

Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

von

Prof. Dr. Klaus Tipke, Köln



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

520792

82/30343

11

KI 121

G8 R2 R



CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht:

[dieser Bd. enthält d. auf d. Jahrestagung d. Dt. Steuerjurist. Ges. e. V. am 5./6. Oktober in Mainz gehaltenen überarb. Vorträge u. Diskussionsbeitr. d. Tagungsteilnehmer, ferner e. Resümee d. Tagungsergebnisse u. Reg.] / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjurist. Ges. e. V. von Klaus Tipke. [Tagungsleiter Dieter Rönitz; Karl Koch]. – Köln: O. Schmidt, 1982.

ISBN 3-504-62006-4

NE: Tipke, Klaus [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft

Alle Rechte vorbehalten.

© 1982 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) zu vervielfältigen.

Druck: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer
Printed in Germany

Dieser Band enthält die auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* am 5./6. Oktober 1981 in Mainz gehaltenen überarbeiteten Vorträge und Diskussionsbeiträge der Tagungsteilnehmer, ferner ein Resümee des Tagungsergebnisses und Register.

Tagungsleiter war am ersten Tag Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf *Dieter Rönitz*, Düsseldorf, am zweiten Tag Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*, Bonn.

Inhalt

<i>Professor Dr. Klaus Tipke, Köln</i>	Seite
Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung	1

Erster Teil

<i>Richter am Bundesfinanzhof Dr. Lothar Woerner, München</i>	
Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur	23
<i>Professor Dr. Karl Heinrich Friauf, LL. M., Köln</i>	
Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht .	53
<i>Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum</i>	
Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung	71
<i>Professor Dr. Dieter Schneider, Bochum</i>	
Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung	85
<i>Rechtsanwalt und Lehrbeauftragter Dr. Günther Felix, Köln</i>	
Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung, Korreferat .	99
<i>Diskussion (1. Teil)</i>	
Diskussionsleiter: Prof. Dr. K. Vogel, München	137

Zweiter Teil

<i>Vizepräsident des Finanzgerichts Berlin Dr. Joachim Martens, Berlin</i>	
Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften	165

<i>Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Jürgen Pelka, Köln</i>	
Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften zum Einkommensteuerrecht und zum Bewertungsrecht	209
<i>Professor Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin</i>	
Rechtsanwendung und Rechtsetzung für Verlustzuweisungsgesellschaften durch Verwaltungsvorschriften	241
<i>Rechtsanwalt Dr. Joachim Stolterfoht, Freiburg</i>	
Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Lohnsteuerrichtlinien	271
<i>Professor Dr. Günter Kohlmann, Köln</i>	
Steuerverwaltungsvorschriften und Steuerstrafrecht	301
<i>Professor Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz</i>	
Steuerverwaltungsvorschriften aus der Sicht des Rechtsschutzes	315
<i>Ltd. Ministerialrat Dr. Otto Möllinger, Mainz</i>	
Über Notwendigkeit, Zweck und Grenzen der Steuerverwaltungsvorschriften	339
<i>Diskussion (2. Teil)</i>	
Diskussionsleiter: Ministeraldirektor Dr. K. Koch, Bonn	363

Dritter Teil

<i>Berichte über ausländisches Recht</i>	
Professor Dr. W. Rainer Walz: USA	381
W. E. Weisflog: Großbritannien	393
Professor Dr. Ernst Höhn: Schweiz	396
Professor Mr. Chris Geppart: Niederlande	397
Professor Jean-Claude Scholsem: Belgien	398
Professor Eusebio González García: Romanische und lateinamerikanische Länder	400
Associate Professor Konosuke Kimura: Japan	402

<i>Professor Dr. Klaus Tipke, Köln</i>	
Resümee	405
	*
<i>Anhang: Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug)	417
Vorstand und Beirat	418
Mitgliederverzeichnis	418
<i>Register</i>	
Namensregister	433
Sachregister	441

Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung

Professor Dr. *Klaus Tipke*, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Einführung | C. Zur Frage des Analogieverbots im Steuerrecht |
| II. Über Rechtsfindung durch Analogie | 1. Zum Demokratieprinzip |
| A. Zur positivistischen Tradition des Steuerrechts | 2. Zum Rechtssicherheitsprinzip |
| B. Zur Frage der Analogiefähigkeit des Steuerrechts | III. Über Rechtsfindung durch Verwaltungsvorschriften |

I. Einführung

Die Tagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft sollen sozusagen die Lage der Steuerrechtswissenschaft widerspiegeln.

Daher war es auf die Dauer unerlässlich, daß wir uns mit einem der grundlegendsten Themen befassen, das uns unsere Wissenschaft aufgibt, mit den Grenzen der Rechtsfindung, d. h. den Grenzen zwischen Rechtsanwendung und Rechtsetzung. Dieses Thema ist deshalb so fundamental, weil es zugleich die Steuergerechtigkeit, insb. die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, und die Rechtssicherheit tangiert. Für die Steuerrechtswissenschaft, die mehr sein will als Steuerrechtskunde, ist es daher eine vordringliche Aufgabe, sich um eine möglichst rationale Findung der Grenzen zwischen Rechtsanwendung und Rechtsetzung zu bemühen.

Daß die eigentliche Aufgabe des Rechtsanwenders die Rechtsanwendung ist, daß der Rechtsanwender hingegen kein Recht setzen darf, ist gesicherte Erkenntnis, wenn man von terminologischen Differenzen absieht. Nach Art. 105 GG wird das Steuerrecht in der BR Deutschland von den Gesetzgebungskörperschaften des Bundes und der Länder gesetzt. Gerichte und Verwaltungsbehörden sind keine Gesetzgebungskörperschaften; sie sind „an Gesetz und Recht gebunden“ (Art. 20 III GG). Die Richter sind „dem Gesetz unterworfen“ (Art. 97 I GG), ihnen ist die Rechtsprechung, „die rechtsprechende Gewalt“ (Art. 92 GG) anvertraut, nicht die Rechtsetzung.

Die Tagung wäre überflüssig, wenn geklärt wäre, wo die Grenzen zwischen Rechtsanwendung und Rechtsetzung wirklich liegen. Dies ist aber nicht der Fall, zumal nicht im Steuerrecht. Unbestritten dürfte sein, daß der Gesetzesanwender das Gesetz mit seinen abstrakten Vorschriften, seinen mehr oder weniger unbestimmten Begriffen, seinen Typusbegriffen und seinen Generalklauseln konkretisieren darf und muß, durch wertende Zuordnung und Auslegung. Erst dadurch wird aus dem abstrakten Gesetz konkretes Recht. Diese Konkretisierung *intra legem*, der „Ausbau“, nicht „Anbau“ des Gesetzes, auch als – zu ergänzen: *gesetzesimmanente* – Rechtsfortbildung bezeichnet, ist auch im Steuerrecht zulässig und geboten (s. auch § 11 IV FGO). Problematisch sein mögen allerdings die Grenzen der Gesetzesimmanenz.

Problematisch sind aber vor allem die Fälle, in denen unbewußte Gesetzeslücken, Lücken *praeter legem*, bestehen; das sind dem Gesetzeszweck nicht gerecht werdende, ungewollte Unvollständigkeiten des Gesetzes: Der Gesetzgeber hat einen bestimmten Gesetzeszweck verfolgt, ein bestimmtes Prinzip, eine bestimmte Regel, einen bestimmten Plan verwirklichen wollen, das Prinzip, die Regel, den Plan jedoch nicht voll durch den Gesetzeswortlaut umgesetzt oder objektiviert. Dürfen Rechtsanwender in solchen Fällen die Grenzen des möglichen Wortsinns des Gesetzes und seiner Begriffe überschreiten und die Lücken schließen? Diese Frage wird insb. von Positivisten¹ klar verneint, sie wird von anderen ebenso klar bejaht².

In Anbetracht des tradierten steuerrechtlichen Positivismus ist nicht zu erwarten, daß die Kontroverse zwischen Positivisten und, wie man sagen mag, Idealisten hier und heute überwunden werden kann. Aber es wird nützlicherweise jeder Standpunkt nochmals kritisch geprüft und dazu ein Arsenal von Argumenten zusammengetragen werden, aus dem die Praxis sich bedienen kann. Eine Tagung, die das bewirkt, muß erfolgreich genannt werden; dies umso mehr, wenn die Akteure streng sach- und methodenbezogen und originell argumentieren, sich nicht bloß auf den Autoritätsbeweis durch Zitieren von Entscheidungen und Autoren beschränken und sich nicht in Selbstdarstellung gefallen. Welche Theorie sich in der Praxis bewähren und durchsetzen wird, ist eine Frage, die nur die künftige Entwicklung beantworten kann. Bisher hat die Rechtspre-

¹ Vgl. FN 14.

² Dazu die bei *M. Tanzer*, *StuW* 1981, 201 ff, und *K. Tipke*, *StuW* 1981, 189 ff, Zitierten; s. ferner *P. Fischer*, *StuW* 1979, 347 ff; kritisch zum Analogieverbot auch *W. Doralt/H. G. Ruppe*, *Grundriß des österreichischen Steuerrechts*, II, Wien 1981, 129 f; *W. Gassner*, *ÖStZ* 1981, 264 re. Sp.

chung sich nicht explizit gegen das Lückenfüllungs- oder Analogieverbot ausgesprochen, aber – wohl unbestritten – nicht selten stillschweigend dagegen verstoßen³.

II. Über Rechtsfindung durch Analogie

A. Zur positivistischen Tradition des Steuerrechts

Im Steuerrecht gibt es eine besondere positivistische Tradition. Sie ist in manchen anderen Ländern auch heute noch ausgeprägter als bei uns; das gilt zumal für die Praxis romanischer und lateinamerikanischer Länder, aber auch für Großbritannien. So wird in diesen Ländern die Auffassung vertreten: Steuergesetze, soweit sie klar seien, müßten wortgetreu verstanden werden. Unklarer Text müsse zu Lasten des Fiskus interpretiert werden. Es dürfe nicht hinter dem Wortlaut nach dem Zweck des Gesetzes oder dem Willen des Gesetzgebers gesucht werden⁴. Ich meine, wir hätten diese Auffassung schon überwunden. Den eindeutigen, klaren Text gibt es so gut wie gar nicht. Vor allem muß man den Gesetzeszweck berücksichtigen, bevor man zu dem Ergebnis kommt, daß ein Gesetz eindeutig und klar sei. Rechtsprechung und Lehre bekennen sich hier durchweg zur teleologischen Auslegung. Von der teleologischen Auslegung zur Analogie als einer ebenfalls teleologischen Methode ist es aber nur ein Schritt, ein Schritt in die gleiche Richtung.

Das Steuerrecht ist öffentliches Recht, Staats- und Verwaltungsrecht. Obwohl der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung für das gesamte Verwaltungsrecht, mindestens aber für das gesamte Eingriffsverwaltungsrecht gilt, wird im Staats- und Verwaltungsrecht aus diesem Grundsatz kein Lückenfüllungs- oder Analogieverbot abgeleitet⁵. In der BR Deutschland war das allgemeine Verwaltungsrecht noch bis vor einigen Jahren weitgehend Lehrbuch- und Richterrecht.

Woher mag unter diesen Umständen die positivistische Spezialtradition des Steuerrechts rühren? Beeinflußt sein dürfte sie jedenfalls in Kontinentaleuropa durch *ständestaatliches und liberales Gedankengut*. Stände und Bürgertum schützten die Interessen der Bürger dadurch, daß sie so wenig

³ Dazu *K. Barth*, *Tendenzen zur Gesetzgebung in der rechtsprechenden Tätigkeit des obersten Finanzgerichts*, Festschrift für H. Paulick, Köln 1973, 277 ff; *G. Crezelius*, *Verkappte Analogien in der Finanzrechtsprechung*, *StuW* 1981, 117 ff.

⁴ Vgl. in diesem Buch S. 394 ff.

⁵ Die von *M. Tanzer*, *StuW* 1981, 201 ff, zitierten Stimmen von *Anschütz* und *Jesch* sind vereinzelt geblieben. Gegen *Anschütz E. Forsthoff*, *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, 10. Aufl., München 1973, 167.

wie möglich Steuern bewilligten⁶. Für den individualistischen Liberalismus war der Staat ein Übel, erst recht waren es die Steuern, die er verlangte. Die beste Steuer war die niedrigste. Am niedrigsten ist die Steuer dann, wenn man den Steuertatbestand möglichst eng interpretiert. Im übrigen mußte bewilligten Steuern ein Äquivalent gegenüberstehen (Äquivalenzprinzip)⁷. Gegenüber dem Ideal des sparsamen Staates trat das Ideal der (horizontalen) Steuergerechtigkeit praktisch weit zurück. Der Kampf galt dann zunächst mehr der Allgemeinheit als der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Situation der Gegenwart ist von der beschriebenen grundverschieden. Daß die Parlamente nicht das Anliegen des sparsamen Staates vertreten, ist offensichtlich; dieses Anliegen vertritt hier der Bund der Steuerzahler⁸. Die individuelle Steuerlast hat heute ein Niveau erreicht, das noch vor hundert Jahren nicht vorstellbar gewesen wäre. Unter diesen Umständen gewinnt die horizontale Steuergerechtigkeit entscheidende Bedeutung⁹.

Der *britische Steuerpositivismus* könnte damit zusammenhängen, daß nach britischer Auffassung das Recht ein Produkt des dezisionistischen Mehrheitswillens und der Autorität des Parlaments ist und, durch keinerlei Regeln restringiert, jeden beliebigen Inhalt haben kann, wenn es nur formell richtig beschlossen worden ist¹⁰. Wenn ein Parlament ohne Bindung an materielle Gerechtigkeitsregeln Beliebiges beschließen darf und beschließt, dann liegt es in der Tat nahe, hinter dem Gesetzeswortlaut nicht nach Sinn und Verstand zu suchen, sondern die Gesetzesworte so wörtlich wie möglich anzuwenden.

6 Dazu K. H. Friauf, Der Staatshaushaltsplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung, Bad Homburg v. d. H. / Berlin / Zürich 1968, 28 ff, 110 ff; P. Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt/M. 1972, 41 ff. Vgl. auch H. W. Kruse, Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht (hrsg. v. G. Felix), Düsseldorf 1960, 95 („... wird man annehmen dürfen, daß der Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung im Steuerbewilligungsrecht der Stände wurzelt...“).

7 Dazu F. K. Mann, Steuerpolitische Ideale, Stuttgart/New York 1978 (Nachdruck der Ausgabe von 1937), 202 ff; K. H. Ossenbühl, Die gerechte Steuerlast, Heidelberg/Löwen 1972, 22 ff.

8 Auch die Juristen sind bemüht, rechtliche Belastungsgrenzen aufzuzeigen, die sie insb. aus Art. 14 GG herleiten (s. dazu Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Bd. 39, S. 213 ff).

9 Dazu auch P. Selmer (FN 5), S. 44 f.

10 Gegen dieses Prinzip der absoluten parlamentarischen Souveränität nachdrücklich F. A. von Hayek, Recht, Gesetzgebung und Freiheit, Bd. 1, München 1980 (insb. S. 84 ff, 127 ff, 173 ff, 180 ff); Bd. 2, München 1981 (insb. S. 69 ff, 73 ff); Bd. 3, München 1981 (insb. S. 16–27, 29 ff, 41 ff, 49 ff, 55 ff, 62 ff, 137 ff, 171, 178 ff, 183 ff, 195 ff, 203).

Überhaupt war der Rechtsstaatsbegriff des 19. Jahrhunderts ein formaler. Der Akzent lag auf dem Ordnungswert des Rechts. Strenge Gesetzesbindung von Verwaltung und Gerichtsbarkeit sollte Rechtssicherheit gewährleisten. Daß Gesetze zugleich gerecht seien, setzte man, getragen von den Idealen der Aufklärung, der französischen Revolution, der englischen Rechtstradition stillschweigend voraus. Die Gesetzesgläubigkeit des 19. Jahrhunderts ist aber gründlich enttäuscht worden. Man mußte erfahren, daß ein wertentleerter Positivismus das Gesetz als Hülse für jeden beliebigen Inhalt akzeptierte. Das Gesetz sollte gegen Willkür schützen; aber daß es auch als Instrument für die Durchsetzung von Willkür dienen könnte, daß selbst (absolute) Parlamente willkürlich handeln könnten, hatte man nicht bedacht.

Anders auf Grund der Erfahrungen der Vergangenheit das Grundgesetz. Es beschränkt die parlamentarische Souveränität. Es bindet den Gesetzgeber an die verfassungsmäßige Ordnung (Art. 20 III; 1 III GG), insb. an die Grundrechte¹¹. Die BR Deutschland ist m. a. W. kein formaler, sondern ein materialer Rechtsstaat, ein Gerechtigkeitsstaat¹². Die Gerechtigkeitsverbürgungen ergeben sich aus den Grundrechten, insb. aus dem Gleichheitssatz. Die Grundrechte wollen als positiviertes Naturrecht „die Erhaltung des Rechts gewährleisten“¹³. Dadurch ist auch der demokratische Gesetzgeber der Herrschaft des Rechts, insb. dem Gleichheitssatz unterworfen.

Da auch die Grundrechte positives Recht sind, dürfte es dem Positiven im Grunde keine Schwierigkeiten bereiten, das einfache Recht wirklich an den Grundrechten, insb. am Gleichheitssatz, zu messen. Da Positiven sich aber herkömmlich nicht für Legitimität, sondern für die Legalität des einfachen Gesetzes interessieren, neigen sie dazu, insb. den Gleichheitssatz zu minimalisieren oder ihn gar weitgehend leerlaufen zu lassen. „Positivismus“¹⁴ sollte freilich kein Schimpfwort sein. Der Positivismus muß sich weder als pragmatischer Realismus noch gar als zynischer Nihilismus geben.

11 K. Stern, Das Staatsrecht der BR Deutschland, Bd. 1, München 1977, 468 ff.

12 Dazu K. Stern (FN 11), 602 ff (§ 20); auch E. Grabitz, Freiheit als Verfassungsprinzip, in: Rechtstheorie 1977, S. 1 ff.

13 F. A. von Hayek (FN 10), Bd. 1, S. 180 f.

14 Der Positivist hält sich streng an das *ius positus* oder *positivus*, an das *gesetzte* Recht; er lehnt Richterrecht ab, erst recht Naturrecht. Kritisch zum Rechtspositivismus auch F. A. von Hayek (FN 10), Bd. 1, S. 69 ff.

B. Zur Frage der Analogiefähigkeit des Steuerrechts

Als Vertreter des Steuerpositivismus habe ich in *StuW* 1981, 190 f. *W. Flume* und *H. W. Kruse* erwähnt und dazu wörtliche Zitate wiedergegeben, die hier nicht wiederholt zu werden brauchen. *W. Flume* meint: Während dem Strafrecht konkrete Wertvorstellungen zugrunde lägen, seien „eigentlich alle Steuertatbestände an sich willkürlich“. *H. W. Kruse* ist der Auffassung, daß es im Steuerrecht keine analogiefähigen Sachgesetzhkeiten gebe¹⁵. Daß das Bundesverfassungsgericht kaum je zur Anwendung des Gleichheitssatzes gekommen sei, belege das Fehlen von Sachgesetzhkeiten eindrucksvoll. Eine Analogie, die zu einer Steuervergünstigung führe, sei zulässig¹⁶.

Mit der Meinung, daß es im Steuerrecht keine analogiefähigen Sachgesetzhkeiten, keine analogiefähigen sachgerechten Prinzipien oder Regeln, keine analogiefähige Teleologie gebe, müssen wir uns vorrangig auseinandersetzen.

Vor kurzem habe ich herauszuarbeiten versucht, daß Recht und Gerechtigkeit nur auf der Grundlage sachgerechter, konsequent zu Ende geführter Regeln oder Prinzipien denkbar sind¹⁷. Nur die Bindung an Regeln verhindert Privilegien. Regellosigkeit ist Willkür und verletzt a limine den Gleichheitssatz¹⁸.

Wenn es richtig wäre, daß das Steuerrecht – dann wohl als einziges unter allen Rechtsgebieten – keine sachgerechten Regeln kennte oder daß es gar

15 Zu den Steuerpositivisten muß man wohl auch *H.-W. Bayer* rechnen (s. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer Bd. 39, S. 367. Gegen ihn *K. H. Friauf* und *Herzog*, ebenda S. 368.

16 Vgl. auch das Referat von *H. W. Kruse* in diesem Buch unten S. 71 ff.

17 *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981. In meiner Grundauffassung fühle ich mich bestärkt durch das Werk von *F. A. von Hayek* (FN 10), das nicht nur Positivisten zur Lektüre empfohlen werden kann.

18 Vgl. auch *F. A. von Hayek* (FN 10), Bd. 3, S. 22 f.: „Es gibt deshalb auch eine zwingende Notwendigkeit, daß von einer Mehrheit verlangt werden muß, ihre Überzeugung, daß das, wozu sie sich entscheidet, gerecht sei, unter Beweis zu stellen, indem sie sich auf die universale Anwendung der Regeln, nach denen sie in einem Einzelfall handelt, festlegt; und ihre Zwangsgewalt sollte auf die Durchsetzung von Regeln beschränkt werden, auf die sie willens ist, sich selbst festzulegen . . . ‚Willkürlich‘ meint eine Handlung, die von einem besonderen Willen bestimmt wird, der sich nicht an eine generelle Regel gebunden fühlt – gleichgültig, ob dieser Wille der Wille eines Einzelnen oder der einer Mehrheit ist . . .“ Vgl. auch schon *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Erster Band, 3. Aufl., München/Leipzig 1924, S. 316: „Es gehört zum Wesen der Steuer, daß ihre Auflage geschieht nach einem *allgemeinen Maßstabe*. Anderenfalls wäre sie keine Steuer mehr, sondern Brandschatzung.“

nach der Beschaffenheit seiner Materie keine solchen Regeln kennen könnte, dann wäre es nach meiner Prämisse kein Recht; es wäre dann falsch, überhaupt von Steuerrecht oder von Steuerrechtswissenschaft zu sprechen. Nicht wenige verwenden tatsächlich den Ausdruck „Steuerwesen“ oder gar „Steuerunwesen“. Die Bezeichnung „Steuerunwesen“ wäre bei Regellosigkeit angemessen. Und auch die feinsinnige Unterscheidung zwischen „Recht“ und „Steuer“, die ein Verlag im Untertitel einer Buchreihe zu machen pflegt, wäre dann angebracht. Mich hat diese Unterscheidung bisher gestört, und ich frage mich, was ein Steuerrechtswissenschaftler in einem Bereich ohne Recht und ohne Gleichheitssatz sollte. Von *Tucholsky* stammt der sarkastische Satz: „Es gibt nicht bloß die Gerechtigkeit, es gibt auch die Justiz!“ Würde es uns wohl gefallen, wenn es heißen würde: „Es gibt nicht bloß die Steuergerechtigkeit, es gibt auch die Steuergesetze, die Steuerverwaltung und die Steuerrechtsprechung!“

Nach meiner Meinung allerdings gibt es im Steuerrecht sehr wohl sachgerechte Regeln, Prinzipien oder Wertungen, wenngleich auch nicht durchgängig. Es muß sie auch geben, denn in der BR Deutschland ist die Steuererhebung auf Grund der Verfassung, insb. des Gleichheitssatzes, eine Gerechtigkeitsfrage. Der Staat ist auf Steuermittel angewiesen. Dieser Tatbestand verlangt nach einer Regelung, und zwar in der Weise, daß der Finanzbedarf auf gerechte Weise gedeckt wird. Die Frage, wie die Steuerlast auf die einzelnen Bürger verteilt werden soll, ist eine Gerechtigkeitsfrage, d. h. eine Frage, die nach sachgerechten Regeln erledigt werden muß¹⁹. Nicht nur das internationale, auch das nationale Steuergut muß gerecht aufgeteilt werden. Davon dispensiert die Tatsache, daß es sich um Einnahmeerzielung handelt, nicht. Der Zweck der Einnahmeerzielung heiligt nicht beliebige Mittel der Belastungsverteilung²⁰; bloße „Schröpfung“, bloßes Überlisten des Steuerzahlers (durch sog. Dummensteuern) ist im materialen Rechtsstaat unzulässig.

Das *Leistungsfähigkeitsprinzip* ist eine Grundregel. Es ist zugegebenermaßen als ethisches Axiom wissenschaftlich nicht deduzierbar; es ist aber eine

19 So auch *F. A. von Hayek* (FN 10), Bd. 1, S. 183 f.

20 So auch *K. Vogel* in *Vogel/Ellis u. a.*, Steueroasen und Außensteuergesetze, München 1981, 127: „Allein das Diktum des Gesetzgebers kann eine Besteuerung nicht rechtfertigen; das wäre ein ‚Rückfall in die Geisteshaltung eines wertungsfreien Gesetzespositivismus‘. Zur Rechtsstaatlichkeit im Sinne des Grundgesetzes gehört außer der Rechtssicherheit auch das Erfordernis materieller Gerechtigkeit. Auch die Tatsache, daß bei einem Steuerpflichtigen Mittel zur Verfügung stehen, die besteuert werden könnten, kann eine Besteuerung nicht schon rechtfertigen; das hieße eine Rechtfertigung allein durch den fiskalischen Appetit.“

evolutionär gewachsene Regel, die inzwischen tief verwurzelt ist und einer weitverbreiteten moralischen Überzeugung entspricht. Sieht man von der positivistischen Negation ab, so besteht darüber auch weitgehend Einigkeit; es existiert also gar kein Wertpluralismus. Das Leistungsfähigkeitsprinzip war schon in der Erklärung der Menschenrechte v. 26. 8. / 3. 11. 1789 verankert²¹. Es war in Art. 134 der Weimarer Verfassung enthalten und ist noch heute in mancher Verfassung der Welt²² positiviert, übrigens auch in der Bayerischen Verfassung²³. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist heute von Finanzwissenschaftlern, Rechtsphilosophen und den meisten Steuerrechtlern gleichermaßen anerkannt²⁴. Es wird auch in der steuerrechtspolitischen Diskussion ständig bemüht. Es ist sachgerechter Ver-

21 Art. XIII: „Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leur facultés.“

22 Z. B. Art. 53 I der italienischen Verfassung von 1947 (dazu *F. Moschetti*, FN 24).

23 Nach Art. 123 I Bayr. Verfassung sind alle Bürger im Verhältnis ihres Einkommens und Vermögens und unter Berücksichtigung ihrer Unterhaltungspflichten zu den öffentlichen Lasten heranzuziehen.

24 Vgl. meine Nachweise in *Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 17), 57 f; ferner *J. V. Bredt*, Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Leipzig 1912; *K. H. Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, Heidelberg/Löwen 1972, 83 ff, 91, 118 ff; *J. Hackmann*, Die Besteuerung des Lebenseinkommens, Tübingen 1979, 28 („Unter Finanzwissenschaftlern [und darüber hinaus] besteht weitgehend Einigkeit in der Auffassung, daß die Leistungs- und Zahlungsfähigkeit [ability/faculty to pay; taxable capacity] der Individuen der Gleichheitsmaßstab [„index of equality“] und letztlich damit Bemessungsgrundlage für die Steuerzumessung ist . . .“); vgl. ferner die Habilitationsschrift von *D. Birk* „Die Leistungsfähigkeit als Maßstab der Steuernormen“ (s. *StuW* 1981, 392) sowie die Schrift von *F. Moschetti*, *Il Principio della capacità contributiva*, Padua 1973; *D. Schneider*, Steuerbilanzen, Wiesbaden 1978, der die Rechnungslegung auf der steuerlichen Leistungsfähigkeit aufbaut; *W. R. Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980, 155 ff (S. 155: „Prinzip . . . eine für die Steuergerechtigkeit unverzichtbare Orientierungsaufgabe erfüllt . . . Die Leistungsfähigkeit als Prinzip materieller Gleichheit hat ihre bleibende Bedeutung darin, daß sie dem Rechtanwender Differenzierungsmaßstäbe in die Hand gibt, die von der Mehrheit der Rechtsgenossen – dem ‚billig und gerecht denkenden Steuerschuldner‘ – intuitiv als gerecht empfunden werden.“); *H. W. Kruse*, Steuerrecht, 3. Aufl., München 1973, 44 („Auch der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gilt unverändert. Er ist Ausfluß der Gerechtigkeitsidee, Bestandteil der austeilenden Gerechtigkeit, die nach der Lehre des *Aristoteles* auf die verhältnismäßige Gleichheit abzielt. Die Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit entspricht ganz und gar dem Wesen der austeilenden Gerechtigkeit [Radbruch, 125; Henkel, § 27 VI 4].“); *J. Lang* (FN 26); a. A. demgegenüber *H.-W. Arndt*, Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, Festschrift für O. Mühl, Stuttgart u. a. 1981, 17 ff.

gleichsmaßstab. Allerdings liegt nicht stets eine Gesetzeslücke vor, wenn das Gesetz hinter dem Leistungsfähigkeitsprinzip zurückbleibt.

Besonders die Einkommensteuer ist mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unlöslich verbunden. Sie ist gerade eingeführt worden, um die Steuerbelastung an die Leistungsfähigkeit zu knüpfen. Aber auch die Umsatzsteuer läßt sich mit ihr ohne weiteres in Verbindung bringen²⁵. Die Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage dient dazu, Leistungsfähigkeit zu messen²⁶. Das Nettoprinzip²⁷ und das Prinzip der subjektiven Leistungsfähigkeit sind Ausflüsse des Leistungsfähigkeitsprinzips. Wäre es nicht so, so dürfte der Gesetzgeber den Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen streichen.

Andere Prinzipien der Einkommensteuer, nicht sämtlich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableitbar, sind z. B. das Subjekt- oder Individualprinzip, das Markteinkommensprinzip²⁸, das Liebhabereiprinzip²⁹, das Nominalwertprinzip, das Periodizitätsprinzip (Annuitätsprinzip), das Prinzip, wonach der Mitunternehmer wie der Einzelunternehmer zu behandeln ist, die Steuerbilanzprinzipien. Hingegen ist der progressive Tarif m. E. gerade nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Verbindung zu bringen, sondern mit dem Sozialstaatsprinzip³⁰. Im allgemeinen wird denn das Leistungsfähigkeitsprinzip auch als Prinzip der Besteuerung *proportional* zur individuell-persönlichen Leistungsfähigkeit verstanden³¹.

Den Ist-Zustand möchte ich durch diese Hinweise allerdings nicht idealisieren³². Mit Sorge sehe ich auch, wie sich die für die Gesetzgebung Ver-

25 So auch *K. H. Ossenbühl* (FN 24), 122 ff.

26 Dazu die grundlegende Habilitationsschrift von *J. Lang* „Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht“, 1981.

27 *K. H. Friauf*, *StuW* 1973, 97, 104 ff; *H. Söhn*, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980, 17 f. Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann auch maßgeblich die Auslegung steuern. So ist eine Diskussion über den Inhalt des Begriffs des Wirtschaftsguts (als der kleinsten wirtschaftlichen Einheit des Steuerbilanzrechts) nur sinnvoll zu führen bei Anknüpfung an das Leistungsfähigkeitsprinzip. Eine freischwebende Diskussion über Begriffe ohne Maßstab ist sinnlos und endlos, ist auch endlose Papiervergeudung.

28 Dazu *J. Lang*, Habilitationsschrift (FN 26).

29 Dazu *J. Lang*, *StuW* 1981, 223 ff.

30 *K. H. Ossenbühl* (FN 24), 92 ff; s. auch *Hessler*, Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung, Tübingen/Düsseldorf 1976, S. 75.

31 *K. H. Ossenbühl* (FN 24), 85, 88, 91 m. w. Nachw.

32 Die Abgrenzung des Inlands- vom Auslandseinkommen (§ 49 EStG) ist m. E. nicht hinreichend am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert, d. h. an der Frage

antwortlichen immer weniger auf allgemeine Regeln festlegen, an Regeln und langfristige Perspektiven halten, sondern immer mehr dazu übergehen, jede Einzelfrage auf jede *beliebige* Art zu lösen, auf die sich die meist als Koalition je partikulärer Interessen verstehende Mehrheit schließlich einigt, weil sie dies für politisch-taktisch zweckmäßig hält. Statt daß die Parlamentarier selbst nur sachgerechte Regeln aufstellen, die Prinzipien des Steuerrechts artikulieren und die konsequente Einzelausführung kompetenten Ministerialbeamten überlassen, treffen sie nur zu oft unsystematische Einzelmaßnahmen. Das ständige Privilegieren einzelner Gruppen führt dazu, daß dann wiederum andere Gruppen „unter-privilegiert“ sind. Aber gerade der Positivist, der nur nach Legalität und nicht nach Legitimität fragt, der sich mit beliebigen Vorschriften abfindet und die Bedeutung des Art. 3 GG minimiert, hat gegen die erwähnte Entwicklung keine Mittel. Daß es letztlich vom Bundesverfassungsgericht abhängt, ob die Entwicklung in die Richtung auf einen Zustand der Regellosigkeit gestoppt wird, ist natürlich richtig³³.

Übrigens, wer das Steuerrecht nicht für analogiefähig hält, müßte m. E. erläutern, warum er eine *Analogie zugunsten* des Steuerpflichtigen zulassen will. Daß es nur im Bereich der steuerentlastenden Normen (nicht identisch mit wirtschaftslenkenden Normen), nicht aber im Bereich der steuerbelastenden Normen analogiefähige Regeln gäbe, ist nicht ohne weiteres einsichtig. Die Unterscheidung stößt auch deshalb auf Schwierigkeiten, weil es Fälle gibt, in denen sich ein und dieselbe Vorschrift für einen Steuerpflichtigen günstig, für den anderen ungünstig auswirkt.

C. Zur Frage des Analogieverbots im Steuerrecht

1. Zum Demokratieprinzip

Die wohl noch herrschende Meinung nimmt denn auch nicht an, daß das Steuerrecht nicht analogiefähig sei, sie bejaht ein auf die Rechtssicherheit gegründetes Analogieverbot. Auch der *Vergleich mit dem Strafrecht* wird

(der internationalen Steuergerechtigkeit), in welcher Wirtschaft das Einkommen „erwirtschaftet“ worden ist, in der Inlands- oder Auslandswirtschaft. Vielmehr liegen dem § 49 EStG auch aus anderen Rechtsgebieten importierte Anknüpfungen zugrunde, die der steuerrechtlichen Teleologie nicht gerecht werden (s. aber *H. W. Kruse*, unten S. 76).

33 Nicht richtig ist es allerdings, daß die Steuerrechtswissenschaft die Magd der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu sein habe. Auch *H. W. Kruse* hat dies offenbar im Zeitpunkt der Erläuterung des Gleichheitssatzes in *Tipke/Kruse*, Komm. zur AO/FGO, 10. Aufl., § 3 Tz. 33 ff so gesehen. – Zur Bedeutung des Verfassungsgerichts auch *F. A. von Hayek* (FN 10), Bd. 3, 164 ff.

immer wieder gezogen, m. E. freilich zu Unrecht³⁴. Ferner wird das *Demokratieprinzip* bemüht. M. E. widerspricht die Lückenausfüllung durch Analogie jedoch nicht dem Demokratieprinzip; sie entspricht ihm vielmehr. Sie entspricht nämlich „dem immanenten Sinn und Zweck des Gesetzes . . . auf der Grundlage und im Einklang mit dem im Gesetz unvollkommen und lückenhaft zum Ausdruck gelangten Willen und den (politischen) Dezierionen der Volksvertretung“³⁵.

Der lückenausfüllende Richter bestreitet dem Gesetzgeber nicht die Rechtsetzungsprärogative, er tritt nicht in Konkurrenz zu ihm, sondern handelt in seinem Sinne. Wer aus dem Demokratieprinzip ein Lückenausfüllungsverbot herleiten will, sollte vor allem auch erklären, warum andere Gerichtsbarkeiten (bis hin zum Bundesarbeitsgericht³⁶) nicht der gleichen Beschränkung unterliegen wie die Steuergerichte. Schließlich ist zu berücksichtigen, daß das Grundgesetz eine „*Rechtsstaatsdemokratie*“ eingeführt hat³⁷, d. h. daß auch bei demokratischen Mehrheitsentscheidungen die Bindung an Gerechtigkeit und Gleichheitssatz mitzubedenken ist. Das heißt konkret: Es ist mitzubedenken, daß eine Lückenausfüllung durch Zuendenken der Regel des Gesetzgebers dem Gleichheitssatz entspricht, während das Analogieverbot nicht selten in den Konflikt mit dem Gleichheitssatz führt.

2. Zum Rechtssicherheitsprinzip

Wer sich auf die *Rechtssicherheit* als Grundlage des Analogieverbots beruft, sollte darlegen, was er unter Rechtssicherheit versteht. Viele meinen: Rechtssicherheit gebiete es, daß bei der Anwendung von Steuerrecht der *mögliche Wortsinn* von Rechtsnormen nicht überschritten werde. Ich habe das selbst bisher so vertreten. Wir müssen indessen auch insoweit gewichten, daß das Grundgesetz den materialen Rechtsstaat, den Gerechtigkeitsstaat verlangt. Damit ist es wohl nicht vereinbar, wenn man die Rechtssicherheit so versteht, daß die Gerechtigkeit ihr weitgehend zum Opfer fällt. Das ist aber auch nicht nötig, wenn man die Anforderungen an die

34 Dazu *StuW* 1981, 192.

35 *H. J. Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973, 176 f. – Zum gleichen Ergebnis kommt *J. Ipsen*, Richterrecht und Verfassung, Berlin 1975, 205 f; s. ferner *M. Tanzer*, *StuW* 1981, 209, D 3 und *E. Forsthoff* (FN 5).

36 *Von Gamillscheg*, AcP 164 (1964), 388, als „eigentlicher Herr des Arbeitsrechts“ bezeichnet.

37 Dazu *K. Stern* (FN 11), 467 ff.

Rechtssicherheit nicht wirklichkeitsfremd überzieht: Der Steuerpflichtige selbst versteht in der Regel das Gesetz nicht; er kennt es im allgemeinen nicht einmal. Die Auffassung, daß alles, was im Bundesgesetzblatt verkündet worden sei, bekannt sei, ist eine bloße Fiktion. Der Steuerpflichtige verläßt sich auch nicht auf Worte und Wortsinnengrenzen, sondern auf die Rechtsprechung, die Richtlinien, die Kommentare, den Rechtsrat seines Beraters, der ihm die Rechtslage vermittelt. Wie sonst soll er sich über den Inhalt zumal von unbestimmten Begriffen, Typusbegriffen und Generalklauseln klar werden? Der Berater verläßt sich ebenfalls nicht auf Worte und die Grenzen des möglichen Wortsinns, sondern auch auf Rechtsprechung, Richtlinien und Kommentare. Er sucht seine Sicherheit nicht im Wort und im Wortsinn, er gründet seine Planung nicht auf Worte und Wortsinnengrenzen. Das tun allenfalls Manager der Steuersparbranche, die selbst wissen, daß sie mindestens am äußersten Rande des Zulässigen wandeln. Wer gleichwohl meint, die Rechtssicherheit verlange Begrenzung der Rechtsanwendung durch den möglichen Wortsinn, muß wohl diese Behauptungen widerlegen. Sonst kann der Wortlaut nicht die Rechtssicherheitsgrundlage sein. Abgesehen davon beinhaltet der mögliche Wortsinn meist mehrere Sinnvarianten, und der Steuerpflichtige und sein Berater können nicht sicher sein, welche Variante die richtige ist. Die richtige Variante ergibt sich aus dem Telos des Gesetzes, aus dem Konzept des Gesetzgebers, das dieser mit seinem Gesetz verwirklichen will. Dieses Telos, dieses Konzept muß man als Rechtsanwender kennen, um das Gesetz zu verstehen. Man muß es allerdings auch erkennen können. Gegenüber einer *erkennbaren* Lücke ist die Berufung auf Rechtssicherheit m. E. ausgeschlossen.

Wie kommt man nun hinter das teleologische Konzept des Gesetzes? Die allgemeine Antwort lautet: durch *historische* und *systematische* Auslegung. Zur historischen Auslegung gehört für manchen, daß man den Sinn und Zweck eines zweifelhaften Textes dadurch erhellt, daß man die Entwicklung des Textes etwa bis zum preußischen und sächsischen Einkommensteuergesetz zurückverfolgt. Für viele Juristen gehört dazu auch, daß man sich in mühsamer Arbeit von nicht selten mehreren Tagen zusammensucht, was der Referent geäußert hat, was in der Begründung des Regierungsentwurfs steht, was in den Bundestag-Ausschüssen gesagt worden ist und was möglicherweise im Bundesrat und im Plenum des Bundestages zum Gesetz bemerkt worden ist. Manchmal ist die ganze Nachforschungsarbeit unergiebig, weil nicht viel mehr als Gesetzeswiederholungen oder leere Floskeln aufgefunden werden. Ist solche Forschungsarbeit zumutbar und verhältnismäßig? Ich meine: nein. Dem Rechtsanwender wird zuviel Bemühung um den richtigen Obersatz zugemutet. Daher rührt ein wesentlicher

Teil der Überlastung: Ist die Forschungsarbeit ökonomisch? Ich meine: nein. Der Gesetzgeber könnte und müßte dem Rechtsanwender solche Sucharbeit ersparen. *Der Rechtsanwender ist kein Rechtshistoriker.*

Das Konzept kann sich dem dogmatisch geschulten Rechtsanwender aber auch aus dem *Gesetzeszusammenhang* erschließen. Die bloßen Gesetzesworte bringen, zumal in Gesetzen mit unvollkommener, unausgereifter Terminologie, das Konzept nicht selten nur bruchstückhaft oder lückenhaft zum Ausdruck. Die Vervollkommnung des unvollkommenen Gesetzestextes zu einem regelhaften, stimmigen Konzept liegt m. E. im Auftrag einer „denkenden Gehorsam“ übenden Rechtsanwendung. Daß der Rechtsanwender das Gesetz als ein willkürliches Nebeneinander isolierter, am möglichen Wortsinn endender Vorschriften aufzufassen habe, ist nirgends vorgeschrieben. Auch der Fall der bewußten Lücke zeigt, daß der Gesetzgeber keine Bindung an den möglichen Wortsinn will. Wenn der Gesetzgeber das Gesetz nicht „zusammenstimmt“, muß der Rechtsanwender dies nachholen durch Aufeinanderabstimmen von Vorschriften (etwa der §§ 4 IV und 9 I 1 EStG), durch Herstellung von Querverbindungen und Aufdeckung von Zusammenhängen. Mit einem „Anbau“ an das Gesetz aufgrund subjektiver politischer Wunschvorstellungen oder soziologischer Spekulationen des Gesetzesanwenders hat dies nichts zu tun, nur damit, daß der Gesetzesanwender nicht isolierte Paragraphen anzuwenden hat, sondern Paragraphen als sinnvollen Teil des Gesamtgesetzes und der Gesamtrechtsordnung.

Man denke an folgendes Beispiel: § 1 I GewStDV macht die *gewerbliche* Einkunftsart von der Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr abhängig. Die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr ist aber grundsätzlich *allen* Einkunftsarten immanent (Ausnahmen: Unterhalts- und Sozialbezüge). Einkünfte werden „erzielt“ (s. § 2 I 1 EStG) durch Erwirtschaftung, d. h. durch Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr. Zuzurechnen sind sie dem, der sie durch Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erwirtschaftet oder erzielt hat. Die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr geschieht i. d. R. durch eine Kette von Handlungen. Diese Handlungen lösen Vermögensmehrungen oder Vermögensminderungen (Einnahmen oder Ausgaben) aus. Je nachdem, ob eine Handlung beruflich oder privat motiviert ist, ist die durch sie ausgelöste Vermögensmehrung oder Vermögensminderung dem Berufs- oder dem Privatsektor zuzuordnen.

§ 1 I GewStDV macht die gewerbliche Einkunftsart ferner von einer Gewinn(erzielungs-)absicht abhängig. Da die landwirtschaftlichen und die freiberuflichen Einkünfte von § 1 I GewStDV ausdrücklich aus der gewerblichen Einkunftsart ausgeklammert werden, wird auch für sie die Gewinnabsicht vorausgesetzt. Und in § 9 I 1 EStG, der die Werbungskosten (= Erwerbungs-kosten) mit der „Erwerbung“ (= Erzielung) von Einnahmen in Verbindung bringt, ist m. E. hinreichend zum Ausdruck gebracht, daß der Gesetzgeber auch den Einkunftsarten des § 2 I Nrn. 4-7 EStG grundsätzlich die Absicht unterlegt wissen will, wirtschaftliche Vorteile zu

erzielen. Damit scheidet die Liebhaberei aus *allen* Einkunftsarten aus, aus den selbständigen und unselbständigen, den nachhaltigen und gelegentlichen³⁸.

Beim Übergang von der bilanziellen Gewinnermittlung (§§ 4 I; 5 I EStG) zur Überschuß-Rechnung (§ 4 III EStG) – oder umgekehrt – würden Einkünfte doppelt erfaßt oder gar nicht erfaßt, wenn man nicht Abrechnungen und Hinzurechnungen vornehmen würde. Diese Abrechnungen und Hinzurechnungen sind positiv nicht geregelt. Behörden und Gerichte dürfen aber einen sinnvollen Zusammenhang zwischen §§ 4 I, 5 I EStG und § 4 III EStG herstellen. Wer dies entgegen BFH BStBl. 81 II, 780 positivistisch ablehnt oder wer gar einseitig die Abrechnungen, weil steuermindernd, zulassen und die Hinzurechnungen als steuerverschärfende Gesetzesfortbildung unterbinden will, unterstellt dem Gesetzgeber die pure Unvernunft und führt die behördliche oder richterliche Willkür herbei, die durch das Gesetzmäßigkeitsprinzip gerade unterbunden werden soll.

Wenn es aber richtig ist, daß die Rechtslage sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut isolierter Vorschriften ergibt, sondern daß die Rechtslage identisch ist mit dem durch Urteile und Richtlinien aus dem oft unvollkommenen Gesetz herausgearbeiteten dogmatischen Konzept, dann muß der Steuerpflichtige gegen eine rückwirkende Änderung der Rechtslage durch Urteile und Richtlinien geschützt sein. § 176 AO greift daher noch zu kurz. Es darf nicht auf die Rechtslage im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung (das ist zu spät), sondern es muß auf die Rechtslage im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung abgestellt werden, der Einfachheit halber auf den Beginn des Ermittlungszeitraums.

Einzuräumen ist, daß ein teleologisches oder systematisches Konzept nicht immer vorhanden und, wenn vorhanden, nicht immer erkennbar ist, auch nicht implizit³⁹. Es kann dann natürlich weder für die Auslegung noch für die Lückenfeststellung und -schließung fruchtbar gemacht werden. Folglich bleibt dann nur übrig, beim Wortsinn stehen zu bleiben und, wenn sich auf diese Weise ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz ergibt, das Bundesverfassungsgericht anzurufen.

Um die Konzeptlosigkeit oder die Unerkennbarkeit des Konzepts zu vermeiden, müßte der Gesetzgeber nicht nur das Gesetz selbst veröffentlichen, sondern mit ihm auch das dem Gesetzesverständnis dienende Konzept als Gesetzesbegründung. Der Gesetzgeber müßte insb. kundtun, ob er mit einer Norm einen Fiskalzweck oder einen Sozialzweck oder einen Vereinfachungszweck verfolgt und durch welche sachgerechten Regeln er den Normzweck zu erreichen sucht. Dadurch würde der

38 Diesen Zusammenhang hat *J. Lang* in seiner Habilitationsschrift (FN 26) klar herausgearbeitet. S. auch seinen Beitrag in *StuW* 1981, 223 ff; abweichend zur Liebhaberei *H. W. Kruse*, *StuW* 1980, 233 ff.

39 Der Steuergesetzgeber hat leider nicht immer ein stimmiges Konzept. Wer im Jahre 1981 die Steuersparvorschläge von Politikern in den Zeitungen gelesen hat, der wird sich manchmal vergeblich nach einem Konzept gefragt haben.

Gesetzgeber sich selbst unter Sinngebungszwang stellen; er könnte sich nicht darauf beschränken, auf Macht gegründete Dezierionen zu treffen, zumal nicht solche zugunsten von Partikularinteressen. Vielmehr müßte er dartun, daß dem Gesetz eine auf Gerechtigkeit gerichtete Gesinnung zugrunde liegt, er müßte das Gesetz durch Offenlegung der dem Gesetz zugrundeliegenden oder innewohnenden Regeln rechtfertigen⁴⁰. Ungerechtfertigtes Recht sollte es gar nicht geben. Dieser Weg ist allerdings nur möglich, wenn das Bundesministerium der Finanzen sein volles Gewicht entfaltet, dilettantische Spezialkreationen von Politikern abwehrt und sich nicht so sehr darauf beschränkt, Gesetzesvorstellungen von Politikern in Juristendeutsch, das heißt für viele nur: in Beamtendeutsch und Schachtelsätze, zu kleiden.

Ich wende mich gegen einen Positivismus, der dem Gesetzgeber die Kompetenz zu beliebiger Gesetzgebung gibt und den Gleichheitssatz aus dem Steuerrecht ausklammern will, gegen ein Steuerwesen ohne Recht, in dem hauptsächlich Wortklauberei getrieben wird. Ich bin der Meinung, daß ein verwahrlostes Normenkonglomerat, ein Paragraphenschwungel, ein Flickwerk von mehr oder weniger beliebigen Normen keine Rechtssicherheit verkörpert, und zwar auch dann nicht, wenn man sich an die Grenze des möglichen Wortsinns klammert. Aber ich werde fast zum Positivisten, zum Begriffsjuristen, wenn der Gesetzgeber *keine* wirkliche Möglichkeit gibt, im Rahmen des Zumutbar-Verhältnismäßigen Einblick in sein teleologisches Konzept zu geben. Ist ein solches Konzept auch mit dogmatischen Mitteln nicht erkennbar, dann sollte gelten: in dubio contra fiscum, dies auch als Edukationsmittel für den Gesetzgeber. Die Frage des Gleichheitssatzes muß dabei jedoch immer mitbedacht werden.

Läuft diese Auffassung der des Bundesverfassungsgerichts zuwider? Im Beschluß v. 14. 2. 1973⁴¹ wird ausgeführt:

„Die traditionelle Bindung des Richters an das Gesetz, ein tragender Bestandteil des Gewaltentrennungsgrundsatzes und damit der Rechtsstaatlichkeit, ist im Grundgesetz jedenfalls der Formulierung nach dahin abgewandelt, daß die Rechtsprechung an ‚Gesetz und Recht‘ gebunden ist (Art. 20 Abs. 3). Damit wird nach allgemeiner Meinung ein enger Gesetzespositivismus abgelehnt. Die Formel hält das Bewußtsein aufrecht, daß sich Gesetz und Recht zwar faktisch im allgemeinen, aber nicht notwendig und immer decken. Das Recht ist nicht mit der Gesamtheit der geschriebenen Gesetze identisch. Gegenüber den positiven Satzungen der Staatsgewalt kann unter Umständen ein Mehr an Recht bestehen, das seine Quelle in der verfassungsmäßigen Rechtsordnung als einem Sinnganzen besitzt und dem geschriebenen

40 *Pestalozza* hat kürzlich ausgeführt: Zum Rechtsstaat gehöre Öffentlichkeit des Verfahrensablaufs und Offenbarung der Motive. Verfahrensablauf und Motive müßten ebenso öffentlich und leicht zugänglich sein wie der Gesetzestext. Der Begründungszwang, der für die rechtsstaatliche Verwaltung selbstverständlich sei, müsse den Gesetzgeber ebenso treffen. (*NJW* 1981, 2086)

41 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269, 286–288.

Gesetz gegenüber als Korrektiv zu wirken vermag; es zu finden und in Entscheidungen zu verwirklichen, ist Aufgabe der Rechtsprechung. Der Richter ist nach dem Grundgesetz nicht darauf verwiesen, gesetzgeberische Weisungen in den Grenzen des möglichen Wortsinns auf den Einzelfall anzuwenden. Eine solche Auffassung würde die grundsätzliche Lückenlosigkeit der positiven staatlichen Rechtsordnung voraussetzen, ein Zustand, der als prinzipielles Postulat der Rechtssicherheit vertretbar, aber praktisch unerreichbar ist. Richterliche Tätigkeit besteht nicht nur im Erkennen und Aussprechen von Entscheidungen des Gesetzgebers. Die Aufgabe der Rechtsprechung kann es insbesondere erfordern, Wertvorstellungen, die der verfassungsmäßigen Rechtsordnung immanent, aber in den Texten der geschriebenen Gesetze nicht oder nur unvollkommen zum Ausdruck gelangt sind, in einem Akt des bewertenden Erkennens, dem auch willenhafte Elemente nicht fehlen, ans Licht zu bringen und in Entscheidungen zu realisieren. Der Richter muß sich dabei von Willkür freihalten; seine Entscheidung muß auf rationaler Argumentation beruhen. Es muß einsichtig gemacht werden können, daß das geschriebene Gesetz seine Funktion, ein Rechtsproblem gerecht zu lösen, nicht erfüllt. Die richterliche Entscheidung schließt dann diese Lücke nach den Maßstäben der praktischen Vernunft und den „fundierten allgemeinen Gerechtigkeitsvorstellungen der Gemeinschaft“ (BVerfGE 9, 338 [349]).

Diese Aufgabe und Befugnis zu ‚schöpferischer Rechtsfindung‘ ist dem Richter – jedenfalls unter der Geltung des Grundgesetzes – im Grundsatz nie bestritten worden. . . . Die obersten Gerichtshöfe haben sie von Anfang an in Anspruch genommen. . . . Das Bundesverfassungsgericht hat sie stets anerkannt. . . . Den Großen Senaten der obersten Gerichtshöfe des Bundes hat der Gesetzgeber selbst die Aufgabe der ‚Fortbildung des Rechts‘ ausdrücklich zugewiesen (s. z. B. § 137 GVG). In manchen Rechtsgebieten, so im Arbeitsrecht, hat sie infolge des Zurückbleibens der Gesetzgebung hinter dem Fluß der sozialen Entwicklung besonderes Gewicht erlangt.

Fraglich können nur die Grenzen sein, die einer solchen schöpferischen Rechtsfindung mit Rücksicht auf den aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit unverzichtbaren Grundsatz der Gesetzesbindung der Rechtsprechung gezogen werden müssen. Sie lassen sich nicht in einer Formel erfassen, die für alle Rechtsgebiete und für alle von ihnen geschaffenen und beherrschten Rechtsverhältnisse gleichermaßen gelte.“

M. E. gilt indessen auch für das Steuerrecht: Die Rechtssicherheit als Ausfluß der Rechtsstaatlichkeit verbietet es nicht, *erkennbare* Gesetzeslücken im Interesse des Gleichheitssatzes auszufüllen. Ich würde allerdings grundsätzlich nicht so weit gehen, steuergesetzliche Lücken „nach den Maßstäben der praktischen Vernunft und den fundierten allgemeinen Gerechtigkeitsvorstellungen der Gemeinschaft“ auszufüllen, sondern mich allgemein an die explizit oder implizit im Gesetz enthaltenen Regeln halten. Die oft zitierte „Diktum des Gesetzgebers“-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts v. 24. 1. 1962 1 BvR 232/60⁴² besagt m. E. nichts Gegenteiliges. Die einschlägige Stelle lautet genau:

⁴² BVerfGE 13, 318, 328.

„Die Entwicklung von Rechtsgrundsätzen gehört zwar auch im Steuerrecht zu den herkömmlichen Aufgaben des Richters, zumal wenn es darum geht, den Steuertatbestand und damit die Steuerpflicht zu begrenzen. . . . Doch kann es unter dem Verfassungsprinzip des Rechtsstaats bereits bedenklich sein, wenn der Steuertatbestand vom Richter neu geschaffen oder ausgeweitet wird; denn das Steuerrecht wird von der Idee der ‚primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte‘ getragen und lebt dementsprechend ‚aus dem Diktum des Gesetzgebers‘ (Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, 3. Aufl., S. 658)“.

Wenn der Steuergesetzgeber die wesentlichen Merkmale des Steuertatbestands (Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage, Steuersatz) festlegt, dann ist die Konkretisierung durch das dogmatische Aufeinanderabstimmen der einzelnen Vorschriften und die Ausfüllung erkennbarer Lücken keine Neuschöpfung oder Ausweitung des Tatbestands.

Das Bundesverfassungsgericht hat auch die Zurechnung von an die Gesellschaft vermieteten Gesellschaftergrundstücken zum Betriebsvermögen gebilligt⁴³; es hat auch die Behandlung der Betriebsaufspaltung akzeptiert⁴⁴.

Nimmt man aber einmal an, das Analogieverbot lasse sich aus der Rechtssicherheit begründen, dann müßte es m. E. auf das *Rückwirkungsverbot* abgestimmt werden, denn beide Verbote haben die gleiche Rechtssicherheitswurzel. Das Bundesverfassungsgericht läßt bekanntlich eine Reihe von Durchbrechungen des Rückwirkungsverbots zu⁴⁵. Entweder sind diese Durchbrechungen gerechtfertigt, dann müßten sie auch im Bereich des Analogieverbots gelten, oder sie sind nicht gerechtfertigt, dann sind sie es auch nicht im Bereich des Rückwirkungsverbots. In jedem Falle wäre eine Abstimmung nötig.

III. Über Rechtsfindung durch Verwaltungsvorschriften

Auch durch Verwaltungsvorschriften darf das Gesetz nur konkretisiert, nicht aber korrigiert oder modifiziert werden. Wenn Lückenausfüllung durch Analogie den Gerichten erlaubt ist, so ist sie auch der Verwaltung erlaubt. Wenn sie den Gerichten nicht erlaubt ist, ist sie auch der Verwaltung nicht erlaubt.

Die unzulässige Gesetzeskorrektur durch Verwaltungsvorschriften muß durchaus nicht immer eine Korrektur zu Lasten des Steuerpflichtigen sein,

⁴³ Beschluß v. 15. 7. 1969 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327 ff.

⁴⁴ Beschluß v. 14. 1. 1969 1 BvR 136/62, BVerfGE 25, 28 ff.

⁴⁵ Vgl. K. Tipke, Steuerrecht, 8. Aufl., Köln 1981, 40 f.

auch Korrekturen zu seinen Gunsten⁴⁶ können vorkommen, und zwar sowohl im materiellen Recht als auch im Verfahrensrecht.

Die Bewertung setzt für den Regelfall Erfahrungen voraus, die der einzelne Rechtsanwender, zumal wenn er nicht spezialisiert ist, nicht besitzt. Die Verwaltung erläßt daher Bewertungsrichtlinien. Da insb. richterliche Bewertungserfahrung im allgemeinen nicht ausreicht, den Richtlinieninhalt zu widerlegen, setzt die Abweichung von solchen Richtlinien aufwendige Sachverständigenarbeit voraus. Die Gerichte wenden die Bewertungsrichtlinien durchweg insoweit an, als ihnen die Größen vertretbar erscheinen. Sie ersparen sich auf diese Weise die Sachverständigenarbeit. Die Bewertungsrichtlinien werden dadurch aber zu Quasi-Rechtsnormen. Ob dies zu rechtfertigen ist oder ob es sich nur um einen praktischen Behelf handelt, sollte offen erörtert werden.

Daß die Finanzverwaltung im Bereich des Steuerrechts der *Verlustzuweisungsgesellschaften* durch Verwaltungsvorschriften nicht bloß bestehendes Recht konkretisiere, sondern das Gesetz auch modifiziere oder korrigiere, und auf diese Weise eigenständig Rechtspolitik gegen Verlustzuweisungsgesellschaften betreibt, ist eine Klage, die seit Jahren immer wieder erhoben wird. Auch wenn die Verwaltung auf die „Steuersparbranche“ aus einer Stellung heraus feuert, die „etwas außerhalb der Legalität“ liegt, hat das die Wirkung eines starken Störfeuers mitten in die Bereitstellungen der Verlustzuweisungsgesellschaften hinein. Die verunsichernde Wirkung liegt auf der Hand. Ein Sonderreferat nimmt eigens dazu Stellung⁴⁷.

Verwaltungsvorschriften können wesentlich zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Rechtssicherheit beitragen. Sie entlasten zudem Verwaltungsbeamte und Steuerberater von Auslegungsarbeit. Zugleich nehmen sie den mit der juristischen Gesetzesanwendungsmethode nicht vertrauten Gesetzesanwendern die Schwierigkeiten der Gesetzesauslegung und -konkretisierung ab. Das mag erklären, warum das Gros der *Steuerberater* sich an den Steuerrichtlinien wie an Rechtsnormen orientiert und warum die Steuerberaterschaft es sich gefallen läßt, daß in der Steuerberaterprüfung Richtlinienwissen verlangt wird, obwohl die Steuerpflichtigen und ihre Berater doch nicht an Richtlinien gebunden sind⁴⁸. Gegen Richtli-

46 Über solche Erlasse zum Körperschaftsteuerrecht *D. Schröder*, FR 1981, 268 ff.

47 Vgl. *Schulze-Osterloh*, Rechtsanwendung und Rechtsetzung für Verlustzuweisungsgesellschaften durch Verwaltungsvorschriften, unten S. 241 ff.

48 Das von einem Steuerberater-Institut herausgegebene Veranlagungshandbuch enthält neben den Gesetzen nur Verwaltungsvorschriften. Auch das Buch von *Grass*, Die Prüfung der steuerberatenden Berufe, 11. Aufl., Ludwigshafen 1978, ist einseitig an den Steuerrichtlinien orientiert.

nienkenntnisse als solche ist gewiß nichts einzuwenden. Wenn Steuerberater indessen nicht bloß Vertreter und Treuhänder des Staates sein wollen, sondern unabhängige, eigenverantwortliche Organe der Rechtspflege (s. dazu § 57 I Steuerberatungsgesetz), dann müssen sie mehr sein als devote Richtlinienausführer; dann haben sie auch eine Kontrollfunktion gegenüber der Verwaltung; dann müssen sie aktiv und eigenständig mit dafür sorgen, daß Gesetz und Recht sich durchsetzen. Aus dieser Sicht ist kaum verständlich, wenn Prüflinge im Steuerberaterexamen nicht einmal das Gesetz benutzen dürfen⁴⁹. Richtlinien-Know-how ohne gesetzliche Grundlage ist m. E. keine gute Basis für die Erfüllung der Aufgabe eines unabhängigen, eigenverantwortlichen Steuerberaters.

So nützlich Verwaltungsvorschriften für sich sein mögen, ein *Übermaß* an solchen Vorschriften mag jeden nützlichen Effekt verlieren. Daß manche Verwaltungsvorschriften die Beamten der örtlichen Behörden nur gängelten, Ausdruck bürokratischer Reglementiersucht seien, lediglich die Aktivität der üppig mit Personal ausgestatteten Oberbehörden demonstrieren sollten, ist eine Klage, die man gelegentlich von örtlichen Beamten hören kann. Schon *Goethe* äußerte: „Wenn man alle Gesetze studieren sollte, so hätte man gar keine Zeit, sie zu übertreten“⁵⁰. Die Verwaltungsvorschriften hätten ihren nützlichen Zweck sicher weitgehend verfehlt, wenn man sagen müßte: „Wenn die Steuerinspektoren alle ihnen zugehenden Verwaltungsvorschriften studieren wollten, so hätten sie gar keine Zeit mehr, die Veranlagungen durchzuführen“; denn die Verwaltungsvorschriften sollen das Veranlagungsgeschäft schließlich erleichtern und nicht verhindern⁵¹.

Welcher Zweck mag wohl damit verfolgt werden, daß gewisse Verwaltungsvorschriften mit dem Hinweis versehen werden, daß sie *nicht zur Veröffentlichung bestimmt* oder zur Bekanntgabe geeignet seien? Was mag ihrer Eignung zur Bekanntgabe im Wege stehen? Handelt es sich um einen rechtsstaatlich schutzwürdigen Zweck oder wollen sich die für die Vorschrift Verantwortlichen bloß verstecken und die Auseinandersetzungen oder gar das Finden von Gründen für das angeordnete Ergebnis den örtlichen Beamten überlassen?

49 Vgl. dazu unten S. 142 f.

50 Maximen und Reflexionen Nr. 931.

51 Damit auch „Frontbeamte“ zu Wort kommen, habe ich in Die Steuer-Gewerkschaft 1981, 117 eine Diskussion über die Vor- und Nachteile der Verwaltungsvorschriften angeregt. S. dazu die Zuschriften von *A. Heinlein* (Die Steuer-Gewerkschaft 1981, 168 ff) und *H. Thoma* (Die Steuer-Gewerkschaft 1981, 209).

Rechtsschutz erhält nur, wer geltend macht, daß er in seinen – durch Rechtsnormen verkörperten – Rechten verletzt sei, nicht, wer bloß geltend macht, daß bestehende Verwaltungsvorschriften nicht oder falsch angewendet worden seien. Die Selbstbindung der Verwaltung durch Verwaltungsvorschriften in Ermessensbereichen ist ein Sonderfall; verletzt sein kann hier die Rechtsnorm des Art. 3 GG. Die Hauptrechtsschutzschwierigkeit ergibt sich bei begünstigenden Verwaltungsvorschriften. Durch die Begünstigung können nichtbegünstigte Steuerpflichtige sich benachteiligt fühlen. Eine Benachteiligung läge sicher vor, wenn Begünstigte und Nichtbegünstigte Konkurrenten wären und die Benachteiligung in einem Wettbewerbsnachteil bestünde. Schwieriger wird es, wenn die Benachteiligung eine abstrakte in dem Sinne ist, daß die Gemeinschaft der Steuerzahler sich als eine Solidargemeinschaft sieht und die Nichtbegünstigten geltend machen, durch die Begünstigung entstehe ein Steuerausfall, für den auch alle Nichtbegünstigten aufzukommen hätten. Hält man eine solche abstrakte Benachteiligung nicht für einen ausreichenden Rechtsschutzgrund, so ergibt sich jedenfalls eine Rechtsschutzlücke. Die Finanzverwaltung könnte dann nämlich – zumal inspiriert durch die politische Führungsspitze – ungehindert, ohne Kontrollmöglichkeiten einzelne Gruppen begünstigen. Die Kontrolle durch den Rechnungshof verhindert das sicher nicht. Wenn es „Gleichheit im Unrecht“ nicht gibt: Haben Steuerpflichtige, die durch Begünstigung anderer Steuerpflichtiger benachteiligt werden, zur Durchsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung dann ein Widerstandsrecht? Ein besonderer Vortrag wird sich mit diesen Problemen befassen⁵².

Steuerhinterziehung und leichtfertige *Steuerverkürzung* setzen die Verletzung *gesetzlicher* Pflichten voraus. Es soll aber Strafrichter geben, die – angelehnt an den Vortrag der Finanzbehörde – dem Steuerpflichtigen vorgehalten, er habe gegen Richtlinien oder sonstige Verwaltungsvorschriften verstoßen. Auch ein Berater muß damit rechnen, daß ihm solche Verstöße vorgehalten werden. Genügt es, daß Steuerpflichtige oder Berater in einem solchen Fall bloß darauf hinweisen, sie seien an Richtlinien schließlich nicht gebunden? Es ist auch möglich, daß der Steuerpflichtige die Richtlinien gar nicht gekannt hat; es ist ferner möglich, daß er sie ignoriert hat, weil er meinte, sie verschärften unzulässigerweise das Gesetz. Ein Berater könnte sich in der gleiche Situation befinden. *Franzen/Gast* vertreten in ihrem Kommentar zum Steuerstrafrecht⁵³ die Auffassung, „daß der Maß-

52 Vgl. *Chr. Trzaskalik*, Steuerverwaltungsvorschriften aus der Sicht des Rechtsschutzes, unten S. 315 ff.

53 1. Aufl., München 1969, § 404 Tz. 38; s. auch 2. Aufl., München 1978, § 378 Tz. 37.

stab für die anzuwendende Sorgfalt bei steuerlichen Beratern erheblich höher ist als bei Steuerpflichtigen, die eine entsprechende Ausbildung und Berufserfahrung nicht haben und sich nur am Rande und nur in eigener Sache mit steuerrechtlichen Fragen befassen und gerade deshalb auf die Hilfeleistung eines steuerberatenden Fachmannes angewiesen sind. Als allgemeines Mindestmaß dessen, was jeder steuerliche Berater an Steuerrechtskenntnissen bei Ausübung seines Berufes (und erst recht in eigener Sache . . .) anzuwenden hat, können die EStR, LStR, KStR, VStR und GewStR sowie die USt.-Erlasse angesehen werden, die der BdF unter Berücksichtigung der Rspr. herausbringt“.

Heißt das, daß für den Strafrichter die Verwaltungsvorschriften, insb. die Richtlinien, im Verhältnis zum Steuerberater den Rang von Rechtsnormen haben? Darf der Steuerpflichtige oder darf sein Berater nicht geltend machen, die Richtlinien verletzen das Gesetz? Insb. mit dieser Problematik wird sich das Referat „Steuerverwaltungsvorschriften und Steuerstrafrecht“⁵⁴ befassen. Es wird aber auch auf Verwaltungsvorschriften zum Steuerstrafrecht selbst eingehen. Auch wenn man sich der Auffassung von *Franzen/Gast* im Grundsatz anschließt: Die Spezialisten werden oft nicht gewahr, wie sehr sie die steuerrechtlichen Generalisten – und die meisten Anwälte und Steuerberater müssen zwangsläufig Generalisten sein – überfordern, wenn sie ihnen zumuten, daß sie die Summe des gesamten Spezialistenwissens parat haben und parat machen müssen. Wir dürfen nicht vergessen: Wenn ein Anwalt oder Berater alle neuen Gesetze, Urteile, Verwaltungsvorschriften, Kommentare und Aufsätze lesen, geschweige denn sorgfältig durcharbeiten würde, er würde nicht die mindeste Zeit haben, seinen Beruf auszuüben, selbst nicht an einem 15-Stunden-Tag, selbst nicht, wenn er auf Urlaub sowie auf Freizeit an Sonn- und Feiertagen verzichten würde.

54 Vgl. *G. Kohlmann*, unten S. 301 ff.

Erster Teil
Die Steuerrechtsprechung zwischen
Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung
und Gesetzeskorrektur

Dr. *Lothar Woerner*, Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Einleitung | 3. Die These von der besonderen Bedeutung des Wortlauts im Steuerrecht |
| II. Die Grenze der Rechtsfindung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs | IV. Neubestimmung der Grenze steuerverschärfender Rechtsfortbildung im Steuerrecht |
| 1. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen | 1. Grenzüberschreitungen durch den Bundesfinanzhof? |
| 2. Die Methodenlehre von Larenz | 2. Methodologischer Standort der Fragestellung |
| 3. Der Einfluß von Larenz auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs | 3. Die Grenze der Rechtsfortbildung als Lückenproblem |
| III. Die störende Koexistenz unterschiedlicher Begriffe | 4. Einzelfälle möglicher Lückenausfüllungen zum Nachteil des Steuerpflichtigen |
| 1. Die Vieldeutigkeit des Begriffes Wortlaut (Wortsinn) | V. Zusammenfassung |
| 2. Die sogenannte Auslegung gegen den (klaren) Wortlaut | |

I. Einleitung

Wer sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt mit der Kritik des Schrifttums an den Methoden höchstrichterlicher Rechtsprechung im Steuerrecht befaßt, steht vor einem Kuriosum:

Noch bis vor kurzem ging der Vorwurf hauptsächlich dahin, der Bundesfinanzhof dehne seine Rechtsfindung (hier verstanden im weitesten Sinne richterlichen Entscheidens) gelegentlich unzulässigerweise steuerverschärfend aus. Diese Kritik besteht unvermindert fort. Neuerdings aber weht ein starker Wind auch aus der entgegengesetzten Richtung. Getragen von recht unterschiedlichen Strömungen der Hermeneutik bis hin zu den Einflüssen der Gesellschaftswissenschaften werden Vorstellungen über die Rolle des Finanzrichters entwickelt, die geradezu die Frage provozieren:

Schöpft denn der Bundesfinanzhof seinen Auftrag, Steuergerechtigkeit – und sei es auch zu Lasten des Steuerpflichtigen – zu üben, voll aus?

Einige Stimmen aus dem jüngeren Schrifttum mögen belegen, wie weit die Ansichten hier auseinandergehen:

*Friedrich*¹, ein jahrzehntelanger kritischer Beobachter der Rechtsprechung von Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof aus der Sicht des Steueranwalts, meint, ein unklarer Wortlaut im Gesetz oder in einer Verordnung müsse – wie bei der Auslegung allgemeiner Geschäftsbedingungen zu Lasten des Verwenders – stets zu Lasten des Fiskus gehen. Dies dürfte schwer in Einklang zu bringen sein mit dem weiten Verständnis richterlichen Entscheidungsspielraums etwa bei *Peter Fischer*². Er bewertet die Bindung der steuerverschärfenden Rechtsfindung an den möglichen Wortsinn einer Vorschrift als Rückfall in die „archaische Rechtspraxis“ einer „den Sinn verfehlenden buchstäblichen Auslegung des Gesetzes“.

Ein eigenartiges Schicksal erleidet derzeit die Lehre vom Verbot der steuerverschärfenden Analogie. Zwar nie völlig unumstritten, aber doch seit langem von vielen mit fast schon kirchendogmatischem Geltungsanspruch verfochten³, ist sie neuerdings ernstlich fragwürdig geworden. *Tanzer*⁴ hat jüngst in einer sehr eingehenden Studie die Lehre verworfen. *Tipke*⁵ hat sich dem angeschlossen und seine frühere gegenteilige Ansicht ausdrücklich aufgegeben.

Am weitesten unter den „Neuerern“ geht wohl *Walz*⁶. Er sieht das Steuerrecht weniger aus dem Gesichtswinkel des belastenden Eingriffsrechts. Die Rolle des Finanzrichters definiert er als Aufgabe, „einen Interessengegensatz zu schlichten, der demjenigen zwischen Gläubiger und Schuldner, die beide auf ihren Vorteil bedacht sind, strukturell verwandt ist“. Der Richter habe „angesichts der beschränkten Verarbeitungskapazität der parlamentarischen Legislative . . . ein Vakuum der Gesetzgebung auszufüllen“; er sei dabei nur gebunden an das „Gebot der rechtsanwendungspolitischen Zurückhaltung (judicial restraint)“.

1 BB 1979, 1617 ff unter Hinweis auf § 5 des Gesetzes zur Regelung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen v. 9. 12. 1976, BGBl. I 3317.

2 StW 1979, 347.

3 S. die Literaturübersicht bei *Tipke*, Steuerrecht, 8. Aufl., S. 43, Anm. 62, und bei *Kruse* in *Tipke-Kruse*, AO/FGO, 10. Aufl., § 4 Tz. 121. Im Gegensatz zur herrschenden Meinung steht *Paulick*, Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrechts, 3. Aufl., S. 123, Anm. 290. Grundlegend zur Methodik im Steuerrecht *Beisse*, Artikel „Auslegung“, Handwörterbuch des Steuerrechts, Bd. I, München und Bonn 1981, S. 134 ff.

4 StW 1981, 201 ff.

5 StW 1981, 189 ff.

6 Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Hamburg 1980, S. 140 ff, 154.

II. Die Grenze der Rechtsfindung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Die eben skizzierte Meinungsvielfalt im Schrifttum, die den Wandel der Zeiten kennzeichnet, schlägt sich auch in der Richterschaft nieder, deren Repräsentanten als eigenständige Persönlichkeiten mit jeweils unterschiedlicher Grundhaltung den Meinungsbildungsprozeß in der Rechtsprechung bestimmen. Es kann daher schon von der Sache her nicht verwundern, wenn ein Überblick über die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs mit der freimütigen Feststellung beginnt: *Eine einheitliche, in jeder Hinsicht folgerichtig praktizierte Auffassung des Bundesfinanzhofs über die Grenzen seiner Rechtsfindung gibt es nicht. Andererseits fällt auf, daß gerade der Bundesfinanzhof die Grenzsituation der rechtsprechenden Gewalt häufig reflektiert und zu Fragen der Methodik Stellung bezieht*⁷. Die Aussagen dieses Obersten Gerichtshofs lassen erkennen, daß seit geraumer Zeit ein bestimmtes Verfassungsverständnis, Hand-in-Handgehend mit einer bestimmten Richtung der juristischen Methodenlehre, die höchstrichterliche Rechtsprechung wie ein roter Faden durchzieht.

1. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

Über die Grenzen richterlichen Dürfens im Steuerrecht kann sinnvoll nur gesprochen werden, wenn die verfassungsrechtlichen Schranken des Eingriffsrechts gewissermaßen als Rahmenbedingungen der Rechtsfindung mitbedacht werden. Angesichts der stark konkretisierungsbedürftigen Bestimmungen unserer Verfassung wäre es schlechterdings unreal, die vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Grundsätze beiseite zu schieben. Es entspricht einem gesicherten Rechtsstaatsgebot (Art. 2, Art. 20 GG), daß ein belastender Eingriff in die Sphäre des Staatsbürgers der gesetzlichen Ermächtigung bedarf. Diese Ermächtigung muß nach Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein, so daß die Eingriffe meßbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar werden⁸.

7 Vgl. bereits RFH-Urt. v. 26. 11. 1920 II A 326/20, RFHE 4, 48, 52 und v. 23. 7. 1921 III A 86/21, RFHE 6, 284, 286.

8 BVerfG-Beschl. v. 10. 10. 1961 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153, 160. Diese Entscheidung betont (S. 164) die Notwendigkeit, daß der „Richter Lücken schöpferisch ausfüllt und damit den objektiven Willen des Gesetzgebers im Einzelfall verwirklicht“. Allerdings bleibt zu fragen, ob das Bundesverfassungsgericht dabei Lücken „intra legem“ oder „praeter legem“ im Auge hat (s. dazu oben im Text unter II 2 [3]).

Dieser Gesetzesvorbehalt bestimmt auch den Spielraum richterlichen Entscheidens. Das Bundesverfassungsgericht hat dies in seiner Entscheidung vom 24. 1. 1962⁹ mahnend zum Ausdruck gebracht, wenn es in Anlehnung an *Bühler/Strickerodt* formuliert, es könne unter dem Verfassungsprinzip des Rechtsstaats bereits bedenklich sein, wenn der Steueratbestand vom Richter neu geschaffen oder ausgeweitet werde; das Steuerrecht werde von der Idee der „primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte“ getragen und lebe dementsprechend aus dem „Diktum des Gesetzgebers“. Allerdings lassen diese Sätze viele Fragen offen: Was heißt „primäre“ Entscheidung des Gesetzgebers? Inwieweit bleibt Raum für die Ausfüllung von Gesetzeslücken durch die Gerichte?¹⁰ Problematisch ist insb. die Lückenausfüllung zum Nachteil des Steuerpflichtigen in einem Rechtsgebiet, das tief in das Wirtschaftsleben eingreift und dadurch ein hohes Maß an Vorausberechenbarkeit (Rechtssicherheit) garantieren sollte¹¹.

2. Die Methodenlehre von Larenz

Damit sind die Grenzfragen umrissen, mit denen sich die Steuerrechtsprechung in den letzten zwanzig Jahren beschäftigt hat. Diese in die Methoden der Rechtsprechung hineinwirkenden Fragen erklären es, daß sich der Bundesfinanzhof seit Mitte der 60er Jahre zunehmend einer rechtswissenschaftlichen Methodenlehre zugewandt hat, die sich um die Abgrenzung von Auslegung und Rechtsfortbildung, insb. um die Problematik der Lückenausfüllung, besonders verdient gemacht hat. Sie hat Regeln herausge-

9 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318, 328, BStBl. I 1962, 506; nochmals zitiert im BVerfG-Beschl. v. 13. 12. 1966 1 BvR 512/65, BVerfGE 21, 164, BStBl. II 1967, 106.

10 Wenn auch das Bundesverfassungsgericht den Finanzgerichten das Recht zur Lückenausfüllung ausdrücklich zugestanden hat (s. FN 8), so hat es doch die Grenze niemals scharf gezogen. Einige Verwirrung brachte die BVerfG-Entsch. v. 14. 2. 1973 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269 ff. In dieser Entscheidung hat das Bundesverfassungsgericht im Zusammenhang mit der zivilrechtlichen Schadensersatzpflicht bei schwerer Ehrverletzung den Gerichten einen weitreichenden Entscheidungsspielraum zugebilligt. Dabei werden oft die Sätze übersehen (aaO, 288): „Fraglich können nur die Grenzen sein, die einer solchen schöpferischen Rechtsfindung mit Rücksicht auf den aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit unverzichtbaren Grundsatz der Gesetzesbindung der Rechtsprechung gezogen werden müssen. Sie lassen sich nicht in einer Formel erfassen, die für alle Rechtsgebiete ... gleichermaßen gelten.“ Diese Einschränkung dürfte das Steuerrecht in besonderem Maße betreffen.

11 Zum Prinzip der Rechtssicherheit im Steuerrecht vgl. *Tipke* (FN 3), S. 38, insb. die Hinweise auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in FN 47.

arbeitet, die auf verschiedenen Stufen der Rechtsfindung das Instrumentarium richterlichen Entscheidens bereitstellen. Gemeint ist die in 1. Auflage im Jahre 1960 erschienene „Methodenlehre der Rechtswissenschaft“ von *Karl Larenz*¹². Sie muß im folgenden kurz referiert werden, weil sie begrifflich den Boden bereitet für die weiteren Erörterungen¹³.

(1) *Larenz* unterscheidet zwischen Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung¹⁴. Gemeint ist damit die Rechtsfortbildung im engeren Sinne im Unterschied zu einer Rechtsfortbildung im weiteren Sinne, die schon bei der Auslegung einer Vorschrift zum Zuge kommen kann. Rechtsfortbildung in diesem weiteren Sinne findet etwa statt, wenn die Rechtsprechung von einem bisherigen Auslegungsergebnis – sei es unter dem Eindruck geänderter Verhältnisse, sei es infolge geläuterter Rechtserkenntnisse – abgeht¹⁵.

(2) *Auslegung* ist nähere Bestimmung des Gesetzesinhalts im Rahmen des möglichen Wortsinnes. Der mögliche Wortsinn umfaßt die Gesamtheit derjenigen Bedeutungen, die nach dem (allgemeinen und speziell juristischen) Sprachgebrauch noch mit einem Ausdruck verbunden werden können¹⁶. Im Rahmen des möglichen Wortsinnes ist mit Hilfe der herkömmlichen Auslegungsmethoden zu ermitteln, wie der Gesetzeswortlaut auszuulegen ist, etwa eng (restriktiv) oder weit (extensiv)¹⁷. Danach wird sich z. B. entscheiden, ob der in einem Gesetz gebrauchte Ausdruck „Kind“ im engeren Sinne des leiblichen Kindes zu verstehen ist oder ob auch Adoptivkinder und Pflegekinder mitgemeint sind.

(3) Die *Rechtsfortbildung* im engeren Sinne, die sich also stets außerhalb des möglichen Wortsinnes der Vorschrift vollzieht, hat als gesetzesimmanente Rechtsfortbildung die Ausfüllung von Gesetzeslücken zum Ziel¹⁸. *Lücke ist eine planwidrige Unvollständigkeit des positiven Rechts*. Bleibt der Wortsinn hinter dem Normsinn einer Vorschrift zurück, so ist in der

12 Inzwischen 4. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York 1979.

13 Daß es auch die Krise der wirtschaftlichen Betrachtungsweise war, die das Eindringen der *Larenz*schen Methodenlehre in die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs begünstigte, hat *Beisse*, *StuW* 1981, 1 ff, 9 ausführlich dargelegt.

14 *Larenz* (FN 12), S. 298 ff.

15 In diesem weiten Sinne wird der Begriff Rechtsfortbildung z. B. in § 11 FGO verwendet (vgl. *Mersmann*, *JbFfSt* 1968/69, S. 12). Vgl. hierzu auch *Kruse* in *Tipke-Kruse* (FN 3), Tz. 114, der auch im Bereich der Auslegung Lücken (intra legem) anerkennt. M. E. kann auf den Ausdruck „Lücken intra legem“ verzichtet werden, wenn man anerkennt, daß die Rechtsfortbildung im weiteren Sinne auch die Auslegung mitumfaßt.

16 *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 1. Aufl., 243.

17 *Larenz* (FN 12), S. 341 ff.

18 *Larenz* (FN 12), S. 354 ff.

Regel die Analogie oder die teleologische Extension das Mittel, die Lücke auszufüllen. Geht der Wortsinn über den Normsinn hinaus, so spricht *Larenz* von einer verdeckten Regelungslücke, die im Wege der teleologischen Reduktion zu schließen ist¹⁹. Dabei geht es in diesem Zusammenhang nur um Lückenausfüllungen *praeter legem*. Lückenausfüllungen „*intra legem*“ werden der Auslegung zugeordnet²⁰.

(4) Die Gesetzeslücke ist vom *rechtspolitischen Fehler* eines Gesetzes streng zu trennen. Unterscheidungskriterium ist, ob das Gesetz – gemessen an seiner eigenen Regelungsabsicht – unvollständig ist oder ob nur die in ihm getroffene Entscheidung einer rechtspolitischen Kritik nicht standhält²¹, aber vom Richter grundsätzlich hingenommen werden muß.

(5) Das äußerste Mittel des Richters ist die *Gesetzeskorrektur*. Sie soll nach *Larenz* nur gestattet sein, wenn bei textgetreuer Auslegung schwerwiegende Wertungswidersprüche oder eine offenbare Ungerechtigkeit nicht zu vermeiden wären. Aber *Larenz* mahnt zur Vorsicht im Umgang mit diesem Instrument. Er gibt zu bedenken, daß „der Bürger, der sich über seine Rechte und Pflichten orientieren will, berechtigterweise zunächst einmal auf den Gesetzestext vertraut“²².

3. Der Einfluß von Larenz auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Es mag überraschen, ist aber belegbar: Alle Senate des Bundesfinanzhofs haben die Grundsätze der Methodenlehre von *Larenz* – sei es ausdrücklich, sei es der Sache nach – in ihre Rechtsprechung aufgenommen²³.

19 *Larenz* (FN 12), S. 362; z. T. andere Begriffe verwendet *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, Berlin 1964, 139 ff.

20 Außer *Larenz* (FN 12), S. 350 ff, auch *Canaris* (FN 19), S. 33, und *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 7. Aufl., S. 137.

21 *Larenz* (FN 12), S. 359. S. dazu BFH-Urteil v. 24. 1. 1974 IV 76/70, BStBl. II 1974, 295.

22 *Larenz* (FN 12), S. 338

23 *Großer Senat*: Beschluß v. 5. 3. 1979 GrS 4/78, BStBl. II 1979, 375. *I. Senat*: Ur. v. 10. 2. 1972 I R 205/66, BStBl. II 1972, 455; v. 19. 7. 1972 I R 164/68, BStBl. II 1972, 858; v. 19. 7. 1973 I B 27/73, BStBl. II 1973, 782; Beschluß v. 26. 2. 1975 I B 96/74, BStBl. II 1975, 449; Ur. v. 21. 12. 1977 I R 20/76, BStBl. II 1978, 346; v. 26. 4. 1978 I R 97/76, BStBl. II 1978, 628; v. 5. 12. 1979 I R 184/76, BStBl. II 1980, 119; v. 11. 6. 1980 I R 253/78, BStBl. II 1980, 577. *II. Senat*: Ur. v. 20. 5. 1969 II R 25/61, BStBl. II 1969, 550; v. 21. 10. 1969 II R 220/65, BStBl. II 1969, 736; v. 26. 4. 1972 II R 20/68, BStBl. II 1972, 866; v. 28. 1. 1976 II R 98/74, BStBl. II 1976, 390. *III. Senat*: Ur. v. 10. 4. 1964 III 255/60 U, BStBl. III 1964, 354; v. 11. 12. 1964 III 391/60 S, BStBl. III 1965, 82. *IV. Senat*: Ur. v. 21. 2. 1964 IV 26/62 S, BStBl. III 1964, 188; v. 28. 1. 1965 IV 179/64 U, BStBl. III 1965, 261; v. 27. 7. 1967 IV 300/64, BStBl. III 1967, 690; v. 28. 5. 1968 IV R 202/67, BStBl. II 1968, 650; v. 21. 2. 1973 IV R 128/71, BStBl.

Dabei waren im Steuerrecht die besonderen verfassungsrechtlichen Bedingungen – die dem Vorbehalt des Gesetzes entspringende Bindung an das Diktum des Gesetzgebers und das Rechtsstaatsgebot der Rechtssicherheit – gedanklich mitzuverarbeiten. Dies führt zu einer Modifizierung der *Larenz*schen Methodenlehre. Zwar betont *Larenz*, daß Gesetzesauslegung und richterliche Rechtsfortbildung nicht als wesensverschieden angesehen werden dürften; sie seien nur voneinander verschiedene Stufen desselben gedanklichen Verfahrens²⁴. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verschärft sich aber das Problem der Abgrenzung von Auslegung und Rechtsfortbildung. Es erlangt verfassungsrechtliche Relevanz. Im einzelnen lassen sich die Aussagen des Bundesfinanzhofs in diesem Zusammenhang wie folgt darstellen:

(1) Innerhalb des Auslegungsrahmens, des möglichen Wortsinnes einer Vorschrift also, ist der Finanzrichter wie jeder Richter in anderen Rechtsgebieten zur Interpretation des Gesetzeswillens aufgerufen. Da der Gesetzgeber auch des Steuerrechts unbestimmte Rechtsbegriffe, Generalklauseln, Typusbegriffe u. ä. verwenden darf und verwendet, geht der Spielraum des Richters zur Konkretisierung der Gesetze so weit wie in anderen Rechtsgebieten. Einen Rechtssatz des Inhalts, daß belastende Steuerrechtsnormen zugunsten der Betroffenen eng auszulegen seien, gibt es nicht.

(2) Außerhalb des möglichen Wortsinnes ist gesetzesimmanente Rechtsfortbildung auch im Steuerrecht grundsätzlich zulässig. Steuerverschärfende Rechtsfortbildung ist dagegen „bedenklich“. Der Bundesfinanzhof spricht gelegentlich sogar in Anlehnung an das Strafrecht ausdrücklich vom Verbot der Analogie zum Nachteil des Steuerpflichtigen.

Dies wird in einem Urteil des I. Senats des Bundesfinanzhofs vom 21. 12. 1977²⁵ besonders deutlich:

Der Senat hatte zu entscheiden, ob Gesellschaftsteuerzahlungen für Kapitalzuführungen als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Die Richter haben sich mit der Frage auseinandergesetzt, ob einem solchen Abzug

II 1973, 313; v. 24. 1. 1974 IV R 76/70, BStBl. II 1974, 295; v. 17. 1. 1980 IV R 156/77, BStBl. II 1980, 443. *V. Senat*: Ur. v. 1. 10. 1970 V R 53/70, BStBl. II 1970, 857; v. 6. 5. 1971 V R 162/70, BStBl. II 1971, 509; v. 19. 2. 1976 V R 23/73, BStBl. II 1976, 400. *VI. Senat*: Ur. v. 5. 3. 1976 VI R 184/74, BStBl. II 1977, 23; v. 26. 3. 1976 VI R 98/74, BStBl. II 1977, 24; v. 12. 11. 1976 VI R 167/76, BStBl. II 1977, 154; v. 18. 2. 1977 VI R 177/75, BStBl. II 1977, 524. *VII. Senat*: Ur. v. 13. 3. 1973 VII R 132/70, BFHE 109, 295. *VIII. Senat*: Ur. v. 14. 5. 1974 VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572; v. 19. 6. 1975 VIII R 225/72, BStBl. II 1976, 97; v. 16. 12. 1975 VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246; v. 8. 11. 1977 VIII R 110/76, BStBl. II 1978, 82.

24 *Larenz* (FN 12), S. 350. 25 (FN 23).

§ 13 KStG i. V. mit § 3 c EStG entgegenstehe. Dies hat der Senat – entgegen der bis dahin herrschenden Auffassung – verneint. § 3 c EStG spreche nur von Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Der Begriff der steuerrechtlichen Einlage werde durch den möglichen Wortsinn des Ausdrucks „steuerfreie Einnahmen“ nicht gedeckt. Eine Einbeziehung auch der Einlage in diese Vorschrift wäre eine Analogie, die im Steuerrecht zuungunsten des Steuerpflichtigen unzulässig sei²⁶.

Genau genommen ist es nach dieser Konzeption zu eng, von einem Verbot der steuerverschärfenden Analogie zu sprechen; denn es müßten auch alle anderen Instrumente der Rechtsfortbildung (Reduktion und Extension) einbezogen und daher allgemein jede (*auslegungsüberschreitende*) *Rechtsfortbildung* zum Nachteil des Steuerpflichtigen verworfen werden²⁷.

III. Die störende Koexistenz unterschiedlicher Begriffe

Der Anschluß an die Methodenlehre von *Larenz* hat es nicht verhindern können, daß der Bundesfinanzhof seine Aussagen über Methoden und Grenzen richterlicher Rechtsfindung oft in Formeln kleidet, die anderen methodologischen Begriffswelten entstammen. Als mehrdeutig und mißverständlich erweisen sich etwa die Formel von der „Auslegung gegen den (klaren) Wortlaut“ und die These, dem Wortlaut komme bei der Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften besondere Bedeutung zu. Der Hintergrund dieser Aussagen ist vorweg zu klären; insb. ist ihr Stellenwert im Begriffsschema der *Larenz*schen Methodenlehre zu bestimmen.

1. Die Vieldeutigkeit des Begriffes Wortlaut (Wortsinn)

Viele Aussagen in der Rechtsprechung (nicht nur) des Bundesfinanzhofs sind störend belastet durch die Vieldeutigkeit des Begriffes Wortlaut (Wortsinn).

*Larenz*²⁸ verdanken wir den Hinweis, der Wortlaut habe eine doppelte Aufgabe. Er sei Ausgangspunkt für die Sinnermittlung durch den Rich-

26 S. hierzu Ur. v. 28. 11. 1967, BStBl. II 1968, 216; v. 20. 5. 1969 II R 25/61 (FN 23); v. 21. 10. 1969 II R 220/65 (FN 23); v. 10. 2. 1972 I R 205/66 (FN 23); v. 16. 12. 1975 VIII R 3/74 (FN 23); v. 18. 2. 1977 VI R 177/75 (FN 23); v. 21. 12. 1977 I R 20/76 (FN 23); v. 26. 4. 1978 I R 97/76 (FN 23); v. 5. 12. 1979 I R 184/76 (FN 23) und v. 11. 6. 1980 I R 253/78 (FN 23).

27 S. im Text II 3 (3).

28 *Larenz* (FN 12), S. 309 unter Berufung auf *Meier-Hayoz*, Der Richter als Gesetzgeber, 1951, S. 42.

ter und stecke zugleich die Grenzen seiner Auslegungsmöglichkeit ab. In der erstgenannten Funktion bezeichnet der Wortlaut dasjenige, was man gemeinhin in einem engen Sinne der grammatikalischen Auslegung versteht. In seiner zweiten Bedeutung als möglicher Wortsinn kennzeichnet er die Grenzen der Auslegung. Eine dritte Bedeutung muß hinzugefügt werden. Mit Hilfe sämtlicher zulässiger Auslegungsmethoden ergibt sich nach Abschluß des Interpretationsvorganges, welche Bedeutung dem Wortsinn wirklich zukommt. Der so verstandene wirkliche Wortsinn ist das Ergebnis der Auslegung²⁹. Je nachdem, in welchem Zusammenhang der Begriff Wortlaut (Wortsinn) gebraucht wird, bezeichnet er demnach entweder den *Ausgangspunkt*, die *Grenze* oder das *Ergebnis der Auslegung*. Im Idealfall können alle drei Aspekte zum gleichen Resultat führen.

2. Die sogenannte Auslegung gegen den (klaren) Wortlaut

Damit fällt ein klärendes Licht auf die Formel „Auslegung gegen den Wortlaut“³⁰. Verwirren muß allerdings, daß einmal von „Auslegung gegen den Wortlaut“, dann wieder von „Auslegung gegen den klaren Wortlaut“ gesprochen wird.

a) Auslegung gegen den Wortlaut kann Auslegung (im Rahmen des möglichen Wortsinnes) sein. Die Formel würde dann lediglich besagen, daß der Richter nicht am vordergründig-grammatikalischen Ausdruck haften, sondern andere Auslegungsmethoden – etwa die systematische oder die teleologische – in den Vordergrund rücken müßte. In diesem Sinne wird die Auslegung gegen den Wortlaut in der Regel nicht verstanden.

b) Im Zusammenhang mit der Auslegung gegen den klaren Wortlaut ist gelegentlich davon die Rede, ein klarer Wortlaut bedürfe nicht der Auslegung. Dabei wird übersehen, daß die Aussage, der Wortlaut sei klar, bereits das Ergebnis einer Auslegung ist³¹. Auslegung gegen den klaren Wortlaut meint – in die Terminologie von *Larenz* übersetzt –, daß sich der Richter nicht mehr im möglichen, auch nicht im Einklang mit dem wirklichen Wortsinn befindet, also überhaupt nicht mehr „auslegt“. In diesem Sinne verstanden hat der Bundesfinanzhof *unter der Flagge der Auslegung gegen den klaren Wortlaut hauptsächlich zugunsten des Steuerpflichtigen Regelungslücken des Gesetzes ausgefüllt*³².

29 Ebenso *Beisse*, DStR 1976, 3. Vgl. dazu BFH-Urt. v. 28. 4. 1970 II R 56/65, BStBl. II 1970, 597.

30 Vgl. die Zusammenstellung der Rechtsprechung zur Auslegung gegen den Wortlaut in BFH-Urt. v. 1. 8. 1974 IV R 120/70, BStBl. II 1975, 12.

31 *Larenz* (FN 12), S. 232 f.

32 BFH-Urt. v. 13. 3. 1952 IV 39/51 U, BStBl. III 1952, 120; v. 30. 4. 1953 IV 10/52 U, BStBl. III 1953, 164; v. 13. 5. 1954 IV 300/53 U, BStBl. III 1954, 199;

c) In anderen Entscheidungen verbirgt sich hinter der *Auslegung gegen den klaren Wortlaut* schlicht eine *Gesetzesberichtigung*. Aufschlußreich ist in diesem Zusammenhang ein Urteil des IV. Senats des Bundesfinanzhofs vom 21. 2. 1964³³. Es verdient Beachtung vor allem deshalb, weil es aus einer Zeit stammt, in der *Larenz* zwar entdeckt, aber noch nicht in seiner vollen Tragweite erkannt worden war. Das Urteil ist ein Schulbeispiel für das nur scheinbar harmonische Nebeneinander in Wahrheit höchst heterogener Methodenvorstellungen.

Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs hatte darüber zu befinden, ob nach der seiner Entscheidung zugrunde zu legenden Rechtslage Einlagen wesentlicher Beteiligungen (§ 17 EStG) ins Betriebsvermögen höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden mußten, auch wenn der Teilwert höher war. Der Senat hat die Bewertung mit dem höheren Teilwert entgegen der einschlägigen Textfassung des Gesetzes abgelehnt. Es handele sich um eine *verdeckte Regelungslücke*, die durch *teleologische Reduktion zu schließen* sei. Insoweit knüpft das Urteil erstmals ausdrücklich und zutreffend an den Lückenbegriff von *Larenz* an. Die Lücke im Gesetz hätten die Steuergerichte so auszufüllen, wie der Gesetzgeber unter Berücksichtigung des Sinnzusammenhangs und seines sonst erkennbaren Willens die Frage, wenn sie in seinen Gesichtskreis getreten wäre, wahrscheinlich geregelt hätte.

So weit, so gut! Allerdings mußte nunmehr ein derartiges, den Steuerpflichtigen benachteiligendes methodisches Vorgehen gerechtfertigt werden. Der IV. Senat versucht dies auch, indem er seine Methode fast unmerklich auf die Ebene der Auslegung gegen den Wortlaut verschiebt. Diese sei dann geboten, wenn die Auslegung nach dem Wortlaut offensichtlich dem Willen des Gesetzgebers widerspreche, erkennbar zu einem sinnwidrigen Ergebnis führe und allgemein anerkannte Grundsätze eine befriedigende Lösung ermöglichen, die dem Sinn beider ihrem Wortlaut und Sinn nach in Widerspruch geratenen Normen gerecht werde.

An dieser Stelle wird zweierlei deutlich: Einmal spricht der IV. Senat von Lückenausfüllung, zum anderen (mit der Terminologie von *Larenz* unvereinbar) von Auslegung. Außerdem rechtfertigt der Senat sein Vorgehen mit Kriterien, die den Voraussetzungen der *Larenzschen* Gesetzeskorrek-

v. 17. 3. 1961 VI 115/60 S, BStBl. III 1961, 346; v. 9. 6. 1965 VI 240/64 U, BStBl. III 1965, 611; v. 28. 1. 1966 VI 296/63, BStBl. III 1966, 222; v. 3. 12. 1969 II 120/64, BStBl. II 1970, 119; v. 24. 1. 1974 IV R 76/70 (FN 23); v. 26. 3. 1976 VI R 98/74 (FN 23); v. 23. 11. 1979 III R 4/79, BStBl. II 1980, 554, und v. 13. 2. 1980 I R 181/76, BStBl. II 1980, 190.

33 IV 26/62 S (FN 23).

tur stark angenähert sind³⁴, nennt dies aber „Auslegung gegen den Wortlaut“.

Auch in anderen Fällen hat der Bundesfinanzhof im Zeichen der Auslegung gegen den Wortlaut Gesetzestexte zum Nachteil des Steuerpflichtigen berichtigt³⁵, in den meisten Fällen aber eine steuerverschärfende Auslegung gegen den klaren Wortlaut abgelehnt³⁶.

3. Die These von der besonderen Bedeutung des Wortlauts im Steuerrecht

Der Bundesfinanzhof ist mit dem Bundesverfassungsgericht der Auffassung, daß grundsätzlich auch bei der Auslegung von Steuergesetzen alle Auslegungsmethoden zur Ermittlung des Gesetzessinnes herangezogen werden dürfen. Das sind außer der grammatikalischen die systematische, die logische, die teleologische und – mit gewisser Einschränkung allerdings – die historisch-genetische³⁷. Gleichwohl findet sich immer wieder die These, bei der Auslegung von Steuergesetzen komme dem Wortlaut der Vorschrift besondere Bedeutung zu. Was besagt dies?

a) Die „Aedeutungstheorie“ des Bundesverfassungsgerichts

Es ist kein Sonderproblem der Interpretation gerade von Steuergesetzen, daß dem Wortlaut (Wortsinn) des Gesetzes stets eine Schlüsselrolle zukommt. Denn wie das Bundesverfassungsgericht bereits frühzeitig in seiner Entscheidung vom 21. 5. 1952³⁸ formuliert hat, ist für die Auslegung einer Gesetzesbestimmung maßgebend

„der in dieser zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den dieser hineingestellt ist. Nicht dagegen ist entscheidend die subjektive Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe oder einzelner ihrer Mitglieder über die Bedeutung der Bestimmung.“

Der Entstehungsgeschichte einer Vorschrift komme für deren Auslegung nur insofern Bedeutung zu, als sie die Richtigkeit einer nach den angege-

34 *Larenz* (FN 12), S. 388.

35 BFH-Urt. v. 28. 10. 1964 IV 153/62 U, BStBl. III 1965, 15 (Beseitigung eines Wertungswiderspruchs im Gesetz zu Lasten des Steuerpflichtigen); v. 19. 6. 1975 VIII R 225/72 (FN 23).

36 BFH-Urt. v. 11. 12. 1964 III 391/60 S (FN 23); v. 21. 4. 1972 VI R 366/69, BStBl. II 1972, 645; v. 1. 8. 1974 IV R 120/70 (FN 30) und v. 16. 2. 1977 I R 144/74, BStBl. II 1977, 561.

37 BFH-Urt. v. 28. 1. 1972 III R 4/71, BStBl. II 1972, 416, unter Hinweis auf BVerfGE 11, 126 (130).

38 2 BvH 5/52, BVerfGE 1, 229, 312.

benen Grundsätzen ermittelten Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die auf dem angegebenen Weg allein nicht ausgeräumt werden können³⁹. Es ist hier nicht der Ort, die „Adeutungstheorie“ des Bundesverfassungsgerichts eingehend kritisch zu würdigen, insb. der Frage nachzugehen, ob in ihr das uneingeschränkte Bekenntnis des Bundesverfassungsgerichts zur objektiven Auslegungstheorie artikuliert worden ist. In diesem Zusammenhang genügt es festzuhalten, daß dem Wortlaut (Wortsinn) einer Vorschrift jedenfalls die Funktion zukommt aufzuhellen, was als Gesetz verwirklicht und was demgegenüber bloße unverbindliche Regelungsabsicht der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen geblieben ist⁴⁰.

b) Spezifisch steuerrechtlicher Aspekt der Wortlauttheorie

Wo also liegt die spezifische Bedeutung des Wortlauts gerade für die Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften?

Im Anschluß an den Reichsfinanzhof⁴¹ hatte der Bundesfinanzhof im Urteil vom 13. 3. 1952⁴² noch betont, die Auslegung des Gesetzes dürfe nicht am Wortlaut haften, sondern müsse dem wirklichen Willen, dem Sinn und Zweck einer Vorschrift „auch gegenüber einem unzweideutigen Wortlaut“ Geltung verschaffen⁴³. In einem Urteil vom 7. 5. 1957⁴⁴ äußert sich der Bundesfinanzhof vorsichtiger: Es liege auf der Hand, daß, um die verfassungsmäßigen Grenzen zwischen Gesetzgebung und Rechtsprechung nicht zu verwischen, bei der Abweichung vom klaren Wortlaut einer Bestimmung Zurückhaltung geboten sei. Es müßten zuverlässige Anhaltspunkte gegeben sein, daß im Einzelfall der Wortlaut des Gesetzes den wirklichen Willen des Gesetzgebers nicht decke, insb. weil das dabei ein-

39 Ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs (vgl. dazu näher *Kruse* in *Tipke-Kruse* (FN 3), § 4 Tz. 83.

40 Zutreffend m. E. *Friedrich Klein*, Zur Auslegung von Steuergesetzen durch das Bundesverfassungsgericht, in: „Die Auslegung von Steuergesetzen in Wissenschaft und Praxis“, Gedenkschrift für Armin Spitaler, Köln 1965, S. 148, der die Auslegungsmethode des Bundesverfassungsgerichts als „eine zwar vermittelnde, aber von der objektiven Theorie ausgehende und sie auch bevorzugende Methode“ deutet.

41 Z. B. RFH-Entsch. v. 3. 11. 1927 VI A 354/27, RFHE 22, 191, und v. 17. 12. 1927 GrS 1/27, RFHE 22, 239; vgl. auch BGH-Urt. v. 23. 5. 1951 2 ZR 126/50, BB 1951, 543.

42 IV 39/51 U, BStBl. III 1952, 120.

43 Ähnlich BFH-Urt. v. 30. 5. 1952 IV 10/52 U, BStBl. II 152, 154; vgl. ferner BFH-Urt. v. 25. 3. 1954 IV 99/53 U, BStBl. III 1954, 241, und v. 15. 7. 1954 IV 399/53 U, BStBl. III 1954, 251.

44 I 285/56 U, BStBl. III 1957, 264.

tretende Ergebnis nicht im Sinne des Gesetzgebers liegen könne. Damit wird die Entwicklung eingeleitet, die im Zusammenhang mit der Auslegung gegen den klaren Wortlaut bereits dargelegt wurde. Denn wenn nun in späteren Entscheidungen – insb. des II. und des VI. Senats – immer wieder die Bedeutung des Wortlauts für die Auslegung von Steuergesetzen hervorgehoben wird⁴⁵, so steht dies in engem Zusammenhang mit der zunehmenden Vorsicht des Bundesfinanzhofs gegenüber einer Auslegung gegen den klaren Wortlaut, die er – jedenfalls zum Nachteil des Steuerpflichtigen – an strenge Voraussetzungen geknüpft wissen wollte. Die These von der besonderen Bedeutung des Wortlauts im Steuerrecht darf also nicht etwa primitiv im Sinne einer Prädominanz der grammatikalischen Auslegungsmethode, als ein Haften am Buchstaben des Gesetzes mißverstanden werden⁴⁶. Hinter dieser Rechtsprechung steht vielmehr (verborgen) die Vorstellung des Bundesfinanzhofs vom grundsätzlichen Verbot der den möglichen Wortsinn überschreitenden steuerverschärfenden Rechtsfortbildung.

IV. Neubestimmung der Grenze steuerverschärfender Rechtsfortbildung im Steuerrecht

Nach dieser terminologischen Flurbereinigung ist nunmehr zu fragen, ob unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten die Grenze einer Rechtsfortbildung zum Nachteil des Steuerpflichtigen gerade am möglichen Wortsinn einer Vorschrift zutreffend gezogen wird. Oder erscheint in diesem Punkt eine Neubestimmung erforderlich?

1. Grenzüberschreitungen durch den Bundesfinanzhof?

Obwohl der Bundesfinanzhof – wie dargelegt – teils klar, teils verschlüsselt eine gesetzesverschärfende Rechtsfortbildung grundsätzlich für unzu-

45 BFH-Entsch. v. 6. 9. 1957 VI R 125/56 U, BStBl. III 1957, 387; v. 31. 10. 1957 VI 59/55 U, BStBl. III 1958, 24; v. 14. 2. 1958 VI R 162/55 U, BStBl. III 1958, 207; v. 22. 2. 1961 II 268/58 S, BStBl. II 1961, 210; v. 14. 11. 1962 II 291/59 U, BStBl. III 1963, 63; v. 22. 1. 1962 II 19/58 S, BStBl. III 1963, 64 (die beiden letztgenannten unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Bindung an das Diktum des Gesetzgebers); v. 12. 2. 1964 II 197/61 U, BStBl. III 1964, 234, und v. 18. 3. 1971 V R 35/69, BStBl. II 1971, 503.

46 So – verbal verunglückt, aber beiläufig – der VIII. Senat des BFH im Urt. v. 8. 11. 1972 (FN 23). Der eingangs zitierte Satz von *Peter Fischer* (s. Text I FN 2) läßt erkennen, daß offenbar auch er den möglichen Wortsinn als ein Haften am Wortlaut i. S. der grammatikalischen Auslegungsmethode mißversteht.

lässig hält, kann von der strikten Einhaltung dieser Grundsätze schwerlich gesprochen werden.⁴⁷ Auch fehlt in vielen Fällen die methodische Rechtfertigung dafür, weshalb der Bundesfinanzhof gerade so und nicht anders entschieden hat. Immer wieder mühen sich daher Autoren, Grenzüberschreitungen, etwa in Form verkappter Analogien, in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sichtbar zu machen. So hat etwa *Kruse*⁴⁸ sowohl die Begründung des Sonderbetriebsvermögens bei der Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG wie auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Liebhaberei (mindestens zum Teil) als unzulässige Rechtsfortbildung zu entlarven versucht.⁴⁹

Methodenbewußten Richtern des Bundesfinanzhofs sind diese Fälle weder unbekannt noch gleichgültig. In mehreren Veröffentlichungen hat *Beisse*⁵⁰ die von ihm so genannte „zweischneidige Lückenausfüllung“ in die fachliche Diskussion eingeführt. Das Verbot der steuerverschärfenden Analogie schließe – so *Beisse* – nicht aus, daß eine gesetzliche Regelung ausgefüllt und ergänzt werde „durch ein Subsystem komplementärer Rechtssätze, die zugleich sowohl zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen wirken oder jedenfalls wirken können“. Als Beispiele für solche „symmetrischen Gesetzesergänzungen“ nennt *Beisse* die nach beiden Seiten wirkenden Gewinnkorrekturen aus Anlaß des Wechsels der Gewinnermittlungen⁵¹, den Aufschub der Gewinnverwirklichung bei der Einbringung von Betriebsvermögen im Rahmen der Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften⁵², den Aufschub von Gewinnverwirklichungen im Falle der Betriebsverpachtung mit möglicherweise späterer Steuerverschärfung⁵³.

Ich meine allerdings – ohne mich im übrigen mit den von *Beisse* genannten Beispielfällen vorbehaltlos zu identifizieren –, daß die sogenannte *zweischneidige Lückenausfüllung* das Verbot steuerverschärfender Analogie

47 Auch *Tanzer* (FN 4) wertet die BFH-Rechtsprechung nicht als eindeutig analogiefeindlich.

48 In *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Köln 1979, S. 37 ff, insbesondere S. 56 ff; *ders.*, *StuW* 1980, 226.

49 *Crezelius*, Verkappte Analogien in der Finanzrechtsprechung, *StuW* 1981, 117 ff.

50 *Beisse*, *Inf.* 1977, 433, 436, und *StuW* 1981, S. 1, 9 f; *ders.* in *Ruppe* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Köln 1981, S. 41.

51 Vgl. aus der ständigen Rechtsprechung vor allem BFH-Urt. v. 28. 5. 1968 IV R 202/67, BStBl. II 1968, 650.

52 Zur sog. „Engagement-Rechtsprechung“ vgl. BFH-Urt. v. 4. 4. 1968 IV R 112/66, BStBl. II 1968, 580, und v. 29. 3. 1972 I R 43/69, BStBl. II 1972, 537.

53 BFH-Beschl. v. 13. 11. 1963 GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124.

bereits prinzipiell durchbricht. Nur darf man fragen: Wenn der Bundesfinanzhof Lücken immer wieder auch mit nachteiligen Folgen für den Steuerpflichtigen geschlossen hat, *muß* dies denn daran liegen, daß *er* die Grenzen zulässiger Rechtsfindung überschritten hat? Denkbar wäre doch auch, daß das an der Sachgerechtigkeit orientierte richterliche Judiz mehr Treffsicherheit bewiesen hat als jede theoretisch-akademische Grenzziehung. Man mag mit *Flume*⁵⁴ und *Kruse*⁵⁵ einräumen, daß kein Vorgang schon nach der Natur der Sache steuerwürdig ist. Dies ist aber nicht das Problem. Es ist unverkennbar, daß es dem Gesetzgeber freisteht, *Sachgesetzlichkeiten* zu konstituieren und im Gesetz selbst zu objektivieren, ohne sie – bewußt oder unbewußt – bis ins letzte auszuformulieren. Soll der Richter in solchen Fällen wirklich gezwungen sein, sich schulterzuckend auf den verbalen Standpunkt zurückzuziehen und die *Logik des Gesetzes* offenen Auges zu ignorieren?

Ein eindrucksvolles Beispiel für eine ambivalente Sachgesetzlichkeit, die – nicht voll ausformuliert – vom Richter allein nach der Sachlogik ohne Rücksicht auf die wirtschaftlichen Auswirkungen bei den Betroffenen entfaltet werden mußte, hat uns die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum *wirtschaftlichen Eigentum* nach der Rechtslage vor Inkrafttreten der AO 1977 selbst geliefert:

Bekanntlich hielt der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung die Aufzählung von Fällen wirtschaftlichen Eigentums in § 11 StAnpG nicht für erschöpfend. Es handele sich nur um Beispiele für den Grundgedanken, daß ein anderer als der rechtliche Eigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei, wenn er die wirtschaftliche Herrschaft ausübe, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum sei. Der wirtschaftliche Eigentümer übe die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut dergestalt aus, daß dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte im Regelfall, d. h. in dem für die Situation typischen Fall, den rechtlichen Eigentümer für dauernd von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen könne, so daß ein Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr habe⁵⁶.

Welche Methode liegt dieser Argumentation zugrunde? Ist § 11 StAnpG unvollständig, so ist sie im Sinne der *Larenzschen* Terminologie lückenhaft. Der Bundesfinanzhof spricht zwar nicht von Lücke und Lückenausfüllung, weil er die *wirtschaftliche Betrachtungsweise* für methodisch aus-

54 *StbJb.* 1967/68, 63 ff.

55 In *Tipke-Kruse* (FN 3), § 4 Tz. 121.

56 Vgl. vor allem das sog. *Leasing-Urt.* des BFH v. 26. 1. 1970 IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264, 272 unter C.

reichend tragfähig hält, sein Ergebnis zu begründen. In Wahrheit hat der Bundesfinanzhof eine Lücke ausgefüllt. Er hat den Gedanken der wirtschaftlichen Herrschaft, der den geregelten Fällen des § 11 Ziff. 1–4 StAnpG zugrunde lag, herausgearbeitet, um einen weiteren, im Gesetz nicht geregelten Fall des wirtschaftlichen Eigentums den geregelten Fällen gleichzustellen. Es handelt sich um einen *Analogieschluß*, und zwar um eine sogenannte Rechtsanalogie oder Gesamtanalogie⁵⁷. Diese ist dadurch gekennzeichnet, daß aus mehreren gesetzlichen Bestimmungen, die an verschiedene Tatbestände die gleiche Rechtsfolge knüpfen (hier eine vom bürgerlichen Recht abweichende Zurechnung von Wirtschaftsgütern), ein „allgemeiner Rechtsgrundsatz“ entnommen wird, der auf den im Gesetz nicht geregelten Tatbestand wertungsmäßig ebenso zutrifft wie auf die geregelten Tatbestände. Dieser Analogieschluß ist steuerrechtlich zunächst neutral. Er kann sich sowohl zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken, je nachdem, in welchem Sinnzusammenhang das wirtschaftliche Eigentum rechtliche Bedeutung erlangt. Hängt von dem so verstandenen wirtschaftlichen Eigentum etwa ein Anspruch auf eine Investitionszulage ab, wird der wirtschaftliche Eigentümer begünstigt. Geht es dagegen um die Zurechnung eines Wirtschaftsguts, das zu positiven Einkünften führt, so ist der wirtschaftliche Eigentümer benachteiligt. Niemand würde auf den Gedanken kommen, im ersten Fall das wirtschaftliche Eigentum zu bejahen, es im zweiten Fall jedoch zu verneinen.

2. Methodologischer Standort der Fragestellung

Es ist nicht die Aufgabe dieses Referats, die Geltung des Verbots steuerverschärfender Analogie im Steuerrecht unter allen rechtlichen Gesichtspunkten zu erörtern. Dazu wird in den nachfolgenden Beiträgen von *Friauf* und *Kruse*⁵⁸ Gelegenheit bestehen. Greift man die wohlüberlegten Gedanken von *Tanzer*⁵⁹ und *Tipke*⁶⁰ auf, die Lehre sei unhaltbar, so interessiert die Praxis vor allem die Frage: wo verläuft dann künftig die Grenze steuerverschärfender Rechtsfindung?

57 *Larenz* (FN 12), S. 374.

58 Siehe Text S. 53 ff, 71 ff. Auf das strafrechtliche Analogieverbot läßt sich ein steuerrechtliches nicht stützen. Das Bundesverfassungsgericht hat die sinngemäße Anwendung von Art. 103 Abs. 2 GG auf das Steuerrecht in seiner Entscheidung vom 24. 7. 1957 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89, grundsätzlich abgelehnt (vgl. hierzu eingehend und m. E. überzeugend *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973, S. 60 ff).

59 (FN 4).

60 (FN 5).

Um dieser Grenzfrage weiter nachzugehen, bedarf es der Klarheit über den methodologischen Ausgangspunkt, von dem aus weitergedacht wird.

a) Ablehnung des möglichen Wortsinns als Grenze der Auslegung?

Wer mit einem Teil der rechtswissenschaftlichen Methodenlehre den möglichen Wortsinn als Auslegungsgrenze überhaupt verwirft⁶¹, der wird die unter dem Signum des Analogieverbots geführte Diskussion weithin als Scheinproblematik abtun. Er wird – ähnlich wie es etwa *Sax*⁶² im Strafrecht vertreten hat – die Analogie als Teil der teleologischen Interpretation begreifen und praktizieren.

b) Anerkennung des möglichen Wortsinnes als Auslegungsgrenze

Am möglichen Wortsinn als Auslegungsgrenze ist aus verschiedenen Gründen festzuhalten:

Wo man die Auslegungsgrenze fixieren will, hängt eng zusammen mit der Frage, ob man einer rein subjektiven Auslegungstheorie folgt oder ob man

61 Zur Kritik an der herkömmlichen Methodenlehre vgl. *Esser*, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsprechung, 2. Aufl., Frankfurt 1972, S. 7 ff; *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 9. Aufl., Karlsruhe 1975, S. 23; *Maassen*, Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts, Zur Grundlegung einer steuerrechtlichen Hermeneutik, Berlin 1977, S. 72 ff. Die Grenze des möglichen Wortsinnes lehnen ausdrücklich ab *Germann*, Probleme und Methoden der Rechtsfindung, Bern 1965, S. 104; *Peter Fischer* (FN 2) und *Walz* (FN 6). – Die Kritik an der klassischen Methodologie ist häufig schon an ihrer philosophisch-soziologisch überfrachteten Begrifflichkeit und der Esoterik ihrer Sprache erkennbar. Selten vermag sie der klassischen Methodenlehre Besseres, für die Praxis Brauchbareres entgegenzusetzen. Mit Recht bemängelt *Görlich*, Die steuerrechtliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen, Berlin 1979, S. 83, daß *Maassen* (aaO) zwar die traditionelle Lehre ablehnt, ohne an ihre Stelle praktikablere Lehren zu setzen. Auch die Ausführungen von *Kriele*, Theorie der Rechtsgewinnung, 2. Aufl., Berlin 1976, vermögen nicht zu überzeugen, wenn er auf S. 221 f unter Hinweis auf *Canaris* der Auslegungsgrenze nach dem möglichen Wortsinn zustimmt, sie jedoch auf S. 223 nicht für allgemein tragbar hält (s. Text III 1). Mit Recht bemerkt *Hess*, Analogieverbot und Steuerrecht, Kölner Diss., 1974, S. 12 f, ein Abgrenzungskriterium werde nicht deshalb untauglich, weil zwei verschiedene Begriffe fließend ineinander übergängen. Darin offenbare sich lediglich die Schwierigkeit der praktischen Handhabung (s. Text b). Den möglichen Wortsinn als Auslegungsgrenze bejaht *Zippelius* in: „Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz“, Tübingen 1976, Bd. II, S. 108 ff, insb. S. 115; *ders.*, Einführung in die juristische Methodenlehre, 3. Aufl., München 1980, S. 57.

62 Das strafrechtliche Analogieverbot, Göttingen 1953, insb. S. 147.

die Möglichkeit bejaht, daß sich der Sinn des Gesetzes durch die Entwicklung der Verhältnisse vom Willen des historischen Gesetzgebers lösen kann. Letzteres ist – trotz gewisser neuerer Tendenzen in die Gegenrichtung – zur Zeit noch herrschende Meinung⁶³. Relativiert sich aber der Wille des historischen Gesetzgebers als nur noch bedingt verbindlich, so erweist es sich als notwendig, nach einer anderen, einigermaßen zuverlässigen (objektiven) Auslegungsgrenze zu suchen. Auch dies wird klar, wenn man den bereits erwähnten Ausführungen von Sax⁶⁴ zum strafrechtlichen Analogieverbot aufmerksam folgt. Sax war ein Anhänger der subjektiven Auslegungstheorie. Nur auf dieser Grundlage war es folgerichtig, die von Schwinge⁶⁵ entwickelte Begrenzung der Auslegung auf den von ihm so genannten „möglichen Wortlaut“ abzulehnen.

In diesem Zusammenhang spricht für die Beibehaltung des möglichen Wortsinnes als Auslegungsgrenze vor allem die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur verfassungskonformen Auslegung⁶⁶. Sie wäre undenkbar, wollte man annehmen, daß der tatsächliche Wille des historischen Gesetzgebers stets und für alle Zeiten verbindlich sein müsse. Erweist sich die vom Gesetzgeber ursprünglich verfolgte Zielsetzung als verfassungswidrig, läßt der mögliche Wortsinn aber eine andere, verfassungskonforme Auslegung zu, so ist diese maßgebend. Dies gilt aber eben nur bis zur Grenze des möglichen Wortsinnes. Eine *verfassungskonforme Lückenausfüllung* durch die Gerichte nur zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift wäre mit Sicherheit *unzulässig*.

Damit müssen sich aber auch gewisse Hoffnungen, Ungleichheiten der Besteuerung stets im Wege der Rechtsfortbildung durch Vergleiche etwa der Leistungsfähigkeit mehrerer Steuerpflichtiger abzubauen, als trügerisch erweisen. Ist der Tatbestand A der Besteuerung unterworfen, der (im wesentlichen gleichliegende) Sachverhalt B jedoch nicht, ohne daß sich sachgerechte Gründe für diese Differenzierung finden lassen, so ist die Besteuerung des Tatbestandes A möglicherweise verfassungswidrig. Der Richter hat dann die im Gesetz vorgeschriebenen Wege der verfassungsrechtlichen Prüfung zu beschreiten. Durch Rechtsfortbildung kann dies – ohne daß besondere Voraussetzungen hinzutreten – nicht vermieden werden.

63 Vgl. Kruse in Tipke-Kruse (FN 3), Tz. 82.

64 S. FN 62.

65 Teleologische Begriffsbildung im Strafrecht 1930, S. 40.

66 Vgl. Kruse in Tipke-Kruse (FN 3), Tz. 86.

Gelegentlich wird der mögliche Wortsinn als Auslegungsgrenze deshalb als untauglich verworfen, weil er sprachlich schwer zu bestimmen sei⁶⁷. Diese Schwierigkeiten sollen nicht bestritten werden, wenngleich sie oft nur scheinbar bestehen. Der mögliche Wortsinn einer Vorschrift steht nicht isoliert im Raume. Es ist selbstverständlich, daß er nur bestimmt werden kann unter Einbeziehung des Sinnzusammenhangs, in den die auszulegende Vorschrift hineingestellt ist. Anderenfalls bliebe der mögliche Wortsinn – wie *Salditt*⁶⁸ es bezeichnet hat – „semantisch offen“. Im übrigen verschiebt, wer eine Auslegungsgrenze überhaupt für entbehrlich hält, die Frage nach der Grenze der Rechtsfindung im Steuerrecht lediglich auf eine andere methodologische Ebene.

3. Die Grenze der (steuerverschärfenden) Rechtsfortbildung als Lückenproblem

Wird – wie nach unserem Methodenverständnis zwingend – die Frage nach der steuerverschärfenden Rechtsfindung von der Auslegung weg auf die Ebene der (gesetzesimmanenten) Rechtsfortbildung verlagert, so betritt der Fragende den Boden der *Lückenfeststellung* und *Lückenausfüllung*. Dabei geht es hier nicht um die allgemein-theoretische Frage, welche Arten von Lücken es gibt, wie sie erkannt und wie sie geschlossen werden⁶⁹. Im Mittelpunkt steht das Problem, in welcher Weise die spezifisch *verfassungsrechtlichen* Aspekte (Bindung an das Diktum des Gesetzgebers, Berücksichtigung des Rechtssicherheitsgedankens) Raum lassen für eine steuerverschärfende Rechtsfortbildung. Damit sind bereits die Grenzen einer solchen Operation markiert. Es wird sich ergeben, daß der steuerverschärfenden Rechtsfortbildung, wenn sie grundsätzlich für möglich gehalten wird, im Steuerrecht *weit engere Grenzen* gesetzt sind, als das methodische Vorgehen derjenigen sichtbar macht, die mit einem unreflektierten Auslegungsbegriff das Lückenproblem kurzerhand überspielen.

a) Der lückenfreie Raum im Steuerrecht

Das Steuerrecht ist dadurch gekennzeichnet, daß die Entscheidung über die Steuerwürdigkeit eines Sachverhalts primär dem Gesetzgeber zusteht. Schweigt der Gesetzgeber über die Steuerwürdigkeit eines Sachverhalts, so ist sein Schweigen in vielen Fällen ein beredtes Schweigen (*argumentum e*

67 Vgl. FN 61.

68 Stuw 1974, 61 ff, 63.

69 S. hierzu vor allem *Canaris* (FN 19).

silentio). Es drückt eine rechtspolitische Entscheidung aus, mag diese auch fehlerhaft oder gar verfassungswidrig sein. Jedenfalls ist das Gesetz in diesem Fall nicht lückenhaft.

Eine Lücke scheidet aber begrifflich nicht nur dann aus, wenn der Gesetzgeber über die Steuerwürdigkeit *schweigt* (sogenannter rechts- oder gesetzefreier Raum), sondern auch dann, wenn er die Besteuerung mit dem strikten Anspruch auf *abschließende Regelung* ausspricht (argumentum e contrario). Derartige abschließende Regelungen treten äußerlich meist in Form enumerativer Aufzählungen auf. Deutlich gilt dies für die Festlegung der sieben Einkunftsarten und für die Aufzählung bestimmter Gewinnrealisierungstatbestände im Einkommensteuerrecht. Aber auch insoweit, als der Gesetzgeber bestimmte Befreiungstatbestände in den Einzelsteuergesetzen enumerativ aufzählt⁷⁰, entscheidet er in der Regel abschließend. Es erscheint daher sachgerecht, im Steuerrecht nicht nur vom rechts- oder gesetzefreien Raum (Ausklammerung der Besteuerung durch Schweigen) zu sprechen, sondern in einem weiteren Sinne von einem *breiten lückenfreien Raum*, in dem abschließende Regelungen (ausdehnende oder einschränkende) Rechtsfortbildungen ausschließen.

b) Der Bereich möglicher Lücken im Steuerrecht

Der Versuch, den Bereich möglicher, zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausfüllbarer Lücken auszuloten, muß mit der radikalen Frage beginnen: Läßt die Bindung des Richters an das Diktum des Gesetzgebers, die fehlende Kompetenz der Finanzgerichte, neue Steuertatbestände zu schaffen oder bestehende zu erweitern, überhaupt eine steuerverschärfende *Lückenausfüllung* zu? Diese Frage ist grundsätzlich, aber *in eng begrenztem Rahmen zu bejahen*; denn der Gesetzgeber spricht nicht nur aus der jeweils zu interpretierenden Vorschrift, sondern auch aus dem Sinnzusammenhang des Gesetzes, der sich aus der Zusammenschau mehrerer, einander zugeordneter Vorschriften ergibt. Der Lücken Anwendungsbereich kann danach nur solche Fälle umfassen, in denen der Gesetzgeber zwar gesprochen, aber in der einzelnen anzuwendenden Vorschrift nur unzureichend formu-

⁷⁰ Bei der Rechtsfortbildung von Befreiungsvorschriften zugunsten des Steuerpflichtigen zeigt der BFH gelegentlich großes Entgegenkommen (vgl. BFH-Urt. v. 28. 4. 1970 II 109/65, BStBl. II 1970, 600). Das geht allerdings nicht immer ohne sprachliche Verrenkungen. Unrichtig wäre es, das BFH-Urt. v. 14. 7. 1970 II R 93/66, BStBl. II 1970, 872, dahin zu verstehen, nur Befreiungstatbestände dürften weit ausgelegt werden. In Wahrheit dürfte der II. Senat des BFH eine bei Befreiungstatbeständen eher mögliche auslegungsüberschreitende Rechtsfortbildung im Auge gehabt haben.

liert hat. Daraus ergeben sich folgende, die steuerverschärfende Rechtsfortbildung in Form der Lückenausfüllung ermöglichende, aber auch einschränkende Grundsätze:

(1) Die Bindung an das Diktum des Gesetzgebers erfordert, daß der *Plan*, an dem Vollständigkeit oder Unvollständigkeit des positiven Rechts zu messen ist, *im Gesetz selbst einen erkennbaren Ausdruck gefunden* hat. Die *Regelungsabsicht* der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen, so aufschlußreich sie zur Erhellung des im Gesetz Gesagten auch sein mag, *reicht zur „Planfeststellung“* in diesem Zusammenhang *nicht aus*.

(2) Ob der Plan vollständig verwirklicht ist oder ob eine planwidrige Unvollständigkeit vorliegt, ist durch *sorgfältige Ermittlung des im Gesetz objektivierten Plans* einerseits und durch die am möglichen Wortsinn endende Auslegung der einzelnen Vorschrift andererseits festzustellen. Die Lücke muß sich aus der Inkongruenz von objektiviertem Gesetzesplan und verbaler Ausformulierung ergeben. Mit anderen Worten: *Lücke in diesem Sinne ist ein verbales Defizit innerhalb eines in seiner gesetzlich ausgedrückten Zielrichtung erkennbaren Planes*.

Eine solche Lücke ist so auszufüllen, daß der Richter die im Gesetz erklärte, aber verbal unzureichend formulierte Entscheidung des Gesetzgebers über die Besteuerung eines Sachverhalts folgerichtig zu Ende denkt. Nur wenn man die steuerverschärfende Lückenausfüllung auf diesen engen Ausschnitt aus der allgemein methodologischen Lückenfeststellung und Lückenausfüllung beschränkt, läßt sich der Einwand abwehren, dem disponierenden Steuerpflichtigen und seinem Berater sei aus Gründen der Rechtssicherheit eine steuerverschärfende Rechtsfortbildung durch Lückenausfüllung nicht zumutbar. Die Lücke – in dem hier verstandenen engen Sinne – blüht nicht im Verborgenen. Ihre Existenz signalisiert sich dem Rechtsanwender als erkennbare Störung im objektivierten Sinngefüge der Besteuerung. Diese Störung tritt als Widerspruch, Inkonsequenz oder Unstimmigkeit in Erscheinung. Die Beseitigung solcher erkennbarer Störungen unter bestimmten Voraussetzungen mit den legitimen Mitteln der Lückenausfüllung muß hingenommen werden. *Der Vertrauensschutz verliert angesichts erkennbarer Unklarheiten im positiven Recht an Gewicht⁷¹. Die Steuergerechtigkeit – gleichfalls Ausfluß des verfassungsrechtlichen Rechtsstaatsgebots – hat Vorrang.*

⁷¹ Auf dieser Linie, die steuerverschärfende Lückenausfüllung im Steuerrecht durch Abwägung von Rechtssicherheit und Steuergerechtigkeit zu lösen, liegen die Ausführungen von *Hess* (FN 61), S. 168 ff. *Hess* untersucht die von *Canaris* entwickelten Lückenarten daraufhin, ob sie für eine Lückenausfüllung zum Nachteil des Steuerpflichtigen relevant werden können. Dies konnte im Rahmen

Eine steuerverschärfende Lückenausfüllung ist z. B. dann geboten, wenn das Gesetz einen *Systemgedanken konzipiert*, das System aber verbal nicht ausformuliert, sondern nur in seinen Umrissen umschrieben hat. Die dadurch entstehenden Lücken muß der Richter plangemäß, d. h. in diesem Fall systemgemäß ausfüllen, ohne Rücksicht darauf, ob sie sich steuerentlastend oder steuerverschärfend auswirken oder auswirken können. Die „zweischneidige Lücke“ im Sinne von *Beisse* ist häufig das Indiz für die Ermächtigung des Richters, einen Ansatz zur Entfaltung eines Systems zur Systemeinheit weiterzuentwickeln.

Es darf allerdings kein Zweifel darüber bestehen, daß sich der Richter im Bereich steuerverschärfender Lückenausfüllung äußerste Zurückhaltung auferlegen muß. Er muß den gesetzgeberischen Plan aus dem im Gesetz objektivierten Willen des Gesetzgebers ebenso exakt belegen können wie das Defizit an verbaler Ausformung. Eine sicherlich schwierige Gratwanderung mit hohem Anspruch an den verantwortungsvollen Richter! *Im Zweifel muß er von einer steuerverschärfenden Lückenausfüllung absehen.*

4. Einzelfälle möglicher Lückenausfüllungen zum Nachteil des Steuerpflichtigen

Diese theoretischen Ausführungen sollen an einigen ausgewählten Fällen demonstriert werden.

a) Übergang zu anderen Gewinnermittlungsarten

Geht ein Steuerpflichtiger von der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG zu der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG über (was er darf, zum Teil sogar muß), so ist nach der gefestigten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Gewinn der nächstfolgenden Einkommensteueranlagung durch Hinzu- oder Abrechnungen zu korrigieren⁷². Dies ist aber nur durch die Systematik der beiden Gewinnermittlungsarten einerseits und die Möglichkeit des Wechsels (den Zwang zum Wechsel) andererseits angedeutet. Würden die Korrekturen unterbleiben, so hätte der Steuerpflichtige durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart Vorteile oder Nachteile. *Dies kann der Gesetzgeber, hätte er seine Regelungsansätze folgerichtig zu Ende formuliert, nicht gewollt haben.* Die Sachgesetzlichkeit

meiner Arbeit nicht geleistet werden. Es bedürfte auch der Untersuchung, ob die Lückeneinteilung von *Canaris* in allen Punkten überzeugt. Bejaht man dies, so scheinen mir die Schlußfolgerungen von *Hess* im wesentlichen zutreffend.

72 S. FN 51.

ist im Gesetz im Ansatz vorhanden. Dem Richter ist es aufgegeben, sie zu entfalten.

b) Analoge Anwendung der Vorschriften des § 5 EStG beim Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG

*Tipke*⁷³ hat die Frage aufgeworfen, ob bei Durchführung des Bestandsvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG auf die analoge Anwendung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zurückgegriffen werden dürfe. Daß diese Grundsätze auch für den Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG von Bedeutung sind, ist nicht zu leugnen. Ob es sich dabei um ein Problem der Lückenausfüllung handelt, erscheint allerdings fraglich. Das Gesetz spricht insb. in § 4 Abs. 2 EStG von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Damit sind die allgemeinen Grundsätze gemeint, nicht die speziellen handelsrechtlichen⁷⁴. Damit wäre der Richter schon durch den möglichen Wortsinn des § 4 Abs. 2 EStG zur Konkretisierung der (allgemeinen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ermächtigt.

c) Unangemessene Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG 1980)

Die Grenze zwischen zulässiger und unzulässiger Lückenausfüllung läßt sich an einem anderen Fall besonders deutlich veranschaulichen.

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG 1980 dürfen als Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern „andere als die in Nrn. 1–6 bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“. Eine vergleichbare Aussage für Werbungskosten (§ 9 EStG) gibt es nicht. Indessen hat der VI. Senat des Bundesfinanzhofs aus der nur für Betriebsausgaben ausgesprochenen Regelung einen allgemeinen Rechtsgedanken herausgelesen, der auch beim Abzug von Werbungskosten anzuwenden sei. Er hat z. B. die mit der Anschaffung eines neuen Flügels zusammenhängenden Kreditzinsen und die AfA bei einer in der Oberstufe eines Gymnasiums Musik unterrichtenden Lehrerin nicht zum Abzug zugelassen⁷⁵. Andererseits hat er Aufwendungen eines Arbeitneh-

73 (FN 5), S. 197.

74 So zutreffend *Beisse* in *Ruppe* (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Köln 1981, S. 16.

75 BFH-Urt. v. 10. 3. 1978 VI R 111/76, BStBl. II 1978, 459. Über das Ergebnis wird man sicher streiten können.

mers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Taxi abziehen lassen⁷⁶.

Diese Rechtsprechung wirft die Frage auf, ob die vom Bundesfinanzhof vorgenommene „Analogie“ mit den oben dargelegten Grundsätzen einer (noch) zulässigen Lückenausfüllung zum Nachteil des Steuerpflichtigen zu vereinbaren ist. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung allein hätte dieses Ergebnis schwerlich gerechtfertigt. Die unterschiedliche Behandlung der Betriebsausgaben und der Werbungskosten hätte möglicherweise gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG verstoßen. Diese Verfassungswidrigkeit hätte nicht im Wege der Rechtsfortbildung beseitigt werden dürfen. Dennoch ist die Rechtsprechung unter methodologischen Gesichtspunkten zu rechtfertigen. Denn die Vorschriften über die Betriebsausgaben einerseits und die Werbungskosten andererseits stehen in einem im Gesetz selbst *objektivierten Sinnzusammenhang*. Dieser wird hergestellt durch die den Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten begrenzende Vorschrift des § 12 Nr. 1 EStG. Dieser Sinnzusammenhang ist lückenhaft geregelt, wenn unterhalb der Schwelle des in § 12 Nr. 1 EStG umschriebenen Anwendungsbereichs – anders als bei den Betriebsausgaben – bei den Werbungskosten auch unangemessene Aufwendungen abzugsfähig blieben. Der VI. Senat hat eine Lücke geschlossen, auch wenn er sein Vorgehen nicht als Lückenausfüllung ausgewiesen hat. Hätte er das Lückenproblem erkannt, hätte er vermutlich *den im Gesetz objektivierten Plan*, hinter dem der mögliche Wortsinn des § 9 EStG zurückbleibt, eingehender offengelegt⁷⁷.

d) *Das Sonderbetriebsvermögen bei der Besteuerung der Gesellschafter (Mitunternehmer)*

Nach dem oben dargelegten methodischen Verständnis muß auch die gesetzliche Regelung über die Besteuerung von Gesellschaftern (Mitunternehmern) einer Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) als lückenhaft erscheinen. Dies gilt insb. für das sogenannte Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (Mitunternehmers). Das Betriebsvermögen ist in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur im Zusammenhang mit dem Gewinnanteil des Gesellschafters angesprochen, weil nur die Veränderung dieses Betriebs-

76 BFH-Urt. v. 20. 5. 1980 VI R 241/77, BStBl. II 1980, 582.

77 Dabei wäre allerdings zunächst zu prüfen, ob die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG 1980 nicht von vornherein auf die Gewinneinkünfte beschränkt sein sollte. Wäre dies zu bejahen, hätte das Gesetz die Frage abschließend geregelt. Eine Lücke läge nicht vor.

vermögens (des Gesellschaftsvermögens) den Gewinnanteil berührt. Daß das Gesetz das Sonderbetriebsvermögen nicht erwähnt, ist planwidrig unvollständig. *Der Plan geht auf eine weitgehende Übereinstimmung von Betriebsvermögen der Gesellschaft und Vermögen des Gesellschafters, das dieser für den Betrieb der Gesellschaft und für seine Beteiligung einsetzt.* Dieses Argument wird noch verstärkt durch den Vergleich mit der Besteuerung des Einzelunternehmers (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Unter diesen Aspekten ist auch die Lücke zu schließen⁷⁸.

Bezeichnend ist, daß der I. Senat des Bundesfinanzhofs es bekanntlich nicht leicht hatte, das Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters – das Betriebsvermögen also, das nicht dem Betrieb der Gesellschaft, sondern der eigenen Beteiligung des Gesellschafters dient – zu begründen. Im Urteil vom 5. 12. 1979⁷⁹ hat der Bundesfinanzhof nochmals seine Auffassung zu rechtfertigen versucht, die von einem Kommanditisten einer GmbH & Co. KG gehaltenen Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH gehörten zu seinem Sonderbetriebsvermögen. Der Bundesfinanzhof meinte, diese Rechtsauffassung stütze sich auf eine zulässige Gesetzesauslegung, nicht auf eine Lückenausfüllung. Die Lösung könne zwar nicht ausdrücklich dem Gesetz entnommen werden. Das Gesetz enthalte aber eine Regelung im grundsätzlichen, die sich aus dem Sinnzusammenhang und Zweck der Vorschriften des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG ergebe. *Kruse*⁸⁰ erkennt in dieser vom Bundesfinanzhof angewandten Methode eine Rechtsanalogie (Gesamtanalogie); denn es werde zum Zwecke der Rechtsfortbildung eine allen Einzelvorschriften zugrunde liegende ratio legis verallgemeinert. Diese Diagnose erscheint – ausgehend von der oben dargelegten Prämisse – zutreffend. Allerdings hat der I. Senat mit seiner Begründung ein klassisches Beispiel für eine zulässige Lückenausfüllung geliefert. Die von ihm so genannte „*Regelung im grundsätzlichen*“ enthält gerade die Ermächtigung für den Richter, das im grundsätzlichen Angeordnete, aber in den einzelnen Auswirkungen nicht Ausformulierte folgerichtig weiterzuentwickeln. Dabei muß allerdings auch die Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Besteuerung des Einzelunternehmers) mit in den Sinnzusammenhang einbezogen werden. Hielte der Einzelunternehmer eine ähnliche GmbH-Beteiligung aus betrieblichem Interesse, so wäre die Zugehörigkeit dieser Beteiligung zu seinem Betriebsvermögen nicht zweifelhaft.

78 Vgl. hierzu *Woerner*, Die Besteuerung der Mitunternehmer – Bestandsaufnahme und Perspektiven – DStZA 1980, 203 ff.

79 I R 184/76, BStBl. II 1980, 119.

80 *Kruse* in *Kruse* (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaften im Steuerrecht, Köln 1979, S. 51.

e) Veräußerungen von GmbH-Anteilen (§ 17 EStG)

Seit einiger Zeit beschäftigt die Fachwelt ein Problem von gleichfalls methodologischer Aktualität.

Nach § 17 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung des Gesellschafters. Nach Abs. 4 derselben Vorschrift gilt dies für die Auflösung oder Kapitalherabsetzung unter bestimmten Voraussetzungen sinngemäß.

Nun können allerdings Anteile an Kapitalgesellschaften auch eingezogen werden (Kaduzierung), und zwar auch entgeltlich. Wohl kaum ein Richter dürfte sein Gewissen damit beruhigen, die entgeltliche Einziehung sei gesetzlich nicht geregelt und daher nicht steuerpflichtig. Verschiedene Autoren vertreten die Auffassung, die Einziehung falle unter den Begriff der Veräußerung⁸¹, und der wirtschaftlichem Denken verhaftete Steuerjurist wird daran nicht ohne weiteres Anstoß nehmen. Rechtlich präzise erfordert aber die Veräußerung die Übertragung einer Rechtsposition, die bei der Einziehung gerade untergeht. Man könnte auch daran denken, die Kaduzierung der Kapitalherabsetzung gleichzustellen, obwohl sich auch dabei ähnliche Schwierigkeiten ergeben werden wie bei der Gleichstellung von Kaduzierung und Veräußerung. Paus⁸² hat das Problem m. E. sauber gelöst. Er sieht das Gesetz als lückenhaft (planwidrig unvollständig) an, hat aber – freilich ohne das Problem der steuerverschärfenden Rechtsfortbildung zu reflektieren – keine Bedenken, die Lücke so zu schließen, wie der Gesetzgeber entschieden hätte, falls er das Problem erkannt hätte. Paus kommt zu Hilfe, daß die Regierungsbegründung zum Steueränderungsgesetz 1965⁸³ ausdrücklich anführt, der wesentlich Beteiligte an der Kapitalgesellschaft solle dem Mitunternehmer gleichgestellt werden. Diese *Sachgesetzlichkeit* – und dies ist entscheidend – ist aber im Gesetz objektiviert und erschließt sich aus dem Sinnzusammenhang der §§ 15, 16 und 17 EStG. Diese im Umriss getroffene Regelung hat der Richter im Wege der Lückenausfüllung teleologisch zu vervollständigen.

Mit diesen theoretischen Darlegungen und den genannten Beispielen soll nicht *mehr* versucht werden als der Anstoß eines Praktikers, die Diskussion um das Lückenproblem im Steuerrecht weiterzubringen. Abgrenzungsschwierigkeiten werden auch bei dieser Lösung nicht ausbleiben. Sie stellen sich aber nicht weniger bei der Feststellung des möglichen Wortsin-

81 Voss, DStR 1970, 442; Herrmann/Heuer, § 17 EStG Anm. 56.

82 Die Information 1979, 149, 150.

83 BGBl. I, 377, BStBl. II, 217.

nes, und selbst wenn dieser feststeht, ist die Bedeutung einer Vorschrift (ihr wirklicher Wortsinn) namentlich nach dem Sinnzusammenhang mit anderen Vorschriften (vielleicht sogar außerhalb des Steuerrechts) oft nur in einem schwierigen Interpretationsvorgang aufzuhellen. *Die Rechtssicherheitsgarantie durch den möglichen Wortsinn ist nicht größer, als wenn man in einem eng begrenzten Rahmen auch Rechtsfortbildungen mit steuerverschärfender Wirkung anerkennt.* Man braucht sich nur zu fragen, welche Rechtssicherheitswirkung etwa von offenen Typusbegriffen wie z. B. dem des Mitunternehmers (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) ausgeht.

V. Zusammenfassung

Zusammenfassend bewegt sich der Richter im Steuerrecht nach der bisher entwickelten Lösung in drei legitimen methodischen Bereichen:

- a) Ermittlung des objektivierten Willens des Gesetzgebers durch Interpretation im Rahmen des möglichen Wortsinnes (Auslegung);
- b) Vervollständigung des im Gesetz nur andeutungsweise objektivierten, in seiner Zielrichtung klaren, aber nicht ausformulierten Willens des Gesetzgebers durch folgerichtiges Zuendenken (gesetzesimmanente Rechtsfortbildung);
- c) ausnahmsweise: Berichtigung des vom Gesetzgeber gewählten, aber gemessen am Gewollten offensichtlich mißglückten Ausdrucks (Gesetzeskorrektur).

Nicht erlaubt ist dem Richter, seinen rechtspolitischen Willen an die Stelle desjenigen des Gesetzgebers zu setzen, sei es, daß der Gesetzgeber einen solchen Willen nur durch Schweigen entwickelt hat, sei es, daß der objektivierte Wille des Gesetzgebers rechtspolitisch verfehlt oder unbefriedigend ist. An diese Grenze der rechtspolitischen Entscheidung stößt der Richter im Steuerrecht oft schon in einem früheren Stadium als in anderen Rechtsgebieten.

Folgt man dem, so könnte dies im Steuerrecht dreierlei bewirken: mehr Methodenklarheit, mehr Methodenehrlichkeit und mehr Methodensicherheit.

1. Der *Methodenklarheit* diene es, wenn man sich in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auf einen einheitlichen methodologischen Sprachgebrauch einigen könnte. Dabei bietet sich die Methodenlehre von *Larenz* nach wie vor als am besten geeignet an, weil sie sich vor anderen, oft in dunkler Sprache abgefaßten Beiträgen zur juristischen Methodenlehre durch Verständlichkeit, Prägnanz und Überzeugungskraft auszeichnet.

Formeln, wie Auslegung gegen den klaren Wortlaut, und Thesen, wie etwa die besondere Bedeutung des Wortlauts bei der Auslegung von Steuergesetzen, sind verwirrend und sollten vermieden werden⁸⁴.

2. Ein Beitrag zu mehr *Methodenehrlichkeit* wäre es, wenn man Auslegung, Rechtsfortbildung und Gesetzeskorrektur als Mittel der Rechtsfindung deutlicher offenlegte. Zuweilen herrscht der Eindruck vor, der mögliche Wortsinn einer Vorschrift werde ins sprachlich kaum noch Plausible überdehnt, um eine Begründung eben noch als Auslegung auszugeben und der (zugegebenermaßen anspruchsvolleren) Lückenproblematik auszuweichen.

3. Mehr *Methodensicherheit* würde gewonnen, wenn sich in bestimmtem Rahmen auch eine steuerverschärfende Rechtsfortbildung legitimieren ließe. Die Entscheidungen wären oft sachgerechter, systematisch folgerichtiger, wertungsgetruener und daher insgesamt überzeugender. Es erweist sich dabei keineswegs als notwendig, hergebrachte und bewährte Grundvorstellungen der Methodenlehre über Bord zu werfen. Erkennt man das Grenzproblem steuerverschärfender Rechtsfortbildung als ein Lückenproblem von verfassungsrechtlicher Relevanz, so wird der Willkür des Richters eine deutliche Grenze gesetzt.

Um künftigen Einwendungen zu begegnen, müssen *einige Mißverständnisse* im Vorfeld *ausgeräumt* werden:

a) Es ging hier nicht darum, einer – vielleicht in der Strömung der Zeit liegenden – Tendenz zu mehr Fiskalismus in der Rechtsprechung das Wort zu reden. Auch lag es dem Referenten fern, einem in seiner Tragfähigkeit gelegentlich überschätzten Prinzip der Besteuerung nach der sogenannten Leistungsfähigkeit den methodischen Weg zu ungehemmter Entfaltung freizuschließen. Von einem tragenden Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit läßt sich im Steuerrecht schwerlich sprechen⁸⁵. Das zeigen nicht nur die wirtschaftslenkenden Normen, sondern auch die vielfältigen Steuerbefreiungen, die dem Prinzip der Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen. Zuweilen steckt hinter dem Gedanken der Leistungsfähigkeit lediglich ein Synonym für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dieser Gesichtspunkt kann bei der Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften von Bedeutung sein. Bei der Rechtsfortbildung kann er allenfalls andere Gesichtspunkte mitstützen. Denn eine Rechtsfortbildung allein zur Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist – wie dargelegt – nicht

84 *Beisse*, DStR 1976, 2.

85 *Weber-Fas*, Allgemeines Steuerrecht, Tübingen 1979, 13 f. Vgl. hierzu insbesondere auch *Kruse*, S. 77 ff.

zulässig. Als rechtspolitisches Postulat ist der Gedanke – wenn überhaupt brauchbar – methodologisch irrelevant. Keinesfalls legitimiert er dazu, daß der Richter neue Steuertatbestände schafft oder bestehende erweitert. Und schließlich birgt er auch die Gefahr in sich, höchstpersönliche und ideologie-vorfixierte Steuergerechtigkeitsvorstellungen⁸⁶ schon de lege lata zu verwirklichen.

b) Es war auch nicht der Sinn dieser Ausführungen, mißglückten Gesetzen mit allen nur denkbaren Tricks zu einer geglückten Anwendung zu verhelfen. Im Gegenteil meine ich, daß bei einigen Gesetzen der letzten Jahre Anlaß besteht, ernsthaft darüber nachzudenken, ob sie vielleicht zwar durch Verwaltungsanordnungen und Erklärungsvordrucke praktikabel gemacht, aus der Sicht des unabhängigen Richters aber schlechthin nicht mehr justiziabel sind⁸⁷.

c) Auf keinen Fall sollten Finanzrichter sich dazu hergeben, den Gewaltenteilungsgrundsatz unserer Verfassung dadurch zu pervertieren, daß sie überall dort bereitwillig in die Bresche springen, wo die Legislative – bei vollem Verständnis für ihre Schwierigkeiten – ihrem Verfassungsauftrag nicht oder nicht schnell genug gerecht wird. Zu diesem Aspekt darf man sich auf die Worte des Präsidenten des Bundesarbeitsgerichts, Dr. *Otto Kiesel*⁸⁸, berufen:

„Für die . . . Ausweitung der rechtsprechenden Gewalt zur letztlich rechtsgestaltenden Gewalt fehlt das Instrumentarium wie die Legitimation. . . Die Justiz muß sich auf ihre originäre Aufgabe beschränken und auf politische Gestaltungsversuche verzichten, so schwer es ihr auch manchmal fällt.“

Meier-Hayoz hat diese Gefahr der „Mißachtung der Gewaltenteilung“ in einem neueren Beitrag in der Juristenzeitung⁸⁹ mit überzeugenden Argumenten bekämpft. In eigener Sache darf hinzugefügt werden: Die Richter des Bundesfinanzhofs – „nimmt alles nur in allem“ – haben der Versuchung, Ersatzgesetzgeber zu sein, bisher sicher stärker widerstanden als mancher andere Oberste Gerichtshof des Bundes, dessen Rechtsprechung nicht weniger in die Vermögenssphäre bestimmter Bevölkerungskreise eingreift als die Steuerrechtsprechung. Diese Enthaltensamkeit sollten die Kritiker an der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gerechterweise anerkennen.

86 *Messmer*, Steuergerechtigkeit durch Normenflut, offene und verdeckte Subventionen und Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit, BB-Beil. 1/81 zu Heft 4/1981, S. 1 ff; *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981.

87 *Knobbe-Keuk*, Der neue § 15 a EStG – ein Beispiel für den Gesetzgebungsstil unserer Zeit, StuW 1981, 97 ff.

88 FAZ 1981 Nr. 23, S. 10.

89 JZ 1981, 417 ff, insb. 421 ff.

Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht

Professor Dr. K. H. Friauf, LL.M., Köln

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	IV. Finanzgerichtsbarkeit und Analogieproblem
II. Rechtsfortbildung durch Auslegungswandel	V. Schlußbemerkung
III. Rechtsfortbildung durch Analogie	

I. Einleitung

Der klassische griechische Philosoph und der Volksmund der 80er Jahre gelangen zur selben Einsicht: „Alles fließt“ – „Nichts ist beständiger als der Wandel.“

Wo aber alles fließt, da kann die allgegenwärtige und alle Lebens- und Wirtschaftsbereiche durchdringende Steuer nicht ruhen. Das Steuerrecht sieht sich unausgesetzt neuen Problemen und Anforderungen gegenüber. Es muß ihnen Rechnung tragen und ist schon dadurch zu permanenter Anpassung und ewigem Wandel verurteilt. Die Vorstellung eines rein statischen Steuerrechts erscheint gänzlich unvollziehbar, wie laut auch die Rufe nach Beständigkeit, Überschaubarkeit und Vereinfachung des Rechts erschallen mögen. *Lex tributaria semper reformanda*. Die permanente Fortbildung ist, wenn nicht das Lebenselixier, so doch jedenfalls der beständige Begleiter unseres Steuerrechts.

Diese Fortbildung liegt grundsätzlich in der Kompetenz des parlamentarischen Gesetzgebers. Er hat – innerhalb des ihm verfassungsrechtlich vorgegebenen Rahmens – das Steuerrecht zu gestalten und hat es, wechselnden Anforderungen und wechselnden politischen Wertungen folgend, fortzuentwickeln. Ob er diesem Beruf wirklich gerecht wird, läßt sich füglich bezweifeln. Kurzatmigkeit und Flicker am Detail statt längerfristig angelegter, in sich homogener Lösungen sind zum Charakteristikum der Steuergesetzgebung unserer Tage geworden. Diese Problematik liegt

jedoch außerhalb des heutigen Themas. Hier geht es nicht um die Fortbildung des Steuerrechts durch den Gesetzgeber, sondern um die – von der Gesetzgebung abhängige und ihr nachgeordnete – Fortentwicklung des Steuerrechts durch Steuergerichte und Finanzverwaltung. Immerhin ist aber auch dieses Thema vom Zustand der Steuergesetzgebung abhängig. Denn je häufiger die Steuergesetzgebung versagt, je stärker sie sich als unvollkommen, unklar, widersprüchlich und lückenhaft erweist, desto häufiger und nachdrücklicher wird die Frage aufgeworfen werden müssen, welche Möglichkeiten die mit der Steuerrechts-Anwendung befaßten Organe besitzen, um ergänzend eingreifen zu können.

Die *Fortbildung des Steuerrechts durch Finanzverwaltung und Finanzgerichte* steht – auch soweit sie als zulässig anerkannt werden muß – notwendigerweise in einer Ergänzungsfunktion zur Fortbildung durch den Gesetzgeber selbst. Ihre Grenze „nach oben hin“ ergibt sich daraus, daß sie *der Gesetzgebung im Range nachgeordnet* ist. Sie kann nichts bewirken, was nicht der Gesetzgeber ebenfalls könnte; sie muß (zumindest) die verfassungsrechtlichen Grenzen einhalten, denen auch die Gesetzgebung unterliegt, und sie kann jederzeit durch den Gesetzgeber verdrängt werden. Der Gesetzgeber ist stets in der Lage, eine von ihm mißbilligte Entwicklung in Exekutive und Finanzrechtsprechung zu korrigieren, indem er ausdrücklich eine abweichende Regelung trifft. Angesichts der verfassungsmäßigen Gesetzesbindung von Exekutive und Justiz (Art. 20 III GG) scheidet die Möglichkeit einer Fortbildung des Steuerrechts *contra legem* von vornherein aus. Zu diskutieren ist deshalb im folgenden allein über die Fortbildung *intra legem* und *infra legem*.

II. Rechtsfortbildung durch Auslegungswandel

Fortbildung des Steuerrechts in diesem Sinne ist zunächst die Auslegung der Steuergesetze und ihr möglicher Wandel. Jedes Steuergesetz, und sei es noch so präzise und detailliert gefaßt, wird in zahlreichen Fragen eine Variationsbreite von Deutungsmöglichkeiten offenlassen. Die Auswahl unter diesen Deutungsmöglichkeiten und die Klärung sonstiger Zweifel über den Regelungsgehalt der Normen ist Sache der Interpretation. Dabei geht es nicht um eine absolute, experimentell verifizierbare Richtigkeit der Ergebnisse, sondern um die jeweils überzeugendste Lösung, die mit den anerkannten Mitteln der Gesetzesauslegung methodengerecht und überprüfbar abzuleiten ist.

Obwohl die Auslegung der Steuernormen im Wege eines Erkenntnisprozesses erfolgt – kognitiv, nicht volitativ –, enthält sie ein wesentliches Element der Rechtsschöpfung. Denn aus ihr geht der Inhalt des Steuerrechts

hervor, der rechtsverbindlich gilt¹. Eine Rechtsnorm gilt, insofern sie mehr ist als ein bloßer Gegenstand abstrakt-wissenschaftlicher Befassung, stets nur in dem Sinne, in dem die letztinstanzlich kompetenten Organe sie auslegen und anwenden. Deshalb leisten, wie *Fritz Ossenbühl* einmal, allerdings ohne Bezug auf das Steuerrecht, formuliert hat², die richterliche Auslegung und gegebenenfalls ihr Wandel eine „*Rechtsschöpfung zweiter Stufe*“³.

Die Auslegung einer Steuerrechtsnorm ist nun nicht notwendig ein für allemal fixiert. Sie unterliegt dem Prinzip von *trial and error*. Rechtserkenntnis muß besserer Rechtserkenntnis weichen. In der Kompetenz zur Gesetzesauslegung liegt notwendig auch die *Kompetenz zur Selbstkorrektur* und zur Auslegungsänderung – unter der selbstverständlichen Voraussetzung, daß auch das neue Normverständnis auf methodenehrlicher Ableitung nach Maßgabe der anerkannten Auslegungsmethoden beruht. Das festzustellen, bedeutet keinesfalls einen Verzicht auf die Forderung, daß Finanzverwaltung und Rechtsprechung auf möglichste *Kontinuität* bedacht sein müssen. Diese Kontinuität besitzt, als Planungsgrundlage für die Steuerpflichtigen, ihren eigenen Rechtswert. Von einer einmal gefestigten ständigen Rechtsprechung zu einer bestimmten Frage sollte deshalb nur dann abgewichen werden, wenn gewichtige und klar überwiegende Gründe für eine andere Auffassung sprechen. Wo gleichermaßen diskutabile Argumente einander gegenüberstehen, da muß das Prinzip der Kontinuität den Ausschlag zugunsten der bisher praktizierten Auslegung geben.

Dessen ungeachtet bleibt jedoch festzuhalten, daß der *Auslegungswandel zur Normalität* des Rechts, auch des Steuerrechts, gehört. Auslegungs-

- 1 Vgl. statt vieler etwa *Hartz*, Überlegungen zur Rechtsprechungspraxis des BFH und der Finanzgerichte, DB 1973, 22 ff (23–24): „... ist die Rechtsprechungspraxis der Steuergerichte in der Rechtswirklichkeit eine – oder vielleicht sogar die wesentliche – ‚Rechtsquelle‘ des Steuerrechts. Jedenfalls wird das in den steuerlichen Vorschriften niedergelegte Recht in weitem Umfang erst durch das ‚Richterrecht‘ lebendiges und wirtschaftsgestaltendes Recht...“
- 2 *Ossenbühl*, Zur Renaissance der administrativen Beurteilungsermächtigung, DÖV 1972, 401 ff (403).
- 3 Zur Legitimation der schöpferischen Rechtsfindung und Rechtsfortbildung durch den Richter s. etwa BVerfGE 34, 269 (286–88); jüngst *G. Müller*, Richterliche Rechtsfortbildung im Arbeitsrecht, JuS 1980, 627 ff (633–35); vgl. im übrigen *Kriele*, Theorie der Rechtsgewinnung, 1967, S. 251 ff und passim; *Kruse*, Das Richterrecht als Rechtsquelle des innerstaatlichen Rechts, 1971; *Säcker*, Zur demokratischen Legitimation des Richter- und Gewohnheitsrechts, ZRP 1971, 145 ff; *Redeker*, Legitimation und Grenzen richterlicher Rechtsetzung, NJW 1972, 409 ff.

wandel aber bedeutet angesichts der rechtsschöpferischen Natur der Auslegung notwendig Rechtsfortbildung. Wenn der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung aufgibt und den § X EStG aufgrund verbesserter Einsicht nunmehr anders interpretiert, sei es zugunsten oder sei es zu Lasten der Steuerpflichtigen, dann „gilt“ die Vorschrift jetzt effektiv mit diesem gewandelten Inhalt.

In diesem Zusammenhang kann die Problematik der sog. *Nichtanwendungserlasse*⁴ dahingestellt bleiben⁵. Die Verwaltung mag versuchen, ein neues finanzgerichtliches Verfahren zu provozieren, wenn sie ein BFH-Urteil nicht für hinreichend fundiert hält und glaubt, bessere Gründe für eine andere Auffassung zu haben. Aber wenn es ihr nicht gelingt, den BFH zu überzeugen, dann gilt die betreffende Vorschrift zwangsläufig so, wie er sie versteht, auch wenn man noch so gute Gründe für eine abweichende Auslegung anführen mag.

Die Rechtsfortbildung durch Auslegungswandel ist, methodengerechte Ableitung und Nachvollziehbarkeit der Argumentation vorausgesetzt, auch im Steuerrecht grundsätzlich legitim. Das folgt aus der Auslegungsbedürftigkeit der Steuerrechtsnormen und der selbstverständlichen Auslegungskompetenz der mit der Steuerrechtsanwendung befaßten Organe. Die *sachliche Grenze* dieser Art von Fortbildung ergibt sich aus dem anerkannten Methodenkanon der Interpretation. Die Auslegungsmethoden, über die im Rahmen dieses Referats nicht näher zu sprechen ist, sind verbindlich vorgegeben⁶. Das folgt aus der verfassungsrechtlich angeordneten Bindung der Exekutive und der Rechtsprechung an das Gesetz (Art. 20 III GG). Wollte man unterstellen, daß die Interpretationsverfahren zur beliebigen Disposition der Rechtsanwender stünden, dann wäre die Gesetzesbindung zu einer weitgehend inhaltslosen Formalie denaturiert.

Geschärfte Aufmerksamkeit verdient die *zeitliche Grenze* des Auslegungswandels, speziell sein vergangenheitsbezogener Aspekt. Rein theoretisch dürfte es hier eigentlich kein Problem geben: Die Finanzgerichte müssen notwendigerweise die Auslegung, zu der sie *heute* gelangen, als die *von Anfang an* richtige reklamieren, die lediglich infolge Rechtsirrtums zunächst nicht erkannt, jetzt aber durch verbesserte Erkenntnis ans Licht gehoben worden ist⁷. Nachdem der Irrtum nun behoben ist, müßte – so

4 Sehr kritisch dazu *Leisner*, Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 1980.

5 Vgl. dazu *meine* Stellungnahme in: Bund der Steuerzahler (Hrsg.), Grenzen für den Steuerstaat, 1982.

6 Zur steuerrechtlichen Auslegungslehre s. *Tipke*, Steuerrecht, 8. Aufl., 1981, S. 89 ff.

7 Fälle, in denen die neue Auslegung auf eine *nachträgliche* Veränderung von tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten außerhalb des auszulegenden Gesetzes selbst zurückgeht, kommen vor, bilden aber praktisch die Ausnahme.

scheint es – das Recht auf alle zur Entscheidung stehenden Fälle richtig, d. h. aber, nach der *jetzt* gefundenen neuen Auslegung angewandt werden.

Wer so argumentieren wollte, würde indessen einen zentralen verfassungsrechtlichen Aspekt verkennen, nämlich den im Rechtsstaatsprinzip fundierten Anspruch des Bürgers auf *Rechtssicherheit* und Vertrauensschutz⁸. Die Auslegung des Gesetzes, die bisher der ständigen Veranlagungspraxis der Finanzverwaltung zugrunde gelegen hat und die gegebenenfalls von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zugrunde gelegt worden ist, war – mag sie nunmehr auch als irrig erkannt worden sein – faktisch in Geltung. Sie ist von den Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt und zur Grundlage ihrer Dispositionen gemacht worden. Das damit betätigte Vertrauen war prinzipiell berechtigt. Der Bürger muß in der Lage sein, sich an einer ständigen Praxis der Verwaltung und erst recht an der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu orientieren⁹.

Wird die Auslegung nunmehr plötzlich geändert, dann tritt zwangsläufig ein *Rückwirkungsproblem* auf. Für den Steuerpflichtigen ergibt sich materiell die gleiche Situation, vor der er bei der förmlichen Änderung eines Steuergesetzes mit Anwendbarkeit auf zurückliegende Sachverhalte stünde¹⁰. Der damit aufgeworfene Problembereich der sog. rückwirkenden Rechtsprechungsänderung ist in den vergangenen Jahren im Schrifttum mehrfach andiskutiert worden¹¹, ohne daß man aber bisher zu einer allgemein akzeptierten Lösung gelangt wäre. Die Rechtsprechung nimmt ihn bisher zumeist nicht zur Kenntnis oder nähert sich ihm doch nur mit äußerster Reserve – ganz offensichtlich deshalb, weil sie es naturgemäß stets mit vergangenheitsbezogenen, abgeschlossenen Fallgestaltungen zu

8 Vgl. insb. BVerfGE 30, 392 (403); 50, 244 (250).

9 Zur vergleichbaren Problematik der Schutzwürdigkeit des Vertrauens auf die Gültigkeit der Gesetze, das selbst im Falle ihrer Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz nicht negiert werden kann, s. BVerfGE 53, 115 (128, 130).

10 Zur grundsätzlichen Unzulässigkeit einer derartigen „echten Rückwirkung“ s. BVerfGE 13, 261 (270 ff); 21, 117 (131–32); 23, 12 (32); 30, 392 (401); 39, 128 (143); 48, 1 (20); 50, 177 (193); st. Rspr.

11 Vgl. *Knittel*, Zum Problem der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung, 1965 (dazu *Friauf*, StuW 1966, 741 ff, und *Kimminich*, JZ 1966, 454); *Grunsky*, Grenzen der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung, 1970; *Arndt*, Probleme rückwirkender Rechtsprechungsänderung, 1974; *Selmer*, Rückwirkung von Gesetzen, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung, StKongrRep. 1974, 83 ff (118 ff); *Birk*, Die Ankündigung von Rechtsprechungsänderungen, JZ 1974, 735 ff; *Rüberg*, Vertrauensschutz gegenüber rückwirkender Rechtsprechungsänderung, 1977; *Burmeister*, Vertrauensschutz im Prozeßrecht, 1979.

tun hat und fürchtet, durch die Anerkennung eines wie auch immer gearteten Rückwirkungsverbots ihre Flexibilität bei der Realisierung verbesserter Rechtserkenntnisse einzubüßen¹².

Als charakteristisch kann etwa eine Entscheidung des V. Senats des BFH von 1964 gelten, die sich apodiktisch auf den formalen Standpunkt zurückzieht, die Grundsätze über die Unzulässigkeit einer rückwirkenden Gesetzgebung dürften „auf Entscheidungen der Gerichte nicht ohne weiteres übertragen werden, da Gerichtsurteile kein neues Recht schaffen, sondern nur das bestehende Recht im Einzelfall auslegen“¹³. Kurz darauf lehnte der V. Senat einen Vertrauensschutz mit der Begründung ab, eine Gewährleistung des Fortbestands früherer Rechtserkenntnisse sei mit dem Wesen der Rechtsprechung nicht vereinbar¹⁴. Mit derartigen Argumenten wird das rechtsstaatliche Problem indessen nicht gelöst, sondern schlicht verdrängt¹⁵.

Immerhin ist das Problembewußtsein zu dieser Frage im Laufe der Jahre deutlich gewachsen. So erkennt u. a. ein neueres Urteil des III. Senats des BFH¹⁶ zumindest für den Fall von wirtschaftslenkenden Steuergesetzen (konkret: Investitionshilfe) das Erfordernis von Vertrauensschutz bei einer verschärfenden Rechtsprechung an. Einige andere Entscheidungen tendieren mit unterschiedlichen Argumenten in die gleiche Richtung¹⁷, wobei sie gelegentlich darauf hinweisen, daß es Sache der Verwaltung sei, durch Übergangsregelungen im Wege von Billigkeitsmaßnahmen den Steuerpflichtigen zu helfen¹⁸. Entsprechende Verwaltungsregelungen sind in der Tat in einer Reihe von Fällen ergangen¹⁹. Zu erinnern ist etwa an die Verwaltungsvorschrift aus jüngster Zeit, nach der die Nießbrauchsurteile des BFH vom 13. 5. 1980²⁰, soweit sie gegenüber der bisherigen Verwaltungs-

12- So etwa BVerfGE 18, 224 (240-41); 32, 311 (319).

13 BFH BStBl. 1964 III, 342 (343).

14 BFH BStBl. 1965 III, 545 (547).

15 Beachte dazu auch *Flume*, Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenzstatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis, StbJb. 1967/68, S. 63 ff (83-94).

16 BFH BStBl. 1979 II, 455; dazu s. auch *Selmer*, JuS 1979, 827.

17 Vgl. bereits BFH BStBl. 1967 III, 700 (705) und BFH BStBl. 1967 III, 760 (761), der sich allerdings - in methodisch zumindest problematischer Weise - auf die Notwendigkeit zur Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen, statt auf Vertrauensschutz beruft.

18 S. auch VGH München, KStZ 1976, 94.

19 Z. B. im Zusammenhang mit der Verschärfung der Anforderungen an die Berücksichtigung von Aussteuer-Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung durch den BFH; vgl. den niedersächs. Erlaß vom 17. 11. 1967, BB 1967, 1366.

20 BFH BStBl. 1981 II, 295, 297 und 299.

praxis zu einer verschärften Besteuerung führen, erstmals für den Veranlagungszeitraum 1982 angewandt werden sollen²¹.

Den von der geänderten Rechtsprechung Betroffenen ist durch solche Maßnahmen praktisch zumeist geholfen. Freilich erscheint, darauf hat *Tipke* mit Recht hingewiesen, die Kategorie der Billigkeitsmaßnahmen hier fehl am Platze²². Es geht nicht um Billigkeit, schon gar nicht um die Ausübung von Ermessen, wie es bei Billigkeitsregelungen regelmäßig besteht. Vielmehr handelt es sich darum, den betroffenen Steuerpflichtigen den rechtsstaatlich gebotenen Vertrauensschutz zukommen zu lassen, auf den sie Anspruch haben. Der Terminus „Rechtssicherheitsmaßnahmen“, den *Tipke* vorschlägt, trifft die Sache genau, auch wenn er zunächst nicht ganz in unsere übliche Terminologie hineinpassen will.

Wenn im Einzelfall die Anwendung der geänderten Rechtsauffassung durch derartige Verwaltungsregelungen auf die zukünftig entstehenden Sachverhalte beschränkt wird, dann scheinen die rechtsstaatlichen Gravamina behoben zu sein. Indessen wird zumeist derjenige Steuerpflichtige vergessen, der das Pech hatte, daß gerade in seinem Fall der BFH den früheren Standpunkt aufgegeben und die Auslegung des in Betracht kommenden Steuergesetzes verbösert hat. Auch und gerade ihm gegenüber handelt es sich um eine rückwirkende Verschärfung der Rechtslage, die aus rechtsstaatlichen Gründen nicht hingenommen werden kann. Andererseits bleibt die Frage, ob das Gericht, wenn es aus rechtsstaatlichen Gründen trotz geänderter Rechtserkenntnis auf den zu entscheidenden Fall noch die ehemalige Auslegung anwenden muß, nicht überhaupt die Möglichkeit zur Fortentwicklung seiner Rechtsprechung verliert. Denn entsprechende Ausführungen im Urteil wären dann ja lediglich obiter dicta ohne Entscheidungsrelevanz für den konkreten Fall. Derartige obiter dicta aber soll ein Gericht grundsätzlich vermeiden.

Um diesen Widerstreit aufzulösen, ohne einen Teil der rechtsstaatlich unabdingbaren Regelsicherheit für alle Betroffenen aufzugeben, bietet sich nur ein denkbarer Weg an: die angloamerikanische Praxis des „*pro-spective overruling*“²³, bei der das Gericht den konkret anhängigen Fall noch nach der bisherigen Auffassung entscheidet, aber ausdrücklich eine künftige Änderung seiner Rechtsprechung ankündigt, um den Betroffenen

21 BStBl. 1981 I, 335.

22 *Tipke*, Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden?, StuW 1981, 189 ff (195).

23 Eingehender Überblick dazu in der Arbeit von *Knittel* (FN 11).

die Möglichkeit zu geben, sich entsprechend einzustellen²⁴. Dieses Verfahren wird sicher vom Prozeßrecht wie vom Selbstverständnis unserer Gerichtsbarkeit her erhebliche Probleme aufwerfen. Ich halte sie aber – soweit es sich um Fortbildungen der Auslegung, nicht um die Einführung von steuerbegründenden Analogien handelt – auf dem Boden des geltenden Rechts für lösbar²⁵. Jedenfalls sehe ich keinen anderen Weg, der die notwendige Flexibilität der Rechtsprechung wahrt, ohne dafür den betroffenen Steuerpflichtigen eine gravierende Einbuße an Rechtssicherheit zuzumuten.

III. Rechtsfortbildung durch Analogie

Die Auslegung der Steuergesetze, von deren zeitlichem Wandel bisher gesprochen wurde, ist notwendig auf die publizierte Norm als einen Satz des geltenden Rechts bezogen. Sie unterscheidet sich damit nicht nur dem Grade nach, sondern auch prinzipiell von der Rechtsfortbildung durch Rechtsfindung jenseits der Norm, also durch Rechtsergänzung – insb. durch Ausfüllung von Regelungslücken.

Die Scheidelinie zwischen beiden Sphären wird durch den möglichen Wortsinn der jeweiligen Rechtsvorschrift gezogen. An diesem Grundsatz, den der BFH wiederholt ausdrücklich betont²⁶, den er aber nicht selten auch stillschweigend außer acht gelassen hat, muß aus demokratisch-konstitutionellen wie aus rechtsstaatlichen Gründen festgehalten werden. Gewiß wird niemand bestreiten wollen, daß die Grenze des möglichen Wortsinns nicht stets mathematisch exakt ausgezogen werden kann. In einer gewissen Grenzzone kann deshalb, darauf hat jüngst wieder *Tanzer* hingewiesen, der Bereich von (noch) Auslegung und (schon) Analogie ineinander verschwimmen²⁷. Indessen hebt diese Unsicherheit, bei der letztlich stets das Wort- und Begriffsverständnis des kompetenten Rechtsanwendungsorgans maßgeblich sein muß, den prinzipiellen Gegensatz nicht auf.

Für die Rechtsanwendung kommen wir nicht an der Einsicht vorbei, daß der Gesetzgeber positive Rechtsnormen erläßt, nicht aber übergreifende norminspirierende Prinzipien verkündet. Anspruch auf Rechtsgeltung und Beachtung hat allein die Norm, nicht ein allgemeines Prinzip, das sie inspi-

24 Zu entsprechenden Ansätzen in der deutschen Judikatur s. *Rüberg* (FN 11), S. 212 ff.

25 Vgl. näher *Birk*, JZ 1974, 735 ff.

26 Z. B. BFH BStBl. 1968 II, 216 (217); 1969 II, 550 (552); 1969 II, 736 (737).

27 *Tanzer*, Das „Analogieverbot“ im Steuerrecht, StuW 1981, 201 ff (215–16).

riert haben mag. Anspruch auf Rechtsgeltung und Beachtung hat auch kein auf Lückenlosigkeit und Widerspruchsfreiheit zielender Systemgedanke. So hoch das wissenschaftliche Anliegen der Systemreinheit des Steuerrechts ohne Zweifel ist²⁸, so wenig besitzt es den Charakter einer Rechtsquelle. Systemverstöße können im Einzelfall zum Verfassungsproblem werden, etwa weil sie den Gleichheitssatz verletzen²⁹. Sie müssen dann auf dem für Verfassungsverstöße vorgegebenen Wege korrigiert werden (soweit möglich, durch verfassungskonforme Auslegung, sonst durch Nichtigerklärung des Gesetzes). Eine judizielle Rechtsergänzung legitimieren sie im übrigen aber nicht.

Regelungsinhalte, die vom möglichen Wortsinn der Norm nicht umfaßt werden, sind nicht Gegenstand des Gesetzesbeschlusses geworden. Ob der Gesetzgeber einen darüber hinausgehenden Willen gehabt hat, wird meist zumindest zweifelhaft sein. Es wäre kaum erklärbar, warum er, wenn er tatsächlich den entsprechenden Willen gehabt hätte und eine umfassende („lückenlose“) Regelung hätte treffen wollen, darauf verzichtet haben sollte, die Vorschrift entsprechend weiter zu fassen. Selbst wenn aber einmal im Einzelfall mit Gewißheit feststünde, daß der steuerpolitische Wille des Parlaments weiter gegangen ist als der Wortlaut des beschlossenen Gesetzes, dann wäre das rechtlich unerheblich. Denn Anspruch auf Geltung und Befolgung hat im Rechtsstaat nicht ein Wille, selbst nicht ein einstimmiger Wille des Parlaments, sondern allein die förmlich beschlossene und ordnungsgemäß publizierte Norm.

Diese – bewußt prononcierte – Feststellung sollte nicht vorschnell als Ausdruck eines platten Positivismus diskreditiert werden. Das Festhalten an der Normativität der *lex scripta* bedeutet ein unabdingbares Gebot des demokratischen Rechtsstaates. Das positive Gesetz grenzt nun einmal im Rechtsstaat das Reich der Freiheit des Bürgers von dem des staatlichen Zwangs und Zugriffs ab. Wenn der Gesetzesgehorsam, wie schon die alten Staatsdenker wußten, konstitutives Element der Freiheit ist, dann ergibt sich auf der anderen Seite zwangsläufig, daß über den Umfang der positiv-gesetzlichen Normierung hinaus nicht in den Freiheitsbereich des Bürgers eingegriffen werden darf. Und unter dem demokratischen Aspekt bildet das Gesetz die einzige verbindlich-gestaltende Äußerungsform, über die die Volksrepräsentation gegenüber dem Bürger verfügt. Es kann deshalb unter beiden Blickwinkeln nicht angehen, daß die Rechtsanwendung – aus welchen Erwägungen auch immer, sei es etwa unter Berufung

28 Dazu namentlich *Tipke* (FN 6), S. 16 ff.

29 Vgl. etwa BVerfGE 7, 129 (153); 13, 31 (38); 13, 215 (221–23).

auf einen vermeintlich echten, aber eben nicht zur Norm gewordenen Willen des Gesetzgebers – die im Gesetz selbst gezogene Grenze verschiebt.

Damit ist bereits deutlich geworden, daß ich mich von den so eindringlichen Stellungnahmen, die jüngst für die Anerkennung einer Analogie im Steuerrecht, und zwar auch zu Lasten des Steuerpflichtigen, eingetreten sind, nicht habe überzeugen lassen. Zu nennen sind hier vor allem die Arbeiten von *Rainer Walz*³⁰ und *Michael Tanzer*³¹, aber auch die wichtigen Akzentverschiebungen, die sich in der 8. Auflage des Lehrbuchs von *Klaus Tipke*³² im Vergleich zu den Voraufgaben³³ finden und die ihren Niederschlag auch in seinen jüngsten Äußerungen in *StuW*³⁴ gefunden haben.

Nach wie vor gilt, was der BFH in zahlreichen Entscheidungen festgestellt hat, daß es nämlich „nicht möglich [ist], einen den Steuerpflichtigen belastenden Besteuerungstatbestand im Wege der Gesetzes- oder Rechtsanalogie zu schaffen“³⁵. „Eine Ausdehnung des Steuertatbestandes über den möglichen Wortsinn hinaus ist“ – wie es im Urteil des II. Senats vom 21. 10. 1969³⁶ heißt – „nicht statthaft, weil es allein dem Gesetzgeber vorbehalten ist, den Kreis der steuerbaren Tatbestände zu bestimmen.“ In sachlicher Übereinstimmung damit betont das BVerfG, daß die „richterliche Neuschaffung oder Ausweitung eines gesetzlichen Steuertatbestandes“ die Schranken durchbrechen würde, die der Rechtsprechung durch ihre Bindung an Gesetz und Recht (Art. 20 III GG) gezogen sind³⁷.

Sicher fällt es nicht schwer, Fälle aufzuzeigen, in denen die Judikatur sich mit Hilfe der einen oder anderen Theorie oder „Betrachtungsweise“ über diese Schranken hinweggesetzt haben mag. Bilanzbündeltheorie und wirtschaftliche Betrachtungsweise waren, um nur zwei Beispiele zu nennen, besonders beliebte normtranszendierende Vehikel dieser Art. Unter Berufung auf sie ließen sich Ergebnisse ableiten, die im Gesetzeswortlaut keine Stütze finden. An der Geltung des Analogieverbots als Grenze der richterlichen Rechtsfortbildung – jedenfalls soweit es sich um Rechtsfortbildung zu Lasten der Steuerpflichtigen handelt –, die als solche denn auch trotz aller faktischen Grenzüberschreitungen vom BFH niemals in Zweifel gezogen worden ist, ändert das indessen nichts.

30 *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 136 ff, insb. 142 ff.

31 *Tanzer*, *StuW* 1981, 201 ff.

32 *Tipke* (FN 6), S. 41–45.

33 *Tipke*, Steuerrecht, 3. Aufl., 1975, S. 32–34; 7. Aufl., 1979, S. 36–38.

34 *Tipke* (FN 22), 189 ff (193–96).

35 BFH BStBl. 1977 II, 283 (287).

36 BFH BStBl. 1969 II, 736 (737).

37 BVerfGE 21, 1 (4).

1. Um einem gängigen Gegenargument zuvorzukommen, sei ausdrücklich herausgestellt, daß es sich beim Analogieverbot keineswegs um eine mehr oder minder unverständliche Singularität des Steuerrechts handelt. Wir stehen hier vielmehr vor einer strukturbedingten Gegebenheit des öffentlichen Eingriffsrechts überhaupt, die in den rechtsstaatlichen und in den demokratischen Konsequenzen des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und deren Ausprägung im Vorbehalt des Gesetzes wurzelt. *Gerhard Anschütz*, einer der Altmeister unserer Wissenschaft vom öffentlichen Recht, hat das schon 1906 in einem berühmt gewordenen Aufsatz über „Lücken in den Verfassungs- und Verwaltungsgesetzen“³⁸ herausgestellt. Er betont mit Nachdruck, die Analogie sei „im Verwaltungsrecht überall ausgeschlossen, soweit dadurch die Rechte der Verwaltung über das, was im Gesetze steht, hinaus erweitert werden sollen“. Dem Verwaltungsrichter sei es nicht „gestattet, eine im Gesetz als solche nicht vorgesehene administrative Anordnung für rechtsgültig zu erklären und gutzuheißen“³⁹ „vermittels analoger Herbeiziehung eines anderen, nicht den zur Entscheidung stehenden, aber einen ähnlichen Fall regelnden Gesetzes. Insoweit [sei] also die Analogie als Mittel zur Füllung von Lücken der Verwaltungsgesetze schlechthin unanwendbar“³⁹. Bei einem Verzicht auf das Analogieverbot, das *Anschütz* im übrigen mit dem Rechtsprechungsmaterial des preußischen OVG belegt⁴⁰, befürchtet er den Einbruch eines Zustands verwaltungsrichterlicher Willkür, der um nichts besser wäre als die administrative Willkür des Polizeistaats und kaum erträglicher als eine von dem Satz *nulla poena sine lege* entbundene Strafjustiz.

Was *Anschütz* hier vor 75 Jahren aus rechtsstaatlichen Grundsätzen abgeleitet hat, gilt der Sache nach auch unter den heutigen verfassungsrechtlichen Gegebenheiten⁴¹. Analogieschlüsse sind zwar im Verwaltungsrecht nicht anders als im Privatrecht ein an sich zulässiges Verfahren, um Regelungslücken zu schließen⁴². Aber sie dürfen, soll nicht die Funktion des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung aufgegeben werden, nicht als Werkzeug einer administrativen oder judiziellen „Selbstermächtigung“

38 *VerwArch.* 14 (1906), S. 315 ff.

39 FN 38, S. 339–30.

40 Vgl. die Nachweise FN 38, S. 330–31.

41 S. namentlich *Jesch*, Gesetz und Verwaltung, 2. Aufl., 1968, S. 33–34.

42 Statt aller s. *Schack*, ‚Analogie‘ und ‚Verwendung allgemeiner Rechtsgedanken‘ bei der Ausfüllung von Lücken in den Normen des Verwaltungsrechts, in: Festschrift für Rudolf Laun, 1948, S. 275 ff.

zu freiheitsbeschränkenden Eingriffen über den gesetzlichen Rahmen hinaus dienen⁴³.

2. Auf die methodologischen Fragen, die im Umfeld der Analogie auftreten, braucht nicht näher eingegangen zu werden. Zum Problem würde hier in erster Linie – wenn man eine steuerbegründende bzw. steuerverschärfende Analogie für prinzipiell möglich hielte – die Auffindung der ausfüllungsbedürftigen *Lücken*. Die Steuerbarkeit eines bestimmten Sachverhalts folgt, ebenso wie die Strafbarkeit eines Verhaltens, stets nur aus besonderer Satzung. Auch wenn man nicht der Auffassung folgen kann, daß die Schaffung von Steuertatbeständen im wesentlichen mehr oder weniger willkürlich-dezisionär erfolge, sondern daran festhalten muß, daß sie in den Rahmen verfassungsrechtlich fundierter Gerechtigkeits-, Gleichheits- und Systemkriterien eingebunden ist⁴⁴, so gibt es doch keine Steuerpflichten per se.

Deshalb mag man, wenn man einen bestimmten Tatbestand oder Teiltatbestand vermißt, dem Gesetzgeber zwar ein steuerpolitisches Versagen vorwerfen. Aber es läßt sich nicht mit dem hinreichenden Maß an Stringenz behaupten, daß nur eine einzige Lösung im Sinne einer Ausdehnung der Steuerpflicht rechtlich in Betracht kommen könne. Das gilt ganz offensichtlich im Verbrauchsteuerrecht mit seinen weithin inkohärenten Einzeltatbeständen. Das Fehlen einer Weinsteuer neben Branntwein-, Schaumwein- und Biersteuer mag unter dem Gleichheitssatz bedenklich sein, bedeutet jedoch keine analogiefähige Lücke. Aber auch bei den stärker systematisierten großen Steuern gilt im Prinzip nichts anderes. Eine rechtlich relevante Lücke ließe sich allenfalls dort behaupten, wo Art. 3 I GG eine Gleichstellung verlangt. Aber selbst dort bliebe offen, wie die Gleichheit herzustellen wäre: ob durch Ausdehnung der Steuerpflicht auf die bisher nicht erfaßten Sachverhalte oder umgekehrt durch eine Korrektur an den bereits geregelten Tatbeständen, möglicherweise auch durch eine dritte Lösung. Wo der Gesetzgeber ohne Verfassungsverstoß unterschiedliche Regelungen treffen könnte, negiert die Behauptung einer

43 Diese Unterscheidung wird von *Tanzer*, *StuW* 1981, 201 ff (201–202) offenbar nicht hinreichend in Rechnung gestellt.

44 In diesem Punkt kann ich der Argumentation in dem Referat von *Kruse* nicht folgen. Die von ihm als Belege angeführten Äußerungen in Rechtsprechung und Schrifttum verdienen in vielfacher Hinsicht Kritik. Sie dürfen dagegen nicht als Ausdruck einer Gesamtkonzeption verstanden werden, die die rein willkürliche Satzung zum Leitprinzip unseres Steuerrechts erheben würde. Die Einbringung der Steuergesetzgebung in die verfassungsrechtliche Ordnung des Grundgesetzes würde damit gänzlich pervertiert.

Regelungslücke die Gestaltungsfreiheit, die den Legislativorganen nun einmal zusteht.

Beachtung verdient in diesem Zusammenhang die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Gleichheitssatz. Es stellt in derartigen Fällen regelmäßig nur den Gleichheitsverstoß fest. Dagegen sieht es sich nicht in der Lage, die betreffende Vorschrift für nichtig zu erklären und dadurch eine bestimmte neue Rechtslage herbeizuführen. Vielmehr überläßt es die Korrektur des Gleichheitsverstoßes dem Gesetzgeber, um dessen Gestaltungsfreiheit nicht einzuengen⁴⁵. Dem Finanzrichter, der glaubt, aus Gründen wertungsmäßiger Gleichheit erschiene ein Steuertatbestand ergänzungs- oder erweiterungsbedürftig, kann keine weitergehende Befugnis zustehen. Auch er darf dem Gesetzgeber nicht vorgreifen.

Abgesehen von diesen prinzipiellen Einwendungen würden sich für eine steuerrechtliche Analogie allerdings keine besonderen methodischen Schwierigkeiten ergeben. *Auch das Steuerrecht enthält Wertungen*, aus denen sich mit den gleichen Schlußverfahren wie in anderen Rechtsgebieten Parallelwertungen für vergleichbare, aber nicht ausdrücklich geregelte Sachverhalte ziehen ließen. *Die abstrakt methodologische Möglichkeit der Lückenfüllung durch Analogie besagt indessen noch nichts über die Frage ihrer Zulässigkeit*. Diese kann vielmehr allein vor dem verfassungsrechtlichen Hintergrund beurteilt werden.

3. Im jüngsten Schrifttum hat *Rainer Walz*⁴⁶ versucht, das Analogieproblem dadurch zu lösen, daß er das Steuerrecht in seinem sachlichen Gehalt auf die Ebene des bürgerlichen Rechts stellt, um damit seine Analogiefähigkeit nach dort geltenden Grundsätzen zu begründen. Der Versuch verdient gewiß Beachtung. Er läßt sich aber nicht halten, weil er auf einer prinzipiellen Fehleinschätzung des Steuerrechts beruht. *Walz* meint, das Steuerrecht gehöre materiell nicht zum Verwaltungsrecht⁴⁷. Ihm fehle der Eingriffscharakter⁴⁸. Die Steuernormen berührten die Freiheit des Bürgers nur auf derselben Ebene wie die zivilrechtlichen Normen⁴⁹. Die Finanzämter würden bei der Festsetzung der Steuer nicht als dem Bürger einseitig gegenüberstehende hoheitliche Gewalt tätig, sondern entschieden als eine gerichtsähnliche „kognitive“ Instanz über das Bestehen des Steueranspruchs⁵⁰. Deshalb gehe es in der Finanzgerichtsbarkeit auch nicht um die Kontrolle von Verwaltungshandeln, sondern um die streitige Entscheidung über das Bestehen oder Nichtbestehen von Ansprüchen. Das ent-

45 Vgl. z. B. BVerfGE 15, 46 (75); 17, 148 (152–53); 18, 288 (301–302); 23, 1 (10); 47, 1 (32–33).

46 *Walz*, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, 1980, S. 136 ff.

47 FN 46, S. 146.

48 FN 46, S. 145.

49 FN 46, S. 148.

50 FN 46, S. 143.

scheidende Argument für diese, gewiß frappierende Auffassung gewinnt er unter Berufung auf *Flume*⁵¹ aus der Tatsache, daß die Steuergesetze typischerweise zwingendes Recht beinhalten, während die Handlungsformen der Verwaltung idealtypisch nicht durch das Gesetz konstituiert, sondern von ihm lediglich begrenzt würden. Bei dieser Argumentation werden indessen die Essentialia mit den akzidentiellen Erscheinungsformen vertauscht. Entscheidend für Geltung und Tragweite des rechtsstaatlichen Instrumentariums – insb. für Gesetzesvorbehalt und Grundrechtsschutz – ist, daß der Staat kraft seiner Hoheitsgewalt einen einseitigen belastenden Eingriff in die Rechtssphäre des Bürgers vornimmt, im Steuerrecht nicht anders als etwa im Polizeirecht. Die Frage eines etwaigen administrativen Ermessensraums erweist sich demgegenüber in diesem Zusammenhang als sekundär.

4. Die Legitimation der Finanzverwaltung zu dem Eingriff in die Grundrechtssphäre kann – aus konstitutionell-demokratischen wie aus rechtsstaatlichen Gründen – nur vom parlamentarischen Gesetzgeber abgeleitet werden. Finanzverwaltung und Steuerrechtsprechung verfügen über keine Kompetenz zur „Selbstbevollmächtigung“. Die Rechtsfortbildung im Steuerrecht wäre aber immer dort – unzulässige – Selbstbevollmächtigung, wo sie über den vorgegebenen und interpretativ erschließbaren Inhalt der parlamentarisch sanktionierten Norm hinausginge und dabei zu Lasten des Steuerpflichtigen Steueransprüche begründen oder erweitern würde.

Historisch⁵² steht das Verbot der fiskaladministrativen Selbstbevollmächtigung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Funktion des Steuerbewilligungsrechts bzw. (später) des landständischen Zustimmungsrechts beim Erlaß von Steuergesetzen⁵³. Diese Funktion war nur dann gewahrt, wenn die Finanzverwaltung streng an die *lex scripta* gebunden blieb und auch nicht unter Berufung auf den Sinn und Zweck der Regelung zu Lasten des Bürgers über sie hinausgehen durfte. Der grundrechtliche Gesetzesvorbehalt hat heute jene Funktion abgelöst. Er ist nicht minder streng zu respektieren. Allein der Gesetzgeber ist danach in der Lage, den hoheitlichen Zugriff auf die Grundrechtssphäre zu öffnen. *Klaus Vogel* hat diese Zusammenhänge vor Jahren in seinem Referat bei der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer⁵⁴ eindrucksvoll dargelegt.

51 *Flume*, Steuerwesen und Rechtsordnung, in: Festschrift für Rudolf Smend, 1952, S. 59 ff.

52 Eingehend dazu *Jesch* (FN 41), S. 102 ff.

53 Vgl. *Friauf*, Der Staatshaushaltsplan im Spannungsfeld zwischen Parlament und Regierung. Verfassungsgeschichtliche Untersuchungen über den Haushaltsplan im deutschen Frühkonstitutionalismus, 1968, S. 19 ff, 28 ff.

54 *Vogel*, Gesetzgeber und Verwaltung, VVDStRL 24 (1965), S. 125 ff.

Nicht ganz einig gehe ich, zumindest im dogmatischen Ansatz, mit der These von *Tipke*⁵⁵ und *Papier*⁵⁶, unter demokratischem Aspekt sei die steuerrechtliche Analogie nicht weiter bedenklich, weil sie ja letztlich den Willen des Gesetzgebers vollziehe. Gewiß ist es Ziel der Analogie, Lücken in Konformität mit den Wertungen des Gesetzgebers zu schließen. Nur muß man sehen, daß es sich hier um einen bloß hypothetischen Willen handelt, der für die zur Analogie anstehenden Fallgruppen nicht real und rechtsförmig gefaßt worden ist. Gerade darauf aber würde es im Hinblick auf die demokratiebezogene Komponente des grundrechtlichen Gesetzesvorbehalts ankommen.

5. Es wird aufgefallen sein, daß bisher der Begriff der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ausgeklammert geblieben ist, der sonst in der Diskussion um unser Problem eine Schlüsselrolle spielt. Ich habe ihn bewußt nicht eingeführt, weil ich die gängigen Argumentationsmuster vermeiden wollte.

Das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bildet lediglich die Kehrseite des dem parlamentarischen Gesetzgeber zustehenden „Bevollmächtigungs“-Monopols für die Steuererhebung. Seine spezifisch demokratische Bedeutung ist offensichtlich. Wo ich Steuern auf Analogieschlüsse stütze, da verlasse ich die demokratisch legitimierte Vollmacht.

Rechtsstaatlich wird die Rechtsfortbildung per analogiam in erster Linie dadurch zum Problem, daß sie mit schutzwürdigen Vertrauenspositionen der Steuerpflichtigen kollidiert und dadurch die Gebote der Rechtssicherheit verletzt⁵⁷. Da entsprechende steuergesetzliche Normierungen im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung gefehlt haben, muß die nachträgliche Statuierung des Bestehens einer Steuerpflicht für die Betroffenen als Rückwirkung erscheinen, auf die er sich nicht hat einstellen können. Die Schaffung von Steuernormen durch Richterrecht kraft Analogie kann im Hinblick auf das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot⁵⁸ nicht „großzügiger“ behandelt werden als eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung gleichen Inhalts.

55 *Tipke* (FN 6), S. 42.

56 *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 176–77.

57 Dazu zutreffend jüngst *Tipke* (FN 6), S. 43–45.

58 Zur grundsätzlichen Unzulässigkeit der Anknüpfung von belastenden Rechtsfolgen an bereits abgeschlossene Tatbestände (sog. echte Rückwirkung von Gesetzen) s. die ständige Rechtsprechung des BVerfG; z. B. 13, 261 (270 ff); 21, 117 (131–32); 23, 12 (32); 24, 220 (229); 39, 128 (143); 48, 1 (20); 50, 177 (193).

Insoweit würde es sich allerdings weniger um die Frage der prinzipiellen Zulässigkeit der steuerbegründenden bzw. steuerschärfenden Analogie als solcher handeln als vielmehr um ein Problem der Rückbeziehung der durch Analogieschluß gefundenen Rechtssätze auf in der Vergangenheit liegende Tatbestände. Die so reduzierte Problematik wäre rein technisch durch Ankündigungs-Praktiken („prospective overruling“ im Sinne des anglo-amerikanischen Rechts) sicher lösbar. Indessen träte dann um so deutlicher in Erscheinung, daß es sich bei der steuerlichen Rechtsfortbildung durch (belastende) Analogie materiell um eine Tatbestands-Setzung handelt, die als genuiner Akt der Gesetzgebung zur parlamentarischen Domäne gehört.

Wenn aus rechtsstaatlichen Gründen die zurückliegenden Fälle ohnehin „durch die Maschen schlüpfen“ müssen und es sich allein darum handeln kann, die Lücken für die Zukunft auszufüllen, dann ist erst recht nicht einzusehen, inwiefern die Rechtsprechung zu diesem materiell legislatorischen Akt ermächtigt sein sollte, statt ihn dem Gesetzgeber zu überlassen, der dazu nach Aufdeckung der Lücken durch die Finanzgerichte ohne weiteres in der Lage ist.

IV. Finanzgerichtsbarkeit und Analogieproblem

Die Problematik einer steuerverschärfenden Analogie wird zusätzlich akzentuiert, wenn man sie vor dem Hintergrund der spezifischen Rechtsschutzfunktion betrachtet, die den Finanzgerichten obliegt.

Die Finanzgerichte befinden sich insoweit in einer prinzipiell andersgerteten Situation als die Zivilgerichte. Ihnen obliegt nicht die Aufgabe einer Streitentscheidung, sondern die der Rechtskontrolle gegenüber der Finanzverwaltung, beschränkt auf die Frage, ob der jeweils angefochtene Steuerbescheid dem geltenden Recht entspricht. Aufgrund einer Rechtsfortbildung per analogiam könnte das Finanzgericht einen Steuerbescheid nur dann „bestätigen“, wenn zuvor die Finanzverwaltung selbst zu einer entsprechenden (tatbestandsbegründenden) Rechtsfortbildung kompetent gewesen wäre. Denn andernfalls wäre der Bescheid von Anfang an rechtswidrig; er könnte nicht vom Finanzgericht durch nachträgliche Rechtsschöpfung legalisiert werden. Eine derartige rechtsschöpferische Kompetenz, die auf ein Recht zur Selbstbevollmächtigung hinauslief, steht der Finanzverwaltung aber nicht zu. Schon deshalb müßte eine Rechtsschöpfung durch die auf die Aufgabe der Rechtskontrolle beschränkten Finanzgerichte ins Leere fallen.

Überdies fehlt bei den Finanzgerichten gerade die entscheidende Voraus-

setzung, aus der die Zivilgerichte ihre Legitimation zur Rechtsfortbildung, speziell zum Analogieschluß, ableiten können. Sie stehen nicht vor der Notwendigkeit, die Rechtsordnung als lückenlos postulieren und etwaige Lücken durch Analogieschlüsse etc. ausfüllen zu müssen, der die Zivilgerichte ausgesetzt sind, um ihrer Justizgewährungspflicht⁵⁹ nachzukommen. Das Zivilgericht benötigt stets eine materielle Rechtsnorm, um einen Streitfall entscheiden zu können. Deshalb wird es dazu gezwungen, eine etwa fehlende Norm selbst zu schöpfen. Dem Finanzgericht dagegen bleibt die Entscheidung in jedem Falle möglich, weil ihm als „Auffangtatbestand“ das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bzw. der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zur Verfügung steht. Die Entscheidung führt bei Fehlen einer steuerbegründenden Rechtsnorm nicht zu einem non liquet. Sie muß vielmehr stets auf Aufhebung des gesetzlos erlassenen Steuerbescheids lauten, ebenso wie das Strafgericht bei Fehlen einer strafbegründenden Norm freizusprechen hat.

V. Schlußbemerkung

Wenn wir mit aller Entschiedenheit am Verbot der steuerbegründenden und steuerschärfenden Analogie festhalten, so bedeutet das keine Absage an Fortschritt und Fortentwicklung im Steuerrecht. Es geht vielmehr allein darum, diese Aufgabe dort zu belassen, wo sie materiell und kompetentiell hingehört: beim demokratisch berufenen Gesetzgeber. Finanzverwaltung und Finanzgerichte können und dürfen ihn nicht aus dieser Aufgabe und aus der mit ihr verbundenen Verantwortung entlassen.

⁵⁹ Vgl. etwa den berühmten Art. 4 des Code Civil.

Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung

Professor Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*, Bochum

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| 1. Einführung | 3. Die Unterschiede zwischen dem Steuerrecht und den vergleichbaren Materien anderer Rechtsgebiete |
| 2. Zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers – Konsequenzen aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts | 4. Zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit |
| | 5. Zur Bedeutung von Zweckargumenten |

1. Einführung

„Ein Steuerrecht ohne positiven Ausspruch des Gesetzgebers, daß etwas so oder anders rechtens sein soll, (ist) nicht möglich . . .“, heißt es in *Schranils* 1925 veröffentlichter Schrift „Besteuerungsrecht und Steueranspruch“¹. Dazu passen zwei noch ältere Bemerkungen *Otto Mayers*²: „Wir haben es bei der Steuerauflage nur mit solchen Zahlungspflichten zu tun, in welchen diese dem Untertanen rein und voraussetzungslos entgegentritt, um ihn zur Vermehrung der Staatseinkünfte in Anspruch zu nehmen. Gerade wegen ihrer Losgelöstheit von bedingenden Zusammenhängen ist es im geordneten Staate undenkbar, daß solche Inanspruchnahme erfolge nach der Willkür des Einzelfalles.“ „Bei der Steuerauflage spielen . . . besondere Anschauungen herein, deren man sich bewußt sein muß.“ Die Frage lautet, ob wir diese Äußerungen heute noch ernst nehmen müssen, ob es heute noch steuerspezifische Gründe dafür gibt, den Steuereingriff fester an das Gesetz zu binden als andere öffentlich-rechtliche Eingriffe.

Um die Antwort vorwegzunehmen: Der Steuereingriff bedarf auch heute noch einer festen gesetzlichen Grundlage. Die steueranspruchsbegründenden Normen sind der ergänzenden Rechtsfortbildung nicht zugänglich. Steuerrechtlicher Positivismus ist kein Schimpfwort – auch wenn andere es anders verstanden haben sollten.

¹ Seite 22 FN 1.

² Deutsches Verwaltungsrecht, I, 1895, 331 und 389 FN 6.

Auslegung deutet den Sinn des Gesetzes. Rechtsfortbildung geht über den Sinn des Gesetzes hinaus, läßt den möglichen Wortsinn des Gesetzes hinter sich zurück und füllt die offenen und verdeckten Regelungslücken des Gesetzes aus. Dabei wird das Gesetz nach seinen eigenen Grundgedanken fortentwickelt. Der Rechtsanwender vollendet das unfertige Werk des Gesetzgebers, er handelt an dessen Stelle. Zu solchem Rollentausch ist der Rechtsanwender nur befugt, soweit er sich auf die dem Gesetz zu entnehmende Wertordnung, auf die im Gesetz objektiv erkennbare innere Systematik oder auf den Zweck des Gesetzes stützen kann³. Diese Voraussetzungen sind bei steueranspruchs begründenden Gesetzestatbeständen nicht gegeben. Daran scheidet die ergänzende Rechtsfortbildung.

2. Zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers – Konsequenzen aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Der Gesetzgeber hat bei der Erschließung von Steuerquellen

„eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Entschließt sich der Gesetzgeber, eine bestimmte Steuerquelle zu erschließen, andere Steuerquellen dagegen nicht auszuschöpfen, so ist der allgemeine Gleichheitssatz nicht verletzt, wenn finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische oder steuertechnische Erwägungen die verschiedene Behandlung motivieren. . . Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers endet erst dort, wo die gleiche oder ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also kein einleuchtender Grund mehr für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung besteht. Nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen der gesetzgeberischen Freiheit . . . ist vom Bundesverfassungsgericht nachzuprüfen . . .“.

Das ist die vom *Bundesverfassungsgericht* selbst formulierte Quintessenz seiner ständigen Rechtsprechung⁴. Es gibt jedoch keinen irgendwie gearteten numerus clausus verfassungsrechtlich zulässiger Erwägungen. Bereits sehr früh hat das Bundesverfassungsgericht⁵ darauf hingewiesen, daß „für das Maß der Ausnützung möglicher Steuerquellen . . . die Größe des Finanzbedarfs . . .“ von „besonderer Bedeutung“ ist. Dementsprechend rechtfertigen finanzielle Erwägungen (Haushaltsslage!)⁶, steuerrechtliche Zweckmäßigkeitserwägungen⁷, konjunktur- und wirtschaftspolitische

³ Vgl. die Nachweise bei *Tipke/Kruse*, AO, § 4 Tz. 120, 121.

⁴ BVerfGE 49, 343 (360). Vgl. auch BVerfGE 6, 55 (81); 13, 181 (203); 50, 386 (393) m.w.N.

⁵ BVerfGE 13, 181 (203).

⁶ BVerfGE 3, 4 (11).

⁷ BVerfGE 13, 331 (344).

Erwägungen⁸, gesundheitspolitische oder auch nur vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls⁹ den Steuereingriff und die Ungleichbehandlung der vom Steuereingriff Betroffenen. Im Grunde geht es nur darum, daß der Gesetzgeber den Steuereingriff *irgendwie* rechtfertigt, sei es fiskalisch oder außerfiskalisch. Das Gesetz braucht zur Erreichung seines außerfiskalischen Zwecks nicht einmal geeignet zu sein; es genügt, daß es dazu „nicht schlechthin ungeeignet“ ist¹⁰. Der Gesetzgeber braucht seine Erwägungen nicht selbst auszusprechen; der Rechtsanwender kann die Erwägungen aus dem Sinn des Gesetzes erschließen¹¹.

Daraus ergeben sich mehrere Schlußfolgerungen. *Erstens*: Der Gesetzgeber kann jederzeit neue Steuern einführen, bestehende Steuern erhöhen, ermäßigen, aufheben oder sonstwie ändern. *Zweitens*: Es gibt praktisch keinen Sachverhalt, der nicht besteuert werden könnte. Umgekehrt gibt es keinen Sachverhalt, der besteuert werden müßte. Der Gesetzgeber ist bei der Auswahl der von ihm für steuerwürdig befundenen Sachverhalte frei. *Drittens*: Der Gesetzgeber ist nicht gehalten, gleiche Sachverhalte gleich zu besteuern. Entschließt er sich, bestimmte Personengruppen zu besteuern, so braucht er diesen vergleichbare Personengruppen nicht gleichfalls zu besteuern; Sonderbelastungen einzelner Gruppen sind zulässig¹². *Viertens*: Der Gesetzgeber ist gehalten, die Auswahl der zu besteuernenden Sachverhalte und Personengruppen *irgendwie* zu begründen. Falsche Prognosen und dergleichen sind unschädlich¹³. Fehlende Begründungen kann der Rechtsanwender nachschieben.

Es liegt auf der Hand, daß diese Rechtsprechung nicht nur Beifall gefunden hat. Man kann dem Bundesverfassungsgericht vorwerfen, seine Berufung auf „Systemgerechtigkeit“, „Sachgemäßheit“ und „Natur der Sache“ im Steuerrecht könne dazu dienen, staatlich abgesicherte Ungleichheit als naturgegebene Folge scheinbarer Sachnotwendigkeiten auszugeben¹⁴. Man kann dem Bundesverfassungsgericht weiter vorhalten, es habe die wichtigste materiell-rechtliche Schranke der Besteuerung, den Gleichheitssatz, zu

⁸ BVerfGE 30, 250 (264); 36, 66 (70); 50, 386 (393).

⁹ BVerfGE 30, 250 (265).

¹⁰ So die Formulierung BVerfGE 30, 250 (265) zur Sonderumsatzsteuer auf Altverträge nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 Absicherungsgesetz.

¹¹ BVerfGE 13, 331 (345).

¹² Vgl. insb. BVerfGE 4, 19 f und 19, 101 (114).

¹³ BVerfGE 30, 250 (265). Fehlprognosen verpflichten den Gesetzgeber allenfalls zur Korrektur; sie machen die gesetzliche Regelung aber nicht unwirksam (BVerfGE 25, 1 [13]; 50, 290 [335]; NJW 1981, 2107 [2109]).

¹⁴ *Hartmann*, Willkürverbot und Gleichheitsgebot, 1972, 47, 49 m.w.N., 51.

einer Leerformel degradiert¹⁵. Schließlich kann man einwenden, der Gesetzgeber dürfe keine Grundrechte außer Kraft setzen und sich gegen den Gleichheitssatz dadurch immunisieren, daß er ein regelloses Chaos anrichtet¹⁶.

Das alles ändert aber an dem tatsächlichen Befund nichts. Wir können über die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht hinweggehen, als gäbe es sie nicht. Selbst wenn es möglich sein sollte, Steuergerichtigkeit dadurch zu verwirklichen, daß sachgerechte Regeln und Prinzipien entwickelt oder aufgedeckt und konsequent zu Ende geführt werden¹⁷, so müssen wir einstweilen noch davon ausgehen, daß diese Regeln und Prinzipien den Ist-Zustand unseres Steuerrechts bisher noch nicht geprägt haben. In dieser Hinsicht besteht zu Optimismus kein Anlaß. Steuern gibt es nicht erst seit den Tagen der Assyrer und Babylonier, sachgerecht zu nennende Anknüpfungskriterien gibt es bis heute nicht. Lassen wir einmal die sogenannten Lenkungssteuern beiseite, dann gibt es für die Besteuerung letztlich nur fiskalische Motive. Der Gesetzgeber konnte sich gerade noch dazu durchringen, die Spielkarten-, Zündwaren- und Essigsäuresteuer aufzuheben¹⁸; das Aufkommen dieser Bagatellsteuern war so niedrig, daß es sich nicht lohnte, sie bestehen zu lassen. Dagegen wird er die archaische Gewerbesteuer nicht – um nicht zu sagen: niemals – aufheben, obwohl es für ihre Abschaffung Gründe mehr als genug gibt¹⁹; die Gewerbesteuer ist das finanzielle Rückgrat der Gemeinden²⁰.

15 Vgl. insb. *Spitaler* FR 1953, 20; *Laule*, Der Gleichheitssatz in der Rechtsprechung der Steuergerichte, 1961, 46; *Klein*, Gleichheitssatz und Steuerrecht, 1966, 161; *Tipke* BB 1973, 157; *StuW* 1974, 86; *DStZA* 1975, 407; *Friauf* *DStZA* 1975, 367; *Knies*, Steuerzweck und Steuerbegriff, 1976, 176 ff; *Meßmer* BB 1981 Beilage 1, 16; *Spanner* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 3 Tz. 83 f. Ähnliche Urteile bei *Kruse* in *Tipke/Kruse*, AO, § 3 Tz. 33.

16 Vgl. *Tipke*, *StuW* 1981, 191.

17 Vgl. *Tipke* (FN 16).

18 Gesetz vom 3. 7. 80 (BGBl. I 761); vgl. BT-Drucks. 8/3964.

19 Vgl. *Jacobs* ZGR 1980, 289; *Tipke*, Steuerrecht, 8. Aufl., 1981, 370 m.w.N.; demgegenüber jedoch *Flämig* ZRP 1980, 237, 244.

20 *Flämig* ZRP 1980, 237, 244 sieht durch eine eventuelle Abschaffung der Gewerbesteuer die Selbstverwaltungsgarantie der Gemeinden endgültig zu einer „freundlichen Theorie“ verblassen. Die Aufhebung der Lohnsummensteuer durch das Gesetz vom 30. 11. 1978 (BGBl. I 1849) war nur eine kosmetische Operation. Trotz der ihnen zum Ausgleich zugewiesenen Mittel haben die meisten Gemeinden die Hebesätze erhöht, um den Ausfall der Lohnsummensteuer (doppelt) auszugleichen.

3. Die Unterschiede zwischen dem Steuerrecht und den vergleichbaren Materien anderer Rechtsgebiete

Es besteht ein gravierender Unterschied zu anderen Rechtsgebieten. Die Sachmängelhaftung beim Kauf (§§ 459 ff BGB) konnte nach dem Vorbild der adilizischen Klagen geregelt werden, weil das Wahlrecht des Käufers zwischen Wandlung und Minderung die Konfliktsituation sachgerecht löst. Hat das der Hausfrau verkaufte Obst Druckstellen, so kann sie das Obst gegen Erstattung des Kaufpreises zurückgeben oder einen Preisnachlaß durchsetzen und Marmelade kochen. Das preußische Oberverwaltungsgericht konnte anhand der Generalklausel des § 10 II 17 ALR, dem Vorgänger des § 14 PVG, die tatbestandlichen Voraussetzungen des Polizeieingriffs entwickeln; weil jeder polizeirechtlich relevante Sachverhalt genügend Regelungskriterien hergibt; die rechtliche Regelung ist durch die einzelnen Kriterien des Sachverhalts vorprogrammiert. *Ossenbühl*²¹ spricht von der „Sachlogik der Gefahrenabwehr“.

Eine vergleichbare *Sachlogik der Steueranknüpfung gibt es nicht*. Auf dem Weltkongreß der Vereinigung für Rechts- und Sozialphilosophie 1971 in Brüssel waren sich alle Diskussionsredner darüber einig, daß ein Verbot, Hunde mit in die Straßenbahn zu nehmen, auch die Mitnahme von Katzen, kleinen Bären usw. ausschließt. Dieselben Diskussionsredner waren sich aber auch darüber einig, daß die anspruchsbegründenden Tatbestände eines Hundesteuergesetzes nicht im Wege ergänzender Rechtsfortbildung auf Katzen und Bären ausgedehnt werden dürfen²². Für die Mitnahme von Tieren in öffentlichen Verkehrsmitteln gibt es sachgerechte Kriterien, für die Steueranknüpfung gibt es keine sachgerechten Kriterien. Über die Steuerwürdigkeit bestimmter Sachverhalte entscheidet der Gesetzgeber, nicht der Verwaltungsbeamte oder der Finanzrichter²³.

Mit der fehlenden Kompetenz des Verwaltungsbeamten und des Richters ist der Unterschied zwischen dem Steuerrecht und dem anderen Recht nicht erklärt. Es ist der *Mangel an Sachkriterien*. Das hatte seinerzeit *Otto Mayer*²⁴ gesehen, als er schrieb, in die Steuerauflage spielten besondere Anschauungen herein. Das meinte auch *Flume*²⁵, als er sagte, daß „die Besteuerung nur an den Steuertatbestand anknüpft und nicht eine Rege-

21 *DöV* 1976, 464. In diesem Sinne auch schon *Otto Mayer* (FN 2), 388.

22 Vgl. *Pawlowski*, Methodenlehre für Juristen, 1981, 372, und auch *Tipke* in *Tipke/Kruse*, AO, 7. Aufl., 1965/75, § 1 StAnpG Anm. 47.

23 So auch die Begründung *Flumes*, *StJb.* 1967/68, 65 f und *Pawlowskis* (FN 22), 386.

24 FN 2.

25 *StJb.* 1967/68, 64.

lung des Steuertatbestands selbst ist. Der Steuertatbestand verlangt niemals von sich aus eine Regelung, daß eine Steuer zu erheben ist“.

Das ändert sich, sobald es nicht mehr um die Anknüpfung der Steuer, sondern um die *Aufteilung des Steuerguts* geht. Die Aufteilung des Steuerguts auf mehrere Beteiligte muß geregelt werden. Für diese Regelung gibt es auch sachgerechte Kriterien. § 49 EStG, § 121 BewG und die Doppelbesteuerungsabkommen knüpfen an solche Kriterien an. Im Belegenheitsprinzip erkennen wir den Gerichtsstand der belegenen Sache (§ 24 ZPO), im Betriebsstättenprinzip den Gerichtsstand der Niederlassung (§ 21 ZPO); der Ort, an dem die selbständige und die nichtselbständige Tätigkeit ausgeübt wird (§ 49 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 EStG), hat seine Parallele im Gerichtsstand der unerlaubten Handlung (§ 32 ZPO). Damit treffen wir auf alte Regelungsmuster, das *forum rei sitae*, das *forum delicti commissi*. Für die Aufteilung des Steuerguts gibt es sachgerechte Regelungskriterien, für die Anknüpfung der Steuer gibt es sie nicht.

Diesem Faktum ist mit der trotzigen Behauptung, auch die Regelungen des Steuerrechts müßten sachgerecht sein²⁶, nicht beizukommen. Es kommt nicht darauf an, wie die Dinge sein sollten, sondern darauf, wie sie sind. Es gibt keine sachgerechte Begründung dafür, ob das Halten von Hunden, Katzen oder Bären, ob Branntwein, Bier, Wein und Mineralwasser oder Mineralöl und Kohle besteuert werden sollen. Hunde werden besteuert, Katzen und Bären nicht. Branntwein, Bier und Mineralöl werden besteuert²⁷, Wein, Mineralwasser und Kohle werden nicht mehr besteuert²⁸, obwohl Wein wie Branntwein und Bier Alkohol und Mineralwasser wie Bier Kohlensäure enthält und Kohle wie Mineralöl der Heizung dient.

Den anspruchsbegründenden Normen des Steuerrechts lag und liegt kein Sachverhalt zugrunde, der regelungsbedürftig ist. Der Steueranspruch ist

26 Vgl. *Tipke* (FN 19), 21 f, 30 und in diesem Buch S. 6 f.

27 Vgl. Gesetz über das Branntweinmonopol v. 8. 4. 1922 (RGBl. I 335, 405) i.d.F. v. 20. 3. 1981 (BGBl. I 301 f); Biersteuergesetz v. 14. 3. 1952 (BGBl. I 149) i.d.F. v. 11. 1. 1979 (BGBl. I 73); Mineralölsteuergesetz v. 11. 10. 1978 (BGBl. I 1669) i.d.F. v. 7. 12. 1979 (BGBl. 1980 I 15).

28 Vgl. Weinsteuergesetz v. 26. 7. 1918 (RGBl. I 831), aufgehoben durch Art. II Gesetz v. 11. 8. 1923 (RGBl. I 770); Mineralwassersteuergesetz v. 26. 7. 1918 (RGBl. I 849), vorläufig aufgehoben durch die Gesetze v. 9. 11. 1931 (RGBl. I 715), 15. 11. 1933 (RGBl. I 975), endgültig aufgehoben durch Gesetz v. 4. 2. 1936 (RGBl. I 55). Die Mineralwassersteuer war insb. auf Drängen der Erzeuger und Händler alkoholhaltiger Getränke eingeführt worden; vgl. *Pistorius*, *Unsere Steuern*, 1919, 193; Kohlesteuergesetz v. 8. 4. 1917 (RGBl. I 340), aufgehoben durch Gesetz v. 13. 10. 1923 (RGBl. I 945).

mehr oder weniger *willkürlich* mit einem dem Gesetzgeber als geeignet erscheinenden Tatbestand verknüpft²⁹. Bei allem Verständnis für das Bemühen, die innere Regellosigkeit des Steuersystems durch ein auf eine Grundwertung bezogenes steuerrechtliches Lehrgebäude mit weit gespannten Ableitungszusammenhängen zu beheben: Ein in sich geschlossenes Steuersystem ist und bleibt Utopie³⁰.

Für die Höhe der jeweils zu erhebenden Steuern gibt es erst recht keine sachgerechten Kriterien; die Branntweinsteuer ist zuletzt zum 1. 4. 1981 erhöht worden³¹ und soll im Hinblick auf die schlechte Haushaltslage des Bundes 1982 abermals erhöht werden³². Die Erhöhung der Branntweinsteuer läßt sich zwar mit Prohibitionsabsichten rechtfertigen, doch diese Rechtfertigung widerspricht der fiskalischen Absicht, die Haushaltslücken zu füllen; sobald der Preis die Käufer abschreckt, geht das Steueraufkommen zurück³³.

4. Zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Seit Jahren wird der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit das Wort geredet³⁴. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit soll ein sachgerechtes Fundamentprinzip der Besteuerung sein³⁵; es gilt offenbar mit der Kraft eines Axioms. Indes ist schon seine Geltung problematisch. Es gibt Steuern, von denen sich immerhin behaupten läßt, sie seien am Prinzip der Leistungsfähigkeit ausgerichtet. Dementsprechend spricht das Bundesverfassungsgericht vorsichtig von „Steuern, die wie die Einkommensteuer an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind . . .“³⁶. Dagegen

29 BFH BStBl. 1958 III 196; *Hahn* DStR 1980, 216. Hierauf hat bereits *Schranil*, Besteuerungsrecht und Steueranspruch, 1925, 22 FN 1, hingewiesen. Ausführliche Belege bei *Brinkmann*, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Diss. Bochum 1982.

30 Vgl. *Flämig* ZRP 1980, 244.

31 Branntweinsteuer-Änderungsgesetz v. 20. 3. 1981 (BGBl. I 301).

32 Das ist inzwischen geschehen durch Art. 2 Verbrauchsteueränderungsgesetz 1982 v. 22. 12. 1981 BGBl. I 1562.

33 Es ist kaum aufgefallen, daß die Mineralölsteuer durch das Gesetz v. 20. 3. 1981 (BGBl. 1981 I 301 f) aus fiskalischen Gründen erhöht (BT-Drucks. 9/91, S. 8), die Erhöhung aber gleichzeitig als Beitrag zur Einsparung von Energie gepriesen wurde (Abgeordneter Gobrecht Vhdlg. des BT, Stenogr. Ber. 9/16, S. 558). Solche Widersprüche sind an der Tagesordnung (vgl. *Hegenbarth*, ZRP 1981, 202).

34 Vgl. *Vogel* DStZA 1977, 5; *Bodenheim*, Der Staat 1978, 485 m.w.N. und die zahlreichen Nachweise *Tipkes* (FN 19), 23.

35 So *Tipke* (FN 19).

36 BVerfGE 32, 333 (339). Vgl. auch BVerfGE 36, 66 (72).

haben die Verbrauchsteuern und die übrigen indirekten Steuern mit der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen oder des Steuerträgers nichts zu tun³⁷.

Nicht nur die Verbrauchsteuern, sondern auch die Umsatzsteuer belasten den Endverbraucher ohne Rücksicht auf dessen wie auch immer geartete wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Auch die Verkehrsteuern nehmen auf die Leistungsfähigkeit keine Rücksicht. Das illustriert eine freimütige Äußerung des Bundesfinanzhofs³⁸: „Die meisten Verkehrsteuern einschließlich der Umsatzsteuer³⁹ haben keinen tieferen Sinn als den, dem Staat Geld zu bringen.“ Mit anderen Worten: Die Auswahl der Steuertatbestände ist rational nicht zu begründen⁴⁰. Sachgerechte Anknüpfungskriterien gibt es nicht, die Leistungsfähigkeit spielt keine Rolle.

In den letzten Jahren hat sich allerdings das Belastungsverhältnis von den indirekten zu den direkten Steuern verschoben. Die direkten Steuern sind am Gesamtaufkommen zunehmend stärker beteiligt als die indirekten Steuern. Das könnte sich zwar zugunsten einer stärkeren Rücksichtnahme auf die Leistungsfähigkeit auswirken, ist aber finanzpolitisch unerwünscht. Der amtierende Bundesfinanzminister hat am 25. Juni dieses Jahres in München für eine Trendwende, für einen größeren Aufkommensanteil der indirekten Steuern plädiert⁴¹.

Doch selbst die Einkommensteuer nimmt auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wenig Rücksicht. Sie berücksichtigt nicht einmal den Mindestbedarf des Steuerpflichtigen. Nach § 32 a Abs. 1 EStG 1981 beträgt der Grundfreibetrag 4212 DM. Die Steuerpflicht beginnt bei einem steuerpflichtigen Einkommen von 4266 DM. Der vergleichbare Sozialhilfesatz beträgt mehr als das Doppelte, in Rheinland-Pfalz für 1980 8568 DM⁴². Insoweit ist selbst die Einkommensteuer eine Kopfsteuer wie zur Zeit der Pharaonen⁴³.

37 Vgl. *Tipke* StuW 1972, 269.

38 BFH 107, 315 (319) = BStBl. 1973 II 94 (96 li.Sp.).

39 Ob diese eine Verkehr- und Verbrauchsteuer ist, spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle; dazu vgl. *Tipke/Kruse*, AO, § 3 Tz. 42 m.w.N.

40 So auch *Tipke* BB 1973, 159.

41 Bulletin Nr. 63/1981, 535.

42 Dazu *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), 221. Ein anderes Beispiel bringt *Schlossbauer-Selbach*, Mitteilungen des Hochschulverbandes 1981, 165:

Monatliche Sozialhilfeansprüche einer Familie mit 3 Kindern (1980)			
Ehemann	307,— DM	Kind 15 Jahre	230,— DM
Ehefrau	245,— DM	Kind 12 Jahre	230,— DM
Kind 17 Jahre	276,— DM		1 288,— DM

Angesichts dieses Befundes kann man schwerlich behaupten, die Besteuerung sei nicht mehr die im absoluten Staat gebräuchliche Schröpfungstechnik, in dem der Steuergesetzgeber nur zu fragen brauchte, welche Steuern den ansehnlichsten Ertrag bringen und sich gegen den geringsten Widerstand erheben lassen⁴⁴. Der amtierende Bundesfinanzminister hat sich noch im Sommer dieses Jahres dafür ausgesprochen, die „unmerklichen“ Steuern zu erhöhen, um die Steuerpflichtigen von merklichen direkten Steuern entlasten zu können⁴⁵.

Auch die engagiertesten Verfechter des Leistungsfähigkeitsprinzips räumen ein, daß der Gesetzgeber das Prinzip immer wieder durchbricht, teil-

Summe der Regelsätze zuzüglich Miete (angenommen 6,— DM pro qm)	600,— DM
anteilige Beihilfeansprüche = 25% der Regelsätze	322,— DM
insgesamt (netto)	<u>2 210,— DM</u>

Einem Arbeitnehmer verbleiben monatlich bei gleichen Familienverhältnissen (1980)	
bei einem Arbeitslohn von	1 860,— DM
abzüglich Lohnsteuer	152,80 DM
abzüglich Kirchensteuer	— DM
abzüglich Sozialversicherungsbeiträge	301,32 DM
	<u>1 405,88 DM</u>
zuzüglich Kindergeld	350,— DM
insgesamt (netto)	<u>1 755,88 DM</u>

43 Zur Kopfsteuer vgl. *Eichhorn*, Deutsche Staats- und Rechtsgeschichte, 5. Aufl., 1843, §§ 88, 171, 172; *Walter*, Deutsche Rechtsgeschichte I, 1857, 131; *Zoepfl*, Deutsche Rechtsgeschichte I, 1871/72, 220; *Lang*, Historische Entwicklung der Deutschen Steuerverfassungen, Neudruck der Ausgabe 1773, 1966, 240 ff; *Moser*, Von der Landeshoheit in Steuersachen, Neues deutsches Staatsrecht, Bd. 16/4, Neudruck der Ausgabe 1773, 1967, 616.

44 Vgl. *Tipke* StuW 1981, 191. Das Problem der (Nicht-)Besteuerung der Abgeordneten zeigt hinlänglich, daß wir uns vom Absolutismus noch nicht sehr weit entfernt haben. Die angesichts der damaligen (Nicht-)Besteuerung des Souveräns und seiner Günstlinge geforderte Allgemeinheit der Besteuerung (*Zachariä*, Deutsches Staats- und Bundesrecht, Bd. 2, 3. Aufl., 1867, 483 f; *Moser*, Grundsätze des Besteuerungsrechts der deutschen Reichsstände, Erste Sammlung neuer Abhandlungen von deutschen Staatssachen, 1765, 156 ff; *Otto Mayer*, Verwaltungsrecht, 3. Aufl., 1924, 316) läßt insoweit noch immer auf sich warten.

45 Bulletin Nr. 63/1981, 535.

weise sogar verschüttet⁴⁶. Mit ihrer Schlußfolgerung, Durchbrechungen bestätigten das Prinzip, können sie dessen Geltung aber nicht belegen. Wenn das von ihnen behauptete Leistungsfähigkeitsprinzip weite Bereiche des Steuerrechts nicht erfaßt, nicht einmal die Hälfte des Steueraufkommens an der Leistungsfähigkeit orientiert ist⁴⁷ und dieses Verhältnis sogar noch zugunsten der indirekten Steuern verändert werden soll, dann kann man eine axiomatische Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht mehr behaupten. Dabei fällt es nicht mehr ins Gewicht, daß auch die Einkommensteuer (einschließlich der Lohnsteuer) das Leistungsfähigkeitsprinzip allenfalls schemenhaft verwirklicht.

Doch damit nicht genug. Das Bundesverfassungsgericht⁴⁸ sagt, der Steuerpflichtige werde „unter der Herrschaft der spezifischen Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht, also unter Wahrung der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, nach seiner individuellen und damit relativ gleichen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung der die Gemeinschaft treffenden Lasten herangezogen . . .“. Diese Formulierung eignet sich nur dazu, die *Progression des Einkommensteuertarifs zu rechtfertigen*, indem sie das Leistungsfähigkeitsprinzip zu einem von mehreren möglichen Gründen degradiert, die formale Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte zu rechtfertigen. Nur diese Funktion hat das Leistungsfähigkeitsprinzip bisher erfüllen können⁴⁹. Im übrigen ist die Formulierung des Bundesverfassungsgerichts wie alle seine Rekurse auf die Gerechtigkeitsidee im allgemeinen und auf die Steuergerechtigkeit im besonderen mehrdeutig. Die jeweils in Betracht kommenden Gesichtspunkte bleiben in ihrem Anwendungsbereich und ihrer Tragweite unscharf; sie bieten keine berechenbaren Entscheidungsgründe⁵⁰.

Überdies bleibt unberücksichtigt, daß Gerechtigkeitsüberlegungen an den engen Grenzen des Steuerrechts nicht haltmachen dürfen. Die Leistungs-

46 Vgl. *Tipke* (FN 19), 23.

47 An den kassenmäßigen Steuereinnahmen des Jahres 1980 war die Lohnsteuer mit 30,6%, die veranlagte Einkommensteuer mit 10,1%, die Kapitalertragsteuer mit 1,1%, die Körperschaftsteuer mit 5,8%, die Vermögensteuer mit 1,3% und die Erbschaftsteuer mit 0,3%, insgesamt also mit 49,2%, beteiligt (vgl. die Zusammenstellung DStR 1981, 543). Von den übrigen Steuern läßt sich nicht einmal behaupten, daß sie auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rücksicht nehmen. Vgl. die Aufgliederung des Steueraufkommens bei *Tipke* (FN 19), 66.

48 BVerfGE 55, 274 (302).

49 Vgl. *Kruse* StuW 1980, 231 f.

50 Vgl. *Robbers*, Gerechtigkeit als Rechtsprinzip. Über den Begriff der Gerechtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 1980, 165.

fähigkeit eines Menschen drückt sich nicht nur in den Zahlen seiner Einkommensteuererklärung aus: Wer Überstunden leistet, hat mehr Geld in der Lohntüte als derjenige, der statt dessen sein Häuschen im Grünen baut⁵¹. Die Antwort auf die Frage, welcher von beiden der Leistungsfähigere ist, fällt nicht schwer. Wem dieses Beispiel zu trivial ist, dem mag das Stichwort „Transferechtigkeit“ andeuten, daß Gerechtigkeitsüberlegungen eine andere als die bloß steuerrechtliche Dimension haben⁵².

Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit⁵³ hat eher ideologische als rechtliche Funktionen. Schon Ausgang der zwanziger Jahre hat *Fritz Karl Mann*⁵⁴ festgestellt, daß die Gerechtigkeit des progressiven Einkommensteuertarifs stets anerkannt worden ist, über Verlauf, Maß und Ende der Progression die Ansichten stets auseinandergegangen sind. Konkrete Aussagen lassen sich weder aus der Maxime der Steuergerechtigkeit noch aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ableiten⁵⁵, schon gar nicht Aussagen solcher Qualität, die es dem Richter gestatten könnten, geltendes Steuerrecht ergänzend abzuändern⁵⁶. Kein Richter kann und darf in Zahlen ausgedrückte konkrete Belastungsentscheidungen vom Sternenhimmel der Gerechtigkeitsidee herunterholen⁵⁷.

5. Zur Bedeutung von Zweckargumenten

Mit Zweckargumenten läßt sich die ergänzende Rechtsfortbildung der steueranspruchs begründenden Tatbestände ebenfalls nicht rechtfertigen. Die Besteuerung als solche hat einen fiskalischen Zweck, der einzelne steueranspruchs begründende Tatbestand hat keinen fiskalischen Zweck. Dementsprechend heißt es in der bereits zitierten Wendung des Bundesfinanzhofs⁵⁸, die meisten Verkehrsteuern hätten keinen *tieferen Sinn* als den,

51 Vgl. Abgeordnete *Will-Feld* DStR 1979, 695.

52 Vgl. *Birk* ZRP 1979, 224 ff.

53 Vgl. *Hensel* VJSchrStuFR 1930, 443; *Vogel* DStZA 1977, 5 ff; *Bodenheim*, Der Staat 1978, 485 m.w.N.; *Püschel* DStZA 1978, 248; *Birk* ZRP 1979, 221; *Tipke* StuW 1980, 287; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, 155 f; *Kruse* in *Tipke/Kruse*, AO, § 3 Tz. 31.

54 Festgabe für Schanz, II 1928, 129. Es dürfte unangebracht sein, in diesem Zusammenhang von der Rechtsblindheit der Ökonomen zu sprechen, vgl. *Klaus Vogel* DStZA 1975, 411 FN 26.

55 Vgl. BFH BStBl. 1973 I 754 und den internationalen Vergleich der Einkommensteuertarife Wpg. 1980, 331.

56 Das vor allem zu *Ludwig Schmidt* DStR 1979, 673.

57 Vgl. *Wieacker* JZ 1963, 176.

58 FN 38. Anders allerdings BFH BStBl. 1973 II 754.

dem Staat Geld zu bringen. Man kann darüber streiten, ob das der *Sinn* der Steuertatbestände ist, auf jeden Fall ist es nicht ihr Zweck.

Die steueranspruchs begründenden Gesetze sollen die finanziellen *Lasten* unter den Bürgern *austeilen*. Diese Normen unterscheiden sich von anderen Normen dadurch, daß sie nichts gestalten, regeln oder lenken wollen. Sie sollen keine Sachverhalte regeln – wie etwa das Kaufrecht oder das Polizeirecht –, sie sollen die aufzubringenden *Lasten verteilen*. Sie haben keinen Zweck, sondern nur ein Motiv; sie sollen Erträge erbringen. Das hat bereits *Philipp Heck*⁵⁹ gesehen und ist auch heute noch richtig. *Klaus Vogel*⁶⁰ sagt von den Verteilungsnormen, sie seien rein „konditional“ programmiert. Sie enthalten – im Gegensatz zu den steuerrechtlichen Lenkungsnormen – kein Zweckprogramm. Nach § 38 AO entsteht der Steueranspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Das Gesetz bringt die konditionale Verknüpfung von Tatbestand und Rechtsfolge nicht durch das Wort „wenn“, sondern durch das Wort „sobald“ zum Ausdruck, weil es nicht nur das konditionale, sondern auch das zeitliche Moment berücksichtigen wollte⁶¹. Angesichts des ausschließlich konditionalen Programms der steueranspruchs begründenden Normen ist es keineswegs zufällig, daß man das Erfordernis der tatbestandsmäßigen Besteuerung früher allein aus § 1 Abs. 1 und § 81 Abs. 1 Satz 1 AO 1919 (entsprechend §§ 3, 38 AO 1977) abgeleitet hat⁶². Die in anderen Rechtsgebieten geläufigen und ergiebigen teleologischen Argumente geben für die Auslegung und Ergänzung steueranspruchs begründender Normen nichts her. Das Steuerrecht verlangt, „nach einer eigenen Art zu argumentieren“, sagt *Klaus Vogel*⁶³. So hatte es *Otto Mayer*⁶⁴ schon gesehen: „Bei der Steuerauflage ... spielen besondere Anschauungen herein, deren man sich bewußt sein muß.“

Ein Blick auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bestätigt diesen Befund im großen und ganzen. Eigentlich nur bei *Vergünstigungsvorschriften stützt sich der Bundesfinanzhof auf teleologische Kriterien*, um den Gesetzeszweck zur Geltung zu bringen⁶⁵. Das gilt besonders für jene Vorschriften, die außerfiskalische Zwecke verfolgen, wie Vorschriften zur Förde-

59 *Interessenjurisprudenz*, 1933, 13.

60 *JbFfSt.* 1978/79, 50.

61 Vgl. *Becker*, AO, 7. Aufl., 1930, § 81 Anm. 1.

62 Vgl. BFH BStBl. 1968 III 216, 217; *Tipke* (FN 19), 36. Ebenso auch noch die Vorinstanz zu BFH BStBl. 1981 II 600.

63 FN 60, 50.

64 FN 2.

65 Vgl. BFH BStBl. 1969 III 550; 1970 II 440; 1970 II 600.

rung des Wohnungsbaus, Beschaffung von Bauland usw.⁶⁶. Hier geht es nicht um die Steueranknüpfung, sondern um die Regelung eines Sachverhalts; die Vorschriften verfolgen ein Zweckprogramm⁶⁷, das der Rechtsanwender auch im Wege ergänzender Rechtsfortbildung verwirklichen darf. Darum läßt sich – vereinfachend – sagen, *eine ergänzende Rechtsfortbildung zu Lasten der Steuerpflichtigen sei unzulässig, zu Gunsten des Steuerpflichtigen zulässig*. Der in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf schizophrener Denkens⁶⁸ bereichert die Diskussion um eine persönliche Note. Er trifft die Sache aber nicht.

66 Vgl. BFH BStBl. 1961 III 473; 1967 II 677; 1970 II 600; 1977 II 108 (110); 1980 II 361; 1980 II 561 (562); 1980 II 566 (568).

67 Vgl. *Vogel* (FN 60), 50.

68 Vgl. *Tipke* *StuW* 1981, 196.

Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung

– Ein Beitrag zur ökonomischen Analyse des Rechts –

Professor Dr. *Dieter Schneider*, Bochum

Inhaltsübersicht

Problemstellung

I. Grenzen für das Bedürfnis nach rechtssicherer Gesetzesanwendung in der unternehmerischen Planung

II. Ökonomische Analyse des Rechts statt der gegenwärtigen sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Auslegung der Steuergesetze

Problemstellung

Bei Erörterungen um eine rechtssichere Gesetzesanwendung ist häufig folgendes Argument zu hören: Ein Unternehmer brauche Rechtssicherheit bei seiner Planung, also auch bei seiner Steuerplanung.

Dieses Argument soll die Auffassung bekräftigen, daß

- a) es nicht zulässig sei, im Wege der Analogie durch Richterrecht einen Steuertatbestand zu schaffen oder zu erweitern (Analogieverbot);
- b) eine Beschränkung von steuerbegünstigenden Vorschriften wegen ihrer steuerverschärfenden Wirkung ebenso unzulässig sei wie die Erweiterung von Eingriffstatbeständen durch Analogie;
- c) lediglich eine steuerentlastende Analogie erlaubt sei¹.

Ob im Hinblick auf die Steuerplanung diese Argumentation stichhaltig ist, werde ich untersuchen. Mein Problem lautet damit: Verlangt *unternehmerische Planung* rechtssichere Gesetzesanwendung in dem Sinne, daß Lücken in den Steuergesetzen allein nach einer steuerentlastenden Analogie geschlossen werden dürfen? Oder ist es von den *wirtschaftlichen* Wirkungen her zulässig, vielleicht sogar geboten, die Rechtsfindung auch auf ökonomische Grundsätze jenseits des positiven Rechts zu stützen mit der

¹ Vgl. *H. Beisse*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, in: *StuW*, Jg. 58 (1981), S. 1–14, bes. S. 9 f; vgl. hierzu auch *K. Tipke*, Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden?, in: *StuW*, Jg. 58 (1981), S. 189–200; *M. Tanzer*, Das „Analogieverbot“ im Steuerrecht, ebenda, S. 201–219.

Folge, daß eine solche Gesetzeskonkretisierung auch steuerverschärfende Auslegungen nicht mehr ausschließt?

Um diese Fragen zu beantworten, werde ich im ersten Teil des Vortrags die Grenzen zeigen, innerhalb derer ein Unternehmer bei seinen Planungen rechtssichere Gesetzesanwendung braucht bzw. wünscht. In einer Reihe von Fällen ist bei rationalem Kalkül entweder die Rechtssicherheit bedeutungslos oder unerwünscht, also nicht im Interesse des planenden Steuerpflichtigen.

Im zweiten Kapitel prüfe ich: Welche einzel- und gesamtwirtschaftlichen Folgen hat die lediglich steuerentlastende Analogie?

Hierbei werde ich die rechtssichere Gesetzesanwendung als Beispielfall einer ökonomischen Analyse des Rechts betrachten. Damit greife ich rechtsmethodisches Denken auf, wie es insb. in der *Chicago School of Law* für das Zivilrecht praktiziert wird, vor allem für das Haftpflicht- und Umweltrecht. Im deutschen Sprachraum ist dieser rechtsmethodische Denkansatz besonders durch den Sammelband „Ökonomische Analyse des Rechts“ bekannt geworden, den *Aßmann/Kirchner/Schanze* 1978 herausgegeben haben und der die wichtigsten Veröffentlichungen von *Posner, Calabresi, Coase u. a.* zusammenfaßt².

Die ökonomische Analyse des Zivilrechts ist allerdings nicht ohne Modifikationen auf die ökonomische Analyse des Steuerrechts übertragbar. Und ökonomische Analyse des Rechts ist nicht das, was bislang üblicherweise von Juristen als betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise mißverstanden worden ist.

Eine ökonomische Analyse des Rechts stellt nicht die wirtschaftlichen Interessen des einzelnen in den Vordergrund, sondern sieht es als Aufgabe des Rechts an, einer gesamtwirtschaftlich effizienten Verwendung knapper Ressourcen zu dienen. Eine Verwendung knapper Mittel ist noch nicht effizient, wenn durch eine andere Verwendung irgend jemand in einer Gemeinschaft bessergestellt werden kann, ohne einen anderen zu schädigen. Effizienz ist also Verteilungsproblemen vorgelagert; denn bei Umverteilungen wird einem gegeben, was anderen genommen wird. Umverteilungen, z. B. Steuerzahlungen, welche die Effizienz nicht berücksichtigen, schmälern den Kuchen, den es zu verteilen gilt. Sie schädigen im Saldo die Gemeinschaft zu Lasten einzelner.

Unter diesem Blickwinkel werde ich *gegen das Analogieverbot* sprechen und eine die Effizienz fördernde Analogie in der Gesetzesanwendung als

² Vgl. *Ökonomische Analyse des Rechts*, hrsg. von H.-D. Assmann, Chr. Kirchner, E. Schanze, Kronberg 1978.

gesamtwirtschaftlich und damit gesellschaftspolitisch wünschenswert befürworten.

Da der Schuster bei seinem Leisten bleiben soll, muß sich ein Wirtschaftswissenschaftler bei einem Urteil über rechtsmethodische Fragen zurückhalten. Deshalb gestehe ich von vornherein zu, daß möglicherweise juristisch gewichtige Gründe gegen die Bindung des Rechts an die Aufgabe sprechen mögen, eine effiziente Verteilung knapper Mittel zu fördern und zu sichern. Dies zu entscheiden, ist ihre Aufgabe; gerade deshalb unterbreite ich Ihrer Kritik einen ersten Versuch, die ökonomische Analyse des Rechts auf ein Teilproblem der Rechtsmethodik in der Steuerrechtsfindung zu übertragen.

I. Grenzen für das Bedürfnis nach rechtssicherer Gesetzesanwendung in der unternehmerischen Planung

Zugkräftige Namen, wie Steuerplanung, verdecken häufig den sachlichen Kern, um den es geht. *Betriebliche Steuerplanung heißt nicht, daß ein Unternehmer ein Minimum an Steuerzahlungen plant und dazu mehr oder weniger nahe am Rande der Legalität taktiert.* Betriebliche Steuerplanung muß verstanden werden als Unternehmensplanung unter Berücksichtigung der Höhe und des Zeitpunkts der Steuerzahlungen, die einzelne in Erwägung gezogene Handlungsmöglichkeiten auslösen. Planung umfaßt dabei die Überlegungen zu zielbewußtem Handeln. Steuerplanung bezieht sich auf jene Überlegungen zu zielbewußtem Handeln, die das Umweltdatum „Steuerrecht“ betreffen.

Ein Zusammenhang zwischen unternehmerischer Planung und rechtssicherer Steuergesetzesanwendung ist keineswegs zwingend gegeben. Rechtssichere Gesetzesanwendung betrifft zwar jeden Unternehmer als Einkommensempfänger bzw. Konsumenten. Sie kann eine unternehmerische Staatsverdrossenheit dämpfen und insofern die Neigung von Unternehmern, doch noch in diesem Staat zu investieren, erhöhen. Rechtssichere Gesetzesanwendung mag die Höhe unternehmerischer Steuerbelastung mildern und damit die Finanzierungsmöglichkeiten für Investitionen erleichtern. Natürlich kosten Steuerzahlungen Geld, und die rechtssichere Gesetzesanwendung bestimmt die Höhe dieser finanziellen Opfer mit. Doch bitte schließen Sie daraus nicht auf die Notwendigkeit, daß ein Unternehmer unbedingt Rechtssicherheit für seine Planungen brauche.

Rechtssichere Gesetzesanwendung ist für den planenden Unternehmer bedeutungslos, solange bei einer steuerlosen Planung dieselben Entscheidungen

gewählt werden wie bei einer Planung, welche die Auswirkungen des Umwelt-datums „Steuerrecht“ ausdrücklich berücksichtigt.

Notwendige, aber noch nicht hinreichende Voraussetzungen dafür, daß Steuerplanung sinnvoll und damit die rechtssichere Gesetzesanwendung bedeutsam für die unternehmerische Planung wird, sind zweierlei:

1. Das Erreichen finanzieller Ziele muß im Vordergrund der Planungsüberlegungen stehen. Wenn z. B. nicht der Gewinn, sondern die Sicherung des Marktanteils bei einem Produkt das Handeln beherrscht, werden die steuerlichen Überlegungen zurücktreten. Steuerliche Überlegungen werden gelegentlich auch bei finanziellen Zielen zurückgedrängt, z. B. in dem Fall, daß bei miserabler Ertragslage allein der Verkauf einer Beteiligung als Ganzes mit hohen stillen Reserven als Ausweg verbleibt. Die Besteuerung bestimmt hier zwar, wieviel übrig bleibt, aber nicht, ob die Handlung durchgeführt wird.

2. Wenn finanzielle Ziele im Vordergrund stehen, wird jede unternehmerische Handlungsmöglichkeit nach ihren Zahlungsströmen beurteilt, also als Investitions- und Finanzierungsvorhaben betrachtet. Selbst in diesem Fall lohnt sich Steuerplanung erst, wenn die Rangordnung in der Vorteilhaftigkeit von Handlungsmöglichkeiten durch das bestehende Steuerrecht verändert wird; denn nur, wenn die Rangordnung in der Vorteilhaftigkeit durch die Besteuerung wechselt, kann eine Planung unter Einschluß der steuerlichen Auswirkungen zu anderen Entscheidungen kommen als eine einfachere, steuerlose Planung. Damit interessieren für die betriebswirtschaftliche Planung das Analogieverbot und andere Wege, um zu einer rechtssicheren Gesetzesanwendung zu kommen, auch nur insoweit, als sie die Rangordnung der erwogenen Investitions- und Finanzierungsvorhaben umstoßen.

Ein Steuerrecht, welches die Rangordnung der Handlungsmöglichkeiten unverändert läßt, folgt dem „Grundsatz der Vermeidung ungewollter steuerlicher Beeinträchtigungen des Wettbewerbs“³. Eine solche wettbewerbsneutrale Besteuerung macht Steuerplanung überflüssig, sofern die Konsumententscheidungen von den Investitionsentscheidungen trennbar sind. Auf einem vollkommenen Kapitalmarkt wäre dies immer gegeben, und in der Realität tritt dies häufig dann ein, wenn die Investitionsentscheidungen in Firmen erfolgen, die über den Kapitalmarkt von den sie finanzierenden Haushalten getrennt sind.

³ Vgl. F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 266.

Solange die Besteuerung wettbewerbsneutral erfolgt, ist die rechtssichere Steuergesetzesanwendung für die unternehmerische Planung bedeutungslos. Da dieser Zusammenhang für das Weitere grundlegend ist, darf ich die Überlegung an einem Beispiel verdeutlichen. Ein Unternehmer erwägt eine Investition, die er mit Kredit finanzieren will. Um umständliche Rechnereien zu vermeiden, nehme ich an, die Investition erbringe jährlich eine gleiche und sichere Rendite von 12% vor Steuern und der Kredit koste 10%. Die Handlungsempfehlung bei einer steuerlosen Planung lautet damit: Durchführung der kreditfinanzierten Investition. An dieser Entscheidung ändert sich nichts, wenn wir die Einkommen- und Körperschaftsteuer berücksichtigen. Die Nettorendite von 2% sinkt zwar jetzt um die anteiligen Steuerzahlungen. Bei Steuersätzen unter 100% bleibt die Investition zwar vorteilhaft. Wenn die Besteuerung alle unternehmerischen Handlungsmöglichkeiten, alle Investitions- und Finanzierungsvorhaben, in gleicher Weise trifft, werden sich die Entscheidungen durch die Besteuerung nicht ändern. Steuerplanung ist Zeit- und Geldverschwendung.

Damit ist aber auch die Frage, ob Rechtssicherheit oder Rechtsunsicherheit in der Gesetzesanwendung herrscht, für die unternehmerische Investitionsplanung bedeutungslos, wie folgende, drastisch überspitzte Weiterführung des Beispiels zeigt. Nehmen wir an, um die Haushaltsschwierigkeiten zu überwinden, werde § 32 a EStG neu gefaßt und laute: „Die Höhe der Steuersätze ist nach Maßgabe der Kassenlage von Bund und Ländern durch Erlaß der jeweiligen Oberfinanzdirektion spätestens 5 Tage vor dem ersten Vorauszahlungstermin bekanntzugeben.“ Vermutlich würde das Bundesverfassungsgericht einen solchen Paragraphen für nichtig erklären, weil er eine rechtssichere Gesetzesanwendung nicht erlaube. Für einen solchen Beschluß mag es gute Gründe geben, aber gewiß nicht den, daß die unternehmerische Planung in jedem Fall eine rechtssichere Gesetzesanwendung braucht. Denn wenn die Besteuerung, wie in meinem Beispiel, Investition und Finanzierung zugleich trifft, also wettbewerbsneutral gestaltet ist, und die planenden Steuerpflichtigen rational handeln, dann wird die wirtschaftlich richtige Entscheidung erreicht, gleichgültig, ob der Steuersatz nahe bei Null oder nahe bei 100% liegt. Im Rahmen dieser Grenzen wäre in diesem Beispiel sogar Rechtssicherheit über die Höhe der Steuersätze irrelevant für die Unternehmensplanung. Zwar wird jeder einzelne Unternehmer über einen hohen Steuersatz klagen; denn dann muß er seinen Konsum einschränken, falls es nicht gelingt, die Steuerzahlungen voll zu überwälzen. Aber die gesamtwirtschaftliche Aufgabe des Unternehmers in einer Marktwirtschaft ist es nicht, ein glücklicher Konsument zu werden, sondern für eine effiziente Verteilung knapper Ressourcen zu sor-

gen, und darauf hat in meinem Beispiel die Höhe des Steuersatzes keinen Einfluß.

Natürlich verändert im gegenwärtigen Steuerrecht die Höhe der Steuersätze die Investitionen und die gesamtwirtschaftlich effiziente Verteilung knapper Mittel, schon weil der Kapitalmarkt und das Steuerrecht so organisiert sind, daß Selbstfinanzierung vorteilhafter als Beteiligungsfinanzierung bleibt und die Investitionsentscheidungen nur teilweise über Märkte von den Konsumententscheidungen getrennt sind. Aber bedenken Sie, daß mein überspitztes Beispiel ein anderes praktisches Gewicht gewinnt, wenn anstelle von Steuersätzen von Steuerbelastung gesprochen wird und die Spannweite dieser Steuerbelastung auf die wenigen Prozente zusammenschumpft, um die es im Regelfall einer offenen Gesetzesauslegung über die Steuerbemessungsgrundlagen bzw. die Grenzen der Steuerpflicht geht.

Rechtssichere Gesetzesanwendung ist allerdings nicht nur in dem glücklich gelagerten Fall einer wettbewerbsneutralen Besteuerung für die unternehmerische *Planung bedeutungslos*. Sie ist es *auch bei einer wettbewerbsverzerrenden, diskriminierenden Besteuerung dann, wenn die Kosten der Steuerplanung über dem Nutzen der Steuerplanung liegen* und deshalb der Unternehmer lieber eine Fehlentscheidung in Kauf nimmt, um höhere Verluste zu vermeiden. *Beispiel:* Nehmen wir an, ein Gewerbetreibender erwägt die fremdfinanzierte Investition mit 12% Bruttorendite und 10% Kreditkosten. Sein Gewerbebetrieb liegt in einer süddeutschen Stadt, deren Hebesatz für die Gewerbebesteuer 500% beträgt. Dann beläuft sich die Belastung mit Gewerbeertragsteuer auf $\frac{25}{125} = 20\%$ des Gewerbeertrags von 12 DM je 100 DM eingesetztes Kapital; denn die Kreditzinsen mindern als Zinsen auf Dauerschulden den Gewerbeertrag nicht. Der versteuerte Gewerbeertrag beträgt damit 80% des Gewerbeertrags von 12 DM = 9,60 DM und liegt damit unter den Kreditzinsen von 10 DM je 100 DM eingesetztes Kapital.

Während eine steuerlose Planung hier Durchführung der fremdfinanzierten Investition empfohlen hätte, folgt aus der Steuerplanung die Entscheidung „Verzicht auf diese Investition“. Wenn eine durch die Besteuerung bewirkte Entscheidungsänderung nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann, empfiehlt sich Steuerplanung. Doch *selbst dann, wenn sich nach einer Steuerplanung die Entscheidung gegenüber einer steuerlosen Planung ändert, lohnt sich eine Steuerplanung nicht immer*. Die Steuerplanung führt im Beispiel dazu, daß bei einem versteuerten Gewerbeertrag von genau 10 DM es gleichgültig wäre, ob die fremdfinanzierte Investition ver-

wirklicht oder unterlassen wird. Tatsächlich beträgt der versteuerte Gewerbeertrag aber nur 9,60 DM. Also würde eine steuerlose Planung, nach der die fremdfinanzierte Investition empfohlen wird, gegenüber einer Steuerplanung mit dem Ergebnis „Verzicht auf Investition“ zu einem Verlust von 40 Pf je 100 DM eingesetztes Kapital führen.

Nehmen wir jetzt an, die Kosten der Steuerplanung betragen 50 Pf je 100 DM eingesetzten Kapitals, dann wäre es in diesem Beispiel für den Unternehmer offensichtlich besser, steuerlos zu planen und die Fehlentscheidung „Durchführung der fremdfinanzierten Investition“ in Kauf zu nehmen. Diese Entscheidung ist zwar um 40 Pf je 100 DM eingesetzten Kapitals schlechter als die Entscheidung „Verzicht auf Investition“, aber die Steuerplanungskosten als Kosten der Information, um dieses Wissen zu erlangen, sind mit 50 Pf höher als der Verlust durch eine Fehlentscheidung. In Wirklichkeit ist das Wahlproblem natürlich komplizierter. Die Kosten der Steuerplanung sind verhältnismäßig sicher, jedoch kann der Unternehmer nur vermuten, ob sich nach einer Steuerplanung die Entscheidung ändert. Aber ich kann hier nicht in die Einzelheiten der Entscheidungstheorie eindringen.

Zusammenfassend folgt aus diesen Beispielen: Zwar ist rechtssichere Gesetzesanwendung für die Lösung von Verteilungsproblemen unerlässlich; insoweit berührt sie jeden Steuerpflichtigen, natürlich auch einen Betriebsinhaber oder Geschäftsführer als Konsumenten. Diesen Betriebsinhaber oder Geschäftsführer als planenden Unternehmer interessiert die rechtssichere Gesetzesanwendung aber nur, soweit sich eine Steuerplanung überhaupt lohnt.

Steuerplanung lohnt nur dann, wenn der Gewinn nach Steuern aus einer solchen Steuerplanung unter Abzug der Steuerplanungskosten über dem Gewinn jener Handlungsmöglichkeiten liegt, die ohne Steuerplanung durchgeführt worden wären.

Bei dem Urteil, wann ein Unternehmer bei seiner Planung Rechtssicherheit braucht, sind darüber hinaus jene Fälle zu beachten, in denen *Gesetzeslücken dem planenden Unternehmer Gewinnchancen eröffnen*. Im betriebswirtschaftlichen Sinn sind natürlich auch *freie Berufe, die Steuerberatung oder Rechtshilfe in Steuersachen anbieten*, Unternehmer, genauso wie die *Händler in Steuerersparnisinvestitionen*. Diese Unternehmer sowie Gewerbetreibende und ihre Interessenverbände treten regelmäßig deshalb für das Beibehalten unbestimmter Gesetzesbegriffe ein, weil dies Chancen für Steuerentlastungsmöglichkeiten erhoffen läßt.

So wird doch die *Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz* von der interessierten Praxis immer wieder gerade deshalb gefordert, weil

dann ein unbestimmter, also im eigenen Interesse auslegbarer Gesetzesbegriff, nämlich der Verweis auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, zur Generalnorm des Bilanzsteuerrechts erhoben werden kann, wodurch sich Argumentationsspielräume zur weiteren *Ausböhlung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung* im Steuerrecht eröffnen. Und in zahlreichen anderen Fällen wird jede kleinste Mehrdeutigkeit im Gesetzestext zum Anlaß genommen, individuelle Steuerentlastungen über den Weg einer juristisch-dynamisch-flexiblen Argumentationsweise zu erreichen. Die lediglich steuerentlastende Analogie dient dabei als Meißel, um *auch die kleinste Lücke im Gesetzestext aufzustemmen zum Wohle einzelner Steuerpflichtiger und ihrer Berater*.

Das wirft aber die Frage auf, ob die lediglich steuerentlastende Analogie tatsächlich der geeignete Weg zu rechtssicherer Steuergesetzesanwendung ist.

II. Ökonomische Analyse des Rechts statt der gegenwärtigen sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Auslegung der Steuergesetze

Es versteht sich von selbst, daß *für steuerplanende Unternehmer* der Grundsatz, rechtssichere Gesetzesanwendung durch eine *allenfalls steuerentlastende Analogie* zu verwirklichen, *sehr erwünscht* ist, weil er ihnen Chancen öffnet, aber Risiken weitgehend vermeidet.

Allerdings ist zu beachten, daß im Einzelfall keineswegs sicher ist, daß ein Urteil, das für einen Streitfall zu einer Steuerentlastung führt, damit den planenden Unternehmern insgesamt einen Gefallen tut. Um sicher zu gehen, daß die Füllung einer Gesetzeslücke tatsächlich zu einer steuerentlastenden Analogie wird, muß zu der Sachentscheidung regelmäßig das Gewähren eines steuerlichen Wahlrechts hinzukommen. *Beispiel:*

So hat die Rechtsprechung den Begriff der *gewinnrealisierenden Veräußerung zugunsten des Begriffs der nichtgewinnrealisierenden Einbringung eingeschränkt* und den Begriff der Betriebsaufgabe eingeeengt, beides mit der Folge, daß der Zwang zur Aufdeckung sog. stiller Reserven vermieden wird. Die Verlagerung der Gewinnrealisierung in die Zukunft ist zwar häufig erwünscht, aber für sich keineswegs ein Anwendungsfall steuerentlastender Analogie. Bei progressiven Steuersätzen oder Steuersatzerhöhungen kann die Verlagerung der Gewinnrealisierung in die Zukunft in eine zusätzliche Steuerbelastung umschlagen. Deshalb hat die Rechtsprechung ein *Wahlrecht* gewährt und die Zukunftsverlagerung der Gewinnrealisierung nicht zur Pflicht gemacht⁴. Für den steuerplanenden Steuer-

⁴ Vgl. H. Beisse (FN 1), S. 9 f.

pflichtigen gibt es nichts Wünschenswerteres als solche *Möglichkeiten zur Selbsteinsteuern*.

Allerdings sind die wirtschaftlichen Folgen der Besteuerung nicht nur unter dem Blickwinkel des einzelnen Betroffenen zu betrachten, sondern im Hinblick auf die Wirkungen für die Gemeinschaft aller Steuerpflichtigen. Und hier ist klar, daß eine begrenzte Form der Selbsteinsteuern, wie sie bei Rechtsauslegung durch steuerentlastende Analogie praktiziert wird, mit Gleichmäßigkeit der Besteuerung unvereinbar ist.

Man muß aber nicht auf den auslegungsbedürftigen Begriff der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zurückgreifen, um die lediglich steuerentlastende Analogie in Frage zu stellen. *Verteilungsproblemen* und damit auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vorgelagert ist wirtschaftlich die effiziente Verteilung knapper Mittel. Diese, wie es in unserem Fachchinesisch heißt, *Pareto-effiziente Verwendung knapper Ressourcen* ist zugleich das Ziel der *ökonomischen Analyse des Rechts*. Die ökonomische Analyse des Rechts nimmt einen Anfang bei Überlegungen über die Verteilung sozialer Kosten. Das Theorem von *Coase* über die Verteilung sozialer Kosten ist allerdings kein empirischer Erfahrungssatz, keine Hypothese im realwissenschaftlichen Sinne, sondern das Theorem spricht eine logisch-mathematische Existenzbedingung aus. Es ist im Sprachgebrauch der ökonomischen Theorie ein Separationstheorem, d. h. ein Satz über die notwendigen Voraussetzungen für die Unabhängigkeit bzw. Trennbarkeit gesellschaftlicher Phänomene. Das Theorem von *Coase* über die Verteilung sozialer Kosten lautet: Rechtsvorschriften, insb. die Zuweisung von Eigentumsrechten und Haftungsregeln, sind für das Gemeinwohl bedeutungslos, wenn vollkommene Märkte existieren, weil dann durch Marktanpassungsprozesse gesamtwirtschaftliche Effizienz hergestellt wird, unabhängig von der ursprünglichen Rechtsposition⁵. Wohlgedenkt: Das Theorem sagt nicht, daß für den einzelnen seine Rechtsposition bedeutungslos sei. Natürlich bestimmt die Struktur des Rechts die anfängliche Einkommensverteilung in einer Gesellschaft, ehe ein Marktanpassungsprozess in Gang gesetzt wird. Aber wenn vollkommene Märkte existieren und damit keine Kosten für das Zustandekommen von Marktbeziehungen (Transaktionskosten) auftreten, dann beeinflußt die Struktur des Rechts nicht die wirtschaftlich sinnvolle Verwendung knapper Mittel für die Gesellschaft als Ganzes. Das Recht hat dann lediglich Verteilungswirkungen⁶. In Weiter-

⁵ Vgl. *Ronald H. Coase*, Das Problem der sozialen Kosten, in: *Ökonomische Analyse des Rechts* (FN 2), S. 146–202, z. B. S. 154, 164 f.

⁶ Vgl. *A. Mitchell Polinsky*, Ökonomische Analyse als ein potentiell mangelhaftes Produkt: Eine Verbraucherinformation zu Posners „Ökonomische Analyse des Rechts“, in: *Ökonomische Analyse des Rechts* (FN 2), S. 113–145, hier S. 124 f.

führung solcher Überlegungen schließen die Verfechter einer ökonomischen Analyse des Rechts, es sei primäre Aufgabe des Rechts, für das Gemeinwohl zu sorgen, also soweit wirtschaftliche Fragen betroffen sind: eine *Pareto*-effiziente Verteilung knapper Ressourcen zu fördern und zu sichern.

Das ist ein rechtsmethodisches Verständnis, das den im deutschen Sprachraum bislang gängigen Vorstellungen von rationaler Rechtsfindung, namentlich im Steuerrecht, fremd ist. Aber ehe Sie die ökonomische Analyse des Rechts in Bausch und Bogen verdammen, bitte ich zu beachten, daß die Folgerungen der ökonomischen Analyse des Rechts entscheidungslogisch zwingend sind und damit „die genaue rationale Begründung und so jederzeit nachvollziehbare Befolgung von Gesetz und Recht“ wahren, wie sie z. B. *Rittner* in seiner Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gefordert hat⁷.

Was folgt aus der ökonomischen Analyse des Rechts für die rechtssichere Steuergesetzesanwendung? Wenn es als Aufgabe des Rechts betrachtet wird, Organisationsregeln für eine effiziente Verteilung knapper Ressourcen in einer Volkswirtschaft zu schaffen, dann wäre im Steuerrecht *als teleologische Methode eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nötig, die offene Probleme der Gesetzesanwendung so löst, daß eine die effiziente Verteilung knapper Ressourcen fördernde Rechtskonkretisierung zustande kommt*. Gefordert wird damit eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne einer *effizienzfördernden Analogie*.

Was ist inhaltlich unter effizienzfördernder Analogie zu verstehen? Da bei der effizienzfördernden Analogie die Blickrichtung auf die gesamtwirtschaftlich zweckmäßige Verteilung knapper Mittel gerichtet ist und nicht auf das Steuersparinteresse des einzelnen, ist damit eine lediglich steuerentlastende Analogie nicht begründet. Effizienzfördernde Analogie *schließt eine steuerverschärfende Analogie nicht mehr grundsätzlich aus*.

Wie eine effizienzfördernde Analogie mit der Tatbestandsmäßigkeit zu vereinen, also der Begriff der effizienzfördernden Analogie bei der rechtssicheren Gesetzesanwendung inhaltlich einzugrenzen ist, das ist eine Aufgabe, die in diesem Vortrag nicht zu bewältigen ist. Vermutlich verlangt diese Aufgabe sogar eine interdisziplinäre Zusammenarbeit von Steuerrechts- und Wirtschaftswissenschaft, wie sie bei der ökonomischen Analyse des Rechts auch *Coase* empfohlen hat⁸. Deshalb kann ich Ihnen heute

⁷ *F. Rittner*, Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, Karlsruhe 1975, S. 57.

⁸ Vgl. *Ronald H. Coase*, Economics and Contiguous Discipline. Law School

nur an zwei Beispielen praktische Folgerungen einer effizienzfördernden Analogie entwickeln.

1. Eine wettbewerbsneutrale Besteuerung würde die Verteilung knapper Ressourcen allein den Marktkräften überlassen. Dies führt auf funktionierenden Märkten zu einer effizienten Verteilung knapper Faktoren. Daraus folgt aber, daß allein die Existenz einer Steuerplanung in Unternehmen ein Indiz für eine gesamtwirtschaftliche Ineffizienz des Steuersystems ist. Eine rechtssichere Gesetzesanwendung, die zu einem Abbau der Anlässe für Steuerplanung führt, wäre deshalb ein Schritt zu einer effizienzfördernden Analogie. Damit wäre insb. eine Lückenfüllung, die auf eine Beschränkung von steuerbegünstigenden Vorschriften hinzielt, mit effizienzfördernder Analogie in Einklang. Praktisch denke ich dabei z. B. an eine Rechtsauslegung, die von vornherein der steuerrechtlichen Anerkennung des *negativen Kapitalkontos* des Kommanditisten einen Riegel vorgeschoben hätte. Ich erwähne dieses inzwischen historische Beispiel, weil mir hier wie in meinem zweiten Beispiel der *wirtschaftliche Sinn* handelsrechtlicher Regelungen bei der Steuerrechtsauslegung nicht beachtet worden zu sein scheint. § 167 Abs. 3 HGB ist doch eine verkürzte Fassung von § 165 Abs. 4–6 AHGB, welcher die Entnahmefähigkeit des Periodengewinns durch den Kommanditisten absichern sollte. Im gemeinen Recht vor dem AHGB war strittig, ob der Kommanditist früher empfangene Gewinne in die Konkursmasse des vollhaftenden Gesellschafters zurückzuerstatten habe. *Lewin Goldschmidt* erkennt in seiner Doktorarbeit 1851 zu Recht, daß diese Frage in Wirklichkeit das Problem betreffe, wie die jährlichen Gewinne zu berechnen seien⁹. § 167 Abs. 3 HGB sichert, daß sich die Haftung des Kommanditisten nur auf die Kapitaleinlage erstreckt, nicht auf früher bezogene Gewinne und künftig darüber hinausgehende Verluste. Der wirtschaftliche Sinn des § 167 Abs. 3 HGB ist damit nur, früher bezogene Gewinne aus der Kommandithaftung zu befreien. Natürlich ist das vertraglich abdingbar; warum sollte der Kommanditist nicht seine Haftung erhöhen? Aber die steuerrechtliche Mitunternehmereigenschaft auf diese Abdingbarkeit zu erstrecken in der Zeit, bevor § 15 a EStG in Kraft trat, bezeugt m.E. ein Fehlverständnis für den wirtschaftlichen Sinn, aus dem heraus handelsrechtliche Vorschriften zustande gekommen sind: denn dieser Sinn besteht hier in der Trennung des Gewinns einer Periode

Record, University of Chicago Law School, Vol. 23 (1977), S. 23 f, zitiert nach *E. Schanze*, Ökonomische Analyse des Rechts in den U.S.A. Verbindungslinien zur realistischen Tradition, in: Ökonomische Analyse des Rechts (FN 2), S. 3–19, hier S. 15.

⁹ Vgl. *Levinus Goldschmidt*, De societate en commandite, specimen 1. Diss. Halle 1851, S. 67 f (§ 29).

von dem Gewinn oder Verlust vorangehender oder folgender Perioden, also in der periodischen Einkommenseigenschaft, verbunden mit einer Haftungsbeschränkung. Unser Steuerrecht baut aber strikt auf der Trennung des Gewinns einer Periode von dem anderer Perioden auf; denn als Steuerbemessungsgrundlage wird das Einkommen jeder einzelnen Periode, kein Durchschnittseinkommen mehrerer Jahre besteuert.

Zwar gilt in unserem Gemeinwesen die Frage, wer wirtschafts- und finanzpolitische Fehlentwicklungen zu verantworten hat, gemeinhin als Tabu. Doch gerade bei der Schelte, die unser Parlament in Steuer- und Staatshaushaltssachen zu Recht bezieht, ist zu fragen, wer die *Milliardenpleiten als Folge zahlreicher fehlgeschlagener Abschreibungsgesellschaften und anderer Steuerersparnisinvestitionen* zwischen 1960 und 1980 erst möglich gemacht hat. Ist diese volkswirtschaftliche Vermögensverschwendung wirklich nur einem wenig überlegt bzw. mit § 15 a EStG zu spät und anfechtbar handelnden Gesetzgeber anzulasten? Oder ist die Ursache hierfür in der gesetzlich nicht vorgesehenen, sondern durch die Steuerrechtsprechung vollzogenen steuerlichen Anerkennung eines negativen Kapitalkontos des Kommanditisten zu sehen? Sind solche Fehlentwicklungen nicht in erster Linie die Folge jener Rechtsmethodik, die *ökonomische* Wirkungen bei ihrem Verständnis von rechtssicherer Gesetzesanwendung nicht beachtet? Und ist der Preis, den die deutsche Volkswirtschaft insgesamt für diese richterliche Verbeugung vor der Einheit der Rechtsordnung¹⁰ entgegen den wirtschaftlichen Zwecken des Handelsrechts zahlen mußte, nicht um einige Milliarden Mark zu hoch ausgefallen?

2. Das zweite Beispiel für die Notwendigkeit einer effizienzfördernden Analogie ist, wie könnte es anders sein, die sog. *wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bilanzsteuerrecht*. Zur Zeit führt sie zu einer Vorstellung einer Bilanz im Rechtssinne, deren teleologisches Prinzip z. B. *Döllerer* zusammenfassend so gekennzeichnet hat: „Die Darstellung des Verhältnisses zwischen Eigenkapital und Fremdkapital ist damit ein gesetzlicher Bilanzzweck.“¹¹ Es ist zu fragen: Wie geht ein solches Verständnis von Bilanzzweck in die Prognosen eines planenden Unternehmers ein?

Im Verständnis eines jeden planenden Unternehmers stehen das Eigenkapital und das Fremdkapital auf der Passivseite der Bilanz. Die Darstellung des Verhältnisses zwischen Eigenkapital und Fremdkapital führt zu einer

¹⁰ Erstmals Urt. vom 13. 3. 1964, VI 343/61, BStBl. III 1964, S. 359; zuletzt Beschluß des Großen Senats des BFH v. 10. 11. 1980, BStBl. II 1981, S. 164, 168.

¹¹ G. *Döllerer*, Gedanken zur „Bilanz im Rechtssinne“, in: JbFfSt 1979/80, S. 195–205, hier S. 200.

Verhältnisziffer auf der Passivseite der Bilanz. Damit lautet die Kennzeichnung dieses Zwecks der Bilanz im Rechtssinne, in die Sprache planender Unternehmer übersetzt: „Zweck der Bilanz ist eine Verhältnisziffer auf der Passivseite der Bilanz.“ Da die Bilanz im Verständnis planender Unternehmer aber eine Gegenüberstellung von Aktivseite und Passivseite ist, führt diese Zweckbestimmung der Bilanz im Rechtssinne in einen Widerspruch.

„Die Kontradiktion“, so hat aber der logisch geschulte planende Unternehmer bei *Wittgenstein* im *Tractatus logico philosophicus*, Satz 4.463 gelernt, „erfüllt den ganzen logischen Raum und läßt der Wirklichkeit keinen“¹². Da diese Art teleologischer Rechtsmethodik der Wirklichkeit und damit einer Prognose keinen Raum läßt, weil jede Interpretation daraus gefolgert werden kann, ist diese teleologische Rechtsauslegung für den planenden Unternehmer genauso informationslos, wie es das Weiterbestehen einer Rechtsunsicherheit wäre.

Solche Folgen des heutigen steuerrechtlichen Verständnisses von wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind das Ergebnis einer *Betonung der Einheit der Rechtsordnung, welche die ökonomischen Wirkungen bei der Rechtsauslegung nicht beachtet*. Das führt im Bilanzrecht z. B. dazu, daß einfach übersehen wird, welchen wirtschaftlichen Sinn Rechnungslegungsvorschriften des Handelsrechts haben und daß der wirtschaftliche Sinn von Rechnungslegungsvorschriften im Handelsrecht nicht mit dem wirtschaftlichen Sinn von *steuerrechtlichen* Bilanzierungsvorschriften identisch sein kann.

Wie die Entstehungsgeschichte des Handelsrechts lehrt, sollten durch die Rechnungslegungsvorschriften Rahmenbedingungen für eine bessere Markttransparenz auf dem Kapitalmarkt geschaffen, also ein Teilproblem der effizienten Verteilung knapper Mittel geregelt werden. Das Handelsbilanzrecht und damit die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind ein Teil von Organisationsregeln für Marktbeziehungen, ein Anwendungsfall für kommutative Gerechtigkeit im Sinne des *Aristoteles*. Beweis dafür sind die kodifizierten handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, insb. das Realisationsprinzip und das Niederstwertprinzip im Aktiengesetz, das Gebot zu planmäßigen Abschreibungen usw., denn kein einziger dieser materiellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist bilanzgeschichtlich als Verkehrsanschauung, Handelsbrauch oder Gewohnheitsrecht entstanden. Jeder von

¹² L. *Wittgenstein*, *Tractatus logico philosophicus*, Satz 4.463, in: *Schriften I*, Frankfurt 1969.

ihnen, insb. das Niederstwertprinzip oder das Gebot, selbstgeschaffene immaterielle Anlagewerte nicht zu aktivieren, mußte von Rechtsreformern gegen den Widerstand der Kaufleute erzwungen werden¹³. Daß im Schrifttum immer wieder solche GoB, wie das Niederstwertprinzip, als Handelsbrauch bezeichnet werden, beruht einfach darauf, daß ein Bilanzautor vom anderen abschreibt, aber die bilanzgeschichtlichen Quellen selbst nicht studiert. Wenn aber die materiellen handelsrechtlichen GoB aus ihrer Entstehungsgeschichte und von ihrer wirtschaftlichen Funktion her Organisationsregeln für Kapitalmarktbeziehungen sind, dann leugnet die Vorstellung von einer einheitlichen Bilanz im Rechtssinne den Unterschied zwischen Organisationsregeln für Marktbeziehungen und den Organisationsregeln zwischen Staat und steuerpflichtigem Bürger.

Daß man rechtssichere Gesetzesanwendung durch die Negation eines Unterschieds zwischen kommutativer und distributiver Gerechtigkeit zu finden glaubt und die Steuerrechtswissenschaft dagegen nicht Sturm läuft, erfüllt den Wirtschaftswissenschaftler mit Erstaunen, ja Bestürzung. Ist denn marktwirtschaftliches Denken unter Steuerjuristen so wenig verbreitet, daß sie den Unterschied zwischen einer Organisationsregel von Kapitalmarktbeziehungen (handelsrechtliche Bilanz) und einer Organisationsregel für Opferbeziehungen des Bürgers gegenüber dem Staat (Vermögensvergleich des § 5 EStG) nicht in ihr rechtmethodisches Denken umzusetzen vermögen?

Statt der heute praktizierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise gebe ich zu bedenken, ob nicht ein rechtmethodisches Verständnis der gesellschaftspolitischen Verantwortung von Steuerverwaltung und Steuerrechtssprechung besser genügen würde, das die teleologische Methode an der effizienten Verteilung knapper Ressourcen ausrichtet und im Einzelfall die Wege einer effizienzfördernden Analogie im Steuerrecht erkundet.

Mit der Theorie von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht als Ausfluß einer ökonomischen Analyse des Rechts habe ich den Zusammenhang von rechtssicherer Gesetzesanwendung und Steuerplanung nicht mit der Brille des Steuern sparen wollenden Unternehmers, sondern unter einer gesellschaftlich-verpflichteten einzelwirtschaftlichen Betrachtungsweise untersucht. Ich hätte nicht den Mut gehabt, Ihre Geduld durch eine solche Theorie auf die Probe zu stellen, wenn nicht schon Nietzsche behauptet hätte: An einer Theorie ist wahrhaftig nicht ihr geringster Reiz, daß sie widerlegbar ist. Gerade damit zieht sie feinere Köpfe an.

¹³ Vgl. im einzelnen D. Schneider, Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie, München/Wien 1981, S. 452–458.

Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung

Korreferat

Rechtsanwalt Dr. Günther Felix, Lehrbeauftragter, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|----------------------------------|-----------------------------------|
| A. Ausgangspunkte | III. Plädoyer für die Defensoren |
| B. Plädoyer für fünf Plädoyers | IV. Plädoyer des Aktualisten |
| C. Die Plädoyers | V. Plädoyer des Realisten |
| I. Plädoyer für die Positivisten | D. Zwischenurteil des Pessimisten |
| II. Plädoyer für die Regulatoren | |

A. Ausgangspunkte

Mein Beitrag über die Zulässigkeit der belastenden Analogie aus dem breiteren Blickwinkel der Rechtssicherheit und dem engeren der Steuerplanung ist naturgemäß *skeptisch*¹. Verwirklicht das Steuersubjekt einen Steuertatbestand, insbesondere von Dauer, disponiert² es – wenn es sorgfältig handelt – auch die zukünftigen Steuerfolgen ein, gleichgültig, ob es als Unternehmer oder als Privatmann handelt. Es erscheint daher als eine *natürliche Selbstverständlichkeit*, dem Rechtsanwender die Analogie zu Lasten des Steuersubjekts schlechthin zu versagen – bereits ungeachtet etwaiger verfassungsrechtlicher Bedenken. Für eine nachträgliche Steuer-

¹ Pawlowski, Methodenlehre für Juristen, Heidelberg 1981, weist (Straf- und Steuergesetzen) *Planungscharakter* zu (Tz. 699) mit der konsequenten Folge, daß sie für den Rechtsanwender nicht „verbesserungsfähig“ und „korrigierbar“ sind. Steuergesetze seien *positivistisch* anzuwenden. Der Verf. kommt wiederholt auf die *Planungssicherheit* zurück, die das Recht dem Bürger zu gewähren hat, vgl. Tz. 691, 740.

² Zippelius, Verlust von Orientierungsgewißheit, Festschrift für Helmut Schelsky, Berlin 1978, S. 779, verlangt *Rechtskontinuität*, die „erst Orientierungssicherheit für die Zukunft schafft“ und damit auch die „Grundlage für Planung und Disposition“ des einzelnen. Basedow erörtert in JZ 1976, 297, die Bedeutung von Musterprozessen im Hinblick auf Rechtssicherheit und Kalkulierbarkeit des Rechts.

verschärfung aufgrund unveränderter wörtlicher Normgrundlage hat auch der staatsbejahende Bürger höchstens dann – ausnahmsweise – Verständnis, wenn sich das Staatswesen in einem extremen Finanznotstand befindet, der unvermeidlich erscheint.

Dieter *Schneider*³ und Klaus *Tipke*⁴ halten allerdings die Steuerplanung nicht für schutzwürdig. Der Blick in das beratende Tagesgeschäft stößt nicht selten auf typische *steuerreagible Sachverhalte*, die – so ein Sachkenner⁵ – gestaltungskomplizierend, prohibitiv, „überrumpelnd“ oder gar strafherzeugend wirken. Die Rechtstatsachen weisen, wenn auch nicht auf eine planmäßige, so doch auf eine verbreitete *fallweise* Steuerplanung hin. Die Tatsache, daß auf Steuertatbestände reagiert wird, impliziert natürlich nicht allein die Schutzwürdigkeit der Reaktion. Diese ist in der Handlungsfreiheit des Individuums gegeben, und zwar in Form der steuerlichen *Gestaltungsfreiheit*⁶. Über die Breite dieser Gestaltungsfreiheit entscheidet letztlich die Dichte und die Tiefe des Konsenses zwischen den Individuen und dem Gemeinwesen. Diese Dichte und Tiefe ist zeitgebunden.

Rechtssicherheit hat für den Steuerbürger bisher kaum einen greifbaren Wert erlangt⁷. In den ersten Jahrzehnten unseres Bonner Rechtsstaates lieferte der Gesetzgeber oft schonendes Übergangsrecht bei Steuerrechtsänderungen mit. Rechtssicherheit war eine legislatorische Maxime. Nachdem aus dem Bonner Rechtsstaat mehr und mehr ein gruppenorientierter Sozialstaat geworden ist, übt die Finanzverwaltung mehr Rechtssicherheit als der Gesetzgeber, allerdings letztlich beschränkt auf Fälle steuerverstärkender Rechtsprechungsänderungen. Diese Praxis läßt jedoch kaum

3 Oben S. 85 ff. Die Ausführungen von D. *Schneider* in „Grundzüge der Unternehmensbesteuerung“, Opladen 1974, S. 26 ff, können allerdings anders verstanden werden. Zum Teil richtig ist sicherlich, daß in der Praxis oft die Steuerfolgen einzelner Handlungsalternativen nicht oder nicht hinreichend erwogen werden. Es gibt aber auch Alternativen, die dazu geradezu reizen, s. etwa *Binz/Vogel*, DB 1981, 1296 ff.

4 *StuW* 1981, 189 ff; *ders.*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, insb. S. 126; *ders.*, Steuerrecht, 8. Aufl., Köln 1981, S. 38.

5 *Brezing*, Festschrift für Kuno Barth, Stuttgart 1971, S. 227 ff.

6 *Isensee*, Festschrift für H. P. Ipsen, Tübingen 1977, Der Steuerstaat als Rechtsstaat, S. 425: „Der Einzelne muß bei seinen wirtschaftlichen *Planungen* keine Rücksicht auf die Finanzbedürfnisse der Allgemeinheit nehmen.“

7 Vgl. die Darstellung bei *Robbers*, Gerechtigkeit als Prinzip, Baden-Baden 1980, S. 63 ff; s. aber bereits die einschlägigen Bemerkungen von *Max Rümelin*, Die Rechtssicherheit, 1924, S. 38 f, wieder abgedruckt in *KÖSDI* 1981, S. 4292 (4293) betr. die von einem zivilisierten Volk noch nie erlebte durch Steuergesetze verursachte Rechtsunsicherheit.

schärfere Konturen, erst recht keine Handlungsrichtlinien erkennen, so daß Übergangsregelungen eher unvorausberechenbar ergehen und die zeitliche Dauer des jeweiligen Übergangsrechts mehr willkürlich gewählt wird.

Herde der Rechtsunsicherheit sind: – besonders massiv – das Vorfeld der Gesetzgebung; auch die Gesetzgebung selbst, besonders dann, wenn sie von Kompromissen⁸ zwischen Bundestag und Bundesrat geprägt wird; die oft unstete Rechtsprechung und – in Teilbereichen – auch die Verwaltungsübung, die in einer Art neuer Degenerationserscheinung auch widersprüchliche Verwaltungsvorschriften produziert⁹. Rechtsunsicherheit kann eine ökonomische Dimension annehmen¹⁰. In der Besteuerung ist dies der Fall. Die Zulassung der steuerverstärkenden Analogie würde diese Dimension noch nachhaltig verstärken.

Ihrem Wesen nach liegt die Steuerplanung im *Vorfeld* der juristischen Tätigkeit. Es ist deshalb keine Überraschung, wenn ich feststelle, daß hier eine Domäne der Betriebswirte¹¹ liegt, die allerdings weithin von der Bera-

8 Der gegenseitige Umgang zwischen Bundestag und Bundesrat, jeweils dirigiert durch die entsprechenden Mehrheiten, hat staatserosionierende Formen angenommen. Das kritische Wort von den „Geheimbeschlüssen“ des Vermittlungsausschusses macht die Runde.

9 Jüngstes Beispiel sind die verwaltungsseitigen Stellungnahmen zum *Nießbrauch*, vgl. OFD Kiel, StEK, § 21 EStG Nr. 108; OFD Düsseldorf und Münster, StEK, aaO, Nr. 109; Bad.-Württ. OFDen, StEK, aaO, Nr. 115. Schon wird im Zusammenhang mit der Besteuerung von Nießbrauchrechten von einem Ostsee-Recht, einem Münsterland-Recht und einem Neckar-Recht gesprochen.

10 Grundlegend etwa *Stüdemann*, Rechtssicherheit als betriebswirtschaftliches Problem, in: Wissenschaftsprogramm und Ausbildungsziele der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1971, S. 101 ff; spezieller für unser Tagungsthema *G. Rose*, Planende Steuerberatung bei *unsicherem Steuerrecht*, Harzburger Protokoll '78, Hannover 1979, S. 13 ff; *Schlager*, Einfluß der Steuerprognose auf die Risikopolitik der Unternehmung, in: *Heigl/UECKER* (Hrsg.), Betriebswirtschaftslehre und Recht, Wiesbaden 1979, S. 329 ff, und *Swoboda*, Ökonomische Aspekte der Rechtssicherheit, Festschrift für W. Wilburg, Graz 1975, S. 387 ff (unter beachtlicher Auswertung des juristischen Schrifttums) mit Beispielen fehlender Rechtssicherheit im Steuerrecht (u. a. wirtschaftliche Betrachtungsweise, Gestaltungsmissbrauch, wirtschaftliches Eigentum, Leasing, verdeckte Gewinnausschüttungen, Gesellschafterdarlehen im ÖKStG).

11 Den ökonomischen Steuerplaner hatte ich in der Person meines Vorredners gesehen. In Anbetracht seines höchstpersönlichen Referates verweise ich die Steuerjuristenschafter auf die folgende Auswahl-Literatur: *Strobel*, Steuerplanung, betriebliche, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW), 7. Bd., 1977, S. 386 ff mit Literaturverzeichnis auf S. 399; *Heigl*, Steuerplanung,

tungspraxis¹² noch nicht voll angenommen worden ist. Wenn ich unter Steuerplanung lediglich Entscheidungsvorbereitung verstehe, reduziert sich diese praktisch auf eine Quantifizierung des *Steuerrisikos*, falls ich nur auf die Wechselwirkung zur Rechtssicherheit abstelle. Die juristische Spannweite der Thematik meint aber Steuerplanung in einem weiteren Sinne, also die Steuergestaltung¹³ mitumfassend.

Am Rande vermerke ich: In den *Vereinigten Staaten* von Amerika wird praktische Steuerplanung offenbar intensiver als bei uns betrieben¹⁴. Und

betriebliche, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., Bd. 3, 1976, Sp. 3768 ff mit Literaturhinweisen auf Sp. 3774 f; *Wacker*, Steuerplanung, betriebliche, in: ders. (Hrsg.), Steuerlexikon, 1975, S. 380 ff. – Aus eigener Kenntnis weise ich noch hin auf: *Borkowsky*, Einige Probleme der steuerlichen Unternehmungspolitik, Zürich 1967; *Wehmeyer*, Die steuerliche Planung der Unternehmung, Düsseldorf 1967; *Bareis*, Die Steuern in der betrieblichen Planung, Berlin 1969; *Kormann*, Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970; *Dieckmann*, Steuerbilanzpolitik, Wiesbaden 1970; *Marettek*, Steuerbilanz- und Unternehmungspolitik, Freiburg 1971; *Eisenach*, Entscheidungsorientierte Steuerplanung, Wiesbaden 1974; *Heigl/Melcher*, Betriebliche Steuerpolitik – Ertragsteuerplanung, Köln 1974; *Höhn* u. a. (Hrsg.), Steuerplanung in der Unternehmung, Bern 1975; *Haberstock*, Die Steuerplanung der internationalen Unternehmung, Wiesbaden 1976; *Schult*, Steuerpolitik, Die Steuern des Betriebs, Bd. 3, Freiburg 1977; *Heinbold*, Betriebliche Steuerplanung mit quantitativen Methoden, München 1979; *Wagner/Dirrigl*, Die Steuerplanung der Unternehmung, Stuttgart 1980; *Marettek*, Steuerbilanzpolitik, Herne 1980; *Wacker*, Ziele und Methoden der Steuerplanung transnationaler Unternehmen, Festschrift für Sieber, 1981, S. 311 ff. – Aufschlußreich sind weiter u. a. die Beiträge in Jakob (Hrsg.), Besteuerung und Unternehmensführung, Wiesbaden 1974; insb. die Beiträge von *Fischer* und *Wöhe/Döring*, und ders. (Hrsg.), Bilanzpolitik und Bilanztaktik, Wiesbaden 1969; ferner *Wöhe/John*, Steuerliche Planung, AGPLAN-Handbuch zur Unternehmensplanung, 1971, S. 1 ff. – Neueste Nachweise bei *Wacker*, aaO, 2. Aufl., 1982, S. 718 f.

12 In diesem Zusammenhang etwa *Schlager*, Die unternehmerische Steuergestaltung, Wien 1978; *Weiler*, Steuerlich richtig planen, 3. Aufl., Wien 1978, allerdings sehr populärwissenschaftlich; *Klöne*, Steuerplanung, Neuwied 1980; *Flüge*, Internationale Steuerplanung, Basel 1960; *Flick*, Steuerplanung in der Unternehmung, in: Moderne Steuerprobleme des Unternehmers, Steuer und Recht, Heft 15, Herne 1964, S. 47 ff. Aus neuester Zeit etwa *Korn/Streck*, Praxis und Fälle der Steuergestaltung, KÖSDI 1980, S. 3585 ff.

13 So signifikant *K. Tipke*, Steuerrecht (FN 4).

14 Vgl. schon *Blohm* in Festschrift für Scherpf, 1973, S. 167 unter Hinweis auf die Erhebung des „American Institute of Management“, ferner *Schulz*, Steuerberatungslehre in den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden 1980, S. 26, und *Walz*, KÖSDI 1981, S. 4330 ff.

vielleicht nicht untypisch: Die „Aufdeckung“ – um nicht „Entdeckung“ zu sagen – der Steuerplanung erfolgte offensichtlich in der Schweiz mit ihrer besonders ausgeprägten Kapitalsensibilität¹⁵.

Die *Zukunftsorientierung* ist offenbar *nicht* die zeitliche Dimension des Juristen¹⁶, auch nicht der Steuerrechtswissenschaft¹⁷. Zeitablauf selbst aber umfaßt seinem Wesen nach Rechtsunsicherheit, weil Recht – erst recht Steuerrecht – wächst, lebt und abstirbt¹⁸. Rechtsunsicherheit stört, hemmt die betriebliche, ja die menschliche Entfaltung, gerade wenn das Subjekt diese vorbereitet oder gar bereits geordnet hat¹⁹. Das zentrale Anliegen des Steuerplaners, der auf Rechtssicherheit angewiesen ist, ist die *Entzeitung* des Rechts, nicht insgesamt, sondern auf die Einzelsachverhalte bezogen, auf das jeweilige Planungsobjekt.

Ich trete dem dogmatischen Forschungsergebnis von *Pawlowski* bei, der

15 Ich notierte in meinen Unterlagen: 1954 definierte *Bossard* (Curator-AG, Zürich) als Ziel der steuerlichen Planung der Unternehmung: Minimum an Steuerzahlungen im „ganzen Zeitraum der Lebensdauer der Unternehmung“, aber ohne daß dadurch ihre Entfaltung beeinträchtigt wird oder ihre Erfolgchancen ungenutzt bleiben, „Büro und Verkauf“ (= Schweizerische Monatschrift für kaufmännische Organisation und Verkaufspraxis) 1954 (24. Jg.), S. 59 ff (60). 1957 lese ich in derselben Zeitschrift, S. 70, aus der Feder von *Zweifel* (Continental Revisions- und Treuhand-AG, Zürich), die „Verwaltung einer Kapitalgesellschaft ist sogar *verpflichtet*, die vom Gesetzgeber anerkannten Möglichkeiten der Steuerersparung auszunutzen.“ – Ein Vorläufer der Lehre von der Steuerplanung kann die Diss. von *Messer*, Unternehmenspolitische Betrachtung der Besteuerung, Bern 1950, sein. *Tipke* spricht bemerkenswerterweise bereits in der 1. Aufl. seines „Steuerrechts“, 1973, S. 26, die Steuerplanung an. – 1980 wurden Praktiker befragt, s. *Jany*, StbJb. 1980/81, S. 608.

16 Vgl. aber eindrucksvoll *Dürig*, Zeit und Rechtsgleichheit, in: Tradition und Fortschritt im Recht, Tübingen 1977, S. 22 ff; ferner *Kloepfer*, Verfassung und Zeit, Der Staat 1974, S. 457 ff; *Kirchhof*, Verwalten und Zeit, Hamburg 1975 sowie neuestens *Höhn*, Möglichkeit und Grenzen einer Methodik der Rechtsgeschäftsplanung, in: Beiträge zur Methode des Rechts, Bern/Stuttgart 1981, S. 343 ff.

17 Diese wird derzeit unter dem Druck der praktischen Bedeutung der Rechtsprechung weithin zum Rückblicken gezwungen, statt die Rechtsentwicklung maßgeblich vorzubereiten. Dabei summiere ich diese Diziplin zu einem Paket, ohne einzelne Wissenschaftler anzusprechen.

18 Zur Relevanz des Planungsbedürfnisses des Menschen etwa *Henkel*, Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Aufl., München 1977, S. 437; *Schreiber*, Gesetz und Richter, 1975, S. 216. Ferner u. a. die Bemerkung von *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Königstein 1973, S. 4.

19 Treffend *Dürig* (FN 16), S. 26.

den Grundsatz „in dubio pro libertate“ gerade auch auf das Steuerrecht bezogen hat²⁰.

B. Plädoyer für fünf Plädoyers

Freimütig bekenne ich, mich mit einem Kunstgriff der Mißlichkeit zu entziehen, in eine offene Konfrontation zu meinem Vorredner und auch zum Initiator dieser Jahrestagung zu geraten. Unter Zitierung von *Nietzsche* hat *D. Schneider* den „feineren“ Kopf angesprochen. Eben derselbige ist mir in der Beratungspraxis der letzten Jahrzehnte zwangsläufigerweise abhanden gekommen, so daß ich im Zitat-Abtausch gegenüber dem Herrn Vorredner mit *Röpke* repliziere, Nationalökonomie sei letztlich eine „Lehre von Alternativen“. Und gegenüber *K. Tipke* kann ich auf *Llompert*²¹ verweisen, der es für unmöglich erklärte, die Gerechtigkeit rational vollkommen zu formulieren. Dieselbe Relativierung wird auch für die Rechtssicherheit gelten, die ebenfalls Sekret der allgemeinen Rechtsidee ist.

Es wird gelehrt: „Rechtssicherheit läßt sich erst durch Auslegung gewinnen, die Richtlinien und Rechtsprechung einer Vorschrift geben“²². Wenn dies der Fall wäre, würde Rechtssicherheit bloßes „Leergut“ für die Steuerplanung, denn diese Betrachtungsweise entkernt die Rechtssicherheit.

20 FN 1, dort Tz. 700: „Man hat daher in diesem Zusammenhang mit einem gewissen Recht davon gesprochen, daß die Gesetze „im Zweifel“ zugunsten der Freiheit auszulegen seien (sog. Grundsatz des „in dubio pro libertate“). Diese Rede-weise ist zwar so lange mißverständlich, als man von einem materiell gedachten Freiheitsbegriff ausgeht, wie er in den Worten „liberal“ und „Liberalismus“ anklingt. Versteht man diesen Grundsatz aber als Ausdruck der hier beschriebenen *Planungsfunktion*, nach der Zweifel über den Umfang der Kompetenzen der Amtsträger deshalb zu einer Auslegung führen müssen, die diese Kompetenz begrenzt (und nicht ausdehnt), weil man zur Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes (anerkannte) Vorentscheidungen braucht, dann erhält dieser Grundsatz einen bestimmten – und „neutralen“ – Inhalt“. Zitiert werden dort u. a. *P. Schneider*, In dubio pro libertate, in: Festschrift zum 100jährigen Bestehen des Deutschen Juristentages, Karlsruhe 1960, Bd. II, S. 263 ff, und *Roellecke*, Der Begriff des positiven Gesetzes und das Grundgesetz, 1969, S. 274 ff. – *Tammelo* tritt in seinem Beitrag „Die Freiheitsordnung als Kriterium der Gerechtigkeit“, Festschrift für Hellbling, Berlin 1981, S. 95 ff (102), für den Grundsatz ein: „Im Zweifel für die größtmögliche totale Freiheit“.

21 Gerechtigkeit als geschichtliches Rechtsprinzip, Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie 1981, 39 ff (60). S. auch *Engisch*, Über Gerechtigkeit (Literaturübersicht), Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft 1981, 249 ff und *Wilderdmuth*, Gerechtigkeit und Systemtheorie, Studia Philosophica (Bd. 38) 1979, S. 153 ff.

22 *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 4), S. 129.

Gesetz muß *heute* angewendet werden; Richtlinien – wenn sie überhaupt ergehen – regeln die Veranlagungen längst *verflossener* Sachverhalte, und die Rechtsprechung wird nach Zeitbegriffen, die sich eher an Dekadenabläufen orientieren, Klärung bringen. Ich verweise lediglich auf § 15 a EStG: Dessen Auslegung im Wege belastender Analogie der Verwaltung und dem BFH zu überlassen, demonstriert geradezu handgreiflich, wie sehr die Anerkennung der Last-Analogie die Steuer noch mehr zum Schicksal werden läßt.

Nach diesem Seitensprung in die nicht gewollte unmittelbare Diskussion flüchte ich mich in die antike Rhetorik²³ und unterziehe mich der Prozedur, fünf verschiedene Rollen ansatzweise plädoyermäßig wahrzunehmen.

C. Die Plädoyers

I. Plädoyer für die Positivisten

Steuerzahlungen werden hoheitlich durch Gesetz festgelegt. Über *Zahlen* läßt sich nicht streiten, das Steuerrecht ist für den *Positivismus prädestiniert*²⁴, wie es sich beispielsweise im Einkommensteuertarif niederschlägt – so denken überzeugt sicherlich die meisten Juristen.

Ich erinnere mich an eine Kölner Gastvorlesung von *Ottmar Bühler* – 1956 oder 1957 –, die von dem seinerzeitigen Kölner Dekan *Erman* etwa mit den Worten eröffnet wurde: „Wir hören jetzt etwas über Steuern, dieser exemplarischen Domäne des Positivismus, der juristischen Wertungen keinen Raum läßt.“ Dann fiel aus dem Munde des Dekans, der übrigens wirtschaftlichen Lebensabläufen nicht fern stand, das abfällige Wort vom Staat als Räuber.

Dieser Kapitulation des konventionellen Juristen kann natürlich *nicht beigetreten* werden, obwohl dieser, mit seiner Steuererklärung befaßt, unter dem Eindruck der finanzamtlichen Erläuterungen und Merkblätter, auch der Einkommensteuer-Richtlinien, auf einen Überhang von Rechtspositivismus im Steuerrecht schließen muß. Sicherlich werden gut 95 % der Tagesarbeit der Steuerberatung und der Finanzämter in einer Art positivistischen Rechtsvollzugs bestehen, denn Verwaltungsvorschriften und

23 Und provoziere damit allerdings (vgl. *Haft*, Juristische Rhetorik, Freiburg/München 1978, S. 17) den Vorwurf, „ohne Einsicht, Ansicht und Absicht mit gewaltigem Gerassel Mauern von Pappe“ einzurennen.

24 „Nur der Wortlaut (des Gesetzes) zählt“, s. auch *Adomeit*, Positivismus, Gesetzgebung und Methodenlehre, JZ 1978, 1 ff.

höchstrichterliche Urteile werden übereilt angewendet – das Gesetz mit seinem Wortlaut selbst spielt im Steuerrechtsalltag ein Schattendasein²⁵.

Das „Kunstgewerbe“ der Steuergestaltung und die „Kunst“ der *Steuerplanung* bestehen gerade darin, *unter Nutzung positivistischer Rechtserzeugnisse* im Einzelfall ein neuartiges Netzwerk zu knüpfen, welches der Kritik der Steuerrechtsanwender standhält, weil lediglich positivistisch erzeugte Bausteine zu einem neuen Bauwerk zusammengefügt werden²⁶.

Der Steuerplaner ist mithin *von Natur aus* Rechtspositivist, weil er gehalten ist, Rechtsrisiken so weit wie eben möglich auszuweichen. Mit Eigenwertungen und besseren Regeln als den vorgedachten, die zu positivistischen Rechtsprodukten geronnen sind, kann er seine Aufgabe nicht erfüllen. Dieser Positivismus reicht allerdings – wie der aufmerksame Leser bereits bemerkt hat – über die Norm weit in die Rechtsanwendung selbst hinein²⁷.

Anders in der „*Co-Planung*“²⁸ mit dem Finanzamt oder gar mit einer Oberbehörde. Hier geht vieles *mit dem Gesetz*, einiges *außerhalb* des Gesetzes und – wie man hört – *einzelnes* gegen das Gesetz.

Die Co-Planung eignet sich grundsätzlich nur für Solitär-Fälle, geschützt durch das Steuergeheimnis, durchgeführt im Verschwiegenen. 1980 sah ich die Kopie eines Steuerverwaltungsaktes, mit dem mehrere Millionen DM Steuern erlassen wurden und ein ebenso beachtlicher Betrag zusätz-

25 Diese Tatsache ist beklagenswert. Sie hängt mit der Abstraktheit der Norm und dem Einzelfalldenken des Praktikers zusammen, aber auch mit der ausgeprägten Verwaltungs- und Rechtsprechungsgläubigkeit der privaten „Entscheidungsträger“. Andererseits führt ein Feldzug „Mehr Skepsis gegenüber Verwaltung und Rechtsprechung“ zu noch mehr Rechtsunsicherheit – zumindest zeitweise.

26 Der bloß „verantwortungsbewußte Steuerplaner“ (*Tipke*, Steuergerechtigkeit [FN 4], S. 129) versagt hier also; er muß zusätzlich Kombinationsgabe entwickeln.

27 Deshalb über den „möglichen Wortsinn des Gesetzes“ hinaus, dazu etwa *Beise* in Fest-Aufsatz Eckhardt, DStR 1976, 176 ff (177). Der praxisbezogene Positivismus bezieht gerade die steuerliche Höchstrechtsprechung mit ein, geradezu in überproportionaler Weise.

28 Zum Arrangement s. die Diskussion auf der Lübecker Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, etwa *Streck* in Sohn (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, 1980, S. 273 ff (285 ff) und S. 394 ff. Die Co-Planung (oder Co-Gestaltung) kann als Form des Arrangements gesehen werden. Die Praxis kennt auch – um es zu wiederholen – steuersubjekt-bezogene Steuerplanungen. Exemplarisch: Sonderregelung einer Steuergestaltung ausschließlich zugunsten der Gemeinden, StEK, § 20 EStG Nr. 74.

lich über 10 Jahre hinweg gestundet wurde²⁹, von einem Herrn Ressortchef persönlich unterschrieben. Mit Gewißheit war dieser *billigkeitsgemäße* Verwaltungsakt gesetzeskonform, allerdings gesetzespositivistisch und nur individual-strukturell gerechtfertigt, somit atypisch. Werden *Betriebsprüfungen* einvernehmlich beendet, hat eine gesetzespositivistische Beendigung *Seltenheitswert*, wobei ich durchaus Fälle kenne, in denen eine positivistische Regelung eine entlastende Wirkung gehabt hätte.

Grob gerastert ist festzustellen: Eine *autonome* Steuerplanung ist auf Positivismus i. w. S. angewiesen. Steuererledigung ist mit Positivismus im allgemeinen unvereinbar, generell auch die Co-Planung. Diese bedient sich u. a. auch der Gesetzesanalogie, die an sich üblicherweise nur im Steuerrechtsstreit und in der Wissenschaft lokalisiert ist. Positivismus wird der Steuerplanung erst dann *gefährlich*, bedroht sie, wenn in die Zukunft wirkende Dispositionen, die auf steuerlichen Überlegungen beruhen, von der Rechtsentwicklung *konterkariert* werden. Gesetzes-³⁰ und Rechtsprechungsänderungen sowie *Änderungen* der Verwaltungsübung umfassen diese Problematik.

Die intertemporale Rechtsregelung – das Übergangsrecht – müßte in seinem Positivismus also apositivistisch sein.

29 Steuerplanung kann generell mit *Billigkeitsmaßnahmen* nicht operieren. Billigkeitsmaßnahmen können jedoch dem Rechtssicherheitsprinzip Tribut zollen, nur ist die Rechtssicherheit insoweit vor Gericht nicht durchsetzbar. § 102 FGO ist m. E. eine *regelwidrige* Vorschrift des Steuerrechts. Denn wenn schon Billigkeitsentscheidungen vom Gesetzgeber als unverzichtbar angesehen werden, müssen sie auch durchsetzbar sein. Bezeichnend die Formulierung des Vortragsthemas von *Kirchhof* auf dem Deutschen Steuerberatertag 1980, vgl. Protokoll, Berlin 1981, S. 81: „Die *Verpflichtung* zum Steuererlaß in Härtefällen.“ Auf S. 90 (FN 18) findet sich eine Übersicht über die Rechtsprechung des BVerfG, mit welcher dieses unter Hinweis auf den Billigkeitserlaß die Verfassungsmäßigkeit von Steuergesetzen bejaht. Diese „Rechts-Pirouette“ bringt leider Steine statt Brot. Aus dem Blickwinkel der Rechtsanwendung ist die angesprochene Rechtsprechung des BVerfG absolut unbefriedigend. Das Gericht „drückt“ sich unter Hinweis auf potentielle Billigkeitsmaßnahmen vor einer klaren dogmatischen Entscheidung – dem legislativen Ermessen zuliebe. – Zur Funktion der Billigkeit in der Verwaltungswissenschaft vgl. die rechtsdogmatische Studie von *Hagen*, Otto Mayer, Berlin 1981, S. 103 f.

30 Beizupflichten ist etwa dem FG Rheinland-Pfalz III 1103/67 v. 13. 12. 71, EFG 1972, 367, wenn es moniert: „Es ist an sich ein ungewöhnliches Verfahren, daß eine Verordnung in den 18 Tagen, bevor sie wirksam wird, wieder eine Änderung erfährt“ (entschieden durch BFH VII R 28/72 v. 4. 11. 75, Bd. 117, 317).

Wir erkennen: In dubio pro libertate ist für den Gesetzespositivismus bereits aus einem rein technischen Grund zwingend. Weil die belastende Analogie eine „Brutzeit“ von Jahren benötigt, wirkt sie rechtsunsicherheitsinflationierend. Mithin kommt Analogie zum Nachteil des Steuerbürgers nicht in Betracht. Dieser Eingriff ist absolut und ausnahmslos der Volksvertretung vorbehalten³¹.

II. Plädoyer für die Regulatoren

Ich reihe mich in die Phalanx der Regulatoren ein und doziere verkürzt.

Die parlamentarische Mehrheit beschließt – wenn auch mit Sand im Getriebe – den Steuertatbestand. Hektik und heiße Feder liegen im Kompromißzwang der Zustimmungsgesetzgebung begründet. Aber das Recht *reguliert* die Demokratieentscheidung. Sie liefert lediglich das Gerippe³², möglicherweise im Torso noch erkennbar. Um im Bild zu bleiben: Aus dem vom Gesetzgeber gezeugten „Gerippe“ blasen die Rechtsprechung und die Verwaltung der Norm den Odem ein – das Leben also. Die Regulatoren weisen der Exekutive und der Judikative mithin eine nachhaltige gesteigerte Aufgabe zu. Zur richtigen Entfaltung wird die Norm erst durch Rechtsprechung und Verwaltung gebracht. Beide sind *keine Reparaturbetriebe*, sondern Baubetriebe. Nach dem Architektenplan des Gesetzgebers, mit dem Siegel des Notars des Bundes versehen, wird zu Ende gebaut. So gesehen ist es folgerichtig, den Rohbau „Gesetz“ durch Verwaltung und Rechtsprechung zu Ende bauen zu lassen und die Finanzierung dem Bauherrn (hier: dem Bürger) ohne Einspruchsmöglichkeit aufzubürden, denn durch Blankovollmacht hat er sich demokratiegemäß dem Grundriß der Norm unterworfen und die Art der Ausführung des Baues

31 Zur (ablehnenden) Tragweite des Analogieverbotes und des Gesetzesvorbehalts im öffentlichen Recht (einschl. Steuerrecht) s. *Krey*, Studien zum Gesetzesvorbehalt im Strafrecht, Berlin 1977, S. 37 ff. Ablehnend auch *Dürig*, Festschrift für W. Apelt, München 1958, S. 13 ff; ferner z. B. OVG Hamburg, Bf. I 379/51 v. 22. 1. 52, BB 1952, 98; VGH Baden-Württemberg IX 2083/77 v. 16. 2. 78, DöV 1978, 365. Für das Zivilrecht bemerkenswert die grundsätzliche Feststellung von *Kramer*, Beiträge zur Methode des Rechts, FN 16, S. 99 ff (114): „Der Gleichheitsgrundsatz impliziert somit ein Analogieverbot!“

32 Nach BVerfG 1 BvR 334/61 v. 14. 3. 67, HFR 1967, 300, liegt wegen der Komplexiertheit der Besteuerungssachverhalte die Regelungskompetenz bei der Behörde und dem Gericht. Diese Rechtsanwendungsorgane werden – so mit Kritik im Unterton *Podlech*, BB 1968, 109 – zu „Zufallsgeneratoren“, die die Vagheit der Norm aufbröseln.

der Verwaltung und der Rechtsprechung überlassen. So ist Regelsicherheit gegeben³³.

Die Vertrauensseligkeit wird offenkundig, damit auch der Bedarf nach Vertrauensschutz, um innerhalb des Rechts zu bleiben. Auf die Gesamtschau komme ich noch zu sprechen. Die Chancen des Richterrechts³⁴, aber auch seine Gefahren werden offenkundig. Da die Analogie im einfachen Recht vollzogen wird, ist das BVerfG unzuständig, deren Rechtmäßigkeit zu überprüfen. Der BFH wird letztlich *noch mehr* zur zentralen Rechtsquelle für die Praxis, denn er entscheidet im Ergebnis in eigener Regie, ob der Norm eine Regel zu entnehmen ist, die ihn zur Belastungs-Analogie ermächtigt.

Dem Richter wird es einfacher als den Verwaltungsspitzen gelingen, gesetzesgerecht die Norm zu Ende zu denken. Doch der „erste Zugriff“ zur Regulierung steht der Verwaltung zu. Schon sie kann ihrem Kontrahenten, dem Steuerbürger, vorhalten, über die Folgerichtigkeit der Belastungs-Analogie entscheide sie. Da der Beamte noch zeitnäher und fallbezogener entscheidet als die Gerichtsbarkeit, kann dessen Irritation noch größer sein.

Wenn ein gesicherter Mechanismus bestände, der das folgerichtige und korrekte Zuendedenken erkennbar, nicht nur eine vage Regelung durch die Verwaltung und die Rechtsprechung gewährleisten würde, könnte diesen Gewalten die Kompetenz zur umfassenden Analogie zugesprochen werden. Eine lediglich dem Gesetz, nicht dem Staatshaushalt verpflichtete

33 Die Trennung zwischen möglichem Wortsinn und Analogie wird überflüssig, vgl. *Schiffauer*, Wortbedeutung und Rechtserkenntnis, Berlin 1979, S. 252 f, den ich mit Bedacht zitiere, weil er sich auf den „späten“ *Wittgenstein* stützt, an dem sich auch *D. Schneider* (oben S. 97) orientiert.

34 Hier öffnet sich ein weites Feld, nicht nur rechtstheoretisch. In seiner Schrift „Das Problem der Rechtssicherheit“, 1914, S. 41, spricht beispielsweise *Bendix* folgende Aspekte an: Selbstzucht, Selbstkritik, Anti- oder Sympathie, Leidenschaft, Interessen pp. (des Richters). Gerade heute in Anbetracht der vielen Machtvakuen ist eine Machtballung unter Umständen verführerisch. *Maihofer* verlangt vom Richter, ein „Mensch“ mit geläuterter Rechtsvernunft zu sein und sich nicht als Repräsentant *eines* Standes zu verstehen. Die Regulatoren weisen dem Steuerrichter eine Bürde zu, die *kongenielle* Eigenschaften verlangt, vgl. *Annales Universitatis Saraviensis*, Bd. VIII, Köln 1960: Zehn Jahre Grundgesetz, S. 27. – Beeindruckend auf der Tagung war das persönlichkeits-geprägte Referat von *Woerner*, den ich in Mainz dahin verstanden habe, daß die Steuerrechtsprechung letztlich ohne eine belastende Analogie, wenn auch in zurückhaltender Dosierung, nicht auskäme, vgl. auch den redaktionellen Beitrag in BB 1981, 1997, der möglicherweise von dem gesprochenen Wort abweicht.

Finanzverwaltung sowie eine selbsterhöhte und der Gesetzesvorgabe (oder Gesetzgeber-Vorgabe?) ergebene Rechtsprechung werden die Analogie-Ermächtigung dosiert gebrauchen. Da die Rechtsprechung weiß, daß sie einer Mißbrauchsüberprüfung nicht unterliegt, wird sie sich selbst kontrollieren müssen. Die Selbstkontrolle der Rechtsprechung und ihre Effizienz sind eine tragende Säule der Lehre der Regulatoren. Diese Selbstkontrolle muß von einem eigenen *restriktiven Selbstverständnis* der Belastungs-Analogie ausgehen. Da die Analogie nach dem Denkschema der Logik ein „aufsteigender Ast“ und daher nicht stringent deduzierbar ist, stehen wir vor einem „Ventil“, welches nicht in einem ausbalancierten Mehrfachsicherheitssystem integriert ist. „Einem Juristen, der eine Analogie findet, wird der Gedanke meist in der Form eines assoziativen Aufblitzens der relevanten Ähnlichkeit einfallen“³⁵. Das juristische Postulieren von Ähnlichkeitskreisen ist letztlich eine Wertungsfrage. Diese legen die Regulatoren daher in die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Die *Korrektur des Gesetzes* durch die Hände der Rechtsprechung wird in Kauf genommen³⁶. Die Rechtslage zum Strafrecht wird völlig anders gesehen. Die Strafe als ein „Unterdrückungsmittel“³⁷ wird durch den unabhängigen Richter angewendet, indem er Sachverhalt, Schuld und Strafe individuell ermittelt, wertet und mißt³⁸. Bei dieser Machtkonzentration und Verantwortungsfülle ist das Analogieverbot im Strafrecht zwingend, obwohl die Strafnormen weithin am Rand der Unbestimmbarkeit angesiedelt sind.

Die Regulatoren verwerfen die Analogie, wenn die Regel *nicht erkennbar* ist³⁹. Liefert der Architekt, also der Gesetzgeber, nicht gleichzeitig die Statistik mit, können Bauauflagen nicht erteilt werden. Der Bürger, der die steuerliche Analogiebelastung bekämpft, muß also die Regel in Frage stellen, auf die der Eingriff gestützt wird.

35 Vgl. *Bund*, Die Analogie als Begründungsmethode im deutschen Recht der Gegenwart, Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft 1978, 113 ff (118).

36 „Es liegt auf der Hand, daß der Richter bei der analogen Rechtsanwendung echte Normschöpfung betreibt und damit Aufgaben des Gesetzgebers usurpiert, für die ihm bei einer strikten Durchführung der Gewaltenteilung jede Legitimation fehlt“, so *Schünemann*, Nulla poena sine lege, Berlin 1978, S. 17.

37 Aufschlußreich *Mangakis*, Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft 1969, 997 ff (100).

38 *A. Arndt* verdanken wir die Charakterisierung des strafrechtlichen Schuld-spruchs als eines „Wahrspruchs“, der Rechts- und Wahrheitsfindung in sich vereint, Festschrift für C. Schmid, Tübingen 1962, S. 15. Diese tiefgründige Studie belegt den Unterschied zwischen Strafe und Steuern in wesentlichen Punkten.

39 Unklare Normen gehen stets zu Lasten des Fiskus, so *Friedrich*, BB 1981, 130, unter Hinweis auf den Rechtsgedanken des § 5 AGBGB; so auch *Meincke*, StuW 1981, 219 ff (222).

Aus dem Gesichtspunkt der Steuerplanung kann der Lehre der Regulatoren gefolgt werden, wenn der *Steuerplaner selbst* die Regel zu Ende denken kann, mithin in einer Art Hellseherei das höchstrichterliche Rechtsergebnis erkennt, besser „vorherberechnen“ kann. Immerhin spricht der juristische Logiker von erhöhter Rechtsunsicherheit, wenn mit Analogie gearbeitet wird⁴⁰. Wenn die Regulatoren ein Rezept liefern, die Rechtsprechung berechenbar zu machen, kann der Steuerplaner die belastende Analogie einplanen, dann auch sich für andere Alternativen entscheiden.⁴¹ Voraussetzung ist, daß sich der BFH offen und uneingeschränkt zur Analogie bekennt, falls er sie, den Regulatoren folgend, praktiziert⁴².

40 *Klug*, Juristische Logik; 3. Aufl., 1966, S. 99.

41 Wie die Rechtsprechung nach Regulatoren-Art aussehen müßte, hat uns das Schleswig-Holsteinische FG I 23/66 v. 26. 2. 75, EFG 1975, 229 (rkr.), gelehrt: Wenn das Finanzamt die Aktivierung von gewillkürtem Betriebsvermögen erzwingt, der Betroffene um „nochmalige Überprüfung bittet“, keinen Rechtsbehelf einlegt, sich resignierend beugt, bleibt das Grundstück möglicherweise Privatvermögen; s. auch FG Berlin V 141/66 v. 24. 10. 68, EFG 1969, 321 (rkr.).

42 Die Rechtsprechung des BFH, daß § 23 EStG vor § 17 EStG Vorrang hat, war gewiß nicht voraussehbar, vgl. die Nachweise bei *Herrmann/Heuer*, § 17 EStG Anm. 26 m. N. Nach § 23 Abs. 3 EStG entfallen Spekulationsgeschäfte, wenn der Wert der veräußerten Wirtschaftsgüter bei den ersten sechs Einkünften anzusetzen ist. A veräußert 24 Wochen nach Erwerb im Wege des Notverkaufs eine wesentliche Beteiligung mit Verlust. Nach § 17 EStG gehört dieser Vorgang zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, dieser Verlust ist ausgleichs- und abzugsfähig. § 17 EStG erfaßt realisierte private Wertveränderungen in Form kapitalistischer Beteiligungen, weil das vergleichbare Engagement als Mitunternehmer auch besteuert wird. Dies ist das Gerippe, an dem § 17 EStG hängt. Gleichwohl läßt der BFH den Verlustausgleich bzw. Verlustabzug nicht zu, weil er die Veräußerung als Spekulationsverlust gem. § 23 Abs. 4 S. 3 EStG behandelt. Offenbar wird hier die Spekulationsbesteuerung *analog* angewandt. Nach welcher Regel ist eine wesentliche Beteiligung zunächst Spekulationsvermögen, um nach Ablauf von sechs Monaten wesentliches Beteiligungsvermögen zu werden? Ich sehe keine Regel. Deshalb ist die Analogie *unzulässig*. Abschn. 140 Abs. 2 EStR ist rechtswidrig. – § 23 Abs. 3 EStG entspricht der Regel der Subsidiarität der sonstigen Einkünfte, wie sie etwa auch § 21 Abs. 3 EStG zugrunde liegt. Auch der Verlust aus einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach fünf Monaten ist ausgleichs- und abzugsfähig. – Folgt man der Rechtsprechung, müßten dann nicht im Falle der Wertsteigerung der wesentlichen Beteiligung während der ersten sechs Monate deren Anschaffungskosten erhöht werden, so daß sich der etwaige Veräußerungsgewinn aus der wesentlichen Beteiligung nach Ablauf der Sechs-Monats-Frist später entsprechend mindert? Es findet ein Wechsel in der Einkunftsart statt. – *Tipke* wird möglicherweise nach seiner neuen Lehre entgegen seiner Auffassung in „Steuerrecht“ (FN 4), S. 189, dem BFH nunmehr mit dem Analogieargument beitreten. Müßte dann aber nicht auch der Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG während der Spekulationsfrist

Je mehr Regelhaftigkeit dem Steuerrecht immanent ist, desto schmaler wird der Bereich für die Steuerplanung, da die Zahl alternativer Gestaltungen sinkt. Steuerplanung zur Glättung der Einkommensteuerprogression über Jahre hinweg wird nicht anstößig, ja geboten sein, weil das Periodenprinzip rein technischer Natur, der progressive Tarif jedoch von materiellem Gehalt ist. Regelwidrig erscheint dagegen die Steuerplanung, gleichzeitig zwei Schenkungen vorzunehmen, von denen die eine einen negativen und die andere einen positiven Wert hat, um eine Saldierung nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG doch noch zu erreichen⁴³. Die Versteuerung von Regelsachverhalten aufgrund regelhafter Steuernormen durch sich regelhaft verhaltende Steuersubjekte, Steuerberater und Steuerbeamte würde in der Tat die Steuerfolgen vorhersehbarer und kalkulierbarer machen. Man könnte sich *ausreichender auf Steuern einrichten*.

Die Schule der Regulatoren ist *anspruchsvoll*. Nicht nur der Richter hat behutsam und unter voller Beachtung aller erdenklichen Folgewirkungen sein Urteil zu fällen, auch der Gesetzgeber hat nach (Teil-)Regeln zu regeln, und der Finanzbeamte muß gemäßigt nach Maß veranlassen.

Das Arbeiten nach Regeln führt zu einer *neuen Gleichgewichtssituation*, nicht nur zwischen den drei (Steuer-)Gewalten, sondern auch zwischen den fünf (Steuer-)Kräften, denn in den Vollzug der Steuerrechtsverhältnisse sind der Steuerbürger und sein Berater mit einbezogen. Statt Gewaltenteilung sollte man von der *Balance der fünf Steuerkräfte* sprechen. Für alle gilt das Gebot der Zurückhaltung. Dem Gemeinwohl wird gedient, indem das Einzelwohl geschont wird, damit die Leistungsbereitschaft und -fähigkeit des Steuersubjekts gepflegt und erhalten wird. Im übrigen müßte gelten: Der *BFH* legt in seinen Urteilen die Regeln dar, nach denen er sich richtet⁴⁴. Es sind keine vorgeschobenen Regeln. Leiturteile decken

nach § 23 EStG besteuert werden? Dieses Beispiel zeigt, welche Schwierigkeiten sich aufürmen, wenn eine möglicherweise gerechte Idee praktiziert werden soll. – In der Diskussion (s. unten S. 162) hat sich *Woerner* für den Vorrang des § 17 EStG ausgesprochen – nach seinem Judiz –, und *Rönitz* äußerte sich in Mainz ähnlich. Die strenge Objektivierung der Regeln ist also ein mühsames Geschäft.

⁴³ Nach *Meincke/Michel*, ErbStG, München 1981, § 14 Anm. 17, zulässig. Nach *Moench*, Erb- und SchenkSt., Frankfurt a. M. 1981, § 14 Anm. 7a, ist die Zulässigkeit einer gekoppelten Doppel-Schenkung negativer und positiver Werte „nicht zweifelhaft“.

⁴⁴ *Sandrock*, Die Einheit der Wirtschaftsordnung, 1972, S. 38, gelangt nach Prüfung der Rechtsprechung zu dem Ergebnis: „Sowohl Finanzbehörden wie Finanzgerichte haben sich jahrzehntelang durch den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht daran gehindert gefühlt, Steueratbestände auch durch Analogie zu Lasten der Steuerpflichtigen zu vervollständigen“. *Crezelius* hat das Thema verkappter Analogien in *StuW* 1981, 117 ff, abgehandelt.

Perspektiven und Tendenzen auf. Dies geschieht in Auseinandersetzungen mit seiner bisherigen Rechtsprechung, der einschlägigen Judikatur der Nachbargerichtsbarkeiten, der Literatur, auch der angrenzenden Wissenschaften. Richter persönlich äußern sich nur noch auf der Linie der verlautbarten Gerichtstendenz. Die Rechtsprechung macht keine Sprünge, sie entwickelt sich über Ankündigungen in Urteilen, über Einzelurteile und anschließende Bestätigungs-Urteile zu Grundsatz-Urteilen⁴⁵. Der Anrufung des großen Senats wird nicht ausgewichen. Mündliche Verhandlungen vor den Senaten werden zu ausgreifenderen Rechtsgesprächen. Das Beratungszimmer wird damit poröser. Die Rechtsprechung erfolgt zügig. Richter sind ausreichend vorhanden. Die Höchstrichter kennen die Besteuerungswirkungen von und nach allen Seiten. In ihrer Ausbildung gab es ein Praktikum für Steuerplanung. Die Dreistufigkeit der Steuerggerichtsbarkeit ist selbstverständlich. Den derzeitigen Finanzgerichten wird ein „Amts-Steuergericht“ mit Einzelrichter-Tätigkeit vorgeschaltet. Dies sind Mindest-Notwendigkeiten – die Darstellung ist sicher nicht erschöpfend.

Entsprechend höherwertig werden aus Regulatorensicht die *Verwaltungsanweisungen*. Sie sind nicht mehr fiskalisch orientiert, sondern verfügen über eine Rechtswurzel, so daß der regulatorisch entscheidende Richter die Verwaltungsanweisung als gewichtiges Entscheidungsmedium erwägt⁴⁶. Selbstverständlich entspricht es dem Regulatorstil, die Rundverfügungen, Erlasse und Richtlinien zu begründen⁴⁷, denn erst durch die wahrheitsgemäße Mitteilung der Motivation erhalten die Anweisungen den letzten Grad der beschriebenen Wichtigkeit. Der Erlaß von Verwaltungsvorschriften nach der Devise, dem Steuerbürger stünde der Rechtsweg offen, erscheint in diesem Licht als ein absoluter Regelverstoß

⁴⁵ Zur Notwendigkeit einer gefestigten, beständigen Rechtsprechung, u. a. wegen ihrer gravierenden Breitenwirkung, *Thoma*, Festschrift 50 Jahre Bundesfinanzhof, Bonn 1968, S. 105 ff (113). Eine ständige Rechtsprechung des BFH rechtfertigt stets die Aussetzung der Vollziehung der Steuerbescheide; a. A. beispielsweise *FG Münster V 2207/67 A v. 19. 12. 67*, *EFG* 1968, 130 (allerdings aufgehoben durch *BFH VI B 22/68 v. 28. 6. 68, n. v.*).

⁴⁶ Dazu etwa *FG Münster II 3164/79 F – A v. 13. 3. 80*, *EFG*, 1980, 294 betr. die sog. „Hannoverschen Grundsätze“.

⁴⁷ Nach *Hartz*, *StuW* 1968, 246 ff (264), ist die Finanzbehörde als typische „Inspektorenverwaltung“ auf derartige gesetzeskonkretisierende Verwaltungsanweisungen angewiesen. Die Anwendung abstrakter Verwaltungsanweisungen kann für den Rechtsanwender, wenn ihm die Begründung nicht mitgeteilt wird, auf einen Akt von „Kadavergehorsam“ hinauslaufen. – Unveröffentlichte Verwaltungsvorschriften wären rechtswidrig, so für das österreichische Recht *Antonelli*, Festschrift für H. Huber, Bern 1961, S. 9 ff (19).

von der Qualifikation einer „umgekehrten“ Steuerhinterziehung. Sog. „Fiskal-Erlasse“⁴⁸ müßten nach anspruchsvollem Regulatorendenken die durch sie bewirkten Steuerbescheide nichtig machen. Sog. „Nichtanwendungserlasse“ der Finanzverwaltung⁴⁹ gehörten auf den Scheiterhaufen. Derartige verwaltungsseitige Blockaden der Entfaltung höchstrichterlicher Entscheidungen laufen im Denken der Regulatoren auf eine Diktatur der Exekutive hinaus. Ihm entspricht die Schlußfolgerung, Verwaltungsvorschriften enger im Netz von Treu und Glauben⁵⁰ zu verankern, etwa den Steuergläubiger auf seine bisherige Rechtsauffassung festzunageln.

Nach dem Spannungsmodell der fünf Steuerkräfte muß sich die Denkschule der Regulatoren aber auch mit der von ihr akzeptierten Last-Analogie mit der Rechtsanwendung durch den Steuerbürger und seinen Berater auseinandersetzen. Die Rechtsanwendung im Steuerrecht befindet sich in einer *Sondersituation*. Mir schwant, bisher hat man diese vom sonstigen Verfahrensrecht abweichende Rechtslage zu sehr vernachlässigt. Nach dem geltenden Steuerverfahrensrecht werden dem Steuerrechtssubjekt

48 Derartige Erlasse sind in der Praxis leider keine Utopie. Zum sog. „Skandalerlaß“ NRW v. 29. 7. 1976 vgl. KöStI 1977, S. 2259. Es heißt in diesem Erlaß wörtlich: „In den Rechtsbehelfsstellen muß verwaltungswirtschaftlich gearbeitet werden. Auch hier kann ein hoher Durchsatz nur erreicht werden, wenn nach der Bedeutung der Rechtsbehelfsfälle gewichtet wird . . . Der Rechtsweg zu den Finanzgerichten ist hinreichende rechtsstaatliche Garantie“. *Burbhoff* hat die Anweisung als eine Anweisung zu gesetzeswidrigen Maßnahmen bezeichnet, vgl. KöStI 1977, S. 2315. Auf publizistischen Druck hin wurde dieser Unrechtsakt vom Ministerium aufgehoben, vgl. Handelsblatt 1977, Nr. 65. Meine kritische Beurteilung des in derartigen Verwaltungsanweisungen zum Ausdruck gelangenden unrechtsstaatlichen Verwaltungsdenkens hat mir seinerzeit Berufsbehinderungen eingebracht. Bestürzt war ich allerdings lediglich darüber, daß nicht alle Berufsrepräsentanten der Düsseldorfer Berufsvertretungen die Kritik teilten. Dies ist für mich ein Beweiszeichen dafür, daß das rechtsstaatliche Bewußtsein in einigen schmalen Bereichen der Steuerberaterschaft noch entwicklungsfähig ist.

49 Zu deren Unrechtmäßigkeit *Leisner*, Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, Wiesbaden 1980; zu dieser Monographie *Rössler*, Inf. 1981, 296 ff, der auch die Bindung bejaht; ferner *Koch*, DStZ 1981, 288 ff (291 f). Zu der Problematik bereits *Felix*, StuW 1979, 65 ff. A. A. u. a. *Bühler*, StbJb. 1955/56, 20 ff (48 ff).

50 Treu und Glauben schützt vor Änderung der Verwaltungsansicht, FG Nürnberg IV 130/65 v. 30. 10. 68, EFG 1969, 206, also keine rückwirkende Änderung derselben, FG Düsseldorf I 10/65 G v. 8. 5. 69, EFG 1969, 512. Auch die mündlich erteilte Zusage eines Finanzamtes ist rechtserheblich, FG Düsseldorf IV 87/66 A v. 9. 7. 68, EFG 1968, 603 (rkr.), ferner BFH VI 379/65 v. 1. 12. 67, HFR 1968, 150. Zur Tragweite von Treu und Glauben auch HFR-Anm. 1968, 614.

selbst die ersten Stufen der Rechtsanwendung auferlegt. Es muß sich im Wege der Steuererklärung und sonstiger, weitestgehend ausgebauter Hilfspflichten selbst belasten. *Selbstbelastung* und *belastende Analogie* erscheinen aber unvereinbar. Wenn die Regulatoren die wörtliche Norm durch Recht berichtigen wollen, kann dies durch *jeden* Rechtsanwender nur in gleicher Weise geschehen. Hier stoßen die Regulatoren frontal auf den allgemein herrschenden Rechtsgrundsatz der Nichtverpflichtung zur Selbstbelastung.

Im Rahmen der neu erkannten Gleichgewichtssituation zwischen den fünf Steuerkräften ändert sich auch der *Standort des Steuerberaters*⁵¹. Er müßte an der Selbstbelastung des Mandanten einerseits mitwirken, andererseits dem Finanzamt bei regelwidriger Veranlagung in abgeleiteter Disziplinalgewalt entgegentreten können⁵². Das skizzierte Umdenken macht aber auch vor dem *Berufsstand* der Steuerberaterschaft nicht halt. Er muß sich zu seiner Verpflichtung bekennen und diese erfüllen; er muß auf breiter Linie Beratungshinweise mit Empfehlungscharakter herausgeben, um auf diese Weise seinen Mitgliedern die Erfüllung der schwieriger gewordenen Berufspflichten erträglicher zu machen. Diese Beratungsempfehlungen haben für die Gerichtsbarkeit denselben Grad an Orientierungsgewichtigkeit wie Verwaltungsvorschriften. Für die regulatorische Denkweise ist es zwingend, Beraterschaft und Verwaltung im vollen Gleichgewicht zu sehen. Dies verlangt insb. von der Verwaltung ein Umdenken, da eine nicht geringe Minderheit ihrer Führungsequipe in der „Realität des Verwaltungsgeschäfts“ die Berater eher in die Reihe von Handlangern stellt⁵³. Das zivilrechtliche *Haftpflichtrecht* für die Steuerberater würde sich wesentlich lockern. Wegen seiner aufreibenden, schlichtenden, vermittelnden Funktion sollten Einkünfte aus Steuerberatung als außerordentliche nach § 34 Abs. 1 EStG besteuert werden, denn schließlich setzt der Steuerberater die belastende Analogie zum Nachteil seines Klienten bereits bei der Abgabe der Steuererklärung gegenüber seinem Auftraggeber durch.

51 Vgl. dazu *Felix/Streck*, Der steuerberatende Beruf zwischen aktueller Bürgervertretung und unzumutbaren Fiskalpflichten im Steuerstrafrecht, Stbg. 1980, 78 ff; ferner u. a. *Flämig*, Steuerprotest und Steuerberatung, 1979, S. 39 ff.

52 In eine ähnliche Richtung, wenn auch institutionalisierend, *Püttner*, Der Amtsankläger, Wiesbaden 1981.

53 Auch die Beraterschaft müßte teilweise umdenken. Sie müßte etwa ein Selbstbewußtsein und eine Selbstdarstellung entwickeln, wie sie derzeit in der rechtlich relevanten Arbeitswelt von den Gewerkschaften praktiziert wird. Auch die Steuerzahlerbewegung müßte von der Exekutive noch ernster genommen werden.

Diese Besteuerung konnte von den Regulatoren erwogen werden⁵⁴. Das Berufsbild des Steuerberaters nähert sich damit dem des bayerischen oder badischen *Amtsnotars*.

Schließlich meine ich, das *Recht der Steuerverfehlungen* müßte von Grund auf geändert werden. Leichte Regelverstöße durch Beamte und Berater wären zu kriminalisieren, was mit der Lockerung des Haftpflichtrechts zu vereinbaren wäre. Die Kriminalstrafe würde sich bei dem Steuerbürger auf die betrügerische, schwere Steuerhinterziehung beschränken. Denn, da es um seine Kasse geht, die der Regelbelastung unterworfen wird, hat er einen Ausgleich verdient. Selbstverständlich könnte die *Selbstanzeige* in ihrer Berechtigung sodann in Frage gestellt werden, weil sie in diesem Falle als „Abkauf der Strafe“ – um eine Formulierung von *Hermann-Josef Wallraff* in der Festgabe für Josef Kardinal Höffner⁵⁵ zu zitieren – besonders fragwürdig erscheint.

Harmonie, Toleranz und Rechtsfrieden sind der Boden, auf dem die Denkschule der Regulatoren in der Besteuerung gedeiht. Bei ihr erschöpft sich nach bisherigem Erkenntnisstand die Rechtssicherheit in Regelmäßigkeit⁵⁶. Dies erscheint unbefriedigend. Der Grundsatz der Rechtssicherheit im Steuerrecht bietet sich hier nur in seinen Ansätzen, auch in seinem etwaigen Gerippe, auf alle Fälle nicht erschöpfend dar. Das Buch zur

54 Die Regulatoren werden auf Widerspruch treffen, zumal die Steuerbeamten für ihr regulatorisches Verhalten keinen Honoraranteil erhalten. Gleichwohl streiche ich den Gedankensplitter nicht aus meinem Manuskript, räume natürlich seinen provokativen Gehalt ein. Ich persönlich kann diese These nicht überzeugend vortragen.

55 Die Kirche im Wandel der Zeit, 1971, S. 511 ff (519). Der Beitrag dieses Kirchenmannes stimmt nachdenklich. Nicht unterschlagen will ich einen kritischen Satz des Autors zur Steuergestaltung (S. 512): „Zahlungsmodi, Dienstverträge, Werkverträge, Kaufverträge, Darlehensgeschäfte, Erbbau- und Nießbrauchrechte, Vereinbarungen über Patente und Lizenzen, Kapitalveränderungen, Versicherungsvorgänge, Spenden, Bürgschaften, Doppelfirmen und manche Gestaltungsmöglichkeiten mehr haben schon als Vehikel dienen müssen, wenn es galt, die Steuerlast eines Partners auch über die Grenzen hinaus zu kürzen, die der Fiskus diesbezüglich gezogen hat“. Dieser Satz, der „Spenden“ wie „Nießbrauch“ einbezieht, stammt immerhin aus dem Jahre 1971. Der Beitrag trägt die Überschrift „Deutung der Steuerpflicht durch die öffentliche Meinung“. Auch unsere Steuerwissenschaft hat bisher diese kenntnisreiche Arbeit links liegen lassen – schade. – S. auch *Bringewat*, „Der „Staatsäckel“ als Kriterium der Gesetzesauslegung?“, JZ 1980, 347.

56 Vgl. *Tipke* (FN 4), S. 131 m. w. N.

Steuergerechtigkeit⁵⁷ wurde geschrieben, das zur *Steuerrechtssicherheit noch nicht*⁵⁸. Schon vor über 50 Jahren wurde geschrieben und von den Steuertheoretikern offenbar nicht ausreichend gewürdigt: „Die staatlichen Behörden sind gebunden, sich an die Normen, welche die Leistungspflicht des Staatsbürgers regeln, zu halten und die durch sie indirekt geschaffene Freiheitssphäre zu respektieren. Die Folge ist erhöhte Rechtssicherheit“⁵⁹. Dieser bedürfen wir gerade bei der Steuerplanung.

Die Regelsicherheit muß also zur Rechtssicherheit *zu Ende gedacht* werden. Dazu gehören Regelbeständigkeit, die Stabilität in Kontinuität⁶⁰. Diese Maxime gilt auch für die Verwaltungsübung⁶¹ und natürlich für die Rechtsprechung⁶². Eine tragende Komponente der Rechtssicherheit in ihrer besonderen Ausgestaltung als Steuerrechtssicherheit ist die Einheit der Rechtsordnung, die generelle Maßgeblichkeit außersteuerlicher Normen und Gestaltungen für die Besteuerung⁶³. Das Prinzip der Rechtssi-

57 Ich meine die Monographie von *Tipke*, FN 4. An dieser Stelle noch der Hinweis, daß *A. Arndt*, NJW 1963, 1273 ff (1279), die Einführung der progressiven Besteuerung als den „umwälzenden Durchbruch“ der Gerechtigkeitsidee erkannt hat. *Battis* hat darauf hingewiesen, „daß das BVerfG die Systemgerechtigkeit am häufigsten in steuerrechtlichen Entscheidungen heranzieht“, Festschrift H. P. Ipsen, Tübingen 1977, S. 11 ff (13). *Esser* spricht in: Tradition und Fortschritt im Recht, Tübingen 1974, S. 114, ausdrücklich das Gerechtigkeitspostulat im Hinblick auf das „Steuer- und Umverteilungsrecht“ an. Schließlich noch Hinweis auf die Studie von *Schmölders*, Das Gerechtigkeitspostulat in der Besteuerung, FinArch. 1963/64, S. 53 ff.

58 Zur Rechtssicherheit s. insb. die Studie des Rechtshistorikers *Brasshoff*, Die Rechtssicherheit, Wien und Leipzig 1928; ferner *Schweitzer*, Über die Rechtssicherheit und ihre Bedeutung für die Gesetzgebung, 1974; aus der Literatur der Rechtstheorie lediglich Hinweis auf *Bockelmann*, Einführung in das Recht, München 1963, S. 59 ff. Ferner *Wiedemann*, Rechtssicherheit – ein absoluter Wert?, Festschrift Larenz, München 1973, S. 199 ff.

59 *Brasshoff* (FN 58), S. 38.

60 Als exogenes Datum für die Steuerplanung von entscheidender Bedeutung, s. auch *Erichsen*, FR 1968, 360 (363); *Zweifel* (FN 15), S. 70, mit der Bemerkung, „wenigstens über das Steuersystem sollte für die steuerliche Planung Gewißheit bestehen“. Das FG Hamburg IV 27/69 H v. 6. 5. 70, EFG 1970, 615, hat allerdings nicht beanstandet, wenn einem Importeur zwei (!) ganze Tage für eine Umstellung auf neue Ausfuhrerstattungsgesetze zur Verfügung stehen.

61 Dazu eindrucksvoll HFR-Anm. 1971, 392.

62 Die laxen Haltung des BVerfG ist schwer verständlich, 1 BvR 80/74 v. 29. 11. 74, HFR 1975, 82.

63 Auffallend bemerkenswert ist die schriftstellerische Aktivität einiger Mitglieder des BFH, sich von der sog. Fehlentwicklung der Rechtsprechung des BFH der 60er Jahre zum Primat des Zivilrechts zu lösen, vgl. etwa den fast vehement zu nennenden Beitrag von *Beisse*, Inf. 1977, 433 ff, ferner *ders.*, StuW 1981, 433 ff;

cherheit muß dem Steuerbürger *Orientierungsgewißheit* gewährleisten. Ein Mindestmaß an Orientierungssicherheit ist unverzichtbar⁶⁴. Mindestens ein „Mittelmaß“ an Orientierungsgewißheit ist nötig bei realisierter Steuerregelhaftigkeit, die sich etwa in regelorientierten Gestaltungen niedergeschlagen hat⁶⁵, seien es Finanzierungen, Investitionen, Vermögensverfügungen, Konsumverpflichtungen, die von Fristigkeiten gekennzeichnet sind. Eingriffe in laufende Verträge und Rechtsverhältnisse durch Gesetz oder Rechtsprechung müssen für die Regulatoren Steine des Anstoßes sein, daher merklich eingedämmt und gemildert werden⁶⁶. Regelorientierte Gestaltungen müssen rechtssicher *Schutz auf Zeit* genießen. Dieser Zukunftsschutz ist rechtlich bislang zu wenig abgesichert worden. Die Steuerrechtssicherheit, die erst die Last-Analogie rechtfertigen könnte, umfaßt also – was eine *zentrale* Erkenntnis ist – für die gesetzestreu disponierenden Staatsbürger eben auch den *Zukunftsschutz*⁶⁷. Das BVerfG ist in dieser Beziehung sehr, m.E. zu zurückhaltend⁶⁸. Die Ver-

und nochmals *ders.*, Stichwort „Auslegung“ in HwStR, 2. Aufl., München 1981, S. 134 ff. Auf derselben Linie *Grimm*, DStZ/A 1978, 283 ff. Zwischen den Zeilen dieser Autoren schimmert eine erkennbare Parteinahme für den Fiskus durch. Im Verhältnis zur Rechtsprechung des BAG ist die Parteinahme durch diese Gruppe aber nur nuancenhaft zu nennen, wenn man die Streitschrift von *H. Meilicke*, Das BAG – selbsternannter Sondergesetzgeber zu Lasten der Arbeitgeber, Bonn 1981, vergleichsweise würdigt. – Andererseits darf nicht übersehen werden, wie seinerseits das Steuerrecht gestaltend auf das Zivilrecht, insb. auf zivilrechtliche Gestaltungen einwirkt. Dazu etwa *Wundsam*, Zum Einfluß des Steuerrechts auf die Entwicklung des Handelsrechts, Festschrift für Fetzer (1980), S. 297 ff.

64 Bei „rigorosen Eingriffen in die Rechts- und Erwartungssphäre des Bürgers“, VGH Baden-Württemberg IX 2003/77 v. 16. 2. 78, DöV 1978, 365.

65 Hier vermissen wir Antworten von den Autoren aus der Mitte des BFH, die so fühlbar für die wirtschaftliche Betrachtungsweise eintreten, dazu FN 63.

66 Zur unbefriedigenden Rechtslage bei der sog. unechten Rückwirkung s. *Kluschmann*, Zulässigkeit und Grenzen von nachträglichen Eingriffen des Gesetzgebers in laufende Verträge, Berlin 1970.

67 Ansätze dazu sind in der Steuerrechtsprechung erkennbar, vgl. etwa FG Düsseldorf VIII 5-6/64 K v. 14. 8. 68, EFG 1968, 597 (rkr.) betr. behördliche Anerkennung der Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung, die in die Zukunft wirkt; ferner BFH IV 221/57 U v. 19. 9. 58, BStBl. 1958 III, 525; VIII R 18/70 v. 19. 12. 72, HFR 1973, 284 betr. die zukünftige Bindung der Finanzbehörde an die Behandlung einzelner Bilanzpositionen (z. B. AfA, Delkredere, Rückstellungsfähigkeit); grundlegend *Rhinow*, Rechtsetzung u. Methodik, Basel u. a. 1979, S. 274 f.

68 In 1 BvR 1001/76 v. 8. 3. 77, HFR 1977, 256, wird sogar das Abschnittsprinzip zu Lasten der Rechtssicherheit angewendet; s. auch 2 BvL 8/74 v. 15. 2. 78, DöV 1978, 728 betr. zukünftige Gewährung von Wohnungsbauprämien.

waltung erleichtert mindestens bei Rechtsprechungsänderungen häufiger mit Hilfe von Anpassungsregelungen die Rechtsnachteile⁶⁹. Der BFH selbst fühlt sich in Sachen Zukunftsschutz kaum gefordert⁷⁰. Über den Zukunftsschutz im Steuerrecht unter Beachtung seiner Eigengesetzlichkeiten hat *H. -W. Arndt* bereits vor Jahren bemerkenswerte Thesen entwickelt⁷¹, die offenbar unbemerkt blieben: Rechtswurzel für den steuerspezifischen Vertrauensschutz sei das steuergesetzlich vorgesehene Billigkeitsrecht, wie das Verwaltungsrecht es sonst *nicht* kenne.

An dieser Stelle meiner Gedankenführung werde ich *konkret* und eindringlich. Aus der Sicht der Steuerplanung ist die rückwirkende belastende Analogie gerade auch durch die Rechtsprechung absolut unzulässig. Wenn ich einen Beitrag zur Analogie-Diskussion im Steuerrecht überhaupt leisten kann, dann die Erkenntnis, daß die Verfechter der verschärfenden Analogie sich uneingeschränkt zur Verneinung der Rückwirkung derselben bekennen müssen. Die *Steuerrechtssicherheit* steht dieser besonderen Erscheinung der *Rückwirkung* von Steuernormen entgegen, *auch* der unechten Rückwirkung über den Transmissionsriemen der verbösernden Analogie. Insoweit muß mindestens das *einstweilige Analogie-Verbot* gelten, also die steuerverschärfende Analogie ohne Rückwirkung. Dieser Grundsatz würde das Steuersubjekt erst ab Bekanntwerden der analogiebejahenden höchstrichterlichen Rechtsprechung belasten.

Darüber hinaus gilt das einstweilige Analogieverbot bei regelhafter Betrachtung immer dann für eine Übergangszeit in die *Zukunft*, falls sich das Steuersubjekt in zulässiger Steuerorientierung durch Dispositionen *ingerichtet* hat. Insoweit steigert sich das einstweilige Analogieverbot zu

69 Beispielsweise BFH I 39/57 U v. 14. 8. 58, BStBl. 1958 III, 409; IV R 170/67 v. 3. 12. 70, BStBl. 1971 II, 321. Zum (intertemporalen) Übergangsrecht s. auch *Pieroth*, Rückwirkung und Übergangsrecht (Berlin 1981), auch mit Kritik gegenüber der Haltung des BVerfG in dieser Frage. Ferner *Straßburg*, Rückwirkungsverbot und Änderung der Rechtsprechung im Strafrecht, Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft 1970, 948 ff.

70 Bezeichnend HFR-Anm. 1979, 322 (mit Literaturhinweisen): „Die Frage, wann die Verwaltung im Anschluß an eine verschärfende Rechtsprechung Anpassungsregelungen erlassen muß und darf und wie diese im einzelnen auszusehen haben, ist noch weitgehend ungeklärt.“ Hier sind mithin die Regulatoren aufgerufen, selbst Recht zu entwickeln. Zur Rückwirkung der Rechtsprechung auch BFH III R 16/78 v. 23. 2. 79, HFR 1979, 331.

71 „Ungleichheit im Unrecht“, Festschrift für Armbruster (Berlin 1976), S. 233 ff (249). *Arndt* demonstrierte die *besondere* Rechtslage im Steuerrecht an der Rechtsprechung des BFH zur Aussteuergewährung als außergewöhnliche Belastung. Insoweit zweifelnd Hess. FG I 1299/67 v. 1. 12. 67, EFG 1968, 126 (rkr.).

einem *Einrichtungsschutz*, falls sich der Steuerbürger im Vertrauen auf das Fortbestehen der ursprünglichen Rechtslage in *wohlerworbener* Weise unter Einkalkulierung der Steuerfolgen eingerichtet hat⁷². Immerhin hat das BVerfG gelegentlich geäußert, der Bürger könne darauf vertrauen, „daß sein dem geltenden Recht entsprechendes Handeln von der Rechtsordnung mit allen ursprünglich damit verbundenen Rechtsfolgen anerkannt bleibt“⁷³. Der Zukunftsschutz in Form der Weiteranwendung des alten Rechts als Einrichtungsschutz – etwa vergleichbar dem Planbefolgungsanspruch im Verwaltungsrecht – umfaßt in der Wirtschaft übliche *zeitliche Planungshorizonte*, die von *Albach*⁷⁴ etwa mit drei bis fünf Jahren angegeben werden. Die derzeit von der Finanzverwaltung praktizierte Übergangsregelung für die Besteuerung von Nießbrauchrechten⁷⁵ verstößt gegen das Prinzip der Steuerrechtssicherheit, weil sie lediglich Einrichtungsschutz für ein Jahr gewährt. Diese Praxis verkennt, daß der Schenkende, der gerade in Kenntnis der Rechtsprechung des BFH das Nießbrauchsrecht als Einkunftsquelle einem Dritten zugewendet hat, darauf vertraut hat, daß ihm als negative Einkunftsquelle das Recht zur Abschreibung verbleibt.

Die Steuerfolgen sind häufig *Gestaltungsgrundlagen* für die Parteien. Es sollte nicht Sache des Zivilrechts sein⁷⁶, das *Steuerrisiko* zwischen den Parteien zu verteilen. Ein regelhaftes Steuerrecht vermeidet ein derartiges Risiko und veranlaßt nicht die Kautelarjurisprudenz, vorausschauend das Steuerrisiko durch explizite Vereinbarungen zu regeln. Herrscht Regel-

72 Gegen „Steuervertrauen“ *B. Fischer*, DöV 1979, 773. Nach Ansicht des BFH sind bereits erworbene Rechtspositionen gegen Rechtsänderungen nicht geschützt, V 71/61 S v. 29. 7. 65, BStBl. 1965 III, 545; jedoch müsse sich auch der Gesetzgeber *loyal* verhalten (BFH, aaO, S. 547).

73 2 BvL 6/99 v. 7. 11. 61, Bd. 13, 261 ff (271); 2 BvR 499/74 pp. v. 8. 6. 77, Bd. 45, 142 ff (148); dieser Grundsatz soll nach Auffassung des BFH jedoch eingeschränkt für publizierte Verwaltungsübungen gelten, vgl. HFR-Anm. 1969, 264 (zu Ziff. 2); BFH I 18/65 v. 15. 1. 69, HFR 1969, 262.

74 ZfB 1978, 702 ff (704). Die „strategische Unternehmensplanung“ wird mit 10 Jahren angegeben. – Einen vielleicht nicht ganz unvergleichbaren Fall mußte das BVerfG entscheiden. Für die für das Recht der Erschließungsbeiträge rechtserheblichen Vorhersehbarkeiten hat das Gericht einen Zeitraum von vier Jahren entwickelt, IV C 73. 73 v. 23. 5. 75, BVerfG, Bd. 48, 247 ff (249).

75 Schreiben des BdF IV B 4 – S 2113 – 28/81 v. 25. 5. 81, StEK, § 21 EStG Nr. 107; soeben um ein Jahr verlängert, StEK, EStG § 21 Nr. 116.

76 Zum zivilrechtlichen Aspekt u. a. *Klussmann* (FN 66), S. 33 ff. Die Änderung der Steuerrechtslage wird vom Zivilrecht nur zurückhaltend als Fortfall der Geschäftsgrundlage behandelt; vgl. etwa *Jauernig/Vollkommer*, BGB, München 1979, § 242 Anm. 3c aa, S. 177.

sicherheit, sind die Steuergerichte gefordert, für die Exekutive maßgebliche generelle Übergangsrechts-Richtlinien zu ermitteln. Damit öffnet sich ein neues, weiteres und ursprünglicheres Terrain für richterliche Rechtsfortbildung, kurz für juristische Entdeckungen⁷⁷.

Die so entwickelte Steuerrechtssicherheit scheint mir *diesseitiger* und konkreter, insb. praxiserheblicher zu sein als die Steuergerechtigkeit. Die Steuerrechtssicherheit ist sogar ein Teil des Fundamentes der Steuergerechtigkeit, mindestens eine ihr vorgelagerte Stufe.

Gestatten sie mir an dieser Stelle eine Rückbesinnung. Auf seinem Arbeitsweg zur Freilegung des Rechtsbegriffs der Steuergerechtigkeit stößt *Tipke* bis zur *Rechtskultur*⁷⁸ vor. Damit kreuzt er in bemerkenswerter Weise Gedankengänge seines Lehrstuhlvorgängers *Spitaler*, der in seinem – weithin abweichenden – Lehrgebäude nicht müde wurde, die Steuerkultur zu predigen. Er sah in der Steuergerechtigkeit und der Rechtssicherheit eine harmonisch-vergeistigte Steuerkultur⁷⁹. In einem direkten Gegensatz zu dieser Anschauungsweise operiert die von *Schneider* aufgegriffene *ökonomische Rechtslehre*⁸⁰, deren Existenz ich nicht leugne, deren Sonderlichkeit aber außer Frage steht. Dies hat unlängst *Prisching* in der Grazer Festschrift „Reformen des Rechts“⁸¹ nachgewiesen. Wegen der knappen Ressourcen lehre die Ökonomie des Rechts den extremsten Utilitarismus. Sie gestatten mir, daß ich aus Seite 1004 des Festschriftbeitrages wörtlich zitiere:

77 So auch der Titel des Festvortrages von *Dölle* auf dem 42. Deutschen Juristentag 1958.

78 Steuergerechtigkeit (FN 4), S. 43, wo er die zentralen Ergebnisse seiner Arbeit zusammenfaßt. Näheres zur Rechtskultur bei *Friedmann*, in: Das Rechtssystem im Blickfeld der Sozialwissenschaften (1981), S. 202 ff; ferner Hinweis auf *Benda*, DRiZ 1979, 357 ff (361).

79 In seinem Vortrag „Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit“, StJb. 1957/58, 143 ff, weist *Spitaler* die „Treuhandschaft“ für die Rechtssicherheit dem Steuerberater zu, die für die Zweckmäßigkeit der Verwaltung und die für die Gerechtigkeit der Gerichtsbarkeit. So gesehen ist *Spitaler* kein Regulator. Im StJb. 1960/61, 379 ff, lesen wir aus seiner Feder einiges über „Rechtsverfeinerung“, aber auch von der „wachsenden Unheimlichkeit des Steuerrechts“ und von seiner, beginnenden Stillosigkeit“. Auch hier erkennt man *Spitaler* als den mehrdimensionalen Denker, als den Lehrer des „Ja – aber“ im Steuerrecht.

80 Dazu *Wälde*, Rechtslehre, 1975, 205 ff, und *ders.*, Juristische Folgerorientierung, Königstein 1979; s. auch den Hinweis in Anm. 21 (S. 11) dieser Monographie.

81 Festschrift zur 200-Jahr-Feier der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Graz, Graz 1979, S. 995 ff.

„Wie ihre Brüder, die homines oeconomici, sind die Menschen dieser Modelle rationale Kalkulierer im Dienst ihres eigenen Vorteils. Die Vereinheitlichung aller Mitglieder der Gesellschaft in ihrem sich zum allgemeinen Wohl entfaltenden Egoismus erfolgt dabei, wie W. Hofmann („Zum Gesellschaftsbild der Nationalökonomie heute“, in: Ders. „Universalität, Ideologie, Gesellschaft. Beiträge zur Wissenschaftssoziologie“ [Frankfurt 1968], S. 92 ff [101]) es nennt, über eine „Verallgemeinerung des Unternehmertypus“. Konsumenten und Arbeitnehmer, Vertragsparteien, fahrlässig Handelnde und Verbrecher agieren letztlich nur nach dem Prinzip der Maximierung ihres Gewinns.“

Um die Chicagoer rechtsökonomische Theorie konsequent aus dieser Sicht auf die Besteuerung zu übertragen: Man erhebe doppelt so viele und doppelt so hohe Verbrauchsteuern wie derzeit und darüber hinaus lediglich noch eine 26 %ige Umsatzsteuer ohne ermäßigte Steuersätze und ohne Befreiungen, übertrage die Erhebung der genannten Abgaben aber auf private Eintreibungsanstalten, dann wird das Steuer-Rechtsprinzip steuerlich voll ökonomisiert. *Steuerplanung ist dann in der Tat überflüssig*, nicht nur weil sie kostenträchtig ist und der Planungsprofi den Planungsamateur oder den Nichtplaner ausnutzt. Um nochmals den Autor aus Graz auf Seite 1016 zu bemühen: Die optimale Investition in die Erzwingung des Rechts läuft auf die Installation von „Privatpolizeien“ in einem freien Wettbewerbsmarkt unter freien Polizisten hinaus⁸². Wir sollten für unser Tagesthema daher Chicago in Chicago lassen, wäre mein Vorschlag⁸³.

Ich fasse die Erkenntnisse der Schule der Regulatoren wie folgt zusammen: Die belastende Analogie ist im Steuerrecht zulässig, wenn sie aus einer erkennbar der Norm zu entnehmenden Regel abzuleiten ist. Diese analoge Rechtsanwendung ist aber nicht rückwirkend anwendbar und auch für einen schutzwürdigen Übergangszeitraum von drei bis fünf Jahren nicht, wenn das Steuersubjekt sich in Realisierung regelgemäßer Steuerplanung auf die für ihn erkennbare Rechtslage disponierend eingerichtet hat. Insoweit gilt für die Vergangenheit stets das sog. einstweilige Analogieverbot und für die Zukunft in bestimmten Fallgruppen der sog. Einrichtungsschutz. Diese Einschränkung eines von den Regulatoren bejahten steuerverschärfenden Analogiegebots ist Ausfluß der *Steuerrechtssicherheit* eines Grundsatzes, der – im Gegensatz zur Steuergerechtigkeit –

82 D. Schneider machte mir persönlich gegenüber während der Mainzer Tagung geltend, Prisching habe die Lehre mißverstanden.

83 D. Schneider rechtfertigt seine Sicht als eine Art neue wirtschaftliche Betrachtungsweise. Dem folge ich nicht. Das Recht kennt durchweg die „tatsächliche“ Betrachtungsweise, die nicht nur dem Steuerrecht eigentümlich ist. Ich erinnere daran, daß Bühler 1940 (!) die wirtschaftliche Betrachtungsweise als „eine der wirksamsten Parolen der Steuerverwaltung“ nach dem 1. Weltkrieg bezeichnet hat, Festschrift für Walb (1940), S. 15.

noch für die Rechtsanwendungspraxis einer unmittelbaren, konkretisierbaren Bestimmbarkeit bedarf.

III. Plädoyer für die Defensores

Ich eile gedanklich an das Pult der Defensores. Ihre Schule steht weithin im Widerspruch zu der Lehre der Regulatoren, deren Ursprünge eher auf Athen, keinesfalls auf – wie gezeigt – Chicagoer Sonderbarkeiten zurückgehen. Die Defensores – diese Schulbezeichnung mag neu, aber treffend sein – lehren:

Die Steuernormen sind *Konfliktgesetze*, wie beispielsweise etwa ausdrücklich Pawlowski lehrt⁸⁴. Die Mehrheit entscheidet. Das Demokratieprinzip hat Vorrang. Eher sporadisch gelten die Grundrechte, die das BVerfG lediglich nach dem Kodex des self-restraint auf Antrag zurückhaltend durchsetzt⁸⁵. So wie im Arbeitskampf setzt sich die stärkere Macht – allerdings in einem rechtlich geordneten Verfahren – durch.

Entsprechend verhalten sich die Rechtsanwender legal, wenn sie ihre „Interessen“ wahrnehmen. Die Verwaltung denkt und handelt fiskalisch. Gleichmäßige Besteuerung geht vor Vertrauensschutz. Die Gerichtsbarkeit schaut weder nach rechts noch nach links, sondern stur geradeaus, eben auf das Gesetz⁸⁶. Die jeweiligen Richtermehrheiten entscheiden intuitiv-politisch über die Richtung, die geradeaus geht⁸⁷. Die Richter neigen

84 (FN 1) Tz. 744, 699; ferner Schapp, Das subjektive Recht im Prozeß der Rechtsgewinnung, 1977, S. 189 f.

85 Auf der Tagung erklärte Kruse deutlich, daß eine Kontrolle der Steuergesetze durch das BVerfG praktisch nicht mehr stattfindet (betr. Art. 3 GG); Tipke schloß eine Änderung der Einstellung des BVerfG nicht aus. Dagegen wird in letzter Zeit auffallend häufig die politische Nähe der Judikative des BVerfG gerügt; vgl. etwa H.-J. Vogel, DöV 1978, 665 ff; ferner Seetzen, NJW 1976, 1997 ff betr. weite Handhabung des einfachen Rechts durch das BVerfG.

86 Paradedfall Schleswig-Holsteinisches FG I 360/75 v. 1. 4. 80, EFG 1980, 331 (rkr.) betr. LStR-Pauscheträge für Auslandsdienstreisen; keine Selbstbindung; keine brauchbare Schätzung; vor allem kein Vertrauensschutz des Steuerbürgers, die „Beweisnot geht zu seinen Lasten“, obwohl „dies unbefriedigend erscheinen mag“, da allen übrigen Kollegen des Lehrgangs durch die FÄ die günstige Pauschalierung gewährt worden ist (S. 333). Dagegen sogar für eine Bindung nicht veröffentlichter OFD-Anweisungen gem. Art. 3 GG FG Baden-Württemberg (Stuttgart) V 296/75 v. 26. 4. 78, EFG 1979, 160.

87 Vgl. etwa Haverkate, Gewißheitsverluste im juristischen Denken – zur politischen Funktion der juristischen Methode, Berlin 1977. Kritisch Diederichsen, ZRP 1974, 53 ff, sowie ders., Die Flucht des Gesetzgebers aus der politischen Verantwortung im Zivilrecht, Karlsruhe 1974; ferner noch Bockelmann, Festschrift für Smend, Göttingen 1952, S. 23 ff (33).

zur Einzelfallentscheidung, sind durch die Nähe zur Streitsache je nach Temperament und weltanschaulicher Einstellung unterschiedlich gefesselt. Besonders engagierte Höchststrichter können in eine dominierende Stellung gelangen und der Rechtsprechung eine zunächst nicht erkennbare Richtung geben. Das BVerfG billigt dem Gesetzgeber ein fast schrankenloses Ermessen zu.

Zur Herstellung eines annähernden *Gleichgewichts* räumt die Schule der Defensoren dem Steuerbürger *erweiterte* Rechtsanwendungskompetenzen ein. Er hat ein Recht auf freie Gestaltung seiner Verhältnisse⁸⁸. Der Steuerwiderstand⁸⁹ in Form des Gestaltungsrechts, das kein Gestaltungsprivileg mehr ist, wird zu einer subjektiv-öffentlichen Rechtsposition. Der bereits von *Spitaler* beschriebene Naturtrieb nach Vorteilsmaximierung⁹⁰ wird in eine rechtliche Position gegossen. Daher beginnt die Rechtswissenschaft zu monieren⁹¹, die Rechtstheorie habe es weder vermocht, „den funktionellen Zusammenhang zwischen Erwerbsstreben, Eigentum und Austauschbeziehung“ in den Griff zu bekommen, „noch das Gegenseitigkeitsverhältnis von Steuern und staatlicher Leistung“.

Die Defensoren folgen einer ganzheitlichen, zeitbezogenen Betrachtungsweise. Sie gehen davon aus, daß der Staat beim Nehmen und Geben⁹² sowie bei der Erfüllung der ihn treffenden Pflichten dieselben Maßstäbe anlegt, also etwa bei der Besteuerung, bei der Sozialleistung und bei der Tätigkeit von Verwaltungsaufwendungen. Die Vorschrift des § 42 AO kann nur insoweit angewendet werden, wie auch Sozialmißbrauch nicht geduldet wird. Das Recht zur Bestrafung der Steuerhinterziehung setzt die

88 *Erichsen* (FN 60), S. 382, versteht die unternehmerische Steuerplanung als *Sachverhaltensgestaltung*.

89 Dazu bereits *F. K. Mann*, Grundformen der Steuerabwehr, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 65, 1923, S. 497 ff, bis hin zu *Buchner*, Steuerabwehr und unternehmerische Preispolitik, Festschrift für Illtischko, 1962, S. 11 ff.

90 StbJb. 1957/58, 143 ff (155): „Der Bürger will so wenig wie möglich zahlen, mag dieses erlangbare Steuerminimum noch so ungerecht und unzweckmäßig“ sein. Auf die so ausgerichteten spezifisch ökonomischen Aspekte der Steuerplanung weist *Heigl*, Laufende betriebliche Ertragsteuerplanung, in: Höhn u. a. (Hrsg.), Steuerplanung in der Unternehmung, Bern 1975, S. 19, hin.

91 *Schapp* (FN 84), S. 35. – Auf Seite 34 findet sich die aufschlußreiche Feststellung des Autors, mit der Steuerzahlung verfolge der einzelne Bürger bereits „öffentliche Interessen“.

92 Vgl. den Denk- und Argumentationsansatz bei *K. Vogel* in seinem Diskussionsbeitrag zum Thema „Besteuerung und Eigentum“, VVDStRL 39, Berlin 1981, S. 362 f; ferner *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Königstein 1973, S. 4.

Strafbarkeit der Sozialparasiten voraus. Die Varianten der Sozialschäden hat jüngst *Tipke* beeindruckend beschrieben⁹³. Das Argumentationsschema liegt auf der Hand: Formal-rechtlich ausgeübte Macht des einzelnen auf der Geberseite wird aufgerechnet gegen die formal-rechtlich ausgeübte Macht der Mehrheit auf der Nehmerseite.

Diese grundsätzliche Betrachtungsweise führt zu radikalen Schlußfolgerungen. Das Steuersubjekt ist daher – wegen der aktuellen Steuerver Schwendung und der aktuellen Duldung von Sozialmißbräuchen – zur *Steuerkürzung* durch nahezu jedwede Art von Steuergestaltung berechtigt. Ausnutzen von Biegungen des Steuergesetzes ist eine Selbstverständlichkeit. Der Schlaue, Beratene, der Steuerplaner⁹⁴ nutzt die Nischen, wie eine DOB-Fabrikantin Marktnischen nutzt und dafür Couturiers honoriert. Der gut beratene Horten steht sich besser als der etwa steuerungeschickte Neckermann. Der technisch hochbegabte Borgward scheiterte am Kaufmännischen, der umgekehrt agierende Nordhoff hatte Erfolg. Ich habe den Eindruck, daß ich mich damit in Richtung Chicago bewege, möglicherweise auch zu dem Punkt, den *Max Lion* zum Kern der Problematik erklärt hatte. Er sei zitiert⁹⁵, da klarere Formulierungen nicht denkbar sind: „Die natürliche Regung eines wirtschaftenden Subjektes gegenüber der staatlichen Steuerbelastung ist die, dieser Belastung soweit wie möglich auszuweichen. Das hat natürlich mit Steuerhinterziehung nicht das geringste zu tun. Es beruht vielmehr auf dem einfachen wirtschaftlichen Gesetz, daß der dem wirtschaftenden Subjekt verbleibende Nutzen um so größer ist, je geringer seine Ausgaben aller Art, sind zu denen die Steuer zu rechnen ist. Wirtschaft verlangt Anstrengung, Anspannung der Arbeits- und Denkkraft, Aufopferung von Vermögen, Eingehen von Risiken. Der Antrieb hierzu wird um so geringer sein, je geringer der verbleibende Nutzen ist. Psychologisch und wirtschaftlich ist es daher richtig, wenn der einzelne darauf sinnt, den Steuerdruck zu verringern. Die grundsätzliche Frage ist daher dahin zu stellen: Soll man prinzipiell dem einzelnen das Recht zum Ausweichen vor dem Steuerdruck versagen? Ist er verpflichtet, bei seinen wirtschaftlichen Plänen und Handlungen den Weg zu gehen, den sich der Steuergesetzgeber als den „gewöhnlichen“ gedacht hat, und dann brav dem Staate seinen Obulus zu bringen? Oder darf er darauf sin-

93 Steuergerechtigkeit (FN 4), S. 171 ff, unter dem Titel „Steuergerechtigkeit und Steuerverschwendung“.

94 Zur vordergründig sog. Steuervermeidungslehre – den Kern in einer „Aufklärungsarbeit“ verteidigend – *Schlager*, Journal für Betriebswirtschaft 1979, S. 37 ff (unter besonderer Berücksichtigung der Literatur der steuerlichen Betriebswirtschaftslehre).

95 Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, Berlin und Wien 1931, S. 26.

nen, andere Wege zu gehen? Ich glaube, daß sich auf diese Fragestellung das ganze Problem zuspitzt. Sie schließt die eigentliche Steuerung umgehend aus; dies möchte ich besonders hervorheben. Denn das Recht, sie zu bekämpfen, wird man dem Staate niemals verweigern können⁹⁶.

Weil die Mehrheit des Volkes über die *Teil-Sozialisierung* der Arbeitskraft und der Vermögenserträge, ja des Vermögens, nach weit ausgelegten Ermessensgrenzen beliebig befindet⁹⁷, ist es dem einzelnen in Wahrnehmung seiner Freiheitsrechte gestattet, durch eigene Rechtssetzungsmaßnahmen mit Hilfe der Gestaltung von Sachverhalten, auch auf Grund zivilrechtlicher Verträge⁹⁸, teilweise über den öffentlich-rechtlichen Steueranspruch zu eigenem Nutzen zu verfügen. Diese Rechtslage erscheint durchaus nicht unerträglich, wenn man erwägt, welche Beliebigkeit dem Gesetzgeber offensteht; wie frei der Richter mit dem Gesetz „umspringen“ darf;

96 Der steuerplanende Betriebswirt formuliert natürlich anders als der Steuerjurist. Bezeichnend insoweit *Heigl* (FN 90), S. 35: „Eine Nivellierung der Steuerbemessungsgrundlage über den Gesamtplanungszeitraum ist nur dann sinnvoll, wenn der Steuersatz einen hohen Progressionsgrad erkennen läßt, wenn der Spielraum groß ist, in dem man die Steuerbemessungsgrundlage gestalten kann, und wenn der Abzinsungssatz nieder ist. Dort, wo der Steuerprogressionsgrad nieder ist, d. h. also im Bereich hoher Einkommen, und dort, wo eine Unternehmung mit der Veränderung des Einkommens die Relation von Ausschüttung zu Einbehaltung relativ gleich beläßt und nur geringe Ausschüttungsquoten aufweist, dort, wo ferner der Dispositionsspielraum eng ist und ein hoher Abzinsungssatz zugrundegelegt wird, dürfte im allgemeinen die Vorverlagerung der Abzüge sinnvoll sein, wo der Steuerbarwert minimiert wird. Nettoergebnismaximierung verlangt Vorverlagerung der Ergebnisse, Nachverlagerung der Abzüge (also Steuererhöhung – G. F.). Betrachtet man allein den Steuersatz, so ist offenbar, daß eine Steuersatzverringerung durch geeignete Maßnahmen, beispielsweise in der Einkommensverfügung, um so zweckmäßiger ist, je höher die Steuerbemessungsgrundlage ist und je zeitlich näher die Steuersatzverkürzung dem Ausgangsmoment der Planungsüberlegung liegt.“

97 Vgl. die aufschlußreichen Darlegungen von *Max Rümelin* (akademische Rede v. 6. 11. 1920), „Die Gerechtigkeit“, Tübingen 1920, S. 44 ff, zu dem Verhältnis der Steuerstruktur zu den verschiedenen Staatsformen gemein- und marktwirtschaftlicher Art. Eine zu große Einschränkung der Kapitalbildung durch Steuerbelastung könne ungerecht sein.

98 Dazu die Arbeit von *Rebbinder*, Die Rolle der Vertragsgestaltung im zivilrechtlichen Lehrsystem, Archiv für civilistische Praxis, Bd. 174, 265 ff (278 ff), allerdings – leider! – unter Vernachlässigung der steuerlichen Aspekte. – Dagegen insoweit vorbildlich *Knur*, Der Einfluß von Steuergesetzen auf die Kautelarpraxis bei besonderer Berücksichtigung der Pläne der Steuerreform 1974, Freundesgabe Hengeler, Berlin 1972, S. 105 ff. – Zu den „Erfindungen der Kautelarjurisprudenz“ s. *Reithmann*, DNotZ 1977, Anhang S. 13 ff.

in welcher ähnlicher Weise die Verwaltung meint, sich vom Recht entfernen zu dürfen⁹⁹. So gesehen, zahlt der Dumme mehr Steuern, vergleichbar der Hausfrau, die sich über das lokale Preisgefälle nicht orientiert und mehr zahlt.

Der *Steuerberater* wird zum reinen Interessenvertreter. Zivilrechtlich hat er für seine Verpflichtung, die Steuergesetze auszunutzen, einzustehen. Die Rechtsprechung der Zivilgerichte geht bereits in diese Richtung¹⁰⁰.

Die Defensoren bejahen natürlich das Verbot verschärfender Steueranalogie¹⁰¹ bereits aus Gründen des Gleichgewichts. Die Rechte des Steuergesetzgebers gehen schon weit genug; die Steuergesetze reagieren schnell genug auf die wirtschaftlichen Entwicklungen und auf neue Steuermentalitäten der Gesetzesunterworfenen; die Zusammenarbeit von Legislative und Spitzen der Steuerexekutive im Wege der Funktionenverschränkung

99 Mein Schlüsselerslebnis über die Ausmaße einseitiger Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung hatte ich am 7. 5. 1969 im Bundesfinanzministerium anlässlich einer Besprechung über die Besteuerung von Lebensversicherungen gegen Einmalbeitrag, der durch Darlehen finanziert wird. „Ohne Rücksicht auf die Rechtslage“ – so sinngemäß – wurde ich in Kenntnis gesetzt, seien die (damals) unbeschränkt abzugsfähigen Darlehenszinsen als beschränkt abzugsfähige Versicherungsbeiträge zu behandeln, weil dies „gerecht“ sei. Offenbar hatte sich die Banklobby gegen das Recht, das dieses Mal auf der Seite der Versicherungslobby stand, durchgesetzt. Nach Erlaß NRW v. 31. 5. 68, StEK, § 10 Abs. 1 Ziff. 2 b EStG Nr. 17, sind die Zinsen als „eigentliche“ Versicherungsbeiträge anzusehen. Schon auf dem Gymnasium hatte ich gelernt, daß der Einwand „eigentlich“ kein Argument sei; ferner s. StEK, aaO, Nr. 18 und 19. Der BFH entschied am 19. 12. 73 eindeutig auf Schuldzinsenabzug, vgl. VI R 339/70, BStBl. 1974 II, 237; ferner VI R 31/71, v. 1. 3. 74, StRK, EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 1 R. 128. Aufschlüsse über die Rechtslage gibt *Maaßen* in StRK-Anm., aaO. In diesem Fall hat die Verwaltung in meinen Augen steuerpolitische Erwägungen zur Rechtsquelle gemacht und damit in flagranter Weise die Kompetenz überschritten. Analogie hat man erst gar nicht einmal bemüht. Seit Befassung mit dieser „Affäre“ bin ich voll Skepsis gegenüber der Verwaltungsmacht. Rückblickend gesehen wurde hier zentral gegen das Recht des Steuerbürgers und der Wirtschaft auf Steuerplanung verstoßen. Um es klipp und klar zu sagen: Es fand ein Fall umgekehrter Steuerhinterziehung statt. Aber die Planungsperspektive der Wirtschaft war durch den „Anti-Gesetzes-Erlaß“ zerstört.

100 Vgl. OLG Koblenz 2 U 958/69 v. 22. 1. 71, DStR 1971, 545.

101 Ich will nicht verschweigen, daß durchaus noch rigorosere Ansichten vertreten werden, so z. B. von *Gigy*, nach dem die Freiheitssphäre belastende Normen generell eng, restriktiv auszulegen sind, Zeitschrift für Schweizerisches Recht 1956, 129 ff (151).

ist bemerkenswert eng und exzellent¹⁰²; die Steueränderungen erfolgen zulässigerweise so überrollend rasch, daß die Zubilligung des Rechts der Analogie absolut *unverhältnismäßig* erscheint.

Die *Steuergerichte* haben nicht die Aufgabe, positives Recht nachzubessern. Gerichtlich aufgezeigte Lücken sind – bekanntermaßen – heutzutage durch Nutzung der Trittbrett-Gesetzgebung leicht zu schließen.

Gruppen mit Zugang zur politischen Macht genießen – was hinzunehmen ist – *Steuerprivilegien*, bis das BVerfG bei Gelegenheit wegen Exzessivität eingreift.

Aus dieser Sicht gilt das Analogieverbot des Art. 103 Abs. 2 GG¹⁰³ auch im Steuerrecht¹⁰⁴, denn wirtschaftlich ist der belastende Eingriff durch Analogie, wenn auch auf anderer Ebene, ebenso individualstörend *wie eine Strafe*. So bedienen sich die Defensoren ihrer eigenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Obwohl Strafzweck und Steuerzweck nicht annähernd ähnlich sind – was für die analoge Geltung des Art. 103 Abs. 2 GG erheblich ist –, kann nicht übersehen werden, wie sehr die Schule der Defensoren geneigt ist, in einer Analogie-Steuer eine Zusatz-Steuer lediglich durch Rechtsanwendung zu sehen, die einer nachträglich, ohne bestimmte Rechtsgrundlage verhängten „Zwangsarbeit“ ähnlich ist. Denn: Die Steuerverschärfung führt zu einer erhöhten Besteuerung der Arbeitskraft, auch wenn Kapital (oder Vermögen) betroffen ist, denn dieses ist zu Substanz geronnene Arbeits-

102 In einer Gesetzesbegründung die Worte zu lesen: „Es ist sicherlich nicht unbedenklich, eine Gesetzesänderung vorzunehmen, nur weil ein oberstes Bundesgericht nach dem Wortlaut des Gesetzes zu einer anderen Auffassung gelangt, als ursprünglich vorgesehen war“, kann man sich heute für den Bereich der Besteuerung schon gar nicht mehr vorstellen, so aber BT-Drs. IV/2629 (datierend v. 4. 1. 1964).

103 Für analoge Anwendung des strafrechtlichen Analogieverbots im Steuerrecht u. a. *Anschütz*, VerwArch. 1906, 315 ff, insb. S. 329 und S. 326 (wo „Geldzahlungen“ erwähnt werden); *Jesch*, Gesetz und Verwaltung, Tübingen 1961, S. 102 ff; *Kohlmann*, Der Begriff des Staatsgeheimnisses und das verfahrensrechtliche Gebot der Bestimmtheit von Strafvorschriften, Köln 1969, S. 281 ff; weitere Nachweise bei *Schreiber*, Gesetz und Richter, Frankfurt a. M. 1975, S. 209 ff. Nach *Wiedemann*, FN 58, S. 204 wird die Rechtssicherheitserwartung „nicht nur im Strafrecht verfassungsmäßig geschützt“. Tatbestände, deren Verwirklichung zu *Rechtsverlusten* führen, müßten „möglichst genau umschrieben sein“, aaO, S. 211.

104 Für ein „Verbot belastender Analogien im Recht der Eingriffsverwaltung“ ausdrücklich *F. Müller*, Juristische Methode und politisches System, Berlin 1974, S. 89, FN 113.

kraft. Mit *Friauf* sind Steuernormen Eingriffsnormen, die über den möglichen Wortsinn nicht erweiterungsfähig sind¹⁰⁵. Steueranalogie ist daher eine unzulässige Tatbestandsverlängerung. Die Bejahung des Analogieverbotes führt auch zur selben Rechtslage im Steuerrecht und Steuerstrafrecht. Weil das Steuerstrafrecht mit Blankettnormen arbeitet, schlägt die steuerliche Auslegung auf die Strafsanktion durch¹⁰⁶. Aus diesem Gesichtspunkt ergreift Art. 103 Abs. 2 GG das gesamte Steuerrecht¹⁰⁷.

Für die Defensoren wird das „einstweilige“ Analogieverbot der Regulatoren zu einem absoluten. Sie sind jedoch mit Gewißheit gern bereit, ihre Schulmeinung aufzugeben, wenn Gesetzgeber, Richter und Finanzbeamte gelehrige Musterschüler der Regulatoren werden. Die Lehre der Defensoren ist nicht anspruchsvoll, sie ist lediglich *realistisch*. Sie erkennt, daß die Legislative – um mit *Johannes Groß*¹⁰⁸ zu sprechen – in der Nachkriegszeit mehr und mehr zur Vertreterin der Subventionsempfänger und des Privilegienprinzips geworden ist. Da die Exekutive von der Natur aus fiskalisch denkt und die Rechtsprechung nur punktuelle und verspätete Entlastung bringt, verbleibt als einzige Bewahrerin der Freiheitssphäre die Rechtsidee. Diese schützt das Individuum vor dem normlosen Eingriff. Dieser Grundsatz gilt vermehrt, wenn das Steuersubjekt aufgrund sorgfältiger Gesetzesanalyse unter Beachtung der Steuerlasten sich orientierend disponiert.

IV. Plädoyer des Aktualisten

Ich steige in die Robe des Aktualisten und *inventarisiere* fragend – unvollständig:

Zunächst einmal generell:

- Welche Regel besteht für die Relation zwischen Aufkommen direkter und indirekter Steuern?
- Welche Regel gilt für die Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs, insb. für die Progression?
- Welche Regel existiert für das Verhältnis der Geldentwertung zur Besteuerung?

105 Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, Tübingen 1966, S. 35.

106 Vgl. BGHSt. 20, 177 ff (181), in Abweichung zu BGHSt. 7, 294 ff (295); auch *Sambuc*, Folgenerwägungen und Richterrecht, Berlin 1977, S. 138.

107 So verstehe ich *Sandrock* (FN 44), S. 44, FN 118, und *Baumann*, Strafrecht, 8. Aufl., Bielefeld 1977, § 12/I/2/a = S. 109 f.

108 FAZ-Magazin, Heft 98, S. 13 sowie KöSDI 1982, S. 4463.

- Welche Regel ist vorhanden für das Jahresabschnittsprinzip?
- Welche Regel ist erkennbar für die Auswirkung von Familienlasten auf die Besteuerung?

– Welche Regel ist bei der Gestaltung von Steuernormen zu entwickeln für den unterschiedlichen Vorrat an Freizeit bei Einzelpersonen¹⁰⁹?

Sodann im einzelnen:

- Welche Regel gilt für eine Investitionssteuer auf Investitionszulagesachverhalte?
- Welche Regel gilt für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe, um Arbeitsprogramme in der Stahl- und Werftindustrie zu finanzieren?
- Welche Regel gilt in Art. 34 Nr. 4 2. HStruktGE (= BT-Drs. 9/842), nach welchem der Vorsteuerabzug auf Personenkraftwagen ausgeschlossen werden soll (= § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStGE)?
- Welche Regel gilt für den hälftigen Betriebsausgabenabzug von Aufsichtsratsvergütungen, § 10 Nr. 3 KStG?
- Nach welcher Regel werden beschlossene offene und verdeckte Gewinnausschüttungen in §§ 27 Abs. 3, 29 Abs. 2 KStG unterschiedlich behandelt?

Sodann im besonderen:

Der Steuergesetzgeber sträubt sich gegen die Regelung, die Finanzämter zur Erteilung von Zusagen zu verpflichten. Die Erteilung finanzamtlicher Zusagen¹¹⁰ erfolgt zum Teil wohl freiwillig, jedoch eher willkürlich¹¹¹.

Die Rechtslage über die Wirkung von Steuerklauseln wird in der Schwebe gehalten¹¹².

¹⁰⁹ Nach *Tipke*, Steuergerechtigkeit (FN 4), S. 71 f, steuerpolitisch und systematisch unerheblich. A. A. dagegen *Zeitel*, Besteuerung und Arbeitszeit, in: Entwicklung und soziale Bindungen der Wirtschaft, Berlin 1979, S. 400 f, mit gründlichen Überlegungen; s. auch *Felix*, Stbg. 1981, 325 ff (329). M. E. ist die aufgewendete Arbeitszeit ein Indikator für die Leistungsfähigkeit, die nicht formal gesehen werden kann.

¹¹⁰ Zur Orientierung aus der Sicht eines Bundesrichters Hinweis auf HFR-Anm. 1967, 550; sehr eng auch *B. Fischer* (FN 72), S. 773 ff.

¹¹¹ Neuerdings treten Zusage und Auskunft auch in Gestalt von Verwaltungserlassen auf, vgl. die freimütige Berichterstattung durch *K. Koch*, DSz 1981, 287 ff (289 f) betr. Umsatzsteuer bei Messeleistungen, und den „Hackschnitzel-Erlaß“, der nicht publiziert, aber den wenigen Betroffenen schriftlich mitgeteilt wurde. Dieses Verfahren kann problematisch sein, da möglicherweise für vergleichbare Fälle in anderen Branchen eine analoge steuerentlastende Anwendung in Betracht kommt.

¹¹² Dazu jüngst *Raupach*, in: Pro GmbH, Köln 1980, S. 205 ff, und *Streck*, GmbHR 1982, 22 ff (24 f).

Rechtsgestaltende Abstimmungen in Betriebsprüfungsverfahren sind von unsicherem Wert, nicht nur für die zukünftige Besteuerung, auch für ein anschließendes Strafverfahren.

Soweit die Finanzverwaltung nach Ermessen handeln kann, fehlt die Transparenz¹¹³.

Wirkliche Steuerrechtssicherheit verlangt nach Ermessenskompetenz der letzten Tatsacheninstanz im Gerichtsverfahren; die geltende gerichtliche Ermessenskontrolle ist nicht besteuerspezifisch¹¹⁴.

Die Listen sind verlängerbar, in aller Breite vertiefbar. Ich verzichte darauf, muß jedoch zwei Bemerkungen aus den Bedürfnissen der Steuerplanung anbringen. Bemerkenswerte Unsicherheiten gehen von der mindestens im Jahresturnus spürbaren *Steuergesetzgebungshysterie* aus, die im Exzess, wie 1981, von Mitte des Jahres bis zum Jahresende betrieben wird, so daß jeglicher „Zeitpuffer“ für Dispositionen am Jahresende verloren geht. Spürbar ist ferner, wie sehr sich die Steuerverwaltung, auch über ihre Querverbindung zum Gesetzgeber, sträubt, konkrete Regeln – etwa auch im Wege der Selbstbindung – aus dem Grundsatz von *Treu und Glauben* zu entwickeln, um mehr Orientierungs- und Planungssicherheit zu gewinnen¹¹⁵.

V. Plädoyer des Realisten

Während allenthalben die Rechtsstellung des Bürgers gegenüber den Verwaltungen nachhaltig gestärkt worden ist, der Bürger den Staat teilweise zur *Ohnmacht*¹¹⁶ zwingen kann, herrschen in der Besteuerung noch *preußi-*

¹¹³ Beispielsweise fehlt ein Einblick in die Grundsätze, nach denen Steuern aus Billigkeitsgründen erlassen werden. Richtlinien gelten nur für das Zollrecht. Von 1965 bis 1979 ist die Summe der erlassenen Steuerbeträge (ohne Zölle und Verbrauchsteuern) von 56 Mio. DM auf 58 Mio. DM gestiegen, das entsprechende Steueraufkommen jedoch um das Zweieinhalbfache; vgl. *Dickermann*, FinArch. 1981, 53 ff. Welchem Rechtsanwendungsprinzip folgt hier die Verwaltung?, s. kritisch *Felix*, KÖSDI 1981, S. 4341, unter Hinweis auf das extreme Ansteigen der Niederschlagungsbeträge (um 1500 % in demselben Zeitraum).

¹¹⁴ Hinweis auf die Habilitationsschrift von *H.-J. Koch*, Unbestimmte Rechtsbegriffe und Ermessensermächtigungen im Verwaltungsrecht, Frankfurt a. M. 1979.

¹¹⁵ Grundlegend und noch immer aktuell *Wehmeier*, Die steuerliche Planung der Unternehmung, Düsseldorf 1967, mit seinem Beitrag „Alternativplanung“, S. 57 ff.

sche Zustände, die natürlich – aus meiner Sicht – erträglich wären, würden sie allenthalben gelten.

Die Zeit scheint mir noch *nicht reif zu sein* für eine qualifizierte Betrachtung unseres Steuerrechts, da die Quantität an Regellosigkeit noch zu groß ist¹¹⁷. Ausreichende Regelmäßigkeit wird erst erreicht sein, wenn die *Steuerwissenschaft* in die Lage versetzt wird, den Nachholbedarf an Grundsatzforschung zu befriedigen. Dann könnte diese die Steuergesetzgebung und die -gerichtsbarkeit kritisch begleiten, diese auch fordern. Dazu muß auch die Steuergerichtsbarkeit instand gesetzt werden. Dies ist nur erreichbar durch Vorschaltung einer Unterinstanz, um dem BFH Muße und Freiheit zu mehr Grundsatzentscheidungen zu geben. Dazu notwendig ist auch die Einrichtung einer besonderen Steuerrichterlaufbahn mit vorgeschalteter akademischer Ausbildung. Speziell tätig gewesene Erkenntnisjuristen sind gar nicht in der Lage, die Ergebnisse der Arbeit von – um in der Terminologie von *Walter Jellinek* zu bleiben – „*Tatjuristen*“ zu beurteilen¹¹⁸.

Wir können aber auch *Flume* zitieren, der als Tatjuristen insb. den Kautelarjuristen im Auge hat, der „Diagnose und Therapie, und zwar zugleich in der *Projektion auf die Zukunft*“, beherrschen muß¹¹⁹. Therapie ohne Rechtssicherheit ist unmöglich.

116 Auf den nicht geahnten Machtabbau zu Lasten des Staates hat vor einem Jahrzehnt *Doehring*, Festschrift für Forsthoff, München 1972, S. 103 ff, hingewiesen. Diese Entwicklung hat sich beschleunigt; *nur* im Besteuerungsverhältnis hat sich die Machtfülle erhalten. Hier ist die Staatsmacht nicht auf dem Rückzug – entgegen dem Zeitgeist. Möglicherweise hängt diese bemerkenswerte Erscheinung mit der weitgehenden Befreiung von Sozialleistungen von der Steuerpflicht zusammen. Dazu auch *Friedemann*, FAZ 1982 Nr. 58 (v. 10. 3. 82).

117 Vgl. etwa die harsche Kritik von *Seckelmann*, DB 1981, 338 f, an BFH VIII R 149/75 v. 22. 4. 80, BStBl. 1980 II, 441 (Bauherren-Urteil) = StRK, EStG § 9 Sätze 1 u. 2 R. 512 mit Anm. *Martens*. *Seckelmann* wirft dem BFH gleichzeitig Schutz von (Gesetzes-)Recht und (Verwaltungs-)Unrecht vor. „Hier wird mit dem Bürger Katz und Maus gespielt. Zahlen muß der Bürger, der diesem Staat vertraut hat.“ Zu dieser Kritik s. auch *Koch*, DStZ 1981, 287 ff (290 f).

118 Kieler Rektoratsrede v. 5. 3. 28 „Schöpferische Rechtswissenschaft“, S. 6 f. Als Tatjuristen wirken Juristen, die in den Gesetzgebungsgang eingeschaltet sind, also das Recht ändern; Beamte, die gestalten (z. B. heute in den zahlreichen Planungssektoren), sowie Syndici und Notare, die die „rechtlichen Möglichkeiten zur Erreichung eines bestimmten Erfolges überdenken“. Der Finanzbeamte, auch der Richter, ist in den Augen von *W. Jellinek* als Erkenntnisjurist ein Jurist der nachträglich zu findenden Entscheidung, also Kontroll-Jurist.

119 Vgl. seinen noch immer aktuellen Festvortrag „Die Vertragsfreiheit – Möglichkeiten und Grenzen aus der Sicht der Kautelarjurisprudenz“, 18. Deutscher

Zur Steuerkultur mag die Kompetenz des Rechtsanwenders zur Last-Analogie gehören – dann aber gemildert und ausgeglichen durch eine hochentwickelte Steuerrechtssicherheit. Diese ist derzeit nicht gewährleistet, im Gegenteil, rundherum herrscht Ungewißheit.

Betreten wir mit einer Art Steuerfuturologie den Boden der Steuerrechtssicherheit. Haben wir diese voll erreicht, erscheint mir ein *eingeschränktes Analogieverbot*¹²⁰ in Steuersachen passend. Folgende Einschränkungen sind auch bei fortgeschrittener Rechtskultur unverzichtbar:

- (1) Verbot jeglicher rückwirkender steuerverschärfender Analogie, sei die Rückwirkung echt oder unecht¹²¹;
- (2) Verbot steuerverschärfender Analogie während eines Nachwirkungszeitraumes im Anschluß an Änderungen der Gesetze, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsübung bei Bestehen wohlervorbener, steuerorientierter Einrichtungen.

Der zu 2 beschriebene Einrichtungs- und Bestandsschutz ist unverzichtbar.

Die zukunftsbezogene Nachwirkung ist eine Denkkategorie, die dem hergebrachten Juristen *wesensfremd* ist. Die (Steuer-)Rechtswissenschaft wird noch einen einschlägigen Denkprozeß durchmachen. Unbestritten ist, daß Gesetzgebung Planung umfaßt¹²². Aber auch der Bürger, auch als Steuer-

Notartag, Köln 1969, S. 30 ff (33). Die Kautelarjurisprudenz dient – so zutreffend *Diesselhorst* in seinem Beitrag „Kriterien der Gerechtigkeit“, Festschrift für Michaelis, 1970, S. 63 ff (69) – der Verringerung zukünftiger Konflikte durch *Vorformung* der Vertragsbeziehungen. Diese umfassen auch etwaige Steuerrisiken, dazu *Flume*, aaO, S. 40 ff. Ferner *Slongo*, Rechtsgeschäftsplanung und -gestaltung aus der Sicht des beratenden Anwalts, in: Beiträge zur Methode des Rechts, FN 16, S. 361 ff und *Höhn*, Methode der Sachverhaltsgestaltung als Aufgabe der Rechtswissenschaft, Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, S. 103 ff.

120 Die Problematik der extensiven, verschärfenden Analogie lasse ich beiseite, verweise aber auf die bemerkenswerte HFR-Anm. 1968, 461: „Ausgedehnte Auslegung widerspricht dem Rechtsstaatsprinzip, an das nicht nur die Verwaltung bei der Ausführung der Steuergesetze mit häufig tiefem Eingriff in die Sphäre des Staatsbürgers gebunden ist, sondern dem auch der an *Gesetz und Gewissen* gebundene Richter besonders verpflichtet ist.“

121 Auch fiskalische Erwägungen können nicht greifen, so richtig *Leisner*, Festschrift für Berber, München 1973, S. 273 ff (292). Also auch Verbot, eine BFH-Rechtsprechung rückwirkend anzuwenden, die mit verschärfender Analogie arbeitet.

122 Vgl. *Baden*, Gesetzgebung und Gesetzesanwendung im Kommunikationsprozeß, Baden-Baden 1977, insb. S. 43 ff; ferner *Redeker*, Bild und Selbstverständnis des Juristen heute, Berlin 1970, S. 14.

bürger, plant in die Zukunft. Mikro-Planung des Steuersubjekts ist auch als Anti-Planung denkbar und innerhalb der Freiheitssphäre rechtens.

Prognose und *Kalkulation* sind oft „Bahnhöfe“ in juristischen Ohren. Besteuerungsgrundlagen sind aber generell das Ergebnis von Prognosen und Kalkulationen, und die Besteuerungsgrundlage von heute ist meist auch die der zukünftigen Jahre. Dabei fließen die Faktoren Steuern, Konjunktur und Bewirtschaftungskunst zusammen in das Erfolgsprodukt ein. Bewirtschaftung kann man lernen oder kaufen; Steuern sollten ermittelbar¹²³, daher insoweit planbar sein; allein der Konjunktur kann eine höergewaltliche Ungewißheit zugestanden werden. Diese Perspektive zeigt die Notwendigkeit des Weges von der Rechtssicherheit zur Steuerrechtssicherheit.

D. Zwischenurteil des Pessimisten

Sie erkennen aus der Überschrift des Schlußkapitels, daß ich auf der Mitte stehen bleibe. Dieses Zaudern ist wohl begründet.

Ich bezweifle, ob unsere Steuerrechtsordnung jemals regelhaft genug sein kann, um unter diesem Gesichtspunkt die Verschärfungs-Analogie rechtfertigen zu können. Die *Steuergeschichte* lehrt nämlich hinlänglich, wie überaltert das jeweilige Steuersystem ist. Steuersysteme sind nie zeitnah. Dieser Mangel wird bei steigenden Steuersätzen zum Schmerz. In unserer Bundesrepublik kommt die Komplexität der Steuergesetzgebungshoheiten und der Finanzausgleichsbeziehungen hinzu. Daher tragen die Steuergesetze den *Geburtsfehler des Kompromisses als Regelwidrigkeit* in sich. Darüber hinaus sind wir eine Ausgaben- und Anspruchsdemokratie, in der sich offenbar das BVerfG aus breiten, steuerrelevanten Bereichen zurückgezogen hat, und die von dem Parlament immer eifriger betrieben wird.

Gerade der Steuereingriff ist in erster Linie ein individuell spürbarer, und erst in dritter Linie wirkt er über den Gleichbehandlungssatz auf die Allgemeinheit. Die individuelle Erwartung (= Zukunft) und das individuelle Vertrauen (= Vergangenheit) scheinen mir im Steuerrecht gewichtiger als die Gleichbehandlung zu sein. „Gesetze, die zwar ein Höchstmaß an

123 Insoweit skeptisch *Findeisen*, Steuerrisiko und Steuernutzen, Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis 1922 / 23, 81 ff (82). Nahezu 60 Jahre später bezeichnet *K. Vogel* das Steuerrecht als Lotterie, vgl. Diskussionsbeitrag (FN 92), S. 414, um fortzufahren: „... und wer in dieser Lotterie spiele, gewinne dabei in der Regel“. Hier mache ich allerdings ein großes Fragezeichen, selbst für den Fall, daß Steuerplanung stattfindet. In der Lotterie überwiegen bekanntlich die Nieten.

Rechtssicherheit gewährleisten, die aber, weil sich das Recht nicht immer in die enge Schablone faktischer Begriffe zwingen läßt, zu Ungerechtigkeit führen, diskreditieren den Rechtsstaat¹²⁴. Die steuerliche Rechtsanwendung muß daher individualbezogen erfolgen. *Dorn* hat weithin Recht behalten: „Rechtssicherheit ist der letzte Sinn der Rechtseinheit“¹²⁵.

Die realistische Steuerpraxis warnt. Sie fürchtet, die Staatsgewalten werden ohne Gegengabe ein vermehrt preisgegebenes Analogieverbot vereinbaren und im Tauschwege nicht ein Mehr an Regeln und nicht mehr Rechtssicherheit liefern. So gesehen wird steuerplanende Gestaltung eher Selbsthilfe bleiben müssen als ein Klein-Chicago.

124 *Lenckner*, JuS 1968, 249 ff (255).

125 So *Dorn* am 7. 3. 1931 in seiner Ansprache anlässlich der Übernahme des Amtes des Präsidenten des RFH, vgl. *Steuer und Wirtschaft* Bd. 1, 1931, Sp. 361 ff (364).

Diskussion (1. Teil)

Diskussionsleiter Professor Dr. K. Vogel, München

Diskussionsleiter Prof. Dr. K. Vogel, München

Wenn ich die Summe unserer Referate heute früh zu ziehen versuche, dann, denke ich, wird sich unsere Diskussion an zwei Ausgangspunkte zu halten haben.

Zum ersten: Wie eng sich der Richter bei der Auslegung der Steuergesetze an deren Wortlaut halten muß und wie weit er sich von ihm lösen darf – gegebenenfalls durch Analogie –, ist, vor allem Herr *Friauf* hat das zu Recht sehr deutlich gemacht, eine Frage der Verteilung der Gewichte zwischen gesetzgebender und rechtsprechender Gewalt, somit materiell eine verfassungsrechtliche Frage. Wir haben gehört, daß diese Frage in den verschiedenen Staaten unterschiedlich beantwortet wird. Am strengsten ist die Bindung des Richters offenbar in Großbritannien; das ist ein gewisser Ausgleich zu der rechtsschöpferischen Freiheit, die der britische Richter auf dem Gebiet des Common Law genießt. Sind aber die Gewichte zwischen Gesetzgebung und Rechtsprechung derart unterschiedlich verteilt, so sind insoweit die Verfassungen unterschiedlich, auch wenn der Verfassungstext über die Gewichtsverteilung nicht ausdrücklich etwas sagt. Im System des Grundgesetzes ist die Frage demgemäß angesiedelt in Art. 20 GG, beim Grundsatz der Gewaltenteilung. Wir können das verschweigen und so tun, als handele es sich um eine rein methodologische Frage (was freilich niemand in diesem Kreise tut). Auch dadurch könnten wir aber nichts daran ändern, daß das Ergebnis der methodologischen Diskussion unmittelbar Einfluß auf die Gewichtsverteilung unter zwei Verfassungsgewalten hat.

Zum zweiten: Es ist bisher bei uns in Deutschland nahezu unstrittig gewesen, daß eine Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht zulässig sei. Klassisch ist das Beispiel, das wohl zuerst *Brandt* in seiner Dissertation gebildet hat, von der Hundesteuer, die man nicht analog auf Katzen ausdehnen könne. Neuerdings haben zwar Herr *Tipke* und andere, auch Referenten dieser Tagung, an der These vom Analogieverbot Kritik geübt. Aber es scheint doch, wenn ich recht sehe, niemand so weit gehen zu wollen, eine steuertatbestandsschaffende Analogie zu befürworten – also im Beispiel: eine Katzensteuer. Unsere Frage, die wir zu diskutieren haben werden, ist also nicht, ob wir künftig im Steuerrecht generell einen Analogieschluß auch zu Lasten des Steuerpflichtigen zulassen wollen, sondern nur, ob innerhalb bestimmter Grenzen, und wenn ja, innerhalb welcher.

Ich möchte nun diese Diskussion mit der Bitte um Ihr freundliches Einverständnis so gliedern, daß ich zunächst nach einem klarstellenden Beitrag, um den Herr Dr. *Woerner* gebeten hat, in einem ersten Teil Gelegenheit zu Äußerungen zu der grundsätzlichen Frage nach den Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung geben möchte – also zur Frage „Analogieverbot oder was sonst?“ –, wobei ich aber nicht an eine rein theoretische Erörterung denke, sondern meine, daß in diesem ersten grundsätzlichen Teil auch praktische Fälle ihren Platz haben sollten, an denen sich die Grundfragen exemplifizieren lassen. In einem zweiten Teil könnten dann Einzelfragen erörtert werden, von denen ich mir im Augenblick drei notiert habe. Die erste: Kontinuität als Planungsgrundlage für den Steuerpflichtigen? Die Formulierung stammt aus dem Referat von Herrn *Friauf*; Herr Kollege *Schneider* hat die Frage, wenn ich ihn recht verstanden habe, verneint. Die zweite Einzelfrage, die mir diskussionswürdig und auch -bedürftig erscheint, ist die nach der Zulässigkeit einer rückwirkenden Rechtsprechungsänderung: ist sie unbedenklich möglich oder gibt es nur ein prospective overruling, so wie es Herr *Friauf* heute früh vertreten hat? Unter den Einzelfragen sollten wir ferner, wenn es gewünscht wird, die von Herrn *Kruse* erörterte Frage nach der Ergiebigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Auslegung von Steuergesetzen schlechthin behandeln; das ist ein Sonderthema, dessen Behandlung im Rahmen des allgemeinen, grundsätzlichen Teils unserer Diskussion vielleicht von deren scharfen Konturen fortführen würde.

Richter am Bundesfinanzhof Dr. *L. Woerner*, München

Vielleicht darf ich mit einer ganz persönlichen Bemerkung beginnen. Was ich Ihnen heute morgen vorgetragen habe, ist das Ergebnis einer sich in mir vollzogenen, langjährigen Wandlung. Ich habe meine Tätigkeit als Finanzrichter begonnen als weitgehender Positivist. Ich war damals schon *Larenzianer*, habe aber lange Zeit das „Diktum des Gesetzgebers“ gleichgesetzt mit dem möglichen Wortsinn des Gesetzes. Ich habe erkennen müssen in einer langjährigen Tätigkeit, daß es mit dem möglichen Wortsinn als absoluter Grenze der Rechtsfindung zum Nachteil des Steuerpflichtigen im Steuerrecht schlicht und einfach nicht geht. Wenn wir danach streng verfahren würden, dann hätten wir heute längst kein Steuerrecht mehr, sondern nur noch Teilstücke und Bruchstücke, von denen keines zum anderen passen würde. Ich möchte den Richter hier im Saale kennen, der von sich behaupten könnte, daß es ihm in seiner Laufbahn gelungen sei, die Grenze des möglichen Wortsinnes als absolute Grenze der Rechtsfindung (auch steuerverschärfend) immer und in allen Fällen durchzuhalten. Ich glaube nicht, daß ich irgendeinen Richter fände, der jetzt die

Hand erheben würde. Mir geht es ganz einfach um die Methodenehrlichkeit, bitte nehmen Sie mir das ab. Ich möchte davon loskommen, daß man so tut, als lege man das Gesetz aus, in Wirklichkeit die Auslegung aber bereits überschreitet, ohne dies kenntlich zu machen.

Andererseits aber muß man sehen: Es gibt keine absolut einheitliche Auffassung darüber, wo die Auslegung endet. Es ist *Larenz* und es sind seine Anhänger, die sagen: Die Grenze endet am möglichen Wortsinn. Es muß aber nicht jeder *Larenz* folgen und es gibt genügend Rechtsanwender, die einen sehr weiten Auslegungsbegriff haben und die das, was ich heute morgen unter der Flagge der Lückenausfüllung behandelt habe, zwanglos unter ihren Auslegungsbegriff bringen würden. Man kann sich ja auch manchmal darüber streiten, ob etwas noch im Rahmen des möglichen Wortsinns liegt oder nicht. In diesem Zusammenhang ist auch ein gewisser Vorbehalt zu machen bei den Auslandsberichten, die wir heute gehört haben. Es wäre nämlich wichtig zu wissen: Was verstehen die Ausländer jeweils unter Analogieverbot? Nehmen sie die Auslegung wirklich so ernst, daß sie die Grenze des möglichen Wortsinns anerkennen? Haben sie gewissermaßen einen *Larenz* in Amerika oder in Großbritannien? Das sind die Fragen. Im Ergebnis also: Wir müssen uns stets der Problematik des möglichen Wortsinns als der geeigneten Auslegungsgrenze bewußt sein.

Nun zu Herrn *Felix*: Sie sprachen von Defensoren und Regulatoren. Ich nehme an, Sie haben mich zu den Regulatoren gerechnet. Ich sehe mich als Positivist mit regulatorischem Touch. Ich habe versucht, heute morgen sehr strenge Grenzen aufzuzeigen für eine Rechtsfortbildung zum Nachteil der Steuerpflichtigen. Ich habe einen ganz besonderen Grund, warum ich zur Methodenschärfe tendiere: Gerade weil ich den politischen Richter i. S. eines Sozialingenieurs (nicht etwa den politisch bewußten Richter) ablehne, gerade weil ich die Gefahr sehe, daß auch einmal in unserer Gerichtsbarkeit Richter judizieren könnten, die nur den sozialpolitischen Konflikt sehen, den sie nur sozialpolitisch lösen wollen, deswegen insbesondere bin ich für Regelsicherheit. Deswegen bin ich dafür, daß man sich Gedanken macht über eine klare Grenzziehung zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung. Meine Lösung steht zur Diskussion.

Universitätsdozent Dr. *M. Tanzer*, Wien

Ich möchte Herrn Dr. *Woerner* sowohl in seinem Referat als auch in seinen zusätzlichen Ausführungen vollauf zustimmen. Der mögliche Wortsinn bildet sicher keine praktikable und die Rechtssicherheit wahrende Grenze. Die Argumentation von Herrn Dr. *Woerner* ließe sich noch dadurch ergänzen, daß man auf den sog. Lückenbereich *intra legem* hin-

weist. Denn der mögliche Wortsinn bezeichnet ja nicht nur die Grenze zwischen Auslegung im engeren Sinn und Lückenfüllung, sondern auch zwischen verschiedenen Bereichen der Lückenfüllung. Die Lückenfüllung *intra legem* wird immer dann Platz greifen müssen, wenn der Gesetzgeber, was wesens- und arttypisch für das Steuerrecht ist, sich unbestimmter Gesetzesbegriffe bedient hat. Und sowohl bei der Lückenfüllung *intra legem* als auch bei der Lückenfüllung *praeter legem*, wo also über den möglichen Wortsinn hinausgegangen wird, ist letzten Endes das gleiche teleologisch-axiomatische Erkenntnisverfahren anzuwenden. Es scheint daher m. E. nicht ganz einsichtig, warum einerseits beim unbestimmten Gesetzesbegriff die Rechtsanwendung so weit geht, daß ein nunmehr teleologisch-axiomatisch orientiertes Erkenntnisverfahren zum Zuge kommen kann und hinter der grammatikalischen Auslegung zurückstehen muß, und warum andererseits bei Erreichen dieser unscharf konturierten Grenze des möglichen Wortsinnes die Rechtsanwendung plötzlich vor der Anwendung eben derselben Methode, die bei der Lückenfüllung *intra legem* notwendig anzuwenden war, zurückschreckt. Methodenehrlicher, und ich glaube für die Rechtssicherheit förderlicher wäre es, sich auf dieses teleologisch-axiomatische Erkenntnisverfahren auch im anderen Falle zu verlassen. Auch die Positivisten unter uns sind ja der Auffassung, daß die Lückenfüllung *praeter legem* noch immer zur Auslegung gehört und nicht Rechtsfindung im eigentlichen Sinn ist. Wo die Teleologie nicht mehr erkennbar ist, wo der Wertentscheid des Gesetzgebers aus positivem Recht heraus nicht hinlänglich klar entwickelt werden kann, da muß die Lückenfüllung allerdings versagen. Soweit aber diese Darlegung glückt, glaube ich, muß man sich nicht durch ein Analogieverbot künstlich der Möglichkeiten der Wertungsjurisprudenz berauben und plötzlich zum Begriffsjuristen werden. Diese Zäsur scheint mir unnatürlich zu sein.

Prof. Dr. W. R. Walz, Hamburg

Ich muß sagen, daß mich das Referat von Herrn *Kruse* ungemein begeistert hat, auch seine fulminante Beschreibung der Irrationalität des Steuerrechts. Nur glaube ich, daß die Folgerungen, die er daraus gezogen hat, falsch sind, und zwar besonders die Folgerungen, die er aus der Aussage gezogen hat, daß das Steuerrecht im wesentlichen aus dem Diktum des Gesetzgebers, eines irrationalen Gesetzgebers, lebe und sonst keinerlei eigene Sachgesetzlichkeit aufweise. Sobald man sich rechtsvergleichend mit einem Steuerrecht beschäftigt, das dem deutschen Recht ähnlich ist – ich habe mich in den letzten Monaten u. a. mit den Werbungskosten und Betriebsausgaben in den USA beschäftigt –, wird man feststellen: Die gesetzliche Ausgangslage ist verschieden; die Ausgangspunkte sind ver-

schieden. Es dürfen in Amerika etwa Betriebsausgaben nur dann abgezogen werden, wenn sie „necessary and ordinary“ waren, während es hier gängigem Dogma entspricht, daß man die Angemessenheit der Betriebsausgaben nicht überprüft. Es gibt noch andere Unterschiede im Gesetzeswortlaut der sec. 162 (a) ff; 212 IRC. Dennoch sind die meisten Fälle entweder identisch gelöst oder, falls sie unterschiedlich entschieden werden, kann man sich sowohl hier wie dort mit Argumenten, die *lege artis* zulässig sind, darüber streiten. Ausnahmen, wie z. B. die der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz, bestätigen die Regel. Daraus folgt für mich – das ist ein induktiver Schluß vom Besonderen aufs Allgemeine, ich muß es zugeben –, daß die These, daß das Steuerrecht allein aus dem Diktum des Gesetzgebers lebt, nicht richtig sein kann.

Herr *Friauf* hat betont, daß nur die Rechtsnorm selbst Anspruch auf Rechtsgeltung habe, nicht irgendwelche Prinzipien, und ich bin damit einverstanden. Nur muß die Rechtsnorm als „law in the books“ umgesetzt werden, muß „law in action“ werden. Und hier setzt nun natürlich der Umsetzungsprozeß selber ein, der Teil der Norm ist. Und dabei kommt das Licht, in dem der Text verstanden werden muß, der Sinn, kommen die materiellen Prinzipien des Steuerrechts zum Tragen. Man kann das, was wir in Buchstaben in einem Gesetzestext finden, nicht isolieren, sondern wir müssen den Umsetzungsprozeß selber mit in Betracht ziehen, und hier stößt ein strikter Positivismus auf zwei prinzipielle Schwierigkeiten. Die eine Schwierigkeit hängt zusammen mit der Ungenauigkeit unserer Umgangssprache. Ein strikter Positivismus setzt voraus, daß man von einem ausgesagten Sachverhalt mit Sicherheit sagen kann: Er hat stattgefunden oder er hat nicht stattgefunden. Je nachdem findet die daran anknüpfende Norm Anwendung oder nicht. Das ist aber nicht in allen Fällen möglich. Wenn ich als Süddeutscher in Hamburg einem Kollegen sage: „Es hat wieder mal geregnet“, wird mir entgegnet: „Es hat nicht geregnet, es hat genieselt.“ Mit vielen juristischen Ausdrücken ist es ganz ähnlich (z. B. Entnahme – Entstrickung). Man kann also nie mit Sicherheit sagen, ob man über das gleiche redet, wenn man überhaupt mit Worten der Umgangssprache redet und nicht eine reine Fachsprache einführt. Eine reine Fachsprache wäre aber juristisch aus legitimatorischen Gründen unmöglich, weil ein Stück weit die Akzeptanz von Urteilen davon abhängt, daß sie in Umgangssprache verfaßt sind. Damit kauft man sich aber die Ungenauigkeit ein: notwendig!

Zweitens setzt ein strikter Positivismus eigentlich voraus, daß mit Sicherheit ausgesagt werden kann, daß der Gesetzgeber an dem konkret hier vorgefundenen Sachverhalt, der als bestehend ausgesagt wird, bestimmte Rechtsfolgen knüpfen wollte. Hier haben wir aber das Problem der allge-

mein-abstrakten Regelung und des konkreten Sachverhalts, der in eine ganz komplexe Wirklichkeit eingefaßt ist. Der konkrete Sachverhalt muß aus dieser Komplexität herausgelöst, muß subsumierbar gemacht werden. Und bei diesem Prozeß können wir nicht stets sicher sein, daß der in der Wirklichkeit vorgefundene, aus der Wirklichkeit herausdestillierte Sachverhalt, der sich genau mit den Worten umschreiben läßt, die der Gesetzgeber gebraucht hat, genau den Sachverhalt trifft, den der Gesetzgeber als Tatbestand für die angeordnete Rechtsfolge gemeint hat. Man kann das an extremen Beispielen veranschaulichen: In § 4 Abs. 4 EStG wird die Abzugsfähigkeit von betrieblich veranlaßten Aufwendungen als Betriebsausgaben statuiert; Ausnahmen finden sich u. a. in § 4 Abs. 5 und § 12 Ziff. 2 EStG. Wenn nun ein Unternehmer in dem betrieblich veranlaßten Streben, Monopolist zu werden, einen unorthodoxen Weg wählt, nämlich eine Mörderbande dingt, um seine Konkurrenten umzubringen, ist das dann nicht betrieblich veranlaßt? Es ist betrieblich veranlaßt; das Gegenteil kann man nur behaupten, wenn man auf dem Standpunkt steht, daß nicht sein kann, was nicht sein darf. Dennoch ist dies offensichtlich nicht der Sachverhalt, den der Gesetzgeber gemeint hat. Und obwohl er keine ausdrückliche Ausnahme vorgesehen hat, wird kein Rechtsanwender – weder in Deutschland noch sonst in einem der Länder, von denen wir Berichte gehört haben – zögern, die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Mörderbande zu verneinen. Ich glaube nicht, daß man den aufgezeigten Schwierigkeiten der Rechtsanwendung mit den hergebrachten Hülsen der deutschen Methodenlehre Rechtsauslegung, Rechtsfortbildung, Analogie gerecht werden kann. In den eigentlichen Streitfällen kann man immer mit *lege artis* zulässigen Argumenten behaupten, es sei das eine oder andere gewesen. Was wir brauchen, ist eine *philosophy of judicial restraint*, die die Nachordnung der Rechtsanwendung gegenüber dem Gesetz ernst nimmt, ohne in den alten Irrglauben zurückzuverfallen, der Rechtsanwender sei bloßer Subsumtionsautomat.

Dr. K. Leiber, Düsseldorf

Zu der von Herrn *Tipke* geäußerten Vermutung, bei der mündlichen Steuerberaterprüfung werde die Beiziehung des Gesetzestextes untersagt, möchte ich aus meiner Kenntnis als Mitglied eines Prüfungsausschusses bemerken, daß in Nordrhein-Westfalen die Benutzung der Textausgaben grundsätzlich gestattet und üblich ist.* Ich sehe einen gewissen Wider-

* Dem Herausgeber ist nach der Tagung folgendes Schreiben zugegangen: „Während der gesamten mündlichen Steuerbevollmächtigtenprüfung in Düsseldorf müssen die Kandidaten ohne Gesetzestexte operieren. Dies betrifft sowohl die

spruch zwischen der grundlegenden These Herrn *Woerners* einerseits – der Richter darf die klar auf den Fall A zugeschnittene Eingriffsnorm nicht auf den wirtschaftlich gleichgelagerten Fall B ausdehnen, sondern allenfalls die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes bejahen, weil Fall B willkürlich ausgeklammert ist – und dem von ihm zu § 17 EStG angeführten Beispielsfall andererseits – die Einziehung ist eindeutig keine Veräußerung, gleichwohl muß sie wie eine solche behandelt werden –. Läßt sich dieser Widerspruch ausräumen, indem man die Gewichtigkeit der Fälle als zusätzliches Kriterium berücksichtigt? Dann würde das Analogieverbot eingreifen, wenn es sich um gleichgelagerte Lebenssachverhalte handelt, die so häufig und so gravierend sind, daß man dem Gesetzgeber ihre Kenntnis unterstellen muß, während eine analoge Anwendung auch von Eingriffsnormen zulässig ist bei selteneren, von vornherein schwer erkennbaren Randbereichen.

Ich bitte zu bedenken, daß ein steuerlicher Eingriff sich auch indirekt durch Einschränkung einer Befreiungsvorschrift vollziehen kann. Wird hier im Wege der Restriktion entgegen dem möglichen Wortsinn eine Einengung vorgenommen – der Bundesfinanzhof faßt das meist unter den Begriff ‚Auslegung gegen den klaren Gesetzeswortlaut‘ zusammen –, so ist das im Grunde der Ausdehnung einer Eingriffsnorm durch Analogiebeschluß gleichzuachten, der jeweilige Weg hängt also vom gesetzestechnischen Aufbau als Eingriffs- oder Befreiungsnorm ab. Wenn man daher mit Recht in der weithin praktizierten Restriktion auch von Befreiungsvorschriften keine großen Probleme sieht, dann ist ein Festhalten an dem strengen Analogieverbot bei Eingriffsnormen eigentlich nicht recht einsichtig.

V. Heydt, EG-Beamter, Brüssel:

Mir scheint, man kann den Gegensatz zwischen den systematischen Ansprüchen von Herrn *Tipke* und den rechtsstaatlichen Bedenken von Herrn *Friauf* gegen eine allzuweit gehende Analogie dadurch überbrücken, daß man sich die Aspekte Normenhierarchie und Verfassungsgerichtsbarkeit vor Augen hält. Die vorhandenen Normen des einfachen

Vorbereitung des Vortrages als auch die anschließende Prüfung. Die Gesetzestexte – amtliche Ausgabe, Stollfuß-Verlag – liegen zwar aus, jedoch ist es den Kandidaten ausdrücklich untersagt, diese zu benutzen. Es gibt Zeugen, die bestätigen werden, daß man ihnen (sinngemäß) folgendes unterbreitet hat: ‚Wir müssen die Gesetzestexte auslegen, wir verbieten Ihnen aber deren Benutzung‘. (Der Verfasser des Schreibens ist bekannt.) Herr Dr. *Leiber* hat dazu erklärt, daß er sich zur Steuerbevollmächtigtenprüfung aus eigenem Wissen nicht äußern könne.

Rechts konkretisieren allgemeine, aus der Verfassung abzuleitende Wertungen und schaffen Systeme mit so hinreichenden Konturen, daß Analogie in deren Rahmen gar nicht Rechtsschöpfung bedeutet, sondern lediglich (Verfassungs-)Rechtsanwendung oder Systemausfüllung, erforderlichenfalls durch die Gerichte einschl. einer etwaigen Einschaltung einer verfassungsgerichtlichen Instanz.

Da das Recht in der EG wesentlich weniger ausgefeilt ist als das nationale Recht, muß der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) nicht selten auf der Grundlage oftmals unvollkommener Gesetzgebung – soweit der Rat sich nicht einigt, kommt eine Vorschrift eben nicht zustande – Recht sprechen. Das bedeutet dann häufig, allgemeine Wertungen und Systeme zu konkretisieren und dabei auch ergänzend Recht zu setzen. Dazu zwei aktuelle beim EuGH anhängige Fälle aus dem Umsatzsteuerbereich: Bei der von einer Kreditvermittlerin für 1979 beanspruchten Umsatzsteuerbefreiung hatte es der EuGH in Fortschreibung seiner ständigen Rechtsprechung vergleichsweise leicht, die mit der 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer für die Bundesrepublik zum 1. 1. 1979 entstandene Verpflichtung auch bereits vor der formellen Umsetzung durch das Umsatzsteuergesetz 1980 für durch den Bürger einklagbar zu erklären¹. Der zweite, wichtigere Fall betrifft die Doppelbelastung mit Mehrwertsteuer in der EG². Mir erscheint nicht ausgeschlossen, daß der EuGH unter Zuhilfenahme des Rechtsbegriffs des Gemeinsamen Marktes und auf der Basis des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrechts eine inhaltliche Beziehung zwischen den formal unverbundenen Umsatzsteuergesetzen verschiedener Mitgliedstaaten feststellt und daraus die Folgerung ableitet, daß eine Doppelbelastung unzulässig ist, sei es, daß aufgrund restriktiver Auslegung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie dem Staat der Einfuhr die Erhebung von Mehrwertsteuer untersagt ist, oder aber, daß der Staat der Ausfuhr im Wege der Analogie verpflichtet ist, die auf einen auszuführenden Gegenstand erhobene und ihn noch belastende Mehrwertsteuer in allen Fällen zu erstatten.

Diskussionsleiter Prof. Dr. K. Vogel, München

Wenn es richtig ist, was ich vorhin als Summe aus den Referaten abzuleiten versucht habe, daß nämlich die Frage nach den Grenzen der Auslegung eine Frage der Abgrenzung zwischen Gesetzgeber und Gerichtsbarkeit,

1 Rechtssache 8 / 81; zwischenzeitlich hat der EuGH mit Urt. v. 19. 1. 1982 so entschieden.

2 Rechtssache 15 / 81.

damit eine verfassungsrechtliche Frage sei, die sich von Staat zu Staat unterschiedlich beantworten könne, dann könnte natürlich auch für die Auslegung des Europäischen Gemeinschaftsrechts etwas anderes als für die innerdeutsche Auslegung gelten. Das möchte ich nur zu bedenken geben.

Wiss. Assistent B. Kreft, Berlin

Ich möchte die Ausführungen von Herrn *Woerner* und Herrn *Tanzer* unterstützen:

Wenn der mögliche Wortsinn bei der Rechtserkenntnis eine Begrenzungsfunktion haben soll, dann darf nicht der Rechtsanwender selbst über diese Grenze verfügen können. Genau das ist aber der Fall. Der Richter entscheidet selbst und in gewisser Weise autonom darüber, wo der mögliche Wortsinn aufhört und wo etwas Darüberhinausgehendes anfängt. Die linguistische Semantik hat versucht, die Situation bei der Gesetzesanwendung wie folgt zu begreifen: Gibt es für einen Begriff Konsens darüber, daß eine bestimmte Auslegung ihm gerecht wird, kann man insofern von positiven Kandidaten eines Begriffs sprechen. Daß etwa „Dunkelheit“ ein positiver Kandidat des Begriffs „Dämmerung“ ist, wenn es darum geht, bei Dämmerung das Abblendlicht einzuschalten, oder einfacher, daß „Pferd“ ein positiver Kandidat des Begriffs „Haustier“ ist, wird man sagen können. Es gibt umgekehrt negative Kandidaten eines Begriffs, von denen man sagen kann, sie fallen mit Sicherheit nicht unter diesen Begriff. An diesen Konsens wird sich der Richter als Mitglied der Sprachgemeinschaft halten (müssen). Nun gibt es aber zwischen dem Bereich der positiven und dem der negativen den Bereich der sog. neutralen Kandidaten, der eine große Bandbreite hat und bei dem man nicht genau weiß: Fällt ein Kandidat unter den Begriff oder nicht? Das sind unsere problematischen Fälle. Und in diesem Bereich ist es der Richter selbst, der darüber entscheidet, wo der mögliche Wortsinn und damit der positive Bereich endet und wo der negative Bereich anfängt. Wenn man aber dem Richter selbst die Möglichkeit gibt, darüber zu entscheiden, wo seine Regelungsbefugnis aufhört, dann ist das keine rationale Abgrenzung in dem Sinne, wie wir sie eigentlich fordern, und hat möglicherweise mit Gesetzesbindung im Sinne von Art. 20 III GG nicht genügend zu tun. Man sollte also unter Hinzuziehung sprachtheoretischer Erkenntnisse versuchen, sich dieser Autonomie und der nur scheinbaren Begrenzungstauglichkeit des sog. möglichen Wortsinns bewußt zu werden. Während des Faschismus galt ja das Analogieverbot auch im Strafrecht nicht, und es gibt eine Untersuchung, die festgestellt hat, daß zu dieser Zeit bestimmte Vergehen, obwohl das Analogie-

verbot nicht galt, weder qua Auslegung noch qua Analogie für strafwürdig erklärt und die Täter freigesprochen wurden, daß in denselben Fragen der BGH nach Wiedereinführung des Analogieverbots Täter verurteilt hat, und zwar in der Tat nunmehr qua Auslegung unter einen Begriff subsumierend, bei dem das Reichsgericht damals sogar Analogie für nicht möglich hielt. Das zeigt vielleicht die Beliebtheit im Umgang mit Gesetzesauslegung und Gesetzesbegriff. Ich möchte deswegen dafür plädieren, daß man von der formalen Betrachtung, Analogie dürfe im Steuerrecht schon prinzipiell nicht sein, wekommt zu einer materialen Wertung der anstehenden Fälle. Was man im sog. Analogiebereich tut, nämlich Wertungen vornehmen etwa auf Grund von Gesetzesmaterialien oder sonstiger Überlegungen, ist etwas, was man bei extensiver und teleologischer Auslegung ebenfalls längst tut. Worauf es statt der formalen Abgrenzung ankommt, ist, genau offenzulegen, warum die Wertung, die für die sog. positiven Kandidaten qua Gesetzesanordnung erkennbar gilt, auch bei bestimmten negativen Kandidaten in derselben Weise gilt. Es wäre methodenreicher, würde man die Anwendung eines Gesetzes auf negative Begriffskandidaten nicht schon formal als Verstoß gegen das Analogieverbot ablehnen, sondern sich hier zu einer klaren materialen Wertung – wie immer diese im Einzelfall ausgehen mag – bekennen.

Prof. Dr. P. Kirchhof, Heidelberg

Es ist hier festgestellt worden, daß die Rechtsfortbildung durch Auslegungswandel im Grunde eine Normalität, eine Selbstverständlichkeit sei. Herr *Woerner* hat dieses Ergebnis mit eindrucksvollen Thesen und Beispielen, insb. zum Wechsel der Gewinnermittlungsart, belegt. Mir erscheint lediglich eine kritische Anmerkung zur Reichweite richterlicher Rechtsfortbildung geboten. Der Gesetzesvorbehalt ist auf die „Eingriffs“-Wirkung des Steuerrechts bezogen und deshalb auf die den Steuerschuldner belastenden Regelungen beschränkt worden. Zwar ist der zentrale Grund für die Geltung des Gesetzesvorbehalts die Belastungswirkung und die dadurch bedingte Grundrechtserheblichkeit einer Steuer. Aus dieser Herleitung folgt jedoch nicht, daß nur die im Binnenbereich eines Steuerschuldverhältnisses spürbare Belastung gesetzestatbestandlich beschrieben sein muß. Vielmehr verursacht eine Steuer in der Regel auch Wirkungen außerhalb des Steuerschuldverhältnisses; jede Steuer, insb. jede Massensteuer, wirkt irgendwie sozialgestaltend und verursacht Wettbewerbsverzerrungen. Deshalb kann eine Entlastung eines Unternehmers zugleich eine Belastung seines Konkurrenten, eine Entlastung eines Nachfragers zugleich eine Belastung eines anderen, Gleichbehandlung beanspruchenden Nachfragers sein. Das Grundprinzip des Gesetzesvorbehalts muß des-

halb generell auf alle Steuern, sowohl auf die individualbelastende als auch auf die den Steuerschuldner entlastende, aber den Konkurrenten belastende Steuer angewendet werden.

Die Herleitung des Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung aus den Grundrechten hat allerdings zur Folge, daß nur die grundrechtserhebliche Beschwer, d. h. der steuerliche Belastungsgrund und die Steuerhöhe, nicht aber jede Verästelung des Steuertatbestandes im Gesetz beschrieben sein muß. Eine demokratiethoretische Herleitung des Gesetzesvorbehalts bestätigt dieses Ergebnis, wenn dort dem Gesetzgeber die Regelung des Wesentlichen, Grundsätzlichen, auf Dauer Bedeutsamen vorbehalten wird. Auch das belastende Steuerrecht muß mit Generalklauseln arbeiten, ähnlich etwa dem strengsten Eingriffsrecht des StGB (und dort z. B. dem Tatbestand der Nötigung oder Beleidigung) oder den polizeilichen Generalklauseln. Mögen die dort vorgegebenen Lebenssachverhalte auch leichter zu erfassen und deshalb leichter rechtlich zu beantworten sein als das relativ konturenlos, vom bloßen Geldverkehr handelnde Steuerrecht, so zeigen diese Beispiele doch immerhin, daß die Verfassungserheblichkeit des staatlichen Eingriffs eine Generalklausel nicht hindert.

Eine wesentliche, gesetzesergänzende Auslegungshilfe, auf die Herr *Friauf* bereits hingewiesen hat, ist die verfassungskonforme Auslegung. Dieses Hilfsmittel allerdings ist nur geeignet, soweit die Verfassung uns materielle Vorgaben und Handlungsmaximen für das Steuerrecht gibt. M. E. hält die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hierzu durchaus materielle Aussagen bereit. Das BVerfG sagt z. B. in Parenthese – und wir alle, einschließlich Herrn *Kruse*, sollten das weiterhin nur in Parenthese sagen müssen –, daß die Kopfsteuer verfassungswidrig ist.

Ebenso stellt die Rechtsprechung klar, daß die Besteuerung der Eheschließung gegen die Verfassung verstößt, die Besteuerung einer bestimmten Berufsausübung als Steuertatbestand unzulässig wäre, eine die Steuerquelle mindernde („erdrosselnde“) Besteuerung der Eigentumsgarantie widerspräche, Quasi-Abgaben die Finanzverfassung unterlaufen würden. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erleichtert es somit, etwaige Lücken im Gesetzestatbestand durch höherrangiges, wiederum generalklauselartiges Recht auszufüllen und dadurch ein wenig mehr an Tatbestandsbestimmtheit zu gewinnen.

Eine weitere wesentliche Subsumtionshilfe ist die teleologische Auslegung. Wenn Herr *Tipke* dazu vorschlägt, man möge doch den Zweck eines jeweiligen Steuergesetzes im Gesetzestatbestand näher umschreiben, so dürfen wir daraus wohl nicht die Empfehlung herleiten, der Gesetzgeber

solle lediglich sein Regelungsmotiv zu Protokoll geben. Zieldefinitionen im Umweltschutzrecht belegen nämlich, daß damit für die Gesetzesanwendung kaum etwas gewonnen wird. Dort ist von der Reinheit der Luft, der Sauberkeit des Wassers, der Bedeutung landwirtschaftlicher Gestaltung oder von der Schönheit der Natur die Rede. Ein Kenner des Umweltschutzrechts hat jüngst einmal gesagt, diese Zweckdefinitionen könnten kaum von einem Juristen angewandt, sondern allenfalls von einem Musiker vertont werden. Deswegen müssen wir andere Wege suchen, um die uns immer beunruhigende und von Herrn *Vogel* formulierte These modifizieren zu können, der Besteuerungszweck einer Einnahmeerzielung rechtfertige letztlich jede Last, könne deshalb keine Vorgabe für eine teleologische Auslegung sein. Die Frage nach Sinn und Zweck eines Steuergesetzes erhält jedoch einen konkreteren Bezugspunkt, wenn man das Steuerrecht als konkretisiertes Verfassungsrecht, insb. als Ausformung der Grundpflicht zur Steuerzahlung nach Art. 14 Abs. 2 GG (Sozialbindung der Eigentümerfreiheit) versteht. Innerhalb dieser Zielvorgabe wählt der Gesetzgeber innerhalb der einzelnen Privatvermögen einen Belastungsgrund – etwa das erworbene Einkommen, das verwendete Einkommen oder die ruhende Vermögenssubstanz – und gestattet dem Finanzstaat eine steuerrechtliche Teilhabe an diesen Vermögenswerten. Besteuerung ist also nicht die Erzielung von staatlichen Einnahmen zur Erfüllung beliebiger Zwecke, sondern die staatliche Teilhabe am gerade zugeflossenen Eigentum, am ruhenden Eigentumsbestand und an dem am allgemeinen Markt gebrauchten Bestand. Die Rechtserheblichkeit dieser Unterscheidung läßt sich am einfachsten ablesen, wenn man etwa die Einkommen-, Vermögen- und Umsatzsteuerbelastung miteinander vergleicht. Sie wäre nicht beliebig austauschbar. In diesen vom Gesetzgeber verfassungskonform gewählten Belastungsgründen gewinnt die Auslegung des Steuergesetzes eine Übermaßgrenze und ein materielles, gesetzesakzessorisches Gleichheitsprinzip.

Richter am Bundesfinanzhof, Dr. L. *Woerner*, München

Zu Herrn *Leiber*: Als ich vom Tatbestand A und Tatbestand B gesprochen und gesagt habe, die Ähnlichkeit beider Tatbestände lasse sich nicht ohne weiteres durch Rechtsfortbildung beheben, vielmehr dürfe die Verfassungswidrigkeit und die Vorlage der Sache an das Bundesverfassungsgericht nicht unterlaufen werden, habe ich damit auch zum Ausdruck gebracht, daß beispielsweise bei der Hundesteuer der Begriff Hund nicht zum Begriff Katze fortgebildet werden darf. Ich habe den breiten lückenfreien Raum im Steuerrecht betont und damit klargestellt, daß ich kein Anhänger einer weiten Analogie auch zu Lasten des Steuerpflichtigen bin.

Daher auch meine Ausführungen, mit denen es mir darauf ankam, ob im Gesetz ein hinreichend erkennbarer Plan mit einer ganz eindeutigen Zielrichtung feststellbar ist. Und beim § 17 EStG, wo offensichtlich die Kaduzierung vergessen wurde, die aber mitgemeint sein muß, wenn die ganze Kette – §§ 15, 16, 17 – stimmen soll, meine ich, daß hier ein Fall vorliegt, wo aus dem Gesetz ein Plan erkennbar ableitbar ist.

Ich bin auch dankbar für den Einwand, bei den Eingriffsnormen neige man eher zu einer Zurückhaltung in der Rechtsfortbildung, während man bei den Begünstigungs-, etwa bei den Befreiungsnormen, großzügiger sei. Dies ist in der Tat das Faktum der Rechtsprechung. Ich bin mir über die Berechtigung dieses Vorgehens nicht restlos klar, würde aber auch bei der Rechtsfortbildung von steuerbegünstigenden Tatbeständen einen im Gesetz objektivierten Plan verlangen. Es gilt der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit. Bedenkt man dies, so sind die Unterschiede zwischen Belastung und Entlastung des Steuerpflichtigen meiner Ansicht nach nicht so gravierend. Vielleicht muß man aber wegen des Gesetzesvorbehalts im Eingriffsrecht strengere Anforderungen an die steuerverschärfende Rechtsfortbildung stellen.

Ihre dritte Frage habe ich m. E. bereits in meinem Referat beantwortet. Ich habe darauf hingewiesen, daß es zu eng ist, wenn man immer nur vom Verbot der (steuerverschärfenden) Analogie spricht. Man müßte auf dem Boden der bisherigen Konzeption auch die anderen Instrumente der Rechtsfortbildung einbeziehen. Das sind die teleologische Reduktion und die teleologische Extension.

Prof. Dr. K. H. *Friauf*, Köln

Den Bemerkungen von Herrn *Woerner* kann ich insgesamt zustimmen. Es geht in der Tat nicht allein um das Problem der Analogie, sondern generell um die Frage, ob und inwieweit Steuerpflichten über das Gesetz hinaus begründet werden können. Damit ist eine vielschichtige Problematik angesprochen. Das bloße Diktum, der Wortsinn bilde bei jeder Norm – sie möge so unsinnig formuliert sein wie sie wolle – unter allen Umständen die äußerste Grenze der Auslegung, kann für sich allein gewiß nicht alle Probleme lösen. Es gibt der Rechtspraxis Steine statt Brot.

Sie haben, Herr *Woerner*, heute früh darauf hingewiesen, daß eine Vielzahl von ausgefeilten, differenzierten Techniken notwendig sei, um die komplexen Anwendungsprobleme zu lösen. Dem pflichte ich durchaus bei. Ich möchte aber einen Punkt besonders betonen, in dem wir uns einig sind, nämlich die Verpflichtung des Steuerrechtsanwenders auf das Ethos der absoluten Normtreue und im Zusammenhang damit die Einsicht, daß der

Richter ebensowenig wie der Finanzbeamte Steuerpflichten schaffen oder ausdehnen darf, mit welchen argumentativen Begründungen auch immer. Es ist nun in der Diskussion u. a. von Herrn *Walz* bemerkt worden, daß die Rechtsnormen in „law in action“ umgesetzt werden müßten und daß dabei die typischen Schwierigkeiten des Positivismus aufträten, die durch die Ungenauigkeiten der Umgangssprache und die Relation der verhältnismäßig einfach strukturierten Norm zum jeweils komplexen Sachverhalt bedingt seien. Indessen handelt es sich bei diesen Problemen im wesentlichen nur um Interpretationsfragen, die mit den anerkannten Methoden zu lösen sind. Jede Rechtsnorm besitzt eine gewisse Unschärfezone, die völlig legitimerweise durch den Richter ausgefüllt werden muß. Aber das ist noch kein Analogieproblem. In dem Punkt jedoch, wo die Rechtskenntnis zu dem Ergebnis kommt, hier endet die Möglichkeit einer interpretativen Erschließung, verläuft allerdings auch die Grenze der möglichen Steuerpflicht. Alles darüber Hinausgehende wäre Steuerschöpfung praeter legem. Diese ist prinzipiell unzulässig. Nach meiner Überzeugung kann man auch mit Argumenten der Wertungsjurisprudenz nicht über diese Schranke hinauskommen.

Wenn Herr Kollege *Tanzer* einwendet, es gelte doch auch als zulässig, daß die Rechtsanwendung intra legem Lücken schließe, etwa durch Ausfüllung sog. unbestimmter Rechtsbegriffe, so führt das nicht weiter. Diese Art der „Lückenfüllung“ bewegt sich auf anderem Boden, auch wenn formallogisch ähnliche Vorgänge im Spiele sein mögen. Die Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe vollzieht sich im Rahmen einer entsprechenden gesetzlichen Ermächtigung. Wenn wir dagegen eine Steuerpflicht über den Regelungsgehalt der Norm hinaus ausdehnen wollten, sei es auch unter Berufung auf irgendwie aus der Norm erschlossene Wertungen, gehen wir über das hinaus, wozu der Gesetzgeber die Finanzverwaltung ermächtigt hat.

Das Beispiel von Herrn *Kreft*, „Dunkelheit contra Dämmerung“, macht das Problem gut deutlich. Wenn der Gesetzgeber einen bestimmten Sachverhalt für die „Dämmerung“ geregelt hat, mag füglich darüber gestritten werden, bei welchem Grad von noch sichtbarem restlichem Tageslicht die Dämmerung im Sinne des Gesetzes ende und die endgültige Nacht beginne. Das ist aber lediglich Auslegungsproblem. Auf einem anderen Blatt steht dagegen, ob man das, was der Gesetzgeber für die „Dämmerung“ angeordnet hat, kurzerhand wegen der angeblich gleichen Wertungslage auch auf die ganze Nacht erstrecken darf. Das ist unser Problem.

Soweit im übrigen auch diejenigen, die eine steuerverschärfende Analogie für grundsätzlich zulässig halten, ihr gegenüber für die Betroffenen

immerhin Rechtssicherheit und Vertrauensschutz gewähren wollen – das scheint mir die neue Konzeption von Herrn Kollegen *Tipke* zu sein –, dann wäre doch die Konsequenz wohl, daß diese Analogie im wesentlichen nur in Richtung auf die Zukunft hin erstreckt werden dürfte, während die vergangenen Tatbestände noch nach bisherigem Rechtsverständnis, das heißt: ohne derartige Analogie, zu entscheiden wären. Rechtsstaatlichen Anforderungen wäre damit in der Tat in einem zentralen Punkt genügt. Nur stellt sich die Frage, ob der Richter, wenn er gezielt in die Zukunft hinein eine solche Analogie schafft, nicht ganz offensichtlich eine echte gesetzgeberische Funktion übernimmt. Wäre es dann aber nicht nur methodenehrlich, sondern auch verfassungsrechtlich geboten, daß der Richter den Gesetzgeber auf die Mängel des Gesetzes hinweist und ihm dadurch Gelegenheit gibt, sie durch entsprechende Regelungen zu korrigieren, dann aber das auch öffentlich zu verantworten? Hier zeigt sich besonders deutlich, daß beim Analogieproblem nicht nur der Rechtsstaat, sondern auch die Anforderungen der parlamentarischen Demokratie in Frage stehen.

Prof. Dr. *H. W. Kruse*, Hamburg

In der gebotenen Kürze einige wenige Stichworte, von denen ich hoffe, daß ich mich damit noch verständlicher ausdrücke.

Zu Herrn Dr. *Tanzer*: Die Abgrenzung anhand des möglichen Wortsinns ist eine Folge der Hinwendung zur objektivierten oder objektiven Auslegungstheorie. In dem Augenblick, in dem wir zur subjektiven Auslegungstheorie zurückkehren und nach dem Willen des Gesetzgebers fragen, wie man es vor der Entscheidung BVerfGE 1, 299 getan hat und es in der neueren Theorie wieder vorgeschlagen wird – in dem Augenblick brauchen wir die möglicherweise problematische Grenze des möglichen Wortsinns nicht mehr. Es stellt sich die Frage: Wer entscheidet in welchem Bereich? Lücken intra legem – also unbestimmte Gesetzesbegriffe – enthalten eine Ermächtigung an den Richter zur Regelbildung. Das wissen wir ungefähr seit *Hedemanns* „Flucht in die Generalklauseln“. Lücken praeter legem enthalten eine solche Delegation an den Richter nicht. Insofern stimme ich mit Herrn *Friauf* überein.

Herrn *Walz* muß ich fragen: Wo sind die primären Wertungen des Gesetzes oder des Gesetzgebers? Bei Lenkungsnormen kann ich erkennen, was das Gesetz oder der Gesetzgeber will. Aber bei fiskalischen Belastungsnormen kann ich nur erkennen, daß der Staat Steuern erheben will, daß er an einem möglichst hohen Aufkommen interessiert ist. Aber dieser Gesichts-

punkt scheidet für die Interpretation des anspruchsbegründenden Steuer-
tatbestandes aus.

Zu Herrn *Leiber*: Selbstverständlich muß man sich den Steuertatbestand
ansehen. Einmal haben wir die Norm, dieser oder jener Vorgang ist
steuerpflichtig, und dann kommen tatbestandliche Befreiungen, z. B. von
der Kraftfahrzeugsteuer ausgenommen sind Krankenwagen; hier kann
man den Gesetzeszweck erkennen.

Anders ist es jedoch bei den Werbungskosten. Hier ergibt sich der Steuer-
tatbestand dadurch, daß die Werbungskosten von den Einnahmen abgezo-
gen werden; soweit wir uns in diesem Bereich bewegen, habe ich größte
Bedenken gegen eine ergänzende Rechtsfortbildung, weil ich den Zweck
des Gesetzes nicht erkennen kann. Sie sagten: „Die Anforderungen wer-
den immer leichter.“ Dieses Phänomen habe ich heute morgen mit der
Formel „im großen und ganzen“ überbrückt, weil ich zu Einzelheiten
keine Zeit hatte. Nur wenn wir es mit Lenkungsnormen zu tun haben,
kann ich den vom Gesetzgeber angestrebten Zweck erkennen. Diesen
Zweck muß der Gesetzesanwender durchsetzen.

Mit Herrn *Kirchhof* bejahe ich die Möglichkeit der Verfassungswidrigkeit
von Steuertatbeständen, die eine Steuerpflicht an die Eheschließung
anknüpfen; ebenso halte ich eine Steuerpflicht etwa nach Kopfsteuere-
sichtspunkten für verfassungswidrig. Mit Herrn *Tipke* bedaure ich auch,
daß der Gleichheitssatz de facto leergelaufen ist. Nur, und dadurch unter-
scheide ich mich von Herrn *Tipke*, solange das so ist, baue ich meine Argu-
mentation auf diesem Ist-Zustand auf. Ich kann nicht sagen, alles das, was
das Bundesverfassungsgericht falsch gemacht hat, nehme ich nicht zur
Kenntnis. Ich muß mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
zum Gleichheitssatz leben, muß sie zur Basis meiner Argumentation neh-
men. Das ist bedauerlich. Das widerspricht möglicherweise den Gleich-
heitsvorstellungen, die wir seit eh und je im Steuerrecht haben; der Grund-
satz der Gleichbehandlung der Besteuerung ist ein altes Ideal. Das alles
sehe ich auch, doch ich muß auch zur Kenntnis nehmen, was das Bundes-
verfassungsgericht daraus gemacht hat.

Rechtsanwalt Dr. *A. Raupach*, München

In der bisherigen Diskussion wurden u. a. zwei Argumente mit Verve
gegen das Analogieverbot vorgebracht: einerseits die Schwierigkeit der
Erfassung, was der Wortlaut einer Vorschrift besagt, und andererseits die
Erkenntnis, zwischen (insb. systematischer) Auslegung und Lückenfüllung
durch Analogie bestehe ein fließender Übergang.

Mit beiden Argumenten sollte man vorsichtig umgehen: Zum einen sehe
ich die Gefahr eines sich zu frühen Lösens vom Wortlaut, den man für so
schwer erfaßbar hält (übrigens liegt darin eine Aufforderung an den
Gesetzgeber, in der hier vielgerügten Weise fortzufahren, die wir in den
letzten Jahren erlebt haben); zum anderen scheint mir eine Unterschei-
dung zwischen Auslegung und Analogie erforderlich, denn bei Schließung
einer Gesetzeslücke fehlt es (anders als bei der Auslegung) an einer Ent-
scheidung des Gesetzgebers; deutlich wird dies in Art. 1 des Schweizeri-
schen Zivilgesetzbuches, der den Richter anweist, bei Fehlen einer gesetz-
lichen Regelung nach der Regel zu entscheiden, „die er als Gesetzgeber
aufstellen würde“. Es geht also gar nicht um den wahren Willen des
Gesetzgebers, sondern um einen hypothetischen Gesetzgeberwillen. Wenn
das Bundesverfassungsgericht meint, das Steuerrecht lebe aus dem „Dik-
tum des Gesetzgebers“, so liegt darin auch eine Grenze für die verschär-
fende Lückenfüllung; mit anderen Worten: Die Aufgabe des Verbots bela-
stender Analogie im Steuerrecht scheint mir Grenzen zu überschreiten, die
die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gesetzt hat.

Prof. Dr. *H. Meilicke*, Bonn

Die alten Römer lasen das Recht aus den Eingeweiden der Opfertiere. Es
war eine ungeheure Errungenschaft, daß in dem Zwölf Tafelgesetz der
Wortlaut der Gesetze festgelegt wurde. Wir haben – Gott sei Dank – heute
den Wortlaut, und an diesen Wortlaut können wir uns im Steuerrecht als
Steuerberater und Rechtsanwälte nur klammern. Und alles, was über den
Wortlaut hinausgeht, bedeutet, wie es eben gesagt wurde: Der Fiskus will
mehr Geld haben. Das wurde früher mit der wirtschaftlichen Betrach-
tungsweise begründet. Das wurde dann mit der nationalsozialistischen
Weltanschauung begründet, und jetzt heißt es: Es sind Lücken da, oder:
Es ist eine Analogie vorzunehmen. Es kommt doch immer wieder auf ein
ganz einfaches Problem hinaus: Wo sind die Grenzen des Richters? Und
diese Grenzen des Richters wurden m. E. nun seit Jahren schon weitge-
hend überschritten zu Lasten der Steuerpflichtigen. Lassen Sie mich drei
Fälle vortragen, die Ihnen allen geläufig sind:

Im Einkommensteuerrecht haben wir im § 15 den Grundsatz, daß die Zin-
sen und das Entgelt für Dienste den Gewerbeeinkünften zugerechnet wer-
den. Was hat seit 40 und 50 Jahren die Rechtsprechung daraus gemacht?
Sie hat das ganze Betriebsvermögen hereingebracht, ein Sonderbetriebs-
vermögen entwickelt, alles rechtswidriges Richterrecht, das aber leider seit
40 Jahren existiert.

Ein weiteres Beispiel ist bei umgekehrter Betriebsaufspaltung, der
berühmte Fall: Zwei Berliner Jungens, die eine Kleiderfabrik in Form einer

GmbH hatten, besaßen privat ein Grundstück, das an die Kleiderfabrik vermietet war. Da hat plötzlich der Bundesfinanzhof erklärt, der Grundbesitz sei gewerbliches Betriebsvermögen, um nämlich die Veräußerungseinkommensteuer kassieren zu können. Ein ganz klares rechtswidriges Richterrecht. Leider hat das Bundesverfassungsgericht die Entscheidung nicht aufgehoben.

Ein dritter Fall: Das ist jetzt die Lehre, daß eine GmbH & Co., weil die GmbH da ist, nur notwendiges Betriebsvermögen und notwendige gewerbliche Einkünfte haben kann. Reines Richterrecht, absolut contra legem. Wir müssen, wir haben uns hier alle im Himmel bewegt, auf den Boden gehen und uns hier die einzelnen Fälle ansehen. Und deshalb also möchte ich mich ganz scharf dem anschließen, was mein Freund und Kollege *Felix* gesagt hat: Zurück – gerade im Steuerrecht – zum Wortlaut des Gesetzes. Der Wortlaut des Gesetzes ist der Schutz des Steuerbürgers gegen die Willkür der Verwaltung und gegen Richter, die glauben, daß sie das Recht gestalten müssen.

Diskussionsleiter Prof. Dr. K. Vogel, München

Wir hatten zunächst wohl alle den Eindruck, daß die Regulatoren – im Sinne von Herrn *Felix* – die Diskussion beherrschten. Jetzt kommen die Defensoren zu Wort. Ich bin gespannt, wie es weitergeht.

Prof. Dr. H. Söhn, Passau

Für das Ergebnis der Tagung wäre es wichtig zu wissen, wie groß die Differenzen zwischen Herrn *Woerner* auf der einen und Herrn *Friauf* sowie Herrn *Kruse* auf der anderen Seite tatsächlich sind. Deshalb zunächst zwei Fragen an Herrn *Woerner*: 1. Was versteht man konkret unter dem „erkennbaren Plan des Gesetzes“, der eine Analogie zulassen soll? Sind insb. auch allgemeine Grundsätze, wie z. B. das Leistungsfähigkeitsprinzip, Teil dieses Plans? 2. Was geschieht, wenn kein Plan feststellbar ist, bzw. wer entscheidet, ob ein „erkennbarer Plan des Gesetzes“ vorliegt? Und die Gegenfrage an Herrn *Friauf* sowie an Herrn *Kruse*: Wie paßt dieser „erkennbare Plan des Gesetzes“ i. S. *Woerners* in Ihr eigenes Konzept? Stünde dieser Plan bereits „außerhalb der publizierten Norm“ i. S. *Friaufs* oder könnte er die Rechtsanwendung (noch) legitimieren?

Prof. DDr. H. G. Ruppe, Graz

Zwei kurze Fragen an Herrn *Kruse* und Herrn *Friauf*.

Ich glaube, man kann mit Herrn *Kruse* ohne Zweifel einig gehen darin, daß Analogie die Existenz und auch die Auffindbarkeit von gewissen Wer-

tungen voraussetzt. Ohne daß eine solche Wertung oder ein Plan erkennbar ist, ist auch eine Analogie nicht möglich. Aber das scheint mir keine Singularität des Steuerrechts zu sein, sondern ein allgemeines Problem: Sind analogiefähige Wertungen nicht vorhanden oder nicht auffindbar, ist Analogie ausgeschlossen. Das ist eine ganz wichtige Grenze, aber hier handelt es sich nicht um ein Analogieverbot, sondern um die Analogieunfähigkeit einer bestimmten Rechtsmaterie.

Ich gehe mit Herrn *Kruse* daher konform, daß wir selbstverständlich aus diesem Grund keine analoge Erstreckung der Hundesteuer auf Katzen usw. kennen können, ebensowenig der Mineralölsteuer auf Gas oder dergleichen. Aber ist es nicht so, daß sich bei Vordringen in die Bereiche der einzelnen Tatbestände doch gewisse Wertungen zeigen, die dann bedacht werden müssen bei der Anwendung des Gesetzes? Vielleicht sollte ich das konkretisieren auf die Frage, wie Herr *Kruse* die mehrmals angeklungene Vorschrift des § 17 dEStG hinsichtlich der Einziehung von Anteilen interpretiert. Sind da nicht doch bereits Wertungen erkennbar, die eine analoge Anwendung auch aus seiner Sicht zulassen oder sogar geboten erscheinen lassen?

Zu Herrn *Friauf* hätte ich noch die Bitte, zu präzisieren, aus welchen verfassungsrechtlichen Erwägungen er das Analogieverbot ableitet. Der Gesichtspunkt der Legalität, der ja auch in den Landesberichten anklang, scheint mir dazu, für sich gesehen, nicht ausreichend. In der Formulierung unserer österreichischen Verfassung ist die *gesamte* staatliche Verwaltung an das Gesetz gebunden und nicht nur die belastende Steuerverwaltung. Das heißt, es wäre selbstverständlich auch die *entlastende* Verwaltung daran gebunden. – Der Gesichtspunkt der Gewaltenteilung läßt ebenfalls keine Differenzierung zu. Er rechtfertigt auch keine Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen. Auch für den demokratischen Aspekt gilt dasselbe, auch hier können wir m. E. keine Differenzierung zwischen belastender und entlastender Analogie herleiten, und dasselbe gilt dann für den rechtsstaatlichen Aspekt in der Sicht, wie Sie es formuliert haben, der Publizität des Gesetzesbeschlusses. Auch da sehe ich keinen Grund für eine Differenzierung zwischen entlastender und verschärfender Analogie. Es bleibt dann nur mehr der Gesichtspunkt des grundrechtlichen Eingriffes, der wohl auf eine Frage der Eigentumsgarantie hinausläuft. Und da habe ich dann eine weitere Schwierigkeit, die heute vormittag schon anklang, und zwar, wie ich es nennen möchte, die Ambivalenz der steuerrechtlichen Normen. Man kann nicht von vornherein eine Norm des Steuerrechts schlechthin als belastend oder entlastend qualifizieren. Es wurde in diesem Zusammenhang schon von Herrn *Woerner* auf das Problem der Zurechnung hingewiesen, aber wir können das durchaus noch weiterspielen:

Auch Normen, die man auf den ersten Blick als unbedingt belastend ansehen würde, nämlich die Frage etwa, ob etwas steuerpflichtig ist oder nicht, können sich in Einzelfällen entlastend auswirken. So ist im Bereich des Umsatzsteuerrechts die Unternehmereigenschaft eine sehr zweischneidige Sache, aber auch im Bereich der Einkommensteuer könnte es, um die Begünstigung etwa des (bisherigen) § 34 IV dEStG auszunützen, von Vorteil sein, wenn ein Bezugssteil steuerpflichtig und nicht steuerfrei ist.

Ich knüpfe daran die Frage, ob Sie, wenn Sie zwischen belastender und entlastender Analogie differenzieren, im *Einzelfall* feststellen, ob eine Norm belastende oder entlastende Wirkung hat oder ob Sie vom *typischen* Effekt ausgehen.

Zum ganzen Thema möchte ich noch sagen, daß man sich m. E. konzentrieren sollte auf die Untersuchung, ob Normen analogie *fähig* sind. Ob ein Analogieverbot besteht, scheint mir demgegenüber von sekundärer Bedeutung.

Prof. Dr. K. Tipke, Köln

Der Gesetzeswortlaut ist ein wenig wirksamer Schutz gegen Steuerbelastungen, Herr *Meilicke*, wenn man dem Gesetzgeber zubilligt, er dürfe Steuergesetze beliebigen Inhalts, beliebigen Wortlauts m. a. W., erlassen.

Herr *Kruse*, wenn ich Sie richtig verstehe, wollen Sie unterscheiden zwischen Lenkungsnormen und belastenden Normen, und nur Lenkungsnormen halten Sie für analogiefähig, belastende Normen nicht. Im Bereich der belastenden Normen soll sich weder das Leistungsfähigkeitsprinzip noch der Gleichheitssatz auswirken können. Abgesehen davon, daß die Einteilung in Lenkungsnormen und belastende Normen nicht erschöpfend ist, nicht alle Normen erfaßt: Darf ich folgenden gedachten Fall präsentieren? Um ein Arbeitsbeschaffungsprogramm finanzieren zu können, beschließt der Gesetzgeber, nur für die Ehen von Professoren das Splitting aufzuheben. Würden Sie darin einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz sehen oder wiederum nur sagen: „Ich kann nur erkennen, daß der Gesetzgeber hier Geld haben will, sonst nichts.“ Oder, ein anderer gedachter Fall: Der Gesetzgeber beschließt, daß Betriebsausgaben, nicht auch Werbungskosten, nur bis zur Höhe von 3000 DM abgezogen, daß Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen überhaupt nicht mehr abgezogen werden dürfen; er streicht daher die §§ 10, 33, 33 a EStG. Würden Sie das für zulässig halten, verfassungsrechtlich? Wir haben übrigens gestern überlegt, ob die Steuerjuristische Gesellschaft zu absurden steuerpolitischen Vorschlägen von Politikern Stellung nehmen sollte. Darf ich Sie fragen, welchen Maßstab Sie denn wohl hätten für die Einordnung von

Steuervorschlägen als Absurditäten, wenn Sie meinen, es gäbe keine Sachgesetzhkeiten im Steuerrecht; man könne nur erkennen, daß der Staat Geld haben wolle?

Richter am Bundesfinanzhof Dr. L. Woerner, München

Herr *Kruse*, Herr *Ruppe* hat gerade anschaulich formuliert, was ich heute morgen insb. mit meinem Beispiel zum wirtschaftlichen Eigentum herausgearbeitet habe und was Herr *Beisse* mit seiner „zweischneidigen Lückenausfüllung“ mehrfach vorgearbeitet hat. Es gibt Tatbestandsbereiche, innerhalb derer sich nicht danach unterscheiden läßt, ob die Folgen der Auslegung günstig oder ungünstig sind für den Steuerpflichtigen. Nehmen wir das Beispiel des Sonderbetriebsvermögens. Es kann jemand ein durchaus berechtigtes Interesse daran haben, daß ein Gebäude in das Sonderbetriebsvermögen einbezogen wird, weil er eine Sonder-Afa geltend machen will. Das ginge nach meinem Konzept durch eine Lückenausfüllung zugunsten des Steuerpflichtigen. Nach zwei, drei Jahren veräußert der Steuerpflichtige nunmehr das Grundstück. Würden Sie jetzt sagen, einen Veräußerungsgewinn dürfe man nicht erfassen, weil das Sonderbetriebsvermögen im Gesetz positiv-rechtlich nicht geregelt sei? Dies würde nämlich bedeuten, daß ich die Vergünstigung einräumen, die Belastung aber unterlassen müßte.

Mich würde vor allem auch interessieren, wie Herr *Kruse* ganz konkret den Fall des Übergangs von einer Gewinnermittlung zur anderen entscheiden würde, wie er sich zu den Korrekturposten verhält. Auch dabei sind die Auswirkungen auf den Steuerpflichtigen durchaus ambivalent, vorteilhaft oder nachteilig.

Rechtsanwalt Dr. G. Felix, Köln

Ich habe einen Fall aufs Exempel für Herrn *Woerner*: Ich veräußere zwei wesentliche Beteiligungen, die eine nach 5 Monaten, die andere nach 7 Monaten. Wir wissen, daß die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen in Anlehnung an den § 16 EStG seinerzeit steuerpflichtig gemacht worden ist. Der BFH sagt, im ersten Fall hätten wir trotz des klaren Wortlauts des § 23 Abs. 3 EStG nicht den Vorrang der sechs Einkunftsarten, also einen Fall des Spekulationsgewinns. Wenn ich dagegen nach 7 Monaten veräußere, habe ich einen Fall nach § 17 EStG mit dessen positiven Steuerfolgen im Gegensatz zu § 23 EStG.

Ich frage mich, ob jede wesentliche Beteiligung i. S. des BFH zunächst einmal sozusagen latent ein „Spekulationsvermögen“ ist, um dann nach 6 Monaten zu „wesentlichem Betriebsvermögen“ zu werden. Dies hätte zur

Folge, wenn ich konsequent denke, Herr *Woerner*, daß die Wertsteigerung in den ersten 6 Monaten bei den späteren Anschaffungskosten, falls ich den Veräußerungsgewinn nach § 17 versteuere, abgezogen werden kann. Ich meine, hier haben wir einen Fall der klaren belastenden Analogie. Ich hätte gern gewußt, ob die Herren hier eine Gesetzesauslegung sehen, die zulässig wäre, oder eine verbotene Analogie.

Prof. Dr. *H. W. Kruse*, Bochum

Zu Herrn *Ruppe* einige Stichworte: Allgemein wird das Analogieverbot aus der Kompetenz des Richters abgeleitet. Was mich bewegt, hier anders vorzugehen, ist folgendes: Auch Kompetenznormen haben ihren tieferen Grund, und deshalb habe ich nach diesem tieferen Grund gefragt. Dabei bin ich auf das Fehlen von Sachgesetzlichkeiten – bitte nehmen Sie mir diesen Pauschalbegriff jetzt in dieser Kürze nicht übel – gekommen. Deshalb also habe ich mich nicht mit dem Kompetenzproblem zufrieden gegeben, sondern nach dem Grund dieser Kompetenzregelung gefragt. Dann stimmen wir überein, soweit Sie sagen: Ohne Wertung keine Analogie. Das § 17 EStG-Problem – Einziehung oder Veräußerung von Anteilen – würde ich sogar noch als Problem der Auslegung des Begriffs Veräußerung verstehen. Dazu könnte ich mich noch in etwa bereitfinden; es ist für mich kein Rechtsfortbildungsproblem. Ich würde ansetzen beim Begriff der Veräußerung und fragen, ob die Einziehung von Anteilen noch eine Veräußerung ist.

Dann zur Frage von Herrn *Tipke* nach dem Ehegattensplitting nur bei Professoren: Hier würde ich nicht den Schwerpunkt sehen bei Art. 3 Abs. 1 GG, diese Vorschrift ist für mich in der Praxis leider wertlos. Ich würde den Schwerpunkt sehen bei Art. 6 GG. Auf die weitere Frage nach der Streichung des § 33 und des § 33 a EStG möchte ich eine rhetorische Gegenfrage stellen. Nach dem, was alles schon geändert worden ist, denken Sie bitte an den Übergang zum Kindergeld, wie stellen Sie sich die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vor? Nach allen unseren Erfahrungen, Herr *Tipke*, würde ich sagen, daß das Bundesverfassungsgericht auch diesen Schritt des Gesetzgebers mitmacht. Um das Problem der außergewöhnlichen Belastung noch zu konkretisieren, denken Sie bitte an einzelne außergewöhnliche Belastungen. Nachdem der Gesetzgeber die Mehraufwendungen für Diätverpflegung nicht mehr als außergewöhnliche Belastung gelten läßt und dies hingenommen worden ist, fällt es mir nicht schwer, mir die Reaktionen auf weitere Änderungen der §§ 33, 33 a EStG nach diesem Vorbild vorzustellen. Bei dieser Scheibchentaktik kann es uns durchaus passieren, daß das Bundesverfassungsgericht auch eine Strei-

chung der §§ 33 und 33 a EStG mitmacht. Das ist meine Befürchtung, und darauf beruht meine Grundeinstellung. Sie sehen die Dinge idealistischer als ich. Das ist im wesentlichen unsere Differenz.

Die Frage von Herrn Dr. *Woerner* nach der Afa auf das Sonderbetriebsvermögen ist ein listiges Ablenkungsmanöver. Im Grunde geht es nicht um diese kleine Wohltat. Es geht selten darum, daß jemand, der einen Verlust bei der Veräußerung eines Grundstücks befürchtet, dieses Grundstück in eine Mitunternehmerschaft einbringt; da hätten Sie einen ähnlichen Fall. In Wahrheit geht es darum, daß es für die Annahme von Sonderbetriebsvermögen keine gesetzliche Grundlage gibt. Der von Ihnen genannte Beispielfall ist nur problematisch, wenn man über das Fehlen der gesetzlichen Grundlage für die Annahme von Sonderbetriebsvermögen hinweggekommen ist. Letztlich geht es schlicht darum, daß schon der Reichsfinanzhof an den Gewinnen aus der Veräußerung privater Grundstücke und privater Wertpapiere interessiert war. Darauf hat der Gesetzgeber ambivalent reagiert. Man könnte sogar eine gewisse Duldung des Gesetzgebers, soweit es § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG angeht, insb. im Hinblick auf die künftige Gewerbesteuerregelung sehen, die dann nicht gekommen ist. Man müßte aber auch an die Behandlung dieses Problems für die Vermögensteuer erinnern; dazu darf man wohl sagen, daß der Bundesfinanzhof hier jedenfalls den Motiven des Gesetzgebers, der amtlichen Begründung, nicht gefolgt ist. Und damit sind wir dann wieder bei den Wertungsfragen. Wir haben auch ein Wertungsproblem bei § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dieses Problem haben wir immer gesehen unter dem Gesichtspunkt der Vergleichbarkeit von Einzelunternehmern und Mitunternehmern. Dieser Vergleich soll das schlagende Argument sein, auf dem die ganze Argumentation seit den Tagen der Bilanzbündeltheorie beruht. Aber dieses Vergleichspaar stimmt längst nicht mehr, spätestens nicht mehr seit der Körperschaftsteuerreform. Seither müßte man auch die Mitunternehmerschaft mit der Kapitalgesellschaft, den Mitunternehmer mit dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichen. Darum sind alle Beispiele, die aus diesem Bereich kommen, denkbar ungeeignet, um Rechtsfortbildungsprobleme im Sinne des Bundesfinanzhofs zu diskutieren.

Und nun zu den Zu- und Abrechnungen beim Übergang von § 4 III nach § 4 I EStG. Es hat Finanzrichter gegeben, die haben Verordnungen darauf abgeklopft, insb. zur Durchführung des Umsatzsteuergesetzes, ob sie eigentlich durch gesetzliche Ermächtigungen gedeckt waren. Und dadurch sind sehr viele Vorschriften aus den Verordnungen in das Umsatzsteuergesetz hineingekommen. Dieser Vorgang hat den Gesetzgeber möglicherweise bewogen, Teile der Lohnsteuerdurchführungsverordnung in das Einkommensteuergesetz zu transponieren. Wenn man nicht andere Krite-

rien für die Zu- und Abrechnungen findet – ich sehe im Augenblick keine, aber diese Frage kommt ad hoc –, dann müßte man vom Gesetzgeber verlangen, daß er regelt, welche Zurechnungen und Abrechnungen gemacht werden müssen. Es liegt allerdings verhältnismäßig klar auf der Hand, daß man, wenn man einen Übergang von einer Gewinnermittlungsart zur anderen zuläßt, auch die Konsequenzen daraus zieht. Aber sauber begründen könnte ich, jedenfalls im Augenblick, aus dem Stand nicht, daß der Richter das Problem der Zu- und Abrechnungen regeln dürfte.

Prof. Dr. K. H. Friauf, Köln

Herr Söhm, Sie hatten gefragt, wie ich zu den Thesen von Herrn Dr. Woerner über die Zulässigkeit einer Analogie zur Verwirklichung eines gesetzgeberischen Plans stünde. Ich möchte differenzieren: Randkorrekturen, die sich etwa daraus ergeben, daß Rechtsnormen unterschiedlicher Schichten zusammentreffen oder daß die Vielzahl komplexer Einzelregelungen eines Steuergesetzes zu gewissen Friktionen führt usw., halte ich als begrenzte Rechtsfortbildungen ebenfalls für möglich, vorausgesetzt, daß ein entsprechender gesetzgeberischer Plan, eine Teleologie des Gesetzes, eindeutig erkennbar ist. Darüber hinaus können wir nicht gehen. Ein gesetzgeberischer Plan – z. B. im Sinne eines übergreifenden Entstrickungsprinzips – muß vom Gesetzgeber selbst in die positive Norm umgegossen werden, wenn er realisiert werden soll. Selbst wenn ich als Rechtsanwender zur Überzeugung gelangte, einer Vielzahl von einzelnen Entstrickungstatbeständen liege ein derartiger Plan zugrunde, könnte ich nicht eine generelle Norm dieser Art konstruieren und sie in den gesetzlich nicht geregelten Fällen der Besteuerung zugrunde legen. Andernfalls würde ich die Kompetenz der rechtsanwendenden Organe überschreiten und mich in die gesetzgeberische Funktion hineinbegeben.

Zur Frage, wie zwischen belastenden und begünstigenden Regelungen zu unterscheiden sei, Herr Kollege Ruppe: Sicher nicht rein formal, sondern vom effektiven steuerlichen Ergebnis her, wobei selbstverständlich ist, daß ein und dieselbe Rechtsnorm sich in verschiedenen Anwendungszusammenhängen unterschiedlich auswirken kann. Man wird insoweit auf die Normalität der Norm abstellen müssen. Soweit eine Norm normalerweise belastenden Charakter hat, kann und muß sie in bezug auf das Analogieproblem anders behandelt werden als eine normalerweise begünstigende Norm. Das folgt daraus, daß die Kriterien, nach denen die Frage der Zulässigkeit oder Unzulässigkeit der steuerrechtlichen Analogie beurteilt werden muß, entweder im Rechtsstaatsprinzip oder im demokratischen Gewährleistungsbereich der Grundrechte beheimatet sind. Bei beiden

Aspekten handelt es sich um Regelungen, die typischerweise bürgerschützenden Charakter haben, primär darauf abzielen, den Bürger gegenüber Eingriffen und Belastungen zu sichern. Ihre Anwendung führt in bezug auf belastende Gesetze zwangsläufig zu anderen verfassungsrechtlichen Maßstäben, als wenn wir es mit neutralen oder begünstigenden Regelungen zu tun hätten. Die präzisen verfassungsrechtlichen Gründe des sog. Analogieverbots liegen einmal, soweit es sich um die rückwirkende Durchführung einer Analogie (und damit um die „Regelsicherheit“ im Sinne von Herrn Kollegen Tipke handelt) in den rechtsstaatlichen Verbürgungen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Für das darüber hinausreichende generelle Analogieverbot auch für zukünftige Steuerfälle wird entscheidend auf die Schutzfunktion der Grundrechte abzustellen sein. Jede Steuerbelastung greift in einen grundrechtsgeschützten Raum ein, in die Eigentumsgarantie oder zumindest in den Schutzbereich des allgemeinen Freiheitsrechts aus Art. 2 Abs. 1 GG, das G. Wacke einmal plastisch als „Grundrecht auf Nichtzahlung von Steuern“ gekennzeichnet hat. Den Zugang in diesen grundrechtlich geschützten Raum kann nur der Gesetzgeber öffnen. Die Grundrechte stehen prinzipiell unter entsprechenden Regelungsvorbehalten; im Falle des Art. 2 Abs. 1 GG muß es sich um ein Gesetz handeln, das zur verfassungsmäßigen Ordnung gehört. Dieses Gesetz, das unabdingbar ist, kann nur vom parlamentarischen Gesetzgeber ausgehen bzw. auf seiner Ermächtigung beruhen, nicht auf autonomer Schöpfung des Normanwenders.

Nach einem berühmten Wort bildet das Strafgesetzbuch die „Magna Charta des Verbrechers“. Das mag auf den ersten Blick etwas paradox klingen, enthält aber eine entscheidende Wahrheit: Wer das Strafgesetzbuch nicht übertritt, braucht keine Strafe zu befürchten. Die Tragweite der gesetzlich normierten Tatbestände bildet die äußerste Grenze der Strafbarkeit. Um dasselbe rechtsstaatliche Anliegen handelt es sich bei der Forderung, daß das Steuergesetz die Magna Charta des Steuerbürgers zu sein hat, indem es die absolute Grenze der Besteuerung *de lege lata* zieht. Diese Sicherungsfunktion des Gesetzgebers ist uraltes rechtsstaatliches Gut. An manchen alten Gerichtsgebäuden im angelsächsischen Raum ist die Maxime eingemeißelt: Gesetzesgehorsam sei Freiheit. Über die Gesetze hinaus gibt es keinen Eingriff, hier beginnt das Reich der Freiheit. Sicher kann der Gesetzgeber die Gesetze ändern und dadurch innerhalb der Verfassung Steuerpflichten verschärfen. Er kann das jedoch nur in offener parlamentarischer Debatte tun und muß seine Entscheidungen demokratisch verantworten. Den Steuerpflichtigen bleibt das demokratische Recht, diesen Gesetzgeber abzuwählen. Den Finanzbeamten und den Finanzrichter, könnte man dagegen nicht abwählen.

Das Problem der Analogie reicht also weit in demokratische und rechtsstaatliche Grundpositionen hinein.

Diskussionsleiter Prof. Dr. K. Vogel, München

Ich nehme an, daß die Gleichsetzung von Verbrecher und Steuerpflichtigem nur zufällig passiert ist.

Richter am Bundesfinanzhof Dr. L. Woerner, München

Zur Frage von Herrn *Söhn* nach den Divergenzen zwischen Herrn *Friauf* und mir. Ich glaube, die Frage hat Herr *Friauf* schon teilweise beantwortet. Ich kann meine Antwort verbinden mit dem Beitrag von Herrn *Raupach*. Ich glaube, wir alle haben gerade an gewissen Fällen gesehen, daß der Rückzug auf den möglichen Wortsinn des Gesetzes in manchen Fällen unzureichend ist. Wir haben auf der anderen Seite erkannt, daß es einen anderen Bereich der krassen Lückenausfüllung, der krassen Analogie gibt, von der wir alle der Meinung sind – jedenfalls Herr *Friauf* und ich –, daß eine steuerverschärfende Analogie nicht möglich ist. Dazwischen gibt es noch einen Bereich. Herr *Friauf* sprach gerade von Randkorrekturen. Die Frage ist: In welchen Bereich gehören diese Randkorrekturen? Sie gehören nicht in den Auslegungsbereich, weil sie nicht gedeckt sind durch den möglichen Wortsinn; sie gehören nicht in den lückenfreien Raum. Sie sind aber m. E. dem Lückenbereich soweit zuzuordnen, als eine verbale Inkongruenz besteht zwischen dem, was der Gesetzgeber in mehreren Vorschriften vielleicht oder in einem Sinnzusammenhang im Gesetz als seinen Willen klar erklärt hat, und dem, was er in den einzelnen anzuwendenden Vorschriften ausformuliert hat. In diesem Randbereich möchte ich eine Lückenausfüllung, u. U. auch steuerverschärfend, für zulässig halten.

Zur Frage von Herrn Dr. *Felix* zum Konkurrenzverhältnis zwischen § 17 und § 23 EStG. Ich gehe davon aus, daß § 17 dem § 23 vorgeht, und zwar deswegen, weil § 23 ein Spekulationselement innewohnt, auch wenn es nicht zum Tatbestandsmerkmal erhoben wurde, das bei § 17 fehlt. § 17 EStG beruht auf dem Gedanken der Annäherung von Einzelunternehmer, Mitunternehmer und Inhaber einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. § 23 EStG enthält auch ausdrücklich eine Subsidiaritätsklausel: Spekulationsgewinne werden nur erfaßt, soweit sie nicht unter andere Einkunftsarten fallen. Dies ist m. E. eine klare Aussage des Gesetzes. Wer anders entscheidet, muß dartun, daß die Subsidiaritätsklausel des § 23 Abs. 3 EStG eine verdeckte Lücke enthält, die zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgefüllt werden darf. Ob diese meine Antwort mit der BFH-Rechtsprechung im Einklang steht, vermag ich – offen gesagt – im

Moment nicht zu sagen. Ich bin aber nach meiner Meinung gefragt worden, nicht nach der des BFH.

Prof. Dr. K. Tipke, Köln

Ich meine, Steuerrechtswissenschaftler haben sich auch selbständig um ein gerechtes Steuerrecht zu bemühen und haben nicht nur notarhaft nachzuvollziehen, was ein einzelner Richter des Bundesverfassungsgerichts vorgedacht hat, auch wenn ihm dabei andere Richter gefolgt sind. Ich meine, wir hätten als Steuerrechtswissenschaftler auch auf das Bundesverfassungsgericht einzuwirken und nicht nur das Bundesverfassungsgericht auf uns wirken zu lassen. Im übrigen beurteile ich die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keineswegs so pessimistisch wie Herr Kollege *Kruse*. Auch diese Rechtsprechung kann sich ändern. Allerdings ist das am wenigsten zu erwarten, wenn man sie kritiklos entgegennimmt. Wer sagt, im Steuerrecht gäbe es keine Gerechtigkeit in dem Sinne, daß Prinzipien, Regeln oder Sachgesetzlichkeiten erkennbar seien, die diese Gerechtigkeit tragen, der muß sich im übrigen fragen lassen, was er selbst denn unter einem gerechten Steuerrecht versteht. Es ist sehr einfach, etwa das Leistungsfähigkeitsprinzip als Gerechtigkeitsmaßstab zu leugnen. Aber wer das tut, muß sich m. E. fragen lassen: Was versteht er selbst unter einem gerechten Steuerrecht? Oder lautet die Antwort: Ein gerechtes Steuerrecht sei überhaupt nicht die Sache von realistischen Steuerrechtswissenschaftlern; das allerdings wäre dann auch eine Antwort.

Wer im Zusammenhang mit den Grundrechten immer nur auf die negativen Abwehrgrundrechte hinweist, Art. 3 GG aber ausläßt, ist im formalen Rechtsstaatsbegriff stecken geblieben. Der Rechtsstaatsbegriff des Grundgesetzes ist aber auch ein materialer, mit positiven Inhalten und Postulaten erfüllter Begriff. Dafür sorgt u. a. Art. 3 GG. Er läßt nicht zu, daß das Parlament absolut ist. So wie das Strafgesetz heute mehr ist als die Magna Charta des Verbrechers, muß auch das Steuergesetz mehr sein als die Magna Charta des Steuerbürgers oder gar des Steuer-, „Verbrechers“.

Und schließlich: Wer das Analogieverbot glaubt aus dem Demokratieprinzip herleiten zu können, aber die begünstigende Analogie zuläßt, ist nicht konsequent. M. E. verletzt die Analogie das Demokratieprinzip nicht; aber wenn sie es doch täte, dann verletzte auch die begünstigende Analogie das Demokratieprinzip. Das Verwaltungsrecht kennt kein Analogieverbot. Die allgemeinen Grundsätze des Verwaltungsrechts sind als Richterrecht entwickelt worden. Im Verwaltungsrechtsverhältnis spielt zur Ausfüllung von Lücken auch die analoge Anwendung von bürgerlich-rechtlichen Vorschriften eine Rolle. § 54 VwVfG läßt auch im Subordinations-

recht Verträge zu. Die Grundgesetz-Kommentare zu Art. 2 I GG leiten aus dieser Vorschrift kein Analogieverbot ab. Und würde Art. 2 I GG nicht auch durch Zivilgerichte verletzt, wenn sich aus dieser Vorschrift ein Lückenfüllungsverbot ergäbe?

Diskussionsleiter Prof. Dr. K. Vogel, München

Damit kommen wir zum Schluß. Als wir, meine Damen und Herren, vor fünf Jahren die erste Tagung dieser Gesellschaft in Köln abgehalten haben, hatte ich den Vorwitz, in meinem Vortrag einen wissenschaftlichen Aufschwung des Steuerrechts vorauszusagen: unser Fach werde in wenigen Jahrzehnten nicht nur die besten Köpfe anziehen, nicht nur die interessantesten Probleme und Ergebnisse aufweisen, sondern es werde darüber hinaus auch andere Rechtsdisziplinen befruchten, von denen es sich vor fünf Jahren noch abhängig fühlte. Das ist damals allgemein mit recht großer Skepsis, wenn nicht als überspitzt und überspannt aufgenommen worden. Heute sind wir immerhin schon so weit, daß wir zwar methodisch noch vom Zivilrecht zehren, daß aber doch andererseits das Methodenbewußtsein des Steuerrechtlers dasjenige des durchschnittlichen Verwaltungsrechtlers bereits übersteigt; Herr *Friauf* hat darauf heute früh zu Recht hingewiesen. Wir haben Vorträge und Diskussionsbeiträge von hohem Niveau gehört, und ich meine, wir können stolz darauf sein. Dafür danke ich Referenten, Diskussionsteilnehmern und Zuhörern.

Zweiter Teil

Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften

Dr. Joachim Martens, Vizepräsident des Finanzgerichts Berlin

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Problemstellung II. Rechtsetzung und Rechtsanwendung <ul style="list-style-type: none"> 1. Der Gesetzesvorbehalt 2. Der Gesetzesvollzug <ul style="list-style-type: none"> a) Das Subsumtionsmodell b) Das Gesetz als offene Vorausbestimmung c) Die Rolle der Rechtsprechung III. Funktion der Verwaltungsvorschriften <ul style="list-style-type: none"> 1. Der Vollzug unfertiger Normen 2. Die Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften <ul style="list-style-type: none"> a) Rechtsanwendung oder Rechtsetzung? b) Die Vertretbarkeit der Interpretation c) Präsumtive Verbindlichkeit d) Bestätigung oder Änderung durch die Rechtsprechung | <ul style="list-style-type: none"> 3. Verwaltungsvorschriften zum Ermessen <ul style="list-style-type: none"> a) Ermessen als Rechtsverwirklichung b) Die Prärogative der Verwaltung c) Generelle Ermessenslenkung IV. Maßnahmen zur Vereinfachung <ul style="list-style-type: none"> 1. Ausdifferenzierung von Rechtsbegriffen <ul style="list-style-type: none"> a) Typenbildungen b) Quantifizierung von Rechtsbegriffen 2. Typisierung und Pauschalierung <ul style="list-style-type: none"> a) Typisierung von Sachverhalten b) Pauschalierung von Aufwendungen 3. Verwaltungsanweisungen zur Sachverhaltsermittlung <ul style="list-style-type: none"> a) Ermittlungsbeschränkungen b) Ermittlungsmethoden V. Schlußbemerkung |
|--|---|

I. Problemstellung

Die Frage nach der Bedeutung von Verwaltungsvorschriften für die Rechtsanwendung und für die Rechtsetzung betrifft nicht nur das Steuerrecht. Es liegt deshalb nahe, eine Untersuchung dieses Phänomens auch auf andere Gebiete des Verwaltungsrechts zu erstrecken, nicht zuletzt in der Hoffnung, von einer möglicherweise weiter fortgeschrittenen Entwicklung auf anderen Gebieten für das Steuerrecht neue Erkenntnisse gewin-

nen zu können. Schon ein erster Rundblick über den weiten Bereich des öffentlichen Rechts, der hier das Verfassungsrecht mit einbeziehen muß, vermittelt freilich den Eindruck, daß sich Fortschritte bei der Bewältigung der Problematik allenthalben noch in bescheidenen Grenzen halten. Ein Gleichklang ist insofern zu verzeichnen, als jetzt wohl überall die Phase überwunden ist, in der man Verwaltungsvorschriften einfach aus der Rechtswelt verbannt und ihnen als „Nicht-Recht“ gewissermaßen einen Platz in der (rechtlichen?) Unterwelt zugewiesen hatte¹. Von dorthin haben sich die Verwaltungsvorschriften mühsam emporgearbeitet; sie nehmen jetzt einen Sitz ein, der – um im Bild zu bleiben – in einer Art rechtlichen Halbwelt zu liegen scheint, wo sie den mißbilligenden Blicken allerer ausgesetzt sind, die streng und gesetzlich denken. Beschreibungen als Binnenrecht der Exekutive², Beweismittel für Behördenpraxis³ oder Rechtstatsache⁴ kennzeichnen die vielfältigen Bemühungen, ein für die Rechtswirklichkeit bedeutsames Institut an den Rand des Feldes abzufrängen, auf dem sich die rechtlichen Außenbeziehungen zwischen Verwaltung und Bürger abspielen. Dort sitzen Verwaltungsvorschriften dann auf der Reservebank, von wo sie jeweils bei Bedarf aufs Spielfeld gerufen werden können.

Bei der Suche nach den Ursachen für diese Unterentwicklung gerät der Standort der Verwaltungsvorschriften ins Blickfeld. Sie entfalten ihre Wirkung in einem Raum, in dem Elemente des Staatsrechts, des materiellen Verwaltungsrechts und des Verfahrensrechts gleichzeitig anzutreffen sind. Die systematische Zuordnung dieser drei Bereiche bereitet der Rechtstheorie nicht geringe Schwierigkeiten. Rechtsetzung und Rechtsanwendung

1 Zur Entwicklung und zum dogmengeschichtlichen Hintergrund s. *Ossenbühl*, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, 1968, S. 34 ff; ferner *H. H. Rupp*, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, 1965, S. 19 ff.

2 Dazu gehören alle Deutungen, die nach Anerkennung der Rechtsnormqualität von Verwaltungsvorschriften deren Wirkung auf den Innenbereich der Verwaltung beschränken, zu dieser Innenwirkung vgl. *Ossenbühl* (FN 1), S. 485 ff; *K. Vogel*, VVDStRL 24, 156 ff; *H. J. Wolff/Bachof*, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl. (1974), § 24 II d 2 a. Unter dem Blickwinkel der Rechtsetzungsbefugnis der Exekutive ist hier das Begriffspaar Rechtsverordnung – Verwaltungsverordnung kennzeichnend, das allerdings später durch das Institut der Sonderverordnung erweitert wurde; vgl. dazu *Schnapp*, Amtsrecht und Beamtenrecht, 1977, 222 ff, 229 ff. Zum Begriff der Sonderverordnung als eigene Regelungsgattung der Verwaltungsvorschriften s. *Ossenbühl* in *Erichsen/W. Martens*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. (1981), § 7 V 1.

3 Vgl. dazu *Ch. Starck*, Der Gesetzesbegriff des Grundgesetzes, 1970, S. 304 f; ferner *H. J. Wolff/Bachof* (FN 2), § 24 II d 2 β.

4 *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 12. Aufl. (1978), Vorbem. 42 vor § 1.

erscheinen hier als grenzüberschreitende Maßnahmen, welche die einzelnen Bereiche nicht in klar gegliederten Etappen durchlaufen, sondern sie in einer Weise zu durchdringen scheinen, die bei eindimensionaler Betrachtung nur zum Teil erkennbar wird. Der Schlüssel für die rechtliche Erfassung von Verwaltungsvorschriften dürfte deshalb in einer Analyse der Vorgänge zu finden sein, die mit den Begriffen Rechtsetzung und Rechtsanwendung umschrieben werden.

Das Steuerrecht bietet für eine solche Prüfung deshalb einen guten Ausgangspunkt, weil hier wegen der weitgehenden Ausprägung des Gesetzesvorbehalts auch solche Konturen ungeschützt im Scheinwerferlicht stehen, die auf anderen Gebieten, z. B. der Leistungsverwaltung, zuweilen vom Schatten einer Diskussion über die Reichweite dieses Vorbehalts abgedunkelt werden⁵. Darüber hinaus erscheint es zur Verstärkung des Beleuchtungseffekts geboten, den Suchstrahl sogleich auf diejenigen Verwaltungsvorschriften zu richten, die in den Grenzen der Gesetzesbindung existieren, also keinen Raum für eine Verwaltungstätigkeit lassen, die durch Ermächtigung zur Ermessensausübung oder zur Bildung von Organisationsstrukturen gekennzeichnet ist. Im Vordergrund des Interesses stehen also die sog. norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften⁶.

II. Rechtsetzung und Rechtsanwendung

1. Der Gesetzesvorbehalt

Wenn die Exekutive durch *amtsadressierte* Vorschriften⁷ ihre Bediensteten anweist, Gesetze in einer bestimmten Weise anzuwenden, so handelt es sich um *Rechtssätze*, die einen abstrakten Tatbestand mit einer möglichen Rechtsfolge verbinden und sich mit unmittelbar verpflichtender Kraft an die Adressaten wenden⁸. Diese strukturelle Rechtssatzqualität hat dazu

5 Zur umfassenden Bedeutung des Gesetzesvorbehalts in Gestalt des Parlamentarismus für das Steuerrecht s. *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, S. 63 ff, 93 ff. Wegen der Meinungsverschiedenheiten über die Reichweite des Gesetzesvorbehalts in der sog. Leistungsverwaltung s. *v. Münch* in *Erichsen/W. Martens* (FN 2), § 2 II 3. Für das Sozialrecht jetzt § 31 SGB-AT.

6 Zur Typologie der Verwaltungsvorschriften s. *Ossenbühl* (FN 1), S. 250 ff; danach gehören norminterpretierende zu den verhaltenslenkenden Verwaltungsvorschriften (S. 283 ff). In der Praxis finden sich häufig Mischformen. Vgl. auch u. III 3 c.

7 Zu diesem Begriff s. *Schnapp* (FN 2), S. 227 ff (233).

8 *Starck* (FN 3), S. 306.

geführt, Verwaltungsvorschriften mit dem Gesetzesvorbehalt in Beziehung zu setzen und unter diesem Blickwinkel verfassungsrechtlich zu problematisieren⁹. Mit dem Begriff „Gesetzesvorbehalt“ ist die Frage angesprochen, ob und inwieweit eine rechtssatzmäßige Determinierung administrativen Handelns erforderlich ist¹⁰. Da für das Steuerrecht die Skala der als verfassungsrechtlich zulässig erachteten Rechtssätze nur förmliche Gesetze, davon abgeleitete Rechtsverordnungen, autonome Satzungen, Doppelbesteuerungsabkommen sowie supranationale Normen umfaßt¹¹, erschienen Verwaltungsvorschriften als fragwürdiger Versuch der Exekutive, ihren Einflußbereich unter Umgehung der durch Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG normierten Beschränkung auszudehnen¹².

Gegenstand skeptischer Fragen war dabei nicht die Befugnis der Exekutive zum Erlaß von Regelungen mit Rechtsqualität, die für die *Bediensteten* (normativ) verbindlich sind. Auch wenn solche Regelungen noch dem sog. Binnenrecht zugeordnet wurden, war dies kein Grund mehr, ihre rechtliche Qualität in Frage zu stellen¹³, zumal da auf diese Weise eine befriedigende Erklärung für ihre strukturelle Rechtssatzeigenschaft gefunden werden konnte. Unbehagen bereitete jedoch die Tatsache, daß solche Verwaltungsvorschriften einen ganz erheblichen Einfluß auf die *Außenrechtsbeziehungen* zwischen Staat und Bürger ausübten, obwohl dies doch nach der Theorie von der reinen Binnenwirkung gar nicht sein durfte. Wenn die Praxis zeigt, daß Steuerrichtlinien nicht nur die Arbeit der Finanzverwaltung beherrschen, sondern auch beim Steuerpflichtigen und ihren Beratern häufig mehr Beachtung finden als Steuergesetze¹⁴, so kann das den Verdacht nähren, hier sei der Exekutive ein entscheidender Einbruch in den

9 Statt vieler: *Ossenbühl* in Festgabe zum 25jährigen Bestehen des BVerwG, 1978, 434 ff.

10 *Schnapp* (FN 2), S. 239. Dabei geht es nicht nur um die Frage, wann eine Materie durch Gesetz (oder aufgrund eines Gesetzes) geregelt werden muß, sondern auch um den Grad der Verdichtung durch den Gesetzgeber; s. *Erichsen*, *VerwArch* 70 (1979), 249 ff. Letzteres beschreibt den Parlamentsvorbehalt, s. a. *Schnapp* (FN 2), S. 240 ff; ferner *Kisker*, *NJW* 1977, 1313 ff.

11 *Tipke*, *Steuerrecht*, 8. Aufl. (1981), § 7, 1–6.

12 So insbes. *Rupp* (FN 1), S. 204 ff. Dagegen *Starck* (FN 3), S. 278 f, sowie *Hans Klein* in Festgabe für Ernst Forsthoff, 1967, S. 163 (175 ff).

13 *H. J. Wolff/Bachof* (FN 2), § 24 II d 2 a); *Schnapp* (FN 2), S. 222. *Ossenbühl* bemerkt mit Recht, daß diese Innenwirkung niemals kontrovers gewesen ist (FN 1), S. 485.

14 Vgl. dazu *List*, *Steuerkongreß-Report* 1975, 139 ff, 157; *Kampe*, *Verwaltungsvorschriften und Steuerprozeß*, 1965, S. 23 ff; *Ossenbühl* in *Erichsen/W. Martens* (FN 2), S. 83 f.

Vorbehaltbereich gelungen¹⁵. Wenn man dann sogar auf Urteile stößt, in denen nach markigen Eingangsworten über die Unverbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften für das Außenverhältnis eine Entscheidung ergeht, die sich an den durch eben dieses „Binnenrecht“ gelieferten Maßstäben orientiert, so kann dies als Bestätigung eines solchen Verdachts empfunden werden¹⁶.

Freilich drängt sich bei dieser offenkundigen Diskrepanz zwischen Theorie und Wirklichkeit die Frage auf, ob es überhaupt um den *Vorbehalt des Gesetzes* geht oder ob nicht die Antwort in einem Bereich gesucht werden muß, der jenseits dieser Vorbehaltproblematik liegt.

2. Der Gesetzesvollzug

a) Das Subsumtionsmodell

Der Gesetzesvorbehalt geht von dem Idealbild aus, daß der Bürger schon aus dem *Gesetz* ersehen kann, wozu er berechtigt und verpflichtet ist¹⁷. Das gilt insb. für das Steuerrecht, in dem der Grundsatz der *Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* Ausdruck einer sehr weiten Ausdehnung des Vorbehaltbereichs ist¹⁸. Rechtsfindung im Einzelfall bedeutet danach eigentlich nichts anderes als „Subsumtion eines gegebenen Tatbestandes unter das geltende Recht“¹⁹, was dann zuweilen gleichgesetzt wird mit dem Ablesen der maßgebenden Rechtsfolge aus dem Gesetz (nachdem der Sachverhalt ermittelt wurde). Verfehlen der „richtigen“ Rechtsfolge hatte dann fast den Makel einer Art Leseschwäche. Obwohl man seit langem weiß, daß sich Rechtsanwendung nicht nach einem so simplem Modell allein verwirklicht, entsteht doch zuweilen noch der Eindruck, als ob unrichtige Gesetzesauslegung etwa so wie ein Legasthenieproblem behandelt wird, und zwar in doppelter Hinsicht, nämlich zum einen als (bedauerlicher) Ausnahmefall des Abweichens vom Gesetzesweg, zum anderen in der manchmal recht nachsichtig herablassenden Art, wie auf den Fehler aufmerksam gemacht wird.

Spurenelemente einer solchen Einstellung finden sich auch heute noch bei der Erörterung der rechtlichen Qualität von Verwaltungsvorschriften, in

15 Die Problematik betrifft nicht allein das Steuerrecht, wie die Ausführungen von *Rupp* (FN 1), S. 54 ff über einen Rangverlust des Außenrechts zeigen.

16 S. u. III 2 d m. FN 129.

17 So zutr. *Schnapp* (FN 2), S. 243.

18 S. dazu sehr eingehend *Tipke* (FN 11), § 3, 6.

19 Zum logischen Schema der Gesetzesanwendung s. *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 4. Aufl. (1979), S. 255 ff; zur Problematik des Subsumtionsideals: *Kriele*, *Theorie der Rechtsgewinnung*, 1967, S. 47 ff.

denen gesetzliche Bestimmungen interpretiert werden. Ein gewisser Nutzen solcher Richtlinien wird zwar zugestanden, indes in erster Linie mit Blick auf das Heer der nicht akademisch-juristisch gebildeten Sachbearbeiter in der Verwaltung gebilligt. Der Gedanke, daß auch Juristen – womöglich gar die zur verbindlichen Interpretation des Gesetzes berufenen Richter – in die Richtlinien hineinschauen oder – Gott behüte – auf diese angewiesen sein könnten, ruft bestenfalls Kopfschütteln hervor. Hinter all dem verbirgt sich die Überlegung, daß der Maßstab für den Normenvollzug im Einzelfall doch mehr oder weniger unmittelbar aus dem Gesetz entnommen werden müsse und alle zwischen dem Gesetz (einschließlich Rechtsverordnung) und dem Einzelakt installierten generellen Regelungen mit Rechtssatzstruktur den *Vorbehaltsbereich* tangieren²⁰.

Die damit verbundenen Befürchtungen über einen drohenden Rangverlust des Gesetzes²¹ wurden noch verstärkt angesichts von Bestrebungen, Kritik am Subsumtionsmodell mit der Forderung nach dessen Abschaffung zu verbinden²². Die Gefahr, daß damit ein weiteres Stück Methodik verschwinden und Rechtsanwendung der rationalen Kontrolle noch mehr entgleiten könnte, ist in der Tat nicht zu unterschätzen²³. Das Subsumtionsmodell ist durchaus brauchbar, wenn man sich vergegenwärtigt, daß der Schwerpunkt der Rechtsfindung in der Feststellung des Obersatzes liegt²⁴. Dieser ist nur in den seltensten Fällen einfach aus dem Gesetz abzulesen, sondern muß in oft mühevoller Arbeit aus mehreren Rechtssätzen abgeleitet werden²⁵. Eine genauere Betrachtung dieses Vorgangs, bei dem im Zuge der Ableitung aus bereits vorhandenen Rechtssätzen rechtliche Feststellungen getroffen werden, die sich bei vielfacher Anwendung im Laufe der Zeit zu eigenen Rechtssätzen verfestigen können, erschließt eine wesentliche Perspektive für die rechtliche Erfassung norminterpretierender Verwaltungsvorschriften²⁶.

20 Zu diesem Standpunkt der wohl noch immer h. M. vgl. *Walter Schmidt*, Gesetzesvollziehung durch Rechtsetzung, 1969, S. 103 ff. Die Problematik der norminterpretierenden Rechtsverordnung ist dabei wohl noch nicht voll ins Blickfeld getreten; vgl. dazu *Papier* (FN 5), S. 120 ff.

21 S. dazu die Bemerkungen von *Rupp* (FN 1), S. 54 ff sowie die treffenden Erwiderungen von *Schnapp* (FN 2), S. 175.

22 So insbes. die „Freirechtsschule“, deren Unzulänglichkeiten *Kriele* dargestellt hat (FN 19), S. 63 ff.

23 Vgl. dazu *Larenz* (FN 19), S. 67 f; ferner *Esser*, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 1970, S. 65 ff.

24 *Kriele* (FN 19), S. 50 f.

25 Sehr instruktiv: *Esser* (FN 23), S. 71 ff.

26 Vgl. dazu *Esser*, Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Pri-

b) Das Gesetz als offene Vorausbestimmung

Es gehört inzwischen zum Standardrepertoire aller einschlägigen Publikationen, daß ein Gesetz, so wie es im Gesetzblatt zu lesen ist, nicht schon den Maßstab für die Lösung aller sozialen Konflikte liefert, zu deren Regelung es geschaffen wurde²⁷. Das gilt zunächst einmal unabhängig von der Qualität der einzelnen Gesetze und wird schon im Hinblick auf die sog. *Wesentlichkeitstheorie*, nach der sich der Gesetzgeber auf grundlegende, wesentliche Regelungen beschränken soll²⁸, auch in Zukunft so bleiben. Das vieldiskutierte Lückenproblem bildet hierbei nur einen Teilaspekt²⁹. Noch mehr Aufmerksamkeit sollte in diesem Zusammenhang dem Prozeß zugewendet werden, in dem gesetzliche Tatbestandsmerkmale allmählich Konturen erhalten, die sie als konkreter und deshalb handhabbarer erscheinen lassen³⁰. Der sog. *unbestimmte Rechtsbegriff* signalisiert die Marschrichtung auf dem Wege zu einem besseren Verständnis des von Turbulenzen erfaßten Instituts „Gesetz“³¹. Das gilt jedenfalls insofern, als er die Idee von der nur einen richtigen Entscheidung als Wunschvorstellung entlarvt und das Bewußtsein für die (mehr oder weniger große) Bandbreite der Auslegungsmöglichkeiten schärfte³². Der Ausdruck selbst ist freilich mit Recht kritisiert worden, weil er *als Gegensatz den bestimmten Rechtsbegriff* postuliert, der – abgesehen von betragsmäßig prä-

vatrechts, 1956, passim, insbes. S. 133 ff; ferner *Schmidt* (FN 20), S. 109 ff. Zur Rechtsetzung im Prozeß der Rechtsverwirklichung s. jetzt auch die (als Heft 122 der Basler Studien zur Rechtswissenschaft) 1979 erschienene Schrift von *René A. Rhinow*, Rechtsetzung und Methodik (Rechtstheoretische Untersuchungen zum gegenseitigen Verhältnis von Rechtsetzung und Rechtsanwendung), S. 232 ff.

27 Statt vieler: *Starck* (FN 3), S. 260 ff.

28 Zur Wesentlichkeitstheorie s. *Erichsen*, VerwArch 69 (1978), S. 395; *Kisker*, NJW 1977, 1317 ff; *P. Fischer*, StuW 1979, 361 f; *Pestalozza*, NJW 1981, 2082 f.

29 S. dazu *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 142 ff; *Esser* (FN 26), S. 179 ff; *Papier* (FN 5), S. 173; *Starck* (FN 3), S. 261; *Sax*, Das strafrechtliche Analogieverbot, 1953, S. 148 ff; *Kriele* (FN 19), S. 244; *Tanzer*, StuW 1981, 201 ff.; *Salditt*, StuW 1974, 65 f.

30 Vgl. dazu *Esser* (FN 26), S. 41 ff, 51 ff, 132 ff.

31 Zur Struktur des unbestimmten Rechtsbegriffs s. *H. J. Koch*, Unbestimmte Rechtsbegriffe und Ermessensermächtigungen im Verwaltungsrecht, 1979, S. 14 ff; ferner *Erichsen/W. Martens* (FN 2), § 12 II 1 b. Zuweilen wird von offenen Gesetzesbegriffen gesprochen; so *Starck*, VVDStRL 34, 62 ff.

32 Vgl. dazu *Erichsen/W. Martens* (FN 2), § 12 II 1 b, S. 178 mit Rechtsprechungsnachw. in FN 23; ferner *Redeker*, DÖV 1971, 757 ff; *Schnapp* (FN 2), S. 177 f; *Ossenbühl*, DVBl. 1974, 309 ff.; *K. Vogel*, VVDStRL 24, 161 f.

zisierten Normen³³ – *kaum einmal anzutreffen ist*³⁴. Mag man ihn deshalb einen polemischen Begriff nennen, der bezeichnenderweise im Zivilrecht zwar strukturell, nicht aber als besondere Kategorie vorkommt³⁵, so hat er doch wichtige Denkanstöße vermittelt³⁶.

Die Konsequenzen aus dieser für Juristen nicht sonderlich beruhigenden Erkenntnis, daß ein Gesetz allein viel weniger einen festen Orientierungspunkt liefert, als angesichts der überragenden Bedeutung des verfassungsmäßig abgesegneten Gesetzmäßigkeitsprinzips zu erwarten war, werden bislang nur sehr zögernd gezogen. Kennzeichnend dafür ist z. B. die zwar durch das System des gerichtlichen Rechtsschutzes bedingte, dennoch aber zuweilen bei Richtern etwas zu selbstverständlich bekundete Einstellung, es genüge, wenn den Parteien später gesagt werde, wie sie sich von Anfang an hätten verhalten müssen, um dem Verdikt rechtswidrigen Handelns zu entgehen³⁷. Charakteristisch für die zögernde Entwicklung ist vor allem die noch weitreichende Unsicherheit, mit der die Rechtstheorie die Integration der Rechtsprechung in die Rechtsatzbildung angeht.

c) Die Rolle der Rechtsprechung

Die überragende Rolle der Rechtsprechung für die Rechtsanwendung ist für jeden Juristen eine täglich erfahrene Selbstverständlichkeit³⁸. Bei jeder durch den Gesetzestext aufgeworfenen Auslegungsfrage orientiert er sich zunächst an der einschlägigen Judikatur. Sie gibt in erster Linie Aufschluß über den Entwicklungsstand, der im Zuge der Konkretisierung der im

33 S. u. IV 1 b.

34 Fast jeder Rechtsbegriff weist einen festen (keiner weiteren Auslegung zugänglichen) Begriffskern sowie einen mehr oder weniger großen diffusen Begriffshof auf, wie schon *Heck* in AcP 1914, 112, 173 dargelegt hat.

35 *Schmidt* (FN 20), S. 135; 117.

36 Das gilt insbes. im Hinblick auf den Richterspruch, der nun angesichts der Bandbreite von juristisch denkbaren Entscheidungsmöglichkeiten nicht einfach hinzunehmen ist, weil ihn die formelle Autorität des Gerichts als „allein richtig“ ausweist, sondern der seine Richtigkeit durch überzeugende Begründung darlegen muß. Zum zureichenden Grund als Bedingung für die Richtigkeit des richterlichen Urteils s. *Brüggemann*, Die richterliche Begründungspflicht, 1971, S. 58 ff; wegen des Umfangs der gerichtlichen Begründungspflicht vgl. auch *J. Martens*, Die Praxis des Verwaltungsprozesses, 1975, § 15, 3.

37 Beispielhaft dafür ist die allenthalben zu beobachtende große Zurückhaltung der Gerichte bei der Zulassung vorbeugenden Rechtsschutzes; vgl. *Kopp*, VwGO, 5. Aufl. (1981), § 40 Vorbem. Tz. 33 m. Nachw.; *Meyer-Ladewig*, SSG, 2. Aufl. (1981), § 55 Tz. 8; *Ziemer/Haarmann/Lobse*, Rechtsschutz in Steuer-sachen, 3. Aufl., Tz. 5858.

38 *Kriele* (FN 19), S. 243.

Gesetz enthaltenen offenen Vorausbestimmung erreicht ist³⁹. Auf der Grundlage der so erlangten Information über den Grad der *Verdichtung der Norm*⁴⁰ kann zielgerichtet an die Lösung des anstehenden Falles herangegangen werden. Ob die Entscheidung dann in enger Anlehnung an ein Präjudiz zu einem vergleichbaren Fall ergeht oder sich als Weiterentwicklung eines in Urteilen zu ähnlichen Konstellationen erarbeiteten Rechtsatzes darstellt, berührt die Frage nach der Bedeutung der vorhandenen Rechtsprechung für die Rechtsentwicklung nicht. Auch wenn im Einzelfall aus zureichendem Grund von einem Präjudiz abgewichen wird, bestätigt dies dessen rechtliche Bedeutung, weil eben die jenem Präjudiz beigegebene Begründung nicht ignoriert, sondern zum Anlaß für eine Vertiefung der Problematik genommen wird⁴¹.

Die sich aus dieser Praxis aufdrängende Frage, ob auch die Rechtsprechung als Richterrecht eine selbständige Kategorie in der Reihe der Rechtsquellen bilde, ist bis heute nicht geklärt⁴². Ein Grund dafür dürfte darin zu suchen sein, daß in diesem Zusammenhang meist die sog. richterliche *Rechtsfortbildung* in Bereichen erörtert wird, in denen der Gesetzgeber überhaupt noch nicht tätig geworden ist oder eine Norm erlassen hat, die aus besonderen Gründen durch Richterspruch korrigiert werden muß⁴³. Solche spektakulären (und verhältnismäßig seltenen) Ereignisse füllen aber nur einen kleinen Teil des Spektrums richterlicher Rechtsatzbildung aus. Der weitaus größere Teil betrifft die durch Ketten von Entscheidungen bewirkte Ausfüllung der Räume (Begriffshöfe), die der Jurist im Umkreis der im Kernbereich nicht zweifelhaften (und insoweit unmit-

39 S. dazu insbes. *Kriele* (FN 19), S. 164 f.; seine Bemerkung auf S. 255, allein mit dem BGB lasse sich heute fast überhaupt kein Rechtsproblem mehr gültig lösen (vor allem keins aus dem Allgemeinen Teil und aus dem Schuldrecht), trifft mit den durch die Altersunterschiede der beiden Gesetze bedingten Einschränkungen z. B. auch auf das EStG zu, für das in erheblichem Umfang ebenfalls „die Hilfe der Kommentare als Wegweiser zu den Präjudizien schlechterdings unentbehrlich geworden ist“.

40 Diese Verdichtung bedeutet zugleich Verwirklichung des Verrechtlichungsgebots, das der Garantie des gerichtlichen Rechtsschutzes erst Stabilität verleiht; vgl. *Lorenz*, Der Rechtsschutz des Bürgers und die Rechtsweggarantie, 1973, S. 14 ff. Beispiel für solche Normverdichtung s. u. IV 1 b.

41 *Kriele* (FN 19), S. 248. Der Methodenehrlichkeit kommt dabei besondere Bedeutung zu; vgl. dazu *Brüggemann* (FN 36), S. 72 ff.

42 Vgl. dazu die umfangr. Nachweise bei *Leisner*, Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 1980, S. 52 ff, sowie auch *Rhinow* (FN 26), S. 198.

43 Zu dieser „gesetzesübersteigenden Rechtsfortbildung“ s. *Larenz* (FN 19), S. 402 ff.

telbar subsumtionsfähigen) Gesetzesbegriffe antrifft⁴⁴. Nicht zu vergessen sind in diesem Zusammenhang die durch Richtersprüche allmählich geformten Kristallisationspunkte der Rechtsordnung in Gestalt allgemeiner Rechtsgrundsätze⁴⁵.

Die Frage nach der Normqualität des Richterrechts hängt eng mit der Bindungswirkung von Richtersprüchen zusammen. Das Institut der Rechtskraftbindung, also der *materiellen Rechtskraft*⁴⁶, wird dabei oft erwähnt und nicht selten als Argument gegen eine über die Prozeßbeteiligten hinausreichende Bindung vorgebracht⁴⁷. Aus der Rechtskraft kann indes die dem Richterrecht eigentümliche Verbindlichkeit nicht abgeleitet werden. Eine Erörterung der Meinungsverschiedenheiten über das Wesen der Urteilsrechtskraft⁴⁸ führt deshalb hier nicht weiter, wengleich nicht zu übersehen ist, daß die in der sog. prozessualen Rechtskrafttheorie zutage tretende Mühsal, eine sachgemäße Synthese zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht zu finden, Parallelen zu der Problematik der Normverbindlichkeit enthält⁴⁹. Denn die auf eine Normqualität des Richterrechts bezogene Fragestellung zielt meist auf die Installierung einer (weiteren) Rechtsquelle neben den sonst bekannten Begriffen⁵⁰. Bei einer solchen Zielrichtung bleibt jedoch der große Bereich der Normverdichtung durch die Judikatur unberücksichtigt⁵¹. Die Präzisierung eines bereits im

44 Dazu insbes. *Esser* (FN 26), S. 83 f, 253 ff.

45 *Esser* (FN 26), S. 142 ff hat dazu überzeugend dargelegt, daß es dafür unerheblich sei, ob solche Grundsätze als geschriebene Generalklauseln existieren oder ob sie „ein verschwiegenes Dasein außerhalb der Gesetzessystematik führen müssen“.

46 Zur materiellen Rechtskraft s. *Rosenberg/Schwab*, Zivilprozeßrecht, 13. Aufl. (1981), § 150, 2, § 152.

47 Nachw. bei *Leisner* (FN 42), S. 20 f (FN 48, 49). Die Frage einer Rechtskrafterstreckung auf Dritte (aus prozessualen Gründen und wegen materiellrechtlicher Abhängigkeit, s. dazu *Blomeyer*, Zivilprozeßrecht, 1963, §§ 91–93) wird dabei meist nicht erwähnt, kann in diesem Zusammenhang aber außer Betracht bleiben, da sie keine allgemeine Bindung indiziert.

48 Vgl. dazu *Rosenberg/Schwab* (FN 46), § 152 II, sowie *Schumann/Leipold* in Stein-Jonas, Kommentar zur ZPO, 19. Aufl. (1972), § 322 Anm. III.

49 Die prozessuale Rechtskrafttheorie verneint allen Einfluß des Urteils auf das materielle Recht und stellt auf der Basis des „rein prozessualen Anspruchs“ eine Art zweite Rechtsordnung auf, die der Problematik durch statische Betrachtung beizukommen sucht; vgl. *J. Martens*, ZZZ 79 (1966), 404 ff, 414. Dabei wird übersehen, daß die Existenz materiellen Rechts vor und nach dem Richterspruch unterschiedlich ist; s. *Schumann/Leipold* (FN 48), § 322 Anm. III 5 a.

50 S. dazu die eingehende Darstellung von *Ossenbühl* in *Erichsen/W. Martens* (FN 2), § 7 VIII, sowie *Felix*, StuW 1979, 68 ff, jeweils m. zahlr. Nachw.

51 Auch hier dürfte die bislang meist statisch gesehene Rechtsquellenlehre die

Gesetz enthaltenen Begriffs durch weitere Ausdifferenzierung schafft keine Rechtsquelle *neben* dem Gesetz, sondern repräsentiert den von der subjektiven Meinung der Normadressaten abhängigen *Geltungsumfang* des Gesetzes. Der *Geltungsgrund* eines Gesetzes erschöpft sich nicht in seiner papierenen Existenz, er hängt vielmehr entscheidend davon ab, wie das Gesetz verstanden und befolgt wird⁵². In der höchstrichterlichen Rechtsprechung formt sich schließlich das Meinungsbild über den Gesetzesinhalt⁵³. Das bedeutet keine starre Festschreibung der objektiven Rechtslage, ist aber eine Situation, die *Kriele* treffend als *präsumtive Verbindlichkeit* bezeichnet hat⁵⁴. Damit wird ein Zustand beschrieben, bei dem ein Abweichen von Präjudizien nur noch aus zureichendem Grund zulässig ist⁵⁵.

III. Funktion der Verwaltungsvorschriften

1. Der Vollzug unfertiger Normen

Die bisherigen Ausführungen mögen noch einmal verdeutlicht haben, daß mit der Verkündung eines Gesetzes noch keineswegs ein Instrument vorhanden ist, mit dem sogleich eine rechtsstaatlichen Anforderungen genügende Rechtsanwendung bewirkt werden kann. Es bedarf vielmehr einer

Dynamik des Rechtsbildungsprozesses nur unzureichend erfassen. Dagegen wertet *Starck* (FN 3), S. 265 f die Rechtsquelle als einen „Prozeß von der Gesetzgebung bis zur Individualentscheidung“. Vgl. auch *Esser* (FN 26), S. 134 f mit FN 154.

52 Unter diesem Blickwinkel gibt es keinen Widerspruch zwischen dem Gesetz und der im Einzelfall aus dem Gesetz abgeleiteten Rechtsfolge, sondern nur Widersprüche zwischen verschiedenen (subjektiven) Auffassungen vom Inhalt des Gesetzes; s. *J. Martens*, VerwArch 60 (1969), 207. Zur Geltung von Gesetzen: *Rupert Schreiber*, Die Geltung von Rechtsnormen, 1966, passim, mit Darstellung der Literaturmeinungen S. 68 ff; ferner *Rhinow* (FN 26), S. 228; *Ryffel*, Grundprobleme der Rechts- und Staatsphilosophie, 1969, S. 371 ff (zur „Positivität des Rechts“).

53 Regelmäßig in Entscheidungsreihen; vgl. *Esser* (FN 26), S. 83 f; ferner *List* (FN 14), S. 156. Der von *Rhinow* (FN 26) unternommene Versuch, einen Rechtsanwendung und Rechtsetzung umfassenden Regelungsbegriff herauszuarbeiten, zielt vornehmlich auf eine Einebnung der herkömmlichen Begriffe Norm und Einzelakt (S. 202 ff). Damit wird indes unbeschadet der auch im Einzelakt enthaltenen rechtsschöpferischen Komponente der spezifische Vorgang der Normverdichtung durch die (regelmäßig nur über Entscheidungsreihen erreichbare) Breitenwirkung der Rechtsanwendung (bei der die Quantität von Einzelscheidungen in die Qualität eines Rechtssatzes umschlägt) nicht voll erfaßt.

54 *Kriele* (FN 19), S. 243 ff.

55 *Kriele* (FN 19), S. 246; s. dazu u. III 2 b.

gewissen Zeit, bis die dem Gesetz eigene offene Vorausbestimmung der objektiven Rechtslage so weit verdichtet ist, daß ein engmaschiges Netz von Begriffsbildungen geschaffen wird, in dem jedenfalls die große Mehrzahl der Einzelfälle eine erfassbare Verknüpfung mit den gesetzlichen Vorschriften finden kann⁵⁶. Das gilt für das Steuerrecht im Prinzip ebenso wie für andere Rechtsgebiete⁵⁷.

Die sich an diese Erkenntnis knüpfende zentrale Frage lautet, wie sich die Normadressaten eigentlich verhalten sollen, bis die Rechtsprechung, der ja – wie gezeigt⁵⁸ – eine maßgebliche Rolle in diesem Vorgang der Normverdichtung (der zureichenden Verrechtlichung) zukommt, zu einem gefestigten Meinungsbild gefunden hat. Es mag sein, daß Richter diese Frage als nicht so spannend empfinden wie diejenigen, die von Anfang an mit dem Gesetz leben müssen, weil die Gewöhnung an den Zustand, später von der sella curulis herab urteilen zu müssen, den Blick für Prioritäten beeinflussen kann. Für die Steuerbürger und für die Steuerverwaltung handelt es sich um eine äußerst brennende Frage. Der Steuerpflichtige wird zuerst damit konfrontiert, soweit er sein Verhalten auch unter steuerlichen Gesichtspunkten einrichten will. Es wird ihn nicht sonderlich beruhigen, wenn er von seinem Berater hört, daß *Steuerplanungen etwa den Sicherheitsgrad von langfristigen Wettervorhersagen erreichen, soweit erst kürzlich erlassene Steuergesetze maßgebend sind*⁵⁹. Für die Finanzverwaltung ist die Situation nur wenig anders. Sie steht vor der Aufgabe, jährlich eine Vielzahl von Steuerfällen zu bearbeiten und dabei auch zahlreiche neue Vorschriften, an denen es ja der Gesetzgeber nicht mangeln läßt, anzuwenden⁶⁰.

56 Vollständigkeit in dem Sinne, daß durch kasuistische Aufzählung alle denkbaren Fälle erfaßt werden, ist selbstverständlich nicht zu erreichen und kann auch vernünftigerweise nicht angestrebt werden. Die Begriffsbildung orientiert sich an der Häufigkeit der in der Praxis vorkommenden Fälle und nimmt diese zum Anlaß für die nähere Ausfüllung der vom Gesetzgeber nur im wesentlichen vorgezeichneten Strukturen.

57 S. dazu *Kruse*, Steuerrecht I, 3. Aufl. (1973), S. 96; *Walz* (FN 29), S. 139 ff; *Hartz*, StuW 1968, 245, 256; sehr instruktiv sind dafür die von *Tipke* genannten Beispiele in StuW 1981, 196 ff, sowie der von *P. Fischer* in StuW 1979, 348 ff analysierte „Münzenfall“.

58 S. o. II 2 b.

59 *Tipke* bemerkt mit Recht, daß keinem Unternehmer zugemutet werden könne, daß er sich auf die Steuern wie auf eine Lotterie einrichten solle (StuW 1981, 193).

60 Die Verwaltung muß zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe des Normenvollzuges die Einzelfallentscheidungen nach den gleichen Grundsätzen und unter Anwendung der gleichen Methoden treffen wie der Richter, also erforderlichenfalls extensive Interpretation oder auch Lückenfüllung betreiben. Die von

Da die Finanzverwaltung den meist mehrere Jahre erfordernden Prozeß der Verdichtung der Rechtslage durch die Rechtsprechung nicht abwarten kann, ist sie darauf angewiesen, sofort unterhalb des Gesetzes ein engmaschigeres Netz von Vollzugsmaßstäben zu knüpfen, um zu verhindern, daß auf die Zweifelsfragen zu den gesetzlichen Vorschriften schon innerhalb der Verwaltung unterschiedliche Antworten gegeben werden. Das ist nicht nur dann nötig, wenn der Gesetzgeber besondere Energien darauf verwendet hat, eine möglichst komplizierte Vorschrift zu kreieren (wie unlängst in Gestalt des § 15 a EStG)⁶¹. Auch klarere Gesetze bringen Auslegungsfragen mit sich, für die Verwaltungsmaßnahmen mit dem Ziel der einheitlichen Handhabung angezeigt sein können. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dürfte und sollte dabei im Vordergrund der Überlegungen stehen. Daneben ist jedoch der Entlastungseffekt nicht zu verkennen, den eine zentrale Erarbeitung von Maßstäben für die Gesetzesauslegung im Hinblick auf die große Zahl der auf diese Weise vorprogrammierten Veranlagungstätigkeiten bewirkt.

2. Die Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften

a) Rechtsanwendung oder Rechtsetzung?

Mit der soeben skizzierten Notwendigkeit, Verwaltungsmaßnahmen mit dem Ziel eines an einheitlichen Maßstäben orientierten Gesetzesvollzugs zu treffen, ist noch nicht die Frage beantwortet, ob die Exekutive mit den dazu erlassenen Verwaltungsanordnungen Rechtsanwendung oder Rechtsetzung betreibt. Der Struktur nach handelt es sich (jedenfalls ganz überwiegend) um Rechtssätze, weil sie – wenn auch oft in kasuistischer Aufgliederung – abstrakte Tatbestände mit Rechtsfolgen verbinden⁶². Derartige Produkte kommen aber auch – wie bei der Erörterung des Richterspruchs aufzuzeigen war – zustande, wenn sich durch eine Kette von Richtersprüchen (von denen jeder einzelne zunächst allein Rechtsanwendung auf den Streitfall bedeutet) eine Verdichtung und Verfestigung der Geset-

Jesch, Gesetz und Verwaltung, 1960, S. 4, gestellte Frage, ob die Grenzen der Interpretation für die Exekutive an der gleichen Stelle zu ziehen sind wie für die rechtsprechende Gewalt, ist deshalb zu bejahen. Ebenso im Erg. *Walz* (FN 29), S. 143; *Starck* (FN 3), S. 275; *Schmidt* (FN 20), S. 103 ff. Zu den Konsequenzen für die Bestandskraft s. *J. Martens*, AöR 89 (1964), S. 432 ff.

61 S. dazu *Knobbe-Keuk*, StuW 1981, 97 ff, sowie u. FN 90. Bei dieser Vorschrift kommt einem unversehens die Bemerkung von *Herzog* in VVDStRL 24, 191 über die „diffuse Norm“ in die Erinnerung.

62 Über die Eignung von Fällen zur Erklärung abstrakter Begriffe s. *Starck* (FN 3), S. 263.

zeslage herausbildet⁶³. Das ist übrigens kein zufälliges Nebenprodukt der Rechtsprechung, sondern entspricht durchaus den Zielvorstellungen namentlich der höchstrichterlichen Judikatur, was auch sprachlich darin zum Ausdruck kommt, daß Urteilsleitsätze meist ebenso formuliert sind wie Rechtssätze⁶⁴.

Unter diesem Blickwinkel spricht viel für die These, daß der Gesetzgeber kein Rechtsetzungsmonopol, sondern nur die Rechtsetzungsprärogative hat⁶⁵. Soweit der Gesetzgeber von seiner Prärogative keinen Gebrauch gemacht hat, muß zur Erfüllung des Verrechtlichungsangebots Rechtsetzung von anderen Stellen betrieben werden, allerdings nicht nach den gleichen Regeln wie vom Gesetzgeber, sondern in der durch die jeweilige Aufgabenstellung bedingten funktionspezifischen Weise⁶⁶. Die entscheidende Frage richtet sich deshalb nicht auf die Rechtsatzqualität von Verwaltungsvorschriften, sondern auf die *Reichweite* ihrer *Verbindlichkeit*⁶⁷.

b) Die Vertretbarkeit der Interpretation

Die Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften bildet – zumindest im norminterpretierenden Bereich⁶⁸ – kein Problem der Kompetenzabgrenzung zum Gesetz- oder Verordnungsrecht, sondern betrifft das Verhältnis

63 S. o. II 2 c und FN 53.

64 Über die Tendenz zur „Leitsatz“-Rechtsprechung s. *Fritz Werner*, *Recht und Gericht in unserer Zeit*, 1971, S. 168. Zur Bedeutung von Leitsatz und dictum s. *Kriele* (FN 19), S. 273 ff.

65 *Kriele* (FN 19), S. 60 ff. Der Hinweis von *Rupert Scholz*, der richterlichen Rechtsfindung fehle die kompetentielle Befugnis zur abstrakt-generellen Normsetzung (DB 1972, 1776), trifft nur das einzelne Urteil, nicht aber den Vorgang der sich aus zahlreichen Einzelurteilen ergebenden Normverdichtung. Insofern ist der Bemerkung *Starcks* beizupflichten, der erklärt, die organisationsrechtliche Erlaubnis, Gesetze anzuwenden, sei eine Ermächtigung, das Gesetz näher zu bestimmen (FN 3), S. 279. Vgl. auch *K. Vogel*, *VVDStRL* 24, 164 f.

66 Zum Verrechtlichungsgebot s. o. FN 40. Wegen der unterschiedlichen Funktion von Verwaltung und Rechtsprechung unter diesem Blickwinkel s. u. III 2 b. Die Komplexität dieses Verhältnisses von Rechtsetzung und Rechtsanwendung im Rechtsverwirklichungsprozeß wird sehr differenziert erläutert von *Rhinow* (FN 26), S. 196 ff.

67 Zutr. *Jaehnike*, *StuW* 1979, 295; ferner *Schnapp* (FN 2), S. 226, der auf die Multifunktionalität von Rechtssätzen verweist, S. 115 ff. Für Maßgeblichkeit der Rechtsnormqualität dagegen *Kampe* (FN 14), S. 174 ff.

68 S. o. I mit FN 6. Für Verwaltungsvorschriften im organisatorischen Bereich wird eine Organisationsgewalt der Exekutive angenommen; vgl. *Ossenbühl* (FN 1), S. 250 ff.

der Verwaltung zur Rechtsprechung. Beiden obliegt ja – wie dargelegt⁶⁹ – die Ausfüllung der offenen Vorausbestimmung des Gesetzgebers über die objektive Rechtslage. Die ganz überwiegende Meinung geht davon aus, daß die Interpretation von Gesetzesvorschriften zu den „ureigensten Aufgaben des Richters“ gehört⁷⁰. Soweit dieses Postulat reicht (und das umfaßt nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung mit Ausnahme weniger Reservate des sog. Beurteilungsspielraums den gesamten Gesetzesvollzug⁷¹), schien für eine Verbindlichkeit von norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften kein Platz zu bleiben⁷².

Die im Laufe der Zeit immer mehr vordringende Erkenntnis von der Bandbreite der vertretbaren Interpretationsmöglichkeiten in den sog. Begriffshöfen⁷³ provozierte freilich auch die Gegenfrage, weshalb eigentlich unter mehreren vertretbaren Lösungen die Entscheidung des Richters maßgeblich sein sollte⁷⁴. Dabei wurden neben dem Ärgernis des zeitlichen Nachklappens der Gerichtsentscheidungen auch Überlegungen über das Gewicht des Sachverständes bei besonderen Konstellationen in die Debatte geworfen⁷⁵.

Eine rechtliche Anbindung der Forderung nach Verbindlichkeit interpretierender Verwaltungsvorschriften im Rahmen der Vertretbarkeit der Auslegung hat *Walter Schmidt* versucht⁷⁶. Er weist darauf hin, daß es bei der Eingriffsverwaltung nicht nur um Freiheitsschutz gehe, sondern auch um Gleichheitsschutz⁷⁷. Nur der Freiheitsschutz, so argumentiert *Schmidt*, obliege allein dem Gesetzgeber, während die Gleichheit vor dem Gesetz

69 S. o. III 1 mit FN 60.

70 *Jaehnike*, *StuW* 1979, 298; *Jesch* (FN 60), S. 225, 233; *Kampe* (FN 14), S. 202, 210.

71 Nach der Gerichtspraxis ist die Anerkennung eines Beurteilungsspielraums der Exekutive auf wenige Ausnahmen beschränkt; vgl. dazu *Redeker*, *VwGO*, 7. Aufl. (1981), § 114 Anm. 10–17; *Eyermann/Fröhler*, *VwGO*, 8. Aufl. (1980), § 114 Tz. 9–9 e; *Kopp* (FN 37), 114 Tz. 11–14; *Meyer-Ladewig* (FN 37), § 54 Tz. 54; *Ziemer/Haarmann/Lobse* (FN 37), Tz. 9383–9389.

72 *Jaehnike*, *StuW* 1979, 298 ff; *Ossenbühl* (FN 9), S. 26 ff; *List* (FN 14), S. 163; *Spanner* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, *Komm. zur AO u. FGO*, 7. Aufl., § 4 AO Tz. 72–75; *Kampe* (FN 14), S. 174 ff.

73 S. o. II 2 b mit FN 34.

74 So insbes. *Bachof*, *JZ* 1955, 97 ff; ferner *Ule*, *Verwaltungsprozeßrecht*, 7. Aufl. (1978), § 2 I 3; vgl. auch FN 80.

75 *P. Fischer*, *StuW* 1979, 359 m. Nachw. in FN 186; zum behördlichen Sachverständen s. *Starck* (FN 3), S. 277.

76 S. die in FN 20 zitierte Schrift.

77 (FN 20), S. 144 ff.

im Rahmen des Normenvollzuges gewährleistet werden müsse⁷⁸. Danach müßten die Verwaltungsgerichte auch das in Verwaltungsvorschriften enthaltene Vollzugsprogramm beachten und seien nur dann an diese Maßstäbe nicht gebunden, wenn die gesetzgebundene Rechtsetzung der vollziehenden Gewalt als willkürlich bezeichnet werden müsse⁷⁹. Auch andere Autoren haben wenig Verständnis für die von den Gerichten in Anspruch genommene Kontrolldichte gegenüber Verwaltungsentscheidungen dokumentiert⁸⁰.

Es ist in der Tat kaum zu bestreiten, daß mit einer derartigen Verbindlichkeit der in Verwaltungsvorschriften statuierten Vollzugsmaßstäbe die Gleichheit vor dem Gesetz ganz erheblich zunehmen würde. Hier ist daran zu erinnern, daß die Bedeutung des Gleichheitssatzes auch für die gesetzgebundene Verwaltung erst in dem Maße voll ins Bewußtsein trat, in dem die These von der (im Wege richtiger Interpretation zu gewinnenden) „einzig richtigen Entscheidung“ fragwürdig wurde⁸¹. Vorher war die Gleichheit vor dem Gesetz allein durch diese „richtige Entscheidung“ gewährleistet, das Verfehlen derselben manifestierte sich im (einfachen) Rechtswidrigkeitsverdikt und bedurfte der Hilfe des Art. 3 GG nicht⁸². – Ferner darf nicht außer Betracht bleiben, daß ein Gerichtsurteil, das den in einer Verwaltungsvorschrift enthaltenen Vollzugsmaßstab nicht anwendet, eine Ungleichbehandlung des klagenden Bürgers im Verhältnis zu der Vielzahl der Fälle bewirkt, die nach dieser Verwaltungsübung abgewickelt wurden⁸³. Das gilt unabhängig davon, ob der Kläger nun vom Gericht

78 (FN 20), S. 147.

79 (FN 20), S. 141.

80 S. z. B. Klaus Lange, DÖV 1981, 80; K. Vogel, VVDStRL 24, 162; vgl. auch Starck (FN 3), S. 310 ff. Für die Einführung einer auf Vertretbarkeit beschränkten gerichtlichen Prüfung in die geplante Verwaltungsprozeßordnung plädiert jetzt G. Schmidt-Eichstädt, Bundesgesetze und Gemeinden, 1981, S. 174 ff (196 f).

81 S. o. II 2 b mit FN 32.

82 Vgl. auch Dürig in Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, 5. Aufl., 18. Erg.Liefg., Art. 3 Tz. 8–18, 328; ferner Schaumann, JZ 1966, 721 ff. Wenn jetzt auch im Zusammenhang mit der Gesetzesauslegung von einer Selbstbindung der Verwaltung gesprochen wird (z. B. Felix, StuW 1979, 72 mit FN 86; List (FN 14), S. 163; Schmidt (FN 20), S. 106 f), so bestätigt dies die Erkenntnis, daß allein aus dem Gesetz oft kein ausreichender Vollzugsmaßstab zu gewinnen ist.

83 Wenn Leisner (FN 42), S. 42 ff gerade umgekehrt aus der behördlichen Anweisung zur Nichtanwendung eines BFH-Urteils auf andere Fälle eine Gleichheitsverletzung herleiten will, so dürfte das nur auf der Grundlage des in seinem Beispiel (S. 82) auf zwei Steuerpflichtige beschränkten Vergleichs plausibel sein, nicht aber angesichts der durch die Vielzahl von Fällen gekennzeichneten Pra-

günstiger oder ungünstiger gestellt wird als die Bürger, die keinen Rechtsschutz beantragt hatten⁸⁴.

Selbst bei Berücksichtigung dieser Erwägungen sprechen jedoch gewichtige Gründe gegen eine so weite (d.h. über den Rahmen des Beurteilungsspielraums erheblich hinausreichende⁸⁵) Ausdehnung der Interpretationsprärogative der Verwaltung. Das zeigt ein Vergleich der Vorgänge, die bei der Verwaltung und bei der Rechtsprechung zu der fortschreitenden Verrechtlichung der vom Gesetzgeber noch nicht voll ausgefüllten Räume führen. Während dieser Verdichtungsprozeß durch die Rechtsprechung als eine von vielen Urteilen getragene, allmähliche Verfestigung der Rechtslage erscheint⁸⁶, entstehen Verwaltungsvorschriften aufgrund von Denkoperationen, die für die Gesetzesfabrikation charakteristisch sind, soweit es sich um deren fachspezifische Komponente handelt⁸⁷. Gesetzgebung verarbeitet die politischen Zielvorgaben unter Berücksichtigung der vorhandenen Erfahrungen⁸⁸. Von diesem (aktuellen) Stand der Erkenntnisse geht auch die Exekutive aus, wenn sie gleichzeitig mit der Verkündung des Gesetzes (oder kurz darauf) interpretierende Verwaltungsvorschriften erläßt, in denen nicht selten Konkretisierungen zu lesen sind, die bereits im Laufe der ministeriellen Vorarbeiten zum Gesetz erwogen, dann aber im Zuge der Beschränkung des Gesetzestextes auf „das Wesentliche“ nicht in das Gesetzblatt gelangt sind⁸⁹. Demgegenüber verwertet die Rechtspre-

xis. Zur Bedeutung eines die Richtlinien nicht beachtenden Urteils s. bereits Enno Becker, StuW 1926, Sp. 241 ff (259).

84 Wenn das in einer Verwaltungsvorschrift niedergelegte Auslegungsergebnis günstiger ist als die gerichtliche Interpretation, können sich allerdings besondere Fragen ergeben; vgl. dazu Ossenbühl (FN 9), S. 444 ff, sowie bereits Enno Becker, Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, S. 139 ff.

85 Wegen des Ausnahmecharakters des Beurteilungsspielraums nach der derzeitigen Gerichtspraxis s. o. FN 71.

86 S. o. II 2 c.

87 Die politischen Faktoren der Gesetzgebung können hier weitgehend außer Betracht bleiben, wenngleich nicht zu verkennen ist, daß die Exekutive zuweilen eigene politische Zielvorstellungen mit Hilfe von Verwaltungsvorschriften durchzusetzen sucht. Die Einstellung gegenüber sog. Abschreibungsgesellschaften bietet dafür ein Beispiel; s. auch Tipke, StuW 1981, 199.

88 Das muß nicht unbedingt so sein, zumindest sollte auf die Erprobung von Gesetzesvorhaben „im Windkanal“ mehr Gewicht gelegt werden, womit vermutlich manche Gerichtsverfahren später erspart werden könnten. Zur Gefahr fachlicher Spezialisierung in der Verwaltung: K. Vogel, VVDStRL 24, 172 f.

89 Dabei zeigt sich das erhebliche Gewicht der Exekutive im Gesetzgebungsverfahren in Gestalt der Vorarbeiten der Ministerialbürokratie, die sich meist auf ein sehr breites Informationsspektrum stützen kann. Zur Wesentlichkeitstheorie s. o. II 2 b mit FN 28. Die Beschränkung des Gesetzgebers auf die wesentlichen

chung die sich im Laufe der Zeit anhand einzelner Streitfälle erschließenden Falleinsichten⁹⁰. Diesen durch fortschreitende Einzelfallerfahrungen verbesserten Erkenntnisstand könnte zwar auch die Exekutive erlangen und zum Anlaß für eine Anpassung ihrer schon früher erlassenen Verwaltungsvorschriften nehmen; die Verwaltung wartet jedoch meist die höchst-richterliche Rechtsprechung ab und wahrt damit die Chance, auch die Ergebnisse nutzen zu können, die im allgemeinen nur durch die für die richterliche Tätigkeit charakteristische Ausdifferenzierung durch Abwägung zu gewinnen sind⁹¹. Das davon abhängige Niveau der Verrechtlichung würde sinken, wollte man die richterliche Denktätigkeit bereits an der Schwelle der Vertretbarkeit im gesamten Bereich der Norminterpretation kappen⁹².

Im Ergebnis deckt sich dies mit den Stimmen, die das Postulat einer vollen, also nicht auf Vertretbarkeit der behördlichen Interpretation

Aussagen kann nicht zuletzt Ausdruck einer weisen Zurückhaltung sein, die auf Detailregelungen dort verzichtet, wo noch keine genügenden Erfahrungen vorliegen. Das ist dann nicht nur eine gesetzestechnische Frage, wie *Schreiber* (FN 52), S. 195 meint, sondern eine Entscheidung im Interesse der Flexibilität gegenüber neuen Erkenntnissen bei der Arbeit mit dem Gesetz (die indes durch Auswertung von gesetzgeberischen Überlegungen in Verwaltungsvorschriften gefördert werden kann). Unvertretbar ist es allerdings, wenn der Gesetzgeber auf wesentliche Regelungen in der Hoffnung auf entsprechende Verwaltungsvorschriften verzichtet, wofür das von *Knobbe-Keuk* in *StuW* 1981, 104 geschilderte Beispiel Anschauungsmaterial liefert.

- 90 *Esser* (FN 26), S. 60 ff, 84 ff. *Gerhard Müller* spricht von einer auf genauer Sach- und Umfeldanalyse beruhenden richterlichen Rechtsfindung, die sich Schritt für Schritt vollzieht, *DB* 1981, 99, 100. Vgl. auch *Starck*, *VVDStRL* 34, 70.
- 91 Ein anschauliches Beispiel für die Bedeutung richterlicher Rechtsfindung bei der Entwicklung und Verdichtung von Grundsätzen auf einem speziellen Gebiet enthält die Schrift von *H. W. Kruse*, *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 1970, mit konkreten Gestaltungen S. 37 ff sowie allgemeinen Ausführungen zum Richterrecht im Verhältnis zum Gesetzgeber (S. 130 ff).
- 92 Die gerichtliche Praxis bei der Kontrolle behördlicher Ermessensentscheidungen demonstriert eine weitreichende Tendenz zum vorzeitigen Abbrechen der Prüfung, wofür die lange Zeit hindurch vorherrschende Meinung, es gehe nur im Randbereich um *Rechtsverwirklichung*, im übrigen aber um *Zweckmäßigkeit*, eine wesentliche Ursache gebildet haben dürfte; vgl. u. III 3. Der Beschluß des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes v. 19. 10. 1971 *GmS-OGB* 3/70 (*BVerwGE* 39, 355 = *BFHE* 105, 101 = *BStBl.* II 1972, 603 = *StRK AO* § 131 n.F. R. 205), der in seinem letzten Teil für eine (nicht nur den Streitfall betreffende) ausgedehntere Ermessensüberprüfung plädiert, hat bislang auf die Praxis kaum Eindruck gemacht.

beschränkten Gerichtskontrolle auf Art. 19 Abs. 4 GG gründen⁹³. Die Verfassungsgarantie gerichtlichen Schutzes gegen die von der öffentlichen Gewalt verursachten Rechtsverletzungen kann jedoch erst wirksam werden, wenn das Merkmal „in seinen Rechten“ in Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG präzisiert ist⁹⁴.

c) Präsumtive Verbindlichkeit

Aus der Ablehnung einer Verbindlichkeit der Verwaltungsvorschriften aufgrund der darin vorgenommenen vertretbaren Gesetzesinterpretation⁹⁵ folgt noch nicht, daß die von der Exekutive statuierten Vollzugsmaßstäbe für die richterliche Rechtsfindung völlig bedeutungslos bleiben müssen. Die schon mehrfach betonte Funktionsverwandtschaft von Rechtsprechung und Verwaltung auf dem Feld der Normverdichtung im Anschluß an die vom Gesetzgeber selbst begrenzte Rechtsetzungsprärogative⁹⁶ eröffnet eine Perspektive für die klarere Erfassung der bislang eher durch sprachliche Verlegenheitsschöpfungen⁹⁷ symbolisierten rechtlichen Wirkung von Verwaltungsvorschriften.

Die rechtswissenschaftliche Unterentwicklung des Richterrechts wird viel beklagt⁹⁸. Dieser Zustand, den *Esser* als ideologische Unfähigkeit des kontinentalen Juristen bezeichnet hat⁹⁹, während *Kriele* von der Hilflosigkeit

- 93 Das ist jedenfalls die Folge eines aus Art. 19 Abs. 4 GG abgeleiteten Verrechtlichungsgebots, wie *Lorenz* (FN 40), S. 11 ff, 40 ff dargelegt hat. Meist wird das Interpretationsmonopol des Richters ohne ausdrücklichen Bezug zum GG statuiert; s. o. III 2 b mit FN 70.
- 94 Zu diesem Begriff s. *Dürig* (FN 82), Art. 19 IV Tz. 33–37. Unter diesem Blickwinkel erweist sich freilich die von *Schmidt* befürwortete Unterscheidung zwischen Freiheits- und Gleichheitsschutz (s. o. III 2 b mit FN 78) als undurchführbar, weil mit der gleichmäßigen Konkretisierung der Grenzen des jeweiligen (Freiheits-)Rechts die Rechtsposition des einzelnen festgelegt wird. Die Auslegungsrichtlinie kann deshalb das Freiheitsrecht durch Differenzierung durchaus weiter einschränken, als das Gesetz dies (vom Standpunkt des später urteilenden Richters) vorgesehen hat, was *Schmidt* (S. 109) offenbar anders sieht.
- 95 Der Begriff „vertretbar“ ist selbst bislang nicht genügend abgeklärt, wie nicht zuletzt die Ausführungen von *Schmidt* zeigen, der die Grenze bei Willkür ziehen will (s. o. III 2 b mit FN 79), was eher eine Nähe zur Nichtigkeit andeutet und jedenfalls der Rechtsprechung zum Beurteilungsspielraum nicht entspricht; s. dazu o. FN 71.
- 96 S. o. III 2 a mit FN 65.
- 97 S. o. I mit FN 2–4.
- 98 Statt vieler: *Leisner* (FN 42), S. 41 ff, der von dem Großproblem Richterrecht spricht, sowie *Ossenbühl* in *Erichsen/W. Martens* (FN 2), § 7 VIII, der eines der umstrittensten Phänomene der Rechtsquellenlehre konstatiert (S. 99).
- 99 (FN 26), S. 2.

der Theorie spricht¹⁰⁰, stimmt nicht gerade hoffnungsvoll, wenn auf solch brüchigem Boden die rechtliche Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften erschlossen werden soll. Der Weg muß dennoch beschritten werden, auch wenn an seinem Beginn nicht viel mehr als Denkanstöße stehen können.

Die im angelsächsischen Raum entwickelte Präjudizienvermutung besagt im Kern, daß ein Präjudiz in der Regel *nicht strikt*, sondern nur *präsumtiv* verbindlich ist¹⁰¹. Ein Abweichen von dem Präjudiz ist nur zulässig, wenn es dafür *gewichtige Gründe* gibt¹⁰². Das erfordert eine sorgfältige Auseinandersetzung mit den für das Präjudiz maßgebenden Gründen¹⁰³. Ob nach einer solchen Prüfung zureichende Gründe für die Änderung der Rechtsprechung übrig bleiben, kann mit Bezeichnungen wie „gewichtige“, „gute“ oder „sehr gute“ Gründe sicher nur schlagwortartig umschrieben werden¹⁰⁴. Entscheidend bleibt der – auch methodisch nachvollziehbare – Weg über intersubjektiv transmissible Stationen zu einer verbesserten Erkenntnis¹⁰⁵.

Die kontinentale Doktrin steht all' dem mit großer Skepsis gegenüber, worin aber letztlich die überholte Vorstellung zum Ausdruck kommt, jede juristische Entscheidung könne doch irgendwie eindeutig „aus dem Gesetz hergeleitet“ werden¹⁰⁶. In der Rechtswirklichkeit haben Präjudizien auch in unserem Rechtskreis ein stärkeres Gewicht als „irgendeine andere Äußerung einer Rechtsansicht“, womit der Unterschied zur angelsächsischen Praxis erheblich geringer sein dürfte, als meist angenommen wird¹⁰⁷.

100 (FN 19), S. 243.

101 *Kriele* (FN 19), S. 245 ff.

102 Zum Institut des *outruling* s. *Esser* (FN 26), S. 54, 186 ff.; ferner *Kriele* (FN 19), S. 246.

103 *Kriele* (FN 19), S. 248.

104 S. zu der unterschiedlichen Praxis in England und in den USA: *Kriele* (FN 19), S. 246.

105 Zur Forderung, daß Aussagen intersubjektiv transmissibel sein müssen, vgl. *Schnapp* (FN 2), S. 20 mit Nachw. in FN 32.

106 So treffend *Kriele* (FN 19), S. 244.

107 Vgl. *Esser* (FN 26), S. 53 f, sowie *Kriele* (FN 19), S. 247. Die rechtstheoretischen Schwierigkeiten sind dadurch gekennzeichnet, daß den als Richterrecht in Erscheinung tretenden Rechtssätzen vielfach nur eine „faktische“ Wirkung beigemessen wird (vgl. *Larenz* (FN 19), S. 424 ff; *Scholz* (FN 65), 1776; *List* (FN 14), 156; weitere Nachw. bei *Leisner* (FN 42), S. 44 mit FN 118). Demgegenüber verstärkt sich die Tendenz, über die bloße Faktizität hinauszugelangen, s. insbes. *Wannagat* in: Rechtsfortbildung durch die sozialgerichtliche Rechtsprechung, 1973, S. 31 ff; ferner *H. W. Kruse*, Das Richterrecht als Rechtsquelle innerstaatlichen Rechts, 1971, S. 16 ff; *Ossenbühl* in *Erichsen/W.*

Die Präjudizienvermutung beruht letztlich auf der Einsicht, daß Rechtsanwendung nicht immer wieder bei der Stunde Null des gerade verkündeten Gesetzes einsetzt, sondern von dem seitdem erreichten status quo der Normverdichtung ausgeht. Viele gute Gründe für die präsumtive Verbindlichkeit von Präjudizien (Gleichbehandlung, Entlastung, Kontinuität, Fortschritt und Bewahrung)¹⁰⁸ sprechen dafür, dieses rechtliche Institut auch für die Funktion von Verwaltungsvorschriften nutzbar zu machen. Verwaltungsvorschriften bestimmen wegen der zeitlichen Priorität des Verwaltungshandelns vor der Rechtsprechung zunächst einmal die Rechtswirklichkeit in erheblichem Ausmaß¹⁰⁹. Sie spiegeln zudem in nicht unerheblichem Umfang die Gründe wider, die für die gesetzliche Vorschrift maßgebend gewesen sind¹¹⁰. Für die Gerichte besteht daher aller Anlaß, sich mit norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften auseinanderzusetzen und nicht so zu tun, als handle es sich um irgendeine Rechtsansicht, die sich auf den status quo des Gesetzes noch nicht ausgewirkt hat. Ziel dieser Auseinandersetzung ist die Prüfung, ob es gewichtige Gründe für eine Abweichung von der Verwaltungsvorschrift gibt, ob also unter dem Blickwinkel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Verwaltungspraxis *generell* geändert werden müßte, um die *Gesetzmäßigkeit* der Besteuerung herzustellen¹¹¹.

Martens (FN 2), § 7 VIII 3. Dabei ist es jedoch noch nicht gelungen, die Verbindlichkeit dieses Richterrechts aus der gedanklichen Verklammerung mit einer gesetzesgleichen Normativität zu lösen. So liest man schon im Untertitel der in FN 42 zitierten Schrift von *Leisner* von einer „normgleichen Präjudizienwirkung“, die dann als „besondere Bindung der Verwaltung an die höchststrichterliche Judikatur“ (S. 74) – undifferenziert – erscheint.

108 S. dazu *Kriele* (FN 19), S. 260 ff.

109 S. o. II 1 mit FN 14; ferner *Selmer*, Steuerkongreß-Report 1974, 108 ff.

110 S. o. III 2 b mit FN 89. Zur Berücksichtigung des „Willens des Gesetzgebers“ vgl. *Larenz* (FN 19), S. 302 ff.

111 Diese Konsequenz muß die Verwaltungsrechtsprechung stets berücksichtigen. Wenn die Exekutive ein Vollzugsprogramm aufstellen muß, um ihrer Aufgabe gerecht zu werden (vgl. *Schmidt* [FN 20], S. 110), so stellt sich im Grunde bei jeder davon abweichenden Gerichtsentscheidung die Frage einer Änderung der betroffenen Verwaltungsvorschrift. In der Urteilsbegründung muß deshalb deutlich gesagt werden, ob der Vollzugsmaßstab der Verwaltung generell rechtswidrig ist oder ob der Streitfall Besonderheiten aufweist, die eine abweichende Entscheidung rechtfertigen. Wegen der Beachtung von Verwaltungsvollzugsprogrammen durch die Rechtsprechung erscheinen die bei *Rhinow* (FN 26), S. 279 wiedergegebenen Sätze aus einem Urteil des St. Galler Verwaltungsgerichts erwähnenswert: „Die ungeschriebenen Verfassungsgrundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Rechtssicherheit fordern im Interesse der rechtsgleichen Behandlung des Bürgers und der Berechenbarkeit der Rechtsfolgen, daß die Verwaltungstätigkeit weitmöglichst durch generell-abstrakte

Gute Gründe für die Abweichung sind nicht in Beziehung zu setzen mit einer den Verwaltungsvorschriften zuweilen zugeschriebenen Vermutung für ihre *Richtigkeit* oder *Rechtmäßigkeit*¹¹². Das Operieren mit Vermutungen verschiedenster Art (tatsächliche, rechtliche¹¹³) spielt in der Rechtspraxis zwar eine große Rolle, jedoch nicht selten eine verhängnisvolle, weil es zum Anlaß für *vorzeitiges* Abbrechen tatsächlicher Ermittlungen oder rechtlicher Untersuchungen genommen wird¹¹⁴. Der Richter soll Verwaltungsvorschriften nicht deshalb inhaltlich akzeptieren, weil ihm auf den ersten Blick nichts Besseres einfällt, sondern nur dann, wenn sich nach sorgfältiger Analyse der Rechtslage kein gewichtiger Grund für eine abweichende Entscheidung finden läßt¹¹⁵.

Regeln inhaltlich bestimmt wird. Diese Postulate erfüllt die Exekutive, wenn sie die lückenhafte gesetzliche Ordnung normativ konkretisiert, um deren verfassungsmäßigen Vollzug zu gewährleisten.“ – Damit ist, wie *Rhinow* dazu bemerkt, eine Erweiterung des ursprünglichen „Vollzugs“-Verordnungsrechts, das vor allem die zur Gesetzesanwendung erforderlichen verfahrensrechtlichen, organisatorischen und zur zwangsweisen Durchsetzung unerlässlichen Bestimmungen anvisiert hatte, zur Befugnis, normkonkretisierende Normen schlechthin zu erlassen, eingetreten.

- 112 Von einer Vermutung für die Richtigkeit (norminterpretierender) Verwaltungsvorschriften spricht z. B. *Riewald* in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 1 StAnpG Anm. 4 b (2), wobei er allerdings voraussetzt, daß es mehrere gleichwertige Auslegungsmöglichkeiten gibt. S. dazu auch *Kampe* (FN 14), S. 234.
- 113 S. dazu *Blomeyer* (FN 47), § 67 II 2 b; *Rosenberg*, Die Beweislast, 5. Aufl. (1965), S. 199 ff; *Götz Meder*, Das Prinzip der Rechtmäßigkeitsvermutung, 1970, S. 33 ff.
- 114 Zur Problematik des Vermutungsbegriffs für Normen vgl. *Ehmke*, VVDStRL 20, 87; *Flume* in Festschrift für R. Smend, 1952, S. 82; *Fuss*, JZ 1959, 331 (FN 28). Zur tatsächlichen Vermutung s. jetzt *Seeliger*, Beweislast, Beweisverfahren, Beweisarten und Beweiswürdigung im Steuerprozeß, 1981, S. 53 ff. Wegen der Bedenken im Zusammenhang mit der herkömmlichen Beweislastlehre vgl. u. IV 2 a. *Meder* (FN 113), S. 36 schreibt treffend: „Vermutungen sind . . . in den Fällen unentbehrliche Bestandteile der Rechtsordnung, in denen der Zwang zu einer Entscheidung mit der Ungewißheit über Entscheidungsvoraussetzungen oder -folgen kollidiert und diese Ungewißheit durch den Rückgriff auf einen erfahrungsgemäß steten Regelverlauf der Entscheidungskriterien, wenn nicht behoben, so doch gemindert werden kann.“ – Daraus folgt, daß eine auf sachgemäßer Ausdifferenzierung basierende Rechtsanwendung nicht auf einen „Regelverlauf der Entscheidungskriterien“ zurückgreifen darf, sondern diese durch methodisch klare Ableitungen gewinnen muß.
- 115 Die gebräuchliche (wenn auch nicht auf sprachlich korrekter Übersetzung beruhende) Deutung der präsuntiven Verbindlichkeit von Präjudizien als „Präjudizienvermutung“ (so auch *Kriele* [FN 19], S. 250, 251) zielt gerade

Wenn dieser Weg beschritten wird, so werden sich im Laufe der Zeit aufgrund zahlreicher Falleinsichten deutlichere Konturen für die präsuntive Verbindlichkeit abzeichnen. Es sei jedoch schon hier darauf verwiesen, daß bereits die derzeitige Rechtspraxis Anhaltspunkte für eine dahingehende Wertung von Verwaltungsvorschriften bietet. Das gilt einmal für die höchstrichterlich gebilligte Übung, bei einer Änderung von Verwaltungsvorschriften (insb. aufgrund neuerer Rechtsprechung) *Übergangsregelungen* in Form von Billigkeitserlassen zu schaffen¹¹⁶. Damit wird dem Einfluß der Verwaltungsvorschriften auf die Rechtslage bis zu dem Zeitpunkt der Änderung durch die Rechtsprechung (oder unabhängig davon durch neue Erkenntnisse der Exekutive) Rechnung getragen, und zwar in einer Weise, die dem Begriff der präsuntiven Verbindlichkeit, der auch eine zeitliche Komponente beinhaltet, entspricht¹¹⁷. Nun haben wir uns im Steuerrecht daran gewöhnt, Billigkeitsmaßnahmen als eine vom übrigen Recht (verfahrensmäßig und materiell) gesonderte Kategorie zu behandeln¹¹⁸. Von diesem Standpunkt her wird eine Verbindungslinie zur Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften vielleicht nur schwer auszumachen sein, da Billigkeitsmaßnahmen als ein Mittel im Rahmen einer Art zweiten rechtlichen Ordnung gesehen werden¹¹⁹. Außerhalb des Steuerrechts gibt es de lege lata eine derartige systematische Absonderung des

nicht auf ein für die Vermutung in der Rechtspraxis kennzeichnendes vorzeitiges Abbrechen der rechtlichen Untersuchung, sondern verlangt eine vertiefende Analyse der Rechtslage. Der Richter darf danach nicht einfach an der Verwaltungsvorschrift vorbeijudizieren, indem er unmittelbar auf das Gesetz zurückgreift (wie er es unbeeinflusst durch die Interpretation durch die Exekutive sieht), sondern muß unter Offenlegung der Methode der Rechtsfindung die Verwaltungsvorschrift „erschüttern“ (vgl. den treffenden Ausdruck von *Stahl*, Die Bindung an die höchstrichterliche Rechtsprechung, 1973, S. 152 in bezug auf Präjudizien), also unter dem Aspekt einer spezifischen „Argumentationslast“ (vgl. *Ossenbühl* in Erichsen/W. Martens [FN 2], § 7 VIII 3) die etwaige Abweichung vom Vollzugsmaßstab der Verwaltung begründen.

- 116 Vgl. dazu *Tipke* (FN 11), § 19, 3.3, S. 545; *Selmer* (FN 109), S. 114 ff; *List*, Die Finanzgerichtsbarkeit in unserer Zeit, 1980, S. 45.
- 117 Zur Bedeutung des Vertrauensgrundsatzes bei Änderung der Rechtsprechung, insbes. im Hinblick auf eine Rückwirkung vgl. *H. W. Kruse* (FN 107), S. 18; *Rhinow* (FN 26), S. 272 ff; *Selmer* (FN 109), S. 118 ff; *Tipke*, StuW 1981, 195.
- 118 Zur (jetzt durch die AO 1977 wieder eingeführten) Zweigleisigkeit des Rechtsbehelfsverfahrens s. *Tipke/Kruse*, Komm. z. AO/FGO, 10. Aufl., § 163 AO Tz. 7.
- 119 So bezeichnet z. B. *v. Wallis* die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen als eine Ausnahme vom Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (in Hübschmann/Hepp/Spitaler [FN 72], AO § 163 Tz. 3).

Billigkeitsgedankens allenfalls in Ansätzen¹²⁰. Es ist auch durchaus fraglich, ob es zureichende Gründe für eine solche Begrenzung der rechtlichen Ausdifferenzierung durch Ausklammerung des Billigkeitsgedankens aus der „normalen“ Rechtsanwendung gibt oder ob nicht das Steuerrecht hier eine antiquierte Position verteidigt¹²¹.

Einen weiteren Anhaltspunkt für diese Verbindlichkeit liefert jetzt § 176 Abs. 2 AO. Danach darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, daß eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist¹²². Damit wird unter dem für die Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften vielfach diskutierten Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes (für einen begrenzten Bereich¹²³) eine rechtliche *Außenwirkung* im Sinne der hier erörterten Form vom *Gesetzgeber* ausdrücklich anerkannt¹²⁴.

d) Bestätigung oder Änderung durch die Rechtsprechung

Die soeben skizzierte Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften hat zur Folge, daß die Frage, ob die prinzipiell notwendige Weiterentwicklung der vom Gesetz offen vorausbestimmten Rechtslage von der Exekutive richtig eingeleitet worden ist, endgültig von den *Gerichten* entschieden wird. Diese sind gehalten, Verwaltungsvorschriften unter dem Blickwinkel zu prüfen, ob ein zureichender Grund für deren Bestätigung oder Ände-

120 Vgl. z. B. die Härteklausele in § 91 Abs. 3 BSHG und dazu *Stolleis* in Wannagat, Jahrbuch des Sozialrechts der Gegenwart, Bd. 2, 1980, S. 275; ferner die Nichterhebung von Erschließungsbeiträgen nach § 135 Abs. 5 BBauG; s. BVerwG-Urt. v. 4. 5. 1979 4 C 25/76, DVBl. 1979, 784.

121 Gegen die Annahme eines eigenen materialen Billigkeitsprinzips in Gestalt von Billigkeitsnormen überzeugend *Esser* (FN 26), S. 151 ff, vgl. auch S. 65. Auch *Rhinow* (FN 26), S. 231 weist darauf hin, daß durch Berücksichtigung des Billigkeitsgedankens die Norm nicht verändert, sondern in ihrer Struktur verfeinert wird.

122 Für diese Vorschrift gibt es keinen Vorläufer in der RAO und auch keine Parallele im VwVfG oder im SGB X.

123 Die Regelung ist – wie *Tipke* zutr. bemerkt (StuW 1981, 195, FN 34) – insofern zu eng, als die Änderung von Verwaltungsvorschriften durch die Verwaltung nicht erfaßt wird.

124 Diese Signalwirkung der Vorschrift kommt allerdings weder in der knappen Begründung in BT-Drs. VI/1982 (S. 155 zu § 157 E-AO 1974) noch in den Kommentierungen zum Ausdruck. Zur Bedeutung des Vertrauensgrundsatzes für Verwaltungsvorschriften vgl. *Klein* (FN 12), S. 179 ff.

rung vorhanden ist¹²⁵. Bei einer Betrachtung der Rechtsprechung gelangt man freilich alsbald zu der Feststellung, daß sie ihr Verhältnis zu Verwaltungsvorschriften weder unter diesem Gesichtspunkt noch sonst in einer Weise präzisiert, die eine systematisch klare Linie erkennbar werden läßt. Das gilt nicht nur für die Steuerrechtsprechung, sondern auch für die Judikatur auf den übrigen Gebieten des Verwaltungsrechts (einschließlich der vom BVerfG erlassenen Entscheidungen).

Ein bemerkenswerter Gleichklang in dem Rechtsprechungskonzert ist allerdings insofern zu verzeichnen, als in der Ouvertüre zum jeweiligen Stück fast stets eine Passage über die *Nichtbindung der Gerichte* an Verwaltungsvorschriften intoniert wird¹²⁶. Das gilt insbesondere für den gesamten Bereich der sog. *Eingriffsverwaltung*. In der nach weitverbreiteter Meinung nicht dem Gesetzesvorbehalt unterliegenden *Leistungsverwaltung* werden meist etwas andere Töne angeschlagen¹²⁷. Im Anschluß an dieses Vorspiel stößt man dann allerdings auf höchst unterschiedliche Melodien, in denen man die eingangs gehörten Motive oft nur noch mit Mühe wiederfindet. Gelegentlich wird man sogar mit Dissonanzen konfrontiert, die das genaue Gegenteil zur Einleitung über die Unverbindlichkeit der Verwaltungsvorschriften ertönen lassen. Gerichtsentscheidungen, in denen Verwaltungsvorschriften nicht oder nur als eine Meinungsäußerung neben vielen anderen beachtet werden, sind immerhin konsequent, indem der Rückgriff auf das Gesetz unmittelbar zum Tragen kommt¹²⁸. Wenn man jedoch unvermutet in BFH-Urteilen liest, die Steuergerichte dürften Verwaltungsanweisungen nicht wie Gesetze auslegen, maßgebend sei nicht, wie das Gericht eine solche Bestimmung verstünde, wenn sie Gesetz wäre, sondern wie die Verwaltung sie verstanden habe und verstanden wissen wollte, so ist man doch etwas verblüfft¹²⁹. Denn dieser Satz besagt im

125 S. o. III 2 c.

126 Als Beispiel für eine solche Standardformel s. *J. Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, 1980, Tz. 111, mit Nachw. in FN 367. Auch das BVerwG (Nachw. bei *Ossenbühl* in Erichsen/W. Martens [FN 2], § 7 IV 4 aa) und das BSG (Nachw. bei *Kirchhof* in der Festschrift zum 25jährigen Bestehen des BSG, 1978, S. 549, FN 92) verneinen eine Bindung der Gerichte an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften.

127 Vgl. dazu *Ossenbühl* (FN 1), S. 359 ff.

128 Ein Beispiel dafür liefert das BFH-Urt. v. 22. 4. 1980 VIII R 149/75, BFHE 130, 391 = BStBl. II 1980, 441 = StRK EStG § 9 Sätze 1 u. 2 (m. Anm. *J. Martens*) hinsichtlich der (nicht einmal durch § 11 c Abs. 3 EStDV beeinflussten) Definition des Bauherrnbegriffs; vgl. u. IV 1 a.

129 BFH-Urt. v. 27. 10. 1978 VI R 8/76, BFHE 126, 217 (219) = BStBl. II 1979, 54 (55); v. 26. 1. 1968 VI R 224/66, BFHE 91, 364 (365) = BStBl. II 1968, 362 (363); v. 5. 10. 1977 I R 250/75, BFHE 123, 341 (347) = BStBl. II 1978, 50 (52).

Klartext, daß die (im Einleitungssatz verneinte) Bindung der Gerichte an Verwaltungsvorschriften noch *über die Gesetzesbindung hinausreicht*, weil der Exekutive ein *Interpretationsmonopol* eingeräumt wird¹³⁰. Forscht man nach der Quelle dieser in neueren Urteilen nur noch mit Zitaten belegten Aussage, so gelangt man schließlich zu Entscheidungen zum Billigkeitserlaß und einer nicht näher erläuterten Bemerkung zum Gleichheitssatz¹³¹. In der Rechtsprechung des BVerwG finden sich vereinzelt ebenfalls Beispiele für diese bemerkenswerte Selbstbeschränkung gerichtlicher Kontrolle, freilich auch ohne überzeugende Begründung¹³². Zwischen diesen beiden Extremen (Nichtbeachtung und Nichtauslegung von Verwaltungsvorschriften) gibt es Versuche der Rechtsprechung, bestimmten Regelungen der Exekutive eine mehr faktisch begriffene Maßgeblichkeit beizulegen, insbesondere auf dem Gebiet der *Sachverhaltsermittlung*¹³³.

Bevor darauf einzugehen ist, soll noch ein spezielles Phänomen des Steuerrechts kurz gestreift werden, das unter dem Stichwort „*Nichtanwendungserlasse*“ zu Turbulenzen geführt hat¹³⁴. Dabei geht es um die Frage, ob die Finanzverwaltung verpflichtet ist, *jede* BFH-Entscheidung zum Anlaß für eine entsprechende Regelung durch Verwaltungsvorschrift zu nehmen. Die weitverbreitete Aufregung um die Nichtanwendungserlasse dürfte vornehmlich auf einer unzureichenden Analyse des hier behandelten Vorgangs der Normverdichtung durch die höchstrichterliche Rechtsprechung beruhen. Die auf diese Weise bewirkte Vervollständigung der vom Gesetz nicht abschließend vorausbestimmten Rechtslage vollzieht sich im allgemeinen auf der Grundlage einer mehr oder weniger großen Zahl von Richtersprüchen¹³⁵. Die Entwicklung der Rechtsprechung verläuft dabei keineswegs immer kontinuierlich, sondern ist nicht selten durch Kurskorrekturen aufgrund neuer Falleinsichten gekennzeichnet¹³⁶.

130 S. dazu *J. Martens* (FN 126), Tz. 112–115.

131 Vgl. die BFH-Urt. v. 24. 11. 1965 II 118/62, HFR 1966, 180 (Nr. 118) und v. 20. 11. 1964 III 74/60 U, BFHE 81, 205 (210 f) = BStBl. III 1965, 73 (74).

132 BVerwG-Urt. v. 26. 4. 1979 3 C 111/79, BVerwGE 58, 45 (51 f) = NJW 1979, 2059 (2060). Danach sollen Subventionsrichtlinien von den Gerichten nicht ausgelegt, sondern (nach den für Ermessensentscheidungen geltenden Maßstäben) daraufhin überprüft werden, ob das Ergebnis der Rechtsanwendung durch die Verwaltung im Widerspruch zum gesetzlich bestimmten Förderungszweck steht.

133 S. u. IV 1 b und 2.

134 Vgl. dazu *Leisner* (FN 42), sowie *Felix*, StuW 1979, 65 ff mit zahlr. Nachw. Das gilt nicht nur für das Fachschrifttum; s. *Der Spiegel* 1981, Nr. 15 S. 101 ff.

135 S. o. II 2 c.

136 Diese Erfahrung war für den Gesetzgeber Anlaß zu der Bestimmung des § 176 Abs. 1, Satz 1, Nr. 3 AO; vgl. dazu *Frotscher* in B. Schwarz, AO, § 176 Tz. 3.

Nun befinden wir uns bekanntlich in einer schnellebigen Zeit, was auch in der Erwartung zum Ausdruck kommt, ein in der Praxis aufgetauchtes Rechtsproblem müsse bereits durch die *erste* Entscheidung des angerufenen obersten Bundesgerichts abschließend und allseits befriedigend geklärt werden. Diesem Verlangen trachten die obersten Bundesgerichte auch vielfach Genüge zu tun, freilich nicht immer mit dem erhofften durchschlagenden Erfolg, der sich – was zuweilen übersehen wird – meist erst einstellen kann, wenn die Problemsicht durch möglichst viele Einzelfälle genügend geschärft wurde¹³⁷.

Die dem Richterrecht zugeschriebene Rechtsquellenfunktion, die gegenüber anderen Rechtsquellen spezifische Eigenheiten aufweist¹³⁸, entfaltet aus diesem Grunde meist erst dann ihre Breitenwirkung, wenn eine *ständige, gefestigte* Rechtsprechung vorliegt¹³⁹. Zwar wird auch das erste höchstrichterliche Urteil zu einer Frage allgemeine Beachtung finden, jedoch nicht bereits unter dem Aspekt der *endgültigen* Fixierung der objektiven Rechtslage, sondern noch mehr oder weniger stark (das hängt von der Überzeugungskraft der Urteilsgründe ab) unter Einbeziehung der Möglichkeit einer Kurskorrektur. Die Exekutive kann nun den Zeitraum der Bildung einer durch Rechtsprechung gefestigten Rechtslage *verkürzen*, indem ein Urteil sogleich in eine Verwaltungsvorschrift aufgenommen wird. Vermöge der Weisungsgebundenheit der Verwaltungsbediensteten ist damit eine Breitenwirkung insofern garantiert, als nunmehr alle Verwaltungsentscheidungen unter Beachtung dieser höchstrichterlichen Rechtsmeinung ergehen¹⁴⁰. Die nicht weisungsgebundenen Steuerpflichti-

137 Deshalb bietet eine Rückkehr zu der Erstellung von Gutachten durch Gerichte nur bedingt einen Ausweg aus dem Dilemma der oft erst nach Jahren zu erreichenden gerichtlichen Klärung der Rechtslage; s. dazu *Ziemer/Birkholz*, FGO, 3. Aufl. (1978), Einl. Tz. 37.

138 S. o. III 2 c mit FN 98, 107.

139 Vgl. dazu *Felix*, StuW 1979, 68 m. zahlr. Nachw. in FN 33. Die demgegenüber erhobenen Einwände von *Leisner* (FN 42), S. 122 f, überzeugen nicht, obwohl die Schwierigkeiten der zeitlichen Fixierung einer „*gefestigten Rechtsprechung*“ zweifellos vorhanden sind. Die von der Judikatur ausgehende Einwirkung auf die objektive Rechtslage kann nicht mit dem Federstrich des Gesetzgebers verglichen werden. Abgesehen davon besteht bei Bindung bereits an das erste Urteil in der Tat die Gefahr einer unerwünschten Zementierung der Rechtslage auf einem nicht genügend ausgereiften Niveau. S. dazu auch *Esser* in *Festschrift für Fritz v. Hippel*, 1967, 95 ff (113 ff).

140 S. dazu *Schnapp* (FN 2), S. 169 ff. Abweichungen im Einzelfall infolge versehentlichler (oder auch absichtlicher) Nichtbeachtung der Verwaltungsvorschrift können als Verletzung der Pflicht zur Befolgung dienstlicher Anweisungen (vgl. *Schnapp* [FN 2], S. 173) vor, können aber als Ausnahmen hier unberücksichtigt bleiben.

gen können dagegen selbstverständlich mit den statthaften Rechtsbehelfen vorgehen. Das wird aber nur bei einer für den Steuerpflichtigen ungünstigen Entscheidung geschehen und vermutlich auch dann nur bei hinreichender Aussicht auf Änderung der vom BFH verlautbarten Meinung¹⁴¹.

Die Finanzverwaltung ist nur dann gehalten, den Prozeß der Verfestigung der Rechtslage durch Richterspruch zu *beschleunigen*, wenn das gerade ergangene BFH-Urteil bereits *den Überzeugungsgrad* aufweist, der im allgemeinen erst nach Verarbeitung zahlreicher Falleinsichten erreicht wird¹⁴². Hält die Verwaltung diesen Zustand für noch nicht erreicht, so kann und muß sie auf weitere BFH-Entscheidungen drängen¹⁴³. Da sich die Exekutive gegenüber einem veröffentlichten BFH-Urteil nicht taub stellen kann, bedarf es einer Äußerung in Form eines *Nichtanwendungserlasses*, der damit zum Ausdruck bringt, daß bereits vorhandene Richtlinien noch nicht im Sinne dieses Urteils geändert oder ergänzt werden. Es wäre allerdings zu wünschen, wenn die Ministerialbürokratie ihre Erwägungen dazu publizieren würde¹⁴⁴.

Die *Nichtanwendungserlasse* beleuchten danach nur einen *Teilaspekt* der für die Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften charakteristischen Beziehungen zur Rechtsprechung, die darin zum Ausdruck kommen, daß Richtlinien in erheblichem Umfang die *durch Richtersprüche gebildeten Rechtsätze enthalten*¹⁴⁵.

141 Der steuerliche Berater muß das gerichtliche Verfahren (insbes. in der Revisionsinstanz) mit der Zielrichtung der Erschütterung des Präjudizes führen; vgl. dazu o. FN 115.

142 Die vom BFH vielfach geübte Praxis, mehrere gleichartige Fälle an einem Tag zu entscheiden, ermöglicht die Verwertung derartigen Einsichten unter Berücksichtigung der jeweiligen Besonderheiten der einzelnen Sachen bereits in der ersten zu dem anstehenden Problem veröffentlichten Grundsatzentscheidung. Das kann aber nicht immer zu einer „endgültigen“ Festschreibung führen.

143 Ebenso *Kruse*, *StuW* 1981, 293 f, und auch *Felix*, *StuW* 1979, 69. Die Bemerkung von *Leisner* (FN 42), S. 86, die Verwaltung habe kein Recht, *jeden* Bürger in kostspielige und nutzlose Prozesse zu treiben, läßt keine Beziehung zur Realität erkennen und ist wohl nur polemisch zu begreifen.

144 So auch *Felix*, *StuW* 1979, 73 ff.

145 Dieser Aspekt wird bei der Erörterung der rechtlichen Bedeutung von Verwaltungsvorschriften oft übersehen, obwohl gerade an diesem Punkt eine Ähnlichkeit der Funktionen von Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Rahmen des Normenvollzuges zutage tritt.

3. Verwaltungsvorschriften zum Ermessen

a) *Ermessen als Rechtsverwirklichung*

Ermessenslenkenden Verwaltungsvorschriften wird gemeinhin eine weitergehende Einwirkung auf die Außenbeziehungen zum Bürger zugesprochen als den bislang behandelten norminterpretierenden Verwaltungsanweisungen¹⁴⁶. Die Einsicht in die Zusammenhänge war freilich lange Zeit durch die Meinung getrübt, die Ermessensbetätigung der Exekutive bewege sich in einem Raum, der nur an seinen Grenzen *rechtlich* zu begreifen sei¹⁴⁷. Inzwischen gewinnen immer mehr die Stimmen an Boden, die Ermessensausübung als *Rechtsverwirklichung* werten und das maßgebliche Kriterium in der *Entscheidungsprärogative der Verwaltung* sehen¹⁴⁸. Damit ist die Schwierigkeit einer Grenzziehung zum sog. *Beurteilungsspielraum* deutlich geworden¹⁴⁹. Nicht geringer sind die Unsicherheiten bei der Bestimmung der Linie, die den Bereich der vom Gericht voll nachprüfbarer Rechtsanwendung von dem sich anschließenden Ermessensspielraum im konkreten Fall trennt¹⁵⁰. Das Stichwort „*Koppelungsvorschriften*“ beleuchtet diese Problematik an einer besonders neuralgischen Stelle¹⁵¹.

b) *Die Prärogative der Verwaltung*

Gesichert ist nach alledem bislang nur die Erkenntnis, daß die Verwaltung bei der Ermessensbetätigung „das letzte Wort“ hat, also die Gerichte nicht befugt sind, eigene Ermessenserwägungen an die Stelle behördlicher Erwägungen zu setzen¹⁵². Das bedeutet, daß die Gerichte an die Verwaltungsentscheidung insoweit gebunden sind, als diese keine Ermessensfehler enthält. Die Prozeßordnungen bringen dies in (sprachlich nicht sehr glücklich gefaßten) Vorschriften zum Ausdruck¹⁵³. Der Vorgang der Aus-

146 S. dazu *Ossenbühl* (FN 1), S. 311 ff.

147 Vgl. dazu die Darstellung bei *Ossenbühl* (FN 1), S. 312 ff.

148 So z. B. *Rupert Scholz*, *VVDStRL* 34, 168: „Ermessen bedeutet . . . konkrete Rechtsetzung“; *Ossenbühl* (FN 1), S. 560: „ . . . Ermessensausübung als normativ dirigierte Rechtsfolgenbestimmung durch die Verwaltung“.

149 S. dazu *Scholz* (FN 148), S. 167 ff; *Koch* (FN 31), S. 117 ff; *Tipke/Kruse* (FN 118), § 5 AO Tz. 7; v. *Wallis/List* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 72), § 102 FGO Tz. 13.

150 *Ossenbühl* (FN 1), S. 318, weist zutr. darauf hin, daß jeder Ermessensausübung eine Subsumtion vorausgeht.

151 S. dazu *Koch* (FN 31), S. 184 ff; *Ziemer/Haarmann/Lohse* (FN 37), Tz. 9381, 9382.

152 Plastisch: *Kellner*, *DÖV* 1972, 804 f; ferner *Ossenbühl*, *DVBl.* 1974, 309 (310).

153 S. § 114 VwGO, § 102 FGO; dazu *Tipke/Kruse* (FN 118), § 102 FGO Tz. 1, sowie *J. Martens* (FN 36), § 1, 3 mit FN 7.

differenzierung dieser – vom Gesetzgeber nicht zu Ende gedachten – normativen Regelung hat zu einer Fülle konkreter Rechtssätze geführt¹⁵⁴.

Die bei der Prüfung einzelner Verwaltungsvorschriften im Ermessensbereich wesentliche Frage der Reichweite der behördlichen Prerogative wird dadurch erschwert, daß die Exekutive regelmäßig nicht „reine Ermessensanweisungen“ erläßt, sondern diese in einer oft nur schwer durchschaubaren Gemengelage mit *norminterpretierenden* Anordnungen publiziert. Die Problematik der bereits erwähnten Abgrenzung des Ermessensspielraums gegenüber der *gesetzesgebundenen* Rechtsanwendung schlägt auch hier durch und bewirkt, daß die Verfasser solcher Verwaltungsvorschriften oft selbst nicht genau erkennen, ob die von ihnen formulierte Anweisung dem einen oder dem anderen Bereich zuzurechnen ist¹⁵⁵. Aber auch dort, wo es sich eindeutig um Gesetzesinterpretation handelt, darf nicht vergessen werden, daß die Verwaltung damit gleichzeitig die *Grenzen* ihres Ermessensbereichs *präsuntiv verbindlich* markiert¹⁵⁶.

c) Generelle Ermessenslenkung

Die theoretische Behandlung ermessenslenkender Verwaltungsvorschriften hat noch mit einer weiteren Komplikation zu kämpfen, die im Hinblick auf die soeben erörterte Entscheidungsprerogative der Verwaltung eigentlich gar nicht zu erwarten war. Die wohl immer noch überwiegende Meinung geht davon aus, daß auch *generelle* Ermessensanordnungen *keine unmittelbare rechtliche Außenwirkung* haben, weil es sich bei Verwaltungsvorschriften eben nur um Binnenrecht handle¹⁵⁷. Als Umschaltnorm für die erwünschte Außenwirkung fungiert deshalb meist Art. 3 GG. Die Verbindlichkeit (meist verstanden als *Selbstbindung der Verwaltung*¹⁵⁸) soll danach nicht auf der *Verwaltungsvorschrift* basieren, sondern auf der *Verwaltungsübung*¹⁵⁹. *Bachof* hat schon vor vielen Jahren diese Funktion des

154 S. dazu die Nachw. aus der Rechtspr. bei *Kopp* (FN 37), § 114 Tz. 4–10, sowie *Ziemen/Birkholz* (FN 137), § 102 FGO Tz. 37.

155 S. o. III 3 a. Da Ermessen Rechtsetzung bedeutet, besteht auch kein unbedingter Zwang, bereits bei der Schaffung eines Vollzugsprogramms die (erst im Verhältnis zum Gericht relevante) Frage der Ermessensgrenzen zum Ausdruck zu bringen. Die Exekutive darf allerdings nicht den Eindruck erwecken, sie halte sich für rechtlich gebunden; vgl. dazu *Kopp* (FN 37), § 114 Tz. 8.

156 S. o. III 2 c.

157 S. dazu *Ossenbühl* in Erichsen/W. Martens (FN 2), § 7 IV 4 d, bb m. Nachw.

158 So auch ein Thema der diesjährigen Staatsrechtslehrertagung; dazu *Pietzker*, NJW 1981, 2087 ff, u. *Ossenbühl*, DVBl. 1981, 857 ff.

159 *Ossenbühl*, AöR 92 (1967), 15 ff; *Dürig* (FN 82), Art. 3 Tz. 432–435. Damit

Gleichheitssatzes ebenso respektlos wie treffend als Krücke tituliert¹⁶⁰. In der Tat ist der Gleichheitssatz in diesem Zusammenhang nur zu verwenden, wenn man ihn wie einen derben Knotenstock handhabt; sobald man die nötigen Differenzierungen einkerbt, bricht das Gebilde bei der erstbesten Belastung zusammen¹⁶¹. Dennoch wird weiter mit Art. 3 GG operiert, also – frei nach *Christian Andersen* – mit des Kaisers altem Krückstock, wobei die Akteure so tun, als ob man sich darauf stützen würde, während dem unbefangenen Beobachter längst klar ist, daß hier eine Pantomime ohne Stock aufgeführt wird.

Wenn man sich vergegenwärtigt, daß die Exekutive gehalten ist, im Rahmen des ihr obliegenden Normenvollzuges sowohl die offene Vorausbestimmung des Gesetzes durch konkretisierende Rechtssatzbildung weiter zu verdichten¹⁶², als auch im Ermessensbereich eine „normativ dirigierte Rechtsfolgebestimmung“ vorzunehmen¹⁶³, ohne dabei den *Gesetzesvorbehalt* zu tangieren, so bedarf es für die Außenwirkung ermessenslenkender Verwaltungsvorschriften nicht einer besonderen „Umschaltnorm“ in Gestalt des Art. 3 GG¹⁶⁴. Die Frage nach der *Verwaltungsübung* kann sich im übrigen hier auch deshalb nicht stellen, weil die Gleichbehandlung aller einschlägigen Fälle bereits durch die *Weisungsgebundenheit* der Organwalter *sichergestellt* ist¹⁶⁵.

IV. Maßnahmen zur Vereinfachung

1. Ausdifferenzierung von Rechtsbegriffen

a) Typenbildungen

Der Prozeß der im Rahmen des Normenvollzuges fortschreitenden Ausfüllung der gesetzgeberischen Vorausbestimmung ist gekennzeichnet durch die Bildung konkreter Rechtssätze und verfeinerter Rechtsbe-

hängt auch die oben kritisierte Rechtsprechung zum gerichtlichen Interpretationsverbot für (bestimmte) Verwaltungsvorschriften zusammen, s. o. III 2 d mit FN 129–131.

160 VVDStRL 24, 228; s. ferner *Lorenz* (FN 40), S. 39, sowie *Ossenbühl* (FN 1), S. 547.

161 Vgl. auch *Starck* (FN 3), S. 304 f; *Jesch* (FN 60), S. 232 f; *Schmidt-Salzer*, Verw.-Arch. 60 (1969), 288 ff.

162 S. o. III 1.

163 S. o. III 3 a.

164 So jetzt auch *Ossenbühl* in Erichsen/W. Martens (FN 2), § 7 IV 4 d, bb, S. 87.

165 Vgl. *Schnapp* (FN 2), S. 169 ff (173).

griffe¹⁶⁶. Diese Verfestigung der Rechtslage bewirkt eine *Entlastung* für die künftige Gesetzesanwendung, weil dabei nicht mehr der gesamte Ableitungsvorgang ab ovo neu durchdacht werden muß¹⁶⁷. Das Gesetz wird damit besser handhabbar, seine Anwendung erscheint als rechtssicherer¹⁶⁸. Unter diesem Blickwinkel kann auch von einer *Vereinfachung* der allen Rechtsanwendern obliegenden Vollzugsaufgaben gesprochen werden, was insbesondere für Verwaltungstätigkeiten vorteilhaft erscheint, die durch massenhafte Entscheidungen geprägt sind. Gerade in solchen Bereichen ist es verständlich, wenn dem Vereinfachungsstreben große Aufmerksamkeit gewidmet wird. Aufgabe der Verwaltungsjuristen muß es dort aber sein, Vereinfachungsmaßnahmen in *rechtlichen* Bahnen zu halten. Das erfordert eine präzise rechtliche Analyse der jeweiligen Vereinfachungsmaßnahmen, die insbesondere im Steuerrecht zuweilen zu vermissen ist. Hier findet man nicht selten schlagwortartige Umschreibungen (wie Typisierung, Pauschalierung, Schätzung) ohne genügende Erläuterung¹⁶⁹. Darüber hinaus macht sich immer mehr eine Tendenz bemerkbar, „Vereinfachung“ nicht mehr als *Verwaltungsziel* anzusprechen, sondern als *Rechtsbegriff*, der zur Absicherung bestimmter Rechtsfolgen herhalten muß¹⁷⁰.

Vereinfachung hat auch etwas mit *anschaulichkeit* zu tun. Das zeigt sich in Bestrebungen, abstrakte Rechtsbegriffe durch Bezeichnungen griffiger zu machen, die sich als *Typusbegriffe* darstellen¹⁷¹. „Unternehmer“, „Mitunternehmer“, „Bauherr“, „Selbständiger“ sind einige Beispiele für derartige Typenbildungen¹⁷². Das hat nichts mit der im Steuerrecht umstrittenen

166 S. o. II 2 c und III 1.

167 Zum Entlastungseffekt s. *Kriele* (FN 19), S. 262 ff.

168 Vgl. *List* (FN 14), S. 162; *Kriele* (FN 19), S. 259 f.

169 S. dazu u. IV 1 b sowie IV 2 a u. b. *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, verwendet Typisierung teilweise als eine Art Oberbegriff, der im scharfen (antagonistischen?) Gegensatz zu dem nach seiner Meinung einzig zulässigen „individuellen Gesetzesvollzug“ stehen soll; vgl. auch in *StuW* 1973, 199 f. Gegen eine zu weitgehende Benutzung des Begriffs der Typisierung wendet sich *Tipke* (FN 11), § 18, 3.51 c.

170 S. dazu *J. Martens* (FN 126), Tz. 112, 113. Wenn *Walz* (FN 57), S. 173 jetzt dafür plädiert, Praktikabilität und Zweckmäßigkeit als Wertmaßstäbe für die Auslegung der Steuergesetze zu nutzen oder (S. 170 f) gar Praktikabilität als steuerverwaltungsökonomisches Postulat steuerlicher Gerechtigkeit zu installieren, so könnte dies in die gleiche Richtung zielen, ohne freilich die damit verbundenen Bedenken auszuräumen.

171 S. dazu *Walz* (FN 57), S. 181 ff; ferner *Leenen*, Typus und Rechtsfindung, 1971, passim.

172 Vgl. *Tipke* (FN 11), § 8, 1, sowie *List* (FN 14), S. 151.

Typisierung¹⁷³ zu tun, sondern markiert eine *Etappe auf dem Weg der Ausdifferenzierung von Gesetzesbegriffen*. In diesem Sinne spricht *Engisch* davon, daß der *Typus konkreter* ist als der *Begriff*¹⁷⁴.

Derartige Typenbildungen dienen vor allem dazu, charakteristische Merkmale vergleichbarer Fälle herauszustellen und daraus Fallgruppen zu bilden, deren „Formenbezeichnung“ als Typusbegriff erscheint¹⁷⁵. Das bringt die Gefahr einer unsachgemäßen Zuordnung des Einzelfalles in eine Fallgruppe unter Ausklammerung individueller Besonderheiten mit sich und läßt in der Praxis die Grenze zur Sachverhaltstypisierung zuweilen als flüchtig erscheinen¹⁷⁶. Verschiedentlich verleiten Typusbegriffe auch zu einer unreflektierten Übernahme von Begriffsbestimmungen aus anderen Rechtsgebieten. So hat der BFH den Typusbegriff „Bauherr“ kurzerhand in Anlehnung an das *Gewerberecht* und an das *Bauordnungsrecht* definiert, ohne die ganz anderen gesetzlichen Zielvorstellungen jener Gebiete mit denen des Einkommensteuerrechts zu vergleichen¹⁷⁷. Die Abweichung von der Begriffsbestimmung in der *ESTDV* scheint dem BFH dabei gar nicht aufgefallen zu sein¹⁷⁸. Dies spricht aber nicht gegen die Benutzung von Typusbegriffen schlechthin, sondern mag nur Anlaß für vorsichtigen Umgang mit diesem Hilfsmittel des Normenvollzuges sein. Schließlich dürfte die Tatsache, daß das Einkommensteuerrecht einen eigenen Typ des Liebhabers hervorgebracht hat, schlagartig alle Vorurteile widerlegen, mit denen Juristen gern als etwas vertrocknete „Typen“ abqualifiziert werden¹⁷⁹.

173 S. u. IV 2 a.

174 *Engisch*, Die Idee der Konkretisierung in Recht und Rechtswissenschaft unserer Zeit, 1953, S. 262.

175 Nach *Walz* (FN 57), S. 183 besteht die Gerechtigkeitsfunktion solcher Begriffe darin, auf Fallösungen hinzuwirken, die – unter Berücksichtigung der je und je erreichten wirtschaftlichen Entwicklungsstufen und des ihr entsprechend verwaltungsökonomisch Machbaren und rechtlich Vertretbaren – dem Leitgedanken steuerlicher ratio und Gerechtigkeit am nächsten kommen.

176 Zur Sachverhaltstypisierung s. u. IV 2 a.

177 S. das in FN 128 zitierte Urteil, in dem sich der BFH auf die zu § 34 c, Abs. 1, Satz 1 Nr. 2 GewO ergangenen Entscheidungen des BGH v. 26. 1. 1978 (VII ZR 50/77 VerwRSpr. 30, 115) und des BayObLG v. 10. 4. 1979 (BReg. 1 Z 3/79, DB 1979, 1408) bezieht.

178 S. jetzt § 15 Abs. 1 *ESTDV* 1981, vorher § 11 c Abs. e *ESTDV*. Zum Bauherrenbegriff vgl. auch *Görlich*, BB 1981, 1451 ff.

179 Zum Begriff der Liebhaberei s. *H. W. Bayer*, Die Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, 1981; dazu *J. Lang*, *StuW* 1981, 223 ff; vgl. auch *Kruse*, *StuW* 1980, 226 ff.

Typusbegriffe können sowohl von der Rechtsprechung als auch (in Verwaltungsvorschriften) von der Exekutive gebildet werden¹⁸⁰.

b) Quantifizierung von Rechtsbegriffen

Wird die Ausdifferenzierung eines Begriffs bis zu einer zahlenmäßigen Festlegung fortgeführt, so ist der höchste Grad der Bestimmtheit und damit der Vereinfachung für die Rechtsanwendung erreicht. Für Verwaltungsgebiete, auf denen massenhaft gleiche oder ähnliche Tatbestände und Rechtsfragen anfallen, muß die Verlockung einer solchen Ummünzung von Rechtsbegriffen in Zahlen sehr groß sein, zumal da auf diese Weise dem Einsatz der EDV weitreichende Perspektiven erschlossen werden können¹⁸¹. Deshalb ist die Tendenz zu solchen Quantifizierungen besonders im Steuerrecht und im Sozialrecht zu registrieren¹⁸².

Kennzeichnend für diese Quantifizierung ist die Präzisierung der in einem Rechtsbegriff enthaltenen Wertung durch zahlenmäßige Begrenzung¹⁸³. Im Unterschied dazu wird bei der Pauschalierung ein tatsächlicher Vorgang aufgrund genereller Ermittlungen und Erfahrungen mit einem bestimmten Betrag genannt, der dann den Charakter eines Durchschnittswertes hat¹⁸⁴. Diese begriffliche Abgrenzung schließt Übergänge nicht aus, erscheint aber im Interesse der systematischen Klarheit als notwendig¹⁸⁵.

Ein Beispiel für die rechtliche Wertung in Zahlen bildet die in den Lohnsteuerrichtlinien bestimmte Grenze der Steuerfreiheit von Sachzuwendun-

180 S. z. B. die Umschreibung des Bauherrnbegriffs in Nr. 1 des Bauherrenerrlasses gem. Schreiben des BMWF vom 31. 8. 1972 (BStBl. I 1972, 486), die dann aufgrund des BFH-Urt. v. 22. 4. 1980 (s. FN 128) in Nr. 1 des neuen Bauherrenerrlasses (Schreiben des BMF vom 13. 8. 1981, BStBl. I 1981, 604 = BB 1981, 1620) geändert wurde.

181 Vgl. dazu neuerdings E. Heyse, Zur Wirkung von Organisationsnormen – Am Beispiel der EDV-Anwendung in der Steuerverwaltung, Diss. Kassel 1980; ferner Schmidt (FN 2), S. 261; Rupert Scholz, BayVBl. 1981, 193 (195 ff).

182 Zum Sozialrecht s. Kirchhof (FN 126), S. 552 ff; ders. zum Steuerrecht jetzt in VVDStRL 39, 268, FN 181.

183 Vgl. dazu Wannagat (FN 107), S. 23 ff.

184 S. u. IV 2 b.

185 Das gilt insbes. wegen der in der Steuerrechtsprechung vorhandenen Neigung, Quantifizierungen als Schätzung zu legitimieren, obwohl § 162 AO (ebensowenig wie vorher § 217 RAO) dafür eine gesetzliche Grundlage bietet; vgl. dazu Tipke/Kruse (FN 118), § 4 AO Tz. 37. Zum Unterschied zwischen Schätzung u. Pauschsätzen s. v. Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 72), § 162 AO Tz. 18.

gen bei Betriebsveranstaltungen von 50 DM¹⁸⁶. Die Etappen der Normverdichtung werden dabei deutlich: Der in § 19 Abs. 1 EStG umschriebene Begriff der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wird (als Arbeitslohn) in § 2 LStDV weiter konkretisiert¹⁸⁷. Der zur Begrenzung des Arbeitslohnbegriffs von der Rechtsprechung herausgearbeitete Begriff der Annehmlichkeit¹⁸⁸ wird sodann für einen speziellen Fall (Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen) durch Verwaltungsvorschrift quantifiziert¹⁸⁹.

Diese 50 DM-Grenze müßte nun – wie oben dargelegt¹⁹⁰ – von den Finanzgerichten unter dem Gesichtspunkt der präsumtiven Verbindlichkeit geprüft werden. Das hat der BFH auch zunächst getan, indem er – wenn gleich ohne nähere Begründung und schon gar nicht unter Hinweis auf präsumtive Verbindlichkeit – die betragsmäßige Bestimmung in den LStR als „zutreffende Auslegung des Gesetzes“ wertete¹⁹¹. Später lehnte es der BFH aber ab, zwischenzeitlich eingetretene Preissteigerungen zum Anlaß für eine Heraufsetzung dieser Grenze zu nehmen, und zwar mit der Begründung, die Gerichte seien nicht befugt, im Verwaltungsermessen liegende Regelungen zur Verwaltungsvereinfachung auf außerhalb des Regelungsbereichs liegende Sachverhalte auszudehnen¹⁹². Dabei ist den Richtern offenbar entgangen, daß es allein um Gesetzesauslegung unter Berücksichtigung des inzwischen erreichten status quo der Normverdichtung ging, also nicht um Verwaltungsermessen, das auch über die Zauberformel der Vereinfachung nicht in einer rechtlich haltbaren Weise ins Spiel zu bringen war¹⁹³.

186 S. Abschn. 20 Abs. 1, Satz 2 LStR 1981 (BStBl. I 1981, 131).

187 Die teilweise Wiederholung der bereits in § 19 EStG enthaltenen Legaldefinition in der LStDV ist wenig glücklich; wegen der Problematik der norminterpretierenden Rechtsverordnung s. o. FN 20.

188 S. dazu die Übersicht von K.-J. Wolff, FR 1981, 369 ff, 401 ff.

189 Das Wertungsmoment ist hier besonders deutlich. Es kann keine Rede davon sein, daß eine Sachverhaltsfeststellung im Wege der Schätzung getroffen wird (wie der BFH im Urt. v. 23. 2. 1979 VI R 74/76, BFHE 127, 205 [207] = BStBl. II 1979, 390 [391] anzunehmen scheint). S. dazu J. Martens (FN 126), Tz. 118, 119.

190 S. o. III 2 c.

191 BFH-Urt. v. 20. 5. 1976 VI R 207/70, BFHE 119, 70 (72) = BStBl. II 1976, 548 (549).

192 S. das in FN 189 zitierte Urteil, das somit ein weiteres Beispiel für ein der Exekutive von der Rechtsprechung eingeräumtes Interpretationsmonopol liefert, wobei nicht der Rückgriff auf Verwaltungsübung, sondern schlicht der Hinweis auf „Vereinfachung“ als Rechtsgrundlage dienen soll. Vgl. dazu o. III 2 d mit FN 129 sowie III 3 c mit FN 159.

193 S. dazu J. Martens (FN 126), Tz. 120, 121.

Das Beispiel ist symptomatisch für die Neigung der Steuergerichte, die in Verwaltungsvorschriften vorgefundenen zahlenmäßigen Wertungen mehr oder weniger unbesehen zu übernehmen¹⁹⁴. Die rechtssystematischen Zusammenhänge und insbesondere das Institut der Quantifizierung von Rechtsbegriffen scheinen noch nicht ins allgemeine Bewußtsein der Steuerjuristen gedrungen zu sein. Der Begriff ist im *Sozialrecht* entwickelt worden, das insofern einen anderen Weg beschritten hat, als dort zahlenmäßige Wertungen regelmäßig vom BSG vorgenommen werden, also nicht primär von der Exekutive¹⁹⁵. Ein Blick über den Zaun könnte hier für das Steuerrecht nützliche Erkenntnisse und Anregungen vermitteln¹⁹⁶.

2. Typisierung und Pauschalierung

a) Typisierung von Sachverhalten

Das für die Steuerverwaltung schon seit vielen Jahrzehnten drängende Anliegen, die Flut der Veranlagungsfälle besser in den Griff zu bekommen, hat auch zu Versuchen geführt, auf dem Weg über den steuerlich relevanten *Sachverhalt* „Rationalisierungserfolge“ zu erzielen. Dazu wurde der von dem einzelnen Steuerpflichtigen geschilderte Sachverhalt so zurechtgestutzt, daß er dem „typischen Bild“ entsprach und damit ohne weitere Ermittlungstätigkeit die maßgebende Rechtsfolge festgestellt werden konnte¹⁹⁷. Diese schon vom RFH entwickelte Spielart der Rechtswirklichung wurde vom BFH zunächst übernommen, ist inzwischen aber nicht zuletzt aufgrund von Entscheidungen des BVerfG – weitgehend überwunden¹⁹⁸. Es bedarf deshalb hier keines Eingehens auf die Möglichkeit der Sachverhaltstypisierung per Verwaltungsvorschrift; denn neue Versuche in dieser Hinsicht würde der BFH vermutlich korrigieren¹⁹⁹.

194 Vgl. dazu die zahlr. Beispiele bei *Tipke/Kruse* (FN 118), § 4 AO, Tz. 37.

195 Vgl. *Hauelsen*, NJW 1973, 641 ff, sowie *Kirchhof* (FN 126), S. 552 ff; ferner *Larenz* (FN 19), S. 427.

196 Das gilt auch für andere Bereiche, in denen im Hinblick auf die für das Sozialrecht und das Steuerrecht charakteristischen Aufgaben der verwaltungsmäßigen Erfassung von Geldbewegungen ein Erfahrungsaustausch nützlich sein könnte. Ein Beispiel dafür bietet die Bestandskraft von Verwaltungsakten, die für Geldforderungen und -leistungen nach ähnlichen Maßstäben strukturiert werden sollte; vgl. *J. Martens*, DOK 1979, 169 ff.

197 S. dazu sehr eingehend *Isensee* (FN 169), S. 27 ff; ferner *Walz* (FN 57), S. 175; *Tipke/Kruse* (FN 118), § 4 AO, Tz. 134, 135.

198 Vgl. *Isensee* (FN 169), S. 38 ff.

199 Es sei jedoch noch darauf verwiesen, daß diese Sachverhaltstypisierung keine eigenständige Erfindung des Steuerrechts darstellt, sondern sich als (unzuläs-

Im *Beweisrecht* lebt die typisierende Betrachtungsweise indes weiter, und zwar in Form von Erschwerungen der Beweisführung bei sog. atypischen Vorgängen²⁰⁰. Das ist insoweit nicht zu beanstanden, als auch außerhalb des Steuerrechts der Nachweis ungewöhnlicher Umstände regelmäßig von dem verlangt wird, der diese behauptet²⁰¹. Bedenklich wird dies aber dann, wenn zugleich die (materielle) *Beweislast* ins Spiel gebracht wird, weil diese im Prinzip *keine Rücksicht auf die Beweismöglichkeiten* nimmt und zudem auf der Prämisse von der „vollen Überzeugung“ beruht²⁰². Die Problematik liegt dann nicht bei einer Verwaltungsvorschrift, die sich mit atypischen Sachverhalten befaßt, sondern muß durch sorgfältiges Durchdenken des auch im Steuerrecht noch keineswegs befriedigend abgeklärten *Untersuchungsgrundsatzes* angegangen werden²⁰³.

b) Pauschalierung von Aufwendungen

Wenn im Steuerrecht Pauschbeträge für Aufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) festgesetzt werden, so dient dies insofern der Vereinfachung der Verwaltungsarbeit, als eine *Sachverhaltsermittlung* mit dem Ziel einer *Überzeugungsbildung entbehrlich* wird²⁰⁴. In diesem Zusammenhang wird zuweilen auch von Typisierung gesprochen, weil bei der Bildung von Pauschsätzen die Vorstellung von einem typischerweise entstehenden Aufwand eine

sige) Überzeichnung der für die Rechtsanwendung unerlässlichen Bildung des Sachverhalts entpuppt. Dazu *Larenz* (FN 19), S. 262 ff.

200 Vgl. dazu *Papier* (FN 5), S. 207 ff; *Tipke/Kruse* (FN 118), § 4 AO, Tz. 137; *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 72), § 88 AO, Tz. 73.

201 So insbes. nach den Grundsätzen des sog. Anscheinsbeweises; vgl. statt vieler: *Blomeyer* (FN 47), § 72 III, wobei indes eine Beweismaßreduzierung in Betracht kommt; s. *G. Walter*, Freie Beweiswürdigung, 1979, S. 206 ff.

202 S. dazu *J. Martens*, StuW 1981, 322 ff.

203 Der Untersuchungsgrundsatz wird auch in neueren Arbeiten noch zu sehr als eine feste (nicht genügend hinterfragte) Größe behandelt, womit die Möglichkeiten für eine Integration von Informations- und Beweisführungspflichten gering bleiben. S. insbes. *Berg*, Die verwaltungsgerichtliche Entscheidung bei ungewissem Sachverhalt, 1980, S. 52, 212, 249, 253; ferner *Seeliger* (FN 114), S. 17 ff. Zu den Mitwirkungspflichten der Beteiligten im Verfahren mit Untersuchungsgrundsatz s. *J. Martens* (FN 126), Tz. 57–77.

204 Ziel der Sachverhaltsermittlung bei der Rechtsanwendung ist die Feststellung, ob die Tatsachen vorliegen, die dem in der Norm beschriebenen Tatbestand entsprechen, ob also jener abstrakte Tatbestand konkrete Wirklichkeit geworden ist (*Rosenberg* [FN 113], § 1 I). Dazu muß sich der Rechtsanwender eine Überzeugung bilden; vgl. *J. Martens* (FN 126), Tz. 39–45, zur Reduzierung der Überzeugung: Tz. 106.

Rolle spielt²⁰⁵. Die Unterschiede zur Sachverhaltstypisierung (bei der es regelmäßig nicht um Beträge geht) dürfen indes ebensowenig verwischt werden wie zu der vorher erörterten Quantifizierung von Rechtsbegriffen (die eine rechtliche Wertung darstellt)²⁰⁶.

Pauschbeträge finden sich nicht nur in *Steuergesetzen*²⁰⁷, sondern auch in *Verwaltungsvorschriften*²⁰⁸. Von der Rechtsprechung wird die Befugnis der Exekutive zur Bildung von Pauschbeträgen in Richtlinien im allgemeinen bejaht, und zwar mit dem nicht näher erläuterten Hinweis auf allgemeine Erfahrungen der Verwaltung sowie auf die Schätzung (woraus dann die Folgerung abgeleitet wird, daß die Gerichte grundsätzlich an solche Verwaltungsvorschriften gebunden seien²⁰⁹). Die Frage nach dem Woher solcher Verwaltungserfahrung wird meist nicht gestellt, wobei nicht immer klar wird, ob diese Frage wegen der Schätzungsbefugnis überhaupt als nötig angesehen wird²¹⁰.

Vom Standpunkt der hier vertretenen Auffassung über die präsumtive Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften müßte die Frage nach dem *zureichenden Grund* für die (gerichtliche) Abweichung von dem dort enthaltenen *Pauschbetrag* gestellt werden²¹¹. Das impliziert allerdings die (Vor-) Frage nach dem *zureichenden Grund für gerade diesen Pauschbetrag*. Danach fragt der BFH indes nicht, sondern er begnügt sich mit der Antwort auf die *andere* Frage nach der *Zweckmäßigkeit* von Pauschalierungen (ohne sich freilich zu dem Problem zu äußern, ob die Verwaltung ohne weiteres pauschalieren darf, wenn der Gesetzgeber dies im gegebenen Fall nicht getan hat)²¹². Auch hier hätte ein Blick über den Zaun vertiefende Einsichten vermitteln können, und zwar in das andere Nachbargebiet, das zur agenda des BVerwG gehört. Die Rechtsprechung des BVerwG zum BImSchG demonstriert anschaulich, welche Anforderungen die Richter an die Ermittlungen stellen, auf die sich die in Verwaltungsvorschriften ent-

205 Vgl. z. B. *List* (FN 14), S. 165; *Spanner* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 72), § 4 AO, Tz. 86.

206 S. o. IV 1 b.

207 Z.B. § 9 a, 10 c, 33 b EStG.

208 Z.B. LStR 1981 Abschn. 23, 25, 27.

209 Vgl. dazu *Tipke/Kruse* (FN 118), § 4 AO, Tz. 37; *Ziemer/Haarmann/Lobse* (FN 37), Tz. 2931, 2932.

210 Anders jetzt Schleswig-Holsteinisches FG, Urt. v. 26. 11. 1980 I 182/78, EFG 1981, 123, das sich um entspr. Ermittlungen bemüht hat. S. dazu auch *Altehoefer*, DStR 1981, 183.

211 S. o. III 2 c.

212 Diese Bedenken sind auch gegenüber der Quantifizierung von Rechtsbegriffen erhoben worden; s. *Haueisen*, NJW 1973, 644.

haltenen Immissionswerte stützen²¹³. Selbst an eine wissenschaftliche Ermittlung fühlen sich die Verwaltungsgerichte nur gebunden, soweit „sich nicht aufgrund neuer gesicherter Erkenntnisse ergibt, daß die Grenze zwischen schädlicher und unschädlicher Umwelteinwirkung bei einem anderen Immissionswert liegt“²¹⁴. Das entspricht recht genau der hier vertretenen Auffassung über die präsumtive Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften²¹⁵. Der *zureichende Grund* für den jeweiligen Pauschbetrag kann auch im Steuerrecht nur nach Maßgabe der (rechtlich zu wertenden) Qualität der von der Verwaltung angestellten oder veranlaßten (generellen) Ermittlungen zu entsprechenden Sachverhalten bejaht werden, wobei hier nicht erörtert werden soll, ob in diesem Zusammenhang das „antizipierte Sachverständigengutachten“ als neue Rechtskategorie eingeführt werden könnte²¹⁶.

3. Verwaltungsanweisungen zur Sachverhaltsermittlung

a) Ermittlungsbeschränkungen

Als weitere Erscheinungsform im Kanon der Maßnahmen zur Vereinfachung sind Verwaltungsregelungen zu nennen, die nicht – wie in den oben erörterten Fallgruppen²¹⁷ – Ermittlungsergebnisse vorwegnehmend festzulegen suchen, sondern die auf *Einzelermittlung* ausgerichtete Verwaltungstätigkeit *lenken* wollen. Die spektakulärsten Beispiele dafür bilden die in den Grundsätzen zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens (GNOFÄ)²¹⁸ enthaltenen Verfahrensanweisungen sowie der sog. Bankenerlaß²¹⁹. Da ich mich im Hinblick auf die GNOFÄ bereits an anderer Stelle eingehend zu der Problematik von Verwaltungsvorschriften zur *Beschränkung der Sachverhaltser-*

213 S. dazu BVerwG-Urt. v. 17. 2. 1978 I C 102/76, BVerwGE 55, 250 = DVBl. 1978, 591 m. Anm. *Breuer* = DÖV 1978, 559 m. Anm. *Vallendar* = NJW 1978, 591 = JuS 1978, 714 m. Anm. *Selmer*, Rezension von *Krebs*, VerwArch. 70 (1979), 259 ff.

214 BVerwGE 55, 250 (260).

215 Weil vom BVerwG nach dem zureichenden Grund für eben diesen Immissionswert gefragt wird, s. o. III 2 c.

216 S. dazu *Krebs* (FN 213), 263; *Breuer*, DVBl. 1978, 28 (34 ff).

217 S. o. IV 1 b und 2 a, b.

218 Als gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 16. 2. 1976 (BStBl. I 1976, 88), Neufassung v. 4. 3. 1981 (BStBl. I 1981, 270).

219 Der bereits seit 1949 praktizierte Erlaß ist im Jahre 1979 neugefaßt worden (BStBl. I 1979, 590).

mittlung geäußert habe²²⁰, möchte ich mich hier auf wenige Anmerkungen beschränken.

Die GNOFÄ zielen darauf ab, den *Grad der Überzeugung* des Steuerbeamten²²¹ von der *Richtigkeit der Steuererklärung* nicht mehr von den Umständen des *Einzelfalles* abhängig zu machen, sondern für die der Fallgruppe 2 zugeordneten Steuerpflichtigen²²² generell in einer Weise zu reduzieren, die dem Bild der „Reduzierung auf null“ nahekommt²²³. Diese Verwaltungsanweisungen sind für die Gerichte schon deshalb nicht verbindlich, weil ein Verstoß gegen den *Vorrang* des Gesetzes zu konstatieren ist, nämlich gegen Vorschriften der AO zur Sachverhaltsermittlung²²⁴. Die GNOFÄ bringen keine zulässige Konkretisierung des Untersuchungsgrundsatzes (die im Prinzip ebenso statthaft ist wie die schon mehrfach angesprochene Normenverdichtung durch die Exekutive im Rahmen des Gesetzesvollzugs²²⁵), sondern ersetzen diesen durch eigenständige Regeln²²⁶. Auch der Bankenerlaß *dekretiert* in diesem Sinne *den guten Glauben an die Vollständigkeit und Richtigkeit der Steuererklärung*, soweit es um

220 S. die in FN 126 zitierte Schrift.

221 S. dazu o. FN 204.

222 Zur Fallgruppeneinteilung s. Abschn. 1.1 GNOFÄ.

223 Der Begriff stammt aus der Ermessenslehre und beschreibt einen Zustand, bei dem nur eine Entscheidung rechtmäßig ist; vgl. *Erichsen/W. Martens* (FN 2), § 10 II 5 m. Nachw. in FN 139. Wird nach der GNOFÄ unter dem Gesichtspunkt der überschlägigen Prüfung eine Angabe in der Steuererklärung nur dann überprüft, wenn sichere Gewißheit für die Unrichtigkeit besteht (vgl. dazu *A. Schmid*, FR 1977, 295 mit FN 9), so ist die Überzeugungsbildung in diesem Sinne reduziert; s. auch *J. Martens* (FN 126), Tz. 51.

224 Vgl. §§ 85, 88 AO. S. auch *Tipke/Kruse* (FN 118), § 88 AO, Tz. 6; *J. Martens* (FN 126), Tz. 148–153.

225 Auch verfahrensrechtliche Gesetzesbestimmungen bedürfen der konkretisierenden Verdichtung, insbes. dann, wenn es sich um sehr allgemein gefaßte Begriffe handelt, wie etwa den Untersuchungsgrundsatz nach § 88 AO.

226 Dabei geht es nicht – wie *Seeliger* (FN 114), S. 63 erklärt – um eine Möglichkeit für die Finanzämter, sich die Erfolgchancen einer zu erwartenden Klage zu überlegen und – „in geeigneten Fällen“ – dem Vortrag des Steuerpflichtigen ohne Inanspruchnahme der Steuergerichte zu folgen. Derartige Überlegungen dürften so selbstverständlich sein, daß man darauf nicht zu verweisen braucht (schon gar nicht mit der Bemerkung, Verwaltungsjuristen seien nicht dazu da, Prozesse zu führen, sondern in erster Linie solche zu verhüten, wie *Seeliger* mit dem Zusatz „m.E.“ [FN 114] konstatiert). Kern der Gesetzeswidrigkeit der GNOFÄ ist die für die Fallgruppe 2 getroffene Regelung, nur noch ganz selten zu ermitteln, also nicht mehr zu fragen, ob nach Maßgabe der individuellen Umstände dem Steuerpflichtigen zu folgen ist oder nicht.

Einkünfte aus Kapitalvermögen geht²²⁷. Die in Nr. 1 Satz 2 des Erlasses formulierte Einschränkung „für den Regelfall“ existiert nur scheinbar, da die weiteren Detailbestimmungen die praktisch ausnahmslose „Nichtermittlung“ in diesem Bereich vorsehen²²⁸. Diese Verwaltungsvorschrift verstößt damit ebenso gegen den *Vorrang* des Gesetzes, wie dies für die GNOFÄ vermerkt wurde²²⁹.

Der schon seit langem praktizierte Bankenerlaß²³⁰ läßt die Auswirkung derartiger Ermittlungsbeschränkungen auf das *materielle* Steuerrecht in aller Schärfe hervortreten. Die Bezieher von Zinseinkünften, denen dieser Erlaß zumindest in Umrissen meist bekannt ist, brauchen nicht ernstlich mit einer Überprüfung ihrer diesbezüglichen Angaben (Nichtangaben) in der Steuererklärung zu rechnen und geben ihre Kapitaleinnahmen nur ausnahmsweise (vollständig) an²³¹. Das materielle Steuerrecht läuft damit in diesem Sektor weitgehend leer, weil eine gesetzliche Vorschrift, die nicht (oder nur gelegentlich) angewandt wird, insoweit nur noch auf dem Papier geltendes Recht ist. Der Geltungsgrund eines Gesetzes hängt – wie bereits erwähnt – entscheidend davon ab, wie das Gesetz (verstanden und) befolgt wird²³². – Für die Ermittlungsbeschränkungen nach den GNOFÄ gilt nichts anderes. Der Unterschied zum Bankenerlaß besteht nur darin, daß diese GNOFÄ-Bestimmungen erst kürzere Zeit existieren und vor allem bei den Steuerpflichtigen noch längst nicht in dem Umfange bekannt sind wie der Bankenerlaß. Das wird sich aber bei konsequenter Anwendung in der Praxis bald ändern²³³.

Das Korrektiv der Gerichtskontrolle kommt bei Verwaltungsvorschriften, die Steuerpflichtige begünstigen, selten (meist zufällig) zum Tragen²³⁴. Das Institut der präsumtiven Verbindlichkeit kann deshalb in solchen

227 Allerdings nur, soweit Kreditinstitute eingeschaltet sind. Das (in Nr. 1 des Erlasses angesprochene) „Vertrauensverhältnis“ anderer Vertragspartner wird nicht geschützt.

228 S. insbes. Nrn. 2–4 des Erlasses.

229 S. o. FN 224. Ebenso *Tipke/Kruse* (FN 118), § 102 AO, Tz. 6; *Hoffmann-Riem*, StuW 1972, 127 ff; *Spitz*, DStR 1981, 431.

230 S. o. FN 219.

231 Vgl. dazu sehr eingehend *Tipke/Kruse* (FN 118), § 102 AO, Tz. 6 – S. 12 –.

232 S. o. II 2 c mit FN 52.

233 Zu den rechtspolitischen Folgen der GNOFÄ s. *J. Martens* (FN 126), Tz. 173–177.

234 Da eine Konkurrentenklage im Steuerrecht bislang nicht anerkannt ist (anders die Rechtsprechung der Verwaltungs- und Zivilgerichte; vgl. *Rupert Scholz*, WiR 1972, 35 ff; ferner *Erichsen/W. Martens* (FN 2), § 12 III 2 a), kommt es zu einer finanzgerichtlichen Prüfung derartiger Begünstigungen nur dann, wenn

Bereichen kaum Bedeutung erlangen. Daraus folgt zwar vordergründig, daß solche Verwaltungsvorschriften „unangefochten“ gelten, sie können aber nicht die Verstärkung ihrer Geltungskraft erreichen, die bei einer gerichtlichen Bestätigung zu verzeichnen ist²³⁵.

b) Ermittlungsmethoden

Von den soeben behandelten Verwaltungsvorschriften, die den Überzeugungsgrad radikal reduzieren (und damit die Überzeugung fast fingieren), sind Regelungen zu unterscheiden, die der Verwaltung den *Ermittlungsweg* vorschreiben, der prinzipiell zur *vollen Überzeugung* führen soll. Im Vordergrund stehen hier die *Bewertungsrichtlinien*, denen ein besonderes Referat gewidmet ist²³⁶ und die deshalb hier nur erwähnt werden, um den Unterschied zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung aufzuzeigen sowie die Beziehung zu dem Institut der präsuntiven Verbindlichkeit zu skizzieren.

Wenn der im Gesetz normierte Wertbegriff²³⁷ nicht aus festen Daten ablesbar ist²³⁸, sondern ermittelt werden muß, kommt der dazu benutzten *Methode* erhebliche Bedeutung für das *Ermittlungsergebnis* zu²³⁹. Deshalb werden Ermittlungsmethoden oft sogleich vom Gesetzgeber bestimmt²⁴⁰. Soweit dies nicht der Fall ist, muß die Verwaltung solche Methoden gene-

sich die Behörde im Einzelfall nicht an die Verwaltungsvorschrift hält oder wenn um einen Punkt gestritten wird, für den diese Begünstigung eine rechtliche Vorfrage darstellt. Vgl. dazu FG Berlin, Urt. v. 8. 6. 1979 V 81/79, EFG 1979, 498.

235 Präsuntive Verbindlichkeit bedeutet auch die Chance der Bewährung in einem späteren gerichtlichen Verfahren. Für das Funktionieren der rechtlichen Ordnung sollte diese Komponente nicht unterschätzt werden; denn diese Ordnung hängt letztlich von der Überzeugung der (großen Mehrzahl der) Bürger vom Gerechtigkeitsgehalt der jeweiligen Regelungen ab. Bankenerlaß und GNOFA tragen dazu nicht bei, sondern sind eher geeignet, den Glauben an Gerechtigkeit zu erschüttern.

236 S. den Beitrag von Pelka S. 209 ff.

237 Zu den Wertbegriffen des BewG s. Tipke (FN 11), § 13, 3.3.

238 Z.B. der Kurswert nach § 11 Abs. 1 BewG.

239 Das hängt damit zusammen, daß es keinen zweifelsfrei bestimmbareren „objektiven“ Wert gibt, sondern dieser unter Heranziehung von Faktoren ermittelt werden muß, die ihrerseits ebenfalls nicht eindeutig sind, also „Bandbreiten“ der Entscheidungsmöglichkeit aufweisen. In gewisser Hinsicht bestehen Ähnlichkeiten mit der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe, nämlich soweit es um Methodenklarheit geht.

240 So z. B. für die Bewertung bebauter Grundstücke das Ertragswertverfahren (§§ 78 ff BewG) und das Sachwertverfahren (§§ 83 ff BewG).

rell festlegen, was durch Verwaltungsvorschriften geschehen ist²⁴¹. Für die Gerichte stellt sich dann im Streitfall die Frage, ob es einen zureichenden Grund für die von der Verwaltung gewählte Methode gibt. Das hängt davon ab, ob mit dieser Methode der im Gesetz normierte Wertbegriff erreicht werden kann²⁴². Ist die in der Verwaltungsvorschrift statuierte Ermittlungsmethode in diesem Sinne mit den gesetzlichen Zielvorstellungen vereinbar, so darf das Gericht wegen der erwähnten Relation zwischen Methode und Ergebnis keine andere Ermittlungsmethode anwenden, weil sonst die Gleichmäßigkeit der Besteuerung prinzipiell in Frage gestellt wäre²⁴³.

V. Schlußbemerkung

Der hier unternommene Versuch, Verwaltungsvorschriften in ihrer Beziehung zum *Normenvollzug* zu erfassen und damit rechtlich präziser einzubinden, als dies bislang meist geschehen ist, liefert keine Patentlösung zur Beantwortung aller Zweifelsfragen. Die Unsicherheiten um den Begriff des (seines statischen Scheins beraubten) Gesetzes und seiner Anwendung schlagen auf das Erscheinungsbild der Verwaltungsvorschriften durch. Sie erscheinen ebenso wie der gesamte Normenvollzug der Exekutive als irgendwie eingeklemt zwischen dem herkömmlichen Gesetzesbegriff und dem Interpretationsmonopol der Rechtsprechung. Die Theorie hat bisher nur ansatzweise davon Kenntnis genommen, daß im (gesamten) Verwaltungsrecht Rechtsanwendung quantitativ ganz überwiegend der Verwaltung obliegt und Gerichte nur in einem verschwindend kleinen Teil der Fälle (mit meist erheblicher zeitlicher Verzögerung) zum Zuge kommen. Nur so ist es doch wohl zu erklären, daß die Exekutive ihre für die Gesetzesanwendung benötigten Vollzugsprogramme (in Form der durch rechtli-

241 S. z. B. für die Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 11 Abs. 2 BewG) in Abschn. 76–90 VStR 1980 (BStBl. I 1980, 298); vgl. dazu Gürsching/Stenger, Komm. z. BewG u. VStG, 7. Aufl., § 11 BewG, Tz. 48 ff.

242 Dabei ist freilich zu berücksichtigen, daß die im Gesetz normierte Anknüpfung nicht immer mit der Zielrichtung einzelner Steuergesetze übereinstimmt; vgl. dazu Tipke (FN 11), § 13, 3.3 wegen der Bedeutung des gemeinen Werts und des Ertragswerts für Vermögen-, Gewerkekaptal- und Grundsteuer.

243 Zur Bedeutung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Bewertungsvorschriften s. BVerfG-Beschl. v. 7. 5. 1968 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242 (256 f); BFH-Beschl. v. 18. 12. 1972 II R 87–89/70, BFHE 108, 393 (411 f) = BStBl. II 1973, 329 (337 ff). Zur Kompetenz der Verwaltung zur Methodenwahl außerhalb des Steuerrechts vgl. Schmidt-Aßmann, VVDStRL 34, 256 (betr. technische Begriffe).

che Ausdifferenzierung zu gewinnenden Vollzugsmaßstäbe) bisher ohne ausreichende Unterstützung durch die Rechtswissenschaft erarbeiten mußte.

Die Folgen ungenügender rechtlicher Absicherung treffen nicht allein die Verwaltung, sondern auch den Steuerbürger. Er spürt die Wirkung von Verwaltungsvorschriften, ohne sie rechtlich begreifen zu können. Präsumtive Verbindlichkeit als Deutung der rechtlichen Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften wird womöglich dem Einwand mangelnder Stabilität ausgesetzt sein. Dem dürfte jedoch im Zuge weiterer Ausdifferenzierung dieses Begriffs abgeholfen werden können. Die Unschärfe des Begriffs beruht auf der Komplexität des rechtlich zu ordnenden Bereichs, der – wie die Erfahrung gezeigt hat – mit den bisherigen Begriffsbildungen nicht in einer für die Praxis befriedigenden Weise erfaßt werden konnte.

Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften zum Einkommensteuerrecht und zum Bewertungsrecht

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <p>A. Abgrenzung und Konkretisierung des Themas</p> <p>B. Zulässigkeit von rechtsfortbildenden, belastenden Verwaltungsvorschriften</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Gesetzliche Grenzen der Rechtsfortbildung</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, § 38 AO</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Gesetzliche Regelung der Steuerumgehung, § 42 AO</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Verfassungsrechtliche Grenzen der Rechtsfortbildung</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Gewaltenteilungsprinzip</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Demokratieprinzip</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Rechtsstaatsprinzip</p> <p style="padding-left: 60px;">a) Voraussehbarkeit der Besteuerung</p> <p style="padding-left: 60px;">b) Grenzen des Art. 80 GG</p> | <p>c) Neutralität des Rechtsanwenders</p> <p>d) Unklarheitenregel</p> <p>C. Rechtsfortbildende Verwaltungsvorschriften zugunsten des Steuerpflichtigen</p> <p>D. Notwendigkeit von rechtsfortbildenden Verwaltungsvorschriften</p> <p>E. Prüfung von Einzelfällen</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Erstattung privater Aufwendungen</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Ermittlung des Kaufkraftausgleichs gem. § 3 Nr. 64 EStG, Abschn. 12 LStR</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Betriebliche Spenden, Abschn. 122 EStR</p> <p style="padding-left: 20px;">4. Mitunternehmererlaß v. 20. 12. 1977</p> <p style="padding-left: 20px;">5. Bewertungsrichtlinien</p> <p>F. Ausblick</p> |
|--|---|

A. Abgrenzung und Konkretisierung des Themas

Als sich Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft im Herbst letzten Jahres mit der Vorbereitung der diesjährigen Tagung befaßten, gab es noch die heile Welt des Verbots der Analogie zu Lasten der Steuerpflichtigen. Wir gingen durchweg davon aus, daß die Rechtsfortbildung durch Finanzbehörden und Finanzgerichte zu Lasten der Steuerpflichtigen im Grundsatz

nicht zulässig sei¹. Ich habe daher von der diesjährigen Tagung nur erwartet, daß das Verbot der steuerschärfenden Analogie nicht nennenswert diskutiert, sondern unterstellt werde. Auch wenn man die Richtigkeit dieser These zugrunde legt, bleibt für uns Steuerjuristen in dieser Frage noch wahrlich genug zu klären. Die Tagung hätte bereits ein verdienstvolles Ergebnis erzielt, wenn sie Klarheit über die Abgrenzung der Rechtsfortbildung von der Gesetzesauslegung gebracht hätte.

Unter diesem Aspekt habe ich auch das mir aufgegebenen Thema meines Beitrages zur heutigen Tagung gesehen. Ich wollte mit Ihnen gemeinsam unterstellen, daß eine steuerverschärfende Rechtsfortbildung oder Analogie nicht zulässig sei, und mit Ihnen gemeinsam nur prüfen, ob die Finanzverwaltung sich immer an dieses Verbot hält. Da es nicht viel Pfliffigkeit verraten würde, wenn ich Ihnen verschiedene Verwaltungsvorschriften präsentierte, die ich als zulässige Gesetzesauslegung ansehe, wollte ich mich natürlich bemühen, Ihnen Beispiele einer verbotenen Analogie vorzuführen. *Tipke*² und auch *Tanzer*³ haben jedoch in ihren schriftlichen Beiträgen zu dieser Tagung mit sehr beachtlichen Gründen das Verbot der steuerverschärfenden Analogie in Frage gestellt. Damit wird es aber erforderlich, die für uns bislang als selbstverständlich geltenden Grundlagen erneut kritisch zu überdenken.

Wenn aber die bisher geltenden dogmatischen Grundlagen unsicher geworden sind, ist es notwendig, daß auch ich mich zunächst dieser Grundfragen annehmen muß. Ich hätte sozusagen mein Thema verfehlt, wenn ich Ihnen nunmehr nur noch Beispiele einer steuerverschärfenden Analogie durch Verwaltungsvorschriften präsentiere, wenn Sie möglicherweise alle davon überzeugt sind, daß die steuerverschärfende Analogie erlaubt und vielleicht sogar geboten ist.

Wenn mir auch die Tagungsleitung dieser Veranstaltung keines der sog. Grundlagenreferate zugewiesen hat, bitte ich Sie daher doch um Verständnis dafür, daß ich das mir gestellte Thema eigenmächtig erweitere und, wie meine Vorredner gestern und heute, ebenfalls zunächst einmal die Frage der Zulässigkeit der steuerverschärfenden Analogie untersuche.

Tipke hat in seinem Beitrag gewünscht, die Diskussion möge mehr mit neuen Argumenten als durch Berufung auf Autoritäten geführt werden. Dieser Aufruf hat uns Referenten dieser Tagung sicher manches Kopfzerbrechen bereitet. Sie alle wissen sicherlich, wieviel schwerer es ist, eine neue Idee zu einer Frage zu finden, als sich zur Stützung einer These auf die Meinung eines anderen zu stützen. Ein Blick in eine beliebige Entscheidung eines Gerichts mag dies anschaulich belegen.

Tipke hat uns in seinem Beitrag aufgerufen, nicht nur zu theoretisieren, sondern die gewonnenen Erkenntnisse auch am praktischen Fall zu erproben. In der Tat, was wäre Dogmatik ohne ihre Bewährung anhand des konkreten Falles? Ich werde daher versuchen, meine Ergebnisse, dem mir

1 Vgl. *Kruse* in *Tipke / Kruse*, AO, 10. Aufl., § 4 Anm. 121 m. w. N.

2 *StuW* 1981, 189 ff; *ders.*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, S. 122 ff, und in diesem Buch S. 1 ff.

3 *StuW* 1981, 201 ff.

aufgegebenen Thema entsprechend, auch an praktischen Einzelfällen zu demonstrieren.

B. Zulässigkeit von rechtsfortbildenden, belastenden Verwaltungsvorschriften

I. Gesetzliche Grenzen der Rechtsfortbildung

Lassen Sie mich zunächst untersuchen, ob die Antworten aus den uns hier interessierenden Fragen aus dem einfachen Gesetz abgeleitet werden können. Anders gefragt: Gibt es gesetzliche Vorschriften, die das Verbot der Analogie im Steuerrecht begründen oder gar voraussetzen?

1. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, § 38 AO

Zu denken ist dabei zunächst einmal an § 38 AO, der die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gesetzlich normiert. Der Gesetzgeber formuliert hier kurz und prägnant: „Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“ Hilft uns diese Vorschrift zur Lösung unserer Frage weiter? *Tanzer*⁴ vertritt dazu die Auffassung, daß § 38 AO zur Frage der Zulässigkeit einer Analogie kein taugliches Argument liefern könne. Als reine Blankettnorm könne diese Vorschrift nicht bestimmen, welche Tatbestände zur Entstehung einer Steuerschuld führen. Die historische Untersuchung zeige im übrigen, daß der Gesetzgeber hierdurch lediglich das Verbot von rechtsgeschäftlichen Steuervereinbarungen begründen wolle.

Ich stimme *Tanzer* darin zu, daß man den § 38 AO nicht übermäßig strapazieren sollte. Diese Vorschrift ist ein untaugliches Mittel, die Problematik der Auslegung zu klären. Wie gesetzliche Vorschriften auszulegen sind, läßt sich aus § 38 AO m. E. nicht ableiten⁵.

Andererseits scheint mir der Anwendungsbereich dieser Norm doch etwas weiter zu gehen, als dies bislang angenommen wird. Immerhin zwingt diese Norm den Steuergläubiger dazu, jede Steuerforderung auf ein Gesetz zurückzuführen. Als Gesetz in diesem Sinn kann m. E. nur eine Rechtsnorm angesehen werden, wie sich aus § 4 AO ergibt. Die im Wege einer Analogie gewonnene Verwaltungsvorschrift ist ebenso wie ein Richterspruch keine Rechtsnorm, ist daher auch bei weitester Auslegung kein

4 *StuW* 1981, 207 f.

5 Vgl. auch *Kruse* in *Tipke / Kruse* (FN 1), § 38 AO Anm. 1.

Gesetz im Sinne des § 38 AO⁶. Soweit das Gesetz eine – sei es auch planwidrige – Lücke enthält, besteht keine gesetzliche Vorschrift. Schließt der Rechtsanwender diese Lücke im Wege der Rechtsfortbildung, dann mag er ein vom Gesetz gewolltes Ergebnis gefunden haben. Der durch Rechtsfortbildung gefundene Satz wird damit aber nicht zum Gesetz. Ist der durch Analogie gefundene Rechtssatz jedoch kein Gesetz, dann kann er auch keinen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis begründen.

Damit ist § 38 AO möglicherweise doch Rechtsgrundlage für ein Verbot der steuerverschärfenden Analogie.

2. Gesetzliche Regelung der Steuerumgehung, § 42 AO

Lassen Sie mich nun Ihr Augenmerk auf eine andere Vorschrift der Abgabenordnung lenken, nämlich auf § 42 AO. Durch diese Vorschrift hat der Gesetzgeber Regelungen über den Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten getroffen. *Tipke* hat dazu früher die Auffassung vertreten, daß diese Vorschrift das Verbot der steuerschärfenden Analogie voraussetzt. Wäre steuerbegünstigte Analogie zulässig, so damals *Tipke*, dann wäre die gesetzliche Regelung der Steuerumgehung leerläufig⁷.

Überzeugt uns dieses Argument heute auch noch?

Ich unterstelle hier, daß die Rechtsfolgen des § 42 AO auch ohne diese Vorschrift im Wege der Analogie abgeleitet werden können. Das zwingt indessen m. E. nicht zu dem Schluß, daß außerhalb des Bereichs der Steuerumgehung eine steuerverschärfende Analogie unzulässig ist. Der Gesetzgeber kann nach meiner Meinung aus vielerlei Gründen Regeln schaffen, die im Ergebnis keine Rechtsänderung bewirken, sondern nur eine Klärstellung der Rechtslage. Denken Sie nur an die Regelungen des übergesetzlichen Notstandes im Bereich des Strafrechts, die viele Jahrzehnte von der strafrechtlichen Rechtsprechung im Wege der Rechtsfortbildung begründet wurden. Die nunmehrige Kodifikation dieses Grundsatzes in § 34 StGB führt nicht dazu, daß dieser Grundsatz außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Norm außer Kraft gesetzt wäre. Die Existenz des § 42 AO besagt m. E. nichts über seine Notwendigkeit und damit auch nichts über die uns hier interessierende Frage des Analogieverbotes. Ist die steuerverschärfende Analogie im Steuerrecht verboten, dann ist § 42 AO

⁶ Vgl. *Spanner* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Komm. zur AO und FGO, 8. Aufl., § 4 AO Anm. 62.

⁷ *StuW* 1972, 269.

rechtskonstitutiv; ist die steuerverschärfende Analogie dagegen erlaubt, dann hat die Norm nur klarstellenden Charakter.

II. Verfassungsrechtliche Grenzen der Rechtsfortbildung

Es ist nunmehr zu prüfen, ob verfassungsrechtliche Grundsätze und Vorschriften das uns interessierende Problem erhellen.

1. Gewaltenteilungsprinzip

Der Grundsatz der Gewaltenteilung, in Art. 20 Abs. 2 u. 3 GG vorausgesetzt, könnte ein Verbot der steuerverschärfenden Analogie begründen.

Die Väter des Grundgesetzes haben, geprägt von den Erfahrungen des Dritten Reiches, gerade diesem Punkt ihre besondere Liebe und Energie gewidmet. Das Machtssystem des Staates sollte nach Möglichkeit so konzipiert sein, daß keine Gewalt vorherrschend werden könne, so daß kein staatlicher Funktionsträger die ihm verliehene Macht mißbrauchen könne. Dieses Prinzip könnte tangiert sein, wenn die Rechtsfortbildung durch die Verwaltung oder den Richter als Verlagerung einer nur dem Gesetzgeber obliegenden Kompetenz angesehen werden müßte.

Die Erweiterung des gesetzlichen Tatbestandes durch die Exekutive gegen den Willen des Gesetzgebers wäre zweifellos auch unter dem Aspekt des Gewaltenteilungsprinzips bedenklich. Dürfte die Verwaltung eine Lücke des Gesetzes gegen den erkennbaren Willen des Gesetzgebers schließen, dann hätte die Verwaltung Machtmöglichkeiten, die die verfassungsrechtliche Ordnung der einzelnen staatlichen Gewalten verletzen würde. Eine Lückenschließung gegen den Willen des Gesetzgebers wird indessen, soweit ich sehe, von niemandem vertreten. Daß die planvolle, gewollte „Lücke“ des Gesetzes durch den Rechtsanwender im Wege der Rechtsfortbildung geschlossen werden kann, ist nicht streitig.

Hier interessiert uns nur die *planwidrige* Lücke, sozusagen das Versehen des Gesetzgebers. Entsteht durch die Ermächtigung zur Schließung der planwidrigen Lücke an die Exekutive die Gefahr eines Mißbrauchs? Ich denke, man wird diese Frage wohl *verneinen* müssen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn man die Abgrenzung einer planmäßigen von einer planwidrigen Lücke als möglich ansieht. Die Vertreter der These, die in den Steuergesetzen ohnehin keinen Plan erkennen können, sondern die Besteuerung a priori als mehr oder minder willkürlich ansehen⁸, dürften sich einigermaßen

⁸ So wohl *Flume*, *StbJb* 1964/65, 68 f und *StbJb* 1967/68, 63 ff; *Kruse*, *Steuerrecht*, 3. Aufl., 1973, S. 96, und in *Tipke/Kruse* (FN 1), § 4, Anm. 121.

ßen schwertun, die planwidrige Lücke von der planvollen abzugrenzen. Für die Vertreter dieser These müßte daher die steuerschärfende Analogie auch das Gewaltenteilungsprinzip verletzen, da dann jede belastende Analogie in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers eingreift und damit zu einer Machtkonzentration beim Rechtsanwender führt.

2. Demokratieprinzip

Lassen Sie mich nun untersuchen, ob das Demokratieprinzip unserer Rechtsordnung, ebenfalls in Art. 20 GG kodifiziert, Schranken für die Zulässigkeit einer Analogie enthält.

*Tipke*⁹ und *Tanzer*¹⁰ vertreten die Auffassung, daß die Ausfüllung einer Lücke durch Analogie dem Demokratieprinzip nicht widerspricht: Die Ausfüllung einer bewußten oder unbewußten Lücke des Gesetzes im Wege der Analogie erfolge ja mit dem, jedenfalls nicht gegen den Willen des Gesetzgebers.

Diese Überlegung hat mich *nicht* überzeugt. Hat das Gesetz eine Lücke, dann hat der Gesetzgeber für diesen Bereich eben gerade keine Regelung geschaffen, unabhängig davon, ob er sich seiner Lückensetzung bewußt gewesen ist oder nicht. Schließt der Rechtsanwender diese Lücke dann im Wege der Analogie, trifft er eine Regelung, die der Gesetzgeber selbst nicht getroffen hat, sei es auch aus Versehen. Die Analogie-Entscheidung des Rechtsanwenders kann daher durch den Gesetzgeber nicht legitimiert sein. Dies gilt auch dann, wenn der im Wege der Analogie gefundene Rechtssatz nach Auffassung des Rechtsanwenders der Grundwertung des Gesetzes entspricht.

Lassen Sie mich dies an einem schon mehrfach erörterten Beispiel zur *Hundesteuer* begründen: Der Hundesteuer liegt als Grundwertung und Plan des Gesetzgebers die Überlegung zugrunde, daß das Halten eines Hundes durch den Steuerpflichtigen als Indikator einer gegenüber anderen Steuerpflichtigen erhöhten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anzusehen ist. Wer sich den Aufwand leisten kann und will, einen Hund zu halten, zeigt damit, daß er eine erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hat, die es rechtfertigt, ihn zu einer erhöhten Steuerbelastung, nämlich der Hundesteuer, heranzuziehen. Nun wollen wir uns einen Steuerpflichtigen vorstellen, der sich keinen Hund hält, sondern einen *gezähmten Wolf*. Unzweifelhaft induziert das Halten eines gezähmten Wolfes mindestens die gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die mit dem Halten eines Hundes verbunden ist. Der Steuerbeamte wird sogar mit Recht der Auffassung sein können, daß das Halten eines Wolfes noch viel teurer ist, so daß eine Hundesteuer um so eher gerechtfertigt ist. Sie wer-

⁹ Stuw 1981, 192; s. auch in diesem Band S. 10 f.

¹⁰ Stuw 1981, 209 f.

den auch mit mir sicher der Meinung sein, daß ein Wolf nicht im Wege der Auslegung zu einem Hund werden kann. Im Wege der Auslegung wird unser Steuerbeamter daher den Wolfshalter nicht zu einer Hundesteuer heranziehen können. Wohl kann er dies, so meine ich, durch Analogie, wenn sie nur erlaubt ist. Es läßt sich nämlich trefflich die These vertreten, daß der Gesetzgeber der Hundesteuerordnung vergessen hat, alle hundeähnlichen Tiere, wie Wölfe, Füchse u. ä., in sein Gesetz aufzunehmen. Mithin läßt sich mit guten Argumenten eine planwidrige Lücke konstruieren. Unser findiger Steuerbeamter kassiert, bei Zulässigkeit dieser Analogie, also unanfechtbar die Hundesteuer auch von dem Wolfsbesitzer.

Vielleicht finden Sie dieses Ergebnis nicht weiter tragisch und sogar begrüßenswert. Dann sollten Sie allerdings bedenken, daß im Zuge der Steuernot der Gemeinden unser findiger Steuerbeamter flugs auch *alle anderen Vierbeiner* in seine Hundesteuer einschließt, da er praktisch für jedes andere Tier die gleiche Argumentationskette finden kann¹¹.

Ich halte durch diese Analogie, sei sie auch steuerpolitisch gerechtfertigt, das Demokratieprinzip für verletzt. Diese Hundesteuer für das Halten des Wolfes geht an dem Steuerbewilligungsrecht des Parlaments zweifelsfrei vorbei.

Ich meine, wir sollten das Demokratieprinzip gerade im Bereich des Steuerrechts ernst nehmen. Ich darf Sie daran erinnern, daß das Steuerbewilligungsrecht der Stände eines der ersten Rechte gewesen ist, das das Volk seinem monarchischem Souverän abgetrotzt hat. Selbst die absolutistischen Fürsten waren in dem Besteuerungsrecht ihrer Untertanen schon mehr oder minder stark eingegrenzt, als es im Bereich des Strafrechts, des Zivilrechts und des sonstigen öffentlichen Rechts noch keinerlei Grenzen der monarchischen Gewalt gegeben hat¹². Das zeigt die Empfindlichkeit des Volkes gerade in diesem Bereich und zwingt dazu, jedes Besteuerungsrecht möglichst unmittelbar in die Volkssouveränität, d. h. in die parlamentarischen Gremien hineinzustellen.

Die Steuererweiterung durch die Verwaltung und den Richter verletzt m. E. das Demokratieprinzip auch noch aus anderen Gründen. Selbst wenn ich *Flume*¹³ und *Kruse*¹⁴ nicht folge, die im Bereich des Steuerrechts keine Sachgesetzlichkeiten finden können und jede Besteuerung als mehr oder minder willkürlich ansehen, kann ich mich doch auch nicht der Auf-

¹¹ Zu dem gleichen Ergebnis kommt man auch, wenn man der Hundesteuer andere Grundwertungen, z. B. das *Äquivalenzprinzip*, zugrunde legt. Wenn die Hundesteuer den erhöhten Reinigungsaufwand der Gemeinde ausgleichen soll, ist diese Grundwertung ebenso im Wege der Analogie auf den Wolf zu übertragen.

¹² *Jesch*, Gesetz und Verwaltung, 1968, 104 ff; *Kruse*, Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung, in: Felix, Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, 1960, 95.

¹³ StbJb 1967/68, 65.

¹⁴ A. a. O. (FN 8) u. Stuw 1980, 232.

fassung von *Tipke*¹⁵ anschließen, wonach die Sachgesetzlichkeiten des Steuerrechts so zwingend wären, daß jede Lückenschließung unzweideutig wäre. Der Rechtsanwender, der eine Lücke im Gesetz findet, mag noch so sehr der Auffassung sein, daß nach dem Plan des Gesetzes nur eine ganz bestimmte Lückenschließung richtig wäre. Sie werden mit mir einer Meinung sein, daß das Steuerrecht genügend Verworrenheit aufweist, die die Zwangsläufigkeit einer Lückenschließung sehr in Frage stellt. Vielen Prinzipien des Steuerrechts stehen Gegenprinzipien entgegen, die dem Rechtsanwender mehrere mögliche Wege der Lückenschließung anbieten. Welchen der verschiedenen, dem Gesetz zugrunde liegenden Pläne der Rechtsanwender durch die Analogie schließt, obliegt dann seiner Willensentscheidung und damit mehr oder minder seinem politischen Standpunkt. Diese Willensentscheidung obliegt aber nach meinem Demokratieverständnis eben nur dem parlamentarischen Volksvertreter, der allein durch die Wahl zu dieser politischen Entscheidung legitimiert ist. Vergessen Sie auch nicht, daß es nur der Volksvertreter ist, der seine Entscheidung vor dem Souverän, nämlich dem Wähler, vertreten muß. Der Verwaltungsbeamte wie auch der Finanzrichter, der eine bestimmte Entscheidung im Bereich der Besteuerung getroffen hat, braucht sich vor dem Wähler nicht zu rechtfertigen. Nach meinem Demokratieverständnis bedürfen aber gerade die politischen und die Willensentscheidungen im Bereich der Besteuerung in besonders hohem Maße der Rechtfertigung vor dem Wähler.

3. Rechtsstaatsprinzip

Lassen Sie mich nun zu dem für unsere Frage wichtigsten verfassungsrechtlichen Grundsatz kommen, nämlich dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit. Dieser Grundsatz ist unter verschiedenen Aspekten betroffen. Einen Bereich will ich dabei hier ausklammern, da dieser Bereich sowohl in der Literatur¹⁶ als auch auf dieser Tagung bereits eingehend gewürdigt wurde. Das ist die Frage, ob die in Art. 20 Abs. 3 GG vorgeschriebene Bindung der Exekutive und Judikative an *Gesetz* und *Recht* eine Analogie erlaubt, gebietet oder verbietet. An dieser Stelle will ich Ihnen andere Aspekte des Rechtsstaatsprinzips vortragen.

15 Stuw 1981, 194 ff.

16 Vgl. Herzog in Maunz / Dürig, Komm. z. GG, Art. 20, Anm. 72 m. w. N.

a) Voraussehbarkeit der Besteuerung

Das Rechtsstaatsprinzip verlangt Rechtssicherheit, verlangt Rechtsbestimmtheit, Voraussehbarkeit, Kalkulierbarkeit und Vertrauensschutz¹⁷. Die möglichen Eingriffe des Staates gerade und auch im Bereich der Besteuerung schreiben dem Staat Besteuerungsregeln vor, die es dem Steuerpflichtigen erlauben, die auf ihn zukommenden Steuern im voraus berechnen zu können. *Tipke* formuliert dies treffend damit, daß keinem Unternehmer zugemutet werden könne, sich auf Steuern wie auf eine Lotterie einzurichten¹⁸.

Das Bundesverfassungsgericht hat in ständiger Rechtsprechung als wesentliches Element des Rechtsstaatsprinzips die Voraussehbarkeit der Besteuerung verlangt¹⁹. Die Notwendigkeit dieser Forderung wird jedem einleuchten, der ein Unternehmen führt oder dieses beraten muß. Ein Unternehmen, das seine Kosten nicht genau kalkulieren kann, wird über kurz oder lang seine wirtschaftliche Existenz aufgeben müssen. Die Steuern des Unternehmens stellen einen erheblichen Kostenfaktor dar, so daß ihre genaue Kalkulation unerlässlich ist. Es ist für einen Unternehmer dringend erforderlich, daß er *vor* Erfüllung des Steuertatbestandes weiß, ob z. B. ein bestimmter Umsatz umsatzsteuerbefreit ist, dem halben Steuersatz oder dem vollen Steuersatz unterliegt. Ein Irrtum in dieser Frage hat nicht selten gravierende bis tragische Konsequenzen. Dies mag für solche Steuerpflichtige nicht so erheblich sein, die ihre Steuern nicht kalkulieren, z. B. für einen Lohnsteuerpflichtigen. Auch für diesen ist es aber essential, daß er die Höhe seines verfügbaren Einkommens bei Erhalt seines Lohnes kennt und nicht erst viele Jahre später bei seiner Einkommensteuerveranlagung. Das Element der Voraussehbarkeit der Besteuerung nimmt m. E. einen außerordentlich hohen Rang ein.

Hieraus leitet sich die Folgerung ab, daß die Rechtsanwendung auch im Bereich einer Lücke des Gesetzes voraussehbar sein muß. Nur wenn der Steuerpflichtige im voraus weiß, welche Konsequenzen das Bestehen einer gesetzlichen Lücke hat, kann er die Steuerbelastung voraussehen, ist dem Gebot der Rechtssicherheit Rechnung getragen. Damit fragt es sich, ob das Schließen einer Lücke im Wege der Analogie stets eindeutig und damit voraussehbar sein kann. Anders formuliert: Kann jede Lücke nur auf eine einzige Weise geschlossen werden? Verneint man diese Frage, gibt es mehrere verschiedene Möglichkeiten, eine Lücke zu schließen, dann kann jede

17 Herzog (FN 16), Art. 20 GG, Anm. 86 ff.

18 Stuw 1982, 193.

19 BVerfGE 9, 137, 147; 2, 380 ff; 8, 276, 325.

Ermächtigung zur Lückenschließung nur als Ermächtigung zu mehrdeutigem Handeln aufgefaßt werden.

*Tipke*²⁰ hat in seinem Beitrag zu dieser Tagung die These vertreten, daß die bewußte oder unbewußte Lücke des Gesetzes vom Rechtsanwender in der Weise zu schließen ist, daß dieser die Grundwertungen des Gesetzes, den Plan des Gesetzgebers auch dort vollzieht, wo der Gesetzgeber versehentlich seinem eigenen Plan nicht gerecht geworden ist. Diese Idee wäre zweifellos faszinierend, wenn damit ein eindeutiges Ergebnis erzielt werden könnte, wenn jede Analogie nur *ein* mögliches Ergebnis haben könnte. In diesem Fall könnte der Steuerpflichtige, der den Plan ja ebenfalls kennt oder kennen kann, bereits vor Verwirklichung des Tatbestandes gedanklich die Lücke im Wege der Analogie schließen und wüßte damit genau, welche Belastung auf ihn zukommt. Wie *Tipke* zu Recht darlegt, würde damit die Steuerrechtsanwendung regelsicher und damit gerecht werden.

Dieses, an sich sehr erfreuliche Ergebnis läßt sich jedoch meines Erachtens nicht verwirklichen. Zweifelsfrei enthalten die Steuergesetze Grundwertungen, die bei der Auslegung behilflich sind. Ebenso zweifelsfrei enthalten aber alle Steuergesetze auch Sondervorschriften und Ausnahmenvorschriften, die den Grundwertungen widersprechen, Subprinzipien begründen oder gegenläufigen Interessen entsprechen. Der Rechtsanwender, der auf eine Lücke stößt, ist damit gezwungen, die Lücke anhand von Grund- und Einzelwertungen zu schließen, die in sich nicht widerspruchsfrei sind. Ein Beispiel aus dem Bereich der Umsatzsteuer soll dies anschaulich machen:

Die Umsatzsteuer soll nicht den Unternehmer selbst, sondern den Verbraucher belasten. Nur dieser ist Träger der Steuer. Das Gesetz verwirklicht diesen Plan dadurch, daß die Umsatzsteuer des leistenden Unternehmens als abziehbare Vorsteuer des die Leistung erhaltenden Unternehmers behandelt wird. Diese Grundwertung hat das Gesetz indessen nicht vollständig durchgehalten. Bei steuerfreien Leistungen innerhalb einer Unternehmerkette müßte nämlich der Vorsteuerabzug zur Erhaltung dieser Grundwertung aufrechterhalten werden. Bekanntlich wird dies in § 15 UStG gegenteilig geregelt. Liegt im Rahmen einer Unternehmerkette ein steuerfreier Leistungsaustausch, geht die bis dahin angefallene Umsatzsteuer endgültig in die Kosten und kumuliert sich auf der weiteren Unternehmerebene. Wir haben hier das typische Beispiel einer Grundwertung, der eine gegenläufige Folgewertung gegenübersteht.

Nun zu der Lücke, die nach meiner Meinung wegen der widersprüchlichen Grund- und Folgewertungen durch Analogie nicht lösbar ist: Unternehmer A erbringt an Unternehmer B eine Leistung, die beide Unternehmer irrtümlich, aber schuldlos als steuerpflichtig ansehen, obwohl sie tatsächlich steuerbefreit ist. Unternehmer B

20 Stuw 1981, 193.

zieht folgerichtig die ihm berechnete und von ihm auch bezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer ab und erhält diese Vorsteuer vom Finanzamt erstattet. Im folgenden Jahr merken die beiden Unternehmer ihren Fehler. A stellt B nunmehr eine berichtigte Rechnung aus und zahlt die zuviel berechnete Umsatzsteuer an B zurück. Für A gilt § 14 Abs. 2 i. V. mit § 17 UStG²¹.

Er kann daher seine Mehrwertsteuer berichtigen und erhält vom Finanzamt die abgeführte Mehrwertsteuer, die ja nicht geschuldet wurde, zurück. Für B indessen gibt es keine entsprechende Berichtigungsvorschrift im Gesetz. Die Berichtigungstatbestände des § 17 UStG sind nicht einschlägig²².

Es ist verständlich, daß das Finanzamt die zu Unrecht an B erstattete Vorsteuer von diesem zurückhaben will. B wendet aber zu Recht ein, daß eine Berichtigungsvorschrift fehlt. Das Finanzamt erkennt die Lücke des Gesetzes und steht nun vor dem Dilemma, wie diese Lücke zu schließen sei.

Die Vertreter des strengen Analogieverbotes werden keine Schwierigkeiten haben, das Begehren des Finanzamtes abzuweisen und die Unbilligkeit zu Lasten des Steuerfiskus hinnehmen. Wenden wir uns jetzt einmal den Vertretern der Meinung zu, die diese Lücke im Wege der Rechtsfortbildung lösen und dazu den Plan des Gesetzes zugrunde legen wollen. Sie finden zwei Wertungen des Gesetzes, nämlich die Grundsatzentscheidung zur Kostenneutralität der Umsatzsteuer und zum anderen die Regelung zur Steuerpflicht bei steuerfreien Umsätzen. Je nachdem, welche Wertung des Gesetzgebers der Rechtsanwender zugrunde legt, wird er entweder die Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen B zulassen oder nicht. Im Wege der Analogie lassen sich beide Ergebnisse gleichermaßen mit Grundwertungen des Gesetzes begründen.

Unabhängig davon, ob das von mir dargestellte Beispiel und die gefundene Lösung als richtig gesehen werden, zeigt das doch, daß die Schließung einer Lücke anhand der Grundwertungen des Gesetzes in sehr vielen Fällen nicht zu einer eindeutigen Lösung führt.

Nun mag man mir entgegenhalten, daß dies auch bei der Auslegung gilt. Auch im Rahmen der Auslegung der Rechtsnormen sind die Ergebnisse der Rechtsanwendung nicht immer zuverlässig voraussehbar. Dies wird besonders dann augenscheinlich, wenn der BFH eine bisherige Auslegung einer Vorschrift aufgibt. Ich meine dennoch, daß zwischen den Unklarheiten über die Auslegung des Gesetzes und den Unklarheiten über die Schließung einer Lücke im Wege der Rechtsfortbildung ein erheblicher, verfassungsrechtlich bedeutsamer *Unterschied* besteht. Bei der Auslegung einer Vorschrift gibt es zumindest theoretisch nur eine richtige Lösung. Alle anderen Auslegungen sind eben falsch. Bei einer sich ändernden

21 Die Finanzverwaltung sieht darin allerdings einen Fall des § 14 Abs. 3 UStG und will dadurch das hier aufgezeigte Ergebnis vermeiden; siehe Erlaß vom 1. 12. 1980, BB 1981, 35 und 30. 3./1. 4. 81, BB 1981, 1385. Dagegen hat sich indessen der BFH ausgesprochen, Urt. v. 7. 5. 1981, BStBl. 1981 II, 547.

22 Vgl. *Eggesiecker/Eisenach/Schürmer*, UStR 1981, 169.

Rechtsprechung zur Auslegung einer Vorschrift hat sich die Rechtslage nicht geändert, sondern die bisherigen Entscheidungen waren – nur – unzutreffend.

Die möglichen Ergebnisse einer Rechtsfortbildung bei Lücken im Gesetz sind dagegen nach meiner Meinung nicht eindeutig, so daß es zu mehreren verschiedenen Entscheidungen kommen kann, die alle objektiv richtig sind. Die Möglichkeit verschiedener richtiger Entscheidungen verhindert damit die Voraussehbarkeit der Besteuerung, während im Bereich der Auslegung des Gesetzes zumindest theoretisch die Belastung des Steuerpflichtigen exakt bestimmbar ist.

b) Grenzen des Art. 80 GG

Lassen Sie mich als zusätzliches Argument für die von mir vertretene These Art. 80 GG heranziehen. Bekanntlich schreibt diese Vorschrift dem Gesetzgeber vor, daß Ermächtigungen zum Erlaß von Rechtsverordnungen so genau bestimmt sein müssen, daß Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung im Gesetz bestimmt sein müssen. Das Bundesverfassungsgericht hat daraus in ständiger Rechtsprechung die Schlußfolgerung abgeleitet, daß im Bereich des Steuerrechts das Gesetz selbst so gefaßt sein muß, daß der Steuerpflichtige das Maß seiner Steuerbelastung absehen kann²³. Die Exekutive darf mithin selbst beim Erlaß von Rechtsverordnungen die Steuerbelastung nicht verschärfen. Wenn dies aber schon im Rahmen des Erlasses einer Rechtsnorm gilt, bei der die Exekutive eine wesentlich höhere verfassungsrechtliche Legitimation hat, muß dies m. E. erst recht im Rahmen der – bloßen – Rechtsanwendung liegen. Der Finanzbeamte, der im Wege der Rechtsfortbildung Steuerlasten schafft, die im Gesetz, sei es auch planwidrig, nicht vorgesehen sind, geht mit seiner Maßnahme in einen Bereich hinein, den die Exekutive selbst bei Erlaß von Rechtsverordnungen nicht gehen darf, auch wenn sie vom Gesetz hierzu ausdrücklich ermächtigt worden ist. Eine solche Verwaltungsentscheidung verletzt damit Art. 80 GG. Ein Gesetz, das die steuerverschärfende Rechtsfortbildung generell erlauben würde, wäre daher m. E. gem. Art. 80 GG nichtig.

c) Neutralität des Rechtsanwenders

Lassen Sie mich nun noch einen anderen Gedanken streifen, der uns bei der Lösung unseres Problems vielleicht weiterhilft.

23 BVerfGE 8, 274; 9, 137, 147; 13, 153, 160; 19, 253, 267.

Der Zivilrichter ist nach ganz allgemeiner Meinung berechtigt, etwaige Lücken des Gesetzes im Wege der Rechtsfortbildung und insb. auch im Wege der Analogie zu schließen²⁴. Daß eine solche Analogie immer auch zu Lasten einer der beiden Parteien ausgeht, liegt auf der Hand. Abgesehen von der Notwendigkeit der Rechtsfortbildung im Bereich des Zivilrechts, auf die *Larenz* zu Recht hinweist²⁵, ist diese Macht des Zivilrichters für beide Parteien akzeptierbar, da der Richter unzweifelhaft unbetroffen und nicht Partei ist.

Diese neutrale Stellung hat der Finanzbeamte nicht. Sowohl der Finanzbeamte – ähnlich auch der Finanzrichter – sind Organe des Staates und Glieder des Staatsapparates, der von dem Bürger Steuerzahlungen erwartet. *Finanzbeamte* gehören damit nach ihrer funktionalen Stellung zur gleichen Partei wie der Steuergläubiger. Sie sind nicht in gleicher Weise neutral, wie dies für den Richter der ordentlichen Gerichtsbarkeit gilt.

Ist aber der Finanzbeamte in gewisser Weise Partei, dann kann ihm nicht die gleiche Kompetenz zukommen, wie dies für den Zivilrichter gilt. Die Ermächtigung zur steuerbelastenden Rechtsfortbildung kann daher bei dem Steuerpflichtigen – der anderen Partei – nicht die Akzeptanz finden, die der Zivilrichter erwarten darf. Wegen seiner mehr oder minder starken Parteilichkeit muß m. E. dem Finanzbeamten das Recht zur belastenden Rechtsfortbildung versagt werden.

Hat aber der Finanzbeamte aus diesen Gründen keine Kompetenz zur steuerbelastenden Rechtsfortbildung, kann sie auch der *Finanzrichter* nicht haben. Die Finanzgerichte sind nämlich von ihrer Stellung her nur Kontrollorgane zur Überprüfung der Entscheidungen der Finanzverwaltung. Ich halte es nicht für denkbar, daß das Finanzgericht Entscheidungen treffen kann, die nicht auch schon durch den Finanzbeamten möglich wären. Jedes mögliche Urteil eines Finanzgerichts muß auch bereits als Verwaltungsakt ergehen können. Daraus leitet sich die Folgerung ab, daß die dem Finanzbeamten verbotene Maßnahme auch dem Finanzrichter verwehrt ist. Ist dem Finanzbeamten aber aus Gründen seiner Parteistellung die steuerbelastende Analogie verboten, kann sie aus logischen Erwägungen auch dem Finanzrichter nicht erlaubt sein.

Es ist dem Steuerrecht nun eigentümlich, daß als Rechtsanwender nicht der Steuerbürger auftritt, sondern nur der Finanzbeamte und dann der Finanzrichter. Der Steuerpflichtige mag zwar bei Abgabe der Steuererklärung selbst zur Steuerrechtsanwendung aufgerufen sein. Die verbindliche

24 *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., 1979, S. 354 ff.

25 (FN 24), S. 357.

Entscheidung über die Höhe der Steuerlast trifft jedoch unzweifelhaft nicht der Steuerpflichtige, sondern der Staat durch seine Finanzbeamten, ggf. kontrolliert durch seine Finanzrichter. Wenn man dem Rechtsanwender Rechtsfortbildung zu Lasten der Steuerpflichtigen erlaubt, gibt man diese Ermächtigung letztlich einer der beiden streitenden Parteien. Nicht der dem Streit völlig entrückte und keiner Partei angehörende Zivilrichter hat dann die Ermächtigung zur Rechtsfortbildung, sondern der zur Partei, nämlich dem Steuergläubiger, gehörende Finanzbeamte.

Wir sollten die Sorge des Steuerpflichtigen verstehen und akzeptieren, daß er in dieser Ermächtigung die Gefahr der Parteilichkeit erblickt. Die Sorge vor dieser Parteilichkeit wird dem Steuerbürger nur dann genommen, wenn den staatlichen Organen einigermaßen präzise und genaue Anweisungen zur Rechtsanwendung gegeben werden. Das Recht zur steuerveranschärfenden Analogie, das im praktischen Ergebnis ja nur der Finanzbeamte und Finanzrichter hat, hebt aus der Sicht des Steuerbürgers diese deutlichen Grenzen auf, die zur Wahrung der Unparteilichkeit erforderlich sind²⁶.

d) Unklarheitenregel

Als weiteren Ausfluß des Rechtsstaatsprinzips sehe ich die Unklarheitenregel an²⁷. Wenn es vielleicht auch nicht zweifelsfrei ist, ob die Unklarheitenregel ein Element des Rechtsstaatsprinzips ist, ist es m. E. doch sicher, daß die Unklarheitenregel ihren Sinn hat.

Die Unklarheitenregel umschreibt die These, daß jeder für die von ihm selbst verursachten Mängel bei der Fassung eines Textes einzustehen hat. Diese Theorie ist im Zivilrecht ganz herrschend und inzwischen durch § 5 *AGB-Gesetz* kodifiziert worden. Unklarheiten eines *Vertrages* oder von allgemeinen Geschäftsbedingungen gehen nach ständiger zivilrechtlicher Rechtsprechung zu Lasten desjenigen, der den Vertrag formuliert hat, der die allgemeinen Geschäftsbedingungen eingeführt und verwendet hat²⁸. Ich meine, dieses Prinzip ist unmittelbar einleuchtend und bedarf keiner weiteren eingehenderen Begründung.

²⁶ Ich bin also gerade gegenteiliger Auffassung als *K. Vogel*, DStZA 1977, 10, der im Steuerrecht eine ausgedehntere Kompetenz zur Rechtsschöpfung annimmt als auf anderen Rechtsgebieten.

²⁷ Daß unklare Gesetze rechtsstaatlich problematisch sind, dürfte allgemeiner Ansicht entsprechen; vgl. *Herzog* (FN 16), Art. 20, Anm. 89.

²⁸ BGHZ 5, 115; 47, 216.

Schauen wir uns nun an, was diese Unklarheitenregel für unser Problem bedeutet. Unsere Tagung beschäftigt sich mit der Rechtsfortbildung im Bereich einer planwidrigen Lücke. Es liegt dabei also immer ein Fehler des Gesetzgebers vor.

Die Unklarheitenregel verlangt nun, daß diese Fehler demjenigen anzulasten sind, der den Text eingeführt hat. Wer hat aber den Fehler des Gesetzes, der zur planwidrigen Lücke führt, zu vertreten? Das ist zunächst einmal die Ministerialbürokratie, die den Referentenentwurf zu verantworten hat, ferner die Regierung, die den Gesetzesentwurf verabschiedet und schließlich das Parlament, das das fehlerhafte Gesetz erlassen hat. Ich meine, es ließe sich gut rechtfertigen, alle diese Beteiligten dem Bereich des Steuergläubigers zuzuordnen. Im Regelfall handelt es sich um Steuern, die ohnehin dem Bund ganz oder anteilig zustehen, wie es sich auch im Regelfall um Steuergesetze handelt, die vom Bund erlassen werden. Die *Mängel* des Gesetzes sind jedenfalls weit eher dem *Steuergläubiger anzulasten* als dem Steuerpflichtigen.

Ist dies aber richtig, dann ist es nur vernünftig, den Steuergläubiger auch den Fehler des mangelhaften Gesetzes tragen zu lassen. So wie der Vertragspartner im Zivilrecht seinen Anspruch, den er vielleicht hat, verliert, wenn er einen unklaren Vertrag verwendet, so erscheint es mir gerecht zu sein, den Steuergläubiger bei einer Lücke im Gesetz, also einem mangelhaften Text, leer ausgehen zu lassen. Es ist jedenfalls einleuchtender, dem Steuergläubiger die Folgen der Gesetzeslücke aufzuerlegen als dem Steuerpflichtigen²⁹. Da die steuerveranschärfende Analogie die Folge einer Lücke dem Steuerpflichtigen anlastet, verletzt sie die Unklarheitenregel und ist damit auch aus diesem Grund nicht zulässig.

C. Rechtsfortbildende Verwaltungsvorschriften zugunsten des Steuerpflichtigen

Mein Beitrag zeigt, daß ich mich als engagierter Vertreter eines einigermaßen strengen Analogieverbotes präsentiere. *Tipke* hat in seinem Beitrag zu dieser Tagung die Frage recht pointiert gestellt, wie wir Positivisten es denn nun mit der Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen halten³⁰. Die Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen zu begrüßen, die Analogie zuungunsten aber zu verbieten, erscheint *Tipke* widersprüchlich.

Ich will versuchen, einige Erwägungen vorzutragen, die die Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen trotz meiner bisherigen Ausführungen

²⁹ So wohl auch *Meincke*, StuW 1981, 222; s. auch *Tipke*, StuW 1981, 195 f.

³⁰ StuW 1981, 196.

erlaubt. Lassen Sie mich zunächst auf §§ 163, 227 AO hinweisen. Nach diesen Vorschriften sind Steuern nach pflichtgemäßem Ermessen nicht festzusetzen bzw. zu erlassen, wenn ihre Festsetzung oder Einziehung nach Lage des Falles unbillig wäre. Ich sehe in diesen Vorschriften einen gesetzlichen Auftrag an die Finanzverwaltung, eine Maßnahme zu ergreifen, die in dem gleichen rechtsdogmatischen Bereich liegt, der auch dem Bereich der Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen zukommt. Trotz Verwirklichung des Steuertatbestandes soll die Steuer gleichwohl nicht festgesetzt werden, wenn besondere Umstände vorliegen, die die Einziehung unbillig machen. Der Gesetzgeber unterstellt bei dieser Vorschrift m. E., daß es ihm bei der Formulierung seiner Gesetze nicht zuverlässig gelungen ist, alle Fälle einer Steuerentlastung abschließend und zutreffend zu formulieren. Folglich erläßt er eine Generalmächtigung an die Finanzbehörden, die von ihm nicht gesehenen und damit auch nicht geregelten Fälle – man kann sie somit auch als Lücken bezeichnen – zugunsten des Steuerpflichtigen zu regeln. So wie § 42 AO als gesetzlich geregelter Fall der steuerverschärfenden Analogie angesehen werden könnte, läßt sich § 163 (§ 227) AO als gesetzlich geregelter Fall der steuerbegünstigten Analogie verstehen. Da § 163 (227) AO nur die Minderung der gesetzlichen Steuer, nicht aber ihre Erhöhung vorsieht, zeigt dies, daß der Gesetzgeber der Finanzverwaltung mehr Befugnisse einräumt, das Gesetz zu mildern als es zu verschärfen. Aus dieser Überlegung heraus scheint mir eine unterschiedliche Behandlung der steuerschärfenden und steuerbegünstigten Analogie nicht nur vertretbar, sondern sogar gewollt zu sein.

Die bislang aufgeführten verfassungsrechtlichen Erwägungen zum Analogieverbot begründen wohl ebenfalls im wesentlichen nur das Verbot der *steuerverschärfenden* Analogie, besagen nichts oder nichts Wesentliches zur steuerbegünstigten Rechtsfortbildung: Die Frage der politischen Rechtfertigung einer Maßnahme im Bereich der Besteuerung³¹ stellt sich bei begünstigenden Entscheidungen wesentlich weniger dringlich als bei belastenden Hoheitsakten. Die Notwendigkeit der Voraussehbarkeit der Besteuerung³² ist nicht so erforderlich, wenn der Steuerpflichtige begünstigt wird, als wenn er belastet wird. Das vom Steuerpflichtigen nicht kalkulierte, nachträgliche *Steuergeschenk* wirkt keine Kalkulation über den Haufen, bringt kein Unternehmen in irgendwelche Schwierigkeiten. Ein Finanzbeamter bzw. Finanzrichter, der eine Begünstigungsvorschrift im Wege der Rechtsfortbildung ausweitet³³, stellt seine Neutralität und seine

31 S. o. B II 2.

32 S. o. B II 3 a.

33 S. o. B II 3 c.

Unparteilichkeit damit durchweg nicht in Frage. Die Unklarheitenregelung schließlich, auf die ich hingewiesen habe³⁴, taugt ohnehin nur für das Verbot der steuerverschärfenden Analogie. Die Unklarheitenregel soll ja gerade zu Lasten des jeweiligen Textverfassers gehen, nicht aber zu seinen Gunsten.

Diese Überlegungen scheinen mir jedenfalls eine unterschiedliche Behandlung der belastenden und der begünstigenden Rechtsfortbildung durchaus zu rechtfertigen und zu legitimieren.

D. Notwendigkeit von rechtsfortbildenden Verwaltungsvorschriften

Man mag mir nun entgegenhalten, daß die von mir vertretene These nicht praktikierbar sei, da *rechtsfortbildende Verwaltungsvorschriften* auch zu Lasten des Steuerpflichtigen dringend erforderlich seien³⁵. Würde die Rechtswissenschaft diese Notwendigkeit negieren, würde gleichwohl Rechtsfortbildung betrieben, nunmehr aber unter dem Mantel der Auslegung.

Ich verkenne die Relevanz dieses Einwandes nicht, gebe jedoch zu bedenken, daß es einen Unterschied macht, ob man der Verwaltung und dem Richter offiziell die Rechtsfortbildung zu Lasten des Steuerpflichtigen erlaubt oder ob sie grundsätzlich verboten und nur gelegentlich über eine falsche Auslegung quasi durch die Hintertür wieder hereingeholt wird. Im ersteren Fall ist der Steuerpflichtige praktisch schutzlos, da es ihm kaum gelingen wird, dem Finanzbeamten oder Finanzrichter einen methodischen Mangel bei seiner Analogie nachzuweisen. Ist dagegen die Analogie verboten und hat der Finanzbeamte oder Richter das behauptete Ergebnis durch eine als Auslegung bezeichnete Analogie gewonnen, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, diesen Fehler im Instanzenzug oder bei einem neuen Fall zu rügen. Da es sich dann um einen Fehler handelt, sind seine Erfolgchancen letztlich wesentlich größer als im ersteren Fall.

Tipke hält die Rechtsfortbildung für erforderlich, um die Regelsicherheit, die konsequente Anwendung der Grundwertungen und Folgewertungen des Gesetzes zu ermöglichen³⁶.

Ich habe bereits darauf hingewiesen, daß nach meiner Auffassung die Rechtsfortbildung anhand der Grund- und Folgewertungen zu häufig nicht eindeutig ist. Der Rechtsanwender ist daher nach meiner Meinung

34 S. o. B II 3 d.

35 So wohl *Tipke*, *StuW* 1981, 191 f.

36 *StuW* 1981, 194 ff; *ders.* (FN 2), S. 142.

überfordert, wenn er festgestellte Lücken schließen soll. Sind die Grund- oder Folgewertungen im Gesetz konsequent formuliert, dann wird es keine Lücke geben. Das Herausarbeiten der Grundwertungen und Prinzipien eines Gesetzes hat dann seinen Anwendungsbereich bei der Auslegung und ist dort von eminenter Bedeutung. Hat das Gesetz die Prinzipien nicht konsequent durchgehalten, liegt also eine planwidrige Lücke vor, halte ich es für richtiger, die Lücke bestehen zu lassen und den Gesetzgeber aufzurufen, diese Lücke zu schließen. Der Gesetzgeber mag dann darüber nachdenken, ob er die bestehende Lücke durch Fortführung des bereits bestehenden Prinzips schließt oder ob er eine andere Wertung begründet.

Ich habe auch nicht die Hoffnung, daß es der Finanzverwaltung gelingt, die bestehenden Lücken des Gesetzes durch den Erlaß von den die Grundwertungen beachtenden Verwaltungsvorschriften zu schließen. Realistischerweise ist davon auszugehen, daß der Ministerialbeamte bei der Formulierung des Gesetzesvorschlags den gleichen Fehler machen wird, der ihm hinterher auch bei der Formulierung der Verwaltungsvorschrift unterlaufen wird. Ich habe jedenfalls nicht den Eindruck, daß die Verwaltungsvorschriften besser sind als die Gesetze.

Auch der Richter dürfte überfordert sein, wenn man von ihm eine Berichtigung des Gesetzes erwarten würde. Der Richter hat nur den ihm präsentierten Fall zu entscheiden und gewinnt in seltensten Fällen hinreichend fundiertes Material dafür, um bei bestehenden Lücken eine konsequente Durchsetzung der Grundwertungen und Prinzipien des Gesetzes ermöglichen zu können.

E. Prüfung von Einzelfällen

Damit komme ich zu den Schlußfolgerungen meines Referats. *Tipke* hat an uns appelliert, die dogmatisch abgeleiteten Thesen am praktischen Fall zu exemplifizieren³⁷. In der Tat nützt die schönste dogmatische Grundlegung nicht viel, wenn sie sich nicht am praktischen Fall bewähren kann.

Mein Ergebnis wäre zweifellos nicht viel wert, wenn es praktisch nicht handhabbar wäre. Wenn die praktische Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften unabweislich nach Rechtsfortbildung durch den Rechtsanwender ruft, wenn das Steuerrecht ohne Analogie zu Gunsten wie zu Lasten der Steuerpflichtigen nicht praktikierbar ist, nützt die beste verfassungsrechtliche Absicherung eines Analogieverbotes nicht viel. Würde die

³⁷ Stuw 1981, S. 196.

Wissenschaft in einem solchen Fall die Zulässigkeit der Analogie gleichwohl leugnen, müßte die Rechtspraxis diese These unterlaufen und als Auslegung das bezeichnen, was rechtsdogmatisch eigentlich Analogie ist.

Tipke hat in der Tat dazu einige Beispiele³⁸ gegeben, die ich jetzt erörtern will. Ich beschränke mich dabei, dem mir gesetzten Thema entsprechend, auf die Beispiele aus dem Bereich des Einkommensteuerrechts. Ich will auch nur solche Fragen aufgreifen, bei denen die Verwaltungsvorschriften möglicherweise rechtsfortbildenden Charakter haben. Dabei werde ich die Fälle ausklammern, bei denen die Einkommensteuerrichtlinien nur die Urteile des Bundesfinanzhofs übernehmen. Diese Fälle betreffen den Bereich der Rechtsfortbildung durch den Richter. Das ändert sich auch dadurch nicht, daß die Richterentscheidung von den Richtlinien aufgegriffen und wiederholt wird.

1. Erstattung privater Aufwendungen

Das Einkommensteuergesetz läßt in einer Reihe von Fällen den Abzug privater Aufwendungen zu. Dies betrifft insb. den Bereich der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen. Das Gesetz trifft indessen keine Regelung darüber, wie eine etwaige Erstattung der privaten Aufwendungen durch den Empfänger zu behandeln ist. *Abschn. 88 Abs. 7 EStR* unterstellt, daß Versicherungsbeiträge eines Steuerpflichtigen um die im gleichen Jahr erhaltenen Rückvergütungen als Sonderausgaben gekürzt werden dürfen.

Ich bin der Auffassung, daß hier das Gesetz eine Lücke enthält. Nach § 8 EStG sind Einnahmen nur die Güter, die einem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nrn. 4–7 zufließen. Erstattungen von privaten Versicherungsbeiträgen fließen nicht im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten zu, können mithin nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 8 EStG nicht als steuerpflichtige Einnahmen angesehen werden. *Abschn. 88 Abs. 7 EStR*, der gleichwohl die Erfassung solcher Erstattungen als Einnahmen anordnet, liegt mithin jenseits des Gesetzes. *Tipke* vertritt dazu die Auffassung, daß es sich um eine Lücke *intra legem* handelt, so daß diese Lücke durch den Rechtsanwender ausgefüllt werden dürfe und müsse³⁹. Ich bin demgegenüber der Auffassung, daß eine Lücke *praeter legem* vorliegt. Das Gesetz hat diesen Fall nicht geregelt, auch nicht im Rahmen unbestimmter Generalklauseln. § 8 EStG, die einzige hier in Betracht kommende Norm, zielt von ihrem klaren Wortlaut und

³⁸ Stuw 1981, S. 196 ff.

³⁹ Stuw 1981, S. 197.

auch von ihrem Sinn her auf einen anderen Bereich, nämlich nur auf die Ermittlung der Einkünfte. Die Feststellung der abzugsfähigen Sonderausgaben erfolgt aber gerade nicht im Rahmen der Einkunftsermittlung, sondern erst bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.

Diese Lücke kann nur im Wege der Analogie geschlossen werden. Abschn. 88 Abs. 7 EStR schließt diese Lücke, indem er anordnet, daß solche Erstattungen von den Aufwendungen abzuziehen sind. Für andere private Aufwendungen fehlt zwar eine derartige Regelung; die Praxis behandelt diese Fälle aber offenbar in der gleichen Weise. Da es sich insoweit um eine steuerverschärfende Analogie handelt, halte ich sie aus den vorgetragenen grundsätzlichen Erwägungen für unzulässig.

Dieses Beispiel zeigt die Problematik auf, die bei der Lückenfüllung entsteht. Ist es hier wirklich möglich, diese Lücke dadurch zu schließen, daß der gesetzgeberische Plan fortgeführt wird? Die Grundwertung des Einkommensteuergesetzes besteht darin, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu erfassen⁴⁰. Gäbe es nur diesen Grundsatz, ließe sich die Antwort hier vielleicht noch einigermaßen leicht finden und begründen. Durch die Erstattung privater Aufwendungen wird der Steuerpflichtige im Jahr der Erstattung leistungsfähig, so daß die Erstattung als Einnahme behandelt werden darf.

Das Gesetz enthält aber nicht nur den Grundsatz, daß die Einkommensteuer nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu ermitteln ist. Der Gesetzgeber hat vielmehr zahlreiche Folgewertungen in das Gesetz aufgenommen, durch die er die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorschreibt. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird danach zunächst als Summe der Einkünfte qualifiziert. Dabei liegt dem Gesetz gerade nicht die Vorstellung zugrunde, daß jede Vermögensmehrung gleichzeitig auch zur Erhöhung der Einkünfte führt und mithin besteuert werden dürfte. Das Gesetz will vielmehr nur solche Vermögensmehrungen erfassen, die im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten anfallen. Die Erfassung anderer „Erträge“ scheidet aus. Der Lotteriegewinn, die Schenkung oder der Fund sind zwar Vermögensmehrungen, unzweifelhaft aber keine „Einkünfte“, die zu besteuern sind, obwohl sie an sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöhen. Die Besteuerung eines Lotteriegewinnes im Wege der Analogie wäre zwar aus dem genannten Grundprinzip der Einkommensteuer zu rechtfertigen, gleichwohl aber, wie von niemandem bestritten, keine zulässige Lückenausfüllung⁴¹. Der Rechtsanwender,

⁴⁰ Tipke, Steuerrecht, 8. Aufl., 1981, S. 141 ff.

⁴¹ Tipke, (FN 40), S. 103, 187.

der die unseren Fall angesprochene Lücke schließen wollte, muß sich überlegen, ob er Erstattungen privater Aufwendungen dem Bereich der Lotteriegewinne, des Fundes oder der Schenkung zuordnet oder ob er sie als Einkünfte qualifiziert.

Ich will nun nicht in Frage stellen, daß man treffliche Gründe dafür finden kann, Einkünfte aus der *Erstattung privater Aufwendungen* wie einen Arbeitslohn, wie eine Mietzahlung anzusehen. Ich halte es aber für genauso naheliegend, solche Einnahmen *wie einen Fund, wie eine Schenkung zu behandeln*. Das Folgeprinzip der Einkommensteuer, wonach Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit allein die Summe der Einkünfte ist, läßt beide Lösungen gleichermaßen zu.

Aus § 10 EStG, dem Sonderausgabenbegriff, lassen sich ebenfalls keine Prinzipien ableiten, die hier hilfreich wären. Soweit es sich bei dieser Vorschrift nicht ohnehin um wirtschaftspolitische Maßnahmen handelt, was wohl sicher für die Abzugsfähigkeit von Bausparkassenbeiträgen gilt, sind die tragenden Grundwertungen des § 10 durchaus unklar und in sich widersprüchlich. Mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat § 10 jedenfalls in weiten Bereichen nicht viel zu tun. Niemand wird es einsehen, weshalb die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Zahlung von Kirchensteuern stärker belastet ist als durch Zahlung von Einkommensteuern. Gleichwohl dürfen Kirchensteuerzahlungen als Sonderausgaben abgezogen werden, während Einkommensteuerzahlungen das Einkommen nicht mindern. Entsprechendes gilt mehr oder minder für die übrigen privaten Aufwendungen des § 10 EStG.

Dieses Beispiel macht m. E. deutlich, daß es letztlich als Akt der Willensbetätigung, als politische Entscheidung anzusehen ist, ob man die Erstattung privater Aufwendungen den steuerpflichtigen Einnahmen oder den nicht steuerbaren Einnahmen gleichstellt. Für beides lassen sich gleichermaßen treffliche Gründe finden. Wenn aber beide Ergebnisse im Wege der Analogie gefunden werden können, meine ich, daß nur der allgemeine Grundsatz hilft, wonach die steuerbelastende Analogie verboten ist. Ich meine auch, daß dieses Ergebnis durchaus nicht so unbefriedigend ist, daß es als schlechthin unerträglich empfunden werden kann. Das Gesetz läßt so viele Vermögensmehrungen unbesteuert, daß es auf diese im Ergebnis nicht so gewichtige Position nicht mehr entscheidend ankommen kann. Ich vertrete daher die Auffassung, daß die Erstattung privater Aufwendungen nicht als steuerpflichtige Einnahme angesehen werden kann, so daß Abschn. 88 Abs. 7 EStR eine unzulässige Analogie enthält.

2. Ermittlung des Kaufkraftausgleichs gem. § 3 Nr. 64 EStG; Abschn. 12 LStR

Nach § 3 Nr. 64 EStG ist der Teil des Arbeitslohnes steuerfrei, der vom Arbeitgeber als Kaufkraftausgleich gewährt wird. Diese Vorschrift findet Anwendung für solche Arbeitnehmer, die ins Ausland entsandt werden. Die nur aus Gründen der geringeren Kaufkraft gewährten Zuschläge zum Arbeitslohn sollen steuerfrei sein. Ob diese Vorschrift im Hinblick auf Art. 3 GG gerechtfertigt ist, mag hier dahinstehen. Ein unbeschränkt steuerpflichtiger Freiberufler, der im Ausland tätig ist, wird möglicherweise kein Verständnis dafür haben, daß ihm ein solcher steuerfreier Kaufkraftausgleich nicht gewährt ist, obwohl seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch das Währungsgefälle genauso gemindert ist, wie dies bei einem Arbeitnehmer der Fall ist.

Uns soll aber hier diese Frage nicht weiter beschäftigen. Das Beispiel soll vielmehr ein weiteres Problem im Bereich der Analogie kennzeichnen. § 3 Nr. 64 EStG enthält nämlich keine Regelung, wie der Kaufkraftausgleich zu ermitteln ist. Das Gesetz verweist auf § 54 Bundesbesoldungsgesetz. Diese Vorschrift verweist wiederum auf § 7 Bundesbesoldungsgesetz. In § 7 Bundesbesoldungsgesetz heißt es aber nur, daß die Höhe des Kaufkraftausgleichs durch den Bundesminister des Innern im Benehmen mit dem Bundesminister der Finanzen geregelt wird.

Diese Vorschrift ist also ganz offenbar lückenhaft, da jegliche Regelung über die Höhe des Kaufkraftzuschlags fehlt. Es handelt sich dabei m. E. nicht um eine Lücke *intra legem*, da es an jeglicher selbst generalklauselartiger Quantifizierung des Kaufkraftausgleichs fehlt. Dieses Gesetz könnte ohne nähere Bestimmungen von niemandem angewendet werden. Die Finanzverwaltung hat daher durch Erlasse die für jedes Jahr geltenden Kaufkraftzuschläge veröffentlicht⁴². Ich bin der Auffassung, daß diese Erlasse eine unzulässige Rechtsfortbildung durch die Verwaltung sind. Da das Gesetz keinerlei Grundlagen für Höhe und Ausmaß des steuerfreien Kaufkraftausgleichs enthält, steht es mehr oder minder im freien Belieben des Erlaßgebers, wie hoch er diese Ausgleichsbeträge festsetzen will.

Man könnte nun einwenden, daß es sich insoweit nicht um eine steuerverstärkende, sondern um eine steuerbegünstigende Analogie handelt, da durch solche Erlasse ja eine Steuerfreiheit eingeführt wird. Mich überzeugt ein solcher Einwand nicht. Die Fixierung der Höhe eines steuerfreien Betrages ist immer auch eine belastende Maßnahme, weil durch die

⁴² Zusammenfassung in *Abschn. 12 LStR*.

Verwaltungsvorschrift festgestellt wird, daß der steuerfreie Betrag eben nicht höher ist, als die Verwaltungsanordnung ihn festsetzt. Gegenüber dem Steuerpflichtigen, der einen höheren steuerfreien Kaufkraftausgleich geltend macht, ist ein solcher Erlaß belastend. Die entsprechenden Erlasse des Bundesministers der Finanzen über die Höhe der Kaufkraftzuschläge sind damit m. E. rechtswidrig und unbeachtlich.

Mit dieser Feststellung läßt sich indessen die Besteuerung solcher Bezüge noch nicht regeln. Selbst wenn ein Steuerpflichtiger in einem Rechtsstreit einwendet, daß die Erlasse fehlerhaft und unbeachtlich sind, kann er schwerlich dartun, wie hoch denn nun die richtigen steuerfreien Beträge seien. Das Gesetz ist nach meiner Meinung schlechthin unanwendbar und daher nichtig⁴³.

Die Rechtsanwendung läßt sich auch nicht mit steuerbegünstigender Analogie lösen. Der wegen eines solchen Falles angerufene Richter hat daher nach meiner Meinung keine andere Möglichkeit, als wegen dieser Lücke das Bundesverfassungsgericht anzurufen. Das Bundesverfassungsgericht müßte dann in einem Normenkontrollverfahren nach Art. 100 GG das Verfahren aussetzen und den Gesetzgeber auffordern, die Lücke durch positive Regelungen zu schließen. Bis zum Ausgang eines solchen Verfahrens müßte im Wege des vorläufigen Rechtsschutzes der an einen Arbeitnehmer gezahlte Kaufkraftausgleich in voller Höhe als steuerfrei behandelt werden.

3. Betriebliche Spenden, Abschn. 122 EStR

Nach § 122 EStR gehören Spenden auch dann zu den Kosten der Lebensführung, wenn sie durch betriebliche Erwägungen veranlaßt werden. Sie sind danach nur im Rahmen des § 10b EStG als Sonderausgaben abziehbar. Hier kann sich nun nicht in erster Linie die Frage stellen, ob diese Richtlinie zutrifft oder ob sie falsch ist, sondern nur, ob es sich insoweit um eine Lücke handelt.

§ 10b EStG behandelt alle mildtätigen Ausgaben usw. einheitlich. Die Vorschrift stellt nicht darauf ab, ob diese Ausgaben innerhalb oder außerhalb einer Einkunftsart geleistet werden. § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG geht davon aus, daß nur solche Aufwendungen Sonderausgaben sein können, die nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Es stellt sich mithin die Frage nach dem Spannungsverhältnis zwischen § 10 und § 10b EStG,

⁴³ Daß unklare Gesetze nichtig sind, wenn der Gesetzesadressat den Regelungsinhalt nicht mehr erkennen kann, entspricht der Rechtsprechung des BVerfG. Vgl. BVerfGE 1, 45; 25, 227; 50, 379; s. a. *Herzog* (FN 16), Art. 20 GG, Anm. 89.

letztlich auch die Frage nach dem Spannungsverhältnis zwischen dem Betriebsausgabenbegriff in § 4 EStG und den Kosten der privaten Lebensführung, die § 12 EStG zum Gegenstand hat. Ich meine, daß dieses Spannungsverhältnis nicht klar geregelt ist. Aus § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG ist an sich ein grundsätzlicher Vorrang des Betriebsausgabenbegriffs zu folgern. Das Abstellen der Spendenhöchstbeträge auf bestimmte Prozentsätze des Umsatzes und der gezahlten Löhne und Gehälter in § 10b EStG läßt dagegen den Schluß zu, daß diese Vorschrift auch im betrieblichen Bereich gelten solle. Welchen Sinn hätte es sonst, die Höhe der abzugsfähigen Spenden nach rein betrieblichen Merkmalen zu klären?

Das Gesetz enthält für betrieblich veranlaßte Spenden keine Regelung darüber, ob hierfür § 10b oder § 4 EStG gelten soll. Da diese Frage nicht geregelt ist, im Wege der Auslegung beide Ergebnisse gleichermaßen möglich sind, liegt m. E. eine Gesetzeslücke vor.

Die Lücke darf die Verwaltung nach den oben geschilderten Grundsätzen nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen schließen. Abschn. 122 der Richtlinien verletzt m. E. daher das Analogieverbot. Zu Gunsten des Steuerpflichtigen ist allein § 4 EStG anzuwenden, so daß betrieblich veranlaßte Spenden in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Dieses Beispiel zeigt erneut, daß die Lückenschließung anhand der Grund- oder Folgerewertungen recht problematisch ist. Welches Prinzip des Gesetzes soll man zur Lösung der hier entstehenden Frage heranziehen? Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und nach dem Nettoprinzip⁴⁴ muß man die uneingeschränkte Abzugsfähigkeit betrieblich veranlaßter Spenden bejahen. Legt man dagegen die für private Aufwendungen geltende Entscheidung des Gesetzgebers zugrunde, wonach solche Spenden eben nur innerhalb bestimmter Höchstbeträge steuermindernd wirken dürfen, wird man auch betriebliche Spenden dem § 10b EStG unterwerfen. Auch hier läßt sich die Entscheidung des Rechtsanwenders, ob er betriebliche Spenden nach § 4 oder nach § 10b EStG behandeln will, letztlich nur politisch begründen. Daß dies jenseits der Kompetenz des Rechtsanwenders liegt, habe ich versucht zu belegen.

4. Mitunternehmererlaß vom 20. 12. 1977

Lassen Sie mich nun einige Gedanken zu dem Ihnen allen bekannten Mitunternehmererlaß des Bundesministers der Finanzen v. 20. 12. 1977⁴⁵ vortragen. Durch diesen Erlaß hat die Finanzverwaltung Regelungen über die

⁴⁴ Dazu *Tipke* (FN 40), S. 147.

⁴⁵ BStBl. 1978 I, 8.

Besteuerung von Mitunternehmerschaften getroffen und dabei insb. dem Umstand Rechnung getragen, daß die sog. Bilanzbündeltheorie von der Rechtsprechung weitgehend aufgegeben worden ist. Es wäre besser gewesen, die Kernsätze dieser Regelung in das Gesetz aufzunehmen, da m. E. die Regelungen des Mitunternehmererlasses nur schwer durch Auslegung des § 15 EStG abgeleitet werden können.

Besonders gilt dies für Tz. 83 dieses Erlasses. Diese Vorschrift regelt folgende Fallgestaltung: Eine gewerblich tätige Personengesellschaft A erbringt an eine andere gewerblich tätige Personengesellschaft B mit gleichen Gesellschaftern Leistungen und erhält hierfür eine Vergütung. Nach der zitierten Vorschrift sollen die Zahlungen, die zwischen A und B erfolgen, trotz Gesellschafteridentität Betriebsausgabe bzw. Betriebseinnahme sein. Diese Vorschrift mag richtig oder sie mag falsch sein, das soll uns hier nicht interessieren. Bedeutsam ist für uns aber die Frage, ob das Gesetz diesen Fall geregelt hat oder ob insoweit ein Lücke vorliegt.

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind Vergütungen für Leistungen, die der Gesellschafter der Gesellschaft erbracht hat, keine Betriebsausgabe, sondern Gewinnanteil. Die Leistungen des Gesellschafter an seine Gesellschaft sind damit im Gesetz geregelt.

Der Fall, der uns hier interessiert, nämlich die Zahlung der Personengesellschaft B an die Personengesellschaft A mit gleichen Gesellschaftern, ist dagegen vom Gesetz nicht geregelt worden. Die frühere Rechtspraxis hat diesen Fall in der Weise zu lösen versucht, daß die Personengesellschaft als solche negiert und die Mitunternehmerschaft als Bündelung der Betriebe der einzelnen Gesellschafter verstanden wurde. Von Sonderfällen abgesehen, konnte daher die hier angesprochene Fallgestaltung als Entnahme und Einlage behandelt werden.

Nach meiner Meinung ist die frühere Regelung nur mit Mühe aus dem Gesetz abzuleiten; die jetzige Regelung hat im Gesetz keine Grundlage. Das Spannungsverhältnis zwischen § 15 Nr. 2 EStG und den Vorschriften über die Gewinnermittlung ist vom Gesetz nicht gesehen, jedenfalls nicht gelöst worden. Die Zahlung von B an A kann mit gleich guten Gründen als Entnahme und Einlage oder auch als Betriebseinnahme und Betriebsausgabe verstanden werden. Liegt aber eine Lücke vor, stellt sich das Problem der Lückenschließung. Im Regelfall wird diese Rechtsfortbildung für eine der beiden beteiligten Personengruppen nachteilig sein. Löst man das Problem im Wege der Entnahme und Einlage, hat die Personengesellschaft B den darauf entfallenden Gewinnanteil der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Löst man das Problem als Betriebsausgabe und Betriebseinnahme, hat die Personengesellschaft A die Gewerbesteuer zu zahlen. Solange bei beiden

Personengesellschaften identische Beteiligungsverhältnisse vorliegen und auch die Gewerbesteuerhebesätze gleich hoch sind, mag dies für die betroffenen Steuerpflichtigen noch gleichgültig sein. Da diese Verhältnisse aber häufig nicht vorliegen, kann die Lückenschließung zu einer Steuerbelastung führen, unabhängig davon, welche Lösung man favorisiert.

Auch diese Fallgestaltung ist m. E. durch Anwendung und Fortführung der Prinzipien und Grundwertungen des Gesetzes nicht lösbar. Da die Besteuerung der Personengesellschaft im Einkommensteuergesetz viel zu unklar geregelt ist – die umfangreiche Judikatur mag hierfür ein anschaulicher Beleg sein –, lassen sich wiederum für beide Ergebnisse gleich überzeugende Prinzipien finden, so daß anhand der Grundwertungen und Prinzipien beide Ergebnisse ableitbar sind.

Eine Lösung kann nur durch den Spruch des Gesetzgebers gefunden werden. Bis dahin wird man es den Steuerpflichtigen nicht verwehren können, für sich die jeweils günstigere Lösung in Anspruch zu nehmen.

5. Bewertungsrichtlinien

Ich komme nun zu den Bewertungsrichtlinien. Dabei will ich einen Bereich erörtern, der ein Schattendasein in der rechtswissenschaftlichen Diskussion führt, nämlich die Bewertungsrichtlinien für den *Grundbesitz* und für das *land- und forstwirtschaftliche Vermögen*. Das nahezu völlige Schweigen der finanzgerichtlichen Judikatur zu diesen Richtlinien ist nicht als Ausdruck besonders hoher Rechtsstaatlichkeit zu interpretieren, sondern erklärt sich mit der verbreiteten Unkenntnis selbst der Fachleute in diesem Bereich.

Diese Bewertungsrichtlinien erweisen sich bei näherem Hinsehen nicht nur als nicht perfekt, sondern als überaus problematisch. Lassen Sie mich die These wagen, daß die gesamten Bewertungsrichtlinien für die Land- und Forstwirtschaft und für den Grundbesitz rechtsstaatlichen Anforderungen nicht genügen. Erlauben Sie mir, daß ich dieses Ergebnis, wenn auch nur kurz, zu belegen versuche, wobei es hier ebenfalls nicht interessieren soll, ob die Richtlinien richtig oder falsch sind, sondern ob sie eine Rechtsfortbildung enthalten oder nicht⁴⁶.

Die Richtlinien für die Land- und Forstwirtschaft könnten dann als zulässige Auslegung des Gesetzes interpretiert werden, wenn eine Einheitsbewertung auch ohne die Richtlinien möglich wäre, wenn ein Rechtsanwender mithin nur anhand der Rechtsnormen zu dem Einheitswert kommen

⁴⁶ Ausführlicher dazu *Pelka*, *StuW* 1975, 206 ff.

könnte, der sich bei Anwendung der Richtlinien ergibt. Diese These scheint mir evident zu sein, so daß eine weitere Begründung dazu entbehrlich ist.

Läßt sich nun der Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Vermögens anhand des Bewertungsgesetzes ermitteln? Um diese Frage beantworten zu können, sind die gesetzlichen Grundlagen der Bewertung solcher Vermögenswerte aufzuzeigen: Nach § 36 Abs. 1 BewG ist das land- und forstwirtschaftliche Vermögen mit dem Ertragswert zu bewerten. Als Einheitswert ist danach der achtzehnfache jährliche Reinertrag anzusetzen. Diese Vorschrift ist an sich klar und mit gewissen Einschränkungen auch einigermaßen einfach anwendbar. Der Rechtsanwender muß für den zu bewertenden Betrieb den am Bewertungsstichtag erzielten Reinertrag ermitteln. Da auch die Einkommensteuer an den Ertrag anknüpft, sollte dieser Ertrag ohne Mühe errechenbar sein. Hat der zu bewertende Betrieb keine Aufzeichnungen und Unterlagen gefertigt, wäre der Ertrag gem. § 162 AO zu schätzen. Ich bin sicher, daß die deutsche Finanzverwaltung einer solchen Aufgabe in angemessener Zeit gewachsen wäre.

Leider geht das Gesetz, trotz seines Grundsatzes, diesen Weg nicht. Vielmehr soll der Einheitswert nicht in direkter Ableitung aus dem jeweiligen Ertrag ermittelt werden, sondern im Rahmen eines sog. vergleichenden Verfahrens. Dazu sollen besonders ausgewählte Betriebe, sog. Hauptbewertungsstützpunkte, herausgesucht und deren Ertragswert ermittelt werden. Für die übrigen zu bewertenden Betriebe soll dann nur das Verhältnis dieses Betriebes zu dem jeweiligen Hauptbewertungsstützpunkt festgestellt und daraus der jeweilige Einheitswert abgeleitet werden.

Wenn man ein solches Verfahren auf den Bereich der Einkommensteuer übertragen würde, hätte dies folgende Konsequenz: Die Finanzverwaltung verzichtet darauf, für jeden Einkommensteuerpflichtigen das tatsächlich erzielte Einkommen zu ermitteln. Das Einkommen wird vielmehr nur für bestimmte, ausgewählte Steuerpflichtige ermittelt und festgesetzt. Die übrigen Steuerpflichtigen geben dann Erklärungen ab, aufgrund dessen es der Finanzverwaltung ermöglicht wird, das Einkommen des jeweiligen Steuerpflichtigen in Relation zu dem Einkommen des ausgewählten Steuerpflichtigen zu ermitteln. Ich denke, daß Ihnen dieses Verfahren genauso merkwürdig anmutet, wie es mir vorkommt.

Im Rahmen der Einheitsbewertung ist ein solches Verfahren jedenfalls angeordnet worden. Wird eine solche vergleichende Bewertung richtig durchgeführt, mag dieses Verfahren auch noch akzeptabel sein. Es liegt aber auf der Hand, daß ein solches vergleichendes Verfahren nur dann funktioniert, wenn genaue Regelungen getroffen werden, wie die Ver-

gleichszahlen zu ermitteln sind. Leider schweigt sich das Gesetz darüber aus. § 50 BewG schreibt nur vor, daß die Ergebnisse der sog. Bodenschätzung zugrunde zu legen sind, ohne daß in irgendeiner Weise geklärt würde, in welcher Weise dies zu erfolgen hat. § 40 Abs. 2 BewG bestimmt zwar, daß 100 Vergleichszahlen einem Ertragswert von 37,26 DM entsprechen. Indessen enthält das Gesetz keine Bestimmung darüber, welchem Betrieb bzw. welcher Ertragsfähigkeit die Vergleichszahl von 100 zukommt. Damit ordnet das Gesetz eine Rechtsfolge an, ohne den Tatbestand zu umschreiben, auf den diese Rechtsfolge passen soll. Man könnte nun im Wege der Auslegung dieser Vorschriften zu dem Ergebnis kommen, daß der konkrete Ertrag des Hauptbewertungsstützpunktes ermittelt werden muß sowie der konkrete Ertrag des zu bewertenden Betriebes. Die beiden so ermittelten Ertragswerte ließen sich dann in ein Vergleichsverhältnis setzen, so daß die Vergleichszahl erkennbar wäre. Dieses Verfahren wäre zwar dem Unternehmen Potemkin vergleichbar, da ja der Ertragswert bei diesem Verfahren unmittelbar aus dem konkret ermittelten Ertrag des zu bewertenden Unternehmens abgeleitet werden könnte, es wäre aber jedenfalls rechtlich und tatsächlich möglich.

Das Gesetz geht indessen diesen Weg nicht und die Richtlinien schreiben auch ein völlig anderes Verfahren vor: Der konkrete Ertrag des zu bewertenden Betriebes wird zu keinem Zeitpunkt ermittelt. Dieser Ertrag kann mithin dem Ertrag des Hauptbewertungsstützpunktes auch nicht gegenübergestellt werden, so daß eine Vergleichszahl auf diese Weise nicht ableitbar ist. Das Gesetz enthält überhaupt keine Regelung, aufgrund derer ein Einheitswert ermittelbar wäre. Aufgrund des Gesetzes läßt sich vielmehr jeder beliebige Wert berechnen, ohne daß der eine Wert den Anspruch größerer Gesetzmäßigkeit erheben könnte als der andere Wert. Das Gesetz ist an vielen Stellen lückenhaft oder enthält notwendige Regelungen nicht, so daß seine Anwendung schon aus logischen Gründen unmöglich ist⁴⁷.

Tatsächlich *kümmern sich die Richtlinien* nach meiner Meinung *um das Gesetz überhaupt nicht*. Das Bewertungsverfahren der Richtlinien hat mit den gesetzlichen Grundsätzen praktisch nichts zu tun, sondern die Bewertungsrichtlinien gehen einen völlig eigenständigen Weg. Anders als bei der Vermögensteuer oder bei der Einkommensteuer verstehen sich die Richtlinien nicht als Auslegung bestimmter gesetzlicher Vorschriften. Bereits formal sind sie gar nicht zur Auslegung einzelner Vorschriften ergangen, sondern schreiben ein eigenes, anderes Bewertungsverfahren vor. Diese Bewertungsrichtlinien lassen sich damit nicht mehr als Analogie ansehen,

47 Pelka, StuW 1975, 210 f.

sondern nur als gesetzvertretende und gesetzändernde Verwaltungsvorschriften. Das Gesetz spielt bei der Frage der Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nur noch eine rudimentäre Rolle. Bewertungsverfahren und Bewertungsergebnisse lassen sich ausschließlich und nur aus den Richtlinien ableiten.

Ist dies schon ärgerlich genug, kommt noch hinzu, daß die Ergebnisse der Einheitsbewertung aufgrund der Richtlinien mit dem gesetzlichen Bewertungsmaßstab des Ertragswerts nicht das geringste zu tun haben. Bezeichnend ist dazu Abschn. 1.18 Abs. 2 BewR für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen. Ist es nämlich in besonderen Fällen doch einmal unabweislich, das Einzelertragsverfahren durchzuführen und auf diese Weise den Ertragswert zu bewerten, wird dieser möglicherweise einigermaßen richtige Wert nicht angewendet. Für diesen Fall hat nämlich der Richtliniengeber angeordnet, daß der so ermittelte Ertragswert zu halbieren ist. Auch für den Richtliniengeber war es evident, daß die aufgrund der Richtlinien ermittelten Einheitswerte höchstens die Hälfte des richtigen Ertragswertes ausmachen.

Ich bin der Auffassung, daß eine solche Rechtsanwendung nicht toleriert werden dürfte, selbst wenn die Einheitswerte aufgrund dieser Bewertungsrichtlinien so niedrig sind, daß sich kaum ein Steuerpflichtiger dagegen wehrt. Man wird diese Richtlinien auch nicht mit der Erwägung rechtfertigen können, daß es sich ja insoweit um eine Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen handelt. Die Richtlinien führen zwar durchweg zu viel zu niedrigen Ergebnissen. Um eine Analogie handelt es sich dabei aber nicht mehr, da die Analogie eine planwidrige Lücke voraussetzt. *Die Richtlinien zur Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens schließen aber keine planwidrige Lücke, sondern ordnen ein völlig eigenständiges und vom Gesetz losgelöstes Verfahren an*. Diese Richtlinien verstehen sich jedenfalls nicht als ein Versuch der Finanzverwaltung, die Grundwertungen und Prinzipien des Gesetzes fortzuführen, da ihr gesetzlicher Bezug praktisch nicht mehr auffindbar ist.

Wenden wir uns nun kurz den *Richtlinien zur Einheitsbewertung für den Grundbesitz* zu. In diesem Bereich sind die gesetzlichen Vorschriften wesentlich klarer und folgerichtiger. Allerdings sind sie auch nicht vernünftig⁴⁸. Richtigerweise müßte der Gesetzgeber nämlich anordnen, daß der Grundbesitz insgesamt zum Verkehrswert zu bewerten ist und ein Verfahren anordnen, aufgrund dessen die Verkehrswerte das Ergebnis der Einheitsbewertung sind. Davon kann aber keine Rede sein. Bereits beim Erlaß der Einheitswerte 1964 entsprachen die Einheitswerte allenfalls 30

48 Pelka, StuW 1975, 214 ff.

bis 40% der Verkehrswerte. Daß die Abweichung heute noch erheblich höher ist, ist evident. Dies liegt nicht daran, daß das Gesetz lückenhaft ist, sondern daran, daß die Bewertungsrichtlinien unzutreffende Ausgangswerte oder unzutreffende Bewertungsgrößen verwenden. Bei richtiger Auslegung der gesetzlichen Vorschriften ergäbe sich nach meiner Meinung ein richtiger Einheitswert, nämlich ein solcher, der dem gemeinen Wert entspräche. Die *Bewertungsrichtlinien*, die zu einem erheblich geringeren Wert kommen, schließen keine Lücke des Gesetzes, sondern *sind*, wie ich meine, nur *einfach falsch*. Die aufgrund dieser Richtlinien erlassenen Einheitswertbescheide sind rechtswidrig und m. E. auch verfassungswidrig. Das soll uns aber im Rahmen dieser Tagung nicht interessieren.

Grundsätzlich ist aber das Problem der Bewertungsrichtlinien für uns doch bedeutsam. Die Einheitsbewertung ist zugegebenermaßen kompliziert und gerade für diesen Bereich mag man Richtlinien als unabweisbar ansehen⁴⁹. Ich meine indessen, die Richtlinien zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und die Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens zeigen anschaulich, daß mit dem Erlaß solcher Richtlinien doch nicht viel geholfen ist. Wenn die Anwendung solcher Richtlinien keine besseren Ergebnisse bringt, als sie gegenwärtig bestehen, ist der Nutzen solcher Verwaltungsvorschriften doch recht zweifelhaft. Eine gerechte, einfache und zweckmäßige Besteuerung können solche Richtlinien jedenfalls nicht gewährleisten, so daß ernsthaft erwogen werden sollte, diese Richtlinien insgesamt aufzuheben.

Diese Frage gewinnt gerade im Hinblick auf die geplante Neubewertung des Grundbesitzes besondere aktuelle Relevanz. Ich halte es für ernsthaft diskussionsbedürftig, über das Verfahren der Bewertung nachzudenken. Ich bin der Auffassung, daß allen Beteiligten mehr geholfen würde, wenn das Gesetz nur die Bewertungsmaßstäbe enthielte. Es würde m. E. genügen, wenn das Gesetz die Bewertung des Grundbesitzes zum Verkehrswert anordnete. Die Ermittlung des Verkehrswertes sollte dann dem jeweiligen Finanzbeamten oder Finanzrichter überlassen bleiben. Ich hätte auch keine Bedenken, einem solchen Rechtsanwender einen gewissen Beurteilungsspielraum zuzubilligen, innerhalb dessen ein Grundstück mit einem etwas höheren oder geringeren Wert bewertet werden könnte. Die hierdurch entstehende Ungleichbehandlung verschiedener Steuerpflichtiger wäre jedenfalls eher akzeptierbar als das bislang betriebene aufwendige und komplizierte Verfahren, das zu völlig unsinnigen Werten führt.

49 Vgl. *Tipke*, *StuW* 1981, 199.

F. Ausblick

Mein Vortrag hat sich entgegen dem ursprünglichen Plan mehr mit den grundsätzlichen Fragen der Zulässigkeit rechtsfortbildender Verwaltungserlasse beschäftigt als mit konkreten Anwendungsbeispielen.

Ich hoffe gleichwohl, daß die von mir aufgezeigten Beispiele deutlich machen, daß es auch im Ergebnis problematisch ist, der Finanzverwaltung die Erlaubnis zur steuerverschärfenden Analogie zu geben. Selbst wenn man davon ausgeht, daß die Gesetze nicht gut genug sind und auch nicht besser gemacht werden können, ist es doch sehr bedenklich, die durch den Gesetzgeber verursachten Fehler durch Verwaltungsvorschriften beseitigen zu wollen. Die von mir erörterten Beispiele sollten aufzeigen, daß etwaigen Mängeln des Gesetzes häufig gleichgewichtige Mängel der Verwaltungsvorschriften gegenüberstehen.

Verbietet man die steuerverschärfende Analogie, wie dies hier versucht worden ist, mögen die Ergebnisse gelegentlich unbefriedigend sein. Da diese Folge aber auch eintritt, wenn man die steuerverschärfende Analogie erlaubt, führt dies letztlich zu keinem besseren Steuerrecht. Ein gerechteres, konsequent durchgeführtes Steuerrecht können wir nur erwarten, wenn wir den Gesetzgeber und die Gesetzesmacher nachhaltig dazu aufrufen, Fehler des Gesetzes zu vermeiden, dennoch unterlaufene Fehler aber auf gesetzgeberische Weise zu korrigieren.

Rechtsanwendung und Rechtsetzung für Verlustzuweisungsgesellschaften durch Verwaltungsvorschriften

Professor Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*, Berlin

Inhaltsübersicht

- A. Einleitung
 - I. Die Aktivitäten der Verlustzuweisungsgesellschaften aus der Sicht der Exekutive
 - II. Das Problem des finanzgerichtlichen Rechtsschutzes
 - III. Ziel der Untersuchung
- B. Überblick über die Verwaltungsvorschriften, die Verlustzuweisungsgesellschaften betreffen
 - I. Einteilung
 - II. Verfahrensregeln
 - 1. Festsetzung der Vorauszahlungen
 - 2. Gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte
 - III. Analyse und Bewertung wirtschaftlicher Sachverhalte
 - IV. Auslegung der einschlägigen steuerlichen Tatbestandsmerkmale
 - 1. Der 100 %-Erlaß
 - 2. Gewinnverteilung bei Personengesellschaften
 - 3. Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 2 EStG)
 - 4. Vermittlungsprovisionen, Aufgelder und Konzeptionskosten
 - 5. Der Darlehens-Erlaß
- 6. Verwaltungsvorschriften zu § 15 a EStG
 - a) Überblick
 - b) Bemerkungen zum BMF-Schreiben vom 8. 5. 1981
 - c) Bemerkungen zum BMF-Schreiben vom 14. 9. 1981
- C. Überlegungen zum 100 %-Erlaß im Hinblick auf den BFH-Beschluß vom 5. 5. 1981 und auf die Regelung der §§ 15 a; 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2; 21 Abs. 1 S. 2 EStG
 - I. Der 100 %-Erlaß
 - II. Der BFH-Beschluß vom 5. 5. 1981
 - III. Negative Überschusseinkünfte aus der Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft
 - 1. Das Problem
 - 2. Beteiligung an einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft
 - 3. Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft
 - IV. Die Bedeutung des § 15 a EStG
 - 1. Beteiligung an einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG)
 - 2. Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 S. 2 EStG)
- V. Zusammenfassung

A. Einleitung

I. Die Aktivitäten der Verlustzuweisungsgesellschaften aus der Sicht der Exekutive

Den Verlustzuweisungsgesellschaften steht die Bundesregierung außerordentlich kritisch gegenüber. Sie sieht in ihnen Instrumente zum Mißbrauch von Steuervorteilen. Besonders deutlich kommt diese Bewertung in einer Verlautbarung des Presse- und Informationsamts der Bundesregierung aus dem Jahre 1976¹ zum Ausdruck. Unter der Überschrift „Maßnahmen gegen den Mißbrauch von Steuervorteilen“ wird u. a. folgendes ausgeführt: „Die steuerlichen Vergünstigungen sind in der Vergangenheit in zunehmendem Maße dazu benutzt worden, mit Steuermitteln die Vermögensbildung von Großverdienern zu erleichtern. In Form einer ‚steuersparenden Beteiligung‘ erwerben sie mit Mitteln, die sie eigentlich dem Staat und damit der Allgemeinheit schulden, Miteigentum an gewerblichen Betrieben im Inland und im Ausland. Diese besondere Art der Vermögensbildung ist nur wenigen Privilegierten möglich, denjenigen nämlich, deren Einkommen in die Spitzenbereiche des Tarifs gewachsen ist. Diese Auswirkung steuerlicher Investitionsanreize ist gesellschaftspolitisch bedenklich. Ihr mußte deshalb entgegengetreten werden.“² Dem schließt sich eine Darstellung der Maßnahmen des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung an, die gegen den so beschriebenen Mißbrauch gerichtet sind.

Im gleichen Sinne hat sich die Mehrheit der Regierungen der Bundesländer im Beschluß des Bundesrates vom 3. 6. 1977³ geäußert. Darin fordert der Bundesrat auf Antrag des Landes Hessen⁴ die Bundesregierung auf, einen Gesetzentwurf vorzulegen, „durch den die steuerliche Anerkennung eines negativen Kapitalkontos bei Mitunternehmern von Personengesellschaften, die nur beschränkt haften, grundsätzlich ausgeschlossen wird“. Ziel der erstrebten Regelung, die im Jahre 1980 als § 15a EStG Gesetz

1 Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik Nr. 103/1976 v. 29. 11. 1976.

2 FN 1, S. 5 f. – Dabei wird übersehen, daß sich der Umfang der Mittel, die Steuerpflichtige „eigentlich dem Staat und damit der Allgemeinheit schulden“, aus den Steuergesetzen ergibt. Ebenso hängen die steuerlichen Auswirkungen von Investitionsmaßnahmen von den Steuergesetzen und insb. auch von der Höhe des Steuertarifs ab. Schließlich wird nicht berücksichtigt, daß sich steuerliche Investitionsanreize gezielt an die Spitzenverdiener wenden. Eine andere Frage ist, ob in diesem Bereich Mißbräuche i. S. des § 42 AO vorgekommen sind. Hierauf gehen die pauschalen Äußerungen nicht ein.

3 BR-Drucks. 694/76 (Beschluß).

4 BR-Drucks. 694/76.

geworden ist, sollte es sein zu verhindern, „daß steuerliche Abschreibungsvergünstigungen, Bewertungsfreiheiten und ähnliche steuerliche Vorschriften steuersparend mißbraucht werden“.

Als gemeinsame Überzeugung der Bundesregierung und der Mehrheit⁵ der Regierungen der Bundesländer muß man es also ansehen, daß die Anwendung steuerlicher Vorschriften über Abschreibungen, über Bewertungsfreiheiten und über die Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben oder Werbungskosten einerseits und Anschaffungs- oder Herstellungskosten andererseits bei bestimmten rechtlichen und wirtschaftlichen Gestaltungen mißbräuchlich sei. Auf dieser Grundlage wird u. a. einschlägigen Verwaltungsvorschriften die Aufgabe zugewiesen, einen solchen Mißbrauch zu bekämpfen. Damit unterscheiden sich diese Verwaltungsvorschriften grundsätzlich von solchen Verwaltungsregelungen, die in erster Linie der Beseitigung von Unklarheiten und der einheitlichen Anwendung des Gesetzes dienen. Über die Befriedigung dieses Interpretationsbedürfnisses hinaus verfolgen sie die Absicht, die steuerlichen Auswirkungen spezifischer Gestaltungen der Verlustzuweisungsgesellschaften zumindest einzuschränken⁶. Ihnen dürfte also eine „präsumtive Verbindlichkeit“ im Sinne der Überlegungen von *Martens*⁷ nicht beizulegen sein.

Damit soll nicht behauptet werden, daß die Verwaltungsvorschriften hinsichtlich der Verlustzuweisungsgesellschaften generell rechtlich unzutreffend seien. Man muß aber den zitierten Äußerungen entnehmen, daß die Bundesregierung und die Landesregierungen an die Formulierung der einschlägigen Verwaltungsvorschriften nicht vorurteilsfrei, sondern mit einer gegen die Praktiken der Verlustzuweisungsgesellschaften gerichteten Tendenz herangegangen sind. Diese Erkenntnis nötigt zu einer besonders sorgfältigen Prüfung der in diesen Verwaltungsvorschriften geäußerten Ansichten.

5 Vgl. das Abstimmungsergebnis gem. Protokoll der 446. Sitzung des Deutschen Bundesrates vom 3. 6. 1977, S. 146 (A).

6 *Lipps*, BB 1977, 5 ff, spricht insofern mit gewissem Recht von „bedenklichen Sonderrechtsbildungen gegen „Abschreibungsgesellschaften“. Noch deutlicher *Costede*, StuW 1978, 23 (33): „Illegitime Maßnahmen der Finanzverwaltung gegen Abschreibungsgesellschaften“. Vgl. auch die Kritik von *Neumann*, BB 1977, 576.

7 Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften (oben S. 183 ff).

II. Das Problem des finanzgerichtlichen Rechtsschutzes

Mit diesem Befund sind allerdings eng die Probleme des finanzgerichtlichen Rechtsschutzes verknüpft. Immerhin läßt sich ein gewisses Verständnis dafür aufbringen, daß Verwaltungsvorschriften die Steuergesetze im Zweifel zu Lasten der Steuerpflichtigen interpretieren. Legt die Verwaltung das Steuergesetz nämlich in einem Sinne aus, der den Betroffenen günstig erscheint, so besteht im allgemeinen keine Möglichkeit, die zweifelhafte Rechtslage durch die Finanzgerichte klären zu lassen, da in solchen Fällen Rechtsbehelfe nicht eingelegt werden. Fühlen sich die Steuerpflichtigen dagegen durch die Verwaltungspraxis beschwert, so werden die Finanzgerichte mit dem Problem befaßt, und diese können die Ansicht der Finanzverwaltung gegebenenfalls korrigieren⁸.

Diese aus rechtsstaatlichen Gründen gebotene Kontrolle wird aber weitgehend wirkungslos, wenn – wie seit längerem zu beobachten – die finanzgerichtlichen Verfahren unerträglich lange dauern⁹. Es tritt dann ein Zustand der Rechtsverweigerung ein, für den symptomatisch ist, daß wesentliche Rechtsfragen – auch im Bereich der Verlustzuweisungsgesellschaften und der dazu ergangenen Verwaltungsvorschriften – in neuerer Zeit von den Gerichten im summarischen Verfahren um die Aussetzung der Vollziehung (§ 69 Abs. 3 FGO) oder um den Erlaß einer einstweiligen Anordnung (§ 114 FGO)¹⁰ entschieden werden. Beispielhaft seien erwähnt die Beschlüsse des IV. Senats des Bundesfinanzhofes vom 10. 11. 1977¹¹ und vom 22. 1. 1981¹², in denen mit grundsätzlichen Ausführungen über

⁸ Darauf weist das Presse- und Informationsamt der Bundesregierung (FN 1, S. 16) auch hin. Dieser Hinweis wirkt aber angesichts der unerträglich langen Dauer finanzgerichtlicher Verfahren wie Hohn, vgl. dazu auch den folgenden Text.

⁹ Vgl. dazu den eindringlichen Appell der Präsidenten der Finanzgerichte aus Anlaß des Geschäftsberichts der Finanzgerichte für 1980, DB 1981, 1537 ff. Vgl. ferner die Ausführungen des Präsidenten des Bundesfinanzhofes *List* auf der Münchener Steuerfachtagung 1981 nach dem Tagungsbericht DStZ/A 1981, 364 f. Zu diesem Problem auch *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 162 ff.

¹⁰ Vgl. zur Abgrenzung beider Verfahrensarten im Falle von Feststellungsbescheiden BFH IV B 33–34/76 v. 10. 11. 1977, BStBl. 1978 II, 15 (17 f) = BFHE 123, 412 (418 ff): Antrag auf einstweilige Anordnung nach § 114 FGO gegen einen negativen Feststellungsbescheid; BFH VIII B 84/78 v. 10. 7. 1979, BStBl. 1979 II, 567 (568 ff) = BFHE 128, 164 (166 ff): Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gegen einen Feststellungsbescheid, der einen geringeren Verlust feststellt, als ihn der Steuerpflichtige für richtig hält.

¹¹ IV B 33–34/76, BStBl. 1978 II, 15 ff = BFHE 123, 412 ff.

¹² IV B 41/80, BStBl. 1981 II, 424 ff.

die Mitunternehmerstellung von Kommanditisten einer Publikums-Kommanditgesellschaft und von stillen Gesellschaftern einer Abschreibungs-Kommanditgesellschaft entschieden wurde, sowie der Beschluß des VIII. Senats vom 5. 5. 1981¹³, mit dem der sogenannte 100%-Erlaß¹⁴ sanktioniert wurde. Bei einem solchen Verfahren wird die Vorläufigkeit von Regelungen in Verwaltungsvorschriften durch ebenfalls vorläufige Gerichtsentscheidungen im Ergebnis in einen Dauerzustand verwandelt, der mit den Geboten des Rechtsstaates nicht vereinbar ist.

III. Ziel der Untersuchung

Aufgabe dieses Beitrages kann es nicht sein, das gesamte Feld der Verwaltungsvorschriften bezüglich der Verlustzuweisungsgesellschaften zu beschreiben¹⁵ oder gar jeden einzelnen dieser Erlasse daraufhin durchzumustern, ob und inwieweit er mit dem Gesetz vereinbar ist. Ziel der folgenden Ausführungen soll daher nur ein zweifaches sein: Zum einen sind die wichtigsten einschlägigen Verwaltungsvorschriften systematisch zu ordnen und unter Dokumentation der Stellungnahmen aus Schrifttum und Rechtsprechung kurz darzustellen (B). Zum anderen soll am Beispiel des Beschlusses des Bundesfinanzhofes vom 5. 5. 1981 zum 100%-Erlaß die Bedenklichkeit einer solchen Entscheidung im summarischen Verfahren gezeigt werden, wobei zusätzlich der Bezug zu den Regelungen der §§ 15 a; 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2; 21 Abs. 1 S. 2 EStG herzustellen ist (C).

B. Überblick über die Verwaltungsvorschriften, die Verlustzuweisungsgesellschaften betreffen

I. Einteilung

Die Verwaltungsvorschriften für Verlustzuweisungsgesellschaften lassen sich grob in drei Gruppen einteilen, wobei Überschneidungen nicht auszuschließen sind:

– Einige von ihnen betreffen Verfahrensregeln, die nach Ansicht der Finanzverwaltung insbesondere wegen der großen Zahl der Beteiligten notwendig geworden sind (II).

¹³ VIII B 26/80, BStBl. 1981 II, 574 ff. – Zu diesem unten C.

¹⁴ BMF-Schr. v. 2. 1. 1975, BB 1975, 79. – Zu diesem unten B IV 1.

¹⁵ Vgl. insofern die instruktiven Zusammenstellungen von *Horst Neumann*, BB 1976, 450 f, 1649 f; 1977, 576 f, 1534 f; 1978, 537, 1247; 1979, 815 f, 1646 f; 1980, 972 f; 1981, 1075 f.

- Eine weitere Gruppe analysiert und bewertet bei Verlustzuweisungsgesellschaften vorkommende wirtschaftliche Sachverhalte und ordnet sie steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmalen zu (III).
- Schließlich enthalten die Verwaltungsvorschriften Aussagen darüber, wie nach Ansicht der Finanzverwaltung einzelne Tatbestandsmerkmale des einschlägigen Steuerrechts auszulegen sind (IV).

Die Abgrenzung zwischen der zweiten und dritten Gruppe kann im Einzelfall schwierig sein. Häufig gehen die Analyse von wirtschaftlichen Sachverhalten und die Interpretation der auf sie bezogenen Tatbestandsmerkmale ineinander über.

II. Verfahrensregeln

Eine Regelung des Verfahrens erschien vor allem für die Frage erforderlich, auf welche Weise das auf den einzelnen Gesellschafter oder Gemeinschaftler entfallende anteilige Ergebnis der Verlustzuweisungsgesellschaft oder der Bauherrengemeinschaft von dessen Wohnsitz-Finanzamt zu ermitteln ist. Diese Frage hat Bedeutung für die Festsetzung der Vorauszahlungen der Beteiligten und auch für die Festsetzung ihrer endgültigen Steuer. Die Finanzverwaltung räumt hierbei aus verständlichen Gründen dem für die Verlustzuweisungsgesellschaft oder die Bauherrengemeinschaft zuständigen Finanzamt eine vorrangige Stellung ein.

1. Festsetzung der Vorauszahlungen

Das gilt zunächst für die Festsetzung der Vorauszahlungen der Beteiligten, bei denen das Finanzamt, das für die Gesellschaft oder für die Gemeinschaft zuständig ist, dem für den Beteiligten zuständigen Finanzamt nach dem Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 10. 4. 1975¹⁶ Amtshilfe zu leisten hat, wobei die in diesem Schreiben enthaltene grundsätzliche Regelung durch die weiteren Schreiben vom 14. 5. 1976¹⁷ und vom 26. 4. 1978¹⁸ in einzelnen Punkten ergänzt wurde¹⁹.

16 BStBl. 1975 I, 515.

17 BStBl. 1976 I, 320.

18 BStBl. 1978 I, 194 f.

19 Vgl. zur grundsätzlichen Regelung im Schr. v. 10. 4. 1975 *Hartz*, DB 1975, 947 (948 f); ferner zu den Schr. v. 10. 4. 1975 und v. 14. 5. 1976 *Costede*, StuW 1978, 23 (36 ff).

2. Gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte

Ein besonderes Problem war zur Zeit der Geltung der Reichsabgabenordnung die Frage, ob für Bauherrengemeinschaften eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorzunehmen sei. Der Bundesminister der Finanzen hat mit Schreiben vom 24. 11. 1975²⁰ diese Frage bejaht. Der Bundesfinanzhof hat diese Auffassung in seinem Urteil vom 22. 4. 1980²¹ mit überzeugenden Gründen für unzutreffend erklärt²².

Für den Rechtszustand der Abgabenordnung 1977 hat der Bundesminister der Finanzen mit Schreiben vom 21. 5. 1979²³ auf der Grundlage des § 180 Abs. 2 AO²⁴ eine Regelung über die gesonderte Feststellung von Einkünften getroffen, die hauptsächlich Bauherrengemeinschaften betrifft. Die Rechtmäßigkeit dieser Regelung ist fragwürdig, weil bei einer Bauherrengemeinschaft die einzelnen Bauherren an dem Gegenstand der Einkünfterzielung nicht zu mehreren beteiligt sind²⁵. Dementsprechend hat das Finanzgericht Düsseldorf²⁶ für wichtige Bereiche eine abweichende Ansicht vertreten.

III. Analyse und Bewertung wirtschaftlicher Sachverhalte

Eine Analyse und Bewertung wirtschaftlicher Sachverhalte ist aus der Sicht der Finanzverwaltung vor allem in den Fällen geboten, in denen gleichgerichtete Interessen der an der Gestaltung wirtschaftlicher Vorgänge Beteiligten die Gefahr mit sich bringen, daß Vereinbarungen getroffen werden, die eine den wirtschaftlichen Realitäten widersprechende steuerrechtliche Qualifikation nahelegen. So ist es im Falle der Errichtung von Gebäuden vor allem im Rahmen von sogenannten Bauherrenmodellen möglich, aus den Herstellungskosten Beträge abzuspalten, die mit ihrer Entstehung als

20 BStBl. 1975 I, 1124.

21 VIII R 149/75, BStBl. 1980 II, 441 (442 f) = BFHE 130, 391 (394 f).

22 Ebenso schon von *Canstein*, DB 1976, 931 ff.

23 BStBl. 1979 I, 286 f.

24 Vgl. aber die Kritik an dieser Vorschrift im Hinblick auf die Feststellung der Einkünfte der Beteiligten von Bauherrengemeinschaften von *Tipke* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 10. Aufl., § 180 AO Tz. 41 (Lfg. 32, Juni 1979), und von *Schwarz/Frotscher*, AO, § 180 AO Tz. 10 a (14. Erg.-Lfg. 9/79).

25 Vgl. auch schon die die spätere Entwicklung vorwegnehmenden Bedenken von *von Canstein*, DB 1976, 931 (933). – A. M. aber wohl *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, Bd. II, 12. Aufl., 1979, § 21 EStG Tz. 144 a. E.

26 EFG 1980, 59 (60).

Werbungskosten abgesetzt werden sollen²⁷. Das geschieht durch den Abschluß gesonderter Verträge oder durch die Einschaltung von anderen Unternehmern. Demgegenüber versucht die Finanzverwaltung, den ihrer Ansicht nach tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der erbrachten Leistungen zu ermitteln. Hauptbeispiel dafür sind die sogenannten *Bauherren-Erlasse*. Mit seinem Schreiben vom 13. 8. 1981²⁸ hat der Bundesminister der Finanzen eine neue Verlautbarung dieser Art herausgebracht²⁹, mit der er vor allem die Grundsätze des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 22. 4. 1980³⁰ für die Verwaltungspraxis konkretisieren will³¹.

IV. Auslegung der einschlägigen steuerlichen Tatbestandsmerkmale

Den breitesten Raum nehmen diejenigen Verwaltungsvorschriften ein, die den Finanzbehörden eine bestimmte Auslegung solcher steuerlichen Tatbestandsmerkmale vorschreiben, die Bedeutung für Verlustzuweisungsgesellschaften haben. Hierzu gehören vor allem die folgenden:

1. Der 100 %-Erlaß

In dem als 100 %-Erlaß bezeichneten Schreiben vom 2. 1. 1975³² hat der Bundesminister der Finanzen die Verlustzurechnung bei Personengesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für Kommanditisten auf den Betrag ihrer Einlage beschränkt, wobei eine etwa bestehende Nachschußpflicht und eine persönliche Haftung für Schulden der Gesellschaft geeignet sein sollen, den Verlustzurechnungsrahmen zu erweitern³³. Diese Auffassung ist teils auf Ablehnung³⁴, teils auf Zustim-

27 Vgl. *Brych* in Reithmann/Brych/Manhart, Kauf vom Bauträger einschließlich der Bauherrenmodelle, 4. Aufl., 1980, Tz. 127; ferner die Bedenken von *Scholz*, FR 1972, 265 ff.

28 BStBl. 1981 I, 604 ff. – Vorläufer dieses Bauherren-Erlasses waren das BMF-Schr. v. 31. 8. 1972 (BStBl. 1972 I, 486 f) und die koordinierte OFD-Rundvfg. v. 2. 10. 1978 (DB 1978, 2047 ff).

29 Dazu *Fleischmann*, DB 1981, Beil. 9 und 22/81; *Stubermann*, BB 1981, 1703 ff.

30 VIII R 149/75, BStBl. 1980 II, 441 (443 ff) = BFHE 130, 391 (395 ff). Dazu *Beker*, FR 1980, 556 ff; *Brych*, DB 1980, 1661 f; *Dornfeld*, DB 1980, 2006 ff; *Jehner*, BB 1981, 921 ff; *Martens*, Anm. StRK EStG § 9 Sätze 1 u. 2, R. 512; *Quast/Wollny*, FR 1981, 264 ff; *Wollny*, BB 1980, 1139 f.

31 Grundsätzliche Kritik am Bauherrenbegriff von *Görlich*, BB 1981, 1451 ff.

32 BB 1975, 79.

33 Dabei macht die OFD Hannover – über den 100 %-Erlaß hinausgehend – die erweiterte Verlustzurechnung von der Erfüllung der Nachschußpflicht abhängig. Der insoweit nicht veröffentlichte Teil ihres Erlasses lautet: „Unterliegen

zung³⁵ gestoßen. Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Beschluß vom 5. 5. 1981³⁶ die Praxis des 100 %-Erlasses sanktioniert. Wegen der in § 21 Abs. 1 S. 2 EStG vorgeschriebenen sinngemäßen Anwendung des § 15 a EStG auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat der Bundesminister der Finanzen den 100 %-Erlaß mit seinem Schreiben vom 14. 9. 1981³⁷ aufgehoben³⁸.

2. Gewinnverteilung bei Personengesellschaften

In seinem Schreiben vom 24. 3. 1975³⁹ äußert sich der Bundesminister der Finanzen zur Frage der Ergebnisverteilung bei Verlustzuweisungsgesellschaften. Er vertritt die Auffassung, daß es bei einer Verlustzuweisungsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG unzulässig sei, neu eintretenden Kommanditisten Verlustanteile in größerem Umfang zuzuweisen, als ihrer Kapitalbeteiligung entspricht, und zwar auch dann, wenn auf diese Weise die Sonderabschreibungen auf die von den neu eintretenden Kommanditisten ermöglichten Investitionen ausschließlich diesen zugute kommen sollen. Das Finanzgericht Berlin⁴⁰ hat dieser Auffassung widersprochen. Auch im Schrifttum⁴¹ ist sie auf Ablehnung gestoßen. Als zustimmende Äußerung ist aber eine Entscheidung des schleswig-holsteinischen Finanzgerichts⁴² zu werten, die eine Verlustverteilung nach Maßgabe unterschiedlicher Bareinzahlungsverpflichtungen nicht anerkennt.

Dieses Problem der Gewinnverteilung bekommt zusätzliche Aspekte bei der Frage, ob es steuerlich beachtlich ist, wenn Kommanditisten, die im Laufe eines Wirtschaftsjahres in die Gesellschaft eintreten, das anteilige Ergebnis des gesamten Jahres zugewiesen wird und nicht nur ein Anteil an

Kommanditisten über ihre Einlage hinaus einer Nachschußpflicht, so können Werbungskosten über den Betrag der Einlage hinaus erst berücksichtigt werden, wenn der Nachschuß tatsächlich geleistet wird.“

34 *Horst Vogel*, DB 1975, 518 ff. Ebenso schon vor Veröffentlichung des Schr. v. 2. 1. 75: *Dornfeld*, DB 1974, 2373 (2375 ff).

35 *Littmann* (FN 25), § 21 EStG Tz. 155; zustimmend wohl auch, aber nicht ganz klar *Durchlaub*, DStR 1975, 311 ff.

36 VIII B 26/80, BStBl. 1981 II, 574 ff.

37 BStBl. 1981 I, 620 (621 unter Tz. 9). Vgl. zu diesem Schr. auch unten B IV 6 c.

38 Näheres zu dieser Problematik unten C.

39 DB 1975, 618; ebenso der Senator für Finanzen, Berlin, StZBl. Bln. 1975, 1510 f.

40 EFG 1979, 442 f; 1981, 290 f.

41 *Costede*, StuW 1978, 23 (34); *Höppner*, DB 1976, 887 f; *Neumann*, BB 1975, 692 ff; *Quast*, DB 1981, 183 (185 ff).

42 EFG 1980, 498 f.

dem seit ihrem Eintritt erzielten Ergebnis. Der Bundesminister der Finanzen will nach einer Verlautbarung in den Finanznachrichten⁴³ nur eine zeitanteilige Ergebnisverteilung anerkennen. In einem Urteil aus dem Jahre 1972 hat der Bundesfinanzhof⁴⁴ aber eine davon abweichende Vereinbarung steuerlich für wirksam gehalten. In seinem Beschluß vom 25. 10. 1979⁴⁵ hat er diese Frage dagegen als zweifelhaft bezeichnet, ohne sie abschließend zu entscheiden. Sollte es tatsächlich erforderlich sein, für jeden neueintretenden Kommanditisten die Verlustzuweisung zeitanteilig zu berechnen, wäre der organisatorische Aufwand erheblich⁴⁶. Schon aus diesem Grunde beruht eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag, die diese Folge zu vermeiden sucht, auf anerkanntswerten und daher auch vom Steuerrecht zu berücksichtigten Gründen⁴⁷.

3. Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 2 EStG)

Durch koordinierte Erlasse der Finanzminister der Bundesländer aus dem Jahre 1975⁴⁸ wird es Leasing-Gesellschaften versagt, die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 6 Abs. 2 EStG in Anspruch zu nehmen, soweit sie solche Wirtschaftsgüter „in großem Umfange“ kaufen „und an Leasing-Nehmer“ vermieten. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte⁴⁹ hat diese Ansicht einhellig abgelehnt⁵⁰; eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs steht noch aus.

43 BMF-Finanznachrichten 14/76 v. 20. 2. 1976, mitgeteilt von *Neumann*, BB 1977, 576.

44 I R 227/70 v. 8. 11. 1972, BStBl. 1973 II, 287 (289) = BFHE 108, 299 (303/304). Vgl. zu diesem Ur. *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1978/1979, 245 (268 ff.). Im Ur. IV R 40/77 v. 12. 6. 1980, BStBl. 1980 II, 723 (725) = BFHE 131, 224 (228), scheint der BFH an dieser Auffassung festhalten zu wollen.

45 IV B 68/79, BStBl. 1980 II, 66 (68 f) = BFHE 129, 47 (51 ff).

46 *Erben*, BB 1980, 1459 ff; *Quast*, DB 1981, 183 (186).

47 Im Ergebnis zustimmend *Costede*, StuW 1978, 23 (34 f).

48 Bayern v. 17. 1. 1975, FR 1975, 446; Schleswig-Holstein v. 13. 3. 1975, FR 1975, 218.

49 FG Münster, EFG 1979, 170; FG Berlin, EFG 1979, 497; FG des Saarlandes, EFG 1980, 589 f. Ferner FG München, VIII 88/76 v. 3. 3. 1978, mitgeteilt von *Neumann*, BB 1979, 1076 (1077).

50 Ablehnend ebenfalls *Costede*, StuW 1978, 23 (33 f); *Rose*, StbJb. 1975/76, 41 (59 f); *Herrmann/Heuer*, Komm. zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 6 EStG Tz. 1255 a. E. (Lfg. 126, Oktober 1979).

4. Vermittlungsprovisionen, Aufgelder und Konzeptionskosten

Das Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 30. 3. 1976⁵¹ befaßt sich mit der steuerlichen Behandlung von Vermittlungsprovisionen, Aufgeldern und Konzeptionskosten und hält weitgehend eine Aktivierung solcher Posten für geboten. Mehrere Finanzgerichte⁵² haben diese Auffassung hinsichtlich der Aktivierungspflicht von Provisionen für die Vermittlung des Beitritts von Gesellschaftern abgelehnt; in einem im summarischen Verfahren ergangenen Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 31. 1. 1980⁵³ ist sie in Zweifel gezogen worden. Auch haben mehrere Finanzgerichte⁵⁴ die in dem Schreiben geforderte Aktivierung von Konzeptionskosten für rechtswidrig erklärt. Ebenso ist das Schreiben im Schrifttum⁵⁵ auf Kritik gestoßen.

5. Der Darlehens-Erlaß

Das Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 8. 5. 1978⁵⁶ ist als sog. Darlehens-Erlaß bekannt geworden. Es beschreibt in Verallgemeinerung der bereits im Schreiben vom 20. 1. 1978⁵⁷ vertretenen Auffassung die Voraussetzungen, unter denen im Zusammenhang mit der Produktion von Spielfilmen, mit der Verwertung von Leistungsschutzrechten an Spielfilmen und bei Explorationsprojekten Personen als Unternehmer oder als Mitunternehmer anzusehen sind, auch wenn sie zivilrechtlich nicht Inhaber des Unternehmens sind. Weiterhin beschränkt er die Passivierbarkeit von Darlehensverbindlichkeiten, deren Rückzahlung aus künftigen Erlösen stattfinden soll.

Die Ausführungen zur Stellung als Unternehmer oder als Mitunternehmer sind nicht unwidersprochen geblieben⁵⁸. Vor allem aber die Aussagen zur Passivierung haftungsloser Darlehen haben eine heftige Kontroverse aus-

51 BStBl. 1976 I, 283.

52 Niedersächsisches FG, EFG 1978, 75; 1979, 557 (558); FG Düsseldorf, EFG 1978, 83 (84 f); FG Münster, EFG 1979, 170; FG Bremen, EFG 1979, 327 (nur Leitsatz).

53 IV B 28/79, BStBl. 1980 II, 277 (278) = BFHE 129, 555 (557 f).

54 FG Düsseldorf, EFG 1978, 83 (85); FG Rheinland-Pfalz, EFG 1979, 12 f; FG Münster, EFG 1979, 170 (171); FG Bremen, EFG 1979, 327 (nur Leitsatz).

55 *Dornfeld*, DB 1976, 1786 ff; *Lipps*, BB 1977, 5 (6 f); *Quast*, DB 1981, 183 ff.

56 BStBl. 1978 I, 203 f.

57 FR 1978, 115 f.

58 *Neumann*, FR 1979, 545 ff; *Paulick*, FR 1978, 592 (598). Insoweit aber zustimmend *Bordewin*, FR 1979, 213 (217).

gelöst⁵⁹, die den Gesetzgeber schließlich zur Schaffung der ebenso überflüssigen wie mißverständlichen Regelung des § 15 a Abs. 5 Nr. 4 EStG veranlaßt hat⁶⁰. Die Rechtsprechung hat in Übereinstimmung mit dem Darlehens-Erlaß die Passivierung solcher haftungslosen Darlehen abgelehnt⁶¹.

6. Verwaltungsvorschriften zu § 15 a EStG

a) Überblick

Die Vorschrift des § 15 a EStG hat einen neuen Abschnitt in der steuerlichen Beurteilung der Verlustzuweisungsgesellschaften eingeleitet. Wenn auch diese Regelung nicht auf Verlustzuweisungsgesellschaften beschränkt ist⁶², so ist sie doch durch deren Praxis veranlaßt worden⁶³. § 15 a EStG hat daher für Verlustzuweisungsgesellschaften besondere Bedeutung, und zwar in ihren unterschiedlichen Ausprägungen: unmittelbar für Unternehmen dieser Art mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und im übrigen vermittelt der Verweisungsvorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG für Einkünfte aus Kapitalvermögen stiller Gesellschafter und mit Hilfe der Verweisungsvorschrift des § 21 Abs. 1 S. 2 EStG generell für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Kompliziertheit der Regelung hat schon in kurzer Zeit eine größere Zahl von Verwaltungsvorschriften zur Auslegung der §§ 15 a, 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 und 21 Abs. 1 S. 2 EStG erforderlich gemacht, und zwar:

- Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 9. 2. 1981⁶⁴ über die sinngemäße Anwendung des § 15 a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit einer Billigkeitsregelung zur Berücksichtigung der Anteilsfinanzierung durch Kredit;
- Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 8. 5. 1981⁶⁵ zu Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 15 a EStG;

59 Vgl. einerseits *Paulick*, FR 1978, 592 ff; *Neumann*, FR 1979, 545 ff; andererseits *Bordewin*, FR 1979, 213 ff; *Gellert*, FR 1979, 196 ff; *Siegel*, FR 1981, 134 ff.

60 Dazu *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1981/1982, 238 (264 f).

61 FG München, EFG 1980, 294 (295). Vgl. dazu auch FG Rheinland-Pfalz, DB 1981, 1909 f unter Einbeziehung des § 15 a Abs. 5 Nr. 4 EStG.

62 Vgl. zu den verfassungsrechtlichen Bedenken, die sich aus der weitreichenden Wirkung des § 15 a EStG ergeben, *Schulze-Osterloh*, FR 1979, 247 (248 f).

63 So ausdrücklich sämtliche Redner in der zweiten und dritten Beratung des Gesetzes im Deutschen Bundestag, Deutscher Bundestag, Stenographische Berichte, 220. Sitzung, S. 17793 (C) ff.

64 BStBl. 1981 I, 75.

65 BStBl. 1981 I, 308 ff.

- Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 13. 8. 1981⁶⁶ zu den Auswirkungen der Refinanzierung einer Einlage durch Belastung eines Kontokorrentkontos;
- Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 31. 8. 1981⁶⁷ zur Anwendung des § 15 a EStG auf Einkünfte aus Kapitalvermögen bei Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter;
- Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 14. 9. 1981⁶⁸ zur sinngemäßen Anwendung des § 15 a EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 S. 2 EStG.

Von grundlegender Bedeutung sind die Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 8. 5. 1981 und vom 14. 9. 1981. In ihnen werden – wenn auch nicht erschöpfend – Zweifelsfragen allgemeiner Art erörtert, und zwar in dem zuerst genannten Schreiben zu der Vorschrift des § 15 a EStG und in dem zuletzt genannten Schreiben zur sinngemäßen Anwendung des § 15 a EStG auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 S. 2 EStG. Die übrigen Schreiben vom 9. 2., 13. 8. und 31. 8. 1981 betreffen Probleme der Auswirkungen einer Fremdfinanzierung der Beteiligung eines Kommanditisten oder eines stillen Gesellschafters, die sich aus der – unzutreffenden⁶⁹ – Annahme ergeben, daß das Verlustausgleichspotential durch eine Fremdfinanzierung gemindert werde.

b) Bemerkungen zum BMF-Schreiben vom 8. 5. 1981

Aus dem Schreiben vom 8. 5. 1981⁷⁰ seien folgende Punkte hervorgehoben:

aa) In Tz. 1 wird die – an sich selbstverständliche – Feststellung getroffen, daß sich § 15 a EStG nur auf Beteiligungen von Mitunternehmern bezieht. Damit soll offenkundig ein Vorbehalt zugunsten der neueren Ansicht gemacht werden, die Publikums-Kommanditgesellschaften die Eigenschaft von Mitunternehmerschaften abspricht und sie als nichtrechtsfähige Körperschaftsteuerpflichtige Personenvereinigungen ansieht⁷¹, eine Auffas-

66 DB 1981, 2006.

67 BB 1981, 1563 f = DB 1981, 1907, 2101.

68 BStBl. 1981 I, 620 f.

69 Dazu unten B IV 6 b, bb.

70 BStBl. 1981 I, 308 ff.

71 *Uelner*, DStZ/A 1980, 363 (365 ff) = JbFSt 1980/1981, 359 (364 ff); *Uelner*, Diskussionsbeiträge auf dem 53. Deutschen Juristentag 1980, in: Verhandlungen des 53. Deutschen Juristentages Berlin 1980, Bd. II, Sitzungsberichte, S. O 63 f, O 86; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 407 ff; vgl.

sung, die der Bundesminister der Finanzen in einem Verfahren vor dem Bundesfinanzhof auch vorgetragen hat, ohne daß dieser sich genötigt sah, dazu Stellung zu nehmen⁷².

Diese Meinung verkennt, daß die Abgrenzung zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer in ihren zentralen Bereichen entsprechend der zivilrechtlichen Gestaltung vorgenommen wird: Die Gesellschafter von Personengesellschaften unterliegen der Einkommensteuer; Kapitalgesellschaften sind Körperschaftsteuerpflichtig. Der wirtschaftliche Gehalt mancher gesellschaftsrechtlicher Gebilde mag zwar eine Annäherung an die jeweils andere Gestaltungsform nahelegen, doch würde eine steuerrechtliche Qualifikation entsprechend diesen wirtschaftlichen Gegebenheiten zu erheblichen Unsicherheiten führen und beispielsweise für die personenbezogene Gesellschaft mit beschränkter Haftung die entsprechende Frage provozieren, ob ein solches Gebilde nicht als Mitunternehmerschaft zu behandeln sei⁷³. Um derartige Probleme zu vermeiden⁷⁴, sollte für die Zuordnung zu den Bereichen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer die Anknüpfung an die Rechtsform nicht aufgegeben werden⁷⁵.

Damit ist aber nicht der Weg verschlossen, unter Aufrechterhaltung des Dualismus zwischen Mitunternehmerschaft und Körperschaft für den einzelnen Kommanditisten einer Publikums-Kommanditgesellschaft jeweils zu prüfen, ob er Mitunternehmer ist und folglich Einkünfte aus Gewerbe-

auch dessen rechtspolitische Forderungen im Gutachten für den 53. Deutschen Juristentag 1980, in: Verhandlungen des 53. Deutschen Juristentages Berlin 1980, Bd. I, Gutachten, S. F 93 f.

- 72 Vgl. Urt. IV R 86/79 v. 13. 11. 1980, BStBl. 1981 II, 272 (273 f). Wegen der im Urt. vorgenommenen Zurückverweisung an das FG hat sich der BFH zur steuerrechtlichen Qualifikation der Publikums-Kommanditgesellschaft nicht geäußert.
- 73 In der Tat bejaht *Walz* (FN 71), S. 373 ff, für die personalistische GmbH und ihre Gesellschafter ein Wahlrecht zwischen der Besteuerung als Körperschaft oder als Mitunternehmerschaft, das er in seinem Gutachten für den 53. Deutschen Juristentag 1980 (FN 71), S. F 109 ff, als rechtspolitische Forderung formuliert. In diesem Sinne auch *Lutter*, Diskussionsbeitrag auf dem 53. Deutschen Juristentag, in: Verhandlungen des 53. Deutschen Juristentages Berlin 1980, S. O 90.
- 74 Nähere Begründung bei *Schulze-Osterloh*, Steuerliche Hauptprobleme der Abschreibungsgesellschaften und ihrer Gesellschafter, insbesondere das negative Kapitalkonto, in: Kruse (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, 1979, S. 131 (155 f).
- 75 Sinngemäß ebenso *Ludwig Schmidt*, FR 1980, 482 (492); *Quast*, FR 1981, 26 (28); ferner BFH IV R 136/77 v. 10. 7. 1980, BStBl. 1981 II, 84 (86) = BFHE 131, 313 (318).

betrieb bezieht oder ob er nicht als Mitunternehmer anzusehen ist⁷⁶. Wenn er auf Grund seiner auf kapitalistische Elemente reduzierten Rechtsstellung im Rahmen einer Publikums-Kommanditgesellschaft nicht als Mitunternehmer zu qualifizieren ist, erzielt er Einkünfte aus Kapitalvermögen gleich einem stillen Gesellschafter⁷⁷, bei dem die Entstehung eines negativen Kapitalkontos von vornherein ausgeschlossen ist⁷⁸, so daß § 15 a EStG, der nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG auf solche Einkünfte sinngemäß anwendbar sein soll, insoweit keine Bedeutung hat⁷⁹.

Der Vorbehalt in Tz. 1 des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 8. 5. 1981 ist daher im Ergebnis durchaus gerechtfertigt.

bb) In Tz. 2 vertritt der Bundesminister der Finanzen die Auffassung, daß der Ermittlung des Verlustausgleichspotentials das steuerliche Kapitalkonto zugrunde zu legen sei. Diesem Ausgangspunkt und seiner Erstreckung auf das Kapitalkonto aus einer steuerlichen Ergänzungsbilanz ist zuzustimmen⁸⁰. Nicht zu billigen ist aber die weiterhin vertretene Ansicht, daß das Kapitalkonto des Kommanditisten auch dessen positives und negatives Sonderbetriebsvermögen umfasse⁸¹. Demgemäß entbehren auch die Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 9. 2. 1981⁸², vom 13. 8. 1981⁸³ und vom 31. 8. 1981⁸⁴, die von der Einbeziehung des negativen Sonderbetriebsvermögens in die Ermittlung des Verlustausgleichspotentials ausgehen, der rechtlichen Grundlage.

cc) In Tz. 7-9 äußert sich der Bundesminister der Finanzen zu dem Tatbestandsmerkmal der auf der Art und Weise des Geschäftsbetriebs beru-

76 Dazu im einzelnen *Schulze-Osterloh* (FN 74), S. 131 (145 ff). Auch der BFH nimmt eine solche Prüfung im Einzelfall vor, wobei er jedoch von anderen Kriterien ausgeht und nicht untersucht, welche Rechtsfolgen sich positiv aus der Ablehnung der Mitunternehmerstellung für die von den vermeintlichen Mitunternehmern erzielten Einkünfte ergeben, BFH IV B 33-34/76 v. 10. 11. 1977, BStBl. 1978 II, 15 (19 ff) = BFHE 123, 412 (423 ff); vgl. zu dieser Entscheidung *Schulze-Osterloh* aaO, S. 148 f.

77 *Schulze-Osterloh* (FN 74), S. 131 (156 ff) mit näherer Begründung. Dazu auch unten C III 1 a.

78 *Schulze-Osterloh* (FN 74), S. 131 (160/161); *Schulze-Osterloh*, ÖStZ 1979, 150 (157 ff).

79 Dazu unten C IV 1.

80 *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1981/1982, 238 (240 ff) mit weiteren Nachweisen.

81 *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1981/1982, 238 (246 ff) mit näherer Begründung.

82 BStBl. 1981 I, 75.

83 DB 1981, 2006.

84 BB 1981, 1563 f = DB 1981, 1907, 2101.

henden Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung⁸⁵ auf Grund der Haftung in § 15 a Abs. 1 S. 3 EStG. Ist die Vermögensminderung auf Grund der Haftung nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich, so wird die in § 15 a Abs. 1 S. 2 EStG vorgesehene Erweiterung des Verlustausgleichspotentials, die auf der sich aus der Handelsregister-eintragung ergebenden Außenhaftung des Kommanditisten beruht, ausgeschlossen. Zur Feststellung der Unwahrscheinlichkeit der Vermögensminderung schreibt der Bundesminister der Finanzen eine eingehende Analyse der Finanzlage der Gesellschaft, bezogen auf den jeweiligen Bilanzstichtag, vor. Damit verallgemeinert er die Mißbrauchsvorschrift des § 15 a Abs. 1 S. 3 EStG in unzulässiger Weise, die nur dadurch rechtsstaatlichen Anforderungen genügende Konturen bekommen kann, daß man entscheidend auf das in ihr enthaltene Merkmal der Art und Weise des Geschäftsbetriebs abstellt⁸⁶.

dd) In Tz. 13–15 nimmt der Bundesminister der Finanzen zu der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 20 a EStG Stellung, soweit sie sich mit der Verlustzurechnung beim Ausscheiden des Kommanditisten und bei der Auflösung der Gesellschaft befaßt. Nach dieser Bestimmung ist der Betrag, den der Kommanditist nicht ausgleichen muß, bei diesem als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG zu behandeln und den anderen Gesellschaftern als Verlustanteil zuzurechnen. Das Schreiben des Bundesministers der Finanzen macht dazu leider nicht deutlich, daß diese Regelung nur insoweit Anwendung finden kann, als das negative Kapitalkonto des Kommanditisten nicht durch stille Reserven ausgeglichen wird, die anlässlich seines Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft realisiert werden⁸⁷.

c) Bemerkungen zum BMF-Schreiben vom 14. 9. 1981

Das Schreiben vom 14. 9. 1981⁸⁸ versucht, der Forderung der sinngemäßen Anwendung des § 15 a EStG auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 S. 2 EStG Konturen zu geben. Die Problematik dieser Verweisungsvorschrift besteht darin, daß sie inhaltlich außerordent-

85 In der Überschrift mit dem Buchstaben b gebraucht der Bundesminister der Finanzen allerdings den dem § 15 a Abs. 5 Nrn. 2 und 3 EStG entnommenen Ausdruck der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Hiermit ist jedoch keine andere Bedeutung verbunden, vgl. *Schulze-Osterloh*, FR 1981, 450 (451).

86 *Schulze-Osterloh*, FR 1981, 450 ff. mit näherer Begründung, vgl. auch schon *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1981/1982, 238 (259 ff).

87 *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1981/1982, 238 (268).

88 BStBl. 1981 I, 620 ff.

lich unbestimmt ist. An Stelle einer „entsprechenden“ Anwendung ist nur eine „sinngemäße“ vorgeschrieben, ohne daß die Bedeutung dieser Abstufung erkennbar wird⁸⁹. Es kommt hinzu, daß im Wege der Verweisung auf § 15 a EStG mit dem Begriff des steuerlichen Kapitalkontos des Kommanditisten als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Verlustausgleichspotentials ein Element des Vermögensvergleichs für maßgeblich erklärt wird, für das es im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Entsprechung gibt. Ob § 21 Abs. 1 S. 2 EStG hiernach noch dem sich aus dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes und aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung ergebenden Gebot der Tatbestandsbestimmtheit der die Steuerpflicht bestimmenden Gesetze⁹⁰ genügt, ist danach außerordentlich zweifelhaft⁹¹. Diese Skepsis wird durch die Vielfalt der Ansichten, die inzwischen zu § 21 Abs. 1 S. 2 EStG vertreten werden, unterstrichen⁹².

Gleiches zeigt der Inhalt des Schreibens des Bundesministers der Finanzen vom 14. 9. 1981. Ausgehend von der tatsächlich geleisteten Einlage des Kommanditisten werden Posten genannt, die das Ausgleichsvolumen teils erhöhen, teils mindern, ohne daß erkennbar wird, ob diese Aufzählung abschließend oder nur beispielhaft gemeint ist und welches Prinzip ihr zugrunde liegt. So soll das Ausgleichsvolumen um Darlehen erweitert werden, die der Kommanditist der Kommanditgesellschaft gewährt; ob dies –

89 Vgl. *Jakob*, DB 1980, 2354 (2361); *Kreile*, Vorteilhafte Geldanlagen, Gruppe 4, S. 497 (552); *Dornfeld*, DB 1980, 2303. – *Uelner/Dankmeyer*, DStZ/A 1981, 12 (22), bezeichnen die sinngemäße Anwendung als eine im Vergleich zur entsprechenden Anwendung „schwächere“ Form.

90 Vgl. namentlich BVerfGE 13, 153 (160); ferner BVerfGE 19, 253 (267); 21, 209 (215).

91 Ebenso *Knobbe-Keuk*, StuW 1981, 97 (104).

92 Für Maßgeblichkeit des Kapitalkontos aus der Handelsbilanz *Jakob*, DB 1980, 2354 (2361 f). – Für Maßgeblichkeit der Vermögenseinlage des Kommanditisten unter Berücksichtigung sonstiger Vermögenmehrungen und -minderungen *Stuhrmann* in Blümich/Falk, EStG, § 21 EStG Anm. 4 b, bb, bbb (S. 49 b ff) (Erg.Lfg. 8, Januar 1981); *Bordewin* in Bordewin/Söffing/Uelner, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 1980, S. 117 f; *Frotscher/Baldi*, EStG, § 15 a EStG Tz. 157 (Grundwerk 4/81); ebenso, aber unter Einbeziehung von fiktivem Sonderbetriebsvermögen *Söffing*, FR 1981, 157 ff; ähnlich, aber mit Einschränkungen, *Schmitz*, DB 1981, 438 (440). – Für Maßgeblichkeit des Kapitalkontos aus einer fiktiven Steuerbilanz der vermögensverwaltenden KG einschl. fiktiver Ergänzungsbilanzen ohne Berücksichtigung eines fiktiven Sonderbetriebsvermögens *Dornfeld*, DB 1980, 2303 (2307 f). – Vgl. auch die nur referierenden und damit ratlos wirkenden Ausführungen von *John/Theisen*, Verlustverrechnung in Personengesellschaften, 1981, S. 130 ff.

in Analogie zu den Regeln über das Sonderbetriebsvermögen – auch für diejenigen Gegenstände gelten soll, die der Kommanditist der Kommanditgesellschaft zur Nutzung überläßt, wird nicht erörtert. Ähnlich soll das Ausgleichsvolumen um den Kredit zur Finanzierung der Einlage gemindert werden; offen bleibt aber, ob diese Minderung durch den Wert der Gegenstände kompensiert werden kann, die der Kommanditist zur Sicherung des Kredits belastet hat, eine Möglichkeit, die aus den Vorstellungen über die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen im Falle der Verpfändung von Gegenständen für eine Betriebsschuld⁹³ abgeleitet werden könnte. Darüber hinaus äußert sich das Schreiben vom 14. 9. 1981 auch insofern außerordentlich vage, als es generell anteilige Vermögenszuflüsse und anteilige Vermögensabflüsse bei der Ermittlung des Verlustausgleichspotentials des Kommanditisten berücksichtigen will, ohne daß gesagt wird, welcher Art diese Zu- und Abflüsse sein sollen.

Insgesamt kann das Schreiben vom 14. 9. 1981 nicht als eine überzeugende Antwort auf die Fragen nach der Auslegung des § 21 Abs. 1 S. 2 EStG angesehen werden.

C. Überlegungen zum 100%-Erlaß im Hinblick auf den BFH-Beschluß vom 5. 5. 1981 und auf die Regelung der §§ 15 a; 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2; 21 Abs. 1 S. 2 EStG

I. Der 100%-Erlaß

Der 100%-Erlaß⁹⁴ betrifft die Verlustzurechnung bei Personengesellschaften, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen. Er bestimmt, daß der Anteil des Kommanditisten am Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen nur bis zur Höhe der Einlage des Kommanditisten berücksichtigt werden kann. Erweiterungen sollen möglich sein, wenn der Kommanditist über seine Einlage hinaus einer Nachschußpflicht unterliegt oder wenn er für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Einzelfall (z. B. als Bürge) persönlich haftet. Der hiernach nicht dem Kommanditisten zuzurechnende negative Anteil soll dem persönlich haftenden Gesellschafter zugerechnet werden.

93 Vgl. BFH IV 186/63 v. 17. 3. 1966, BStBl. 1966 III, 350 (351 f) = BFHE 86, 21 (23 f); ferner Abschn. 14 a EStR.

94 BMF-Schr. v. 2. 1. 1975, BB 1975, 79; dazu auch oben B IV 1.

II. Der BFH-Beschluß vom 5. 5. 1981

Die im 100%-Erlaß artikulierte Auffassung der Verwaltung ist durch den Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 5. 5. 1981⁹⁵ in vollem Umfange bestätigt worden.

Diese Entscheidung ist im summarischen Verfahren um die Aussetzung der Vollziehung von Feststellungsbescheiden nach § 69 Abs. 3 FGO ergangen. Der VIII. Senat geht dabei nach seinen Worten von einer „überschlägigen Beurteilung der Sach- und Rechtsfragen“ aus⁹⁶. Die Ausführungen im einzelnen erwecken allerdings den Eindruck einer festgefügtten Darstellung der Rechtslage, bei der nicht deutlich wird, welcher Spielraum für zusätzliche Erwägungen im Verfahren um die Entscheidung der Hauptsache überhaupt noch bleibt. Es fehlt jeder Hinweis auf andere ernst zu nehmende Lösungsmöglichkeiten, so daß nicht erkennbar wird, welche anderen Überlegungen der Senat in seine Betrachtung einbezogen hat. Demgegenüber hatte die Vorinstanz, das Hessische Finanzgericht⁹⁷, aus dem in der Literatur bestehenden Meinungsstreit⁹⁸ zum 100%-Erlaß geschlossen, daß ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Feststellungsbescheide bestünden⁹⁹.

Die Entscheidungspraxis des VIII. Senats ist in ihrer apodiktischen Art auch insofern bedenklich, als sie dazu beiträgt, dem Steuerpflichtigen den Mut zur Fortsetzung des Verfahrens in der Hauptsache zu nehmen. Sie begünstigt damit ohne abschließende höchstrichterliche Prüfung eine Verfestigung der Verwaltungspraxis.

III. Negative Überschufeinkünfte aus der Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft

1. Das Problem

Trotz dieser Entwicklung soll versucht werden, Überlegungen zu den Auswirkungen negativer Überschufeinkünfte aus der Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft anzustellen. Eine solche Untersuchung ist deshalb besonders dringlich, weil für die Regelung des § 15 a EStG, die auf diese Einkünfte nach den §§ 20 I Nr. 4 S. 2 EStG; 21 Abs. 1 S. 2 EStG sinngemäß angewendet werden soll, vorab geklärt werden muß, ob und in wel-

95 VIII B 26/80, BStBl. 1981 II, 574 ff.

96 BStBl. 1981 II, 574 (575).

97 EFG 1980, 290 f.

98 Nachweise oben B IV 1, FN 34, 35.

99 Kritisch zur Argumentationsweise des BFH auch Görlich, BB 1981, 1826 f.

chem Umfang bereits nach allgemeinen Vorschriften negative Einkünfte nicht zu berücksichtigen sind.

Für dieses Problem sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

a) Es gibt Kommanditgesellschaften, die gewerblich tätig sind, bei denen aber die Kommanditisten oder einzelne von ihnen nicht die Stellung von Mitunternehmern haben. Hierzu gehören vor allem¹⁰⁰ Familiengesellschaften, bei denen die Stellung der Kommanditisten nach dem Gesellschaftsvertrag wesentlich schwächer ausgestaltet ist, als sie nach dem Normalbild eines solchen Gesellschafters sein müßte. Insbesondere Beschränkungen hinsichtlich der Entnahme von Gewinnen, die Ausschaltung der in § 164 HGB geregelten Mitwirkungsrechte der Kommanditisten, die Hinausschiebung eines Kündigungsrechts der Kommanditisten und umgekehrt die Einräumung eines jederzeit ausübbareren Kündigungsrechts durch den persönlich haftenden Gesellschafter bei Abfindung zum Buchwert sind Umstände, die den Bundesfinanzhof¹⁰¹ veranlassen, die Mitunternehmerstellung solcher Kommanditisten zu verneinen¹⁰².

Bei einer solchen Ausgestaltung erhebt sich die Frage, wie die Gewinn- und Verlustanteile, die den Kommanditisten auf Grund ihrer Gesellschafterstellung zufließen, steuerlich zu behandeln sind. Hierfür erweist sich, wie an anderer Stelle¹⁰³ näher begründet, die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG über die Einkünfte eines stillen Gesellschafters als Auffangtatbestand, eine Auffassung, der sich der IV. Senat des Bundesfinanzhofs¹⁰⁴ jetzt vorsichtig zu nähern scheint: Den Kommanditisten fließen Einkünfte aus Kapitalvermögen zu, für die zu entscheiden ist, in welchem Umfang Verlustanteile abzugs- und ausgleichsfähig sind.

100 Eine weitere – bisher nicht allgemein anerkannte – Fallgruppe sind die Publikums-Kommanditgesellschaften hinsichtlich ihrer Anlage-Kommanditisten, dazu oben B IV 6 b, aa.

101 Vgl. die Nachw. bei *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1978/1979, 245 (247 FN 4). Ferner aus neuerer Zeit BFH IV R 163/76 v. 8. 2. 1979, BStBl. 1979 II, 405 (407 f) = BFHE 127, 188 (193 ff); BFH I R 116/77 v. 6. 4. 1979, BStBl. 1979 II, 620 (621 f) = BFHE 128, 202 (204 ff); BFH IV R 27/76 v. 5. 7. 1979, BStBl. 1979 II, 670 (671 ff) = BFHE 128, 375 (377 ff); BFH IV R 137/78 v. 29. 4. 1981, BStBl. 1981 II, 663 ff.

102 Vgl. zur grundsätzlichen Rechtfertigung dieses Ansatzes *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1978/1979, 245 (254 f).

103 *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1978/1979, 245 (256 ff); vgl. zusätzlich unter dem Gesichtspunkt des Analogieverbots *Schulze-Osterloh* (FN 74), S. 131 (156 ff). Im Ergebnis ebenso jetzt auch *Walz*, Verhandlungen des 53. Deutschen Juristentages Berlin 1980, Bd. I, Gutachten, S. F 95 ff.

104 IV R 137/78 v. 29. 4. 1981, BStBl. 1981 II, 663 (665).

b) Die andere Fallgruppe betrifft Kommanditgesellschaften, die nicht gewerbliche Einkünfte, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen. Bei ihnen sind die Kommanditisten auf Grund ihrer Gesellschafterstellung an diesen Einkünften mit positiven oder negativen Anteilen beteiligt. Im Falle eines anteiligen Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen ist ebenfalls zu prüfen, in welcher Höhe er sich bei den Kommanditisten steuerlich auswirkt.

2. Beteiligung an einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft

In den Fällen, in denen der Verlust der Gesellschaft wegen ihrer gewerblichen Tätigkeit nach den Regeln über die Gewinnermittlung festgestellt wird, führt die Zuweisung des Verlustanteils an den Kommanditisten, der nicht Mitunternehmer ist, bei diesem zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen, für deren Auswirkung im einzelnen die Regeln über die Überschusseinkünfte gelten. Der Zufluß von Einnahmen und der Ansatz von Ausgaben richtet sich also nach § 11 EStG. Das führt zu der Konsequenz, daß Verlustanteile nur bis zur Höhe der Einlage als Werbungskosten angesehen werden können¹⁰⁵, und zwar nur bis zur Höhe der tatsächlich geleisteten Einlage. Nur soweit der Gesellschafter die Einlage geleistet hat, ist die Belastung mit dem Verlustanteil mit einem Zahlungsvorgang vergleichbar, von dem § 11 Abs. 2 EStG ausgeht. Die rückständige Einlage, auf die sich die Verlusttragungspflicht nach § 167 Abs. 3 HGB zusätzlich erstreckt, erweitert diesen notwendigen Abflußvorgang nicht. Sie bestimmt nur den Rahmen der endgültigen Verlusttragungspflicht im Verhältnis der Gesellschafter untereinander. Ein Abfluß eines Vermögenswertes im Sinne von § 11 Abs. 2 EStG findet erst statt, wenn der Kommanditist seiner Einlageverpflichtung nachkommt und damit insoweit sein negatives Kapitalkonto ausgleicht. Der in dieser Hinsicht abweichenden Auffassung des Bundesfinanzhofs¹⁰⁶, die er im Zusammenhang mit Kommanditgesellschaften, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen¹⁰⁷, geäußert hat, ist daher nicht zuzustimmen¹⁰⁸.

Ebenso kann ein Abfluß auch nicht schon dadurch eintreten, daß der Kommanditist gegenüber Gläubigern über die geleistete Einlage hinaus

105 Nähere Begründung bei *Schulze-Osterloh* (FN 74), S. 131 (160/161); ausführlicher *Schulze-Osterloh*, ÖStZ 1979, 150 (158).

106 BStBl. 1981 II, 574 (576).

107 Dazu unten C III 3.

108 Ebenso daher auch nicht *Döllerer*, BB 1981, 1317 f. – Richtig aber OFD Hannover (FN 33).

persönlich haftet, sei es, daß die im Handelsregister eingetragene Hafteinlage höher als die geleistete Einlage ist, sei es, daß persönliche Verpflichtungsgründe, wie beispielsweise eine Bürgschaft, vorliegen. Entgegen dem Bundesfinanzhof kann es nicht darauf ankommen, ob – wie er unter Vermischung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Gesichtspunkte formuliert – „ein Abfluß von Werbungskosten handelsrechtlich möglich“ ist¹⁰⁹. Erst tatsächliche Leistungen auf Grund dieser Verpflichtungen können zu Werbungskosten führen.

Verlustanteile aus gewerblich tätigen Kommanditgesellschaften, die dem Kommanditisten als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden, wirken sich einkommensmindernd also nur bis zur Höhe der tatsächlich geleisteten Einlage aus¹¹⁰. Darüber hinausgehende Verlustanteile, die nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen dem Kommanditisten während des Bestehens der Gesellschaft zur Last fallen, fließen erst dann aus seinem Vermögen ab, wenn er zusätzliche Einlagen erbringt oder wenn ihm in der Zukunft Gewinnanteile zugerechnet werden.

Die hiernach bei dem Kommanditisten zunächst nicht abzugs- und ausgleichsfähigen Verlustanteile sind nicht den persönlich haftenden Gesellschaftern oder den Kommanditisten mit ausreichenden Einlagen zuzurechnen. Allerdings sieht der 100%-Erlaß mit Zustimmung des Bundesfinanzhofs im Beschluß vom 5. 5. 1981¹¹¹ eine solche Zuweisung für den vergleichbaren Fall der Beteiligung des Kommanditisten an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft vor. Hierfür fehlt es jedoch an einer gesetzlichen Grundlage, auch widerspricht sie der gesellschaftsvertraglichen Ergebnisverteilung, die grundsätzlich auch für das Steuerrecht verbindlich ist. Eine Zuweisung der zunächst nicht abzugs- und ausgleichsfähigen Verlustanteile des Kommanditisten zu anderen Gesellschaftern würde darüber hinaus dem betroffenen Kommanditisten die Möglichkeit nehmen, in der Zukunft Verlustanteile durch zusätzliche Einlagen zu decken und so ihren Abfluß im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG zu bewirken.

109 BStBl. 1981 II, 574 (576). – Handelsrechtlich ist der Abfluß von Werbungskosten ohne Bedeutung, zumal da die Kommanditgesellschaft bilanzierungspflichtig ist.

110 Zum Zeitpunkt des Abflusses (Aufstellung der Gesellschaftsbilanz) vgl. – für die stille Gesellschaft – BFH VIII B 84/79 v. 30. 9. 1980, mitgeteilt von *Dölle*, BB 1981, 1317; FG München, BB 1981, 1315 ff.

111 BStBl. 1981 II, 574 (576).

3. Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft

Anders ist dagegen die Stellung des Kommanditisten zu beurteilen, wenn er an einer Gesellschaft beteiligt ist, die nicht gewerbliche Einkünfte, sondern solche aus Vermögensverwaltung erzielt¹¹². Diese Gestaltung in Form von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betreffen der 100%-Erlaß und der Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 5. 5. 1981.

In einem solchen Fall werden die Einnahmen und Ausgaben gesondert auf der Ebene der Gesellschaft ermittelt¹¹³. Hierfür fehlt es zwar an einer ausdrücklichen materiell-rechtlichen Vorschrift; die Bestimmung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO über die gesonderte Feststellung der Einkünfte, an denen mehrere beteiligt sind, gibt aber für dieses Verfahren eine ausreichende Grundlage.

Bei dieser Ermittlung der Differenz zwischen Einnahmen und Werbungskosten für die Gesellschaft sind die allgemeinen Vorschriften anzuwenden. Es gelten daher insbesondere die §§ 8, 9 und 11 EStG¹¹⁴. Für die Gesellschaft ist also zu prüfen, ob Einnahmen zugeflossen und Werbungskosten abgefließen sind. Das sich hieraus ergebende steuerliche Gesamtergebnis – ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten oder ein Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen – ist dem einzelnen Kommanditisten entsprechend dem Maß seiner zivilrechtlichen Ergebnisbeteiligung¹¹⁵ anteilig zuzurechnen. Grundlage dieser anteiligen Zurechnung ist § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, wonach Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet werden, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist¹¹⁶. Aus dieser anteiligen Zurechnung der Wirtschaftsgüter folgt eine entsprechende Zurechnung der mit ihnen erwirtschafteten Ergebnisse.

Dieser Vorgang der anteiligen Zurechnung läßt nun aber keinen Raum mehr, auf der Ebene der einzelnen Beteiligten, also auf der der Kommanditisten, zu prüfen, ob der Anteil am Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen nach den Regeln des § 11 EStG abgefließen ist¹¹⁷. Bei einem solchen Verfahren würde die Frage des Abflusses zweimal geprüft werden: zunächst auf der Ebene der Gesellschaft, sodann noch einmal auf der Ebene der Gesellschafter.

112 Vgl. in dieser Hinsicht zur Abgrenzung des Handelsgewerbes vom Gewerbebetrieb des Steuerrechts *Schulze-Osterloh* (FN 74), S. 131 (134 ff).

113 Ebenso BFH VIII B 26/80 v. 5. 5. 1981, BStBl. 1981 II, 574 (576).

114 Ebenso BFH aaO.

115 Ebenso BFH aaO.

116 Ebenso BFH aaO.

117 Im Ergebnis ebenso *Görlich*, BB 1981, 1826 (1827).

Der Bundesfinanzhof geht in seinem Beschluß vom 5. 5. 1981 unbefangen von dem Erfordernis einer solchen doppelten Prüfung aus, ohne die dagegen vorgebrachten Bedenken¹¹⁸ zu erwähnen, womit er sich die Möglichkeit verbaut, die für eine andere Entscheidung im summarischen Verfahren ausreichenden ernstlichen Zweifel¹¹⁹ zu artikulieren. Er setzt sich damit ferner in einen gewissen Widerspruch zu der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 5. 2. 1965¹²⁰, in der Werbungskosten, die ein Beteiligter einer Grundstückseigentümergeinschaft aufgebracht hatte, ohne weiteres im Rahmen der Ergebnisverteilung auch dem anderen Beteiligten zugerechnet wurden, ohne daß geprüft wurde, ob insofern ein Abfluß im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG auch bei diesem stattgefunden hatte¹²¹. In diesem Sinne geht auch die Praxis der Finanzgerichte¹²² von einer einheitlichen Beurteilung von Zufluß und Abfluß auf der Ebene der Grundstücksgemeinschaft aus.

Der Bundesfinanzhof sieht auch nicht die Parallele, die zur Ergebnismittlung und Ergebnisverteilung im Bereich gewerblicher Einkünfte von Personengesellschaften besteht. Bei diesen wird das Ergebnis für die Gesellschaft insgesamt nach den Grundsätzen über den Bestandsvergleich ermittelt; das Ergebnis wird danach ohne einen nochmaligen individuellen

118 Dornfeld, DB 1974, 2373 (2376); Horst Vogel, DB 1975, 518 (520); Schulte, FR 1980, 341 (344); im Ergebnis ebenso Groh, JbFSt 1979/1980, 209 (236), der für den Fall der Anerkennung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten bei gewerblich tätigen Kommanditgesellschaften einen unbegrenzten Abzug von Werbungskostenüberschüssen bei Kommanditisten vermögensverwaltender Kommanditgesellschaften für geboten hält. Ohne eindeutige Meinungsäußerung Durchlaub, DStR 1975, 311 (313 ff).

119 Vgl. BFH III B 9/66 v. 10. 2. 1967, BStBl. 1967 III, 182 (183) = BFHE 87, 447 (450): „Ernstliche Zweifel‘ im Sinne des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen . . . vor, wenn bei der Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes im Aussetzungsverfahren in rechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfrage oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfrage bewirken.“ Vgl. dazu auch Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, 10. Aufl., § 69 FGO Tz. 5 (Lfg. 33, Nov. 1979). Vgl. ferner die Kritik von Görlich, BB 1981, 1826 f.

120 VI 234/53 U, BStBl. 1965 III, 256 (257) = BFHE 82, 25 (27 ff).

121 Ähnlich auch RFH VI A 1318/33 v. 8. 1. 1936, RStBl. 1936, 135 (137), der bei der Verwaltung eines gemeinschaftlichen Grundstücks durch einen Miteigentümer Zufluß und Abfluß bei den übrigen Miteigentümern in dem Zeitpunkt annimmt, in dem diese Vorgänge bei dem verwaltenden Miteigentümer stattfinden.

122 VG Berlin, EFG 1966, 72 f; FG Rheinland-Pfalz, EFG 1972, 346 (347).

Bestandsvergleich auf die einzelnen Gesellschafter verteilt¹²³. Wenn dieses Verfahren auch auf der besonderen Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG beruht, so zeigt es doch, daß eine anteilige Zurechnung eines Gesamtergebnisses nicht mit einer erneuten Prüfung der Merkmale verbunden werden kann, die bereits bei der Ermittlung des Gesamtergebnisses berücksichtigt worden sind.

Bei der Zurechnung des Anteils des Kommanditisten am Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen der Gesellschaft kann es folglich nicht darauf ankommen, ob dieser Überschuß auch für den einzelnen Kommanditisten den Charakter einer Ausgabe im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG hat. Auf Grund seiner Mitgliedschaft in der Gesellschaft treffen ihn die Ausgaben der Gesellschaft anteilig und unmittelbar.

Bei diesem Verfahren der anteiligen Zurechnung kommt es auch nicht darauf an, ob und in welchem Umfang der Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet. Auf Grund seiner Stellung als Gesellschafter ist der Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen anteilig als sein negativer Einkunftsbeitrag anzusehen. Im übrigen kann die Frage der Haftung des Gesellschafters bei einer Einkunftsermittlung, die auf einer bloßen Einnahmen- und Ausgabenrechnung beruht, keine Rolle spielen. Haftungsprobleme können bei der Frage des Verlustausgleichs allenfalls zu berücksichtigen sein, wenn ein Vermögensvergleich Aussagen über den Umfang eines Haftungsrisikos erlaubt¹²⁴. Eine reine Geldrechnung unter Einbeziehung von Absetzungen für Abnutzungen, wie sie die Überschußrechnung darstellt, kann wirtschaftlich beachtliche Hinweise auf das Haftungsrisiko nicht geben. Man kann daher die Zurechnung eines Ausgabenüberschusses nicht unter Berufung auf eine beschränkte persönliche Haftung verweigern.

Entgegen der Auffassung des Bundesministers der Finanzen im 100%-Erlaß ist es in diesem Zusammenhang auch unerheblich, daß der Kommanditist einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft beim Aus-

123 BFH GrS 1/79 v. 10. 11. 1980, BStBl. 1981 II, 164 (167 f). Nähere Begründung bei Schulze-Osterloh (FN 74), S. 131 (168).

124 Richtigerweise kommt es aber auch hierbei nicht auf die persönliche Haftung an, vgl. Schulze-Osterloh (FN 74), S. 131 (162 f). Die Verlustzurechnung ist eine Frage des Innenverhältnisses, die Haftung eine Frage des Außenverhältnisses – zwei Bereiche, die auch steuerlich nicht vermengt werden dürfen, wenn wirtschaftlich verfehlt Ergebnisse vermieden werden sollen, wie sie jetzt die Regelung des § 15 a EStG bewirkt. Nicht die Haftung, sondern die Ergebniszurechnung bestimmt den steuerlich maßgebenden wirtschaftlichen Gehalt der Beteiligung.

scheiden aus der Gesellschaft oder bei ihrer Auflösung einen Veräußerungsgewinn nicht nach § 16 EStG zu versteuern hat¹²⁵, eine Frage, deren Entscheidung der Bundesfinanzhof ausdrücklich offen gelassen hat¹²⁶. Diese Rechtsfolge gilt auch für die persönlich haftenden Gesellschafter¹²⁷. Folgerungen, die aus dieser Regelung abgeleitet werden, müßten gleichermaßen den Kommanditisten und den persönlich haftenden Gesellschafter treffen.

Nach allem ist abweichend von der Ansicht des Bundesministers der Finanzen im 100%-Erlaß und des Bundesfinanzhofs in dem diesen Erlaß bestätigenden Beschluß vom 5. 5. 1981 ein Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen dem Kommanditisten einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft auch dann zuzurechnen, wenn dessen Einlage aufgezehrt ist.

IV. Die Bedeutung des § 15 a EStG

Aus diesen Überlegungen ergibt sich zugleich, daß § 15 a EStG in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG und mit § 21 Abs. 1 S. 2 EStG von unterschiedlicher Tragweite ist, je nachdem, ob ein Kommanditist, der nicht Mitunternehmer ist, an einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft oder an einer Vermietung und Verpachtung betreibenden¹²⁸ Kommanditgesellschaft beteiligt ist.

1. Beteiligung an einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG)

Ist der Kommanditist an einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft beteiligt, wobei ihm wegen seiner atypischen Stellung der Anteil am Ergebnis wie einem stillen Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen ist, so ist nach § 11 EStG von vornherein sein Verlustanteil nur bis zur Höhe seiner Einlage zu berücksichtigen. Sowohl für ihn als auch für den typischen stillen Gesellschafter ist damit die Anordnung der sinngemäßen Anwendung des § 15 a EStG in § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG

125 Ebenso *Görllich*, BB 1981, 1826 (1827).

126 BStBl. 1981 II, 574 (577).

127 So zutreffend *Vogel*, DB 1975, 518 (519/520); *Schulte*, FR 1980, 341 (345).

128 Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die eine vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft erzielt, fehlt eine Regelung, welche die sinngemäße Anwendung des § 15 a EStG vorschreibt. Eine solche Gesellschaft bleibt daher bei der folgenden Betrachtung unberücksichtigt.

allenfalls von begrenzter Bedeutung. Selbst wenn man davon ausgehen muß, daß mit dieser Regelung die Besteuerung der stillen Gesellschafter und damit zugleich der Kommanditisten, die nicht als Mitunternehmer angesehen werden können, auf eine neue Basis gestellt werden sollte¹²⁹, so kann damit nicht die Folge verbunden sein, daß die allgemeine Vorschrift des § 11 EStG über den Zufluß der Einnahmen und den Abfluß der Ausgaben in diesem Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen außer Kraft gesetzt werden sollte. § 15 a EStG regelt nur die Abzugs- und Ausgleichsfähigkeit von negativen Einkünften einerseits und deren Verrechenbarkeit mit zukünftigen Einkünften andererseits. Sie setzt also voraus, daß überhaupt negative Einkünfte entstanden sind. Wenn diese Voraussetzung im Einzelfall durch § 11 Abs. 2 EStG ausgeschlossen wird, bleibt für § 15 a EStG insofern kein Anwendungsfeld¹³⁰. Auch die Regelung über die Erweiterung des ausgleichsfähigen Verlustes bei entsprechender Außenhaftung des Kommanditisten in § 15 a Abs. 1 S. 2 EStG ist nicht anwendbar, da das Bestehen dieser Haftung das Erfordernis einer Ausgabe im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG nicht ersetzen kann. Ebenso geht die Anordnung der Verrechenbarkeit von Verlusten in § 15 a Abs. 2 EStG ins Leere, da Verlustanteile, welche die Einlage übersteigen, bei Gesellschaftern, die nicht Mitunternehmer sind, als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, soweit ihnen in späteren Jahren Gewinnanteile zufließen¹³¹.

Problematisch ist aber, ob die Vorschrift des § 15 a Abs. 3 S. 1 EStG über die Gewinnzurechnung im Falle der Einlageminderung Bedeutung hat. Diese Bestimmung betrachtet den Rückfluß der Einlage an den Kommanditisten oder an den stillen Gesellschafter als einen Vorgang, der den bisherigen Abzug des Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen in entsprechender Höhe als ungerechtfertigt erscheinen läßt. Dieser Grundsatz kann – ohne daß es einer Entscheidung über die Anwendbarkeit des § 15 a Abs. 3 EStG bedarf – auch auf die Einkünfte des stillen Gesellschafter oder des Kommanditisten aus Kapitalvermögen übertragen werden, da die Einlageminderung der Rückgängigmachung einer Ausgabe gleichkommt.

Zweifelhaft ist ferner, ob aus § 15 a EStG zu schließen ist, daß künftig erbrachte Einlagen nicht mehr – entgegen der bisherigen Rechtslage¹³² – zu einem Abfluß von Verlustanteilen führen, die zur Zeit ihrer Entstehung

129 Dafür könnte die Begründung zu § 21 Abs. 1 S. 2 EStG sprechen, vgl. BT-Drucks. 8/3648, S. 18 f.

130 Sinngemäß ebenso *Dornfeld*, DB 1981, 546 f.

131 *Schulze-Osterloh* (FN 74), S. 131 (161); *Schulze-Osterloh*, ÖStZ 1979, 150 (158).

132 S. oben C III 2.

die Einlage überschritten hatten und daher insoweit nicht abzugs- und ausgleichsfähig waren. Zu § 15 a EStG wird auf der Grundlage einer entsprechenden Äußerung im Bericht des Finanzausschusses¹³³ die Auffassung vertreten, daß eine Einlageerhöhung vorhandene verrechenbare Verluste nicht in ausgleichs- und abzugsfähige Verluste umwandle, sondern nur das künftige Verlustausgleichspotential erhöhe¹³⁴. Diese – anerkanntermaßen wirtschaftlich verfehlt¹³⁵ – Entscheidung des Gesetzgebers braucht auf Verlustanteile der stillen Gesellschafter und Kommanditisten, für die das Zu- und Abflußprinzip des § 11 EStG gilt, nicht übertragen zu werden. Für diese bewirkt die spätere Einlageerhöhung einen steuerlich wirksamen Abfluß bisher nicht abgeflossener Verlustanteile.

Die Verweisung auf § 15 a EStG in § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG ist daher wegen der vorrangigen Regelung des § 11 EStG ohne Auswirkung auf die Besteuerung der stillen Gesellschafter und der ihnen wegen Fehlens der Mitunternehmereigenschaft gleichgestellten Kommanditisten.

2. Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 S. 2 EStG)

Ist der Kommanditist an einer Kommanditgesellschaft beteiligt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, ist die sinnngemäße Anwendung des § 15 a EStG auf Grund der Regelung des § 21 Abs. 1 S. 2 EStG von Bedeutung.

Geht man von der Gültigkeit des § 21 Abs. 1 S. 2 EStG aus¹³⁶, so beschränkt sie die Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit negativer Einkünfte des Kommanditisten, die dieser nach den oben¹³⁷ angestellten Überlegungen ohne Begrenzung auf die Einlage auf Grund seiner Beteiligung an der Gesellschaft erzielen kann. Sie stellt auf diese Weise mit gewissen Modifi-

133 BT-Drucks. 8/4157, S. 3.

134 *Kreile* (FN 89), S. 537; *Söffing* in Bordewin/Söffing/Uelner, Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto, 1980, S. 79 f; *Söffing* in Lademann/Söffing/Brockhoff, Komm. z. EStG, § 15 a EStG Tz. 54 (Nachtr. 50, Nov. 1980); *Stuhrmann* in Blümich/Falk, EStG, 11. Aufl., § 15 a EStG Tz. 81 (Erg.Lfg. 8, Jan. 1981). – A. M. *Eggesiecker/Eisenach/Schürmer*, FR 1981, 13 ff.

135 *Stuhrmann* (FN 134); *Eggesiecker/Eisenach/Schürmer* (FN 134). *John/Theisen* (FN 92), S. 108, bezeichnen eine Umpolung verrechenbarer in ausgleichsfähige Verluste durch Einlageerhöhung als „sachgerecht“.

136 Vgl. zu den Zweifeln, die sich insofern aus dem Rechtsstaatsprinzip und aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung ergeben, oben B IV 6 c.

137 C III 3.

kationen¹³⁸ die Rechtslage her, die nach Ansicht des Bundesministers der Finanzen im 100 %-Erlaß schon immer bestanden haben soll. Folgerichtig hat der Bundesminister der Finanzen den 100 %-Erlaß in seinem Schreiben vom 14. 9. 1981¹³⁹ aufgehoben. Im Widerspruch zu diesem Streben nach Kontinuität wird dieses Schreiben aber hinsichtlich der Höhe des Verlustausgleichspotentials bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu einer wesentlichen Änderung der bisherigen Praxis führen. Insbesondere die nunmehr entwickelten Elemente eines fiktiven positiven und negativen Sonderbetriebsvermögens¹⁴⁰ waren dem 100 %-Erlaß nicht zu entnehmen.

V. Zusammenfassung

Hinsichtlich der Abzugs- und Ausgleichsfähigkeit negativer Überschusseinkünfte aus der Beteiligung eines Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden: die atypische, zu Einkünften aus Kapitalvermögen führende Beteiligung an einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft und die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft.

1. Im Falle der atypischen Beteiligung an einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft ist das Abflußprinzip des § 11 Abs. 2 EStG beim Kommanditisten zu beachten, so daß negative Einkünfte nur bis zur Höhe seiner Einlage abzugs- und ausgleichsfähig sind. Darüber hinausgehende negative Einkünfte fließen steuerlich wirksam aus seinem Vermögen ab, soweit er zusätzliche Einlagen erbringt oder soweit ihm in der Zukunft Gewinnanteile zugerechnet werden. Die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG, mit der die sinnngemäße Anwendung des § 15 a EStG auf diese Einkünfte angeordnet wird, geht damit ins Leere. Der Gesetzgeber hat nicht bedacht, daß die vorrangige Vorschrift des § 11 EStG in der Person des Kommanditisten das mit § 15 a EStG verfolgte Anliegen in wesentlich einfacherer Weise regelt, da sie allein auf Zu- und Abflußvorgänge abstellt.

2. Im Falle der Beteiligung eines Kommanditisten an einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft ist entgegen dem 100 %-Erlaß und der Ansicht des Bundesfinanzhofs im Beschluß vom 5. 5. 1981 das Zu- und

138 Insb. im Hinblick auf die Verrechenbarkeit des Verlustes nach § 15 a Abs. 2 EStG vgl. *Dornfeld*, DB 1981, 546 (547).

139 BStBl. 1981 I, 620 ff.

140 Dazu oben B IV 6 c. Vgl. ferner die Gründe, die gegen die Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens bereits bei § 15 a EStG und daher erst recht bei § 21 Abs. 1 S. 2 EStG sprechen, bei *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1981/1982, 238 (246 ff).

Abflußprinzip des § 11 EStG nur bei der Überschußermittlung auf der Ebene der Gesellschaft zu berücksichtigen. Ein sich hieraus ergebender Verlust ist dem Kommanditisten nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig ohne Rücksicht auf die Höhe seiner Einlage zuzurechnen. Insoweit erlangt die Anordnung der sinngemäßen Anwendung des § 15 a EStG auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 S. 2 EStG ihre Bedeutung, sofern man sie trotz ihrer Unbestimmtheit für verfassungsmäßig hält.

Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Lohnsteuerrichtlinien

Rechtsanwalt Dr. *Joachim N. Stolterfoht*, Freiburg i. Br.

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <p>I. Skizzierung des eigenen methodischen Standorts</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Reaktionsmöglichkeiten des Steuerrechts auf das Lückenproblem <ol style="list-style-type: none"> a) Lückenfüllung durch Systemdenken b) Anwendung des allgemeinen negativen Grundsatzes 2. Gründe für die Notwendigkeit des Systemdenkens im Steuerrecht <ol style="list-style-type: none"> a) Praktische Untauglichkeit des Analogieverbots b) Die Doppelwirkung steuerrechtlicher Normen 3. Judicial self-restraint bei der Rechtsfortbildung im Steuerrecht <p>II. Lohnsteuerrichtlinien zugunsten des Steuerpflichtigen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Der Befund der „Annehmlichkeiten“ und der „Gelegenheitsgeschenke“ 2. Argumente für die Lohnsteuerfreiheit <ol style="list-style-type: none"> a) Das Fehlen eines geldwerten Vorteils b) Gewährung von Annehmlichkeiten im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers | <ol style="list-style-type: none"> c) Der fehlende Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis <ol style="list-style-type: none"> 3. Der Widerspruch der Steuerfreiheit von Annehmlichkeiten und Gelegenheitsgeschenken zur Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit 4. Lohnsteuerbefreiungen und § 3 Nr. 52 EStG <p>III. Lohnsteuerrichtlinien zu Lasten des Steuerpflichtigen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Die Verknüpfung von Vorteilen mit Nachweispflichten durch die Finanzverwaltung <ol style="list-style-type: none"> a) Reisekostenerstattung nach § 3 Nr. 16 EStG b) Folgerungen für die Interpretation von Abschnitt 25 Abs. 9 LStR 2. Die Harmonisierung von Normwidersprüchen <ol style="list-style-type: none"> a) Die Pflicht des Arbeitgebers zur Kontrolle von freiwilligen Trinkgeldern b) Die Haftung des Arbeitgebers nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG c) Die Auflösung des Normenwiderspruchs <p>IV. Schlußbemerkungen</p> |
|---|--|

Die Abgrenzung zwischen der dem Richter gestatteten Rechtsanwendung (einschließlich der Rechtsfortbildung) und der allein dem Gesetzgeber vorbehaltenen Rechtsetzung hat als Problem der Stellung des Richters zum Gesetz Juristen seit jeher beschäftigt¹, ohne daß allgemeingültige Antworten gefunden werden konnten. Daß hier die relativ junge Steuerrechtswissenschaft alsbald einen methodischen Konsens erzielen kann, ist nicht zu erwarten. Im Gegenteil: Nachdem im Steuerrecht lange Zeit ein Defizit an methodischem Problembewußtsein zu finden war, liegt es zunächst nahe, daß die unterschiedlichen Positionen besonders pointiert vertreten werden.

Will man im Anwendungsbereich der Lohnsteuerrichtlinien² denjenigen Regelungen nachgehen, in denen (möglicherweise) der Bereich der Rechtsanwendung verlassen wird und die Finanzverwaltung für sich Rechtsetzungsmacht usurpiert, so verlangt dies eine geklärte methodische Basis für die eigenen Ausführungen. Der Erörterung der Sachprobleme unter II. und III. muß daher eine kurze Skizzierung des eigenen methodischen Standorts vorangestellt werden (I).

I. Skizzierung des eigenen methodischen Standorts

1. Reaktionsmöglichkeiten des Steuerrechts auf das Lückenproblem

Das lückenlose, alle in der Rechtswirklichkeit möglichen Fälle berücksichtigende Gesetz ist ein Ideal, welches wegen der Vielgestaltigkeit der Lebenssachverhalte nie erreicht werden kann. Der Richter als Adressat der Rechtsnormen sieht sich daher einerseits immer wieder mit dem Problem konfrontiert, daß das geschriebene Recht für den ihm unterbreiteten Fall keine vorbedachte Regel enthält; andererseits darf er die Entscheidung über eine zulässigerweise zum Gegenstand eines Prozesses gemachte Rechtsfrage nicht verweigern.

Art. 4 code civil³ bestimmt deshalb:

„Ein Richter, der sich weigert, einen Bescheid zu geben, unter dem Vorwand, daß das Gesetz den Fall unberührt lasse, daß es dunkel oder unzulänglich sei, kann auf Justizversagung belangt werden.“

1 Vgl. Ph. Heck, Das Problem der Rechtsgewinnung, 2. Aufl., Tübingen 1932, 3.
2 Hier werden unter „Lohnsteuerrichtlinien“ sowohl die Lohnsteuer-Richtlinien (und zwar, sofern nichts Abweichendes vermerkt ist, in der Fassung vom 3. 3. 1981, BStBl. I 1981, 131 – LStR 1981 –) als auch die sonstigen zur Lohnsteuer ergangenen Verwaltungsanweisungen verstanden.
3 In der Formulierung des Badischen Landrechts von 1809 (L. R. S. 4).

Es handelt sich um die auch heute noch⁴ geltende gerichtsverfassungsrechtliche Fundamentalnorm, deren Bedeutung erkennbar wird, wenn man berücksichtigt, daß allein in diesem Fall der Richter bei der unmittelbaren Ausübung seiner richterlichen Tätigkeit einer Dienstaufsicht unterliegt⁵.

Muß der Richter bei einem unzulänglichen Gesetz – ein heute gerade im Steuerrecht sicherlich nicht seltener Fall⁶ – entscheiden, so kann er, wenn die vorhandenen Rechtsnormen eine Regelungslücke aufweisen, lediglich zwischen zwei theoretischen Möglichkeiten wählen: der Ausfüllung der erkannten Lücke durch systematische juristische Techniken oder der Anwendung des allgemeinen negativen Grundsatzes. Tertium non datur.

a) Lückenfüllung durch Systemdenken

Im ersten Fall versucht der Richter, wenn er dem Gesetz eine unmittelbar einschlägige Vorschrift nicht entnehmen kann, die Rechtsordnung nach teleologischen Gesichtspunkten fortzuentwickeln. Er bemüht sich, die den gesetzlichen Vorschriften zugrunde liegenden Wertungen aufzudecken und sie zueinander in eine Ordnung zu bringen, die es ihm erlaubt, die für die Entscheidung des ihm unterbreiteten Falles maßgeblichen Gesichtspunkte aus dieser Ordnung selbst abzuleiten⁷. Lassen sich auf diese Weise keine eindeutigen Lösungen gewinnen, so muß der Richter auf „die aus dem Geiste der Rechtsordnung sich ergebenden Grundsätze“ zurückgreifen⁸. Es handelt sich insoweit um ein Vorgehen des Richters, das seine

4 Das Problem hat sich allerdings heute in seiner praktischen Relevanz von der Justizverweigerung auf die Verzögerung verlagert, vgl. Jürgen Blomeyer, NJW 1977, 557, sowie die Entscheidungen des Schweiz.BGer. vom 23. und 29. 1. 1981 C 22/80 und A 280/79, EuGRZ 1981, 502 und 503.
5 Grundlegend dazu Fritz Baur, Justizaufsicht und richterliche Unabhängigkeit, Tübingen 1954, 24 ff.
6 Dazu etwa Honsell, Vom heutigen Stil der Gesetzgebung, Salzburg 1979. Derartige Klagen sind allerdings nicht neu; Bismarck wird das Wort zugeschrieben, wer wisse, wie Gesetze und Würste gemacht werden, könne nachts nicht mehr ruhig schlafen.
7 Da dies letztlich die Art und Weise allen juristischen Vorgehens ist, sagt Hans J. Wolff (studium generale 1952, 195, 206) zu Recht: „Rechtswissenschaft . . . ist systematisch oder sie ist nicht.“ Dabei spielt es hier keine Rolle, ob bei dieser Ableitung die Wertung stärker aus dem objektiven Normtext oder der subjektiven Regelungsabsicht des historischen Gesetzgebers erschlossen wird, zumal die Antithese von „objektiver“ und „subjektiver“ Theorie wohl nur auf einer nicht hinreichend reflektierten methodischen Grundlage möglich ist.
8 So – in Anlehnung an eine Formulierung Savignys – § 1 S. 2 des I. Entwurfs zum BGB von 1888. Die II. Kommission strich die Vorschrift als selbstverständlich

Rechtfertigung darin findet, daß nur auf diese Weise die rationale Folgerichtigkeit der Rechtsordnung gewahrt werden kann, die letztlich als methodische Forderung aus dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt⁹. Man kann dieses methodische Vorgehen als Systemdenken bezeichnen.

b) Anwendung des allgemeinen negativen Grundsatzes

Diesem Konzept einer teleologischen Rechtsfortbildung steht für den Richter als gedankliche Alternative die Entscheidung nach dem „allgemeinen negativen Grundsatz“ gegenüber, den *Ernst Zitelmann*¹⁰ darin sah, daß ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung „alle Handlungen straffrei, ersatzfrei“ – und es ließe sich hinzufügen: steuerfrei – bleiben, weil jeder positive Rechtssatz, durch den eine Strafe oder Schadensersatzpflicht oder eine Steuerpflicht angeordnet wird, eine Ausnahme von dem allgemeinen negativen Grundsatz ist und das Fehlen einer „erwarteten“ Regelung lediglich einen rechtspolitischen Fehler des Gesetzes darstellt. Steuerrechtlich entspricht dieser Auffassung das sog. „steuerrechtliche Analogieverbot“, welches mit der Funktion der Freiheitssicherung des einzelnen¹¹ jegliche über den möglichen Wortsinn einer Steuerrechtsnorm hinausgehende erweiternde Rechtsanwendungstechnik¹² für unzulässig hält, wenn sie zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausschlägt. Man kann diese Auffassung Steuerpositivismus¹³ nennen.

und daher entbehrlich (vgl. Protokolle der Kommission für die II. Lesung des Entwurfs des BGB, Band I, Berlin 1897, 2). Im gleichen Sinne Art. 1 Schweiz. ZGB.

- 9 Dazu *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin 1969, 16 ff et passim.
- 10 *Zitelmann*, Lücken im Recht, Leipzig 1903, 15 ff. Ausführlich auch *Walther Burckhardt*, Die Organisation der Rechtsgemeinschaft, 2. Aufl., Zürich 1944, 116 ff.
- 11 Zu dieser rechtsstaatlichen Funktion des Analogieverbots ausführlich *Tiedemann*, Tatbestandfunktionen im Nebenstrafrecht, Tübingen 1969, 172 ff, insb. 193 f.
- 12 Es handelt sich beim „Analogieverbot“ mithin um eine Bezeichnung *pars pro toto*, die alle ausdehnenden Rechtsanwendungsverfahren bezeichnet. Präzis *von Wallis*, StbJb. 1973/74, 79, 83: „Eine Begrenzung erfährt alle Rechtsanwendung im Steuerrecht darin, daß weder durch Interpretation, noch durch Lückenausfüllung, noch durch Rechtsfortbildung eine Steuerpflicht neu entstehen kann.“ Vgl. auch *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Berlin 1974, 89 FN 129.
- 13 Diese Bezeichnung schließt sich an *Tipke*, StuW 1981, 189 ff an, ohne daß mit der Bezeichnung irgendeine (Ab)wertung verbunden sein soll.

2. Gründe für die Notwendigkeit des Systemdenkens im Steuerrecht

Während für den Bereich des Zivilrechts das Systemdenken unangefochten vorherrscht¹⁴, bekennt man sich wegen des Art. 103 Abs. 2 GG im Strafrecht zum strafrechtlichen Analogieverbot als methodischer Ausprägung des allgemeinen negativen Grundsatzes¹⁵. Das Steuerrecht steht zwischen beiden und muß sich entscheiden: Erlaubt es dem Richter – gegebenenfalls unter Überschreitung des Wortlauts der Steuerrechtsnorm – eine größere methodische Freiheit? Oder findet die Rechtsanwendung – jedenfalls wenn sie zuungunsten des Steuerpflichtigen erfolgen soll – ihre unüberschreitbare Grenze in formalen Schranken wie etwa derjenigen des Wortlauts? Noch vor gar nicht langer Zeit fiel – jedenfalls verbal – die Antwort nahezu ausnahmslos zugunsten des steuerrechtlichen Analogieverbots aus¹⁶, dessen Begründung allerdings fast immer nur cursorisch erfolgte. Im Vorfeld der Jahrestagung 1981 haben sich allerdings Einbrüche in diese Front gezeigt. Die Zahl derer nimmt zu, die ein Systemdenken im Steuerrecht in größerem Maße zulassen wollen¹⁷.

Ich glaube – ohne daß ich mich hier mit allen Argumenten auseinandersetze –, daß Rechtsanwendung im Steuerrecht im methodischen Ansatz keinen engeren Schranken unterliegt als etwa im Zivilrecht. Allerdings zwingt der Charakter des Steuerrechts als Eingriffsrecht zu ganz besonderer Zurückhaltung bei der belastenden Rechtsfortbildung.

a) Praktische Untauglichkeit des Analogieverbots

Die Möglichkeit der Übertragung des strafrechtlichen Analogieverbots auf das Steuerrecht ist in der Vergangenheit zu Recht bezweifelt worden¹⁸.

- 14 Die Geltung des allgemeinen negativen Satzes wird für das Zivilrecht einhellig abgelehnt, vgl. statt aller *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., Berlin 1979, 362 ff m. w. N.
- 15 Vgl. die Übersicht bei *Eser* in: Schönke/Schröder, StGB, 20. Aufl., München 1980, § 1 RNR. 26.
- 16 Vgl. aus der Rechtsprechung des BFH Urt. vom 12. 12. 1956 VI 86/55 U, BStBl. I 1957, 51, 52; Urt. vom 28. 11. 1967 II 110/62, BStBl. II 1968, 216, 217; Urt. vom 20. 5. 1969 II 25/61, BStBl. II 1969, 550, 552; Urt. vom 9. 2. 1972 I R 205/66, BStBl. II 1972, 455, 457; Urt. vom 16. 12. 1975 VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246, 248. Zur Literatur vgl. die umfassenden Nachweise bei *Tipke*, Steuerrecht, 8. Aufl., Köln 1981, 43 FN 62.
- 17 Vor allem *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg 1980, 142 ff; *Tipke*, StuW 1981, 189; *Tanzer*, StuW 1981, 201. Kritisch schon *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973, 171 ff. Zu früheren – meist rudimentären – Ansätzen vgl. die Nachweise bei *Tanzer*, aaO, 201 FN 138.
- 18 Ausführlich *Walz* (FN 17), 143 f; *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Pra-

Dieses strafrechtliche Analogieverbot wird aber auch von Steuerrechtlern meist weniger kritisch als von Strafrechtlern hingenommen. *Sax*¹⁹ spricht in seiner ausführlichen Studie über das Analogieverbot von dem „Beschwören einer überkommenen Formel“ und *Grünwald*²⁰ hat ausführlich dargelegt, daß man trotz der theoretischen Anerkennung des Analogieverbotes in der neueren Rechtsprechung vergeblich nach Beispielen sucht, in denen eine Tat, die strafwürdig erscheint, unter Berufung auf das strafrechtliche Analogieverbot nicht gehandelt wurde. Ich darf hier nur an die Subsumtion der unterlassenen Rückkehr zum Unfallort unter den gesetzlichen Begriff „Flucht“²¹ erinnern. *Arthur Kaufmann*²² bezeichnete das strafrechtliche Analogieverbot schlicht als Najivität und stellte es in eine Reihe mit den gesetzlichen Interpretationsverboten in früheren Kodifikationen. Sieht man sich die Praxis an, so findet sich letztlich niemand, der – sei es für das Strafrecht, sei es für das Steuerrecht – eine derartige Auffassung nicht nur methodisch postuliert, sondern sie auch in der praktischen juristischen Arbeit „durchhält“. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs²³ finden sich zahllose Beispiele einer verschärfenden Analo-

xis, Köln 1981, 124 ff, sowie *Dieter Hess*, Analogieverbot und Steuerrecht, Diss. jur. Köln 1974, 137 ff. Vgl. dazu auch noch BVerfG-Beschl. vom 24. 7. 1957 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89, 95; *Papier* (FN 17), 177; *Tipke* (FN 13), 189, 192. Nachweise über Vertreter einer Parallelität bei *Papier* (FN 17), 171 FN 2.

19 *Sax*, Das strafrechtliche „Analogieverbot“, Göttingen 1953, 154. Gegen das strafrechtliche Analogieverbot auch *Heller*, Logik und Axiologie der analogen Rechtsanwendung, Berlin 1961, 135 ff.

20 ZStW 76 (1964), 1, 2.

21 BFH-Urt. vom 26. 9. 1962 4 StR 196/62, BGHSt 18, 114. Zahlreiche weitere Beispiele bei *Schmidhäuser*, Strafrecht AT, 2. Aufl., Tübingen 1975, 111 f.

22 Analogie und „Natur der Sache“, Karlsruhe 1965, 3.

23 Zahlreiche Beispiele bei *Tipke* (FN 13), 189, 196 ff. Ich möchte mich hier auf einige Beispiele aus dem KStG (ohne Anrechnungsverfahren) beschränken: (a) § 14 KStG 1975 regelte nur den Fall, daß eine Abwicklung erfolgte, weil eine „Auflösung beschlossen“ war. Man wandte die Vorschrift auf alle Fälle der Auflösung an, auch wenn diese nicht durch Beschluß herbeigeführt worden war (vgl. RFH-Urt. vom 5. 3. 1940 I 44/40, RStBl. 1940, 715), obwohl das – etwa beim Schachtelprivileg (vgl. BFH-Urt. vom 8. 12. 1971 I R 164/69, BStBl. II 1972, 229) – durchaus nachteilig sein konnte. (b) § 15 KStG 1975 regelte nur die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften. Dennoch bejahte der BFH die durchaus auch z. T. nachteilige (vgl. BFH-Urt. vom 5. 11. 1969 I R 60/67, BStBl. II 1970, 149) analoge Anwendung auf andere Körperschaftsteuersubjekte (Urt. vom 25. 5. 1962 I 155/59 U, BStBl. III 1962, 351 für Genossenschaften; Urt. vom 25. 5. 1962 I 182/60 U, BStBl. III 1962, 354 für VVaG). (c) § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1975 nannte bei den Körperschaftsteuersubjekten nur gewerbliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts; der BFH dehnte die Vorschrift auf gewerbliche Betriebe von Anstalten des öffentlichen Rechts aus (Urt.

gie, die im Grunde unter methodischem Aspekt nur angegriffen werden, wenn man sie auch von der Sache her für unzutreffend hält²⁴.

Zu wenig ist bisher die Frage erörtert worden, ob die Forderung eines strikt angewandten steuerrechtlichen Analogieverbotes vom richterlichen Ethos nicht etwas Unzumutbares verlangt. Die Anwendung des allgemeinen negativen Grundsatzes würde den Richter zu Entscheidungen zwingen, die aus wertender Sicht „falsch“ sind; er müßte – wollte er gemäß dem Analogieverbot entscheiden – nicht nur von der von ihm als richtig erkannten wertenden Beurteilung abweichen, wenn es sich um problematische Fälle handelt, sondern auch dann, wenn – wie dies häufig²⁵ der Fall ist – keinerlei Zweifel begründet sind, daß aufgrund der gesetzlichen Wertungen das Ergebnis nur in einer ganz bestimmten Weise ausfallen kann. Richterliches Ethos verlangt, daß sich der Richter nicht als bloßer Gesetzestechniker versteht, sondern seine Tätigkeit auch an dem Ziel der Fäl-

vom 4. 2. 1976 I R 200/73, BStBl. II 1976, 355, 356). (d) Der Verlustabzug einer GmbH kann mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre verrechnet werden (§ 8 Abs. 1 KStG 1977 i. V. m. § 10 d EStG). Dennoch wird dies beim „Mantelkauf“ verweigert, BFH-Urt. vom 15. 2. 1966 I 112/63, BStBl. III 1966, 289. (e) Eine Analogie liegt auch vor, wenn die werdende GmbH (vor Eintragung in das Handelsregister) nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1977 besteuert wird (dazu *Streck*, BB 1972, 261, 265 und *Stolterfoht*, StRK § 1 KStG R. 74) oder wenn ausländische Rechtssubjekte (die nicht unter die abschließende Aufzählung des Klammerzusatzes fallen, weil sie nicht „AG“ usw. sind) den ihnen ähnlichen Organisationsformen des deutschen Rechts gleichgestellt werden; so ausdrücklich z. B. Art. 52 Abs. 1 Schweiz. Bundesratsbeschluß über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. 12. 1940 und § 5 Abs. 1 KVStG.

24 Der Ausweg zwischen der theoretischen Anerkennung des Analogieverbotes und dessen praktischer Nichtanwendung wird über die Manipulation des Auslegungsbegriffs gesucht. *Schmidhäuser* (FN 21), 112 betont: „Das Verbot der Analogie zuungunsten des Täters besteht für die Strafrechtspraxis also nur insoweit, als sie selbst eine Lücke im Gesetz anerkennt. Das ist eine Frage der Wertung, nicht allein der Logik. Soweit man behauptet, das Analogieverbot schaffe eine sichere Garantie für den Rechtsunterworfenen, ist dies nichts als eine rechtsstaatliche Fassade.“ Typisch ist dafür im Steuerrecht die Anerkennung einer – dem Analogieverbot offenbar nicht widersprechenden – „Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes“ (vgl. BFH-Urt. vom 26. 11. 1974 VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352, 354 m. w. N. sowie *Spitaler*, StJb. 1956/57, 105, 113 und *Weinsheimer*, Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht, Düsseldorf 1958), die sachlich Gesetzeskorrektur und damit Rechtsfortbildung ist (richtig *Beisse*, DStR 1976, 176, 177).

25 Typische Beispiele sind der Wechsel der Gewinnermittlungsart (dazu BFH-Urt. vom 28. 5. 1968 IV R 202/67, BStBl. II 1968, 650) und die nicht geregelte Behandlung der Rückzahlung von persönlichen Ausgaben (vgl. dazu den von *Pelka* auf der Jahrestagung gehaltenen Vortrag, S. 209 ff).

lung gerechter Entscheidungen ausrichtet. Dann aber wird sich ein Richter in Fällen, in denen gesetzliche Wertungen eindeutig sind, nur bereit finden können, „falsch“ zu entscheiden, wenn er wenigstens mit einer umgehenden Nachbesserung des Gesetzes durch den Gesetzgeber rechnen darf. Abgesehen davon, daß der Richter dadurch sehenden Auges die Gesetzgebungsflut auch dort noch anheizen würde, wo es weitgehend nur um technische Detailfragen geht, ist die Erwartung, steuergerichtliche Entscheidungen würden erzieherisch wirken, mutig. Es soll hier nicht das rechtsstaatliche Anliegen der Anhänger des steuerrechtlichen Analogieverbotes verkannt werden, die „Idee der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte“²⁶ zum Tragen zu bringen und der durchaus nicht fernliegenden Gefahr vorzubeugen, daß sich die Finanzrechtsprechung in gleicher Weise wie etwa die Arbeitsgerichtsbarkeit zum Ersatzgesetzgeber entwickelt, weil der Gesetzgeber zunehmend mangelhaft arbeitet. Ich glaube aber, daß das steuerrechtliche Analogieverbot als *formale* Schranke seine Aufgabe nicht hinreichend erfüllen kann. Sieht sich der Richter als „Gehilfe des Ministers der Finanzen bei der Auslegung der Steuergesetze“²⁷, so dürfte auch das steuerrechtliche Analogieverbot keine wirksame Hürde mehr bilden²⁸. Besteht hingegen – und das dürfte in den letzten 20 Jahren in der Finanzgerichtsbarkeit ganz überwiegend und zunehmend der Fall gewesen sein – ein derartiges Mißverständnis des richterlichen Amtes nicht, so bedarf es auch nicht des formalen Analogieverbotes. An seine Stelle sollte der materiale Gesichtspunkt des *judicial self-restraint* treten.

Die Lehre vom steuerrechtlichen Analogieverbot scheitert praktisch vor allem auch daran, daß ihre Befürworter nicht in der Lage sind, ein von Wertungen unabhängiges Kriterium zu finden, welches die Schranke der zulässigen Interpretationstechniken im Steuerrecht bestimmt. Meist wird hier der „mögliche Wortsinn“ herangezogen, der jedoch ohne juristische Wertungen, die man gerade ausschließen wollte, nicht feststellbar ist²⁹.

26 BVerfG-Urt. vom 24. 1. 1962 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318, 328 im Anschluß an *Bühler/Stricker*, Steuerrecht AT, 3. Aufl., Wiesbaden 1960, 658.

27 So der Reichsfinanzminister *Fritz Reinhardt* am 13. 4. 1935 anlässlich der Einführung von Mirre als Präsident des RFH (vgl. DStZ 1935, 485, 491). Zustimmung *Schmölders*, ZgesStW 101 (1941), 64, 78.

28 Zur begrenzten Eignung juristischer Dogmatik als Garant rechtsstaatlicher Rechtsanwendung vgl. *Rütbers*, Die unbegrenzte Auslegung, Frankfurt 1973, 443 f und *Hempfer*, Die nationalsozialistische Staatsauffassung in der Rechtsprechung des Preußischen OVG, Berlin 1974, 134 ff.

29 Dazu *Hassemer*, Tatbestand und Typus, Köln 1967, 67 ff und *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Köln 1976, 181 ff. *Larenz* (FN 14),

Juristische Hermeneutik ist gerade anwendungsbezogen³⁰; das Verständnis juristischer Begriffe läßt sich deshalb von der gestellten Rechtsanwendungsaufgabe der Konkretisierung nicht trennen. Hinzu kommt, daß im Steuerrecht überwiegend technische Begriffe benutzt werden, bei denen eine vom rechtlichen Begriffsinhalt losgelöste umgangssprachliche Bedeutung nicht ermittelt werden kann. *Esser*³¹ betonte deshalb mit Recht, daß die Feststellung, der Wortlaut einer Norm sei eindeutig, nicht den Beginn, sondern das Ende des Rechtsfindungsvorgangs kennzeichnet. Das führt dann in der praktischen Handhabung dazu, daß die Frage der Abgrenzung von verbotener Analogie und zulässiger Auslegung doch wieder weitgehend von den inhaltlichen Vorstellungen des jeweiligen Anwenders beeinflusst wird.

b) Die Doppelwirkung steuerrechtlicher Normen

Von *Werner Flume*³² stammt die Feststellung, daß kein Sachverhalt aus der Natur der Sache heraus eine Besteuerung verlange. Dieser Ausgangspunkt ist sicherlich unangreifbar. Hat der Gesetzgeber jedoch erst einmal an einen Tatbestand eine Steuerpflicht geknüpft, so unterliegt er bei der Ausgestaltung des übrigen Normengefüges einem Zwang zur inneren Folgerichtigkeit. Viele im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung entwickelte steuerrechtliche Normen können nicht in vorteilhafte und nachteilige Rechtsfolgen aufgespalten werden³³. Zu erinnern ist beispielhaft an das Sonderbetriebsvermögen bei Personenhandelsgesellschaften oder an den Übergang von einer einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsart zur anderen. Ein Rechtsfortbildungsverbot hinsichtlich belastender Eingriffe würde mithin zwingend ein Rechtsfortbildungsverbot hinsichtlich der korrespondierenden günstigen Rechtsfolgen nach sich ziehen. Der Versuch, hier auf „typische“ Auswirkungen abzustellen, bemächtigt sich

307 ff erkennt das Dilemma, hält aber eine typweise Differenzierung noch für möglich. Positiver zur Möglichkeit der Ermittlung eines möglichen Wortsinns äußert sich *Krey*, Studien zum Gesetzesvorbehalt im Strafrecht, Berlin 1977, 127 ff.

30 Dazu grundlegend *Gadamer*, Wahrheit und Methode, 4. Aufl., Tübingen 1975, 307 ff, insb. 312 ff, sowie *Betti*, Allg. Auslegungslehre als Methodik der Geisteswissenschaften, Tübingen 1967, 600 ff.

31 *Esser*, Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, 3. Aufl., Tübingen 1974, 253 f.

32 StbJb. 1967/68, 63 ff. Insoweit wird der Gesetzgeber, wie *Lang* (FN 12), 70 vermerkt, „urschöpferisch“ tätig.

33 Im Anschluß an *Beisse*, StuW 1981, 1, 9 spricht man meist von einer „zweischneidigen Lückenfüllung“, vgl. *Tipke* (FN 13), 189, 199.

der inhaltlichen Unbestimmtheit des Typusbegriffs und ist kein Ausweg, solange nicht klargestellt wird, wie konkret bei der Ermittlung dieser typischen Auswirkungen vom Richter vorgegangen werden soll³⁴.

Zu wenig beachtet wird außerdem, daß das Steuerrecht stark die Regelungsabläufe anderer Rechtsgebiete beeinflusst. Der Verzicht auf die Besteuerung eines Sachverhaltes im Wege der Analogie ist nicht nur eine quantitative Verminderung des steuerlichen Eingriffs bei dem potentiellen Steuerschuldner; sie bestimmt zugleich das Verhältnis der Steuerbelastung dieses Steuerschuldners zu anderen Steuerschuldnern und beeinflusst damit die Wettbewerbsverhältnisse zwischen beiden³⁵. Diese Funktionszusammenhänge können auch steuerrechtlich nicht ausgeklammert werden. So besteuerte § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1975 gewerbliche Betriebe von *Körperschaften* des öffentlichen Rechts. Die ratio dieser Vorschrift lag darin, daß diese Betriebe mit privaten Unternehmen konkurrieren und sich deshalb nicht über geringere (körperschaftsteuerrechtliche) Belastungen einen Wettbewerbsvorteil am Markt sollten verschaffen können³⁶. Obgleich diese wettbewerbliche ratio der Norm bei gewerblichen Betrieben von *Anstalten* des öffentlichen Rechts – die rechtlich keine Körperschaften sind – gleichfalls paßt, ließ das Gesetz eine entsprechende Regelung vermissen. Der BFH³⁷ übertrug deshalb im Wege richterlicher Rechtsfortbildung die für Körperschaften getroffene belastende Regelung auch auf Anstalten. Nicht die steuerrechtliche, sondern die wirtschaftsrechtliche Funktion der Norm gebot steuerrechtlich die analoge Anwendung. Oder: Würde man die im Handelsregister noch nicht eingetragene GmbH nicht im Wege der Analogie nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1977 als Körperschaftsteuersubjekt behandeln, obwohl sie andererseits auch keine Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, so könnten die nicht ausgeschütteten Gewinne der Ertragsteuerbelastung entzogen werden. Nach der weitgehenden Einschränkung der Haftungsnachteile bei der werdenden GmbH durch die Zivilgerichte³⁸ würde die steuerrechtliche Entscheidung gegen eine ana-

34 Zur inhaltlichen Unklarheit des in der Rechtswissenschaft verwandten Typusbegriffs vgl. *Stolterfoht*, Die Selbständigkeit des Handelsvertreters, Düsseldorf 1973, 156 ff.

35 Reichsfinanzminister *Erzberger* (nach *Hensel*, Bonner Festgabe für Zitelmann, München 1923, 217, 220) sprach bei der Beratung der AO 1919 von dem Aspekt der steuerrechtlichen „Nachbargleichheit“. Zum Problem vgl. *Klaus Vogel*, DStZ(A) 1977, 5, 10.

36 Zur Entstehungsgeschichte vgl. *Evers*, KStG, 2. Aufl., Berlin 1927, § 2 Anm. 3.

37 Oben FN 23 sub (c).

38 Vgl. als letztes Glied einer langen Reihe von Entscheidungen des 2. Senats des BGH das Urteil vom 9. 3. 1981 II ZR 54/80, NJW 1981, 1373 mit Anm. von *Karsten Schmidt*, NJW 1981, 1345.

loge Anwendung von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1977 zugleich weitreichende Verschiebungen gesellschaftsrechtlicher Systemzusammenhänge zur Folge haben³⁹.

3. Judicial self-restraint bei der Rechtsfortbildung im Steuerrecht

Erweist sich mithin das steuerrechtliche Analogieverbot als (formale) Schranke der Rechtsfortbildung zum Nachteil des Steuerpflichtigen als methodisch und praktisch nicht überzeugend, so ist damit noch nichts über die hinter diesem Analogieverbot stehenden Ziele gesagt. Die Rechtsfortbildung zum Nachteil des Steuerpflichtigen darf vom Richter nicht voreilig über das ausgedehnt werden, was der Gesetzgeber der Steuerpflicht unterworfen hat. Gerade im Hinblick auf den Eingriffscharakter des Steuerrechts hat sich der Finanzrichter bei der Rechtsfortbildung besondere Zurückhaltung aufzuerlegen⁴⁰. Gibt es rechtspolitisch oder dogmatisch sachgerechte Erwägungen, weshalb die Entscheidung auch gegen die Ausweitung ausfallen kann, so sollte immer der restriktiveren Auffassung der Vorzug gegeben werden. Dort aber, wo dogmatisch und rechtspolitisch keine Zweifel über die zutreffenden Wertungen bestehen können und sich der Richter auch nicht mit Regelungsabsichten der Gesetzgebungsorgane in Widerspruch setzt, kann er die gesetzlichen Wertungen auch dann weiterdenken, wenn dies im Wege der steuerverschärfenden Analogie geschieht.

In Fällen von „Bereichslücken“⁴¹, in denen ein ganzer in sich verschränkter Normenbereich ungeregelt geblieben ist, wird der Finanzrichter sogar befugt sein, belastende Rechtsfortbildung zu betreiben, ohne daß er die maßgeblichen Wertungen eindeutig aus dem Gesetz ableiten kann. Erforderlich ist nur, daß der Gesetzgeber selbst die Besteuerung eines bestimmten Sachverhaltes angeordnet hat, ohne im einzelnen auszuformulieren,

39 Zur Berücksichtigung derartiger übergreifender Systemzusammenhänge vgl. *Rittner*, Die Rechtswissenschaft als Teil der Sozialwissenschaften, in: Zur Einheit der Rechts- und Staatswissenschaften, Karlsruhe 1967, 97, 113 ff, sowie *ders.*, Festschrift für Bartholomeyczik, Berlin 1973, 319, 321 ff.

40 Die Rechtsprechung neigt nach meiner Auffassung zu schnell dazu, dem Gesetz einen eindeutigen analogiefähigen Systemgedanken zu unterlegen, was sich besonders deutlich am „Entstrickungsprinzip“ (dazu *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Köln 1981, 150 ff) aufzeigen ließe. Dies näher darzulegen, fehlt hier jedoch der Raum.

41 Meist wird von „Gebietlücken“ gesprochen, vgl. *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, Berlin 1964, 137 f, sowie *Rittner*, Die werdende juristische Person, Tübingen 1973, 8.

wie diese Besteuerung durchzuführen ist. Eine derartige Situation ist beispielsweise für das Recht der Personengesellschaften gegeben. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bringt zum Ausdruck, daß die Gewinne der Personengesellschaft unabhängig von der Ausschüttung an die einzelnen Gesellschafter einkommensteuerrechtlich erfaßt werden sollen. Anders als für die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und der Einzelunternehmer hat der Gesetzgeber aber die einzelnen für die Personengesellschaftsbesteuerung heranzuziehenden Rechtsregeln nicht ausformuliert, so daß insoweit der Richter zur ergänzenden Rechtsanwendung „aus dem Geist der Rechtsordnung“ berufen ist.

Findet die Rechtsfortbildung ihre Grenzen nicht an dem formalen Prinzip des steuerrechtlichen Analogieverbotes, so bedarf es für die weitere Erörterung der Unterscheidung von lediglich inhaltlich *unrichtiger* Rechtsfortbildung und methodisch *unzulässiger* Rechtsfortbildung. Diese Grenze wird quantitativ zu ziehen sein: Nur wenn überhaupt keine an gesetzlichen Vorschriften orientierte juristische Argumentationsmethode zu dem erzielten Ergebnis führen konnte, wird man eine Rechtsfortbildung durch Rechtsanwendungsorgane als das Usurpieren von Rechtsetzungsbefugnissen anzusehen haben.

Im folgenden soll versucht werden, Typen derartiger Grenzüberschreitungen aus dem Bereich der Lohnsteuerrichtlinien aufzuzeigen.

II. Lohnsteuerrichtlinien zugunsten des Steuerpflichtigen

Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG⁴² gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit alle „Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden“. Diese Formulierung ist bewußt weit gewählt⁴³ und umfaßt alle Zuwendungen, die aus der Sicht des Arbeitnehmers – nicht notwendig hingegen auch aus der Sicht des Arbeitgebers⁴⁴ – dem Arbeitnehmer „aus Anlaß und als Ausfluß dieser Tätigkeit“⁴⁵ zukommen.

⁴² § 2 LStDV stellt lediglich eine Konkretisierung von § 19 Abs. 1 EStG dar. So zu Recht BFH-Urt. vom 19. 7. 1974 VI R 114/71, BStBl. II 1975, 181, 182.

⁴³ BFH-Urt. vom 19. 7. 1974 VI R 114/71, BStBl. II 1975, 181, 182.

⁴⁴ Vgl. BFH-Urt. vom 19. 7. 1974 VI R 114/71, BStBl. II 1975, 181, 182 m. w. N.

⁴⁵ RFH-Urt. vom 24. 10. 1934 VI A 141/34, RStBl. 1935, 335.

1. Der Befund der „Annehmlichkeiten“ und der „Gelegenheitsgeschenke“⁴⁶

Dennoch existieren zahlreiche Verwaltungsvorschriften, die derartige Vorteile mit dem Hinweis, es handle sich um bloße „Annehmlichkeiten“ oder um „Gelegenheitsgeschenke“, steuerfrei lassen. Ich möchte mich, da es im Rahmen einer primär methodischen Fragestellung nicht auf Vollständigkeit ankommt, auf einige typische Beispiele beschränken⁴⁷:

- (1) Abschnitt 19 Abs. 1 LStR bestimmt, daß der Vorteil, den ein Arbeitnehmer durch Gewährung unentgeltlicher oder verbilligter Mahlzeiten im Betrieb erhält, insoweit nicht zum Arbeitslohn gehört, als er 1,50 DM je Arbeitstag nicht übersteigt. Entsprechendes gilt für Barzuschüsse des Arbeitgebers an eine Kantine, Gaststätte oder zwischengeschaltete Einrichtung zur Verbilligung von Mahlzeiten und für die Ausgabe von Essensmarken an Arbeitnehmer, die zum Erwerb von Mahlzeiten innerhalb oder außerhalb des Betriebes berechtigen.
- (2) Nach Abschnitt 53 Abs. 1 LStR gehören die Vorteile nicht zu den lohnsteuerpflichtigen Bezügen, die dem Arbeitnehmer aus der Inanspruchnahme von Gemeinschaftseinrichtungen des Arbeitgebers zukommen. Die Vorschrift zählt beispielhaft Badeanlagen, Duschräume und Betriebskindergärten auf.
- (3) Mehrere Vorschriften der Lohnsteuerrichtlinien nennen Fälle, in denen die Arbeitnehmer Leistungen, auf deren Erstellung der Betriebszweck ausgerichtet ist, unentgeltlich oder verbilligt in Anspruch nehmen und in denen dennoch ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil nicht angenommen wird. Zu nennen ist hier der Freitrunke und der Haustrunk sowie Freitabak und Freizigaretten (Abschnitt 21 LStR). Verwaltungserlasse außerhalb der LStR gestatten beispielsweise, daß Arbeitnehmer eines Automobil-Herstellers jedes Jahr einen Pkw mit Rabatten zwischen 15 und 22 % beziehen (Jahreswagen)⁴⁸, ohne daß dieser Rabatt bei der Lohnsteuer erfaßt wird, oder daß ein Mitarbeiter einer Tageszeitung nicht nur ein Exemplar dieser Zeitung lohnsteuerfrei vom Arbeitgeber beziehen darf, sondern daß ihm dieses Exemplar auch vom Arbeitgeber auf dessen Kosten in seine

⁴⁶ Mit dem hier angesprochenen Aspekt habe ich mich bereits ausführlich in StRK § 8 EStG R. 60 auseinandergesetzt.

⁴⁷ Umfassende Nachweise bei *Baumdicker*, DStR 1977, 683; *Eberhard Schmidt*, FR 1976, 373; *Wolff*, FR 1981, 369 und 401; *ders.*, BB 1976, 1601; *Judeich*, BB 1963, 1475; *Eberhard Schmidt*, FR 1974, 436; *Giloy*, DStZ(A) 1973, 60; *Hartzl/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer Lohnsteuer, Stuttgart, Stand Juli 1981, „Annehmlichkeiten“; *Schilling*, FR 1962, 335; *Nissen*, FR 1965, 262; *Kassühlke*, Inf. 1977, 385; *Borggräfe*, B 1977, 1379.

⁴⁸ Erlaß Bremen vom 29. 11. 1973 (S 2334–1–St 41), StEK § 3 LStDV Nr. 106 und für Zweitwagen Erlaß Hess. FinMin. vom 15. 6. 1977 (S 2334 A), DokSt § 3 LStDV Nr. 15/77 (dazu *Eberhard Schmidt* [FN 47], 373, 374) sowie Einzelheiten bei *Stolterfoht*, FR 1976, 417. Vgl. auch *Offerhaus*, Lohnsteuerrecht für Arbeitgeber, München 1981, RNr. 44 (keine Steuerfreiheit bei Abgabe an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen).

Wohnung zugestellt wird, ohne daß der dadurch erlangte Vorteil der Lohnsteuer unterliegt⁴⁹.

- (4) Ausgenommen sind von der Lohnsteuerpflicht schließlich nach Abschnitt 53 Abs. 2 LStR „Gelegenheitsgeschenke“. Als Beispiele werden Geschenke bei der Kommunion oder Konfirmation oder der Schulentlassung der Kinder des Arbeitnehmers oder bei Silberner oder Goldener Hochzeit des Arbeitnehmers oder bei dessen Eintritt in den Ruhestand erwähnt.

Selbst innerhalb der Lohnsteuer-Richtlinien sind diese Fälle unsystematisch verstreut. Das Gemeinsame liegt darin, daß ihnen irgendeine erkennbare gesetzliche Grundlage fehlt. Die Praxis belegt bestimmte Sachverhalte mit dem Etikett „Annehmlichkeiten“ oder „Gelegenheitsgeschenke“ und erweckt den Eindruck, als sei mit einer derartigen bloßen Bezeichnung bereits die Lohnsteuerfreiheit sachlich begründet. Obwohl der BFH⁵⁰ derartigen Befreiungen zunehmend kritischer gegenübersteht, hält die Verwaltung an diesen Befreiungen pragmatisch fest, weil sie entweder die praktische Handhabung vereinfachen oder aber die Befürchtung besteht, daß bei einer Beendigung dieser Verwaltungsübung der Vorwurf „sozialer Demontage“ erhoben wird.

2. Argumente für die Lohnsteuerfreiheit

Während früher durchweg auf jede Begründung verzichtet wurde, finden sich in den letzten Jahren zunehmend Versuche⁵¹, die dargestellte als vorgegeben angesehene Praxis zu rechtfertigen, wobei Randkorrekturen an einzelnen Stellen befürwortet werden. Indessen können diese Versuche methodisch nicht überzeugen⁵².

49 BdF-Schreiben vom 25. 6. 1976 (S 2334), DokSt § 3 LStDV Nr. 14/76 (wo betont wird, daß das Schreiben „unter Zurückstellung von Bedenken“ ergangen sei). Das kostenlose Telefonieren durch Bedienstete der Bundespost wurde hingegen entgegen einer entsprechenden Verwaltungsanweisung vom BFH als Sachbezug behandelt (Urt. vom 22. 10. 1976 VI R 26/74, BStBl. II 1977, 99).

50 Vgl. etwa BFH-Urt. vom 20. 9. 1977 VI R 124/75, BStBl. II 1978, 60 (kein Geschäftsjubiläum einer Körperschaft des öffentlichen Rechts); BFH-Urt. vom 22. 10. 1976 VI R 26/74, BStBl. II 1977, 99 (Telefonieren durch Mitarbeiter der Bundespost); BFH-Urt. vom 15. 12. 1977 VI R 150/75, BStBl. II 1978, 239 (Verlosung); BFH-Urt. vom 9. 6. 1978 VI R 197/75, BStBl. II 1978, 532 (Weihnachtspäckchen).

51 Zu ihnen bereits *Stolterfoht*, StRK § 8 EStG R. 60 und ausführlich *Georg Michael Zach*, Die Besteuerung des Arbeitslohns, Diss. jur. München 1975, 106 ff.

52 Vgl. die gedrängte Zusammenstellung der Rechtsprechung bei *Baumdicker* (FN 47), *Eberhard Schmidt* (FN 47), 373, 374 meint zu ihr, sie sei „weder einheitlich noch eindeutig. Sie ist im Grunde nicht einmal sachgerecht und damit vielfach unverständlich. Das liegt zweifellos in der Natur der Sache.“

a) Das Fehlen eines geldwerten Vorteils

Einer dieser Begründungsversuche geht dahin, den Annehmlichkeiten fehle die Eigenschaft eines geldwerten Vorteils⁵³.

Aus § 8 Abs. 1 EStG ist zu entnehmen, daß nur das, was geldlich bewertbar ist, zu den Einkünften nach § 19 Abs. 1 EStG gehören kann. Das Einkommensteuerrecht stellt nämlich auf die Erhöhung der finanziellen Leistungsfähigkeit des einzelnen ab, für die die Höhe des Einkommens der Indikator ist. Unerheblich ist die mit der Einkommenserzielung verbundene Mühe (das sogenannte Arbeitsleid) oder die aufgewandte Zeit⁵⁴. Hat ein Arbeitnehmer nette Kollegen, einen verträglichen Chef, Qualitätswerkzeuge oder darf ein Polizist einen Porsche der Autobahnpolizei statt eines klapprigen Dienst-VWs fahren, so sind derartige Arbeitsbedingungen sicherlich Vorteile, die für die Einstellung zur Arbeit bedeutsam sind. Einkommensteuerrechtlich sind derartige Umstände jedoch irrelevant⁵⁵. Im Einzelfall kann die Abgrenzung eines lohnsteuerpflichtigen Vorteils von einer solchen vorteilhaften, aber nicht steuerbaren Arbeitsbedingung durchaus einmal problematisch sein. In diesen Fällen muß man sich daran orientieren, ob – würde der Arbeitnehmer aus seinen eigenen Einkünften Geld zur Erlangung dieser Vorteile aufwenden – lohnsteuerrechtlich Werbungskosten anzuerkennen wären oder nicht⁵⁶. Die zur Verfügungstellung von Arbeitskleidung⁵⁷ oder von Waschgelegenheiten bei schmutzigen Tätigkeiten⁵⁸ wird man daher nicht als lohnsteuerpflichtige Vorteile anzu-

53 So etwa *Offerhaus* (FN 48), RdNr. 32, der glaubt, hierauf alle Annehmlichkeiten reduzieren zu können.

54 *Tipke* (FN 18), 71. Grundlegend *Haller*, Die Steuern, 2. Aufl., Tübingen 1971, 44 ff.

55 Zutreffend BFH-Urt. vom 21. 3. 1975 VI R 94/72, BStBl. II 1975, 486, 487.

56 *Tipke*, StuW 1976, 157, 158. Bedenken dagegen bei *Baumdicker* (FN 47), 683, 689 f, weil so Werbungskosten nicht auf den Pauschbetrag nach § 9 a Abs. 1 Nr. 1 EStG angerechnet würden (dazu schon *Ruppe*, Die Ausnahmegestimmungen des EStG, Wien 1971, 73 ff und *Stolterfoht*, StRK § 3 EStG R. 149). Das ist richtig, beruht jedoch auf der Systemwidrigkeit von Pauschalierungen. Wer die Frage der Annehmlichkeiten an die Pauschbeträge als Fixpunkt anknüpft, ist in der Situation desjenigen, der – weil er einen Jackenknopf falsch geschlossen hat – alle anderen gleichfalls falsch schließt.

57 Abschnitt 53 Abs. 1 S. 2 LStR. Zur Barablösung vgl. auch BFH-Urt. vom 29. 10. 1965 VI 49/65 U, BStBl. III 1966, 75 und (ablehnend) *Oeftering/Görbing*, Das gesamte Lohnsteuerrecht, München, Stand Juni 1981, § 19 EStG RdNr. 214.

58 Abschnitt 53 Abs. 1 S. 2 LStR. Für das Waschgeld des Kaminfegers zutreffend BFH-Urt. vom 10. 11. 1961 VI 197/60 U, BStBl. III 1962, 50 (dagegen *Oeftering/Görbing* [FN 57] und *Wolff*, FR 1981, 401, 402).

sehen haben. Doch läßt sich unter diesem Aspekt die Lohnsteuerfreiheit der meisten Annehmlichkeiten nicht begründen.

Wer kostenlos die Tageszeitung zugestellt erhält, einen Pkw um 20 % billiger kaufen darf, für das mittägliche Essen 1,50 DM weniger zahlt oder Bier zum Hastrunk nach Hause oder als Freitrunke im Betrieb erhält, hat sicherlich einen geldwerten Vorteil. Als „Arbeitsbedingungen“ kann man diese Vorteile aber schlechthin nicht bezeichnen⁵⁹. Ihnen fehlt regelmäßig jeder Bezug zur Erbringung der geschuldeten Arbeitsleistung. Kein Arbeitnehmer muß Bier trinken, in Schwimmbädern des Arbeitgebers schwimmen, auf betrieblichen Tennisplätzen Tennis spielen oder einen Jahreswagen erwerben, um seine vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringen zu können⁶⁰.

Man kann auch nicht, wie dies neuerdings *Wolff*⁶¹ versucht hat, diesen Folgerungen dadurch ausweichen, daß man den eine Lohnsteuerpflicht auslösenden „geldwerten Vorteil“ nur dann annimmt, wenn die vom Arbeitgeber zugewandte Leistung vom Arbeitnehmer am Markt im Wege des Verkaufes oder Tausches in Bargeld umgesetzt werden kann. Der Einkommensbegriff verlangt nicht, daß der erlangte Vorteil umgesetzt werden kann. Der Gesellschafter einer Personenhandels-gesellschaft muß seinen Gewinn auch dann versteuern, wenn er ihn aufgrund von gesellschaftsvertraglichen Entnahmebeschränkungen nicht nach Belieben verwenden kann. Der Arbeitnehmer, der eine Betriebswohnung zur Benutzung zugewiesen erhält oder vom Arbeitgeber im Wege des Naturallohns verköstigt wird, kann sicherlich diese Vorteile nur selbst in Anspruch nehmen und nicht über einen Marktprozeß verwerten. Dennoch besteht an der Existenz eines lohnsteuerpflichtigen Vorteils kein Zweifel⁶². Unter diesem

59 Demgegenüber meint RFH-Urt. vom 15. 5. 1929 VI A 764/29, RStBl. 1929, 412: „Der Freitrunke hat mehr die Natur einer Bedingung, unter der die Arbeit zu leisten ist, als die einer eigentlichen Entlohnung.“

60 Überzeugend insoweit *Baumdicker* (FN 47), 683, 690 in Auseinandersetzung mit FG Berlin, Urt. vom 2. 11. 1973 III 147/72, EFG 1974, 172. Führt ein Schaffner bei Ausübung seines Berufes Bahn, wohnt ein Betreuer im Ferienheim oder muß ein Koch das Essen kosten, so liegt darin natürlich kein lohnsteuerpflichtiger Vorteil.

61 FR 1981, 369 ff und 401 ff.

62 Die Rechtsprechung hat z. B. zu Recht unter Lösung von einem nur subjektiv empfundenen Vorteilsbegriff dem Arbeitnehmer den Einwand abgeschnitten, er hätte die Sachzuwendung seines Arbeitgebers für Geld nie erworben, vgl. BFH-Urt. vom 2. 10. 1968 VI R 295/67, BStBl. II 1969, 115 (übergroße Dienstwohnung); BFH-Urt. vom 15. 6. 1973 VI R 85/71, BStBl. II 1973, 781 (Dienstwagen).

Aspekt wäre es im übrigen auch nicht erklärbar, wieso – wie etwa bei dem Essensgeldzuschuß – nur ein Teil einer Leistung steuerfrei bleiben soll⁶³, da doch die Umsetzbarkeit in Geld nur einheitlich für die gesamte Leistung beurteilt werden kann; oder wieso – etwa beim Freibier – der Ort des Genusses, der den Wert nicht verändert, von lohnsteuerrechtlichem Einfluß sein könnte⁶⁴.

b) Gewährung von Annehmlichkeiten im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers

Als weiteres Argument wird angeführt, die Steuerfreiheit folge daraus, daß Annehmlichkeiten im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers zugewandt würden⁶⁵, weil „der Vorteil dem Arbeitnehmer in erster Linie im Interesse des Arbeitgebers gewährt wird, sei es, um ein günstiges Betriebsklima zu schaffen oder die Anhänglichkeit der Belegschaft an den Betrieb, die Ehrlichkeit, die Treue und den Dienstleister der Arbeitnehmer zu fördern“⁶⁶. Dieser Satz findet sich in einem Urteil, in dem dargelegt wird, weshalb die Abgabe von einem Liter Bier je Tag an die Arbeitnehmer einer Mälzerei steuerfrei geblieben ist. Auch hier dürfte es sich um Scheinargumente handeln.

Zuerst einmal ist bereits die Richtigkeit der Aussage zweifelhaft. Fördert z. B. 1 Liter Bier täglich wirklich die Ehrlichkeit und Treue oder gar den Dienstleister, der nach landläufiger Auffassung mit zunehmendem Alkoholenuß eher sinkt? Und wie lassen sich dann die Differenzierungen der Rechtsprechung deuten, die z. B. dazu neigt, die Steuerfreiheit von der gleichmäßigen Gewährung des Vorteils an alle Arbeitnehmer abhängig zu

63 Ist (so BFH-Urt. vom 21. 3. 1975 VI R 94/72, BStBl. II 1975, 486) der Zweck des Essensgeldzuschusses das Interesse des Arbeitgebers, daß der Arbeitnehmer bei durchgehender Arbeitszeit ist, weil nur so der Arbeitgeber die volle Arbeitsleistung erwarten darf, so müßte die Konsequenz die völlige Steuerfreiheit der gesamten Zuwendung sein und nicht nur eines Teiles, vgl. *Stolterfoht*, StRK § 19 Abs. 1 Ziff. 1 EStG R. 550.

64 In StRK § 8 EStG R. 60 hatte ich bereits darauf hingewiesen, daß dieses Argument des fehlenden geldwerten Vorteils vollends absurd wird, wenn Geldleistungen als Annehmlichkeiten freigestellt werden, wie das z. B. unter Umständen bei der Erstattung von Kindergartengebühren durch den Arbeitgeber der Fall sein soll (vgl. BFH-Urt. vom 26. 4. 1963 VI 291/62, BStBl. 1963, 329). „Geld ohne Geldeswert“ wäre ein innerer Widerspruch.

65 Dagegen vor allem *Wolff*, BB 1976, 1601, 1602 f.; *Stolterfoht* (FN 51); *Zach* (FN 51), 118 ff.

66 BFH-Urt. vom 31. 1. 1975 VI R 130/74, BStBl. II 1975, 423, 424 m. w. N.

machen⁶⁷? Und selbst, wenn man unterstellt, daß derartige Annehmlichkeiten tatsächlich für den Betrieb vorteilhaft sind, bleibt die Frage offen, ob es darauf einkommensteuerrechtlich überhaupt ankommt. Zahlreiche Leistungen fördern die Anhänglichkeit der Belegschaft und deren Dienstleister. Niemand ist aber unter diesem Aspekt – was nur folgerichtig wäre – zum Ergebnis gekommen, daß Leistungszulagen oder Treueprämien deshalb steuerfrei seien. Hier werden unter einem dogmatisch nicht gelüfteten Mantel Argumente eingeführt, denen die steuerrechtliche Relevanz fehlt.

Schließlich scheint mir auch die Frage, ob eine vom Arbeitgeber erbrachte Leistung mehr dem Interesse des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers entspricht, keine juristisch sinnvolle Fragestellung zu sein, weil es für die Beantwortung keine objektiven Maßstäbe gibt. Der Vertragsmechanismus beruht gerade auf der Prämisse, daß die Vertragsparteien im gegenseitigen Vertrag einen Interessenausgleich vornehmen und die Interessen beider Vertragsparteien in gleichem Maße gewahrt werden⁶⁸. Woher sollen dann aber die Maßstäbe genommen werden, um die Leerformel der „überwiegenden Interessen“ auszufüllen?

c) Der fehlende Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis

Schließlich wird – vor allen bei den Gelegenheitsgeschenken (Abschnitt 53 Abs. 2 LStR) – der Zusammenhang eines Vorteils mit dem Arbeitsverhältnis geleugnet⁶⁹ und damit die Nichtsteuerbarkeit durch die Nichtzugehörigkeit zu einer der abschließend normierten Einkunftsarten begründet. Zu Recht hat aber die Rechtsprechung⁷⁰ bei Geschenken des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer deren funktionalen Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis grundsätzlich bejaht. Arbeitsrechtlich nimmt die Freiwilligkeit einer Sozialleistung dieser nicht den Entgeltcharakter⁷¹; lohnsteuerrecht-

67 So BFH in dem in FN 66 zitierten Urteil, dem *Wolff* (FN 58), 401, 405 vorwirft, es gebe der Rechtsprechung eine „geradezu klassenkämpferische Note“.

68 Dazu *Schmidt-Rimpler*, AcP 147 (1941), 130 ff und *ders.*, Festschrift für Ludwig Raiser, Tübingen 1974, 3 ff, sowie im hier angesprochenen Zusammenhang *Stolterfoht* (FN 64).

69 Vgl. *Eberhard Schmidt* (FN 47), 373. BFH-Urt. vom 22. 3. 1967 VI R 256/66, BStBl. III 1967, 375 spricht nur davon, daß die Ehrungsabsicht im Vordergrund stehe und der Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis zurücktrete.

70 RFH-Urt. vom 3. 6. 1931 VI A 60/31, RStBl. 1931, 641; BFH-Urt. vom 22. 3. 1967 VI R 256/66, BStBl. III 1967, 375.

71 *Schwerdtner*, Fürsorgetheorie und Entgelttheorie im Recht der Arbeitsbedingungen, Heidelberg 1970, 154 ff und *Söbn*, StuW 1976, 250, 256 f. A. A. *Borggräfe* (FN 47), 1379, der aber die dann wohl notwendige Konsequenz der Einhaltung der Schenkungsform (§ 518 BGB) nicht zieht.

lich kann insoweit nichts anderes gelten. Deshalb hat die Rechtsprechung bei Geschenken immer zusätzliche Umstände gefordert, die zur Freiwilligkeit hinzukommen müssen, damit die die Lohnsteuerpflicht begründende Verbindung zum Arbeitsverhältnis gelöst ist. Der BFH hat z. B. verlangt, daß das Geschenk⁷² seine „Wurzel in der Volkssitte oder im Brauchtum“⁷³ haben müsse, und der RFH verlangte, daß derartige lohnsteuerfreie Gelegenheitsgeschenke „nach Art und Höhe nicht über den Rahmen des Üblichen“⁷⁴ hinausgehen. Diesen zusätzlichen Anforderungen läßt sich das praktische Bemühen der Rechtsprechung entnehmen, naheliegende Mißbräuche zu vermeiden, die notwendig auftreten würden, wenn Geschenke an Arbeitnehmer nicht lohnsteuerpflichtig wären. Wieso dann aber einzelne Geschenke dennoch nicht der Lohnsteuerpflicht unterliegen, läßt sich dogmatisch nicht begründen, da doch nicht zweifelhaft ist, daß ohne die Arbeitnehmereigenschaft der Arbeitgeber mit Sicherheit eine derartige Zuwendung nicht gemacht hätte, sie also gerade wegen des Arbeitsverhältnisses gemacht worden ist.

3. Der Widerspruch der Steuerfreiheit von Annehmlichkeiten und Gelegenheitsgeschenken zur Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit

Die Steuerbefreiung von Annehmlichkeiten und Gelegenheitsgeschenken widerspricht häufig dem für die Einkommensbesteuerung systemleitenden Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Die Leistungsfähigkeit ist sicherlich schwer zu messen und mag u. U. sogar nur geeignet sein, Abgrenzungen in negativem Sinne vorzunehmen⁷⁵. Insofern darf man aber ihre rechtliche Bedeutung als Interpretationsmaßstab bei der Auslegung und Fortbildung des Einkommensteuerrechts nicht unterschätzen⁷⁶. So wird man wohl Einigkeit darüber erzielen können, daß grundsätzlich zwei Steuerpflichtige, deren Situation in allen relevanten Daten gleich ist, rechtspolitisch in gleicher Weise besteuert werden sollten

72 Geldgeschenke werden dabei Sachgeschenken gleichgestellt, vgl. BFH-Urt. vom 11. 5. 1966 VI 304/65, BStBl. III 1966, 546 m. w. N.

73 BFH-Urt. vom 29. 9. 1955 VI 231/54 U, BStBl. III 1955, 330, 331.

74 RFH-Urt. vom 13. 5. 1936 VI A 478/35, RStBl. 1936, 850; ähnlich BFH-Urt. vom 11. 5. 1966 VI 304/65, BStBl. III 1966, 546.

75 Es verhält sich hier wie bei § 138 BGB. Es ist schwer zu bestimmen, was den guten Sitten gemäß ist; was dagegen verstößt, läßt sich hingegen viel leichter konkretisieren, vgl. *Flume*, AT des Bürgerl. Rechts, II. Band, 3. Aufl., Berlin 1979, 365.

76 Vgl. *Stolterfoht*, StRK § 19 Abs. 1 Ziff. 1 EStG R. 537 m. w. N.

und daß eine Ausnutzung von Interpretationsspielräumen diejenige Auslegung zu bevorzugen hat, bei der als Ergebnis eine unterschiedliche Besteuerung gleicher Sachlagen vermieden wird.

Die Steuerfreiheit von Annehmlichkeiten schafft jedoch, weil sie nicht hinreichend auf die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten abgestimmt ist, unterschiedliche Gruppen steuerpflichtiger Arbeitnehmer. Diejenige Mutter, die ihr Kind in den Betriebskindergarten geben kann, erhält nicht nur von ihrem Arbeitgeber eine freiwillige Sozialleistung in Höhe der anteiligen Aufwendungen für diese Einrichtung, sondern erlangt auch noch für diese Sozialleistung einen steuerlichen Vorteil gegenüber derjenigen Mutter, die die Kindergartengebühren aus eigener Tasche und zudem noch aus dem versteuerten Einkommen zu begleichen hat. Der eine Arbeitnehmer erbringt die Tennisclubbeiträge aus eigenem versteuerten Einkommen, während der andere, der auf dem Tennisplatz im Betrieb spielen darf, insoweit steuerlich begünstigt wird.

Auch in den Modalitäten der Steuerfreiheit von Annehmlichkeiten wird der Leistungsfähigkeitsaspekt nicht berücksichtigt. Abschnitt 53 Abs. 3 LStR bestimmt, daß für den Arbeitnehmer in dem verbilligten Bezug von Waren bei seinem Arbeitgeber (Personalrabatte) dann kein steuerpflichtiger Vorteil liege, wenn der gewährte Preisvorteil nicht über die Preisvorteile hinausgehe, die der Arbeitgeber auch außerhalb seines Betriebes stehenden Personen und Unternehmen einräumt⁷⁷. Die Vorschrift faßt das in der prägnanten Formel zusammen: „Die Arbeitnehmer des Betriebes haben insoweit die Stellung eines Groß- und Dauerkunden“⁷⁸. Die wirtschaftliche Situation beider Sachverhalte ist aber nicht vergleichbar. Bei Großkunden trägt der Mengenrabatt den Kostenvorteilen aus dem Verkauf großer Stückzahlen Rechnung. Der Erwerb kleiner Mengen durch Arbeitnehmer verschafft hingegen keine derartigen Kostenvorteile⁷⁹. Wie die Ergebnisse letztlich rein zufällig sind und dem Gedanken der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit nicht Rechnung tragen, zeigt folgender Fall: Zwei Arbeitnehmer müssen ceteris paribus beim Erwerb der gleichen Waren zum gleichen Preis von ihren Arbeitgebern unterschiedliche Vor-

⁷⁷ Zu den Widersprüchlichkeiten schon *Stolterfoht* (FN 47), 417 ff.

⁷⁸ Die Regel wird dann aber wieder durchbrochen. Nach dem in FN 48 erwähnten Erlaß des Hess. FinMin. soll, wenn ein Arbeitnehmer bereits einen Jahreswagen bezogen hat, die Rabattregelung für den zweiten Wagen nicht mehr gelten. Er soll dann sogar solche Rabatte und Skonti als Vorteile zu versteuern haben, die jeder Dritte auch erhalten hätte.

⁷⁹ Es ist deshalb nur ein Trick, wenn man (so *Hartz/Meeßen/Wolf* [FN 47], „Rabatte“) die Arbeitnehmerschaft als Ganzes als Groß- oder Dauerkunden ansieht.

teile versteuern, je nachdem, ob der Arbeitgeber Großkunden beliefert oder nicht. Rationale – geschweige denn rechtliche – Zusammenhänge, die diese unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnten, vermag ich nicht zu erkennen.

4. Lohnsteuerbefreiungen und § 3 Nr. 52 EStG

Zu diesen systematischen Erwägungen kommt ein dritter kompetenzrechtlicher Aspekt: § 3 Nr. 52 EStG, den ich für rechtswirksam halte⁸⁰, bestimmt, daß durch eine Rechtsverordnung Steuerbefreiungen aus sozialen Gründen oder zur Verwaltungsvereinfachung eingeführt werden können. Alle bisher genannten Annehmlichkeiten beruhen letztlich auf diesen beiden Motiven. Hat der Gesetzgeber ein bestimmtes förmliches Verfahren, nämlich den Erlaß einer Rechtsverordnung, für die Schaffung derartiger Steuerbefreiungen vorgesehen, so folgt daraus umgekehrt ein prinzipielles Verbot, das gleiche Ergebnis unter Umgehung des vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Weges durch eine vermeintliche Gesetzesauslegung zu erreichen⁸¹.

Für die Entscheidung des Gesetzgebers, eine Rechtsverordnung als Grundlage für derartige Steuerbefreiungen zu fordern, gibt es gute rechtspolitische Gründe⁸². Der Gewährung von sozialen Wohltaten und der Schaffung von Verwaltungsvereinfachungen ist nahezu keine Grenze gesetzt. In welchem Maße Steuerbefreiungen, die immer zu einer Verletzung der Nachbargleichheit führen, für diese Zielsetzungen eingesetzt werden sollen, läßt sich nicht im Wege eines Erkenntnis-, sondern nur im

⁸⁰ Widersprüchlich *Oeftering/Görbing* (FN 57), § 3 EStG Rz. 163 f, die einerseits meinen, daß die Ermächtigung nicht hinreichend bestimmt sei (Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG), dennoch aber § 2 Abs. 3 Nr. 2 S. 3 und § 4 LStDV für wirksam halten, weil sie schon sinngemäß galten, als „in bezug auf die gesetzliche Ermächtigung noch nicht so strenge Anforderungen gestellt wurden“, was die Tendenz des BVerfG umkehrt und zudem kaum verfassungsrechtlich haltbar sein dürfte. Umfassende Nachweise zur Frage der Wirksamkeit bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, Köln, Stand November 1981, § 3 EStG RdNr. 297.

⁸¹ So auch *Herrmann/Heuer/Raupach* (FN 80), § 3 RdNr. 297. Mißverständlich ESt-Kommission, Schriftenreihe des BdF Heft 7, 1964, 66, wo einerseits betont wird, daß nur eine Rechtsverordnung ausreiche, andererseits die Steuerbefreiung der Annehmlichkeiten nicht beanstandet wird, obgleich insoweit eine Rechtsverordnung fehlt. Im Rahmen der ESt-Reform 1974 war ursprünglich eine gesetzliche Regelung vorgesehen, die jedoch nicht realisiert wurde, vgl. *Giloy* (FN 47), 60, 62 und *Stolterfoht* (FN 51).

⁸² Vgl. schon *Stolterfoht*, FN 63 und FN 51.

Wege eines Entscheidungsaktes beantworten⁸³. Dieser muß letztlich politisch verantwortet werden. Der Finanzrichter überschreitet sein richterliches Aufgabengebiet, wenn er das Füllhorn sozialer Begünstigungen unter dem Mantel des Rechts nach seinen individuellen Maßstäben ausschütten wollte. Sicherlich sind zahlreiche Steuerbefreiungen, die unter dem Begriff der „Annehmlichkeiten“ und „Gelegenheitsgeschenke“ laufen, aus praktischer Sicht vernünftig. Gerade dieser Gesichtspunkt der praktischen Vernunft dürfte dazu geführt haben, daß sich trotz der fehlenden rechtlichen Grundlage diese Lohnsteuerbefreiungen in der Vergangenheit halten konnten. Gerade wenn aber ein sachliches Bedürfnis besteht, in bestimmten Fällen eine Lohnsteuerbefreiung aus sozialen Gründen oder zur Verwaltungsvereinfachung anzuordnen, sollte auf der Einhaltung des korrekten Weges bestanden werden.

III. Lohnsteuerrichtlinien zu Lasten des Steuerpflichtigen

Den begünstigten Verwaltungsrichtlinien sind Beispiele von den Bereich der Rechtsanwendung überschreitenden belastenden Richtlinien gegenüberzustellen.

Die Einkommensteuergesetze der deutschen Länder in der Zeit vor 1918 sahen für die Besteuerung des Arbeitseinkommens kein Quellenabzugsverfahren vor. Als Folge davon entstanden dem Staat erhebliche Steuerausfälle; viele Arbeitnehmer konnten nach der Veranlagung die geschuldeten Steuern nicht mehr zahlen, weil der Verdienst verbraucht war⁸⁴. Die Reichseinkommensteuer⁸⁵ ging deshalb von Anfang an zum Quellenabzug über, nahm hierfür den Arbeitgeber in Dienst und statuierte dessen Haftung für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer. Seitdem waren die Reformen auf dem Gebiet des Lohnsteuerrechts meist dadurch gekennzeichnet, daß die Arbeitgeberpflichten ausgeweitet wurden. Gerade in der Finanzverwaltung besteht die Neigung, Arbeitgeberpflichten im Lohnsteuerrecht extensiv zu interpretieren und alles das, was aus der Sicht der Finanzverwaltung für eine effektive Einziehung der Steuerschuld zweckmäßig ist, auch als rechtlich geboten auszugeben. Zwei

83 Zu den volitativen Elementen des Richterspruchs gerade im Steuerrecht statt vieler Kruse, Das Richterrecht als Rechtsquelle des innerstaatlichen Rechts, Tübingen 1971, 8 f.

84 Zu den Erhebungsproblemen Neumark, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, 106 ff.

85 Zur geschichtlichen Entwicklung, deren Erforschung heute leider vernachlässigt wird, grundlegend Strutz, Kommentar zum EStG, I. Band, Berlin 1927, 129 ff.

Beispiele sollen derartige – m. E. unzulässige – Ausweitungen von Arbeitgeberpflichten aufzeigen.

1. Die Verknüpfung von Vorteilen mit Nachweispflichten durch die Finanzverwaltung

a) Reisekostenerstattung nach § 3 Nr. 16 EStG

Der erste Fall⁸⁶: Ein Spediteur zahlt seinen Fernfahrern Tage- und Übernachtungsgelder nach branchenspezifischen Durchschnittssätzen und läßt diese beim Lohnsteuerabzug steuerfrei. Das Finanzamt beanstandet bei der Lohnsteuer-Außenprüfung, daß der Arbeitgeber diese Beträge nicht der Lohnsteuer unterworfen hat, und erläßt einen Haftungsbescheid. Der Arbeitgeber beruft sich in der Anfechtungsklage für seine Handhabung auf § 3 Nr. 16 EStG, wonach die Beträge steuerfrei sind, die Arbeitnehmer „für Reisekosten . . . gezahlt werden, soweit sie die durch die Reise . . . entstandenen Mehraufwendungen nicht übersteigen“. Abschnitt 25 Abs. 9 LStR bestimmt, daß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber in derartigen Fällen Aufzeichnungen, aus denen Reiseroute, Reisedauer und – soweit die Reisekosten nicht mit den steuerlich zulässigen Pauschalen eingesetzt werden – auch die Reisekosten ersichtlich sein müssen; der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto zu nehmen. Das Finanzamt beruft sich darauf, daß diese Nachweispflichten nicht nur eine Ordnungsfunktion besäßen, sondern materielle Voraussetzungen der Steuerbefreiung seien. Da derartige Aufzeichnungen nicht vorhanden seien, lägen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht vor.

Das Gesetz sieht in § 3 Nr. 16 EStG hingegen eine derartige „Belegnahmepflicht“ des Arbeitgebers nicht vor. Es verlangt lediglich, daß der Arbeitgeber die Beträge „für Reisekosten“ zahlt und daß sie in ihrer Höhe die durch die Reise entstandenen Mehraufwendungen, die bei Tragung durch den Arbeitnehmer bei diesem als Werbungskosten anerkannt würden, nicht übersteigen. Das Gesetz stellt damit lediglich eine objektive Relation zwischen Mehraufwendungen und Bezügen her. Eine bestimmte Form des Nachweises der tatbestandlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung wird vom Gesetz nicht gefordert. Diese Frage richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrenrecht, welches vom Amtsermittlungsprinzip (§ 88 AO)

86 BFH-Urt. vom 6. 3. 1980 IV R 65/77, BStBl. II 1980, 289 mit Anmerkung von mir in StRK § 3 EStG R. 149.

ausgeht, wobei die §§ 92 ff AO vorsehen, daß grundsätzlich alle Beweismittel verwertet werden können und müssen⁸⁷.

b) *Folgerungen für die Interpretation von Abschnitt 25 Abs. 9 LStR*

Wird die Gewährung von Steuervergünstigungen von der Finanzverwaltung davon abhängig gemacht, daß die tatbestandlichen Voraussetzungen in einer bestimmten verwaltungsmäßigen Form nachgewiesen werden, so wird damit entgegen den Regeln der Abgabenordnung der Kreis der zulässigen Beweismittel verkürzt. Dafür gibt es keine methodisch einleuchtende Rechtfertigung. Die Ausgestaltung des Verwaltungsverfahrens an den Grundsätzen der Wirksamkeit und Leistungsfähigkeit der vollziehenden Gewalt stellt sicherlich einen Interpretationsgesichtspunkt bei der Auslegung des Verfahrensrechts dar⁸⁸. Ebenso ist es verständlich, wenn die Finanzverwaltung sich ihre nicht immer leichte Arbeit vereinfachen möchte. Derartige verwaltungsmäßige Beweiserleichterungen gehen jedoch häufig zu Lasten der inhaltlichen Richtigkeit des so gefundenen Ergebnisses. Es ist daher allein Sache des Gesetzgebers, im Rahmen der Statuierung verfahrensrechtlicher Normen zwischen den Bedürfnissen einer effektiv arbeitenden Verwaltung und dem Maß der Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit des gefundenen Ergebnisses abzuwägen⁸⁹. Der Verwaltung steht es im Rahmen der Rechtsanwendung nicht zu, sich Verwaltungserleichterungen im Wege der Rechtsfortbildung durch Beschränkung von Beweismitteln zu Lasten des Steuerpflichtigen zu verschaffen.

Die nicht gesetzlich statuierte Belegnahme „pflicht“ ist mithin rechtlich nur eine Belegnahme „obliegenheit“. Die Finanzverwaltung zeigt damit einen zweckmäßigen und relativ einfachen Weg auf, wie der Arbeitgeber die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung nachweisen kann. Sie bindet damit intern das Ermessen hinsichtlich der zu stellenden Beweisanforderungen derart, daß dann, wenn die vorgesehenen Nachweise geführt werden, weitergehende Nachweise von der Finanzverwaltung regelmäßig

87 § 92 AO bezeichnet die möglichen Beweismittel umfassend, so daß im Grunde das „insbesondere“ überflüssig ist. Die Vorschrift deckt sich mit § 26 VwVfG, der den §§ 82 FGO und 98 VwGO nachgebildet ist, die auf das Beweisrecht der ZPO verweisen, vgl. zur Entstehung *Söbn* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Köln, Stand September 1981, § 92 RdNr. 1.

88 Dazu ausführlich *Kopp*, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrenrecht, München 1971, 200 ff.

89 *Leisner*, Effizienz als Rechtsprinzip, Tübingen 1971, 13 f der (S. 58) zu Recht festhält: „Einen Effizienzstaat gibt es nicht, solange Rechtsstaatlichkeit herrscht.“

nicht zu fordern sind. Der Arbeitgeber ist aber nicht gehindert, den Nachweis, welche Reisen getätigt wurden und welche Mehrkosten dabei entstanden sind, in anderer Weise zu erbringen. Auch wenn er z. B. Belege nicht „zum Lohnkonto“ nimmt, sondern in der Transportabteilung verwahrt, so kann ihm im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung ein Beweis nicht mit dem Hinweis auf das Fehlen der Unterlagen gerade beim Lohnkonto abgeschnitten werden.

Derartige in Verwaltungsrichtlinien statuierte Belegnahmeobliegenheiten können deshalb nur unter dem Gesichtspunkt bedeutsam werden, in welchem Ausmaß von Amts wegen der steuerlich relevante Sachverhalt zu ermitteln ist und wann das Finanzamt den Beweis für das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale der Steuerbegünstigung als geführt anzusehen hat⁹⁰. Berufskraftfahrer, die laufend unterwegs sind, werden sich schon nach kurzer Zeit nicht mehr an die einzelnen Reiserouten, an die genaue Reisezeit oder gar an die Kosten erinnern. Will der Unternehmer einen Nachweis durch Auskünfte dieser Fahrer führen, so wird die Finanzverwaltung zu Recht skeptisch sein. Es ist ihr dann nicht zu verargen, wenn sie in derartigen Fällen einen nachträglichen Zeugenbeweis meist nicht für ausreichend hält, solange entsprechende Belege fehlen. Auch dürfte sich das Ausmaß der vom Finanzamt zu fordernden Ermittlungstätigkeit reduzieren⁹¹. § 66 Abs. 1 SGB I bestimmt, daß ein Leistungsträger Sozialleistungen versagen darf, wenn der Berechtigte seiner Mitwirkungspflicht (und gleiches muß m. E. bei Belegbeschaffungsobliegenheiten gelten) nicht nachkommt, die Aufklärung des Sachverhaltes dadurch erschwert wird und die Voraussetzungen für die Gewährung noch nicht positiv festgestellt sind. Ich glaube, daß insoweit ein – auch für Mitwirkungslasten⁹² geltender – für das Steuerrecht fruchtbar zu machender allgemeiner Rechtsgedanke⁹³ kodifiziert wurde, der den berechtigten Bedürfnissen der Finanzverwaltung hinreichend Rechnung trägt.

90 So ist das BFH-Urt. vom 6. 3. 1980 (FN 86), wohl inhaltlich nicht zu beanstanden.

91 Zur Abstufung der Ermittlungspflicht vgl. die Nachweise bei *Kropshofer*, Untersuchungsgrundsatz und anwaltliche Vertretung im Verwaltungsprozeß, Berlin 1981, insb. 36 ff.

92 Eine Mitwirkungspflicht besteht hier nicht, weil niemand durch Verwaltungszwang gezwungen werden kann, Belege zu beschaffen. Es handelt sich daher um Belegbeschaffungsobliegenheiten. Zur Terminologie *Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980, RdNr. 64–70.

93 Zur entsprechenden Anwendbarkeit der Vorschrift im Verwaltungsrecht vgl. *Weides*, Verwaltungsverfahren und Widerspruchsverfahren, 2. Aufl., München

Macht die Finanzverwaltung hingegen im Wege einer behaupteten Rechtsanwendung Beweisregelungen zu ungeschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen von begünstigenden Steuerrechtsnormen, so greift sie damit in den ihr verschlossenen Bereich der Rechtsetzung ein.

2. Die Harmonisierung von Normwidersprüchen

a) Die Pflicht des Arbeitgebers zur Kontrolle von freiwilligen Trinkgeldern

§ 3 Nr. 51 EStG befreit die von Dritten an einen Arbeitnehmer ohne Rechtsanspruch gezahlten Trinkgelder von der Einkommensteuerpflicht, soweit sie jährlich 1200,- DM nicht übersteigen. Das Gesetz bringt damit im Umkehrschluß zugleich zum Ausdruck, daß auch derartige Trinkgelder grundsätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

Die Finanzverwaltung war von Anfang an bemüht, auch hinsichtlich dieser freiwilligen Trinkgelder in den Lohnsteuer-Richtlinien eine Verantwortlichkeit des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer zu begründen. Die LStR sahen deshalb schon in früheren Fassungen vor, daß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber eine unterschriebene Bescheinigung auszuhändigen habe, in der er über die von Dritten erhaltenen Trinkgelder Angaben macht; der Arbeitgeber habe dann aus dem von ihm auszubezahlenden Lohn auch für die Trinkgelder die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen⁹⁴.

Der BFH hat in einem viel beachteten Urteil vom 13. 3. 1974⁹⁵ diese Auffassung der Lohnsteuer-Richtlinien nicht für zutreffend gehalten. Aus der Eigenart des Quellenabzuges leitete er her, daß eine Indienstnahme des Arbeitgebers nur für solche Lohnsteuerbeträge gesetzlich angeordnet sei, hinsichtlich derer der Arbeitgeber in die Lohnzahlung tatsächlich oder rechtlich eingeschaltet ist. Das Einkommensteuerreformgesetz 1975 ist dem wohl⁹⁶ nicht gefolgt und hat in § 38 Abs. 1 S. 2 EStG bestimmt, daß auch der im Rahmen des Dienstverhältnisses üblicherweise von einem

1981, 89 FN 122. Wegen der Streitfrage der Folgen mangelnder Mitwirkung des Steuerpflichtigen im Steuerrecht vgl. zuletzt *Martens* (FN 92), RdNr. 71 ff.

94 Vgl. Abschnitt 3 a Abs. 5-7 LStR 1954 (BStBl. I 1953, 537) und - modifiziert - LStR 1955 (BStBl. I 1955, 489). Eine Haftung des Arbeitgebers sehen die Vorschriften noch nicht vor, vgl. FN 99. Erst aufgrund des BFH-Urteils vom 4. 10. 1963 VI 95/62 U, BStBl. III 1964, 7 wurde dann in Abschnitt 3 Abs. 7 LStR 1966 (BStBl. I 1966, 340) eine Verschärfung der Pflichten statuiert.

95 BFH-Urt. vom 13. 3. 1974 VI R 212/70, BStBl. II 1974, 411.

96 Der Gesetzgeber wollte lediglich den nach seiner Meinung geltenden Rechtszustand festhalten. Kurz vor Erlass des Gesetzes wurde dann das in FN 95 zitierte

Dritten für die Arbeitsleistung gezahlte Arbeitslohn der Lohnsteuer unterliegt.

Wegen einiger Unklarheiten in der Entstehungsgeschichte und wegen des objektiv auch anders deutbaren Wortlauts der Norm⁹⁷ ist heute zweifelhaft, ob die Lohnsteuereinbehaltungs- und -abführungspflicht des Arbeitgebers auch freiwillig von Dritten gezahlte Trinkgelder betrifft oder ob insoweit die Entscheidung des BFH auch heute noch gilt⁹⁸. Die Lohnsteuer-Richtlinien (Abschnitt 73 Abs. 4 S. 5) gehen davon aus, daß die BFH-Entscheidung vom 13. 3. 1974 obsolet geworden ist. Diese Frage der Interpretation des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG mag hier dahingestellt bleiben. Ich möchte nicht diese Verhaltenspflichten des Arbeitgebers erörtern, sondern die nach Auffassung der Finanzverwaltung an ihre Verletzung anknüpfende Haftung.

b) Die Haftung des Arbeitgebers nach § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG

Hinsichtlich der aus der Verletzung der Einbehaltungs- und Abführungspflicht resultierenden Rechtsfolgen bei freiwilligen Trinkgeldern haben die Lohnsteuer-Richtlinien in den Formulierungen ständig gewechselt. Die LStR 1954⁹⁹ erwähnen eine Haftung des Arbeitgebers noch nicht, sondern bestimmen lediglich, daß der Arbeitgeber seinen Einfluß dahin geltend zu machen habe, daß der Arbeitnehmer richtige Angaben mache und offenbar unrichtige Angaben berichtige. Die schärfste Regelung¹⁰⁰ ging davon aus,

Urteil bekannt, wonach die erforderliche Rechtsgrundlage fehle, so daß unklar ist, ob nun das Gesetz den früheren (falsch eingeschätzten) Rechtszustand abändern wollte oder nicht, vgl. genauer *Felix*, BB 1979, 100.

97 Freiwillige Trinkgelder von Dritten sind nicht der ausschließliche Anwendungsbereich der Vorschrift des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG, vgl. *Oeftering/Görbing* (FN 57), § 38 RdNr. 4 ff.

98 Für die weitere Anwendbarkeit des BFH-Urteils vom 13. 3. 1974 *Barske*, NWB Fach 6, 2165, 2166; *Nissen*, Forkel-Kommentar zur ESt, Stuttgart, Stand Sept. 1981, § 38 Anm. 34; *Stolterfoht*, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht, Baden-Baden 1975, RdNr. 65 „Trinkgelder“. Dagegen beispielsweise *Hermann/Hewer/Raupach*, EStG, Köln, Stand November 1981, § 3 RdNr. 293. *Felix* (FN 96) hält § 38 Abs. 1 S. 2 EStG für nichtig; zu den dabei anzulegenden verfassungsrechtlichen Maßstäben BVerfG-Beschl. vom 29. 11. 1967 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380 (Kouponsteuer).

99 Abschnitt 3 a Abs. 7 LStR 1954 (BStBl. I 1953, 537) lautete: „Der Arbeitgeber haftet nicht für Lohnsteuer, die er infolge unrichtiger Angaben des Arbeitnehmers zuwenig einbehalten hat. Der Arbeitgeber hat jedoch seinen Einfluß dahin geltend zu machen, daß der Arbeitnehmer richtige Angaben macht und offenbar unrichtige Angaben berichtigt.“

100 Abschnitt 73 Abs. 5 LStR 1978 (BStBl. I 1977, 899).

daß der Arbeitgeber dann hafte, „wenn er, obwohl er Bedenken gegen die Richtigkeit der Angaben des Arbeitnehmers haben mußte, diese Angaben unbeanstandet dem Steuerabzug zugrunde gelegt hat, ohne dem Finanzamt Mitteilung zu machen“. Da schwer zu sagen ist, wann der Arbeitgeber Bedenken gegen die Richtigkeit der Angaben des Arbeitnehmers haben mußte¹⁰¹, wurde der Arbeitgeber vor eine unerfreuliche Alternative gestellt: Entweder haftete er für die auf die freiwilligen Trinkgelder entfallende Lohnsteuer oder er war gehalten, seine Arbeitnehmer beim Finanzamt zu denunzieren. Man hat diese Regelung der LStR als „zutiefst unmäßig“¹⁰² bezeichnet. Die Lohnsteuer-Richtlinien 1981 sehen in Abschnitt 73 Abs. 5 S. 2 zwar nicht mehr vor, daß der Arbeitgeber zu einer Anzeige an das Finanzamt verpflichtet ist, wohl aber statuieren sie eine Pflicht des Arbeitgebers, den Arbeitnehmer zur eigenen entsprechenden Anzeige zu veranlassen, „wenn er annehmen mußte, daß dem Arbeitnehmer von Dritten Arbeitslohn gezahlt worden ist, der dem Lohnsteuerabzug unterliegt. Unterließ er dies, so sollte seine Arbeitgeberhaftung eingreifen. An der einseitigen Ausrichtung der Vorschrift an fiskalischen Interessen ändert sich dadurch nichts; sie ist lediglich sprachlich abgemildert.

Die Verwaltungsvorschrift unterstellt damit, daß in derartigen Fällen kraft Gesetzes eine Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers besteht. Auch wer Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers bei der Erhebung und Abführung der Lohnsteuer auf freiwillige Trinkgelder bejaht, muß aber m. E. nicht zu einer Arbeitgeberhaftung kommen, wenn der Arbeitgeber diese Pflichten nicht ordnungsgemäß erfüllt. § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG normiert die Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Diese Haftung ist nach ständiger Rechtsprechung von einem Verschulden des Arbeitgebers unabhängig¹⁰³ und stellt der Sache nach eine

101 Das Spektrum ist weit. Während z. B. *Oeftering/Görbing* (FN 57), § 38 RdNr. 16 die Verletzung der Pflichten nur dann zur Arbeitgeberhaftung führen lassen will, wenn der Arbeitgeber nicht einmal auf die Mitteilungspflicht hinweist, wobei es reiche, daß dies zu Beginn der Tätigkeit und sodann jährlich geschehe, und ausdrücklich betont, der Arbeitgeber brauche „auf der Erfüllung des Hinweises . . . nicht zu bestehen“ (vgl. auch das relativ großzügige Schreiben des Bay. Staatsmin. d. Fin. vom 25. 1. 1980, abgedruckt bei *Gail* [FN 102], 319 FN 73), ist es in der Praxis nicht ganz selten, daß schon aus der Art des Gewerbebetriebes (z. B. Gaststätte) geschlossen wird, der Arbeitgeber habe die unrichtigen Angaben des Arbeitnehmers nicht glauben dürfen.

102 *Felix* (FN 96), 100. Kritisch auch *Gail*, StbJb. 1980/91, 289, 318; *Stolterfoht*, StRK § 19 Abs. 1 Ziff. 1 EStG R. 523; Anm. von *Labus*, BB 1974, 872.

103 Nachweise *Stolterfoht* (FN 98) RdNr. 122. Die neueste Rechtsprechung ist jedoch um eine Begrenzung bemüht, vgl. BFH-Urt. vom 18. 9. 1981 VI R 44/77, BStBl. II 1981, 801 mit Besprechung von *v. Bornhaupt*, BB 1981, 2129.

Haftung für das ordnungsgemäße Funktionieren der eigenen Herrschaftssphäre des Unternehmers dar. Eine derartige verschuldensunabhängige Haftung ist jedoch nur dann sachlich vertretbar, wenn tatsächlich diese vom Zweck der Vorschrift vorausgesetzte Herrschaft besteht. Bei Zahlungen von freiwilligen Trinkgeldern durch Dritte fehlt es hieran. Eine Haftung des Arbeitgebers auch in dieser Situation würde zu einem Funktionswandel der Arbeitgeberhaftung führen. Sie wäre nicht mehr Erfolgshaftung im Rahmen eines selbst beherrschten Risikobereichs, sondern eine notwendig verschuldensabhängige Haftung als Sanktion für eine Pflichtverletzung. Davon gehen auch die Lohnsteuer-Richtlinien aus, die für die Haftung in diesen Fällen einen dem Gesetz in § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht bekannten Verschuldensmaßstab anlegen („annehmen mußte“). Für eine derartige von einer ganz anderen Haftungsfunktion ausgehende Handlungshaftung fehlt es aber an einer gesetzlichen Haftungsnorm.

c) Die Auflösung des Normenwiderspruchs

Damit besteht zwischen § 38 Abs. 1 S. 2 EStG und § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG ein unaufhebbarer Normenwiderspruch. Einerseits sollen den Arbeitgeber nach § 38 Abs. 1 S. 2 EStG auch bei der Zahlung von freiwilligen Trinkgeldern durch Dritte Abführungspflichten treffen; andererseits ist die Haftungsnorm des § 42 d Abs. 1 Nr. 1 EStG auf diesen Sachverhalt nicht zugeschnitten und kann nur dadurch angewandt werden, daß man – ohne dieses methodische Vorgehen aufzudecken – dem Wortlaut der Norm eine abweichende Funktion unterlegt und die Vorschrift durch ein (ungeschriebenes) Merkmal „schuldhaft“ ergänzt. Zudem geht das Gesetz für die Regelfälle davon aus, daß die Verletzung der Einbehaltungs- und Abführungspflicht mit der Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers korreliert. Diesen Normenwiderspruch kann man auf mehreren Wegen auflösen:

Man kann zum einen – dies wäre ein Akt belastender Rechtsfortbildung – die nach dem Gesetz verschuldensunabhängige Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers durch Ergänzung eines (ungeschriebenen) Verschuldensmerkmals den „höheren“ Pflichten nach § 38 Abs. 1 S. 2 EStG angleichen. Man kann aber auch andererseits im Wege einer begünstigenden Rechts-

104 Methodisch handelt es sich um eine Art Rückkopplung. In isolierter Sicht wird festgestellt, daß nach § 38 Abs. 1 S. 2 EStG Arbeitgeberpflichten aufgrund einer Auslegung zu bejahen sind. Über die fehlende Arbeitgeberhaftung und das Fordern einer Korrelation zwischen Pflicht und Haftung kommt man dann bei der endgültigen Interpretation des § 38 Abs. 1 S. 2 EStG zu einer Reduzierung des bei isolierter Sicht gewonnenen Ergebnisses.

fortbildung § 38 Abs. 1 S. 2 EStG im Wege einer systematischen Reduktion so interpretieren, daß für freiwillig von Dritten gezahlte Trinkgelder eine Abführungspflicht des Arbeitgebers nicht besteht¹⁰⁴. Beide Wege unterstellen als Fixpunkt der Argumentation ein Korrelieren von Pflicht und Haftung. Man kann schließlich, wenn man die Forderung nach einem derartigen Korrelieren aufgibt, als dritten Weg § 38 Abs. 1 S. 2 EStG von der Haftung nach § 42 d Abs. 1 EStG abkoppeln, so daß im Ergebnis bei freiwillig von Dritten gezahlten Trinkgeldern zwar Pflichten des Arbeitgebers aus § 38 Abs. 1 S. 2 EStG folgen, deren Verletzung jedoch nicht durch eine Haftung sanktioniert ist. Methodisch sind alle drei Wege denkbar.

Ob der zweite oder der dritte Weg den Vorzug verdient, mag im Hinblick auf die Themenstellung meiner Ausführungen offen bleiben. Ich bin jedoch der Auffassung, daß im Hinblick auf die Eigenart des Steuerrechts als Eingriffsrecht die Widerspruchsfreiheit keinesfalls auf der für den Bürger am meisten belastenden „Ebene“ einer Ausweitung der Arbeitgeberhaftung hergestellt werden darf. Solange der Gesetzgeber in den Katalog des § 42 d Abs. 1 EStG für diesen Fall keinen weiteren Haftungstatbestand aufgenommen hat, zwingen methodische Erwägungen zu der Konsequenz, daß eine Nichteinbehaltung von freiwilligen Trinkgeldern durch den Arbeitgeber keine Haftung zur Folge hat.

IV. Schlußbemerkungen

Ich bin am Ende meines Überblicks angelangt, der sich notgedrungen auf einige wenige Beispiele beschränken mußte. Die Zahl der Fälle, in denen Zweifel berechtigt sind, ob Regelungen in Lohnsteuerrichtlinien unzulässigerweise in den Bereich der Rechtsetzung übergreifen, ließe sich leicht vermehren. Die Erhebung der Lohnsteuer ist im Rahmen der Finanzverwaltung ein besonders prägnantes Beispiel der sog. Inspektorenverwaltung¹⁰⁵; die spröde Materie wird von Juristen gerne gemieden. Das erhöht naturgemäß die Gefahr, daß ein Effizienzdenken rechtliche Aspekte in den Hintergrund drängt. Im fiskalisch immer bedeutsamer werdenden Lohnsteuerrecht sollte daher besonders sorgsam beobachtet werden, ob die Verwaltungsrichtlinien tatsächlich den ihnen legitimerweise zugewiesenen Bereich nicht verlassen: norminterpretierende und ermessensbindende Regelungen zur gleichmäßigen Behandlung von Massenverfahren aufzustellen.

¹⁰⁵ Dazu *Schwarze*, Die Befugnis zur Abstraktion im europäischen Gemeinschaftsrecht, Baden-Baden 1976, 14 m. w. N.

Steuerverwaltungsvorschriften und Steuerstrafrecht

Professor Dr. *Günter Kohlmann*, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> A. Das Problem B. Die Heranziehung von Verwaltungsvorschriften im Bereich vorwiegend begehrbarer Straftaten bzw. Ordnungswidrigkeiten | <ul style="list-style-type: none"> C. Die Heranziehung von Verwaltungsvorschriften im Bereich fahrlässig begehrbarer Straftaten bzw. Ordnungswidrigkeiten D. Zur Bedeutung von Verwaltungsvorschriften im Steuerstrafrecht |
|--|--|

A. Das Problem

Die Feststellung, daß Verwaltungsvorschriften auch in den Gesamtbereich des Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrechts einzudringen beginnen, mag im Hinblick auf die strenge Ausrichtung der Straf- und Bußgeldnormen auf das Gesetz im formellen und materiellen Sinne Erstaunen hervorrufen. Gleichwohl ist es so. Die Neigung der Strafverfolgungsbehörden und der Gerichte, dem Beschuldigten vorzuhalten, sein Verhalten stehe in Widerspruch zu Verwaltungsvorschriften, die er trotz Kenntnis nicht beachtet habe oder über deren Existenz und Inhalt er sich hätte informieren müssen, um sein Verhalten daran auszurichten, ist ebenso unübersehbar wie die Tendenz der Strafverfolgungsorgane, sich bei der Auslegung von Normen stillschweigend an Verwaltungsvorschriften zu orientieren^{1,2}.

Zur Begründung, daß diese Entwicklung, die offensichtlich fortschreitet, auch und gerade aus der Sicht des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts höchst problematisch ist, genügt der Hinweis auf den sich aus Art. 20 Abs.

¹ Entsprechendes gilt für andere Bereiche des *Nebenstrafrechts*, z. B. §§ 35, 17 a EichG, vgl. hierzu *Kohlmann*, GRUR 1979, 811 ff, 814 f, oder das *Umweltstrafrecht*, z. B. § 325 StGB i. V. m. § 48 BImSchG; vgl. *Heinz*, NStZ 1981, 255.

² Als ein *Beispiel* unter vielen, die derartige Tendenzen erkennen lassen, sei an dieser Stelle ein jüngst ergangener Beschluß des *LG Bonn*, ZfZ 1980, 183 ff mit krit. Anm. v. *Streck* angeführt, der zur Begründung einer Anwendung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ausdrücklich auf „Absatz 2 der Dienstanweisung VSF-Z 2201 zu §§ 57 u. 58 ZollG. . .“ verweist. – Zu weiteren Beispielen vgl. den folgenden Text.

3 GG ergebenden Grundsatz vom Vorbehalt des Gesetzes, dem vor allem für das Strafrecht eine ganz herausragende Bedeutung zukommt.

Die hier aufscheinende Problematik läßt sich in zwei Problemkreisen zusammenfassen. Der erste betrifft die Frage, ob und inwieweit Verwaltungsvorschriften unmittelbar oder mittelbar zur Ausfüllung von straf- und ordnungswidrigkeitenrechtlichen Blankettgesetzen herangezogen werden dürfen. Damit hängt die weitere Fragestellung zusammen, welchen Einfluß Verwaltungsvorschriften auf die Schuldfeststellung haben. Der zweite Problemkreis umfaßt die Frage, welche Rolle den verschiedenen Typen von Verwaltungsvorschriften – also Organisationsvorschriften, norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften usw. – im Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht generell zukommt.

B. Die Heranziehung von Verwaltungsvorschriften im Bereich vorsätzlich begibar Straftaten bzw. Ordnungswidrigkeiten

Um die zur Verfügung stehende Zeit nicht mit begrifflichen Spielereien zu vertun, werden in den nachfolgenden Ausführungen unter dem Begriff der Verwaltungsvorschriften Verwaltungsanordnungen, Richtlinien, Anordnungen, Dienstanweisungen, Erlasse usw. zusammengefaßt³. Gemeint sind jeweils Regelungen, die innerhalb einer Verwaltungsorganisation von übergeordneten Verwaltungsträgern oder Vorgesetzten an nachgeordnete Verwaltungsträger oder Bedienstete ergehen und den Zweck haben, Organisation, Tätigkeit und Verfahren der Verwaltung festzulegen oder zu konkretisieren⁴.

Was zunächst den ersten Problemkreis anlangt, ist auszugehen von der Feststellung, daß die Heranziehung von Verwaltungsvorschriften im Bereich des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts – genauer: im Bereich der Ahndung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten durch Strafen und Geldbußen – unzulässig ist, und zwar deswegen, weil hier Art. 103 Abs. 2 GG hinsichtlich der Qualität von Sanktionsnormen bestimmte Mindestanforderungen postuliert. Nach dieser Vorschrift kann eine Tat bekanntlich nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit *gesetzlich* bestimmt war, bevor

3 Zur Terminologie und geschichtlichen Entwicklung von Verwaltungsvorschriften vgl. H. H. Rupp, JuS 1975, 609 ff.; Jaebnike, StuW 1979, 294 ff.; Ossenbühl, Verwaltungsvorschriften und GG, Bad Homburg v. d. H. – Berlin-Zürich 1968, 54 ff.

4 So Merten, JurA 1981, 239; Rupp (FN 3); List, Steuerkongreßreport, 1975, 139, 157 ff.

die Tat begangen wurde⁵. Diesen Verfassungsgrundsatz nimmt § 3 OWiG für das Recht der Ordnungswidrigkeiten wörtlich auf⁶.

Aus Art. 103 Abs. 2 GG folgt sehr wesentlich, daß die Strafbarkeit *gesetzlich bestimmt* sein muß. Dieser Verfassungsgrundsatz soll gewährleisten, daß „jedermann vorhersehen kann, welches Verhalten verboten und mit Strafe bedroht ist“⁷. Eine Bestrafung ist danach nur dann zulässig, wenn die Voraussetzungen der Strafbarkeit in einem zur Zeit der Tat gültigen Gesetz festgelegt sind⁸. Als *Gesetz* i. S. des Art. 103 Abs. 2 GG werden nicht nur Gesetze im streng formellen Sinne, sondern auch materielle Gesetze wie autonome Satzungen oder Rechtsverordnungen anerkannt, die aufgrund von Ermächtigungen von Verwaltungsbehörden erlassen worden sind. Die Rechtsqualität von materiellen Gesetzen erlangen Rechtsverordnungen von Verwaltungsbehörden allerdings nur, wenn sie den strengen Voraussetzungen des Art. 80 Abs. 1 GG genügen⁹.

Verwaltungsvorschriften der hier in Rede stehenden Art werden diesen Anforderungen nicht gerecht. Soweit ersichtlich, ist heute unbestritten, daß Verwaltungsvorschriften weder formelle noch materielle Gesetze i. S. des Art. 103 Abs. 2 GG sind, die eine Bestrafung rechtfertigen.

Die genannte Verfassungsvorschrift und ihre Auslegung durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung erlauben für den Bereich des Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrechts erste Ergebnisse.

Bekanntlich haben die §§ 370 ff AO durchweg oder doch ganz überwiegend den Charakter von Blankettvorschriften¹⁰. Blankettstrafgesetze sind Gesetze, die „bezüglich des Verbotsinhalts auf andere Gesetze oder Verordnungen verweisen und erst durch den der Ausfüllungsnorm zu ent-

5 Vgl. hierzu näher Kohlmann, Steuerstrafrecht, 3. Aufl., Köln 1980, § 369 RdNr. 56 ff m. Nachw.

6 Vgl. etwa Göhler, Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, 6. Aufl., München 1980, § 3 RdNr. 1.

7 Vgl. BVerfGE 37, 201 ff = NJW 1974, 1860 ff m. Nachw.; Kohlmann (FN 5), § 369, RdNr. 58 ff.

8 Vgl. BVerfGE 32, 346, 362; Maunz/Dürig/Herzog, Grundgesetz Bd. III, München 1977, Art. 103 RdNr. 106 m. Nachw.; Schönke/Schröder/Eser, Kommentar zum StGB, 20. Aufl., München 1980, § 1 RdNr. 11; Tröndle, in: Leipziger Kommentar, 10. Aufl., Berlin 1978, § 1 RdNr. 11; Kohlmann (FN 1), 811 f.

9 Vgl. hierzu eingehend Kohlmann (FN 5).

10 Vgl. BGHSt 20, 177 ff; 180, Kohlmann (FN 5), Teil B, RdNr. 12 f; Franzen/Gast/Samson, Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeiten, 2. Aufl., München 1978, § 369, RdNr. 20; Hübner, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Komm. zur AO und FGO, 7. Aufl., Köln 1980, § 370, RdNr. 17.

nehmenden Tatbestand zum Strafgesetz werden¹¹. Hieraus folgt, daß auch die Ausfüllungsnormen, d. h. die Bestimmungen des Steuerrechts, den Anforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG genügen müssen¹². Dieses Ergebnis erscheint im Hinblick auf die ratio dieser Verfassungsvorschrift überzeugend und zwingend. Der Bürger kann nur verbindlich wissen, was strafbar ist, wenn die Verbotsnormen veröffentlicht sind¹³. Daran fehlt es bei den Verwaltungsvorschriften – jedenfalls im Regelfall^{14,15}.

Nun ist nicht zu übersehen, daß im Schrifttum, aber auch in der Rechtsprechung Tendenzen erkennbar sind, den Verwaltungsvorschriften eine, wenn auch begrenzte, Außenwirkung beizumessen, etwa dann, wenn sie nach Funktion und Inhalt sonstige Rechtsquellen ersetzen und wenn sie öffentlich bekanntgemacht worden sind¹⁶.

Für den Bereich des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts ändert sich das Ergebnis nicht. Wie bereits ausgeführt, will Art. 103 Abs. 2 GG sicherstellen, daß der Gesetzgeber – und nicht die vollziehende Gewalt – über die Strafbarkeit eines Verhaltens entscheidet. Dies wäre aber der Fall, wenn Verwaltungsvorschriften direkt als Ausfüllungsnormen von strafrechtlichen Blankettgesetzen oder indirekt als Ausfüllungsnormen der steuerrechtlichen Ausfüllungsnorm in Betracht kämen. Eine solche Praxis wäre aber auch noch aus einem anderen verfassungsrechtlichen Gesichtspunkt unhaltbar: Ich meine den in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Grundsatz der Gewaltenteilung.

Das in Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Prinzip der Gewaltenteilung soll eine Form der Machtausübung sicherstellen, bei der die Funktionen staatlicher

11 Vgl. BHGSt (FN 10), 181; *Jescheck*, Lehrbuch des Strafrechts, AT, 3. Aufl., Berlin 1978, 68; *Schönke/Schröder/Cramer* (FN 8), § 15, RdNr. 95 ff.

12 Vgl. *Maurach/Zipf*, Strafrecht AT 1, 5. Aufl., Heidelberg-Karlsruhe 1977, 130–133; *Jescheck* (FN 11), 90 f; *Kohlmann* (FN 5).

13 Vgl. BVerfGE 14, 174, 185; NJW 1974, 1861 f; *Kohlmann* (FN 5), § 369, RdNr. 59; *Jescheck* (FN 11), 68.

14 Häufig wird auf die Tatsache, daß Verwaltungsvorschriften nicht für die Öffentlichkeit bestimmt sind, sogar ausdrücklich hingewiesen („Nur für den Dienstgebrauch!“); vgl. a. *Tipke*, StuW 1981, 189, 200; *Scheffler*, DÖV 1980, 236, 241 ff.

15 Ausnahmen wie die *Steuerrichtlinien*, die ebenso wie bes. wichtige Verwaltungsvorschriften in den Veröffentlichungsorganen der Finanzverwaltung publiziert werden, bestätigen die Regel; vgl. *List* (FN 4), 162.

16 Vgl. *List* (FN 4), 162; *Ossenbühl*, in: Festgabe zum 25-jährigen Bestehen des BVerwG 1978, 437 ff; *Schenke*, DÖV 1977, 27 ff; *Weyreuther*, DVBl. 1976, 853 f; *Krebs*, VerwArch 1979, 259 ff; *Scheffler*, DÖV 1980, 236 ff; *Jaehnik* (FN 3), 293 m. w. N.

Gewaltausübung auf mehrere Organe (Gesetzgebung, Exekutive, Rechtsprechung) verteilt sind. Dieses Prinzip der Funktionenteilung und -hemmung, das zu einem wesentlichen Teil der Machtbegrenzung dient¹⁷, ist zwar nicht strikt, aber doch so durchgeführt, daß es trotz gewisser Überschneidungen der Aufgabenbereiche in seinem Kernbereich unangetastet bleibt.

Hiermit ist u. a. zu erklären, daß der Exekutive nur ausnahmsweise durch Art. 80 Abs. 1 GG das Recht eingeräumt wird, sich in Gestalt von Rechtsverordnungen an der Gesetzgebung zu beteiligen¹⁸. Die Regelung des Art. 80 Abs. 1 GG ist abschließend. Eine Erweiterung ihres Anwendungsbereichs auf Verwaltungsvorschriften, die nicht ihren formalen Voraussetzungen genügen, widerspricht ihrem klaren Wortlaut und dem Grundsatz der Gewaltenteilung. Der Auffassung, die den Verwaltungsvorschriften – unabhängig von den Voraussetzungen des Art. 80 Abs. 1 GG – Außenwirkung und Rechtsnormqualität zuspricht, kann allein schon deswegen nicht gefolgt werden¹⁹.

Kommen Verwaltungsvorschriften grundsätzlich weder unmittelbar noch mittelbar als Ausfüllungsnormen von Blankettgesetzen in Betracht, ist die Lösung für die Behandlung der Irrtumsproblematik vorgezeichnet, jedenfalls was die sogenannten Vorsatzdelikte anlangt. Der Täter muß alle Merkmale des gesetzlichen Strafandrohungstatbestandes kennen²⁰.

Bei sogenannten Blankettstrafgesetzen bedeutet dies: Kenntnis der Tatbestandsmerkmale der Blankettnormen selbst sowie des Inhalts der sogenannten steuerlichen Ausfüllungsnorm²¹. Noch konkreter: Im Steuerstrafrecht muß der Täter nicht nur die äußeren Umstände seines Handelns, sondern auch das Bestehen einer steuerlichen Verpflichtung und den konkreten Steueranspruch kennen²². Diese Einzelmerkmale müssen sich aus Gesetzen im materiellen Sinn ergeben, die nicht durch Verwaltungsvorschriften zu ersetzen sind. Auf diese Merkmale – und nur auf sie – muß

17 Vgl. *Stern*, Staatsrecht der BRD, Bd. II, München 1980, § 36; *Mauz/Dürig/Herzog* (FN 8), Art. 20, RdNr. 78 m. Nachw.

18 Vgl. BVerfGE 18, 59.

19 Vgl. *Kohlmann* (FN 1), 815 m. Nachw.

20 Vgl. § 16 StGB.

21 Vgl. *Kohlmann* (FN 5), Teil B, RdNr. 27.

22 *Franzen/Gast/Samson* (FN 10), § 369, RdNr. 93; § 370, RdNr. 187; *Hübner*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 10), § 370, RdNr. 114; *Subr/Naumann*, Steuerstrafrecht, 3. Aufl., Berlin 1977, 180; *Klein/Orlopp*, AO, 2. Aufl., München 1979, § 370, RdNr. 15; *Kühn/Kutter*, AO FGO, 13. Aufl., Stuttgart 1979, § 370, RdNr. 8 a; abw.: *Backes*, Zur Problematik der Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotssirrtum im Steuerstrafrecht, Diss. Köln 1981, 82 ff, 111 ff.

sich der Vorsatz des Täters erstrecken. Die Verurteilung wegen einer vorsätzlich begangenen Steuerstraftat setzt den Nachweis voraus, daß der Täter sie kannte. Fehlt diese Kenntnis, liegt ein sogenannter Tatbestandsirrtum i. S. des § 16 StGB vor²³.

Der Hinweis auf irgendwelche Verwaltungsvorschriften, aus denen sich eine steuerliche Verpflichtung bzw. der konkrete Steueranspruch ergäben, ist für die Frage des Vorsatzes in jeder Hinsicht irrelevant. Selbst wenn entsprechende Verwaltungsvorschriften existierten und der Täter sogar von ihnen Kenntnis hätte, könnte daraus der Vorwurf, er habe vorsätzlich eine Steuerstraftat begangen, nicht hergeleitet werden.

C. Die Heranziehung von Verwaltungsvorschriften im Bereich fahrlässig begehbare Straftaten bzw. Ordnungswidrigkeiten

Vielschichtiger liegt die Problematik, soweit der Vorwurf dahingeht, der Täter habe leichtfertig oder auch nur fahrlässig gehandelt. Dies hängt damit zusammen, daß die Antwort auf die Frage, ob jemand leichtfertig oder fahrlässig gehandelt hat, von komplizierten Wertungen im Einzelfall abhängig ist. Die Begriffsumschreibungen machen dies deutlich. Danach handelt leichtfertig, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, daß dadurch eine Rechtsverletzung eintreten werde²⁴. Fahrlässig handelt, wer entweder die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den Umständen und seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet und fähig ist, und deshalb die Tatbestandsverwirklichung nicht erkennt (unbewußte Fahrlässigkeit) oder die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält, jedoch pflichtwidrig und vorwerfbar im Vertrauen darauf handelt, daß sie nicht eintreten werde (bewußte Fahrlässigkeit)²⁵.

Vor dem Hintergrund dieser Begriffsumschreibungen verwundert es nicht, daß Urteile, in denen es um Steuerordnungswidrigkeiten (§§ 378 ff AO) geht, allgemeine Erwägungen darüber enthalten, was sich dem Beschuldigten hätte aufdrängen müssen, welches Maß an Sorgfalt er außer acht gelassen habe und wozu er im konkreten Fall verpflichtet gewesen wäre. Durch Hinweise auf einschlägige Verwaltungsvorschriften, die man ent-

23 Vgl. Kohlmann (FN 5).

24 Vgl. BayObLG JZ 1981, 408; OLG Karlsruhe, DB 1972, 525; OLG Hamm, BB 1963, 1004; ZfZ 1959, 122 f; Kohlmann (FN 5), § 378, RdNr. 48 f m. Nachw.

25 Vgl. RGSt 59, 281, 286; BGHSt 7, 336, 359; Dreber/Tröndle, StGB, 40. Aufl., München 1981, § 15, RdNr. 14.

weder bewußt mißachtet habe oder die man zunächst durch Anfrage bei der Behörde hätte in Erfahrung bringen können, soll diesen Erwägungen der gebotene Nachdruck verschafft werden²⁶.

Es stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit Verwaltungsvorschriften im Rahmen der leichtfertig bzw. fahrlässig begehbaren Delikte herangezogen werden dürfen, um den Schuldvorwurf zu begründen. Ich will versuchen, die Antwort anhand des Fahrlässigkeitsbegriffs zu skizzieren. Nach herrschender Auffassung²⁷ setzt der Vorwurf, ein Delikt fahrlässig begangen zu haben, die Erfüllung folgender Merkmale voraus:

- Eintritt eines Erfolgs (z. B. Verkürzung von Steuern);
- Kausalzusammenhang zwischen dem Verhalten des Täters und dem eingetretenen Erfolg;
- objektiv sorgfaltswidriges Verhalten des Täters;
- objektive Vorhersehbarkeit des Erfolgseintritts und des Kausalzusammenhangs;
- Zurechnungszusammenhang zwischen dem Eintritt des Erfolges und dem Kausalverlauf;
- gegebenenfalls: Überlegungen zum Schutzzweck der Norm²⁸.

Die entscheidende Stelle, an der Verwaltungsvorschriften auf die Bewertung des Täterverhaltens Einfluß gewinnen können, ist die der objektiven Sorgfaltswidrigkeit. Die Einbeziehung von Verwaltungsvorschriften erfolgt durch eine Argumentation, die etwa wie folgt lautet: Der Täter hätte sich erkundigen müssen, ob einschlägige Verwaltungsvorschriften vorlagen und sein Verhalten daran ausrichten müssen²⁹. Daß er es nicht getan hat, war im konkreten Fall objektiv sorgfaltswidrig. Bei objektiver Betrachtung war vorhersehbar, daß dieses Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen werde.

26 In diesem Sinne vor allem Franzen/Gast/Samson (FN 10), § 378, RdNr. 37: „Als allgemeines Mindestmaß dessen, was jeder steuerliche Berater an Steuerrechtskenntnissen ... anzuwenden hat, können die EStR, LStR, KStR, VStR und GewStR sowie die USt-Erlasse angesehen werden, die der BdF ... herausgibt.“ Ähnlich Subir/Naumann (FN 22), 393; kritisch Tipke, StJb 1972/73, 509, 526 ff.

27 Vgl. Lackner, StGB, 14. Aufl., München 1981, § 15 a III; Schönke/Schröder/Cramer (FN 8), § 16, RdNr. 121–132 m. Nachw.

28 Die hier nicht weiter zu vertiefende Frage, ob die fahrlässige Nichtbeachtung von Verwaltungsvorschriften den Schutzzweck der §§ 378 ff AO tangiert, stellt sich vor allem in jenen Fällen, in denen die Verwaltungsvorschriften lediglich verwaltungsinterne Zwecke, z. B. Entlastungs-, Vereinfachungs- und Effektivitätsfunktionen erfüllen; vgl. Tipke, Steuerrecht, 8. Aufl., Köln 1981, 84 f.

29 Vgl. Franzen/Gast/Samson (FN 10).

Konkret: Die Problematik spitzt sich auf die Frage zu, ob derjenige objektiv sorgfaltswidrig handelt, der sich um die Existenz oder Nicht-Existenz von einschlägigen Verwaltungsvorschriften gar nicht kümmert oder sie sogar kennt und gleichwohl anders als vorgeschrieben handelt.

Die Antwort hat anzusetzen bei der Umschreibung, wann überhaupt von einem objektiven sorgfaltswidrigen Verhalten gesprochen werden kann. Der Begriff bestimmt sich nach dem allgemeinen Maßstab der Anforderungen, die an einen einsichtigen und besonnenen Menschen in der konkreten Lage des Täters zu stellen sind³⁰. Es ist anerkannt, daß sich Sorgfaltspflichten aus Rechtsnormen, aus Vertrag, aus dem Beruf des Täters oder aus dessen vorangegangenen Verhalten ergeben können³¹. Es kommt – und das macht die Rechtslage so undurchsichtig – stets auf die konkrete Situation an. Das Übertreten von Unfallverhütungsvorschriften oder die Überschreitung der zulässigen Höchstgeschwindigkeit begründet noch keine Fahrlässigkeit, sondern stellt nur ein Beweiszeichen dafür dar³². Andererseits schließt die Einhaltung derartiger Vorschriften das Vorliegen objektiver Sorgfaltswidrigkeit nicht aus.

Der Hinweis auf diese Verhaltensvorschriften, mit deren rechtlicher Relevanz für die Frage der Sorgfaltswidrigkeit sich die Rechtsprechung zu beschäftigen hatte, darf nicht zu dem vorschnellen Schluß verleiten, daß dann auch den Verwaltungsvorschriften mindestens der Wert von Beweiszeichen zukomme³³. Eine solche Schlußfolgerung ist schon deswegen fehlerhaft, weil Verwaltungsvorschriften ihrem Wesen nach internes und nicht externes Recht darstellen. Sie entfalten ihre Wirkung nur gegenüber den nachgeordneten Behörden³⁴. Der Bürger kann aus ihnen weder eine

30 Vgl. *Lackner* (FN 27), § 15, Anm. III 2.

31 Vgl. *Schönke/Schröder/Cramer* (FN 8), § 15, RdNr. 122 f, 133 f; *Maurach/Gössel*, 14. Aufl., Heidelberg–Karlsruhe 1978, AT 2, 68 ff; *Lackner* (FN 27), § 15 A III 2 a.

32 Hierzu sowie zu anderen Verhaltensvorschriften, die die objektive Sorgfaltspflicht „konkretisieren und verallgemeinern“, vgl. BGHSt 4, 182, 185; *Lackner* (FN 27), § 15, Anm. III 2 a, bb; *Schröder*, in: *Leipziger Kommentar* (FN 8), § 16, RdNr. 163 ff; *Schönke/Schröder/Cramer* (FN 8), § 15, RdNr. 181 f; *Maurach/Gössel* (FN 31), 78 f.

33 Vgl. jedoch *Schroeder* in: *Leipziger Kommentar*, (FN 8), § 16, RdNr. 167; *Schönke/Schröder/Cramer* (FN 11), § 15, RdNr. 181.

34 Anders z. T. die oben bei FN 16 erwähnten Auffassungen, die den Verwaltungsvorschriften eine (wenn auch begrenzte) Außenwirkung beimessen; vgl. hierzu aus der Sicht des Steuerstrafrechts näher unten S. 310 ff.

Berechtigung herleiten, noch kann er durch sie verpflichtet werden³⁵. Die Strafgerichte sind an Verwaltungsvorschriften nicht gebunden³⁶.

Daraus folgt: Für die Antwort auf die Frage, ob der jeweilige Steuerpflichtige – und für seinen Berater gilt nichts anderes – objektiv sorgfaltswidrig gehandelt habe, geben sie nichts her. Weder hat er eine Pflicht, sich nach der Existenz und dem Inhalt einschlägiger Verwaltungsvorschriften zu erkundigen, noch sein Verhalten daran zu orientieren. Das Nicht-Kennen und das Nicht-Erkundigen ist ebensowenig sorgfaltswidrig³⁷ wie das Handeln gegen Verwaltungsvorschriften, deren Inhalt der Steuerpflichtige kennt.

Diese Feststellung provoziert die Frage, was der Steuerpflichtige bzw. sein Berater tun muß, um dem Vorwurf zu entgehen, er habe nicht die objektiv gebotene Sorgfalt angewendet, „die erforderlich ist, um durch richtiges Wollen die Verwirklichung des Tatbestandes zu vermeiden“³⁸. Es geht um die Sorgfalt in ihrer Ausformung als Erfüllung einer Informationspflicht. Es unterliegt keinem Zweifel, daß sich der Steuerpflichtige unterrichten muß, um seine Steuerpflicht zu erkennen. Aus dem bisher Gesagten folgt auch, welche Informationsquellen er zu benutzen hat: Es sind die Steuergesetze im formellen und materiellen Sinn³⁹. Wer – diese Quellen nicht

35 Vgl. *Tipke* (FN 26), 525.

36 Fraglich ist, inwieweit der (gemäß § 386 AO handelnde) *Finanzbeamte* durchgehend an Verwaltungsvorschriften gebunden ist. Vgl. hierzu die Erläuterungen zu dem ähnlich gelagerten Problem, ob der *Staatsanwalt* in gewissen Fällen – wegen der Besonderheiten des Einzelfalls – von den „Richtlinien des Strafverfahrens“ abweichen darf, *Sax*, in: *KMR – Kommentar zur StPO*, 7. Aufl., Darmstadt 1980, Einleitung IV, RdNr. 9.

37 Abgesehen von ihrer fehlenden Außenwirkung wären Verwaltungsvorschriften in diesem Zusammenhang vielfach möglicherweise auch deshalb strafrechtlich irrelevant, weil ihre durchgehende Beachtung nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern auch für Steuerberater im Hinblick auf folgende Tatsachen *unzumutbar* ist: *Scheffler* (FN 16), 236 weist mit Recht darauf hin, daß „Dutzende oder Hunderte von Verwaltungsvorschriften zu einem einzelnen Gesetz keine Seltenheit“ seien und „die Steuergesetze, so etwa das Umsatzsteuergesetz mit allein weit über 500 Erlassen“ hierbei an der Spitze stehen. Ähnlich *Backes* (FN 22), 17 m. Nachw., sowie *Tipke* (FN 14) mit einem in diesem Zusammenhang besonders treffenden Goethe-Zitat („Wenn man alle Gesetze studieren sollte, so hätte man gar keine Zeit, sie zu übertreten.“).

38 Vgl. *Jescheck* (FN 11), S. 467.

39 Zu den *Erkundigungs-* und *Überwachungspflichten*, die dem Steuerpflichtigen insoweit obliegen, vgl. *Kohlmann* (FN 5), § 378, RdNr. 51 ff.

benutzt und ohne sich zu informieren – darauf vertraut, in seinem Falle bestehe keine Steuerpflicht, handelt objektiv sorgfaltswidrig⁴⁰.

D. Zur Bedeutung von Verwaltungsvorschriften im Steuerstrafrecht

Es bleibt die Frage zu beantworten, welche Rolle den verschiedenen Typen von Verwaltungsvorschriften im Steuerstrafrecht generell zukommt. Zur Verdeutlichung der Problematik genügt es, beispielhaft solche Verwaltungsvorschriften herauszugreifen, die in der Praxis eine besondere Bedeutung erlangt haben.

In einer jüngst veröffentlichten Entscheidung des BayObLG⁴¹ wird der Erlaß eines Landesfinanzministers erwähnt, in dem festgelegt ist, daß eine Selbstanzeige nur beim Leiter der Finanzbehörde oder den von ihm bestimmten Stellen wirksam erstattet werden könne. Eine dem Außenprüfer gegenüber abgegebene Selbstanzeige sei deshalb unwirksam⁴².

Als sogenannte norminterpretierende Verwaltungsvorschriften⁴³ sind die Erlasse mehrerer Finanzminister⁴⁴ anzusehen, in denen die Auffassung vertreten wird, nach der Durchführung der Prüfung und der Absendung des Prüfungsberichts lebe das Recht zur Selbstanzeige wieder auf.

In die gleiche Kategorie der Norminterpretation gehört der Erlaß des BFM vom 30. 3. 1976, daß „bei Hinterziehungsfällen bis etwa 50 DM Einstellung nach § 432 a AO (= § 398 AO n. F.)“ erfolgen solle⁴⁵.

Als weitere Beispiele seien genannt Ermessensrichtlinien⁴⁶, Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung und Bewertungsrichtlinien.

Als Beispiel für Ermessensrichtlinien diene die Rundverfügung einer OFD, die vorsah, daß in einem konkreten Fall der Täter trotz Nichterfüllung der in § 371 Abs. 3 AO vorgesehenen Nachzahlungspflicht Straffreiheit erlan-

40 Nach *Tipke* (FN 26), 527, hat der Steuerpflichtige (ebenso wie der Steuerberater) seine Pflicht getan, wenn „er alle Fragen beantwortet und sich dazu nach bestem Wissen und Gewissen seine Meinung gebildet hat“; vgl. hierzu a. vorstehende FN.

41 JZ 1981, 408.

42 So ein Erlaß des FinMin. Rheinland-Pfalz, BB 1950, 778.

43 Vgl. hierzu näher BVerwGE 34, 278, 281 f.; *Ossenbühl* (FN 3), 283 ff.; *Jaehnike* (FN 3), 298 ff.; *List* (FN 4), 163 f.

44 Vgl. *Kohlmann* (FN 5), § 371, RdNr. 128 m. w. Nachw.

45 Vgl. *Kohlmann* (FN 5), § 398, RdNr. 15.

46 Die u. a. den Zweck erfüllen, eine gleichmäßige Ermessensausübung der nachgeordneten Behörden sicherzustellen; vgl. BVerwGE 34, 278, 280 f.; *Jaehnike* (FN 3), 299 f m. Nachw.; *List* (FN 4), 158, 163.

gen könne, wenn ihm die Steuern wegen „Unbilligkeit der Einziehung“ nachträglich von der Finanzbehörde gem. § 227 AO erlassen worden seien.

Der Sachverhaltsermittlung dienen beispielsweise Rundverfügungen, die sich mit der beschleunigten Bearbeitung von Steuerstraf- und Bußgeldsachen beschäftigen⁴⁷. In einer solchen Rundverfügung heißt es sinngemäß, wenn bei einem Beschuldigten mehrere Sachverhalte steuerstraf- und bußgeldrechtlich nachgeprüft werden müssen und ein schuldhaftes ordnungswidriges Verhalten in dem einen oder dem anderen Sachverhalt nur schwer oder erst nach verhältnismäßig langer Ermittlung gegebenenfalls nachweisbar sei, sei das Verfahren auf die völlig klaren und subjektiven nachweisbaren Sachverhalte zu beschränken.

Beispiele für Bewertungsrichtlinien liefern die Einkommensteuerrichtlinien (Abschnitt 118) und die Richtsatzsammlungen.

Bei diesen Beispielen mag es bewenden. Sie genügen, um hier darzustellen, daß Verwaltungsvorschriften, welcher Art auch immer, für das Steuerstrafrecht ohne jede Bedeutung sind. Ihre bloße Existenz führt in dem Bereich eher zur Verwirrung denn zur Klarstellung, zumal sie nicht selten in Widerspruch zu der geltenden Gesetzeslage stehen. Daß dies so ist, läßt sich schon damit begründen, daß gegen jede der hier exemplarisch aufgeführten Verwaltungsvorschriften Argumente anzuführen sind, die sich aus dem Straf- und Strafprozeßrecht ergeben, ohne daß es eines Rückgriffs auf das höherrangige Verfassungsrecht bedürfte. Zwar wird im Schrifttum vereinzelt die Auffassung vertreten, daß die Gerichte an Organisations-Verwaltungsvorschriften gebunden seien⁴⁸. Ich teile diese Auffassung nicht, weil es sich hier – wie übrigens die Entscheidung des BayObLG zeigt⁴⁹ – um eine Frage der strafrechtlichen Norminterpretation handelt, die zu den ureigensten richterlichen Aufgaben gehört.

Auch bei den Erlassen hinsichtlich des Wiederauflebens der Selbstanzeige handelt es sich um eine Norminterpretation, für die der Wortlaut des § 371 Abs. 2 AO selbst bei extensiver Auslegung nicht die geringste Grundlage bietet, ganz abgesehen davon, daß sie die ratio der Vorschrift unterläuft. Erlasse dieses Inhalts stellen eine unzulässige Gesetzesumgehung dar⁵⁰.

47 Vgl. *Jaehnike* (FN 3), 300 ff.; *List* (FN 4), 164 f.; *J. Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980.

48 So *List* (FN 4), 163; *Jaehnike* (FN 3), 297 f m. Nachw.

49 Vgl. hierzu *Kohlmann* (FN 5), § 371, RdNr. 81–84, 102.

50 Zur näheren Begründung vgl. *Kohlmann* (FN 5), § 371, RdNr. 127 ff; ebenso *Hübner*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 10), § 371, RdNr. 89–95; *Kratzsch*, StuW 1974, 74; StBp 1975, 262 f.

Was die Frage der Einstellung wegen Geringfügigkeit anlangt, ergeben sich nicht nur Bedenken im Hinblick auf das Legalitäts- und das Opportunitätsprinzip, sondern auch daraus, daß es sich bei der Einstellung – jedenfalls wenn sie nach § 153 a StPO erfolgt – um eine quasi-richterliche Tätigkeit handelt⁵¹.

Gegen die angeführte Rundverfügung⁵² betreffend den Erlass der hinterzogenen Steuer im Rahmen des § 371 Abs. 3 AO spricht folgende Überlegung⁵³:

Nach § 227 AO können dem Steuerpflichtigen im Einzelfall Steuern erlassen werden, wenn ihre Einziehung unbillig wäre. Der Begriff unbillig ist nach der grundlegenden Entscheidung des gemeinsamen Senats der oberen Gerichtshöfe vom 17. 10. 1971 ein Ermessensbegriff. Seine Anwendung im Rahmen des § 371 Abs. 3 AO begegnet schwerwiegenden Bedenken: Sie liefe praktisch darauf hinaus, daß die Entscheidung darüber, ob die Sache den Strafgerichten zugeleitet wird und es damit zu einer Bestrafung des Täters kommt, im Rahmen des § 227 AO letztlich in das Ermessen der Finanzverwaltung gestellt wäre. Dieser würden damit Befugnisse eingeräumt, wie sie selbst den Gerichten – mit Rücksicht auf das Gebot der Bestimmtheit von Strafgesetzen – nur in ganz seltenen Ausnahmefällen und dies auch nur zur Erreichung von bestimmten, als höherwertig angesehenen rechtspolitischen Zwecken zugestanden werden.

Soweit eine Rundverfügung die Beschränkung von Verfahren auf „völlig klare und subjektiv nachweisbare Sachverhalte“ beschränkt wissen will, bleibt zu fragen, inwieweit die hier vorgesehene Verfahrensweise mit den §§ 154, 154 a StPO zu vereinbaren ist.

Daß die Bewertungsrichtlinien für das Strafverfahren ohne jede Relevanz sind, versteht sich eigentlich von selbst. Im Rahmen der Schuldfeststellung darf sich der Richter nicht mit Schätzungen begnügen. Der BGH hat noch in jüngster Zeit ausgesprochen, daß der Richter sich über den hinterzogenen Betrag selbst Gewißheit zu verschaffen hat. In der Diktion des BGH liest sich dies wie folgt: „Vorsorglich wird darauf hingewiesen, daß der Tatrichter die Berechnungsgrundlagen für die Steuerhinterziehung gege-

51 Vgl. Kohlmann (FN 5), § 398, RdNr. 15, 16.

52 Ebenso eine verbreitete Lehre; vgl. u. a. Franzen/Gast/Samson (FN 10), § 371, RdNr. 154; Leise, Steuerverfehlungen, Frankfurt/Main 1981, § 371 A 9 L; dagegen u. a. Hübner, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 10), § 371, 96; Kratzsch (FN 50), 73; StBp 1975, 261 f, jeweils m. w. Nachw.

53 Vgl. hierzu näher Kohlmann (FN 5), § 371, RdNr. 94 m. Nachw.

benenfalls mit Hilfe von Sachverständigen oder sachverständigen Zeugen in eigener Verantwortung zu ermitteln hat“⁵⁴.

Unabhängig von diesen Einzelargumenten sind es aber auch noch übergreifende verfassungsrechtliche Grundprinzipien, die einer Verwertung von Verwaltungsvorschriften im Steuerstrafrecht entgegenstehen.

Ich verweise auf die Art. 92, 97, 103 Abs. 2 und 104 Abs. 1 Satz 1 GG. Daraus ergibt sich, daß die Verhängung von Strafen Ausübung rechtsprechender Gewalt ist, die ausschließlich den Richtern vorbehalten ist, die anders als Verwaltungsbeamte sachliche und persönliche Unabhängigkeit genießen. Sie sind – wie sich aus Art. 97 Abs. 1 GG ergibt – an das Gesetz und nicht an Verwaltungsvorschriften gebunden⁵⁵.

Auf den Gesetzesbegriff des Art. 103 Abs. 2 GG⁵⁶ habe ich bereits hingewiesen.

Im übrigen genügt es, darauf hinzuweisen, daß die Auslegung des Gesetzes zu den ureigensten Aufgaben des Richters gehört, die er eigenverantwortlich vorzunehmen hat. Irgendwelche Verwaltungsvorschriften haben bei diesem Auslegungsvorgang, der sich am Gesetz zu orientieren hat, außer Betracht zu bleiben.

54 Urt. v. 4. 9. 1979 – 5 StR 491/79 – StRK § 370 R. 16; i. gl. S. RGSt 68, 45, 56–58; BGHSt 3, 377, 383 f; Hartung, NJW 1966, 485 f.

55 Vgl. BVerfGE 22, 49, 73–81; BayObLG NJW 1960, 1534 f.

56 Dessen Anforderungen bei Strafgesetzen, die Freiheitsstrafen androhen, noch durch Art. 104 GG verschärft werden; vgl. BVerfGE 14, 174, 168 f; 245, 257; Jescheck (FN 11), S. 91.

Steuerverwaltungsvorschriften aus der Sicht des Rechtsschutzes

Professor Dr. *Christoph Trzaskalik*, Mainz

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Einleitung | |
| 1. Die verfassungsrechtliche Ausgangslage | 2. Die Auslegung von Verwaltungsvorschriften |
| 2. Die Kongruenz von materiellem und Prozeßrecht | 3. Die Übergangserlasse |
| 3. Rechtsschutzüberlegungen in der „Aufwertungsdebatte“ | 4. Die Vereinfachungsanweisung |
| II. Qualifikationsunabhängige Auswirkungen der Steuerverwaltungsvorschriften auf den Rechtsschutz | 5. Richtlinien zur Verfahrensgestaltung |
| III. Veränderungen im Rechtsschutz durch „beachtliche“ Steuerverwaltungsvorschriften | 6. Zwischenergebnis |
| 1. Ermessen und ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften | IV. Überlegungen zu Veränderungen im Rechtsschutzsystem |
| | 1. Das Kontrolldefizit bei begünstigenden Verwaltungsvorschriften |
| | 2. Die Klage des Neides |
| | V. Ergebnisse |

I. Einleitung

1. Die verfassungsrechtliche Ausgangslage

Das Grundgesetz unterscheidet im 7., 8. und 10. Abschnitt zwischen Gesetzen, Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften. Nach traditionellem und auch heute noch zutreffendem Verständnis wird durch Gesetz, Rechtsverordnung und Satzung das für alle geltende objektive Recht formuliert, während die Verwaltungsvorschriften primär einen reibungslosen Verwaltungsablauf und einen gleichmäßigen Gesetzesvollzug durch die einzelnen Amtsträger sichern sollen. Verbindlichkeit gegenüber dem Bürger beanspruchen die Verwaltungsvorschriften nicht, wenngleich

ihre Kenntnis nützlich ist¹. In diesem Sinne heißt es etwa in der Einführung zu den Lohnsteuerrichtlinien, daß die Richtlinien „vorbehaltlich der Entscheidung der Gerichte in der Hauptsache Zweifelsfragen und Auslegungsfragen behandeln, die sich bei der praktischen Anwendung des Lohnsteuerrechts ergeben haben und von allgemeiner Bedeutung sind“².

2. Die Kongruenz von materiellem und Prozeßrecht

Das Prozeßrecht greift in verschiedener Hinsicht diese im materiellen Recht angelegten Unterschiede auf. Da die Verwaltungsvorschriften das Verhältnis zwischen Staat und Bürger nicht regeln, markieren sie auch nicht die materiell-rechtlichen Positionen, die im gerichtlichen Verfahren verteidigt werden. Der Verstoß gegen Verwaltungsvorschriften verhilft weder der Anfechtungs- und der Verpflichtungsklage zum Erfolg, noch rechtfertigt er die Revision³. Nur über die Gültigkeit von Gesetzen und Rechtsverordnungen wird mit Rechtskraftwirkung inter omnes in speziel-

- 1 Den Ausführungen von *Rupp*, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, 1965, 113 ff, JuS 1975, 609 ff, ist nichts hinzuzufügen, wengleich ihnen das Schrifttum kaum gefolgt ist. Vgl. *Ossenbühl*, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, 1968; *ders.*, AöR Bd. 92 (1967), 1 ff; *ders.*, Festgabe für das Bundesverwaltungsgericht, Bd. II, 1968, 433 ff; *W. Schmidt*, Gesetzesvollziehung durch Rechtssetzung, 1969; *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, § 38 I. 5; *H. Klein*, Festgabe für Forsthoff, 1967, 163 ff; *Selmer*, VerwArch., Bd. 59 (1968), 114 ff; *Scheffler*, DÖV 1980, 236 ff. – Speziell zum Steuerrecht: *List*, Steuerkongreß-Report 1975, 157 ff; *Jaenke*, Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, 1959; *Kampe*, Verwaltungsvorschriften und Steuerprozeß, 1965; *Jaehnike*, StuW 1979, 293 ff; *Tipke/Kruse*, Komm. z. AO u. FGO, § 4 AO Tz. 32 ff. Soweit *Ossenbühl*, AöR Bd. 92 (1967), S. 1 FN 1, meint, die steuerrechtliche Praxis habe sich erst sehr spät entschlossen, auf die Linie der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit einzuschwenken, kann man ihm nur bedingt zustimmen. Die „Selbstbindungskonstruktion“ findet sich – entgegen *Ossenbühl*, aaO, S. 13 – nicht zuerst in einem Verwaltungsgerichtsurteil aus dem Jahre 1949, sondern bereits in dem Urteil des RFH v. 9. 7. 1931 VI A 467/31, RStBl. 1931, 6.
- 2 BStBl. 1981 I, 135; die EStR enthalten den Zusatz: „Sie geben außerdem zur Vermeidung unbilliger Härten und aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung Anweisungen an die Finanzämter, wie in bestimmten Fällen verfahren werden soll.“ Die Richtlinien zu allen anderen großen Steuergesetzen kennen ebenfalls nur diese beiden Varianten.
- 3 Zur Revisibilität a. A. BVerwG v. 30. 4. 1962 II C 56. 60, DVBl. 1963, 182. Das Urteil überzeugt nicht und ist Ausdruck der Verlegenheiten, die unvermeidlich sind, wenn ganze Rechtsmaterien – im Streitfall das Beihilferecht – den Verwaltungsvorschriften überlassen werden; zutreffend *Ziemer/Haarmann/Lohse*, Rechtsschutz in Steuersachen, 3. Aufl., 1978, Tz. 9965.

len Verfahren entschieden⁴. An dieser notwendigen Übereinstimmung von materiellem und Verfahrensrecht ist ungerührt aller Rufe nach „differenzierter Betrachtung“⁵ festzuhalten, so man nicht vorschnell in Prinzipienlosigkeit abgleiten will. Der Nachweis, daß das Prozeßrecht mit einem anderen Rechtsnormverständnis als das materielle Recht arbeitet, ist bislang noch nicht ernsthaft versucht worden.

Da das Prozeßrecht im wesentlichen der Durchsetzung der materiellen Rechte des Bürgers dient und diese gerade nicht durch die Verwaltungsvorschriften geregelt werden, nehmen die Prozeßordnungen die Steuerverwaltungsvorschriften mit gutem Grund nicht zur Kenntnis.

3. Rechtsschutzüberlegungen in der „Aufwertungsdebatte“

Wenn gleichwohl Rechtsschutzüberlegungen ganz entscheidend heutige Versuche zur Aufwertung der Verwaltungsvorschriften beeinflußt haben, so erklären sich die Zusammenhänge aus dem Drang, sämtliches Verwaltungshandeln der gerichtlichen Kontrolle zu unterwerfen, sofern es nur für den Bürger praktisch erheblich ist. Pragmatisches Denken ist ein Wesenszug der Geschichte des Rechtsschutzes in Verwaltungssachen. Gerade der allgemein konstatierte Befund, daß im Besteuerungsalldag auf Verwaltungsvorschriften nicht verzichtet werden kann, hat die heute üblichen Lösungsangebote präjudiziert: Bestimmen die Verwaltungsvorschriften die Besteuerungspraxis, müssen sie auch in irgendeiner Weise in den Rechtsschutzverfahren berücksichtigt werden. Beurteilt das Gericht das Verwaltungshandeln anhand rechtlicher Maßstäbe, erscheint die Behandlung der Verwaltungsvorschriften als „Nichtrecht“ unannehmbar⁶. So hat denn die aus Art. 3 GG abgeleitete „Selbstbindungskonstruktion“ wie auch das teilweise befürwortete selbständige Rechtsetzungsrecht der Exekutive jenseits des Art. 80 GG keineswegs den Zweck, der Verwaltung neue Gestaltungsspielräume zu eröffnen, man will erreichen, daß das Verwaltungshandeln in Form von Verwaltungsvorschriften anerkannt und seiner praktischen Bedeutung gemäß gerichtlicher Kontrolle unterworfen wird.

4 Vgl. hier FN 71.

5 So insb. *Weyreuther*, DVBl. 1976, 856; *Ossenbühl*, Festgabe Bundesverwaltungsgericht, 434; *List* (FN 1), 163.

6 So deutlich *H. Klein* (FN 1), 166; *Ossenbühl*, AöR Bd. 92 (1967), 19 ff; *W. Schmidt* (FN 1), 57 ff; *Vogel*, VVDStRL Heft 24, 160, 163; *Weyreuther*, DVBl. 1976, 854; *Jaehnike*, StuW 1979, 298. Kennzeichnend ist insoweit auch die Diskussion um das „besondere Gewaltverhältnis“.

Angebliche Rechtsschutzdefizite fördern also materiell-rechtliche Umbewertungen⁷.

Ob das Verfahren nicht gerade das Gegenteil bewirkt, also den Rechtsschutz verkürzt, ist im folgenden zu untersuchen. Um das Bild nicht zu verfälschen, sind vorab rechtsschutzrelevante, aber qualifikationsunabhängige Gesichtspunkte auszuscheiden.

II. Qualifikationsunabhängige Auswirkungen der Steuerverwaltungsvorschriften auf den Rechtsschutz

1. Steuerverwaltungsvorschriften erleichtern das Gesetzesverständnis, stabilisieren die Rechtsanwendung, vermitteln dem Steuerbürger Rechtssicherheit und dienen der Entlastung der Gerichte. Diese Vorteile weisen alle Arten von Verwaltungsvorschriften auf, und zwar auch dann, wenn sie für den Bürger rechtlich unbeachtlich sind.

2. Da die Richtlinie kaum weniger als das von ihr konkretisierte Gesetz auf Breitenwirkung angelegt ist, lenkt sie die Rechtsanwendung weg vom Einzelfall. Sie ergreift Partei für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, ist Feind der Individualgerechtigkeit. Die Gewöhnung an Verwaltungsvorschriften fördert nicht unbedingt das selbständige Denken, lähmt die Entscheidungsfreudigkeit in Fallgestaltungen, die nicht in Verwaltungsvorschriften angesprochen sind, in denen das Gesetz also unmittelbar anzuwenden ist. Wer die Richtlinien gegen sich hat, für den wird die Rechtsdurchsetzung zur Geduldsprobe.

3. Die intensive Steuerungswirkung der Verwaltungsvorschriften ist geeignet, den Gerichten die Unbefangenheit in der Rechtsbetrachtung zu nehmen. Die Entscheidungsfreiheit wird durch das Wissen um die „massenhafte“ Anwendung der Richtlinie eingeengt. Jede Mißbilligung führt zur „Betriebsstörung“, zur Produktion neuer Steuerverwaltungsvorschriften in Form von Übergangs- oder Nichtanwendungserlassen. Der Respekt vor dem Gesetzgeber überträgt sich leicht auf die Verfasser der Verwaltungsvorschriften, die selbständige Auslegung des Gesetzes gerät in Gefahr, sich unmerklich in ein Vertretbarkeitsurteil über die Interpretationskünste der Verwaltung zu wandeln⁸.

⁷ Insofern bestehen Parallelen zum Verwaltungsrechtsschutz unter Geltung des Enumerationsprinzips: Können nur Verwaltungsakte gerichtlich angegriffen werden, besteht die Gefahr einer Überdehnung des Verwaltungsaktsbegriffs.

⁸ Nicht umsonst wird im Zusammenhang mit Verwaltungsvorschriften häufig der Sachverstand und die Erfahrung der Verwaltung betont; vgl. jüngst *List*, Die Finanzgerichtsbarkeit in unserer Zeit, 1980, 46; vgl. auch BFH v. 25. 11. 1980 VII

4. Steuerverwaltungsvorschriften reagieren auf Bedürfnisse der Praxis. Der Einsatz erfolgt zwangsläufig punktuell. Das „ABC-Denken“, das nicht gerade von Rechtskultur zeugt, ist die zwangsläufige Folge.

5. Steuerverwaltungsvorschriften fördern unüberlegte und disziplinierte Entscheidungen des Gesetzgebers. Wer der Verwaltung die Kompetenz zuspricht, das Gesetz mit Hilfe der Verwaltungsvorschriften für den Vollzug aufzubereiten und zurechtzustutzen⁹, darf sich nicht wundern, wenn der Gesetzgeber wenig Mühe darauf verwendet, praktikable Gesetze zu schaffen¹⁰.

6. Die Veröffentlichung von Verwaltungsvorschriften muß insgesamt mit gemischten Gefühlen betrachtet werden. Die Geheimhaltung ist häufig – etwa bei Billigkeitserlassen – ein rechtsstaatliches Ärgernis. Man muß sich aber davor hüten, die Publikation als Grund für die Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung anzusehen¹¹. Der Bankenerlaß¹² und die Erlasse zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens¹³ bieten hinreichendes Anschauungsmaterial, daß die Veröffentlichung auch als Anstiftung zur Steuerhinterziehung verstanden werden kann. Wer die Aufgabe gerichtlicher Kontrolle auch darin erblickt, daß jedermann nach Maßgabe des Gesetzes zur Abgabe herangezogen wird, kann die Veröffentlichung von Verwaltungsvorschriften nicht stets und immer auf der Aktivseite verbuchen.

R 17/78, BStBl. 81, 204 (208): „Ihm (Anm.: dem Erlaßgeber) steht dann aber die gleiche weitgehende Gestaltungsfreiheit zu wie dem Gesetzgeber im entsprechenden Fall.“ – Vgl. auch *J. Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, 1980, 33, und in diesem Buch S. 203 ff.

⁹ Dazu *List* (FN 1), 162 ff.

¹⁰ Vgl. den Sachverhalt BFH v. 25. 11. 1980 VII R 17/78, BStBl. 81, 204.

¹¹ Die rigide Auffassung des OVG Berlin (Urt. v. 26. 9. 1975 II B 41.75, DVBl. 1976, 266), die Publikation ermessensbindender Verwaltungsvorschriften sei wegen der ihnen zukommenden Außenwirkung unabdingbares Erfordernis einer rechtsstaatlichen Verwaltung und Ausfluß der Rechtsschutzgarantie, ist nicht haltbar; a. A. *Ossenbühl* (FN 5), 436; vgl. demgegenüber aber behutsam BVerwG v. 6. 9. 1980 I C 52/75, NJW 81, 535; die Bedeutung des Erlaßverfahrens und der Publikation wohl überschätzend *List* (FN 1), 162; zu einseitig *Scheffler*, DÖV 1980, 241 ff.

¹² BStBl. 1979 I, 590; dazu *Tipke/Kruse* (FN 1), § 102 AO Tz. 6 ff; *Tipke*, StuW 1980, 297.

¹³ BStBl. 1976 I, 88; dazu *J. Martens* (FN 8), 124 ff.

III. Veränderungen im Rechtsschutz durch „beachtliche“ Steuerverwaltungsvorschriften

Der BFH hält bislang zumindest verbal hartnäckig daran fest, daß Verwaltungsvorschriften keine Rechtsnormen sind. Er spricht deshalb regelmäßig nicht von der „Verbindlichkeit“, sondern lediglich von der „Beachtlichkeit“ der Verwaltungsvorschriften¹⁴, meint damit aber genau das, was im verwaltungsrechtlichen Schrifttum als „elastische Bindungswirkung“ umschrieben wird¹⁵. Genießt schon der Steuergesetzgeber aufgrund der bedauerlichen Zurückhaltung des Bundesverfassungsgerichts in Steuersachen allzu große Freiheiten, sollte man sich eigentlich vor zusätzlichen Fesseln durch „Beinahe-Rechtsnormen“ der Finanzverwaltung fürchten, müßte geneigt sein, die Anpreisung der „beachtlichen“ Verwaltungsvorschriften als Stärkungsmittel für den Rechtsschutz als anstößig zu empfinden. Daß derartige Regelungen nicht aufkommen, ist offenbar dem ausgeprägten Geschichtsbewußtsein der Steuerrechtsprechung zuzuschreiben. Denn die Entwicklung setzte ein mit den Milderungserlassen¹⁶. Sie ergingen ab Mitte der dreißiger Jahre nicht mehr als Rechtsverordnungen, sondern als Verwaltungsanweisungen, dies in der erklärten Absicht, die Anwendung und Auslegung der Runderlasse der Nachprüfung der Steuergerichte zu entziehen¹⁷. Die starke Orientierung an den früheren Milderungserlassen und heutigen Billigkeitsrichtlinien hat offenbar die Vorstellung genährt, daß die Beachtlichkeit von Verwaltungsvorschriften für den Rechtsschutz nur von Vorteil sein könne. Es galt also, verlorenes Terrain wiederzuerobieren.

1. Ermessen und ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften

Wird eine Verbindlichkeit der Richtlinien im Außenverhältnis angestrebt, um dem Steuerbürger die Möglichkeit zu eröffnen, mit gerichtlicher Hilfe einen gleichmäßigen Gesetzesvollzug zu erzwingen, kann nicht zwischen norminterpretierenden und ermessenslenkenden Verwaltungsvorschriften

14 Vgl. BFH v. 23. 2. 1979 VI R 74/76, BStBl. 79 II, 390; BFH v. 27. 10. 1978 VI R 8/76, BStBl. 1979 II, 54; BFH v. 30. 10. 1975 IV R 142/72, BStBl. 1976 II, 192; BFH v. 7. 11. 1975 III R 134/73, BStBl. 1976 II, 207; BFH v. 9. 11. 1966 VI 241/64, BStBl. 1967 III, 128.

15 *Ossenbühl*, in: Erichsen/Martens, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., 1981, 87.

16 Dazu *Jaenke* (FN 1), 12 ff; *Kampe* (FN 1), 96 ff; *Flume*, StJb. 1953/54, 82 ff.

17 Schreiben des RdF v. 10. 6. 1940, RStBl. 1940, 756.

unterschieden werden¹⁸. Bei der Konkretisierung von Ermessensvorschriften ist weder etwas mehr Willkür zulässig, noch eignen sich unbestimmte Rechtsbegriffe weniger als Ermessensregeln zur schematisierenden Anwendung¹⁹. Die Herleitung der Bindungswirkung von Ermessensrichtlinien aus einer ohnehin fragwürdigen Ermessenslehre überzeugt nicht und verändert den Rechtsschutz zwangsläufig. Ermessen dient der Einzelfallgerechtigkeit, Verwaltungsvorschriften abstrahieren vom konkreten Lebenssachverhalt. Um den angestrebten Steuerungseffekt zu erzielen, können sich Ermessensrichtlinien nicht damit begnügen, lediglich Kriterien aufzuzählen, die bei der Suche nach der dem Einzelfall angemessenen Lösung eine Art Denkhilfe darstellen²⁰. Auch die Ermessensrichtlinien zählen die entscheidungserheblichen Gesichtspunkte in der Regel abschließend auf, so daß Einzelfallbesonderheiten nicht mehr in die Waagschale fallen²¹. Der – geschriebene oder ungeschriebene – Vorbehalt, daß die

18 Diese „Einheitslösung“ wird – soweit ersichtlich – im neueren Schrifttum nur noch von *Rupp* (FN 1), favorisiert; es handelt sich bei *Rupp* (auch) um eine Konsequenz aus seiner Einstellung zur Ermessenslehre. Zur Ergänzung: Selbst wenn man der Ansicht folgt, daß die Verwaltungsvorschrift über eine gesetzliche Verweisung an der Gesetzeswirkung teilhaben kann, ist damit keine Aussage über die Rechtsnatur und die Bindungswirkung der Verwaltungsvorschriften getroffen. Nicht ergiebig ist ebenfalls der Verweis auf die Anerkennung von Verwaltungsvorschriften als „Übergangsrecht“. Gerade die inhaltlich und zeitlich beschränkte Geltung des „Notrechts“ läßt keine Verallgemeinerung zu. Vgl. dazu *Ossenbühl* (FN 5), 439 m. w. N. – Die Einschätzung von *Kirchhof*, Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Bd. II, 1976, 89 FN 251, die Unterscheidung norminterpretierender und ermessenslenkender Verwaltungsvorschriften könne nach der Entscheidung des GmS-OBG v. 19. 10. 1971, BStBl. 1972 II, 603, vernachlässigt werden, findet jedenfalls in der Rechtsprechung des BFH keine Bestätigung; vgl. etwa BFH v. 23. 7. 1976 VI R 228/74, BStBl. 1976 II, 795.

19 Auch von den Anhängern der Typologisierung wird anerkannt, daß das Abweichen von der Verwaltungsvorschrift im Einzelfall bei norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften nicht minder problematisch ist; vgl. *Ossenbühl* (FN 5), 445.

20 Dies ist aber offenbar die Vorstellung der Verwaltungsrechtslehre: vgl. z. B. *Ossenbühl* (FN 15), 85 ff; *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 1980, 89; BVerwG v. 1. 6. 1979 6 B 33/79, NJW 1980, 75.

21 Vgl. z. B. den Erlaß des Nordrhein-Westfälischen Finanzministers v. 10. Juni 1981 betr. die steuerliche Berücksichtigung von Preissteigerungen für Edelmetalle bei Unternehmen der edelmetallbe- und edelmetallverarbeitenden Industrie, DStR 1981, 440. Der Einleitungssatz lautet: „Mit Rücksicht auf die im letzten Drittel des Jahres 1979 eingetretenen ungewöhnlichen Preissteigerungen für Edelmetalle bitte ich aus Billigkeitsgründen zuzulassen, daß Unternehmen der edelmetallbe- und -verarbeitenden Industrie in der Bilanz zum 31. 12. 1980

Verwaltungsvorschrift nicht von der Prüfung des Einzelfalls entbindet, gelangt nicht zur Geltung, weil der abstrakt formulierten Richtlinie nicht zu entnehmen ist, wie der Normalfall beschaffen ist, auf den sie angewandt werden soll²². Nur wenn man die berücksichtigungsfähigen Kriterien abschließend festlegt, kann schließlich der Gleichbehandlungsgrundsatz eingesetzt werden²³. Erstarrt das Ermessen in der Richtlinie, verliert es aber seinen Sinn.

2. Die Auslegung von Verwaltungsvorschriften

Der Grundsatz, daß Verwaltungsvorschriften von den Gerichten nicht ausgelegt werden können²⁴, hat seine Berechtigung, solange Verwaltungsvorschriften für die Ausgestaltung der Rechtspositionen des Bürgers ohne

eine den steuerlichen Gewinn mindernde *besondere Rücklage* bilden.“ Es schließen sich detaillierte Ausführungen zur Höhe der Rücklage an. Der Erlaß gewährt Handlungsspielräume lediglich durch den abschließenden Hinweis, daß durch „die vorgenannte Regelung“ weitergehende Billigkeitsmaßnahmen in besonders gelagerten Einzelfällen nicht ausgeschlossen werden, z. B. bei Zwang zur Auflösung früher gebildeter Preissteigerungsrücklagen in den Bilanzen der Wirtschaftsjahre 1979, 1979/80 oder 1980 oder bei Vornahme eines Importwarenabschlags im Wirtschaftsjahr 1978 oder 1978/79. Vgl. im übrigen die Beispiele zu den Übergangserlassen und Vereinfachungsanweisungen, FN 40–43; ferner *List* (FN 1), 164.

- 22 Die stringente Formulierung läßt regelmäßig nicht die für die Ermessensausübung maßgeblichen Gründe erkennen. Auch aus dieser Erwägung ist der Schluß vom „Ermessen“ auf die Bindungswirkung von Ermessensrichtlinien fragwürdig; a. A. *Ossenbühl* (FN 15), 87.
- 23 Dies berücksichtigt wohl *Dürig*, in: Maunz/Dürig/Herzog, Grundgesetz, Komm., Art. 3 RdNr. 433, bei seiner Kritik an *Rupp*, Grundfragen, 118 f, JuS 75, 615, nicht hinreichend; vgl. auch hier FN 24, 36.
- 24 So die ständige Rechtsprechung des BFH; vgl. etwa Ur. v. 27. 10. 1978 VI R 8/76, BStBl. 1979 II, 54; ferner die Nachw. in FN 26; zum historischen Hintergrund: Schreiben des RdF v. 10. 6. 1940, RStBl. 1940, 756; ferner *Jaenke*, 22 ff. – Ganz so ernst kann der Grundsatz kaum gemeint sein, wenn dem Steuerpflichtigen aus der mangelnden Eindeutigkeit keine Nachteile erwachsen dürfen; vgl. BFH v. 10. 9. 1976 VI R 220/75, BStBl. 1977 II, 17.
- Das BVerwG begründet das Interpretationsverbot mit dem Argument, daß eine ermessenslenkende Vorschrift die Ausübung eines die besonderen Umstände des Einzelfalles berücksichtigenden Ermessens nicht beseitigen dürfe. Unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 GG ist dann ausschließlich die tatsächliche Handhabung der Verwaltungsvorschrift erheblich; vgl. BVerwG v. 1. 6. 1979 6 D 33/79, NJW 1980, 75, BVerwG v. 26. 4. 1979 3 C 111/79, NJW 1979, 2059. Die Lösung ist konsequent, nur fehlt der Verwaltungsvorschrift dann auch die Beachtlichkeit. Im Streitfall müßte über die Verwaltungspraxis Beweis erhoben werden; vgl. auch *Ossenbühl* (FN 5), 441 ff; einschränkend *Götz*, DVBl. 1979, 883.

Belang sind. Kann hingegen die Verwaltung im „Rahmen“ des Ermessens verbindliche Maßstäbe setzen, muß sich das Gericht auch mit ihrem Inhalt auseinandersetzen können. Beachtlichkeit der Steuerverwaltungsvorschrift und Interpretationsverbot für das Gericht schließen sich wechselseitig aus²⁵. Wer gar mit Rücksicht auf die umfangreiche Erfahrung es der Verwaltung selbst überlassen will, wie in Zweifelsfällen die Verwaltungsvorschrift zu verstehen ist, muß erst recht das Urteil der Verwaltung akzeptieren, wenn es darum geht, ob die Verwaltungsvorschrift „offensichtlich“ anzuwenden ist²⁶. Die mehr oder weniger große Eindeutigkeit der Richtlinienaussage ist keine geeignete Basis für ein gerichtliches Kontrollsystem. Es bleibt dann dem Gutdünken des Gerichts überlassen, ob es die Verwaltungsvorschrift akzeptiert.

Die Folgen von „Lippenbekenntnissen“²⁷ zeigen sich am deutlichsten an der Rechtsprechung zu den Ermessensrichtlinien in Gestalt von Übergangserlassen und Vereinfachungsanweisungen.

- 25 Zur Klarstellung: Es ist ungenau, wenn gesagt wird, mit Anweisungen über die Auslegung einer nicht eindeutigen Rechtsnorm greife die Verwaltung in den Funktionsbereich der Rechtsprechung über; vgl. *List* (FN 1), 163. Die „Vorrangstellung“ des Gerichts erschöpft sich in der Kompetenz zur rechtskräftigen Entscheidung über ein Rechtsschutzbegehren. Es ist schon oberflächlich, hier von einer Vorrangstellung zu sprechen, da die Verwaltung von dem Rechtsschutzbegehren zwar betroffen wird, aber keine Entscheidungskompetenzen in Sachen des Rechtsschutzes hat. Dies gilt ohne Einschränkungen auch für Einspruchs- und Beschwerdeentscheidungen; vgl. dazu *Trzaskalik*, Das Widerspruchsverfahren der Verwaltungsgerichtsordnung im Lichte der allgemeinen Prozeßrechtslehre, 1970, 29 ff. Die Rechtskraft erklärt sich aus der allgemeinen Aufgabe des Prozesses, den Rechtsfrieden wiederherzustellen. Angesichts der vorgegebenen Zuständigkeit des Richters zur Entscheidung von Streitigkeiten können Überlegungen, wer das Gesetz am sachverständigsten auslegt, nur Verwirrung stiften; dazu *Rupp* (FN 1), 212 ff. – Davon zu unterscheiden ist der subtile und dauerhafte Prozeß der allgemeinen Rechtskonkretisierung, der viele Beteiligte kennt. Diesem Prozeß ist es nicht förderlich, wenn man versucht, ihn zu reglementieren. Auch Nichtanwendungserlasse können ihren guten Sinn haben. Die Ansicht von *Leisner*, Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 1980, ist nicht beifallswürdig; überzeugend *Ossenbühl*, AöR Bd. 92 (1967), 478 ff.
- 26 So aber BFH v. 23. 2. 1979 VI R 74/76, BStBl. 1979 II, 390; BFH v. 28. 10. 1977 VI R 194/74, BStBl. 1978 II, 151; skeptisch insoweit auch *Leisner* (FN 25), 27; *Rupp* (FN 1), 213 ff.
- 27 So die Einschätzung der vom BFH betonten Nichtbindung der Vereinfachungsregeln durch *List* (FN 1), 165.

3. Die Übergangserlasse

Bereits die Leitentscheidung des BFH zu den Übergangserlassen enthält unauflösbare Widersprüche²⁸. Das Gericht hebt wesentlich auf die Rechtssicherheit ab²⁹. Das Vertrauen des Bürgers in Verwaltungsvorschriften oder gerichtliche Urteile verdiene Schutz, dem durch die Übergangsregelung Rechnung getragen werde. – Den Ausgangspunkt des BFH – die prinzipielle Gleichbehandlung von Verwaltungsvorschrift und gerichtlichem

28 BFH v. 14. 8. 1958 I 39/57 U, BStBl. 58 III, 409; auch BFH v. 28. 2. 1964 VI 20/63 U, BStBl. 1964 III, 245; BFH v. 1. 4. 1965 IV 301/62 U, BStBl. 1965 III, 432; BFH v. 30. 3. 1966 IV 56/63, BStBl. 1966 III, 407; BFH v. 9. 11. 1966 VI 241/64, BStBl. 1967 III, 128.

29 Der vom BFH angestellte Vergleich mit der behördlichen Auskunft überzeugt nicht, da der Verwaltungsvorschrift der Individualbezug fehlt; vgl. dazu auch BFH v. 5. 3. 1964 IV 133/63 S, BStBl. 1964, 311. – Im Zusammenhang mit dem Vertrauensschutz wird heute regelmäßig auf § 176 Abs. 2 AO verwiesen; vgl. jüngst *Tipke*, *StuW* 1981, 195. Die Vorschrift basiert auf keiner klaren Konzeption, sie eignet sich nicht zu Verallgemeinerungen: § 176 Abs. 2 AO kann nicht als Erweiterung des in § 79 Abs. 2 BVerfGG enthaltenen Grundgedankens verstanden werden (a. A. *Tipke/Kruse* (FN 1), § 176 AO Tz. 4 ff). Während sich § 79 Abs. 2 BVerfGG gerade an der nicht mehr anfechtbaren Entscheidung orientiert, beschäftigt sich § 176 AO mit noch nicht abgeschlossenen Verfahren. Die steuerrechtliche Regelung erfaßt nicht die nach § 79 Abs. 2 BVerfGG relevante Phase zwischen der Bestandskraft und der Vollstreckung der Entscheidung. Schließlich ist die im Rahmen des § 176 AO generell befürwortete Differenzierung zwischen günstigen und ungünstigen Auswirkungen nicht durch § 79 Abs. 2 BVerfGG vorgezeichnet. § 176 AO ist insgesamt keine „besondere gesetzliche Regelung“ i. S. v. § 79 Abs. 2 BVerfGG, da als solche nur eine Vorschrift in Betracht kommt, die sich mit den Auswirkungen auf unanfechtbare Entscheidungen befaßt. § 176 Abs. 2 AO kann ferner kaum als Ausprägung des Vertrauensschutzgedankens verstanden werden; denn die Vorschrift gelangt nur zur Anwendung „bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids“. Als Annexregelung zu Vorschriften, die gerade der materiellen Gerechtigkeit den Vorrang einräumen, indem sie die Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids gestatten, muß sie aus dem Regelungsanliegen der „Grundvorschrift“ interpretiert werden. Anders formuliert: Da § 176 Abs. 2 AO nur zur Anwendung gelangt, wenn feststeht, daß kein Vertrauensschutz gewährt wird, enthält die Vorschrift auch keinen Vertrauensschutztatbestand. Wäre das Vertrauen in Verwaltungsvorschriften schutzwürdig, wäre gerade die Korrektur bestandskräftiger, auf Verwaltungsvorschriften „beruhender“ Verwaltungsakte geboten. Denn das Höchstmaß an Vertrauen beweist derjenige, der mit Rücksicht auf die Überzeugungskraft der Verwaltungsvorschrift den Verwaltungsakt bestandskräftig werden läßt; insofern konsequent etwa die Billigkeitsregelung im Schreiben des BdF v. 22. 5. 1979, BStBl. 1979 I, 303. Wer § 176 Abs. 2 AO als Ausprägung des Vertrauensschutzgedankens versteht, müßte zudem erklären, warum

Urteil – mag man akzeptieren³⁰. Nur läßt er sich schwerlich mit der ständig postulierten Belanglosigkeit norminterpretierender Verwaltungsvorschriften vereinbaren³¹. Haben norminterpretierende Verwaltungsvorschriften keine größere Bedeutung als irgendeine Auslegung des Gesetzes im Schrifttum³², dürften sie zum Aufbau von Vertrauensschutzpositionen ungeeignet sein. Stimmt man dem BFH darin zu, daß „die Rechtssicherheit“ die Grundlage für die Beurteilung des Rechtsproblems bilde, ist kaum verständlich, daß die Verwaltung nach billigem Ermessen entscheiden soll, wie sicher das Recht ist. Es grenzt an Doppelzüngigkeit, wenn man einerseits Norminterpretationsrichtlinien für gänzlich irrelevant befindet, andererseits die Fehlinterpretation des Gesetzes in einer Verwaltungsvorschrift im Falle ihrer Aufdeckung als zureichenden Grund anerkennt, daß die Verwaltung die Folgen ihres rechtlich doch so unbeachtlichen Verhaltens nach billigem Ermessen repariert.

Von einer die Umstände des einzelnen Falles berücksichtigenden Billigkeitsentscheidung kann in der Praxis der Übergangserlasse nicht die Rede sein. Die Übergangsregeln erschöpfen sich in der Aussage, ob und inwieweit der bisherige Rechtszustand für eine bestimmte Zeit aufrechterhalten bleibt³³. Die durch §§ 163, 227 AO geforderte Einzelfallbetrachtung kann

§ 176 AO nicht zwischen den verschiedenen Aufhebungsmöglichkeiten unterscheidet. Wer einen Steuerbescheid durch unlautere Mittel erwirkt (§ 172 Abs. 1 Ziff. 2 c AO), dürfte wohl kaum demjenigen gleichgestellt werden, der unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) veranlagt wurde; vgl. auch FN 30.

30 In diesem Sinne auch *Tipke*, *StuW* 1981, 195. Freilich ist damit nicht entschieden, ob Verwaltungsvorschriften und Gerichtsurteile überhaupt beachtliche Orientierungsmarken sind. Die vordergründig so plausible Überlegung, der Bürger könne sich nicht an dem „abstrakten“ Gesetz, sondern nur an dem durch Verwaltung und Rechtsprechung „konkretisierten“ Gesetz orientieren – so wohl die Prämisse von *Tipke*, *StuW* 1981, 195 –, verändert das Gesetzesverständnis. Es dürfte dann auch kaum möglich sein, die Klage abzuweisen, falls der Kläger eine Verwaltungsvorschrift oder ein Urteil des BFH für sich ins Feld führen kann. Rechtsprechungsänderungen würden sich nur auf zukünftige Fälle auswirken. Auch müßte erklärt werden, warum die Definitionsmacht von Verwaltung und Rechtsprechung nur Respekt erheischt, falls sie sich für den Bürger günstig auswirkt; vgl. auch FN 29.

31 BFH v. 23. 7. 1976 VI R 228/74, BStBl. 1976 II, 795; BFH v. 3. 12. 1974 VI R 159/74, BStBl. 1975 II, 356; BFH v. 28. 11. 1973 I R 21/72, BStBl. 1974 II, 378; BFH v. 14. 8. 1958 I 39/57 U, BStBl. 1958 III, 409.

32 So *List* (FN 1), 163.

33 Paradigmatisch etwa die Formulierung im Schreiben des BdF v. 25. 5. 1981, BStBl. 1981 I, 335: „Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind die BFH-Urteile vom 13. 5. 1980 (BStBl. 1981 II, 295, 297, 299) erstmals für den Veranlagungszeitraum 1982 anzuwenden, soweit sie gegenüber der bisherigen

schon mit Rücksicht auf den Ansatz der Übergangsregelung nicht ernsthaft in Erwägung gezogen werden. Die Rechtsprechungsänderung verdient nur deshalb große Aufmerksamkeit, weil die Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofs über den entschiedenen Einzelfall hinausweist. Dann kann die Frage, ob und inwieweit die Folgen der Rechtsprechungsänderung für eine Übergangszeit zu mildern sind, auch nur allgemein und nicht nach Lage des einzelnen Falles entschieden werden.

Die Übergangsregeln sind schließlich nicht unter dem Gesichtspunkt der Gruppenunbilligkeit verständlich. Man kann die Mißbilligung einer Verwaltungsvorschrift durch den BFH kaum als Katastrophe einstufen, die einem Hagel-, Brand-, Hochwasser- oder Kriegsschaden gleichkommt³⁴. Läßt man die Fragwürdigkeit der Parallele außer Betracht, müßten immerhin Kriterien vorhanden sein, nach denen hinnehmbare und unbillige Katastrophen unterschieden werden. Solche Kriterien fehlen. Die in der Leitentscheidung³⁵ als Grenze für Übergangsregelungen ausgewiesene „Gesetzestreue“ ist wenig hilfreich, da jede Übergangsregelung die als rechtswidrig erkannte Verwaltungspraxis ganz oder teilweise aufrechter-

Verwaltungspraxis zu einer Verschärfung der Besteuerung führen. Ist der Nießbrauch erst nach der Veröffentlichung dieses Schreibens im Bundessteuerblatt bestellt worden, ist diese Übergangsregelung nicht anzuwenden.“ – Vgl. ferner die Sachverhalte zu BFH v. 23. 2. 1968 VI R 267/67, BStBl. 1968 II, 409; BFH v. 1. 4. 1960 VI 134/58 U, BStBl. 1960 III, 231; BFH v. 9. 11. 1966 VI 241/64, BStBl. 1967 II, 128; BFH v. 5. 11. 1964 IV 11/64 S, BStBl. 1964 III, 602; GemS-OGB v. 19. 10. 1971 3/70, BStBl. 1972 II 603; als Beispiel für die Verlängerung einer Übergangsregelung: BStBl. 1967 I, 256.

34 So das bereits in der Begründung zum Steuervereinheitlichungsgesetz 1928 (RT-Drucks. 1928, Nr. 568, 218) enthaltene Standardbeispiel zur Gruppenunbilligkeit; vgl. auch BFH-Gutachten IV D 1/51 S v. 22. 11. 1951, BStBl. 1952 III, 6; BFH v. 9. 7. 1970 IV R 34/69, BStBl. 1970 II, 696; ferner die Nachw. bei *Tipke/Kruse* (FN 1), § 227 AO Tz. 67, 48; überzeugend zu den Übergangsregeln *Isensee*, Festschrift für Flume, 1978, Bd. II, S. 142.

35 BFH v. 14. 8. 1958 I 39/57 U, BStBl. 1958 III, 409 (413). – Fragwürdig ist ebenfalls die Argumentation des GemS der Obersten Gerichtshöfe des Bundes in seinem Beschluß v. 19. 10. 1972, BStBl. 1972 II, 603 (609 f). Soweit auf die Breitenwirkung der geänderten Rechtsprechung hingewiesen wird, handelt es sich um ein dubioses Kriterium, wengleich kaum zu bezweifeln ist, daß es die Praxis der Übergangserlasse bestimmt. Die Zahl der „Leidensgenossen“ hat für die Frage Bedeutung, ob eine Richtlinienregelung geboten ist. Sie ist hingegen ohne Belang für die Bejahung eines Härtefalles. Sind zudem zwischengemeindliche Ungleichheiten bei der Gewerbesteuer nur möglich, soweit es sich um das „Wie“ der Besteuerung handelt – so der GemS –, dann betraf die streitige Erlaßverpflichtung gerade keine Ermessensentscheidung.

hält³⁶. Nicht wesentlich ergiebiger ist die ständig wiederholte Formel, daß eine sachliche Unbilligkeit nur vorliege, „wenn die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand fällt, im Einzelfall mit Sinn und Zweck des Steuergesetzes nicht vereinbar ist, wenn also ein Überhang des gesetzlichen Tatbestandes über die Wertungen des Gesetzgebers feststellbar ist und der Sachverhalt zwar den gesetzlichen Tatbestand erfüllt, die Besteuerung aber den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft“³⁷. Wandelt sich die Gesetzesinterpretation und soll das Vertrauen auf die frühere Praxis nicht enttäuscht werden, läßt sich dem Gesetz bzw. der Rechtsprechung kein Anhaltspunkt für den Inhalt der Übergangslösung entnehmen, da während der Anpassungsphase beide Gesetzesinterpretationen als vertretbar respektiert und zum Ausgleich gebracht werden.

Fehlen taugliche Kriterien, in welchen Fällen und mit welchem Inhalt Übergangsrichtlinien ergehen, darf man sich über eine allmähliche Verwilderung der Sitten nicht wundern: Noch 1968 beanstandete der BFH gleichlautende Ländererlasse, mit denen die Finanzämter angewiesen wurden, eine als nicht befundene Verordnung bis zum Inkrafttreten der beabsichtigten Neuregelung weiterhin anzuwenden³⁸. Im Jahre 1981 ist der BFH bereit, tiefgründige Überlegungen über einen unveröffentlichten Übergangserlaß zu einem Gesetz anzustellen, den der Bundesminister der Finanzen dem Finanzausschuß des Bundestages zugesagt hatte³⁹.

Die Änderung der Rechtsprechung oder Divergenzen in der Norminterpretation zwischen Verwaltung und Rechtsprechung schaffen keine atypische Notlage, in der der Billigkeitserlaß das geeignete Abhilfeinstrument ist. Es handelt sich um ein höchst allgemeines und dauerhaftes Problem, das nur vom Gesetzgeber zu lösen ist.

36 Die Übergangsregeln sind deshalb das beste Beispiel dafür, daß sich mit der Annahme „beachtlicher“ Verwaltungsvorschriften der Gleichheitssatz kaum noch auf die „rechtmäßigen“ Verwaltungsvorschriften beschränken läßt; insofern zutreffend *Götz*, Festgabe Bundesverwaltungsgericht, 251 ff.

37 BFH v. 25. 11. 1980 VII R 17/78, BStBl. 1981 II, 204; BFH v. 26. 4. 1977 VII R 114/74, BFHE 122, 20.

38 BFH v. 5. 12. 1968 IV R 110/68, BStBl. 1969 II, 136.

39 BFH v. 25. 11. 1980 VII R 17/78, BStBl. 1981 II, 204. Da das im Streit befindliche Gesetz eindeutig keine Übergangsregelung enthielt, befremden die Ausführungen zu der Frage, ob die Übergangsregel den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft. Wenn man – wie der BFH – schon bereit ist, sich mit Absprachen zwischen dem Finanzausschuß und dem BdF abzugeben, sollte man zumindest nicht vom Ermessen des BdF zur Gestaltung der Übergangsregel sprechen.

4. Die Vereinfachungsanweisung

Die sich schon bei den Billigkeitserlassen andeutenden Zweifel, ob es möglich und sinnvoll ist, Zusammenhänge zwischen der traditionellen Ermessenslehre und dem Verbindlichkeitsgrad von Verwaltungsvorschriften herzustellen, verstärken sich bei der Analyse der sog. Vereinfachungsanweisungen. Jedenfalls bei den Vereinfachungsanweisungen, die unmittelbar die Auslegung des materiellen Rechts betreffen, handelt es sich um Norminterpretationsrichtlinien, die nach der Rechtsprechung und der in der Lehre überwiegend vertretenen Ansicht gerade im schroffen Gegensatz zu Ermessensrichtlinien stehen müßten. So wird etwa über die Abschnitte 19, 20 und 81 LStR, die sich mit bestimmten Sachzuwendungen des Arbeitgebers befassen, der Begriff des Arbeitslohns (§ 2 LStDV) interpretiert. Um Gesetzesauslegung handelt es sich ebenfalls, wenn die Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Sportvereinen von einer Höchstgrenze für Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträge abhängig gemacht wird⁴⁰ oder wenn Betriebsausgabenpauschalen für bestimmte Berufsgruppen⁴¹ bzw. Richtsätze für Verpflegungsmehraufwand anlässlich von Dienstreisen⁴² festgelegt werden. Wenn dennoch in derartigen Fällen von „Ermessen“ die Rede ist⁴³, handelt es sich jedenfalls um eine neuartige Kategorie. Angesprochen ist ein Verwaltungsermessen, das es erlaubt, die Gesetzesanwendung und somit auch die Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe zu vereinfachen.

Der BFH ist der Auffassung, Vereinfachungsanweisungen seien mit Rücksicht auf den Vereinfachungszweck und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung von den Gerichten zu beachten, soweit sie auf Erfahrung der Verwaltung beruhende *Schätzungen* zum Inhalt haben und im Einzelfall nicht zu offensichtlich falschen Ergebnissen führen⁴⁴. Da sich der Respekt vor den Verwaltungsvorschriften gerade auf die hocheingestufte Verwaltungserfahrung gründet und deshalb „offensichtlich“ unzutreffende Ergebnisse höchst unwahrscheinlich sein müßten, ist der Vorbehalt entweder eine

40 Vgl. Schreiben des BdF v. 11. 2. 1980, BStBl. 1980 I, 786.

41 Vgl. Abschn. 23 LStR 1981 (BStBl. 1981 I, 154 ff); im übrigen *Klein/Flockermann/Kühr*, Anm. 6 c zu § 9 EStG.

42 Vgl. Abschn. 25 Abs. 6 LStR 1981 (BStBl. 1981 I, 160 f).

43 BFH v. 23. 2. 1979 VI R 74/76, BStBl. 1979 II, 390; BFH v. 27. 10. 1978 VI R 8/76, BStBl. 1979 II, 54; BFH v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. 1978 II, 26; BFH v. 18. 2. 1975 VI R 97/73, BFHE 115, 254; BFH v. 30. 10. 1975 IV R 142/72, BStBl. 1976 II, 192; BFH v. 7. 11. 1975 III R 134/73, BStBl. 1976 II, 207. Aus dem Schrifttum: Für Verbindlichkeit plädierend *List* (FN 1), 165; eher skeptisch *Kampe* (FN 1), 231 ff; *Jaehnik*, *StuW* 1979, 300 ff; *Martens* (FN 8), 108 ff.

44 Vgl. die Nachw. in FN 43.

Leerformel oder ein Sicherungsventil für Eingriffe der Rechtsprechung, die ihrerseits durch das Gesetz nicht vorgezeichnet und für den Kläger nicht berechenbar sind⁴⁵. Sehen z. B. die Einkommensteuerrichtlinien aus Vereinfachungsgründen vor, daß für die in der ersten Hälfte eines Wirtschaftsjahres angeschafften Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens der für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommende AfA-Betrag und für die in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahres angeschafften Wirtschaftsgüter die Hälfte des für das gesamte Wirtschaftsjahr in Betracht kommenden AfA-Betrags abgesetzt werden kann⁴⁶, dann bedarf es einiger Kühnheit, um zu behaupten, daß die Anwendung der Vereinfachungsregel auf eine drei Tage vor Ablauf des Wirtschaftsjahres getätigte Anschaffung „offensichtlich“ zu einem unrichtigen Ergebnis führe⁴⁷. Es entbehrt nicht des Widerspruchs, dem Finanzbeamten und dem Steuerpflichtigen eine solche Vereinfachungsregel anzubieten, dann aber gleichwohl von ihnen die Lösung der Rätselaufgabe zu verlangen, bei welcher zeitlichen Distanz zwischen dem Anschaffungsvorgang und dem in der Verwaltungsvorschrift genannten Stichtag die Vereinfachungsregel nicht mehr angewandt werden darf. Derartige Kunststücke können regelmäßig nur vom BFH selbst gemeistert werden⁴⁸.

Wer für Kompetenzen der Finanzverwaltung plädiert, aus Gründen der Praktikabilität dort, wo der Gesetzgeber nur unvollkommen typisiert hat, die Rechtsnormen durch weitere Pauschalierungen und Typisierungen im Massenverfahren erst vollzugsfähig zu machen⁴⁹, möge aufweisen, in welchen Fällen und in welchem Umfang vereinfacht und pauschaliert werden darf. Der Hinweis auf die Erfordernisse eines möglichst einheitlichen Gesamtvollzugs der Steuergesetze mit dem vorhandenen Personal reicht sicherlich nicht aus⁵⁰. Soll der Einsatz von Vereinfachungsrichtlinien noch

45 Die auf die Kontrolle gesetzgeberischer Aktivitäten anhand des Gleichheitssatzes gemünzte Bemerkung von *Rupp*, Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Festgabe aus Anlaß des 25jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts, 1976, Bd. 2, 372, trifft auch hier zu: Derartige Kontrollmaßstäbe eröffnen nicht nur dem Normgeber ein weites Feld politischer Gestaltung, sondern geben auch dem Gericht selbst einen überaus weiten Dezesionspielraum; denn es ist als Kontrollinstanz zugleich Herr über dieses Spektrum.

46 Vgl. Abschn. 43 Abs. X EStR 1978.

47 BFH v. 14. 7. 1966 IV 389/62, BStBl. 1966 III, 641.

48 Vgl. etwa BFH v. 2. 9. 1977 VI R 114/76, BStBl. 1978 II, 26, zu der Frage, ob ein Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwand den Verhältnissen ausländischer Arbeitnehmer angepaßt sei.

49 So *List* (FN 1), 167.

50 So *H.-W. Arndt*, Praktikabilität und Effizienz – Zur Problematik gesetzvereinfachenden Verwaltungsvollzugs und der „Effektuerung“ subjektiver Rechte,

Rechtsanwendung und nicht Normsetzung sein, müßte zudem aufgewiesen werden, welcher Zusammenhang zwischen Rechtsanwendung und Verwaltungserfahrung besteht.

Wenn man z. B. die Abschnitte 20 ff LStR über die Werbungskostenpauschsätze für bestimmte Berufsgruppen studiert, mag man die intimen Kenntnisse der Finanzverwaltung über die Einkommensverhältnisse von Tänzern, Bauchrednern, Schnellmalern, usw. bestaunen. Verwunderlich ist allerdings, daß sich die Erfahrungen der Verwaltung offenbar nicht auf die Berufsgruppen beziehen, aus denen die große Masse der Finanzamtskunden stammt⁵¹. Ob es wirklich von Klugheit zeugt, daß die Rechtsprechung die auf Erfahrung beruhenden Schätzungen der Finanzverwaltung respektiert⁵², wird man zumindest insoweit bezweifeln müssen, als sie sich auf ausgiebige Streitigkeiten über die Frage einläßt, welche Aufwendungen von den Pauschsätzen erfaßt werden⁵³. Setzt der Streit über den Pauschsatz ein, steht fest, daß der Vereinfachungszweck nicht erreicht wird⁵⁴. Wären Verwaltungserfahrung und Gerichtsklugheit für die Ausgestaltung des Besteuerungssystems von Belang, müßte man sich doch wohl auch fragen, wo die Qualitäten des Steuerpflichtigen und die seines Beraters ihren legitimen Platz finden.

Gerade an den Vereinfachungsanweisungen zeigt sich, daß der Grundsatz, Verwaltungsvorschriften seien nicht der gerichtlichen Auslegung zugänglich, zu denkwürdigen Ergebnissen führt. Um dies an einem weiteren Beispiel zu verdeutlichen: Das Einkommensteuergesetz enthält wenig Anhaltspunkte zu der Frage, ob und gegebenenfalls welche aus dem

Habilitationsschrift Mainz 1977 (noch unveröffentlicht), Erster Teil II.3, der die vereinfachende Praktikabilität „als Regulator zwischen Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung“ versteht. Mit der Beschränkung der Vereinfachungskompetenzen auf den Vollzugsnotstand wird zwar eine verfassungsrechtlich tragbare Lösung gefunden, das praktische Problem aber nicht gemeistert, falls man nicht bereit ist, den traditionsreichen und peramenten Dauerzustand als Vollzugsnotstand zu akzeptieren.

- 51 Das Problem dürfte kaum sein, daß es bestimmten Berufsgruppen schwerer als anderen fällt, ihre gesamten Werbungskosten nachzuweisen, sondern eher, daß alle Berufsgruppen sich mehr oder minder schwertun, bestimmte Werbungskosten zu belegen.
- 52 So aber *List*, Die Finanzgerichtsbarkeit in unserer Zeit, 1980, 46.
- 53 Vgl. die Nachw. in FN 43.
- 54 Diese Lösung würde den Vorstellungen von *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, 177, entsprechen. Sie gefährdet den angestrebten Rationalisierungseffekt, da der Steuerpflichtige entscheiden kann, ob er die Vereinfachungsregel akzeptiert oder ob er die Veranlagung nach dem Gesetz wählt; vgl. auch *Tipke/Kruse* (FN 1), § 4 AO Tz. 135; gegen *Isensee* überzeugend *H.-W. Arndt* (FN 50).

Arbeitsverhältnis fließenden Vorteile nicht als Arbeitslohn anzusehen sind⁵⁵. Es existiert dazu eine umfangreiche Rechtsprechung, die bemüht ist, allgemeine Kriterien herauszuarbeiten, um die Entscheidung des Einzelfalles plausibler und berechenbarer zu machen. Das Vergleichen und Denken in Analogien ist nicht nur ein Wesenszug jeder Rechtsanwendung, es prägt auch die Rechtskontrolle. Die Prüfungskompetenzen des Gerichts können schlechterdings nicht davon abhängen, ob die Finanzverwaltung die Rechtsprechungsergebnisse in die Richtlinien übernimmt oder in dem Fall, in dem noch keine Rechtsprechungsergebnisse vorliegen, die selbständige Gesetzesinterpretation wagt. Ein Blick in die Abschnitte 19 bis 21 und 53 Lohnsteuerrichtlinien zeigt, daß der BFH und der BdF im Wege der Arbeitsteilung operieren. Soweit zu entscheiden ist, welche Art von Sachzuwendungen steuerfrei bleibt, schöpft der BFH seine Kompetenzen voll aus. Wir verdanken ihm etwa die Erkenntnis, daß Essensmarken, die in Lebensmittelgeschäften eingelöst werden können, dann zu den steuerfreien Annehmlichkeiten zählen, wenn durch Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Lebensmittelgeschäft sichergestellt ist, daß auf die Essensmarken nur Lebensmittel zum Verzehr während der Arbeitszeit verabfolgt werden dürfen⁵⁶. Der BFH bezieht seine Einsichten insoweit vornehmlich aus der Verkehrsauffassung über den Begriff des Arbeitslohns. Die Finanzverwaltung kommt ihrerseits zum Zug, indem sie Wertgrenzen festlegt, um Streitigkeiten über die Frage zu vermeiden, ob die Sachzuwendung „geringen Wert“ hat. Verlangt der Steuerpflichtige eine Anpassung solcher Wertgrenzen an allgemeine Preissteigerungen, wendet der BFH sich eher indigniert ab⁵⁷. Die auf Erfahrung beruhende Schätzung der Verwaltung zählt dann offenbar mehr als die Verkehrsauffassung. Die Arbeitsteilung ist vielleicht praktisch, dogmatisch aber wenig folgerichtig. Hängt es von Art und Wert der Zuwendung ab, ob der Tatbestand des § 19 EStG erfüllt ist, handelt es sich in beiden Fällen um eine Angelegenheit der Norminterpretation. Nur bei Bejahung einer originären Rechtsetzungskompetenz der Verwaltung zur Konkretisierung des Gesetzes ist die Ein-

55 Vgl. etwa *Baumdicker*, DStR 1977, 683 m. w. N.

56 BFH v. 21. 3. 1975 VI R 94/72, BStBl. 1975 II, 486.

57 BFH v. 23. 2. 1979 VI R 74/76, BStBl. 1979 II, 390; dazu *Martens* (FN 8), 113 ff, mit zutreffenden Ausführungen zur Schätzung (§ 162 AO), die nur im Bereich der Sachverhaltsermittlung ihren Platz hat. – Das Lob, das *Martens* der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu § 48 BImSchG zollt, dürfte übereilt sein. Sachverständigengutachten sollten von neutralen Personen erstellt werden. Diese Voraussetzungen fehlen ausweislich der Verfahrensregel des § 48 BImSchG. Zudem ist kaum vorstellbar, wie die Bürger, die von den Immissionswerten betroffen werden, im Anhörungsverfahren beteiligt werden können.

frierung der Wertgrenze verständlich. Die Verwaltungsvorschrift gewinnt dann die Bedeutung einer Rechtsverordnung, in der autoritativ die Höhe der steuerfreien Einnahmen festgelegt wird. Spätestens an diesem Punkt sollte man erkennen, daß die Aufwertung der Richtlinien zu Rechtsnormen unter Rechtsschutzgesichtspunkten durchaus ihre Schattenseiten hat. Allgemein gewendet: Wer eine Ermächtigung der Verwaltung zur Rechtsetzung außerhalb von Art. 80 GG befürwortet, kann sich dann nicht beschweren, wenn sich die betroffene Regelung für ihn ungünstig auswirkt. Wer der Verwaltung zugesteht, die Gesetze zu vereinfachen, darf sich nicht wundern, wenn er vorteilhafte Positionen der Vereinfachung opfern muß. Die Anerkennung von Vereinfachungskompetenzen kann nicht an die Bedingung geknüpft werden, daß die Steuerlast vermindert wird. Rechtsetzungskompetenzen lassen sich nicht in begünstigende und belastende aufspalten, sondern nur umfangmäßig bestimmen. Daß die Vereinfachungsregeln bislang überwiegend milden Inhalt haben, dürfte seine wesentliche Ursache darin finden, daß der BFH zumindest verbal daran festhält, daß Verwaltungsvorschriften im Außenverhältnis keine Rechtsnormen sind.

Die eigentlichen Gründe, warum der BFH z. B. sehr intensiv kontrolliert, welche Art von Vorteilen Arbeitslohn sind, sich hingegen sehr zurückhält, wenn der Steuerpflichtige die in den Richtlinien fixierten Wertgrenzen im Anwendungsbereich des § 19 EStG beanstandet, liegen m. E. jenseits jeder Dogmatik. Die Rechtsprechung gewinnt nur Konturen, wenn man von folgender Maxime ausgeht. Mit der Offenheit des Gesetzes erhöhen sich die Konkretisierungsvarianten, vermindert sich die Eignung des Gesetzes als Kontrollmaßstab und wächst die Neigung, die Verwaltungsentscheidung zu akzeptieren. Tradition und Selbstverständnis des Gerichts entscheiden darüber, ob eine „harte“ oder „weiche“ Kontrolle stattfindet. Die Entscheidung, ob Arbeitslohn vorliegt, gehört zum traditionellen Geschäft des Juristen, hier beansprucht der BFH Kompetenzen. Die Festsetzung zahlenmäßiger Grenzen – etwa von 150 lohnsteuerfreien Zigaretten pro Woche⁵⁸ – wird offenbar als unjuristisch empfunden und entspricht nicht der Tradition des BFH⁵⁹. Hier dürften auch die Ursachen zu suchen sein, warum die Bewertungsrichtlinien regelmäßig mit großer Nachsicht behandelt werden⁶⁰. Da wir den gemeinen Wert mit dem Preis identifizie-

58 Vgl. Abschn. 21 LStR.

59 Demgegenüber etwa die Rechtsprechung des BAG betr. Weihnachtsgratifikationen; vgl. die Nachweise bei G. Schaub, Arbeitsrechts-Handbuch, § 78 V. 2.

60 Dazu List (FN 1), 165; das Urt. des BFH v. 7. 11. 1975 III R 120/74, BStBl. 1976 II, 277, demonstriert anschaulich, wie man dem Steuerpflichtigen die „Einsicht“ in die Verwaltungserfahrung aufzwingen kann: Der Streit wurde um eine

ren und dieser sich nur am Markt bildet, haftet z. B. jedem Verfahren zur Ermittlung des gemeinen Wertes von Aktien, das nicht auf Kurswerte oder Verkaufsfälle Bezug nehmen kann, erhebliche Willkür an. Daran ändert auch behördlicher Sachverstand nichts.

Die Rechtsprechung des BFH zu den „beachtlichen“ Verwaltungsvorschriften basiert allenfalls vordergründig auf der Unterscheidung von Ermessen und unbestimmten Rechtsbegriffen. Die einheitliche Grundtendenz ist, Verwaltungsvorschriften dann für beachtlich zu erklären, wenn der Argumentationshaushalt des Gesetzes erschöpft ist und eine Regelung im Interesse gleichmäßiger und praktikabler Besteuerung als wünschenswert empfunden wird. Die Verbindlichkeitserklärung ist oft Eingeständnis einer Verlegenheit, die Verwaltungsentscheidung anhand des Gesetzes weder bestätigen noch widerlegen zu können.

5. Richtlinien zur Verfahrensgestaltung

Wer der Verwaltung Rechtsetzungskompetenzen in ihrem eigenen Funktionsbereich zugestehen will, müßte die Selbstprogrammierung nach Praktikabilitäts Gesichtspunkten auf jeden Fall im Bereich des Verwaltungsverfahrens akzeptieren. Die Abgabenordnung schränkt hier die Verwaltungsinitiative nur in wenigen Punkten aus rechtsstaatlichen Erwägungen ein. Im übrigen ist die Organisation des Gesetzesvollzugs die eigentliche Domäne, in der sich behördliche Erfahrung und Sachverstand entfalten können und sollen. Spinnt man die Gedankengänge fort, die zur Aufwertung der Verwaltungsvorschriften führen sollen, müßte man der Abgabenordnung eine nur in den Randzonen beschränkte Befugnis der Verwaltung zur verbindlichen Regelung des Verwaltungsverfahrens entnehmen. Aus der Sicht der „modernen“ Lehre hätte die Verfassungsbeschwerde gegen die Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfah-

Verwaltungsanweisung geführt, in der die Geschäftsgrundstücke aufgezählt werden, die im Sachwertverfahren zu bewerten sind. Bestreitet der Kläger die Richtlinienaussage, muß er „für die Gerichte nachprüfbar darlegen, im gesamten Bundesgebiet sei für die betreffende Grundstücksgruppe eine hinreichende Zahl vermieteter Objekte vorhanden, so daß es allen mit der Bewertung befaßten Finanzämtern möglich ist, diese Grundstücke eigenverantwortlich im Ertragswertverfahren zu bewerten. Erforderlichenfalls wird sich der Steuerpflichtige hierfür des für ihn zuständigen Wirtschaftsverbandes mit einschlägiger Erfahrung bedienen müssen“. – Aus dem Verwaltungsrecht sei nur die Rechtsprechung zu den Beihilfevorschriften erwähnt; vgl. die Nachw. bei Ossenbühl, AöR Bd. 92, 12 ff; ders. (FN 5), 437 f.

rens vom 16. Februar 1976 jedenfalls als unbegründet abgewiesen werden müssen⁶¹.

Das eigentliche Dilemma der „GNOFÄ“ dürfte sein, daß ein Verwaltungsverfahrenrecht, das lediglich darauf bedacht ist, den Steuerbürger gegen Übergriffe der Finanzverwaltung abzusichern, zwangsläufig versagen muß, wenn die Steuerbürger in großer Zahl ihre Verpflichtungen nicht erfüllen. Freiheit der Verwaltung zur Verfahrensgestaltung ist unschädlich, solange die Verwirklichung des materiellen Rechts nicht ganz entscheidend vom Verfahren abhängt. Nur unter dieser Prämisse ist § 127 AO verständlich, der Verstöße gegen verfahrensrechtliche Vorschriften weitgehend für unbeachtlich erklärt. Je weniger die Steuerpflichtigen bereit sind, die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen (§ 90 AO), um so mehr wächst die Finanzverwaltung in eine Rolle, die ihr nicht zusteht und in der sie sich auch nicht wohlfühlen kann. Wird die Kontrolle zur Grundvoraussetzung, daß die Steuer korrekt erhoben wird, bestimmt der Kontrolleur und nicht das Gesetz, wer und in welchem Umfang Steuern bezahlt. Das Hineinwachsen der Verwaltung – ob gewollt oder ungewollt – in die Rolle des Ersatzgesetzgebers ist auch hier das Grundübel.

6. Zwischenergebnis

Die Mängel des Steuerrechts sind Mängel der Gesetzgebung⁶². Die Pflicht des Gesetzgebers „in grundlegenden normativen Bereichen alle wesentlichen Entscheidungen selbst zu treffen“⁶³, harrt im Steuerrecht noch der Aktualisierung⁶⁴. Das heißt sicherlich nicht, daß das Parlament die Steuer-

61 BVerfG v. 29. 9. 1978 I BvR 955/77, BStBl. 1978 II 616; dazu *Martens* (FN 8), 41 f, 152; *Costede*, StRK-Anm. R. 1 zu § 168 AO 1977.

62 Der Befund von *Flume*, StBjB. 1953/54, 100, trifft auch heute noch den Kern der Sache: „Wenn wir auf dem Gebiete des Steuerwesens zu einer Rechtsordnung zurückfinden wollen, müssen wir bei dem Steuergesetz anfangen und dürfen nicht daran gehen, durch illegale Maßnahmen in Einzelfällen ein an sich ungerichtetes Gesetz zu korrigieren.“ – Ferner *Knobbe-Keuk*, StuW 1981, 97 ff.

63 So die Formulierung des BVerfG, Beschl. v. 8. 8. 1978 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 126 = DVBl. 1979, 45 = DÖV 1979, 49 = NJW 1979, 359 = JZ 1979, 178.

64 Wer von dem Ruf nach dem Gesetzgeber nichts hält, weil der heutige Gesetzgeber quantitativ und qualitativ überfordert sei – so *Weyreuther*, DVBl. 1976, 857 –, wird sich kaum mit dem Verweis auf die Rechtsprechung des BVerfG überzeugen lassen. Nachdenklich sollte aber immerhin stimmen, daß das Urteil über die „Ordnung“ der Lebenssachverhalte, in denen die Verdrängung des Gesetzes durch Verwaltungsvorschriften am stärksten ausgeprägt ist, weder unter Qualitäts- noch unter Quantitätsgesichtspunkten besonders positiv ausfällt.

richtlinien als Gesetz verabschieden oder etwa jedes Steuergesetz mit einer Ermächtigung zum Erlaß bindender Gebrauchs- und Vereinfachungsanweisungen versehen sollte. Die Bemühungen müssen in die Richtung gehen, die noch jüngst *Klaus Vogel* gewiesen hat⁶⁵. Sachverstand und Erfahrung der Verwaltung sind kein Grund, das Parlament seiner Kompetenzen zu berauben bzw. von seinen Pflichten zu entbinden. Klugheit ist nicht das Kriterium, nach dem im demokratischen Staat Zuständigkeiten vergeben werden. Not lindert man nicht, indem man sie zur Tugend erklärt. Mit der Aufwertung der Verwaltungsvorschriften wird deshalb der falsche Weg beschritten. Ein ordentliches Gesetz ist Grundvoraussetzung für einen sinnvollen Rechtsschutz.

IV. Überlegungen zu Veränderungen im Rechtsschutzsystem

1. Das Kontrolldefizit bei begünstigenden Verwaltungsvorschriften

Unter prozessualen Gesichtspunkten geben die Verwaltungsvorschriften nur in einer Hinsicht Anlaß zum Nachdenken über Veränderungen: Da die Klage eine Beschwer voraussetzt und ihr zudem nur Erfolg beschieden ist, wenn eigene Rechte des Klägers verletzt sind, bieten die traditionellen Klageformen dem Bürger zwar die Möglichkeit, die ihn treffende, durch eine Verwaltungsvorschrift vorprogrammierte Rechtsverletzung abzuwenden. Soweit Verwaltungsvorschriften den Erlaß rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakte steuern, bleibt hingegen das Verwaltungshandeln der gerichtlichen Kontrolle weitgehend entzogen. Es bedarf einer äußerst ungewöhnlichen Konstellation, um eine Stellungnahme des BFH zur „Rechtmäßigkeit“ z. B. eines Billigkeitserlasses zu erhalten. Denn der Kläger muß vortragen, daß die Verwaltung den Erlaß zu Unrecht auf ihn nicht angewandt hat, und zugleich übersehen oder verschweigen, daß die Verwaltungsvorschrift rechtswidrig ist. Ein Rechtsschutzsystem, das darauf vertrauen muß, daß der Kläger die Rechtmäßigkeit einer ihm günstigen Regel bestreitet, oder erwartet, daß die Beklagte ihre eigenen Verwaltungsvorschriften beanstandet, überzeugt nicht. Der Steuerbürger, der eine Vergünstigung erstrebt, ist kaum ein tauglicher Kontrollinitiator.

2. Die Klage des Neides⁶⁶

Eine Konkurrentenklage stößt im Steuerrecht auf noch größere Schwierigkeiten als im Verwaltungsrecht, weil das Steuerrecht keine Schutzpositio-

65 *Vogel*, StuW 1980, 206 ff.

66 In Anlehnung an *Dürig*, in: Maunz/Dürig/Herzog, Art. 3 GG RdNr. 468.

nen der Bürger untereinander absichert. Die konturenarme Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu willkürlichen Wettbewerbsverzerrungen durch Subventionen wird sich nur in Ausnahmefällen für das Steuerrecht fruchtbar machen lassen⁶⁷. Sie ist jedenfalls ungeeignet, das Hauptübel zu beheben. Die Gefahr von Steuerverwaltungsvorschriften besteht darin, daß sie in großem Stil das Gesetzmäßigkeitsprinzip aufweichen. Ihr kann man nicht mit Methoden des Individualrechtsschutzes begegnen. Das allgemeine Interesse, daß jedermann seine Steuern nach Maßgabe des Gesetzes entrichtet, ist keine hinreichende Grundlage, um dem Steuerzahler die Klägerrolle gegen jedermann zuzuweisen. Erst recht sollte man sich Sehnsüchte nach einem Widerstandsrecht der Steuerpflichtigen versagen⁶⁸. Die Ablösung von Selbsthilferechten ist gerade eine der Errungenschaften des neuzeitlichen Staates. Abhilfe könnte nur ein Beanstandungsverfahren bringen⁶⁹.

Ein solches Beanstandungsverfahren, das auf objektive Verwaltungskontrolle ausgerichtet ist, erscheint gerade mit Rücksicht auf die Wirkkraft von Verwaltungsvorschriften attraktiv. Auch wenn Verwaltungsvorschriften auf das verfassungsrechtlich zulässige Maß zurückgeschnitten werden, bleibt das Faktum, daß sie den Inhalt der Steuerverwaltungsakte in hohem Maße vorprägen. In diesem Sinne läßt schon die Verwaltungsvorschrift den Rechtsverstoß erkennen. Sind die Verwaltungsvorschriften – und nicht erst der einzelne Steuerbescheid – das Hauptgravamen, sollte man den Rechtsschutz auch auf sie ausrichten⁷⁰. Ein objektives Beanstandungsverfahren nach dem Modell der Normenkontrolle wäre die Lösung⁷¹.

67 Dazu überzeugend *Henke*, Das Recht der Wirtschaftssubventionen als öffentliches Vertragsrecht, 1979, 112 ff.

68 So die Frage von *Tipke*, *StuW* 1981, 200.

69 Zu den Unterschieden vgl. jüngst *Renck*, *NJW* 1980, 1024; Zur „Verbandsklage“ im Zusammenhang mit einem Gesetzesvollzugsdefizit vgl. *Ule/Laubinger*, Empfehlen sich unter dem Gesichtspunkt der Gewährleistung notwendigen Umweltschutzes ergänzende Regelungen im Verwaltungsverfahren- und Verwaltungsprozeßrecht?, Gutachten B zum 52. DJT 1978, 99 ff.

70 Hier bestehen deutliche Verbindungslinien zu Grundfragen des vorbeugenden Rechtsschutzes; vgl. *Trzaskalik*, Die Rechtsschutzzone der Feststellungsklage im Zivil- und Verwaltungsprozeß, 1978, 100 ff.

71 Der Versuch, de lege lata unmittelbaren Rechtsschutz gegen Verwaltungsvorschriften zu ermöglichen, überzeugt nicht. Regeln die Verwaltungsvorschriften nicht das Außenrechtsverhältnis, kann man ihnen unter der Flagge der „faktischen Rechtsbeeinträchtigung“ nicht die Geltung zubilligen, die man ihnen zuvor abgesprochen hat; a. A. *Schenke*, *DÖV* 1979, 622 ff.; *Ossenbühl*, *DVBl.* 1969, 526 ff.; *Scheffler*, *DÖV* 1980, 243. – Überzeugender ist dann schon das rheinland-pfälzische Recht, das Verwaltungsvorschriften unter bestimmten Vor-

Von sämtlichen Detailproblemen abgesehen, dürften ganz allgemeine Überlegungen entscheidend gegen die Installation eines solchen Verfahrens sprechen. Kontrollverfahren erschöpfen sich nicht in der heilsamen Wirkung, rechtlich mißbilligtes Verhalten zu unterbinden. Es ist vorauszu- sehen, daß allein die Möglichkeit gerichtlicher Verwerfung die durchaus erwünschte zentrale Steuerung des Verwaltungshandelns erheblich beeinträchtigen würde. Die von hohem Pflichtbewußtsein zeugende Grundhaltung der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit, nach der ein Steuergesetz nie das Maß an Unvollkommenheit erreicht, das zur Vollzugsverweigerung berechtigen würde, läßt sich ohnehin nicht durch ein zusätzliches gerichtliches Verfahren verändern.

Unter der Voraussetzung, daß es gelingt, die Steuergesetze so zu formen, daß sie ohne umfangreiche Steuerverwaltungsvorschriften anwendungsfähig sind, ist ein spezielles Kontrollverfahren für Verwaltungsvorschriften entbehrlich. Wird die verfassungsrechtlich vorgegebene Aufgabenverteilung zwischen den Gewalten ernst genommen, muß die Verwaltung auch nicht einer allumfassenden gerichtlichen Führungsaufsicht unterstellt werden.

V. Zusammenfassung

Auf Steuerverwaltungsvorschriften kann nicht verzichtet werden. Unabhängig von ihrer rechtlichen Qualifikation beeinflussen sie den Rechtsschutz.

Die Versuche, Verwaltungsvorschriften Verbindlichkeit im Außenverhältnis zuzusprechen, die auch durch Rechtsschutzüberlegungen motiviert werden, überzeugen nicht. Insbesondere läßt sich nicht aus der verfassungsrechtlichen Absicherung des Verwaltungsermessens auf eine Kompetenz der Verwaltung zum Erlaß von Verwaltungsvorschriften schließen, die im Außenverhältnis beachtlich sind. Es fehlen taugliche Kriterien für die Unterscheidung verbindlicher und unverbindlicher Verwaltungsvorschriften. Die Differenzierung norminterpretierender und ermessenslenkender Verwaltungsvorschriften ist in der Rechtsprechung des BFH nicht konsequent durchgeführt.

aussetzungen als „Handlung von Verfassungsorganen“ (Art. 130 rh.-pf. Verf.) verfassungsrechtlicher Kontrolle unterwirft (vgl. auch § 23 Abs. 4 Satz 2 rh.-pf. VerFGG); dazu die Entscheidung des rh.-pf. Verfassungsgerichtshofs v. 28. 9. 1953 – VGH 3/53 –, AS Bd. 2, S. 247 ff.

Widersprüchlich ist es, Verwaltungsvorschriften für beachtlich zu erklären und den Gerichten gleichwohl die Befugnis zur Interpretation der beachtlichen Verwaltungsvorschriften zu versagen. Entscheidet man sich für die Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften, kann nicht zwischen günstigen und nachteiligen Verwaltungsvorschriften unterschieden werden. In dem Maße, in dem Verwaltungsvorschriften verbindlich sind, versagt der unmittelbare Rückgriff auf das Gesetz und wird der Rechtsschutz verkürzt.

Steuerverwaltungsvorschriften sind geeignet, das Gesetzmäßigkeitsprinzip im großen Stil aufzuweichen. Dieser Gefahr kann man nicht mit Methoden des Individualrechtsschutzes begegnen. Die gegenwärtige Tendenz, die Unterschiede zwischen Gesetzen, Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften einzuebnen, erschwert es, Verwaltungsvorschriften auf das verfassungsrechtlich zulässige Maß zu beschränken. Hält diese Tendenz an, wird es unabdingbar, über die Einführung eines objektiven Beanstandungsverfahrens gegen Steuerverwaltungsvorschriften nachzudenken.

Über Notwendigkeit, Zweck und Grenzen der Steuerverwaltungsvorschriften

Ltd. Ministerialrat Dr. Otto Möllinger, Mainz

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Tagungsthema und Vortragsthema; Thesen 2. Die hier interessierenden Arten von Verwaltungsanweisungen <ol style="list-style-type: none"> 2.1 Nicht: Weisungen zu einem Einzelfall 2.2 Selbstbindung als Charakteristikum? 2.3 Typologie 2.4 „Klarstellungserlasse“ 2.5 „Geheimerlasse“ 3. Warum überhaupt Verwaltungsanweisungen („Notwendigkeit“)? <ol style="list-style-type: none"> 3.1 Meinungsvielfalt 3.2 Situation der Adressaten und der mittelbar Betroffenen 4. Insbesondere: Gründe für den Erlaß von Verwaltungsanweisungen in der Sphäre des Gesetzgebers und der Rechtsprechung <ol style="list-style-type: none"> 4.1 Vorgegebene Besonderheiten im Hinblick auf die Materie „Abgabenerhebung“ 4.2 Steuergesetze als Mittel der Politik 4.3 Umsetzung von Gerichtsentscheidungen in die Verwaltungspraxis 5. Katalog der Schwachstellen 6. Dichte der Verwaltungsanweisungen | <ol style="list-style-type: none"> 7. Abhilfemöglichkeiten? <ul style="list-style-type: none"> – Zwangslage des Gesetzgebers und der Politiker – Folgerungen – 8. Verzicht auf Verwaltungsanweisungen im Hinblick auf mögliche Rechtsprechung? 9. Zweck von Verwaltungsanweisungen 10. Zulässigkeit <ol style="list-style-type: none"> 10.1 Dem Grunde nach: Leitungsfunktion gegenüber Finanzämtern 10.2 Auch: Lückenfüllung 10.3 Auch: Nichtanwendungserlasse 11. Grenzen 12. Begünstigende allgemeine Verwaltungsanweisungen? <ol style="list-style-type: none"> 12.1 Gesetzmäßigkeit der Verwaltung 12.2 Verzicht auf Steuern 13. Einstufung der allgemeinen Verwaltungsanweisungen 14. Wirkungen <ol style="list-style-type: none"> 14.1 Rechtliche 14.2 Faktische 14.3 auf die Rechtsprechung 15. Vorschläge |
|---|--|

1. Tagungsthema und Vortragsthema; Thesen

Auch das Thema „Notwendigkeit, Zweck und Grenzen von Verwaltungsvorschriften“ (Verwaltungsanweisungen), ist eingebettet in das Thema der Tagung, in die Fragestellung „Rechtsetzung durch die Verwaltung?“. Die

Abgrenzung zwischen Rechtsanwendung und autonomer Rechtsetzung wurde, wie angesichts der Schwierigkeit des Problems nicht anders zu erwarten, auch von meinen Vorrednern äußerst kontrovers diskutiert.

Meinerseits möchte ich indessen mit dem Vorschlag, ja der dringenden Einwendung beginnen, ungeachtet aller subtilen Erwägungen von „Positivisten“ und „Modernen“ doch die *Praxis* und deren Bedürfnisse nicht ganz zu vergessen: So oder so wird es auch in Zukunft im wesentlichen bei der bisherigen Anweisungspraxis der Verwaltung bleiben und muß es bleiben. Die Verwaltung wird ihrerseits einen nennenswerten Beitrag zur wissenschaftlichen Bewältigung des Problems, zur Antwort auf die Frage „Beinhalten allgemeine Verwaltungsanweisungen Rechtsetzung?“ nicht erbringen können. Der Grund dafür liegt in der simplen, wiederholt schon getroffenen Feststellung, daß im Steuerrecht zu viele gesetzliche Bestimmungen nicht nur auslegungsbedürftig, sondern ohne zusätzliche Hinweise überhaupt nicht anzuwenden sind, weil sie aus sich heraus nicht hinreichend sicher gedeutet werden können. Eine Verwaltung, die Einzelfälle in Massen – und noch dazu mit knapp zugemessenem Personal – zu bewältigen hat, muß aber bereits die Möglichkeit einer unterschiedlichen Anwendung des Gesetzes ausschließen. Sie kann auch nicht warten, bis sich die Nebel der Ungewißheit irgendwann verzogen haben und solange einfach alles laufen lassen. *Isensee*¹ hat unter dem Blickwinkel der typisierenden Betrachtung diese Kalamität längst schon aufgezeigt. Ich möchte mit dem Hinweis auf seine Ausführungen allerdings nicht zum Ausdruck bringen, auch ich meinte etwa, die Verwaltung bewege sich mit ihren Erlassen bereits in der Illegalität, und ich glaube auch nicht, daß unser Personal „brauchbare Illegalität“ für sich in Anspruch nimmt.

Erst recht zurückzuweisen ist der der Verwaltung von zwei Rednern gemachte Vorwurf der Willkür beim Erlaß von Anweisungen. Es ist doch nicht unbekannt, daß gerade die wichtigsten allgemeinen Verwaltungsanweisungen² nicht von Ministerialbeamten, sondern von der Bundesregierung, und zwar unter Zustimmung des Bundesrates, erlassen werden, also von Verfassungsorganen und in einem geregelten, Willkür einer Stelle doch wirklich ausschließenden Verfahren. Kontroversen darüber, vornehmlich zwischen Angehörigen der steuerberatenden Berufe und der Verwaltung, beruhen, das sollte man im übrigen bei der Wertung auch nicht vergessen, darauf, daß die Ausgangspositionen regelmäßig diametral sind: Der Steuerpflichtige kann sich im Rahmen des Vertretbaren immer die für ihn günstigste Interpretation zu eigen machen. Im Bereich der bela-

1 „Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht“, *StuW* 1973, S. 199.

2 Nach Art. 108 Abs. 6 GG.

stenden Analogie kann er z. B. eine Steuerpflicht für sich gänzlich verneinen, eine bestehende Lücke zu einer für ihn günstigen Gestaltung ausnützen. Aufgabe des Beraters ist die Wahrnehmung der Interessen seines Mandanten im Einzelfall. Das mit dem Fall befaßte Finanzamt ist dagegen nicht befugt, einfach in *dubio juris pro cive* zu entscheiden; Aufgabe des Finanzamts ist schließlich die Steuererhebung. Die Verwaltung muß dabei ihrem verfassungsmäßigen Auftrag entsprechend darauf achten, daß die Bürger nicht ungleich belastet, behandelt werden. Das Finanzamt muß also abwägen, solange noch etwas im Gesetz steht, solange noch etwas an gesetzlicher Substanz vorhanden ist. Ihm hilft dabei die allgemeine Anweisung. Für die Praxis sehe ich die eigentliche Problematik nicht in der Qualifizierung der allgemeinen Verwaltungsanweisungen als Rechtssätze oder als Nichtrechtssätze. Wichtig scheint mir vielmehr zu sein, wie ggf. der Widerspruch zu lösen ist zwischen dem Grundanliegen der allgemeinen Verwaltungsanweisungen, nämlich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wahren, und einer „richtigen“ Entscheidung im Einzelfall, die sich in Widerspruch zu einer solchen allgemeinen Verwaltungsanweisung setzt. Hieraus ergibt sich letzten Endes auch die Frage, wieweit die Verwaltung mit ihren allgemeinen Anweisungen überhaupt gehen darf. Wem soll im Zweifel der Vorzug gegeben werden, der Richtigkeit der Besteuerung im Einzelfall oder der Gleichmäßigkeit?

Und gleich noch eine weitere kritische Bemerkung zu denjenigen, die rügen, die Verwaltung erlasse *zu viele* Anordnungen: Ist dazu nicht erst einmal die Frage zu beantworten, ob Zahl und Umfang von Anweisungen nicht vielleicht als Indikatoren dafür zu gelten haben, daß die betreffende Norm verfassungswidrig ist, weil sie das rechtsstaatliche Gebot der Klarheit und Bestimmtheit des Gesetzes verletzt? Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts³ nimmt zwar die Notwendigkeit der Auslegung einer Vorschrift ihr nicht die Bestimmtheit. Auch Generalklauseln und die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, einschließlich der Typisierung, sind rechtsstaatlich nicht schlechthin unzulässig. Das alles hat jedoch seine Grenzen. Normen müssen so formuliert sein, daß die Betroffenen, d. h. also nicht nur die Mitglieder des Finanzausschusses des Bundestages oder des Vermittlungsausschusses die Rechtslage erkennen können: Die Bürger vor allem müssen in der Lage sein, ihr Verhalten entsprechend einzurichten und dies alles in zumutbarer Weise. Ist ein und dieselbe Bestimmung gleich mit einem Bündel von Unklarheiten, Zweifeln und Widersprüchen behaftet, verschärft die Quantität der Fragezeichen

3 BVerfGE 20, 150 (158 ff); 31, 255 (264); 35, 348 (359); 37, 132 (142); 45, 400 (420).

sicher zusätzlich noch negativ die Qualität des Problems; ich bin sicher, daß Einzeluntersuchungen in dieser Richtung Erstaunliches zutage fördern würden.

Dies zusammenfassend formuliere ich meine erste These wie folgt:

1. Nachzudenken wird darüber sein, ob die Anordnungsflut nicht als Indikator dafür gewertet werden muß, daß Normen der Bestimmtheit erman-geln und daher verfassungswidrig sind.

Meine weiteren Thesen lauten:

2. Verwaltungsanweisungen sind verfassungsrechtlich und einfach-gesetzlich abgesichert.

3. Allgemeine Steuerverwaltungsanordnungen sind Mittel der Leitung der Steuerverwaltung; sie sind primär für innerdienstliche Zwecke konzipiert.

4. Allgemeine Steuerverwaltungsanordnungen sind unerläßlich zur Wahr-ung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Darüber hinaus besteht für sie ein Bedürfnis auch aus der Sicht des Bürgers, der Beratung und der Recht-sprechung.

5. Die wesentlichen Ursachen dafür, daß überhaupt Verwaltungsanwei-sungen herausgegeben werden müssen, und zugleich für ihren Umfang, liegen in Schwächen der Gesetzgebung, und auch die Rechtsprechung hat allgemeine Weisungen zur Folge.

6. Im Rahmen der These 2 sind allgemeine Steuerverwaltungsanordnun-gen auch insoweit erforderlich, als sie über den gesicherten Bereich der Rechtsanwendung durch Gesetzesinterpretation hinausgehen, als Recht-setzung durch Lückenfüllung und Rechtsfortbildung gewertet werden könnten. Verwaltungsanweisungen sind seitens der Verwaltung selbst auch korrigierbar.

7. Als Rechtssätze sind allgemeine Steuerverwaltungsanordnungen allein schon deswegen nicht zu beurteilen, weil es an einem Rechtsetzungswillen der Verwaltung fehlt.

8. Problematisch sind letztlich nur Fehler, „falsche“ Verwaltungsanweisun-gen. Die Diskussion behaupteter, insb. materiell-rechtlicher Fehler liegt indessen außerhalb des Tagungsthemas.

2. Die hier interessierenden Arten von Verwaltungsanweisungen

2.1 Im folgenden sollte zunächst klargestellt werden, daß nur solche Verwaltungs-anordnungen Gegenstand der Erörterung bilden, die *generelle* Bedeutung besitzen, wobei diese allgemeine Bedeutung nach dem Adressatenkreis der Weisungen zu beurteilen ist. Gemeint sind also Richtlinien, Anweisungen, Anordnungen und son-

stige Regelungen der Finanzverwaltung mit Regelungsbereich Bundesgebiet, Land oder jedenfalls OFD-Bereich. Außer Betracht bleiben auf jeden Fall Verwaltungsan-weisungen für einen *Einzelfall*.

Entsprechend dem allgemeinen Sprachgebrauch wird man übrigens im Ausdruck flexibel bleiben können. Ob man nun von Steuerverwaltungsanordnungen, Verwal-tungsanweisungen, Richtlinien, koordinierten Ländererlassen usw. spricht, der Wechsel im Ausdruck beinhaltet nicht den Austausch von Begriffen. Nur muß gese-hen werden, daß solche allgemeinen Anweisungen keiner besonderen gesetzlichen Ermächtigung bedürfen, sich damit also in formeller Hinsicht deutlich von den Rechtsverordnungen unterscheiden.

2.2 Gelegentlich wird Verwaltungsanweisungen als besonderes Charakte-ristikum die *Selbstbindung* zugelegt. Ich meine, daß damit jedoch nur ein kleiner Teilaspekt der für die Definition erheblichen Umstände herausge-griffen und zudem noch überbewertet wird. Die sog. Selbstbindung kann eigentlich allein in den relativ wenigen Fällen ins Gespräch gebracht wer-den, in denen das Finanzamt von einer für die Betroffenen „günstigen“ all-gemeinen Anweisung abgewichen ist. Sie spielt also ansonsten, insb. hin-sichtlich von Verwaltungsanweisungen, die nicht als begünstigend empfunden werden, keine Rolle.

In erster Linie ist zu bedenken, daß, wie das Wort schon sagt, Verwaltungsanweisungen keine Zusagen an Dritte oder dergl. sind, son-dern Anordnungen gegenüber nachgeordneten Behörden und deren Amts-trägern. Eine Selbstbindung ist daher insoweit schon begrifflich nicht vor-gegeben. Zu beachten ist weiter, daß keinesfalls eine Selbstbindung im Sinne einer Nichtabänderbarkeit besteht: *Verwaltungsanweisungen sind jederzeit änderbar*. Ob und wie oft man ändert, ist selbstverständlich eine andere Frage, aber jedenfalls sehe ich keinen Grund, der das verbieten würde.

Um aber wieder auf den Fall zurückzukommen, daß ein Finanzamt einen Alleingang unternimmt: Hier kann nach meiner Meinung unmittelbar die Verletzung des Gleichheitssatzes geltend gemacht werden, jedenfalls soweit es sich um Auslegungserlasse handelt, ganz selbstverständlich auch nur unter der Prämisse, daß die Verwaltungsregelung sich nicht in Wider-spruch zum Gesetz gesetzt hat. Insoweit besteht aber allein schon auf-grund der rangmäßig vorgehenden Verfassungsnorm, an die Verwaltung und Gericht gebunden sind, eine Verpflichtung zur einheitlichen Interpretation⁴. Wurde das nicht beachtet, ist der betreffende Verwaltungsakt

⁴ Vgl. Pietzcker, NJW 1981, S. 2087 ff.

rechtswidrig und damit anfechtbar; daß ich damit in Widerspruch zur h. M.⁵ stehe, ist mir bekannt.

2.3 *Typologie*: So ziemlich jede allgemeine Verwaltungsanweisung beinhaltet ein Konglomerat von Hinweisen, vor allem auf Rechtsprechung und Fundstellen dazu, von Argumentationshilfen usw. und von Weisungen mit und ohne Außenwirkung. Für eine Diskussion unter dem Tagungsthema muß weiter also gesehen werden, daß vorweg große Teile aller Verwaltungsanweisungen völlig außer Betracht zu bleiben haben. Von dem, was an Weisungen zur Gesetzesanwendung dann übrigbleibt, scheidet auch noch aus, was sich im Rahmen anerkannter Interpretation hält. *Dabei wird die Verwaltung für sich in Anspruch nehmen dürfen, daß sie ihrerseits genau so weit gehen darf, wie auch die Rechtsprechung zu gehen befugt ist.* Die Problematik verringert sich daher, mindestens vom Volumen her, letztlich ganz erheblich.

Ich darf weiter daran erinnern, daß es Verwaltungsanweisungen der verschiedensten Art gibt; zur Typologie haben wir schon Ausführungen gehört⁶. Weisungen sind jedenfalls nach Inhalt und Wirkung zu unterscheiden, haben auch ganz unterschiedliche Zielrichtungen. Davon, was geregelt wird, hängt aber die Wertung, insb. hinsichtlich der Außenwirkung, ebenfalls weitgehend ab. Ausgehend nun von der Unterscheidung in *organisatorische und verhaltenslenkende* allgemeine Weisungen kann man hinsichtlich der ersteren Gruppe sagen, daß sie uns regelmäßig nicht interessiert, zumal für den wohl wichtigsten Bereich, für die Zuständigkeitsregelungen, jetzt überwiegend Rechtsverordnungen ergehen, wie das z. B. in § 17 Abs. 2 Satz 4 FVG oder dem § 387 Abs. 2 Satz 4 und § 409 Satz 2 der AO vorgesehen ist⁷. Bedeutsam sind dagegen hier die *verhaltenslenkenden* allgemeinen Verwaltungsanweisungen für das Personal sowohl als auch für Außenstehende, die Gruppe der interpretierenden Anweisungen, die zu Einzelsteuergesetzen ergehen. Hierunter fallen insb. die *Richtlinien* der Bundesregierung zu den Einzelsteuern wie EStR, KStR usw. Es handelt sich durchweg um die *Interpretation materiellen Rechts durch die Verwaltung*. Aber auch die Auslegung von Verfahrensrecht durch die Verwaltung findet sich in allgemeiner Verwaltungsanweisung, z. B. im Einführungsersaß zur AO. Auslegung, Arbeitsanweisung und Information zum Verfah-

⁵ Z. B. BFH, BStBl. II 1979, S. 54; s. auch *Maunz*, DÖV 1981, S. 497; *Burmeister*, DÖV 1981, S. 503.

⁶ Vgl. auch *Jaehnike*, StuW 1979, S. 293, u. a. auf *Ossenbühl* und *List* zurückgreifend.

⁷ Beispiel: Die Landesverordnung über Zuständigkeiten der Finanzämter (FAZVO) für Rheinland-Pfalz v. 10. 6. 1981, GVBl. S. 113.

rensrecht bieten z. B. ferner die Vollstreckungsanweisung und die Vollziehungsanweisung.

Nicht festlegen möchte ich mich, ob in der Gruppe der *Vereinfachungsanweisungen* die Bagatell- und Pauschalierungsanweisungen als zulässig erachtet werden können. Einerseits spielt hier der Gedanke mit hinein, daß der Gesetzgeber nicht bis ins Detail alles regeln kann, andererseits vermag ich mich nicht über die Erkenntnis hinwegzusetzen, daß er in gewissem Umfang sich eben doch sowohl im Verfahrensrecht (s. § 156 AO) als auch in Einzelsteuergesetzen (wie z. B. mit § 22 BewG) sowohl zu Bagatell- als auch zu Pauschalierungsbestimmungen durchgerungen hat. Mit *Stolterfoht* habe auch ich daher gewisse Bedenken etwa gegen die Pauschalierung der Werbungskosten für ganze Berufsgruppen. Zur Vermeidung unnötiger Risiken, die mit der schon angesprochenen Entscheidung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts⁸ offenkundig geworden sind, sollte man daher die Exekutive in weiterem Umfang zum Erlaß von Rechtsverordnungen ermächtigen, womit dann auch die Bindungswirkung im finanzgerichtlichen Verfahren erreicht wäre; mindestens sollten in die Einzelgesetze oder vielleicht auch in die AO mehr Ermächtigungen für Verwaltungsanweisungen aufgenommen werden.

Die Verwendung von Rechtsverordnungen zur verbindlichen Festlegung selbst von Details wird m. E. nicht nur im Lohnsteuerrecht, sondern vor allem bei einer neuen Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes eine wesentlich größere Rolle gegenüber früher spielen. Was z. B. in Erlasse und auch in die Bewertungsrichtlinien für das Grundvermögen und für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen sowie in die Anlagen dazu hineingeschrieben wurde, hat zwar die Rechtsprechung weitgehend toleriert, würde das aber zukünftig wohl kaum noch tun.

Bei der Untersuchung, welche Arten von Verwaltungsanweisungen hier überhaupt relevant sind, kann die Unterscheidung danach unberücksichtigt bleiben, wer sie erläßt, also ob Bundesregierung, Bundesfinanzministerium, oberste Finanzbehörde eines Landes, Oberfinanzdirektion. Ohne Probleme ist übrigens insoweit das Verhältnis Bund-Länder, also der föderalistische Aufbau auch der Steuerverwaltung. Die bekannten BdF-Schreiben werden ebenso wie „Referentenbeschlüsse“ auf der Ebene Bund-Länder von den Ländern umgesetzt in eigene Erlasse, Weisungen.

Allgemeinen Verwaltungsanweisungen wegen ihrer Wirkung gleichzustellen sind hier übrigens die Verfügungen, mit denen Vordrucke zur Verwendung vorgeschrieben werden, also insb. die Erklärungs- und Bescheidsvordrucke. Ein-

⁸ I/360/75/IV, EFG 1980, S. 331.

bezogen in eine Diskussion müßte wohl auch der Kommunalabgabenbereich werden. Hier scheint mir von besonderem Interesse die Frage zu sein, welche Bedeutung den sog. Empfehlungen der Innenressorts einerseits und der kommunalen Spitzenverbände andererseits für das auch bei den Kommunen gegebene Massenverfahren und für die Behandlung von Einzelfällen zukommt. Handelt es sich hier auch um Rechtsetzung i. S. der Fragestellung der Tagung?

2.4 Nur kurz ansprechen möchte ich ein Sonderproblem, die Frage der *Klarstellung* von Gesetzen durch Verwaltungsanweisungen und die sog. Unklarheitsregelung⁹. Die These, die sog. Unklarheitsregelung des § 5 des Gesetzes über allgemeine Geschäftsbedingungen¹⁰ müsse im Steuerrecht analog angewandt werden mit der Maßgabe, daß bei irgendeiner Unklarheit eines Steuergesetzes dieses zu Lasten des Fiskus auszulegen sei, der Betroffene einen Anspruch auf Anwendung des Gesetzes in dem für ihn günstigen Sinne habe, scheint mir angesichts des unterschiedlichen Regelungsinhalts von Zivilrecht und Steuerrecht und im Hinblick auf den Verfassungsbefehl zum Gesetzesvollzug nicht überzeugend zu sein.

2.5 Ein Wort vielleicht auch noch zu den *nicht zur Veröffentlichung bestimmten Erlassen*: Sicherlich war die Praxis der Verwaltung früher wenig publizitätsfreudig; das hat sich aber wohl im Laufe der Zeit gebessert. Maßgebend sollte sein, ob auch Verwaltungsfremde mit der Weisung arbeiten müssen oder nicht. Brauchen sie die Kenntnis, wie die Verwaltung eine Bestimmung interpretiert, darf es keinen „*Geheimerlaß*“ geben; das liefe ohnehin auch dem Interesse der Verwaltung selbst entgegen. Ob das der Fall ist, kann man nicht generell für alle Verwaltungsanweisungen gleichermaßen bejahen. Dazu darf ich nochmals darauf zurückkommen, daß es Verwaltungserlasse der verschiedensten Arten gibt, insb. Erlasse mit materiellem Inhalt und organisatorische Weisungen oder solche zum internen Verfahrensablauf.

3. Warum überhaupt allgemeine Verwaltungsanweisungen („Notwendigkeit“)?

Ich habe volles Verständnis dafür, daß sich bei Bürgern, Beratern und bisweilen auch in der Rechtsprechung und erst recht übrigens beim Personal der Finanzämter Unbehagen gegenüber Anweisungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder artikuliert. Nur: Man sollte die Dinge doch einmal ganz nüchtern sehen. Ich muß dazu nochmals auf die banale Weisheit von vorhin zurückkommen: Hätten wir andere – um nicht zu formulieren: „bessere, dafür aber weniger“ – Steuergesetze und würde die Rechtsprechung nicht dazu bisweilen sehr scharfsinnige, aber

⁹ Vgl. auch DB 1981, S. 130.

¹⁰ Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB-Gesetz) v. 9. 12. 1976, BGBl. I, S. 3317.

für die Bewältigung der Masse von Fällen nicht unverändert übernehmbare Entscheidungen beisteuern, so bedürfte es keiner Vielzahl umfangreicher Richtlinien und Anweisungen. Man sollte der Verwaltung daher wenigstens für unsere Diskussion hier einmal zugestehen, daß Anweisungen nicht des Späßes am Fabulieren wegen geschaffen werden, daß die Bundesregierung mit Richtlinien nach Art. 108 Abs. 7 GG und ebenso die obersten Finanzbehörden der Länder mit ihren Verwaltungsanordnungen *wirklich glauben, einem echten Bedürfnis zu dienen*. Daß dem so ist, läßt sich jedenfalls dem Grunde nach m. E. ohne Schwierigkeiten nachweisen. Ich glaube z. B. nicht, daß die Finanzämter in der Lage wären, im Sachwertverfahren Einheitswerte ohne Zuziehung der Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens zu ermitteln.

3.1 Im einzelnen: Verwaltungsanweisungen wären gewiß weitgehend überflüssig, wenn zu allen auftretenden Fragen nur eine einzige Meinung denkbar wäre. Ein Blick in Schrifttum und Rechtsprechung zeigt indessen, daß dies eine utopische Vorstellung ist. Es besteht eine *Meinungsvielfalt*. Das Verfassungsgebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung läßt es nun aber sicherlich nicht zu, sich nach Belieben, ggf. nach Interessenlage, die eine oder andere Auffassung zu eigen zu machen und danach zu verfahren. Die Sicherheit der Rechtsanwendung wäre in höchstem Maße gefährdet.

3.2 Wenn man sich mit der Frage der Notwendigkeit von Verwaltungsanweisungen befaßt, ist vielleicht auch ein Blick auf die *Soziologie der Adressaten* der Steuergesetze und in ihrem Gefolge *der Verwaltungsanweisungen* von Interesse: Ein Teil unserer Bürger ist im Laufe der Jahre sicherlich in das Staatsverständnis hineingewachsen, das unsere Verfassung eigentlich voraussetzt. Konkret hinsichtlich der Steuererhebung: Einsicht einerseits auch in die Notwendigkeit von Steuern, andererseits Kritikfähigkeit und Selbständigkeit, kurzum der mündige Bürger. Eine wohl nicht ganz kleine Gruppe blieb indessen unfähig, dem politischen Geschehen und der Gesetzgebung zu folgen, ist erst recht nicht in der Lage, den Gesetzesvollzug, bei uns etwa einen Steuerbescheid, zu verstehen. Schließlich gibt es auch solche, die ihre eigenen Interessen bis zum Exzeß verfolgen. Hier dem Personal der das Gesetz vollziehenden Finanzbehörden eine Hilfestellung zu geben, ist legitim. Was in bezug auf die Auslegung des Gesetzes Beratern und Autoren recht ist, nämlich eine pointierte eigene Meinung zu vertreten, könnte ohnehin leicht auch dem Personal der Finanzverwaltung billig sein, zumal auch dieses gegenüber früher deutlich selbstbewußter und eigenständiger geworden ist. Daß es nicht nur für die Finanzbeamten, für welche Verwaltungsanweisungen bestimmt sind, sondern *auch für die Berater nützlich* ist, eine authentische Interpretation des

Gesetzes zur Hand zu haben, dürfte wohl auch kaum zu bestreiten sein. Es besteht natürlich gar kein Zweifel, daß die Angehörigen der steuerberatenden Berufe selbst fähig sind, sich ihre eigene Meinung zu bilden. Allein für die große Zahl von Praxen, die mit einer Vielzahl kleiner Fälle unter Zeitdruck fertig werden müssen, ist der Griff zu den Richtlinien aber die Regel. Interessant ist übrigens auch die Beobachtung, daß in vielen Schriftsätzen und Besprechungen, sowohl von seiten der steuerberatenden Berufe als auch von den Finanzämtern häufig nicht mit dem Gesetz, sondern mit Richtlinien oder Anweisungen argumentiert wird; beide Seiten in trauter Übereinstimmung also *nicht das Gesetz, sondern die Verwaltungsanweisung als sedes materiae behandeln*. Die Anweisungen kommen so dem Verlangen nach größerer Sicherheit u. a. für die Beratung entgegen. Es ist daher nur zu verständlich, wenn die Steuerberater z. B. nach der Verabschiedung einer Gesetzesnovelle auf möglichst schnelle Herausgabe von Einführungserlassen usw. drängen, wie das jetzt z. B. hinsichtlich der Umsatzsteuer geschehen ist.

4. Insbesondere: Gründe für den Erlaß von allgemeinen Verwaltungsanweisungen in der Sphäre des Gesetzgebers und der Rechtsprechung

Der wichtigste Grund für Verwaltungsanweisungen, auch das hat sich wieder bestätigt, muß indessen in den Eigentümlichkeiten der Steuergesetzgebung gesehen werden und vor allem in der Entwicklung, welche unsere Steuergesetzgebung zunehmend genommen hat. Hier liegt wohl des Übels Wurzel, nicht in der nur die Sekundärstufe darstellenden Flut von Verwaltungsanweisungen.

4.1 Eine wesentliche *Besonderheit des Steuerrechts* besteht bekanntlich darin, daß seine Normen zwar, wie sonst auch, in Einzelfällen angewandt werden, daß aber hier eine ungewöhnlich große Zahl von Einzelfällen jeweils weitgehend gleichgelagert ist. Das hat zur Folge, daß Entscheidungen des Gesetzgebers, der Verwaltung und der Finanzgerichte zu einem Einzelfall ganz erhebliche Breitenwirkungen haben können. Dies wiederum wirkt stets und immer das Problem der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf. Die Fallregelungen des Steuerrechts müssen nun vor allem berücksichtigen, daß dem Staat im erforderlichen Umfange die für die Bestreitung seiner Aufgaben notwendigen Mittel zufließen. Die Einnahmen sollen ständig fließen und ihr Eingang darf keinen großen Aufwand verursachen. Die Normen müssen sich auf jeden Fall aber auch im

Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen bewegen. Sie müssen schließlich auf ein *Massenverfahren* zugeschnitten sein.

4.2 *Steuergesetze sind keine schöngestigten Werke. Sie sind auch nicht Ausfluß reiner Jurisprudenz. Mit ihnen wird vielmehr in erster Linie handfeste Politik betrieben*, und zwar abzielend auf breite Bevölkerungsschichten. Der mögliche Einzelfall spielt dabei in der Regel keine große Rolle. Im Gegensatz dazu entzündet sich der Streit des Betroffenen mit der das Gesetz ausführenden Verwaltung aber gerade am Einzelfall. Nicht selten erweist sich dann, daß politische Vorgabe und Interesse der Beteiligten auch über juristische Interpretationskunst nur schwer miteinander in Einklang zu bringen sind. *Es spielen einfach Systematik, Gesetzesaufbau, Einheitlichkeit der Rechtsordnung nur eine untergeordnete Rolle, wenn ein bestimmtes Ziel im politischen Raum verfolgt wird* und verwirklicht werden soll. Die Verwaltung ist nun aber an die Gesetze gebunden, möge ihr bzw. möge dem jeweiligen Anwender die Regelung gefallen oder nicht. Wir haben auch dezidierte Ausführungen über die Grenze des Wortsinnes gehört. Ein besonderes Problem ergibt sich insoweit bei der Anwendung von Normen, die der Vermittlungsausschuß geboren hat. Diese Institution ist zum Ausgleich der politischen Gegensätze unerlässlich. Man wird aber nicht an der Feststellung vorbeikommen, daß häufig gerade die dort erkämpften Formulierungen die Vorstellungen des „Gesetzgebers“ nicht leicht nachvollziehbar machen.

4.3 Nicht nur der Gesetzgeber löst Verwaltungsanweisungen aus, auch die *Rechtsprechung setzt Ursachen* dafür, und zwar in dreierlei Richtung: Die Verwaltung wird aufgrund von Entscheidungen, meist des BFH, tätig:

umsetzend, indem eine Einzelfallentscheidung auf gleichgelagerte Fälle zur Anwendung gebracht wird, eventuell auch abgeleitete Folgerungen für ähnliche Fälle gezogen werden;

korrigierend, indem ein Urteil zum Anlaß genommen wird, Fehler in einer früheren Weisung zu beseitigen;

abwehrend dadurch, daß ein für einen Einzelfall ergangener Spruch für die Massenarbeit praktikabel gemacht oder aber ein Urteil den Finanzämtern gegenüber als nur für den entschiedenen Einzelfall geltend bezeichnet wird.

5. Katalog der Schwachstellen

Der Steuergesetzgeber produziert zu viel, jedenfalls zu vieles, was zu viele Interpretationen oder die Anwendung auf Sachverhalte zuläßt bzw. fordert, an die einerseits nicht gedacht worden war oder andererseits hätte

gedacht werden müssen. So lautet in etwa die allgemeine Klage. Unsere Steuergesetze enthalten insb. auch eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe, sind häufig mehrdeutig in der Formulierung, zeigen in bezug auf den zu regelnden Tatbestand Unklarheiten, Lücken und auch sachliche Fehler, und es fehlen sogar notwendige Regelungen überhaupt. Diese Katalogisierung stammt im übrigen nicht von mir, sondern von engagierten Vertretern des Kreises, der in Verwaltungsanweisungen wenig Erfreuliches sieht¹¹.

Über die Produktivität des Gesetzgebers brauche ich mich hier nicht zu verbreiten¹²; Schwierigkeiten ergeben sich aber auch, wenn der Gesetzgeber sich aus politischen Gründen weigert, an eine an sich drängende Lösung heranzugehen. Ich denke hier an die Einheitsbewertung, an die da noch immer ausstehende neue Hauptfeststellung.

Dann kommt es zwangsläufig zu Versuchen der Rechtsprechung zur Rechtsfortbildung, wie das z. B. der II. Senat des BFH mit der Rechtsprechung zur gemischten Schenkung getan hat, oder die Verwaltung versucht krampfhaft, die sich aus einem bald 20jährigen Hauptfeststellungszeitraum ergebenden Probleme, wie „neue Konstruktionen“ oder „tatsächliche Herstellungskosten niedriger als Gebäudenormalherstellungswert“, irgendwie in den Griff zu bekommen, was die Rechtsprechung ihrerseits dann wiederum nicht immer billigen kann.

6. Dichte der Verwaltungsanweisungen

Der Verwaltung wird der Vorwurf gemacht, sie tue mit ihren allgemeinen Anweisungen des Guten entschieden zu viel. Für unfair halte ich es allerdings in diesem Zusammenhang, die Verwaltung unter Berufung auf einen Erlaß, der zu irgendeinem ausgefallenen Problem ergeht, lächerlich machen zu wollen. Auch ich bin jedoch der Meinung, daß ein normaler Anwender des Steuerrechts, der Bürger, der Berater oder ein Amtsträger der Verwaltung, schon lange physisch und psychisch nicht mehr in der Lage ist, das zu verarbeiten, was täglich „von oben“ – und natürlich auch von den Gerichten – auf ihm herabkommt. Der Zeitpunkt, ab dem man noch nicht einmal mehr alles lesen kann, was man eigentlich müßte, ist schon längst vorbei. Die Selbsthilfe der Praxis besteht im Sortieren: gleich in den Papierkorb, zur gelegentlichen Verwendung oder zum Studium. Dies alles muß natürlich mit einer gehörigen Portion Optimismus verbunden sein dahin, daß nur ja bei dieser Methode nichts schief geht.

¹¹ Z. B. Feldhausen, Steuerberaterkongreß-Report 1981.

¹² Vgl. auch Pestalozza, NJW 1981, S. 2081 ff.

K. Koch hat auf der diesjährigen Jahrestagung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht in Wiesbaden sich mit dem Argument gegen den Vorwurf der Erlaßflut gewandt, ein Großteil der Verwaltungsanweisungen treffe Regelungen, die jeweils nur einzelne oder einzelne Gruppen interessieren; er sprach von der *Lexikonfunktion* der Anweisungen. Ich meine, man sollte auch ihre *Vormerkfunktion* nicht zu gering einschätzen: Bei der praktischen Arbeit sowohl des Beraters als auch des Personals der Finanzämter ist ein gewisses Maß an Problembewußtsein unerlässlich. Vorhanden sein muß sozusagen der „Riecher“, daß da irgend etwas sein könnte. Dazu bedarf es aber eines gewissen Überblickes über die Entwicklung im Steuerrecht, und im Gedächtnis muß irgendwo gespeichert sein: „Da war doch einmal etwas“.

7. Abhilfemöglichkeiten?

Zwangslage des Gesetzgebers und der Politiker – Folgerungen

Ist die Behauptung richtig, daß Verwaltungsanweisungen in ihren Schwächen weitgehend diejenigen des Gesetzes selbst widerspiegeln, so wäre die Folgerung die, daß zwecks Abhilfe am Anfang der Kausalkette angesetzt werden müßte. Das heißt aber sogleich die Frage stellen, ob das eine realistische Vorstellung ist. Ich glaube, man kann sie nur verneinen:

Einer der Gründe dafür, daß Steuergesetze häufig nicht ohne weiteres vollziehbar sind, besteht darin, daß zu viele Ziele berücksichtigt werden sollen, zu unterschiedliche Motive einfließen. Insb. wenn sie ideologisch oder handfest wirtschaftlich bedingt sind, reichen sie bekanntlich vom „Test der Belastbarkeit der Wirtschaft“ bis „Ermittlungsfreiraum hinsichtlich des Kapitalvermögens, seiner Bewegungen und Erträge“. Die dabei herauskommenden Kompromisse lassen dann nicht immer noch einen roten Faden erkennen, dem der Anwender des Gesetzes folgen könnte. Dies alles war wesentlich einfacher, als Steuern allein oder jedenfalls primär nur der Einnahmeerzielung dienen. Berufene und vielleicht auch Unberufene haben deshalb an den Gesetzgeber die Forderung gestellt, sich um eine Eindämmung der Gesetzesflut zu bemühen. Darüber, ob ein Anlaß für eine gesetzliche Regelung, für ein neues Gesetz oder nur für eine Änderung eines Gesetzes besteht, läßt sich indessen fast immer mit beachtlichen Argumenten für und gegen streiten. Die gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse befinden sich in einem schnellen Fluß, der immer wieder Regulierung verlangt. Das wird gerade jetzt wieder einmal deutlich, wenn man sich die Lage unserer Volkswirtschaft und unserer Haushalte vergegenwärtigt.

Man sollte schließlich Verständnis dafür aufzubringen versuchen, daß für einen politisch Tätigen der Ideenreichtum, der auch nach Verwirklichung drängt, von existenzieller Bedeutung ist, und die Gestaltung der Verhältnisse erfolgt nun einmal wesentlich über die Gesetzgebung. Politiker zu schelten, wenn sie aktiv werden, wäre gleichbedeutend damit, einen Wissenschaftler zu schelten, der forscht. Mit einem wesentlichen Wechsel im Verhalten des Gesetzgebers ist nach alledem einfach nicht zu rechnen. Haben wir aber davon auszugehen, daß einerseits die Gesetze unvollkommen sind, daß daran aber nichts zu ändern ist und daß sich dem auch die Rechtsprechung nicht entziehen kann, andererseits jedoch so oder so Regelungen für die Vielzahl der Steuerfälle gefunden werden müssen, so kommt für eine Hilfe nur ein „Nachbessern“ unter Ansiedlung eine Stufe tiefer als das Gesetz im materiellen Sinne in Betracht, und das können eben nur Verwaltungsanweisungen sein.

8. Verzicht auf Verwaltungsanweisungen im Hinblick auf mögliche Rechtsprechung?

Man könnte sich auf den Standpunkt stellen, Verwaltungsanweisungen seien ungeachtet der Schwächen der Gesetzgebung überflüssig, da Zweifelsfragen ja von den Finanzgerichten geklärt würden. Auf die Rechtsprechung zu setzen, hilft jedoch nicht weiter. Deren Entscheidungen kommen, aus der Natur der Sache heraus verständlich, meist zu spät, insbesondere, wenn aufgrund einer Neuregelung der Bürger seine Steuererklärung abzugeben und das Finanzamt die Steuern festzusetzen hat. Auf die vielen unterschiedlich ausfallenden Entscheidungen der Finanzgerichte darf zudem hingewiesen werden.

9. Zweck von Verwaltungsanweisungen

Nach dem, was ich bisher ausgeführt habe, ergibt sich wohl mehr oder weniger zwingend die Folgerung, daß der Zweck von Verwaltungsanweisungen darin besteht, den Folgen der aufgezeigten negativen Umstände entgegenzuwirken. Eine, wenn auch untergeordnete, Bedeutung kommt noch dem Anliegen zu, das gelegentlich auch für Ergehen, Gestaltung und Umfang von Verwaltungsanweisungen eine Rolle spielt, daß man nämlich jungem bzw. neu mit der Materie befaßtem Personal einen Wegweiser an die Hand geben will, anhand dessen es sich einfacher in die behandelte Materie einarbeiten kann; das wird man der Verwaltung kaum verdenken können.

10. Zulässigkeit

Adressat allgemeiner Verwaltungsanweisungen der obersten Finanzbehörden der Länder bzw. im Falle des § 108 Abs. 7 GG der Bundesregierung sind die nachgeordneten Finanzbehörden, letztlich die einzelnen Amtsträger. Sind die Verwaltungsspitzen befugt, Anordnungen von genereller Geltung zu erlassen, können diese von außen her nicht in Frage gestellt werden. Gestritten werden kann dann lediglich über die Wirkung solcher Anweisungen auf die anderen Beteiligten im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen, ggf. auch noch über die Wirkung auf die Rechtsprechung, d. h. über die Gemeinverbindlichkeit.

10.1 Anweisungen sind *Ausfluß der Leitungsfunktion* der Verwaltungsspitzen gem. § 3 FVG, bei den Oberfinanzdirektionen nach § 8 Abs. 1 FVG. Aufgrund des hierarchischen Aufbaus können Weisungen für die Bearbeitung eines bestimmten Einzelfalles erteilt werden, ggf. nachgeordnete Behörden angewiesen werden, eigene Verwaltungsakte, soweit das verfahrensrechtlich zulässig ist, aufzuheben und zu ändern¹³. Erforderlich sind aber auch Weisungen von genereller Geltung. Diese Regelungsgewalt der Verwaltungsspitzen findet zwar nirgendwo eine Grundlage expressis verbis, ist aber Verfassung und einfachgesetzlichen Bestimmungen vorgegeben. Eine Bestätigung mit dem Rang einer Verfassungsnorm gibt die Zuständigkeitsvorschrift des Art. 108 Abs. 7 GG bezüglich der „allgemeinen Verwaltungsvorschriften“ der Finanzverwaltung, der Richtlinien in unserem Sprachgebrauch. Für die anderen Verwaltungen finden sich ähnliche Zuständigkeitsregelungen in Art. 84 Abs. 2 und in Art. 85 Abs. 2 Satz 1 GG. Die angesprochenen §§ 3 und 8 FVG sind übrigens m. E. Normen, welche nicht nur als Aufgabennormen, sondern auch als *Befugnisnormen* anzusehen sind, wie der Vergleich mit § 20 FVG, einer Sondervorschrift, zeigt, die Weisungen zur EDV zuläßt. Auch die AO geht von der Zulässigkeit allgemeiner Verwaltungsvorschriften aus, was § 176 Abs. 2 beweist. Von den Regelungen in Einzelsteuergesetzen seien die Abs. 3 und 4 des § 26 UStG erwähnt. Von allgemeinen Verwaltungsvorschriften „zur Durchführung“ u. a. des Zollgesetzes spricht dessen § 78 Abs. 4. Daß Verwaltungsanweisungen allgemeiner Art, seien es Richtlinien, seien es koordinierte Ländererlasse usw., *dem Grunde nach zulässig* sind, steht somit außer Frage. Bei der Verabschiedung der angesprochenen Vorschriften des GG, der AO, des FVG usw. durch den Gesetzgeber lag bereits eine langjährige ständige Anweisungspraxis der Verwaltung vor. Im Rahmen dieser Vorgabe sind Verwaltungsanweisungen damit aber auch in bezug auf ihren möglichen zulässigen *Inhalt abgesichert*.

¹³ Vgl. früher § 46 II RAO.

10.2 Unter diesem Blickwinkel kann m. E. insb. nicht in Frage gestellt werden, daß *Anweisungen zwecks Lückenfüllung oder Rechtsfortbildung* ergehen. Da es ohne Beeinträchtigung der Belange der Allgemeinheit, ohne die öffentlichen Haushalte zu gefährden, nicht möglich ist, die Festsetzung und Erhebung von Steuern ruhen zu lassen, wenn das Gesetz mit „normaler“ Interpretation nicht anwendbar erscheint, muß eben auf diesem Wege geholfen werden. Der Verfassungsauftrag zum Gesetzesvollzug läßt der Verwaltung keine andere Möglichkeit. Auch hier gilt natürlich, daß Lückenfüllung und Rechtsfortbildung legitim sein müssen, und das sind sie in dem Rahmen, der auch der Rechtsprechung zugebilligt wird.

10.3 Das Thema der sog. *Nichtanwendungserlasse* paßt zwar eigentlich nicht in den Rahmen dieser Tagung; hier betreibt die Verwaltung – im Sinne aller Schulen – keine Rechtsetzung; vielmehr wird der Verwaltung Rechtsverletzung vorgeworfen; *Felix* sprach gleich von Todsünden. Im Zusammenhang mit der Frage nach der Zulässigkeit allgemeiner Verwaltungsanordnungen lassen sich dazu aber zwanglos einige Bemerkungen anbringen: Das Gutachten von *Leisner* z. B.¹⁴ hat hier einige Unruhe verursacht, wie ich meine jedoch zu Unrecht. Es ist für mich unzweifelhaft, daß sich auch die Exekutive ihre eigene Meinung zu einer bestimmten Frage bei der Gesetzesauslegung bilden darf, ja muß. Sie kann sonst nicht ihrem Verfassungsauftrag nach Art. 20 GG entsprechen, die Gesetze zu vollziehen. Der Verwaltung das Recht zu entziehen, Normen eigenständig zu interpretieren, die sie anzuwenden hat, bedürfte es daher einer Norm mit Verfassungsrang; eine solche gibt es aber nicht.

Aus den mehrfach wiederholten Gründen heraus muß die Verwaltungsspitze im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ihre Auffassung nach unten weitergeben. Gerade die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet das. Wenn z. B. schon beinahe alle Fälle eines bestimmten Veranlagungszeitraumes bestandskräftig sind, kann man m. E. wirklich nicht für einen Restbodensatz anders verfahren. Eine völlig andere Frage ist die, ob z. B. für künftige Veranlagungszeiträume eine neue einheitliche Linie gesucht werden muß.

11. Grenzen

Die Regelungsbefugnis durch allgemeine Verwaltungsanweisungen kann selbstverständlich nur soweit gehen, wie nicht die Verfassung, insb. die Grundrechte, oder Gesetze und Rechtsverordnungen entgegenstehen oder

¹⁴ Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, Heft 48 des Karl Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Wiesbaden 1980.

soweit ein Gesetzesvorbehalt beachtet werden muß. Die Maßgeblichkeit des Gesetzesvorbehalts bedeutet insb., daß die Verwaltung keine neuen Besteuerungsgegenstände statuieren oder Steuersätze erhöhen darf. Sie darf selbstverständlich auch nicht von sich aus neue Steuerschuldverhältnisse schaffen dadurch, daß z. B. eine Personengruppe allein von ihr, der Verwaltung, zu Steuerschuldnern erklärt wird.

Davon zu unterscheiden ist die Einbeziehung vergleichbarer Sachverhalte in gesetzlich bereits festgelegte Tatbestände im Wege der Analogie. Das kann Steuerbarkeit bedeuten, umgekehrt aber natürlich auch Steuerfreiheit. Bezüglich der Zulässigkeit gilt auch hier m. E. wieder: Was der Finanzgerichtsbarkeit recht ist, kann der Verwaltung billig sein.

12. Begünstigende allgemeine Verwaltungsanweisungen?

12.1 Nach meiner Auffassung macht es hinsichtlich von Zulässigkeit und Grenzen allgemeiner Verwaltungsanweisungen keinen Unterschied, ob sie sich zugunsten oder zuungunsten der Steuerpflichtigen auswirken. Unter dem Gesichtspunkt der *Gesetzmäßigkeit der Verwaltung* besteht im Bereich der Abgabenerhebung eine Bindung auch bezüglich begünstigender, freistellender, ermäßigender Normen. Das läßt sich nicht nur aus einem Umkehrschluß aus vorhandenen Befreiungsbestimmungen herleiten, sondern doch sicherlich schon daraus, daß die Verwaltung im Ergebnis sonst in das Budgetrecht des Parlaments eingreifen würde. Auch hier bleibt aber die Möglichkeit der Lückenfüllung im sonst zulässigen Rahmen.

12.2 Das Problem der Zulässigkeit allgemeiner Verwaltungsanweisungen als Rechtssätze unter dem Gesichtspunkt des *Verzichts auf Steuern* anzugehen, würde heißen, die Frage nach der Zulässigkeit von allgemeinen Billigkeitsmaßnahmen in solchen Fällen zu stellen. Eine Auseinandersetzung mit § 163 AO und insb. mit der Zulässigkeit allgemeiner Billigkeitsmaßnahmen nach Abs. 2 dieser Bestimmung würde jedoch vom Kern unserer Diskussion ablenken.

Das gilt auch für die Frage, inwieweit durch Anweisungen zu § 85 AO mindestens de facto auf die Erhebung von Steuern verzichtet werden kann. Ich denke dabei an die *GNOFÄ*, aber auch u. a. z. B. an den *Bankenerlaß*. Die Beurteilung solcher Anweisungen wäre nun einfach, wenn man davon ausgehen könnte, daß die Steuergesetze 100%ig vollzogen werden, oder nur 100%ig vollziehbar wären, und zwar in bezug auf die Erfassung der Steuerpflichtigen und in bezug auf die Erfassung steuerpflichtiger Sachverhalte. Da wir Gott sei Dank nicht im totalen Staat leben, brauchen wir uns mit dieser Prämisse nicht auseinanderzusetzen.

Daraus folgt aber wiederum, daß der Verwaltung im Rahmen der §§ 85 ff AO ein gewisser Spielraum bleibt, der u. a. von der *Personalstärke*, welche die Parlamente bewilligen, und von der *Priorität der einzelnen Aufgaben* abhängt. Anweisungen nach der Gewichtigkeit des Falles zu prüfen, scheint mir daher außerhalb jeglicher Diskussion legitim zu sein.

Spielen in solche Anweisungen allerdings außersteuerliche Gesichtspunkte hinein, wie z. B. beim Bankenerlaß, dessen Hintergrund letztlich allein geld- und kapitalmarktpolitische Überlegungen sind, wird die Beurteilung leicht eine andere sein können: Wenn die nachgeordneten Behörden de facto angewiesen werden, dem Kapitalvermögen, Einkünften daraus und den Bewegungen in diesem Bereich, ich möchte mich vorsichtig ausdrücken, *keine große Aufmerksamkeit zu schenken* – obwohl aufgrund der verschiedensten Hinweise genügend konkreter Anlaß¹⁵ für Ermittlungen gegeben wäre, scheint mir das *nicht Rechtens* zu sein. Nebenbei bemerkt hat auch das Bundesverfassungsgericht eine Pflicht, die nach dem Gesetz entstandenen Steueransprüche geltend zu machen, konstatiert, und zwar eben aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ableitend¹⁶.

Sollten indessen Überlegungen außersteuerlicher Art Übergewichtig sein, ist es allein Aufgabe des Gesetzgebers, steuerliche Konsequenzen zu ziehen. *Der Verwaltung steht es nicht frei, das Gesetz durch Nichtvollzug oder nur halbherzige Anwendung zu korrigieren.* Meint man, wie bestimmte Kreise behaupten, durch eine gesetzesgemäße Besteuerung des Kapitalvermögens und der Kapitaleinkünfte entstünden der Allgemeinheit durch Kapitalflucht ins Ausland größere Schäden, so müßten die Konsequenzen daraus in der Weise gezogen werden, daß der *Gesetzgeber*, seine Gesetze korrigierend, Steuerbefreiung gewährt. Nicht aber geht es an, bewußt eine *Grauzone* zu schaffen/aufrechtzuerhalten, u. a. *mit der Folge, daß letztlich die Ehrlichen wieder einmal die Dummen sind.* Wenn man nicht einmal anlässlich von Sparbeschlüssen zur Haushaltssanierung sich entschließen kann, Zinsen dem Steuerabzug an der Quelle zu unterwerfen, womit einer gleichmäßigen Besteuerung doch sicher näherzukommen wäre, *frage ich mich z. B. nach der Rechtfertigung eines Strafanspruchs auf diesem Sektor gegenüber den Wenigen, die vor Gericht gestellt werden;* vielleicht beschäftigt sich einmal ein Strafverteidiger mit der Kluft zwischen dem, was im EStG und im VStG steht, und der Besteuerungswirklichkeit und findet dazu auch entsprechende verfassungsrechtliche Argumente.

¹⁵ Geschäftsprüfungen, Prüfungsberichte der Rechnungshöfe; s. übrigens auch *Felix*, FR 1976, S. 350; *Vogel*, ZPR 1981, S. 35.

¹⁶ BVerfGE 25, 216 (228).

Strafrechtlich ergeben sich überhaupt aus dem Bankenerlaß interessante Probleme, die der Verfolgung der Verkürzung von Vermögensteuer und Einkommensteuer im Zusammenhang mit dem Kapitalvermögen eigentlich erhebliche Schwierigkeiten bereiten müßten; die Praxis scheint sich damit aber noch nicht auseinandergesetzt zu haben: Muß man nicht z. B. einem Angeklagten einen – unverschuldeten – Verbotsirrtum konzedieren, wenn er aus dem Handelsblatt erfährt¹⁷, daß man sich höheren Orts, obwohl mit erheblichen Steuermehreinnahmen zu rechnen wäre, scheute, den – früheren – Bankenerlaß aufzuheben, „weil – so die unwidersprochen gebliebene Passage – die Bevölkerung kein Verständnis dafür aufbringe, daß sie ihre Sparzinsen jenseits der Freigrenzen versteuern solle“, oder „man müsse Rücksicht nehmen auf eine in diesem Punkte allzu sensible öffentliche Meinung“. Vielleicht liegt sogar ein Irrtum über die Steuerpflichtigkeit vor?

13. Einstufung der allgemeinen Verwaltungsanweisungen

Zur Qualifikation der Verwaltungsanweisungen möchte ich den Vertretern der modernen Schule – zugegebenermaßen sehr vordergründig – zu bedenken geben: Wenn der Gesetzgeber Recht setzt, liegt dem ein darauf abzielender Wille zugrunde. Will der Gesetzgeber etwas anderes, fassen z. B. der Bundestag oder der Bundesrat eine Entschließung, verabschieden aber kein Gesetz. Wenn ein Finanzamt einen Verwaltungsakt erläßt, so liegt dem ebenfalls ein darauf abzielender Wille zugrunde; die Behörde will einen Einzelfall mit unmittelbarer Wirkung nach außen regeln, wie das § 118 AO vorsieht. Gewollt sind dann auch die Wirkungen, die an einen Verwaltungsakt anknüpfen. Ungeachtet aller sonstigen weiteren Bedenken könnten auch allgemeine Verwaltungsanweisungen folglich nur dann als Rechtssätze qualifiziert werden, wenn diejenigen, von denen sie stammen, also z. B. die obersten Finanzbehörden, den *Willen* hätten, Recht zu setzen. Das ist nun aber wirklich *nicht* der Fall: Die Verwaltung denkt auch nicht im entferntesten daran, in die Kompetenzen des Gesetzgebers einzugreifen. Sie will allein in ihrem Gewaltbereich regeln, was die nachgeordneten Stellen im Gesetzesvollzug zu tun und zu lassen haben, aber keinesfalls ein bestimmtes äußeres Verhalten bindend vorschreiben. Diese Aufgabe ist nach dem Willen der Rechtsgemeinschaft durch Art. 20 Abs. 2 GG ausschließlich der Legislative und nicht der Verwaltung zugewiesen.

¹⁷ Handelsblatt v. 5. 8. 1976 und 20. 1. 1977.

Auch der Argumentation, Verwaltungsanweisungen seien allein schon deswegen Rechtssätze, weil ihnen eben doch im Innenbereich Bindungswirkung zukomme, vermag ich nicht zu folgen. Recht ist sicherlich das Beamtenrecht und das Dienstvertragsrecht, das seine Wirkungen im Verhältnis zwischen Dienstherr und Amtsträger, also im Innenverhältnis entfaltet. Steuerrechtssätze setzen begrifflich aber genauso wie die Steuerverwaltungsakte eine nicht nur faktische Außenwirkung voraus. Allgemeine Steuerverwaltungsanweisungen können also auch deswegen kein Steuerrecht sein.

Die These, daß es nur den Rechtsraum und den rechtsfreien Raum gebe, allgemeine Weisungen daher zwangsläufig den ersteren zuzuordnen seien, kann mich ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung veranlassen. Die allgemeinen Anweisungen der Verwaltung bewegen sich, sollen es jedenfalls nach Vorstellung der Verwaltung, in dem Bereich, den der Gesetzgeber bereits aus dem regelungsfreien Lebens- und Wirtschaftsraum herausgenommen hat. Nur handelt es sich eben nicht um Rechtssätze, sondern – nach Motiv, Ziel und Wirkung – um ein aliud, das auf jeden Fall von der Qualität her ein Minus gegenüber einem Rechtssatz darstellt.

14. Wirkungen

Folgen aus dem Vorhandensein von Verwaltungsanweisungen können sich sowohl in rechtlicher als auch in faktischer, einschließlich psychologischer Hinsicht ergeben.

14.1 Die unmittelbaren Rechtsfolgen beschränken sich allein auf einen Bereich, nämlich den der Verwaltung selbst, für den die Anweisungen ja auch primär bestimmt sind: Die Amtsträger sind verpflichtet, den Weisungen gemäß zu verfahren. Für Beamte ergibt sich das aus dem Beamtenrecht¹⁸, für Angestellte aus dem Dienstvertragsrecht. Die nachgeordneten Behörden sind an Verwaltungsanweisungen solange gebunden, bis eine gegenteilige Weisung kommt. Auch andere, eigene Ansichten gestatten nicht, davon abzuweichen. Selbstverständlich besteht die Möglichkeit, nach Maßgabe der entsprechenden Bestimmungen des Beamtenrechts Gegenvorstellungen zu erheben, die Entscheidung des Vorgesetzten herbeizuführen; damit hat sich die Sache aber auch. Nicht angängig ist es daher, wenn ein Finanzamt wegen anderer eigener Auffassung von einer Anweisung abweicht. Ist das aber doch einmal geschehen, kommt man nochmals zu der Frage, ob ein Verwaltungsakt allein (?) deswegen ange-

18 Z. B. §§ 55, 56 BBG; §§ 37, 38 BRRG.

fuchten werden kann. In meinen Ausführungen zum Thema Selbstbindung habe ich das bejaht.

Aus der Nichtbeachtung von Verwaltungsanweisungen kann sich für die Verwaltung als mittelbare Rechtsfolge eine Haftung, ab 1982 aufgrund des Staatshaftungsgesetzes, ergeben. Dies jedenfalls dann, wenn die Anwendung der betreffenden Verwaltungsanweisung zu einer Einzelfallregelung führen würde, die für den Betroffenen günstiger wäre als diejenige, die getroffen wurde; man wird davon auszugehen haben, daß mit Verwaltungsanweisungen sehr wohl Pflichten des öffentlichen Rechts gegenüber anderen, nämlich den Betroffenen gegenüber, begründet werden können¹⁹.

14.2 Noch wichtiger als die rechtlichen, erachte ich indessen die *faktischen* Wirkungen. Eine Vielzahl von Praktikern greift grundsätzlich nach den Richtlinien und nicht nach dem Gesetzestext. *Wenige steigen in die Richtlinien usw. kritisch ein*; die meisten unterstellen wohl ohne weiteres, daß sie mit dem Recht in Einklang stehen werden. Kann man dann noch auf schöne Handausgaben zurückgreifen, in denen Gesetzestext und Text der allgemeinen Verwaltungsanweisungen zusammengeschrieben sind, ergibt sich *für den Normalverbraucher ein rundum brauchbares Werkzeug für seine tägliche Arbeit*. Soll ich dazu jetzt die Frage stellen, ob man daran generell rütteln sollte? Keinen Illusionen darf man sich auch darüber hingeben, welche eminente Bedeutung den Verwaltungsanweisungen hinsichtlich der Absicherung des Beraters gegenüber Haftungsrisiken bei seiner Tätigkeit zukommt. Beachtet der Berater die in einer Verwaltungsanweisung wiedergegebene Interpretation, kann ihm eigentlich nie der ggf. eine Schadensersatzverpflichtung auslösende Vorwurf schuldhafter Verletzung seiner vertraglichen Pflichten gegenüber seinen Mandanten gemacht werden. Umgekehrt kann wohl der Mandant, dessen Berater eine günstige Verwaltungsregelung zu seinen Lasten nicht beachtet hat, diesen aus dem Auftragsverhältnis heraus eher in Anspruch nehmen.

14.3 Im Rahmen meiner Ausführungen über die Auswirkungen von allgemeinen Verwaltungsanweisungen muß ich natürlich auch auf die *Rechtsprechung* eingehen. Auch hier sehe ich die Dinge anders als die herrschende Meinung:

M. E. ist nicht zu untersuchen, jedenfalls nicht hinsichtlich interpretieren der allgemeiner Verwaltungsanweisungen, ob und in welchem Umfang sie vielleicht als solche auch die Finanzgerichte de jure binden. Maßgebend scheint mir vielmehr allein zu sein, daß dadurch, daß die Verwaltungsan-

19 Vgl. § 1 des Staatshaftungsgesetzes v. 26. 6. 1981, BGBl. I, S. 553.

weisungen nicht nur von den Finanzbehörden angewandt, sondern von den Steuerpflichtigen, gleich aus welchen Gründen, zu einem hohen Prozentsatz angenommen und beachtet werden, sich ein Faktum ergibt, das *Faktum der einheitlichen Rechtsanwendung*. Darin liegt sicherlich nicht etwa die Entstehung von Gewohnheitsrecht; es fehlt hier eben an dem Willen, daß die Weisungen als Rechtssätze gelten sollen. Was sich da abgespielt hat, muß aber m. E. doch von den Gerichten in gewisser Weise beachtet werden. *Wird das Gesetz im formellen Sinne auf beiden Seiten, von der Verwaltung und von den Steuerpflichtigen, ganz überwiegend in einer bestimmten Weise gehandhabt, die sich im Rahmen einer vertretbaren Auslegung des Gesetzes hält oder wenigstens nicht eindeutig im Widerspruch zu einer solchen Norm steht, hat m. E. das Gericht im Regelfall davon abzusehen, sich für eine andere Interpretation zu entscheiden*, auch wenn eine solche möglich ist und ihm diese vielleicht näher liegen würde. Ich meine, daß aus dem Zusammentreffen eines formellen Gesetzes mit der de facto einhelligen Anwendung in einem bestimmten Sinne etwas erwächst, was als Recht im Sinne des Art. 20 Abs. 3 GG verstanden werden kann. Hierin, nicht in einer etwaigen Rechtssatznatur der Anweisung selbst, sehe ich dann auch die Grundlage für die *Bindung der Rechtsprechung* im erwähnten Rahmen.

Anders liegen die Dinge selbstverständlich dann, wenn das Gericht zur Überzeugung kommt, daß die praktizierte Anwendung einer Vorschrift *unter keinen Umständen, wirklich unter keinerlei Gesichtspunkten vertretbar* ist. Dann darf der Richter selbstverständlich im Streitfall nicht gezwungen sein, gegen das geschriebene Gesetz zu entscheiden. Angesichts dessen, daß man insb. von unseren Einzelsteuergesetzen kaum einmal sagen kann, daß sie letztlich nur eine einzige Aussage über ihren gewollten und auch wirksam niedergelegten Inhalt gestatten, werden das indessen nicht sehr viele Fälle sein; mit ihnen müßte man eigentlich leben können. Die Verwaltung wird ihrerseits allerdings jeweils zu entscheiden haben, wie hinsichtlich der noch offenen Fälle und wie vor allem für die Zukunft zu befinden sein wird.

15. Vorschläge

Ehe ich abschließend zu Vorschlägen zur Reduzierung der behandelten Problematik de lege ferenda komme, zunächst aber noch ein Wort zum derzeitigen Zustand der Judikatur: Der rechtsprechenden Gewalt soll auf dem Gebiete des öffentlichen Rechts die Kontrolle der Verwaltung obliegen, bei Streit die Prüfung der richtigen Rechtsanwendung durch abschließenden Spruch eines unabhängigen Dritten, früher mit der typischen Einzelfallentscheidung ausgeübt. Sie vollzog sich in zwei Stufen, einmal mit

der Feststellung des Sachverhaltes und zum anderen durch die Prüfung, ob die Verwaltung auf diesen Sachverhalt die richtige Norm angewandt hat. Das Gewaltenteilungsprinzip funktioniert indessen letztlich nur unter der Vorgabe vernünftiger, von der Rechtsgemeinschaft getragener Normen; diese Normen können selbstverständlich in gewissem Rahmen auslegungsbedürftig und auslegungsfähig sein. Viele der heute in der Finanzgerichtsbarkeit gefällten Urteile und Beschlüsse, und zwar nicht nur diejenigen des BFH als Revisionsinstanz, enthalten indessen umfangreiche, scharfsinnige Ausführungen darüber, was wohl der Gesetzgeber mit einer bestimmten Vorschrift eigentlich gewollt und was er letztlich dekretiert hat. Ein erheblicher Teil der richterlichen Tätigkeit – und noch dazu wegen derselben Frage häufig an mehreren Gerichten – wird also nicht mehr auf die Einzelfallentscheidung verwandt, sondern auf eine abstrakte Normenbeurteilung. Die Ursachen dafür sind erörtert. Mit die Folge davon ist die unerträgliche Überlastung der Finanzgerichtsbarkeit. Daß jedoch eine funktionsfähige, realen Rechtsschutz in angemessener Zeit gewährende Rechtsprechung wieder gewährleistet werden muß, steht außer Debatte. Stellt man nun eine Verbindung zwischen den Sorgen hierzu und der rechtlichen Problematik der Verwaltungsanweisungen unter Blick auf die Ursachen her und bedenkt man weiter, daß sowohl Verwaltung als auch Rechtsprechung mit ihren Fällen fertig werden müssen, bestätigt sich die Notwendigkeit, einen neuen Weg zu suchen. Die Frage, ob unter den gegebenen Umständen das klassische Gewaltenteilungsprinzip in seiner reinsten Ausprägung heute noch durchgehalten werden muß, verneine ich und meine, daß statt dessen der Versuch gemacht werden sollte, den *Gesetzgeber* stärker in die Pflicht zu nehmen.

Wäre es nicht sinnvoller, selbst althergebrachte Prinzipien teilweise aufzugeben, und würde es nicht vor allem im Interesse des schutzsuchenden Bürgers liegen, wenn die Finanzgerichtsbarkeit wieder der Rechtsordnung dergestalt dienen würde, daß sie im Rahmen der Rechtsschutzgewährung sich im Einzelfall vor den Bürger, gegen die Abgaben verlangende Verwaltung stellt, hinsichtlich der Konkretisierung – in Grenzfällen Fortbildung und Korrektur des Gesetzes – aber die Gewalt tätig wird, die letztlich dazu berufen ist, nämlich der Gesetzgeber selbst? Warum sollte es eigentlich nicht möglich sein, daß man denjenigen, der nur scheinbar etwas geregelt hat, befragt, was er denn nun eigentlich wolle? Ich würde mir eine ganz außerordentliche Verbesserung der Rechtssicherheit davon versprechen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung würde wesentlich gefördert, und die Gerichte, die nicht nebeneinander dieselben Rechtsfragen vielfach zu entscheiden bräuchten, könnten ihre anderen Verfahren beschleunigt abwickeln und damit den Rechtsuchenden mehr dienen.

Über Einzelheiten müßte man sicherlich erst einmal nachdenken. Technisch könnte jedenfalls so verfahren werden, daß registriert wird, wo, welche Fragen bezüglich einer zweifelhaften Gesetzesauslegung hochkommen, daß dann aber nur ein Gericht sich damit befaßt, während die anderen Fälle erst nach und gemäß gegebenem Votum des Gesetzgebers erledigt werden. Ich persönlich könnte mir z. B. vorstellen, daß der Bundesfinanzhof in einem Fall mit Breitenwirkung analog der Vorlage an das Bundesverfassungsgericht auch eine Vorlage an den Gesetzgeber fertigt; mag dieser ggf. auch eine Antwort geben, die wieder auf einer politischen Willensbildung beruht. Eine solche Lösung hätte z. B. die tiefgreifenden Meinungsverschiedenheiten zwischen dem II. Senat des BFH und der Verwaltung zur Anwendbarkeit des § 1 Abs. 1 des Grunderwerbsteuerbefreiungsgesetzes 1977 sicherlich vermieden. Die unmittelbare Befassung mit den Konsequenzen hätte übrigens für alle Gesetzgebungsorgane den Vorteil, daß der Blick für die Problematik geschärft wird. Überdies könnte man den Vorschlag auch als Vorschlag zur Eindämmung der Gesetzesflut bezeichnen.

Ansätze zur Lösung der behandelten Problematik der allgemeinen Verwaltungsanweisungen könnten in der gleichen Richtung gesucht werden:

1. Wird bei einem Finanzgericht die Frage akut, ob eine Verwaltungsanweisung das Gesetz richtig interpretiert, wird zunächst geklärt, ob dieselbe Frage nicht schon bei einem anderen Gericht anhängt.
2. Dazu bedarf es der Einrichtung einer Registrierstelle.
3. Es wird geregelt, daß nur ein Gericht die Frage weiter bearbeitet, während die anderen Verfahren ganz oder teilweise ruhen.
4. Das Gericht trägt das Problem an den Herausgeber der Anweisung, z. B. an die oberste Finanzbehörde des Landes, heran, dessen Finanzamt verklagt ist, bei gemeinsamen Ländererlassen vielleicht an den BdF.
5. Der Behörde wird die Verpflichtung zu einer verbindlichen Erklärung auferlegt, die ggf. nach Konsultation mit den anderen obersten Landesfinanzbehörden abzugeben ist.
6. Kann sich das Gericht auch dann nicht entschließen, der sich aus der Verwaltungsanweisung ergebenden, evtl. geänderten Auffassung zu folgen, wird die abstrakte Frage dem BFH vorgelegt.
7. Dieser entscheidet durch eine Art Grundurteil, verpflichtet die Verwaltung ggf. zu einer Änderung ihrer Anweisung.
8. Diesem Urteil wird durch Gesetz Bindungswirkung über den Einzelfall hinaus zugelegt.
9. Zu regeln ist schließlich, ob und ggf. wieweit auch bestandskräftige Verwaltungsakte zu ändern sind.

Diskussion (2. Teil)

Diskussionsleiter: Ministerialdirektor Dr. K. Koch, Bonn

Dr. J. Jenetzky, Ludwigsburg

Ich habe drei Jahre Erfahrung als Referent für Umsatzsteuer bei der OFD, acht Jahre Finanzamtspraxis und jetzt drei Jahre Fachhochschule. Leider habe ich keine Erfahrung aus dem internen Bereich der Gerichte. Gestern und heute haben wir vernommen, wie sich Richter, Ministerialbeamte und Rechtslehrer die Verantwortung für unzulässige Rechtsschöpfungen außerhalb des formellen Gesetzgebungsverfahrens zugeschoben haben. Ich habe leider eine Stellungnahme zu der Quasigesetzgebung der primären Rechtsanwender, der Sachbearbeiter und Sachgebietsleiter, vermißt. Einige Anklänge dazu waren im letzten Vortrag zu hören, aber am Ende des Vortrages hat sich der Referent aus meiner Sicht wieder von der Verwaltungspraxis entfernt. Wie sieht es denn aus? Wir haben gestern gehört, daß das Gesetz nur die allgemeine Wertung enthalte und nicht die nötige Regeldichte hat, obwohl das schon oft mehr als genug Stoff ist. Dieser Gesetzesstoff wird jetzt durch die Gerichte weiter komprimiert. Das, was nachher beim Verordnungs- und Erlaßgeber ankommt, ist schon eine gehörig verdichtete Materie. Jetzt wird in Einführungs- und Einzelerlassen noch einmal verdichtet und das Ganze dem normalen Sachbearbeiter vorgesetzt. Der ist aber nicht in der Lage, diese Fülle von Rechtsmaterie zu verarbeiten, nicht aus Vorsatz, sondern aus Überforderung. Er wendet sich lieber an den Fachkundigen im Finanzamt, den zuständigen Hauptsachgebietsleiter. Im Regelfall tut er nicht einmal das, sondern er selektiert aus der vorhandenen Rechtsfülle und Rechtsmasse das, was ihm interessant erscheint. Das ist das, was zur Durchsetzung des Steueranspruchs erforderlich ist. Angewendet wird also nur, was zweckmäßig erscheint. Verwaltungsentscheidungen und Gerichtsurteile benutzt er allenfalls dazu, um mit ihrer Hilfe im Gespräch mit dem Steuerberater eine für die Verwaltung optimale Lösung zu erreichen. Er benutzt dieses Spezialwissen nicht zur methodischen Rechtsfindung, sondern nach Art einer Trumpfkarte beim Spiel der Lösung von Steuerrechtsfällen.

Mehr als achtzig Prozent der problematischen Fälle werden ohne Kontakt mit der vorgesetzten Behörde oder gar den Gerichten so im Vorfeld erledigt. Mit dieser Realität sollte man sich befassen. Die gestern und heute hier angesprochenen Probleme hat man ja relativ im Griff. Die Fachbeamten der Ministerien und die Richter denken Tag und Nacht über die systematisch richtige Lösung nach. Wer aber seine Prozentzahlen in der Fallbe-

arbeitung erledigen muß, hat auf der anderen Seite auch nicht jeden Tag einen kundigen Spitzenberater wie Herrn *Felix*, sondern einen Berater, der, wie er, in den Niederungen des Steuerrechts ringt, der evtl. etwas mehr Ahnung hat in Bilanzierungswahlrechten. Dafür beherrscht der Sachbearbeiter mehr Bewertung und Abgabenordnung, und dann wird eben gefightet, um den Steueranspruch durchzusetzen. Das wäre einmal ein Thema, das einer eigenen Tagung wert sein sollte.

Zur Frage, inwieweit man als Finanzbeamter an Gerichte und vorgesetzte Behörden gebunden ist: Ein kundiger Finanzbeamter beherrscht die Kunst, erforderlichenfalls Gerichte und vorgesetzte Behörden zu vermeiden. Er entwickelt Strategien, diese beiden Institutionen auszuschalten, wenn er einen Fall in einer bestimmten Richtung entscheiden will. Er macht das nicht aus Leichtfertigkeit, sondern um seinen Besteuerungsauftrag zu erfüllen. Dem Geschäftsablauf bekommt eine solche Handlungsweise nicht einmal schlecht. Nach drei Jahren Fachhochschule wäre ich zu einer solchen praktischen und zügigen Arbeitsweise wohl nicht mehr in der Lage. Wird das Bewußtsein durch Stoffüberfrachtung zu sehr sensibilisiert, so befindet man sich in der Lage eines Tausendfüßlers, den man fragt, welches Bein er zuerst anhebe. Dann versinkt man in Problemen, die einem die erwartete zeitgerechte Erledigung der anstehenden Arbeiten unmöglich machen.

Diskussionsleiter Ministerialdirektor Dr. *K. Koch*, Bonn

Natürlich könnte auch einmal die Praxis der Besteuerung untersucht werden. Ich gehe jedoch davon aus, daß die Besteuerungspraxis sich immer noch im Rahmen der Gesetze hält. Ihre Hinweise waren wohl offenbar mehr auf die Sachverhaltenswürdigung gemünzt.

Prof. Dr. *H. W. Kruse*, Bochum

Ich bitte nur eine Klarstellung anbringen zu dürfen, Herr Dr. *Möllinger*. Ich habe nicht meine Interpretation des Art. 3 Abs. 1 GG vorgetragen, sondern die des Bundesverfassungsgerichts. Diese von mir selbst bedauerte Interpretation ist nun einmal der Ist-Zustand, und dieser Ist-Zustand zwingt mich dazu, das sog. Analogieverbot zu verteidigen. Solange das Bundesverfassungsgericht, was die Steueranknüpfung angeht, den Gleichheitssatz leerlaufen läßt, kann ich nicht auf Gerechtigkeitsüberlegungen und Gerechtigkeitsvorstellungen abstellen, die das Bundesverfassungsgericht nicht durchsetzt. Bisher hat sich das Bundesverfassungsgericht von

der Kritik an der Willkürrechtsprechung nicht beeindruckt lassen. Sollte sich das ändern, werde ich meine Konsequenzen überdenken müssen.

Richter am Bundesfinanzhof Dr. *L. Woerner*, München

Zu den Ausführungen von Herrn *Pelka* möchte ich nur eine Anmerkung machen. Uns Richtern wird manchmal vorgeworfen, wir wären besser, wenn wir eine gewisse Zeit als Rechtsanwalt tätig gewesen wären. Nehmen Sie es mir bitte nicht übel, Herr *Pelka*, wenn ich Ihnen sage: Ich hätte es begrüßt, wenn Sie eine gewisse Zeit Richter gewesen wären. Meine Richterkollegen verstehen mich, glaube ich, durchaus. Sie wären dann nämlich unter dem Gewissenszwang gestanden, sinnvolle Entscheidungen zu treffen. Das hätte ich Ihnen gewünscht, denn wenn wir z. B. vor der Frage stehen, ob bestimmte Einkünfte zu besteuern sind, wir aber keine Zurechnungsregel haben, dann müßten wir, streng genommen, d. h. bei strikter Einhaltung des Analogieverbots, von einer Besteuerung überhaupt absehen. Der Gesetzgeber will aber eine Besteuerung. – Und das zweite: Ich habe mir in meinem Referat große Mühe gegeben, bestimmte Begriffe zu klären, habe versucht, deutlich zu machen: Die Frage, ob steuerverschärfendes Analogieverbot, ja oder nein, hängt stark vom methodologischen Standpunkt ab, davon, ob man der Auslegungsgrenze des möglichen Wortsinnes folgt oder nicht. Es gibt eine starke Strömung in der Methodenlehre, die das heute nicht mehr tut. Diese Leute dürften an sich vom Analogieverbot gar nicht sprechen; es dürfte für sie nicht bestehen. Alles wäre bei ihnen eine Frage der Auslegung. Es wäre wichtig zu wissen, ob Ihren Ausführungen die Anerkennung des möglichen Wortsinns als Auslegungsgrenze zugrunde liegt.

Nun zu Herrn *Martens*. Ich bin von Ihrem Gedanken der Normverdichtung an sich fasziniert, über Ihre These 6 bin ich allerdings ein wenig erschrocken. Das mag daran liegen, daß ich Sie heute morgen nicht richtig verstanden habe. Sie sagen, es bestehe eine präsumtive Verbindlichkeit der gesetzgebundenen Verwaltungsvorschriften in dem Sinne, daß die Gerichte von den darin enthaltenen Vollzugsmaßstäben nur aus zureichendem Grund abweichen dürfen. Außerdem müsse die zeitliche Auswirkung der späteren Rechtsprechung berücksichtigt werden. Es handelt sich hier doch wohl offenbar Ihrer Meinung nach um solche Verwaltungsvorschriften, die Gesetze zunächst einmal auslegen. Die Bindung an eine solche Auslegung hinge also einmal davon ab, daß die Verwaltung überhaupt etwas tut; zum zweiten, daß ein gewisser Zeitraum abgelaufen ist und eine große Zahl der Fälle nach diesen Verwaltungsvorschriften über die Bühne gegangen sind. Das würde doch folgendes bedeuten (ich will es jetzt einmal grob skizzieren): Man schreibt zunächst einmal möglichst wenig ins

Gesetz. Dann bringt man dasjenige, was man nicht ins Gesetz gebracht hat (vielleicht, weil es politisch etwas heikel war), in die Verwaltungsvorschriften, und dann vergeht einige Zeit (die in unserer Gerichtsbarkeit sehr lange dauern kann) und eines Tages – nach sechs oder sieben Jahren – kommt der Fall zum Bundesfinanzhof. Die meisten Fälle sind zu diesem Zeitpunkt nach den Grundsätzen der Verwaltungsvorschriften erledigt. Und dann müßten wir als unabhängige Richter sagen: Wir sind an das gebunden, was die Verwaltung gemacht hat. Das ist für mich mit der Unabhängigkeit der nur an das Gesetz gebundenen Gerichte schlechthin unvereinbar. Sie sagen, nur aus zureichendem Grunde dürften die Gerichte abweichen. Ich vermag aber nicht zu unterscheiden zwischen vertretbaren, gerade noch vertretbaren oder vielleicht überhaupt nicht mehr vertretbaren Gründen. So geht es – glaube ich – nicht.

Ich möchte Ihnen einen konkreten Fall nennen, der z. Zt. beim I. Senat des BFH anhängig ist (deshalb muß ich mich persönlich mit einer eigenen Stellungnahme auch sehr zurückhalten). Das Umwandlungssteuergesetz 1969 hat für Umwandlungen nach den handelsrechtlichen Vorschriften eine Rückwirkung in der Weise eingeführt, daß bei der Besteuerung angeknüpft wird an den Stichtag der Umwandlungsbilanz. Dies führt zu einer Rückwirkung. Diese Regelung gilt nur für Umwandlungen nach handelsrechtlichen Vorschriften, nicht für die übrigen Umwandlungen. Wir haben einen Fall einer nicht handelsrechtlichen Umwandlung (Umwandlung einer Personengesellschaft in eine GmbH). Die Verwaltung sagt nun – vernünftigerweise, wie ich zugebe –: Für die anderen Umwandlungen machen wir die Rückwirkung auch. Wir Richter stehen nun vor der Frage. Nach dieser Verwaltungsvorschrift sind die meisten Umwandlungsfälle abgewickelt worden. Wir haben aber zu entscheiden: War diese erweiternde Vergünstigung, die die Verwaltung eigenmächtig in den Verwaltungsvorschriften vorgenommen hat, rechtens? Liest man das Gesetz und seine Materialien, so ergibt sich: Der Gesetzgeber hatte sämtliche Fälle der Umwandlung vor Augen. Im Bundesrat hatte man bemerkt, daß das handelsrechtliche Umwandlungsgesetz zu dieser Zeit im Gesetzgebungsverfahren war und daß dort eine Rückwirkung vorgesehen war. Der Gedanke war: Es wäre doch unsinnig, wenn man im Handelsrecht die Rückwirkung zuließe, im Steuerrecht nicht. Der Gesetzgeber hat also genau gewußt, was er tat, er hat bewußt die Rückwirkung auf die handelsrechtlichen Umwandlungen beschränkt und die anderen Fälle der Umwandlung davon ausgenommen. Obwohl der BFH vielleicht nun zu dem Ergebnis kommen könnte, hier fehle es an einer Lücke im Gesetz, wären wir nach Ihren Ausführungen möglicherweise gleichwohl an die Verwaltungsauffassung gebunden. Dazu würde mich Ihre Meinung interessieren.

Prof. Dr. R. Mußgnug, Heidelberg

Herrn *Martens* These von der präsumtiven Verbindlichkeit der Verwaltungsrichtlinien leuchtet unmittelbar ein. Aber mir bleibt unklar, ob sich hinter ihr eine Rechtsnorm oder nur eine Anstandsregel für den Umgang der Finanzgerichte mit der Finanzverwaltung verbirgt. Die Mahnung, wohlüberlegte Steuerrichtlinien, an die sich nicht nur die Finanzämter, sondern auch die überwiegende Mehrzahl aller Steuerschuldner halten, nicht ohne zwingenden Grund beiseite zu schieben und durch ganz anders lautendes Richterrecht zu ersetzen, verdient ohne Zweifel Beachtung. Aber zum Verfassungsprinzip läßt sie sich wohl kaum aufwerten, wenn man von den Sonderfällen absieht, in denen Art. 3 Abs. 1 GG helfend eingreift.

Aber es drängen sich weitere Fragen auf: Der Professor in mir wünscht sich vor allem eine präsumtive Verbindlichkeit seiner Rechtsgutachten. Noch wichtiger ist jedoch die präsumtive Verbindlichkeit, die die höchstgerichtliche Rechtsprechung für die Finanzverwaltung besitzen sollte. Wenn wir nicht prinzipiell daran festhalten, daß der BFH über die von ihm aufgegriffenen Streitfragen im Zweifel endgültig entscheidet, so geraten wir nämlich in Konflikt mit dem Rechtsstaatsprinzip und dem Grundsatz der Steuergleichheit. Denn die Nichtanwendungs-Erlasse, die Herr *Martens* in seinem mündlichen Vortrag mit Recht sehr viel zurückhaltender gewürdigt hat, als dies sein Leitsatz erwarten ließ, benachteiligen die prozesscheuen, unvollständig informierten Steuerschuldner, die nicht wissen, womit man in München Erfolge erzielen und günstiger fahren kann, als wenn man bedingungslos für bare Münze nimmt, was einem das Finanzamt erklärt. Es kann zwar mitunter durchaus Anlaß geben, ein BFH-Urteil in Zweifel zu ziehen und die von ihm behandelten Probleme ein zweites Mal durch die Instanzen zu treiben. Aber das sollte auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben. In der Regel schuldet die Finanzverwaltung der BFH-Rechtsprechung den Respekt, der sich statt in Nichtanwendungs- in Anwendungserlassen niederschlägt.

Noch eine Bemerkung zu Herrn *Pelkas* Ausführungen: Wir haben schon gestern einen Tag der Gesetzesfreude erlebt. In Herrn *Pelkas* Referat ist die Gesetzesfreude aber für mein Empfinden weit über ihr Ziel hinausgeschossen. Das gilt insb. für seine Attacke gegen die Regelung des Kaufkraftausgleichs durch Verwaltungsrichtlinien. Mit einem Gesetz, das den Kaufkraftausgleich normativ festschreibt, wären wir schlecht bedient. Ein solches Gesetz könnte mit dem permanenten Wandel der Verhältnisse nicht Schritt halten. Denn es wäre ein Ding der Unmöglichkeit, es durch fortwährende Änderungsgesetze oder -verordnungen der tatsächlichen Lage anzupassen. Anstatt selbst entscheiden zu können, was auf diesem

Felde angemessen ist, müßten die Finanzgerichte daher das von Herrn *Pelka* geforderte Kaufkraftausgleichsgesetz immer wieder dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorlegen. Dieses Gesetz wäre also nichts weiter als eine Arbeitsbeschaffungsmaßnahme für justament diejenigen Institutionen unseres Landes, die sich bislang noch nie über Auftragsrückgänge zu beklagen hatten.

Rechtsanwalt Dr. A. *Raupach*, München

Zu dem, was ich mir an den beiden Tagen während der Diskussion notiert habe:

Der Gesetzgeber wird offenbar zunehmend als unfähig angesehen, unmittelbar in die Praxis umsetzbare, praktikierbare Gesetze zu erlassen; daher wird dem Gesetzeswortlaut geringe Bedeutung beigemessen; daher auch werden Verwaltungsanweisungen nicht nur für unerlässlich gehalten, sondern wird ihnen zunehmend ein „gesetzesnaher“ Rang zuerkannt, obschon ihre Fülle zusammen mit Literatur und Rechtsprechung zu einer „physischen und psychischen Überforderung“ führt, wie gesagt wurde. Hinzu kommt, auch das haben wir erörtert, eine Finanzgerichtsbarkeit, der (was die Prozedurdauer betrifft) zunehmend ein Zustand attestiert wird, der objektiv an Rechtsverweigerung grenzt.

Ich frage mich bei dieser Situation, woher eigentlich der Optimismus rührt – z. B. in der Aussage von Herrn Dr. *Koch* –, daß tatsächlich das, was hier in einem Massenverfahren als Recht praktiziert wird, tatsächlich auch das ist, was in einer Fülle von Gesetzen, Verordnungen, Erlassen und Gerichtsentscheidungen über den einzelnen Bürger, Finanzbeamten und Steuerberater „niedergeht“. Ein solcher Optimismus beruht auf einer Illusion: Seit geraumer Zeit gibt es eine Steuerrechtsordnung, die von den zuständigen Gewalten gesetzt, und eine andere, die tatsächlich angewendet wird; angewendet wird das, was man für die geltende Rechtsordnung hält, die aber tatsächlich für den Rechtsanwender nicht mehr überschaubar und erfassbar ist.

Man mag es als formaljuristisch wenig ergiebig ansehen, wenn ich darauf hinweise, daß bei unserer kontroversen und tiefsinnigen Auseinandersetzung gelegentlich der Eindruck entstehen könnte, wir verkennten mit unserer puristischen Argumentationsweise die erschreckende Situation unserer Steuerrechtswirklichkeit oder verdeckten sie gar.

Diskussionsleiter Ministerialdirektor Dr. *K. Koch*, Bonn

Herr *Raupach*, ich halte Ihre Mahnung für berechtigt, bedauere nur, daß hier keine Abgeordneten anwesend sind. Die Abgeordneten könnten

Ihnen testieren, daß ähnliche Ausführungen, wie Sie sie hier jetzt gemacht haben, von mir manches Mal im Finanzausschuß des Bundestages wegen der Gesetzesflut vorgetragen worden sind. Die Gesetzesflut zieht eine Erlaßflut nach sich. Je komplizierter das Gesetz – denken Sie an die Umsatzsteuernovelle –, desto komplizierter wird wiederum der Erlaß. Ich bewundere jeden im Steuerrecht Tätigen, der dieses Recht überhaupt noch praktizieren kann. Es kann nicht oft genug dargelegt werden, daß wir vereinfachte Gesetze für die Verwaltungspraxis brauchen. Sie haben gestern abend Herrn Finanzminister *Wagner* gehört. Er hat von dem Haushaltsstrukturgesetz und den Begleitgesetzen gesagt, daß sie auch nicht weiter zur Vereinfachung beitragen. Ich will Ihnen ein ganz einfaches Beispiel nennen, wie der Interessenstreit zwischen dem Streben nach Vereinfachung und nach mehr Gerechtigkeit abläuft: Die Zeit der Arbeitslosigkeit wurde bisher im Lohnsteuerjahresausgleich als Zeit ohne steuerpflichtige Einnahmen angesehen, da das Arbeitslosengeld steuerfrei ist. Ein zeitweilig Arbeitsloser konnte daher über Lohnsteuererstattungen einen höheren Nettolohn beziehen, als er ihn bezogen hätte, wenn er das ganze Jahr gearbeitet hätte. Der Ruf ging dann an den Steuergesetzgeber. Dieses sozialpolitisch unerwünschte Ergebnis müsse beseitigt werden. Es solle vom Jahresprinzip zum Monatsprinzip übergegangen werden. Es war jedoch technisch unmöglich, im Lohnsteuerrecht zum Monatsprinzip überzugehen, um Lohnsteuererstattungen für die Zeit der Arbeitslosigkeit zu vermeiden. Eine Versteuerung des Arbeitslosengeldes schied wegen der damit verbundenen Finanzausgleichsprobleme aus. So kam es zu dem jetzt im Einkommensteuergesetz vorgesehenen Progressionsvorbehalt, der sicherstellt, daß ein Arbeitsloser sich über den Lohnsteuerjahresausgleich nicht formell besser stellt als ein Bürger, der das ganze Jahr gearbeitet hat. Die damit verbundene Verwaltungschwierigkeit wurde in Kauf genommen, um das bisherige sozial unerwünschte Ergebnis zu vermeiden.

Prof. Dr. *H. Söhn*, Passau

Zwei Fragen an Herrn *Martens*: 1. Wie soll eine – sofort oder nach Ablauf einiger Jahre eintretende – präsuntive Verbindlichkeit von norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften mit Art. 19 Abs. 4 GG in Einklang stehen? 2. Wollen Sie für Verwaltungsvorschriften generell einen gerichtlich nicht überprüfbaren Beurteilungsspielraum einführen? Und eine Frage an Herrn *Martens* sowie an Herrn *Trzaskalik*: Böte die sog. Wesentlichkeits-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Spielraum für „ausfüllende“ Verwaltungsvorschriften, wenn der Gesetzgeber die wesentlichen Grundlagen geregelt hat?

Prof. Dr. K. Tipke, Köln

Bei der Vorbereitung der Tagung, Herr *Jenetzky*, habe ich auch an die „Frontbeamten“ gedacht. Es ist aber sehr schwer, sie für das Podium zu gewinnen. Ich bin dann auf die Idee gekommen, einen Brief an die Zeitschrift der Steuerbeamtengewerkschaft „Die Steuer-Gewerkschaft“ zu schreiben¹, um die Beamten der Finanzämter zur Diskussion zu ermuntern. Leider sind aber nur zwei Briefe bei der Zeitschrift eingegangen, darunter ein Brief eines pensionierten Beamten². Dazu wurde mir gesagt, ein im Dienst befindlicher „Frontbeamter“ würde wohl kaum wagen, sich öffentlich zu äußern³.

Ich habe dann noch eine Frage an Herrn Kollegen *Koblmann*, ich werde sie in einen einfachen Fall kleiden: Ein Arbeitnehmer hat ein größeres Vermögen geerbt und hat relativ hohe Zinseinkünfte. Er hat keinen Steuerberater, kennt die Richtlinien nicht und liest auch nicht die Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung. Allerdings schaut er in das Gesetz, versteht aber unter „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ Einkünfte von Kapitalisten. Zu den Kapitalisten zählt er sich als Arbeitnehmer nicht. Folglich kommt er zu dem Ergebnis, daß die Zinsen nicht zu versteuern seien. Eines Tages greift das Finanzamt den Fall auf und bringt ihn vor die Strafsachenstelle. Kann dieser Arbeitnehmer nun bestraft werden? Ich habe Sie vorhin so verstanden: Verwaltungsvorschriften und auch die Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung seien für das Steuerstrafrecht irrelevant; maßgeblich sei allein das Gesetz. Dieses Gesetz hat der Arbeitnehmer sich angesehen, er hat es nur falsch verstanden. Hat er sich strafbar gemacht?

Rechtsanwalt Dr. J. Pelka, Köln

Zu Herrn Dr. *Woerner*: Auch ich würde es sehr begrüßen, wenn gelegentlich Rechtsanwälte als Richter des Bundesfinanzhofs tätig werden könnten. Wenn ich es richtig sehe, gibt und gab es keinen Richter des Bundesfinanzhofs, der zuvor Rechtsanwalt war. Ich stimme Ihnen darin zu, daß es sowohl für den Bundesfinanzhof wie für die Rechtsanwaltschaft nützlich wäre, wenn die gerichtliche Aufgabe gelegentlich durch ehemalige Anwälte wahrgenommen würde. Der Umstand, daß kein Richter des Bundesfinanzhofs aus der Anwaltschaft kommt, ist auch deshalb betrüblich, weil in

¹ Vgl. „Die Steuer-Gewerkschaft“ 1981, 117.

² „Die Steuer-Gewerkschaft“ 1981, 168, 209.

³ In der Tat hat sich in „Die Steuer-Gewerkschaft“ 1981, 210, ein Beamter nachträglich anonym geäußert.

erheblichem Umfang leitende Finanzbeamte zu Richtern des Bundesfinanzhofs bestellt werden. Ich will damit nicht unterstellen, daß die aus der Finanzverwaltung kommenden Richter parteiisch sind, um einen Gedanken aus meinem Vortrag aufzugreifen, aber diese Richter kommen dennoch aus einem Bereich, den der Steuerpflichtige der Gegenpartei zuordnet. Im Interesse der Neutralität wäre die Berufung eines Rechtsanwalts zum Bundesfinanzhof jedenfalls wünschenswert. Ich glaube auch nicht, daß es allein finanzielle Fragen sind, die einen Rechtsanwalt von der Bewerbung für dieses Gremium abhalten; es ist wohl eher Tradition. Man sollte diese Tradition aber gelegentlich überprüfen.

Ich verstehe, Herr Dr. *Woerner*, die Begriffe „Analogie“ und „Auslegung“ wohl wie Sie. Ich denke, für uns beide beginnt die Analogie da, wo der mögliche Wortsinn aufhört. Diese, wohl von *Larenz* begründete Abgrenzung ist Grundlage unserer Diskussion gestern und heute gewesen, und in diesem Sinne habe ich meine Theorie verstanden wissen wollen.

Ihre Überlegung, Herr Professor *Mußgnug*, zum Kaufkraftausgleich kann ich nachvollziehen. Ich verkenne nicht die Schwierigkeiten, die Höhe des Kaufkraftausgleichs durch Gesetz festzustellen, glaube aber nicht, daß es dem Gesetzgeber freisteht, zur Höhe des Kaufkraftausgleichs überhaupt nichts anzuordnen. Einige Grundlagen zur Ermittlung dieses Währungsausgleichs ließen sich doch wohl gesetzlich regeln. Wenn sich dies entgegen meiner Annahme als außerordentlich schwierig darstellen sollte, bliebe immer noch die Möglichkeit, dazu eine Rechtsverordnung zu erlassen. Wenn die bislang bestehenden Verwaltungsvorschriften als Rechtsverordnung erlassen würden, wäre ihre demokratische Legitimation wohl doch ein wenig fundierter, als dies jetzt der Fall ist.

Vizepräsident des FG Dr. J. Martens, Berlin

Ich möchte versuchen, das, was Herr *Woerner*, Herr *Mußgnug*, Herr *Raupach* und Herr *Söhn* gefragt haben, etwas zu kombinieren; die Dinge überschneiden sich ja zum Teil. Bei meinen Überlegungen zur Normverdichtung stütze ich mich vor allem auf *J. Esser*, bei dem Begriff der präsumentiven Verbindlichkeit auf *M. Kriele*. Ich bin mir völlig darüber im klaren, daß die Frage, was nun eigentlich vertretbare, noch bessere oder nicht ganz so gute Gründe sind, nicht einfach zu beantworten ist. Ich will mich auch nicht einfach darauf zurückziehen, daß man bei *Kriele* nachlesen kann, wie auch im angelsächsischen Rechtskreis durchaus nicht einheitlich differenziert wird und manchmal gute, dann wieder sehr gute Gründe für die Abweichung (von bereits vorliegenden Gerichtsentscheidungen) verlangt werden. Im Grunde sind das fast Leerformeln, mit denen man so zunächst

wenig anfangen kann. Einen Punkt halte ich dabei aber für besonders wichtig: Ich meine, daß für den Richter nicht nur eine moralische Pflicht zur Beachtung von Verwaltungsvorschriften besteht, sondern eine Rechtspflicht, und daß damit ein Zwang zu mehr Methodengenauigkeit verbunden ist. Es ist eine – zugegebenermaßen kleine – Hoffnung, daß etwas mehr Methodengenauigkeit erreicht werden kann, wenn der Richter bei der Interpretation nicht unmittelbar auf das Gesetz zurückgreift (und dabei alle anderen Stimmen, Kommentare, Lehrbücher, Festschriften usw. mit zu Rate zieht, unter anderem auch die Verwaltungsrichtlinien), sondern wenn er sich fragt, wie die Verwaltung, die zeitlich eher mit der Sache befaßt war, die Vorschrift methodisch angewandt hat und weshalb dies so geschehen ist. Lassen Sie mich hier noch einmal das Beispiel nennen, das ich in meinem Referat bereits erwähnt habe, daß nämlich der Bundesfinanzhof den Bauherrenbegriff definiert hat, ohne die Definition in der Einkommensteuerrückführungsverordnung zu beachten, also durch unmittelbaren Rückgriff auf die Gesetzeslage. Das Beispiel hinkt insofern, als es um eine gesetzesinterpretierende Verordnung ging (die ein hier nicht zu erörterndes besonderes Problem darstellt), es mag aber aufzeigen, wie nötig es ist, das zu beachten, was die Exekutive im jeweiligen Fall bereits vorgedacht hat.

Was Ihr Beispiel mit dem Umwandlungsgesetz angeht, Herr *Woerner*, so meine ich, daß der Wille des Gesetzgebers maßgebend ist, der nur für bestimmte Fälle Rückwirkungen normiert hat. Eine dagegen gerichtete Interpretation durch Verwaltungsvorschriften verstößt gegen den Vorrang des Gesetzes, hat also mit der Vorbehaltsproblematik nichts zu tun. Dazu möchte ich sogleich noch bemerken, daß mir in mehreren Referaten und Diskussionsbeiträgen bei Einwänden gegen die rechtliche Qualität von Verwaltungsvorschriften Beispiele aufgefallen sind, in denen Verwaltungsvorschriften gegen den Vorrang des Gesetzes verstießen. So etwa auch das Beispiel, in dem die Selbstanzeige an eine bestimmte Stelle gerichtet werden mußte. Da hätte ich genauso wenig Bedenken zu sagen: Das verstößt gegen den Vorrang des Gesetzes – wie in den von mir erwähnten GNOFÄ-Fällen. Aus solchen Beispielen kann kein Argument gegen eine größere Rolle der Verwaltungsvorschriften bei einer Norminterpretation, die nicht den Vorrang des Gesetzes verletzt, hergeleitet werden.

Was die präsumtive Verbindlichkeit anbelangt, Herr *Mußgnug*, so bin ich mir durchaus der Problematik bewußt, die darin liegt, diesen für die Rechtsprechung entwickelten Begriff auf Verwaltungsvorschriften anzuwenden. Die bislang vorherrschende Übung, deren Wirkungen nur faktisch zu erklären, bereitet mir allerdings noch mehr Unwohlsein. Eine präsumtive Verbindlichkeit für Gutachten von Professoren kann nicht ange-

nommen werden, und zwar nicht etwa im Hinblick auf irgendwelche Zweifel an der Qualität solcher Äußerungen, sondern deshalb, weil die präsumtive Verbindlichkeit im Bereich der Rechtsprechung darauf beruht, daß nicht einzelne Urteile, sondern eine Kette von Entscheidungen die Norm in einer Weise verdichten, welche die Rechtswirklichkeit prägt. *Esser* schreibt treffend, das BGB von heute ist ein anderes als das BGB des Jahres 1900, und zwar auch hinsichtlich der seither nicht geänderten Vorschriften. Richter haben aufgrund ihrer Kompetenz zum Erlaß von Einzelfallentscheidungen, aus denen sich dann die Verfestigung der Rechtslage herausbildet, eine andere Funktion als Professoren. Letztere können deshalb keine präsumtive Verbindlichkeit bewirken.

Die Antwort auf die von Herrn *Söhn* gestellte Frage zu Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes hängt – ich erwähnte es bereits heute früh – davon ab, wie man das Merkmal „Recht“ in der Passage „in seinen Rechten verletzt“ begreift. In der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit hat der dort entwickelte Beurteilungsspielraum nicht die Ausdehnung erfahren, die nach dem (von *Bachof* als *Sensation* bezeichneten) Urteil des 1. Senats des Bundesverwaltungsgerichts in dem Fall der jugendgefährdenden Schriften mancherorts erwartet worden war, sondern ist auf wenige Fallgruppen, wie z. B. das Prüfungsrecht und die dienstliche Beurteilung von Beamten, begrenzt geblieben. Im Hinblick auf diese Beschränkung wird auch Art. 19 Abs. 4 GG meist als wenig problematisch empfunden und eine nur auf besondere Bereiche bezogene Weiterentwicklung des Beurteilungsspielraums würde ich auch für das Steuerrecht allenfalls befürworten. Die unter dem Blickwinkel einer präsumtiven Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften zu stellende Frage nach einem zureichenden Grund für eine davon abweichende richterliche Interpretation kennzeichnet nicht die Grenzen der richterlichen Prüfungskompetenz gegenüber einem behördlichen Beurteilungsspielraum. Ich räume ein, daß präsumtive Verbindlichkeit ein unscharfer Begriff ist. Es soll ein Versuch sein, von der Erklärung der Verwaltungsvorschriften als nur faktisch wirksam wegzukommen, da es doch um Rechtswirkungen geht.

Wenn nun gefragt wird, ob das letztlich Folgen von Mängeln der Gesetzgebung seien, so erinnere ich an den inzwischen als Irrtum entlarvten Glauben des Kodifikationszeitalters, man könne mit einem umfassenden Gesetz alle Fragen beantworten. *Kriele* hat dazu auf die gescheiterten Versuche hingewiesen, für das preußische ALR zugleich mit einem Interpretationsverbot für die Richter andere staatliche Stellen mit der authentischen Interpretation entstehender Zweifelsfragen zu betrauen. Auch mit einem Gesetz, das nur einen begrenzten Bereich erfassen will, wie z. B. das Einkommensteuerrecht, lassen sich viele Fragen nicht abschließend klären.

Die Gesetze könnten sicher in vieler Hinsicht besser sein. Aber selbst bei einer erheblich verbesserten Gesetzgebungstechnik bliebe angesichts der Kompliziertheit der zu regelnden Materie immer noch sehr viel, was im Wege der Normenverdichtung geschaffen werden müßte.

Prof. Dr. G. Koblmann, Köln

Herr Kollege *Tipke*, das von Ihnen gebildete Beispiel weist Parallelen zu den Fällen auf, mit denen sich die höchstrichterliche Rechtsprechung seit jeher zu beschäftigen hatte. Ich erinnere an das Beispiel aus der Reichsgerichtsrechtsprechung, wo der Täter sich dahingehend eingelassen hatte, er habe nicht gewußt, daß der Stempel in der Dienstreithose des Polizisten eine Urkunde sei. In diesem und in ähnlichen Fällen hat das Reichsgericht – und der BGH liegt auf der gleichen Linie – gesagt, der Urkundenbegriff sei ein normatives Tatbestandsmerkmal. Das gleiche würde hier für die Kapitaleinkünfte gelten. Und bei diesen normativen Merkmalen reicht eine Parallelwertung in der Laiensphäre aus. Das führt zu dem Ergebnis, daß die Einlassung des Täters an seiner Strafbarkeit nichts ändert.

Prof. Dr. K. Tipke, Köln

Darf ich das so verstehen, Herr Kollege *Koblmann*, daß der Steuerpflichtige die Richtlinien und die Rechtsprechung nicht zu kennen, sich über sie nicht zu informieren braucht, daß er auch keinen Steuerberater zu nehmen braucht, daß er das Steuerrecht aber eben gleichwohl kennen muß – kraft Parallelwertung in der Laiensphäre? Diese Theorie will mir nicht sogleich einleuchten.

Prof. Dr. Chr. Trzaskalik, Mainz

Was Herr *Jenetzky* gesagt hat, bestärkt mich in meiner Vorstellung, daß wir doch etwas „mehr Gesetz“ brauchen. Denn Ihr Ergebnis war, daß Sie sich Ihr eigenes Gesetz machen; das ist keine Lösung. – Herr *Raupach*, Ihre Ausführungen zu den verschiedenen „Rechtsordnungen“ geben mir wohl auch recht. – Herr *Söbn*, zur „Wesentlichkeitstheorie“ des Bundesverfassungsgerichts: Man wird im Steuerrecht sehr behutsam unterscheiden müssen, in welchen Bereichen zuviel geregelt ist, in welchen zu wenig. Ob die Wesentlichkeitsrechtsprechung Anhaltspunkte dafür gibt, daß in bestimmten Fällen mit Verwaltungsvorschriften gearbeitet werden darf, das halte ich für diskutabel. Beispiel: Die Kaufkraftausgleichsrichtlinien, die, wenn ich recht informiert bin, auf Daten des Bundesamts für Statistik beruhen.

Gegenbeispiel: Dem Lob, das Herr *Martens* an anderer Stelle der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu den Immissionswerten gezollt hat, kann ich mich nicht anschließen. Im Gesetz ist vorgesehen, daß sie nach Anhörung der beteiligten Kreise festgelegt werden. Wie die eigentlich Betroffenen, die Bürger, an dem Verfahren beteiligt werden, ist schleierhaft. In der Praxis werden die Werte vom Bundeswirtschaftsminister und den Verbänden ausgehandelt. Dabei spielt eine große Rolle, welche Werte die Industrie wirtschaftlich verkraften kann. Dann von einem vorgezogenen Sachverständigengutachten zu sprechen, ist schon fast frivol. Gutes Anschauungsmaterial enthält auch das Urteil des BFH vom 25. 11. 1980 (BStBl. 1981 II, 204): Wenn man sich ernsthaft mit Absprachen zwischen Finanzausschuß des Bundestags und Finanzminister beschäftigt und darüber grübelt, ob der solchermaßen zustandgekommene Erlaß den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft, dann sind wir wirklich am Ende. – Herr *Tipke*, zu Ihrer Frage betreffend das „Beastandungsverfahren“: Es geht in ihm nicht um den Schutz subjektiver Rechte, sondern um objektive Kontrolle der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns. Beispiel: Normenkontrolle. In Rheinland-Pfalz können darüber sogar Verwaltungsvorschriften verfassungsgerichtlicher Kontrolle unterworfen werden. In Rheinland-Pfalz gilt das Verfahren nur für Landesrecht. Worauf es mir ankommt: Ich halte es für verfehlt, den Verwaltungsvorschriften, die auf Breitenwirkung angelegt sind, mit Mitteln des subjektiven Rechtsschutzes zu begegnen. Man sollte überlegen, ob man ein Verfahren einrichtet, bevor man zur Selbsthilfe greift.

Prof. Dr. P. Kirchhof, Heidelberg

Wir haben heute morgen in mehreren Referaten gehört, daß ein Gesetz, das den Adressaten wesentliche Konkretisierungsaufträge überläßt, eigentlich eine Schwäche des Gesetzgebers kennzeichne. In der Nachmittagsdiskussion hat sich demgegenüber jedoch eine gewisse Gegentendenz angedeutet. Diese möchte ich mit der These verstärken, daß der für Gegenwartsentwicklung offene Gesetzestatbestand eine Tugend disziplinierter Gesetzgebung ist. Dieses kann man insb. am Beispiel der Steuerverwaltungsvorschriften belegen. Art. 108 Abs. 7 GG rechtfertigt mit Verfassungsrang die Verwaltungsvorschrift als Instrument zur bundesstaatlichen Koordination der Gesetzesanwendung. Die Finanzverfassung setzt also voraus, daß die Steuergesetze nicht eine für die computertechnische Anwendung hinreichende Bestimmtheit besitzen, sondern Bewertungsspielräume offenlassen. Wir müssen uns die Frage vorlegen, ob etwa Tatbestände wie der Arbeitslohn, das Betriebsvermögen, die Betriebsausgabe oder die Bewertungsaufträge des Gesetzes in zahlenmäßiger Bestimmtheit

im Gesetzestext definiert werden sollen oder ob nicht fragmentarische Rechtssätze oder auf Gewohnheit, Verkehrsübung oder Handelsbrauch weiterverweisende Rechtssätze den Anforderungen einer Steuergerechtigkeit näher kommen.

Ein sich auf die Grundsatzaussagen beschränkender Gesetzgeber ist im übrigen der qualifiziertere Rechtsetzer. Es ist schwieriger, das Phänomen, den Typus, den legislatorischen Grundgedanken präzise zu fassen als jeweils aus einer tagesaktuellen Verlegenheit eine Detailregelung zu suchen. Im übrigen fordert eine systembewußte und entwicklungs offene Gesetzgebung einen klaren Konkretisierungsauftrag an die Verwaltung und an die Rechtsprechung. Die Befugnis von Exekutive und Judikative zur Gesetzesvervollständigung und -ergänzung sind prinzipiell unterschiedlich. Die Steuerverwaltung hat grundsätzlich Zugriff auf jeden Steuerfall, weil sie jeden Fall verbindlich, aber nicht letztverbindlich zu regeln hat. Die Rechtsprechung hat prinzipiell keinen Zugriff auf jeden Fall, sondern darf nur auf Antrag, auf Klage tätig werden, darf innerhalb ihrer Zuständigkeit aber das besondere Recht zur Letztentscheidung beanspruchen. Aus der Befugnis der Rechtsprechung zur Letztentscheidung des ihr vorgetragenen Falles folgt sodann, daß die Rechtsprechung auch die verantwortliche Entscheidung über die Breitenwirkung ihrer Rechtsfortbildung zu treffen hat, d. h. zu entscheiden hat, ob und inwieweit sie ihre Ergebnisse in Leitsatzentscheidungen verallgemeinern und publizieren will.

Finanzrichter *Chr. W. Lobse*, München

Ich möchte gegen die These von Herrn *Pelka* Bedenken anmelden, daß Analogie zu Gunsten vielleicht deswegen erlaubt sei, weil man das auf § 227 AO stützen könnte. Man kommt m. E. mit § 227 so nicht zu richtigen und guten Ergebnissen bei sog. zweiseitigen Lückenausfüllungen. Das Entscheidende ist aber der steuerschuldrechtliche Aspekt. Nehmen wir den Fall: Was fällt unter Veräußerung i. S. des § 17 EStG, auch die Einziehung? Wenn ich jetzt eine Analogie zu Lasten zulasse, dann würde durch die Einziehung die Steuerschuld entstehen. Im umgekehrten Fall, bei Analogie zu Gunsten, würde Steuer schon erst gar nicht entstehen. Im Fall des § 227 AO ist das aber anders. Dort wird durch einen Akt der Verwaltung die entstandene Steuer zum Erlöschen gebracht. Und wenn schon im Gesetz aus Gründen der sachlichen Unbilligkeit, die Gründe sind ja ähnlich denen der Lückenausfüllung bei der Analogie, ein Mittel in die Hand gegeben wird, ist das kein Argument dafür, daß die Steuer aus den gleichen Gründen auf der Ebene vorher gar nicht zu entstehen braucht.

Rechtsanwalt Dr. *J. Pelka*, Köln

Ich stimme Ihnen, Herr *Lobse*, darin zu, daß im Fall des § 227 AO die Steuer bereits aus logischen Gründen erst nach ihrer Entstehung erlischt. Es handelt sich aber dabei nur um eine juristische Sekunde, so daß wir in dieser Vorschrift vielleicht doch etwas Brauchbares finden. Wenn der Steuerpflichtige nämlich einen Erlaßanspruch hat und damit – so meine These – eine Lücke im Gesetz vorliegt, dann entsteht dieser Erlaßanspruch bereits bei oder unmittelbar nach Verwirklichung des Steuertatbestandes. Der Anspruch auf Erlaß der Steuer, d. h. der Erlöschenstatbestand, wird ja nicht erst Jahre später durch die Entscheidung des Finanzamts begründet, sondern entsteht mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes selbst. Wenn die Verwaltung vom Gesetzgeber den Auftrag bekommt, die im Gesetz enthaltene Lücke zugunsten des Steuerpflichtigen zu schließen, indem sie das Steuerschuldverhältnis, wenn auch vielleicht nicht theoretisch, aber doch praktisch gar nicht erst entstehen läßt, dann wird damit m. E. im Ergebnis dasselbe erreicht, als wenn der Gesetzgeber ausdrücklich eine Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen vorgeschrieben hätte. Ich räume Ihnen ein, daß dies methodisch keine Analogie ist; es kommt im praktischen Ergebnis aber der Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen so nah, daß es als Stütze für die von mir behauptete These heranziehbar ist.

Richter am Bundesfinanzhof Dr. *K. J. von Bornhaupt*, München

Ich bin als BFH-Richter im VI. Senat tätig. Die Frage, ob und inwieweit Richter Verwaltungsanweisungen zu beachten haben oder nicht, ist neben dem Bewertungssenat gerade bei ihm stets aktuell. So ist z. B. gerade das Lohnsteuereintragungs- und Lohnsteuerjahresausgleichsverfahren ein Massenverfahren, bei der die Finanzverwaltung ohne generelle Verwaltungsanweisungen einfach nicht auskommen kann, wenn es dem – in dieser Veranstaltung teils gescholtenen und teils gepriesenen – Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung irgendwie gerecht werden will.

Inwieweit Verwaltungserlasse von den Steuergerichten zu beachten sind oder nicht, richtet sich vor allem danach, ob sie eine Gesetzesauslegung oder eine Vereinfachungsregelung beinhalten. Die Tatsache, daß der BFH Verwaltungsanweisungen zur Gesetzesauslegung nicht beachtet, lassen Sie mich an Fällen aufzeigen, die eine große Breitenwirkung haben und die uns im VI. Senat des BFH häufig beschäftigt haben, so z. B. bei den Unterhaltszahlungen von Gastarbeitern an ihre im Heimatland verbliebenen Angehörigen. Gerichtliche Entscheidungen gegen Verwaltungsanweisungen zur Gesetzesauslegung können je nach dem zum Vorteil oder zum Nachteil der Stpfl. ausgehen. So hat z. B. der BFH gegen allgemeine, das

Einkommensteuergesetz auslegende Verwaltungsanweisungen zugunsten der Gastarbeiter entschieden, daß Unterhaltsaufwendungen nicht nur dann vorliegen, wenn der Gastarbeiter mindestens viermal im Jahr Geld an seine Angehörigen im Ausland überweist. Nach Ansicht des BFH genügt es vielmehr, wenn der Gastarbeiter nur einmal oder zweimal jährlich Geld für die Angehörigen im Heimaturlaub mitbringt oder die Beträge an sie sendet. Andererseits wirkte es sich zum Nachteil der Stpfl. aus, als der VI. Senat des BFH entgegen allgemeinen Verwaltungsanweisungen und entgegen langjähriger Verwaltungspraxis im Jahr 1979 entschied, daß Unterhaltsaufwendungen eines Gastarbeiters an seine von ihm nicht dauernd getrennt lebende, jedoch im Heimatland verbliebene Ehefrau nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 33 a Abs. 1 EStG abziehbar sind. Der Senat war sich dabei vollumfänglich bewußt, daß solche Zahlungen bisher in Millionen von Fällen von Finanzämtern und Finanzgerichten steuerlich anerkannt worden waren und daß die Gastarbeiter darauf vertraut hatten, daß dies auch in Zukunft so geschehen würde. Wir entschieden 1979 über einen Sachverhalt aus dem Jahre 1973 in Kenntnis dessen, daß aus den vergangenen Jahren nur relativ wenig Fälle übriggeblieben waren, die noch nicht rechtskräftig waren.

Der Senat hat damals in der erwähnten Entscheidung die Frage aufgeworfen, ob die Verwaltung nicht auf Grund allgemeiner Gerechtigkeitserwägungen eine Übergangsregelung erlassen könne, nach der diese verschärfende Rechtsprechung für die Vergangenheit aus Billigkeitsgründen nicht anzuwenden sei. Man mag in dieser Anregung und in dem Umstand, daß der BFH im Rahmen eines Billigkeitsverfahrens eine solche Übergangsregelung auch dann beachten wird, eine „Schizophrenie“ erblicken. Aber auch wir Richter müssen den in der Vergangenheit eingetretenen Fakten Rechnung tragen, und es bedeutet dies keine Einschränkung und kein Widerruf der vom BFH für richtig gehaltenen Gesetzesauslegung.

Verwaltungserlasse, die Vereinfachungsregelungen enthalten, können m. E. von den Steuergerichten aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht unbeachtet bleiben. Ich räume allerdings ein, daß manche sog. Vereinfachungsregelungen mitunter verkappte Steuervergünstigungen enthalten. Sie sind dann jeweils von den Gerichten selbständig danach zu untersuchen, ob die Vergünstigungen vom Gesetz gedeckt sind. Das gilt insb. auch von Verwaltungsvereinfachungsregelungen, die in Wirklichkeit sog. steuerfreie Annehmlichkeiten betreffen. Ich will ohne weiteres eingestehen, daß bei der Annahme von Annehmlichkeiten in den letzten 20 bis 30 Jahren sicherlich mancher „Wildwuchs“ entstanden ist, der zurückgeschnitten werden muß. Andererseits läßt sich aber nicht leugnen, daß bei der Grenzziehung dessen, was lohnsteuerpflichtiger Arbeits-

lohn ist, eine gewisse Grauzone übrigbleibt. Nach dem Gesetz ist zwar jeder Vorteil, der dem Arbeitnehmer aus dem Arbeitsverhältnis zufließt, lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn; aber es gibt doch manche Sachverhalte, wo sich ernsthaft die Frage stellt, ob es sich bei dem Vorteil wirklich um einen lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn handelt, so z. B., wenn dem Arbeitnehmer Vorteile erwachsen bei der Ausgestaltung seines Arbeitsplatzes oder wenn der geldwerte Vorteil, den er erhalten hat, vorwiegend im Interesse des Arbeitgebers erbracht wurde. Ich weiß, gerade die letztgenannte Gruppe von steuerfreien Annehmlichkeiten ist in der Literatur sehr umstritten. So läßt sich sicherlich darüber diskutieren, ob es eine ausreichende Rechtsgrundlage etwa für die Anweisungen in den LStR gibt, nach der Freizigaretten für Arbeitnehmer in der Zigarettenindustrie bis zu einem gewissen Umfang steuerfrei sein sollen. Ich will Ihnen demgegenüber ein anderes Beispiel aus meiner früheren Tätigkeit bringen. Es betraf einen Unternehmer, der glühendheiße Güsse von Stahl zu verarbeiten hatte. Zögerte sich die Verarbeitung eines solchen Gusses aus irgendwelchen Gründen über 16.30 Uhr, dem Zeitpunkt des Dienstschlusses, hinaus, so war der Arbeitgeber im höchsten Maße daran interessiert, daß die Arbeitnehmer diesen Guß noch zu Ende verarbeiteten, solange er warm war, da dies am nächsten Morgen, wenn der Guß erkaltet ist, nicht mehr möglich ist. Um die Arbeitnehmer „bei der Stange zu halten“, hat der Arbeitgeber ihnen um 17 Uhr eine zusätzliche Brotzeit gegeben, und zwar zwei belegte Brötchen und eine Flasche Bier. Ich frage nun Sie alle: Wollen Sie wirklich diesen, dem Arbeitnehmer unstreitig zugeflossenen geldwerten Vorteil lohnsteuerpflichtig machen oder sollte man nicht doch hiervon absehen, weil diese Zuwendung ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers lag? Man sollte daher die von der Rechtsprechung geschaffene Institution der Annehmlichkeiten trotz mancher vielleicht berechtigter Kritik in Einzelfragen nicht ganz in Bausch und Bogen verdammen.

Rechtsanwalt Dr. J. Stolterfoht, Freiburg

Herr von Bornhaupt, wir sind uns im Prinzip völlig einig. Es gibt vieles, was so unbedeutend ist, daß es nicht vernünftig wäre, es zu besteuern. Ich frage mich nur, weil die Rechtsprechung im Grunde genommen aus Erkenntnisgrundsätzen keinen Maßstab finden kann, ob es nicht der richtige Weg wäre, die Rechtsverordnung, die das Gesetz vorsieht, zu erlassen und damit klare Verantwortlichkeiten zu schaffen.

V. Heydt, EG-Beamter, Brüssel

Die uns hier beschäftigenden Probleme entfielen weitgehend, wenn man die Verwaltungsvorschriften, insb. die Steuer-Richtlinien, in die Form der

Rechtsverordnung gösse. Der Verabschiedungsprozeß dieser beiden Rechtsetzungsformen ist nicht sehr verschieden (Regierung mit Zustimmung des Bundesrats); vor allem entfällt die zeitraubende parlamentarische Prozedur. Oder sollte die derzeitige äußere Form der Richtlinien den an eine Verordnung zu stellenden technischen Anforderungen nicht genügen?

Diskussionsleiter Ministerialdirektor Dr. K. Koch, Bonn

Herr Heydt, ich glaube, daß man diesen Vorschlag nicht verwirklichen kann. Ermächtigungen müßten den Anforderungen des Art. 80 GG entsprechen. Das würde mehr Arbeit machen, als die gesamten Lohnsteuer Richtlinien in Gesetzesform zu fassen.

Th. A. H. Schöck, Finanzbeamter, München

Ich möchte den Hinweis auf Art. 108 Abs. 7 GG durch den Hinweis ergänzen, daß in diesem Bereich eine verfassungsrechtlich bedenkliche Praxis herrscht: Der Bundesfinanzminister greift – zum Teil im Vorgriff auf eine beabsichtigte Änderung der Richtlinien – durch Erlaß in die Steuerrichtlinien ein, die mit Zustimmung des Bundesrates zustandegekommen sind.

Diskussionsleiter Ministerialdirektor Dr. K. Koch, Bonn

Wir sind am Schluß der Diskussion. Es war natürlich nicht möglich, die Vielzahl der Fragen, die man hätte stellen können, hier in zwei Tagen zu beantworten. Dazu gehört auch das aufgeworfene Problem des Qualifikationsunterschiedes zwischen Verwaltungsanordnungen im Sinne des Art. 108 GG und den Schreiben des Bundesministers der Finanzen, wie sie im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden.

Ich darf allen, insb. aber den Referenten, für ihre Tätigkeit danken. Wie Ihnen bekannt ist, werden für die Referate keine Honorare gezahlt. Mein Dank ist daher um so herzlicher. Sie arbeiten wirklich im Interesse der Gesellschaft, aus Idealismus.

Dritter Teil

Berichte über ausländisches Recht

USA*

Professor Dr. W. Rainer Walz, LL.M., Hamburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <p>A. Über Rechtsfindung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Einleitung 2. Wortauslegung; plain meaning rule 3. Historische Auslegung 4. Systematische Auslegung 5. Ausrichtung auf den Zweck des Gesetzes | <ol style="list-style-type: none"> 6. Auslegung im Zweifel zugunsten des Steuerpflichtigen? <p>B. Über Steuerverwaltungsvorschriften</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Bedeutung und Funktion der Steuerverwaltungsvorschriften 2. Bestandskraft vor den Gerichten 3. Schlußbetrachtung |
|---|---|

A. Über Rechtsfindung

1. Einleitung

Ein Länderbericht über Methoden richterlicher Auslegung im Steuerrecht der USA ist eine Übung in Empirie, nicht in Dogmatik. Der Leser erwarte also keine Einführung in eine herrschende geschlossene Methodenlehre; eine solche gibt es nicht¹, und der Versuch, von außen her herrschende Trends doktrinär zu verfestigen, wäre unangebracht und würde dem

* Der volle Bericht ist abgedruckt in *StuW* 1982 (Teil A in Heft 1). Die Ausführungen zu den richterlichen Haltungen gegenüber dem Steuerrecht, zum Verhältnis von Steuerrecht und Privatrecht sowie zu den Doktrinen steuerrechtlicher Eigenqualifikation, dem amerikanischen Äquivalent zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wurden hier aus Platzgründen weggelassen.

¹ Der vierbändige *Sutherland*, Statutes and statutory construction, 3. Aufl., 1973, behandelt Gesetzesauslegung als Gegenstück zum klassischen common law und beansprucht nicht, eine geschlossene Methodenlehre im kontinentaleuropäischen Sinn zu sein. Das Überblickskapitel in *Mertens*, The law of federal income taxation, 79er Aufl., Bd. 1, Kap. 3: Construction of tax statutes, kann zwar als willkommene Fundgrube dienen, aber es handelt sich nicht um eine geschlossene Lehrdarstellung, sondern um den Versuch einer enzyklopädischen Übersicht.

untersuchten Gegenstandsbereich im übrigen auch nicht gerecht. Die rules of statutory construction (Auslegungsleitlinien) und jene pervasive judicial doctrines in the construction of the Internal Revenue Code (sie stehen für das, was bei uns unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise zusammengefaßt wird) geben, wenn ein Richter sie explizit heranzieht, eher eine Haltung wieder, ein richterliches Selbstverständnis im umgreifenden bundesweiten Rechtssentstehungs- und Rechtsanwendungsprozeß; es handelt sich weniger um Regeln, denen man eindeutig bestimmende, ableitbare Antworten auf harte, konkrete Rechtsfragen zutrauen würde.

Überhaupt stehen normative Methodenlehren, die aus obersten normativen Sätzen Folgerungen für die Praxis ableiten, statt die soziale und institutionelle Wirklichkeit zu analysieren und auf ihr aufzubauen, in den USA, dem Land des legal realism², nicht hoch im Kurs. Angeknüpft wird vielmehr, wo überhaupt im Steuerrecht über Methoden nachgedacht wird, an der prallen Wirklichkeit der Spruchpraxis in ihrer delphischen Vieldeutigkeit³. Zwar liegt die Besteuerungsgewalt auch in den Vereinigten Staaten auf Grund der Verfassung allein beim Gesetzgeber⁴; dennoch bleibt – ob zugegeben oder nicht – auf dem Weg vom allgemeinen Obersatz zum fallbezogenen Obersatz, von der komplexen Realität zum handlich umgrenzten subsumierbaren Sachverhalt ein weiter Spielraum für die Gerichte⁵.

2. Wortauslegung; plain meaning rule⁶

In vielen amerikanischen Entscheidungen wird gesagt, Auslegungsregeln hätten dort keine Funktion, wo der Gesetzessinn keinen Raum für irgend-

2 So wie in Deutschland Freirechtsschule und Interessenjurisprudenz Reaktionen auf die Begriffsjurisprudenz waren, so in USA der legal realism bzw. die sociological jurisprudence. Die wichtigsten Autoren waren *Holmes*, *Cardozo*, *Frank*, *Lewellyn*.

3 So sagt *Frankfurter* in: Some reflections on the reading of statutes, 47 Col. L. Rev. 527 (1947): „Wenn man ein Werk der Kunst verstehen oder jedenfalls ein Gefühl dafür bekommen will, dann suche man nicht in Werken über Kunst, sondern wende sich an die großen Meister selbst. Und so habe ich mich an die großen Meister gewandt, um mir ein Gefühl (sense) für ihre Auslegungspraxis zu erwerben.“

4 U.S. Const. Art. I § 2 cl. 3; I § 8 cl. 1; 16. Zusatzartikel. Zur Verfassungsgeschichte *Morrow*, The income tax amendment, 10 Col. L. Rev. 379 (1910).

5 Dazu ausgezeichnet *Moore*, The semantics of judging, 54 South. Cal. L. Rev. 151 (1981).

6 Zum folgenden *Murtagh*, The role of the courts in the interpretation of the Internal Revenue Code, 24 Tax Lawyer 523 (1971).

welche Zweifel lasse. Wo der Wortlaut klar sei, sei er wie niedergeschrieben durchzusetzen⁷. Das Appellationsgericht des 6. Circuit gibt dieser Regel folgenden Ausdruck⁸: „Wir dürfen im Gesetz nicht unter dem Deckmantel juristischer Konstruktion einen gesetzgeberischen Willen finden, der im Widerspruch zum klaren Wortlaut des Gesetzes steht. Wo ein Gesetz unzweideutig ist, muß es entsprechend seinem Wortlaut buchstabengetreu angewendet werden.“

Was der übliche Normalsinn von Wörtern oder Worten sein kann, mag sich ändern. In *Towne v. Eisner*⁹ sagt Richter *Holmes*: „Ein Wort ist kein Kristall, durchsichtig und unveränderlich; es ist die Haut eines lebenden Gedankens und mag entsprechend den Umständen und der Zeit, in der es benutzt wird, Farbe und Inhalt wechseln.“ Vielfach wird betont, daß die Anerkennung der klaren Wortlautregel nicht mit denkfauler Unterwerfung unter den Buchstaben des Gesetzes gleichgesetzt werden darf¹⁰.

Manche Richter formulieren ihre Entscheidungsbegründung nicht als Ausnahme von der Regel enger Wortauslegung, sondern gegen sie; so *Frankfurter*¹¹ in *United States v. Monia*: „Die Vorstellung, daß, weil die Worte eines Gesetzes klar sind, auch der Sinn des Gesetzes klar sei, ist eine schädliche Übereinfachung“; und so *Learned Hand* in *Central Hanover Bank & Trust Co. v. C.I.R.*¹²: „Es gibt keinen wahrscheinlicheren Weg, den Sinn von Sprache zu verfehlen – sei es in der Verfassung, einem Gesetz, einem Testament oder einem Vertrag – als die Worte buchstäblich zu lesen und dabei Zweck und Ziel zu vergessen, die das Dokument sicherstellen soll. Nie ist es unwahrscheinlicher, daß ein Gericht seine Pflicht erfüllt, wenn es mit allen Anzeichen sklavischer Unterwürfigkeit den übergreifenden Zweck des Gesetzes mißachtet, weil der besondere Umstand, der im konkreten Fall aufgetreten ist, vom Gesetzgeber nicht vorhergesehen wurde. Daß hierin große Gefahren liegen, ist durchaus wahr; in jeder Auslegung liegen Gefahren, bestenfalls gelingt ein riskanter Kurs zwischen Gefahren auf beiden Seiten; aber es ist wenig hilfreich, den Ankerplatz so weit weg von Charybdis' Rachen zu suchen, daß man in Gefahr gerät, auf Scylla's Felsen zerschmettert zu werden.“

7 Nachweise bei *Mertens* (FN 1), § 3.02.

8 *Hilliard v. United States*, 310 F2d 631, 632 (1962).

9 245 U.S. 418 (1918).

10 *United States v. Ivey*, 294 F2d 799 (1961).

11 311 U.S. 924, 431 (1943).

12 159 F2d 167, 169 (1947).

3. Historische Auslegung

„Verständnisfördernder als der bloße Wortlaut von § 23 (a) (2) ist die Geschichte dieser Vorschrift“ (Justice *Harlan*)¹³. Allgemeiner sagt *Learned Hand*, zum Verständnis eines gesetzlichen Wortlauts gebe es keinen anderen Weg, als sich in die Umstände hineinzusetzen, aus denen heraus die Worte geäußert wurden¹⁴. Andere Gerichte haben bestritten, daß es jenseits des objektiven Sinns etwas wie einen historischen Gesetzgebungswillen überhaupt gebe – und nicht vielmehr allenfalls einen von den Gerichten nachträglich fingierten¹⁵.

Will man vorsichtig den herrschenden Trend beschreiben, so wird man sagen können, daß der Rückgriff auf die Gesetzgebungsmotivation und die Gesetzesgeschichte zunehmend zum üblichen Argumentationshaushalt gehört. Herangezogen werden insb. die sorgfältig redigierten Berichte des Senatsfinanzsausschusses und des Ways and Means Committee des Repräsentantenhauses, während Bezugnahmen auf Debattenbeiträge kaum Berücksichtigung finden¹⁶, es sei denn, der Ausschußvorsitzende oder der Ausschußberichterstatter hätten sich geäußert. Wo allerdings der als klar empfundene Wortlaut des Gesetzes oder ein in der Anwendungsgeschichte der Vorschrift herausgebildeter vernünftiger Sinn in Widerspruch zu den Gesetzesmaterialien steht, hat der klare Wortsinn oder der herausgebildete vernünftige Sinn Vorrang¹⁷.

4. Systematische Auslegung¹⁸

Die Auslegung aus dem Gesamtzusammenhang eines Gesetzes und der systematischen Stellung der Vorschrift ist weniger entwickelt als in der BR Deutschland. Der Grund für den zwar tendenziell zunehmenden, aber insgesamt noch geringen Nachdruck auf das Hilfsmittel der systematischen Auslegung hängt einmal ganz zentral mit dem Traditionsunterschied zwi-

13 *United States v. Gilmore*, 372 U.S. 39 (1963).

14 Abweichende Meinung in *Pfeiffer v. C.I.R.*, 88 F2d 3 (1937). Das entspricht der modernen semantischen Theorie der sog. Kontextualisten; Nachweise bei *Moore* (FN 5), S. 179, 249.

15 *Prudence Bonds Corp. v. State St. Trust Co.*, 202 F2d 555, 567 (1953). Zur Diskussion bei uns *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., 1979, S. 302 ff.

16 Vgl. *Consumers Natural Gas Co. v. C.I.R.*, 78 F2d 161 (1935); *Helvering v. Griffiths*, 318 U.S. 371 (1944); *Nicholas v. Denver & R.G.W.R. Co.*, 195 F2d 428 (1952).

17 *United States v. Lindner*, 307 F2d 262 (1962).

18 Vgl. *Mertens* (FN 1), § 3.13.

schen europäisch-kontinentalem und angelsächsischem Rechtskreis zusammen, einer pragmatisch-problembezogenen Denkweise und ihrem Mißtrauen gegen abstrakte Systembauten, einem Rechtsquellenverständnis, das eher mit Beispielen und Ähnlichkeitsvergleichen Recht fortbildet als durch Ableitungen aus obersten Prinzipien, Regelnbegriffen und doktrinär verfestigten Definitionen von Begriffen, die in verschiedenen Zusammenhängen auftreten¹⁹.

Der zweite Grund liegt in der steuerrechtlichen Kodifikation selbst, die so radikal unsystematisch ist, daß sie einer Argumentation aus dem Gesetzeszusammenhang schwere Blöcke in den Weg setzt²⁰.

5. Ausrichtung auf den Zweck des Gesetzes

Holmes hat einmal gegen die alt-ingewurzelte, heute allerdings längst verlassene *Maxime* des anglo-amerikanischen Common Law, daß Gesetze, die bestehendes Fallrecht abändern, wörtlich und eng auszulegen seien, folgendes eingewandt: „Es steht in der Macht des Gesetzgebers, über Ziel und Zweck eines Gesetzes zu entscheiden, und wenn er einen entsprechenden Willen angedeutet hat, wie mittelbar auch immer, so sollte dieser Wille anerkannt und befolgt werden. Die eigentliche Voraussetzung für die in einem Gesetz enthaltene, normative Folgerung, der politische Wille zur Veränderung, dem das Gesetz seine Entstehung verdankt, mag nicht ausdrücklich in Begriffe gefaßt sein. Die Gerichte würden sich jedoch ihrer Pflicht nicht angemessen entledigen, wenn sie sagten: wir sehen, worauf du hinauswillst, aber du hast es nicht gesagt, und deswegen machen wir weiter wie bisher“²¹.

Auch in Steuersachen zögern die Gerichte nicht, den Gesetzeszweck hinter dem Wortlaut zu suchen und ihren Auslegungen zugrunde zu legen. Zwar dürfen sie klare Sprache nicht *umschreiben*; diese Aufgabe ist allein dem Kongreß vorbehalten²²; aber das Beharren auf dem buchstäblichen Sinn

19 Grundlegend dazu *Esser*, Grundsatz und Norm in der Rechtsfortbildung des Privatrechts, 1956. *Zweigert/Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, Bd. 1, 1971, S. 311 ff.; *David-Grasmann*, Einführung in die großen Rechtssysteme der Gegenwart, 1966, S. 429 ff.

20 Vgl. u. a. *Hickman*, Federal tax regulations – the need to expedite and simplify, 30 National Tax J. 313 (1977).

21 *Johnson v. United States*, 163 F 30, 32 (1908).

22 *Braunstein v. C.I.R.*, 305 F2d 949 (1962), aus anderen Gründen bestätigt, 374 U.S. 65 (1963).

darf auch nicht den gewollten gesetzlichen Zweck vereiteln²³. „Natürlich ist es wahr“, sagt *Learned Hand* in *Cabell v. Markham*²⁴, „daß die gebrauchten Worte, sogar in ihrem buchstäblichen Sinn, die primäre und normalerweise die verlässlichste Quelle für die Auslegung des Sinns eines jeglichen Schriftstücks sind, sei es ein Gesetz, ein Vertrag oder etwas anderes. Aber es ist eines der sichersten Merkmale einer reifen und entwickelten Rechtsprechung, daß sie aus einem Lexikon keine feste Burg macht, sondern nie vergißt, daß Gesetze immer einen Gegenstand oder einen Zweck haben, der durch sie verwirklicht werden soll; die mitfühlend-gleichgestimmte (sympathetic) und ideenreiche Herausarbeitung ihres Zweckes ist der sicherste Führer zu ihrem Sinn.“

6. Auslegung im Zweifel zugunsten des Steuerpflichtigen²⁵?

Die amerikanischen Gerichte haben wiederholt die allgemeine Regel aufgestellt, daß in nicht eindeutigen Fällen bestehende Zweifel zugunsten des Steuerpflichtigen aufzulösen seien. Die klassische Formulierung für diese Leitlinie findet sich in der Begründung von Richter *McReynolds* in *Gould v. Gould*²⁶.

„Für die Auslegung von Gesetzen, die Steuern auferlegen, gilt die anerkannte Regel, ihre Bestimmungen nicht durch Einbeziehung selbstverständlicher Folgerungen über die klare Bedeutung des gebrauchten Wortlauts hinaus auszudehnen oder ihre Wirkung so zu erweitern, daß sie Sachverhalte umfaßt, die nicht ausdrücklich geregelt sind. In Zweifelsfällen sind sie strengstens gegen den Fiskus und zugunsten des Bürgers auszulegen.“ Andere frühe Urteile zitierten zustimmend die alte englische Entscheidung *Partington v. Attorney General*²⁷: „Wenn es der Krone, bei ihrem Versuch, die Steuer einzutreiben, nicht gelingt, den Untertan mit dem Buchstaben des Gesetzes zu erfassen, so ist der Untertan frei, wie augenscheinlich auch immer der Fall durch den Geist des Gesetzes abgedeckt sein mag. In anderen Worten: Selbst wenn im Zusammenhang mit anderen Gesetzen eine am gerechtigkeitsbezogenen Sinn orientierte Ausle-

23 *Miller v. Milwaukee*, 272 U.S. 713 (1927); *Carbon Steel Co. v. Lewelyn*, 251 U.S. 501, 505 (1920); *Hollander v. United States*, 248 F.2d 247 (1957); *Alvord c. C.I.R.*, 277 F.2d 713 (1960).

24 148 F.2d 737, 739 (1945).

25 Dazu vor allem *Griswold*, An argument against the doctrine that deductions should be narrowly construed as a matter of legislative grace, 56 *Harvard L. Rev.* 1142 (1943).

26 245 U.S. 151 (1917).

27 L.R. 4 H.L. 100, 122 (1869).

gung statthaft sein sollte, so ist bei einem Steuergesetz eine solche Auslegung nicht zulässig; vielmehr hat man sich dort einfach an den Wortlaut des Gesetzes zu halten.“²⁸

Obwohl nun diese Regel bis in neuere Zeit in verschiedenen Formulierungen zitiert wird²⁹, hatte die Gegenstimmung schon vor *Gould v. Gould* mit einer Entscheidung von 1894, ein Zollgesetz betreffend, eingesetzt³⁰: „Es ist keine Frage, daß es eine allgemeine Regel dieses Inhalts [Auslegung im Zweifel für den Steuerzahler; Walz] gibt; wir gehen jedoch davon aus, daß diese Regel – wie alle Auslegungsregeln ähnlicher Art – außer in Fällen außerordentlichen Zweifels keinen praktischen Nutzwert hat.“ Einschränkungen werden auch von Richter *Cardozo* gemacht, wenn er darauf hinweist, daß eine Auslegung, die den einen Steuerzahler begünstigt, möglicherweise andere benachteiligt; deshalb solle ein Gleichgewicht der Vorteile (balance of advantage) angestrebt werden³¹. Schließlich ist auf die Regel dann kein Verlaß, wenn ihre Anwendung steuervermeidende Gestaltungen begünstigen würde: „Der Verstand rebelliert gegen die Annahme, daß der Kongreß Steuerjongleuren offene Gelegenheit für einfache Kunststücke bieten wollte“³².

Während die vorhergehenden Zitate weitgehende Begrenzungen der Regel andeuten, daß im Zweifelsfall zugunsten des Steuerzahlers ausgelegt werden muß, formulieren andere Entscheidungen ihre Einwände gegen die Regel selbst. Die folgenden Ausführungen von Richter *Stone* in *White v. United States*³³ geben den heute herrschenden Trend wieder: „Wir sind nicht beeindruckt durch das Argument, daß, weil die Frage, die hier zur Entscheidung ansteht, zweifelhaft ist, alle Zweifel zugunsten des Steuerzahlers gelöst werden sollten. Es ist die Aufgabe und die Pflicht der Gerichte, Zweifelsfragen zu lösen. Wir kennen keinen Grund, warum wir diese Aufgabe in einem Steuerfall weniger ernstnehmen sollten als in allen anderen Fällen, in denen die Rechte der Prozeßparteien von der Ausle-

28 Zitiert in *United States v. Merriam*, 263 U.S. 179, 188 (1923) und *Crooks v. Harrelson*, 282 U.S. 55, 61 (1930).

29 *Shattuck v. Gallagher*, 218 F.2d 428, 429 (1955); *Bremer v. United States*, 191 FS 421 (1961); *Frankel v. United States*, 192 Fb 776 (1961); bestätigt 302 F.2d 666 (1962).

30 *United States v. Wetherell*, 65 F 987, 990 (1894).

31 *Burnett v. Guggenheim*, 288 U.S. 280 (1933); dieser Aspekt wird bei uns insb. von *Beisse* hervorgehoben; vgl. Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Hrsg. Ruppe, Köln 1981, S. 31.

32 *Woolford Realty Co. v. Rose*, 286 U.S. 319 (1933).

33 305 U.S. 281, 292 (1938).

gung eines Gesetzes abhängen; es ist *unsere* Aufgabe zu entscheiden, wie das Gesetz gerechterweise ausgelegt werden sollte.“

B. Über Steuerverwaltungsvorschriften

1. Bedeutung und Funktion der Steuerverwaltungsvorschriften

Der Bericht beschränkt sich auf die vom Internal Revenue Service (IRS; Bundesfinanzverwaltung) verwalteten Steuern, im wesentlichen die Einkommen-, Körperschaft- sowie Schenkung- und Erbschaftsteuer. Als Denkanstoß einige Zahlen: Der IRS beschäftigt ungefähr 89 000 Civil-Service-Angestellte, davon 28 500, die mit Prüfungsaufgaben beschäftigt sind, die das Steuerrecht in 51 Bundesstaaten, 7 Steuerverwaltungsregionen und 58 Steuerverwaltungsbezirken einheitlich anwenden sollen. Im Jahre 1980 waren ca. 86 Mio. individuelle Einkommensteuerveranlagungen plus Personengesellschaft-, Körperschaft-, Schenkung- und Erbschaftsteuerveranlagungen, insgesamt ca. 140 Mio. Veranlagungen zu bearbeiten³⁴. Vor dem erstinstanzlichen United States Tax Court, das etwas über 80% aller Bundessteuersachen zu bearbeiten hat, waren im Frühjahr 1981 ca. 36 000 Fälle anhängig bei einem jährlichen Anfall von etwa 22 000 Fällen³⁵. Das bundesstaatliche Steuergesetzbuch (Internal Revenue Code; IRC) besteht aus ca. 250 000 Wörtern.

Im Rahmen dieser fast furchteinflößenden Dimensionen haben Steuerverwaltungsanordnungen zwei für das Überleben einer rechtskontrollierten ordentlichen Verwaltung lebenswichtige Aufgaben: Sie dienen einmal der verbindlichen Anleitung des Verwaltungspersonals zur einheitlichen Anwendung der Steuergesetze – anders könnte gegenüber dem Bürger das Gleichheitsgebot nicht erfüllt werden. Zum anderen kann ein System millionenfacher Selbstveranlagung nur dann einigermaßen zuverlässig funktionieren, wenn die Steuerpflichtigen, ohne das Ergebnis langwieriger Finanzgerichtsprozesse abwarten zu müssen, im voraus über den Standpunkt der Verwaltung möglichst verbindlich, umfassend und detailliert informiert sind; denn angesichts des Kompliziertheitsgrades der Steuergesetze und der stets noch komplizierteren Wirklichkeit, die diese Gesetze erfassen sollen, sind die Zweifelsfragen, zu denen man mit guten Gründen verschiedene Standpunkte einnehmen kann, Legion.

34 Zahlen aus: *Strassels, Wood, All you need to know about the IRS*, 2. Aufl., 1981, New York.

35 Die Zahlen stammen aus einem Gespräch mit Richter *Dawson* vom United States Tax Court. Die große Mehrzahl dieser Fälle wird verglichen.

Die bundesweite Anleitung und Information wird in verschiedenen Formen gegeben: Unterschieden werden *regulations* (Richtlinien), *letter rulings* (an Einzeladressaten gerichtete, fallbezogene Stellungnahmen), *published revenue rulings* (Stellungnahmen zu Rechtsfragen), *determination letters* (Stellungnahmen eines Bezirksdirektors zur Rechtsanwendung auf einen bestimmten Sachverhalt), *technical advice memorandums* (rechtliche Anordnungen des Bundesamtes an den Distriktsdirektor), Anwendungs- bzw. Nichtanwendungserlasse hinsichtlich erst- und zweitinstanzlicher Gerichtsentscheidungen, der *Internal Revenue Manual* (Kompilation von Anordnungen zur Anleitung des mit der Rechtsanwendung betrauten Personals), das *IRS-Statement of Procedural Rules* (behördeninterne Organisationsregeln) sowie Veröffentlichungen über laufende Entwicklungen und Veränderungen. Genauer eingegangen wird hier nur auf die für die Steuerverwaltung verbindlichen und die Orientierung des Steuerpflichtigen im Mittelpunkt stehenden *regulations* und *rulings*³⁶.

Die *regulations* entsprechen den in der Bundesrepublik bekannten Richtlinien, sofern sie nicht ausnahmsweise Verordnungscharakter haben. Dazu sogleich. Solche *regulations* werden seit 1914 durch das Finanzministerium (Treasury) erlassen³⁷, ihr heutiger Umfang beträgt ein Mehrfaches des Gesetzestextes³⁸. Wesentliche Bereiche des Bundessteuerrechts sind abgedeckt; es klaffen jedoch auch empfindliche Lücken. So wurde z. B. 1969 die Bestimmung des § 385 in den Internal Revenue Code eingeführt, die dem Finanzminister eine breite Ermächtigung für *regulations* zum Problemkreis kapitalersetzender Darlehen erteilt. Trotz offenbar erheblicher Anstrengungen ist es bis jetzt nicht zur Ausübung dieser Ermächtigung gekommen³⁹. Bei den *regulations* sind drei Erscheinungsformen⁴⁰ auseinanderzuhalten: Die beiden wichtigsten sind legislative *regulations* und interpretative bzw. auslegende *regulations*.

Regulations, die auf Grund einer besonders weiten Ermächtigungsgrundlage ergehen und eine nur generell formulierte steuerrechtspolitische Anweisung konkretisieren sollen, heißen legislative *regulations* (Verordnungen); solange sie sich im Rahmen der gesetzlichen Ermächtigung hal-

36 Übersicht bei *Parnell* (FN 41), S. 1364; gründlicher bei *Santa Barbara*, *Internal Revenue Service. Practice and procedure*, New York 1977, S. 43 ff.

37 Vgl. *Rogovin, The Four R's: Regulations, Rulings, Reliance and Retroactivity*, 43 *Taxes* 756, 758, FN 3 (1965).

38 CCH gibt jedes Jahr die *Regulations* in ihrer jeweiligen Fassung in drei voluminösen Dünndruckbänden heraus.

39 Vgl. CCH *Standard Federal Tax Reports, Taxes on Parade*, Vol. 68 (1981) Nrn. 1, 2, 20, 25.

40 Zu den folgenden Unterscheidungen ausführlich *Rogovin* (FN 37), S. 758 ff.

ten, weder dem Sinn des Gesetzes noch den Regeln der Vernunft widersprechen, werden sie dem Gesetz selbst gleichachtet: für beide, die Verwaltung und den Steuerzahler. Das am häufigsten zitierte Beispiel einer solchen Ermächtigungsgrundlage ist § 1502 betr. konsolidierte Steuerbilanzen. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Delegation von legislativen Kompetenzen auf die Verwaltung steht außer Zweifel⁴¹.

Die zweite, sehr viel häufigere Kategorie von regulations enthält amtliche Verlautbarungen über die Position der Finanzverwaltung zur Auslegung der vielfältigen Bestimmungen des Code. Obwohl sie formell nur verwaltungsinterne Bindungswirkung haben, wird diesen regulations von den Gerichten bei der Klärung zweifelhafter Fragen erhebliches Gewicht beigemessen. Eine verantwortliche Steuerberatung wird deshalb neben dem Gesetz immer die einschlägigen regulations beziehen und, bevor sie zum Angriff gegen die darin enthaltene Auslegung ansetzt, genau überlegen, ob der Einsatz das Risiko des Prozeßverlustes lohnt.

Eine dritte Art von „regulations“ betreffen Verfahren, die einzuhalten sind, um einer bestimmten Gesetzesbestimmung zur Wirkung zu verhelfen, z. B. Zeit und Art der Ausübung eines Wahlrechts⁴².

Für die Beratung ebenso unverzichtbar sind die sog. rulings⁴³. Hier sind zwei Arten zu unterscheiden: die sogenannten letter rulings: das sind briefliche Stellungnahmen, die einem Steuerpflichtigen auf seinen Antrag hin zugesendet werden und die das Steuergesetz im Hinblick auf einen konkret unterbreiteten, im allgemeinen noch unverwirklichten Sachverhalt auslegen. Auf der Grundlage solcher letter rulings, einschlägiger Gerichtsentscheidungen und Anfragen der Praxis vor Ort werden dann bundeseinheitliche amtliche Stellungnahmen verbreitet und als „revenue ruling“ im Internal Revenue Bulletin veröffentlicht. Anders als die „regulations“ reagieren somit beide Formen von rulings auf in der Praxis aufgetretene konkrete Probleme: Sie sind nicht Erläuterungen zum Anwendungsbereich allgemeiner Steuergesetze, die mit Beispielen arbeiten, sondern Stellungnahmen zur Anwendung der Gesetze auf konkrete Sachverhalte.

41 Vgl. *Parnell* (Congressional Interference in Agency Enforcement The IRS Experience, 89 Yale L. J. 1360, 1980), S. 1364; allgemein *Choper*, *Judicial Review and the National Political Process*, Chicago 1980, S. 372.

42 Siehe z. B. *Treas.-Reg.* §§ 1.453-8(b)(11); 1.964-1(c)(6). Diese procedural regulations sind von den behördeninternen Organisationsregeln (procedural rules) zu unterscheiden.

43 Vgl. *Rogovin* (FN 37), S. 763, *Santa Barbara* (FN 36); *McNulty*, *Federal Income Taxation*, Bd. 1, 1979, St. Paul MN, S. 1242.

Der Steuerberater muß sich bezüglich der rulings auf dem laufenden halten: 1977 sind von der Bundesfinanzverwaltung 593 revenue rulings veröffentlicht worden, davon 327 im Bereich der Einkommensteuer⁴⁴. Die Anzahl der letter rulings betrug mehr als das Zwanzigfache. Manche Bereiche, wie z. B. das Umwandlungssteuerrecht (corporate reorganizations), sind zur reinen „rulings practice“ geworden: Einschlägige organisatorische Maßnahmen werden im allgemeinen nur vorgenommen, wenn die Finanzverwaltung durch letter ruling eine sie auf der Grundlage der unterbreiteten Faktoren bindende Stellungnahme abgegeben hat. Diese Übung erklärt für manche zentralen Bereiche des Gesellschaftsteuerrechts die auffällig geringe Zahl einschlägiger Gerichtsentscheidungen. In Ausnahmefällen sind steuerliche Wirkungen sogar ausdrücklich im Gesetz von der Erteilung eines positiven ruling abhängig gemacht⁴⁵.

2. Bestandskraft vor den Gerichten

Die Gerichte messen den regulations großes Gewicht bei, so großes, daß der theoretische Unterschied zwischen legislativen (Verordnungen) und einfachen Richtlinien in der Praxis verschwimmt⁴⁶. Zum Teil wird die weitgehende Anerkennung der Richtlinien durch die Rechtsprechung auf besondere Doktrinen gestützt. So besagt die Maxime der erneuten Inkraftsetzung (reenactment rule), daß, wenn der Kongreß ein Gesetz in zum Teil alter Form und mit unverändertem Wortlaut erläßt, die alten Richtlinien, die sich auf diesen Wortlaut bezogen haben, dem Kongreß bekannt waren und von ihm gutgeheißen sind⁴⁷. Die Maxime der zeitlich zusammenfallenden Auslegung drückt aus, daß eine Vermutung dafür spricht, daß die Richtlinien dem Willen des Kongresses entsprechen, wenn sie in nahem zeitlichen Zusammenhang mit der Inkraftsetzung des Gesetzes, das sie konkretisieren, ergangen sind. Allerdings wird verlangt, daß die Richtlinien sich nach einer Anlaufphase in der Praxis bereits bewährt haben⁴⁸.

Solche Regeln sind allerdings nicht zuverlässiger als Auslegungsmaximen generell. Ihr Anwendungsbereich steht nicht ex ante fest; man weiß im voraus nicht sicher, ob das Gericht die Regel zitieren wird zusammen mit einer einschlägigen Vorentscheidung, oder ob der Richter die weitgehend

44 *McNulty* (FN 43); *Rogovin* (FN 37), S. 764.

45 Z. B. § 367 IRC.

46 *Rogovin* (FN 37), S. 760.

47 Sehr kritisch dazu *Mertens*, *Income Taxation*, § 324; *Surrey*, *The scope and effect of treasury regulations*, 88 *University of Pennsylvania L. Rev.* 556 (1940).

48 Vgl. *Griswold*, *A summary of the regulations problem*, 54 *Harvard L. Rev.* 398 (1944).

fiktiven Grundlagen dieser Regeln stärker betont wird, um einer für unvernünftig gehaltenen Konsequenz zu entgehen⁴⁹. Deshalb ist für das Verständnis der Rechtsprechungspraxis, die nur in besonders begründeten Ausnahmefällen einer Verwaltungsrichtlinie die Gefolgschaft versagt, die Kenntnis sonstiger Einflußfaktoren wichtig; die wichtigsten dieser Einflüsse scheinen mir zu sein:

– das Bewußtsein der Richter, daß im zu entscheidenden Fall nicht allein ein Sachverhalt unter das Gesetz subsumiert wird, sondern eine auf das Gleichbehandlungsgebot verpflichtete massenhafte Verwaltungspraxis, die die Richtlinie in Hunderten oder Tausenden von Fällen kontinuierlich angewendet hat⁵⁰;

– das Bewußtsein des nicht-spezialisierten amerikanischen Richters – Ausnahme: United States Tax Court –, daß er von dem Gebiet zu wenig versteht, um den Fachleuten unbefangenen ins Handwerk zu pfuschen⁵¹;

– das Bewußtsein, in einem Rechtsgebiet unübersehbarer Verknüpfungen und rechtstechnischer Konsequenzen aus der einmal getroffenen Entscheidung zu judizieren⁵² – man spricht anschaulich von den versteckten Bumerangs des Steuerrechts –, es dabei immer nur mit einzelnen Mosaiksteinen zu tun zu haben, die vielleicht an sich selbst sehr schön sind, aber das komplexe Gesamtbild aller Konturen berauben können; dagegen hat der Richtliniengeber die Möglichkeit eines systematischen Zugriffs;

– ganz entscheidend das Legitimation schaffende öffentliche, das Publikum einbeziehende Erlaßverfahren.

Deshalb dürfte sich die Chance eines Angriffs auf eine Richtlinie erhöhen, wenn diese noch ganz jung ist, wenn das Gebiet nicht zu technisch kompliziert ist, wenn die Konsequenzen deutlich eingrenzbar erscheinen. Überhaupt gelten die genannten Voraussetzungen voll nur für die allgemeinen Richtlinien, sehr viel schwächer – die wichtige letztgenannte überhaupt nicht – für die sachverhaltsbezogenen Verwaltungsentscheide in der Form eines *ruling*. Die *rulings* werden deshalb von den Gerichten auch nur als

49 Vgl. z. B. *National Muffler Dealers Association Inc. v. United States*, 99 SCt 1304 (1979).

50 Deutlich etwa in *United States v. Correll*, 389 U.S. 299 (1967).

51 Vgl. *McDonald v. C.I.R.*, 323 U.S. 57, 64 (1944; J. Frankfurter); *Helvoering v. Rebsamen Motors*, 128 F2d 584, 588 (1942).

52 Vgl. J. Douglas in: *United States v. Skelly Oil Co.*, 394 U.S. 678, 690 f; von „innumerable complexities“ ist in *C.I.R. v. Heining*, 320 U.S. 467, 475 (1943) die Rede. Vgl. dazu die unter dem Titel der Überschrift angegebene Fundstelle.

Rechtsauffassung einer Prozeßpartei behandelt; eine Richtigkeitsvermutung besteht hier nicht⁵³.

3. Schlußbetrachtung

Wieweit sollte die Finanzverwaltung die in vielen Bereichen des Steuerrechts notwendig weiten Spielräume für die Auslegung der Steuergesetze durch Richtlinien vermessen? Wie verbindlich sollten diese Richtlinien sein? Diese Fragen werden auch in den Vereinigten Staaten kontrovers diskutiert, aber man neigt dort nicht zu vorschnellen Ableitungen aus hehren normativen Prinzipien. Meine Frage an mehrere Finanzrichter, leitende Finanzbeamte und Steuerrechtsprofessoren, ob die Gewaltenteilung zwischen Legislative, Exekutive und Gerichten im Steuerrecht anders funktioniere, vielleicht verwaltungslastiger sei als in anderen Bereichen, wurde nicht einheitlich beantwortet. Alle Gesprächspartner waren sich aber darin einig, daß der im Januar 1981 von Senator Bumpers (Arkansas) eingebrachte Gesetzesentwurf zum Verwaltungsverfahren⁵⁴, der jeglicher Vermutung für die Wirksamkeit einer Verwaltungsrichtlinie vor den Gerichten den Boden entziehen und die Richter zu einer neuen, unabhängigen Überprüfung aller berührten Rechtsfragen veranlassen will, für das Steuerrecht unvertretbar wäre und chaotische Konsequenzen haben müßte.

Großbritannien*

W. E. Weisflog, Brighton

1. Die *Analogiemethode* hat in Großbritannien eine alte Tradition. Sie ist das charakteristische Produkt der *stare decisis*-Doktrin und der Präzedenz-Doktrin. Vor allem im *case-law* (Richterrecht) findet diese Methode Anwendung. Aber auch im *statute law* (Gesetzesrecht) kommt sie immerhin vor; die traditionelle britische Auffassung ist jedoch die, daß der Richter sich möglichst an das Wort der *statutes* zu halten habe, an die *literal*

* Der volle Bericht ist abgedruckt in *StuW* 1982 (1. Teil in Heft 2).

53 Auskunft der Richter *Hall* und *Simpson* am United States Tax Court und Chief Counsel im Treasury *Brennan*.

54 97th Cong. 1st Sess., S. 67 (6. Jan. 1981).

meaning of the words, daß der Richter ein strict constructionist sein müsse. Dank dem Wirken der Teleologen (intention seekers) – vor allem von Lord *Denning*, MR – stehen die Richter freilich neuerdings einer teleologischen Auslegungsmethode z. T. etwas wohlwollender als früher gegenüber. Auch der Europäische Gerichtshof mag zukünftig Einfluß in diese Richtung ausüben. Im Steuerrecht ist jedoch andererseits i. d. R. nach wie vor eine positivistische Auffassung Trumpf.

Für das *Steuerrecht* (statute law) haben sich folgende *Sonderregeln* herausgebildet:

a) Eine Steuerpflicht besteht nur insofern und insoweit, als sie in einer statute stipuliert ist. Die Steuerpflicht muß in klarer, eindeutiger Weise aus dem Parlamentsgesetz hervorgehen. Dieser Schutz des Individuums vor dem Staat beruht auf der Bill of Rights von 1689, wonach im Streitfall vor Gericht nachgewiesen werden muß, daß eine Steuer vom Parlament bewilligt worden ist.

b) Steuergesetze sind strikt auszulegen (principle of strict interpretation, interpretation with strictness). Maßgebend ist der klare Wortlaut („what is clearly said“); es darf nicht nach irgendwelchen, dem Gesetz zugrunde liegenden Absichten des Gesetzgebers gesucht werden (kein intention seeking). Die Schwierigkeiten mit diesem Satz ergeben sich daraus, daß vielfach der klare Wortlaut fehlt. Es kommt auf die natural meaning oder die ordinary meaning of the words an, wobei jeweils der Richter unter Berücksichtigung des case-law darüber entscheidet, welche „natürliche“ oder „gewöhnliche“ Bedeutung ein Wort hat.

Mehrdeutige Vorschriften oder Begriffe sind im Zweifel i. d. R. zugunsten des Steuerpflichtigen zu interpretieren (s. jedoch unten d).

c) Das Prinzip der strikten Interpretation gilt (bei eindeutigem Wortlaut) auch zu Lasten des Steuerpflichtigen, es sei denn, daß sich dadurch eine absurde, völlig unzumutbare Steuerpflicht einstellt; es ist also grundsätzlich zweischneidig.

d) Das Prinzip der strikten Interpretation wird bei den meistens bewußt unbestimmt formulierten Anti-Steuerumgebungsvorschriften (anti-avoidance provisions) weniger streng angewendet. Die Auffassungen darüber sind jedoch kontrovers; sie hängen von der subjektiven Auffassung des Richters über Steuermoral ab. Auch kann dabei das latente Spannungsverhältnis zwischen Parlament und Justiz eine besondere Rolle spielen.

1 Dazu *F. R. Davies*, Introduction to Revenue Law, London 1980, S. 25; *J. Tiley*, Revenue Law, 2nd ed., London 1978, S. 33 ff; *R. Cross*, Statutory Interpretation, London 1976, S. 152 f; *H. H. Monroe*, Intolerable Inquisition? Reflections on the Law of Tax, London 1981, S. 42 f; *Craies* on Statute Law, 7th ed., London 1971, S. 112 f.

Über die Frage, ob die Justiz berechtigt ist, Steuergesetzeslücken durch Analogie auszufüllen, schweigt sich die einschlägige Literatur fast gänzlich aus. Das ist in Anbetracht der wiedergegebenen Regeln auch nicht verwunderlich. Es gibt sehr wenig Raum für steuerbegründende, steuerverschärfende oder steuerbegünstigende Analogie. Von Lord *Sumner* stammt der Satz: „Der Staat (the Crown) besteuert nicht auf Grund von Analogie, sondern auf Grund von Gesetz (by statute).“² Allerdings existieren tatsächlich zahlreiche Gerichtsentscheidungen, die Lücken schließen, insb. lückenhafte Definitionen in den Statutes ausfüllen. Im Wege der Rückkopplung greift der Gesetzgeber solche Fälle nicht selten auf und schließt die Lücken.

2. Im Interesse einer gleichmäßigen Anwendung der Steuergesetze und der Praktikabilität ihrer Ausführung ergehen auch in Großbritannien sowohl interne, unveröffentlichte *Verwaltungsvorschriften* (instruction books, circulars and memoranda) als auch zahlreiche Veröffentlichungen der Steuerverwaltungen (explanatory pamphlets, press releases, statements of practice, etc.). Sie sind keine Rechtsnormen, können aber als administrative quasi-legislation (Quasi-Gesetzgebung, Quasi-Rechtsnormen, Verwaltungskodices) bezeichnet werden. Seit 1967 gibt es die Institution des sog. Ombudsmann („Parliamentary Commissioner for Administration“), der Fälle von Mißwirtschaft in der öffentlichen Verwaltung öffentlich aufgreifen soll, allerdings nur Fälle von Privatpersonen, die nicht in den Zuständigkeitsbereich eines Gerichtes oder eines sog. tribunals fallen. Er könnte sich wohl eines einzelnen Steuerzahlers annehmen, der z. B. geltend machen könnte, die Steuerverwaltung habe ihm eine ihm zustehende außer-gesetzliche Steuervergünstigung bzw. -begünstigung (extra-statutory concession) verweigert; im Falle von behaupteter Illegalität von Verwaltungshandlungen³ ist jedoch der Ombudsmann nicht zuständig, sondern es müßte der im betr. Steuergesetz vorgeschriebene Gerichtsweg beschritten oder allenfalls eine sog. Prerogativklage (prerogative order) angestrengt werden.

2 Fall *Ormond Investment Co. v. Betts* (1928) A. C. 143, 158.

3 Wie z. B. im Fall *Inland Revenue Commissioners v. National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd.* (1981) 2 W.L.R. 636 (vgl. *K. Tipke*, Steuergerechtigkeit, Köln 1981, S. 160 f).

Schweiz

Professor Dr. *Ernst Höhn*, St. Gallen

Das im schweizerischen Recht strikt geltende Legalitätsprinzip verlangt, daß die Entscheidung über den Umfang der Steuerpflicht im konkreten Fall auf das Gesetz gestützt werden muß. Eine Ergänzung der steuerbaren Tatbestände durch solche, die nicht im Gesetz vorgesehen sind, ist den Rechtsanwendungsbehörden verwehrt. Angesichts der regelmäßig eher allgemeinen Formulierung der Steuergesetze sind Verwaltung und Gerichte in ausgedehntem Maße zur Auslegung der Steuerrechtsnormen gezwungen, um die Grenzen des Anwendungsbereichs eines Gesetzes zu bestimmen.

Gesetzesauslegung ist in einem mehr oder weniger großen Ausmaß regelmäßig ein schöpferischer Vorgang. Indem sie Steuergesetze auslegen, bilden Verwaltung und Gerichte das Steuerrecht fort. Sie konkretisieren die gesetzlichen Normen durch eine Vielzahl von Unter-Normen und schaffen damit *intra legem* Recht.

Somit stellt sich die Frage, wo die Grenze zwischen der mit dem Legalitätsprinzip in Einklang stehenden Auslegung und der gegen diesen Grundsatz verstoßenden Lückenfüllung liegt. Nach Auffassung des Berichterstatters ist Maßstab der Abgrenzung zwischen zulässiger Fortbildung im Rahmen der Auslegung und unzulässiger Lückenfüllung die Überzeugungskraft der Begründung. Eine im konkreten Fall angeordnete Steuerpflicht ist dann rechtmäßig, wenn das Bestehen der Steuerpflicht überzeugender als mit der Steuerrechtsordnung übereinstimmend begründet werden kann als das Nichtbestehen der Steuerpflicht. Sie ist dann rechtswidrig und stellt eine unzulässige Lückenfüllung dar, wenn die Argumente zugunsten eines Nichtbestehens der Steuerpflicht insgesamt überzeugender sind als jene zugunsten der Steuerpflicht. Die Abgrenzung zwischen rechtsfortbildender Auslegung und unzulässiger Lückenfüllung kann nur auf Grund einer Wertung sämtlicher im konkreten Fall relevanten Argumente vorgenommen werden. Bei Ausgewogenheit der Argumente für die beiden gegenteiligen Entscheidungshypothesen kommt der Zuordnung der Begründungslast an eine der beiden Hypothesen im Rahmen der Wertung maßgebende Bedeutung zu¹.

¹ Der volle Wortlaut des ausführlichen Berichts wird in *StuW* 1982 abgedruckt werden.

Niederlande*

Professor Mr. *Chris Geppart*, Tilburg

Nach Art. 188 des niederländischen Grundgesetzes darf keine Steuer erhoben werden außer kraft eines Gesetzes. Damit ist das Legalitätsprinzip verankert.

Auch in den Niederlanden wird die Meinung vertreten, aus Art. 188 ergebe sich ein Analogieverbot. Diese Auffassung ist jedoch nicht haltbar: Art. 188 bezweckt kein Analogieverbot, sondern soll gegen behördliche Willkür schützen. Auch der Vergleich des Steuerrechts mit dem Strafrecht und seinem Analogieverbot ist in den Niederlanden geläufig. Die herrschende Lehre lehnt diesen Vergleich jedoch ab, da Steuerrecht und Strafrecht von ihrer Natur her zu verschieden seien. Wenngleich sich in den Niederlanden wohl ein etwas freieres Verhältnis zum Gesetz entwickelt, so wird doch im allgemeinen der Zurückhaltung bei der Rechtsfortbildung das Wort geredet. In der Regel sind die Richter wenig geneigt, Gesetzeslücken auszufüllen, die der Gesetzgeber selbst durch „Reparaturgesetzgebung“ ausfüllen wollte oder könnte, aber nicht perfekt ausgefüllt hat.

Auch in den Niederlanden gilt das Prinzip, daß der Steuerpflichtige sich rechtlich und tatsächlich so einrichten darf, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat. In der niederländischen Doktrin ist jedoch anerkannt, daß die Umgehung von Steuergesetzen durch analogische Gesetzesanwendung verhindert werden darf. Aber auch dabei erlegt sich die Rechtsprechung Zurückhaltung auf.

Was die Grenzen der Gesetzesanwendung betrifft: Der Richter soll sich nicht krampfhaft an den Gesetzeswortlaut halten. Er darf das vom Gesetzgeber angegebene Muster mit Blick auf die gesellschaftlichen Entwicklungen teleologisch verfeinern, aber nicht seine subjektive Auffassung einbringen. Wenn die Anwendung des Wortlauts zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, darf der Richter seinen Auftrag so auffassen, daß ein möglichst angemessenes Ergebnis erreicht werden soll, denn ein sinnwidriges Ergebnis kann der Gesetzgeber nicht gewollt haben.

Auch in den Niederlanden gibt es ein dichtes Netz von Verwaltungsvorschriften. Sie sind keine Rechtsnormen, werden aber meist veröffentlicht. Bis 1978 negierte der Hoge Raad den Rechtswert von Verwaltungsvorschriften. 1978 aber befand er: Es sei ein Prinzip ordnungsmäßiger Steuer-

* Der volle Bericht wird in *StuW* publiziert werden.

verwaltung, daß die Verwaltung Erwartungen honoriere, die sie beim Steuerpflichtigen durch eine Verwaltungsvorschrift ausgelöst habe; auch vor Gericht dürfe sich der Steuerpflichtige darauf redlicherweise berufen¹. Seither respektieren die Gerichte die Verwaltungsvorschriften zugunsten der Steuerpflichtigen. Im Steuerstrafrecht spielen Verwaltungsvorschriften kaum eine Rolle.

Belgien

Professor *Jean-Claude Scholsem*, Lüttich

1. Nach Art. 110 der Belgischen Verfassung dürfen Steuern zugunsten des Staates nur durch Gesetz erhoben werden. Es gilt das Legalitätsprinzip. Daraus wird abgeleitet, daß die Auslegung von Steuergesetzen streng (stricte), einschränkend (restrictive) oder eng (étroite) zu sein habe².

Ist der Wortlaut klar und präzise, so kann er nicht ausgelegt werden, weder zugunsten noch zuungunsten der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen^{2a}. In Belgien ist aber auch noch die Auffassung verbreitet, daß selbst zweifelhafte Texte stets wörtlich, grammatisch oder restriktiv auszu-legen seien. Dem kann nach Auffassung des Berichterstatters nicht gefolgt werden. Bleiben Zweifel, so gilt: in dubio contra fiscum.

Der Gesetzesanwender ist nicht berechtigt, Lücken zu füllen oder Fehler des Gesetzgebers zu verbessern. Es ist einhellige belgische Doktrin und Praxis, daß im Steuerrecht ein Analogieverbot besteht, und zwar zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen. Das ergibt sich aus dem Legali-

1 Entscheidungen v. 12. 4. 1978, Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak 1978, 135 ff. Dazu kritisch *Geppaart*, De doorbraak van het buitenwettelijk recht, Weekblad voor fiscaal recht 1979, 205 ff.

2 Die Diskussion leidet darunter, daß verschiedene Autoren mit diesen Begriffen verschiedene Vorstellungen verbinden. Manchmal, aber nicht immer, werden diese Begriffe dem Begriff „wörtlich“ gleichgestellt.

2a Die Auffassung, daß die Interpretation von Steuergesetzen stricte zu sein habe, wird auch in *Frankreich* vertreten. Dagegen jedoch *Ph. Marchessou*, Droit fiscal 1981, S. 947 ff. Er nennt das Dogma von der strikten Interpretation ein Spiegelbild der liberalen Ideologie des 19. Jahrhunderts, das vom Pragmatismus der Richter überspielt werde (Herausgeber).

tätsprinzip, denn die analogische Methode fügt dem Gesetz etwas hinzu³. Das Legalitätsprinzip läßt auch die Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen nicht zu⁴.

Gewisse Autoren leiten das Analogieverbot aus der Natur der Steuergesetze ab: Die Steuergesetze schränken „das Prinzip der Freiheit von Personen und Sachen“ ein. Für sie gelte: Odiosa sunt restringenda. Auch die Gemeinsamkeit mit dem strafrechtlichen nulla poena sine lege wird von der Doktrin des öfteren erwähnt. Ferner wird darauf hingewiesen, daß das Steuerrecht, anders als das Zivilrecht, nicht auf Analogie angewiesen sei, daß der Steuerrichter das Recht auch bei Bestehen eines Analogieverbots nicht zu verweigern brauche⁵.

Im übrigen gilt im belgischen Steuerrecht der Grundsatz, daß der Steuerpflichtige sich so einrichten darf, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat. Dafür braucht er nicht einmal den angemessenen oder gar angemessensten Weg zu wählen. Ein Verbot des Rechtsmißbrauchs oder der Gesetzesumgehung existiert nicht, wenngleich die Steuergesetze auch mit einer Reihe von Fiktionen und Vermutungen Steuervermeidungen oder -umgehungen entgegenzuwirken bestrebt sind. Da ein Analogieverbot besteht, darf der Analogie auch nicht durch Umgehung entgegengewirkt werden⁶. Scheingeschäfte sind allerdings auch steuerrechtlich wirkungslos. Mitunter kommt es vor, daß Gerichte Gesetzesumgehungen zu Unrecht als Scheingeschäfte behandeln und als solche negieren.

Das belgische Steuerrecht ist dabei, sich vom *Zivilrecht* mehr und mehr zu lösen und eine eigene Terminologie zu entwickeln. Noch immer gibt es aber, auch im Einkommensteuerrecht, Begriffe, die zivilrechtlich verstanden werden.

2. Die Interpretation der Gesetze durch *Verwaltungsvorschriften*, sie sind keine Rechtsnormen, spielt auch in Belgien eine große Rolle. In manchen Fällen betrifft die Auseinandersetzung zwischen Steuerpflichtigen und Behörde nicht mehr die Auslegung des Gesetzes, sondern die der Verwaltungsvorschrift. Verwaltungsvorschriften, die Steuerpflichtigen über das Gesetz hinaus etwas gewähren – es gibt sie auch in Belgien –, sind gesetzwidrig. Jedoch wird die Gesetzmäßigkeit i. d. R. nicht durchgesetzt, weil die begünstigten Steuerzahler die Regelung nicht anfechten und die nicht-

3 Dazu auch *I. Claeys-Bouuaert*, De interpretatie van de fiscale wet, Tijdschrift voor Notarissen 1961, S. 127; *C. Scailteur*, Remarques sur l'interprétation des lois fiscales, Rev. gén. Enr. et Not. 1957 (No. 19.781), S. 116.

4 Parallel zu Art. 110 der Belgischen Verfassung bestimmt Art. 112 dieser Verfassung übrigens, daß Steuerfreiheiten oder Steuererminderungen nur durch das Gesetz festgelegt werden können.

5 *J. van Houtte*, Beginselen van het belgisch belastingrecht, Gent 1979, S. 185.

6 *T. Delahaye*, Le choix de la voie la moins imposée, Brüssel 1977, S. 71.

begünstigten Steuerzahler zur Anfechtung nicht befugt sind. Diese Situation ist „zutiefst ungesund“ („profondément malsaine“)⁷. Die einzige Möglichkeit der Abhilfe liegt gegenwärtig beim Finanzminister.

Romanische und lateinamerikanische Länder

Professor *Eusebio González García*, Salamanca*)**

Zwischen dem Recht Italiens, Spaniens, Portugals, Argentinien, Brasiliens und Mexikos bestehen verwandtschaftliche Beziehungen. Das gilt auch für das Steuerrecht. Das Gemeinsame kommt auch zum Ausdruck in den spanisch-portugiesisch-lateinamerikanischen Steuerrechtstagen und in dem Modellentwurf eines Steuergesetzbuchs. Dieses Modell enthält Grundsätze, die vielfach in lateinamerikanische Steuergesetze übernommen worden sind. Art. 6 des Modells bestimmt: „Die Analogie ist ein zulässiges Verfahren zur Ausfüllung von Gesetzeslücken; jedoch dürfen durch Analogie weder neue Steuern noch Steuerbefreiungen geschaffen werden.“

In **Italien** lehnt die Rechtsprechung die Analogie häufig ab. Die herrschende Rechtsprechung geht jedenfalls dahin, daß steuerbare Tatbestände und Steuerbefreiungen durch Analogie nicht geschaffen werden dürfen. Die Rechtsprechung verwendet allerdings tatsächlich auch die Analogie, gibt sie dann aber als ausdehnende Auslegung aus. Eine bedeutende wissenschaftliche Strömung hingegen (*E. Vanoni*, *M. S. Giannini*, *A. Amatucci*, *G. A. Micheli*, *G. Abbamonte*) will die Analogie zugelassen wissen.

Sowohl die Rechtsprechung als auch die erwähnte Doktrin stützen sich auf Art. 2, 3, 23, 53 der Verfassung und Art. 12, 14 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, bewerten diese Normen jedoch unterschiedlich. Bei der Bejahung des Analogieverbots spielt noch die althergebrachte Meinung mit, daß das Steuerrecht ein in die Rechte der Bürger eingreifendes Sonderrecht sei.

⁷ *Kirkpatrick*, *L'egalité devant l'impôt en droit belge*, Brüssel 1975, S. 38; *M. Cozian*, *L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'administration*, Dalloz 1975, Chr. XVIII, S. 100.

* Übersetzungsgrundlage von *Luis Martinez*.

** Der vollständige Bericht ist zur Veröffentlichung in „Steuer und Wirtschaft“ vorgesehen.

In **Spanien** bestimmt Art. 23 des Allgemeinen Steuergesetzes (*Ley General Tributaria*), daß auch für das Steuerrecht die allgemeinen Rechtsanwendungsgrundsätze gelten. Art. 4 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs läßt die Analogie zu. Jedoch schränkt Art. 24 Abs. 1 des Allgemeinen Steuergesetzes die Analogie wie folgt ein: „Die Analogie ist unzulässig, soweit sie Steuertatbestände, Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen ausdehnt.“

In **Portugal** enthält das Steuerrecht keine einschlägige ausdrückliche Bestimmung zur Analogie. Die überwiegende wissenschaftliche Meinung lehnt die Analogie im Steuerrecht ab, soweit sie den Steuertatbestand oder Steuerbefreiungen ausdehnt. Die Doktrin beruft sich dazu auf die Rechtssicherheit (*certeza*) (*A. Amaral*) oder auf das Legalitätsprinzip (*A. Xavier*).

In **Argentinien** äußert sich das Gesetz Nr. 11.683 betr. das Verfahren für die Steuerermittlung und Steuererhebung (*La ley número 11.683 de Procedimiento para la plicación y percepción de impuestos*, T. O. 1974) nicht zur Analogiefrage. Die argentinische Rechtsprechung lehnt die Analogie im Steuerrecht jedoch überwiegend ab, ebenso die Doktrin (*Andreozzi*, *R. Bielsa*, *F. Martinez* und *D. Jarach*, letzterer in seiner Meinung schwankend), die sich auf das Legalitätsprinzip und den Schutz des Privateigentums beruft.

In **Brasilien** schreibt Art. 108 des Nationalen Steuergesetzbuchs (*Código Tributario Nacional*) vor: Wenn eine ausdrückliche Bestimmung fehlt, wendet die zuständige Behörde folgende Methoden oder Grundsätze in folgender Reihenfolge an:

- (1) die Analogie,
- (2) allgemeine Grundsätze des Steuerrechts,
- (3) allgemeine Grundsätze des öffentlichen Rechts,
- (4) Billigkeitsgesichtspunkte,

jedoch mit folgender Einschränkung: Durch Analogie darf kein Steueranspruch begründet werden, der nicht durch Gesetz bestimmt ist. Die Billigkeit darf nicht dazu führen, daß von einer geschuldeten Steuer befreit wird.“¹

In **Mexiko** bestimmt Art. 11 des Bundessteuergesetzbuchs von 1977 (*Código fiscal de la Federación de 1977*): „Die für den einzelnen belasten-

¹ Einen ausführlichen Bericht hat auch Prof. *Alberto Xavier* geliefert. Jedoch konnte die Übersetzung bis zum Redaktionsschluß nicht vorgelegt werden. Hinweisen wird auf *Xaviers Monographie*, *Os principios da legalidade e da tipicidade*, São Paulo 1978.

den Steuerrechtsnormen und diejenigen Normen, die Ausnahmen von diesen Normen zulassen, werden strikt angewendet.“ Die Rechtswissenschaft ist der Ansicht, daß die Analogie das Legalitätsprinzip gefährde.

In allen Ländern, in denen das steuerrechtliche Analogieverbot nicht positiv festgelegt ist, existiert auch eine Mindermeinung, wonach die Analogie zulässig ist, zumal da sie zur Verwirklichung des Gleichheitssatzes beiträgt.

Japan

Associate Professor of Tax Law *Konosuke Kimura*, LL.M.,
Keio-Universität, Tokio

Nach Art. 84 der Japanischen Verfassung ist die Besteuerung nur auf Grund eines Gesetzes und im Rahmen des Gesetzes zulässig.

Steuergesetze müssen nicht mit einer amtlichen Begründung versehen werden. Um aufzudecken, was mit dem Gesetz gewollt ist, werden die Steuer-
verwaltungsvorschriften, der Bericht der Steuerreformkommission und der
Kommentar der Regierungsbeamten herangezogen.

Zur Frage der Unzulässigkeit der Rechtsfortbildung werden in der Literatur folgende Auffassungen vertreten:

a) Im Steuerwesen, das auf dem Institut des Privateigentums aufbaue, gelte das Regel-Ausnahmeprinzip, d. h. die Eigentumsgarantie sei die Regel und die Besteuerung sei die diese Regel durchbrechende Ausnahme. Die Ausnahme müsse streng und eng verstanden werden. Das gleiche gelte im Verhältnis Steuertatbestand – Nichtsteuertatbestand bzw. Vergünstigungstatbestand; der Vergünstigungstatbestand sei die eng zu verstehende Ausnahme¹.

1 *R. Arai*, *Sozeihō no Tekiyo to Kaisyaku*, *Sozeihōkōza* Bd. 1, Tokio 1974, S. 293 ff.

2 *J. Nakagawa* (Hrsg.), *Zeihōgakutaikei*, überarb. Aufl. Kioto 1975, S. 66 ff; *K. Kiyonaga*, *Zeihō*, 3. Aufl. Kioto 1980, S. 39 f.

3 Dazu z. B. LG Tokio v. 18. 7. 1964, *Gryōseijikensaiban-Reisyu* Bd. 15, Nr. 7, 1363; Obergericht Tokio v. 15. 3. 1965; *Gryōseijikensaiban-Reisyu* Bd. 17, Nr. 3, 279.

b) Das Steuerrecht sei stets in dubio contra fiscum auszulegen, weil die Besteuerung einen wesentlichen Eingriff in das Eigentum darstelle². Diese Auffassung hat auch erheblichen Einfluß auf die Praxis gehabt³.

c) Aus dem Zivilrecht entlehnte Begriffe seien stets so auszulegen wie im Zivilrecht⁴. Auch dieser Satz hat die Praxis beeinflusst⁵.

Es wäre optimal, wenn Rechtsfortbildung ganz entbehrlich wäre. Auf eine beschränkte Rechtsfortbildung kann, zumal im Interesse der Gerechtigkeit, aber auch in Japan nicht verzichtet werden. Steuerbegründende Rechtsfortbildung sollte jedoch unzulässig sein⁶.

4 *H. Kaneko*, *Sozeihō*, 2. Aufl., Tokio 1981, S. 100 ff; *T. Murai*, *Gendai-Sozeihō no Kadai*, Tokio 1973, S. 48 ff.

5 S. dazu z. B. LG Tokio v. 18. 7. 1964, *Gyōseijikensaiban-Reisyu* Bd. 15, Nr. 7, S. 1363; höchstrichterliches Urteil v. 7. 10. 1960, *Saikōsaibansyo-Minji-Hanreisyu* Bd. 14, Nr. 12, S. 2420.

6 *K. Kimura*, *Hanreihyoron* Nr. 259, S. 9 ff.

Resümee*

Prof. Dr. *Klaus Tipke*, Köln

I.

1. Das Steuerrecht hat – international – eine spezifisch positivistische Tradition. Jedenfalls, soweit es sich um belastende Normen oder Eingriffsnormen handelt, ist immer wieder einer eng am Wortlaut orientierten Auslegung und einem Analogie- oder Rechtsfortbildungsverbot das Wort geredet worden.

Dadurch unterscheidet sich das Steuerrecht vom übrigen Verwaltungsrecht. *Friauf* ist allerdings der Meinung: Das Analogieverbot gelte kraft des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im öffentlichen Eingriffsrecht schlechthin. Freiheitsbeschränkende Eingriffe dürften den gesetzlichen Rahmen nicht überschreiten (63 f). Demgegenüber führt *Tipke* aus: Das allgemeine Verwaltungsrecht sei noch vor wenigen Jahren überwiegend Lehrbuch- und Richterrecht gewesen (3). Die allgemeinen Grundsätze des Verwaltungsrechts seien als Richterrecht entwickelt worden. Im Verwaltungsrechtsverhältnis würden zur Lückenausfüllung bürgerlich-rechtliche Vorschriften analog angewendet (163 f).

Auf der Suche nach den Gründen für die traditionelle Positivität des Steuerrechts meint *Tipke*: Sie lasse sich aus ständestaatlichem und liberalem Gedankengut erklären. Stände und Bürgertum hätten die Interessen der Bürger dadurch geschützt, daß sie möglichst wenig Steuern bewilligt hätten. Dazu passe eine möglichst enge Auslegung der belastenden Steuerstatbestände (3 f; s. auch *Friauf*, 66; *Felix*, 125; ferner *H. Meilicke*, 153: „... alles, was über den Wortlaut hinausgeht, bedeutet . . . : Der Fiskus will mehr Geld haben“). In Großbritannien gehen die historischen Wurzeln des Steuerpositivismus auf die Bill of Rights von 1689 zurück, wonach zum Schutze des Individuums vor dem Staat nachgewiesen werden muß, daß eine Steuer bewilligt worden ist (394). Nach liberaler Ideologie ist die Steuer so individualstörend wie die Strafe. *Marchessou* nennt das in Frankreich und Belgien geltende Dogma von der strikten Interpretation von Steuergesetzen ein Spiegelbild der liberalen Ideologie des 19. Jahrhunderts (398, FN 2a). *Gonzalez Garcia* spricht davon, daß die alt-hergebrachte Meinung, das Steuerrecht sei ein in die Rechte der Bürger eingreifendes Sonderrecht, das Analogieverbot trage (400).

* Die Ziffern in den Klammern weisen auf die Seiten in diesem Buch hin.

2. Übereinstimmung bestand darüber, daß die Rechtsprechung das Analogieverbot stillschweigend oder „verkappt“ immer wieder unterlaufen hat (*Woerner*, 35 ff; *Stolterfoht*, 276, 280 betr. Analogien zu § 1 KStG), auch wohl darüber, daß die Rechtsfortbildungsgrenzen, die das Bundesverfassungsgericht für das Steuerrecht gezogen hat, nicht eindeutig, um nicht zu sagen: vage sind (*Tipke*, 15 ff; *Woerner*, 25 f).

3. Wie nicht anders zu erwarten, ist ein Konsens über die Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht unter den Referenten und Diskutanten der Tagung nicht erreicht worden. Immerhin ist ein beträchtliches Arsenal von Argumenten zusammengekommen, aus dem die Praxis sich bedienen kann und die sich in der Praxis bewähren müssen. Terminologisch folgten die Referenten und Diskussionsteilnehmer durchweg der auf *Larenz* zurückgehenden, von *Woerner* vorgetragenen Grenzziehung: Auslegung ist ein Vorgang innerhalb der Grenzen des möglichen Wortsinns; Rechtsfortbildung, zumal auch solche zur Ausfüllung von Gesetzeslücken, greift darüber hinaus (*Woerner*, 27 f; *Friauf*, 60). *Walz* allerdings meinte, die „hergebrachten Hülsen der deutschen Methodenlehre“ (Auslegung, Rechtsfortbildung, Analogie) würden den Schwierigkeiten der Rechtsanwendung nicht gerecht (142).

4. Während *Friauf*, *Kruse*, *Felix* und *Pelka* in ihren Referaten eindeutig – wenn auch mit unterschiedlicher Begründung – an der Unzulässigkeit der steuerverschärfenden Analogie festhielten, hielten *Tipke*, *Woerner*, *Stolterfoht*, *Tanzer* und *Walz* eine über den möglichen Wortsinn hinausgehende Rechtsfortbildung für zulässig, setzten die Akzente und Grenzen dabei aber unterschiedlich.

a) *Kruse* (71 ff) vertrat als einziger die Meinung: Das steuerliche Eingriffsrecht sei nicht analogiefähig, weil es in ihm zum Unterschied zu anderen Rechtsgebieten keine sachgerechten oder teleologischen Kriterien gebe, an die die Analogie anknüpfen könne. Allein tragend sei das fiskalische Motiv: Die belastenden Steuervorschriften sollten Erträge bringen (81 ff). Man könne nur erkennen, daß der Staat Steuern erheben wolle, an einem möglichst hohen Aufkommen interessiert sei (151). Auch der Gesetzeszweck der Werbungskosten und der außergewöhnlichen Belastungen lasse sich nicht erkennen (152, 158). Der Gesetzgeber dürfe irgendwie entscheiden, welches Subjekt bzw. welche Gruppe mit welcher Steuer belastet werden solle. Der Steueranspruch sei mehr oder weniger willkürlich mit einem dem Gesetzgeber geeignet erscheinenden Tatbestand verknüpft (insb. 72 ff, s. auch 158). Ein in sich geschlossenes Steuersystem sei und bleibe eine Utopie. Das Leistungsfähigkeitsprinzip habe eher ideologische als rechtliche Funktionen. Es spiele für die meisten Steuern keine Rolle.

Das Einkommensteuergesetz nehme auf dieses Prinzip wenig Rücksicht; es eigne sich nur dazu, den progressiven Tarif zu rechtfertigen (77–81).

Analogiefähige Sachgesetzmäßigkeiten gebe es allerdings im Bereich der Lenkungssteuern und Lenkungsnormen, insb. der außerfiskalischen Begünstigungsvorschriften (82 f, 152, 389). Anders als der nationalen Steueranknüpfung, lägen auch der internationalen Aufteilung des Steuerzugs – aus der ZPO entnommene – Sachkriterien zugrunde (76).

Woerner räumte ein: Von einem tragenden Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit lasse sich im Steuerrecht schwerlich sprechen (50). Er warnte vor der Verwirklichung ideologie-vorfixierter Steuergerechtigkeitsvorstellungen unter Berufung auf die *lex lata* (51), vor richterlicher Ersatzgesetzgebung (51); vor dem Richter als Sozialingenieur (139). Abweichend von *Kruse* vertrat er aber die Auffassung: Auch das Steuerrecht kenne eine analogiefähige Gesetzeslogik, Sachlogik oder Sachgesetzmäßigkeit (37).

Friauf hielt *Kruse* entgegen, daß die Schaffung von Steuertatbeständen in verfassungsrechtlich fundierte Gerechtigkeits-, Gleichheits- und Systemkriterien eingebunden sei und nicht mehr oder weniger willkürlich-dezisionär erfolgen dürfe. Die von *Kruse* angeführten Belege aus Rechtsprechung und Schrifttum verdienten in vielfacher Hinsicht Kritik (64). Auch das Steuerrecht enthalte analogiefähige Wertungen (65).

Stolterfoht befürwortete eine von ihm für möglich gehaltene Lückenausfüllung durch Systemdenken (273 f), was ein System voraussetzt.

Walz führte aus: Daß das Steuerrecht nicht bloß aus dem Diktum eines irrationalen Steuergesetzgebers lebe, sondern Sachgesetzmäßigkeiten aufweise, ergebe sich auch bei einem Rechtsvergleich, zumal mit dem Einkommensteuerrecht der USA (140 f).

Kirchhof bezeichnete das Steuerrecht als konkretisiertes Verfassungsrecht, insb. als Ausformung der Grundpflicht zur Steuerzahlung nach Art. 14 Abs. 2 GG (Sozialbindung der Eigentümerfreiheit). Besteuerung sei nicht die Erzielung staatlicher Einnahmen zur Erfüllung beliebiger Zwecke, sondern staatliche Teilhabe am zugeflossenen Eigentum (Einkommensteuer), am ruhenden Eigentumsbestand (Vermögensteuer) und an dem am Markt gebrauchten Bestand (Umsatzsteuer). Der Besteuerungszweck einer Einnahmeerzielung rechtfertige nicht jede Last (148; s. auch *K. Vogel*, 7 FN 20).

Auch *Ruppe* schloß sich nicht der Ansicht an, das Steuerrecht kenne keine analogiefähigen Wertungen (155).

Tipke meinte: Wenn das Eingriffs-Steuerrecht keine sachgerechten Regeln kenne, sei es kein Recht; man spreche dann besser vom Steuerunwesen.

Der Gleichheitssatz verlange, daß der Finanzbedarf nicht irgendwie, sondern auf gerechte, dem Gleichheitssatz entsprechende Weise gedeckt werde. Die Frage, wie die Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Bürger verteilt werden solle, sei eine Gerechtigkeitsfrage, die nach sachgerechten Kriterien erledigt werden müsse. Nicht nur das internationale, auch das nationale „Steuergut“ müsse gerecht aufgeteilt werden. Der Zweck der Einnahmeerzielung heilige keine beliebige Belastungsverteilung, auch nicht bloßes Schröpfen oder Überlisten. Das Leistungsfähigkeitsprinzip, es sei sachgerecht, sei tief verwurzelt und entspreche einer allgemeinen moralischen Überzeugung. Allerdings liege es den Steuereingriffsnormen in der Tat nicht durchgehend zugrunde; zum Idealisieren der Gesetzgebung bestehe kein Grund (7 ff; s. auch 156). Der progressive Tarif lasse sich nur aus dem Sozialstaatsprinzip begründen (9). § 49 EStG verteile das Steuergut nicht sachgerecht, weil er sich sachfremder Anknüpfungen bediene (9 FN 32).

In der Diskussion erklärte *Kruse*, er baue seine Argumentation auf dem Ist-Zustand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf. Auch er bedauere, daß der Gleichheitssatz in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts de facto leergelaufen sei (152), aber in der Praxis sei Art. 3 I GG für ihn leider wertlos (158).

Tipke hielt entgegen, die Steuerrechtswissenschaftler müßten sich selbständig um ein gerechtes Steuerrecht bemühen; sie müßten auch auf das Bundesverfassungsgericht einwirken, dürften nicht nur das Bundesverfassungsgericht auf sich wirken lassen. Im übrigen beurteile er die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht so pessimistisch. Am wenigsten könne bewirken, wer diese Rechtsprechung kritiklos hinnehme (163).

b) *Friauf* vertrat die Auffassung, einer Rechtsfortbildung durch Analogie stehe im Eingriffsverwaltungsrecht der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der sog. Gesetzesvorbehalt, entgegen. Rechtsquellen seien die positiven Normen, nicht norminspirierende Prinzipien, nicht Systemgedanken, wenngleich Systemverstöße zum Verfassungsproblem werden könnten. Regelungsinhalte, die vom möglichen Wortsinn der Norm nicht mehr erfaßt seien, seien nicht Gegenstand des Gesetzesbeschlusses gewesen. Das positive Gesetz grenze im demokratischen Rechtsstaat das Reich der Freiheit des Bürgers von dem des staatlichen Zwangs und Zugriffs ab. Der parlamentarische Gesetzgeber habe ein „Bevollmächtigungs“-Monopol für die Steuererhebung. Die Überschreitung der Grenzen des möglichen Wortsinns sei eine das Demokratieprinzip verletzende Selbstbevollmächtigung von Gerichten und Behörden. Im übrigen tangiere die Analogie schutzwürdige Vertrauenspositionen (60 ff). In der Diskus-

sion ergänzte *Friauf*: Jede Steuerbelastung dringe in einen grundrechtsschutzten Raum ein, zumindest in den Schutzbereich des allgemeinen Freiheitsrechts aus Art. 2 I GG, das *G. Wacke* einmal plastisch als „Grundrecht auf Nichtzahlung von Steuern“ gekennzeichnet habe. Der Zugang zu diesem Raum könne nur vom parlamentarischen Gesetzgeber geöffnet werden. Das Steuergesetz sei die Magna Charta des Steuerbürgers (161 f). Dieser Auffassung schloß sich im wesentlichen *Pelka* an: Der durch Analogie gefundene Rechtssatz sei kein Gesetz. Die Analogie verletze das Demokratieprinzip. Im übrigen seien die durch Analogie zu findenden Ergebnisse in Anbetracht der Wertungswidersprüche und des Wertungswirrwarrs des Steuerrechts nicht hinreichend voraussehbar (211 ff). Vgl. zur Beschreibung dieser Grundauffassung auch *Stolterfoht* (274).

In der Diskussion entgegnete *Kirchhof*: Aus den Grundrechten könne nur hergeleitet werden, daß der steuerliche Belastungsgrund und die Steuerhöhe gesetzlich fixiert sein müßten, nicht aber müsse jede Verästelung des Steuertatbestandes im Gesetz beschrieben sein. Der demokratietheoretische Aspekt des Gesetzesvorbehalts reserviere dem Gesetzgeber die Regelung des Wesentlichen, Grundsätzlichen, auf Dauer Bedeutsamen (147). *Ruppe* bemerkte, der Gesichtspunkt der Legalität scheine ihm als Grundlage für ein Analogieverbot nicht ausreichend, insb. lasse dieser Aspekt nicht die Unterscheidung zwischen belastender und entlastender Verwaltung zu (155). *Tipke* wies darauf hin, daß die Grundgesetz-Kommentare zu Art. 2 I GG aus dieser Vorschrift kein Analogieverbot herleiteten (164). *Walz* erwiderte *Friauf*: Auch wenn die Prinzipien nicht selbst Rechtsnormen seien, so kämen sie doch bei der Umsetzung der Rechtsnormen in „law in action“ zum Tragen (141).

c) *Tipke* sprach sich grundsätzlich gegen ein steuerverschärfendes Analogieverbot aus: In der BR Deutschland gelte nicht mehr der formale Rechtsstaatsbegriff des 19. Jahrhunderts, sondern ein materialer, der Gerechtigkeit verpflichteter Rechtsstaatsbegriff (5). Die Analogie widerspreche nicht dem Demokratieprinzip; sie entspreche vielmehr dem unvollkommen-lückenhaft zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers und verwirkliche durch Zuendeformulieren des Prinzips mehr Gleichheit, während das Analogieverbot nicht selten in den Konflikt mit dem Gleichheitssatz führe. Wer aus dem Demokratieprinzip ein Analogieverbot herleite, könne nicht erklären, warum andere (ebenfalls an Gesetze gebundene) Behörden und Gerichtsbarkeiten nicht der gleichen Beschränkung unterlägen (11). Insb. liege die Vervollkommnung eines unvollkommenen Gesetzestextes zu einem regelhaften, stimmigen Konzept im Auftrage eines „denkenden Gehorsam“ übenden Rechtsanwenders. Das zur Begründung des Analogieverbots dienende Rechtssicherheitsargument sei verfehlt,

Es wird
nicht
die
Analogie
über

wenn es die Grenze des möglichen Wortsinns zum Maßstab nehme. Die Steuerpflichtigen und ihre Berater verließen sich nicht auf Worte und Wortsinnengrenzen, sondern, sofern vorhanden, auf Rechtsprechung, Richtlinien und Kommentare (12 ff; so wohl auch *Friauf*, 57; *Felix*, 105 f). *Martens* wies nachdrücklich darauf hin, daß es den eindeutigen Gesetzeswortlaut so gut wie gar nicht gebe, andernfalls Mißverständnisse ein Legasthenieproblem seien. Selbst Juristen orientierten sich an der Rechtsprechung. Steuerplanungen nur auf der Grundlage des Wortlauts hätten den Sicherheitsgrad von langfristigen Wettervorhersagen (169–176). *Möllinger* machte darauf aufmerksam, welch' große Rolle Verwaltungsvorschriften in den Steuerberaterpraxen durchweg spielen (348 oben). Gegenüber einer erkennbaren Lücke, so *Tipke* weiter, sei eine Berufung auf Rechtssicherheit nicht gerechtfertigt (11 ff). Da der Steuerpflichtige auf die durch die Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften verkörperte Rechtslage vertraue und vertrauen dürfe, müsse er gegen die rückwirkende Änderung dieser Rechtslage durch Urteile und Verwaltungsvorschriften geschützt werden, auch gegen rückwirkende Analogie. § 176 AO greife unter dem allgemeinen Rechtssicherheitsaspekt zu kurz (14). Dies meinte auch *Friauf*, allerdings zu dem von ihm sog. Auslegungswandel (56 ff), hilfsweise aber auch zur Analogie (151).

Woerner (23 ff) wollte eine methodenehrliche steuerverschärfende Rechtsfortbildung „in eng begrenztem Rahmen“ zugelassen wissen (42). Die richterlichen Entscheidungen könnten dadurch sachgerechter, folgerichtiger, wertungsgetreuer und folglich überzeugender ausfallen. *Woerner* wandte sich aber nachdrücklich gegen eine ungehemmte Entfaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips oder des Fiskalismus, gegen richterliche Ersatzgesetzgebung. Der Richter dürfe Gesetze durch folgerichtiges Zuendedenken lediglich insoweit vervollständigen, als im Gesetz der Wille des Gesetzgebers andeutungsweise objektiviert, in seiner Zielrichtung klar, aber nicht voll ausformuliert worden sei. Der Plan des Gesetzgebers müsse im Gesetz selbst hinreichenden Ausdruck gefunden haben. Die Lücke sei das verbale Defizit eines erkennbaren Planes. Der Vertrauensschutz verliere angesichts erkennbarer Unklarheiten im positiven Recht an Gewicht; die Steuergerechtigkeit habe in solchen Fällen „gesetzesimmanenter Rechtsfortbildung“ Vorrang. Abgrenzungsschwierigkeiten seien nicht zu leugnen; aber sie bestünden auch bei der Grenze des „möglichen Wortsinns“. Im Zweifel dürfe keine ausfüllbare Lücke angenommen werden (43 ff). *Woerner* betonte, daß das Schweigen des Gesetzgebers in vielen Fällen beredetes Schweigen sei; dieses spreche ebenso gegen eine Lücke wie die abschließende Aufzählung (41 f). In der Diskussion erklärte *Woerner*: Er habe als Positivist begonnen, aber in seiner langjährigen Tätigkeit erken-

nen müssen, „daß es mit dem möglichen Wortsinn als absoluter Grenze der Rechtsfindung zum Nachteil des Steuerpflichtigen im Steuerrecht schlicht und einfach nicht geht. Wenn wir danach streng verfahren würden, dann hätten wir heute längst kein Steuerrecht mehr, sondern nur noch Teilstücke und Bruchstücke, von denen keines zum anderen passen würde“ (138).

Stolterfoht bejahte die Möglichkeit der Lückenausfüllung „durch Systemdenken“ (273 ff) und betonte die „praktische Untauglichkeit des Analogieverbots“ (275 f), das auch vom richterlichen Ethos Unzumutbares verlange (277 f).

d) Besonders geprüft wurde, ob der Steuerpflichtige nicht eine spezifische *Steuerplanungssicherheit* brauche, die durch Rechtsfortbildung unterhöhlt werden könnte. *D. Schneider* (85 ff) kam dazu aus seiner ökonomischen Sicht zu dem Ergebnis: Unternehmerische Planung verlange kein Verbot der steuerverschärfenden Analogie; im Gegenteil, diese sei sogar geboten, damit bei der Rechtsfindung gesamtwirtschaftliche Grundsätze berücksichtigt werden könnten. Das Analogieverbot sei gesamtwirtschaftlich und gesellschaftspolitisch nicht wünschenswert. Die einseitig steuerentlastende Analogie komme freilich dem Steuersparinteresse des einzelnen Unternehmers entgegen, weil sie Chancen eröffne und zugleich Risiken abnehme. Rechtsanwendung müsse zu Ergebnissen führen, die die Anlässe für Steuerplanung abbauten. Anders *Felix* (99 ff): Er versuchte sich in seinem umfänglichen Beitrag zunächst in die Position der verschiedenen Auffassungen (nach seinem Sprachgebrauch unterschied er Positivisten, Regulatoren, Defensoren, Aktualisten und Realisten) mit ihrem Für und Wider hineinzusetzen und kam als „Realist“ zu folgendem Ergebnis: Die Analogie zum Nachteil des Steuerpflichtigen sei „rechtsunsicherheitsinflationierend“ und mache Steuerplanung unmöglich. Steuerplanung brauche positivistischen Boden. Nur wenn die Regulatoren ein sicheres Rezept lieferten, Rechtsprechung und Verwaltungübung berechenbar zu machen, könne der Steuerplaner auch die Ergebnisse der belastenden Analogie einplanen (111 ff). Mindestens dürfe die Analogie nicht zurückwirken (119). Auch eine eingeschränkte Analogie sei solange nicht angebracht, wie die Rechtssicherheit nicht hoch entwickelt sei. Dazu gehöre: ein Verbot rückwirkender steuerverschärfender Analogie und das Verbot der Analogie während eines Nachwirkungszeitraums (133). Indessen sei zu befürchten, daß der Staat das preisgegebene Analogieverbot vereinnahme, dafür aber kein Mehr an Regeln und Rechtssicherheit liefern werde (135). Daher seien im Steuerrecht die individuelle Erwartung und das individuelle Vertrauen gewichtiger als die Gleichbehandlung (134).

e) Wiederholt wurden Einwendungen gegen die Unterscheidung zwischen unzulässiger steuerverschärfender und zulässiger steuerentlastender Analogie erhoben, theoretische und praktische. *Ruppe* führte aus: Nach der österreichischen Verfassung sei die gesamte Verwaltung an das Gesetz gebunden, die belastende und die entlastende. Die Gewaltenteilung, der demokratische und der rechtsstaatliche Aspekt (Publizität des Gesetzesbeschlusses) rechtfertigten keine Differenzierung zwischen belastender und entlastender Analogie (155; s. auch *Tipke*, 163). *Kirchhof* wies darauf hin, daß die Be- und Entlastungstatbestände auch Außenwirkungen hätten, sie wirkten sozialgestaltend und verursachten Wettbewerbsverzerrungen. Der Gesetzesvorbehalt müsse daher generell sowohl auf die individuell belastende als auch auf die den Steuerschuldner entlastende, aber den Konkurrenten belastende Steuer angewendet werden (146 f). *Leiber* erwähnte, daß es auf das gleiche hinauslaufe, ob eine Eingriffsnorm ausgedehnt oder eine Befreiungsnorm restringiert werde (143). Wiederholt wurde auf die Ambivalenz vieler steuerrechtlicher Normen oder auf die Zweischneidigkeit von Subsystemen komplementärer Rechtssätze hingewiesen, die zugleich sowohl zugunsten wie auch zuungunsten des Steuerpflichtigen wirkten oder wirken könnten (*Tipke*, 10; *Woerner*, 36–38, 157; *Ruppe*, 155 f; *Stolterfoht*, 279). *Friauf* meinte dazu, die Frage, ob eine Norm belastend oder begünstigend wirke, müsse nach der „Normalität der Norm“ entschieden werden. „Soweit eine Norm normalerweise belastenden Charakter hat, kann und muß sie in bezug auf das Analogieproblem anders behandelt werden als eine normalerweise begünstigende Norm“ (160). *Pelka* sah in der Billigkeitsvorschrift des § 227 AO eine Grundlage für die Kompetenz, die steuerbegünstigende Analogie zuzulassen (223 ff).

Bemerkenswert ist, daß die strikte Interpretation in Großbritannien (die auf ein Analogieverbot hinausläuft) sich grundsätzlich auch zu Lasten der Steuerpflichtigen auswirkt (*Weisflog*, 394), ebenso das Analogieverbot in Belgien (*Scholsem*, 399 und dort besonders FN 4). Hinzuweisen ist dazu auch auf Art. 24 I des spanischen Allgemeinen Steuergesetzbuches, das das Analogieverbot auch auf Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen erstreckt (401), sowie auf Art. 11 des Bundessteuergesetzbuchs von Mexiko, der auch Ausnahmenormen erfaßt (401 f).

f) Im Ergebnis gingen die Auffassungen nicht durchgehend so weit auseinander, wie die unterschiedlichen theoretischen Ansätze vermuten lassen. Niemand vertrat die Ansicht, daß der Rechtsanwender ohne Rücksicht auf den Willen des Gesetzgebers das Leistungsfähigkeitsprinzip zur Geltung zu bringen habe. Es „liegt nicht stets eine Gesetzeslücke vor, wenn das Gesetz hinter dem Leistungsfähigkeitsprinzip zurückbleibt“ (*Tipke*, 9). Niemand war der Meinung, daß auf Grund des Hundesteuer-

gesetzes rechtsfortbildend eine Katzensteuer erhoben werden dürfe (s. die Feststellung von *K. Vogel*, 137; *Ruppe*, 155). Auf den wiederholten Einwand, der mögliche Wortsinn sei keine taugliche Grenze der Rechtsanwendung (*Tipke*, 12, 13 ff; *Woerner*, 138; *Tanzer*, 139 f; *Kreft*, 145; *Stolterfoht*, 278 f), räumte *Friauf* in der Diskussion ein, daß das Diktum, der Wortsinn bilde unter allen Umständen die äußerste Grenze der Rechtsanwendung, nicht alle Probleme lösen könne (149); „Randkorrekturen“ seien über den möglichen Wortsinn hinaus zulässig (160; dazu *Woerner*, 162). Demgegenüber betonten – mit unterschiedlichem Akzent – allerdings *Raupach* (152 f) und *Meilicke* (153 f) den Wert des Wortlauts (dazu *Tipke*, 156).

Niemand schlug die „Rechtssicherheit“ in den Wind. *Tipke* meinte, es müsse Regelsicherheit bestehen; sei das analogiefähige Konzept, die analogiefähige Regel, die Lücke, nicht sicher erkennbar, so müsse in dubio contra fiscum entschieden werden (15). *Woerner* betonte diesen Aspekt ganz besonders (41 ff). Auch *Tanzer* meinte: „Wo die Teleologie nicht mehr erkennbar ist, wo der Wertentscheid des Gesetzgebers aus positivem Recht heraus nicht hinlänglich klar entwickelt werden kann, da muß die Lückenausfüllung . . . versagen“ (140). Wiederholt wurde dem judicial self-restraint das Wort geredet (*Stolterfoht*, 278, 281; *Walz*, 142). Bei der Behandlung von Einzelfällen zeigte sich, daß ohne Rücksicht auf die theoretische Grundposition das Judiz ins Spiel kam und zu Annäherungen führte (s. etwa die Einlassungen von *Kruse* zum § 17 EStG-Problem, 158, und zum Gewinnermittlungswechsel, 159 f). Das Beispiel von *Pelka* zur Erstattung privater, als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung abzogener Aufwendungen (227 ff) war insofern wohl eher eine schroffe Ausnahme (dazu *Woerner*, 365).

II.

Übereinstimmend wurde davon ausgegangen, daß für die Finanzverwaltungsbehörden die gleichen Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung bestünden wie für die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit (etwa *Tipke*, 17; *Martens*, 176 f; *Möllinger*, 344).

Martens entwickelte die auf Gedanken *Krieles* zurückgehende Meinung, (gesetzesgebundene) Verwaltungsvorschriften seien präsumtiv verbindlich in dem Sinne, daß die Gerichte von den darin enthaltenen Vollzugsmaßstäben nur aus gewichtigem oder gutem Grund abweichen dürften und außerdem die zeitliche Auswirkung einer späteren Rechtsprechung zu berücksichtigen sei (183 ff). Mit dieser Auffassung fand er jedoch kaum

Zustimmung. Die Referate von *Kohlmann* (301 ff) und *Trzaskalik* (315 ff) waren „konservativ“, s. auch *Woerner*, 365 f; *Mußnug*, 367; *Söhn*, 369.

Weiter vertrat *Martens* folgende Thesen: Ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften seien für die Gerichte verbindlich, soweit die Entscheidungsprärogative der Verwaltung reiche (193 ff). Typusbegriffe dürften auch in Verwaltungsvorschriften verwendet werden (195 ff). Bei der Quantifizierung von Rechtsbegriffen in Verwaltungsvorschriften bestehe die Gefahr einer unzulässigen Gesetzesverengung; deshalb seien Gerichte an die Reduzierung von Tatbestandsmerkmalen auf Beträge (Beispiel: Abschn. 20 I 2 LStR 1981) grundsätzlich nicht gebunden (198 ff). Sachverhaltstypisierungen durch Verwaltungsvorschriften seien unzulässig (203 ff). Die Verbindlichkeit von Pauschbeträgen in Verwaltungsvorschriften sei von Art und Transparenz der zugrundeliegenden Ermittlungen und Erfahrungen abhängig (201 ff). Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung seien unzulässig, soweit sie generelle Anweisungen für die Handhabung des Untersuchungsgrundsatzes gegenüber bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen oder von steuerrechtlich relevanten Vorgängen enthalten (203 ff). Erforderten Wertermittlungen im Interesse der steuerlichen Gleichbehandlung die Anwendung einer einheitlichen Methode, sei diese aber im Gesetz nicht normiert, so seien Methodenbestimmungen in Verwaltungsvorschriften für die Gerichte verbindlich, sofern sich diese Bestimmungen im Rahmen der gesetzlichen Zielvorstellungen hielten (206 f).

Pelka befaßte sich in seinem praktischen Teil (226 ff) mit einer Reihe von Verwaltungsvorschriften, die er ganz oder zum Teil für rechtswidrig hielt, nämlich mit Abschn. 88 VII EStR betr. Erstattung von als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgesetzten privaten Aufwendungen (227 ff; s. dazu *Woerner* 365), mit Abschn. 12 LStR betr. Kaufkraftausgleich (230 f, 371; dazu *Mußnug*, 367), mit Abschn. 122 EStR betr. Abzug betrieblicher Spenden (231 f), mit dem Mitunternehmererlaß vom 20. 12. 1977 (232 ff) sowie mit den Grundbesitz-Bewertungsrichtlinien, die sich um das Gesetz überhaupt nicht kümmerten (234 ff).

Schulze-Osterlob gab einen Überblick über die wichtigsten Verwaltungsvorschriften für Verlustzuweisungsgesellschaften und stellte sie unter Dokumentation von Rechtsprechung und Literatur dar (245 ff). Schwerpunkte waren die Behandlung der Verwaltungsvorschriften zu § 15a EStG und Überlegungen zum 100%-Erlaß im Hinblick auf die Regelungen der §§ 15a; 20 I Nr. 4 Satz 2; 21 I Satz 2 EStG. Im Falle der Beteiligung eines Kommanditisten an einer vermögensverwaltenden KG ist nach *Schulze-Osterlob* entgegen dem 100%-Erlaß und der BFH-Ansicht im Beschluß v.

5. 5. 1981 das Zu- und Abflußprinzip des § 11 EStG nur bei der Überschußermittlung auf der Ebene der Gesellschaft zu berücksichtigen. Ein sich daraus ergebender Verlust ist dem Kommanditisten nach § 39 II Nr. 2 AO anteilig ohne Rücksicht auf die Höhe seiner Einlage zuzurechnen. Insoweit erlangt die Anordnung der sinngemäßen Anwendung des § 15a EStG auf Einkünfte aus Vermietung nach § 21 I 2 EStG ihre Bedeutung, falls man sie trotz ihrer Unbestimmtheit für verfassungsmäßig hält.

Stolterfoht untersuchte Lohnsteuerrichtlinien (271 ff) und registrierte sowohl Grenzüberschreitungen zugunsten (insb. Richtlinien über Annehmlichkeiten und Gelegenheitsgeschenke, 282 ff) als auch solche zu Lasten der Steuerpflichtigen (292 ff).

Kohlmann (301 ff) hielt Verwaltungsvorschriften zum Steuerrecht im Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht für irrelevant. Maßgeblich sei allein das Gesetz (Art. 103 II GG; § 3 OWiG). Da das Steuerstrafrecht Blankettstrafrecht sei, müßten auch die steuerrechtlichen Vorschriften Art. 103 II GG genügen (304). Wenn Steuerpflichtige Verwaltungsvorschriften nicht beachtetten, sich um deren Existenz und Inhalt nicht kümmerten, könne daraus weder ein Vorsatzvorwurf noch der Vorwurf sorgfaltswidrig-fahrlässigen Verhaltens abgeleitet werden (306 ff). Auch Verwaltungsvorschriften zum Steuerstrafrecht selbst seien „ohne jede Bedeutung“ (311). Der Richter habe das Gesetz auszulegen; irgendwelche Verwaltungsvorschriften hätten dabei außer Betracht zu bleiben (313). Damit befindet sich *Kohlmann* im Widerspruch zu *Martens'* „präsumtiver Verbindlichkeit“ von Verwaltungsvorschriften.

Trzaskalik (315 ff) befaßte sich mit Rechtsschutzfragen im Zusammenhang mit Verwaltungsvorschriften. Er kam zu dem Ergebnis, die Versuche, Verwaltungsvorschriften Verbindlichkeit im Außenverhältnis zuzusprechen, sei seien auch durch Rechtsschutzüberlegungen motiviert, überzeugten nicht. Verwaltungsvorschriften für beachtlich zu erklären und den Gerichten gleichwohl die Befugnis zur Interpretation dieser beachtlichen Verwaltungsvorschriften zu versagen, sei widersprüchlich. In dem Maße, in dem Verwaltungsvorschriften als verbindlich angesehen würden, versage der unmittelbare Rückgriff auf das Gesetz und werde der Rechtsschutz verkürzt. Auch Verwaltungsvorschriften zugunsten der Steuerpflichtigen seien geeignet, das Gesetzmäßigkeitsprinzip aufzuweichen. Dieser Gefahr könne aber nicht mit Methoden des Individualrechtsschutzes begegnet werden. Halte die Aufweichungstendenz an, so sei es unabdingbar, über die Einführung eines objektiven Beanstandungsverfahrens gegen solche begünstigenden Verwaltungsvorschriften nachzudenken.

Möllinger (339 ff) verteidigte die Praxis der Verwaltungsvorschriften

gegen die Kritik und hob ihre Unentbehrlichkeit hervor. Ihr Volumen, so meinte er, sei ein Reflex der Gesetzgebungsmängel.

Übereinstimmend kritisierten *Martens* (203 ff), *Trzaskalik* (319, 334) und *Möllinger* (355 ff) die GNOFÄ und den Bankenerlaß. „Der Bankenerlaß und die Erlasse zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens bieten hinreichendes Anschauungsmaterial, daß die Veröffentlichung auch als Anstiftung zur Steuerhinterziehung verstanden werden kann“ (so *Trzaskalik*, 319). Zum Bankenerlaß führte *Möllinger* aus (356): Es gehe nicht an, „bewußt eine Grauzone zu schaffen/aufrechtzuerhalten, u. a. mit der Folge, daß letztlich die Ehrlichen wieder einmal die Dummen sind. Wenn man nicht einmal anlässlich von Sparbeschlüssen zur Haushaltssanierung sich entschließen kann, Zinsen dem Steuerabzug an der Quelle zu unterwerfen . . . , frage ich mich z. B. nach der Rechtfertigung eines Strafanspruchs auf diesem Sektor gegenüber den wenigen, die vor Gericht gestellt werden . . .“.

Über Bedeutung und Funktion der Steuerverwaltungsvorschriften in den USA sowie über ihre Bestandskraft vor den Gerichten berichtete *Walz* (388 ff).

Wiederholt wurde geäußert, die eigentliche Misere des Steuerrechts habe hauptsächlich mit den Mängeln der Steuergesetzgebung zu tun, weniger mit den Methoden der Steuergesetzesanwendung (s. etwa 53 f, 255, 334, 349 f, 351 f, 368). *Koch* hielt die Mahnung an den Gesetzgeber für berechtigt und meinte, er „bedauere nur, daß hier keine Abgeordneten anwesend sind. Die Abgeordneten könnten Ihnen testieren, daß ähnliche Ausführungen, wie Sie sie hier jetzt gemacht haben, von mir manches Mal im Finanzausschuß des Bundestages wegen der Gesetzesflut vorgetragen worden sind. Die Gesetzesflut zieht eine Erlaßflut nach sich“ (368 f).

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.*

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

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.

* 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 (1981–1984): Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (stellv. Vorsitzender); Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List*; Prof. DDR. *Hans Georg Ruppe*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Wiss. Ass. Dr. *Jürgen Danzer* (Schriftführer).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Hartmut Söhn* (Vorsitzender); Rechtsanwalt *Helmut Becker*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*, LL.M.; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Rechtsanwalt Dr. *Reinhold Kreile*, MdB; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Heinrich List*; Ministerialdirigent Dr. *Klaus Manke*; Rechtsanwalt Dr. *Arndt Raupach*; Prof. DDR. *Hans Georg Ruppe*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Ministerialdirigent Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Hugo von Wallis*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Allitsch, Gerold, Dr., Steuerberater, Graz
Alpenländische Treuhand, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatungsgesellschaft, Wien
Altehoefer, Klaus, Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar
Altheim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich
von Arnim, Hans Herbert, Dr., Universitätsprofessor, Wiesbaden
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
ASU – Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V., Bonn
Ault, Hugh J., A. B., D. J., Professor of Law, Boston/USA

Baade, Gerhard, Steuerberater, Berlin
Babel, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Balke, Michael, wiss. Mitarbeiter, Solingen-Wald
Balluff, Barbara, Richterin, Köln
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schömberg
Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kronberg

Baur, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Becker, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg
Behrendt, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover
Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beisse, Heinrich, Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Bengstrate, Jörg Peer, Steuerberater, München
Bibr, Dietrich, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Karlsruhe
Bister, Otfried, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Blaurock, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
Blumers, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bolik, Werner, Steuerberater, Hannover
Bollhagen, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Gräfelfing bei München
Bordewin, Arno, Dr., Regierungsdirektor, Bonn-Holzlar
Borggräfe, Joachim, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankenthal
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Strullendorf
Bornfelder, Peter, Regierungsrat, Herne
von Bornhaupt, Kurt Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Ottonbrunn bei München
Borst, Günther, Regierungsrat, Esslingen
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Starnberg
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Bund der Steuerzahler e. V., Wiesbaden
Burchardi, Friedrich, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Kummerfeld
Busch, Roswitha, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesmoor

Cagianut, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen/Schweiz
Christiansen, Alfred, Dr., Oberregierungsrat, Bonn
Chrysan-Piltz, Ingeborg, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Köln

- Clausen*, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Clemm, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München
Coen, Max, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum
Costede, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Wiss. Assistent, Bielefeld
- Damerow*, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Rosdorf
Danzer, Jürgen, Dr., Wiss. Assistent, Bochum
Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Gudrun, Assessorin, Dautphetal-Wolfgruben
Deuschle, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater und Rechtsbeistand, Dautphetal-Wolfgruben
Deutscher Bundestag, Fachbereich Haushalt und Finanzen, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Düsseldorf
Deutscher Steuerberaterverband e. V., Bonn
Dietz, Karl-Dieter, Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, München
Doehler, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Dölemeyer, Hans-Joachim, Dr., Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Steuerberater, Wien
Dornfeld, Robert, Dr., Steuerberater, Köln
Draxl, Otto, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
Dressler, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg
- Ebeling*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Lehrbeauftragter der Universität Graz, Baden bei Wien
Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf a. Neckar
Eggemann, Wolfgang, Steuerberater, Düsseldorf
Egger, Josef, Dipl.-Kfm., Ltd. Regierungsdirektor, Münster
Eggesiecker, Fritz, Dipl.-Kfm., Dr., Steuerberater, Erftstadt-Liblar
Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

- Eickhoff*, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Eliass, Werner, Dr., Steuerberater, Wedemark
Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
Entringer, Fernand, Docteur en droit, Rechtsanwalt, Luxemburg
Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Everding, Karl F., Dr., Rechtsanwalt (Syndikus), Hannover
- Falter*, Rudolf, Dr., Steuerjurist, München
Feddersen, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
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., Dipl.-Volkswirt, Dr., Akademischer Rat, Volkach
Fischer, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Fischer, Robert, Regierungsassessor, Eßlingen
Flämig, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Osnabrück
Fleck, Heinrich, Rechtsanwalt, Karlsruhe
Flick, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn-Bad Godesberg
Flockermann, Paul Gerhard, Ministerialrat, Bad Honnef
Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
Forst, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel bei Bonn
Freckmann, Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Coesfeld
Freitag, Jens, Frankfurt/M.
Friauf, Karl Heinrich, Dr., LL.M., Universitätsprofessor, Bensberg-Frankenforst b. Köln
Frick, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Frotscher, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Buchholz b. Hamburg
- Gänger*, Hartmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Gaier, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Steuerberater, Wien
Gast - de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Rendsburg

- Gebel*, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Geeb, Franz W., Dr., Finanzpräsident, Koblenz
Gefäller, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg
Geist, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting bei München
Gellner, Elmar, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer, Bonn
Geppaart, Chris, MR, Universitätsprofessor, Tilburg/Niederlande
Gerger, Hans, Mag., Univ.-Assistent, Graz
Gerlach, Karl-Heinz, Betriebswirt grad., Steuerbevollmächtigter, Münster
Glauffligel, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern
Glenk, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Oberregierungsrat, Bonn
Glitz, Herbert, Dr., Steuerberater, Wien
Gneiting, Dietrich, Dr., Regierungsdirektor, Stuttgart
Goebbe, Harald, Berlin
Göggerle, Werner, Dr., Regierungsassessor, Tübingen
Görlich, Wolfgang, Dr., Geschäftsführer, Berlin
Görs, Hartmut, Rechtsreferendar, Augsburg
Gondert, Heinz-Günter, Assessor, Steuerberater, Korntal
Goutier, Klaus, Dozent, Bonn
Gräser, Waldemar, Steuerberater, Bremen
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Linz/Österreich
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg
Grimme, Andreas C., Assessor, Offenburg
Groh, Manfred, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Burgdorf-Ehlershausen b. Hannover
von Groll, Rüdiger, Richter am Finanzgericht, Preetz bei Kiel
Grube, Georg, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, München
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt und Notar, Bochum-Stiepel
Härer, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg
Hahn, Hans-Heinrich, Regierungsrat, Braunschweig
Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Lörrach
Heber, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heilmaier, Eberhard, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, Krefeld
Heinemann, Gerd, Regierungsrat, Berlin
Helm, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz/Österreich

- Henninger*, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Hetl, Hanns, DDr., Finanzpolitischer Referent, Wien
Heydt, Volker, Rechtsanwalt, Brüssel
Heyll, Ulrich, Dipl.-Kfm., Wiss. Assistent, Berlin
Heyng, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf
Hieber, Otto, Regierungsrat, München
Hieber, Rudolf, Steuerberater und Assessor, Reutlingen
Hintzen, Lothar, Dr., Richter, Bonn
Höhn, Ernst, Dr., Universitätsprofessor, Kronbühl/Schweiz
Hönig, Gilbert, Steuerberater, Bergisch Gladbach
Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hollatz, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Horn, Ullrich, Regierungsrat, Offenbach
Horschitz, Harald, Prof. Dr., Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Hoyer, Jürgen Henrich, Regierungsdirektor, Wuppertal
Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier
Huchatz, Wolfgang, Rechtsanwalt, Münster
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Leinfelden-Echterdingen
Huss, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Ivens*, Heinrich, Vors. Richter am Finanzgericht, Pinneberg bei Hamburg
- Jähnike*, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg bei Kiel
Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, München
Janell, Hans-Joachim, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
Jansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Aachen
Jantos, Heinz, Steuerberater, Berlin
Jelinek, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Jenetzky, Johannes, Prof. Dr., Sternenfels
Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts Berlin, Berlin
Jürgens, Günter, Dr., Ministerialrat, Siegburg
- Kahrs*, Hermann, Steuerbevollmächtigter, Hamburg
Kammann, Evert, Dipl.-Kfm., Lehrbeauftragter, Nürnberg
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kebschull, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld

- Kemsat*, Wolfgang, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Reinbek
Keßler, Rainer, Oberregierungsrat, Meckenheim
Keßler, Rüdiger, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Kimura, Konosuke, Associate Professor of Tax Law, LL.M., Tokio/Japan
Kirchhof, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg
Kitzinger, Manfred, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Frankfurt/M.
Kiuppis, Viktor, Steuerberater, Bremen
Klasen, Volker, Regierungsrat, Sprockhövel
Klasmeyer, Bernd, Dipl.-Kfm., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Klauser, Werner, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe
Klein, Franz, Dr., Honorarprofessor, Ministerialdirektor, Bonn-Röttgen
Kley, Max Dietrich, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bad Dürkheim
Klöcker, Reinhold, Steuerberater, Bonn
Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund
Knepper, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Regierungsdirektor, Paderborn
Knobbe, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn
Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Universitätsprofessor, Bonn
Knobel, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Koch, Hellmut-Ehrhart, Regierungsdirektor, Berlin
Koch, Karl, Dr., Ministerialdirektor, Bonn
König, Andreas, Steuerberater, Montabaur
König, Ansgar, Regierungsrat, Esslingen am Neckar
König, Faustin W., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Kohler, Richard, Regierungsdirektor, Bonn
Kohlhaas, Hans, Steuerbevollmächtigter, Liederbach
Kohlmann, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Koneczny, Walter, Dr., Mag., Universitätsassistent und Steuerberater, Wien
Kopecky, Heinrich, DDr., Referent, Mödling bei Wien
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt und Steuerbevollmächtigter, Düsseldorf
Koschmieder, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden
Kracke, Rolf, Steuerbevollmächtigter, Hude
Kraft, Wolfgang, Dr., Präsident des Hess. Finanzgerichts, Kassel
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr., LL.M., Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg

- Krauß*, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., MdB, 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/M.
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor, Bochum und Hamburg
von Küchler, Carl, Rechtsanwalt, Hamburg
Küffner, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Landshut
Kuhlmann, Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Kunert, Bernhard, Steuerberater, Köln
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kussmann, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Kutz, Werner, Regierungsdirektor, Berlin

Landsmann, Georg Friedrich, Vizepräsident am Finanzgericht, Preetz bei Kiel
Lang, Joachim, Dr., Privatdozent, Köln
Langner, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch-Gladbach
Laube, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf
Laudan, Diether, Dr., Zentralabteilung Steuern der BASF, Weinheim
Laule, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel
Lehmann, Horst, Dr., Geschäftsführendes Vorstandsmitglied eines VVaG, Essen
Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
Lemberg, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Lenger, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne
Liedtke, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg
Lieser, Joachim, Dr., Cheflektor und Rechtsanwalt, Köln
Lipps, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
List, Heinrich, Professor Dr., Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Löhning, Bernd, Dr., Regierungsdirektor, Berlin

Lohse, W. Christian, Richter am Finanzgericht, München
Loock, J. Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Loos, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Chef-syndikus, Köln
Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln
Luchterhand, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, München
Ludwig, Werner, Ltd. Regierungsdirektor, Kiel
Lüdicke, Heinz, Steuerberater, Duisburg
Lütke, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Luther, Siegfried, Dr., Rechtsanwalt, Gütersloh

Maeder, Gerhard, Präsident des FG Hamburg a. D., Hamburg
Manfreda, Heinz, Dkfm., Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Manhardt, Ilse, Dr., Steuerberaterin, Wien
Manke, Klaus, Dr., Ministerialdirigent, Bonn
Marschall, Paul D., Assessor, Regierungsrat, Hamburg
Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
Martin, Suse, Oberregierungsrätin, Esslingen
Marx, Eckhard, Regierungsrat z. A., Haltern
Masset, Elmar, Steuerbevollmächtigter, Lörrach
Mathiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Mayr, Karl, Dr., Steuerberater, München
Meeth, Rüdiger W., Rechtsanwalt, Wiesbaden
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meilicke, Heinz, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Mennel, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn
Merkenich, Kurt, Steuerberater, Düsseldorf
Merz, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen
Meyer-Arndt, Lüder, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Meyn, Kurt, Steuerberater, Herford
Mösbauer, Heinz, Dr., Bochum
Mössner, Jörg, Manfred, Professor, Dr., Hamburg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt/M.
Montag, Heinrich, Dipl.-Kfm., Erftstadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Motte, Hans de la, Dr., Ltd. Regierungsdirektor, Norderstedt
Müller, Felix, Ministerialdirigent, Königswinter b. Bonn

Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Murai, Tadashi, Dr., Universitätsprofessor, Osaka/Japan
Mußnug, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg

Nauman, Gottfried, Steuerberater, Stade
Nebrung, Heinz, Geschäftsführer, Mannheim-Neuostheim
Neuhof, Manfred, Rechtsanwalt, Bonn-Beuel
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt und Steuerberater, Celle
Nieland, Michael, Oberregierungsrat, Bonn-Bad Godesberg
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn
Nikoleit, Alfred, Finanzgerichtspräsident a. D., Kiel
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg

Oehler, Günther, Steuerbevollmächtigter, Sersheim
Oepen, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin b. Bonn
Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bayreuth
Orator, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn-Röttgen
Orth, Manfred, Dr., Oberregierungsrat, Rockenberg
Osten, Dinnies von der, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Essen
Ostwestfäl. Rev.- u. Treuhand GmbH, Bielefeld
Oswald, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Weibenhorn
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg

Parzeller, Hans E., Regierungsobererrat, Künzell
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Peter, Karl, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Recklinghausen
Pesquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath b. Köln
Pezzer, Heinz-Jürgen, Richter, Ettlingen
Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn-Bad Godesberg
Picard, Holger, Steuerbevollmächtigter, Kerpen-Horrem
Pinne, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße

- Plate*, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
Plückebaum, Rudolf, Dr., Abt.-Direktor der OFD, Münster
Poellath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, München
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
Ponschab, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Pott, Hans-Michael, Assessor, Wiss. Assistent, Bonn
Prüfer, Klaus, Oberregierungsrat, Hinterzarten
Pump, Hermann, Regierungsrat, Berlin

Rainer, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ramer, Rudolf A., Steuerberater, Würzburg
Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Raupach, Arndt, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Reger, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt/M.
Reuss, Tilman, Oberregierungsrat, Nürnberg
Reuter, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Ts.
Reuter, Horst, Richter am FG, Mettmann
Ritter, Wolfgang, Syndikus, Frankenthal
Roelig, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln
Rönitz, Dieter, Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf, Kaarst b. Düsseldorf
Rößler, Gerhard, Richter am Finanzgericht, Heidelberg
Roever, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Roller, Alfred, Dipl.-Volkswirt, Dr., Steuerberater, Stuttgart
Roth, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
Ruban, Reinhild, Richterin am FG, München
Rudloff, Herbert, Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Rudolph, Günther, Referent LFM Hessen, Taunusstein
Rüber, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen
Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Rußmann, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
Runge, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich
Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz/Österreich

- Saalfeld*, Uwe Freiherr von, Rechtsanwalt, München
Salditt, Franz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied
Sammern-Frankenegg, Hansjörg, Dkfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Sauer, Gisbert, Assessor, Berlin
Schall, Herbert, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Schaumburg, Heide, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln
Schaupensteiner-Perske, Eva, Regierungsrätin, Frankfurt/M.
Schick, Walter, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg
Schitag, Schwäbische Treuhand-Aktiengesellschaft, Stuttgart
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Siegen/Westf.
Schleifenbaum, Rudolf, Rechtsanwalt und Notar, Siegen/Westf.
Schlösser, Detlef, Richter am Finanzgericht, Köln
Schlütter, Egon, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
Schmidt, Ludwig, Dr., Honorarprofessor, Richter am Bundesfinanzhof, Baldham bei München
Schmitt, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Siegen
Schöck, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth
Schöck, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Regierungsrat, Vierkirchen
Schönberg, Frhr. von, Rüdiger, Dr., Richter am Finanzgericht, Meerbusch
Schönwandt, Jens Carsten, Karlsruhe
Scholsem, Jean-Claude, Dr., Universitätsdozent, Grace-Hollogne/Belgien
Scholtz, Rolf-Detlef, Dr., Ministerialrat, St. Augustin
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
Schrouff, Josef Wilhelm, Richter am Finanzgericht, Köln
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien
Schultheis, Peter, Steuerberater, Bad Wildungen
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Schulze-Osterloh, Lerke, Dr., Hochschulassistentin, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Professor, Krumhörn

- Schuman*, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schwuster, Herbert, Prof. Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Schweda, Joachim, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/M.
Sebastian, Carl L., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kressbronn
Seeger, Siegbert, Dr., Richter am Finanzgericht, Wennigsen
Seest, Jan, Rechtsanwalt und wiss. Referent, Gräfelting
Sieber, Roland, Steuerberater, Korntal-Meindingen
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Erftstadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Richter am BFH, Taufkirchen
Söhn, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
Spangemacher, Klaus, Regierungsrat z. A., Ahaus
Spanner, Hans, Dr., Universitätsprofessor, München
Speich, Günter, Dr., Ministerialrat, St. Augustin
Stäuber, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialdirigent, Bonn-Holzlar
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts, Großburgwedel b. Hannover
Steinhilper, Volker, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Stiegele, Eberhard, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg
Stöcker, Ernst Erhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Stödter, Helga, Dr., Rechtsanwältin, Legationsrätin a. D., Wentorf b. Hamburg
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ströfer, Joachim, Assessor, Wiss. Assistent, Bonn
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
- Tanzer*, Michael, Dr., Universitätsdozent, Wien
Targan, Norbert, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Taucher, Otto, Mag., Dr., Assistent, Graz/Österreich

- Theil*, Clemens, Rechtsanwalt, Freiburg
Thiel, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst bei Düsseldorf
Thode, Gerhard, Regierungsdirektor, Reinbek
Tiedtke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Dortmund
Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Tipke, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Todt, Johann Ludwig, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Quickborn
Torggler, Hellwig, DDr., Rechtsanwalt, Wien
Troll, Max, Dr., Ministerialrat, Bonn
Trzaskalik, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz
- Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirigent, Bonn
Uhlig, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Berlin
- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen/Schweiz
Veltum, August, Rechtsanwalt und Steuerberater, Essen
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Universitätslektor, Loeddekoepinge/Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Universitätsprofessor, München
Vogelsang, Horst, Regierungsdirektor, Siegburg
Voß, Reimer, Präsident des FG Hamburg, Wohltorf bei Hamburg
- Waas*, Georg, Rechtsreferendar, München
Wachenhausen, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
von Wallis, Hugo, Prof., Dr., Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Walter, Otto L., Dr., Ass. Professor, New York und München
Walz, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dipl.-Kfm., Wiss. Assistent, Berlin
Wannemacher, Wolfgang, Rechtsanwalt, Freising
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Richter am Finanzgericht, St. Augustin-Niedberg
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Regierungsrat z. A., Münster
Weckerle, Thomas, Dr., LL.M., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hagen

Namensregister

Wegemer, Paul, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Wegner, Jürgen, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Hamburg
Weidemann, Manfred, Oberregierungsrat, Bonn
Wenzel, Helmut, Ltd., Oberregierungsdirktor, Haan
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg i. Br.
Westermann, Wolfgang, Regierungsdirektor, Wuppertal
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald b. München
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Stadtlohn
Wildanger-Hof, Gabriela, Dipl.-Volkswirt, Rechtsreferendarin, Mainz
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
Wirtz, Otto, Bornheim
Wölfinger, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg
Woerner, Lothar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wohlschlegel, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Wolff, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln
Wolter, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Woltmann, Albrecht, Dr., Rechtsanwalt, Gen.-Bevollmächtigter, Nürnberg
Woring, Siegbert, Richter am Finanzgericht, Köln
Woring, Sigrid, Steuerbevollmächtigte, Köln
Wrede, Friedrich, Ministerialrat, Freiburg
Wüst, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
Wusowski, Peter, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg

Zeitler, Franz-Joseph, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg
von Zezschwitz, Friedrich, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

Abbamonte 400
 Adomeit 105
 Albach 120
 Altehoefer 202
 Amaral 401
 Amatucci 400
 Andersen, Chr. 195
 Andreozzi 401
 Anschütz 3, 63, 128
 Antonioli 113
 Arai 402
 Aristoteles 97
 Arndt 57
 Arndt, A. 110, 117
 Arndt, H. W. 8, 119, 329, 330

 Bachof 179, 373
 Backes 305, 309
 Baden 133
 Bareis 102
 Barske 297
 Barth, K. 3
 Battis 117
 Baumann 129
 Baumdicker 283, 284, 285, 286, 331
 Baur 273
 Bayer, H. W. 6, 82, 197
 Becker, Enno 181
 Beisse 24, 31, 36, 45, 50, 85, 92, 106, 117, 157, 277, 279, 387
 Beker 248
 Benda 121
 Bendix 109
 Berg 201
 Betti 279
 Bielsa 401
 Binz/Vogel 100
 Birk 8, 57, 60, 81
 Bismarck 273
 Blohm 102
 Blomeyer 174, 186, 201, 273
 Bockelmann 117, 123
 Bodenheim 77, 81
 Bordewin 251, 252, 257

 Borggräfe 283, 288
 Bornhaupt, v. 298, 377
 Bossard 103
 Brässhof 117
 Brandt 137
 Bredt 8
 Brennan 393
 Breuer 203
 Brezing 100
 Bringewat 116
 Brinkmann 77
 Brüggemann 172, 174
 Brych 248
 Buchner 124
 Bühler, O. 105, 114, 122
 Bühler-Strickrodt 26, 278
 Bund 110
 Burckhardt, W. 274
 Burhoff 114
 Burmeister 57, 344

 Calabrezi 86
 Canaris 28, 39, 41, 43, 274, 281
 Canstein, v. 247
 Cardozo 382, 387
 Choper 390
 Claeys-Bouuaert 399
 Coase 86, 93, 94
 Costede 243, 246, 249, 250, 334
 Cozian 400
 Craies 394
 Cramer 304, 307, 308
 Crezelius 3, 36, 112
 Cross 394

 David/Grasman 385
 Davies 394
 Dawson 388
 Delahaye 399
 Denning 394
 Dickermann 131
 Dieckmann 102
 Diederichsen 123
 Diesselhorst 133

- Dölle 121
 Döllerer 96, 261, 262
 Doralt 2
 Dorn 135
 Dornfeld 248, 249, 251, 257, 264, 267, 269
 Dreher/Tröndle 306
 Dürig 103, 108, 180, 183, 194, 322, 335
 Durchlaub 249, 264
- Eggesiecker/Eisenach/
 Schürner 219, 268
 Ehmke 186
 Eichhorn 79
 Eisenach 102
 Engisch 28, 104, 197
 Erben 250
 Erichsen 117, 124, 168, 171
 Erichsen/Martens 171, 204, 205
 Erman 105
 Erzberger 280
 Eser 275, 303
 Esser 39, 117, 170, 171, 174, 175, 182, 183, 184, 188, 191, 279, 371, 385
 Evers 280
 Eyermann/Fröhler 179
- Feldhausen 350
 Felix 99, 114, 130, 131, 154, 157, 162, 174, 180, 190, 191, 192, 297, 298, 354, 356
 Felix/Streck 115
 Findeisen 134
 Fischer, B. 120, 130
 Fischer, L. 102
 Fischer, P. 2, 24, 35, 39, 171, 176, 179
 Flämig 74, 77, 115
 Fleischer 248
 Flick 102
 Flüge 102
 Flume 6, 37, 66, 75, 132, 133, 186, 213, 215, 289, 320, 334
 Frank 382
 Frankfurter 382, 392
 Franzen/Gast 20, 21
 Franzen/Gast/Samson 303, 305, 307, 311
- Friauf 4, 6, 9, 38, 53, 66, 74, 129, 138, 147, 149, 151, 154, 155, 160, 162, 164
 Friedmann 121
 Friedrich 24, 110
 Frotscher 190
 Frotscher/Baldi 257
 Fuss 186
- Gadamer 279
 Gail 298
 Gamillscheg 11
 Garcia 400
 Gassner 2
 Gellert 252
 Geppart 397, 398
 Germann 39
 Giannini 400
 Gigy 127
 Giloy 291
 Göhler 303
 Görlich 39, 197, 248, 258, 263, 264, 266
 Götz 322, 327
 Goldschmidt, L. 95
 Grabitz 5
 Grass 18
 Grimm 118
 Griswold 386, 391
 Groh 264
 Groß, Johs. 129
 Grunsky 57
 Gürsching-Stenger 207
- Haberstock 102
 Hackmann 8
 Haft 105
 Hagen 107
 Hahn 77
 Hall 393
 Haller 285
 Hand, L. 383, 384, 386
 Harlan 384
 Hartmann 73
 Hartung 313
 Hartz 55, 113, 176, 246
 Hartz/Meeßen/Wolf 283, 290

- Hassemer 278
 Haueisen Loo 200, 202
 Haverkate 123
 Hayek, F. H. v. 4, 5, 6, 7, 10
 Heck, Ph. 82, 172, 272
 Hedemann 151
 Hegenbarth 77
 Heigl 101, 124, 126
 Heigl-Melcher 102
 Heinhold 102
 Heinlein 19
 Heinz 301
 Hempfer 278
 Henke 336
 Henkel 103
 Hensel 81, 280
 Herrmann/Heuer 48, 111, 250, 291, 297
 Herzog 6, 177, 216, 217, 222, 231
 Hess, D. 39, 43, 44, 276
 Hesse 39
 Hessler 9
 Heydt 379
 Heyse 198
 Hickman 385
 Höhn 102, 103, 133, 396
 Höppner 249
 Hoffmann-Riem 205
 Hofmann, W. 122
 Holmes 382, 383, 385
 Honsell 273
 Houtte, van 399
 Hübner 303, 305, 311, 312
- Ipsen, J. 11
 Isensee 100, 196, 200, 326, 330, 340
- Jacobs 74
 Jaehnike 178, 179, 302, 310, 316, 317, 328, 344
 Jaenke 316, 320, 322
 Jakob 257
 Jarach 401
 Jauernig/Vollkommer 120
 Jehner 248
 Jellinek, W. 132
 Jenetzky 363, 370, 374
- Jesch 3, 63, 66, 128, 177, 179, 215
 Jescheck 304, 309, 313
 John/Theisen 257, 268
 Judeich 283
- Kampe 168, 178, 179, 186, 316, 320, 328
 Kaneko 403
 Kassühlke 283
 Kellner 193
 Kimminich 57
 Kimura 402, 403
 Kirchhof 78, 103, 107, 124, 146, 189, 198, 200, 321, 375
 Kirkpatrick 400
 Kisker 168, 171
 Kiyonaga 402
 Klein, F. 34, 74
 Klein, H. 168, 188, 316, 317
 Klein/Flockermann/Kühr 328
 Klein/Orlopp 305
 Klöne 102
 Kloepfer 103
 Klug 111
 Klussmann 118, 120
 Knies 74
 Knittel 57, 59
 Knobbe-Keuk 177, 182, 257, 281, 334
 Knur 126
 Koch 114, 130, 132, 193, 363, 364, 368, 380
 Koch, H. J. 131, 171
 Kohlmann 21, 128, 301, 303, 304, 305, 306, 309, 310, 311, 312, 370, 371
 Kopp 172, 194, 294
 Kormann 102
 Korn/Streck 102
 Kratzsch 311, 312
 Krebs 203, 304
 Kreft 145, 150
 Kreile 257, 268
 Krey 108, 279
 Kriele 39, 55, 169, 170, 171, 172, 173, 175, 178, 183, 184, 185, 186, 196, 371, 373
 Kruse, H. W. 4, 6, 8, 10, 14, 24, 27, 34, 36, 37, 38, 40, 47, 50, 55, 64, 74, 80, 81, 123, 138, 140, 147, 151, 154, 155,

- 156, 157, 176, 182, 184, 187, 192,
197, 211, 213, 215, 278, 292, 364
Kühn/Kutter 305
- Labus 298
Lackner 307, 308
Lang 79
Lang, J. 8, 9, 14, 197, 274, 279
Lange, Klaus 180
Larenz 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33,
38, 49, 139, 169, 170, 173, 184, 200,
201, 221, 275, 278, 371, 384
Laule 74
Leenen 196
Leiber 142, 148
Leise 312
Leisner 56, 114, 133, 173, 174, 180,
183, 184, 190, 191, 192, 294, 323,
354
Lenckner 135
Lelvelyn 382
Lion 125
Lipps 243, 251
List 168, 175, 179, 180, 184, 196, 202,
244, 302, 304, 310, 311, 316, 317,
318, 319, 322, 323, 325, 328, 329,
330, 332, 344
Littmann 166, 247, 249
Llompert 104
Lohse 376, 377
Lorenz 174, 195
Lutter 254
- Maaßen 39, 127
Maihofer 109
Mangakis 110
Mann, F. K. 4, 81, 124
Marchessou 398
Marettrek 102
Martens, J. 132, 165, 172, 174, 175,
177, 185, 189, 190, 193, 196, 199,
200, 201, 205, 243, 248, 295, 296,
311, 328, 331, 334, 365, 366, 369,
375
Martinez, F. 401
Maunz 344
Maunz/Dürrig/Herzog
303, 305
- Maurach/Gössel 308
Maurach/Zipf 304
Mayer, O. 6, 71, 75, 79
McDonald 392
McNulty 390, 391
McReynolds 386
Meder, G. 186
Meilicke 118, 153, 156
Meincke 110, 223
Meincke/Michel 112
Mersmann 27
Merten 302
Mertens 381, 383, 384, 391
Meßmer 74
Meyer-Hayoz 30
Meyer-Ladewig 172, 179
Micheli 400
Monroe 394
Moore 382, 384
Morrow 382
Moschetti 8
Moser 79
Müller, F. 128
Müller, G. 54
Münch 167
Murai 402
Murtagh 382
Mußgnug 367, 371, 372
- Nakagawa 402
Neumann 243, 245, 249, 250, 251, 252
Neumark 88, 292
Nietzsche 98, 104
Nissen 283, 297
- Oeftering/Görbing 285, 291, 297, 298
Offerhaus 285
Ossenbühl, F. 55, 166, 167, 168, 171,
174, 178, 179, 181, 183, 184, 187,
189, 193, 194, 195, 304, 310, 316,
317, 319, 320, 321, 322, 323, 333,
336, 344
Ossenbühl, K. H. 4, 8, 9
- Papier 11, 38, 67, 167, 170, 171, 201,
275, 276
Parnell 389, 390

- Paulick 24, 251, 252
Paus 48
Pawlowski 75, 99, 103, 123
Pelka 206, 209, 234, 365, 367, 368,
370, 377
Pestalozza 15, 171, 350
Pietzker 194, 343
Pistorius 76
Podlech 108
Polinsky 93
Posner 86
Prisching 121, 122
Püschel 81
Püttner 115
- Quast 249, 250, 251, 254
Quast/Wollny 248
- Raupach 130, 152, 162, 291, 297, 368,
371, 374
Redeker 55, 133, 171, 179
Rehbinder 126
Reinhardt, F. 278
Reithmann 126
Renck 336
Rhinow 171, 173, 175, 178, 185, 186,
187, 188
Riewald 186
Rittner 94, 281
Robbers 80, 100
Roellecke 104
Rönitz 112
Röpke 104
Rössler 114
Rogovin 389, 390, 391
Rose, G. 101, 250
Rosenberg 186, 201
Rosenberg/Schwab 174
Rüberg 57, 60
Rümelin 100, 126
Rupp 166, 168, 169, 170, 302, 316, 321,
322, 323, 329
Ruppe 2, 154, 157, 160, 285
Ryffel 175
- Säcker 55
Salditt 41, 171
Sambuc 129
- Sandrock 112, 129
Santa Barbara 389, 390
Savigny 273
Sax 39, 40, 171, 276, 309
Schack 63
Schapp 123, 124
Schaumann 180
Scheffler 304, 309, 316, 336
Schenke 304, 336
Schiffauer 109
Schilling 283
Schlager 101, 102, 125
Schlosshauer-Selbach 78
Schmid, A. 204
Schmidt, Eb. 283, 284, 288
Schmidt, K. 280
Schmidt, L. 81, 254
Schmidt, W. 170, 171, 172, 177, 179,
180, 183, 185, 198, 316
Schmidt-Aßmann 207
Schmidt-Eichstädt 180
Schmidt-Rimpler 288
Schmidt-Salzer 195
Schmidthäuser 276, 277
Schmitz 257
Schmölders 117, 278
Schnapp 166, 167, 168, 169, 170, 171,
178, 184, 191, 195
Schneider, D. 85, 98, 100, 104, 109,
121, 122
Schneider, P. 104
Schöck, A. H. 380
Scholsem 398
Scholz, R. 178, 184, 193, 198, 205, 248
Schranil 71, 77
Schreiber 103, 175, 182
Schröder 308
Schröder, D. 18
Schünemann 110
Schulte 264
Schulz 102
Schulze-Osterloh 18, 241, 250, 252,
254, 255, 256, 259, 261, 263, 265,
267
Schumann/Leipold 174
Schwarz/Frotscher 247
Schwarze 300
Schweitzer 117

Schwerdtner 288
 Schwinge 40
 Seckelmann 132
 Seeliger 186, 201, 204
 Seetzen 123
 Selmer 4, 57, 185, 187, 203, 316
 Siegel 252
 Simpson 393
 Slongo 133
 Söffing 257, 268
 Sohn 9, 154, 160, 201, 288, 294, 369, 373, 374
 Spanner 74, 179, 202, 212
 Spitaler 74, 121, 124, 277
 Spitz 205
 Stahl 187
 Starck 166, 167, 168, 171, 175, 177, 178, 179, 180, 182, 195
 Stern, K. 5, 11, 305, 316
 Stolleis 188
 Stolterfoht 271, 277, 280, 284, 285, 287, 289, 290, 291, 297, 298, 379
 Stone 387
 Straßburg 119
 Strassels 388
 Streck 106, 130, 277, 301
 Strickrodt 26
 Strobel 101
 Strutz 292
 Stuhmann 248, 257, 268
 Suhr/Naumann 305, 307
 Sumner 395
 Surrey 391
 Swoboda 101

Tammelo 104
 Tanzer 2, 3, 11, 24, 36, 38, 60, 62, 64, 85, 139, 150, 171, 210, 211, 214, 275
 Thoma 19, 113
 Tiedemann 274
 Tiley 394
 Tipke 2, 6, 8, 17, 24, 26, 38, 56, 59, 61, 62, 67, 74, 75, 76, 77, 78, 80, 81, 82, 83, 85, 100, 102, 103, 104, 106, 111, 116, 117, 123, 125, 130, 137, 142, 147, 151, 156, 161, 163, 168, 169, 176, 181, 187, 189, 196, 206, 207, 210, 212, 214, 216, 217, 223, 225, 226, 227, 228, 232, 238, 244, 247, 274, 275, 276, 279, 285, 304, 307, 309, 310, 319, 324, 325, 336, 370, 374, 375, 395
 Tipke/Kruse 72, 78, 187, 193, 198, 200, 201, 202, 204, 210, 316, 319, 324, 326, 330
 Tröndle 303
 Trzaskalik 20, 315, 323, 336, 369, 374

Uelner 253
 Uelner/Dankmeyer 257
 Ule 179
 Ule/Laubinger 336

Vallendar 203
 Vanoni 400
 Vogel, H. 249, 264, 266
 Vogel, K. 7, 66, 77, 81, 82, 83, 124, 134, 144, 148, 162, 164, 171, 178, 180, 181, 222, 280, 335, 356
 Voss 48

Wacke 161
 Wacker 102
 Wälde 121
 Wagner 369
 Wagner/Dirrigl 102
 Wallis v. 187, 198, 274
 Wallis v./List 193
 Wallraff 116
 Walter 79, 201
 Walz, W. R. 8, 24, 39, 62, 65, 81, 102, 140, 171, 177, 196, 197, 200, 253, 254, 258, 275, 381
 Wannagat 184, 198
 Weber-Fas 50
 Wehmeyer 102, 131
 Weides 295
 Weiler 102
 Weinsheimer 277
 Werner, F. 178
 Weyreuther 304, 317, 334
 Wieacker 81
 Wiedemann 117, 128
 Wildermuth 104
 Will-Feld 81

Wittgenstein 97, 109
 Wöhe/Döring 102
 Wöhe/John 102
 Woerner 23, 47, 109, 112, 138, 148, 154, 155, 157, 159, 162, 365, 370, 371, 372
 Wolff 283, 285, 286, 287, 288
 Wolff, H. J. 273
 Wolff, K.-J. 199
 Wolff/Bachof 166, 168
 Wollny 248
 Wood 388
 Wundsam 118

Xavier 401

Zach 284
 Zachariä 79
 Zeitel 130
 Ziemer/Birkholz 191, 194
 Ziemer/Haarmann/Lohse 172, 179, 193, 202, 316
 Zippelius 39, 99
 Zitelmann 274
 Zoepfle 79
 Zweifel 103, 117
 Zweigert/Kötz 385

Sachregister

- ABC-Denken 319
- Abschreibungsgesellschaften
 - s. Verlustzuweisungsgesellschaften
- Analoge Anwendung des § 1 KStG 280
- Analogie 2, 27, 28, 38
 - im Körperschaftsteuerrecht 276, 280
 - als Rechtsfortbildung 60 ff
 - keine rückwirkende 14, 119 f, 151
 - zugunsten des Steuerpflichtigen 10, 36 ff, 82 f, 143, 146 f, 150 f, 157, 163, 223 ff, 279, 389, 394, 399, 401 f
 - und Steuerumgehung 212 f
 - verkappte 36, 276, 280
 - und Verwaltungsrecht 3, 63 f
 - und Wettbewerbsverhältnisse 280
- Analogiefähigkeit 6 ff, 75 ff, 154 f
- Analogieproblem
 - und Finanzgerichtsbarkeit 68 f
- Analogieverbot 10 ff, 29 f, 60 ff, 85 ff, 211 ff, 274
 - in Argentinien 401
 - in Belgien 399
 - in Brasilien 401
 - verletzt richterliches Ethos 277 f
 - in Mexiko 401 f
 - in Portugal 401
 - und Praxis 276 f
 - und Rechtssicherheit 11 ff, s. auch Rechtssicherheit
 - in Spanien 401
 - im Strafrecht 276
 - praktische Untauglichkeit 275
- Andeutungstheorie 33 f
- Annehmlichkeiten 199, 283 ff, 378 f
- Anstalten des öffentlichen Rechts 280
- Arbeitgeberpflichten
 - überdehnte 292 ff
- Argentinien, Landesbericht 401
- argumentum e contrario 42
- argumentum e silentio 41 f
- Aufgelder 251
- Auslandsdienstreisen 123
- Auslegung
 - und Rechtsfortbildung 27 f
 - verfassungskonforme 40, 147
- außergewöhnliche Belastungen 156, 158
 - Erstattung von - 227 f
- Bankenerlaß 203, 205, 319, 356, 357
- Bauherrenerlasse 248
- Beanstandungsverfahren 336, 375
- begünstigende Analogie, s. Analogie zugunsten des Steuerpflichtigen
- beredtes Schweigen des Gesetzgebers 41 f
- Bereichslücken 281
- Betriebliche Spenden 231 f
- Betriebsaufspaltung 153
- Betriebsausgaben 140 f, 156
- Bewertungsrichtlinien 206 f
 - für Grundbesitz 234 ff
- Bilanzsteuerrecht 96 ff
- Billigkeit
 - und Analogie 223 ff
 - und Verfassungsmäßigkeit 107
- Bill of Rights 394
- Brasilien, Landesbericht 401
- Bundesfinanzhof
 - zur Analogie 35 ff, 41 ff, 62
 - seine Gesetzesanwendungsmethode 28 ff
 - Grenzüberschreitungen? 35 ff
 - und Larenz 28 f
- Bundesverfassungsgericht
 - und Rechtsanwendung 33 f
 - und Rechtsfortbildung im Steuerrecht 15 ff
 - und Steuerrechtswissenschaft 10, 163
 - Vagheit seiner Grenzziehung 15 ff, 25 f
- Darlehens-Erlass 251 f
- Defensoren 123 ff
- Demokratieprinzip 11, 66 f, 155, 161, 163, 214 ff

- Diktum des Gesetzgebers 7 FN 20, 16, 17 f, 26, 35, 42, 43 f
 Diskussion 137 ff, 363 ff
 Doppelwirkung steuerrechtlicher Normen 279
 Dummsteuern 7, 127
- einheitliche Feststellung, s. gesonderte Feststellung
 Erlaßflut 363 f, 369
 Ermessens-Verwaltungsvorschriften 193 ff
 – Kritik 320 ff
 Ersatzgesetzgeber
 – Richter kein – 51
 Explorationsprojekte 251
- Fahrlässige Steuerverkürzung
 – und Verwaltungsvorschriften 306 ff
 Finanzgerichtsbarkeit
 – und Analogieproblem 68 f
 Freitabak 283, 379
 Freitrunck 283
 Frontbeamte 363, 370
- Gelegenheitsgeschenke 283, 284 f, 288 ff
 Gemeinschaftseinrichtungen 283
 Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 II EStG)
 – und Leasing-Gesellschaften 250
 Gesellschaftsteuer
 – als Betriebsausgabe 29 f
 Gesetzesbegründung 14 f
 Gesetzeskorrektur 28, 32, 49
 – zugunsten des Steuerpflichtigen durch Verwaltungsvorschriften 18, s. auch Bankenerlaß, GNOFÄ
 Gesetzeslücken, s. Lücken
 Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, s. auch Legalitätsprinzip 155, 169
 Gesonderte Feststellung
 – bei Verlustzuweisungsgesellschaften 247
 Gestaltungsfreiheit
 – des Gesetzgebers 72
 – des Steuerpflichtigen 100
 Gewaltenteilung 155, 213 f, 304 f
- Gleichheitssatz 6, 7
 Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 – Aushöhlung 92
 – durch Verwaltungsvorschriften 18 f
 GmbH & Co. KG 154
 GNOFÄ 203 ff, 319, 334, 355 f
 Großbritannien, Landesbericht 393 ff
- Hinzu- und Abrechnung beim Übergang von bilanzieller zu Überschuß-Gewinnermittlung 14, 36, 44 f
 Historische Auslegung 12 f
 – in USA 384
 Hundertprozent-Erlaß 248, 258 ff
 Hundesteuer 75, 137, 155, 214
- Im Zweifel für den Steuerpflichtigen 43 ff, 104
 – Belgien 398
 – Großbritannien 394
 – USA 386 f
 Individualprinzip 9
 in dubio pro libertate 104
 Italien, Landesbericht 400
- Japan, Landesbericht 402
 judicial self-restraint 24, 142, 278, 281 f
- Kaufkraftausgleich 367, 371
 – Ermittlung nach Abschn. 12 LStR 230 f
 Katzensteuer
 – keine – 75, 137, 155, 214
 Klarer Wortlaut
 – gibt es kaum 171 f, 279
 Kaduzierung von GmbH-Anteilen 48 f
 Kommanditgesellschaft
 – negative Überschüßeinkünfte aus Beteiligung an – 259 ff, 266 ff
 – vermögensverwaltende 263 ff, 268 f
 Konkurrentenklage 335
 Konkurrenz §§ 17, 23 EStG 157, 162
 Kontinuität der Rechtsanwendung 55
 Konzeptionskosten 251
 kostenlose Tageszeitung 286

- Larenz'sche Methodenlehre 26 ff
 – in der Rechtsprechung des BFH 28 f
 Lebensversicherung gegen Einmalbeitrag
 – darlehnsfinanzierte 127
 Legalitätsprinzip 155, 169
 – in Belgien 398
 – in den Niederlanden 397
 – in den USA 382
 Leistungsfähigkeitsprinzip 7 ff, 50, 77 ff, 154, 156
 – und Gerechtigkeit 7 ff
 – als Interpretationsmaßstab 289
 – und progressiver Tarif 9, 80
 Liberalismus 398 FN 2
 – und Positivismus 3 f
 Liebhaberei 14, 36
 Liebhabereiprinzip 9
 Logik des Gesetzes 37
 Lohnsteuerbefreiungen
 – und § 3 Nr. 52 EStG 291
 Lohnsteuer Richtlinien 328, 330, 331 f
 – zu Lasten des Steuerpflichtigen 292 ff
 – ohne Rechtsgrundlage 283 f
 – zugunsten des Steuerpflichtigen 282 ff
- Lücken 64 f, 213
 – Begriff 2, 27 f
 – Bereich möglicher – 42 ff
 – Bereichslücken 281 f
 – keine – bei abschließender Entscheidung 42
 – keine – bei beredtem Schweigen 41 f
 – verdeckte 32
 Lückenausfüllung
 – durch Systemdenken 273
 – durch wirtschaftliche Betrachtung 37 f
 – keine verfassungskonforme 40
 – zweischneidige 36, 157
 lückenfreier Raum 41 f
 Lückenproblem 272 f
- Magna Charta 161, 162
 Markteinkommensprinzip 9
 Methode der Rechtsanwendung
 – keine Beliebigkeit der – 56
- Methodenehrlichkeit 50
 Methodenlehre von Larenz 26 ff
 Mexiko, Landesbericht 401 f
 Milderungserlasse 320
 Mitunternehmererlaß 232 ff
 Mitunternehmerschaft 159
 Mitunternehmerstellung 260
 möglicher Wortsinn 27, 31, 35, 60, 139, 145, 278, 291
 – als Auslegungsgrenze 39 ff
 – und Rechtssicherheit 12, 49
- negatives Kapitalkonto 95, 96 f
 Neidklage 335 ff
 Nettoprinzip 9
 Nichtanwendungserlasse 56, 190 ff, 323, 354, 367
 Niederlande, Landesbericht 397 f
 Niederstwertprinzip 98
 Nießbrauch
 – Verwaltungsvorschriften zum – 101
 Nominalwertprinzip 9
- ökonomische Rechtslehre 121 f
 Ombudsmann 395
- Parteilichkeit der Steuerbeamten 220 ff
 Pauschalierung 198, 201 ff, 329 f
 Periodizitätsprinzip 9
 Portugal, Landesbericht 401
 Positivismus, s. auch Steuerpositivismus 2, 71, 105 f
 – und Liberalismus 3 f
 – und Rechtsstaat 5
 Positivismuskritik 15
 Positivistische Tradition 3
 Präjudiz 173
 Präsumtive Verbindlichkeit von Verwaltungsvorschriften 175, 183 ff, 243, 365 f, 367, 369, 371 ff
- Prinzipien
 – ihre Bedeutung für Rechtsanwendung 141
 prospective overruling 59, 68
 Prozeßrecht
 – und Verwaltungsvorschriften 316 f, 320

- Quantifizierung von Rechtsbegriffen 198 ff
- Realisten 131 ff
- Rechtfertigung der Steuer 7 FN 20
- Rechtsanwender
– kein Rechtshistoriker 13
- Rechtsfortbildung, s. auch Analogie
– durch Analogie 60 ff
– und Auslegung 27 f
– durch Auslegungswandel 54 ff
– contra legem unzulässig 54
– im EG-Recht 144
– Ergänzungsfunktion der – durch Gerichte und Verwaltung 54
– gesetzesimmanente 2
– Grenzen 29, 35 ff
– verfassungsrechtliche Grenzen 29
- rechtsfreier Raum 42
- Rechtskultur 121
- Rechtsprechung
– Rolle der – 172 f
- Rechtsschöpfung, s. Rechtsfortbildung
- Rechtsschutz
– gegen Verwaltungsvorschriften 188 ff
– und Verwaltungsvorschriften 20
- Rechtssicherheit 11 ff, 41 ff, 100 ff, 111 ff, 117 f, 140
– keine – bei Konzept- und Regellosigkeit 15
– und Rechtsfortbildung 16
- Rechtsstaatsbegriff
– formaler und materialer 5, 11 f, 155, 163
- Rechtsstaatsprinzip 155, 216 ff
- Regellosigkeit
– führt zu Steuerunwesen 7
– als Willkür 6
- Regelsicherheit 59, 139
- regulations 389 ff
- Regulatoren 108 ff, 122
- Reisekostenerstattung 293 ff
- Rückwirkung
– als Rechtssicherheits-, nicht als Billigkeitsproblem 58 f
- Rückwirkungsproblem der Rechtsanwendung 57 ff
- Rückwirkungsverbot
– Abstimmung auf Analogieverbot 17 rulings 389 ff
- sachgerechte Kriterien
– Mangel an – 76 f
- Sachgerechtigkeit 37
- Sachgesetzhlichkeiten 6 f, 37, 140 f
- Sachzuwendungen bei Betriebsveranstaltungen 198 f
- Schweiz, Landesbericht, 396
- Selbstanzeige 310, 311
- Selbstbelastung
– Nichtverpflichtung zur – 115
- Selbstbindung der Verwaltung 194 f
- Selbstkorrektur der Rechtsprechung 55
- Semantik 145
- Sonderausgaben
– Erstattung von – 227
- Sonderbetriebsvermögen 36, 46, 153, 157, 159, 279
– und § 15 a EStG 255
- „soziale Demontage“ 284
- Spanien, Landesbericht 401
- Spielfilmproduktion 251
- Splitting nur für Professoren? 156, 158
- Ständisches Steuerbewilligungsrecht 3 f, 66, 215
- Steuerberaterprüfung
– mit oder ohne Gesetzestext 19, 142 f
– und Verwaltungsvorschriften 19
- Steuerberaterschaft
– rechtsstaatliches Bewußtsein 114
- Steuerberatung
– und Verwaltungsvorschriften 18 f, 348
- Steuergerechtigkeit 6, 7
- Steuergesetzgebung
– Konzeptmangel 14 f
– Mängel 53 f, 255, 334, 349 f, 351 f, 368
- Steuergutaufteilung 9 f, 76
- Steuerplanung 87 ff, 101 ff
– Sicherheitsgrad 176
- Steuerpositivismus, s. auch Positivismus
– britischer – 4
– Vertreter des – 6

- Steuerrecht
– nicht vergleichbar mit Strafrecht 10 f, 38
- Steuerrechtswirklichkeit 363 f, 368 f
- Steuerstrafrecht
– und Verwaltungsvorschriften 20 f, 301 ff
- Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht 301 ff
- Steuerunwesen 7
- Steuerverschärfung
– abhängig vom gesetzestechnischen Aufbau 143
- Steuerverwaltungsvorschriften, s. auch Verwaltungsvorschriften
– in Belgien 399
– in Großbritannien 395
– in den Niederlanden 397 f
– im Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenrecht 301 ff
– in den USA 388
- Steuerungsumgehung
– und Analogie 212 f
- Steuerungsumgehungsvorschriften
– in Großbritannien 394
- Stoffüberfrachtung 363 f, 368
- Strafrecht
– nicht vergleichbar mit Steuerrecht 10 f, 38
- Strafrechtliches Analogieverbot
– analoge Anwendung im Steuerrecht 128 f
- subjektive Auslegungstheorie 39 f
- Subjektprinzip 9
- Subsumtion 169 f
- Systemdenken
– Notwendigkeit 275
- Systemgedanke 44
- systematische Auslegung
– in USA 384 f
- teleologische Auslegung
– und Analogie 3
– in USA 385 f
- teleologische Reduktion 28, 30, 32, 149
- Trinkgelderkontrolle 296 ff
- Typenbildungen 195 ff
- Typisierung 329
– von Sachverhalten 200 ff
- Überforderung der Finanzamtsbeamten 363 f, 368 f
- Übergangserlasse
– Kritik 324 ff
- Übergangsregelungen 187 f, 324 ff
- Unangemessene Aufwendungen 45 f
- Unklarheitenregel 222 f
- USA, Landesbericht 381 ff
- verbilligte Mahlzeit für Arbeitnehmer 283
- verbilligter Pkw 286
- Verbot der Analogie, s. Analogieverbot
- Vereinfachungserlasse 378
- verfassungskonforme Auslegung 40, 147
- verfassungsrechtliche Grenzen der Rechtsfortbildung 29
- Vergünstigungsvorschriften
– und Rechtsfortbildung 82 f, 143, 163, 223 ff
- Verlustzuweisungsgesellschaften 242 ff
– gesonderte Feststellung 247
– und Finanzverwaltung 242 f
– Gewinnverteilung 249 f
– Rechtsschutzproblem 244 f
– Verwaltungsvorschriften für – 18, 245 ff
– Vorauszahlungen 246
- Vermietungseinkünfte
– sinngemäße Anwendung des § 15 a EStG 256 ff
- Vermittlungsprovisionen 251
- Vertrauensschutz 43
– in Fortbestand der Rechtslage 119 f
- Verwaltungsrecht
– und Analogie 3
- Verwaltungsvorschriften 165 ff, s. auch Steuerverwaltungsvorschriften
– Arten 342 ff
– keine Auslegung durch Gerichte 322 ff
– begünstigende 355 ff
– Dichte 350 f
– zum Ermessen 193 ff, 320 ff

- Ermittlungsbeschränkungen durch – 203 ff
- zu § 15 a EStG 252 ff
- Funktion, Wert, Nachteile 175 ff, 318 f
- und Gleichheit 18, 177, 180
- Grenzen 354 f
- Kritik an ermessenslenkenden – 320 ff
- gerichtliche Nachprüfung 178 ff, 183 ff, 188 ff
- zum Nießbrauch 101
- Notwendigkeit 346 ff
- politisches Vehikel 349
- im Prozeßrecht unerheblich 316 f
- und Rechtsfindung 17 ff
- rechtsfortbildende 225 f
- Rechtsnatur 315 f, 320, 357 f
- sind Rechtssätze 167 ff
- und Rechtsschutz 20, 315 ff
- Rechtsschutz nicht auf Vertretbarkeitsprüfung beschränkt 179 ff
- und Rechtssicherheit 101
- Schwachstellen 349 f
- und Steuerberaterprüfung 19
- und Steuerberatung 18 f
- und Steuerstrafrecht 20 f, 301 ff
- zum Steuerstrafrecht selbst 310 ff
- und fahrlässige Steuerverkürzung 306 ff
- Typologie 167, 344 ff
- Übermaß an – 19, 363 f, 368 f
- Verbindlichkeit 177 ff
- präsumtive Verbindlichkeit 175, 183 ff, 243, 365 f, 367, 371 ff
- für Verlustzuweisungsgesellschaften 18, 245 ff
- Veröffentlichung 19, 319, 346
- Wirkungen 358 ff
- Zulässigkeit 353
- Zuständigkeit 380
- Zweck – 348 f, 351 f
- Voraussehbarkeit der Besteuerung 217 ff
- Vorauszahlungen
 - bei Verlustzuweisungsgesellschaften 246
- Vorsteuerabzug und Steuerfreiheit 218 f
- Wechsel der Gewinnermittlungsart 146, 157, 159 f, 279
- Weinsteuer 64
- Werbungskosten 140 f, 156
- werdende GmbH 280
- Wesentlichkeitstheorie 171
- Willkür
 - durch Regellosigkeit 6
- Willkürlichkeit des Steuerrechts 363 f, 368 f
- wirtschaftliche Betrachtungsweise
 - und Umgehung des Analogieverbots 62
- wirtschaftliches Eigentum 37 f
- Wortauslegung
 - in Großbritannien 393 f
 - in USA 382 f
- Wortlaut
 - besondere Bedeutung 33 ff, 153
 - fast nie eindeutig 169 ff, 279
 - und Wortsinn 30 f
- Wortsinn
 - und Wortlaut 30 f
- Zweckargumente
 - Bedeutung 81 ff
- Zweischneidige Lückenausfüllung 36, 157

Weitere Veröffentlichungen der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.
im Verlag Dr. Otto Schmidt KG