
50. Jahrestagung
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
21./22. September 2026 in Köln

**Vollzugstauglichkeit als Maxime der Ausgestaltung
des materiellen Steuerrechts**

Prof. Dr. Christine Osterloh-Konrad, Tübingen



Vollzugstauglichkeit als Maxime der Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts

Christine Osterloh-Konrad

50 Jahre DStJG 2026 – Zukunft der Besteuerung



Erst der Inhalt, dann die Paragraphen.

Gesetze wirksam und praxistauglich gestalten.

Oktober 2019

„Wir brauchen einen Paradigmenwechsel: Wirkung und Vollzug müssen in den Mittelpunkt rücken und zu echten Zielgrößen werden!“



SACHVERSTÄNDIGENRAT
zur Begutachtung der
gesamtwirtschaftlichen Entwicklung

FRÜHJAHRSGUTACHTEN 2025

21. Mai 2025



alt,
ragrafen.

h gestalten.

hwechsel: Wirkung
inkt rücken und

„Ein erneuter Anstieg der Bürokratiekosten sollte bereits im Gesetzgebungsprozess verhindert werden, indem stärker auf Qualitätsmerkmale wie Wirksamkeit, Adressatenfreundlichkeit und Vollziehbarkeit geachtet wird.“



Gliederung

- I. Einleitung
- II. Maßstäbe der Vollzugstauglichkeit
- III. Vollzugstauglichkeit und Einzelfallgerechtigkeit
- IV. Vollzugstauglichkeit und politischer Prozess
- V. Das vollzugstaugliche Gesetz als Optimierungsproblem
- VI. Die Rolle der Verfassungsgerichtsbarkeit
- VII. Schluss



II. Maßstäbe der Vollzugstauglichkeit

- Vollziehbarkeit *durch die Verwaltung*: Administrierbarkeit im Massenvollzug, Verifikationsmöglichkeiten
- Vollziehbarkeit *durch die Steuerpflichtigen*: Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit von Mitwirkungspflichten
- Vollziehbarkeit *in der Zukunft*: Digitaltauglichkeit als Rechtsprinzip? Programmorientierung des materiellen Rechts?
 - ➔ Problem der Wechselwirkung zwischen technischer Umsetzbarkeit und inhaltlichen Vorgaben



III. Vollzugstauglichkeit und Einzelfallgerechtigkeit

- Erste Weichenstellung: **rules vs. standards**
 - Raum für *standards* auf zweiter Ebene?
- Zweite Weichenstellung: **Pauschalierung** und **Typisierung** vs. einzelfallbezogene Ausdifferenzierung
- Vollzugstauglichkeit: notwendiges Übel oder konkurrierende Zielvorgabe?
 - ➔ **Verschränkung zwischen Belastungsnorm und Vollzug**
 - ➔ Akzeptanzprobleme bei Vollzugsdefiziten
- Folgerung: „**Vom Belastungsdiskurs zur vollzugstauglichen Normsetzung**“ (*Mellinghoff*) – nur wie?



IV. Vollzugstauglichkeit und politischer Prozess

Zweifelhafte Erfolgsaussichten prozeduraler Optimierung ohne substantiellen normativen Rückbau. Aber:

- „**Ölflecktheorem**“ im Steuerrecht?
- Unterschiedliche **Resonanz** politischer Regelungs- und Abbauversprechen
- **Reaktiv-punktueller (Symbol-?) Gesetzgebung** unter politischem Zeitdruck
- **Perfektionismus** mit Scheuklappen



V. Das vollzugstaugliche Gesetz als Optimierungsproblem

- Unzureichende Vollzugstauglichkeit als **systemisches Problem** (ebenso wie Übermaß an Bürokratie) → Erfordernis einer grundsätzlichen Reform des bisherigen Gesetzgebungsverfahrens (Normenkontrollrat 2021)?
- Aktuelle Ansätze: Digitalcheck, Prozessvisualisierung, Zentrum für Legistik
- Materielle (Gerechtigkeits-? Gleichheits-?) Anforderungen und Elemente der Vollzugstauglichkeit – teils **konfligierende Ziele**
- Grenzen mehrdimensionaler Optimierung durch dieselben Akteure bei Zielkonflikten
- ➔ Vorschlag: **institutionelle Implementierung unterschiedlicher Perspektiven** – nicht nur von außen, sondern auch intern



VI. Die Rolle der Verfassungsgerichtsbarkeit

- Verfassungsverstoß bei **strukturellem Vollzugsdefizit** wegen Widerspruchs auf Normebene (materielle Norm vs. Verfahrensrecht)
- Rein **faktisches Vollzugsdefizit** führt demgegenüber nicht zur Verfassungswidrigkeit
- Bewertung (vorhersehbarer) Vollzugsprobleme, die in der materiellen Steuernorm angelegt sind?
„**norminhärenter Befolgungs- und Vollziehbarkeitsmangel**“
als Verstoß gegen das Willkürverbot (*Hey*)
- Effektuierung des **Normenklarheitsgebots** (*Straßburger*)
- Problem: verfassungsgerichtliche Kontrolle kann aus prinzipiellen Gründen **keinen Schutz vor systemischen Problemen** bieten