Arbeitnehmer mit der Steuer belasten, kann es nicht Rechts sein, daß die pauschal besteuerten Bezüge beim Lohnsteuerjahresausgleich und der Veranlagung außer Betracht bleiben, wie es § 40 Abs. 3 Satz 3 EStG vorsieht.

bb) Die Pauschalierung bestimmter Zukunftssicherungsleistungen nach § 40b EStG soll den sozialpolitisch wünschenswerten Ausbau der betrieblichen Altersversorgung fördern⁷⁸. Wer aber eigentlich *Adressat* der Steuerbegünstigung ist, bleibt völlig unklar. Soll der *Arbeitnehmer* dazu bewegt werden, Lohn in seine Altersversorgung zu investieren, ist es unverständlich, warum er auf die Mitwirkung des Arbeitgebers angewiesen ist. Dies ist aber der Fall, da allgemein angenommen wird, der Arbeitgeber müsse Schuldner des Versicherungsunternehmens sein⁷⁹. Nach ganz einhelliger Meinung hat der Arbeitnehmer selbst dann keinen Anspruch auf Pauschalierung gegen den Arbeitgeber, falls er und nicht der Arbeitgeber die wirtschaftliche Belastung aus den Zukunftssicherungsleistungen trägt. – Nimmt man an, der *Arbeitgeber* solle durch die steuerliche Erleichterung ermuntert werden, zusätzliche Leistungen zu dem ohnehin geschuldeten Lohn zu erbringen, müßte gesichert sein, daß die Zukunftssicherungsleistungen tatsächlich ergänzend zum allgemeinen Lohn gezahlt werden, daß ferner der Arbeitgeber die Pauschsteuer trägt. Nach wiederum ganz h. M. ist es aber nicht ausgeschlossen, daß die Zukunftssicherungsleistungen einschließlich der darauf entfallenden pauschalen Lohnsteuer aufgrund einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer anstelle des geschuldeten Barlohns erbracht werden⁸⁰. – Die größten Vorteile aus dem niedrigen Pauschsteuersatz zieht die *Versicherungswirtschaft*. Sie kann aber wohl kaum als Subventionsempfänger angesehen werden. Welche Leistung sie erbringt, um die Subvention zu verdienen, ist nicht ersichtlich. – Berücksichtigt man, daß für die steuerrechtliche Sonderstellung der Altersversorgung der Arbeitnehmer eine überzeugende Begründung nicht er-

77 BAG v. 5. 8. 1987 5 AZR 22/86, DB 1988, 182.

78 BT-Drucks. 7/1281 zu § 42b EStG.

79 Abschnitt 96 Abs. 3 Satz 1 LStR.

80 Abschnitt 96 Abs. 2 LStR.

kennbar ist⁸¹, zudem bei einer Pauschalierung nach § 40b EStG die Sperrwirkung aus § 10 Abs. 3 EStG unterlaufen werden kann, so sollte man meinen, daß die Summe der Ungereimtheiten ein Maß erreicht, das vom Verfassungsrecht (Art. 3 GG) nicht geduldet werden kann.

c) Dem Arbeitgeber werden im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens die für den Steuereinbehalt benötigten persönlichen Daten des Arbeitnehmers bekannt. Der Gesetzgeber hat zwar Verständnis für das mögliche Interesse an der Geheimhaltung des Familienstandes gezeigt (§ 39 Abs. 3 Satz 3 EStG). Dem Interesse an der Geheimhaltung der Religionszugehörigkeit wird mit Billigung des Bundesverfassungsgerichts⁸² bislang aber nicht Rechnung getragen, obwohl dies bei einiger Phantasie durchaus möglich wäre⁸³.

V. Ausblick

Soll die Verfassung die ihr zuge dachte Aufgabe erfüllen, kann man sich nicht auf die Feststellung zurückziehen, das Grundgesetz enthalte keine Aussage zu den Steuererhebungspflichten Privater. Man muß sich mit dem Thema befassen, nach Antworten suchen. Die Fortschreibung der Verfassung kann nur in einem Dialog zwischen den beteiligten Akteuren erfolgen.

Derzeit findet der Dialog nicht in ausreichendem Maße statt. Die Gründe dafür sind vielschichtig, eindeutige Schuldzuweisungen sind nicht möglich. Die *betroffenen Bürger* scheuen den Weg durch die Instanzen, weil in Streitwertkategorien gedacht wird. Auch das wissenschaftliche Interesse konzentriert sich allzu häufig auf finanziell relevante Themen. Die *Fachgerichte* nehmen ihre Bringschuld gegenüber dem Verfassungsgericht nicht immer hinreichend ernst. Sie haben die Verfassungsfragen aufzubereiten. Nicht selten verschanzt man sich regelrecht hinter Entscheidungen des Verfassungsgerichts, die aus der Sicht des einfachen Rechts nur als unbefriedigend bezeichnet werden können. Das *Verfassungsgericht* seinerseits behandelt steuerrechtliche Fragen teilweise mit Unbekümmertheit, wenn

81 Die Ausklammerung der Beamten aus dem Kreis der Anspruchsberechtigten durch § 17 Abs. 1 BetrAVG wäre sachlich gerechtfertigt, wenn Adressat der Begünstigung primär der Arbeitgeber wäre. Mit der Zulassung der Barlohn umwandlung ist dieser Rechtfertigungsgrund allerdings entfallen. Die Annahme, der Abschluß einer Direktversicherung verstoße gegen § 2 Abs. 3 BBesG – so OVG Münster v. 6. 3. 1984 3 AZ R 340/80 DÖD 1984, 293 – überzeugt kaum.

82 BVerfG v. 23. 10. 1978 1 BvR 431/75, BVerfGE 49, 375.

83 Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, S. 166, 248.

Entscheidungsgegenstand und persönlicher Erfahrungshorizont der Richter sich decken. Im übrigen herrscht eher die Tendenz vor, die Hände in Unschuld zu waschen. Die Sorge, Konsequenzen einer Entscheidung mangels zureichender Kenntnis des einfachen Rechts nicht hinreichend übersehen zu können, mag zwar nachvollziehbar sein, trägt aber überhaupt nicht dazu bei, den Abstand zwischen einfachem Recht und Verfassungsrecht zu verringern. Man kann mitunter verstehen, daß Finanzgerichte den Mut verlieren, das Verfassungsgericht um „Schützenhilfe“ zu bitten. Der Drang der *Steuerpolitik* nach sachgerechten Regeln ist nicht sehr ausgeprägt. Das Gesamtergebnis ist jedenfalls unerfreulich. Daran wird sich nur dann etwas ändern, wenn die Gesprächsbereitschaft zunimmt.

Auswirkungen der Ertrags- und Verwaltungshoheit auf die steuerliche Belastung

Dr. Michael Streck, Rechtsanwalt, Köln

Inhaltsübersicht

- A. Zum Thema – Hinführung und Relativierung
- B. Maßstab des Gleichheitsgebots für die Rechtsanwendung
 - I. Ziel und Modell der steuerlichen Rechtsanwendung
 - II. Notwendige und hinnehmbare Differenzen der Rechtsanwendung
 - 1. Offene und gewollte Rechtsanwendungsdifferenzen
 - 2. Differenzen wegen der Person des Rechtsanwenders
 - 3. Erheblichkeit der Differenz
 - 4. Unterschiedliche Rechtsanwendung bei unterschiedlichen Kompetenzen
 - III. Problematische Differenzen
- C. Erfahrungsbericht
 - I. Unterschiedliche Ertrags- und Verwaltungshoheit; Problem der Gewerbesteuer
 - II. Lohnsteuer; Lohnsteuerausprüfung
 - III. Rechtsanwendung der Finanzämter
 - 1. Die Einheitlichkeit
 - 2. Nord-Süd-Gefälle der Betriebsprüfung
 - 3. Auswirkungen des Länderfinanzausgleichs
 - 4. Unerhebliche Differenzen
 - 5. Exkurs: Verfahrensdifferenzen aus der Rechtsprechung
- D. Zwischenergebnis und Umkehrung
 - I. Zwischenergebnis
 - II. Umkehrung – Verfassungsrechtliche Probleme der gleichen perfekten (maschinellen) Durchführung der Steuergesetze
 - 1. Ausgangspunkt: Zwischenergebnis
 - 2. Besondere Charakterisierung der Abgabenordnung
 - 3. Besondere Charakterisierung der Steuerverwaltung
 - 4. Perfekte Gleichbehandlung als Verstoß gegen Art. 3 GG
 - 5. Spannung zwischen Finanzamt und Finanzverwaltungsspitze

A. Zum Thema – Hinführung und Relativierung

Das Thema ist sicher begrifflich richtig vorgegeben, jedoch nicht ganz leicht verständlich.

Die von der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft dem Referenten beigefügten „Erläuterungen der Themen“ bringen etwas mehr Klarheit: Ich soll der Frage nachgehen, „ob die Zuordnung der Steuererträge zu unterschiedlichen Gebietskörperschaften (insbesondere Bundesländern) und die Zuständigkeit der Steuerverwaltung bei unterschiedlichen Gebietskörperschaften zu Abweichungen in der Ermittlung und Durchsetzung der Steueransprüche führen. Sollten solche Abweichungen festzustellen sein, ist ihre verfassungsrechtliche Bedeutung darzustellen.“

Vereinfacht und verkürzt: Werden die Steuern in den einzelnen Bundesländern nachhaltig unterschiedlich erhoben? Oder – um eine immer wiederkehrende Beispiels-Frage anzuführen –: Sind baden-württembergische Finanzbeamte lascher, weil sie wenig Lust verspüren, Steuern zu erheben, die im Wege des Finanzausgleichs an andere Bundesländer gehen? Wenn dies zu bejahen ist: Was sind die verfassungsrechtlichen Folgen?

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft hat mir nicht verschwiegen, daß man sich zuerst um einen Hochschullehrer für dieses Thema bemüht hat. Da dieser selbst nicht über steuer-soziologische Feststellungen zu dem Thema verfügte, auch nicht auf Erhebungen anderer Wissenschaftler zurückgreifen konnte, habe er abgewinkt. Dies erlaubt mir eine notwendige Relativierung des Vortrags. Ich stütze meine Erkenntnisse auf die eigene Berufstätigkeit, die sich – mit unterschiedlicher Intensität – auf alle Bundesländer erstreckt, wobei der Schwerpunkt in Nordrhein-Westfalen liegt. Erkenntnisse, die einer wissenschaftlichen Methode gerecht werden, stehen mir nicht zur Verfügung. Als Erfahrungen werde ich nur solche verwerten, die ich für mich als einigermaßen gesichert ansehe.

B. Maßstab des Gleichheitsgebots für die Rechtsanwendung

I. Ziel und Modell der steuerlichen Rechtsanwendung

Die Antwort auf die Frage, was in diesem Zusammenhang Ziel der steuerlichen Rechtsanwendung ist, ist eindeutig und kaum bestreitbar: Die Sachverhaltsermittlung und die Rechtsanwendung sollen im Geltungsbereich

der Steuergesetze einheitlich sein. Der Tatbestand A soll stets zur Steuerfolge B, die vom Gesetz angeordnet ist, führen¹.

Zu fragen ist, ob es diese Einheitlichkeit der Rechtsanwendung gibt.

II. Notwendige und hinnehmbare Differenzen der Rechtsanwendung

1. Offene und gewollte Rechtsanwendungsdifferenzen

Jeder Beteiligte des Steuererhebungsgeschehens weiß, daß es immer wieder Bereiche gibt, in denen Steuerrechtsnormen in den Ländern unterschiedlich angewandt werden. Jüngstes Beispiel von nicht unbeträchtlicher Auswirkung ist die Bewältigung der Altjahre bei aufwendigen Zweifamilienhäusern, nachdem sich die Rechtsprechung geändert hat². Während Bayern³, Baden-Württemberg⁴ und Hessen⁵ hier im Rahmen der Kostenmiete mit einer 4%igen Verzinsung arbeiten, wendet Nordrhein-Westfalen auch für die Altjahre 6%⁶ an. Außerdem wird mit unterschiedlichen „Aufgangsgrenzen“ gearbeitet⁷.

2. Differenzen wegen der Person des Rechtsanwenders

Die Rechtsanwendung erfolgt durch Menschen, individuelle Persönlichkeiten, deren Handeln durch räumliche, zeitliche, soziale, psychologische und physiologische Umstände bestimmt ist. Man kann versuchen, diese Bestimmungselemente rational zu kontrollieren; gleichwohl behalten sie Einfluß. So wird die Rechtsanwendung von der Intelligenz und Dummheit des Beamten, von seiner Arbeitslust und seiner Arbeitsscheu, von seiner Belastung und Belastbarkeit, von seiner Gesundheit und seinen Krankheiten, seiner Stimmung, seiner Urlaubsnähe oder -ferne, von der Dauer der Essens- und Kaffeepausen und generell von dem Lauf der Arbeitszeit bestimmt. Die bewußte oder unbewußte Einstellung zur Steuerrechtsanwen-

1 Zum Gleichheitssatz im Steuerrecht s. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 12. Aufl. 1989, S. 39 ff.

2 Durch BFH v. 21. 1. 1986 IX R 7/79, BStBl. 1986 II, 394.

3 OFD München und Nürnberg v. 25. 9. 1987/29. 9. 1987, StEK EStG § 21 Nr. 209.

4 *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohnungseigentums, 2. Aufl. 1987, S. 127.

5 OFD Frankfurt v. 17. 10. 1986, StEK EStG § 21 Nr. 101.

6 OFDn Düsseldorf und Münster v. 23. 6. 1987/8. 7. 1987, StEK EStG § 21 Nr. 205.

7 Vgl. *Stephan*, (FN 4), S. 124 ff.

dung ist wesentlich. Handelt der Finanzbeamte „kaufmännisch“, so wird er stets auf das Ergebnis achten, neigt er eher einem Rechtspurismus zu, so interessiert ihn das Ergebnis weniger. Die Bedingungen der Finanzämter sind von Bedeutung. Arbeitet der Beamte an einem großen, an einem kleinen, an einem Stadt- oder Landfinanzamt? Ist er in der Konzernbetriebsprüfung, der Großbetriebsprüfung oder der Amtsbetriebsprüfung tätig? Ein Fahnder arbeitet anders als ein Betriebsprüfer, dessen Tätigkeit sich wiederum von der eines Veranlagungsbeamten deutlich abgrenzen läßt. Der Beamte, der die sog. 46'-Fälle bearbeitet⁸, handelt anders, als derjenige, in dessen Zuständigkeit die Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften fallen.

3. Erheblichkeit der Differenz

Wird das Recht durch einzelne Personen, durch Finanzämter, durch Oberfinanzdirektionen oder durch die Bundesländer – offen oder verdeckt – unterschiedlich angewandt, gründet diese Unterschiedlichkeit jedoch nicht gerade in der Ertrags- und Verwaltungshoheit, so ist die unterschiedliche Rechtsanwendung sicher erheblich; sie kann jedoch bei dem hier gestellten Thema außer Betracht bleiben.

Jeder Rechtsanwender, sei dies eine Person, ein Amt, eine Oberfinanzdirektion oder ein Land, tritt mit dem Anspruch auf, das Recht allgemein und gleich anzuwenden. Er ist nur aufgrund seiner eingeschränkten Kompetenz nicht in der Lage, das Recht über den Finanzamtsbezirk, über den Oberfinanzdirektions-Bezirk, über die Ländergrenzen hinaus gleich anzuordnen. Dem Grunde nach ist er jedoch gewillt, die Rechtsfolge für den ganzen Geltungsbereich des Gesetzes in allen Fällen als richtig durchzusetzen. Eine Verknüpfung mit seinem Handeln und der Ertrags- und Verwaltungshoheit findet nicht statt.

Bereits im ersten Band seiner Entscheidungen finden sich zwei Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zu diesen Rechtsanwendungsdifferenzen. Am 23. 11. 1951⁹ hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, daß ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht vorliegt, wenn Behörden einen Rechtssatz unterschiedlich auslegen. Am 13. 6. 1952¹⁰ erfolgt die gleiche Rechtserkenntnis für die Strafpraxis. Unterschiedliche Strafgepflogenheiten stellen keinen Verstoß gegen Art. 3 GG dar. Daß auf diese Weise der eine Steuerbürger besser behandelt wird als der andere, wird hinge-

⁸ Veranlagungsfälle nach § 46 EStG.

⁹ BVerfG v. 23. 11. 1951 1 BvR 208/51, BVerfGE 1, 82; *Leibholz/Rinck*, Grundgesetz, 6. Aufl., Art. 3 Anm. 18 (Dez. 1986).

¹⁰ BVerfG v. 13. 6. 1952 1 BvR 137/52, BVerfGE 1, 333; *Leibholz/Rinck*, (FN 9).

nommen. Die Unrechtsbehandlung ist nach Art. 3 GG kein Berufungsgrund¹¹.

4. Unterschiedliche Rechtsanwendung bei unterschiedlichen Kompetenzen

Hat ein Bundesland die Kompetenz für ein bestimmtes Steuerrechtsgebiet, so kann ein Verstoß gegen Art. 3 GG nicht darauf gegründet werden, daß dieses Land nicht die gleiche Regelung trifft wie ein anderes Bundesland¹². Ähnlich hat der Bundesfinanzhof im Hinblick auf die Verwaltungskompetenz der Bundesländer entschieden¹³: Schränkt die Finanzverwaltung eines Bundeslandes im Erlaßwege das der Verwaltung zustehende Ermessen ein, so wirkt diese Ermessenseinschränkung nicht über die Landesgrenze hinaus in ein Land hinein, das eine entsprechende Einschränkung nicht kennt. Eine einheitliche Ermessenseinschränkung ist nur über den Weg einheitlicher Erlasse oder einer Richtlinie nach Art. 108 Abs. 7 GG möglich.

III. Problematische Differenzen

Problematisch sind die Rechtsanwendungsdifferenzen insbesondere dann, wenn sie unmittelbar auf einen geographischen Bezug zwischen Steuerbürger und der Ertrags- und Verwaltungshoheit zurückzuführen sind, wenn zB „Landeskinder“ begünstigt werden sollen¹⁴. Problematisch sind die Rechtsanwendungsdifferenzen auch dann, wenn sie politische Bezüge haben, wenn sich CDU-regierte Länder bewußt durch die Rechtsanwendung von SPD-regierten Ländern unterscheiden wollen. Hier wird die „Ertrags- und Verwaltungshoheit“ zum Grund unterschiedlicher Rechtsanwendungen. Dies ist das Thema dieses Beitrags.

Solche Differenzen können offen oder verdeckt sein. Sie können sich in Erlassen, Verfügungen oder tatsächlichem Handeln widerspiegeln.

11 Kein Recht auf Gleichbehandlung im Unrecht (vgl. v. Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, Bd. 1, 3. Aufl. 1984, Art. 3 Abs. 1 Anm. 184 ff.) oder Beibehaltung des Schlendrians (Dürig, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 3 Abs. 1 Anm. 184 [1973]).

12 BVerfG v. 16. 3. 1983 1 BvR 1077/80, StRK GrEStG 1940, Allg. R. 7; Tipke, (FN 1), S. 38.

13 BFH v. 26. 6. 1985 VIII R 197/84, BStBl. 1986 II, 36.

14 Vgl. das Landeskinder-Urteil, BVerfG v. 18. 7. 1972 1 BvL 32/70 u. 25/71, BVerfGE 33, 303; v. Mangoldt/Klein/Starck, (FN 11), Art. 3 Abs. 1 Anm. 166. Zum „Grundrechtsschutz gegen bundesstaatliche Vielfalt“ s. den Beitrag von Kisker mit diesem Titel in der Festschrift für Bachof, 1984, S. 47.

C. Erfahrungsbericht

I. Unterschiedliche Ertrags- und Verwaltungshoheit; Problem der Gewerbesteuer

Ich beginne mit einem Randgebiet, dem der Gewerbesteuer, wobei natürlich keine Gemeinde die Gewerbesteuer als Randgebiet begreift. Damit bin ich jedoch schon beim Thema.

Es ist bemerkbar, daß Finanzbeamte, vor allem Prüfer, der Gewerbesteuer nicht die Aufmerksamkeit schenken, die anderen Steuerproblemen gewidmet wird. Hier meine ich nicht Einkommensteuerprobleme, die auch wesentliche Gewerbesteuerauswirkungen haben (Grundstückshandel als Gewerbebetrieb, Betriebsaufspaltung, Mitunternehmerschaft u. ä.), sondern spezifische Gewerbesteuerprobleme (zB Hinzurechnungsfragen). Hier glaubt man feststellen zu können, daß sich die Finanzämter nicht gerade zu Problemen drängen, deren Erfolg eine andere Körperschaft einzieht.

Hiervon ausgehend hat die Institution des die Betriebsprüfung begleitenden Gewerbesteuerprüfers¹⁵ der Gemeinde schon ihre Berechtigung. Zugleich wird sie jedoch auch Beleg für das, was ich hier darstelle. Denn der Gewerbesteuerprüfer ist ein ungeliebter Geselle in der Außenprüfung. Sofern eben möglich, ist seine Beteiligung zu vermeiden. Hier sind Betriebsprüfer und Geprüfter oft Komplizen¹⁶.

In dieser versteckten Dissonanz zwischen Verwaltungshoheit der Finanzämter und Ertragshoheit der Gemeinden steckt natürlich auch ein besoldungspolitischer Hintergrund. Allzu oft hört man den bissigen und sarkastischen Satz, bei der Gewerbesteuer wendeten städtische Verwaltungsräte den Hebesatz auf Gewerbesteuermeßbeträge an, die Oberinspektoren ermitteln. *Tipke* hat in einem Vortrag auf dem Deutschen Steuerberatertag 1986¹⁷ diese Arbeitsverteilung zum Anlaß genommen vorzuschlagen, den Gemeinden auch die Ermittlung und Festsetzung der Meßbeträge zu übertragen; schon bald würden die Gemeinden konstruktiver über die Abschaffung der Gewerbesteuer nachdenken. Die hier anzutreffende Differenz hat ihren ernstesten Grund in der unterschiedlichen Motivationslage. Einmal geht es darum, Steuern in eigener Zuständigkeit, zum anderen Besteuerungsgrundlagen für Dritte festzusetzen. Ich glaube nicht, daß diese Differenz verfassungsrechtliche Relevanz hat.

15 § 21 Abs. 2, 3 FVG.

16 Vgl. *Streck*, Die Außenprüfung, 1986, Anm. 291 f.

17 Deutscher Steuerberatertag 1986, Protokoll, 1987, 63, 76.

II. Lohnsteuer; Lohnsteuerausßenprüfung

Nach meiner Einschätzung wird im Steuerrecht nirgends so gezielt Ortsrecht geschaffen und Ortsrecht angewandt wie im Rahmen der Lohnsteuerausßenprüfung. Lohnsteuerausßenprüfer konkretisieren das allgemeine Lohnsteuerrecht, wie sie das für richtig ansehen. Diese Ortsrechtsbildung ist möglich, weil die Gegenwehr der Geprüften im Lohnsteuerbereich gering ist. Häufig finden Lohnsteuerausßenprüfungen statt, ohne daß der Steuerberater beigezogen wird. Der Arbeitgeber geht – oft vermeintlich – davon aus, daß die Lohnsteuernachzahlung, die sich aus geringfügigen Beträgen zusammensetzt, auch in der Summe geringfügig ist.

Hinzu kommt die Abzugsfähigkeit der Lohnsteuer. Das Interesse an der rechtlichen Kontrolle der Prüfungsergebnisse ist gering. Es geht i. d. R. darum, möglichst schnell den Preis festzusetzen, zu dem die Lohnsteuerausßenprüfung beendet werden kann.

Regelmäßig wird in diesen Fällen gegen das geltende Lohnsteuerrecht verstoßen. Die Rechtsfehler werden jedoch nicht durch den Bezug zu einer konkreten Verwaltungs- und Ertragshoheit bestimmt. Für unser Thema können sie außer Betracht bleiben.

III. Rechtsanwendung der Finanzämter

1. Die Einheitlichkeit

Das Ergebnis stelle ich voran: Die Finanzämter handeln mit einer geradezu bestechenden Einheitlichkeit. Einen gravierenden Bezug zwischen der Rechtsanwendung und der Ertrags- bzw. Verwaltungshoheit kann ich nicht feststellen.

Obwohl die Finanzverwaltung Ländersache ist, präsentieren sich die Finanzämter bereits äußerlich einheitlich. Sie handeln in einheitlicher Organisation (Vorsteher – Sachgebietsleiter – Sachbearbeiter – Mitarbeiter). Die Dienst- und Funktionsbezeichnungen sind weitgehend identisch. Außergewöhnlich ist auch, daß die Finanzverwaltung in allen Ländern mit einem einheitlichen Aktenplan arbeitet¹⁸ und einer weitgehend einheitlichen Aktenführung.

Es war der Wille des Grundgesetzgebers, die Reichsfinanzverwaltung in Länderfinanzverwaltungen aufzulösen. Tatsächlich erscheint die Finanzverwaltung heute in einem so einheitlichen Gewand, daß man von einer

18 Der Aktenplan ist veröffentlicht in StEK Aktenplan AO 1977.

unmittelbaren Fortsetzung der Reichsfinanzverwaltung sprechen kann. Fremdkörper ist hier nicht die Aufteilung auf die Länderverwaltungen, sondern – wenn man nach einem solchen Fremdkörper sucht – das Bundesministerium der Finanzen.

Die Einheitlichkeit der Organisation ist eine der Bedingungen der Einheitlichkeit der Rechtsanwendung. Steuerprobleme des Werbungskostenabzugs, der Mitunternehmerschaft, der Betriebsaufspaltung, der verdeckten Gewinnausschüttung usw. werden in Lörrach, Passau, Saarbrücken, Kassel, Kleve, Hamburg und Lübeck in so gleichen Abläufen und Argumentationsabfolgen behandelt, daß es keinem Berater schwerfällt, Beratertätigkeit bei jedem Amt nachzugehen.

Es gibt keine „bundesstaatliche Vielfalt“¹⁹, die die Anwendung der Landeskinder-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts²⁰ nach sich ziehen könnte.

Allerdings gibt es Hinweise, die einen anderen Schluß zulassen könnten. Diesem will ich jetzt nachgehen.

2. Nord-Süd-Gefälle der Betriebsprüfung

Bundesrichter *Grob* spricht in einem Beitrag im Deutschen Steuerrecht 1985²¹ von dem Nord-Süd-Gefälle der Betriebsprüfung. Bezüglich der unterschiedlichen Prüfungsintensität bezieht er sich auf eine Untersuchung von *Strobel*. Außerdem stellt er fest, daß es beim Bundesfinanzhof mehr Prozesse um Prüfungsanordnungen aus nördlicheren Ländern als aus südlicheren gibt.

Zuerst zu dem letzten Hinweis. Er ist nicht überprüfbar. Unterstellt, er ist richtig, so besagt er noch nichts über die „Schärfe“ der Betriebsprüfung. Die relativ größere Zahl der Betriebsprüfungsstreitigkeiten aus nördlicheren Ländern kann auch ihren Grund in der größeren Streitlust der Niedersachsen haben; auch ist es möglich, daß die Prüfungsanordnungen der südlicheren Bundesländer korrekter abgefaßt sind. Ich will auch nicht ausschließen, daß *Grob* – als ehemaliger Richter des Niedersächsischen Finanzgerichts – vom Herkommen her sensibler für das Geschehen des nördlichen Teils der Bundesrepublik ist als für die Streitfälle der Südstaaten.

19 S. oben B. III.

20 S. oben FN 14.

21 *Grob*, DStR 1985, 679.

Der Hinweis auf *Strobel* ist überprüfbar, weil seine Ergebnisse veröffentlicht sind²². *Strobel* hat die Betriebsprüfungsergebnisse der Länder ausgewertet. Die Auswertung wurde 1985 veröffentlicht. Bezüglich der regionalen Betriebsprüfungsunterschiede – diese interessieren hier – kommt er zu einem Ergebnis, das ich wörtlich zitiere²³: „Auch in regionaler Hinsicht verlief die Entwicklung unterschiedlich und werden unterschiedliche Betriebsprüfungskonzepte verfolgt. Bayern vernachlässigt den kleineren Bereich und holt aus den Großbetrieben weit Überdurchschnittliches heraus, während Baden-Württemberg es genau umgekehrt macht. Dabei haben beide Bundesländer eine unterdurchschnittliche Prüferzahl. Sie werden darin von Hessen noch in den Schatten gestellt, das trotzdem ein gut durchschnittliches Mehrergebnis erzielt. Hamburg wiederum sucht sein Heil in einer weit überdurchschnittlichen Prüferzahl, hat damit jedoch weder im oberen noch im unteren Größenbereich Erfolg. Sein Erfolgsgegenstück ist Rheinland-Pfalz. Das Mehrergebnis-Schlußlicht Saarland wird begleitet von Schleswig-Holstein, das die Probleme des flachen Landes widerspiegelt.“

Entscheidend scheint mir zu sein, daß die Länder zwar mit unterschiedlichen Betriebsprüfungskonzepten arbeiten, deren Ziel jedoch jeweils die Gleichmäßigkeit der Besteuerung darstellt. Nicht feststellbar ist, daß im Wege der Betriebsprüfung die Steuerzahler des einen Landes „konzeptionell“ besser behandelt werden sollen als die Bürger anderer Bundesländer.

Ich habe auch Bedenken, hier von einem „Nord-Süd-Gefälle“ zu sprechen. Zahlen für Niedersachsen liegen nicht vor. Die hohe Prüferzahl in Hamburg alleine kann nicht das Gefälle bestimmen.

Da die Länder bezüglich der Betriebsprüfung die Ermessenskompetenz haben, sind unterschiedliche Konzepte möglich²⁴. Sie tangieren nicht Art. 3 GG; auf die Bundesfinanzhof-Entscheidung vom 26. 6. 1985 weise ich hin²⁵. Zwar ist denkbar, daß die Differenzen in diesem Bereich so gravierend sind, daß sie alleine durch die unterschiedliche Länderkompetenz nicht gerechtfertigt werden können. Eine solche Differenz scheint mir jedoch noch nicht vorzuliegen.

22 *Strobel*, Die Steuerliche Betriebsprüfung auf dem Prüfstand, BB Beilage 10/1985 zu Heft 16/1985; *ders.*, Stbg. 1985, 231.

23 *Strobel*, (FN 22), 22.

24 Zur Bedenklichkeit dieser Konzepte, sofern sie an der Prüfungseffizienz ausgerichtet sind, *Schick*, BB 1986, 137.

25 S. oben FN 13.

3. Auswirkungen des Länderfinanzausgleichs

Daß es einen objektiven Zusammenhang zwischen den Betriebsprüfungsergebnissen und dem Länderfinanzausgleich gibt, ist unbestritten. Auch hierzu liegt eine Untersuchung von *Strobel* vor²⁶. Fraglich ist jedoch, ob diese Auswirkung die Rechtsanwendung der Finanzämter beeinflusst, ob es also richtig ist, daß der baden-württembergische Finanzbeamte lascher prüft, um die Geldflüsse von Baden-Württemberg in die Nehmerländer nicht noch höher ausfallen zu lassen.

Bestätigen kann ich, daß das Argument in den Gesprächen mit Finanzbeamten oder über die Finanzverwaltung einfließt. Nicht bestätigen kann ich, daß ich irgendwo seine tatsächliche Wirksamkeit festgestellt habe. Eher habe ich den Eindruck, daß die Gefälligkeit des Arguments sich gut für den small talk über die Verwaltung und mit der Verwaltung eignet. Dies ist aber auch alles, was feststellbar ist.

Das Argument ist im übrigen umkehrbar: Wenn der baden-württembergische Finanzbeamte lasch ist, um die Gelder im Land zu halten, so wird der nordrhein-westfälische Beamte lasch sein, um die Geldströme anderer Länder nicht durch die eigene Tätigkeit zu verkürzen. Hat das Argument also tatsächlich eine Wirksamkeit, so hebt es sich in den Ländern wechselseitig auf.

M. E. ist jedoch die Annahme im Ansatzpunkt falsch. Der Beamte des Finanzamts denkt nicht in Haushaltskategorien. Ebenso wie der Steuerberater oder Steueranwalt immer wieder die Mandanten darauf hinweisen muß, daß ein Finanzamt nicht deshalb intensiver die Steuer einzieht, weil die Staatskasse leer ist, ebenso wenig wird der Beamte sein Handeln von den Regeln des Finanzausgleichs bestimmen lassen. Der Beamte bezieht die Erfolgserlebnisse aus der Erledigung der Einzelfälle, nicht aus der Funktion der Einzelfälle in größeren Zusammenhängen.

4. Unerhebliche Differenzen

Natürlich will ich im übrigen nicht bestreiten, daß das Steuerrecht in den Bundesländern unterschiedlich angewandt wird. Die hier feststellbaren Differenzen haben jedoch – dies stelle ich an den Anfang – keine verfassungsrechtliche Bedeutung.

26 *Strobel*, Das Föderalismusproblem der steuerlichen Gleichmäßigkeit von der Betriebsprüfung bis zum Länder-Finanzausgleich, BB 1986, 809.

Hier einige Beobachtungen:

Bayern gilt in der Rechtsanwendung als „unternehmerfreundlich“. Soweit ich sehe, kann sich dieses Urteil allerdings allenfalls auf Entscheidungen der Oberbehörden, nicht auf die tagtägliche Praxis der Finanzämter beziehen. Ein Unternehmer kann in Bayern mit einem Finanzamt, liegen keine ihn schützenden Anweisungen vor, ebenso aneinandergeraten wie in Niedersachsen oder Nordrhein-Westfalen. Ein „königlich-bayerischer Betriebsprüfungshofrat“ ist mit seinen hoheitlichen Attitüden unangenehmer als ein der Argumentation zugänglicher Prüfer mit preußischem Auftreten in Nordrhein-Westfalen. Daß in Baden-Württemberg die Steuern „lachscher“ erhoben werden (etwa um nicht Steuern für einen Finanzausgleich zu erheben), findet nicht unbedingt eine Bestätigung in der Praxis. Schwäbische Pfennigfuchser erwecken oft eher den gegenteiligen Anschein.

Sicher scheint mir zu sein, daß Nordrhein-Westfalen die Gesetze am perfektsten anwendet. Hierauf werde ich noch gesondert zu sprechen kommen (unten D.). Dies ist nicht nur ein Nachteil, sondern kann auch ein Vorteil sein. Denn die Steuererhebung in einem solchen Land ist kalkulierbarer. Je kleiner das Land, um so eher ist das Eindringen von Irrationalitäten möglich.

Kaum Einfluß auf die Steuererhebung hat die Tatsache, wer das Land regiert. Nach meiner Erfahrung ist die Finanzverwaltung die Verwaltung, die am geringsten einen politischen Einfluß von der Spitze her spürt. So ist nicht zu bestätigen, daß CDU-regierte Länder eher unternehmerfreundlich sind. Hessen galt auch zu Zeiten der SPD-Regierung zumindest in den Großstädten als ein Land mit gutem Steuerklima. Das Steuerklima im Ruhrgebiet ist weit besser als sein Ruf. Umgekehrt kann ich berichten, daß mir die Steuererhebung in Rheinland-Pfalz oft recht kleinlich vorkommt, was allerdings damit zusammenhängen mag, daß hier die Finanzamtsbezirke sehr klein geschnitten sind.

Nehme ich die Steuerstrafverfolgung hinzu, so läßt sich endgültig keine Relation zur politischen Färbung des Landes mehr feststellen. Als steuerstrafrechtlich schärfste Gebiete gelten München und Koblenz, beides Städte, die langjährig zu CSU- bzw. CDU-regierten Ländern zählen, wohingegen die Steuerstrafverfolgung in Nordrhein-Westfalen und in Hessen – auch in SPD-Zeiten – als gemäßigt bezeichnet werden muß.

Auch von einer durchgängig härteren Gangart der Steuererhebung in den Ländern Niedersachsen, Bremen, Hamburg und Schleswig-Holstein kann kein Rede sein. Aus Diskussionen über bestimmte Steuerprobleme mit nordrhein-westfälischen Finanzämtern an der Grenze zu Niedersachsen

kenne ich die Klagen der Westfalen, daß man nur seinen Sitz um wenige Kilometer verlegen müsse, um in die günstige Rechtsanwendung des Landes Niedersachsen zu gelangen. Was ich von Hamburg erfahren habe, belegt nicht eine besondere Härte, im Gegenteil eher eine hanseatische Vornehmheit in der Steuerrechtsanwendung.

Damit will ich es bewenden lassen. Ich berichte über subjektive Erfahrungen, die insgesamt das durchaus glaubhafte Bild einer Rechtsanwendung bieten, das voller Farben und Figuren ist. Erstaunlich wäre es, wenn man anderes feststellen müßte. Wenn insoweit der Bayer anders handelt als der Niedersachse, so verstoßen beide nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

5. Exkurs: Verfahrensdifferenzen aus der Rechtsprechung

Eine Rechtsanwendungsdifferenz, die nicht unmittelbar mit meinem Thema verbunden ist, möchte ich gleichwohl hier erwähnen, weil hier die Annahme einer Verletzung des Gleichheitsgebots weit näherliegt.

Wie man dem Jahresbericht des Bundesfinanzhofs für das Jahr 1987 entnehmen kann²⁷, benötigten Revisionen, die im Bezirk des Finanzgerichts Düsseldorf den Bundesfinanzhof erreichten, 102 Monate im Durchschnitt für diesen Weg, während schleswig-holsteinische Bürger hierfür nur 56 Monate benötigten. Das Verhältnis war 1986 ähnlich²⁸; allerdings lag der kürzeste Weg damals nicht in Schleswig-Holstein, sondern in Rheinland-Pfalz²⁹.

Bezieht man die Zeit, die benötigt wird, um zu seinem Recht zu gelangen, in die Bewertung des Rechtsschutzes mit ein, so steht dem Bürger des Bezirks des Finanzgerichts Düsseldorf ein geringerer Rechtsschutz zur Verfügung als den Bürgern in Schleswig-Holstein und in Rheinland-Pfalz. Die Differenz ist so auffällig, daß sie nicht mehr durch unterschiedliche Rechtsprechungskonzepte o. ä. gerechtfertigt werden kann. In Nordrhein-Westfalen wird dem Bürger ein nicht begründbares Minus an Rechtsschutz im Verhältnis zu anderen Ländern geboten. Die Willkürlichkeit der Verkürzung muß an Art. 3 GG gemessen werden. Da es keine Rechtfertigung gibt, liegt hier ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot vor.

27 S. 12.

28 Jahresbericht S. 13: Düsseldorf 101 Monate.

29 Schleswig-Holstein 71 Monate, Rheinland-Pfalz 65 Monate.

D. Zwischenergebnis und Umkehrung

I. Zwischenergebnis

Zwischen den unterschiedlichen Ertrags- und Verwaltungshoheiten und der steuerlichen Belastung sehe ich keinen direkten verfassungsrechtlich relevanten Zusammenhang.

II. Umkehrung – Verfassungsrechtliche Probleme der gleichen perfekten (maschinellen) Durchführung der Steuergesetze

1. Ausgangspunkt: Zwischenergebnis

Mit dem Zwischenergebnis habe ich, so scheint es, den Themenauftrag erfüllt. Ich könnte schließen, wenn nicht meine Feststellungen möglicherweise verfassungsrechtliche Bedeutung in einem Bereich bekommen könnten, den wir vielleicht unerwartet und ein wenig überrascht betreten. Es ist nämlich gerade die zunehmende perfekte Einheitlichkeit der steuerlichen Rechtsanwendung, die an die Grenzen der Verfassung klopft.

2. Besondere Charakterisierung der Abgabenordnung

Von *Spitaler* ist der Ausspruch überliefert, niemand sei so erfinderisch, Sanktionen für die Nichterfüllung des Gesetzes zu erfinden, wie der Steuergesetzgeber. Und in der Tat ist der Möglichkeits- und Sanktionskatalog der Abgabenordnung, betrachtet man ihn einmal unbefangen, beeindruckend: Die Abgabenordnung besteht auf totaler Mitwirkung. Sie gibt dem Beamten die Schätzungsmöglichkeit bei Nichtmitwirkung in die Hand. Das Finanzamt kann selbst vollstreckbare Leistungsbescheide fertigen. Es verfügt über eine eigene Vollstreckungsabteilung, die eine exzellente Kenntnis über das vollstreckbare Vermögen hat. Verspätungszuschläge, Säumniszuschläge und Zinsen können festgesetzt werden. Das Finanzamt kann ausufernde Haftungstatbestände als gegeben ansehen. Die Nichterfüllung der Steuerpflichten ist strafbar nach § 370 AO. Das Finanzamt verfügt über eine eigene Haus-Staatsanwaltschaft und über eine eigene Polizei.

Würde ein Unternehmer in vertrauensvoller Hochachtung vor der Würde unseres Staates die Abgabenordnung als Allgemeine Geschäftsbedingungen übernehmen – weil doch der Staat in allem, was er tue, Vorbild sei –, so würde kein Landgericht in der Bundesrepublik zögern, diese Abgabenordnung als sittenwidrig zu verwerfen.

Diese Sanktionsdichte hat ihren Grund. Die Abgabenordnung setzt den störrischen Steuerzahler voraus, der zur Unehrllichkeit neigt. Wahrscheinlich geht die Abgabenordnung sogar davon aus, daß die Steuergesetze grundsätzlich nicht vollständig erfüllt werden.

Wenn dies aber Geschäftsgrundlage der Abgabenordnung ist, so geht die Geschäftsgrundlage verloren, wenn sich die Finanzverwaltung auf dem Wege zur vollständigen Steuererhebung befindet. Die Sanktionen der Abgabenordnung erhalten in diesem Fall ein überproportionales Gewicht.

Nun sind in die Abgabenordnung „Billigkeitselemente“ und „Angemessenheitsgelenke“ eingebaut, die die Härte der Sanktionen auffangen können. Tritt die Gewichtigkeit der Sanktionen besonders deutlich hervor, bekommen diese Billigkeitselemente und Angemessenheitsgelenke eine zunehmend bedeutsame Funktion.

3. Besondere Charakterisierung der Steuerverwaltung

Die Steuerverwaltung ist zum Gesetzesvollzug aufgerufen. Sie versucht und bemüht sich, die Steuergesetze vollständig durchzuführen. Mit Hilfe des in der Zahl gesteigerten und in der Ausbildung höherqualifizierten Personals erreicht sie eine zunehmend bessere Anwendung der Steuergesetze. In den letzten Jahren hat die Durchführung der Gesetze ihren entscheidenden Schub zudem durch die Verwendung von Rechenanlagen erhalten. Die Steuerverwaltung erzeugt in einer Massenrechtsanwendung Massenverwaltungsakte, wobei ihr weitgehend die Arbeit durch EDV-Anlagen abgenommen wird. Diese Rechtsanwendung bezieht sich gerade auf den massenhaften Vollzug, auf die gleiche und immer wiederkehrende Verknüpfung von Tatbestand und Rechtsfolge.

Auf dieser Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft klang immer wieder an, die Finanzverwaltung befinde sich in einem Vollzugsdefizit³⁰. Ich rate zur Vorsicht. Vor 10 bis 20 Jahren mag dies so gewesen sein. Damals wurde über Möglichkeiten nachgedacht, die die Verwaltung bei ihrer Not, die Massenarbeit zu bewältigen, von Rechts wegen unterstützen konnten. Dies war die Zeit, als – fast begierig – die Thesen der Habilitationsschrift von *Isensee* über die brauchbare Illegalität aufgegriffen wurden³¹.

30 In der Tagungsdiskussion insbesondere von Prof. *Thiel* – FinMin. NRW – vorgebracht.

31 *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976. Zur „Praktikabilität als steuerverwaltungsökonomisches Postulat steuerlicher Gerechtigkeit“ s. auch *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 170 ff.

Während wir jedoch heute noch dazu neigen, über das Vollzugsdefizit der Finanzverwaltung zu jammern, ist diese möglicherweise an diesem Klagezustand lange vorbeigezogen. Weiterhin beansprucht sie die Rechtsmöglichkeiten für die Massenerledigung – Typisierung und mangelnde Einzelfallerledigung –, ohne daß die Rechtfertigungsgründe der Not noch bestehen. Typisierung und die Vernachlässigung der Einzelfallbehandlung sind nicht mehr bedingt durch den Zwang, nicht anders handeln zu können, sondern allein durch das inzwischen als Erfolg empfundene Ergebnis, mit hoher Effizienz die Veranlagungstätigkeit durchzuführen. Die Individualität, der Einzelfall, die Billigkeitselemente und Angemessenheitsgelenke der Abgabenordnung, kurz: die Person des Steuerbürgers, bleiben auf der Strecke.

Was verstehe ich unter diesen Billigkeitselementen und Angemessenheitsgelenken? Es geht um die Sachverhaltsermittlung im Einzelfall. Um das Gespräch mit dem Steuerbürger. Um den Kontakt zwischen Steuerbürger und Sachbearbeiter. Um die Einigungsbemühungen. Um die Möglichkeit einer rechtsverbindlichen Zusage. Um positive Schätzungen von Werbungskosten, Betriebsausgaben oder angemessene Schätzungen auf der Einnahmeseite. Um die Amtssprache Deutsch (§ 87 AO), gegen die viele EDV-Auszüge verstoßen. Um das Bemühen der Akzeptanz von Finanzamtsentscheidungen. Um positives Ermessen bei Haftungsbescheiden. Um positives Ermessen im Bereich des § 160 AO. Um eine dem Bürger günstigere Anwendung der Erlaß- und Stundungsvorschriften. Um ein bürgerfreundliches Vollstreckungsermessen. Um eine positive Handhabung des Vollstreckungsaufschubs. Um die Nichtfestsetzung von Verspätungszuschlägen, Säumniszuschlägen und Zinsen aus Billigkeitsgründen.

Es ist fast sachlogisch, wenn eine perfekte, sich der EDV-Anlagen bedienende Finanzverwaltung diese Billigkeits- und Angemessenheitsgelenke zunehmend vernachlässigt. In der Tat kann der Rechner mit Billigkeitsentscheidungen und Ermessenserwägungen nichts anfangen. Er will bei dem Tatbestand A immer die Rechtsfolge B setzen. Soll im Einzelfall hiervon abgewichen werden, so stört dies nur das Flußdiagramm³².

32 „Typisch ist für die Typisierung, daß sie gerade dort eingreift, nivelliert, wo der Gesetzgeber an sich noch Raum für Ausnahmen, für Individualität gelassen hat . . . , weil sonst sein Steuerraster allzu lastend geworden wäre. Doch diese parlamentarische Freiheitsillusion vergeht ganz rasch in der Tagtäglichkeit der Erlasse, die zahllose nivellierende Sub-Normen hervorbringt, und was dann noch an Individualität bleibt, das endet in der Behördenpraxis des konkreten Amtes“ (Leisner, *Der Steuerstaat – Weg der Gleichheit zur Macht*, *StuW* 1986, 305, 313). „Denn auf der Ebene der Finanzämter, vielleicht schon der Oberfinanzdirektion, gilt ja, gerade in Normen der Typisierung, das reine, harte Gleichheits-

4. Perfekte Gleichbehandlung als Verstoß gegen Art. 3 GG

Damit stehen wir exakt an dem Punkt, an dem die Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung an die verfassungsrechtlichen Grenzen stößt.

Die Verwaltung bemüht sich um eine Einheitlichkeit der Besteuerung, die dem Individuum und seinen Besonderheiten keine Chance mehr läßt. Die Massen-Rechtsanwendung steht auf der einen Seite, die Gerechtigkeitssuche für die einzelne Person verkümmert.

Das gleiche ist gleich zu behandeln. Die Steuerbürger sind aber nur in einer bestimmten – durchaus breiten – Marge gleich. Der Finanzbeamte muß erkennen, wo die Ungleichheiten beginnen. Hier muß er das Recht ungleich anwenden. Behandelt er auch diese Ungleichheiten gleich, so wird das Gleichheitsgebot verletzt. Hier wird nicht mehr jedem das Seine gegeben.

Ich habe diese Gedanken vor einigen Jahren einmal als die zunehmende „Unmoral“ der Finanzverwaltung bezeichnet³³. Hierbei verstand ich unter Moral die wertende Anwendung der Abgabenordnung, der Steuergesetze. Wertung heißt, daß der rechtsanwendende Finanzbeamte ein Werturteil über den Einzelfall der Steuererhebung fällen muß.

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kennt dieses Problem. In einigen Entscheidungen³⁴ ging es um die Rechtfertigung einer Typisierung von Steuertatbeständen. Das Bundesverfassungsgericht hat die Typisierung akzeptiert, weil die Finanzverwaltung die Möglichkeit der Billigkeitsentscheidung im Einzelfall habe. Ich befürchte, das Verfassungsgericht hat sich hier von der Illusion leiten lassen, die Finanzverwaltung übe in ausreichendem Maße diese Einzelfallgerechtigkeit. Dem ist nicht so.

denken nahezu widerspruchlos. Andere als Egalitätserwägungen werden hier nur selten mehr angestellt werden können, gerade weil Typisierung so weitgehend noch von oben, aus dem Ministerialbereich heraus, erzwungen wird. Behördenpolitik in Anerkennung besonderer Freiheitsräume, Individualitäten, hat hier kaum noch Sinn und einen im Laufe der Zeit immer geringeren Raum“ (Leisner, aaO, 314).

33 Streck, Finanzbürokratie ohne Steuermoral, FR 1979, 267; ders., Über eine moralische und humane Finanzverwaltung, FR 1979, 445; dagegen Wenzig, FR 1979, 597.

34 BVerfG v. 22. 5. 1963 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147, 177; v. 21. 12. 1966 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54, 71; v. 28. 1. 1970 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375, 385; v. 13. 10. 1971 1 BvL 10/69, BVerfGE 32, 78, 86.

Die verfassungsrechtlich gebotene Korrektur von Schablonen im Einzelfall findet weitgehend nicht statt³⁵.

Vor kurzem haben diese Überlegungen mir den Zorn der nordrhein-westfälischen Finanzamtsvorsteher eingebracht³⁶. Was mich beeindruckte, war die Empfindlichkeit, mit der man reagierte. Offenbar spürt man eine Wunde, die man nicht wahrhaben will. Im Mitteilungsblatt des Finanzministeriums NRW³⁷ wurde dem entgegengehalten, zur Erfahrung eines jeden Vorstehers gehöre es, in diesem oder jenem Fall ständig korrigierend einzugreifen. Das ist aber nicht das, was ich meine. Ich suche nicht den „fürstlichen“ Vorsteher, der in Fällen, die ihm nach Zufallsgesichtspunkten auf den Tisch kommen, Gnade vor Recht ergehen läßt. Die Billigkeits-elemente müssen strukturell in die Organisation des Finanzamts Eingang finden. Die Erlaß- und Stundungsstelle darf sich nicht überwiegend als Abwehrstelle von Billigkeit begreifen; sie muß billigkeitsgewährend werden.

5. Spannung zwischen Finanzamt und Finanzverwaltungsspitze

Auf dieser Tagung der Steuerjuristischen Gesellschaft haben wir immer wieder die Klage über die Willkür und Ungleichmäßigkeit der Besteuerung gehört³⁸. Hiermit scheint mein Ergebnis in Widerspruch zu stehen.

Soweit Beispiele für die Willkür und die Ungleichmäßigkeit angeführt wurden, handelt es sich jedoch nie um die Tätigkeit und Arbeit des Finanzamts, sondern nur um Entscheidungen der anweisenden Stellen, um Normen des Gesetzgebers.

Wenn Rentner faktisch nicht besteuert werden³⁹, so hat dies seinen Grund nicht in der laschen Tätigkeit der Finanzämter, sondern in dem Ausschluß von Kontrollmitteilungen der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte.

Wenn Haushaltsgehilfen lohnsteuerlich nicht erfaßt werden, so liegt der Grund in Abschnitt 111 Abs. 1 der Lohnsteuerrichtlinien, nicht in der Tätigkeit der Prüfungsstellen der Ämter.

35 Wenn *Isensee* in dem Beitrag „Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes“, in: Festschrift für Flume, 1978, Bd. II, 129, für sehr enge Grenzen dieses Korrektivs eintritt, so fehlt insoweit ein problematischer Gegenstand. Das Korrektiv wird kaum genutzt. Einer scharfen Grenzziehung bedarf es nicht.

36 WDR-Sendung „mittwochs um 8“ am 29. 6. 1988 in Nordkirchen.

37 Mitteilungsblatt 1988, Nr. 7/8, 8.

38 S. auch z. B. *Tipke*, Ungleichmäßigkeit der Besteuerung, BB 1986, 601; *ders.*, Steuergerechtigkeit, 1981, S. 154 ff.

39 *Tipke*, (FN 38).

Wenn der Pkw-Privatanteil unzutreffend versteuert wird, so liegt dies an der Regelung der Einkommensteuerrichtlinien.

Die Besteuerung und Nichtbesteuerung der Zinsen hat sicher nicht ihren Grund in der Ermittlungsarbeit des Finanzamts, sondern in der Anweisung der Verwaltung⁴⁰ bzw. in Zukunft des Gesetzgebers, solche Ermittlungen zu unterlassen⁴¹.

In der Tat besteht eine spürbare Spannung zwischen der egalisierend wirkenden Verwaltung der Finanzämter und dem ungebunden und willkürlich arbeitenden Normgeber (Gesetzgeber und Verwaltungsspitze)⁴². Der Bürger spürt bei der Verwaltungserhebung unmittelbar die formale Gleichheit der Steuererhebung. Insoweit kann in Finanzämtern eine „Sichtbarkeit von Gleichheit“⁴³ attestiert werden. Er ist jedoch nicht bereit, diese zu akzeptieren, weil die „Anschaulichkeit des Belastungsgrundes“⁴⁴ lange in Willkürlichkeiten und die Billigkeit des Einzelfalls in der EDV-Effizienz untergegangen sind.

40 Erwähnt sei hier nur der durch § 30 a AO ersetzte Bankenerlaß, BStBl. 1979 I, 590.

41 § 30 a AO i. d. F. des StRefG 1990, BGBl. 1988 I, 1093, 1127.

42 Vgl. oben das Zitat von *Leisner* (FN 32).

43 Vgl. die Einleitung von *Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag Mainz 1988, München 1988.

44 Vgl. *Kirchhof*, (FN 43).

Resümee

Professor Dr. *Karl Heinrich Friauf*, Köln

1. Die von *Schulze-Osterloh* eingeleitete Tagung, deren Bogen sich vom Allgemeinen und Grundsätzlichen bis zu Detailproblemen spannte, demonstrierte am Sitz des Bundesverfassungsgerichts in Karlsruhe eindrucksvoll, daß die Zeit, in der das Steuerrecht sich fernab vom Verfassungsrecht entwickeln konnte, endgültig vorüber ist. Gleichzeitig machte sie allerdings nur allzu deutlich, daß noch viel zu tun bleibt, um die Integration des positiven Steuerrechts in die verfassungsrechtlich vorgegebenen Strukturen – an deren grundsätzlicher Notwendigkeit niemand zweifelt – wirklich in allen Bereichen durchzusetzen. Das Bundesverfassungsgericht, das den Prozeß der Integration des Steuerrechts in das Verfassungsrecht 1957 mit dem Paukenschlag der Entscheidung über die Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer (BVerfGE 6, 55) eingeläutet hat, wird auch in den neunziger Jahren noch mit zahlreichen Problemen aus diesem Bereich befaßt werden.

2. Das Grundsatzreferat von *Friauf* am ersten Vormittag der Tagung geht aus von dem Postulat einer unbedingten strukturellen Homogenität des Finanzwesens, speziell des Steuerrechts mit der Gesamtverfassung. Wer für diese Bereiche die Bindung an das Grundgesetz in Frage stelle, beraube zwangsläufig das vom Grundgesetz gewollte System grundrechtlicher Sicherungen seiner Effektivität. Der Grundsatz „Verfassungsrecht geht vor Steuerrecht“ bilde eine unverzichtbare Prämisse.

Die Steuern vom Einkommen und Ertrag entzögen dem Steuerpflichtigen einen substanziellen Teil der Mittel, die er durch eigene Leistung eigenwirtschaftlich erworben habe, um sie der Verwendung zu einem staatlich bestimmten Zweck zuzuführen. Sie verteilten damit privates Vermögen um. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung dieser Umverteilung sieht *Friauf* im Anschluß an *Kirchhof* in der Marktbezogenheit des Einkommens. Einkommen könne grundsätzlich nur durch wirtschaftliche Kommunikation, also durch Teilnahme am Markt im weitesten Sinne entstehen. Dieser Zusammenhang rechtfertige es, einen angemessenen Teil des Markteinkommens für Zwecke der Allgemeinheit in Anspruch zu nehmen, um letztendlich die Allgemeinheit in die Lage zu versetzen, auf Dauer das öko-soziale System aufrecht zu erhalten, an dem der einzelne bei seiner Marktteilnahme partizipiere.

Der Versuch, Kriterien für eine verfassungsrechtlich legitimierbare Höhe

der Steuern vom Einkommen und Ertrag zu finden, müsse von einem Grundzusammenhang der Einkommensbesteuerung unter dem Grundgesetz ausgehen: Einkommenserzielung sei privatnützig, ebenso wie das durch Art. 14 GG geschützte Eigentum. Was der einzelne erworben habe, stehe von Verfassungen wegen ihm und nicht dem Staat zu. Die Steuer – als rechtfertigungsbedürftige Ausnahmeregelung – nehme demgegenüber einen Teil des erzielten Einkommens als Beitrag zu den Lasten der Allgemeinheit in Anspruch. Hier zeige sich die Parallele zu Art. 14 Abs. 2 GG, wo das Eigentum „zugleich (!) dem Wohl der Allgemeinheit“ dienstbar gemacht werde. Für die Bemessung der Einkommensteuer beginne die verfassungsrechtliche Problemzone spätestens dort, wo die 50%-Marke der Gesamtbelastung des erzielten Einkommens in Sicht komme.

Im folgenden geht *Friauf* auf die Fragen ein, inwieweit die Verwendung des Steueraufkommens Einfluß auf die verfassungsrechtliche Beurteilung der Steuererhebung haben könne und ob und wie die lastenverteilenden Wirkungen von wirtschafts- oder sozialpolitisch motivierten Lenkungssteuern zu rechtfertigen seien.

Weiter widmet sich der Referent den Freiheitsgrundrechten als Grenzen des Steuerzugriffs. Unausweichlich taucht dort zunächst die Kardinalfrage nach der Bedeutung der Eigentumsgarantie für das Steuerrecht auf. Der Grund für die mannigfachen dogmatischen Komplikationen liege letztlich darin, daß es nicht ohne weiteres gelinge, eine eigentumsrechtliche Brücke zwischen den einzelnen Bestandteilen des Vermögens – von denen jeder für sich zweifellos unter dem Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG stehe – und der abstrakten Gesamtheit Vermögen, aus der die Steuern aufgebracht werden müßten, zu schlagen. Zum Grundrecht der Berufsfreiheit kritisiert der Referent, daß das Bundesverfassungsgericht bisher Art. 12 Abs. 1 GG nicht als Maßstabnorm für die Besteuerung von durch Berufstätigkeit erzielten Einkünften in Betracht gezogen habe.

Friauf betont sodann den Rang des Art. 3 Abs. 1 GG als zentraler Prüfungsnorm für die steuerliche Erfassung des Einkommens. Der praktische Ertrag der unzähligen Entscheidungen, die diesen Maßstab angewendet hätten, sei freilich relativ gering. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wirke als systemtragendes Gleichheitsgebot, an dem die steuerlichen Einzelregelungen sich zu legitimieren hätten. Wenn der Gesetzgeber im Einzelfall von ihm abweichen wolle, müsse er eine besonders hohe Rechtfertigungsschwelle überwinden.

Abschließend wendet sich *Friauf* dem Problemkreis „individuelle Existenzsicherung und Einkommensteuer“ zu. Aus dem Wertsystem des Grundgesetzes (insbesondere dem Prinzip der Menschenwürde in Verbindung mit

Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG) ergebe sich notwendig ein verfassungsrechtlicher Vorrang des eigenverantwortlichen Erwerbs vor staatsvermittelter Subsistenz. Deshalb sei es nicht hinnehmbar, wenn das im Einkommensteuergesetz anerkannte Existenzminimum für den Steuerpflichtigen und seine Familie noch immer erheblich unter dem Existenzminimum liege, das dem Nichterwerbstätigen durch staatliche Sozialleistungen gewährt werde. Daran ändere auch der betragsmäßige Ausgleich durch Sozialhilfe im Einzelfall nichts. Ein Erwerbstätiger, der seinen Lebensunterhalt durch eigene Arbeit verdiene, dürfe nach Steuern nicht finanziell schlechter stehen als ein nichterwerbstätiger Sozialhilfeempfänger in der gleichen familiären Situation. Der Steuergesetzgeber dürfe denjenigen, der dazu in der Lage sei, sich seinen Lebensunterhalt selbst zu verdienen, nicht durch eine teilweise Abschöpfung der selbst erworbenen Mittel künstlich zum Sozialhilfeempfänger machen.

In der an das Referat von *Friauf* anschließenden Diskussion warf *Tipke* u. a. die Frage auf, inwieweit die Besteuerung von „Kriminaleinkommen“ mit einer strikten Markteinkommenstheorie zu vereinbaren sei. *Weber* unterstützte, entgegen einigen bei *Tipke* anklingenden Zweifeln, die Forderung des Referenten, daß die Gesamtbelastung des erzielten Einkommens grundsätzlich den Rahmen von 50 v. H. nicht überschreiten dürfe. Er wandte sich weiter gegen die Kritik am interventionistischen Einsatz des Steuerrechts: Die indirekte Lenkung sei das wesentlich freiheitlichere Element, auf das Verhalten von Bürgern einzuwirken als direkte Verbote. Außerdem ging er noch auf die Problematik der unterschiedlichen Existenzminima im Einkommensteuerrecht und bei der Sozialhilfe ein.

Lang erörterte im Zusammenhang mit der Problematik, inwieweit das Wertesystem der Verfassung systembildende Kraft entfalten könne, die Frage nach der Weite des Gestaltungsspielraums des Steuergesetzgebers. Er bedauerte, daß der Grundsatz der richterlichen Zurückhaltung im Steuerrecht dazu führe, daß der Steuergesetzgeber sich überhaupt kaum noch an vorgegebene Regeln zu halten brauche. Schließlich ging er auf Fragen der Familienbesteuerung und des Amnestiegesetzes ein. *Sieker* wies auf die Notwendigkeit einer zweidimensionalen Betrachtung bei der Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht hin.

3. In seinem Referat „Die Ausgestaltung der Gewerbesteuer als verfassungsrechtliches Problem“ geht *Flämig* vom Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als zentraler Prüfungsnorm aus. Er begrüßt die Abkehr des Bundesverfassungsgerichts von der alten Willkürformel; die nunmehr vom Gericht verwendete Formel bringe viel deutlicher zum Ausdruck, daß für den nach Art. 3 Abs. 1 GG relevanten Vergleich zwischen zwei Gruppen

das richtige „tertium comparationis“ benötigt werde. Nur bei Anwendung eines sachgerechten Vergleichsmaßstabs lasse sich intersubjektiv nachprüfbar feststellen, ob die Unterschiede zwischen den beiden Gruppen von solcher Art und solchem Gewicht seien, daß eine ungleiche Behandlung gerechtfertigt erscheine.

Als für die Beurteilung der Gewerbesteuer zuständiger Vergleichsmaßstab biete sich zunächst das Äquivalenzprinzip an. Allerdings gebe es auch Stimmen, die ganz allgemein die „Leistungsfähigkeit“ des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung des Steuersystems in Frage stellten. In jüngster Zeit sei sehr prononciert von *R. Wendt* die Meinung vertreten worden, daß die Gewerbesteuer „a limine mit dem Äquivalenzprinzip nicht zu rechtfertigen“ sei. *Flämig* schließt sich diesem Verdikt nicht an. Für die Entscheidung des Gesetzgebers, das Äquivalenzprinzip zum Steuerprinzip der Gewerbesteuer zu erklären, sprächen beachtenswerte Gründe. Allerdings habe das Äquivalenzprinzip als für die Gewerbesteuer relevanter Gerechtigkeitsmaßstab nur den Namen mit dem Äquivalenzprinzip des Gebühren- und Beitragsrecht gemein. Im Gegensatz zu dem gebühren- und beitragsrechtlichen Äquivalenzprinzip liege dem gewerbesteuerlichen nur eine pauschale Rechtfertigung der Gewerbesteuer zugrunde. Bei dem Verständnis des gewerbesteuerrechtlichen Äquivalenzprinzips als einer die Gesamtheit der Gewerbebetriebe einer Gemeinde betreffenden Äquivalenz könne kein Zweifel daran bestehen, daß die Gewerbebetriebe die Ursache für gemeindliche Lasten darstellten, die aber nicht allein im besonderen Interesse der einzelnen Gewerbebetriebe, sondern im Interesse aller Einwohner – das sei der entscheidende Unterschied zu den Vorzugslasten – von der Gemeinde abgedeckt würden. Dem mitunter herausgestellten Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer spricht *Flämig* das Attribut eines dem Äquivalenzprinzip gleichrangigen Rechtfertigungsmaßstabs ab.

Im folgenden untersucht *Flämig* die Vereinbarkeit des geltenden Gewerbesteuerrechts mit dem Gleichheitssatz. Die Begrenzung des Steuerobjekts auf den Gewerbebetrieb sei gerechtfertigt. Es liege zwar auf den ersten Blick durchaus in der Sachlogik des gewerbesteuerlichen Äquivalenzprinzips, auch für die durch freiberufliche Tätigkeiten ausgelösten gemeindlichen Lasten eine gewerbesteuerrechtliche Abgeltung zu verlangen. Dennoch gebe es qualitativ und quantitativ erhebliche Unterschiede, die es rechtfertigten, die Gewerbesteuer in Anwendung des Äquivalenzprinzips nicht auf die freiberufliche Praxis zu erstrecken. Im Gegensatz zum Gewerbebetrieb trete beim Freiberufler in der Mehrzahl der Fälle die Praxis als das sachliche Substrat der Tätigkeit gegenüber den von ihm zu erbringenden individuellen Leistungen deutlich in den Hintergrund. Außerdem

seien die von Gewerbebetrieben verursachten Gemeindelasten immer noch deutlich größer als die von freiberuflichen Praxen veranlaßten.

Abschließend meint *Flämig*, Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG enthalte eine institutionelle Garantie der Gewerbesteuer als Steuertyp. Eine Aussage über die Ausgestaltung der Gewerbesteuer im einzelnen liege darin aber nicht. Insofern müßten die materiellen Anforderungen des Grundgesetzes beachtet werden.

In der Diskussion wies *Wieland* auf die Probleme hin, die sich daraus ergeben, daß in die Gewerbesteuer Äquivalenzgesichtspunkte einfließen, obwohl die Steuer per definitionem gerade ohne Gegenleistungsbezug ist. In Zusammenhang mit der Frage der Einbeziehung der Geschäftsführervergütung bei Personengesellschaften in die Bemessungsgrundlage betonte *Woerner* die Bedeutung der Wahl des richtigen Vergleichspaares im Rahmen der Gleichheitsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG.

Doralt ging auf die Abgrenzung Gewerbebetrieb/freie Berufe u. a. auch aus österreichischer Sicht ein; er erläuterte sie in historischer Perspektive.

4. *Papier* erörtert Grundlage, Inhalt und Reichweite des Bestimmtheitsgrundsatzes im Steuerrecht. Nach einer verfassungsrechtlichen Bestandsaufnahme stellt er einleitend fest, daß sich das im Gesetzmäßigkeitsprinzip implizierte Bestimmtheiterfordernis sowohl auf die Eingriffsvoraussetzungen der steuerlichen Ermächtigung (Tatbestand) als auch auf deren Eingriffsinhalt (Rechtsfolge) beziehe. Diese doppelte Zielrichtung des Bestimmtheitsgebots werde durch den Grundsatz der „Tatbestandsmäßigkeit“ der Besteuerung nicht hinlänglich zum Ausdruck gebracht. Während der Gewaltenteilungsgrundsatz sowie die verfassungsrechtliche Rechtsschutzgewähr in bezug auf die spezifischen Bestimmtheitsanforderungen nicht mehr hergäben als das Gesetzmäßigkeits- bzw. Tatbestandsmäßigkeitsprinzip, postulierten die mit den Schlagworten Rechtssicherheit, Rechtsklarheit und Vertrauensschutz umschriebenen spezifischen rechtsstaatlichen Wurzeln ein allgemeines Erfordernis der Bestimmtheit und Begrenztheit von normativen Eingriffsermächtigungen. Damit seien im Bereich steuerlicher Eingriffe sowohl die der Eingriffsbegründung bzw. -schärfung dienenden Akte der Rechtsfortbildung praeter, extra oder contra legem als auch die analoge Anwendung steuerbegründender oder -schärfender Normen unzulässig.

Im Anschluß daran befaßt sich *Papier* mit der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe. Speziell im Abgabebereich lägen diese im Spannungsverhältnis zwischen dem Bestimmtheitsgrundsatz einerseits und dem Gebot der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit andererseits.

Der legislatorische Gestaltungsspielraum führe daher erst zu einer Verletzung des Bestimmtheitsgrundsatzes, wenn der unbestimmte Gesetzesbegriff unter den gegebenen Umständen evident sachwidrig sei oder die Unbestimmtheit wegen Fehlens objektiver Kriterien ein Ausmaß annehme, daß eine willkürliche Handhabung durch Behörden und Gerichte nicht ausgeschlossen werden könne.

Weitere Probleme entstünden wegen der Undurchschaubarkeit von ganzen Normenkomplexen. Der im Erlaß einer Unmenge von Detailregelungen zum Ausdruck kommende Perfektionismus des Gesetzgebers erhalte eine zusätzliche Stärkung angesichts der Höhe der heutigen Grenzsteuerbelastung. Der im Grunde unvollziehbar gewordene Normenüberhang führe auf seiten der Verwaltung zu einer Zuflucht zu einem „pragmatischen Verfassungsverstoß“, auf seiten des Steuerbürgers zur Usurpierung eines paralegalen Widerstandsrechts. Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie Bestimmbarkeit und Vorhersehbarkeit der steuerlichen (Gesamt-)Belastung seien nicht mehr gewährleistet. Als Ausweg bleibe nur die systemändernde Umkehr hin zu stärkeren Typisierungen und Entdifferenzierungen.

Auch gesetzliche Verweisungen müßten dem rechtsstaatlichen Gebot hinreichender Normbestimmtheit genügen, insbesondere auf in Kraft getretene Vorschriften Bezug nehmen und den verfassungsrechtlichen Publikationsanforderungen Rechnung tragen. Verfassungsrechtlich bedenklich seien die sog. dynamischen Verweisungen, die Normen „in der jeweils geltenden Fassung“ in Bezug nehmen.

Im letzten Teil befaßt sich *Papier* mit der Norminterpretation und der Rechtsfortbildung. Da der Vorbehalt des Gesetzes und der rechtsstaatliche Bestimmtheitsgrundsatz ein Verbot der Begründung oder Schärfung von Steuerpflichten im Wege der Rechtsfortbildung begründeten, sei eine klare Abgrenzung von Interpretation und – methodisch geleiteter – Rechtsfortbildung vonnöten. Diese häufig nicht einfach vorzunehmende Abgrenzung werde durch den steuerrechtlichen topos der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bzw. der Auslegung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise noch problematischer. Mit derartigen Instrumentarien gelinge es den Finanzgerichten immer wieder, Akte der Rechtsfortbildung als Anwendungsfälle tradierter Normauslegung zu kaschieren und damit den restriktiv ausgelegten Umgehungstatbestand des § 42 AO von einer Prüfung auszuschließen. *Papier* tritt demgegenüber für eine sehr viel zurückhaltendere Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowohl bei der Auslegung der Steuergesetze als auch bei der Sachverhaltsbeurteilung ein.

5. In seinem Referat „Normative Bindung und Sachverhaltserfassung“

geht *Lambrecht* zunächst der Bedeutung des Untersuchungsgrundsatzes für die Sachverhaltsermittlung nach. Für Verwaltung und Gerichte bestehe in gleicher Weise die Verpflichtung, den Sachverhalt vollständig zu ermitteln. Von hier aus wendet er sich den tatsächlich praktizierten Formen unvollständiger Sachverhaltserfassung und ihrer Rechtfertigungsmöglichkeiten zu. Als Formen unvollständiger Sachverhaltsermittlung behandelt er zum einen das Absehen von an sich zugänglichen Erkenntnisquellen und zum anderen Einschränkungen der Sachverhaltsermittlung auf dem Wege materieller und formeller Typisierung, generalisierender Schätzung, durch Bagatellregelungen und Bilanzierungsspielräume. Zur Rechtfertigung dieser Praktiken äußert er sich überwiegend recht kritisch. Verfahrenspraktikabilität könne grundsätzlich nicht der Forderung nach materiell richtiger Besteuerung vorgehen.

Im letzten Teil des Referats erörtert *Lambrecht*, wie weit Pauschalierungen und vergleichbare Formen der eingeschränkten Sachverhaltserfassung unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten vertretbar oder geboten sein könnten, um einen wirksamen Schutz der Grundrechte zu gewährleisten. Typisierende Betrachtung könne einen Bürger beispielsweise davor bewahren, dem Zwang detaillierter Auskunftsverlangen nachkommen zu müssen. Andererseits bestehe allerdings auch die Gefahr, daß der Steuerpflichtige daran gehindert werde, seine Freiheit gegenüber dem Steuergesetz in vollem Umfang zur Geltung zu bringen. Resümierend stellt er fest, daß die Verwirklichung der Grundrechte im Verfassungsbereich eine verfassungskonforme Durchführung der Sachverhaltsermittlung verlange. Dabei stelle zwar Praktikabilität durchaus einen Gesichtspunkt des Gesetzesvollzuges dar. Praktische Erwägungen hätten jedoch hinter den besonderen Wertentscheidungen der Grundrechte zurückzutreten. Verwaltungseffizienz sei zwar ein rechtlich anerkanntes Gut; sie besitze aber keinen Verfassungsrang. Deshalb sei eine Einzelfallabwägung erforderlich. Dabei müsse eine effektive Grundrechtsverwirklichung sichergestellt, im Hinblick auf Art. 14 Abs. 2 und 20 GG aber auch die Sozialpflichtigkeit des Eigentums und die Gemeinschaftsbezogenheit des Bürgers berücksichtigt werden.

Im Anschluß an die Referate von *Papier* und *Lambrecht* erörterten zunächst *Klein* und *Vogel* kontrovers die Frage, ob die Undurchsichtigkeit der Gesetze speziell ein Problem des Steuerrechts oder auch anderer Rechtsgebiete sei. Zwischen *Woerner* und *Papier* entspann sich eine Diskussion über Möglichkeiten und Grenzen der Analogie im Steuerrecht. *Pelka* vertrat die Auffassung, daß der Bestimmtheitsgrundsatz häufig verwechselt werde mit einer vermeintlichen Pflicht zu möglicher Detailregelung. Das sei ein Irrweg. Je mehr der Gesetzgeber ins Detail zu gehen versuche,

desto größere Lücken hinterlasse er bei nicht geregelten Details. Übermäßige Spezifizierung führe deshalb nicht zu einem bestimmteren, sondern eher zu einem unbestimmteren Recht. Über die Fülle der Details gehe der zugrunde liegende Plan ganz verloren. Dem stimmte *Thiel* zu. Weiter vertrat er die Auffassung, daß sich Steuergesetze nicht an den Steuerbürger („Laien“) als solchen, sondern an die Fachleute in der Finanzverwaltung, der Beraterschaft und den Gerichten wendeten. Diesen sei aber das Vertrauen entgegenzubringen, daß sie auch den Sinn der Gesetze vernünftig ausschöpften. Dem wurde von *H.-P. Schneider* teilweise widersprochen. Ferner wies *Schneider* auf die Bestimmtheitsanforderungen hin, die Art. 80 GG für den Erlass von Rechtsverordnungen stelle.

App beklagte den Umstand, daß nicht nur zahlreiche Vorschriften des materiellen Steuerrechts zu unbestimmt seien; ähnlich gravierende Unbestimmtheiten seien auch im Steuerverfahrensrecht zu beobachten. Eher grundsätzliche Betrachtungen zum Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht stellte *List* an. Vertragstypen, die den zivilrechtlichen Grundsätzen der Privatautonomie und des Interessenausgleichs entsprächen, sollten auch steuerrechtlich anerkannt werden. *Achatz* ging auf die Frage ein, in welchem Umfang dem Steuerpflichtigen Mitwirkungspflichten aufgebürdet werden dürften.

6. *Klaus Vogels* Referat über den „Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht“, das den zweiten Tag einleitete, wird sicher als einer der Höhepunkte der Tagung im Gedächtnis bleiben. Es wurde zum leidenschaftlichen Plädoyer für größere demokratische Durchsichtigkeit und Rechtlichkeit der Steuergesetze. *Vogel* sieht im „Verlust an demokratischer Legitimation und an Rechtlichkeit“, durch die unser heutiges Steuerrecht gekennzeichnet werde, eine wesentliche Herausforderung an das Verfassungsrecht. Das BVerfG müsse auf sie eine Antwort suchen, so wie es schon mehrfach mit großen Herausforderungen fertig geworden sei. Er kritisiert die überzogene Hektik der Steuergesetzgebung, die zu ständigen, kurzfristigen und gelegentlich kurzfristigen Änderungen führe. Seine Feststellung, die zahllosen unkoordinierten und vielfach nahezu unverständlichen Steuervorschriften kämen „in ständig sich erneuernder Flut ... gleich biblischen Heuschreckenschwärmen über uns“, hat Aussicht, zum geflügelten Wort zu werden. Als Hochschullehrer könne man, so lautet sein Resümee, heute deutsches Steuerrecht nicht mehr ohne Scham unterrichten.

Vogels anschließende Frage, ob denn ein für den Bürger nicht mehr verständliches Recht noch demokratisch genannt werden könne, legt den Finger in eine besonders schmerzende Wunde. Ein kompliziertes Steuerrecht,

das die Vielzahl von Steuervergünstigungen nicht mehr erkennen lasse und zugleich Belastungswirkungen verschleierte, schütze die Parlamentarier vor ihrer Verantwortung. Es mache es ihnen leichter, der Versuchung nachzugeben, mit dem Geld der „anderen“ das eigene politische Interesse an Machtgewinnung und Machterhalt zu fördern. Hier seien Kompensationsmechanismen erforderlich, die die Steuergesetzgebung für den Bürger wieder durchsichtig machten und damit die Verantwortung der Parlamentarier für diese Gesetzgebung sicherstellten.

Angesichts dieses Befundes sieht *Vogel* für das BVerfG einen erheblichen Handlungsbedarf. In seiner Rechtsprechung seien Verfassungsgrundsätze auf Steuerfragen bisher nur mit Zurückhaltung angewandt worden; das Steuerrecht habe sich deshalb weit vom üblichen Verfassungsstandard entfernen können. Ein zentrales Anliegen sieht er darin, Strategien und Differenzierungen zu finden, die dem BVerfG einerseits einen intensiveren Zugriff auf das Steuerrecht ermöglichen, ohne den die erforderlichen Korrekturen praktisch nicht durchzusetzen sein werden, die andererseits aber auch die Arbeitsfähigkeit des Gerichts – ein Gut von hohem Verfassungsrang – nicht in Frage stellen.

Der letzte Teil des Referats enthält wichtige Stellungnahmen zum allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, dessen personales Element *Vogel* hervorhebt, und zur Dogmatik des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips. Er stellt das Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe individueller Leistungsfähigkeit, das bisher maßgeblich auf den Gleichheitssatz bezogen worden ist, in ein Koordinatensystem ein, dessen vier Eckpunkte markiert werden durch die Finanzverfassung, das Gleichheitsgrundrecht, das Gebot der Folgerichtigkeit und das Sozialstaatsprinzip. Auch wenn hier sicher noch weiter zu denken sein wird: Die Stimmen, die in jüngerer Zeit geglaubt haben, das Leistungsfähigkeitsprinzip als einen dogmatischen Irrtum aus dem Steuerverfassungsrecht verabschieden zu können, werden nach dem Referat *Vogels* verstummen müssen.

Im Anschluß an das Referat appellierte *Heydt* an die anwesenden Hochschullehrer, am Negativbeispiel der Unsystematik des Steuerrechts Fragen der Gesetzgebungstechnik mehr in den Vordergrund zu rücken. Diesen Appell nahm *Vogel* zum Anlaß, Defizite der heutigen Steuergesetzgebung zu beklagen. *App* griff die These *Vogels* auf, daß gesetzliche Differenzierungen – insbesondere Detailregelungen – einer Rechtfertigung bedürften. Eine solche fehle indessen häufig. *App* meinte, die Rechtsprechung müsse in solchen Fällen das Gesetz „an den Gesetzgeber zurückreichen“. Nur so könne der Gesetzgeber gezwungen werden, für seine Regelungen nach überzeugenden Begründungen zu suchen. Das gelte insbesondere auch für

die Fälle, in denen der Gesetzgeber eine Begründung genannt habe, die sich später als nicht tragfähig erweise. Die Gerichte dürften derartige gesetzliche Regelungen nicht mit selbst erfundenen Ersatzbegründungen zu „retten“ versuchen. *Vogel* bezweifelte, daß diese Forderung in der Realität verwirklicht werden könne, und zog eine Parallele zur Lehre vom Verwaltungsakt. Dort komme es auch nicht darauf an, daß die erlassende Behörde die richtige gesetzliche Grundlage genannt habe, wenn nur überhaupt eine vorhanden sei. *Trzaskalik* führte als einen der Gründe, die das BVerfG zur Zurückhaltung im Steuerrecht bewegten, den Umfang und das Ausmaß dieses Rechtsgebietes an. Die Komplexität der steuerlichen Probleme mache das Steuerrecht verfassungsrechtlich zwar nicht immun, aber doch ein wenig resistent.

7. In ihrem Referat „Die Bewertung des Vermögens“ untersucht Frau *Hofmann* die Verfassungsmäßigkeit der Wertfeststellung von Grundstücken des Grundvermögens und von Betriebsgrundstücken im Wege der Einheitsbewertung, wobei der Schwerpunkt der Ausführungen der Bewertung im Hinblick auf die Vermögensteuer gilt. Sie geht aus von der Verbindung zwischen steuerrechtlicher Wertfindung und Besteuerungsziel. Dem Charakter der Vermögensteuer als einer Art Sollertragsteuer müsse bei der Wertfindung Rechnung getragen werden. Bei unbebauten Grundstücken sei es gerechtfertigt, vom Marktpreis auszugehen, da es sich bei ihnen um Wirtschaftsgüter ohne laufenden Ertrag handele, deren Wert rasch realisierbar sei. Halten und Veräußerung stünden in unmittelbarem Bezug zueinander. Anders liege der Fall bei bebauten Grundstücken. Sie würden im Gegensatz zu unbebauten Grundstücken nicht primär der Veräußerungsmöglichkeit halber gehalten, sondern nur des Ertrags oder der eigenen Nutzung willen. Auch fehle eine hinreichende Vergleichbarkeit im Veräußerungsfall. Subjektive Vorstellungen schlossen die Vergleichbarkeit nahezu aus.

Für die Festlegung von moderaten Einheitswerten sprächen vor allem folgende Argumente:

- (1) Bebaute Grundstücke als ruhendes Vermögen sollten ihrer bestimmungsmäßigen Verwendung halber nach der ihnen innewohnenden Ertragsfähigkeit bewertet werden.
- (2) Die auf einen Hauptfeststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswerte bzw. die ihnen zugrunde liegenden Wertverhältnisse hätten über einen längeren Zeitraum Gültigkeit.
- (3) Die festzustellenden Werte seien geschätzt und infolge ihrer Ungenauigkeit und der Massenbewertung geeignet, im Einzelfall zu Eingriffen in die Substanz zu führen, wenn sie voll ausgereizt würden.

(4) Außerdem unterlägen Grundstücke auch noch der Grundsteuer, was zu einer Kumulierung führe.

Die Referentin wirft sodann die Frage auf, ob ein unbefristetes Anknüpfen an die Wertverhältnisse zum 1. 1. 1964 verfassungsgemäß sei. Sie konstatiert Verzerrungen innerhalb des Einheitswertgefüges und weist darauf hin, daß infolge des Festhaltens an den alten Wertverhältnissen eine korrekte Ermittlung des Gesamtvermögens im Rahmen der Vermögensteuer nicht möglich sei. Sie legt schließlich dar, daß das Unterlassen der Feststellung zeitnaher Einheitswerte zu Steuerungerechtigkeiten führe. Es verstöße gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

In der Diskussion ging *Kleeberg* auf Besonderheiten ein, die sich aus der Natur des Ertragswertverfahrens ergeben. Weiter behandelte er das Problem der Sequenz der Einheitsbewertung. Voraussetzung für (an sich wünschenswerte) kürzere Bewertungsabstände sei der Abschied von dem komplizierten heutigen Bewertungsverfahren. *Pelka* meinte, das Steuerrecht werde nicht einfacher, wenn regelmäßig im Abstand von 6 Jahren eine Hauptfeststellung durchgeführt werde. Er warf dann die grundsätzliche Frage nach der Notwendigkeit einer Einheitsbewertung auf und verneinte sie. Im weiteren Verlauf der Diskussion wurde die Möglichkeit einer Abschaffung der Vermögensteuer erörtert.

8. In einem Steuerstaat sind Steuerfestsetzung und Steuererhebung genuin staatliche Aufgaben. Der Frage, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang Privaten die Aufgabe der Steuererhebung überantwortet werden kann, widmet sich *Trzaskalik* in seinem Beitrag „Die Steuererhebungspflichten Privater“. Anhand der Stichwörter „Quellenabzugsverfahren“ und „Steuerkollektor“ führt er in die Problematik ein. Aus Art. 108 GG folge, daß der Vollzug der Steuergesetze eine staatliche Aufgabe sei. Von Art. 108 GG zieht er eine Verbindungslinie zu Art. 20 Abs. 2 und Art. 33 Abs. 4 GG. Bei den Quellenabzugsverfahren werde die staatliche Aufgabe der Steuererhebung von Privatpersonen unfreiwillig und häufig ohne zureichende steuerliche Kenntnisse wahrgenommen. Dieser Umstand könne angesichts des Erfordernisses demokratischer Kontrolle und Legitimation nicht unberücksichtigt bleiben. Der Auffassung, die Übertragung von Verwaltungsaufgaben sei jedenfalls dann mit Art. 33 Abs. 4 GG vereinbar, wenn sie innerhalb der Verwaltungsordnung insgesamt eine Sondererscheinung bleibe, widerspricht *Trzaskalik*: Die Bindungswirkung des Art. 33 Abs. 4 GG könne nicht in bestimmten Bereichen mit dem Argument vernachlässigt werden, daß man sie anderweitig besonders ernst nehme. Weitere Bedenken leitet *Trzaskalik* aus dem Grundrecht der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) ab. Der Steuereinbehalt liege nicht in der Sphäre der

Berufsausübung. Es gehöre eben nicht zur privatwirtschaftlichen Tätigkeit, als Hilfsorgan der Finanzverwaltung zu fungieren. *Trzaskalik* widerspricht hier nachdrücklich dem Bundesverfassungsgericht.

Sodann beleuchtet *Trzaskalik* die Perspektiven des Verwaltungshelfers und des Schuldners bzw. des Steuerträgers. Verwaltungshelfer betätigten nicht ihre Freiheit, sondern erfüllten aufgezwungene Rollen. Die Verfahrensgestaltung lasse aus der Sicht des Verwaltungshelfers manche Wünsche offen. Dieser Umstand wird an der mangelnden Berücksichtigung der Rollenkonflikte im Lohnsteuerverfahren exemplifiziert. Für das Gebiet des Umsatzsteuerrechts wird die Problematik des Rechtsirrtums des Unternehmers untersucht.

Der Kostenlast des Verwaltungshelfers korrespondiert die Höhe des versteckten Staatsbedarfs. Diesen versucht *Trzaskalik* annähernd zu beziffern. Dann geht er auf die Argumente für die Unentgeltlichkeit der Verwaltungshilfe ein, die angesichts des Umfangs der Kostenlast der Verwaltungshelfer eher dürftig seien. Dem Argument, der Verwaltungshelfer könne ja die Kosten abwälzen, begegnet er mit dem Hinweis, die Belastung durch eine Pflicht entfalle nicht deshalb, weil es dem Pflichtigen gelinge, einen anderen zur Lastenübernahme zu bewegen.

Die Suche nach verfassungsrechtlichen Kriterien für eine eigenständige Zuordnung der mit der Hilfeleistung Privater verbundenen Kosten ist nach Meinung des Referenten vergeblich, weil die Kosten integraler Bestandteil der Dienstleistungspflicht seien. Die Inpflichtnahme und die durch sie verursachten Kosten könnten nicht voneinander getrennt werden, ohne daß der gedankenlosen Inpflichtnahme Vorschub geleistet würde, da eine Kostenerstattung aus dem steuerfinanzierten Haushalt stets gesichert werden könne.

9. Der Frage, ob die Steuern in den einzelnen Bundesländern nachhaltig unterschiedlich erhoben werden, geht *Streck* unter dem Thema „Auswirkungen der Ertrags- und Verwaltungshoheit auf die steuerliche Belastung“ nach. Zunächst betont er, die Einheitlichkeit der Sachverhaltsermittlung und der Rechtsanwendung im Geltungsbereich der Steuergesetze sei eindeutiges und kaum bestreitbares Ziel der steuerlichen Rechtsanwendung. Sodann geht er auf notwendige und hinnehmbare Differenzen der Rechtsanwendung ein. Aber auch problematische Differenzen bleiben nicht ausgeblendet, namentlich weist er auf die Problematik der Bevorzugung von „Landeskindern“ und auf politisch motivierte unterschiedliche Rechtsanwendungen hin. In einem Erfahrungsbericht aus seiner Tätigkeit als Anwalt geht *Streck* zunächst auf Probleme im Rahmen der Gewerbesteuererhebung und der Lohnsteuerprüfung ein. Letzterer wirft er regelmäßige Verstöße gegen das geltende Lohnsteuerrecht vor.

Im folgenden wendet er sich der Rechtsanwendung der Finanzämter zu. Hier stellt er eine geradezu bestechende Einheitlichkeit der Rechtsanwendung fest. Das sei nicht zuletzt auf die Einheitlichkeit der Organisation der Finanzverwaltung in allen Bundesländern zurückzuführen. Es erscheine *Streck* auch nicht gerechtfertigt, von einem „Nord-Süd-Gefälle“ der Betriebsprüfung zu sprechen. Vielmehr seien etwaige Unterschiede lediglich durch unterschiedliche Betriebsprüfungskonzepte der Länder bedingt, deren Ziel jedoch jeweils die Gleichmäßigkeit der Besteuerung darstelle.

Es sei nicht feststellbar, daß im Wege der Betriebsprüfung die Steuerzahler einzelner Länder „konzeptionell“ besser behandelt würden als die Bürger anderer Länder.

In Umkehrung seines Themas stellt *Streck* sodann die zunächst vielleicht überraschende Frage, ob es nicht gerade die zunehmende perfekte Einheitlichkeit der steuerlichen Rechtsanwendung sei, die an die Grenzen der Verfassung klopfe. Die Verwaltung bemühe sich um eine Einheitlichkeit der Besteuerung, die dem einzelnen und seinen Besonderheiten keine Chance mehr lasse. Gegenüber der Massen-Rechtsanwendung verkümmere die Gerechtigkeitssuche für das Individuum. Gleiches sei zwar gleich zu behandeln. Die Steuerbürger seien aber nur in einer bestimmten – durchaus breiten – Marge gleich. Der Finanzbeamte müsse erkennen, wo die Ungleichheiten einsetzen. Hier müsse er dann auch das Recht ungleich anwenden. Behandle er auch Ungleichheiten gleich, so werde das Gleichheitsgebot verletzt. Die Finanzverwaltung mache nicht in ausreichendem Maße von der ihr eingeräumten Möglichkeit der Billigkeitsentscheidung im Einzelfall Gebrauch. Die Typisierung gewisser Steuertatbestände sei u. U. verfassungsrechtlich bedenklich. Die verfassungsrechtlich gebotene Korrektur von Schablonen im Einzelfall finde weitgehend nicht statt.

Mit der Diskussion zu den Referaten von *Trzaskalik* und *Streck* ging die Tagung zu Ende. Dabei wies *Lopitzsch* auf die Problematik von maschinell festgesetzten Verspätungszuschlägen hin. Die Art und Weise, in der die maschinelle Erfassung derzeit praktiziert werde, genüge nicht dem Bestimmtheitsgrundsatz; sie sei für den Bürger nicht hinreichend transparent. Außerdem handle es sich hier um Ermessensentscheidungen, die man nicht dem Computer übertragen könne. Im folgenden ging es dann ganz allgemein um den Einsatz der EDV im Bereich der Finanzverwaltung. *Pelka* warf die Frage auf, ob es verfassungsrechtlich unbedenklich sei, daß es in Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen anstelle der früheren Großbetriebsprüfungsstellen nunmehr Großbetriebsprüfungsämter gebe, während andere Bundesländer ohne derartige Ämter auskämen. Nach

seiner Erfahrung neigten die Prüfer von Großbetriebsprüfungsämtern, also selbständigen Behörden, tendenziell eher zu steuerschärfenden Entscheidungen. Er konstatierte dann einen Zusammenhang zwischen der Errichtung solcher selbständigen Ämter – statt wie bisher Stellen – und einer höheren Besteuerung. Auch *Streck* meinte, daß die in der Errichtung von Großbetriebsprüfungsämtern liegende Konzentrationswirkung nicht unbedingt positive Auswirkungen für die Unternehmen mit sich bringe.

Meyding vertrat die Auffassung, daß die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung in der ehemaligen Reichsfinanzverwaltung bei weitem nicht so groß gewesen sei, wie man das hätte annehmen können und wie es heute der Fall sei. *Lopitzsch* ging sodann auf Fragen im Zusammenhang mit der Lohnsteuerprüfung ein.

10. Zum Abschluß der Diskussion berichtete *Doralt* (Innsbruck) über die Rechtsprechung des österreichischen Verfassungsgerichtshofs zu Steuerfragen. Er beeindruckte die Tagungsteilnehmer mit einer Reihe von Entscheidungen, die in der Bundesrepublik Deutschland bisher kaum bekannt waren. Der österreichische VfGH hat gerade in den letzten Jahren den Steuergesetzgeber mehrfach in wesentlichen Fragen korrigiert. Ein Blick über die Grenze, zu dem *Doralt* aufrief, kann auch unsere deutsche Betrachtung zum Thema der Tagung ein Stück voranbringen. Deshalb werden die wesentlichen Punkte nachstehend in der Formulierung von *Doralt* wiedergegeben:

„Der Eindruck, den die diesjährige Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft vermittelt, ist Unzufriedenheit mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. In der Sorge, daß ‚Dämme bersten könnten‘, vermeidet es das Bundesverfassungsgericht, dem Gesetzgeber in die Quere zu kommen. Auch die Verfassungsrechtsprechung in Österreich war bis vor wenigen Jahren eher zurückhaltend. Die Rechtsprechung des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs in den letzten Jahren zeigt aber, daß Ihre Vorstellungen berechtigt und keineswegs unrealistisch sind:

Erst unlängst hat der VfGH die *Aufsichtsratsabgabe*¹ und die *Zinsertragsteuer*² als verfassungswidrig aufgehoben, zwar nicht wegen Gleichheitswidrigkeit, sondern wegen Verletzung der Finanzverfassung – dennoch auch für Sie interessant, weil das Bundesverfassungsgericht – so entstand hier der Eindruck – vor einer Gesetzesaufhebung zurückschreckt, wenn damit erhebliche Einnahmehausfälle verbunden wären. Die Zinsertragsteuer wurde in Österreich zur Budgetsanierung eingeführt, der VfGH hob sie trotzdem auf.

1 VfGH 17. 3. 1988, G 37 bis 61/88, ÖStZB 1988, 310.

2 VfGH 17. 3. 1988, G 7 bis 36, 66, 67/88, ÖStZB 1988, 310.

§ 23a EStG, dem deutschen § 15a EStG ähnlich, wurde in der ersten Fassung wegen Verletzung des Gleichheitssatzes als verfassungswidrig aufgehoben, weil Verluste des Kommanditisten im Fall eines negativen Kapitalkontos selbst dann nicht ausgleichsfähig waren, wenn das negative Kapitalkonto durch Einlagen aufgefüllt wurde (ein Verlustausgleich war nur mit späteren Gewinnen möglich).³

Die *außergewöhnliche Belastung* hat der VfGH teilweise als verfassungswidrig aufgehoben, weil der Gesetzgeber das *Heiratsgut*, auf das in Österreich (anders als in Deutschland) ein zivilrechtlicher Anspruch besteht, vom Abzug ausgeschlossen hatte.⁴

Der *begünstigte Steuersatz für außerordentliche Einkünfte* war auf lohnsteuerpflichtige sonstige Bezüge (als solche bereits begünstigt) nicht anzuwenden; der VfGH hat auch diese Einschränkung aufgehoben.⁵

In einer der letzten Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft wurde darüber diskutiert, ob der Erbe den *Verlustvortrag des Erblassers* übernehmen kann. Das ausdrückliche Verbot in der Gewerbesteuer hat der VfGH als gleichheitswidrig aufgehoben und gleichzeitig zu erkennen gegeben, daß die gleiche Überlegung auch für die Einkommensteuer gilt.⁶

In der Erbschaftsteuer hat der VfGH die *Erbsschleicherbefreiung* als gleichheitswidrig aufgehoben, weil sie denjenigen besserstellte, der den Erblasser „in Erwartung einer letztwilligen Zuwendung“ unentgeltlich gepflegt hat.⁷ (Diese Begünstigung hatte ihr Vorbild im deutschen ErbStG in der Fassung vor der Reform 1974.)

In der Umsatzsteuer war die *Liebhaberei vom Vorsteuerabzug* ausgeschlossen, der VfGH erkannte auf Gleichheitswidrigkeit.⁸ Willkür und damit verfassungswidrig ist es nach Meinung des VfGH auch, wenn die Behörde bei der *amtswegigen Wiederaufnahme* ihr Ermessen nur zu Lasten des Steuerpflichtigen ausübt.⁹

Rechtsmittel hatten nach unserer Bundesabgabenordnung keine *aufschie-*

3 VfGH 11. 12. 1985, G 139, 207, 221, 238, 247/85, VfSlg 10.731.

4 VfGH 16. 6. 1987, G 52/87, ÖStZB 1988, 3.

5 VfGH 19. 3. 1987, G 269/86, G 2/87, G 12–15/87, G 71/87, G 72/87, ÖStZB 1987, 524.

6 VfGH 5. 3. 1988, G 248/87, ÖStZ 1988, 190.

7 VfGH 13. 12. 1986, G 112/86, ÖStZB 1987, 266.

8 VfGH 28. 2. 1983, G 123, 127/81, G 9, 14, 15, 16, 17, 18, 61, 64 b, 65, 89, 90, 91/82, VfSlg 9641.

9 VfGH 5. 3. 1988, B 70/87.

bende Wirkung. Der VfGH hat auch diese Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben, und zwar – weil andere griffige Ansatzpunkte in den Grundrechten fehlten – wegen Verletzung des ‚rechtsstaatlichen Prinzips‘.¹⁰

Richtungsweisend war die *De-facto-Aufhebung der Grunderwerbsteuer*, weil eine Ausnahmebestimmung verfassungswidrig war; da die Aufhebungsmöglichkeiten bei verfassungswidrigen Ausnahmebestimmungen eingeschränkt sind, hat der VfGH auf den Grundtatbestand zurückgegriffen und diesen als verfassungswidrig aufgehoben.¹¹

Bei vergleichbarer Rechts- und Verfassungslage zeigen die Beispiele, daß die Verfassungsgerichtsbarkeit einen erheblichen Spielraum hat; es liegt am Verfassungsgericht, diesen Spielraum im Sinne des gesetzlichen Auftrages zu nützen. Eine aktive Verfassungsgerichtsbarkeit läßt Dämme nicht bersten, sie schützt vielmehr jene Dämme, die die Verfassung gegen den einfachen Gesetzgeber errichtet hat. Unsere Rechtsprechung könnte Ihren Verfassungsrichtern dazu Mut machen.“

10 VfGH 11. 12. 1986, G 119/86, ÖStZB 1987, 130; ÖStZ 1987, 36.

11 VfGH 10. 12. 1986, G 167, 173, 186 bis 237/86, ÖStZB 1987, 51.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bernhard-Feilchenfeld-Str. 9, 5000 Köln 51.

**Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.**

Vorstand: Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); *Susanne Sieker* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter am Bundesverfassungsgericht; Rechtsanwalt *Helmut Becker*; Rechtsanwalt Dr. *Jürgen Danzer*; Oberfinanzpräsident *Paul G. Flackermann*; Ministerialdirigent *Christian Forst*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Ministerialdirigent Dr. *Heribert Hagemann*; Richterin am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Ministerialdirigent Dr. *Hans-Ulrich Kieschke*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Karl Koch*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Heinrich List*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf *Dieter Rönitz*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; *Susanne Sieker*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Töpke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Abel, Maria-Henriette, Dr., Regierungsrätin, Berlin
Achatz, Markus J., Dr., Universitätsassistent, Graz
Achenbach, Edgar, Oberregierungsrat, Lippstadt
Adolf, Gustav, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Abrens, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kiel
Albracht, Wolfgang, Regierungsrat, Rotenburg
Albrecht, Richard, Student, Kiel
Allitsch, Gerold, Dr., Wirtschaftstreuhänder, Graz
Altheim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich

- App*, Michael, Oberregierungsrat, Karlsruhe
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer, Bonn
Arnim, Hans Herbert, von, Dr., Ordentlicher Professor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Ault, Hugh J., Professor of Law, Newton, Ma.
Axer, Jochen, Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
- Baade*, Gerhard, Steuerberater, Berlin
Baatz, Jürgen, Regierungsrat, Berlin
Babel, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg
Bach, Martin, Regierungsrat, Groß-Gerau
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Mönchengladbach
Bader, Thiemo, Oberregierungsrat, Würzburg
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Balke, Michael, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Solingen-Wald
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schöenberg
Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuer-
berater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Regierungsrat, Dozent, Wetzlar
Becker, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg
Beckerath, von, Hans-Jochem, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beisse, Heinrich, Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof,
München
Belke, Rolf, Dr., Ordentlicher Professor, München
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Düsseldorf
Bengstrate, Jörg Peter, Steuerberater, München
Berdesinski, Stephan, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Berna, Pierre, Dr., Professor für Steuerrecht, Rechtsanwalt, Luxemburg
Berthold, Marianne, Regierungsrätin, Berlin
Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
Beul, Herbert, Steuerberater, Neuwied
Beyer, Dietrich, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Beyer, Elke, Rechtsanwältin, Hamburg
Bibr, Dietrich, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
Bilsdorfer, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Birk, Peter, Dr., Ordentlicher Professor, Münster

- Birkenfeld*, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Birkhan, Hermann-Josef, Regierungsrat, Berlin
Bister, Otfried, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Blaurock, Uwe, Dr., Ordentlicher Professor, Göttingen
Bleier, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der OEMV-AG, Wien
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bock, Michael, Dozent, Assessor, Marburg
Bohnert, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Bollbagen, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt und Notar, Jever
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Bordewin, Arno, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Bornhaupt, Kurt Joachim, von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Borst, Günther, Regierungsrat, Esslingen
Boveri & Cie AG Brown, Abtl. ZSZ, Mannheim
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., Fachhochschule für Finanzen, Edenkoben
Brandis, Peter, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Neuss
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Starnberg
Braunschweig, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen
Buchweitz, Arnulf-Dankwardt, Steuerberater, Osnabrück
Buciek, Klaus D., Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundessteuerberaterkammer, Bonn
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kummerfeld
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Wiesmoor
Cagianut, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil
Callen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
Carrobe, Miguel, Dr., Professor, Barcelona

- Christiansen*, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Chrysan-Piltz, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Köln
Cirkel, Dagmar, Dr., wissenschaftliche Mitarbeiterin, Frankfurt
Classen, Andrea, Regierungsrätin, Krefeld
Classen, Rüttger, Dr., Regierungsrat, Krefeld
Claus, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dillingen
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Columbus, Helmut, Steuerberater, Handorf
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum
Costede, Jürgen, Dr., Ordentlicher Professor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Ordentlicher Professor, Bamberg
- Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Burgdorf
Dannecker, Gerhard, Dr., wissenschaftlicher Assistent, Denzlingen
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
Deere und Company, Steuerabteilung, Mannheim
Degenhard, Tilmann, Rechtsanwalt, Pforzheim
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter H., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Gudrun, Dautphetal
Deuschle, Werner, Diplom-Volkswirt, Steuerberater und Rechtsbeistand,
Dautphetal
Deutscher Bundestag, Bonn
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn
Deutscher Steuerberaterverband, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Bonn
Deutsche Treubandgesellschaft, München
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht,
Neukirchen-Vluyn
Distel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Doebler, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Dölemeyer, Hans-Joachim, Dr., Wirtschaftsprüfer, Bad Homburg v. d. H.
Dötschmann, Martin, Regierungsrat, Mainz-Kastel
Doralt, Werner, Dr., Ordentlicher Professor, Wien
Dornfeld, Robert, Dr., Steuerberater, Köln
Dostmann, Dieter K., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draxl, Otto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien

- Drenseck*, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Dressler, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Düll, Günther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater und Rechtsbeistand,
Nördlingen
Düsseldorfer Treuhandgesellschaft, Altenburger und Tewes, Düsseldorf
- Ebeling*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Ebke, Werner F., Dr., Ordentlicher Professor, Konstanz
Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter, Baden (Österr.)
Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf am Neckar
Egger, Josef, Leitender Regierungsdirektor, Münster
Eggesiecker, Fritz, Dr., Steuerberater, Erfstadt-Liblar
Ehrnsperger, Hubert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Eicher, Hans, Oberregierungsrat, München
Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Eickhoff, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Escher, Karl-Ernst, Dr., Direktor des Amtsgerichts, Wuppertal
Esser, Willy, Dr., Düsseldorf
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Ewert, Holm A., Dr., Rechtsanwalt, München
- Faber*, Gerd, Oberregierungsrat, Bonn
Falter, Rudolf, Dr., Diplomkaufmann, München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
Feddersen, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Frankfurt
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Fein, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth
Feldmeier, Theodor, Rechtsanwalt und Notar, Münster
Felix, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Krefeld
Fischer, Helmut L., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Lothar, Richter am Finanzgericht, Hemmingen
Fischer, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Flamig, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht,
Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt

Flockermann, Paul Gerhard, Oberfinanzpräsident, Hannover
Förster, Jutta, Dr., wissenschaftliche Mitarbeiterin, Münster
Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
Forst, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel
Freihalter, Gerd U., Dr., c/o Arthur Andersen & Co. GmbH, München
Freitag, Jens, Frankfurt
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Ordentlicher Professor, Bensberg-Frankenforst
Frick, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Friedrich, Günter, Dr., Geschäftsführer Verlag Hauffe, Freiburg
Friedrich, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
Friederichs, Karl, Nordtreu-Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hannover
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Wien
Frotscher, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Deutsche Shell AG, Hamburg

Gaier, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Gast-de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg
Gebel, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Geeb, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts, Koblenz
Gefäller, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg
Geist, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting
Gellner, Elmar, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer,
Bonn
Geppart, Chris, Dr., Ordentlicher Professor, Tilburg
Gerger, Hans, Dr., Universitätsassistent, Graz
Gimmler, Karl-Heinz, Assessor, Koblenz
Glaunflügel, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern
Glenk, Heinrich, Richter am Finanzgericht, München
Goedden, Hermann, Finanzbeamter, Mülheim/Ruhr
Goege, Harald, Berlin
Görlich, Wolfgang, Dr., Universitätsassistent, Berlin
Gössler, Ivo, Steuerberater, Hamburg
Gosch, Dietmar, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Goutier, Klaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt a. M.
Graefe, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Remagen-
Kripp
Gräser, Waldemar, Steuerberater, Bremen
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Linz
Gramatke, Hans-Joachim, Oberregierungsrat, Berlin
Gramülla, Alfons, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg

- Grimme*, Andreas C., Rechtsanwalt, Offenburg
Groh, Manfred, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof Burgdorf-Ehlershausen
Groll, Rüdiger, von, Richter am Bundesfinanzhof, Breitbrunn
Große Bahr, Cordula, Regierungsrätin, Berlin
Grube, Georg, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Grünberg, Heiko, Richter am Finanzgericht, Köln
Grützner, Carola, Assistentin, St. Augustin
Grund, Ingolf, Steuerberater, Köln
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, München
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
Härer, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg
Hagemann, Heribert, Dr., Ministerialdirigent, Wiesbaden
Hahn, Hans-Heinrich, Regierungsrat, Braunschweig
Hahn, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Hanckel, Götz, Rechtsanwalt und Direktor, Osnabrück
Harenberg, Friedrich E., Dr., Regierungsrat, Ronnenberg
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Karlsruhe
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heichen-Kunze, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin
Heilmaier, Eberhard, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, Krefeld
Heinemann, Gerd, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Bundesfinanzhof, München
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Frankfurt
Helmert, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Münster
Helml, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz
Hemmelrath, Alexander, Dr., Steuerberater, München
Henkel, Udo, Deutsche Bank, Abt. Recht und Steuern, Düsseldorf
Hennecke, Rudolf, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt

Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Hell, Hanns, DDr., Finanzpol. Referent der Bundeswirtschaftskammer,
Wien

Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Königstein

Hey, Friedrich E. F., Dipl.-Finanzwirt, Hamburg

Heydt, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel

Heyll, Ulrich, Dr., Steuerberater, Berlin

Heyng, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf

Hidien, Jürgen W., Dr., Finanzbeamter, Münster

Hieber, Otto, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel

Hieber, Rudolf, Steuerberater, Pliezhausen

Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Dänisch Nienhof

Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und
Notar, Bremen

Hintzen, Lothar, Dr., Richter, Bonn

Höhn, Ernst, Dr., Ordentlicher Professor, Kronbühl

Hönig, Gilbert, Steuerberater, Möhnesee

Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München

Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln

Holz, Willy, Rechtsanwalt, Düsseldorf

Horlemann, Heinz-Gerd, Diplom-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogen-
aurach

Horn, Ullrich, Regierungsobererrat, Offenbach

Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg

Horst, Helmut, Steuerberater und Rechtsbeistand, Düsseldorf

Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier

Huchatz, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Dozent, Münster

Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart

Ivens, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Pinneberg

Jacobi, Peter, Rechtsanwalt, Köln

Jäbnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg

Jakob, Wolfgang, Dr., Ordentlicher Professor, Augsburg

Jansen, Alfred, Dr., Ltd. Regierungsdirektor, Aachen

Jelinek, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel

Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Berlin

Jonas, Bernd, Steuerabteilung der Krupp-GmbH, Essen

Jürgens, Günter, Dr., Oberfinanzpräsident, Köln

- Kablen*, Hermann, Rechtsanwalt, Nordkirchen
Kabrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kaiser-Plessow, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln
Kalbhofer-Köchling, Karl-Bernd, Student, Kassel
Kammann, Evert, Dr., Steuerberater, Nürnberg
Kaneko, Hiroshi, Prof., University/Faculty of Law, Hongo, Tokio
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kebschull, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kempf, Uwe, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hamburg
Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Reinbek
Kefler, Rainer, Regierungsdirektor, Meckenheim
Kefler, Rüdiger, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Kienemund, Andreas, Rechtsanwalt, Bonn
Kieschke, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin
Killius, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Kimura, Konosuke, LL. M., Dozent für Steuerrecht, Tokio
Kirchhof, Paul, Dr., Ordentlicher Professor, Richter am Bundesverfassungsgericht, Heidelberg
Klasmeyer, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Klauser, Werner, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe
Kleeberg, Rudolf, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, München
Klein, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Klein, Hartmut, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch Gladbach
Kloecker, Reinhold, Steuerberater, Bonn
Kloubert, Franz-Peter, Dr., wissenschaftlicher Mitarbeiter, Essen
Klüting, Hans, Personalabteilung der Hoesch-AG, Dortmund
Knepper, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Knieper, Kunibert E., Dr., Steuerberater, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Paderborn
Knobbe, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn
Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Ordentlicher Professor, Bonn
Koch, Hanns-Reimer, Dr., Richter am Finanzgericht, Norderstedt
Koch, Hellmut-Erhart, Regierungsdirektor, Berlin
Koch, Karl, Dr., Institut für Finanzen und Steuern, Bonn
Köbn, Rolf P., Düsseldorf
König, Andreas, Steuerberater, Montabaur

- König*, Ansgar, Oberregierungsrat, Esslingen a. Neckar
Kobler, Richard, Regierungsdirektor, Meckenheim
Kohlmann, Günter, Dr., Ordentlicher Professor, Köln
Koneczny, Walter, Mag. Dr., Beeidigter Buchprüfer und Steuerberater,
Wien
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Koschmieder, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden
Kraft, Wolfgang, Dr., Präsident des Hessischen Finanzgerichts, Kassel
Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr. LL. M., Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg
Krauss, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal
Krauss, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
Kröger, Horst, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Krumland, Jürgen, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Ordentlicher Professor, Bochum
Küffner, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Landshut
Kühne, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und ver-
eidigter Buchprüfer, Bremen
Küntzel, Wolfram, Dr., Regierungsrat, Kaarst
Kuhlmann, Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Sindelfingen
Kumert, Bernhard, Steuerberater, Köln
Kumert, Horst, Steuerberater und Rechtsbeistand, Itzehoe
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kussmann, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhoch-
schule für Finanzen, Nordkirchen
Kutz, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Berlin
- Lakies*, Otto, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Sinsheim
Lambrecht, Claus, Dr. LL. M., Richter am Finanzgericht, Korschenbroich
Land, Rolf, Richter am Finanzgericht, Köln
Lang, Joachim, Dr., Ordentlicher Professor, Köln
Langbein, Volker, Dr., Rechtsanwalt, stellv. Abteilungsdirektor der BASF,
Ludwigshafen
Lange, Manfred, Regierungsrat, Hannover

- Langner*, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach
Langobr, Thomas G., Referendar, Münster
Laube, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf
Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Weinheim
Laule, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel
Lechner, Eduard, Dr., Dr., Steuerberater, Dozent, Wien
Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
Leiss, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Köln
Lemberg, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Lencer, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne
Ley, Ursula, Dr., Dipl.-Kfm., Steuerberaterin, Köln
Liedtke, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg
Lieser, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Lipps, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Löhning, Bernd, Dr., Direktor des Abgeordnetenhauses, Berlin
Lohse, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin
Lohse, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
Longin, Franz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
Loock, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Loos, Gerold, Dr., Dr., Chefsyndicus der Agrippina Versicherung, Köln
Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln
Lopitzsch, Gerhard, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Heidelberg
Loritz, Karl-Georg, Dr., Ordentlicher Professor, Würzburg
Loroch, Christian, Rechtsreferendar, Ettlingen
Ludwig, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Kiel
Lüdicke, Jochen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Eppstein
Lüdicke, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg
Lütke, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Lyding, Jürgen, Vorsteher des Finanzamtes, Jugenheim
- Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf
Manfreda, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
Martin, Suse, Dr., Richterin am Finanzgericht, München
Masset, Elmar, Steuerbevollmächtigter, Lörrach
Materne, Manfred, Oberregierungsrat, Bonn
Matthiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Medert, Heiko K., Syndicusanwalt, Köln

- Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.*
Meilicke, Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn
Meinke, Jens Peter, Dr., Ordentlicher Professor, Köln
Mellinghoff, Rudolf, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Mennel, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn
Menze, Heinrich Franz, Justitiar, Frankfurt
*Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,
Düsseldorf*
Meyding, Dietrich, Dr., Präsident der Oberfinanzdirektion, Karlsruhe
Mielke, Klaus, Dr., Nordkirchen
Misera, Hans-Ulrich, Finanzbeamter, Berlin
Mittelsteiner, Karl-Heinz, Steuerberater, Hamburg
Moenius, Thomas, Rechtsreferendar, Forchheim
Möhrle, Sigwart, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Mösbauer, Heinz, Dr., Ordentlicher Professor, Speyer
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Ordentlicher Professor, Osnabrück
Mohr, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Nürnberg
*Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Frankfurt*
Montag, Heinrich, Dipl.-Kfm., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Erfstadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt und Notar, Berlin
*Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und
Notar, Bremen*
Müller, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Köln
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster
Müller, Wolf-Dietrich, Finanzbeamter, Essen
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen
*Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Frankfurt*
Müller-Machens, Gerhard, Oberregierungsrat, Bonn
*Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Duisburg*
Murai, Tadashi, Dr., Ordentlicher Professor, Osaka-Fu
Mußgnug, Reinhard, Dr., Ordentlicher Professor, Heidelberg
- Närger, Günther, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Salzkotten*
Naujoks, Helga, Regierungsrätin, Rotenburg
Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Neuhof, Manfred, Notar, Düsseldorf

Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar, Celle
Nieland, Michael, Regierungsdirektor, St. Augustin
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn
*Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Hamburg*
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg

Oehler, Günther, Steuerberater, Rechtsbeistand, Sersheim
Oepen, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin
Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bad Kissingen
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Rockenberg
Osterloh, Lerke, Dr., Hochschulassistentin, Berlin
Ostwestfälische Revisions- und Treuhand-GmbH, Bielefeld
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg

Peetz, Carsten, Hamburg
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Peltner, Alexander, Regierungsrat, München
Perske, E.-M., Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt
Peter, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne
Peusquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath
Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Pfeiffer, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven
Pfizenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt und Steuerberater, Berlin
*Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Alfter-Oedekoven*
Picard, Holger, Steuerberater, Köln
*Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Königswinter*
Piltz, Hermann, Regierungsdirektor, Offenburg
Pinne, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt
Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
*Plückebaum, Rudolf, Dr., Abt.-Direktor der Oberfinanzdirektion,
Münster*
*Pöllath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München*
Pohl, Gerd, Staatsanwalt, Köln

- Pollmann*, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
Ponschab, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
Pott, Hans-Michael, Dr., wissenschaftlicher Assistent, Hannover
Probst, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,
Weiden
Publ, Thomas, Dr., wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Pump, Hermann, Oberregierungsrat, München
- Rätz*, Hans, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Schwäbisch Hall
Rainer, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
Ramer, Rudolf A., Steuerberater, Würzburg
Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Ordentlicher Professor, Berlin
Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, München
Rechenberg, Wolf-Georg, Frh. von, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater,
Stuttgart
Redecker, Winfried, Steuerberater, Buchprüfer und Rechtsbeistand, Wetzlar
Reger, Gerhard, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt
Reiche, Klaus, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Friedrichsdorf
Reim, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Reiß, Wolfram, Dr., Regierungsdirektor, Privatdozent, Lüdinghausen
Reuter, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Königstein/Taunus
Riechmann, Klaus-Joachim, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
Rieker, Klaus J., Rechtsanwalt und Steuerberater, Heppenheim-Oberlauden
Ritter, Wolfgang, Professor, Syndikus, Frankenthal/Pfalz
Rodemann, Hans-Juergen, RR/Referent-Vollstreckung, Berlin
Röchlingsche Treuhandgesellschaft, Mannheim
Röhricht, Rüdiger, Regierungsrat, Berlin
Rölig, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln
Rönitz, Dieter, Präsident des Finanzgerichts, Düsseldorf
Rössler, Gerhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Heidelberg
Röver, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Berlin
Roller, Alfred, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
Rosenberg, Helene, Düsseldorf
Roth, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer

- Rotthege*, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Düsseldorf
- Ruban*, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München
- Rudloff*, Herbert, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neustadt
- Rudolph*, Günther, Referent LFM Hessen, Taunusstein
- Rüber*, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen
- Rüber*, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Rüssmann*, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
- Runge*, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich
- Ruppe*, Hans Georg, DDr., Ordentlicher Professor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
- Safarik*, Frantisek J., eidgen. dipl. Steuerexperte, Basel
- Sagasser*, Bernd, Dr., München
- Salaske*, Konrad N. G., Steuerberater, Köln
- Saldern*, Albrecht, von, Richter am Finanzgericht, Krefeld
- Salditt*, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied
- Sammern-Frankenegg*, Hansjörg, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Innsbruck
- Sander*, Annelore, Finanzbeamtin, Berlin
- Sangmeister*, Bernd, Dr. LL. M., Richter am Finanzgericht, Kassel
- Sauer*, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
- Schäfer*, Siegfried, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hannover
- Scharfe*, Günter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen
- Schaumburg*, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg
- Schaumburg*, Heide, Dr., Richterin am Finanzgericht, Bonn-
Bad Godesberg
- Scheel*, Peter, Dr., Ltd. Regierungsdirektor, Dortmund
- Scheidle*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Augsburg
- Schellmann*, Gottfried, Steuerberater, Brunu, Österreich
- Schewe*, Hans-Wolfgang, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
- Schick*, Walter, Dr., Ordentlicher Professor, Nürnberg
- Schilli-Frank*, Dagmar, Oberregierungsrätin, Essen
- Schitag*, Schwäbische Treuhand-AG, Stuttgart
- Schläger*, Annegret, Assessorin, Münster
- Schlagbeck*, Bernhard Stephan, Beeck
- Schleifenbaum*, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Siegen
- Schlütter*, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Schmid*, Jakob, Regierungsrat, Mainz
- Schmidt*, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln

- Schmidt*, Joachim, Regierungsrat, Köln
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Schmidt-Liebig, Axel, Dr., Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Schmitt, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Salzgitter
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Siegen
Schoeck, Karl, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth
Schoeck, Thomas A. H., Regierungsdirektor, Moosburg
Schönberg, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof,
München
Schönwandt, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Scholsem, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Scholz, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Wirt-
schaftsprüfer, Hamburg
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
Schröder, Detlef, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Berlin
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schütze, Matthias, Rechtsanwalt, Berlin
Schultheis, Peter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen
Schulze, Elvira, Rechtsanwältin, Duisburg
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Nordkirchen
Schulze-Balluf, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Köln
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Ordentlicher Professor, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Ordentlicher Professor, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Münster
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof,
München
Schweda, Joachim, Dr., Thyssengas GmbH, Duisburg
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schwochert, Klaus K., Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Nordkirchen
Seeger, Siegbert, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Seest, Jan, Rechtsanwalt, Gräfelfing
Seibold, Felix, Rechtsanwalt, Utting
Sieber, Roland, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Korntal-Münchingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Sieker, Susanne, wissenschaftliche Mitarbeiterin, Berlin

- Siska*, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Erfstadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Söhn, Hartmut, Dr., Ordentlicher Professor, Passau
Soll, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Spanner, Hans, Dr., Ordentlicher Professor, München
Speck, Wolfgang, Regierungsdirektor, Kiel
Spindler, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Stadie, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwaltung, Hamburg
Stabl-Sura, Karin, Richterin am Finanzgericht, Münster
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel
Stecher, F. A., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Römerberg
Steinert, Maia, Rechtsanwältin, Köln
Steinhauff, Dieter, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Bundesverfassungsgericht, Gundelfingen
Steinbilper, Volker, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Steuck, Hellmut, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Stöcker, Ernst Erhard, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Stödter, Helga, Dr., Rechtsanwältin, Legationsrätin a. D., Wentorf b. Hamburg
Stoll, Gerold, Dr., Ordentlicher Professor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Prof. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Stolze, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ströfer, Joachim, Dr., Assessor, Bonn
Stümpel, Horst, Regierungsdirektor, Dortmund
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Tanzer, Michael, Dr., Universitätsassistent, Wien
Targan, Norbert, Rechtsanwalt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Assistent, Graz
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Theisen, Manuel R., Dr. Dr., Ordentlicher Professor, Oldenburg
Thiel, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst

Thiel, Rudolf, Dr., Ministerialdirigent a. D., Düsseldorf
Thode, Gerhard, Regierungsdirektor, Reinbek
Thumfart, Bruno, Sachgebietsleiter, Schwäbisch-Gmünd
Tiedchen, Susanne, wissenschaftliche Mitarbeiterin, Berlin
Tiedtke, Klaus, Dr., Ordentlicher Professor, Würzburg
Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Tipke, Klaus, Dr., Ordentlicher Professor, Köln
Todt, Johann Ludwig, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Traxel, Wolfgang, Dr., Steuerberater, Frankfurt
Treuband und Revision, Alpenländische, Wien
Troll, Max, Dr., Ministerialrat a. D., Bonn
Trzaskalik, Christoph, Dr., Ordentlicher Professor, Mainz

Uelner, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor, Bonn

Vallender, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen
Venzmer, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Landshut
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Professor, Universitätslektor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Ordentlicher Professor, München
Vogelsang, Horst, Ministerialrat, Siegburg
Voss, Reimer, Präsident des Finanzgerichts, Hamburg
Vosseberg, Clemens-Ulrich, Assessor, Freiburg

Waas, Georg, Syndikus, Ulm
Wachenhausen, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Wallenstätter, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Höchberg
Wallenstätter, Sigrid, Dr., Oberregierungsrätin, Höchberg
Walter, Otto L., Dr., Dr. h. c., Professor, Attorney at Law, New York
Walz, W. Rainer, Dr., Ordentlicher Professor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Prof. Dr., Richter am Bundesfinanzhof, St. Augustin
Weber, Harald, Dr., Ordentlicher Professor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Oberregierungsrat, Münster
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Hagen
Wegner, Jürgen, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Wendt, Rudolf, Dr., Ordentlicher Professor, Trier

- Wenzel*, Christine Eleonore, Leiterin der Neckermann Steuerabteilung,
Bad Vilbel
- Wenzel*, Helmut, Leitender Regierungsdirektor, Haan
- Werner*, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
- Westermann*, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor, Wuppertal
- Widmann*, Siegfried, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Widmann*, Werner, Ministerialrat, Mainz-Kaster
- Wiedemann*, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald
- Wiese*, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Stadtlohn
- Wiesmeth*, Otmar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl
- Wildlanger-Hofmeister*, Gabriela, Dipl.-Volkswirtin, Assessorin, Mainz
- Willemsen*, Arnold, Rechtsanwalt, Brühl
- Wingert*, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
- Winter*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/
Ruhr
- Winter*, Hans, Dr. Mag., beeidigter Buchprüfer, Steuerberater, Graz
- Wirtz*, Otto, Bornheim
- Wölfinger*, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg
v. d. Höhe
- Woerner*, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof,
München
- Wohlschlegel*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Bremen
- Wolff*, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln
- Wolff-Diepenbrock*, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Wolffgang*, Hans-Michael, Dr., Oberregierungsrat, Münster
- Wolter*, Eckhard, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
- Woltmann*, Albrecht, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Generalbevoll-
mächtigter, Nürnberg
- Woring*, Siegbert, Dr., Dipl.-Ökonom, Richter am Finanzgericht, Pulheim
- Woring*, Sigrid, Steuerberaterin, Pulheim
- Worms*, Martin J., Dr., Regierungsrat, Wasserlos
- Wüst*, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Berlin
- Wusowski*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg
- Zeifang*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Ravensburg
- Zeischwitz*, Friedrich von, Dr., Ordentlicher Professor, Gießen
- Ziegler*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

Sachregister

- Abgaben, außersteuerliche 12
- Abgabenordnung 80, 199 ff.
 - Sanktionskatalog 199 ff.
- Abschnittsbesteuerung 12, 17
- Abschreibungsmethoden 97
- Abschreibungstabellen, amtliche 91, 99
- Absetzungschancen, des steuererhebungspflichtigen Privaten 179
- Abwälzungsrisiko, bei indirekten Steuern 169
- Abzugsfähigkeit, steuerliche 102
- Äquivalenzbezug 7, 35 ff.
- Äquivalenzprinzip 35 ff., 208
- AfA-Tabelle 97, 107
- Agenturgeschäfte 85
- Altersbezüge 18
- Altersversorgung, betriebliche 97, 184
- Altersvorsorge 18
- Analogie, im Steuerrecht 211
- Anlagegüter, Zuschüsse 97
- Anrufungsauskunft, im Lohnsteuerrecht 171, 183
- Ansatzwahlrecht 96
- Anscheinsbeweis 92 f.
- Arbeitszimmer, häusliches 119 ff.
- Aufgabegewinn 46
- Aufsichtsratsabgabe 218
- Aufwandsteuern 58
- Aufwendungen
 - abzugsnahe 95
- Ausgabenpauschale 99
- Auslegung 72, 73 ff., 210
- Auslegungskompetenz 111
- Ausschlussklauseln, tarifliche 173
- Außensteuergesetze 15

- Bagatellregelungen 95 f., 107, 211
- Bankenerlaß 85 ff.
- Beamtenrecht, Haftungsstandard 172
- Beanstandungsklage 9

- Beitrag 38 f., 42
- Belastungen, außergewöhnliche 117, 219
- Belastungsniveau, steuerliches 4
- Berufsausübung 25, 216
- Berufsfreiheit 25 ff., 29, 206, 215
- Berufswahl 26
- Bestandsschutz 23
- Besteuerung, gleichmäßige 80, 102, 121
- Bestimmbarkeit, steuerlicher Belastungen 70
- Bestimmtheitsgrundsatz 61 ff., 209, 211, 217
- Betrachtungsweise, wirtschaftliche 82 ff., 92
 - typisierende 211
- Betriebsausgaben 46 f., 99 f., 166
- Betriebseinnahmen 46
- Betriebsgrundstück 146
- Betriebsprüfung 192, 194, 195
 - bei Banken 166
 - Konzepte der Länder 195, 217
 - Nord-Süd-Gefälle 194
- Betriebsvermögen 48, 50, 68, 96, 99, 108, 155
- Beurteilungsspielräume, der Verwaltung 108
- Beweiserhebung 81
- Beweislastregel 91
- Beweislastumkehr 93 f.
- Beweisvereitelung, schuldhafte 121 f.
- Beweiswürdigung, freie 79, 91, 93, 122
- Bewertung, von Vermögen 145 ff.
- Bewertungsgesetz 48, 145
- Bewertungsrichtlinien 99
- Bewertungsvorgaben, normative 98
- Bewertungswahlrecht 96
- Bilanz 96, 98
- Bilanzansatzwahlrecht 108
- Bilanzierungsspielräume 96 ff., 211
- Binnenmarkt 1992 42, 59
- Branchengewohnheiten 93

- Bruttolohnansprüche 173

 Darlegungslast 121
 Dauerschuldkapital 51, 53
 Dauerschuldzinsen 51, 53
 DDR, Unterstützungsleistungen an
 Angehörige 94, 108
 Deklarationspflicht 87
 Dentist 41
 Doppelbelastung, gewerbsteuerliche
 53
 Dynamische Verweisungen,
 Verfassungsmäßigkeit 71 f.

 Ehe, Schutz 117
 Eigengeschäft, umsatzsteuerrechtliches
 85
 Eigentum 29
 – Sozialbindung 8
 – Sozialpflichtigkeit 7
 Eigentumsgarantie 19 ff.
 Eigentumsordnung, sozialgerechte 8
 Eigentums- und Wirtschaftsordnung,
 privatnützige 3
 Eingriffsverwaltung 64, 66, 118, 158
 Einheitlichkeit, der Rechtsanwendung
 189, 199
 Einheitsbewertung 214 f.
 Einheitswert 149 f.
 – des gewerblichen Betriebs 48
 – von Grundbesitz 145 f.
 Einkommensteuer 3 ff., 165, 167,
 205 ff.
 Einkommensteuergesetz 45, 47, 68,
 163, 169
 Einkommensteuergesetz 1919 178
 Einkommensteuergesetz 1925 167
 Einkommensteuergesetz 1936 167
 Einkommensteuergesetzgebung 26
 Einkommensteuer-Richtlinien 90,
 96 f., 107
 Einkünfte, ausländische 7
 – außerordentliche 219
 Einzelfallgerechtigkeit 202
 Einzelgewerbetreibende 43
 Entsorgung, für Gewerbebetrieb 42

 Erbschaftsteuer 146
 Erbschleicherbefreiung 219
 Erdrosselungsverbot 25
 Erdrosselungswirkung 19
 Ergänzungsbilanz 47
 Erhaltungsaufwand, bei
 Baumaßnahmen 95
 Erhebungskosten, der Lohnsteuer
 durch den Arbeitgeber 177
 Ermessensentscheidung 217
 – Einschränkung 88, 191
 – der Verwaltung 108
 Ermessensrichtlinien 110
 Ermessensspielraum, der Eingriffs-
 verwaltung 64
 Ermittlungspflichten, der Finanzämter
 79
 Erschütterungsbeweis 92, 94
 Ertragsbesteuerung 12 ff.
 Ertragshoheit 187 ff.
 – gemeindliche 58
 Ertragsteuer 146
 Ertragswertverfahren 149, 151, 215
 Erwerbseinkünfte 25 ff.
 Erwerbsgenossenschaft 43
 Existenzminimum 30, 31, 207

 Familienbesteuerung 207
 Feststellungslast 94
 Finanzämter, Organisation 193
 Finanzausgleich, bundesstaatlicher 58,
 188, 196
 Finanzgerichtsverfahren 80 f.
 Finanzreform 36
 Finanzverwaltung 216
 Freiberufler 208
 Freibetrag 165
 – gewerbsteuerlicher 43
 Freiheitsgrundrechte 19 ff.
 Fremdkapitalzinsen 97

 Garantiefunktion, des steuer-
 gesetzlichen Tatbestandes 76
 Gebrauchtwagenhandel 85
 Gebühr 38 f., 42
 Geldleistungspflichten 19

- Gesamtvermögen 22
- Geschäftsführervergütung, bei
 - Personengesellschaften 209
- Geschehensablauf, untypischer 92 f.
- Gesetzesanwendung, gebundene 106
- Gesetzmäßigkeit 209
 - der Besteuerung 69 f., 111
 - der Verwaltung 63, 106
- Gestaltungsmißbräuche, der Besteuerung 77, 82, 101
- Gestaltungsspielraum, legislatorischer 68, 207, 210
- Getrenntleben, dauerndes 117
- Gewaltenteilung 63, 65, 108 f., 209
- Gewerbebetrieb 40 ff.
 - Beginn und Ende der Steuerpflicht 43 f.
 - Einkünfte 45
 - Mehrheit 42
- Gewerbeertrag 44 ff., 50, 55
 - negativer 48 ff.
- Gewerbeertragsteuer 44 ff., 55, 97
- Gewerbegebiet 42
- Gewerbekapital 44 ff., 50 f., 55
- Gewerbekapitalsteuer 44 f., 48 ff., 55
- Gewerbesteuer 33 ff., 192, 207 f., 209
- Gewerbsteuergesetz 40 ff., 44
- Gewerbsteuergesetz 1936 44
- Gewerbsteuererhebung 216
- Gewerbsteuermeßbetrag 192
- Gewerbsteuerprüfer 192
- Gewerbsteuerumlage 36
- Gewerbeverlust 54 f.
- Gewinn, laufender 46
- Gewinn- und Verlustrisiko 96
- Gleichbehandlung, der Steuerpflichtigen 99, 102
- Gleichheitsgebot 188 ff., 202
- Gleichheitssatz 6, 11, 27 ff., 34 ff., 83, 120
- Gleichmäßigkeit, der Besteuerung 69, 99 ff., 116, 195
- Grenzsteuerbelastung 69 f.
- Großbetrieb, Prüfungsstellen 217
- Großbetriebsteuer 56
- Grunderwerbsteuer 146, 220
- Grundrechte 115
- Grundrechtsgewährleistungen 162
- Grundrechtsschranken 162
- Grundrechtsschutz, effektiver 115, 120
- Grundrechtsverzicht 118
- Grundsteuer 58, 146, 149, 215
- Grundstücksbewertung 148
- Grundstückseinheitswert 148
- Grundstücksmobilisierungssteuer 148
- Grundvermögen 145 f.

- Handelsvertreter 40 f., 46
- Haushaltsbegleitgesetz 1983 51
- Haushaltsführung, doppelte 95
- Hauptfeststellungszeitpunkt, für die Feststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes 150
- Heiratsgut 219
- Herstellungsaufwand, bei Baumaßnahmen 95
- Homogenität, strukturelle 4

- Indienstnahme, Privater für staatliche Aufgaben 161 ff.
- Indizienbeweis 92 ff.
- Intimsphäre, Schutz 118 ff.

- Jährlichkeitsprinzip 16
- Jahressteuerergebnis 165

- Kapitaleinkünfte, Besteuerung 168
- Kapitalertragsteuer 166 ff., 177, 181
- Kapitalertragsteuergesetz 1920 167
- Kapitalgesellschaft 42 ff., 47
- Kapitalgesellschaft & Co. KG 44
- Kapitalstruktur, betriebsindividuelle 48
- Kapitalvermögen, Einkünfte 87 ff.
- Kirchenlohnsteuer 178
- Kirchensteuereinbehalt 162
- Kirchensteuerpflicht 162
- Körperschaftsteuer 46, 167
- Körperschaftsteuergesetz 45, 47
- Kommanditist 48
- Kontrollmitteilungen 89
- Kostenäquivalenz 38, 40
- Kraftfahrzeugsteuer 37

- Kraftfahrzeugversicherung 107
 Kreditaufnahme 53
 Kreditinstitute, Ermittlungen 85 ff.
 Kriminaleinkommen, Besteuerung 207
 Kriminalstrafe 72
 Kuponsteuerbeschuß 162
- Länderfinanzverwaltungen 193
 Landeskinder 191
 Lasten
 - dauernde 53
 - gemeindliche 38 f., 41 ff., 45, 47, 50 f. 56 f., 208
 Lastengleichheit 27, 65, 101, 106
 Lastenverteilung, gerechte 13
 Lebensführungskosten 94
 Lebens- und Wohngemeinschaft, eheliche 120
 Legalitätsprinzip 64 f., 79, 87, 104
 Legitimitätsprüfung, gem. § 154 Abs. 2 AO 86
 Leistungsfähigkeit 27, 28, 206, 213
 - individuelle 13, 82, 100, 116, 209
 - intertemporale 18
 - steuerliche 37 ff., 45, 51, 53, 56
 - wirtschaftliche 84, 100, 102, 117
 Leistungsfähigkeitsprinzip 6, 141 ff.
 Lenkung, indirekte 207
 Lenkungssteuern 10 ff., 206
 Lohnsteuer 164, 172, 183 f., 193, 216
 - Abzug 162, 173
 - Ausgabenprüfung 193
 - Außenprüfung 183, 193
 - Berechnung 183
 - Jahresausgleich 165, 183 f.
 - Richtlinien 183
 - Verfahren 164, 172, 181 ff., 216
 Lohnsummensteuer 44, 48, 55
- Marktbezogenheit, des Einkommens 205
 Markteinkommenstheorie 207
 Massenverfahren 99, 103
 Mehrheit, von Gewerbebetrieben 42
 Menschenwürde 29, 30, 116 f., 206
 Mietzinsen 53
- Mineralölsteuer 37
 Mitwirkungspflichten, des Steuerbürgers 79, 82, 101, 116, 121
- Non-Affektationsprinzip 9
 Normbestimmtheit 67, 70
 Normenklarheit 69
 Normenvollzug, vereinfachter 99, 102, 103, 105, 115
 Norminterpretation 73
 Normsetzungsbefugnis, der Finanzverwaltung 110
 Normvorgaben, steuerrechtliche 90
 Notkompetenz, der Verwaltung 104 f.
 Nutzenäquivalenz 38, 40
- Objektsteuer 35, 39, 43, 47, 50
 Ordnung, privatwirtschaftliche 3
 Organisation, der Finanzämter 193
- Pachtzinsen 53
 Pauschalierungen 101, 103 f., 106, 108 f., 115, 211
 Pauschalisierungstatbestände 183 ff.
 Pauschbeträge 100, 102, 112, 165 f.
 Pauschsätze 100
 Pensionsanwartschaften 97
 Periodisierung 12
 Persönlichkeitsrecht 29, 116
 Personengesellschaft 42 f., 47
 prima-facie-Beweis 92
 Privatautonomie 212
 Privatbereich 119
 Prognosespielraum, des Unternehmers hinsichtlich seines Betriebes 98
 Prokurist 48
 Promotionskosten 90 f.
 Purismus, steuerethischer 37
- Quantifizierung 8
 Quellenabzug 158, 160, 164 f., 169, 173, 176, 182
 Quellenabzugsverfahren 215

- Realsteuergarantie 58
- Rechtsanwendungsdifferenzen 189 ff.
- Rechtsbegriff, unbestimmter 62, 67, 113
- Rechtsfindungsauftrag, der Verwaltung 109
- Rechtsfortbildung 62, 72 ff., 209
- Rechtsmittel 219
- Rechtsschutz 198
 - effektiver 63, 111
- Rechtsschutzgewähr, verfassungsrechtliche 65
- Rechtssicherheit 63, 66, 69
- Rechtsstaat, sozialer 32, 106
- Rechtsstaatsprinzip 116, 120
- Rechtsverordnungen, Erlaß 212
- Reichsfinanzverwaltung 193, 218
- Reinertragsverfahren 151
- Reisegewerbebetrieb 40
- Reisekosten 95
- Renten 53
- Rohmietverfahren 151
- Rückwirkung 17
 - echte 13
 - unechte 14
- Sachverhaltsaufklärung, Gebot der vollständigen 80
- Sachverhaltsbeurteilung, wirtschaftliche 75 ff.
- Sachverhaltserfassung, eingeschränkte 99 ff., 115, 117
- Sachverhaltsermittlung 79 ff.
 - Einschränkung 90 ff.
 - Formen unvollständiger 211
 - verfassungskonforme 119
- Sachwertverfahren 149, 151
- Schätzung, generalisierende 95
- Schenkungssteuer 146
- Sollertragsfähigkeit 147
- Sollertragssteuer 146, 214
- Sonderabgaben 180 f.
- Sonderbetriebsausgaben 47, 74
- Sonderbetriebsinnahmen 47, 74
- Sonderbetriebsvermögen, der Gesellschafter einer Personengesellschaft 73
- Sonderbilanz 47
- Sonderlast 35
- Sondervergütung 47
- Soziale Einrichtungen des Betriebes 97
- Sozialhilfe 207
- Sozialleistungen, freiwillige 97
- Sozialpflichtigkeit 31, 116, 119 ff., 211
- Sozialstaatsprinzip 40, 57
- Subsidiaritätsprinzip 29
- Substanzbesteuerung 49
- Staatsausgaben, notwendige und nützliche 10
- Staatsorganisationsrecht 159
- Standesrichtlinien 42
- Stiller Gesellschafter, Gewinnanteile 53
- Steueränderungsgesetz 1979 44, 55
- Steueräquivalenz 39
- Steueraufkommen, Verwendung 9
- Steuerbilanz 47
- Steuerehrlichkeit 87
- Steuererhebung 206, 215
 - Kostenfinanzierung 181
 - durch Private 158 ff.
- Steuererhebungspflichten, Privater 157, 215
- Steuererklärung 80, 86
- Steuerfestsetzung 79 ff., 168, 215
- Steuergerechtigkeit 27, 38, 152, 154
- Steuergesetze, Vollzug 162, 215
- Steuergesetzgeber 207, 212
- Steuerklima 197
- Steuerkollektor 158 f., 215
- Steuermeßbetrag 50
- Steuern, indirekte 158, 169, 182
 - Rechtfertigung 7
- Steuerprogression 70
- Steuerrechtfertigung 3
- Steuerrechtsdogmatik 5
- Steuerrechtswissenschaft 5
- Steuerreformgesetz 1990 165, 167, 174
- Steuerrichtlinien 95
- Steuerstaat 3
- Steuerstrafverfolgung 197
- Steuertarif 55
- Steuerträger 159
- Steuerüberwachung 89
- Steuerungsumgehung 73

- Steuerverfahrensrecht 212
 Steuervergünstigung 213
 Steuerverkürzung 89
 Steuervorbehalt, genereller 4
- Tatbestandsmäßigkeit, der
 Besteuerung 64 f., 90, 106
 Tatbestandsmäßigkeitssprinzip 209
 Tatsachen, innere 94
 Typisierung 90 ff., 93, 101, 103 f., 106,
 109
 – formelle 91
 – hypothetische 91
 – kategorische 90
 – materielle 90
- Überschufseinkünfte 68
 Umsatzsteuer 158 f., 170 f., 174 ff.,
 181, 216, 219
 Umsatzsteuergesetz 85
 Umverteilung 6, 205
 Umweltlasten 49
 Unterhaltsbedarf 18
 Unterhaltslasten 18
 Unterhaltsleitungen 117
 Unternehmenssteuer 183
 Untersuchungsgrundsatz 79 f., 211
 Untersuchungsmaxime 92
- Veräußerungsgewinne 46
 Veräußerungspreis, von Grundstücken
 147
 Veranlagungszeitraum 15
 Verbrauchsteuer 158, 170
 Verfahrensbestimmungen, abgaben-
 rechtliche 115
 Verfahrensgrundsätze 115
 Verfassungsgerichtshof,
 österreichischer 218
 Verfassungsmaßstäbe 12
 Verfassungskonforme Norm-
 anwendung 117
 Vergütungsanspruch, des steuer-
 hebungspflichtigen Privaten 180
- Verhältnismäßigkeit 10, 116
 Verifikationspflicht, aus §§ 85, 88 AO
 87
 Verlustausgleich 219
 Verlustvortrag des Erblassers 219
 Vermögen 19
 – Bewertung 145 ff.
 Vermögensteuer 50, 146 ff., 214 f.
 Vermögensteuergesetz 1974 155
 Vermögensverwaltung 40
 Vermutung, widerlegbare 91
 Versicherungsteuer 158 f.
 Versicherungsteuergesetz 158
 Versicherungsverein auf Gegen-
 seitigkeit 43
 Versicherungswirtschaft 184
 Verspätungszuschläge 217
 Vertrauensschutz 14, 17, 63, 66, 102
 Verwaltung, Kosten 97
 Verwaltungsaufgaben, Übertragung
 160
 Verwaltungseffizienz 106, 119, 211
 Verwaltungshelfer, Kostenlast 177,
 216
 Verwaltungshoheit 187 ff.
 Verwaltungskompetenz, der
 Bundesländer 191
 Verwaltungsnotstand 105
 Verwaltungsregelungen
 – pauschalisierende 99, 111
 – typisierende 99, 111
 – vollzugsvereinfachende 109
 Verwaltungsvereinfachung 95
 Verwaltungsvorschriften 99
 – ermessensleitende 86
 – vereinfachende 103, 107
 Verweisungen, dynamische 210
 Verweisungsnorm 70 f.
 Vollzugsdefizit, der Finanzverwaltung
 200 f.
 Vorbehalt des Gesetzes 63 f., 111
 Vorrang des Gesetzes 105, 112
 Vorratsvermögen 97
 Vorsorgeaufwendungen 18
 Vorsteuer 174 f., 182
 Vorsteuerabzug 174, 176, 219
 Vorzugslasten 39, 208

- Wahrheitspflicht, aus § 150 Abs. 2 AO
86
- Welteinkommensprinzip 7
- Werbungskosten 91, 96, 99 f.
– Abzug 91 f., 94
– Pauschale 166
– Pauschsätze 95, 111
- Wertfeststellung, von Grundstücken
214
- Wertfindungsverfahren, des
Bewertungsgesetzes 149
- Willkürformel, des BVerfG 36
- Willkürverbot 100
- Wirtschaftsgenossenschaft 43
- Wirtschafts- und Eigentumsordnung,
privatnützige 5
- Zahnpraktiker 41
- Zinseinkünfte, private 86
- Zinsertragsteuer 218
- Zusammenveranlagung, von Ehegatten
205
- Zusatzertragsteuer 57 ff.

