

Einführung zum EStGUniv. Prof. DDr. Hans Georg **Ruppe**, Graz, undUniv. Prof. Dr. Johanna **Hey**, DüsseldorfGesamtverantwortung: Prof. Dr. Arndt **Raupach**,
Rechtsanwalt, München

Mit der Lfg. 213 beginnt die Neuauflage der Einführung zum EStG, die nunmehr von Prof. Dr. Johanna **Hey** bearbeitet wird. Als erstes wurde der praktisch besonders wichtige Abschnitt über Vertrauensschutz und Änderungen der Rechtslage (Anm. 520 ff.) neu gefaßt.

Inhaltsübersicht
Teil I
Allgemeine Erläuterungen zur Einkommensteuer

	Anm.		Anm.
A. Begriff, Prinzipien und Typen		d) Hackmann	16
I. Begriffsbestimmung	1	e) Die Markt- einkommenstheorie	17
II. Kennzeichen der ESt.	2	5. Einzelfragen zur Bestim- mung des Steuergegen- standes	
B. Grundfragen der Einkom- mensbesteuerung – die ESt. als Idealtypus und Realtypus		a) Vermögenswert- änderungen	20
I. Vorbemerkung	3	b) Marktmäßige Sach- bezüge	21
II. Der Kreis der Steuerpflich- tigen	4	c) Selbstversorgung	22
III. Besteuerungseinheit, Behandlung der Familie		d) Nutzwert des Gebrauchsvermögens	23
1. Prinzipien	5	e) Freizeitnutzen	24
2. Mögliche Systeme der Familienbesteuerung	6	f) Öffentliche Güter und Transferzahlungen	25
3. Besteuerungspraxis	7	g) Abgeleitete Ein- kommen	26
IV. Der Steuergegenstand: Zum Problem des Ein- kommensbegriffes		h) Renten	27
1. Entwicklung	10	i) Erwerbs- aufwendungen	28
2. Quellentheorie	11	j) Sonstige Abzugs- posten	29
3. Reinvermögenszugangs- theorie	12	6. Der Einkommensbegriff der EStGesetze	32
4. Jüngere Einkommens- begriffe		V. Besteuerungsabschnitt	
a) Haig, Simons, Goode	13	1. Theoretische Über- legungen	33
b) Neumark	14	2. Besteuerungspraxis	34
c) Haller	15		

	Anm.
VI. Steuertarif	35
VII. Erhebungsprobleme	
1. Theoretische Zielsetzung	36
2. Varianten	37
3. Besteuerungspraxis	38
VIII. Einkommensteuer und Geldentwertung	39
C. Rechtfertigung und Kritik der Einkommensteuer	
I. Vorteile einer synthetischen Einkommensteuer .	42
II. Kritik der Einkommensteuer	43
III. Alternativkonzepte	
1. Vorbemerkung	44
2. Ausgabensteuer	
a) Charakterisierung ...	45
b) Beurteilung	46

	Anm.
3. Verbreiterung der Steuerbasis (Comprehensive Income Tax; CIT)	47
4. Betriebssteuer	48
D. Ziele der Einkommensteuer	
I. Fiskalische Zielsetzung ..	52
II. Außerfiskalische Zielsetzungen	
1. Entwicklung	53
2. Erscheinungsformen (Typen)	54
3. Abgrenzungsprobleme	
a) Bedeutung der Abgrenzung	55
b) Abgrenzungsversuche	56
4. Beurteilung	57

Teil II
Die Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland

	Anm.
A. Hauptkennzeichen der ESt. in der Bundesrepublik Deutschland	60
B. Persönlicher, sachlicher und räumlicher Geltungsbereich	
I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich	61
II. Räumlicher Geltungsbereich	62
C. Die fiskalische Bedeutung der ESt.	
I. Internationale Tendenzen ..	63
II. Situation in der Bundesrepublik Deutschland	64
D. Die außerfiskalische Bedeutung der ESt.	
I. Überblick	65
II. Übersicht über die Steuervergünstigungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer	
1. EStG und EStDV	66

	Anm.
2. Sondervorschriften mit Auswirkung auf die ESt. .	67
III. Übersicht über die durch die neue Begriffsbestimmung seit dem 6. Subventionsbericht entfallenen Steuervergünstigungen ..	68
IV. Zusammenfassende Wertung	69
E. Beurteilung der ESt. in der Bundesrepublik Deutschland	
I. Vorbemerkung	72
II. Defizite im materiellen Recht	73
III. Defizite der Gesetzestechnik	74
IV. Vollziehungsdefizite und -ungleichmäßigkeiten	75
F. Die Reformdiskussion in der Bundesrepublik Deutschland	
I. Entwicklung	80
II. Gegenwärtiger Stand	81

Teil III
Erläuterungen zu den internationalen
Aspekten der Einkommensteuer

	Anm.		Anm.
A. Begriffliche Grundlagen . . .	95		
B. Doppelbesteuerung – Begriff, Erscheinungsformen und Methoden zur Vermeidung			
I. Begriff der Doppelbesteuerung	97		
II. Ursachen und Erscheinungsformen der Doppelbesteuerung	98		
III. Beurteilung der Doppelbesteuerung	99		
IV. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung			
1. Grundsätzliches	100		
2. Anrechnungsmethode	101		
3. Freistellungsmethode	102		
4. Vergleichende Beurteilung beider Methoden	103		
C. Die Steuerflucht – internationale Steuervermeidung und Steuerhinterziehung			
I. Terminologie	105		
II. Erscheinungsformen	106		
III. Methoden zur Bekämpfung der Steuerflucht	107		
D. Überblick über das deutsche Außensteuerrecht			
I. Übersicht	110		
II. Unbeschränkt Steuerpflichtige			
1. Einseitige Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen	111		
2. Behandlung von Auslandsinvestitionen			
a) Überblick	114		
b) Entstrickungsgrundsatz	115		
c) Investitionen in Entwicklungsländern	116		
d) Auslandsinvestitionsgesetz	117		
e) Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 2a Abs. 1 und 2 EStG	118		
		3. Begünstigungen für Ausländstätigkeiten; Zuzugsbegünstigung	120
		III. Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger	122
		IV. Bekämpfung von Steuerflucht – Überblick über das Außensteuergesetz	
		1. Entwicklung	124
		2. Überblick über das Außensteuergesetz	
		a) Grundsätzliches	125
		b) Berichtigung von Einkünften international verflochtener Unternehmungen (§ 1 AStG)	126
		c) Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete (§§ 2–5 AStG)	127
		d) Erfassung der stillen Reserven in wesentlichen Beteiligungen bei Wohnsitzverlegung ins Ausland (§ 6 AStG)	128
		e) Zugriffsbesteuerung bei Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7–14 AStG)	129
		f) Beurteilung des AStG	130
		E. Das Doppelbesteuerungsrecht	
		I. Entwicklung	140
		II. Rechtsqualität, Funktion und Aufbau von DBA	141
		III. Auslegung von DBA	142
		IV. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	
		1. Sachlicher Geltungsbereich	143
		2. Persönlicher Geltungsbereich	144
		V. Verteilungsregeln	
		1. Grundsätzliches	145
		2. Einzelne Verteilungsregeln	

	Anm.
a) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	146
b) Unternehmensgewinne	147
c) Dividenden, Zinsen, Lizenzen	148
d) Einkünfte aus der Veräußerung von Vermögen	149
e) Einkünfte aus selbständiger Arbeit	150
f) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	151

	Anm.
g) Aufsichtsratsvergütungen	152
h) Künstler und Sportler	153
i) Auffangklausel	154
VI. Vermeidung der Doppelbesteuerung	155
VII. Maßnahmen zur Bekämpfung von Abkommensmißbrauch	
1. Allgemeines	156
2. Einzelne Maßnahmen	157

Teil IV
z.Zt. unbesetzt

Teil V
Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Steuern und anderen Rechtsgebieten

Anm.

1. Abschnitt
Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Steuern

A. Verhältnis der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer	
I. Rechtsentwicklung	400
II. Gegenwärtige Lage	401
B. Verhältnis der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer	
I. Übersicht	404
II. Steuergegenstand	405
III. Besteuerungsgrundlage Gewerbeertrag	406
IV. Verhältnis von Einkommensteuer-, Gewinnfeststellungs- und Gewerbesteuermeßbescheid	407
C. Verhältnis der Einkommensteuer zur Kirchensteuer	410
D. Verhältnis der Einkommensteuer zur Erbschaftsteuer	
I. Übersicht	411
II. Fälle der Doppelbelastung	412

	Anm.
III. Beseitigung und Milderung der Doppelbelastung	
1. Rechtfertigung der Doppelbelastung	413
2. Berücksichtigung der Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer	414
3. Berücksichtigung der Erbschaftsteuer bei der Einkommensteuer	415
4. Divergierende Bescheide/Unrichtige Besteuerung	416
E. Verhältnis der Einkommensteuer zur Mehrwertsteuer	
I. Steuersystematische Bezüge	420
II. Praktische Beziehungen	421
III. Rechtliche Berührungspunkte	
1. Überblick	422
2. Behandlung der Umsatzsteuer bei der Einkünfteermittlung	423
3. Umsatzsteuer bei der Bewertung	424
4. Sachleistungen an Arbeitnehmer	425

	Anm.
5. Vorsteuerabzug, Betriebsausgaben, Eigenverbrauch	426
6. Unternehmensvermögen – Betriebsvermögen	427
7. Selbständigkeit	428
8. Ist-Besteuerung und Einkommensteuer	429
9. Besteuerung der Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes	430
F. Verhältnis der Einkommensteuer zur Vermögensteuer	
I. Steuersystematische Bezüge	433
II. Juristische Berührungspunkte	434

2. Abschnitt
Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Rechtsgebieten

A. Einkommensteuer und Einheit der Rechtsordnung	450
B. Einkommensteuer und Privatrecht	
I. Überblick	451
II. Entwicklung des Meinungsstandes	
1. Bis 1934	452
2. 1934 bis 1945	453
3. Ab 1945	454
4. Stellungnahme	455

Teil VI
Erläuterungen zu den Rechtsgrundlagen der deutschen Einkommensteuer

	Anm.
1. Abschnitt Die finanzverfassungsrechtlichen Grundlagen	
A. Historische Entwicklung	
I. Bis zum Ende des 2. Weltkriegs	500

	Anm.
III. Bindung des EStGesetzgebers an die Privatrechtsordnung?	456
IV. Bindung an das Privatrecht bei der Auslegung einkommensteuerrechtlicher Begriffe	457
V. Bedeutung der zivilrechtlichen Gültigkeit von Rechtsgeschäften	
1. Problemstellung	458
2. Unwirksame Rechtsgeschäfte (§ 41 Abs. 1 AO)	459
3. Scheingeschäfte und Scheinhandlungen (§ 41 Abs. 2 AO)	460
VI. Bedeutung von Verstößen gegen gesetzliche Gebote oder Verbote und gegen die guten Sitten	464
VII. Bindung an die privatrechtliche Gestaltung; Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten	
1. Bindung an die privatrechtliche Gestaltung; Grundsatz der Gestaltungsfreiheit	465
2. Gestaltungsmißbrauch	
a) § 42 AO	466
b) Beurteilung	467
C. Verhältnis der Einkommensteuer zu sonstigen Rechtsgebieten	
I. ESt. und Strafrecht	476
II. ESt. und Sozialrecht	477
III. ESt. und Konkursrecht	478

	Anm.
II. 1945 bis 1969	501
B. Geltende Rechtslage	
I. Gesetzgebungshoheit	
1. Bundeskompetenz für Einkommensteuer und Ergänzungsabgabe	502

	Anm.
2. Keine Länderkompetenz für gleichartige Steuern . .	503
3. Gesetzgebungskompetenz für nichtfiskalisches Steuerrecht	504
II. Ertragshoheit	505
III. Verwaltungshoheit	506

<p>2. Abschnitt Die rechtsstaatliche Ordnung des Einkommensteuerrechts</p>

A. Überblick 510

B. Verfassungsgrundsätze

I. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit (Tatbestandsmäßigkeit) der Besteuerung

1. Allgemeines zu Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes	511
2. Der Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung	512
3. Folgerungen aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung	
a) Tatbestandsbestimmtheit	513
b) Tatbestandsklarheit . .	514
c) Hinreichende Bestimmtheit von Verordnungsermächtigungen	515
d) Verbot von Vereinbarungen über die Steuerschuld	516
e) Verfahrensrechtliches Legalitätsprinzip . . .	517

II. Vertrauensschutz und Änderung der Rechtslage

1. Überblick	520
2. Verfassungsrechtliches Vertrauensschutzprinzip und Vertrauenstatbestand	521
3. Vertrauensschutz im Europäischen Gemeinschaftsrecht	522
4. Rückwirkende Steueretze	

	Anm.
a) Allgemeine Rechtsprechung des BVerfG zum Vorliegen einer Rückwirkung	523
b) Steuerrechtliche Besonderheiten in der Rechtsprechung des BVerfG	524
c) Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze .	525
d) Verfassungskonforme Auslegung von Übergangsvorschriften . . .	526
e) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte . .	527
5. Rechtsprechungsänderungen und Vertrauensschutz	528
6. Vertrauensschutz bei Änderungen der Verwaltungspraxis	529
III. Sozialstaatsprinzip	530
IV. Gleichheitssatz	
1. Überblick	531
2. Inhalt	
a) Allgemeines	532
b) Willkürverbot	533
c) Verstoß gegen besondere Wertentscheidungen des GG	534
d) Außerfiskalische Normen	535
3. Beurteilung	536
4. Rechtsprechung zum EStRecht	537
V. Steuergerechtigkeit und Leistungsfähigkeitsprinzip	
1. Finanzwissenschaftliche Diskussion	540
2. Steuerrechtliche Diskussion	541
3. Judikatur des BVerfG . . .	542
4. Stellungnahme	543
VI. Übermaßverbot (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit)	546
VII. Schutz der Ehe und Familie	547
VIII. Eigentumsgarantie	548
IX. Berufsfreiheit	549
C. Nominalwertprinzip und Einkommensteuer	550

Anm.

Anm.

3. Abschnitt Die Bedeutung von Treu und Glauben	
A. Allgemeines	560
B. Bindung des Finanzamts	
I. Treu und Glauben bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	561
II. Auskünfte und Zusagen	
1. Allgemeines	562
2. Auskünfte	563
3. Zusagen	
a) Zulässigkeit	564
b) Zuständigkeit	565
c) Form	566
d) Wirkung	567
III. Bindung an sonstiges behördliches Verhalten	
1. Grundsätze	570
2. Einzelfälle	
a) Bindung an frühere Veranlagungen	571
b) Bindung an vorläufige Veranlagungen	572
c) Vertrauensschutz bei Berichtigungsveranlagung	573
d) Bindung bei Spendenbestätigungen	574
e) Grundlagen- und Folgebescheide	575
IV. Bindung an Verwaltungsvorschriften	578
V. Bindung an Absprachen (Vergleichsvereinbarungen)	
1. Vereinbarungen über die Steuerschuld	579
2. Tatsächliche Verständigung	580

C. Bindung des Steuerpflichtigen	
I. Allgemeines	581
II. Fallgruppen	
1. Bindung an die Sachverhaltsdarstellung	582
2. Bindung an die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes	583
3. Bindung an ein Verhalten gegenüber anderen Behörden	584
III. Stellungnahme	585
D. Verwirkung	
I. Allgemeines	588
II. Verwirkung von Steueransprüchen	589
III. Verwirkung von Rechten des Steuerpflichtigen	590
IV. Stellungnahme	591
4. Abschnitt Die Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts	
A. Überblick	600
B. Die einzelnen Rechtsquellen	
I. Gesetze im formellen Sinn	601
II. Völkerrecht	602
III. Supranationales Recht	603
IV. Rechtsverordnungen	604
V. Autonome Satzungen	605
VI. Gewohnheitsrecht	606
VII. Rechtsprechung	607
VIII. Verwaltungsvorschriften	
1. Allgemeines	608
2. Rechtsqualität	609
3. Innenwirkung	610
4. Außenwirkung	611
5. Nichtanwendungserlasse	612

Teil VII
Erläuterungen zur Auslegung und Anwendung
des deutschen Einkommensteuerrechts

	Anm.
A. Grundlagen der Rechtsanwendung	630
B. Der Steuertatbestand	
I. Der Aufbau des Tatbestandes	
1. Tatbestandselemente	631
2. Normtypen	632
II. Die Begriffsbildung des Steuertatbestandes	
633	
C. Auslegung und Rechtsfindung	
I. Ziel der Auslegung	
635	
II. Die Methodik der Auslegung	
1. Der „klassische“ Auslegungskatalog	
a) Überblick	636
b) Argumentation mit dem Wortsinn: die grammatikalische Interpretation	637
c) Argumentation mit dem Kontext: die logisch-systematische Interpretation	638
d) Argumentation mit dem Regelungszweck: die teleologische Interpretation	639
2. Sonstige Auslegungsargumente	
a) Überblick	640
b) Berufung auf Präjudizien	641
c) Berufung auf eine herrschende Lehre ..	642
d) Ergebnisbetrachtung (Folgenberücksichtigung)	643
e) Fall- oder Typenvergleich	644
f) Praktikabilitätsgesichtspunkte	645
g) Zeitlich vorgelagerte oder nachfolgende gesetzliche Regelungen.	646
h) Einschränkende Auslegung von Ausnahmenvorschriften	647

	Anm.
3. Steuerliche Besonderheiten: die wirtschaftliche Betrachtungsweise	650
4. Rangfolge der Auslegungsargumente	651
5. Die Auslegungsmethode der Rechtsprechung	652
III. Rechtsfortbildung	
1. Überblick	660
2. Methoden der Rechtsfortbildung	661
3. Steuerrechtliche Besonderheiten	
a) Meinungsstand	662
b) Stellungnahme	663
D. Der zu besteuerte Sachverhalt	
I. Ermittlung des Sachverhaltes	
1. Grundsätzliches	670
2. Der maßgebliche Sachverhalt	671
3. Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflicht, Beweislast	672
4. Sachverhaltsfiktionen	
a) Gesetzliche Fiktionen	673
b) Richterliche Fiktionen	674
5. Typisierende Betrachtungsweise	
a) Überblick	675
b) Typisierung durch den Gesetzgeber	676
c) Typisierung durch Verwaltungsakt und Rechtsprechung	677
6. Geringfügigkeit	678
II. Rückwirkende Sachverhaltsgestaltung	
1. Überblick	685
2. Das sog. Rückwirkungsverbot	
a) Rechtsprechung	686
b) Schrifttum	687
c) Stellungnahme	688
3. Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot	689
4. Abgrenzungsfragen und Einzelfälle	

	Anm.		Anm.
a) Begriff der rückwirkenden Sachverhaltsgestaltung	690	j) Nachträgliche Leistungsentgelte, Nachzahlungsverbot	699
b) Abgrenzung zu Rückbuchungen, Bilanzberichtigung, Bilanzänderung	691	III. Steuerklauseln	
c) Abgrenzung zu Bestätigungen und Umdeutungen von Verträgen . .	692	1. Überblick	710
d) Beendigung von Schwebezuständen . .	693	2. Arten	711
e) Vergleich	694	3. Rechtsnatur	712
f) Genehmigung	695	4. Rechtswirkungen	713
g) Nichtigkeit, Anfechtung	696	E. Rechtsfolgenbestimmung (Subsumtion)	
h) Rücktritt vom Vertrag, Wandlung, Minderung	697	I. Überblick	720
i) Bedingungen	698	II. Ermessen	721
		III. Antrags- und Wahlrechte	
		1. Grundsätzliches über Antrags- und Wahlrechte . . .	722
		2. Formelle Fragen zu Antrags- und Wahlrechten . .	723

Einführung zum EStG

Allgemeines Schrifttum zur deutschen Einkommensteuer

1. Kommentare zum geltenden EStRecht

BLÜMICH, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, hrsg. von EBLING/FREERICKS/UELNER, 13. Aufl. München (Loseblattwerk); BORDEWIN/CHARLIER/GÉRARD, NWB-Handkommentar zum Einkommensteuergesetz, Herne/Berlin 1982; FROTSCHER, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Freiburg (Loseblattwerk); HARTMANN/BÖTTCHER/NISSEN/BORDEWIN, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Wiesbaden (Loseblattwerk); HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, Stuttgart (Loseblattwerk); HOROWSKI/ALTHEOEFER, Kommentar zum Lohnsteuerrecht, Stuttgart (Loseblattwerk); KIRCHHOF/SÖHN, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg (Loseblattwerk); KLEIN/FLOCKERMANN/GERSCH, Handbuch zum Lohnsteuerrecht, Bonn/Neuwied (Loseblattwerk); KLEIN/FLOCKERMANN/KÜHR, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. Bonn/Neuwied 1981; LADEMANN/SÖFFING/BROCKHOFF, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart/München/Hannover (Loseblattwerk); LITTMANN/BITZ/MEINCKE, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., Stuttgart (Loseblattwerk); OEFTERING/GÖRBBING, Das gesamte Lohnsteuerrecht, 6. Aufl. München (Loseblattwerk); SCHMIDT, EStG, 8. Aufl. München 1989.

2. Kommentare zu früheren EStGesetzen

BECKER, Handkommentar der Reichssteuergesetze II: Das EStG vom 10. August 1925, 2 Bde, Stuttgart 1928/29; BLÜMICH/SCHACHIAN, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1925; FUISTING, Die Preußischen direkten Steuern, Band 4: Die Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902; FUISTING/STRUTZ, Einkommensteuergesetz, 8. Aufl., 2 Bde, Berlin 1915/16; GLASER, Das Einkommensteuergesetz, 8. Aufl. Berlin 1922; MROZEK, Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, Köln 1914; DERS., Handkommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Köln 1926; MROZEK/PETERS, Kommentar zum EStG, Köln 1935; PRSEL/KOPPE, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 2. Aufl. Berlin 1932; STRUTZ, Kommentar zum EStG vom 10.8.1925, 2 Bde, Berlin 1927 und 1929.

3. Lehrbücher, Monographien

BECKERMANN/KUSSMANN/MARTIN/RICK, Lehrbuch der Einkommensteuer, 6. Aufl. Herne/Berlin 1989; BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940, Nachdruck Herne/Berlin 1982; BIERGANS, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 4. Aufl. München 1988; JAKOB, Steuern vom Einkommen I, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1980; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. Köln 1989; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Kölner Habilitation 1981), Köln 1988; LORITZ, Einkommensteuerrecht, Heidelberg 1988; METZGER/WEINGARTEN, ESt. und EStVerwaltung in Deutschland. Ein historischer und verwaltungswissenschaftlicher Überblick, Opladen 1989; PLÜCKEBAUM/WENDT/EHMCKE, Einkommensteuer, 15. Aufl. Achim 1989; RANFT/LANGE, Lohnsteuer, 9. Aufl. Achim 1988; ROSE, Betrieb und Steuer I: Die Ertragsteuern, 11. Aufl. Wiesbaden 1989; SCHULZ, Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung, 3. Aufl. Herne/Berlin 1982; STOLTERFOHT, Lohnsteuer und Lohnsteuerabführungspflicht nach dem EStG 1976, Baden-Baden 1975; DERS. (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, DStJG 9, Köln 1986; TIEDTKE, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, Berlin/New York 1983; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 12. Aufl. Köln 1989, S. 192–387; ZENTHÖFER/SCHULZE ZUR WIESCHE, Einkommensteuer, Stuttgart 1988.

[Anschluss S. E 13]

Teil I

Allgemeine Erläuterungen zur Einkommensteuer

A. Begriff, Prinzipien und Typen

Schrifttum: *Popitz*, Art. „Einkommensteuer“, Hdwb. d. Staatswissenschaften, 4. Aufl. Bd III Jena 1926 S. 400 (mit Nachweisen der alten Literatur); *H. C. Simons*, Personal Income Taxation, Chicago/London 1938; *Becker*, Die Grundlagen der ESt., München/Berlin 1940; *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947; *Laufenburger*, Art. „Die Einkommensbesteuerung“, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 2. Aufl. Bd. II Tübingen 1956; *Neumark*, Art. „Einkommensteuer“, Hdwb. d. Sozialwissenschaften III, Stuttgart/Tübingen/Göttingen 1961 S. 67; *Goode*, The Individual Income Tax, rev. ed. Washington 1976; *Albers*, Art. „Einkommensbesteuerung I: Einkommensteuer“, Hdwb. d. Wirtschaftswissenschaften, Bd. II 1980 S. 189 ff.; *Andel*, Art. „Einkommensteuer“, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II Tübingen 1980 S. 331; *Franke*, Entwicklung und Begründung der Einkommensbesteuerung, Darmstadt 1981; *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. Tübingen 1981; *Hessler*, Theorie und Politik der Personalsteuern, Köln 1983; OECD, Personal Income Tax Systems under Changing Economic Conditions, Paris 1986; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt. (Kölner Habilitation 1981), Köln 1988; OECD, Taxation of Net Wealth, Capital Transfers and Capital Gains of Individuals, Paris 1988; *Rose*, Betrieb und Steuer I: Die Ertragsteuern, 11. Aufl. Wiesbaden 1989; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 192.

I. Begriffsbestimmung

1

Als Einkommensteuer bezeichnet der dt. Sprachgebrauch die periodisch vom Gesamteinkommen natürlicher Personen erhobene Steuer.

Verwandte Steuern: Das „Einkommen“ juristischer Personen unterliegt in Deutschland seit 1920 nicht mehr der ESt., sondern einer eigenen Steuer, der mit der ESt. rechtstechnisch eng verbundenen *Körperschaftsteuer* (zum Verhältnis von ESt. u. KSt. s. Anm. 400). Der angelsächsische Sprachgebrauch bezeichnet auch die KSt. als ESt. (der juristischen Personen) und unterscheidet demnach zwischen individual income tax und corporation income tax.

Im weiteren Sinn zählt man gelegentlich zu den Einkommensteuern auch die *Erbschaftsteuer* (Steuer auf unentgeltlich erworbenes Einkommen) und die *Vermögensteuer* (Steuer auf „geronnenenes“ Einkommen, die aus dem Sollertrag zu entrichten ist; vgl. *Jakob*, Steuern vom Einkommen, S. 23). Dieser weite Begriff stiftet wohl eher Verwirrung als Nutzen.

Manche Staaten kennen besondere Regeln für die Besteuerung von Vermögenszuwächsen (capital gains). Diese sind zT in die ESt. integriert und als Teil der ESt. anzusehen, zT aber auch spezielle Wertzuwachssteuern (vgl. OECD, 1986 S. 8; 1988 S. 15, 26; The definition of capital gains in various countries, CDFI vol. 61 b, Rotterdam 1976).

Ein Sonderfall der ESt. ist die *Einkommensdifferenzsteuer*. Darunter versteht man Abgaben, deren Objekt die Differenz zwischen dem Einkommen verschiedener Perioden ist (Beispiele: Kriegsgewinnsteuer; excess profits tax; vgl. *Willms*, Einkommensdifferenzsteuern, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II S. 403).

Typen von Einkommensteuern: Unter den in den westlichen Industriestaaten üblichen EStSystemen lassen sich (noch) zwei Typen feststellen, die unterschiedlichen historischen Entwicklungsstufen entsprechen (vgl. *Andel*, aaO S. 333):

► Die *analytische* ESt. ist der ältere Typus und noch dem System der Ertragsbesteuerung verwandt. Bei ihr werden die einzelnen Einkommensteile zunächst gesondert mit eigenen, idR proportionalen Steuern erfaßt (Schedulensystem). In der Folge wird auf die Summe der Einkünfte eine – meist progressive – Gesamteinkommensteuer erhoben (duales System). Dieser Typus war früher in den romanischen und angelsächsischen Ländern verbreitet, hat in den letzten Jahrzehnten aber an Bedeutung verloren.

► Die *synthetische* ESt., der jüngere Typus, kennt keine Vorbelastung der einzelnen Einkommensteile; bei ihr wird der Tarif unmittelbar auf das Gesamteinkommen angewendet. Auch bei diesem Typus werden jedoch uU zunächst einzelne Einkunftsarten ermittelt, die dann eine unterschiedliche materielle oder verfahrensrechtliche Behandlung erfahren können.

Einkommen als Bemessungsgrundlage und Indikator der Leistungsfähigkeit: Von einer ESt. kann nur gesprochen werden, wenn das in einem bestimmten Zeitabschnitt erworbene *Einkommen die Bemessungsgrundlage* der Steuer bildet. Daß die ESt. aus dem Einkommen entrichtet wird, ist weder erforderlich noch ausreichend. Die meisten Abgaben werden aus dem Einkommen bestritten, ohne deswegen zu Einkommensteuern zu werden. Kennzeichen der ESt. ist demgegenüber die Identität von StGegenstand, StBemessungsgrundlage und StQuelle (*Neumark*, Theorie und Praxis, S. 28; *Popitz*, S. 401; *Albers*, S. 191).

Für die Qualifikation einer Steuer als ESt. ist es ohne Bedeutung, ob der Ertrag ganz oder teilweise zweckgebunden ist oder welche Ebene der Gebietskörperschaften die Steuer erhebt.

Die moderne Einkommensbesteuerung geht davon aus, daß das Einkommen der beste Indikator der *wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* einer Person ist, weil es unmittelbar die Fähigkeit zur Befriedigung privater Bedürfnisse vermittelt. Ziel der ESt. ist somit die Besteuerung der wirtschaftlichen Kraft, die das erworbene Einkommen vermittelt; die ESt. verfolgt den Zweck, den Staat an der „möglichen Lebenshaltung“ teilnehmen zu lassen (*E. Becker*, Grundlagen der ESt., S. 13 f.). Sieht man eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Ausdruck stl. Gerechtigkeit an (s. die Nachweise bei *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 27; ferner Anm. 540), so liegt der Schluß nahe, daß die ESt. die gerechteste aller Steuern ist (so zB Wiss. Beirat, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, 1967, S. 17; StRefKomm. 1971 S. 62). Ideal und Wirklichkeit stimmen freilich nicht unbedingt überein (zur Kritik an der ESt. s. Anm. 43, zum Leistungsfähigkeitsprinzip s. Anm. 540).

2

II. Kennzeichen der Einkommensteuer

Dem gegenwärtigen finanzwissenschaftlichen Verständnis zufolge muß eine Steuer, um als ESt. bezeichnet werden zu können, eine Reihe von Anforderungen erfüllen, die sich auch als Prinzipien ausdrücken lassen (vgl. *Neumark*, Theorie und Praxis, S. 29; *Andel*, Art. „Einkommensteuer“, aaO S. 332):

Prinzip der persönlichen Allgemeinheit (subjektive Universalität): Die ESt. erfaßt in ihrem territorialen Geltungsbereich sämtliche natürlichen Personen, die Einkommen beziehen. Eine Steuer, die lediglich von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen erhoben wird, ist keine ESt. Die moderne ESt. kennt auch grundsätzlich keine persönlichen Steuerbefreiungen. Offene (legitime) Ausnahmen werden aufgrund internationalen Vertragsrechtes bzw. des Völkergewohnheitsrechtes in bestimmtem Umfang für Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen gemacht (vgl. § 3 Nr. 29). Faktische Durchbrechun-

gen können sich als Folge schichten- oder berufsspezifischer StBegünstigungen ergeben.

Prinzip der sachlichen Allgemeinheit (objektive Universalität): Die ESt. unterscheidet sich von speziellen Ertragsteuern durch ihren Totalitätsanspruch. Unabhängig davon, wie weit der Einkommensbegriff im einzelnen gezogen wird, kann von einer ESt. nur bei einer Steuer gesprochen werden, die grundsätzlich das *gesamte Einkommen einer Person* und nicht einzelne Ertragsquellen besteuern will. Einkommen entsteht erst durch Zusammenfassung von Einkünften in der Person der Bezieher (Summencharakter des Einkommens: *Neumark*, Theorie und Praxis, S. 29).

Da das Einkommen als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. erfaßt werden soll, muß auch grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, Verluste aus einer Einkunftsquelle mit positiven Einkünften anderer Quellen aufzurechnen. Der Verlustausgleich ist Ausdruck der objektiven Universalität der ESt. Das Prinzip der objektiven Universalität kann, soweit es ausländische Einkünfte betrifft, in Konflikt mit den Besteuerungsansprüchen anderer Staaten geraten. Die einseitig verfügte oder bilateral zugestandene Einschränkung des Besteuerungsanspruches auf die inländischen Einkünfte ist nicht als Verstoß gegen das Prinzip sachlicher Allgemeinheit anzusehen.

Objektives Nettoprinzip (Prinzip der Reineinkommensteuer): Ziel der ESt. ist die Erfassung jenes Einkommens, das der Stpfl. innerhalb eines bestimmten Zeitabschnittes erworben hat und das ihm zur privaten Bedürfnisbefriedigung zur Verfügung steht. Beträge, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendet werden (*Erwerbsaufwendungen*, s. Anm. 28), stehen für private Bedürfnisbefriedigung nicht zur Verfügung, repräsentieren also keinen Zuwachs an Leistungsfähigkeit. Erwerbsaufwendungen sind kein Bestandteil des stl. Einkommens (*Tipke*, StuW 1979 S. 194; *Blumenstein*, System des StRechts, 3. Aufl. 1971 S. 209). Bemessungsgrundlage ist daher nicht das Roheinkommen sondern das Reineinkommen. Dem entspricht der Grundsatz, daß die Aufwendungen zur Erzielung der Einkünfte die Bemessungsgrundlage der ESt. mindern. Umgekehrt folgt daraus, daß Aufwendungen für die Lebensführung grundsätzlich nicht abziehbar sind (nach *Becker*, Grundlagen der ESt., S. 13 ist der Gedanke der Nichtabzugsfähigkeit der Lebenshaltungskosten der Kerngedanke der ESt.).

Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips bedürfen einer besonderen sachlichen Rechtfertigung und müssen die Ausnahme bleiben.

Subjektives Nettoprinzip: Die ESt. verfolgt den Zweck, den Staat an der durch das Einkommen vermittelten Möglichkeit der privaten Bedürfnisbefriedigung teilhaben zu lassen. Die Teilhabe kann aber erst einsetzen, wenn der Existenzbedarf des Stpfl. und der von ihm zu unterhaltenden Personen gedeckt ist. Einkommen, das lediglich zur Deckung dieses physiologischen bzw. soziokulturellen Existenzminimums ausreicht, steht für StZahlungen nicht zur Verfügung und muß daher der Besteuerung entzogen sein. Andernfalls müßten im Sozialstaat dieselben Beträge, die im Wege der Besteuerung entzogen wurden, durch Sozialleistungen wieder zugeschossen werden. Nur Einkommen, das disponibel ist für Konsum, Sparen oder Investitionen, kann besteuert werden (*Tipke*, StuW 1979 S. 194; *Lang*, StuW 1974 S. 313).

Das subjektive Nettoprinzip fordert nicht nur die Schonung des Existenzminimums, sondern auch eine Bedachtnahme auf besondere persönliche Umstände, durch die das disponible Einkommen zwangsläufig vermindert wird (zB Krankheit, Unterhaltsverpflichtungen, Katastrophenschäden).

Über Art. 106 GG, der die ESt. als Typus im Rahmen der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung voraussetzt, sind diese Prinzipien auch zu verfassungsrechtlichen Anforderungen an die dt. ESt. geworden (vgl. auch Anm. 543).

B. Grundfragen der Einkommensbesteuerung – die Einkommensteuer als Idealtypus und Realtypus

3

I. Vorbemerkung

Die Verwirklichung einer Steuer, die den in Anm. 2 aufgezählten Prinzipien entsprechen soll, setzt die Lösung verschiedener Grundsatzfragen voraus. Festzulegen sind insbesondere:

- der Kreis der Stpflichtigen (s. Anm. 4),
- die Besteuerungseinheit: Individuum, Familie (s. Anm. 5–7),
- der StGegenstand: Einkommensbegriff (s. Anm. 10–32),
- der Besteuerungsabschnitt (s. Anm. 33–34),
- der StTarif (s. Anm. 35),
- das StErhebungsverfahren (s. Anm. 36–38).

Grundsätzlich muß auch darüber entschieden werden, ob und allenfalls in welcher Weise die Geldentwertung bei der ESt. berücksichtigt wird. Die folgenden Bemerkungen behandeln diese Fragen zunächst unter dem Aspekt der finanzwissenschaftlichen Diskussion (ESt. als Idealtypus) und stellen dem die gegenwärtige internationale Praxis der Einkommensbesteuerung, den Realtypus der ESt., gegenüber. Zu den speziellen verfassungsrechtlichen Anforderungen an die ESt., wie sie sich in der Bundesrepublik aus dem GG und der Rspr. des BVerfG ergeben, s. hingegen unter Anm. 510 ff. – Zur ESt. im Ausland s. im Detail Anm. 170 ff.

4

II. Der Kreis der Steuerpflichtigen

Abgrenzung nach der Person des Stpfl.:

► *Natürliche Personen*: Die persönliche ESt. erfaßt nur natürliche Personen, ausnahmsweise (zB skandinavische Staaten) auch die Nachlässe natürlicher Personen.

Soweit natürliche Personen mit Hilfe juristischer Zweckgebilde Einkommen erzielen, besteht die Möglichkeit sowohl der direkten Zurechnung an die Gesellschafter (Mitglieder) als auch der selbständigen Besteuerung der Zweckgebilde. Die internationale Praxis differenziert hierbei im wesentlichen nach der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit:

► *Juristische Personen*, vor allem Kapitalgesellschaften, werden in praktisch allen Staaten einer eigenen, idR der Einkommensteuer nachgebildeten Steuer unterworfen. Der Gedanke, die Erträge dieser Gebilde unmittelbar den Anteilseignern zuzurechnen – sog. *Teilhabersteuer* (vgl. *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, 2. Aufl. Frankfurt 1968) –, ist nur in wenigen Staaten, und dann nur für personenbezogene Kapitalgesellschaften verwirklicht worden (Griechenland, Spanien, USA). Zum Verhältnis der ESt. und KSt. s. Anm. 400.

► *Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit* werden in den meisten Staaten nicht als selbständige StSubjekte behandelt; der von ihnen erzielte Erfolg wird vielmehr unmittelbar den Anteilseignern zugerechnet. Eine selbständige Besteue-

rung (Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften) findet sich nur ausnahmsweise (zB Belgien, Option für ESt. aber zT möglich; Japan; in Frankreich können Personengesellschaften für die KSt. optieren).

Abgrenzung gegenüber dem Ausland: Die Abgrenzung der persönlichen StPflcht gegenüber dem Ausland erfolgt international üblicherweise unter Verwendung sowohl persönlicher als auch sachlicher Anknüpfungspunkte: Primär wird als Anknüpfungsmerkmal eine persönliche Zuordnung zum StGläubiger verlangt. In den meisten Staaten wird diese persönliche Zuordnung durch die *Ansässigkeit* (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt) begründet, dh. durch die territoriale Zugehörigkeit. Die nationale Zugehörigkeit (Staatsbürgerschaft) spielt nur in wenigen Staaten eine Rolle (insb. in den USA). Die persönliche Zugehörigkeit hat idR *unbeschränkte StPflcht*, dh. StPflcht mit dem Gesamteinkommen (unabhängig von seiner Herkunft) zur Folge.

Bei Fehlen des persönlichen Anknüpfungsmerkmals wird der StAnspruch regelmäßig auf ein objektives Merkmal, nämlich die Erzielung von Einkünften im Inland, gestützt (sog. *beschränkte StPflcht*).

Die Besteuerung nicht ansässiger Personen mit ihren inländischen Einkünften weicht in mehreren Punkten von den für eine ESt. aufgestellten Prinzipien ab: Die beschränkte StPflcht verstößt gegen das Prinzip der sachlichen Universalität und gegen das subjektive Nettoprinzip, oft auch gegen das objektive Nettoprinzip (Bruttobesteuerung). Die aufgrund der beschränkten StPflcht erhobene Steuer ist somit wirtschaftlich keine ESt. sondern eine Ertragsteuer.

Zu den internationalen Aspekten der ESt. s. ausführlich Anm. 95 ff.

III. Besteuerungseinheit, Behandlung der Familie

Schrifttum: *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, Frankfurt 1960; *K. Littmann*, Kritische Marginalien zur Kontroverse „Individuelle Veranlagung oder Haushaltsbesteuerung“, Finanzarchiv 27 (1968/69) S. 174; *J. Becker*, Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im dt. EStRecht, Diss. Münster 1969; *Mennel*, Die Frau im dt. StRecht, DStR 1971 S. 487; *Cagianut*, Gerechte Besteuerung der Ehegatten, Bern 1971; *Hackmann*, Ein Vorschlag zur Ehegattenbesteuerung, Finanzarchiv 31 (1972/73) S. 495; *Mennel*, Steuerrechtl. Teilgutachten zum Thema „Gleichberechtigung der Frau im Arbeitsleben“, 50. DJT, Hamburg 1974, D 127 – D 199; OECD, The Treatment of Family Units in OECD Member Countries under Tax and Transfer Systems, Paris 1977; *K. Vogel*, Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im EStRecht, DStR 1977 S. 31 ff.; *Kundert*, Die Besteuerung der Haushalte, 2. Aufl. Bern/Stuttgart 1978; *J. Lang*, Die Besteuerung der Haushalte, StuW 1978 S. 316; *Charlier*, Familienbesteuerung – wachsende Probleme, StbJb. 1979/80 S. 479; *J. Lang*, Familienbesteuerung, StuW 1983 S. 103 ff.; *Tipke*, Unterhalt und sachgerechte EStBemessungsgrundlage, ZRP 1983 S. 25 ff.; *ders.*, Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKongrRep. 1983 S. 39 ff.; *Tipke/Lang*, Zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1984 S. 127 ff.; *Mennel*, Ehe und Familie im EStRecht, StuW 1984 S. 287 ff.; *Zeidler*, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen, StuW 1985 S. 1 ff.; *Böckenförde*, StGerechtigkeit und Familienlastenausgleich, StuW 1986 S. 335 ff.; Schrifttum zu verfassungsrechtlichen Aspekten der Familienbesteuerung s. Anm. 547 u. vor Anm. 540.

1. Prinzipien

Die ESt. orientiert sich zunächst an der Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Die Leistungsfähigkeit wird aber nicht nur durch die Höhe des von ihr bezogenen Einkommens bestimmt, sondern auch durch den Umstand, ob das Einkommen innerhalb einer Konsumgemeinschaft (Haushalt, Familie, sonstige

5

Gemeinschaft) erwirtschaftet und verbraucht wird. Insbesondere sind folgende Gesichtspunkte zu beachten:

- ▷ Ein Einkommen, aus dem der Lebensunterhalt mehrerer Personen bestritten werden muß, repräsentiert *nicht dieselbe Leistungsfähigkeit* wie ein Einkommen, das von einer einzelnen Person allein verbraucht werden kann. Bei gleichem Gesamteinkommen muß daher die StBelastung eines Ehepaares bzw. einer Familie unter der eines Alleinstehenden liegen.
- ▷ Eine gemeinsame Haushaltsführung führt im Bereich der Fixkosten zu „Skalenerträgen“ (economies of scale) gegenüber mehreren selbständigen Haushalten (sog. *Haushaltersparnis*). Personen, die das verfügbare Einkommen im gemeinsamen Haushalt verbrauchen, erscheinen leistungsfähiger als Personen, die dasselbe (Gesamt-)Einkommen getrennt verwenden.
- ▷ Eine Haushaltsgemeinschaft (speziell von Ehegatten), in der das Einkommen nur von einem Partner erzielt wird, erscheint leistungsfähiger als ein Doppelverdiener- bzw. Mehrverdienerhaushalt mit gleich hohem Einkommen, wenn man den *Freizeitnutzen* bzw. den Wert der *Haushaltsarbeit des nicht berufstätigen Partners* (bzw. umgekehrt die Haushaltserschwernisse des Doppelverdienerhaushaltes) als Indikatoren der Leistungsfähigkeit anerkennt. Allerdings werden Freizeitnutzen und Haushaltsarbeit auch sonst nicht als Einkommensbestandteile angesehen (vgl. dazu Anm. 24 u. 22), so daß ihre Erfassung allein bei Ehepaaren problematisch wäre.

Eine Lösung, die diesen Gesichtspunkten gleichermaßen gerecht wird, ist bereits theoretisch kaum zu finden. Eine befriedigende Regelung wird durch weitere Umstände erschwert:

- ▷ Aus Praktikabilitätsgründen können nur leicht erfaßbare Konsumgemeinschaften einer stl. Sonderbehandlung unterworfen werden, somit vor allem Ehepaare. Werden diese jedoch im Hinblick auf die Haushaltsersparnis einer höheren Steuer unterworfen als Ledige, so läuft dies auf eine Diskriminierung der Ehe gegenüber bloßen Lebensgemeinschaften und anderen Konsumgemeinschaften hinaus, die in manchen Staaten – so auch in der Bundesrepublik Deutschland – aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht in Betracht kommt (s. Anm. 547).
- ▷ Praktisch alle Staaten berücksichtigen bei der Besteuerung der Familie auch Gesichtspunkte der Bevölkerungspolitik, des Arbeitsmarktes (Förderung bzw. Benachteiligung der Berufstätigkeit der Ehefrau) bzw. der Gesellschaftspolitik im allgemeinen. Die jeweiligen Vorstellungen von der gesellschaftlichen Rolle und der ökonomischen Bedeutung der Familie bzw. vom Verhältnis der Geschlechter ist aber von entscheidender Bedeutung für die Wahl der stl. Lösung.

Daraus erklärt sich, daß auch fundierte StReformgutachten in der Frage der Familienbesteuerung zu konträren Ansichten und Vorschlägen kommen. So spricht sich zB die kanadische Carter-Kommission nachdrücklich für eine Familienbesteuerung aus (Report of the Royal Commission on Taxation, Ottawa 1966, Bd. 3 S. 123), während das australische Taxation Review Committee (Asprey Committee) ebenso nachdrücklich für die Individualbesteuerung eintritt (Full Report, 1975 S. 134); vgl. dazu auch OECD, *The Treatment of Family Units*, aaO S. 13.

Um schwer kontrollierbare Einkünfteverlagerungen innerhalb der Familie zu verhindern, müssen Abstriche von einem idealen Konzept der Familienbesteuerung zugunsten pragmatischer Lösungen in Kauf genommen werden.

2. Mögliche Systeme der Familienbesteuerung

6

Typen: Geläufigerweise (die Terminologie ist nicht einheitlich) wird zwischen Individualbesteuerung, Ehegattenbesteuerung und Familienbesteuerung unterschieden (OECD, *The Treatment of Family Units*, aaO S. 14). Die *Individualbesteuerung* wählt das Individuum als Besteuerungseinheit. Einkünfte und Einkommen werden für die einzelne natürliche Person ermittelt und bei ihr besteuert. Bei der *Ehegatten-* und bei der *Familienbesteuerung* werden Einkünfte bzw. Einkommen der Ehegatten bzw. der (in einem Haushalt lebenden) Familienmitglieder zusammengerechnet; Ehegatten bzw. Familienmitglieder werden zusammen veranlagt, uU sind sie sogar ein eigenes StSubjekt.

Zwischen den drei Typen sind fließende Übergänge möglich. Die Individualbesteuerung kann sich auf die Zurechnung und Ermittlung der Einkünfte beschränken, während das Einkommen für das Ehepaar oder die Familie gemeinsam ermittelt wird. Denkbar ist auch die Beschränkung der Ehegatten- oder Familienbesteuerung auf bestimmte Einkünfte (zB aus Vermögen) oder auf Einkommen, die eine bestimmte Höhe nicht erreichen oder übersteigen. Alle Typen lassen sich überdies in unterschiedlicher Weise ausgestalten. Sowohl bei Individual- wie bei Ehegatten- oder Familienbesteuerung können Unterhaltsleistungen, Haushaltserschwernisse oder -ersparnisse durch verschiedene Maßnahmen im Bereich der Bemessungsgrundlage oder des Tarifs berücksichtigt werden.

Instrumente der Familienbesteuerung: Die praktisch wichtigsten Instrumente sind:

- Abzüge von der Bemessungsgrundlage bzw. Freibeträge für Unterhaltslasten;
- Abzüge von der Steuer (tax credits), die uU bei zu geringer StLeistung in staatliche Transferzahlungen umgewandelt werden;
- Ehegattensplitting (Zusammenrechnung der Einkünfte der Ehegatten, Halbierung des Einkommens, Anwendung des Tarifs und Verdoppelung der Steuer);
- Familiensplitting (Zusammenrechnung der Einkünfte der Familienmitglieder; Division durch einen Familienquotienten, bei dem die Kinder idR nicht voll gerechnet werden, Anwendung des Tarifs und Vervielfachung der Steuer mit dem Familienquotienten);
- staatliche Transferzahlungen zusätzlich zu oder an Stelle von stl. Entlastungsmaßnahmen vor allem zur Berücksichtigung von Kinderlasten.

Im Belastungsergebnis können die verschiedenen Typen bei entsprechender Ausgestaltung übereinstimmen (vgl. auch die Übersicht in OECD, aaO S. 24f.) Daher kann nicht gesagt werden, daß die Ehegatten- oder Familienbesteuerung der Rolle der Ehe (Familie) als Erwerbs- und Konsumgemeinschaft generell besser entspricht als die Individualbesteuerung (glA *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., S. 627).

3. Besteuerungspraxis

7

Eine Idealform der Familienbesteuerung ist angesichts der divergierenden Zielsetzungen, denen die konkrete Lösung gerecht werden soll, nicht zu finden. Die internationale Praxis ist uneinheitlich und ändert sich rasch. In den OECD-Ländern ist in den letzten zwei Jahrzehnten ein Trend zur Individualbesteuerung festzustellen (OECD, *The Treatment of Family Units*, aaO S. 15f.; *Personal Income Tax Systems*, Paris 1986 S. 18f.), die aber nur in wenigen Fällen als einzige (zwingende) Besteuerungsform gilt (zB Österreich, Belgien, Dänemark, Schweden). In manchen Ländern ist ein Wahlrecht zwischen Zusammenveranlagung und Individualbesteuerung vorgesehen (Bundesrepublik Deutschland, USA), in

anderen Ländern wird nach Einkunftsarten differenziert (zB Niederlande). Die Zusammenveranlagung von Ehegatten ist jedoch nach wie vor weit verbreitet. Ebenso uneinheitlich ist die internationale Praxis bezüglich der Berücksichtigung der Kinder. Eine Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern gibt es nur noch in wenigen Ländern, insbesondere in Frankreich (mit Familiensplitting). Ansonsten wird das abhängige Kind in der überwiegenden Zahl der OECD-Länder sowohl durch StEntlastungen als auch durch Transferzahlungen berücksichtigt (dualistisches System). Bei den StEntlastungen dominieren die Abzüge von der Bemessungsgrundlage (vgl. OECD, *The Treatment of Family Units*, aaO S. 31). Festzustellen sind ein Trend zum Abbau stl. Begünstigungen zugunsten direkter Transferzahlungen sowie eine Tendenz zum Ersatz von Abzügen von der Bemessungsgrundlage durch Abzüge von der StSchuld. Zur gegenläufigen Tendenz in der Bundesrepublik Deutschland s. Anm. 542. Zu den Verhältnissen im Ausland s. im einzelnen Anm. 170 ff.

8, 9 Einstweilen frei.

IV. Der Steuergegenstand: Zum Problem des Einkommensbegriffes

Schrifttum: *F. B. W. Hermann*, Staatswirtschaftliche Untersuchungen, 1. Aufl. München 1832, 3. Aufl. Leipzig 1924; *Schmoller*, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der StLehre, Ztschr. f. d. gesamte Staatswissenschaft 1863 S. 1 ff.; *Guth*, Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen, Leipzig 1878; *R. Meyer*, Das Wesen des Einkommens, Berlin 1887; *A. Wagner*, Grundlegung der politischen Ökonomie, 3. Aufl., 1. Teil: Grundlagen der Volkswirtschaft, 1. Hbbd., Leipzig 1892; *Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanz-Archiv 13 (1896) S. 1 ff.; *Fuisting*, Grundzüge der StLehre, Berlin 1902 S. 110 ff.; *Bauckner*, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, München 1921; *Haig*, The Concept of Income, in *Haig* (Hrsg.), *The Federal Income Tax*, New York 1921 S. 1 ff.; *Becker*, Zum strechtlichen Einkommensbegriff im allgemeinen, *StuW* 1926 S. 525 ff.; *Popitz*, Art. „Einkommensteuer“, *Hdwb. d. Staatswissenschaften*, 4. Aufl. Bd. III Jena 1926 S. 400 ff.; *Strutz*, Komm. zum EStG 1925, Berlin 1927 Bd. I S. 3 ff., 491 ff.; *Kellner*, Der strechtliche Begriff des Einkommens, Diss. Erlangen 1928; *Lion*, Der Einkommensbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanz'sche Einkommenstheorie, Festgabe für Schanz, Bd. II, Tübingen 1928 S. 273 ff.; *Balzger*, Der stl. Einkommensbegriff, Diss. Gießen 1929; *Becker*, Zum neuen EStG II: Der Begriff des Einkommens, *StuW* 1935 S. 1; *Simons*, *Personal Income Taxation*, Chicago/London 1938; *Wueller*, *Concepts of Taxable Income*, 53 *Political Science Quarterly* (1938) S. 83–110 u. 557–585; *Schmolders*, Der fehlende Einkommensbegriff, *StuW* 1960 Sp. 75 ff.; *Tipke*, Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem EStG, in FS für Paulick, Köln 1973 S. 391–401; *Goode*, *The Individual Income Tax*, 2. Aufl. Washington 1976; *ders.*, *The Economic Definition of Income*, in *J. A. Pechmann* (Hrsg.), *Comprehensive Income Taxation*, Washington 1977 S. 1 ff.; *Andel*, Art. „Einkommensteuer“, *Hdb. d. Finanzwissenschaft*, 3. Aufl. Bd. II Tübingen 1980 S. 331; *Albers*, Art. „Einkommensteuer“, *Hdwb. d. Wirtschaftswissenschaften*, Bd. II 1980 S. 189 ff.; *Haller*, *Die Steuern*, 3. Aufl. Tübingen 1981; *Giloy*, Zur Besteuerung von Staatsleistungen, *FR* 1982 S. 129 ff.; *Hessler*, *Theorie und Politik der Personalsteuern*, Köln 1983; *Biergans/Stockinger*, Zum Einkommensbegriff, *FR* 1982 S. 1 ff.; *Hackmann*, Die Bestimmung des strechtlichen Einkommensbegriffes aus finanzwissenschaftlicher Sicht, in *Hansmeyer* (Hrsg.), *Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin 1983 S. 661 ff.; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn*, *EStG*, § 2 Rdnr. A 285 ff.; *Brandis*, Einkommen als Rechtsbegriff, *StuW* 1987 S. 289; *Franz*, Einkommensbegriffe im Steuer- und Sozialrecht, *StuW* 1988 S. 17; *Müller-Gatermann*, Besteuerung öffentlicher Zuschüsse, *FR* 1988 S. 170; OECD, *The Taxation of Fringe Benefits*, Paris 1988; *Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der ESt.* (Kölner Habilitation 1981), Köln 1988.

1. Entwicklung

10

Die dt. Finanzwissenschaft hat im 19. Jhdt. eine große Zahl von Einkommens-theorien und -begriffen entwickelt (s. zB die Übersicht bei *Baukner*, aaO; ferner *Kirchhof*, in *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Rdnr. A 285 ff.), von denen jedoch für die Einkommensteuer nur zwei nachhaltige Bedeutung erlangt haben:

- die *Quellentheorie* (s. Anm. 11) und
- die *Reinvermögenszugangstheorie* (s. Anm. 12).

2. Quellentheorie

11

Die Quellentheorie wird in verschiedenen Spielarten vertreten. Teils wird darauf abgestellt, ob die zufließenden Güter Ergebnis einer wirtschaftlichen Tätigkeit sind, zum Teil wird die regelmäßige Wiederkehr der Einnahmen in den Vordergrund gestellt (Periodizitätstheorie), zum Teil wird die Existenz einer festen Quelle für maßgebend erklärt. Begründer der Quellentheorie war *Guth* (Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen, 1869), als Hauptvertreter gelten *Adolph Wagner* und *Fuisting*.

Nach *Wagner* (Grundlagen der Volkswirtschaft, aaO § 173) umfaßt Einkommen zweierlei:

1. Die Summe wirtschaftlicher Güter, welche einer Person in gewissen Perioden regelmäßig und daher mit der Fähigkeit der regelmäßigen Wiederholung als Reinerträge einer festen Erwerbsquelle neu als Vermögen hinzuwachsen,
2. die Genüsse (Nutzungen) oder selbst nur die Genußmöglichkeiten, welche das Nutzvermögen einer Person periodisch fortdauernd gestattet.

Kürzer formuliert ist Einkommen danach

„der periodische, sich regelmäßig wiederholende Reinertrag einer festen Erwerbsquelle, dessen Bezug einer Person rechtlich und tatsächlich zusteht, einschließlich des Wertes der Genüsse, und Genußmöglichkeiten aus dem Nutzvermögen dieser Person“.

Während in dieser Definition das Gewicht auf der periodischen Wiederkehr des Reinertrages liegt, wird in der Fassung von *Fuisting* stärker auf die Bestandskraft der Quelle abgestellt. Nach seiner Definition (Grundzüge der StLehre, Berlin 1902 S. 110) ist unter Einkommen zu verstehen

„die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhaltes angewiesenen Personen (Familie) zur Verfügung stehen“.

Zwischen Einkommen und Vermögen ist nach dieser Definition streng zu trennen. Zuwächse oder Verluste, die nur das Vermögen betreffen, sind nicht zu berücksichtigen. Nicht zum Einkommen gehören daher Wertschwankungen der Quelle selbst, außerordentliche (vor allem unentgeltliche) Güterzuwächse (Erb-schaften, Schenkungen, Spielgewinne, Anfall von Versicherungssummen), Gü-tervermehrungen im Bereich des Gebrauchsvermögens oder des einer Liebhaberei gewidmeten Vermögens (*Fuisting*, aaO S. 147 ff.). Aus Veräußerungsgeschäf-ten entsteht Einkommen nach dieser Theorie nur insoweit, als sie im Bereich einer Einkunftsquelle erfolgen.

In der Folge hat sich vor allem *Strutz* mit der Quellentheorie identifiziert und versucht, sie um den Aspekt der Berücksichtigung von Verlusten anzureichern (Komm. zum EStG 1925 Bd. I, S. 23 f.). Auch in seiner (überaus komplizierten) Definition ist der entscheidende Kern aber weiterhin, daß nur die „aus dauernden Quellen der Gewinnung von Mitteln zur Bedürfnisbefriedigung zufließenden Reinerträge und Nutzungen“ zu Einkommen führen.

12 3. Reinvermögenszugangstheorie

Der wesentliche Gedanke der Reinvermögenszugangstheorie findet sich schon bei *v. Hermann*, wenn er Einkommen definiert, als

„die Summe der wirtschaftlichen oder Tauschgüter, welche in einer gewissen Zeit zu dem ungeschmälert fortbestehenden Stammgut einer Person hinzutreten, die sie daher beliebig verwenden kann“ (*v. Hermann*, aaO S. 299).

Freilich heißt es bei ihm kurz vorher – als deutlicher Anklang an die Quellentheorie – noch:

„Dabei wird immer vorausgesetzt, daß diese Güter mit einer gewissen Regelmäßigkeit zu dem Vermögensstamm, den man schon besitzt, hinzutreten.“

Die Hermannsche Definition wurde von *Schmoller* aufgegriffen:

„Unter Einkommen verstehen wir . . . die Summe von Mitteln, welche der einzelne, ohne in seinem Vermögen zurückzukommen, für sich und seine Familie . . . in einer Wirtschaftsperiode verwenden kann. Das Einkommen, wie wir es nach *v. Hermann* auffassen, ist also keine Ertragskategorie, kein Produkt eines beliebigen wirtschaftlichen Rechnungsexempels, sondern ein lebendiges Ganzes, wie es aus dem Begriffe der Persönlichkeit in ihrem Zusammenhang mit der Bedürfnisbefriedigung hervorgeht“ (*Ztschr. f. d. gesamte Staatswissenschaft* 1863 S. 52).

Den entscheidenden Ausbau der Reinvermögenszugangstheorie vollzog jedoch *Georg von Schanz* in seinem Aufsatz „Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze“ (*Finanz-Archiv* 1896, S. 1 ff.). Er entwickelt den Einkommensbegriff vom Zweck her, den er erfüllen soll:

„Wir wollen wissen, welche selbständige wirtschaftliche Kraft eine Person in einer bestimmten Periode darstellt, wollen wissen, welche Mittel sie in dieser Zeit zu ihrer Disposition hat, ohne daß sie ihr eigenes Vermögen verzehrt oder fremde Mittel (Schulden) hinzunimmt“ (aaO S. 5).

Diese Größe – das Einkommen – werde am besten durch den Reinvermögenszugang in der Periode bestimmt. Einkommen ist daher der

„Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnittes inklusive der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter“ (aaO S. 23).

Genauer formuliert:

„Wir rechnen also zum Einkommen alle Reinerträge und Nutzungen, geldwerten Leistungen Dritter, alle Geschenke, Erbschaften, Legate, Lotteriegewinne, Versicherungskapitalien, Versicherungsrenten, Konjunkturreingewinne aller Art, wir rechnen ab alle Schuldzinsen und Vermögensverluste“ (aaO S. 24).

Der Reinvermögenszugang darf nicht mit dem Reinvermögenszuwachs verwechselt werden. Der Reinvermögenszuwachs ergibt sich durch einen statischen Vergleich des Reinvermögens einer Person zu zwei verschiedenen Stichtagen, wobei notwendigerweise die in der Zwischenzeit aus laufenden Einnahmen getätigten Aufwendungen für Verbrauchsgüter und Investitionen nicht in Erscheinung treten. Der Vermögenszugang ist hingegen eine abschnittsbezogene Kategorie: es soll der innerhalb einer Periode eingetretene Vermögenszugang erfaßt werden, wobei Ausgaben für Konsum und Investitionen grundsätzlich nicht abgezogen werden können. *Popitz* charakterisiert die Reinvermögenszugangstheorie folgendermaßen (Art. „Einkommensteuer“, aaO S. 414f.):

„Es kommt also nicht darauf an, ob die Einnahmen dem Verbrauch dienen oder der Vermögensvermehrung, es genügt, daß sie dem bei Beginn des Zeitabschnitts vorhanden (oder ganz fehlenden) Vermögen innerhalb des Zeitabschnitts hinzutreten und daß sie nicht durch Betriebsausgaben und Schuldzinsen sowie Verminderungen des Vermögens aufgewogen werden. Selbstverständlich brauchen die einzelnen im Laufe des Jahres hinzutretenden Einnahmen nicht noch bei Schluß des Zeitabschnitts im Vermögen vorhanden zu sein; sonst läge kein Einkommensbegriff, sondern der Begriff eines Vermögenszuwachses, keine Einkommensteuer, sondern eine Vermögenszuwachssteuer vor. Nicht die Vermögen allein am Beginn und am Schluß des Zeitabschnitts werden

verglichen, aber es wird nicht lediglich auf die Einnahmen und die ihnen gegenüberstehenden Ausgaben abgestellt, sondern es wird das gesamte Zu- und Abfließen der Güter innerhalb einer Einzelwirtschaft beobachtet. Einkommen ist alles das, über das im Laufe des Zeitabschnitts verfügt werden konnte, ohne daß der bei seinem Beginn vorhandene Vermögensstock zurückgeht. Wesentlich ist, daß damit der Begriff des Einkommens auch über die Summe von Einnahmen, die in einem Zeitabschnitt einem Individuum tatsächlich zufließen, hinausgeht oder hinausgehen kann. Es bedarf auch des Vergleichs der im Vermögen vorhandenen Werte, Werterhöhung und Wertverminderung sind – in welchem Umfang bleibt dahingestellt – zu berücksichtigen. Die Theorie nähert sich damit dem Begriff der Gewinnberechnung, wie sie bei bilanzierenden Kaufleuten nach handelsrechtlichen Grundsätzen erfolgt und – auch nach den Vorschriften der auf die Quellentheorie aufgebauten Gesetze – für Kaufleute der Besteuerung zugrunde gelegt zu werden pflegt. Die entscheidende Neuerung besteht aber darin, daß dieser Begriff des Reinvermögenszuwachses nicht nur für kaufmännisches Einkommen, sondern für Einkünfte jeder Art gelten soll; jeder Steuerpflichtige, auch der Privatmann, der Arbeiter, der Rentner, wird als durch die Person des Inhabers zu einer Einheit zusammengefaßte Einnahmewirtschaft vorgestellt, bei der der Vermögensstand bei Beginn des Zeitabschnitts den Ausgangspunkt bildet und die im Zeitabschnitt aufeinanderfolgenden Ab- und Zugänge als positive und negative Vermögenspartikelchen auf den Vermögenszustand verändernd einwirken, wobei es gleichgültig ist, ob es sich um tatsächlich zu- und abfließende Einnahmen und Ausgaben oder um Änderungen in der Bewertung der Vermögensgegenstände gegenüber dem Ausgangspunkt handelt.“

4. Jüngere Einkommensbegriffe

a) Haig, Simons, Goode

13

Den Schanzschen Überlegungen entspricht die in den USA maßgebende Begriffsbestimmung des stl. Einkommens, die von *Haig* und *Simons* entwickelt wurde. *Haig* definiert Einkommen als Zuwachs der Bedürfnisbefriedigungsfähigkeit innerhalb einer bestimmten Periode, insoweit diese Fähigkeit entweder in Geld oder anderen geldwerten Gütern besteht (*M. Haig, The Concept of Income*, aaO S. 7). *Simons* setzt Einkommen gleich mit der algebraischen Summe von Verbrauch und Reinvermögensänderungen (*Simons, Personal Income Taxation*, aaO S. 15).

Auch *Goode* baut auf dem Schanzschen Einkommensbegriff auf (*Goode, The Economic Definition of Income*, aaO). Entscheidend sollte die Möglichkeit zur Befriedigung ökonomischer Bedürfnisse sein, nicht die Bedürfnisbefriedigung selbst. *Goode* spricht sich für einen weiten Einkommensbegriff im Anschluß an *Schanz* und *Haig* aus. Theoretisch müßte dieser auch Kapitalgewinne, unentgeltliche Vermögenszuwächse, öffentliche Transfers, Selbstversorgung und Freizeit umfassen. Aus praktisch-technischen Gründen seien jedoch erhebliche Abstriche erforderlich.

b) Neumark

14

Neumark entwickelt im Anschluß an eine Auseinandersetzung mit der Quellen- und der Reinvermögenszugangstheorie eigene Kriterien eines „zweckmäßigen“ fiskalischen Einkommensbegriffes. Nur solche Einkünfte sollten als Einkommensbestandteile aufgefaßt werden, die erstens Ergebnis einer Teilnahme des Empfängers an der Bildung des Sozialproduktes sind und zweitens einen effektiven Zuwachs an wirtschaftlicher Verfügungsmacht herbeiführen (*Neumark, Theorie und Praxis*, aaO S. 41). Abgeleitete Einkünfte und Vermögensumschichtungen scheiden damit aus. Ebenso aber auch idR Veräußerungen von Privatvermögen (weil nicht aus der Bildung des Sozialproduktes resultierend); *Neumark* spricht sich diesbezüglich für besondere Vermögenszuwachssteuern aus.

15 c) **Haller**

Hallers Einkommensbegriff beruht auf einem speziellen Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips (*Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. Tübingen 1981 S. 42 ff.). Die Leistungsfähigkeit des einzelnen entspricht nach *Haller* dem Grad der privaten Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeit. Der wichtigste Indikator des Bedürfnisbefriedigungsumfanges sei das Einkommen. Der Einkommensbegriff müsse so weit gefaßt werden, daß er alle Elemente einschließt, die für die Bedürfnisbefriedigung relevant sind. Zum Einkommen seien aus dieser nutzenorientierten Sicht neben Geld und Sachgütern die Eigenversorgung aus Betrieben, häusliche Dienste, aber auch die Freizeit sowie der Nutzwert langlebiger Verbrauchsgüter zu rechnen. Realisierte Wertzuwächse bei Privatvermögen seien einzubeziehen, ebenso Erbschaften und Schenkungen.

16 d) **Hackmann**

Gegen den nutzenorientierten Einkommensbegriff *Hallers* wendet sich *Hackmann*, dessen Ziel es ist, einen verteilungspolitisch brauchbaren Einkommensbegriff zu entwickeln (*Hackmann*, Die Bestimmung des strechtl. Einkommensbegriffes, aaO S. 661 ff.). Der Nutzen sei kein für die StPolitik relevanter Gleichheitsmaßstab. Abzustellen sei besser auf die ökonomische Verfügungsmacht über Güter, ausgedrückt in Kaufkraft. Einkommen sei danach die wertmäßige Änderung des Bestandes an veräußerbaren bzw. übertragbaren Eigentumsrechten einer Person in einer bestimmten Periode, wenn die Person nicht konsumiert hätte (aaO S. 669). Zentrale Bedeutung komme dem Vermögensbegriff zu, der über die bestehende Verfügungsmacht über Güter informiere. Das Vermögen sei die bestehende Kaufkraft; daher seien zinsbedingte Vermögenswertänderungen Einkommen. Konkret rechnet *Hackmann* zum Einkommen Faktorentgelte, staatliche und private Transfers einschließlich Erbschaften sowie die Eigenversorgung und Eigenproduktion, soweit es sich um veräußerbare Güter handelt, nicht jedoch die Freizeit (aaO S. 672). Unrealisierte Wertsteigerungen verschafften bereits ökonomische Verfügungsmacht, seien daher Einkommen. Korrekturen dieses Konzeptes seien aus allokatorischen Gründen zulässig bzw. nötig. Außerdem seien Abstriche (Unter- oder Übererfassungen) vertretbar, wenn sie nicht „gleichbehandlungsschädlich“ sind (zB Verzicht auf Inflationsausgleich oder auf Erfassung häuslicher Dienste, wenn alle einigermaßen gleich betroffen sind).

17 e) **Die Markteinkommenstheorie**

In der Bundesrepublik Deutschland hat sich in jüngerer Zeit die stjuristische Diskussion ausführlich mit dem Einkommensbegriff auseinandergesetzt. Aus den Vorschriften des EStG wurde die Wertentscheidung abgeleitet, daß nur das am Markt erwirtschaftete Einkommen der Besteuerung unterliegen soll (*Ruppe*, DStJG 1 S. 7, 16; in der Folge insbes. *Lang*, StuW 1981 S. 223 ff.; *ders.*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., aaO S. 18 f.; *Biergans/Stockinger*, FR 1982 S. 1 ff., insbes. 5f.). Diese sog. *Markteinkommenstheorie* diene zunächst als rechtliche Grundlage für dogmatische Folgerungen im Bereich der Rechtsanwendung, so etwa für die Frage der persönlichen Zurechnung oder der Ermittlung der Einkünfte.

In der Folge wurde die Markteinkommenstheorie jedoch auch als stpolitische Forderung gedeutet (insbes. *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985 S. 33 ff.) und verfassungsrechtlich abgesichert (*Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn*, § 2 Rdnr. A 365 ff., der eine *Theorie des Erwerbseinkommens* vertritt). Das EStG soll danach lediglich die Einkünfte erfassen, die durch Leistungsaus-

tausch mit Gewinnabsicht erworben werden, nicht jedoch freigiebige Zuwendungen, Wertschöpfungen für den privaten Bedarf oder den Nutzwert von Gebrauchsgütern (im einzelnen *Lang*, Reformentwurf, S. 41 f.), doch wird diese Größe noch um Privatbezüge (etwa Unterhalt, Sozialtransfers) erhöht (*Lang*, aaO S. 98). Die Markteinkommenstheorie gehört insoweit bereits zu den StReformkonzepten (s. daher auch unten Anm. 81).

Einstweilen frei.

18, 19

5. Einzelfragen zur Bestimmung des Steuergegenstandes

a) Vermögenswertänderungen

20

Wertänderungen im *vorhandenen Vermögen* beeinflussen nach dem Schanz'schen Einkommensbegriff die Höhe des Einkommens. Nicht realisierte Gewinne und Verluste wären danach generell zu erfassen. So müßte die Senkung des Zinssatzes dazu führen, daß die Besitzer der festverzinslichen Wertpapiere Einkommen wegen der zinsbedingt gestiegenen Werte ihrer Papiere ausweisen. Ob derartige Wertschwankungen einkommensrelevant sein sollen, ist strittig. Dazu kommt, daß in der Praxis selbst von den bilanzierenden Kaufleuten lediglich nicht realisierte Verluste berücksichtigt werden, der Ausweis von Gewinnen vor Realisierung jedoch nicht üblich und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auch nicht zulässig ist (vgl. § 5 Anm. 49s[1]). Im Bereich der sonstigen Stpfl. stößt eine umfassende Einbeziehung von nicht realisierten Werterhöhungen und -minderungen auf kaum überwindbare praktische Schwierigkeiten.

b) Marktmäßige Sachbezüge

21

Es besteht Übereinstimmung, daß der ESt. nicht nur Geldbezüge, sondern auch Faktorentgelte in Naturalform zu unterwerfen sind. Dienstwohnungen, kostenlose Verpflegung, Energiedeputate und dgl. erhöhen die ökonomische Verfügungsmacht des Stpfl.; hätte er diese Leistungen nicht zur Verfügung, müßte er sie sich aus versteuertem Einkommen beschaffen. StBefreiungen für Sachbezüge sind daher nur zu rechtfertigen, wenn diese Bezüge entweder keinen geldwerten Vorteil für den Stpfl. repräsentieren oder wenn er den andernfalls anfallenden Aufwand von der Bemessungsgrundlage abziehen könnte.

Sachbezüge sind tendenziell schwerer erfaßbar als Geldbezüge, weil sich der Empfänger leichter verschleiern läßt. Zu diesen *Erfassungsproblemen* treten *Bewertungsprobleme*. Abzustellen ist grundsätzlich auf den ortsüblichen Preis vergleichbarer Sachgüter und Dienstleistungen; ein Abschlag ist jedoch gerechtfertigt, weil ein Sachbezug nicht dieselbe Freiheit der Disposition vermittelt wie ein Geldbezug (vgl. auch OECD, *The Taxation of Fringe Benefits*, Paris 1988 S. 16 ff.).

c) Selbstversorgung

22

Weitgehend besteht Übereinstimmung, daß zum Einkommen die Selbstversorgung mit Konsumgütern aus einem Handels- oder Produktionsbetrieb zu rechnen ist (zB Selbstversorgung durch den Landwirt, den Lebensmitteleinzelhändler etc., vgl. aber auch die Bedenken bei *Fuisting*, aaO S. 113 ff.). Die darüber hinausgehende Selbstversorgung mit Gütern und Dienstleistungen wird zwar zum Teil als Einkommen angesehen, ihre Erfassung stößt aber auf unüberwindliche praktische Probleme (etwa Versorgung aus dem Hausgarten, Wert selbst vorgenommener Reparaturen und sonstiger Hausarbeit; vgl. *Neumark*, aaO S. 43; *Andel*, aaO

S. 341; *Haller*, aaO S. 46). Verzichtet man auf die Erfassung, so ergibt sich daraus zumindest bei hohen StSätzen ein Anreiz zum Ausweichen in den streifen Bereich des „do-it-yourself“.

23 d) Nutzwert des Gebrauchsvermögens

Daß der Nutzwert des eigenen Gebrauchsvermögens als Einkommensbestandteil anzusehen ist, wurde von Anhängern der Quellentheorie wie der Reinvermögenszugangstheorie gleichermaßen vertreten. So zählt *Schanz* zum Reineinkommen auch die Nutzungen von Gebrauchsvermögen (aaO S. 17 f., 24). Nach *Wagner* umfaßt das Einkommen – wie erwähnt – auch Genüsse (Nutzungen) oder selbst nur die Genußmöglichkeiten, welche das Nutzvermögen einer Person gestattet. Nach *Fuisting* (aaO S. 112) entsteht Einkommen auch aus der Verwendung von güterbildenden Quellen oder ihren Erzeugnissen zur unmittelbaren Befriedigung der eigenen persönlichen Bedürfnisse des Inhabers. Auch heute herrscht in der Finanzwissenschaft die Auffassung vor, daß der Nutzwert des Gebrauchsvermögens aus Gründen der Gleichmäßigkeit in das Einkommen einbezogen werden sollte (*Andel*, aaO S. 340; *Albers*, aaO S. 197; *Haller*, aaO S. 52 f.; *Hackmann*, aaO S. 672).

Die stl. Erfassung des Nutzwertes selbstbenützter dauerhafter Gebrauchsgüter wird idR mit zwei Argumenten begründet:

- ▷ *Der Ersparnisgedanke* rechtfertigt die Besteuerung mit der Überlegung, daß der Eigentümer Aufwendungen spart, die beim Mieter stl. nicht abzugsfähig sind. Blicke der Nutzwert unbesteuert, so wäre das Realeinkommen des Eigentümers entsprechend höher. Die Gleichstellung könne durch Besteuerung erreicht werden. Für die Höhe des Nutzwertes ergibt sich bei diesem Ansatz, daß der Betrag anzusetzen ist, den der Eigentümer für die Anmietung aufzuwenden hätte.
- ▷ *Der Gedanke der Kapitalnutzung* geht davon aus, daß derjenige, der sein Vermögen in Gebrauchsgütern angelegt hat, wie der Eigentümer eines gleich hohen werbenden Kapitals behandelt werden soll. Dabei vergleicht man den Eigentümer entweder mit einem Vermieter („die Nutzwirkung eines Hauses ist vorhanden, ob man das Haus vermietet oder selbst bewohnt“; *Schanz*, aaO S. 2) oder mit dem Eigentümer eines am Kapitalmarkt angelegten gleich hohen Kapitals. Als Maßstab für die Höhe des Nutzwertes ist dementsprechend entweder die bei Vermietung erzielte Nettoverzinsung oder der am Kapitalmarkt übliche Zinsfuß zu wählen.

Der Ersparnisgedanke geht also vom Vergleich zwischen Eigentümer und Mieter aus, der Gedanke der Kapitalnutzung von einem Vergleich zwischen gleich hohen, aber unterschiedlich angelegten Kapitalien.

Die umfassende Besteuerung des Nutzwertes des konsumtiv verwendeten Vermögens stößt in der Praxis zunächst auf erhebliche Erfassungs- und Bewertungsprobleme (*Schanz* hat allerdings den Vorschlag gemacht, den Wert des Gebrauchsvermögens aufgrund der Schätzwerte für die Mobiliarbrandversicherung heranzuziehen und hiervon pauschal 3 % als Nutzwert zu rechnen; aaO S. 39). Entscheidender ist noch, daß nach der Verkehrsauffassung Nutzungen und Nutzungsmöglichkeiten idR nicht als reale Einkommensbestandteile angesehen werden (man denke an die Nutzung des eigenen Autos, der Wasch- oder Geschirrspülmaschine, des Hausrates überhaupt). Unter dem Aspekt der Gleichbehandlung besteht ein Bedürfnis nach Erfassung des Nutzwertes auch nur bei Wirtschaftsgütern, die von der überwiegenden Mehrheit der Bevölkerung gemietet und nur von einer Minderheit zu Eigentum besessen werden. Daraus erklärt sich

die Erfassung des Nutzwertes der Wohnung vor allem in jenen Ländern, in denen das Wohnen im eigenen Haus nicht die übliche Wohnform ist (vgl. zu diesem Aspekt *Neumark*, aaO S. 43 f. und schon *Popitz*, aaO S. 407 f.).

e) Freizeitnutzen

24

Der Umfang der persönlichen Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeit hängt nicht nur vom Geld- oder Naturaleinkommen sondern auch von der verfügbaren Freizeit ab (*Albers*, aaO S. 192). Verschiedentlich wird daher auch eine Erfassung des Freizeitnutzens als Einkommensbestandteil gefordert (insbes. *Haller*, aaO S. 47 ff.). Einer gleichmäßigen, willkürfreien Erfassung stehen aber wiederum derartige technische Hindernisse entgegen, daß die Besteuerungspraxis diese Komponente regelmäßig ausklammert. Immerhin kann die in manchen StRechtsordnungen vorgesehene begünstigte Behandlung von Überstunden bzw. die Höherbelastung sog. fundierter (dh. ohne Arbeitseinsatz erzielter) Einkünfte auch als Berücksichtigung des Freizeitnutzens interpretiert werden.

f) Öffentliche Güter und Transferzahlungen

25

Der Umfang der persönlichen Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeit wird auch durch Art und Umfang der dem einzelnen zur Verfügung stehenden öffentlichen Güter im weitesten Sinn bestimmt. Das gilt nicht nur für persönlich zurechenbare Transferzahlungen, sondern auch für die Möglichkeit der (unentgeltlichen) Nutzung öffentlicher Einrichtungen bis hin zu den spezifisch öffentlichen Gütern, für die das Ausschlußprinzip nicht gilt (etwa öffentliche Sicherheit etc.). Ob und inwieweit öffentliche Güter als Einkommensbestandteil erfaßt werden sollen und können, ist allerdings strittig. Das Problem liegt darin, daß nur ein Teil der öffentlichen Güter individuell zurechenbar ist, jedoch auch viele der nicht direkt zurechenbaren öffentlichen Güter im Wege von Ausgabenersparnissen das Bedürfnisbefriedigungspotential erhöhen (zB Straßenbau, Gewässerreinigung, Kultursubventionen etc.). Die Erfassung zurechenbarer öffentlicher Güter bevorzugt daher die Nutznießer nichtzurechenbarer öffentlicher Güter. Ein Ausweg wird darin gesehen, daß auf die Erfassung öffentlicher Sachleistungen und der ihnen verwandten Geldleistungen verzichtet wird, somit lediglich Geldleistungen erfaßt werden, denen keine (stfreien) Sachleistungen entsprechender Art zur Seite stehen.

Zur Diskussion siehe *Bittker*, A „Comprehensive Tax Base“ as a Goal of Income Tax Reform, 80 *Harvard Law Review* (1966/67) S. 925 (935); *Musgrave*, In Defense of an Income Concept, 81 *Harvard Law Review* (1967/68) S. 54; *Goode*, The Economic Definition of Income, aaO S. 17 f.

Innerhalb der Geldleistungen ist jedoch wiederum zu differenzieren. Soweit öffentliche Geldleistungen lediglich die Funktion von Sozialtransfers haben, also einer Korrektur der Einkommensverteilung dienen, sollen sie lediglich die Nettokaufkraft erhöhen; eine Besteuerung erscheint daher verfehlt. Transferzahlungen, die hingegen Lohnersatzfunktion haben, treten regelmäßig an die Stelle von ansonsten stpfl. Einkommen; eine Gewährung nach dem Bruttoprinzip und Einbeziehung in die Besteuerung erscheint gerechtfertigt (vgl. zur Problematik *Giloy*, FR 1982 S. 129; *Müller-Gatermann*, FR 1988 S. 173).

g) Abgeleitete Einkommen

26

Zur Bedürfnisbefriedigung steht nicht nur das am Markt erzielte Einkommen zur Verfügung, sondern auch das von anderen Personen bezogene leistungslose Einkommen (Transferzahlungen, insbesondere Unterhaltsleistungen). Die Frage, ob

derartige Einkommen beim Empfänger besteuert werden sollen (und damit beim Leistenden zwangsläufig abzugsfähig sind; Realsplitting) oder ob sie vom Leistenden versteuert und dem Destinatär nicht zugerechnet werden sollen, ist strittig. Letztlich geht es darum, ob das Leistungseinkommen oder das persönlich verfügbare Einkommen besteuert werden soll (*Albers*, aaO S. 199). Die Verfolgung des Leistungsfähigkeitsgedankens spricht für die zweite Lösung, weil die Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeit des Destinatärs erhöht wird (vgl. auch *Musgrave*, aaO S. 47; *Pobmer*, Finanzarchiv 1988 S. 151; vgl. auch *Lang*, Bemessungsgrundlage, aaO S. 641 ff.). Praktische Erwägungen legen die gegenteilige Lösung nahe.

27 h) Renten

Auch die Frage der sachgerechten estl. Behandlung von Renten ist nicht nur eine Frage der Besteuerungstechnik, sondern eines leistungsfähigkeitsorientierten Einkommensbegriffes. Zwei Grundsätze sind hier zu beachten:

- ▷ Bloße Kapitalrückzahlungen sind – als Vermögensumschichtungen – kein Einkommen und dürfen daher der ESt. nicht unterworfen werden. Soweit Rentenzahlungen also lediglich die Rückzahlung von Kapital betreffen, dürfen sie estl. nicht erfaßt werden. Lediglich der darüber hinausgehende Teil (im dt. EStG als Ertragsanteil bezeichnet) kann richtigerweise als Einkommensbestandteil angesehen werden (*Andel*, aaO S. 338; vgl. ferner *Birk*, StGerechtigkeit und Rentenbesteuerung, Dt. Rentenversicherung 1986 S. 129, 136 ff.).
- ▷ Diese StFreiheit der Kapitalrückzahlung ist aber nur gerechtfertigt, wenn die Zahlungen, die zum Rentenanspruch führten, selbst stl. nicht abzugsfähig waren. Konnten die Beiträge voll (als Betriebsausgaben oder Werbungskosten) abgezogen werden, so ist eine stl. Erfassung des Gesamtbetrages gerechtfertigt bzw. notwendig (ausführlich *Söbn*, StuW 1986 S. 324; aA *Birk*, aaO S. 138 f.; ferner *ders.*, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im EStRecht, Köln 1987 S. 8 ff.; seine Prämisse, daß der Abzug der Beiträge verfassungsrechtlich nicht zur Disposition stehe, ist uE problematisch).

28 i) Erwerbsaufwendungen

Die Abziehbarkeit der Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit anfallen, steht im Prinzip außer Streit, soweit es sich um Aufwendungen zur Erzielung *steuerpflichtiger* Einkünfte handelt. Die Berücksichtigung dieser Aufwendungen ist unverzichtbares Merkmal der ESt. Strittig sind aber verschiedene Abgrenzungsfragen.

Abgrenzung zwischen Einkünfterzielungskosten und Konsumausgaben:

Die Grenzziehung macht vorwiegend *praktische* Schwierigkeiten (Beweisprobleme) im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse bestimmter Gruppen von StPflichtigen, bei denen Berufs- und Privatsphäre eng miteinander verbunden sind (Einzelhandel, Kleingewerbe, Handwerk, Landwirtschaft, freie Berufe). Eher *theoretischer* Natur sind hingegen die Probleme bei bestimmten Aufwandskategorien, bei denen eine Zuordnung zur privaten wie zur beruflich/betrieblichen Sphäre gleichermaßen vertreten werden kann. Das gilt für bestimmte Geschenke und Repräsentationsaufwendungen, für Fahrtkosten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte, die Kosten von Pkw, betrieblich veranlaßte Geldstrafen, vor allem aber für die berufsbedingten Mehraufwendungen an Konsumausgaben, sowie die Behandlung von Ausbildungskosten. Eindeutige Lösungen werden bisher von der Wissenschaft nicht angeboten.

Zur theoretischen Diskussion siehe *Andel*, aaO S. 356 ff.; *Goode*, Individual Income Tax, S. 76 ff.; ferner die grundsätzlichen Beiträge in *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, DStJG 3, Köln 1980.

Abgrenzung zwischen Einkünfteerzielungskosten und Investitionen: Aufwendungen für Investitionen sind grundsätzlich aus versteuertem Einkommen aufzubringen. Nur soweit ein laufender Werteverzehr im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stattfindet, liegen Einkünfteerzielungskosten vor. Dieser Problembereich umfaßt eine Reihe von Einzelfragen, wie Abgrenzung der aktivierungspflichtigen Aufwendungen von den sofort absetzbaren Aufwendungen (Problem des Wirtschaftsgutbegriffes; Erhaltungs- und Herstellungsaufwand), ferner die Bemessung der Abschreibungen einschließlich des Problems der Berücksichtigung der Geldentwertung (nominale oder reale Kapitalerhaltung); schließlich vor allem im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte die Abgrenzung der Aufwendungen auf die Quelle von den Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften. Strittig ist schließlich die Behandlung von (realisierten oder nichtrealisierten) *Wertminderungen* des Vermögens als Einkünfteerzielungskosten.

j) Sonstige Abzugsposten

29

Die EStGesetze kennen idR weitere Abzugsposten, deren gemeinsames Kennzeichen lediglich darin besteht, daß sie nicht mit der Erzielung der Einkünfte zusammenhängen. Im wesentlichen lassen sich zwei Gruppen feststellen:

- Aufwendungen, deren Abzug zugelassen wird, um eine Anpassung der Besteuerung an die persönliche Situation des StPflichtigen zu erreichen (Leistungsfähigkeitsinduzierte Abzüge);
- Aufwendungen, an denen ein besonderes öffentliches Interesse besteht und die daher durch stl. Abzugsfähigkeit angeregt werden (verhaltenslenkende Abzüge).

Leistungsfähigkeitsinduzierte Abzüge: Zu ihnen gehören Aufwendungen, welche die persönliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen, ohne daß sich der Stpfl. ihnen entziehen kann. Ihre Abziehbarkeit ist systemgerecht (subjektives Nettoprinzip). Dazu zählen der persönliche Grundbedarf (*Existenzminimum*) sowie Aufwendungen, die das dt. EStG als *außergewöhnliche Belastungen* umschreibt, ferner aber auch teilweise Zwangsbeiträge und -abgaben, bestimmte Rentenverpflichtungen, Aufwendungen zur Altersvorsorge (*Söhn*, StuW 1986 S. 324), Aufwendungen zur Wiederherstellung der Gesundheit (und damit der Erwerbsfähigkeit). Ob auch *Schuldzinsen* hierher zu rechnen sind, ist umstritten (ausführlich *Goode*, Individual Income Tax, S. 148 ff.; *Andel*, aaO S. 371 f.). Unter dem Aspekt der Leistungsfähigkeit ist es nicht gerechtfertigt, Schuldzinsen, die keinen Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung aufweisen, zum Abzug zuzulassen. Die Streichung führt allerdings zu Abgrenzungsschwierigkeiten und Ungleichmäßigkeiten (s. hierzu § 10 Anm. 3).

Verhaltenslenkende Abzüge: Diese Gruppe umfaßt alle jene Aufwendungen, deren Abziehbarkeit der Gesetzgeber allein oder vorwiegend aus Gründen des öffentlichen Interesses zuläßt. Hierher zählen Begünstigungen für bestimmte Spenden, aber auch Aufwendungen für Wohnraumbeschaffung, für sonstige Investitionsgüter, bestimmte Kapitalanlagen etc. Das Spektrum ist international gesehen außerordentlich breit. Gemeinsam ist diesen Aufwendungen nur, daß sie sich nicht auf Leistungsfähigkeitsüberlegungen zurückführen lassen.

Einstweilen frei.

30, 31

32 6. Der Einkommensbegriff der Einkommensteuergesetze

Die modernen EStGesetze definieren den StGegenstand regelmäßig nicht mit Hilfe eines abstrakten Einkommensbegriffes, sondern enthalten einen (taxativen oder beispielhaften) Katalog stbarer Einkünfte (Einkommensteile). Er umfaßt in praktisch allen Fällen: Löhne und sonstige Bezüge für persönliche Arbeit, Unternehmensgewinne, Pensionen und Renten, Zinsen, Dividenden, Lizenzen und andere Erträge aus Investitionen (OECD, Personal Income Tax Systems, aaO S. 15).

Einzelne Abgrenzungsfragen:

- ▶ *Einmalige Vermögensanfälle: Schenkungen und Erbschaften* werden idR nicht der ESt., sondern speziellen Transaktionssteuern unterworfen. Ebenso wird meist auf eine Erfassung von *Glücksspielgewinnen* verzichtet (Ausnahmen zB Dänemark, USA). Als Ersatz kennen viele Länder Sondersteuern auf bestimmte Spiel- und Wettgewinne.
- ▶ *Veräußerungsgewinne*: Es lassen sich zwei typische Systeme unterscheiden:
 - ▷ das eine System – dem auch das dt. EStG zuzuordnen ist – differenziert hinsichtlich der Erfassung von Veräußerungsvorgängen nach betrieblichem und privatem Bereich derart, daß im Bereich des Privatvermögens die Veräußerung von Vermögenswerten nur in bestimmten Ausnahmefällen (meist Grundstücke, Wertpapiere und Beteiligungen) der ESt. unterworfen wird;
 - ▷ bei dem anderen System werden Kapitalgewinne und -verluste (*capital gains and losses*) anders behandelt als laufende Einkünfte, ohne daß zwischen betrieblichem und privatem Bereich differenziert wird.
- ▶ *Reale Einkommensbestandteile*: Bei ihnen haben sich in der internationalen Besteuerungspraxis keine umfassenden Lösungen durchgesetzt. Die Besteuerung der Selbstversorgung beschränkt sich durchwegs auf die im Rahmen eines Betriebes selbst produzierten oder gehandelten Sachgüter. Von den Nutzleistungen dauerhafter Konsumgüter hat nur die Besteuerung des vom Eigentümer selbst benutzten Wohnraumes weitere Verbreitung gefunden. Im EStRecht der USA ist sie allerdings nie realisiert worden (hierzu *Goode*, Individual Income Tax, S. 120 ff.), in mehreren Staaten – so auch in der Bundesrepublik Deutschland – ist sie in den vergangenen Jahren aufgegeben worden (*Andel*, aaO S. 343).
- ▶ *Sachbezüge, Abzüge von der Bemessungsgrundlage*: Durchaus divergierend sind die Lösungen in den einzelnen Staaten für Sachbezüge (*fringe benefits*), staatliche, vor allem sozial motivierte Transferzahlungen, Arbeitslosen- und Streikgelder, Unterhaltsleistungen, Lebensversicherungen (OECD, aaO S. 17). Gleiches gilt für die zugelassenen Abzüge von der Bemessungsgrundlage. Uneinheitlich ist auf diesem Gebiet vor allem die Behandlung von Schuldzinsen, Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit, Kosten der Fahrt zur Arbeitsstätte, Beiträge zu Interessenvertretungen, während Beiträge zu Pensions- und Lebensversicherungen fast durchwegs als abziehbar anerkannt werden (vgl. OECD, aaO S. 30 f.).

Vergleich mit der Quellen- und der Reinvermögenszugangstheorie: Der international übliche stl. Einkommensbegriff entspricht damit weder den Vorstellungen der Quellentheorie noch denen der Reinvermögenszugangstheorie. Über die Definition der Quellentheorie geht die Praxis insofern hinaus, als sie nicht nur den Ertrag fixer und beständiger Quellen, sondern auch realisierte Wertsteigerungen des die Quelle bildenden Vermögens erfaßt; den Anforderungen der Reinvermögenszugangstheorie wird der Einkommensbegriff der EStGesetze insofern nicht gerecht, als nur Vermögenszugänge aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit umfassend besteuert werden, hingegen unentgeltliche Vermögensanfälle, Wertänderungen des Vermögens, abgeleitete Einkünfte oder Vermögensnutzungen idR nicht oder nur in Einzelfällen zum Einkommen gerechnet werden.

Zum Einkommensbegriff im dt. EStRecht s. Anm. 60; Einzelheiten zur Einkommensbesteuerung im Ausland Anm. 170 ff.

V. Besteuerungsabschnitt

Schrifttum: *Engels|Mitschke|Starkloff*, Staatsbürgersteuer, 2. Aufl. Wiesbaden 1975; *Hackmann*, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, Finanzarchiv 34 (1975/76) S. 1 ff.; *Goode*, The Individual Income Tax, rev. ed. Washington 1976; *Andel*, Art. „Einkommensteuer“, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II Tübingen 1980 S. 392; *Mitschke*, Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 1980 S. 122; dazu Textentwurf in StuW 1980 S. 252; *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. Tübingen 1981 S. 90; *Hackmann*, Ein Gesetzesvorschlag für einen generellen interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 1982 S. 173.

1. Theoretische Überlegungen

33

Einkommen ist – im Unterschied zum Vermögen – eine Stromgröße, nicht eine Bestandsgröße. Die ESt. muß das innerhalb eines bestimmten Zeitabschnittes erzielte Einkommen erfassen. Sie ist wesensnotwendig eine Abschnittsteuer. In der Praxis der modernen EStGesetzgebung hat sich hierfür das *Prinzip der Jährlichkeit* durchgesetzt: In der Regel wird die ESt. nach den Verhältnissen eines Kalenderjahres erhoben.

Die Wahl gerade dieses Abschnittes ist allerdings nicht zwingend und im Hinblick auf die Zielsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips problematisch. Zusammen mit einem progressiven Tarif führt die Jahresbesteuerung zu unterschiedlicher Gesamtbelastung je nach zeitlichem Anfall des Einkommens. Im Interesse der StGleichmäßigkeit müßte daher ein interperiodischer StAusgleich erfolgen, ähnlich dem Jahresausgleich der Arbeitnehmer (vgl. auch *Haller*, aaO S. 90). Da eine posthume StKorrektur wenig sinnvoll wäre, wird von der Finanzwissenschaft eine mehrjährige Durchschnittsbesteuerung vorgeschlagen.

2. Besteuerungspraxis

34

Die Praxis hat umfassende Lösungen bisher nicht realisiert; sie begnügt sich mit punktuellen Durchbrechungen des Jährlichkeitsprinzips für verschiedene, besonders gravierende Anlaßfälle:

- ▷ *Ältere EStGesetze* (zB das britische bis 1926, das preußische von 1891, das österr. von 1896–1938) kannten eine mehrjährige *Durchschnittsbesteuerung* für bestimmte Einkünfte. So galt nach dem preußischen EStG 1891 bei buchführenden Gewerbetreibenden das Durchschnittsergebnis der vergangenen drei Jahre als Einkünfte des Veranlagungsjahres, wobei Gewinne und Verluste ausgeglichen werden konnten. Eine moderne Form der Durchschnittsbesteuerung wurde 1964 in den USA eingeführt (s. *Goode*, Individual Income Tax, S. 251 f.) und gilt derzeit in der Schweiz.
- ▷ *In den modernen EStGesetzen* ist ein intertemporaler Verlustausgleich verbreitet, und zwar regelmäßig in Form des *Verlustvortrages*, seltener in Form des *Verlustrücktrages*. Meist sind diese Möglichkeiten auf bestimmte Einkunftsarten beschränkt.
- ▷ *Ungewöhnliche (außerordentliche) Einkünfte*, die – wirtschaftlich gesehen – mehreren StAbschnitten zuzurechnen sind, werden vielfach mit besonderen (ermäßigten) StSätzen besteuert.

Derartige Vorkehrungen beseitigen zwar gewisse Ungleichmäßigkeiten, sind aber nur punktuell wirksam, führen damit oft zu neuen Ungereimtheiten und verstoßen daher gegen das Gleichmäßigkeitspostulat. Eine einfache und befriedigende Lösung des Problems ist aber nicht in Sicht.

VI. Steuertarif

Die ESt. der westlichen Industriestaaten ist heute regelmäßig eine progressive Steuer. Die theoretische Grundlage für diese Tarifgestaltung ist vielschichtig.

Argumente für einen progressiven Tarif:

► *Das Leistungsfähigkeitsprinzip* in der Version der verschiedenen Opfertheorien der Besteuerung (s. Anm. 540) verlangt eine StBemessung nach der Opferfähigkeit des einzelnen. Zur Erzielung einer gerechten StLastverteilung soll die StBelastung allen Stpfl. ein gleiches (absolutes, relatives oder marginales) Ausmaß an Nutzeneinbuße auferlegen. Geht man von der plausiblen Annahme aus, daß mit steigendem Einkommen die Bedürfnisse, die durch das zusätzliche Einkommen gedeckt werden können, einen geringeren Stellenwert besitzen, dann muß zur Erzielung der Opfergleichheit die StBelastung mit steigendem Einkommen zunehmen. Die opfertheoretische Begründung der Progression ist allerdings zahlreichen theoretischen Einwänden ausgesetzt, weil sie von problematischen Prämissen ausgeht (zusammenfassend *K. Schmidt*, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II Tübingen 1980 S. 146 ff.; s. auch Anm. 540).

► *Die sozialpolitische Rechtfertigung* der Progression (*A. Wagner, H. C. Simons*) beruht auf der Prämisse, daß eine Verminderung der Ungleichheit der Einkommens- und Vermögensverteilung wünschenswert ist und eine progressive Besteuerung des Einkommens ein hierfür geeignetes Mittel darstellt.

► *Kompensation der Regressivwirkung indirekter Steuern*: Ein weiterer Ansatz verlangt eine progressive Besteuerung des Einkommens allein zur Erzielung einer insgesamt proportionalen Gesamtsteuerbelastung. Da von den indirekten Steuern, die an den Konsum anknüpfen, regelmäßig eine regressive Wirkung ausgehe (die Verbrauchsteuern treffen Personen mit niedrigerem Einkommen, die den Großteil ihres Einkommens konsumieren müssen, relativ stärker als Personen mit höherem Einkommen), sei eine progressive Gestaltung der ESt. bereits zur Kompensation der Regressivwirkung der indirekten Steuern erforderlich (*Neumark*, Theorie und Praxis, aaO S. 76).

► *Stabilitätspolitisch* kann geltend gemacht werden, daß eine progressive ESt. durch ihre hohe Elastizität ein automatisch wirkender Konjunkturstabilisator sei (überproportionale Abschöpfung von Einkommen in Zeiten der Hochkonjunktur, überproportionale Erhöhung der privaten Kaufkraft in der Krise).

Argumente gegen einen progressiven Tarif:

► *Praktische Probleme*: Die Progression der ESt. ist auf der anderen Seite verantwortlich für viele praktische Probleme der Einkommensbesteuerung. Sie verlangt Ausgleichsmaßnahmen bei im Zeitablauf schwankenden Einkommen und bei Quellenbesteuerung, sie fördert Tendenzen zum Einkommenssplitting innerhalb der Familie, wirft Probleme bei Abzugsposten auf, deren progressionsabhängige Auswirkung unerwünscht ist, und mindert möglicherweise die Leistungsbereitschaft (vgl. OECD, Personal Income Tax Systems, Paris 1986 S. 59).

► *Die theoretische Kritik* an der progressiven Einkommensteuer hat sich in jüngerer Zeit verstärkt. Sie hat gezeigt, daß progressive Steuern die Leistungsbereitschaft derart beeinträchtigen können, daß sogar die von der Umverteilung profi-

tierenden Schichten schlechter gestellt sind als ohne Umverteilung (*Mirrlees*, *An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation, Review of Economic Studies* 1971). Die darauf aufbauende These, eine annähernd proportionale ESt. sei optimal, hat – wenn auch vielleicht nicht direkt, so doch im Ergebnis – wesentlich die jüngeren StReformen in den USA und anderen westlichen Industriestaaten beeinflusst.

Zu den Tarifformen siehe *Pollak*, *Steuertarife*, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II S. 240.

VII. Erhebungsprobleme

1. Theoretische Zielsetzung

36

Ziel der ESt. ist die Besteuerung des *gesamten* Einkommens einer Person als Ausdruck ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Das Prinzip der sachlichen Universalität (s. Anm. 2) erfordert nicht nur einen umfassenden Einkommensbegriff, sondern auch Maßnahmen, die eine vollständige Erfassung der Einkommenskomponenten sichern.

2. Varianten

37

Historische Entwicklung: Sie geht bei der ESt. vom pauschalen Schätzverfahren zur möglichst exakten und lückenlosen Erfassung. Historisch lassen sich in diesem Zusammenhang drei Stadien unterscheiden:

- die summarische Einschätzung durch die Verwaltung oder gar den Stpfl. selbst ohne wirksame Nachprüfung;
- die Selbsteinschätzung mit teilweiser behördlicher Nachprüfung durch Stichprobenverfahren;
- genaue StErklärungen mit behördlicher Kontrolle (vgl. *Jostock*, *Weltwirtschaftliches Archiv* 1943 S. 27 ff., 38).

Den heutigen rechtsstaatlichen Anforderungen entspricht ohne Zweifel am ehesten das dritte Verfahren. Eine exakte Erfassung des tatsächlichen Einkommens setzt jedoch einen Zustand des Rechnungswesens und des wirtschaftlichen Denkens voraus, der selbst im modernen Industriestaat nicht in allen Schichten der Bevölkerung gleichermaßen vorhanden ist. Auch das StRecht der westlichen Industriestaaten kommt daher ohne branchen- oder schichtenspezifische Sonderregelungen nicht aus. Sie betreffen insbesondere das Einkommen der Landwirte, des Kleingewerbes, des Handwerkes, zT auch der Arbeitnehmer.

Besteuerung nach dem Verbrauch: Soweit EStGesetze an Stelle des Einkommens als Besteuerungsmaßstab den Verbrauch (Aufwand) heranziehen, liegt der Gedanke zugrunde, daß Personen, die im StAbschnitt einen bestimmten Aufwand entwickelt haben, zumindest über ein entsprechend hohes Einkommen verfügen mußten, wenn sie nicht nachweisen können, daß sie aus der Vermögenssubstanz gelebt haben. Die Besteuerung nach dem Verbrauch ist damit nichts anderes als eine besondere Form der Schätzung in Fällen, in denen das tatsächliche Einkommen von der Behörde nicht exakt ermittelt werden kann. *Popitz* hielt eine derartige Vorgangsweise in Kriegs- und Nachkriegszeiten für unentbehrlich (Art. „Einkommensteuer“, *Hdwb. d. Staatswissenschaften*, aaO S. 433). Auch unter solchen Umständen dürfte jedoch die allgemeine Schätzung idR ausreichen.

Quellen- und Empfängerprinzip: Im übrigen war die erhebungstechnische Diskussion bei der ESt. lange Zeit durch den Gegensatz Empfängerprinzip – Quellenprinzip beherrscht. Während das Quellenprinzip den StZugriff möglichst unmittelbar an der Quelle ansetzt (zahlungspflichtig ist nicht der Einkommensbezieher sondern dessen Vertragspartner), erfolgt beim Empfängerprinzip die StErhebung beim Einkommensbezieher aufgrund seiner Angaben. Das Empfängerprinzip wurde als Kennzeichen des deutschen (preußischen) EStG angesehen, das Quellenprinzip hingegen als Bestandteil des analytischen Systems, wie es in Großbritannien gehandhabt wurde (*Popitz*, aaO S. 430). Das Quellenprinzip ist einfacher und schützt vor StHinterziehung, ist jedoch nur anwendbar, soweit Einkünfte aus dauerhaften Rechtstiteln zufließen (etwa Arbeitslohn, Kapitalerträge, Lizenzen, nicht hingegen bei Handel, Gewerbe und Landwirtschaft). Eine Berücksichtigung der Gesamtleistungsfähigkeit ist bei Anwendung des Quellenabzuges allein nicht möglich.

38 3. Besteuerungspraxis

In der Praxis werden heute meist Veranlagung, Selbstbemessung und Quellenabzug nebeneinander angewendet. Im Zuge zunehmender, EDV-gestützter Automatisierung der Abgabenerhebung konvergieren Veranlagung und Selbstbemessung: StErklärungen werden vielfach ohne weitere Überprüfung den StBescheiden zugrunde gelegt. Andererseits erfolgt bei Selbstbemessungsabgaben in Zweifelsfällen die finanzbehördliche Kontrolle unmittelbar nach Abfuhr der Steuer.

Das Quellenabzugsverfahren hat international Verbreitung bei Arbeitslöhnen und Kapitalerträgen gefunden, zT auch bei anderen Arbeits- und Nutzungseinkünften (vgl. etwa den besonderen StAbzug bei beschränkt Stpfl.).

39

VIII. Einkommensteuer und Geldentwertung

Schrifttum: *Franzen|Meyer|Ziemer*, Nominalwertprinzip, Geldentwertung und Besteuerung, Inst. FuSt. Brief 134, Bonn 1973; *Matthiessen*, Index-tied Income Taxes and Economic Policy, The Swedish Journal of Economics 1973 S. 49; *Messere*, The Impact of Inflation on Tax Structures, Institut International des Finances Publiques, Saarbrücken (XXIX Session, Congreso de Barcelona 1973) S. 187; *Brümmerhoff*, Nominal- oder Realprinzip in der Einkommenbesteuerung, Finanzarchiv 32 (1973/74) S. 35; *Allan|Dodge|Poddar*, Indexing the Personal Income Tax: A Federal Perspective, Canadian Tax Journal 1974 S. 355; *Allen|Savage*, Inflation and the Personal Income Tax, National Institute of Economic and Social Research, Economic Review, no 70 (1974) S. 61; *Bierle*, Inflation und Steuer, Berlin 1974; Inflation Accounting, Report of the Inflation Accounting Committee (Chairman: *F. E. P. Sandilands*), London 1975; Inflation and Taxation, Report of Committee of Inquiry into Inflation and Taxation (Chairman: *R. L. Mathews*), Canberra 1975; *Aaron* (ed.), Inflation and the Income Tax, The Brookings Institution, Washington D. C. 1976; OECD, The Adjustment of Personal Income Tax Systems for Inflation, Paris 1976; *Strömberg*, Lagerbewertung und Inflationseliminierung in westeuropäischen Industrieländern, B 1976 S. 1293; *Tanzi*, Inflation and the Indexation of Personal Income Taxes in Theory and in Practice, Banca Nazionale del Lavoro, Quarterly Review, no. 118 (Sept. 1976) S. 241; *Pechman*, Federal Tax Policy (rev. ed.), Washington D. C. 1977; *Ruppe*, Inflation und Besteuerung, CDFI vol. 62a, Rotterdam 1977 S. 15; *Gurtner*, Inflation, Nominalwertprinzip und EStRecht, Bern/Stuttgart 1980; *Pohmer*, Vermögenssicherung, Inflation und Einkommensbesteuerung, FS für K. Brandt, Freiburg 1983 S. 383; OECD, Personal Income Tax Systems under Changing Economic Conditions, Paris 1986 S. 64 ff.

Schrifttum zum Nominalwertprinzip s. Anm. 550.

Zwischen Geldentwertung und ESt. bestehen wechselseitige Beziehungen. Zum einen verändert die Inflation die nominelle und reale EStBelastung der Stpfl., zum

anderen kann die Einkommensbesteuerung selbst Auswirkungen auf die Inflation haben. Im ersten Bereich stellt sich die Frage, ob und in welcher Weise der StGesetzgeber die Inflationseffekte durch Anpassungen des EStRechts neutralisieren soll; im zweiten Bereich ergibt sich die Möglichkeit, durch stl. Maßnahmen die Inflation zu bekämpfen.

Einflüsse der Inflation auf die Einkommensbesteuerung: Die Geldentwertung hat auf dem Gebiet der ESt. Auswirkungen

- bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage,
- beim StTarif,
- bei der StEntrichtung.

► *Im Bereich der Bemessungsgrundlage* ergeben sich Verzerrungen vor allem bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im weiteren Sinn, weil der Vermögenseinsatz (Abschreibungen des Anlagevermögens, Einsatz der Vorräte etc.) einerseits und der Vermögensertrag andererseits in Geldeinheiten mit unterschiedlicher Kaufkraft bewertet werden (Scheingewinne); ferner weil Realwertveränderungen bei Forderungen und Verbindlichkeiten grundsätzlich nicht als Verluste (Gewinne) behandelt werden bzw. Zinsen ohne Rücksicht darauf, daß sie zum Teil lediglich die Entwertung des Kapitals ausgleichen, beim Gläubiger besteuert, beim Schuldner zum Abzug zugelassen werden.

► *Im Bereich des EStTarifes* vermindert die Geldentwertung den realen Wert der tariflichen Freibeträge, Abzüge und Tarifstaffeln. Eine bloß nominelle Erhöhung der StBemessungsgrundlage (Erhaltung der Kaufkraft) führt zu einem realen Anstieg der StBelastung (sog. heimliche oder kalte Progression).

► *Im Bereich der Entrichtung:* Verzerrungen ergeben sich bei Geldentwertung schließlich bei unterschiedlichen *Zeitpunkten der StEntrichtung*: Je später die Steuer entrichtet wird, desto geringer ist der reale Wert der erforderlichen Geldmittel. Umgekehrt werden zu hohe Vorauszahlungen in Geldeinheiten mit verminderter Kaufkraft zurückgezahlt.

Anpassung der Einkommensteuer an die Inflation: Eine umfassende Berücksichtigung der Inflation bei der ESt. müßte Maßnahmen in allen drei Bereichen vorsehen: Eine Ausschaltung der Inflationsfolgen allein im Bereich der Bemessungsgrundlage ließe die kalte Progression unberücksichtigt, die auch die Arbeitnehmer trifft, eine bloße Tarifierfassung wäre für sich allein nicht geeignet, die Verzerrungen der Bemessungsgrundlage bei den Einkünften aus Kapital zu beseitigen. Daher wäre auch die im Schrifttum wiederholt geforderte Berücksichtigung der Geldentwertungsrate bei der Zinsenbesteuerung (Abzug der Inflationsrate von den Zinsen; vgl. zB *Friauf*, StbJb. 1971/72 S. 442; *ders.*, StuW 1975 S. 266; *Hartz*, B 1973 S. 1524; *Spanner*, DStR 1975 S. 478) ein einseitiger Schritt und problematisch. Eine Berücksichtigung von Geldentwertungsverlusten bei den Gläubigern ohne Berücksichtigung der inflationsbedingten Schuldnergewinne bzw. ohne Anpassungsmaßnahmen bei unternehmerischen Scheingewinnen wäre kaum zu vertreten.

► *Im Bereich der Bemessungsgrundlage* ist das Ziel einer Inflationsanpassung die Errechnung des Einkommens (Gewinnes) unter Ausschaltung der Geldentwertung. Das erfordert Anpassungen bei den Abschreibungen, eine Aufwertung des Vorratsvermögens, eine Aufwertung der Anschaffungskosten bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern; ferner müßten die Verminderung des Realwertes von Forderungen und Verbindlichkeiten als (negativer bzw. positiver) Einkommensbestandteil angesehen werden bzw. Zinseinkommen und Zinsaufwendungen um die Inflationsrate bereinigt werden.

► *Im Bereich des Tarifs* ist die Ausschaltung der Geldentwertungseffekte wesentlich einfacher als umfassende Anpassungsmaßnahmen bei der Bemessungsgrund-

lage. Insbesondere kommt hier eine Fortschreibung der Tarifstaffeln, Freibeträge und Abzüge nach Maßgabe der Inflationsrate in Betracht (Indexierung), die entweder automatisch oder ad hoc (diskretionär) erfolgen kann.

Zweckmäßigkeit der Inflationsanpassung: Die Frage, ob Maßnahmen der Inflationsanpassung getroffen werden sollen, ist nicht eindeutig zu beantworten. Eine Inflationsanpassung führt theoretisch zu einem Gewinn an Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil die Leistungsfähigkeit der Stpfl. in realen und nicht in nominellen Größen gemessen werden sollte. Da sie dem privaten Sektor mehr Geld beläßt, bremst sie die Ausgabefreudigkeit öffentlicher Haushalte sowie die Lohn- und Preisforderungen im privaten Sektor; damit kann die Inflationsanpassung zugleich der Inflationsbekämpfung dienen. Gegen die Berücksichtigung spricht, daß außerhalb der Besteuerung zumeist das *Nominalwertprinzip* gilt, so daß die Berücksichtigung allein bei der Besteuerung zu systematischen Brüchen, aber auch zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten (etwa auch für öffentliche Haushalte) führen kann; ferner daß ungeklärt ist, welcher Index eigentlich den Anpassungsmaßnahmen zugrunde gelegt werden soll. Dazu kommt, daß umfassende Anpassungsmaßnahmen komplizierte Rechtsänderungen erfordern, die das System unübersichtlich machen, eine partielle Berücksichtigung aber zu Verzerrungen führt, die ihrerseits wiederum Ungleichmäßigkeiten bewirken.

ESt. als Mittel der Inflationsbekämpfung: Maßnahmen in diesem Bereich betreffen meist die Veränderung der StSätze zum Zweck der Beeinflussung der privaten Nachfrage bzw. Spezialmaßnahmen zur Beeinflussung von Investitionen.

Besteuerungspraxis: In der Staatenpraxis ist festzustellen, daß Inflationsanpassungsmaßnahmen regelmäßig erst ab einer bestimmten Höhe der Geldentwertungsrate getroffen werden (vgl. hierzu Inflation and Taxation, CDFI vol. 62 a, 1977 sowie OECD, 1976 und 1986). Im Vordergrund stehen dabei Maßnahmen der Tarifanpassung. Im Bereich der Bemessungsgrundlage gibt es in den westlichen Industriestaaten keinen Fall einer umfassenden Inflationsanpassung. Man begnügt sich mit Einzelmaßnahmen. Vielfach sind dies stl. Begünstigungen, mit denen indirekt und selektiv Inflationsnachteile teilweise kompensiert werden (zB Investitionsbegünstigungen, Bewertungserleichterungen, Begünstigungen für langfristige Veräußerungsgewinne etc.).

Zum Nominalwertprinzip und zur Situation in der Bundesrepublik-s. Anm. 550.

40, 41 Einstweilen frei.

C. Rechtfertigung und Kritik der Einkommensteuer

42 I. Vorteile einer synthetischen Einkommensteuer

Die synthetische ESt. weist theoretisch eine Reihe von Eigenschaften auf, die seitens der Finanzwissenschaft von einer idealen St. gefordert werden. Zu diesen positiven Eigenschaften werden vor allem gerechnet:

Popitz, Art. „Einkommensteuer“, aaO S. 402f.; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 193f.; *Neumark*, Art. „Personalsteuern“, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II S. 325f.; Gutachten zur Reform der direkten Steuern, 1967 S. 17; StRefKomm. 1971 S. 62.

▷ Die ESt. erlaubt wegen ihrer Anknüpfung an das persönliche Einkommen eine unmittelbare Erfassung der subjektiven *Leistungsfähigkeit* des einzelnen und eignet sich deswegen besonders gut für eine gezielte Verteilung der StLasten.

Die Möglichkeit der Überwälzung ist zwar nicht ausgeschlossen, bei progressiver Tarifgestaltung aber jedenfalls geringer zu veranschlagen als bei anderen Steuern.

- ▷ Die ESt. eignet sich aus demselben Grund gut für *Umverteilungsmaßnahmen* und für die Verfolgung sonstiger nichtfiskalischer Zielsetzungen.
- ▷ Die ESt. ist wegen ihrer Bemessungsgrundlage eng an die volkswirtschaftliche Entwicklung geknüpft. Das Aufkommen reagiert auf Änderungen des Volkseinkommens automatisch und – bei progressivem Tarif – überproportional. Diese hohe Elastizität (eingebaute Flexibilität; built-in-flexibility) verleiht der ESt. theoretisch die Eigenschaft eines *automatischen Konjunkturstabilisators*. In der Praxis vermag sich dieser Effekt nicht voll durchzusetzen, einesteiils wegen der administrativ bedingten zeitlichen Verschiebung der StZahlungen (fiscal drag), zum anderen, weil eine Stilllegung der Mehreinnahmen im Zeitpunkt der Hochkonjunktur offenbar politisch kaum durchsetzbar ist.
- ▷ Die ESt. läßt sich relativ leicht für *diskretionäre stabilitätspolitische* Maßnahmen einsetzen. In der Bundesrepublik Deutschland hat das StabG hierfür den rechtlichen Rahmen geschaffen. Die Realisierung stößt jedoch auf verschiedene Grenzen und Schwierigkeiten teils allokatonspolitischer, teils verteilungspolitischer Natur.
- ▷ Die ESt. fügt sich gut in den Rahmen einer *marktwirtschaftlichen Ordnung* ein. Sie beeinträchtigt verhältnismäßig wenig das Funktionieren des Marktmechanismus und damit die optimale Kombination der Produktionsfaktoren.
- ▷ Die ESt. ist als *Massensteuer* fiskalisch ergiebig.

II. Kritik der Einkommensteuer

43

Auseinanderzuhalten sind:

- die Kritik an der ESt. als solcher und
- die Kritik an ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung, also am EStRecht.

Unterschiede: Die Kritik an der ESt. als solcher richtet sich gegen die derzeit international übliche Form der synthetischen Besteuerung der Einkommenserzielung. Die Kritik am EStRecht richtet sich gegen einzelne Eigenschaften und Effekte des geltenden EStSystems, ohne die Berechtigung der ESt. selbst in Frage zu stellen. Kritiker der ESt. wollen ihre Grundkonzeption verändern bzw. sie durch eine andere Steuer ersetzen. Kritiker des EStRechts wollen eine Reform im Rahmen des geltenden Systems erreichen. Die Grenzen können freilich verschwimmen. An dieser Stelle ist nur die Kritik an der ESt. zu betrachten; zur Kritik am (dt.) EStRecht s. Anm. 72 ff.

Die Kritik an der Einkommensteuer selbst richtet sich im wesentlichen gegen die Annahme, die ESt. sei am besten in der Lage, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu erfassen. Zum einen wird in diesem Zusammenhang geltend gemacht, die Komponenten des Einkommens seien so komplex, die Sachverhalte so vielgestaltig, daß eine gleichmäßige Erfassung des Einkommens für alle Stpfl. praktisch nicht möglich sei. Die Festlegung des Einkommensbegriffes sei durch Willkür und Pragmatik geprägt, so daß die ESt. willkürliche Belastungsergebnisse zeitige. Grundsätzlich in Frage gestellt wird auch, ob das Einkommen der beste Gradmesser der Leistungsfähigkeit ist. Es wird eingewendet, daß eine Geldeinheit Konsumausgaben und eine Geldeinheit Ersparnis nicht die gleiche Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeit vermitteln. Eine ökonomisch greifbare Bedürfnisbefriedigung entstehe nur durch Konsumausgaben einerseits und durch den Vermögens-

bestand andererseits, nicht hingegen durch die Ersparnis (stellvertretend *D. Schneider*, ZfbF 1971 S. 352 ff., 566 ff.).

Damit im Zusammenhang steht der alte Vorwurf, die ESt. führe zu einer Doppelbelastung des Sparens: sie treffe einerseits leedie Ersparnisbildung, andererseits die Ersparniserträge, der Sparbetrag sei aber nichts anderes als der Gegenwert zukünftiger Erträge. Heute wird diese These wohl überwiegend abgelehnt: Wählt man das Einkommen als Maßstab stl. Leistungsfähigkeit, dann ist das Einkommen unabhängig von seiner Verwendung zu besteuern, somit auch dann, wenn es gespart wird. Die Zinsen sind aber neues (anderes) Einkommen, dessen Besteuerung bei diesem Konzept sachgerecht, ja notwendig ist (vgl. zB die Kritik bei *Peffekoven*, Art. „Ausgabensteuer“, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II S. 431; *Goode*, Individual Income Tax, aaO S. 25 f.).

III. Alternativkonzepte

Schrifttum:

Offizielle Gutachten: *Bundesrepublik Deutschland:* „Zur organischen Steuerreform“, Bericht des Wiss. Beirats des BdF v. 14. 2. 53 (hrsg. vom BdF, Bonn 1953); Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die Große Steuerreform, Stuttgart 1954; Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung, im Auftrag der Finanzminister der Länder (Troeger-Gutachten), Stuttgart 1958; Bericht der Einkommensteuerkommission, Schriftenreihe des BdF, Heft 7, Bonn 1964; Gutachten des Wiss. Beirats beim BdF zur Reform der direkten Steuern, Schriftenreihe des BdF, Heft 9, Bonn 1967; Gutachten der Steuerreformkommission 1971 (Eberhard-Kommission), Schriftenreihe des BdF, Heft 17; Gutachten des Wiss. Beirats beim BdF über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung, Schriftenreihe des BdF, Heft 22, Bonn 1976; Komm. zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Bonn 1978; Wiss. Beirat beim BdF, Gutachten zur estl. Behandlung von Alterseinkünften, Schriftenreihe des BdF, Heft 38, Bonn 1986. *Kanada:* Report of the Royal Commission on Taxation (Carter Commission), 6 Bände (ESt: Band II und IV) Ottawa 1966. *Großbritannien:* The Structure and Reform of Direct Taxation, Report of a Committee Chaired by Prof. J. E. Meade, London 1978 (Meade-Report). *Österreich:* *Helige* (Hrsg.), Dokumentation zur Steuerreformkommission I und II, Wien 1980 und 1983. *Schweden:* *Lodin* (Hrsg.), Progressive Expenditure Tax – an Alternative? A Report of the 1972 Government Commission on Taxation, Stockholm 1978. *USA:* US Treasury Department, Blueprints for Basic Tax Reform, Washington 1977; US Treasury Department, Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth, Washington 1984; s. ferner den Bericht des Joint Committee on Taxation, übersetzt in *StuW* 1985 S. 160–171.

Sonstige Stellungnahmen: *Inst. FuSt.*, Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform I–III (Heft 30), Bonn 1954–1957; Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, Wiesbaden 1971; *Inst. FuSt.*, Zur Reform der Einkommensteuer, Brief Nr. 112 Bonn 1969.

Schrifttum zur Reform des dt. EStG s. vor Anm. 72.

44 1. Vorbemerkung

Die kritische Auseinandersetzung mit der ESt. geht Hand in Hand mit konstruktiven Reformvorschlägen. Neben der literarischen Auseinandersetzung finden sich in diesem Bereich vor allem eine Reihe offizieller Reformgutachten (s. oben). Die internationale Reformdiskussion läßt zwei Haupttendenzen erkennen: Nach der einen Auffassung sollte die ESt. durch eine *Ausgabensteuer* ersetzt (zumindest aber ergänzt) werden. Nach der anderen Auffassung sollte die Bemessungsgrundlage der ESt. durch Eliminierung von unsystematischen Befreiungen und Einbeziehung weiterer Bestandteile in die Einkommensdefinition verbreitert werden

(sog. *Comprehensive Income Tax*; CIT). – Daneben wird neuerdings wieder verstärkt die Idee der *Betriebsteuer* (Trennung der Gewinnbesteuerung der Betriebe von der persönlichen Einkommensteuer) diskutiert.

Zur Reformdiskussion und den Reformvorschlägen in der Bundesrepublik Deutschland s. Anm. 80 f.

2. Ausgabensteuer

Schrifttum: *I. Fisher*, Income in Theory and Income Taxation in Practice, Econometrica 1937 S. 1 ff.; *Kaldor*, An Expenditure Tax, London 1955; *D. Schneider*, Gewinnermittlung und stl. Gerechtigkeit, ZfbF 1971 S. 352 ff.; *Andrews*, A Consumption-Type Or Cash Flow Personal Income Tax, 87 Harvard Law Review (1974) S. 1113–1188 (dazu *Weisflog*, StuW 1983 S. 337); Advisory Commission on Intergovernmental Relations, Expenditure Tax: Concept, Administration and Possible Applications, Washington 1974; *Mitschke*, Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlage der direkten Besteuerung, Berlin 1976; US Department of the Treasury, Blueprints for Basic Tax Reform, Washington 1977; *Zumstein*, Die Ausgabensteuer, Diessenhofen 1977; *Lodin* (Hrsg.), Progressive Expenditure Tax – an Alternative? (Lodin-Bericht), Stockholm 1978; Institute for Fiscal Studies, The Structure and Reform of Direct Taxation, Report of a Committee Chaired by Prof. J. E. Meade, London 1978 (*Meade-Report*); *Graetz*, Implementing a Progressive Consumption Tax, 92 Harvard Law Review (1979), S. 1575–1661; *Pechman* (Hrsg.), What Should Be Taxed: Income or Expenditure?, Washington 1980; *Peffekoven*, Art. „Persönliche allgemeine Ausgabensteuer“, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II 1980, S. 417; *Minarik*, The Future of the Individual Income Tax, National Tax Journal 1982 S. 231; *Bradford*, The Possibilities for an Expenditure Tax, National Tax Journal 1982 S. 243; *Pechman* (Hrsg.), Options for Tax Reform, Washington D. C. 1984; *Shachar*, From Income to Consumption Tax, 97 Harvard Law Review 1984 S. 1581; *Mitschke*, Steuer- und Transferordnung aus einem Guß, Baden-Baden 1985; *McNulty*, Struktur der ESt. und Reformtendenzen der Besteuerung in den Vereinigten Staaten, StuW 1989 S. 120 (123 ff.); *Rose*, Argumente zu einer „konsumorientierten Neuordnung des StSystems“, StuW 1989 S. 191.

a) Charakterisierung

Die Ausgabensteuer besteuert – wie der Name andeutet – die persönlichen Konsumausgaben des Individuums. Sie unterscheidet sich von der Umsatzsteuer und den speziellen Verbrauchsteuern durch ihre Personenbezogenheit und durch den progressiven StTarif. Besteuert werden nicht einzelne Käufe und Transaktionen losgelöst von der Person des Käufers, sondern der Gesamtkonsum des einzelnen Stpfl. mit einem progressiven Tarif. Von der traditionellen ESt. unterscheidet sich die Ausgabensteuer im wesentlichen durch die Freistellung des Sparens von der Besteuerung und durch die Einbeziehung von Schuldaufnahmen bzw. Entsparen in den stpfl. Tatbestand. Hinsichtlich der praktischen Erhebungstechnik besteht heute Übereinstimmung, daß die persönlichen Ausgaben bzw. die Ersparnisse nicht direkt, sondern nur indirekt über das Einkommen erfaßt werden können: bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Ausgabensteuer wäre wie bisher vom Einkommen auszugehen, zusätzlich müßten Ersparnis und Schuldtilgungen abgezogen und Entsparen und Schuldaufnahmen einbezogen werden. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage hätte etwa folgendes Aussehen (*Lodin*, aaO S. 18; *Peffekoven*, aaO S. 420 f.):

Zugang an stpfl. Werten (Markteinkommen, Veräußerung von Vermögen, Geschenke und Erbschaften, sonstige einmalige Vermögensanfälle)
 + Entsparen (Verminderung von Sparguthaben, Wertpapierertilgungen etc.)
 + Kreditaufnahme
 ∕ laufende Aufwendungen für Einkommenserzielung
 ∕ gesamter Investitionsaufwand

- ∕. Zuwachs an Ersparnis (Sparguthaben, Wertpapiere etc.)
- ∕. Kredittilgungen.

Technisch gesehen ist die Ausgabensteuer daher eine ESt.: Sie strebt eine gleichmäßige Besteuerung des Einkommens an, allerdings nicht im Zeitpunkt des Entstehens, sondern im Zeitpunkt der Verwendung des Einkommens. Materiell ist die Ausgabensteuer hingegen eine Verbrauchsteuer, die aber die persönliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt.

Die Ausgabensteuer wurde – nach ersten Hinweisen bei *Hobbes* und *J. St. Mill* (1848) – theoretisch genauer begründet von *I. Fisher* (*Income in Theory and Income Taxation in Practice*, aaO). Eine ausführliche Darstellung der Vor- und Nachteile findet sich erstmals bei *N. Kaldor*, *An Expenditure Tax*, London 1955. Aufgrund des Buches von *Kaldor* wurde die Ausgabensteuer 1956 in Indien und 1959 in Ceylon eingeführt, nach einigen Jahren jedoch wieder abgeschafft. Die Erfahrungen wurden nicht als ermutigend angesehen, was jedoch teils auf die spezielle Situation von Entwicklungsländern, teils auf die besondere Ausgestaltung der Steuer zurückgeführt wird.

46 b) Beurteilung

In den westlichen Industriestaaten, speziell auch in den USA, ist die Ausgabensteuer in den letzten Jahren lebhaft diskutiert worden. In Schweden hat der *Lodin-Bericht* die Vor- und Nachteile aufgezeigt und die praktische Durchführbarkeit erörtert. In Großbritannien setzte sich der *Meade-Report* ausführlich mit den Alternativen auseinander. In der Bundesrepublik Deutschland haben sich *D. Schneider* und *Rose* für die Ausgabensteuer ausgesprochen (ZfbF 1971 S. 352 ff. bzw. StuW 1989 S. 191). Der Vorschlag einer Staatsbürgersteuer von *Engels|Mitschke|Starkehoff* (Staatsbürgersteuer, Wiesbaden 1974; vgl. auch StuW 1974 S. 369) geht in diese Richtung, indem er zwischen Besteuerung des laufenden Konsums und des Vermögenszuwachses zu Lebensende trennt (s. auch *Mitschke*, StuW 1975 S. 69 ff.; ferner *Strohner*, FR 1988 S. 434).

Unter dem Gesichtspunkt der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird als Vorteil der Ausgabensteuer vor allem die bessere Eignung des Konsums als Maßstab der Leistungsfähigkeit ins Treffen geführt. Bei der Ausgabensteuer hängt die StHöhe davon ab, in welchem Ausmaß der einzelne Ressourcen der Gemeinschaft in Anspruch nimmt.

Gegen die Ausgabensteuer wird eingewendet, daß die Leistungsfähigkeit besser nach der Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeit (die auch durch Sparen repräsentiert wird) und nicht nach der tatsächlichen Bedürfnisbefriedigung bemessen werden sollte. Problematische Ergebnisse werden im Hinblick auf die ungleichmäßige Einkommensverteilung über die Lebenszeit erwartet: hohe Besteuerung in Jahren mit hohen Konsumausgaben oder in Zeiten von Arbeitslosigkeit. Verteilungspolitische Probleme ergeben sich ferner im Zusammenhang mit der Möglichkeit stfreier Kapitalakkumulation. Ob Transfer-Steuern hier ausreichende Abhilfe schaffen könnten, wird bezweifelt.

Unter dem Gesichtspunkt der ökonomischen Effizienz wird erwartet, daß eine Ausgabensteuer durch Freistellung der Ersparnis von der Steuer die Sparneigung positiv beeinflussen wird. Für den Unternehmensbereich ergeben sich vermutlich positive Anreize durch die Möglichkeit, Investitionen aus steuerfreiem Einkommen vorzunehmen (*Meade-Report*, aaO S. 33). Der Ausgabensteuer wird daher ein wachstumsfördernder Effekt zugeschrieben (*Lodin-Bericht*, aaO S. 29; kritisch *Peffekoven*, aaO S. 445).

Bei gleichem StAufkommen fordert eine Ausgabensteuer wegen der Freistellung (Abzugsfähigkeit) der Ersparnis höhere marginale StSätze, woraus notwendigerweise eine stärkere Belastung der Arbeitseinkommen folgt. Einigermassen verlässliche Aussagen über die volkswirtschaftlichen Wirkungen dürften aber ex ante wohl kaum möglich sein (*Minarik*, National Tax Journal 1982 S. 234 f.).

Sicher ist demgegenüber, daß bei einer Ausgabensteuer das Problem der Berücksichtigung von *Geldwertschwankungen* bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage praktisch entfällt, da die Bemessungsgrundlage nur aus Konsumausgaben und nicht aus Kapitaleinkommen gebildet wird (*Meade-Report*, aaO S. 33; *Lodin-Bericht*, aaO S. 25). Erforderlich bleibt jedoch weiterhin eine Anpassung der persönlichen Freibeträge und der Tarifstufen. Gegen die Ausgabensteuer spricht unter diesem Aspekt auch ihre prinzipiell prozyklische Wirkung. Der (allerdings vielfach angezweifelte) Vorteil der built-in-flexibility der ESt. mit ihrer antizyklischen Wirkung fällt bei Orientierung an den Konsumausgaben jedenfalls weg.

Unter dem Aspekt der Administrierbarkeit ist ein Vergleich zwischen Ausgabensteuer und ESt. schwierig, weil die Vergleichsgrößen nicht feststehen. Wer das gegenwärtige komplizierte System der Einkommensbesteuerung täglich praktizieren muß, erwartet von einer theoretisch reinen Ausgabensteuer wesentliche Erleichterungen. Wer sich stärker mit den technischen Problemen der Ausgabensteuer auseinandersetzt, hält vielleicht den gegenwärtigen Zustand für unproblematischer.

Sieht man von den sicher erheblichen Übergangsproblemen ab, fielen mit Einführung einer Ausgabensteuer zweifellos viele Probleme, die gegenwärtig Schwierigkeiten bereiten, weg. Andererseits treten auch bei der Ausgabensteuer in vielen Fällen ähnliche Probleme wie bei der konventionellen ESt. auf: Die generelle Erfassung des gesamten Einkommenszuwachses (private Veräußerungsgewinne, einmalige Vermögensanfälle) muß auch bei einer Ausgabensteuer erst bewältigt werden, die Qualifikation von Sachbezügen und die Abgrenzung zwischen persönlichem und beruflichem Aufwand sind bei einer Ausgabensteuer nicht weniger problematisch als bei einer konventionellen ESt. Zusätzlich ist eine Erfassung der Vermögensbewegungen im privaten Bereich (Sparen, Entsparen, Kreditaufnahme und Kredittilgung, Anschaffung langlebiger Investitionsgüter) erforderlich. Da nicht mehr an die Einkommensentstehung, sondern an die Einkommensverwendung angeknüpft wird, sind Quellenbesteuerungsverfahren (Lohnsteuer) zwar weiterhin möglich, müssen aber durch weitere Erfassungsschritte ergänzt werden.

Aus der Sicht der Stpfl. kann grob gesagt werden, daß sich für bisher Lohnsteuerpflichtige der administrative Aufwand wesentlich erhöhen müßte, für Einkünfte aus Unternehmen und Besitz hingegen eher Vereinfachungen gegenüber dem bisherigen Zustand zu erwarten wären. Für die Finanzverwaltung käme es jedenfalls zu einer Erhöhung des Kontrollaufwandes.

Besondere Schwierigkeiten bereiten hierbei die Bewegungen bei »unregistrierten« Anlagen (private Darlehen und Schulden) sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit langlebigen Konsumgütern (Haus, Kfz, Hausrat). Wird ihr Ankauf als (abzugsfähige) Investition betrachtet, müßte der jährliche Nutzen und der Verkaufserlös als steuerpflichtiger Teil der Bemessungsgrundlage aufscheinen. Verbietet man den Abzug unter Verzicht auf die spätere Erfassung des Nutzens (sog. »tax prepayment« approach: *Bradford*, National Tax Journal 1982 S. 246), so kommt es zu uU stark schwankenden StBelastungen und Liquiditätsproblemen. – Unbeantwortet ist auch, ob es möglich ist, Manipulationen im Zusammenhang mit Schuldaufnahmen, Tilgungen und Geschenken zu verhindern.

International gesehen ergeben sich bei der Ausgabensteuer nicht nur Probleme im Zusammenhang mit dem traditionellen Netz der Doppelbesteuerungsabkommen sondern auch neue Möglichkeiten der zeitlich-räumlichen StVermeidung: Es liegt nahe, die Erwerbsphase (Phase relativ hoher Ersparnisbildung) in ein Land mit Ausgabensteuer, die Pensionsphase (Entsparen) in ein Land mit konventioneller ESt. zu verlegen (*Meade-Report*, aaO S. 17).

Der wesentlichste praktische Einwand gegen die Ausgabensteuer ist wohl, daß sie – um im Privatbereich zwischen Konsum und Sparen unterscheiden zu können – in noch höherem Maße ein Eindringen in die private Sphäre der Stpfl. verlangt als die ESt.

Derzeit steht die Einführung der Ausgabensteuer – soweit zu sehen – in keinem Staat ernsthaft zur Diskussion.

47 3. Verbreiterung der Steuerbasis (Comprehensive Income Tax; CIT)

Schrifttum: *Bittker*, A 'Comprehensive Base' as a Goal of Income Tax Reform, 80 Harvard Law Review (1967) S. 925-985; *Bittker|Galvon|Musgrave|Pechman*, A Comprehensive Income Tax Base? A Debate, Bradford/Conn. 1968; *Aaron*, What is a Comprehensive Tax Base Anyway?, National Tax Journal 1969 S. 543; *Break|Pechman*, Federal Tax Reform – The Impossible Dream? Washington 1975; US Department of Treasury, Blueprints for Basic Tax Reform, Washington 1977; *Pechman* (Hrsg.), Comprehensive Income Taxation, Washington D. C. 1977; *Meade-Report*, aaO S. 127 ff.; Evaluation of the Proposed Model Comprehensive Income Tax, 32 The Tax Lawyer (1978/79) S. 567-868; *Head*, The Comprehensive Tax Base Revisited, Finanzarchiv 40 (1981/1982) S. 193; *Pechman* (Hrsg.), Options for Tax Reform, Washington D. C. 1984; *Break*, Avenues to Tax Reform, National Tax Journal 1984 S. 1; *Aaron|Galper*, Assessing Tax Reform, Washington D. C. 1985; *Pechman* (Hrsg.), The Promise of Tax Reform, Englewood Cliffs 1985; *Genser*, Das Konzept der »Comprehensive Income Tax«, Wirtschaftspolitische Blätter (Wien) 1986 S. 544.

Die zweite Gruppe von Reformvorschlägen zielt nicht auf eine Beseitigung (Ersatz) der ESt., sondern auf ihren konsequenten Ausbau ab. Kern dieser Vorschläge ist eine Verbreiterung der StBasis durch Beseitigung von systematisch nicht zu rechtfertigenden Ausnahmenvorschriften und Einbeziehung bisher nicht erfaßter Einkommensbestandteile bei gleichzeitiger Tarifsenkung. Durch niedrige StSätze bei breiterer Bemessungsgrundlage soll die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbessert, die Bedeutung der StBelastung für Unternehmer verringert und eine Vereinfachung der Steuererhebung erreicht werden. Das CIT-Konzept soll darüber hinaus eine Lösung für die Besteuerung der Körperschaften bieten und die Frage der Besteuerungseinheit (Familie, Individuum) beantworten.

Übereinstimmende Lösungen oder Tendenzen sind dabei noch nicht festzustellen. Die kanadische Carter-Kommission empfahl eine erweiterte, nicht bevorzugte Besteuerung der Veräußerungsgewinne, die Einbeziehung von Geschenken, Erbschaften, Lebensversicherungssummen und persönlichen Schadenersatzleistungen in die Besteuerungsgrundlage und eine Integration der KSt. in die ESt. nach Art einer Teilhabersteuer sowie eine Familienbesteuerung.

Die gegenwärtige Diskussion in den USA kreist vor allem um den Umfang des Einkommensbegriffes. Die wichtigsten Punkte dieser StVorschläge betreffen die Behandlung von:

- dauerhaften Konsumgütern (Wohnung etc.)
- öffentlichen Gütern
- Veräußerungsgewinnen
- Haushaltsproduktion
- Freizeit
- Transferzahlungen

- Zinszahlungen
- Abgrenzung der Einkommenserzielungskosten von Konsumausgaben.

Die Diskussion um die CIT stellt im Prinzip eine Fortsetzung der Diskussion um den Einkommensbegriff im 19. Jhdt. dar. Einigkeit über „den“ ökonomischen Einkommensbegriff zeichnet sich dabei nicht ab. Berücksichtigt man die praktischen Probleme einer umfassenden Definition des Einkommens (Anm. 10 ff.), wird man dem CIT-Konzept keine großen Realisationschancen einräumen dürfen. Die StReformen seit 1985 in vielen Industriestaaten liegen allerdings auf der Linie der CIT. Sie erweitern durch Streichung von Abzugsposten und StBegünstigungen sowie Einschränkung des Verlustausgleiches die Bemessungsgrundlage. Eine umfassende ESt. nach dem theoretischen Konzept der CIT ist aber in keinem Staat verwirklicht worden.

4. Betriebsteuer

48

Schrifttum: *Terhalle*, Finanz-Archiv 9 (1942) S. 191 ff.; *Schmölders*, Finanz-Archiv 9 (1942) S. 246 ff. und dazu *Terhalle* S. 604 ff.; *Boettcher*, Vorschlag eines Betriebssteuerrechts, *StuW* 1947 Sp. 67 ff.; Berichte und Gesetzentwürfe zur Betriebssteuer, *StuW* 1949 Sp. 931 ff.; *Schulte*, Der Vorschlag einer „Betriebssteuer“ und das geltende dt. Steuersystem, Berlin 1967; *Flume*, Die Betriebsertragsteuer als Möglichkeit der Steuerreform, B 1971 S. 692 ff.; *ders.*, *StbJb.* 1971/72 S. 31 ff. und *StbJb.* 1973/74 S. 53 ff.; *Schipporeit*, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, München 1979; *ders.*, Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, *StuW* 1980 S. 190 ff.; *Tipke*, Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen, *NJW* 1980 S. 1079 ff.; *Heidinger*, Nochmals: Für und Wider Betriebssteuer, *StuW* 1982 S. 268; *ders.*, Betriebssteuer und vollsynthetische ESt., Wien 1983; „Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?“, Gutachten von *Walz* und Referate von *Knobbe-Keuk* und *Littmann* in Verhandlungen des 53. DJT, Berlin 1980; *Elschen*, Die Betriebssteuer – von niemandem gewünscht und doch wünschenswert?, *StuW* 1983 S. 318; *Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1989 S. 3; *Ritter*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus der Sicht der Wirtschaft, *StuW* 1989 S. 319; *Seidl*, Betriebssteuer und Neutralität, *StuW* 1989 S. 350.

Das Betriebssteuerkonzept wendet sich gegen die im gegenwärtigen EStRecht praktizierte Gleichstellung von Betriebsgewinnen mit konsumierbarem Einkommen. Der stpfl. Betriebsgewinn sei kein geeigneter Gradmesser der Leistungsfähigkeit, weil er nach besonderen Regeln ermittelt und nur zum Teil Haushaltseinkommen werde. Die Betriebssteuer bezweckt daher eine Trennung der persönlichen Einkommensbesteuerung von der Gewinnbesteuerung der Unternehmen. Der Gewinn sämtlicher Betriebe (Unternehmen) soll unabhängig von der Rechtsform einer (proportionalen) Steuer unterworfen werden, hingegen soll die persönliche ESt. nur mehr für den Verbrauch zur Verfügung stehende Einkommen (bei betrieblichen Einkünften somit nur die Entnahmen bzw. Ausschüttungen) erfassen. Praktisch wird damit die Trennung zwischen Betriebsertragsbesteuerung und persönlicher ESt., wie sie jetzt bei den juristischen Personen durch den Dualismus von KSt. und ESt. besteht, auf sämtliche Betriebe erstreckt. Die Betriebssteuer ersetzt somit auch die KSt.

Der Vorschlag will eine größere Gleichmäßigkeit der Besteuerung erreichen, indem er die problematische Gleichsetzung von Gewinn und Einkommen vermeidet. Zugleich bezweckt er Rechtsform- und Finanzierungsneutralität.

Betriebssteuervorschläge sind schon in der Zwischenkriegszeit diskutiert worden (vgl. die ablehnenden Gutachten von *Becker* und *Lion* für den 33. DJT 1924). Eine neue Diskussion begann ab dem Jahr 1942 durch Vorschläge von *Terhalle* und *Schmölders*. Der in der Bundesrepublik Deutschland nach der Währungsreform eingesetzte Betriebssteuerausschuß schlug drei Varianten der Betriebssteuer in Form von Gesetzentwürfen vor (s. *StuW* 1949 Sp. 1022 ff.), die jedoch alle

verworfen wurden (zusammenfassende Darstellung der Diskussion s. *Boettcher*, *StuW* 1951 Sp. 412 ff.). Die späteren offiziellen StReformgutachten befassen sich mit der Betriebsteuer nicht oder lehnen sie ohne eingehende Auseinandersetzung ab (zB *StRefKomm.* 1971, S. 315).

Eine Wiederbelebung erfuhr die Diskussion um die Betriebsteuer Anfang der 70er Jahre (*Flume*, B 1971 S. 692 ff.; *StbJb.* 1971/72 S. 37 ff. und *StbJb.* 1973/74 S. 53 ff.; *Rasenack*, *Die Theorie der Körperschaftsteuer*, Berlin 1974 S. 133 ff.; *Schipporeit*, *Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer*, München 1979; *ders.*, *StuW* 1980 S. 190). Der 53. DJT (Berlin 1980) befaßte sich in der strechtlichen Abteilung mit der rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen. Bei unterschiedlichen Stellungnahmen von Gutachter und Referenten wurde mehrheitlich als Empfehlung die Auffassung vertreten, daß eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen, die zur Aufhebung des Dualismus von ESt. und KSt. führen würde, nach Einführung des KStAnrechnungsverfahrens nicht mehr empfohlen werden könne (s. *Flämig*, *StuW* 1981 S. 167). Der 57. DJT 1988 (Mainz) hingegen forderte den Gesetzgeber auf, „zu prüfen, ob Personunternehmer einer der KSt. vergleichbaren Betriebsteuer unterworfen werden sollen“ (*NJW* 1988 S. 3006). Im Schrifttum halten sich die Prostimmen.

Vgl. etwa *K. Vogel*, *StuW* 1980 S. 209; *Flämig*, aaO; nachdrückliche Befürwortung unter eingehender Auseinandersetzung mit den einzelnen Argumenten und den praktischen Problemen bei *Heidinger*, *Betriebsteuer und vollsynthetische ESt.*, Wien 1983; vgl. auch *ders.*, *StuW* 1982 S. 268.

Grundlegend wird gegen die Betriebsteuer weiterhin geltend gemacht, daß sie betriebliche und nichtbetriebliche Einkünfte ganz unterschiedlich behandle, die Trennung von Betriebs- und Haushaltssphäre aber in Teilbereichen nur schwer zu vollziehen sei. Der Versuch, diesem Dilemma durch einen sehr weit gefaßten Betriebsbegriff zu begegnen, der praktisch jede Form der Vermögensinvestition erfaßt (so *Lang*, *StuW* 1989 S. 10 ff.), nähert die Betriebsteuer der Ausgabensteuer an und führt zu ähnlichen technischen Erfassungsproblemen wie bei dieser.

Ansätze zu einer Betriebsteuer finden sich in jüngerer Zeit etwa in Dänemark (s. Anm. 182).

49–51 Einstweilen frei.

D. Ziele der Einkommensteuer

52

I. Fiskalische Zielsetzung

Primärer Zweck der ESt. ist die Mittelbeschaffung für den Staatshaushalt. Die dieser Zielsetzung dienenden Normen werden als Fiskalzwecknormen (*Tipke/Lang*, *StRecht*, 12. Aufl. S. 19) bzw. als Normen mit Lastenausteilungsfunktion (*K. Vogel*, *StuW* 1977 S. 107) bezeichnet. Wesentliches Kennzeichen der ESt. ist dabei die Mittelbeschaffung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit. Daher ist eine Differenzierung der StBelastung, die der Gesetzgeber nach den ihm vorschwebenden Indikatoren der persönlichen Leistungsfähigkeit vornimmt, noch Ausdruck der fiskalischen Zielsetzung und nicht etwa Ausfluß sozialpolitischer oder gesellschaftlicher Zielsetzungen (zur Abgrenzungsproblematik s. auch *K. Vogel*, *StuW* 1977 S. 107; zur Bedeutung und Problematik der Grenzziehung zwischen fiskalischen und außerfiskalischen Normen s. Anm. 55).

Finanzzwecknormen dienen der Mittelbeschaffung (*Belastungswirkung*), haben aber selbstverständlich auch wirtschaftliche oder soziale Auswirkungen (*Gestaltungswirkung*). Außerfiskalische Normen des StRechts auf der anderen Seite be-

zwecken zwar primär eine bestimmte Gestaltungswirkung, haben daneben aber auch eine Belastungswirkung. Von den außerfiskalischen Normen unterscheiden sich die fiskalischen dadurch, daß die Gestaltungswirkungen nicht ihren primären Zweck bilden (*Tipke|Lang*, aaO S. 20; zur doppelten Wirkungsstruktur der Abgaben s. eingehend *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der StNormen, Köln 1983 S. 68 ff.).

II. Außerfiskalische Zielsetzungen

Schrifttum: *Dora Schmidt*, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, Tübingen 1926; *Lewy*, Income Tax Exemptions, Amsterdam 1960; *Strickrodt*, Das Subventionsthema in der StPolitik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft, Berlin 1960; *Bellstedt*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern, Schwetzingen 1962; *Inst. FuSt.*, Der Fiskus als Sozialpolitiker, Heft 77, Bonn 1965; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch StGesetze, Tübingen 1966; *Bellstedt*, Die Steuer als Instrument der Politik, Berlin 1966; *Knief*, StFreibeträge als Instrument der Finanzpolitik, Köln/Opladen 1968; *Bund der Steuerzahler*, Mit Steuern steuern? Eine Analyse der stl. Intervention und ihre Zweckmäßigkeit, Bad Wörishofen 1968; *K. Vogel*, StRecht und Wirtschaftslenkung, JbFSTR 1968/69 S. 225; *Paulick*, Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunction des StRechts und ihre verfassungsmäßigen Grenzen, Festschrift Neumark, Tübingen 1970 S. 203; *Spanner*, Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung, StuW 1970 S. 378; *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des EStG, Wien 1971; *Kloepfer*, Die lenkende Gebühr, AÖR 1972 S. 232 ff.; *Selmer*, StInterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt/M. 1972; *ders.*, Wirtschaftslenkung durch Besteuerung, Stuttgart/München/Hannover 1972; *Bayer*, Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch StBefreiungen, StuW 1972 S. 149; *Ruppe*, StBegünstigungen als Subventionen?, in *Wenger* (Hrsg.), Förderungsverwaltung, Wien/New York 1973 S. 57 ff.; *Surrey*, Pathways to Tax Reform – The Concept of Tax Expenditures, Cambridge/Mass. 1973; *J. Lang*, Systematisierung der StVergünstigungen, Berlin 1974; *Böckli*, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975; *Wöhe*, Steuern als Mittel der Wirtschaftspolitik, StKongrRep. 1975 S. 169 ff.; *Knies*, StZweck und StBegriff, München 1976; Tax Incentives as an Instrument for Achievement of Governmental Goals, CDFI vol. 61 a, Rotterdam 1976; *Babrowski*, Die StBefreiung als Rechtsform der Subvention, Diss. Tübingen 1976; *Mohr*, Die Lenkungssteuer – ein Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtsstaat?, Zürich 1976; *Geiger*, Probleme stl. Wirtschaftsförderung, DStR 1977 S. 299; *Kirchhof*, Verwalter durch »mittelbares« Einwirken, Köln/Berlin/Bonn/München 1977; *K. Vogel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im StRecht, StuW 1977 S. 97 ff.; *ders.*, Begrenzung von Subventionen durch ihren Zweck, in FS für Ipsen, Tübingen 1977 S. 539 ff.; *Kirchhof*, Rechtsmaßstäbe finanzstaatlichen Handelns, JZ 1979 S. 153 ff.; *Bodenheim*, Der Zweck der Steuer, Baden-Baden 1979; *K. Vogel*, Lenkungssteuern und Eigentumsgarantie, BayVBl. 1980 S. 623 ff.; *H. Vogel*, StGeschenke – StVergünstigungen, zu rechtfertigen oder abzubauen?, StbJb. 1980/81 S. 49 ff.; *Surrey*, StAnreize als ein Instrument der staatlichen Politik, StuW 1981 S. 359 ff.; *Rasenack*, StSubventionen oder direkte Finanzhilfe, Der Staat 1981 S. 1 ff.; *Ruppe* und *Morscher*, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Gutachten für den 8. Österr. Juristentag, Bd. I 1. Teil A und B, Wien 1982; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der StNormen, Köln 1983; *Speich*, Der lineare Abbau von Subventionen, DStZ 1984 S. 107 ff.; OECD, Tax Expenditures, Paris 1984; *Rieger*, Kritische Stellungnahme zu den Wirkungen stl. Begünstigungen, in *Gail* (Hrsg.), Probleme der Rechts- und StBeratung in mittelständischen Unternehmen, Köln 1988 S. 291; *Tipke*, Über „richtiges StRecht“, StuW 1988 S. 262 (272); *Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 618; *Tipke*, Über StVergünstigungen – Abbauthoretische Überlegungen, FR 1989 S. 186.

1. Entwicklung

Außerfiskalische Zielsetzungen des StRechts sind keine Erfindung der Gegenwart. Der Zweck der Besteuerung war stets mit dem jeweils herrschenden Ver-

ständnis der Staatsaufgaben verbunden. Lenkungszwecke spielten deshalb bereits eine dominierende Rolle in der wirtschaftspolitischen Lehre des Spätmerkantilismus (*von Sonnenfels*: Die Steuer ist ein geeignetes Instrument, „die Tätigkeit der Untertanen in die vom Staat gewünschten Bahnen hinein- und aus den nichtgewünschten herauszuleiten“; zitiert nach *K. Vogel*, JbFStR 1968/69 S. 228). Während die (beabsichtigte) Lenkung zu dieser Zeit wegen ungeeigneter Steuern und mangelhaft ausgebildeter StErhebungstechnik weitgehend theoretisches Programm blieb, war der Wirtschaftsphilosophie des Liberalismus die Steuer als Lenkungsmittel der Wirtschaft und Gesellschaft fremd (s. auch *Selmer*, StInterventionismus S. 32 f.; *Knies*, StZweck S. 14 ff.). Dem widersprach freilich die Besteuerungspraxis jener Zeit, die sich in zunehmendem Maße der Steuer auch als Lenkungsinstrument bediente (Nachweise bei *Bodenheim*, Der Zweck der Steuer, S. 121 ff.; *K. Vogel*, JbFStR 1968/69 S. 228).

Die theoretische Loslösung vom laissez-faire-Konzept des Liberalismus leitete bereits *Adolph Wagner* ein, der der Finanzpolitik eine ethische, sozialpolitische Funktion zuschrieb. Die sozialpolitische Funktion des Gemeinwesens, speziell die Beeinflussung der Einkommens- und Vermögensverteilung zugunsten der wirtschaftlich Schwachen kann seiner Auffassung nach in hervorragender Weise von der Finanzpolitik erfüllt werden. Der Steuer wird damit explizit ein Doppelpurpose zuerkannt: sie ist nicht nur Mittel der Einnahmenbeschaffung sondern auch Instrument zur Korrektur der Einkommensverteilung (*Wagner*, Finanzwissenschaft II, 2. Aufl. Leipzig 1890 S. 383). Ihren praktischen Niederschlag hat diese Auffassung vor allem in den modernen ESt- und ErbStGesetzen und hier vor allem in der Gestaltung der StTarife (Progressionsverlauf) gefunden.

Mit dem Ende des 1. Weltkrieges erhält die Lenkungsfunktion des StRechtes zunächst im Zuge der Inflationsbekämpfung und Wirtschaftskrise einen neuen Stellenwert. Die Intensivierung des instrumental-lenkenden Einsatzes der Besteuerung zu nichtfiskalischen Zwecken geht Hand in Hand mit der Erschließung neuer StQuellen und der Anhebung der StSätze. Die Zwischenkriegszeit bringt eine Anreicherung des Lenkungsinstrumentariums praktisch in allen westlichen Industriestaaten (Beispiele bei *D. Schmidt*, aaO S. 71 ff.).

Auf theoretischem Gebiet wird die Entwicklung in dieser Zeit durch die Veröffentlichungen von *John M. Keynes* geprägt, der die Funktion der Steuer als Instrument der Stabilisierung des Geldwertes und Aufrechterhaltung der Vollbeschäftigung herausstreicht (*John M. Keynes*, General Theory of Employment, Interest and Money, 1936). Die damit begründete fiscal policy ist seither theoretisch ausgebaut und verfeinert worden. *Musgrave* hat in seinem bekannten Ansatz die der öffentlichen Finanzwirtschaft vorgegebenen Ziele als Allokations-, Distributions- und Stabilisierungsfunktion beschrieben und diese später noch um die Wachstumsfunktion ergänzt (*Musgrave*, Finanztheorie, 2. Aufl. Tübingen 1969 S. 3 ff.; vgl. auch die Beiträge von *Timm*, *Krause-Junk* und *Haller* zur 3. Aufl. des Hdb. d. Finanzwissenschaft, Bd. III 1981). Neben die Bereitstellung öffentlicher Güter tritt damit die Aufgabe des Staates, durch Einnahmen- und Ausgabenpolitik Einkommensverteilung, Konjunktur und Wirtschaftswachstum zu beeinflussen.

Die gegenwärtige Epoche ist – und dadurch unterscheidet sie sich von den früheren Phasen der Entwicklung – durch einen prinzipiellen Gleichklang von Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus gekennzeichnet. Der instrumentalen Sicht der öffentlichen Finanzwirtschaft von seiten der Finanzwissenschaft entspricht ein Bemühen der praktischen Finanzpolitik um zielgerichteten Einsatz eines reich gefächerten steuerpolitischen Lenkungsinstrumentariums.

2. Erscheinungsformen (Typen)

Das EStRecht ist heute international ein wichtiges Instrument zur Verfolgung außerfiskalischer Zielsetzungen. Der maßgebende Normenbestand wird im dt. Schrifttum als Sozialzwecknormen (*Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 20) oder als Normen mit Lenkungsfunktion (*K. Vogel*, StuW 1977 S. 107) bezeichnet. In den USA hat sich für die subventionsartigen StVergünstigungen der Ausdruck *tax expenditures* durchgesetzt (vgl. vor allem *Surrey*, Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditures, Cambridge/Mass. 1973).

Unterschiedliche Zielsetzungen: Die ESt. wird heute sowohl zur Beeinflussung gesamtwirtschaftlicher Größen (Globalsteuerung) als auch zur Steuerung der Einzelwirtschaften verwendet.

▷ *Globalsteuerung:* Die ESt. wirkt vor allem über die Festsetzung von Tariffhöhe und Tarifverlauf auf gesamtwirtschaftliche Aggregate, wie Konsum, Sparen, Investition, Einkommensverteilung, und beeinflusst damit den Wirtschaftsverlauf. Das StabG versuchte, dieses Instrumentarium zu institutionalisieren. Eine Isolierung der außerfiskalisch motivierten Normen ist in diesem Bereich idR nicht möglich.

▷ *Einzelwirtschaftliche Maßnahmen:* Sie beeinflussen direkt die ökonomische Position des einzelnen Stpfl.

Zum Großteil bestehen sie in Lenkungsnormen, die nach dem „Verdienstprinzip“ (*Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 32f.) gestaltet sind: sie entlasten rechtspolitisch erwünschtes (verdienstliches) bzw. belasten unerwünschtes Verhalten. Dem Stpfl. wird eine Verhaltensalternative offeriert: er kann dem stgesetzlichen Verhaltensvorschlag folgen oder hat den Nachteil einer Mehrbelastung in Kauf zu nehmen („Wahlschuld“; *Kirchhof*, JZ 1979 S. 157; NJW 1987 S. 3226).

Andere StEntlastungen werden ohne verhaltenslenkendes Motiv nach dem Bedürfnisprinzip für spezifische, als förderungswürdig eingestufte Situationen gewährt. Hierzu zählen Begünstigungen für bestimmte Branchen oder Wirtschaftszweige (zB Landwirtschaft) oder sozial schwache Bevölkerungsschichten.

Stl. Förderungen haben sich in der Vergangenheit nicht selten zu Transferzahlungen entwickelt. Der Zusammenhang mit dem StRecht ist dabei noch eng, wenn – wie zB bei der Investitionsprämie – die Transferzahlung mit der aufgelaufenen StSchuld verrechnet wird (vgl. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. s). Werden lediglich die Mittel für die Transferzahlung dem Aufkommen an ESt. entnommen (so zB Investitionszulagen), so kann von stl. Lenkungsnormen nicht mehr gesprochen werden.

Die dominierende Rechtstechnik des außerfiskalischen EStRechts ist heute die entlastende Modifizierung des EStTatbestandes mit den Schwerpunkten im Bereich des StGegenstandes und der Bemessungsgrundlage. Das Instrument der persönlichen Befreiung kommt bei der ESt. in offener Form nicht zur Anwendung. Tariffdifferenzierungen und Ermäßigungen der StSchuld zu außerfiskalischen Zwecken sind gegenüber der Modifikation der Bemessungsgrundlage nachrangig (vgl. aber § 4 ErfVO, §§ 34e und 34f EStG, §§ 16, 17 und 21 BerlinFG).

Besonders aufgefächert ist das rechtstechnische Instrumentarium im Bereich der Bemessungsgrundlage. Neben der einfachen Form der sachlichen StBefreiung finden sich unterschiedliche Varianten der Beeinflussung der Bemessungsgrundlage (Bewertungsbegünstigungen oder Bewertungsfreiheit, Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Bildung steuerfreier Rücklagen, Freibeträge, Pauschalierungen, Zulassung oder Einschränkung von Abzugsposten). Dazu treten zeitliche Verschiebungen in der Erfassung des StGegenstandes (Übertragung stiller Reserven, Zulässigkeit befristeter steuerfreier Rücklagen, beschleunigte

Abschreibungen etc.). Die Wirkungen gerade dieser Maßnahmen lassen sich oft weder einzelwirtschaftlich noch gesamtwirtschaftlich abschätzen. Genauere Überblick mit quantitativen Angaben s. Anm. 65 ff.

3. Abgrenzungsprobleme

55 a) Bedeutung der Abgrenzung

Ob eine estrechtliche Norm dem fiskalischen oder dem nichtfiskalischen StRecht zuzuordnen ist, hat mehrfache Bedeutung (vgl. *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 21 f.; *Tipke*, StuW 1988 S. 273; *Ruppe*, 8. ÖJT S. 47 ff.):

Kompetenzproblem: Außerfiskalisches Abgabenrecht ist uU nicht durch die Kompetenznormen der Art. 105 ff. GG gedeckt (dazu Anm. 504).

Grundrechte: Außerfiskalische Normen verfolgen andere Ziele als fiskalische und unterliegen damit auch einer anderen grundrechtlichen Beurteilung (vgl. auch Anm. 535, 546).

Auslegung: Fiskalisches Abgabenrecht dient nicht einem konkreten Verwaltungszweck sondern der Mittelbeschaffung nach Maßgabe bestimmter Gerechtigkeitsstandards. Zumindest die primäre Belastungsentscheidung läßt daher eine Auslegung und Begrenzung nach dem Zweck des Gesetzes nicht zu. Außerfiskalisches Abgabenrecht ist hingegen im Hinblick auf die verfolgten konkreten Verwaltungszwecke einer teleologischen Auslegung zugänglich (zB *K. Vogel*, DStZ 1977 S. 8 f.; vgl. auch Anm. 639).

Subventionsbegriff: Verknüpft die Rechtsordnung mit Subventionen bestimmte Rechtsfolgen, so ist jeweils zu prüfen, ob darunter auch subventionsartige StVerzichte fallen. Das gilt unzweifelhaft gem. § 12 StabG für die Erstellung des Subventionsberichtes (s. dazu Anm. 65). Im internationalen Wirtschaftsrecht sind Art. XVI GATT und Art. 92 EWGV von Bedeutung; der dort verwendete Beihilfenbegriff wird weit verstanden und erfaßt daher auch subventionsartige StVerzichte (vgl. auch *Lehner*, B 1983 S. 1783; *Schollmeier*, FR 1989 S. 733); vgl. ferner § 6 d Anm. 21 u. § 7 g Anm. 14.

Bedürftigkeitsmessung für sozialrechtliche Zwecke: Individuelle Bedürftigkeit wird im Sozialrecht häufig mit Hilfe des estrechtlichen Einkommensbegriffes gemessen (zB Sozialhilfegesetz, BAföG). Soweit dieser durch außerfiskalische Maßnahmen verzerrt ist, führt die Anknüpfung zu unsachlichen und willkürlichen Ergebnissen. Als Bedürftigkeitsmaßstab kommt der stl. Einkommensbegriff – wenn überhaupt – nur nach Bereinigung um die außerfiskalischen Maßnahmen in Betracht.

Hierzu *Giloy*, Vieldeutige Einkommensbegriffe, Herne/Berlin 1978; *Ruppe*, Feststellung der ökonomischen Position von Wirtschaftssubjekten mit Hilfe stl. Maßgrößen, in *ders.* (Gesamtredaktion), Sozialpolitik und Umverteilung, Wien 1981 S. 207 ff.; *Venturini*, Inst. FuSt. Nr. 252, Bonn 1985; *Brandis*, Einkommen als Rechtsbegriff, StuW 1987 S. 289.

Verteilungseffekte: Bei Normen, die der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips dienen, ist eine vom Marginalsteuersatz abhängige Entlastungs- oder Belastungswirkung unbedenklich, bei außerfiskalischen Begünstigungen oder Belastungen ist ein solcher Effekt uU nicht sachgerecht (s. Anm. 57).

56 b) Abgrenzungsversuche

Außerfiskalisches Abgabenrecht läßt sich zum Teil durch den äußeren Aufbau des StRechtes identifizieren (Ausnahmekataloge, Normüberschriften, Sondergesetze). In vielen Fällen versagt dieser Maßstab. Keine befriedigende Abgrenzung

liefert auch die Orientierung am Regelungszweck. Er ist in vielen Fällen nicht einwandfrei zu erkennen bzw. zu ermitteln; mit Zweckkumulation, Zweckverwechslung durch Zeitablauf, ja sogar mit Zweckvortäuschung muß gerechnet werden.

Vgl. *K. Vogel*, *StuW* 1977 S. 104 ff.; *ders.*, *BayVBl.* 1980 S. 524; ferner *Knies*, *StZweck*, S. 86 ff.; nach *Bodenheim* (*Der Zweck der Steuer*, S. 262 f.) ist aus diesem Grund die Einteilung in ein fiskalisches und nichtfiskalisches Abgaberecht überhaupt verfehlt.

Die dt. Subventionsberichte (zuletzt 11. Subventionsbericht 1987, BTDrucks. 11/1338) stellen auf den Gegensatz zwischen allgemeiner StNorm und spezieller Ausnahmeregelung ab. Regelungen, die einer Vielzahl von Stpfl. zugute kommen, sollen danach keine subventionsartigen StVergünstigungen sein (s. Anm. 65). Ähnlich die österr. Rechtslage: Indirekte Förderungen sind danach Einnahmeverzichte, die einer Person für eine Leistung, an der ein vom Bund wahrzunehmendes öffentliches Interesse besteht, „durch Ausnahmeregelungen von den allgemeinen abgabenrechtlichen Bestimmungen“ gewährt werden (§ 54 Abs. 1 Bundeshaushaltsgesetz, *BGBI.* 1986/213). Das US-amerikanische tax-expenditure-Budget stellt auf die weitgehend akzeptierte Einkommensdefinition, die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und die allgemeine Struktur der ESt. ab (*Ault*, *StuW* 1974 S. 337; *Surrey*, *Pathways*, S. 16 f.; *K. Vogel*, *StuW* 1977 S. 103).

Nur dieser letzte Ansatz erscheint überzeugend. Die Lösung der Abgrenzungsfrage erfordert daher, aufgrund bestimmter Vorstellungen über die sachgerechte und praktische Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips ein EStModell aufzustellen, an Hand dessen einzelne Normen als Strukturelemente oder als außerfiskalische Abweichungen qualifiziert werden können (*Ault*, *StuW* 1974 S. 335 f.). Dabei zeigt sich allerdings, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip kein sicherer metajuristischer Maßstab ist, der in allen Fällen eine eindeutige Zuordnung erlaubt. Für eine Reihe von Vorschriften können gleichermaßen Leistungsfähigkeitsüberlegungen wie spezielle rechtspolitische (lenkende) Motive geltend gemacht werden. *K. Vogel* hat den bisher überzeugendsten Versuch unternommen, diese Schwierigkeiten zu überwinden (*StuW* 1977 S. 97 ff.): Im Verlauf des Konkretisierungsprozesses, der vom Prinzip einer gerechten Lastenverteilung zur stgesetzlichen Einzelregelung führt, gebe es idR eine Mehrzahl von vertretbaren und damit gleich gerechten Lösungen. Es könne nun nicht darauf ankommen, ob die eine oder andere Lösung vom Interpretieren als gerechter empfunden wird. Basis für die „Abschichtung“ von Lenkungsnormen könne vielmehr nur diejenige Regelung sein, die sich unter den der zu prüfenden noch am nächsten kommenden Möglichkeiten „gerade noch als Ausprägung austeilender Gerechtigkeit verstehen läßt“ (aaO S. 107). *Vogel* spricht hier von der marginalen Austeilungssteuer.

Nach *Vogel* ist daher eine lenkende Norm nicht anzunehmen, wenn sie sich *auch* mit Erwägungen austeilender Gerechtigkeit rechtfertigen läßt. Das müsse selbst dann gelten, wenn der Gesetzgeber diese Norm in eindeutiger Lenkungsabsicht getroffen habe. Eine Abschichtung ist daher nach dieser Auffassung nicht möglich, wenn der Gesetzgeber eine Regelung subjektiv zu Lenkungszwecken getroffen hat, die gleiche Regelung aber aus Erwägungen austeilender Gerechtigkeit denkbar wäre.

Dieser Ansatz bedeutet methodisch einen erheblichen Fortschritt, führt allerdings inhaltlich zu einer wesentlichen Einschränkung des außerfiskalischen Abgaberechtes.

Fraglich ist, ob die Abgrenzung zwischen fiskalischem und außerfiskalischem Recht unter allen oben angeführten Gesichtspunkten nach einheitlichen Grund-

sätzen vorgenommen werden kann. UE stellt sich die Abgrenzungsfrage zB bei der Identifizierung von (steuerlichen) Subventionen für Zwecke eines Subventionsberichtes anders als beim grundrechtlichen Schutz oder bei der Kompetenzverteilungproblematik.

57 4. Beurteilung

Im Schrifttum wird die Verfolgung außerfiskalischer Zielsetzungen durch das StRecht im allgemeinen wie auch speziell durch das EStRecht vorwiegend negativ beurteilt.

Vgl. *Littmann*, StbJb. 1960/61 S. 128; *Spitaler*, StbJb. 1960/61 S. 383; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen, 1966; *Flume*, StbJb. 1973/74 S. 71; *Paulick*, Lehrb. des allg. StRechts, 1972, Tz. 116; *Meißner*, BB 1981, Beil. 1 zu Heft 4; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 3 Tz. 9; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 622f.; *Tipke*, StuW 1988 S. 272ff.; *Kirchhof*, Gutachten 57. DJT 1988 S. 78 sowie *Isensee* und *Uelmer*, Referate 57. DJT.

Nachteile: Im wesentlichen werden folgende Nachteile herausgestellt:

► **Intransparenz:** Budgetmäßig finden StBegünstigungen ihren Niederschlag nur in einer Minderschätzung der Einnahmen. Soweit Staatsaufgaben durch StEntlastungen finanziert werden, wird die StQuote verfälscht. Der fehlende Ausweis widerspricht nicht nur dem Prinzip der Bruttobudgetierung, sondern verschleiert, daß hier ebenso öffentliche Gelder für bestimmte Staatsausgaben verwendet werden wie bei direkten Subventionsprogrammen (*Surrey*, Pathways, S. 141 ff.).

► **Unschärfe:** Belastende stl. Lenkungsmaßnahmen nehmen bewußt eine Unschärfe des Eingriffs in Kauf: wer letztlich betroffen ist, steht nicht von vornherein fest. *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 33f.; *Kirchhof*, Verwalten durch „mittelbares“ Einwirken, Köln 1977 S. 180; *K. Vogel*, BayVBl. 1980 S. 523 spricht von mangelnder Treffsicherheit.

Die Maßnahme wirkt sich daher nicht dort aus, wo das belastete Verhalten einen besonderen Grad der Unerwünschtheit annimmt, sondern dort, wo die ökonomische Widerstandskraft am geringsten ist.

Umgekehrt profitieren von entlastenden Lenkungsmaßnahmen oft Stpfl., die auch ohne den entsprechenden materiellen Anreiz das gewünschte Verhalten gesetzt hätten. Das Schrifttum spricht von Übergunstsquote (*v. Arnim*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39, 1981 S. 328) oder von Mitnahmeeffekte.

► **Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip; Kompliziertheit:** Außerfiskalische Normen verstoßen nach verbreiteter Meinung gegen das Postulat einer leistungsfähigkeitsorientierten Besteuerung (statt aller: StRefKomm. 1971 S. 551); sie sollen außerdem für die Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit des StRechts verantwortlich sein

Spitaler, StbJb. 1960/61 S. 397 ff.; *Falk*, StbJb. 1961/62 S. 46 ff.; *Meißner*, BB 1981, Beilage 1 zu Heft 4 S. 3 ff.; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 20; *Uelmer*, 57. DJT 1988, These 10.

► **Progressionsabhängige Wirkung:** Soweit außerfiskalische Maßnahmen zu einer Minderung oder Erhöhung der EStBemessungsgrundlage führen, ist ihr materieller Effekt vom jeweiligen Marginalsatz des Stpfl. abhängig: StVergünstigungen dieser Art sind für den Stpfl. mit höherem Einkommen „mehr wert“ als für den mit niedrigerem Einkommen; derjenige, der keine ESt. zahlt, kann von ihnen überhaupt nicht profitieren. Dieser Effekt wird als sinnwidrig und unsachlich angesehen (zB *Drenseck*, DStR 1986 S. 380). Gleiches gilt aber auch für lenkende Zusatzbelastungen (*K. Vogel*, DStZ 1975 S. 414).

Stellungnahme: Die Kritik am außerfiskalischen StRecht richtet sich in vielen Fällen nicht gegen eine steuerliche Förderung bestimmter Ziele, sondern gegen die Förderung der Ziele überhaupt. Ohne Zweifel sind diverse StBegünstigungen

und mit stl. Instrumenten verfolgte Lenkungszwecke nicht (mehr) zu rechtfertigen. Das ist jedoch keine Frage der Förderungstechnik sondern der Staatsaufgabenbestimmung.

Soweit es sich um legitime Ziele handelt, geht es nur um die Frage, ob stl. Förderungsmaßnahmen zweckmäßiger sind als andere Instrumente, speziell direkte Gebote oder Verbote bzw. Subventionen oder Sozialtransfers. Daß stl. Maßnahmen oft wesentlich effektvoller sind als alternative Instrumente, ist unbestreitbar, weil der Bürger eher geneigt ist, angebotene Formen der StErsparnis in Anspruch zu nehmen als direkte Geldhilfen. Es ist auch nicht einsichtig, warum stl. Maßnahmen generell einen höheren Grad von Kompliziertheit, Unschärfe oder Intransparenz haben (müssen) als direkte Subventions- oder Sozialprogramme. Der rechtsstaatliche Befund wird ebenfalls idR zugunsten von stl. Lenkungsmaßnahmen ausfallen, weil die Begünstigungen hier in ein rechtsstaatlich geordnetes Verfahren eingebettet sind. Der Vorwurf eines Verstoßes gegen Leistungsfähigkeitsüberlegungen geht an der Sache vorbei, weil wirtschaftslenkende Normen des StRechts ihrer Natur nach nicht unter Leistungsfähigkeitsaspekten zu beurteilen sind (glA *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 32); bei Wahl einer nicht stl. Förderungstechnik würde sich im übrigen an der wirtschaftlichen Situation des Adressaten letztlich nichts ändern.

Problematisch ist die Verknüpfung der Förderungswirkung mit dem progressiven EStTarif. Soweit Minderungen oder Erhöhungen der StBemessungsgrundlage aus wirtschaftslenkenden Motiven erfolgen, ist im allgemeinen eine progressionsabhängige Ent- oder Belastung nicht sachgerecht. Ausnahmen sind im Einzelfall denkbar, wenn gerade diese Entlastungswirkung besondere Effizienz verspricht (dies könnte bei speziellen Investitionsanreizen und dgl. der Fall sein; vgl. auch *Meincke*, B 1988 S. 1870 f.).

Die durch außerfiskalische Maßnahmen verzerrte Bemessungsgrundlage ist ferner kein sachgerechter Maßstab der Bedürftigkeitsmessung für Sozialleistungen. Der sozialrechtliche Einkommensbegriff dürfte nicht unmittelbar an das EStRecht anknüpfen, er müßte modifiziert werden (s. auch Anm. 55, 477).

Die Aufgabe der Zukunft ist somit nicht eine rücksichtslose Beseitigung des außerfiskalischen StRechts sondern eine Flurbereinigung und der Aufbau eines sinnvoll aufeinander abgestimmten Instrumentariums direkter und indirekter Förderung und Lenkung (in diesem Sinne wohl auch *Tipke* in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des dt. EStRechts, Köln 1985 S. 146 ff.; *Meincke*, B 1988 S. 1870 f.).

Einstweilen frei.

58, 59

Teil II

Die Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland

A. Hauptkennzeichen der Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland

60

Die ESt. in der Bundesrepublik ist eine Steuer vom Jahreseinkommen natürlicher Personen (*synthetische Personensteuer*). Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland unterliegen der unbeschränkten StPflcht,

die sich auf das Welteinkommen erstreckt. Der (einseitigen) Milderung der Doppelbesteuerung dient die Anrechnung oder der Abzug der im Ausland entrichteten ESt. (§§ 34 c bzw. 34 d). Nichtansässige sind hingegen der ESt. nur mit inländischen Einkünften unterworfen (beschränkte StPflcht); die ESt. nimmt hier den Charakter einer Schedulessteuer an, bei der persönliche Verhältnisse nur begrenzt berücksichtigt werden (§§ 49 ff.). Personengesellschaften sind selbst weder Subjekte der ESt. noch der KSt. Ihr Erfolg wird anteilig den Gesellschaftern zugerechnet.

Der Steuergegenstand Einkommen wird als Gesamtbetrag von sieben – taxativ aufgezählten – Einkunftsarten definiert. Einkommen kann somit nur auf dem Wege über eine der sieben Einkunftsarten erzielt werden.

Die Einkunftsarten umfassen im wesentlichen das am Markt (durch Leistungsaustausch) erzielte monetäre und reale Ist-Einkommen bzw. die an seine Stelle tretenden Ersatzleistungen. Abgeleitete Einkünfte (Unterhaltszahlungen) werden idR beim Empfänger nicht angesetzt. Sozialtransfers sind weitgehend stfrei. Außerhalb des Markteinkommens wird lediglich die Selbstversorgung aus dem eigenen Betrieb besteuert (Entnahmen). Die Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus (§ 21 Abs. 2 und § 21 a) ist 1986 entfallen.

Die Einkünfteermittlung folgt unterschiedlichen Grundsätzen je nachdem, ob es sich um betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte handelt (*Dualismus der Einkünfteermittlung*; s. § 2 Anm. 520–530). Im betrieblichen Bereich (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb) erfolgt für Buchführungspflichtige eine Gewinnermittlung unter weitgehender Beachtung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip). Realisierte Wertzuwächse im betrieblichen Bereich unterliegen daher grundsätzlich der ESt., doch bestehen Möglichkeiten des Besteuerungsaufschubes (Übertragung stiller Reserven auf Neuanschaffungen; §§ 6 b und c) bzw. tarifliche Erleichterungen speziell bei Betriebsveräußerungen (§ 34). Nicht-Buchführungspflichtige können sich mit einer Gegenüberstellung von (Betriebs-)Einnahmen und (Betriebs-)Ausgaben begnügen (§ 4 Abs. 3). Eine pauschale Gewinnermittlung ist für die Land- und Forstwirtschaft vorgesehen (§ 13 a).

Außerbetriebliche Einkünfte werden durch Gegenüberstellung der Einnahmen (§ 8) und Werbungskosten (§ 9) ermittelt. Vermögensänderungen sind grundsätzlich unbeachtlich (Ausnahme: Absetzungen für Abnutzung; § 9 iVm. § 7). Realisierte Wertzuwächse des Privatvermögens werden daher grundsätzlich nicht besteuert. Ausnahmen bestehen einerseits für Geschäfte, bei denen die Veräußerung in kurzem zeitlichen Abstand nach der Anschaffung erfolgt (Spekulationsgeschäfte; § 23), und für Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter der Voraussetzung einer wesentlichen Beteiligung (§ 17).

Verluste können innerperiodisch mit anderen Einkünften verrechnet werden (Verlustausgleich; Einschränkungen vor allem bei Auslandsverlusten gemäß § 2 a Abs. 1 u. 2 bei beschränkter Haftung gem. § 15 a und bei Verlusten aus Veräußerung von Privatvermögen), überperiodisch hingegen im Wege des zweijährigen Verlustrücktrags bzw. des bis 31. 12. 89 auf 5 Jahre beschränkten, ab 1. 1. 90 zeitlich unbeschränkten Verlustvortrags vom Einkommen anderer Perioden abgezogen werden (§ 10 d).

Nicht einkünftebezogene Abzüge: Bestimmte, nicht einkünftebezogene Aufwendungen sind nach § 10 als Sonderausgaben oder nach § 33 als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Die Sonderausgaben umfassen vor allem Rentenverpflichtungen, Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen, Beiträge an Bausparkassen, Kirchensteuer, StBeratungskosten und Aufwendungen für die Be-

rufsausbildung. Schuldzinsen ohne Zusammenhang mit Einkünfteerzielung können seit dem StÄndG 1973 nicht mehr als Sonderausgaben abgezogen werden (zur Problematik s. § 10 Anm. 3). Die außergewöhnlichen Belastungen sind abstrakt definiert als Aufwendungen, die dem Stpfl. zwangsläufig in einem größeren Umfang als der überwiegenden Zahl vergleichbarer Stpfl. erwachsen, werden jedoch nur nach Abzug einer (von der Einkommenshöhe abhängigen) Eigenbelastung berücksichtigt.

Besteuerungseinheit ist das Individuum. Das persönliche Existenzminimum wird durch Gewährung eines persönlichen Freibetrags berücksichtigt.

► *Ehepaare* haben die Möglichkeit, zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung zu wählen. In der Praxis dominiert die Zusammenveranlagung, bei der das Einkommen zusammengerechnet, vom halben Betrag die Steuer berechnet und anschließend verdoppelt wird (*Splitting-Tabelle*).

► *Kinderlasten* wurden bis 1975 und werden wieder seit 1983 durch Kinderfreibeträge (neben staatlichem Kindergeld) berücksichtigt. Eltern und Kinder werden stets getrennt veranlagt.

Der Steuertarif ist ein progressiver Formeltarif.

► *Tarif bis 1989*: An den Grundfreibetrag von 4752 DM schließt eine (untere) Proportionalzone (22 vH) bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 18000 DM an. Dieser folgt eine Progressionszone, die bis zu einem Spitzensteuersatz von 56 vH (ab einem zu versteuernden Einkommen von 130000 DM) führt und in eine (obere) Proportionalzone mit einem Satz von 56 vH mündet (§ 32a).

► *Tarif ab 1990*: Der Grundfreibetrag wird auf 5616 DM erhöht, die untere Proportionalzone auf 19 vH gesenkt. Ab einem zu versteuernden Einkommen von 8154 DM folgt eine nunmehr lineare Progressionszone bis zu einem Spitzensteuersatz von 53 vH, der bei einem zu versteuernden Einkommen von 120000 DM erreicht wird.

Die Steuererhebung ist durch ein Nebeneinander von Veranlagung und Quellenabzug gekennzeichnet. Der Quellenabzug ist die normale Erhebungsform für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (*Lohnsteuer*); die vom Arbeitgeber zu berechnende LSt. ist im Prinzip an die persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers angepaßt. Durch erhebungstechnisch motivierte Vereinfachungen erhält die LSt. jedoch objektsteuerartige Züge. Eine Veranlagung von Arbeitnehmern findet nur unter den Voraussetzungen des § 46 statt. Bei bestimmten Kapitalerträgen wird eine *Kapitalertragsteuer* als pauschale Quellensteuer (25 vH) erhoben, die jedoch nicht die Veranlagung ersetzt, sondern nur die Funktion der StVorauszahlung hat. Die mit 1. 1. 89 eingeführte Quellensteuer iHv. 10 vH auf Zinsen wird ab 1. 7. 89 wieder aufgehoben. Bei beschr. Stpfl. sieht § 50a Abs. 4 bei bestimmten Einkünften einen 25 %igen bzw. 15 %igen Steuerabzug vor. Von diesen Fällen abgesehen, wird die ESt. aufgrund der StErklärungen bescheidmäßig vorgeschrieben, eine Selbstbemessung ist unbekannt. Auf die EStJahresschuld sind vierteljährlich Vorauszahlungen zu leisten.

Die ESt. beruht auf dem Nominalwertprinzip. Die Geldentwertung wird weder bei der Einkünftermittlung noch im Tarifbereich direkt berücksichtigt (s. auch Anm. 550).

Finanzverfassungsrechtlich ist die ESt. eine Gemeinschaftsteuer. Der Ertrag steht zu je 42,5 vH Bund und Ländern, zu 15 vH den Gemeinden zu. Die Gesetzgebungshoheit liegt beim Bund. Die Verwaltung wird von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes durchgeführt (ausführlich Anm. 500 ff.).

B. Persönlicher, sachlicher und räumlicher Geltungsbereich

61

I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

Persönlicher Geltungsbereich: Die ESt. erfaßt nur das Einkommen natürlicher Personen. Juristische Personen sind mit ihrem Einkommen nicht der ESt., sondern der KSt. unterworfen. Das gilt auch für die Einmann-KapGes. (s. Erl. zu § 1 Anm. 3). Die Normen des EStG hingegen gelten teilweise auch für Körperschaften, so insbes. die Vorschriften über den Einkommensbegriff und die Einkommensermittlung (§ 8 Abs. 1 KStG). Die KapErtrSt. ist auch eine Erhebungsform der KSt. (§ 2 Nr. 2 und § 50 KStG). Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit sind niemals als solche Schuldner der ESt. Wenn sie selbst als Einkommensbezieher auftreten, unterliegen sie der KSt. gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Andernfalls (der Regelfall) wird das von ihnen erzielte Einkommen unmittelbar bei den einzelnen Mitgliedern besteuert. Trotzdem ist die Personenvereinigung (insbes. die Personenhandels-gesellschaft) als solche Adressat des EStRechts („begrenzte StRechtsfähigkeit“; vgl. BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 761 f.); speziell die Gewinnermittlungsvorschriften richten sich an die Vereinigung als solche. Zur Abgrenzung gegenüber der KSt. s. Erl. zu § 1 EStG Anm. 4. Zum Verhältnis von ESt. zu KSt. vgl. auch Anm. 400.

Die StPflcht der natürlichen Personen dauert von der Geburt bis zum Tod. Verminderte Geschäftsfähigkeit oder Verfügungsbeschränkungen sind für die persönliche StPflcht ohne Bedeutung. Im Falle gesetzlicher oder gewillkürter Stellvertretung bleibt der Vertretene Schuldner der ESt. Zur Haftung des Vertreters s. §§ 34 und 69 AO.

► *Ebegatten* sind jeder für sich subjektiv stpfl. (vgl. auch BVerfGE 6 S. 56). Die Zusammenveranlagung ändert daran nichts, doch sind zusammenveranlagte Ehegatten Gesamtschuldner der ESt. (§ 44 AO). Auch mj. Kinder sind mit ihrem Einkommen selbständig stpfl.

► *Persönliche StBefreiungen* sind im EStG nicht vorgesehen (Prinzip der persönlichen Universalität; s. Anm. 2), ausgenommen die völkerrechtlich begründeten persönlichen Befreiungen für bestimmte Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen (§ 3 Nr. 29).

► *Zurechnung:* Natürliche Personen unterliegen mit dem zu versteuernden Einkommen bzw. (bei beschränkter StPflcht) mit den inländischen Einkünften der ESt. Die Verbindung zwischen persönlicher und sachlicher StPflcht wird durch die persönliche Zurechnung hergestellt (s. schon *Hensel*, StRecht, 3. Aufl. S. 80 ff.; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 226 ff.). Zuzurechnen ist demjenigen, der selbst den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt (der Einkünfte erzielt; § 2 Abs. 1). Soweit es sich um am Markt erzielte Einkünfte handelt, ist demjenigen zuzurechnen, der die zu Einkünften führende Leistung erbracht hat, dh. der über die Teilnahme am Marktgeschehen, über die Leistungserstellung disponieren kann (*Ruppe*, DStJG 1 S. 18, 38 f.; zustimmend *Tipke/Lang*, aaO S. 227, 247 f.; *Biergans/Stockinger*, FR 1982 S. 29 f.; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung der Einkünfte, Berlin 1983). Einzelheiten s. Erl. zu § 2.

► *Der Tod* der natürlichen Person beendet ihre EStPflcht. Inwieweit der Rechtsnachfolger auch estl. in die Position des Rechtsvorgängers eintritt, ist strittig und kann nur differenzierend beantwortet werden (s. hierzu DStJG 10, Köln 1987).

Sachlicher Geltungsbereich: Die ESt. erfaßt das zu versteuernde Einkommen, das sich aus der Summe der Einkünfte aus sieben Einkunftsarten nach Ausgleich

mit Verlusten und nach Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und bestimmter Freibeträge ergibt (s. § 2 EStG).

Der sachliche Umfang der StPflcht hängt im einzelnen davon ab, ob die natürliche Person im Inland ansässig ist (dh. einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt hat). In diesem Fall erstreckt sich die StPflcht auf das Welteinkommen, soweit nicht Einschränkungen durch DBA eingreifen (s. Anm. 102). Bei nicht Ansässigen erstreckt sich die StPflcht auf die inländischen Einkünfte iSd. § 49 (s. Anm. 62). Ausnahmsweise wird der Umfang der sachlichen StPflcht durch die Staatsbürgerschaft bestimmt (§ 1 Abs. 2 EStG und Erl. hierzu).

II. Räumlicher Geltungsbereich

62

Die Frage des räumlichen Geltungsbereiches besitzt bei der ESt. zwei Aspekte:

1. Der räumliche Geltungsbereich (Geltungsgrenze) des dt. EStG.
2. Der räumliche Geltungsbereich des Gegenstandes der ESt. (Geltungsgrenze des StTatbestandes).

Beide Fragenbereiche überschneiden sich im Verhältnis zur DDR.

Räumlicher Geltungsbereich des EStG: Der räumliche Geltungsbereich des EStG erstreckt sich auf das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland und auf das Land Berlin (West).

Räumlicher Geltungsbereich der Einkommensteuer: Der räumliche Geltungsbereich der ESt. wird durch den fundamentalen Unterschied zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht geprägt.

► *Unbeschränkte Steuerpflicht:* Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, werden grundsätzlich mit ihrem Welteinkommen besteuert (unbeschränkte StPflcht; Universalitätsprinzip im Unterschied zum Territorialitätsprinzip). Im Rahmen bilateraler Staatsverträge (DBA) verzichtet die Bundesrepublik jedoch in weitem Umfang auf die Belastung ausländischer Einkünfte, so daß das Welteinkommensprinzip wesentliche Durchbrechungen erfährt (*K. Vogel*, DStJG 8 S. 4 f.; im einzelnen unten Anm. 140 ff.).

► *Beschränkte Steuerpflicht:* Natürliche Personen, bei denen eine durch Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt vermittelte Nahebeziehung zum Inland fehlt, unterliegen hingegen der ESt. prinzipiell nur mit ihren inländischen Einkünften iSd. § 49. Ausnahme: § 1 Abs. 2 und 3 erstreckt die Rechtsfolgen der unbeschränkten StPflcht unter bestimmten Voraussetzungen auch auf dt. Staatsangehörige, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, wenn sie zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen (erweiterte unbeschränkte StPflcht, § 1 Anm. 11). – Gem. § 2 AStG werden bisher unbeschränkt Stpfl. nach Wegzug in ein Niedrigsteuerland, wenn wirtschaftliche Interessen im Bundesgebiet bestehenbleiben, durch weitere 10 Jahre einer Besteuerung unterworfen, die über jene der beschränkt Stpfl. hinausgeht und stärker die persönlichen Verhältnisse berücksichtigt (sog. erweiterte beschränkte StPflcht; s. Anm. 127).

► *Inlandsbegriff:* Sowohl bei unbeschränkter wie bei beschränkter StPflcht spielt der Begriff Inland eine Rolle. Bei jener ist er für die persönliche Anknüpfung (Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland), bei dieser für die Qualifikation der Einkünfte („inländische Einkünfte“) von Bedeutung.

Der Inlandsbegriff ist im EStG nicht definiert. Die Schwierigkeiten bei der gesetzlichen Festlegung ergeben sich wegen der Diskrepanz zwischen Verfassungsrechtslage und Besteuerungswirklichkeit. Nach der Verfassungsrechtslage des

GG ist von einer kontinuierlichen Entwicklung seit dem Deutschen Reich auszugehen, die Bundesrepublik daher in bezug auf ihre räumliche Ausdehnung teils identisch mit dem ehemaligen Deutschen Reich (vgl. BVerfGE 36 S. 1, 16; *Lang*, *StuW* 1974 S. 304). Das Gebiet der DDR und Ostberlins ist danach nicht als Ausland anzusehen. Andererseits ist eine Durchsetzung von Besteuerungsansprüchen in diesem Gebiet nicht möglich. Nach hA sind daher bei der Einkommensbesteuerung drei Territorien zu beachten (*Lang*, aaO S. 304; s. auch § 1 Anm. 24):

- ▷ *Inland iSd. EStG*: Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West) inklusive Zollausschlüsse, Freihäfen und Dreimeilenzone, Handelsschiffe, die zur Führung der dt. Flagge berechtigt sind; ferner der der Bundesrepublik zustehende Festlandsockel mit der sich aus § 1 Abs. 1 Satz 2 ergebenden Einschränkung (Einzelheiten § 1 Anm. 24, 55–68);
 - ▷ *Ausland iSd. EStG* und der estl. Nebengesetze: Gebiet außerhalb des Inlandes, der DDR und Berlins (Ost);
 - ▷ *steuerrechtliches Niemandsland*: DDR und Berlin (Ost).
- ▶ *Verhältnis zur DDR*: Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der DDR oder Berlin (Ost) sind in der Bundesrepublik nur beschränkt stpfl. (§ 1 Abs. 4). Der Mindeststeuersatz von 25 vH für die Einkünfte beschränkt stpfl. Personen gilt für sie jedoch nicht (§ 50 Abs. 3 Satz 3; vgl. im einzelnen § 1 Anm. 102).

Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Bundesrepublik oder Berlin (West) genießen für Einkünfte aus der DDR StFreiheit gem. § 3 Nr. 63; s. dazu § 1 Anm. 24 und § 3 Anm. 370 bis 377. Diese Vorschrift ersetzt das fehlende Doppelbesteuerungsabkommen mit der DDR.

C. Die fiskalische Bedeutung der Einkommensteuer

63

I. Internationale Tendenzen

In der Mehrzahl der OECD-Mitgliedsländer sind heute die Steuern vom Einkommen (persönliche ESt. und KSt.) die relativ wichtigste StQuelle; dazu zählten 1986 Australien, Belgien, Canada, Dänemark, Finnland, Großbritannien, Italien, Japan, Luxemburg, Neuseeland, Schweden, Schweiz, Türkei und USA. In einer kleineren Gruppe, zu der 1986 Frankreich, die Bundesrepublik Deutschland, die Niederlande und Spanien gehörten, bilden die Abgaben für soziale Sicherheit die bedeutendste Quelle der Staatseinnahmen. In einer dritten Gruppe von Ländern dominieren schließlich die Verbrauchsteuern (inkl. USt.): Österreich, Griechenland, Irland, Norwegen, Portugal (vgl. OECD, *Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965–1987*, Paris 1988 S. 85).

Der Anteil der ESt. am Gesamtabgabenaufkommen ist in den OECD-Ländern während der vergangenen beiden Jahrzehnte deutlich angestiegen, und zwar (ungewichtet) von 26,3 vH (1965) auf 32,7 vH (1980). Seither geht der Anteil leicht zurück (1986: 31,5 vH).

Neun der 23 OECD-Mitgliedstaaten erzielten 1986 mehr als $\frac{1}{3}$ ihres Gesamtsteueraufkommens aus der persönlichen ESt., bei vier Ländern waren es mehr als 40 vH (Australien, Dänemark, Finnland, Neuseeland).

Einen Eindruck von der relativen fiskalischen Bedeutung der ESt. in den OECD-Staaten vermittelt Tabelle 1 (s. nächste Seite).

Bei der Interpretation der Tabelle ist zu berücksichtigen, daß in praktisch allen Ländern die ESt. auch zur Verfolgung außerfiskalischer Ziele eingesetzt wird. Da

Tabelle 1:			
Anteil der persönlichen ESt. am Gesamtabgabenaufkommen (inkl. Sozialabgaben) in den OECD-Staaten 1965–1986 (in vH)			
	1965	1975	1986
Australien	34,3	43,2	46,6
Belgien	20,5	31,9	33,7
Bundesrepublik Deutschland	26,0	30,2	28,6
Canada	23,0	32,8	37,0
Dänemark	41,4	55,9	47,8
Finnland	35,8	48,5	48,1
Frankreich	10,6	12,3	13,0
Griechenland	7,3	9,2	13,1
Irland	16,7	25,2	32,6
Italien	10,9	15,2	26,7 (1985)
Japan	21,7	23,9	25,1
Luxemburg	24,9	27,8	26,5
Niederlande	27,7	27,1	20,3
Neuseeland	39,4	54,3	62,6
Norwegen	39,6	31,5	22,8
Österreich	20,0	21,6	23,4
Portugal		(keine Angaben)	
Schweden	48,7	46,1	38,0
Schweiz	31,2	36,1	34,9
Spanien	14,3	14,5	17,7
Türkei	24,8	32,9	26,9
Vereinigte Staaten	30,5	32,8	35,4
Vereinigtes Königreich	29,8	37,9	27,9
OECD – Total	26,3	31,4	31,5
OECD – Europa	25,3	29,6	28,5
EWG	20,9	26,1	26,1

Quelle: OECD, aaO S. 87.

durch diese StVerzichte regelmäßig Staatsaufgaben finanziert werden, ist die Bedeutung der ESt. insgesamt vermutlich unterschätzt, weil die „Subventionsquote“ bei der ESt. höher liegt als bei den übrigen Steuern (vgl. *Andel*, Art. „Einkommensteuer“, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II S. 399). Da die Subventionsquote jedoch nicht in allen Staaten gleich ist, wird auch die relative Bedeutung der ESt. im Ländervergleich verzerrt wiedergegeben: Bei gleicher StQuote ist der öffentliche Sektor in einem Staat, der eine Reihe von Staatsaufgaben durch StVergünstigungen wahrnimmt, umfangreicher als in einem Staat, der Direktprogramme einsetzt und sie aus den StEinnahmen finanziert (*Surrey/Sunley*, CDFI 61 a S. 138).

II. Situation in der Bundesrepublik Deutschland

64

In der Bundesrepublik Deutschland betragen die gesamten StEinnahmen 1988 absolut 488,1 Mrd. DM, die „volkswirtschaftliche StQuote“ (StEinnahmen in vH des Bruttosozialproduktes) lag 1988 bei 23 vH (Tendenz: leicht sinkend). Das EStAufkommen (veranlagte ESt. und LSt.) betrug 1988 200,7 Mrd. DM oder 9,5 vH des Bruttosozialproduktes, das der KapErtrSt. 8,7 Mrd. DM. Vergleichsweise erreichten die Einnahmen aus der MWSt. inkl. Einfuhrumsatzsteuer im selben Jahr 123 Mrd. DM, die der KSt. 30 Mrd. DM.

Zur Entwicklung in den letzten Jahren s. Tabelle 2 auf S. E 58.

Tabelle 2: Anteil wichtiger Steuern am Gesamtsteueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland						
	1978		1983		1988	
	Mrd. DM	vH	Mrd. DM	vH	Mrd. DM	vH
veranlagte ESt.						
+ LSt.	129,5	40,6	157,2	39,6	200,7	41,1
KapErtrSt.	3,4	1,1	4,7	1,2	8,7	1,8
KSt.	19,8	6,2	23,7	6,0	30,0	6,1
MWSt.	73,2	22,9	105,9	26,7	123,3	25,3
Gesamtsteueraufkommen	319,1	100,0	396,6	100,0	488,1	100,0

Quelle: Inst. FuSt., Entwicklung wesentlicher Daten der öff. Finanzwirtschaft in der Bundesrepublik von 1978–1988, Nr. 287 Bonn 1989, Tab. 13.

Innerhalb der Personensteuern vom Einkommen ist die LSt. mit Abstand die fiskalisch ergiebigste „Teilsteuer“, gegenüber der die veranlagte ESt. und die KSt. zurücktreten. Im Zeitablauf zeigen sich hier relativ rasche und kräftige Verschiebungen. Innerhalb der letzten 10 Jahre ist das relative Gewicht des LStAufkommens weiter gestiegen, ebenso das der KapErtrSt. Hingegen ist das Aufkommen an veranlagter ESt. im letzten Jahrzehnt sogar absolut gesunken. Das relative Gewicht ist 1988 fast auf die Hälfte des Wertes von 1978 zurückgegangen (vgl. Tab. 3).

Tabelle 3: Gewicht der verschiedenen Spielarten der Steuern vom Einkommen						
	1978		1983		1988	
	Mrd. DM	vH	Mrd. DM	vH	Mrd. DM	vH
veranlagte ESt.	37,5	24,6	28,3	15,2	33,2	13,9
LSt.	92,0	60,2	128,9	69,5	167,5	70,0
KapErtrSt.	3,4	2,2	4,7	2,5	8,7	3,6
KSt.	19,8	13,0	23,7	12,8	30,0	12,5
Summe	152,7	100,0	185,6	100,0	239,4	100,0

Quelle: wie Tabelle 2.

Besonders markant ist die Verschiebung zwischen veranlagter ESt. und LSt. (vgl. Tab. 4).

Tabelle 4: Verhältnis von LSt. und veranlagter ESt. (in vH)			
	1978	1983	1988
veranlagte ESt.	28,9	18,0	16,5
LSt.	71,1	82,0	83,5
	100,0	100,0	100,0

Quelle: wie Tabelle 2.

Zu berücksichtigen ist hierbei allerdings die Minderung des EStAufkommens durch die KStAnrechnung und die LStErstattung.

Vom Aufkommen an veranlagter ESt. und LSt. entfallen je 42,5 vH (1988 je 85,3 Mrd. DM) auf Bund und Länder, 15 vH (30,1 Mrd. DM) auf die Gemeinden. Innerhalb der StEinnahmen der Gebietskörperschaften hat die ESt. unterschiedliches Gewicht: Während im Bundesbereich die ESt. etwas mehr als ein Drittel der Einnahmen ausmacht, bestehen die StEinnahmen der Länder etwa zur Hälfte aus ESt. Die Veränderungen im Zeitablauf sind unwesentlich (vgl. Tab. 5).

	1978	1983	1988
Bund	36,1	35,1	38,3
Länder	50,0	48,2	49,3
Gemeinden	41,4	43,8	43,8

Quelle: wie Tabelle 2.

D. Die außerfiskalische Bedeutung der Einkommensteuer

Schrifttum: Tax Incentives as an Instrument for Achievement of Governmental Goals, CDFI 61 a, Rotterdam 1976 mit Landesbericht Deutschland von *Müssener; Langer/Linden-berg/Nuppan*, Probleme des Abbaus ausgewählter StVergünstigungen (HWWA-Report Nr. 17, Hamburg 1973); *Gottwald*, Die Rolle der StVergünstigungen nach dem 11. Subventionsbericht der Bundesregierung, FR 1988 S. 239; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 618 ff.; *Tipke*, Über StVergünstigungen – Abbau theoretische Überlegungen, FR 1989 S. 186; s. ferner Schrifttum vor Anm. 53 und Anm. 72.

I. Überblick

65

In der Bundesrepublik wurde die ESt. seit der unmittelbaren Nachkriegszeit umfassend zur Verfolgung außerfiskalischer Zielsetzungen benützt. Das Hauptinstrument waren und sind dabei StEntlastungen (subventionsartige StVergünstigungen); außerfiskalisch motivierte benachteiligende Regelungen sind die Ausnahme (zB § 15a EStG). In einem Wirtschaftssystem, das den Prinzipien der Marktwirtschaft verpflichtet ist, sollten derartige Interventionen nur subsidiären, korrigierenden und vorübergehenden Charakter haben. Ein umfassender Abbau der Subventionen und speziell der StVergünstigungen ist wiederholt angekündigt, bisher jedoch nicht verwirklicht worden (zum Problem des Subventionsabbaus *Friebe*, DStZ 1982 S. 51; *Beichelt/Buckard*, DStZ 1982 S. 116; *Zitzelsberger*, StuW 1985 S. 197; *Tipke*, StuW 1986 S. 150 ff.; *ders.*, FR 1989 S. 186). Auch die StReform 1990 bringt keine einschneidende Veränderung.

Das EStG enthält demgemäß heute eine Vielzahl außerfiskalisch motivierter Bestimmungen vorwiegend begünstigender Art. Daneben sind wichtige subventionsartige EStVergünstigungen in Sondergesetzen enthalten (vor allem BerlinFG). Die Normen betreffen verschiedenste Gebiete (Strukturpolitik, Standortpolitik, Investitionsförderung, Umweltschutz, Forschung, Wohnungsbau etc.), verfolgen eine Vielzahl von Zielsetzungen (Verhaltenslenkung, Anpassungserleichterungen, Produktivitätsförderung, Umverteilung etc.) und stammen aus unterschiedlichen rechtshistorischen Entwicklungsstufen.

Der nachfolgende Überblick orientiert sich am 11. Subventionsbericht der BReg. an den Dt. BTag v. 25. 11. 87 (BTDrucks. 11/1338). Der Bericht versteht unter

StVergünstigungen spezielle stl. Ausnahmeregelungen, die für die öffentliche Hand zu Mindereinnahmen führen (aaO, S. 11). In Anm. 66 werden diese speziellen StVergünstigungen auf dem Gebiet der ESt. getrennt nach Rechtsquellen dargestellt. Die – ebenfalls dem Subventionsbericht entnommene – Schätzung der Mindereinnahmen (für das Jahr 1988) bezieht sich zT auch auf die KSt. sowie gegebenenfalls auf die GewSt. Bei Vergünstigungen in Form von Bewertungsfreiheiten oder Abschreibungsbegünstigungen ist zu berücksichtigen, daß kein endgültiger StAusfall sondern nur eine StStundung vorliegt. Soweit nicht anders angegeben, handelt es sich um unbefristete Regelungen.

Seit dem 6. Subventionsbericht werden stl. Ausnahmeregelungen dann nicht mehr als StVergünstigungen angeführt, wenn sie die (weit) überwiegende Mehrzahl der Stpfl. begünstigen (aaO, S. 296), doch werden die durch diese enge Begriffsbestimmung entfallenden StVergünstigungen weiterhin in einer gesonderten Anlage 3 ausgewiesen. Da eine Abgrenzung des außerfiskalischen StRechts nach der Zahl der Normadressaten wenig Überzeugungskraft hat (glA *Tipke*, FR 1989 S. 188), werden diese Vergünstigungen für den Bereich der ESt. in Anm. 67 dargestellt.

II. Übersicht über die Steuervergünstigungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer (Stand 1988)

66 1. EStG und EStDV

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Einnahmenausfall 1988
1	§ 3a EStG	StBefreiung von Zinsen aus bestimmten festverzinslichen Wertpapieren, die vor dem 1. 1. 55 ausgegeben worden sind	Kapitalmarktförderung	seit 1953	130 Mio. DM
2	§ 3b EStG	StBefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	Arbeitsmarkt- und Sozialpolitik	seit 1940; Reduzierung ab 1990	1 140 Mio. DM
3	§§ 6b, 6c EStG	Übertragungsmöglichkeit für stille Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter WG aufgedeckt werden	Anpassung an regionale, technische oder wirtschaftliche Strukturveränderungen	seit 1965	700 Mio. DM
4	§ 6b Abs. 7 u. 8 (früher § 82 StädtebaufördG)	Übertragungsmöglichkeit für stille Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter zur Vorbereitung oder Durchführung von Sanierungs- u. Entwicklungsmaßnahmen im Städtebau aufgedeckt werden	Beseitigung stl. Hemmnisse, die die erforderlichen städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen erschweren würden	seit 1971	keine Ausfallschätzung
5	§ 7b EStG	erhöhte Absetzungen für Wohngebäude		1949 bis Ende 1986	3 300 Mio. DM

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Einnahmenausfall 1988
6	§ 7 d EStG	erhöhte Absetzungen bei Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen	Anreiz für Umweltschutzinvestitionen	1975 bis Ende 1990	700 Mio. DM
7	§ 7 e EStG	Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude und Lagerhäuser bei Vertriebenen, Flüchtlingen und Verfolgten		seit 1952	3 Mio. DM
8	§ 7 f EStG	Bewertungsfreiheit für abnutzbare Anlagegüter bestimmter Krankenhäuser		seit 1976	30 Mio. DM
9	§ 7 g EStG	Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe	Verbesserung der stl. Rahmenbedingungen kleiner und mittlerer Betriebe	seit 1983	1 500 Mio. DM
10	§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG	stl. Begünstigung von Beiträgen an Bausparkassen	Förderung des Wohnungsbaus und des Erwerbs von Wohnungseigentum	seit 1934; Reduzierung ab 1990	580 Mio. DM
11	§ 10 a EStG	Begünstigung des nichtentnommenen Gewinns für Vertriebene, Flüchtlinge und Verfolgte	Begünstigung der erstmaligen Aufnahme einer land- und forstwirtschaftl., gewerbl. oder freiberufl. Tätigkeit	seit 1952	1 Mio. DM
12	§ 10 e EStG (bzw. § 15 b BerlinFG)	Sonderausgaben-Abzug bei Herstellung oder Anschaffung einer selbst genutzten Wohnung	Nachfolgeregelung für § 7 b EStG	seit 1987	2 100 Mio. DM
13	§ 13 a EStG	Ermittlung des Gewinns aus LuF nach Durchschnittssätzen für nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirte	StErleichterung für kleine, einkommensschwache Betriebe	seit 1974; Anwendungsbereich seit 1980 wesentlich eingeschränkt	475 Mio. DM
14	§§ 14, 14 a EStG	Freibeträge bei der Veräußerung oder Aufgabe landwirtschaftlicher Betriebe bzw. einzelner land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke		seit 1925/1970; § 14 a befristet bis 1991	100 Mio. DM
15	§ 16 Abs. 4 EStG	Freibetrag von 30 000 DM für Veräußerungsgewinne bis 100 000 DM	Erleichterung der Veräußerung oder Aufgabe kleiner Betriebe	seit 1925	50 Mio. DM

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Einnahmenausfall 1988
16	§ 17 Abs. 3 EStG	Freibetrag von 20000 DM für Gewinne bis 80000 DM aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen		seit 1925	in Nr. 15 erfaßt
17	§ 18 Abs. 3 EStG	Freibetrag von 30000 DM für Veräußerungsgewinne bis 100000 DM		seit 1954	in Nr. 15 erfaßt
18	§ 19a EStG	LSt.- bzw. EStBefreiung für den bei der Überlassung von Vermögensbeteiligungen eingeräumten Vorteil	Förderung der Vermögensbildung bei Arbeitnehmern	seit 1984	210 Mio. DM
19	§ 20 Abs. 4 EStG	Freibetrag von 300 DM (Ledige) bzw. 600 DM (Verheiratete) bei Einkünften aus Kapitalvermögen	Förderung der Spartätigkeit	seit 1975	470 Mio. DM
20	§ 21 a Abs. 4 EStG	erweiterter Schuldzinsenabzug für selbst genutzte Häuser		seit 1983 bis Ende 1986 mit Übergangsregelung	300 Mio. DM
21	§ 34 c Abs. 4 EStG	Ermäßigung der ESt. bei ausländischen Einkünften aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr	Verbesserung der Wettbewerbslage	seit 1959	10 Mio. DM inkl. KSt.
22	§ 34 f EStG	Kinderkomponente zu § 7 b bzw. § 10 e EStG		seit 1981	825 Mio. DM
23	§ 46 a EStG	Abgeltung der ESt. für bestimmte Kapitalerträge durch Abzug von 30 vH	Belebung des Kapitalmarktes	seit 1953	unter 1 Mio. DM
24	§ 74 EStDV	steuerfreie Rücklagen für Preissteigerungen	Erleichterung der Beschaffung von WG des Umlaufvermögens mit übermäßigen Preissteigerungen	seit 1955 bis Ende 1989	keine Bezifferung wegen Schwankungen
25	§§ 76, 78 EStDV	Begünstigung bestimmter Investitionen bei Land- und Forstwirten	Modernisierung, Rationalisierung und Erleichterung der Eingliederung in die EWG	seit 1955 bis Ende Wj. 1991/92	125 Mio. DM

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Einnahmenausfall 1988
26	§ 80 Abs. 1 EStDV	Bewertungsabschlag für Importwaren mit wesentlichen Preisschwankungen	Erleichterung der volkswirtschaftlich wünschenswerten Bevorratung von Importwaren mit erheblich schwankenden Preisen	seit 1957	50 Mio. DM
27	§ 81 EStDV	Bewertungsfreiheit für bestimmte Investitionen im Kohlen- und Erzbergbau	Anpassung an die veränderten Absatzverhältnisse durch Erleichterung der erforderlichen Rationalisierungs- und Modernisierungsinvestitionen	seit 1956 bis Ende 1989	25 Mio. DM
28	§ 82 a EStDV	erhöhte Absetzungen für bestimmte Energiesparmaßnahmen in Gebäuden		seit 1959 bis Ende 1991	630 Mio. DM
29	§ 82 d EStDV	Bewertungsfreiheit für abnutzbare WG des Anlagevermögens, die der Forschung oder Entwicklung dienen		seit 1983 bis Ende 1989	225 Mio. DM
30	§ 82 f EStDV	Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, für Schiffe, die der Seefischerei dienen, und für Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr		seit 1965 bis Ende 1989	100 Mio. DM
31	§ 82 g EStDV	erhöhte Absetzungen für Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwand	Erleichterung der Modernisierung von Altbauwohnungen in Sanierungsgebieten und in städtebaulichen Entwicklungsgebieten	seit 1971	5 Mio. DM
32	§ 82 i EStDV	erhöhte Absetzungen bei kulturhistorisch wertvollen Gebäuden		seit 1978	50 Mio. DM

67 2. Sondervorschriften mit Auswirkung auf die ESt.

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Einnahmenausfall 1988
1	§ 1 Ges. über Bergmannsprämien	Gewährung von Bergmannsprämien an alle Arbeitnehmer im Untertagebergbau aus Mitteln des LStAufkommens	staatliche Anerkennung für die verantwortliche und risikoreiche Tätigkeit des Bergmannes	seit 1956	220 Mio. DM
2	§ 14 BerlinFG	erhöhte Absetzungen bis zu 75 vH bei bestimmten Investitionen im abnutzbaren Anlagevermögen von Betrieben in Berlin-West	Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit und Schaffung von Arbeitsplätzen in Berlin-West	seit 1959	740 Mio. DM
3	§ 14 a BerlinFG	erhöhte Absetzungen für Mehrfamilienhäuser in Berlin-West	Anregung zu verstärkter Bautätigkeit in Berlin-West	seit 1968	50 Mio. DM
4	§ 14 b BerlinFG	erhöhte Absetzungen für Modernisierungsmaßnahmen bei Mehrfamilienhäusern in Berlin-West		seit 1977	12 Mio. DM
5	§ 15 BerlinFG	erhöhte Absetzungen für Einfamilien- und Zweifamilienhäuser sowie Eigentumswohnungen in Berlin-West		seit 1976	bei § 7 b EStG ausgewiesen
6	§§ 16, 17 BerlinFG	StErmäßigung für Hingabe von Industrie- und Wohnungsbaukrediten in Berlin-West	Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit und der Schaffung von Arbeitsplätzen in Berlin-West	seit 1962	700 Mio. DM
7	§ 19 BerlinFG	Gewährung von Investitionszulagen für bestimmte Investitionen in Berliner Betriebsstätten		seit 1962	750 Mio. DM
8	§§ 21–27 BerlinFG	Ermäßigung der ESt., KSt. und LSt. bei Einkünften aus Berlin-West	Erleichterung der Bildung von Eigenkapital der Berliner Wirtschaft; Förderung der Errichtung neuer Unternehmen in Berlin; Anreiz zur Aufnahme und Beibehaltung einer Arbeitstätigkeit in Berlin	seit 1955	820 Mio. DM

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Einnahmen- ausfall 1988
9	§§ 28, 29 BerlinFG	Zulage für Arbeitnehmer in Berlin-West	Arbeitsmarkt- und Struktur- politik	seit 1962	2750 Mio. DM
10	§ 3 ZonenRFG	Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen für betriebliche Investitio- nen im Zonenrandgebiet		seit 1971	1800 Mio. DM
11	§ 1 InvZulG	Gewährung von Investiti- onszulagen für Investitio- nen im Zonenrandgebiet und in anderen förde- rungsbedürftigen Gebieten	Verbesserung der Wirt- schaftsstruktur in wirtschaft- lich benachtei- ligten Gebieten	seit 1969 bis Ende 1989	800 Mio. DM
12	§ 4 InvZulG	Gewährung einer Investi- tionszulage für betriebli- che Forschungs- und Ent- wicklungsinvestitionen		seit 1970 bis Ende 1989	500 Mio. DM
13	§ 4a InvZulG	Gewährung einer Investi- tionszulage von 7,5 vH für bestimmte Investitionen im Bereich der Energieer- zeugung und -verteilung	Förderung von betrieblichen Investitionen, die der Ener- gieeinsparung dienen	seit 1974 bis Ende 1989	200 Mio. DM
14	Auslandsin- vestitionsG	Berücksichtigung von Verlusten sowie Übertra- gung stiller Reserven in bestimmten Fällen	stl. Erleichte- rung von Un- ternehmensin- vestitionen im Ausland	seit 1969; Auf- hebung 1990	275 Mio. DM
15	§ 4 VO v. 26. 10. 44 iVm. Art. 14 StBerG 1985	Ermäßigung der ESt. auf Gewinne bestimmter Was- serkraftwerke auf 20 Jahre ab Betriebsbeginn	Förderung des Baus von Was- serkraftwerken	seit 1944 bis Ende 1990, so- mit bis 2010 wirksam	2 Mio. DM
16	§ 13 des 5. VermBG	Arbeitnehmersparzulage für Anlagen im Bereich der Geldvermögensbil- dung und der Lebensversi- cherung		seit 1961 (1. VermBG)	1490 Mio. DM
17	§ 15 des 5. VermBG	StErmäßigung bei Gewäh- rung vermögenswirksamer Leistungen für ArbG, die nicht mehr als 60 ArbN beschäftigen	Anregung für kleinere Unter- nehmen zur Ge- währung zusätz- licher Leistun- gen an ArbN	seit 1965 (2. VermBG)	240 Mio. DM
18	VO v. 30. 5. 51 iVm. Art. 10 StBerG 1985	Ermäßigung der ESt. für Erfindungsvergütungen etc. auf die Hälfte	Förderung der volkswirt- schaftlich ge- wünschten Er- findertätigkeit	seit 1951 bis Ende 1988	55 Mio. DM
19	VO v. 6. 6. 51 iVm. Art. 10 StBerG 1985	Ermäßigung der ESt. für ArbNErfindungen etc. auf die Hälfte			26 Mio. DM

III. Übersicht über die durch die neue Begriffsbestimmung seit dem 6. Subventionsbericht entfallenen Steuervergünstigungen (Stand 1988)

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Einnahmenausfall 1988
1	§ 3 EStG	Steuerfreiheit für bestimmte Bezüge aus sozialen und ähnlichen Gründen		seit 1925	keine Schätzung möglich
2	§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG	Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung und zur privaten Lebensversicherung		seit 1891	18 400 Mio. DM RentenVers. 2 700 Mio. DM LebensVers.
3	§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG	Abzug von Kirchensteuer als Sonderausgabe		seit 1925	3 100 Mio. DM
4	§ 10 b EStG	Steuerbegünstigung von bestimmten Spenden		seit 1948	780 Mio. DM
5	§ 13 Abs. 3 EStG	Freibetrag von 2 000 bzw. 4 000 DM für alle Land- und Forstwirte	Erleichterung der Eingliederung der Landwirtschaft in die EWG und Vermeidung einer erhöhten Besteuerung	seit 1981	440 Mio. DM
6	§ 18 Abs. 4 EStG	Freibetrag von 5 vH der Einnahmen aus freier Berufstätigkeit	Pauschaler Ausgleich für Betriebsausgaben, die nicht einwandfrei nachgewiesen werden können	seit 1954 bis Ende 1989	150 Mio. DM
7	§ 19 Abs. 3 EStG	Weihnachtsfreibetrag von 600 DM für ArbN		seit 1960, Reform 1990	3 900 Mio. DM
8	§ 19 Abs. 4 EStG	Arbeitnehmerfreibetrag in Höhe von 480 DM	Ausgleich für die zeitnähere Besteuerung der ArbN	Reform 1990	3 100 Mio. DM
9	§ 34 e EStG	Ermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bis zu einer Höhe von 2 000 DM	Milderung der StBelastung bei Land- und Forstwirten, deren Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen ermittelt wird	seit 1980	255 Mio. DM
10	§ 34 g EStG	StErmäßigung bei Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke		seit 1984	bei § 10 b EStG enthalten

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Einnahmen- ausfall 1988
11	§ 40 b EStG	Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen mit 10 vH		seit 1975, Reform 1990	1 200 Mio. DM
12	§ 2 Abs. 3 Nr. 2 LStDV	stl. Begünstigung von Ausgaben des ArbG für die Zukunftssicherung seiner ArbN bis zu 312 DM jährlich		seit 1941; Wegfall 1990	500 Mio. DM
13	§§ 7, 12 Abs. 3 Schutz- bauG	erhöhte Absetzungen für die Herstellung von Schutzräumen		seit 1965	keine Schätzung

IV. Zusammenfassende Wertung

69

Die geschätzten Mindereinnahmen aus den speziellen EStVergünstigungen (Anm. 66) betragen 1988 23 880 Mio. DM, aus den Ausnahmeregelungen, die nicht mehr als StVergünstigungen eingestuft werden (Anm. 67), 35 400 Mio. DM, zusammen somit 59 280 Mio. DM. Im Verhältnis zum gesamten EStAufkommen (ca. 209 Mrd. DM) machen die speziellen StVergünstigungen somit rd. 11,5 vH, sämtliche Ausnahmen hingegen rd. 28 vH aus.

Die speziellen EStVergünstigungen sind quantitativ auch die wichtigsten unter den StVergünstigungen überhaupt. Ihr Anteil an den gesamten StVergünstigungen betrug 1988 rd. 66 vH.

Der Forderung, daß Subventionen vorübergehenden Charakter tragen sollten, entsprechen die EStVergünstigungen nicht: Es handelt sich bei ihnen ganz überwiegend um relativ alte, zeitlich unbegrenzt geltende Vorschriften; Befristungen bilden nach wie vor die Ausnahme. Eine Trendanalyse zeigt überdies, daß im Laufe der letzten Jahre bei den meisten Regelungen der StAusfall eine steigende oder allenfalls gleichbleibende Tendenz aufweist, ein Rückgang hingegen nur in ganz wenigen Fällen zu beobachten ist. Auch der mit der StReform 1990 einhergehende Abbau von StVergünstigungen betrifft im Bereich der ESt., wie die Übersichten zeigen, nur wenige Positionen (vgl. auch 11. Subventionsbericht, Übersicht 15 S. 51 ff.).

Einstweilen frei.

70, 71

E. Beurteilung der Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland

Schrifttum: *Engels|Stützel*, Teilhabersteuer, 2. Aufl. Frankfurt 1968; *Albach|Beckmann*, Zur Reform der direkten Steuern, Wiesbaden 1970; *Müßener*, Der Stand der Reformdiskussion um die Einkommensbesteuerung, Diss. Bonn 1972; *Troll*, Grund und Boden – Politik und Steuern, Heidelberg 1972; *Liedschulte|Zink*, Die Erfassung von Wertzuwächsen im Rahmen der Einkommens- und Ertragsbesteuerung, Opladen 1973; *Inst. FuSt.*, Zur Besteuerung der Bodenwertsteigerungen, Grüner Brief Nr. 141 Bonn 1973; *Kruse*, StReform, Berlin/New York 1973 (mit Stellungnahmen von Parteien und Verbänden); *Kühne*, Die estl. Behandlung des Wertzuwachses bei Grundstücken unter bes. Berücksichtigung der Vorschläge zur

deutschen StReform, Diss. Innsbruck 1974; *Lang*, Das EStG 1975, *StuW* 1974 S. 293; *Engels|Mitschke|Starkloff*, Staatsbürgersteuer, 2. Aufl. Wiesbaden 1975; *Weininger*, Die Besteuerung von Bodenwertsteigerungen im geltenden Recht und die Probleme von Bodenwertzuwachssteuern, Diss. Berlin 1975; *Döring*, Veräußerungsgewinne und stl. Gerechtigkeit, Frankfurt/Bern 1977; *Ortner*, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Besteuerung von realisierten und unrealisierten Kapitalgewinnen – dargestellt am Beispiel der Bodenkapitalgewinne, Frankfurt 1977; *Ebnet*, Die Besteuerung des Wertzuwachses; ein theoretischer Ansatz im Rahmen der Einkommensbesteuerung, Baden-Baden 1978; *Gaddum*, Für ein einfaches und gerechtes StSystem. Ein Plan zur Reform des EStRechts, hrsg. v. Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz 1978; *Hackmann*, Die Besteuerung des Lebenseinkommens: Ein Vergleich von Besteuerungsverfahren, Tübingen 1979; *K. Vogel*, Perfektionismus im StRecht, *StuW* 1980 S. 206ff.; *Tipke*, StGerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981; *Jehner*, Arbeitslosigkeit und StReform, *BB* 1984 Beil. 16 zu H. 27; *Tipke|Lang*, Zur Reform der Familienbesteuerung, *StuW* 1984 S. 127; *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985; *Raupach|Tipke|Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des dt. EStRechts?, Köln 1985 (dazu *Franz Klein*, *FR* 1985 S. 629); *Mitschke*, Steuer- und Transferordnung aus einem Guß. Entwurf einer Neugestaltung der direkten Steuern und Sozialtransfers in der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1985; *Zitzelsberger*, Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von StSubventionen, *StuW* 1985 S. 197; *Kalgin*, Plädoyer für eine partielle Totalrevision des dt. StRechts, *DStZ* 1985 S. 219; *Gattermann*, Marktwirtschaftliche StPolitik – Notwendigkeit und Chancen einer Neuordnung der Einkommen- und Körperschaftsteuer, *StbJb.* 1985/86 S. 47; *Gaddum*, StReform: Einfach und gerecht!, 2. Aufl. Stuttgart 1986; *Lang*, EStReform: Einfach und gerecht!, *FR* 1986 S. 501; *Tipke*, ESt.-Fundamentalreform, *StuW* 1986 S. 150; *Söhn*, Abzug von Rentenversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben . . ., *StuW* 1986 S. 324; *Gobrecht*, Erste Vorschläge zu Neugestaltungen im StSystem, 1986; *Dziadkowski*, Grundfreibetrag und EStTarif, *FR* 1986 S. 504; *Loritz*, Die systemgerechte ESt. – ein unerreichbares Ziel?, *StuW* 1986 S. 9; *Lehner*, Abzug des Grundfreibetrages von der Bemessungsgrundlage oder von der StSchuld?, *StuW* 1986 S. 59; *Böckenförde*, StGerechtigkeit und Familienlastenausgleich, *StuW* 1986 S. 335; *Gottwald*, StReform: Einfach und gerecht?, *DStR* 1987 S. 17; *Lang*, Die einfache und gerechte ESt., Köln 1987; *Birk*, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im EStRecht, Köln 1987; *Dziadkowski*, Zur Besteuerung des Existenzminimums, *DStZ* 1987 S. 131; *Seidl*, Krise oder Reform des StStaates?, *StuW* 1987 S. 185; *Borell|Schemmel*, StVereinfachung, *DStZ* 1987 S. 110, 142, 191; *Kirchhof*, Die Kunst der StGesetzgebung, *NJW* 1987 S. 3217; *Friebe*, StReform 1990, *DStZ* 1988 S. 4; *Jehner*, Der gesetzliche Gegensatz als systematische Grundlage der Einkommensbesteuerung in Deutschland, *DStR* 1988 S. 267; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt. (Kölner Habil. 1981), Köln 1988; *Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das EStRecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, Gutachten F zum 57. DJT 1988, München 1988 (mit Referaten von *Isensee* und *Uelner*); dazu *Meincke*, *B* 1988 S. 1869; *Söhn*, *ZRP* 1988 S. 344; *Birk*, *JZ* 1988 S. 820; *Mellinghoff*, *StVj.* 1989 S. 130; *Strohner*, Die Bürgersteuer – Entwurf des Kronberger Kreises zur Neuordnung von direkten Steuern und Sozialleistungen, *FR* 1988 S. 434; *Tipke*, Über „richtiges StRecht“, *StuW* 1988 S. 262; *ders.*, Fundamentalrevision des EStRechts, *NJW* 1988 S. 2090; *K. Vogel*, Der Verlust des Rechtsgedankens im StRecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, *DStJG* 12 Köln 1989 S. 123; *Tipke*, Über StVergünstigungen – Abbautheoretische Überlegungen, *FR* 1989 S. 186; *Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1989 S. 3; *Keuk*, Möglichkeiten und Grenzen einer Unternehmenssteuerreform, *B* 1989 S. 1303; *Giloy*, Reform der Unternehmensbesteuerung, *DStZ* 1989 S. 547; *Ritter*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus der Sicht der Wirtschaft, *StuW* 1989 S. 319; *Tipke*, Lehren aus der StReform 1990, *StuW* 1989 S. 291.

I. Vorbemerkung

Die Beurteilung der dt. ESt. ist überwiegend negativ. Das stwissenschaftliche (juristische wie ökonomische) Schrifttum mißt die Realität des geltenden und vollzogenen EStRechts an finanzwissenschaftlichen Idealvorstellungen und verfassungsrechtlichen Maßstäben. Vor diesem Hintergrund kommt die Kritik zu

einer zT vernichtenden Beurteilung des geltenden dt. EStRechts (stellvertretend *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 178 f. et passim; *Lang*, Reformentwurf, S. 1 ff.); sie konstatiert einen Niedergang des dt. EStRechts (*Raupach und Tipke* in *Raupach/Tipke/Uelner*). Die Kritiker fordern eine von klaren systematischen Grundwertungen getragene, leistungsfähigkeitsorientierte und transparente Ausgestaltung der ESt., die den grundgesetzlichen Anforderungen entspricht.

Verteidiger findet das EStRecht vorwiegend in der FinVerw. (stellvertretend *Uelner* in *Raupach/Tipke/Uelner*). Sie räumen Mängel ein, weisen aber auf die Effizienz der ESt. und auf die Konstanz ihrer Grundstruktur hin. Sie halten die Realisierung eines idealen Systems angesichts der Notwendigkeit des Kompromisses in einem demokratischen System und der Komplexität der Materie für unmöglich.

II. Defizite im materiellen Recht

73

Besteuerung nach Einkunftsarten: Das EStG ist durchsetzt mit einkünftspezifischen Begünstigungen und Sonderregelungen, die dem Prinzip einer synthetischen ESt. widersprechen. Die Zusammensetzung des Einkommens ist ein entscheidender Faktor der StBelastungshöhe. Sonderbehandlungen (begünstigender Art) erfahren insbes. die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Veräußerungsgewinne werden im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten grundsätzlich voll, im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten grundsätzlich nicht erfaßt. Alterseinkünfte werden verschieden behandelt je nachdem, ob es sich um Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung oder um andere Versorgungsbezüge handelt.

Mangelhafte Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit: Objektives und subjektives Nettoprinzip werden nicht mit der gleichen Folgerichtigkeit verwirklicht. Erwerbssichernde Aufwendungen werden grundsätzlich voll anerkannt und als Minderung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Persönliche und familienbedingte „existenzsichernde“ Aufwendungen werden demgegenüber unzureichend (durch Pauschalbeträge) oder gar nicht berücksichtigt (*Kirchhof*, Gutachten 57. DJT, Thesen 9 ff.; *Birk*, JZ 1988 S. 824). Die Abstimmung zwischen EStRecht, Unterhaltsrecht und Sozialrecht ist bisher nicht befriedigend gelungen (stellvertretend *Isensee*, Referat 57. DJT, Thesen V und VI; *Söhn*, Finanzarchiv 1988 S. 168 ff.). Die Besteuerung der Familien steht trotz erster Reformen nicht im Einklang mit den Anforderungen, die das BVerfG aufgestellt hat (hierzu Anm. 542).

Objektsteuerartige Einbrüche bei der Lohnsteuer: Die LSt. ist nach dem 2. Weltkrieg bewußt als Personensteuer der Arbeitnehmer ausgebaut worden, soll somit auf die persönlichen Verhältnisse der Stpfl. Bedacht nehmen. Trotzdem sind ihr objektsteuerartige Züge geblieben. Typisierungen und Pauschalierungen sind die notwendige Konsequenz eines Massenverfahrens, bei dem relativ geringe Verwaltungskapazitäten eingesetzt werden (s. hierzu *Lang*, DStJG 9 S. 15 ff.).

Für den ArbG erhält die LSt. durch Pauschalierungsbestimmungen (§§ 40 ff. EStG), über die LStHaftung, die zunehmende Bedeutung der LStAußenprüfung und die faktisch oft fehlende Überwälzungsmöglichkeit zT den Charakter einer zusätzlichen Unternehmenssteuer (vgl. BFH VI R 219/80 v. 5. 11. 82, BStBl. 1983 S. 91 zur pauschalen LSt.; ferner *Gail*, StbJb. 1980/81 S. 289; aA *Kloubert*, FR 1988 S. 237).

Die Einkommensteuer als Faktor der Steuerplanung: Die ESt. ist nicht gestaltungsneutral (*K. Vogel*, StuW 1980 S. 209). Verschiedene Wege, die zum glei-

chen wirtschaftlichen Ziel führen, sind mit unterschiedlicher StBelastung verbunden. Die ESt. wird zu einem wichtigen, oft sogar bestimmenden Faktor wirtschaftlicher und zT persönlicher Dispositionen. Stl. Überlegungen bestimmen den Inhalt und/oder den Zeitpunkt der Finanzierungsentscheidungen (Eigen- oder Fremdfinanzierung), Investitionsentscheidungen, der Ausschüttungspolitik, von Unternehmensgliederungen und Rechtsformwahl, aber auch der Standortwahl, der Lager- und Absatzpolitik, der Personalpolitik.

Hohe StSätze provozieren Ausweichverhalten und führen zu allein steuerinduzierten Gestaltungen, die zT gesamtwirtschaftliche Bedeutung erlangt haben. Dazu zählen die Forcierung neuer Rechtsformen und -gestaltungen (GmbH & Co. KG, Betriebsaufspaltung, GmbH & Still), die Verlagerung von Einkünften im Familienverband, die Verlagerung von Einkünften in das Ausland (Basisgesellschaften etc.), vor allem aber die Entwicklung von Vertragsmodellen, die sich der Regelungen des geltenden StRechts zum Zweck höchstmöglicher StErsparnis bedienen (Abschreibungsgesellschaften, Bauherrenmodelle, Nießbrauchsbestellung etc.).

Während einige dieser steuerinduzierten Gestaltungen inzwischen ihren anerkannten Platz in der Rechtsordnung gefunden haben (etwa GmbH & Co. KG) und andere im Rahmen streng fixierter Grenzen toleriert werden (etwa Einkünfteverlagerungen im Familienverband), stoßen andere auf den nachhaltigen Widerstand der FinVerw. und des Gesetzgebers. Das gilt insbesondere für die Abschreibungsgesellschaften. Ob es gelingt, durch diffizile sachverhaltsbezogene Detailregelungen derartigen Strategien entgegenzuwirken, wird bezweifelt (*K. Vogel*, *StuW* 1980 S. 206, 208).

74

III. Defizite der Gesetzestechnik

Das EStRecht ist eine komplizierte, in stetem Fluß befindliche Materie, die auch vom Fachmann nicht mehr in allen Einzelheiten beherrscht werden kann. Mangelhafte Legistik (ausführlich *Raupach* in *Raupach/Tipke/Uelner* S. 25 ff.), rasche Änderungen der gesetzlichen Grundlagen, das Nebeneinander von Gesetzen, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen, das Bemühen um Perfektion und Einzelfallorientierung, die Anreicherung mit nichtfiskalischen Normen führen zu Kompliziertheit und Unübersichtlichkeit, zu Widersprüchen und Systemlosigkeit. Die Rechtsadressaten sind überfordert. Das in der Praxis angewendete EStRecht deckt sich nur noch teilweise mit der objektiven Rechtslage (*Raupach* in *Raupach/Tipke/Uelner* S. 52 f.). Unverständliche und komplizierte Regelungen lassen den StWiderstand wachsen. Sie machen die ESt. zu einer kostspieligen Steuer sowohl für den Stpfl. als auch für die Verwaltung.

75

IV. Vollziehungsdefizite und -ungleichmäßigkeiten

Das geltende EStRecht wird nicht gleichmäßig vollzogen (durchgesetzt). Der Bogen reicht von den durch die LSt. praktisch vollständig erfaßten (gemeldeten!) Arbeitnehmern über die mit unterschiedlichem Einsatz kontrollierten Unternehmereinkünfte bis zu den Grauzonen der Kapitaleinkünfte, der Ohne-Rechnung-Geschäfte und der Schwarzarbeit. Der überwiegende Teil der Erträge aus festverzinslichen Wertpapieren und Bank-(Spar-)Konten wird heute der Besteuerung entzogen (*Felix*, *FR* 1976 S. 350; *Mesmer*, *BB* 1981 Beilage 1 zu Heft 4, S. 16; *Rehm*, *StuW* 1984 S. 230; ausführlich *Tipke/Kruse*, *AO*, 13. Aufl. § 102 Tz. 6

mwN). StHinterziehung wird hier ebenso wie bei der Schattenwirtschaft geduldet. Die Einführung einer Quellensteuer auf Zinsen ab 1. 1. 89 und die StAmnestie sollten dem entgegenwirken. Durch die Aufhebung der Quellensteuer ab 1. 7. 89 und die Verankerung eines Bankgeheimnisses in § 30a AO ist die bisherige Praxis durch den Gesetzgeber verfestigt und zusätzlich gefördert worden.

Ungleichmäßige Vollziehung des geltenden Rechts ist auch eine Konsequenz administrativer Gegebenheiten und Sachzwänge. Die LStAbteilungen der Finanzämter verfügen nur über einen Bruchteil des Personals der Veranlagungs- und Außenprüfungsstellen, obwohl die Zahl der LStPflichtigen ein Vielfaches der Zahl der veranlagten Stpfl. beträgt. Das LStVerfahren ist damit Massenverfahren, das nach rascher, uU typisierender Erledigung verlangt. – Aber auch bei Veranlagung und Prüfung verfügt die Finanzverwaltung nicht (mehr) über die Kapazität, um jene Sachaufklärung zu leisten, die notwendig ist, um eine gleichmäßige und vollständige Erfassung der Einkünfte zu sichern (s. *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 658; *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976; *Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980; vgl. auch *Raupach* in *Raupach/Tipke/Uelmer*, S. 53 f.). Die Verwaltung reagiert mit Verminderung und selektivem Einsatz des Kontrolldruckes nach dem ökonomischen Prinzip: Die Abstriche werden in erster Linie dort gemacht, wo weitere Arbeit wenig Erfolg verspricht. Insbesondere die sog. GNOFÄ (Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens, BStBl. I 1976 S. 88 f.) dosieren die Prüfungsintensität nach der fiskalischen Bedeutung („Punkt 1.1.1.: Der Aufwand bei der Prüfung der Fälle hat sich nach deren steuerlicher Bedeutung zu richten“; Kritik: *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 659).

Einstweilen frei.

76–79

F. Die Reformdiskussion in der Bundesrepublik Deutschland

Schrifttum: s. vor Anm. 72 und vor Anm. 44.

I. Entwicklung

80

Eine Reform der ESt. wurde bis Mitte der 70er Jahre vorwiegend in offiziellen Reformgutachten und offiziellen Stellungnahmen erörtert (s. Nachweise vor Anm. 44).

Der Bericht des Wiss. Beirates beim BdF zur organischen Steuerreform 1953 hatte vorwiegend zeitbedingte Reformziele vor Augen. Er forderte eine Senkung der StSätze und eine stärkere Ausrichtung des StSystems an den Bedürfnissen einer marktwirtschaftlichen Ordnung. Zu den Empfehlungen auf dem Gebiet der ESt. zählt allerdings auch der Abbau von Einzelvergünstigungen. Dem Inflationsaspekt wurde lediglich durch Empfehlung einer Substanzerhaltungsrücklage Rechnung getragen.

Das „Gutachten zur Reform der direkten Steuern“ des Wiss. Beirates beim BdF (1967) enthält die tiefgreifendsten Reformvorschläge in der Zeit seit Ende des 2. Weltkrieges. Das Gutachten empfiehlt eine Verstärkung des Gewichts der ESt. im Gesamtsteuersystem. Zu diesem Zweck und um die horizontale und vertikale Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verbessern, wird die Schließung von Besteuerungslücken und der umfassende Abbau von Begünstigungen vorgeschlagen. Speziell wird eine breitere Erfassung von Veräußerungsgewinnen auch

im privaten Bereich angeregt. Schließlich enthält das Gutachten Vorschläge für die Familienbesteuerung. Eine Anpassung des EStRechts an die laufende Geldentwertung wird hingegen ausdrücklich abgelehnt: Einerseits beruhe das ganze Wirtschaftssystem auf dem Nominalwertprinzip, andererseits seien ohnehin nur partielle Korrekturen erreichbar, die neue Ungerechtigkeiten mit sich brächten.

Der Bericht der Einkommensteuerkommission „Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht“ (1964) versteht sich selbst als vorwiegend textkritische und rechtssystematische Auseinandersetzung mit dem EStRecht. Eine Umgestaltung des Systems zählte nicht zu seinen Anliegen. Der Bericht konzentrierte sich daher auf die Untersuchung der einzelnen Bestimmungen und ihre allfällige Reform. Grundsätzlich spricht sich der Bericht jedoch für einen Ersatz stl. Begünstigungen durch direkte Subventionen aus (S. 32 ff.). Eine inhaltliche Erweiterung des Einkommensbegriffes wird aber nicht vorgeschlagen; explizit lehnt der Bericht eine Ausweitung der Besteuerung von privaten Veräußerungsgewinnen ab (S. 34 f.).

Das Gutachten der Steuerreformkommission 1971 beanstandet auf dem Gebiet der ESt. zwar die Ungleichmäßigkeit und Kompliziertheit, ohne die ESt. als solche aber in Frage zu stellen. Auch hier konzentrieren sich die Reformvorschläge auf eher technische Details (Behandlung von Vorsorgeaufwendungen, Rentenbesteuerung, Familienbesteuerung, Lohnsteuer). Allgemein wird ein Abbau stl. Begünstigungen und ihr Ersatz durch Subventionen empfohlen (S. 63). Die Kommission spricht sich aber gegen eine Veränderung der stl. Erfassung von Veräußerungsgewinnen aus und plädiert im wesentlichen für die Beibehaltung des gegenwärtigen Zustandes (S. 72 f., 83). Ein Verzicht auf die Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung wird angeregt (S. 118). Zum Inflationsproblem bezieht das Gutachten nicht Stellung.

II. Gegenwärtiger Stand

In jüngerer Zeit hat sich die Reformdiskussion von Kommissionen und Beiräten auf das Schrifttum verlagert und zum Teil zu umfassenden Reformvorschlägen geführt (insbesondere *Gaddum*, 1978 und 1986; *Raupach/Tipke/Uelner*, 1985; *Tipke*, *StuW* 1986 S. 150; *Lang*, 1986 und 1987). Zunehmend wird die Reformbedürftigkeit der ESt. hierbei mit verfassungsrechtlichen Argumenten untermauert (*Kirchhof* und *Isensee*, Gutachten F und Referat hierzu zum 57. DJT Mainz 1988; *Birk*, *JZ* 1988 S. 820; *Söhn*, *Finanzarchiv* 1988 S. 154; *K. Vogel*, *DStJG* 12 S. 123; zurückhaltend *Meincke*, *B* 1988 S. 1869). Zunehmend gewinnt auch die Auffassung an Boden, daß eine „gerechte“ ESt. nicht durch weitere Verfeinerung der sachverhaltsbezogenen Rechtsfolgendifferenzierung sondern eher durch – uU vergrößernde, typisierende – Vereinfachung zu erreichen ist (etwa *Lang*, Reformentwurf S. 23 f.; *Söhn*, *ZRP* 1988 S. 344).

Die wichtigsten Anliegen der Reformdiskussion sind:

- ▷ *Vereinfachung* und Verbesserung der Transparenz des EStG durch terminologische Neuordnung, klare Gliederung des Rechtsstoffes, verständliche Ausdrucksweise (zB *Lang*, Reformentwurf; *Söhn*, *ZRP* 1988 S. 345 ff.).
- ▷ *Abbau einkünftepezifischer Sonderregeln* zwecks Beseitigung von Ungleichmäßigkeiten, Vermeidung von stschonenden Gestaltungen und Vereinfachung der Gesetzesvollziehung.
ZB *Lang*, Reformentwurf S. 22; *Giloy*, *FR* 1978 S. 205; *Tipke*, *StGerechtigkeit*, S. 66 ff.; *Kirchhof*, Gutachten 57. DJT 1988 S. 31; *Uelner*, 57. DJT These 5.

- ▷ *Speziell Beseitigung der unterschiedlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen im betrieblichen und privaten Bereich.*

Vgl. *Tipke*, StGerechtigkeit, S. 72 ff.; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 361 ff.; *Lang*, Reformentwurf, S. 21 f.; *ders.*, FR 1986 S. 502; *Döring*, Veräußerungsgewinne und stl. Gerechtigkeit, Diss. Saarbrücken 1977; *Thiel*, DStJG 4 S. 187; *Zitzelsberger*, BB 1983 S. 1021; *Jehner*, BB 1984 Beil. 16 zu H. 27 S. 3; *Raupach* in *Raupach/Tipke/Uelner*, S. 103. Gegen eine Besteuerung privater Veräußerungsgewinne allerdings *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn*, § 2 Rdnr. A 665 (dazu kritisch *Tipke*, StRecht, 11. Aufl. S. 201).

Die jüngere Diskussion vertritt vorwiegend vermittelnde Lösungen, etwa Besteuerung nur des als Erwerbsgrundlage dienenden Privatvermögens (*Kirchhof*, Gutachten 57. DJT S. 31; *Söhn*, ZRP 1988 S. 347; *Lang*, Reformentwurf, S. 66, 97) oder Ausdehnung der Spekulationsfristen (*Isensee*, Referat 57. DJT, These IV, 3).

- ▷ *Abbau nicht gerechtfertigter Steuervergünstigungen.*

Dazu etwa *Tipke* in *Raupach/Tipke/Uelner*, S. 149 ff.; *Lang*, Reformentwurf, S. 22; *Kirchhof*, Gutachten 57. DJT, S. 78; *Isensee* und *Uelner*, Referate 57. DJT, Thesen IV, 1 ff. bzw. 9 ff. sowie Beschlüsse des 57. DJT, NJW 1988 S. 3006; *Tipke*, FR 1989 S. 186.

- ▷ *Neuordnung des Existenzminimums und der Familienbesteuerung* im Sinn der Entscheidungen des BVerfG (speziell BVerfGE 61 S. 319; 66 S. 214; 67 S. 290; 68 S. 143) und Abstimmung mit dem Sozialrecht.

Vgl. *Birk*, ZRP 1979 S. 221; *Giloy*, DStZ 1979 S. 123; *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung stl. Lasten, Berlin 1982; *Kirchhof*, JZ 1982 S. 305; *Tipke*, StKongrRep. 1983 S. 39; *Lang*, StuW 1983 S. 103; *K. Vogel*, StuW 1984 S. 200; *Zeidler*, StuW 1985 S. 1; *Raupach* in *Raupach/Tipke/Uelner*, S. 115 ff.; *Lang*, Reformentwurf, S. 68 ff.; *Böckenförde*, StuW 1986 S. 335; *F. Klein*, DStR 1987 S. 779; *Lang*, Bemessungsgrundlage, S. 164 ff., 620 ff.; *Franz*, StuW 1988 S. 17; *Kirchhof*, Gutachten 57. DJT, S. 51 ff. und 69 ff.; *Isensee*, Referat 57. DJT, Thesen V–VII; *Uelner*, Referat 57. DJT, Thesen 7 und 8; *Söhn*, Finanzarchiv 1988 S. 154.

- ▷ *Gleichmäßige Erfassung der Einkünfte*, speziell Maßnahmen zur Sicherung einer vollständigen Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (etwa *Tipke*, BB 1986 S. 601; *Isensee*, Referat 57. DJT 1988, These IV, 6).

- ▷ *Neuordnung der Besteuerung von Renten und Alterseinkünften* entsprechend den Forderungen des BVerfG (v. 26. 3. 80, BVerfGE 54 S. 11, 39).

Dazu *Rupp/v. Zeszschwitz/v. Olsbansen*, Zur Ungleichheit in der Einkommensbesteuerung der Versorgungsbezüge und Sozialrenten, Mainz 1970; *Jüsgen*, DStZ 1972 S. 281; *Friauf*, DStZ 1974 S. 51; *Brümmerhoff*, StuW 1979 S. 219; *Welter*, StuW 1980 S. 332; *Tipke*, StGerechtigkeit S. 85 ff.; *Zitzelsberger*, DStZ 1984 S. 467; *Zeidler*, StuW 1985 S. 1; *Raupach* in *Raupach/Tipke/Uelner*, S. 102; *Birk*, Dt. Rentenversicherung 1986 S. 129; *Söhn*, StuW 1986 S. 324; *Wiss. Beirat beim BdF*, Gutachten zur estl. Behandlung von Alterseinkünften, Schriftenreihe des BdF Heft 38, Bonn 1986; *Birk*, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im EStRecht, Köln 1987.

- ▷ *Eine (zumindest teilweise) Neuordnung der Unternehmens- bzw. Gesellschaftsbesteuerung.*

Hierzu *Raupach* in *Raupach/Tipke/Uelner*, S. 121; *Lang*, Reformentwurf, S. 58 ff.; *Mösbauer*, FR 1987 S. 49 mit Anm. *Dziadkowski*, FR 1987 S. 306; *Knobbe-Keuk*, Bilanz der KStReform 1977, GmbHR 1987 S. 125; *Lang*, StuW 1989 S. 3; *Keuk*, B 1989 S. 1303; *Giloy*, DStZ 1989 S. 547; *Ritter*, StuW 1989 S. 319; s. auch Schrifttum zur Betriebssteuer bei Anm. 48.

Das StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224) entspricht den Reformforderungen nur teilweise. Es verbindet eine StEntlastung mit dem Abbau von StBegünstigungen und will damit ein einfacheres und gerechteres ESt-System schaffen (*Friebe*, DStZ 1988 S. 4). Die wesentlichen Maßnahmen bestehen in der Senkung des Tarifes, der verbesserten Berücksichtigung der Kinderlasten und einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Abbau von Ausnahmeregelungen. Die zunächst beabsichtigte konsequentere Durchsetzung der Zinsenbesteuerung ist letztlich nicht realisiert worden.

Der politische Spielraum für umfassende EStReformen dürfte nach den bisherigen Erfahrungen nicht sehr groß sein. Partielle Reformen wurden bisher schon mehrmals durch die Judikatur des BVerfG erzwungen; es scheint plausibel, daß diese Judikatur auch künftig entscheidende Anstöße für die Weiterentwicklung des EStG bringen wird.

82–94 Einstweilen frei.

Teil III

Erläuterungen zu den internationalen Aspekten der Einkommensteuer

Schrifttum: *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936 (Neudruck Köln 1967); *Bühler*, Prinzipien des Internationalen StRechts, München 1964; *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 1965; *Rädler/Raupach*, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München/Berlin 1966; Bericht der StRefKomm. zum Außensteuerrecht, Schriftenreihe des BdF, Heft 16, Bonn 1970; *Teichner*, Internationales StRecht, Stuttgart 1967; *Philipp*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren, Wien 1971; *Bähr*, Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München 1971; *Bellstedt*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl. Köln 1973; *Mössner*, Der Begriff des Internat. StRechts in der neueren Literatur, Österr. Zeitschrift für öffentliches Recht 1974 S. 255; *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Bern/Stuttgart 1974; *Becker*, Zur Gewinnermittlung internationaler Unternehmen, Köln 1974 (Sonderdruck aus *Flick/Wassermeyer/Becker*, Komm. zum Außensteuerrecht); *E. Strobl*, Die Gewinnabgrenzung bei international verflochtenen Unternehmen in der EG, Diss. München 1976; *Knechtle*, Grundfragen des Internationalen StRechts, Basel/Stuttgart 1976; OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Paris 1977; *Baranowski*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin 1978; v. *Beckerath*, Der Durchgriff im deutschen Außensteuerrecht, Berlin 1978; *Jahrmarkt/Fischer*, StVorteile durch Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. Freiburg/B. 1978; *Rieger*, Prinzipien des internat. StRechts als Problem der StPlanung in der multinationalen Unternehmung, Berlin 1978; *Haas/Bacher/Scheuer*, Stl. Gestaltung internationaler Geschäftsbeziehungen, 3. Aufl. Berlin/Bielefeld/München 1979; *Feuerbaum*, Internat. Besteuerung des Industrieanlagenbaus, Herne/Berlin 1979; *Schieber*, Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, Köln 1979; *Storck*, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, Frankfurt/M. 1980; *Piltz*, Die Personengesellschaften im Internationalen StRecht der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1981; *Wilke*, Lehrbuch des internat. StRechts, Herne/Berlin 1981; *List*, Die neuere Rspr. des BFH zum internat. StRecht, DStR 1981 S. 699; OECD, Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen (dt. Übersetzung), Köln 1981; *Weber-Fas*, Staatsverträge im Internat. StRecht, Tübingen 1982; *Friedrich*, StHandbuch für Auslandsbeziehungen, 1982; *Hemmelrath*, Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internat. StRecht, München 1982; *Lechner*, Gewinnaufteilung zwischen in- und ausländ. Betriebsstätten, Wien 1982; *Kumpf*, Besteuerung inländ. Betriebsstätten von StAusländern, Köln 1982; *Selent*, Ausländ. Personengesellschaften im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, Düsseldorf ua. 1982; *Debatin*, Systematik des internat. StRechts und Grundzüge des dt. Außensteuerrechts, in *Korn/Dietz/Debatin*, Doppelbesteuerung (Loseblattwerk), 8. Aufl. München 1983; *Kluge*, Das Internationale StRecht der Bundesrepublik, 2. Aufl. München 1983; *K. Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, München 1983 (zitiert *Vogel*, DBA); *Commandeur*, Berücksichtigung ausländ. Steuern im dt. ESt- und KStRecht, Diss. Bochum 1983; *Görl*, Die freien Berufe im internat. StRecht der BRD, München 1983; *Jacobs*, Internat. Unternehmensbesteuerung, 1983; *Engelschalk/Flick* ua., Steuern auf ausländische Einkünfte, München 1984; *Debatin*, Probleme der Internationalen Doppelbesteuerung, in Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. IV Tübingen 1984 S. 269; *K. Vogel* (Hrsg.), Grundfragen des Internat. StRechts, DStJG 8 Köln 1985; *Engel*, Konzentranztransferpreise im Internat. StRecht, Köln 1986; *Debatin*, Entwicklungstendenzen im

Intern. StRecht und nationalen Außensteuerrecht im Lichte der neueren höchstrichterlichen Rspr., DStZ 1987 S. 211; *K. Vogel*, Worldwide versus Source Taxation of Income, Intertax 1988 S. 393.

A. Begriffliche Grundlagen

95

Begriff des Internationalen Steuerrechts (IStR): Als IStR (im weiteren Sinn) werden jene Normen des StRechts bezeichnet, die speziell Sachverhalte mit Auslandsbeziehungen betreffen (*Mössner*, S. 255; *Kluge*, S. 1; *Knechtle*, S. 15; *Vogel*, DBA S. 3). Nach einer engeren Auffassung umfaßt das IStR nur jene Normen, die die Abgrenzung der nationalen StRechtsordnungen zum Gegenstand haben, somit nur sog. Kollisionsrecht (vgl. *Bühler*, Prinzipien, S. 3 f.; *Knechtle*, S. 12 ff.). Vereinzelt werden als IStR StRechtsnormen bezeichnet, die auf internationalen Rechtsquellen beruhen (*Korn|Dietz|Debatin*, Systematik, I Rz. 2).

IStR im weiteren Sinn kann nationalen (innerstaatlichen) oder internationalen (völkerrechtlichen bzw. supranationalen) Ursprungs sein. Die innerstaatlichen Normen, die sich speziell mit grenzüberschreitenden Sachverhalten befassen, werden häufig als *Außensteuerrecht* bezeichnet (*Korn|Dietz|Debatin*, aaO Rz. 6).

Als Rechtsquellen internationalen Ursprungs kommen in Betracht:

- Völkergewohnheitsrecht,
- Völkervertragsrecht, und zwar multilaterales und bilaterales Vertragsrecht,
- supranationales Recht (Staatsgemeinschaftsrecht).

Auf dem Gebiet der ESt. sind die wichtigsten Normen des IStR mit internationalem Ursprung die bilateralen Staatsverträge (Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung; kurz Doppelbesteuerungsabkommen, DBA).

Verhältnis zum Internationalen Privatrecht (IPR): IStR kann auch begrifflich nicht mit dem internationalen Privatrecht (IPR) verglichen werden. Letzteres umfaßt die innerstaatlichen Regeln, die bestimmen, welche Privatrechtsordnung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten anzuwenden ist; IPR besteht somit aus Kollisionsnormen. Das IStR hingegen umfaßt Sachnormen und Kollisionsnormen, wobei aber auch letztere nicht mit denen des IPR vergleichbar sind: Kollisionsnormen des IStR treffen keine Entscheidung zwischen mehreren Rechtsordnungen, von denen nur eine gelten soll, sondern befassen sich mit der Konkurrenz zwischen materiellen Normen verschiedener Staaten, die durchaus nebeneinander zur Anwendung kommen können (*Bühler*, Prinzipien, S. 4).

Ziele des Internationalen Steuerrechts: Die Normen des IStR verfolgen (gegenwärtig) mehrere Ziele:

- Erfassung von Auslandssachverhalten, an denen Inländer beteiligt sind (Regeln über unbeschränkte StPflcht; spezielle Regeln über Verbringung von Wirtschaftsgütern ins Ausland und über Auslandsinvestitionen);
- Erfassung von Inlandssachverhalten, an denen Ausländer beteiligt sind (Regeln über beschränkte StPflcht);
- Vermeidung von StKumulierungen (Doppelbesteuerungen) bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, und zwar entweder durch einseitige Maßnahmen oder durch bilaterale Abkommen;
- Beeinflussung der Auslandsaktivitäten von Inländern, insbes. von Investitionsen (Entwicklungsländersteuergesetz, Auslandsinvestitionsgesetz, Verbot des Verlustausgleiches bzw. -abzuges für „volkswirtschaftlich nicht sinnvolle“ Auslandsinvestitionen: § 2a EStG);
- Beeinflussung der Inlandsaktivitäten von Ausländern (zB Kuponsteuergesetz);
- Bekämpfung der StFlucht;

– wechselseitige Unterstützung bei der StErhebung (Informationsaustausch, Rechtshilfe).

Die Zielsetzungen haben im Zeitablauf eine Veränderung erfahren. Neben das (fiskalisch und wettbewerbspolitisch motivierte) Bestreben, die Auslandseinkünfte von Inländern und die inländischen Einkünfte von Ausländern zu erfassen (hierzu § 49 Anm. 1), traten in der Zwischenkriegszeit die Bemühungen um Vermeidung bzw. Verhinderung von internationaler Doppelbesteuerung. Sie wurden nach dem 2. Weltkrieg verstärkt fortgesetzt und haben ihren Niederschlag in einem Netz von bilateralen DBA gefunden. Dem allgemeinen Trend, das StRecht zur Verfolgung außerfiskalischer Zielsetzungen einzusetzen, entsprach es, spezielle stl. Lenkungsmaßnahmen auch für die Auslandsaktivitäten von Inländern und die inländische Betätigung von Ausländern einzuführen. Mit Anspannung der StSätze und internationaler Liberalisierung des Wirtschaftsverkehrs rückten die Probleme der internationalen StQuellenverlagerung bzw. der StFlucht in den Vordergrund. Sie haben in mehreren westlichen Industriestaaten in den vergangenen Jahren zu Reaktionen des Gesetzgebers geführt (s. Anm. 107).

96 Einstweilen frei.

B. Doppelbesteuerung – Begriff, Erscheinungsformen und Methoden zur Vermeidung

97

I. Begriff der Doppelbesteuerung

Als internationale *Doppelbesteuerung im juristischen Sinn* wird üblicherweise die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten von demselben Stpfl. für denselben StGegenstand und denselben Zeitraum verstanden (*Debatin*, Hdb. d. Finanzwissenschaft, aaO S. 280 ff.; *Bühler*, Prinzipien, S. 32; Bericht des Fiskalausschusses der OECD zum MA 1977, Ziff. 3). Wird derselbe Vorgang von mehreren Staaten bei verschiedenen Stpfl. in demselben Zeitraum gleichartigen Steuern unterworfen, so spricht man idR von *Doppelbesteuerung im wirtschaftlichen Sinn* oder internationaler Doppelbelastung (*Bühler*, Prinzipien, S. 33; *Debatin*, aaO S. 280 f.; *Vogel*, DBA S. 2 f.).

Die Zweckmäßigkeit dieser Definition ist fraglich. Zum einen ist das Abstellen auf denselben Zeitraum für die deskriptive Beschreibung des Phänomens willkürlich. An der Tatsache der StKumulierung ändert sich nichts, wenn derselbe Gegenstand bei demselben Stpfl. in einem Staat im Zeitraum t , im anderen Staat im Zeitraum $t + 1$ besteuert wird. Zum anderen wird die Definition den Besonderheiten bei Objektsteuern nicht gerecht. Wird zB eine sonstige Leistung aufgrund unterschiedlicher Definition des Leistungsortes in zwei Staaten der Umsatzsteuer unterworfen, so ist es gleichgültig, ob die USt. von demselben Stpfl. oder von verschiedenen Stpfl. geschuldet wird: Es bleibt die Tatsache der Doppelbesteuerung derselben Transaktion (s. *Ruppe*, CDFI vol. 68 b, Rotterdam 1983 S. 21 ff.).

Für die Anwendung der DBA sind diese Begriffsbestimmungen aber ohne Bedeutung (*Vogel*, DBA S. 3). Unter dem Gesichtspunkt des Doppelbesteuerungsrechts ist eine funktionale Betrachtung angebracht, die aus der Staatenpraxis ableitet, welche Erscheinungsformen die Staaten für abhilfebedürftig halten (*Debatin*, aaO S. 282). Nach der jüngeren Entwicklung zählt dazu zunehmend auch die sog. *internationale Doppelbelastung* (etwa korrespondierende Gewinnberichterstattung bei verbundenen Unternehmen).

II. Ursachen und Erscheinungsformen der Doppelbesteuerung

98

Das Phänomen der Doppelbesteuerung wäre ohne große Bedeutung, wenn die Staaten den Geltungsbereich ihrer StTatbestände nach dem Territorialitätsprinzip bestimmten, dh. nur Sachverhalte besteuerten, die ihre Territorien berühren. In diesem Fall könnte es lediglich zu Zuordnungsdifferenzen kommen (dies ist im wesentlichen die Situation auf dem Gebiet der USt.). Die Praxis zeigt jedoch speziell bei Personensteuern ein anderes Bild. Der nationale StAnspruch wird hier regelmäßig auch auf ausländische Sachverhalte (wirtschaftliche Transaktionen, Vermögenswerte etc.) erstreckt.

Die Normen des allgemeinen Völkerrechts ziehen dieser Ausdehnung des Besteuerungsanspruches zwar Grenzen, die aber nur undeutlich herausgebildet sind. Dem Völkergewohnheitsrecht entstammt die Forderung nach StFreiheit von diplomatischen und konsularischen Vertretern. Sie hat ihren Niederschlag in multilateralen Abkommen gefunden.

Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen v. 18. 4. 61, Ges. v. 6. 8. 64, BGBl. II S. 957, für die Bundesrepublik in Kraft getreten am 11. 12. 64, BGBl. 1965 II S. 147; Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen v. 24. 3. 63, Ges. v. 26. 8. 69, BGBl. II S. 957, in Kraft getreten für die Bundesrepublik am 7. 10. 71, BGBl. II S. 1285; innerstaatliche Grundlage jetzt § 3 Nr. 29 EStG.

Davon abgesehen läßt sich dem allgemeinen Völkerrecht allenfalls der Satz entnehmen, daß die Staaten Sachverhalte, zu denen sie keinerlei persönliche oder sachliche Beziehung aufweisen, nicht besteuern dürfen (Grundsatz der eingeschränkten Territorialität; völkerrechtliches Willkürverbot; vgl. *Debatin*, aaO S. 272; BVerfGE 63 S. 343, 369; *Ritter*, BB 1984 S. 1109; *Vogel*, DBA S. 3f.).

Anknüpfungstechniken: Das dt. StRecht folgt diesem Grundsatz insofern, als in allen StGesetzen eine Nahebeziehung der persönlichen oder sachlichen Tatbestandsmerkmale zum Inland zum Ausdruck kommt. Allgemein lassen sich hierbei zwei Anknüpfungstechniken unterscheiden:

▶ *Anknüpfung an persönliche (subjektive) Momente:* Die Beziehung einer Person zum Inland wird zum Anknüpfungspunkt der Besteuerung genommen. Im Vordergrund steht hierbei im dt. StRecht die Anknüpfung an den Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt bzw. – bei juristischen Personen – an Sitz oder Geschäftsleitung (generalisierend als *Wohnsitzprinzip* oder *Prinzip der Ansässigkeit* bezeichnet). Andere persönliche Anknüpfungsmerkmale treten in den Hintergrund; das gilt insbesondere für die Staatsangehörigkeit (Unterschied zum US-amerikanischen EStRecht). – Diese Anknüpfungstechnik ist kennzeichnend für die Personensteuern.

▶ *Anknüpfung an sachliche (objektive) Momente:* Die Nahebeziehung des StGegenstandes zum Inland ist Anlaß zur Erhebung von Steuern (generalisierend als *Ursprungsprinzip* bezeichnet). Diese Anknüpfungstechnik kennzeichnet die Sachsteuern, findet sich aber auch bei Personensteuern (beschränkte StPflicht).

Territorialitäts- und Universalitätsprinzip: Unabhängig davon, welche Technik der Anknüpfung gewählt wird, besteht grundsätzlich die Möglichkeit, in beiden Fällen die Besteuerung auf inlandsbezogene Quellen zu beschränken (Territorialitätsprinzip, Quellenprinzip) oder auf das Ausland auszudehnen (Universalitätsprinzip, Globalprinzip; vgl. *Kluge*, aaO S. 12; *Debatin*, aaO S. 272f.). Es entspricht jedoch der Praxis der meisten Staaten (Ausnahmen in Lateinamerika), die persönliche Anknüpfung (Wohnsitzprinzip) mit dem Universalitätsprinzip zu kombinieren, weil es hier um die Erfassung der totalen Leistungsfähigkeit geht, die sachliche Anknüpfung hingegen mit dem Territorialitätsprinzip zu verbinden.

Das gilt auch für die ESt.:

- Der Wohnsitz (gewöhnlicher Aufenthalt) im Inland bewirkt einen Besteuerungsanspruch auch für ausländische Einkünfte (unbeschränkte StPflcht; Welteinkommensprinzip).
- Das Fehlen eines Wohnsitzes (des gewöhnlichen Aufenthaltes) hat eine Beschränkung des Besteuerungsanspruches auf inländische Einkünfte zur Folge (beschränkte StPflcht).

Zu einer Überschneidung der Besteuerungsansprüche mehrerer Staaten kann es bei dieser Sachlage vor allem in folgenden Fällen kommen:

- ▷ Die inländische Besteuerung nach dem Wohnsitz- und Universalitätsprinzip trifft mit einer Besteuerung im Ausland nach dem Ursprungs- und Territorialitätsprinzip zusammen (zB ein in der Bundesrepublik ansässiger Stpfl. unterhält im Ausland eine gewerbliche Betriebsstätte).
- ▷ Die Besteuerung nach dem Wohnsitz- und Universalitätsprinzip wird von zwei Staaten in Anspruch genommen (Problem des Doppelwohnsitzes, doppelte unbeschränkte StPflcht).
- ▷ Denkbar, wenngleich eine Randerscheinung, ist schließlich die Quellenbesteuerung in zwei Staaten aufgrund unterschiedlicher Anknüpfungsmomente in beiden Staaten (*Korn/Dietz/Debatin*, Systematik I, Rz. 28; *Debatin*, aaO S. 279).

III. Beurteilung der Doppelbesteuerung

Zulässigkeit: Doppelbesteuerung ist nach hA völkerrechtlich nicht verboten (BFH VI R 210/72 v. 14. 2. 75, BStBl. S. 497; *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 1965 S. 351 f. mwN). Das allgemeine Völkerrecht kennt gegenwärtig auch keine Regeln, nach denen sich beantworten ließe, welcher der beteiligten Staaten bei Doppelbesteuerung mit seinem Besteuerungsanspruch zurücktreten muß (*Vogel*, DBA S. 4). Solche Normen finden sich bisher nur in den bilateralen DBA. Immerhin haben die dort verankerten Regeln aufgrund der international praktizierten (im wesentlichen durch das OECD-Musterabkommen bewirkten) Gleichförmigkeit schon eine solche Verfestigung erfahren, daß sie zT als Richtlinien herangezogen werden, wenn eine Rechtsordnung unilaterale Maßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerung in das Ermessen der FinVerw. stellt (vgl. die österr. Situation gem. § 48 BAO und die Entscheidung des österr. VwGH v. 27. 11. 78, 2957/78).

Die Vornahme von Hoheitsakten im Ausland zur Durchsetzung innerstaatlicher Rechtsvorschriften ist nach allgemeinem Völkerrecht unzulässig (*Grundsatz der formellen Territorialität*; *Vogel*, DBA S. 4). Das gilt nicht nur für Akte der Betriebsprüfung, StFahndung oder Vollstreckung, sondern bereits für die Zustellung von StBescheiden (RFH v. 22. 9. 25, Slg. 17 S. 159, 161; BFH II 15/58 U v. 11. 2. 59, BStBl. S. 181 f.).

Staatenpraxis: Materielle Doppelbesteuerung wird bei zunehmender wirtschaftlicher Verflechtung zu einem wirtschaftlich unerwünschten Phänomen. Sie hemmt die internationale Mobilität der Produktionsfaktoren und führt zu Wettbewerbsverzerrungen. Ihre Beseitigung ist jedoch nur möglich durch StVerzichte entweder seitens des Wohnsitz- oder des Quellenstaates. Ob dabei dem Besteuerungsanspruch des Wohnsitz- oder jenem des Quellenstaates der Vorrang einzuräumen ist, ist international umstritten. Innerhalb der Gruppe der Industriestaaten wird üblicherweise ein Vorrang des Wohnsitzstaates anerkannt und dem

Quellenstaat ein Besteuerungsanspruch nur insoweit zugebilligt, als dies aus Wettbewerbsgründen erforderlich ist, dh. soweit eine nachhaltige und unmittelbare Teilnahme am Wirtschaftsleben des Quellenstaates besteht (Unternehmensgewinne bei Vorliegen einer Betriebsstätte; Einkünfte aus nachhaltiger selbständiger oder unselbständiger Arbeit; Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen). Dazu kommen Einschränkungen des Wohnsitzprinzips (eingeschränkte Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Quellenstaat), um den stl. Interessen der Kapitalimportländer gerecht zu werden. Das ist das Konzept des OECD-Musterabkommens.

Im Verhältnis zwischen Ländern mit unterschiedlicher Wirtschaftsstruktur wird dem Quellenstaat idR mehr Besteuerungskompetenz eingeräumt, sei es durch Abschwächung der Anknüpfungsmomente für die Zuordnung von Einkunftsquellen im Quellenstaat, sei es durch höhere Quellensteuersätze. Diesem Konzept folgen das UN-Modell 1980 und das Modell der Anden-Staaten.

IV. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

1. Grundsätzliches

100

Zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung im Bereich der ESt. ist eine internationale StHarmonisierung nicht ausreichend. Eine Angleichung des materiellen EStRechts, bei der alle Staaten weiterhin das Welteinkommensprinzip verfolgen, ließe das Problem der Doppelbesteuerung bestehen. Erforderlich wäre eine gleichförmige Einschränkung des Besteuerungsanspruches auf inländische Quellen, ein Ziel, das bei der ESt. kaum realisierbar erscheint (*Debatin*, Hdb. d. Finanzwissenschaft, aaO S. 279; für einen Übergang zum Territorialitätsprinzip jedoch *K. Vogel*, DStJG 8 S. 3 ff. und Intertax 1988 S. 393 ff.).

Auf dem Gebiet der ESt. sind somit spezielle Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich. Da der Besteuerungsanspruch des Quellenstaates aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der wettbewerbsneutralen Behandlung von Inländern und Ausländern wesentlich weniger flexibel ist als der des Wohnsitzstaates, erfolgt der Ausgleich primär durch Einschränkung des Besteuerungsanspruches des Wohnsitzstaates (*Debatin*, aaO S. 282 f.).

Doppelbesteuerung kann theoretisch durch eine Vielzahl von Maßnahmen vermieden werden (Übersicht *Mössner*, DStJG 8 S. 142 ff.). Praktisch spielen zwei Methoden eine besondere Rolle (s. Art. 23 OECD-MA und Kommentar hierzu; *Vogel*, DBA S. 1046 ff.):

- ▷ *Anrechnungsmethode*: die Anrechnung einer im Ausland entrichteten Steuer auf die im Inland von demselben Gegenstand entrichtete entsprechende Steuer;
- ▷ *Befreiungsmethode* oder – unsharp – *Quellenzuteilungsmethode*: die Freistellung der im Ausland besteuerten Gegenstände bzw. Teile der Bemessungsgrundlage von der inländischen Steuer.

Beide Methoden können einseitig praktiziert werden (sog. *unilaterale Maßnahmen*, vgl. dazu IFA-Kongreß Berlin, CDFI vol. 66 b, Rotterdam 1981), idR wird ihre Anwendung aber durch bilaterale Verträge (DBA) vereinbart.

2. Anrechnungsmethode

101

Bei der Anrechnungsmethode wird im Wohnsitzstaat das Welteinkommen erfaßt; die Entlastung erfolgt erst auf der Ebene der StSchuld. Die Anrechnung kann dabei theoretisch in unterschiedlicher Höhe gewährt werden (*Escher*, aaO S. 101 ff.):

Volle Anrechnung: Die im Quellenstaat erhobene Steuer wird in vollem Umfang zur Anrechnung gebracht. Der Nachteil dieser (kaum praktizierten) Methode ist die Abhängigkeit des Wohnsitzstaates von der StPolitik des Quellenstaates. Eine Erhöhung der StBelastung im Quellenstaat geht zu Lasten des Wohnsitzstaates.

Normale Anrechnung: Grundgedanke ist hierbei, daß der Wohnsitzstaat keinesfalls auf mehr Steuer verzichten soll, als nach seinem Recht auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Es wird somit ein Anrechnungshöchstbetrag fixiert, der sich formelmäßig folgendermaßen ausdrücken läßt:

$$\text{Höchstbetrag} = \frac{\text{inld. ESt.} \times \text{ausld. Einkünfte}}{\text{Gesamteinkommen}}$$

Diese in der Staatenpraxis weitgehend angewendete Methode hat zur Folge, daß ein hohes StNiveau des Quellenstaates nicht auf den Wohnsitzstaat durchschlägt, die Steuer somit als Standortfaktor erhalten bleibt.

Innerhalb der normalen Anrechnung gibt es verschiedene Spielarten für den Fall, daß ausländische Steuern mehrerer Staaten zu berücksichtigen sind:

► **Globalanrechnung** (overall limitation): Die ausländischen Steuern werden auf jenen Teil der inländischen Steuer angerechnet, der verhältnismäßig auf *alle* ausländischen Einkünfte entfällt. Die ausländischen Einkünfte werden somit als Einheit angesehen; stammen sie aus Ländern mit unterschiedlichem StNiveau, so führt die Globalmethode zu einem Ausgleich und zu einem für den Stpfl. günstigen Ergebnis.

► **Spezialanrechnung** (per-country-limitation): Ein ausländischer StBetrag wird nur auf die inländ. ESt., die auf die *entsprechenden* ausländischen Einkünfte entfällt, angerechnet. Die Höchstbetragsgrenze wird daher gegenüber Quellenstaaten mit hohem StNiveau wirksam, im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern kann hingegen nur der effektive StBetrag angerechnet werden (Saldierungsverbot; Rechtslage nach § 34c EStG und § 68a EStDV; vgl. zum rechtspolitischen Problem Bericht der StRefKomm. zum Außensteuerrecht, aaO S. 33 f.).

► **Indirekte Anrechnung:** Davon wird gesprochen, wenn im Inland Steuern angerechnet werden, die im Ausland von einem anderen StSubjekt entrichtet wurden. In der Praxis findet sich die indirekte Anrechnung vor allem bei Beteiligung von Inländern an ausländischen Kapitalgesellschaften: Die Gesellschafter erhalten nicht (nur) die im Ausland von den Dividenden erhobene Steuer angerechnet, sondern die von der Kapitalgesellschaft selbst entrichtete, auf den Dividenden lastende anteilige KSt. (*Debatin*, aaO S. 287 f.; vgl. § 26 Abs. 2 KStG).

Fiktive Anrechnung: Generell führt das Anrechnungsverfahren zu einem Nachholeffekt: Ein niedriges StNiveau im Quellenstaat wirkt sich für den Investor, der aus einem Hochsteuerland stammt, nicht aus; die Anrechnungsmethode schraubt die niedrige Auslandsbelastung auf die Höhe des inländischen StNiveaus hinauf. Dieser Effekt ist unerwünscht, wenn der Quellenstaat aus wirtschaftspolitischen Gründen bewußt ausländische Investitionen durch ein niedriges StNiveau begünstigen und anregen will. Er kann durch eine fiktive Steueranrechnung vermieden werden: In diesem Fall verpflichtet sich der Wohnsitzstaat, nicht die effektiv erhobene Steuer des Quellenstaates anzurechnen, sondern jene, die sich ohne Gewährung der StBegünstigung ergeben hätte (vgl. auch Anm. 155).

102 3. Freistellungsmethode

Bei der Freistellungsmethode werden die einzelnen StGegenstände bzw. die einzelnen Teile der Bemessungsgrundlage den beteiligten Staaten zugeteilt; der je-

weils andere Staat verzichtet auf die Besteuerung, stellt somit diese Quellen von seiner Steuer frei. Die Freistellung kann so gestaltet werden, daß sie nur dann eingreift, wenn im Quellenstaat tatsächlich eine Besteuerung erfolgt (Schutz gegen *effektive* Doppelbesteuerung), sie kann aber auch unabhängig von der stl. Behandlung im Quellenstaat gewährt werden (Schutz gegen eine bloß *virtuelle* Doppelbesteuerung).

Die Freistellung hat zur Folge, daß der Stpfl. im Wohnsitzstaat nicht mit den dem Ausland zugewiesenen Einkünften erfaßt wird; das Einkommen wird somit gesplittet. Im Unterschied zum Anrechnungsverfahren kommt es dadurch zu einem Progressionsabfall. Um diesen Effekt zu vermeiden, wird die Freistellungsmethode idR mit dem *Progressionsvorbehalt* verbunden und das dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung verbliebene Einkommen mit dem StSatz besteuert, der sich unter Berücksichtigung auch der ausländischen Einkünfte ergibt. Der einseitig dem Wohnsitzstaat zustehende Progressionsvorbehalt führt jedoch nicht zu einer vollständigen Gleichstellung. Wird im Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt nicht angewendet, so wird der international tätige Stpfl. noch immer besser behandelt als derjenige, der nur im Bereich einer StJurisdiktion tätig ist. Gelegentlich wird daher auch im Doppelbesteuerungsrecht der Progressionsvorbehalt von beiden Staaten geltend gemacht (vgl. *Escher*, aaO S. 98 zu den Verhältnissen in der Schweiz).

4. Vergleichende Beurteilung beider Methoden

103

Der Vergleich der beiden Methoden ist schwierig und läßt keine eindeutigen Aussagen zu. Folgende Punkte sind festzuhalten (detaillierte Darstellung vgl. *Escher*, aaO; *Philipp*, aaO; *Mössner*, DStJG 8 S. 135):

- ▷ *Bei gleichem StNiveau* in beiden Staaten ist die Befreiungsmethode für den Stpfl. wegen des Einkommenssplittings gegenüber der Anrechnungsmethode von Vorteil. Dieser Vorteil fällt weg, wenn der Progressionsvorbehalt zugunsten beider Staaten vorgesehen ist.
- ▷ *Bei unterschiedlichem Steuerniveau* wird die Belastung der Auslandseinkünfte beim Anrechnungsverfahren stets auf das Niveau des Wohnsitzstaates hinaufgeschleust. Beim Freistellungssystem bleibt der Vorteil eines niedrigeren ausländischen StNiveaus erhalten.
- ▷ *Administrativ* ist die Befreiungsmethode einfacher zu handhaben. Bei der Anrechnungsmethode hat der Wohnsitzstaat stets Bedacht zu nehmen auf die ausländische StFestsetzung. Korrekturen der Bemessungsgrundlage oder der StZahlungen erfordern jeweils auch Korrekturen im Wohnsitzstaat.
- ▷ *Auslandsverluste* sind bei der Anrechnungsmethode im Wohnsitzstaat direkt wirksam (Verminderung der Bemessungsgrundlage). Bei der Befreiungsmethode sind Auslandsverluste bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach stRspr. des RFH und BFH im Inland nicht zu berücksichtigen. RFH v. 26. 6. 35, RStBl. S. 1358; BFH I B 50/68 v. 11. 3. 70, BStBl. S. 569; I R 128/70 v. 23. 3. 72, BStBl. S. 948; I R 150/73 v. 25. 2. 76, BStBl. S. 454; zust. *Schmidt|Heinicke*, VIII. § 1 Anm. 9; nach *Vogel*, DBA S. 1096 f., ergibt sich dies weder aus der Befreiungsmethode noch aus innerstaatlichem Recht, insbes. nicht aus § 3 c EStG; es handle sich um Richterrecht; ausführliche Kritik auch bei *Mössner*, DStJG 8 S. 148 ff.

Das hat der Gesetzgeber durch § 2 AIG berücksichtigt (ab 1990 in § 2a EStG übernommen). Außerhalb des Geltungsbereiches dieser Norm haben nach der Judikatur Verluste lediglich Auswirkung auf die Höhe des maßgeblichen StSatzes (*negativer Progressionsvorbehalt*). – Im einzelnen wirft die sachgerechte Behandlung von Verlusten bei beiden Methoden große Probleme auf (hierzu *Philipp*, aaO; *Escher*, aaO S. 143 f.).

Einstweilen frei.

104

C. Die Steuerflucht – internationale Steuervermeidung und Steuerhinterziehung

Schrifttum: *Debatin*, Die internat. Basisgesellschaften, DStZ/A 1964 S. 15; Bericht der StRefKomm. zum Außensteuerrecht, Schriftenreihe des BdF, Heft 16, Bonn 1970; *Flick*, Vereinbarkeit des StFluchtgesetzes mit DBA, BB 1971 S. 250; *Seidel*, Gewinnverschiebungen über die Grenze, Düsseldorf 1972; *Jagdfeld*, StFlucht und StFluchtbekämpfung von Brüning bis Brandt, StuW 1972 S. 258; *Salditt*, StLast und Wanderlust, StuW 1972 S. 12; *Striegel*, StFlucht durch Basisunternehmen unter Berücksichtigung des Außensteuerreformgesetzes, München 1973; *Avery Jones* (Hrsg.), Tax Havens and Measures against Tax Evasion and Avoidance in the EEC, London 1974; *Großfeld*, Basisgesellschaften im Internationalen StRecht, Tübingen 1974; *Kluge*, Die Basisgesellschaft, AG 1977 S. 325; *Huiskamp|Bracewell-Milnes|Wisselink*, International Tax Avoidance, 2 Bde, Deventer 1978; *Debatin*, Rechtsmißbrauch im intern. StRecht im Lichte dt. Rspr., B 1979 S. 181, 229; Tax Evasion and Avoidance. A Report by the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris 1980; *Friedrich*, Die Basisgesellschaft als Instrument betrieblicher StPolitik, Köln 1980; *Huiskamp* (Hrsg.), Recourse to Tax Havens, Use and Abuse, IFA Congress Seminar Series No. 5, 1981; *K. Vogel|Ellis* ua., StOasen und Außensteuergesetz, München 1981; *Dreßler*, Die Besteuerung von Gewinnverlagerungen in StOasen-Länder, Frankfurt/M. 1982; *Kluge*, Das Internationale StRecht der Bundesrepublik, 2. Aufl. München 1983 S. 14 ff.; Tax Avoidance/Tax Evasion, CDFI vol. 68a, Rotterdam 1983 (hierzu *Lebner*, IWB v. 10. 10. 83, F. 10, International, Gr. 2 S. 511); *Wurster*, Die ausländ. Basisgesellschaft, Thun/Frankfurt 1984; *Gadum|Hofmann*, Zinsen im internationalen StRecht, München 1985; *Becker*, Erschleichung der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen, DStJG 8 Köln 1985 S. 171; *Arnold*, The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International comparison, Canadian Tax Foundation, Toronto 1986; OECD, International Tax Avoidance and Evasion, Paris 1987; *Deloitte, Haskins & Sells*, Treaty Shopping, Deventer 1988; Schrifttum zum Abkommensmißbrauch s. auch vor Anm. 156, zum AStG vor Anm. 124.

105

I. Terminologie

Der Begriff StFlucht ist schillernd und umstritten; eine einheitliche Definition hat sich bisher nicht herausgebildet. Übereinstimmung scheint zu bestehen, daß es bei StFlucht um die StErsparnis durch internationale Verlagerung von StQuellen unter Ausnützung des Belastungsgefälles zwischen verschiedenen Staaten geht (s. die Darstellung der verschiedenen Ansätze bei *Kluge*, Int. StRecht, aaO S. 14 ff. mwN). Der Begriff hat einen negativen Beigeschmack und beinhaltet offenbar auch eine subjektive Komponente (Absicht der StMinimierung). Damit wird er praktisch unbrauchbar.

Die englische Terminologie unterscheidet tax avoidance und tax evasion.

▷ *Tax avoidance* wird in dem Standardwerk „International Tax Avoidance“, Deventer 1979, folgendermaßen definiert:

„International tax avoidance is the reduction of tax liability through the movement or non movement of persons or funds across tax boundaries by legal methods“ (S. 29; genauer aber ähnlich S. 338).

Der Begriff ist objektiv und neutral formuliert. Er nimmt weder auf subjektive Absichten noch auf die ethische oder strafrechtliche Bewertung des Verhaltens Bezug.

▷ *Tax evasion* hat demgegenüber den Beigeschmack des Illegalen (vgl. ebendort S. 338, ferner *J. van Hoorn* in *Avery Jones*, Tax Havens, aaO S. 1).

In diesem Sinne wäre es terminologisch vorzuziehen, internationale StAusweicheung als Oberbegriff zu verwenden. Soweit die StAusweichung darin besteht,

die Tatbestandserfüllung zu vermeiden, wäre von StVermeidung zu sprechen, wird der Tatbestand erfüllt, ohne die resultierende StSchuld zu begleichen, wäre internationale StHinterziehung gegeben. StVermeidung umfaßt bei diesem Verständnis auch mißbräuchliche Gestaltungen.

Eine spezielle Form der internationalen StAusweichung ist das sog. „*treaty shopping*“, im Deutschen mit Erschleichung oder Ausnutzung der Abkommensberechtigung bzw. mit Abkommensmißbrauch oder -gebrauch übersetzt (s. *Becker*, DStJG 8 S. 171; *Krabbe*, StbJb. 1985/86 S. 403). Es handelt sich um bewußte Vorkehrungen (vor allem Einschaltung von Zwischenpersonen), um in den Genuß der Abkommensberechtigung und damit von Abkommensbegünstigungen zu gelangen (*Lebner*, CDFI vol. 68 a, 1983 S. 204; ausführlich Anm. 156 f.).

II. Erscheinungsformen

106

Die Strategien der internationalen StAusweichung sind praktisch unüberblickbar, weil sie von den Details der materiellen Rechtsordnung abhängen. Immerhin lassen sich typische und häufige Erscheinungsformen feststellen (vgl. *International Tax Avoidance*, aaO S. 31 ff.; ferner der sog. Oasenbericht, BTDrucks. 4/2412):

- ▷ *Vermeidung der Begründung eines Wohnsitzes* in einem Hochsteuerland.
- ▷ *Verlegung des Wohnsitzes* aus einem Hochsteuerland in ein Niedrigsteuerland, vor allem um ESt. auf Kapitaleinkünfte und Veräußerungsgewinne zu vermeiden. Unterschieden wird die reale (vollständige, unbedingte, totale) Auswanderung, mit der sämtliche Brücken zum bisherigen Wohnsitzstaat abgebrochen werden, von der vorübergehenden bzw. unvollständigen Auswanderung. Im letzten Fall bleiben soziale und vor allem wirtschaftliche Bindungen zum bisherigen Wohnsitzstaat aufrecht.
- ▷ *Wahl des Sitzortes einer Körperschaft* in einem Niedrigsteuerland, zB durch Gründung einer *Basisgesellschaft*.
Darunter wird eine in einem Niedrigsteuerland durch ausländische Kapitalgeber errichtete Kapitalgesellschaft verstanden, die im Basisland keine oder nur geringe wirtschaftliche Interessen verfolgt (*Kluge*, Int. StRecht, aaO S. 76 ff.). Kennzeichen der Basisgesellschaft sind somit Sitz in einem niedrig besteuerten Land, die Beherrschung durch ausländisches Kapital und wirtschaftliche Interessen ebenfalls im Ausland. Die Aufgaben der Basisgesellschaft können verschieden sein. Sie reichen von der bloßen Briefkastenfunktion über die Verwaltung von Beteiligungen (Holdinggesellschaften) bis zu Patentverwertung, Ein- und Verkauf oder Erbringung von Planungs-, Beratungsaufgaben und sonstigen Dienstleistungen.
- ▷ *Vermeidung der Begründung von Betriebsstätten* in Hochsteuerländern.
- ▷ *Transfer von Einkommen bzw. Kosten* durch Ansatz entsprechender Verrechnungspreise.
- ▷ *Verlagerung von Kapital* oder Wirtschaftsgütern in StOasen.

Die Beurteilung der internationalen StAusweichung kann angesichts der Vielfalt der Erscheinungsformen notwendigerweise nicht einheitlich ausfallen (*Jagdfeld*, StuW 1972 S. 258). Der Begriff deckt die unbedenkliche totale Auswanderung ebenso wie die mit der Absicht der StHinterziehung errichtete ausländische Briefkastenfirma. Bei allen Maßnahmen, die gegen die internationale StAusweichung getroffen werden, muß eine heikle Balance zwischen der Forderung nach internationaler Freizügigkeit der Person und der Produktionsfaktoren und der Forderung nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte eingehalten werden. Das StFluchtphänomen zwingt zur Auseinanderset-

zung mit der StRechtfertigung (s. auch *K. Vogel*, DStJG 8 S. 17 ff.): Ist die St. ein Preis für die Leistungen und den Schutz, die das öffentliche Gemeinwesen dem wirtschaftenden Stpfl. gewährt, so lassen sich Maßnahmen zur Bekämpfung der StFlucht leichter rechtfertigen als bei einer Begründung der Besteuerung durch eine formale Opfertheorie. – Die rechtspolitische Problematik kommt deutlich im Bericht der StRefKomm. zum Außensteuerrecht zum Ausdruck.

III. Methoden zur Bekämpfung der Steuerflucht

Zur Bekämpfung der StFlucht können eingesetzt werden:

- die allgemeinen Regeln des nationalen StRechts,
- spezielle, gegen StFlucht gerichtete Regeln des nationalen StRechts,
- spezielle Klauseln in DBA.

Anwendung des allgemeinen StRechts: Allgemeine stl. Rechtsanwendungsregeln oder verfahrensrechtliche Instrumente lassen sich häufig auch zur Bekämpfung von StFlucht einsetzen. Dazu gehören die wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form), die Ignorierung von Scheingeschäften, die Beachtung des Geschäftszweckes, die Nichtanerkennung mißbräuchlicher Gestaltungen, erhöhte Mitwirkungspflichten des Stpfl. bei Auslands Sachverhalten, Verschiebungen der Beweislast, Meldepflichten bzw. verstärkte Kontrolle bei Auslandsaktivitäten (vgl. „International Tax Avoidance“, aaO I S. 191 ff.).

In der Bundesrepublik ist insbes. umstritten, ob § 42 AO (Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten) auf mißbräuchliche Gestaltungen zur Erlangung von Abkommensvorteilen anzuwenden ist. In der Literatur scheint die überwiegende Zahl der Autoren von der Annahme eines eigenen ungeschriebenen Mißbrauchs tatbestandes im DBA-Recht auszugehen, der die Anwendung des § 42 AO ausschließt, obwohl das Ergebnis übereinstimmen kann.

K. Vogel, StuW 1985 S. 369; *ders.*, DStJG 8 S. 279; *Mössner*, DStJG 8 S. 264; *Wassermeyer*, DStJG 8 S. 71. Für eine Anwendung von § 42 AO hingegen *Krabbe*, StbJb. 1985/86 S. 411 f.; *Piltz*, BB 1987 Beil. 14 zu Heft 18 S. 5; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 42 Tz. 39. Gegen eine Anwendung von § 42 AO oder ungeschriebener Mißbrauchsregeln offenbar *Becker*, European Taxation 1988 S. 383; *Killius*, Intertax 1989 S. 342.

Der BFH geht, sofern ein DBA keine ausdrückliche Mißbrauchsregel enthält, von der Anwendbarkeit des § 42 AO aus (BFH I R 234/73 v. 21. 1. 76, BStBl. S. 513; I R 201/82 v. 5. 3. 86, BStBl. S. 496).

Ebenso ist umstritten, ob § 42 AO bei beschränkter StPflicht nicht oder nur eingeschränkt zum Tragen komme.

Gegen eine Anwendung: *Becker*, DStJG 8 S. 263; *Crezelius*, B 1984 S. 530; dafür: *Wassermeyer*, DStJG 8 S. 71; *Krabbe*, StbJb. 1985/86 S. 411 f.; *Piltz*, aaO S. 6.

BFH I R 89/80 v. 29. 10. 81, BStBl. 1982 S. 150 wird oft als Beleg für die eingeschränkte Anwendung genannt (zB *Becker*, European Taxation 1988 S. 383), dürfte dies aber nicht aussagen (*Piltz*, aaO S. 5).

Stellungnahme: Der sog. Abkommensmißbrauch besteht regelmäßig nicht in einer StUmgehung sondern in der mißbräuchlichen Erlangung von Abkommensvorteilen (Erschleichung). Die Frage ist somit idR, ob bei einer bestimmten Gestaltung die Anwendung eines DBA bzw. einer (günstigen) DBA-Norm zu bejahen oder zu verneinen ist. Soweit das DBA für spezielle Gestaltungen explizit Regelungen trifft, ist die Frage nach diesen zu beurteilen; es ist davon auszugehen, daß mit der speziellen Vorschrift die Gestaltung abschließend geregelt ist, für die Anwendung von § 42 AO ist kein Platz. Die Existenz derartiger Regelungen besagt jedoch nicht, daß außerhalb dieser Fälle nur reine Wortlautinterpretation

in Betracht käme. Nach der hier vertretenen Auffassung ist belastende Analogie und teleologische Reduktion in engen Grenzen auch im StRecht zulässig (vgl. Anm. 663) und § 42 AO eine Norm mit lediglich deklarativem Inhalt (vgl. Anm. 468). Es ist kein überzeugender Grund zu sehen, warum der in § 42 AO zum Ausdruck kommende Rechtsgedanke nicht auch auf die Anwendung von DBA übertragen werden könnte und müßte. Aus der Sicht des nationalen StAnspruches, und nur dieser steht letztlich zur Diskussion, ist auch die Einräumung der Abkommensberechtigung ein Problem der Gleichbehandlung (aA *Becker*, *European Taxation* 1988 S. 384).

Ergibt die Auslegung der DBA, daß die Gestaltung zwar dem Wortlaut nach, nicht aber nach Sinn und Zweck unter das DBA fällt, so ist im Wege teleologischer Reduktion auf Nichtanwendbarkeit zu entscheiden.

Ebensowenig ist eine zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflicht differenzierende Anwendung des § 42 AO angebracht. Soweit von Ausländern (Nicht-Ansässigen) verwirklichte Sachverhalte dt. StRecht berühren, ist weder ein dogmatischer noch ein rechtspolitischer Grund für eine eingeschränkte oder Nicht-Anwendung des § 42 AO zu sehen.

Spezielle gesetzliche Maßnahmen umfassender Art gegen StFlucht gibt es gegenwärtig in den USA (seit 1962, Subpart F des IRC), Deutschland (Außensteuergesetz 1972), Kanada (1972), Japan (1978), Frankreich (1980), Großbritannien (1984).

Inhaltlich sind die Maßnahmen vergleichbar (vgl. Landesberichte in CDFI vol. 68 a, 1983); im wesentlichen bedient man sich folgender Instrumente:

- Erstreckung der (unbeschränkten) StPflicht auf eine bestimmte Zeit nach der Wohnsitzverlegung bzw. (in den USA) auf die Zeit nach Aufgabe der Staatsbürgerschaft;
- Besteuerung von Vermögenswerten im Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung (Wegzugbesteuerung);
- Maßnahmen zur Fixierung angemessener Verrechnungspreise;
- Besteuerung der nicht ausgeschütteten Gewinne von Auslandsgesellschaften entweder bei Sitz in Niedrigsteuerländern oder bei unzureichender (fehlender) eigener wirtschaftlicher Zwecksetzung (sog. Passiveinkünfte).

Spezielle Mißbrauchsregelungen in DBA: s. Anm. 156 f.

Einstweilen frei

108, 109

D. Überblick über das deutsche Außensteuerrecht

I. Übersicht

110

Das Außensteuerrecht umfaßt im Sinn der hier verwendeten Terminologie (s. Anm. 95) die Normen innerdeutschen Ursprungs, die sich speziell mit grenzüberschreitenden Sachverhalten befassen.

Materiellrechtlich lassen sich die einschlägigen Normen des Ertragsteuerrechts folgendermaßen gliedern:

► *Maßnahmen für unbeschränkt Stpflichtige:*

- ▷ Einseitige Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (§§ 34 c und 34 d EStG; § 26 KStG);
- ▷ Behandlung von Auslandsinvestitionen:
 - Entstrickungsgrundsatz,

- Investitionen in Entwicklungsländern: bis 1981 EntwicklungsländersteuerG, § 26 Abs. 3 KStG,
- Auslandsinvestitionsgesetz (ab 1990 aufgehoben),
- Behandlung von Auslandsverlusten gem. § 2a EStG;
- ▷ Begünstigungen für Auslandstätigkeiten, Zuzugsbegünstigung;
- ▶ *Maßnahmen für beschränkt Stpflichtige*: §§ 49 ff. EStG;
- ▶ *Verbindung von StFlucht*: AußensteuerG.

Verfahrensrechtlich gilt gem. § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Stpfl. bei Auslandssachverhalten (s. hierzu Komm. zur AO), die durch § 17 AStG für die Zugriffsbesteuerung spezifiziert wird.

Die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in StSachen regelt § 117 AO und das auf der EG-Richtlinie 77/799/EWG v. 19. 12. 77 beruhende EG-Amtshilfe-Gesetz (BGBl. 1985 I S. 2436).

II. Unbeschränkt Steuerpflichtige

111 1. Einseitige Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen

Schrifttum: s. bei den Erl. zu § 34c EStG.

Das dt. EStG beruht bei ansässigen Personen auf dem Welteinkommensprinzip. Ausländische Einkünfte werden grundsätzlich nach innerstaatlichem Recht ermittelt; zu Besonderheiten der Gewinnermittlung s. jedoch Anm. 114–117. Die Besteuerung in der Bundesrepublik nach dem Welteinkommensprinzip kommt bei internationalen Aktivitäten regelmäßig in Konflikt mit der Besteuerung im Quellenstaat.

Einseitige Maßnahmen zur Beseitigung oder Milderung von internationalen Doppelbesteuerungen gehen schon auf das EStG 1925 zurück (Ermächtigung des RdF, Anordnungen bezüglich der Anrechnung einer im Ausland erhobenen ESt. auf die dt. ESt. zu treffen: § 9 Abs. 1 EStG 1925). Gem. § 55 EStDV 1955 konnte die ausländische ESt. vom Betrag der stpfl. in- und ausländischen Einkünfte abgezogen werden, womit aber lediglich erreicht wurde, daß der im Ausland für EStZahlungen aufgewendete Betrag nicht nochmals der Besteuerung unterlag. Daneben wurde auf der Basis von RdF-Erlassen ein Freistellungsverfahren praktiziert (s. § 34c Anm. 1).

Eine Bereinigung der Rechtslage brachte das StÄndG v. 5. 10. 56, BGBl. I S. 781 mit § 34c (1980 neu gefaßt und ergänzt durch § 34d). Die Vorschrift sieht in Fällen, in denen kein DBA besteht, grundsätzlich die Anrechnung der auf ausländ. Einkünfte entfallenden ausländ. ESt auf die dt. ESt. vor. Es handelt sich um eine Normalanrechnung mit per-country-limitation (s. Anm. 101). Statt der Anrechnung wird auf Antrag die ausländ. ESt. vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (§ 34c Abs. 2). In Ausnahmefällen kann die Verwältung die auf ausländ. Einkünfte entfallende ESt. erlassen oder pauschalieren (§ 34c Abs. 5). Für ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen gewährt § 34c Abs. 4 statt der Anrechnung oder des Abzuges eine begünstigte Besteuerung.

Für Körperschaften sieht § 26 KStG zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ebenfalls die Anrechnung der ausländ. Steuer vor. Bei Auslandsdividenden kommt nach § 26 Abs. 2 KStG unter bestimmten Voraussetzungen eine Anrechnung der von (aktiv tätigen) Tochtergesellschaften gezahlten Steuer in Betracht (indirekte StAnrechnung) als Ersatz für ein internationales Schachtelprivileg, sofern nicht nach DBA eine StBefreiung (Schachtelprivileg) eingreift.

112, 113 Einstweilen frei.

2. Behandlung von Auslandsinvestitionen

a) Überblick

114

Auslandsinvestitionen werden zunächst beeinflußt durch die innerstaatlichen Vorschriften über die stl. Behandlung des Kapital- und Gütertransfers zu Investitionszwecken ins Ausland. Hier spielt die sog. Entstrickungslehre eine erhebliche Rolle.

Eine stl. Förderung von Auslandsinvestitionen der dt. Wirtschaft wurde zunächst für Projekte der Entwicklungshilfe eingeführt (§ 34 d EStG seit StÄndG 1961, dann Entwicklungshilfe-Steuergesetz 1963 und Entwicklungsländer-Steuergesetz 1974), später allgemein im Auslandsinvestitionsgesetz 1969 verankert, das jedoch durch das StReformG 1990 aufgehoben wurde (zT Übernahme in § 2 a EStG).

Der Bekämpfung von als unerwünscht angesehenen Auslandsinvestitionen dient hingegen die durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20. 12. 82, BGBl. I S. 1857, eingeführte Bestimmung des § 2 a EStG, die bestimmte ausländische Verluste vom Verlustausgleich und -abzug ausschließt.

b) Entstrickungsgrundsatz

115

Die stl. Folgen der Überführung von Wirtschaftsgütern in einen ausländ. Betrieb (Betriebsstätte) des Stpfl. sind im EStG nicht ausdrücklich geregelt. Nach der Rspr. bewirkt die Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland eine Herauslösung der stillen Reserven aus der dt. Besteuerungshoheit (Entstrickung), die es rechtfertigt, die Überführung einer Gewinnrealisierung gleichzustellen, weil (und soweit) andernfalls die im Inland gebildeten stillen Reserven endgültig der dt. Besteuerung entzogen werden. Die Gefahr des Verlustes des Besteuerungsrechtes wird speziell bei Vorliegen eines DBA gesehen, das auf der Freistellungsmethode beruht, weil in diesem Fall davon ausgegangen wird, daß eine Besteuerung der stillen Reserven nach Überführung ins Ausland abkommensrechtlich nicht mehr möglich sei.

Die Entstrickungspraxis geht zurück auf das Urt. des RFH v. 21. 10. 36, RStBl. 1937 S. 424. Das Urteil qualifiziert die Überführung eines Wirtschaftsgutes vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte als Entnahme und Einlage. Auf gleicher Linie unter Anwendung des finalen Entnahmebegriffes BFH I 266/65 v. 16. 7. 69, BStBl. 1970 S. 175; I R 55/66 v. 28. 4. 71, BStBl. S. 630 zur Betriebsverlegung ins Ausland; VIII R 111/69 v. 30. 5. 72, BStBl. S. 760. Die FinVerw. nimmt ein allgemeines Prinzip der StEntstrickung an, das in der Entnahmeregeln des § 4 EStG lediglich ein (sinnfälliges) Beispiel finde. „Dieses Prinzip kann mit der Formel ‚Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung‘ umschrieben werden“ (Stellungnahme des BdF in BFH I 266/65 v. 16. 7. 69 aaO); ähnliche Begründung zu § 6 a EStG (BTDrucks. 6/2883 S. 18). Überblick über die Entwicklung der Entstrickungstheorie s. *K. Vogel*, StuW 1974 S. 193, 196.

Im Schrifttum wird die Entstrickungslehre überwiegend abgelehnt.

Vgl. Nachweise in § 5 Anm. 49 u [8] und § 17 Anm. 112; ferner *Vogel*, DBA S. 385 sowie bei *Schaumburg*, DStJG 4 S. 250 Fn. 13; *Lebner*, CDFI vol. 68 a, 1983 S. 200; *Kluge*, Int. StRecht, aaO S. 153; *Mössner*, CDFI vol. 71 a, 1986, S. 134; *Kumpf*, StbJb. 1988/89 S. 399.

Bezweifelt wird zunächst, ob den verstreuten Vorschriften ein allgemeines Rechtsprinzip „Entstrickung“ entnommen werden kann. Ferner wird ins Treffen geführt, daß das im StRecht anzunehmende Verbot belastender Analogie der Anwendung des Entstrickungsgrundsatzes auf nicht ausdrücklich geregelte Fälle entgegenstehe. Schließlich wird die Entstrickungslehre im außensteuerlichen Kontext für vom Ansatz her verfehlt erachtet: Die Prämisse, daß bei Überführung von Wirtschaftsgütern in einen ausländischen Betrieb (Betriebsstätte) stille Reser-

ven der dt. Besteuerung verlorengehen, treffe nicht zu: Nach den dem OECD-Musterabkommen entsprechenden DBA werde zwar der Gewinn ausländischer Betriebsstätten im Wohnsitzstaat von der Steuer freigestellt. Dies gelte jedoch nach dem Prinzip des *dealing-at-arm's-length* nicht, soweit dieser Gewinn aus im Inland gebildeten stillen Reserven bestehe (*Schaumburg*, aaO S. 253 ff. mwN). – Der Kritik ist uE zuzustimmen.

Der außensteuerliche Entstrickungsgrundsatz ist in verschiedenen Rechtsvorschriften ausdrücklich außer Kraft gesetzt worden (§ 1 AIG, § 3 EntwLStG), in andere Gesetze ist er ausdrücklich aufgenommen worden (§ 6 AStG).

116 c) Investitionen in Entwicklungsländern

Schrifttum: *Fischer*, Entwicklungshilfe und Steuern, Inst. FuSt. Heft 61 Bonn 1960; *Börnstein*, Entwicklungshilfe-Steuerrecht, Komm., Baden-Baden 1964; *Längsfeld*, Das Entwicklungshilfe-Steuerrecht, B 1964 S. 6; *Menck*, Steuern und Auslandsinvestitionen, Hamburg 1972; *Flick/Husmann*, Das neue Entwicklungshilfe-Steuerrecht, Köln 1975; *Treskow*, Förderung ausl. Direktinvestitionen in Entwicklungsländern durch StVergünstigungen, Göttingen 1977; *Endres*, Die Besteuerung von Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, München 1986.

Direktinvestitionen in Entwicklungsländern werden als sinnvolle Ergänzung der durch Kapitaltransfers und technische Hilfe geleisteten Entwicklungshilfe angesehen. Sie wurden und werden vielfältig gefördert, um den speziellen wirtschaftlichen und politischen Risiken dieser Investitionen Rechnung zu tragen. Die stl. Förderung der Investitionen in Entwicklungsländern hat zum Ziel, die Wirtschaftlichkeit von Investitionen zu verbessern, das Investitionsrisiko zu vermindern und derart dt. Unternehmer zu Direktinvestitionen in Entwicklungsländern anzuregen. Die Förderungsmaßnahmen wurden zuletzt im wesentlichen geregelt im Entwicklungsländer-Steuerrecht (EntwLStG) v. 21. 5. 79 (BGBl. I S. 564, geändert durch Art. 7 StÄndG v. 20. 8. 80, BGBl. I S. 1545; außer Kraft gesetzt durch 2. HaushaltsstrukturG v. 22. 12. 81). Die Begünstigungen des EntwLStG umfaßten im wesentlichen:

- ▷ *Bildung einer (befristet) steuerfreien Rücklage* für Kapitalanlagen in Entwicklungsländern (§§ 1 und 2): Begünstigte Kapitalanlagen waren Beteiligungen an KapGes., bestimmte Darlehen an KapGes., Einlagen in PersGes. und die Zuführung von BetrV. Die Gesellschaft, der Betrieb oder die Betriebsstätte mußte im Entwicklungsland bestimmte förderungswürdige Tätigkeiten entfalten. Die zugeführten Kapitalanlagen mußten in abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, in zum Anlagevermögen gehörendem Grund und Boden oder in Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens bestehen oder bis zum Ende des zweiten auf die Zuführung folgenden Wirtschaftsjahres zur Anschaffung oder Herstellung solcher Wirtschaftsgüter verwendet werden. Die Kapitalanlage mußte zum Betriebsvermögen eines inländ. Betriebs gehören, der seinen Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt. Die Höhe der Rücklage betrug 100 vH oder 40 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kapitalanlage je nach dem, ob es sich um Entwicklungsländer der Gruppe 1 oder 2 handelte (Aufzählung und Zuordnung in § 6 EntwLStG). Die Rücklage war spätestens ab dem sechsten, auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen.
- ▷ *Verzicht auf Besteuerung stiller Reserven* bei Erwerb begünstigter Kapitalanlagen durch Sacheinlagen bzw. bei Kapitalanlagen, die in Sacheinlagen bestanden (gleichbedeutend mit Verzicht auf Anwendung des Entstrickungsgrundsatzes).
- ▷ *Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven*, sofern bei einer durch die Verhältnisse im Entwicklungsland bedingten Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft bzw. einer Veräußerung des Betriebes etc. ein stpfl. Gewinn entstand (§ 4).

Außerkräfttreten des EntwLStG: Mit Art. 34 des 2. HaushaltsstrukturG v. 22. 12. 81, BGBl. I S. 1523, wurde das EntwLStG außer Kraft gesetzt. Auf Kapitalanlagen, die nach dem 31. 12. 81 vorgenommen werden, sind die Begünstigungen

ges grundsätzlich nicht mehr anwendbar (§ 11). Die Begründung führt an, aus bisher vorliegenden wissenschaftlichen Untersuchungen lasse sich ableiten, daß die stl. Förderungsmaßnahmen des Gesetzes für die Investitionsentscheidungen der dt. Unternehmer nur eine untergeordnete Rolle gespielt hätten. Stl. Vergünstigungen seien offenbar kein geeignetes Mittel, Investitionsströme in die besonders riskanten least developed countries zu lenken. In den weniger risikoreichen Ländern würden die Investitionen offenbar auch ohne stl. Förderung vorgenommen.

Fortbestehende Förderungsmaßnahme: Eine spezielle Förderungsmaßnahme für Investitionen in Entwicklungsländern enthält weiterhin § 26 Abs. 3 KStG: Bei Tochtergesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in einem Entwicklungsländern wird fingiert, daß der anrechenbare StBetrag ohne Rücksicht auf die tatsächliche Höhe der im Ausland gezahlten Gewinnsteuern dem StBetrag entspricht, der nach dt. KStRecht auf die betreffenden Gewinnanteile entfällt (somit im Ergebnis keine KSt. auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern – Quasischachtelprivileg; zu den Voraussetzungen im einzelnen s. Erl. zu § 26 KStG). Vom Außerkraftsetzen des EntwLStG ist diese Vorschrift vorerst nicht betroffen (vgl. FinMin. NRW v. 15. 3. 82, B 1982 S. 1035).

d) Auslandsinvestitionsgesetz

117

Schrifttum: *Debatin*, Neugestaltung der Besteuerung von Auslandsinvestitionen, DStZ 1969 S. 273; *Längsfeld*, Auslandsinvestitionsgesetz, B 1969 S. 2253; *Hinne*, Die stl. Erleichterungen durch das AuslandsinvestitionsgG, DStR 1971 S. 583; *Söffing*, Zweifelsfragen zum Gesetz über stl. Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft, FR 1971 S. 233; *Hillert*, Stl. Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen, IWB F. 3, Deutschland Gr. 1 S. 201; *Reuter*, Das Gesetz über stl. Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen, IWB F. 3, Deutschland Gr. 1 S. 265; *Flick|Wassermeyer|Becker*, Komm. zum Außensteuerrecht, 4. Aufl. (Loseblattwerk), Bd. 2 Auslandsinvestitionsgesetz (mit zahlr. wN); *Krabbe* in *Blümich* XIII., Bd. 5.

Bereits im RegE eines 2. StÄndG 1968, BTDrucks. 5/3890, war ein neuer § 2a EStG vorgesehen, der den Ausgleich von Betriebsstättenverlusten aus DBA-Ländern mit inländ. Einkünften ermöglichen sollte. Im Zuge der parlamentarischen Beratungen schlug der FinAussch. des BTages ein besonderes Gesetz über stl. Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der dt. Wirtschaft mit weiteren stl. Begünstigungen vor, in das auch der geplante § 2a aufgenommen werden sollte. Mit diesem Gesetz sollten stl. Hemmnisse, die sich bei Auslandsinvestitionen der dt. Wirtschaft als besonders störend ausgewirkt hatten, beseitigt und die allgemein für dringend erachtete Steigerung der dt. Direktinvestitionen im Ausland erreicht werden. Das „Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft“ (AIG) wurde als Art. 2 des StÄndG 1969 v. 18. 8. 69, BGBl. I S. 1211, erlassen.

Durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 88, BGBl. I S. 1093, BStBl. I S. 224 wurde das AIG ab 1990 aufgehoben (s. unten).

Regelungsinhalt des AIG: Das AIG sah im wesentlichen Regelungen in vier Bereichen vor:

► *Zeitweiliger Steuerverzicht bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland (§ 1):* Bei Auslandsinvestitionen in Form der Überführung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ins Ausland kann bis zur Höhe der infolge der Überführung aufzulösenden stillen Reserven eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die nach 5 Jahren jährlich mit mindestens $\frac{1}{5}$ gewinnerhöhend aufzulösen ist. Die Vorschrift gilt bei Sacheinlagen in ausländische Kapital- und Personengesellschaften und bei Zuführung von Betriebsvermögen in einen ausländi-

schen Betrieb (Betriebsstätte) des Stpfl. Sie ist eine Reaktion auf die von Verwaltung und Judikatur praktizierte Entstrickungslehre (s. Anm. 115).

► *Berücksichtigung ausländischer Verluste bei Vorliegen eines DBA (§ 2 AIG; s. jetzt § 2a Abs. 3 EStG)*: Bei Fehlen eines DBA können Verluste ausländischer Betriebe oder Betriebsstätten unmittelbar mit den inländischen Einkünften des Stpfl. ausgeglichen werden. Besteht hingegen ein DBA, das auf der Freistellungsmethode beruht, so werden nicht nur die Gewinne, sondern nach verbreiteter Auffassung auch die Verluste ausländischer Betriebsstätten von der inländischen Besteuerung abgeschirmt (s. hierzu und zur Kritik Anm. 103). § 2 AIG (jetzt § 2a Abs. 3 EStG) erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen unbeschränkt Stpfl. den Abzug solcher Verluste vom Gesamtbetrag der inländischen Einkünfte. Die Verlustberücksichtigung ist idR nicht endgültig. Die ausgeglichenen oder abgezogenen Verluste sind (ohne zeitliche Befristung) nachzuersteuern (Hinzurechnung zu inländischen Einkünften), wenn und soweit sich in späteren Jahren bei den betreffenden ausländischen Betriebsstätten ein Gewinn ergibt. Die Nachversteuerung unterbleibt, wenn der Stpfl. nachweist, daß im betreffenden Staat der Verlust in anderen Jahren als im Verlustentstehungsjahr nicht berücksichtigt wird.

Die Vorschrift war rechtspolitisch umstritten. Der BRat hielt eine Verlustberücksichtigung bei DBA-Ländern für sachlich nicht gerechtfertigt: „Da die ausländischen Gewinne bei der Inlandsbesteuerung außer Betracht bleiben, ist es konsequenterweise nicht zu rechtfertigen, die Verluste zu Lasten der deutschen Besteuerung zu berücksichtigen“ (BTDrucks. 5/3890 Anl. 2 zu Art. 2 Nr. 1). Die BReg. sah darin hingegen einen geeigneten Schritt, um die dt. Außenwirtschaft von störenden Steuerhemmnissen zu befreien und auf dem Weltmarkt mit gleichen Wettbewerbschancen auszustatten (BTDrucks. 5/3890 Anl. 3 zu Art. 2 Nr. 1). – Nach *Vogel*, DBA S. 1096 ff. beruht die Vorschrift auf falschen Prämissen, da auch bei einem DBA mit Freistellungsmethode Auslandsverluste bei der inländischen Besteuerung berücksichtigt werden können.

► *Bildung steuerfreier Rücklagen für Verluste ausländischer Tochtergesellschaften (§ 3 AIG)*: Verluste ausländischer Tochtergesellschaften können nach den allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften im Inland nur auf dem Wege einer Teilwertabschreibung der Beteiligung stl. berücksichtigt werden. Diese Lösung wurde als zu eng und als Behinderung von Investitionen in ausländischen Tochtergesellschaften empfunden (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 5/4287). Inländischen Unternehmen, die über ausländische Tochtergesellschaften investieren, wird daher gestattet, bei Verlusten der Auslandsgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen eine gewinnmindernde Rücklage zu bilden. Erforderlich ist eine mindestens 50 vH-Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Begünstigt sind nur Anlaufverluste, dh. Verluste in den ersten 5 Wirtschaftsjahren nach Erreichen der 50 vH-Grenze. Die Rücklage darf nicht gebildet werden, soweit eine Teilwertabschreibung der Beteiligung durchgeführt wurde, und ist überdies mit dem Ansatz der Beteiligung in der Bilanz begrenzt. Im Ergebnis gleicht sie daher einer besonderen Teilwertabschreibung als einem echten Verlustausgleich (*Ritter*, FR 1978 S. 401). Die Rücklage ist aufzulösen, wenn (soweit) die ausländische Tochtergesellschaft in einem auf das Verlustjahr folgenden Wirtschaftsjahr einen Gewinn erzielt, spätestens aber am Ende des fünften auf ihre Bildung folgenden Jahres.

► *Übertragung stiller Reserven auf Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 4 AIG)*: Nach § 4 AIG konnten dt. Unternehmen von ihren Beteiligungen an anderen dt. Unternehmen auf Beteiligungen an ausländ. KapGes. überwechseln, ohne die hierbei aufgedeckten stillen Reserven sofort versteuern zu müssen. Im Ergebnis wurde damit § 6b EStG, dessen Anwendbarkeit bei Auslandsbeteiligungen zweifelhaft sein konnte, auf Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften ausgedehnt.

Die Vorschrift wurde bereits durch das 2. Haushaltsstrukturgesetz v. 22. 12. 81, BGBl. I S. 1523 aufgehoben und in modifizierter Form in § 6b übernommen (s. § 6b Anm. 196 ff.). Zur Begründung s. BTDrucks. 9/842.

► **Gemeinsame Voraussetzung (Aktivitätsklausel, § 5 AIG):** Die Anwendung der Begünstigungen des AIG ist davon abhängig, daß die Gesellschaft bzw. der Betrieb im Ausland eine aktive (produktive) gewerbliche Tätigkeit (die Herstellung von Waren, Gewinnung von Bodenschätzen, die Bewirkung gewerblicher Leistungen etc.) zum Gegenstand hat (§ 5 AIG). Nicht begünstigt sind Land- und Forstwirtschaft und die bloße Vermögensverwaltung. Unter den gewerblichen Tätigkeiten selbst sind insbes. ausgenommen die Herstellung von Waffen, die Errichtung von Betrieben im Bereich des Fremdenverkehrs, die Vermietung und Verpachtung inklusive Lizenzvergabe. Dazu *Bordwin*, FR 1982 S. 53; *Kieschke* ua., DStZ 1982 S. 80.

Außerkräfttreten des AIG: Durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 88, BGBl. I S. 1093, BStBl. I S. 224, wurden die Vergünstigungen des AIG aufgehoben. Nach der Begründung handelt es sich um eine Maßnahme des Subventionsabbaus, die zugleich der Vereinfachung dient (BTDrucks. 11/2157). § 2 ist jedoch in § 2a Abs. 3 und 4 EStG übernommen worden.

e) Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 2a Abs. 1 und 2 EStG

118

Schrifttum: s. bei den allgemeinen Erl. zu § 2a EStG.

Eine dem § 2 AIG gegenläufige Vorschrift wurde durch das Haushaltsbegleitgesetz v. 20. 12. 82, BGBl. I S. 1857, BStBl. I S. 972, in das EStG eingeführt. Die Vorschrift (§ 2a Abs. 1 u. 2) verbietet – unter Durchbrechung des Welteinkommensprinzips – die Berücksichtigung von Verlusten aus bestimmten ausländischen Quellen und Tätigkeiten bei der Ermittlung des dt. Einkommens. Derartige Verluste können nur mehr mit ausländischen Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen bzw. in den folgenden 7 Jahren abgezogen werden.

Die Vorschrift gilt für Verluste ausländischer land- und forstwirtschaftlicher bzw. gewerblicher Betriebsstätten, für Beteiligungen als stiller Gesellschafter an einem ausländischen Unternehmen, für partiarische Darlehen an ausländische Schuldner sowie für Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem ausländischem Vermögen. Ausgenommen sind Verluste aus gewerblichen Betriebsstätten, die der Aktivitätsklausel (Produktivitätsklausel des § 2a Abs. 2; gleichlautend mit § 5 AIG, s. Anm. 117) genügen. Die Vorschrift richtet sich gegen volkswirtschaftlich unerwünschte Auslandsinvestitionen speziell in Form von Verlustzuweisungsmodellen. Kritik und verfassungsrechtliche Bedenken s. Erl. zu § 2a EStG Anm. 4 u. 5.

Einstweilen frei.

119

3. Begünstigungen für Auslandstätigkeiten; Zuzugsbegünstigung

120

Auslandstätigkeitserlaß: Nach diesem Erlaß (BStBl. 1983 I S. 470) verzichtet die Bundesrepublik bei ArbN, die für begrenzte Zeit zur Verrichtung bestimmter Tätigkeiten im Ausland weilen, auf eine Besteuerung der für diese Tätigkeit gezahlten Bezüge. Voraussetzung ist, daß mit dem betreffenden Staat kein DBA besteht.

Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 64 EStG: Im Ausland eingesetzte Arbeitnehmer inländischer ArbG genießen mit bestimmten auslandsbezogenen Einkunftsanteilen (Auslandszuschläge, Kaufkraftausgleich) eine sachliche StBefreiung, und zwar differenziert nach öffentlichen und privaten Arbeitgebern (Einzelheiten s. § 3 Anm. 380 ff.).

Zuzugsbegünstigung: Gemäß § 31 EStG konnte die FinVerw. bei Eintritt in die unbeschränkte StPflcht durch Zuzug aus dem Ausland für die Dauer von 10 Jahren eine begünstigende Pauschbesteuerung gewähren. Die Vorschrift ist durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093) aufgehoben worden.

121 Einstweilen frei.

122 III. Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger

Schrifttum: s. § 49 vor Anm. 2.

Die stl. Erfassung der inländischen Aktivitäten von Ausländern bildet den zweiten Schwerpunkt des Außensteuerrechts. Das dt. EStG geht davon aus, daß bei Personen, denen eine durch die Ansässigkeit vermittelte persönliche Nahebeziehung zum Inland fehlt, die Besteuerung nur die aus inländischen Quellen zufließenden Einkünfte erfassen darf. Die Konkretisierung des Quellenprinzips nimmt § 49 EStG durch taxative Aufzählung der sog. inländischen Einkünfte vor.

Durch das sog. *KuponStG* v. 25. 3. 65, BGBl. I S. 147, wurden die Zinsen aus Anleihen und anderen festverzinslichen Wertpapieren, die sich in der Hand von Ausländern befanden, aus währungspolitischen Gründen in den KapErtrStAbzug einbezogen (Aufhebung durch das StBerG 1985 mit Wirkung ab 1. 8. 84).

Zur Behandlung ausländ. Investmentgesellschaften s. § 16 AuslandInvestmentG.

Die sog. isolierende Betrachtungsweise wurde für die Qualifikation der einzelnen Einkünfte durch die Judikatur entwickelt (RFH v. 7. 2. 29, RStBl. S. 193; BFH I 112/57 S v. 20. 1. 59, BStBl. S. 133). Danach ist bei beschränkt Stpfl. die Qualifikation der Einkünfte allein nach den im Inland beobachteten Verhältnissen vorzunehmen (*Debatin*, B 1962 S. 178; *Birkholz*, BB 1972 S. 172; *Scholtz*, DStZ 1974 S. 245). Das bedeutet insbes., daß inländische Einkünfte aus Vermögensverwaltung, die einem ausländischen Gewerbebetrieb zufließen, nicht kraft der Subsidiaritätsklausel als gewerbliche Einkünfte qualifiziert werden müssen und damit – mangels Betriebsstätte – der inländischen Besteuerung entzogen sind (*Kluge*, Int. StRecht, aaO S. 126 f.). Die isolierende Betrachtungsweise ist durch das Ges. v. 5. 9. 74, BGBl. I S. 2165 im EStG verankert worden (§ 49 Abs. 2; vgl. dazu *Clausen*, DStZ 1974 S. 319).

Die Ermittlung der Einkünfte beschränkt Stpfl. erfolgt im wesentlichen nach den gleichen Regeln wie bei unbeschränkt Stpfl., wirft aber andere (zusätzliche) praktische Probleme auf. Die Lösung dieser praktischen Detailfragen, speziell was die Ermittlung der Gewinne gewerblicher Betriebsstätten von Ausländern im Inland angeht, bleibt der Rspr. und Lehre überlassen (s. hierzu § 49 Anm. 59–67, § 50 Anm. 25–50; ferner BFH I R 49/84 v. 20. 7. 88, BStBl. 1989 S. 140).

Die stl. Behandlung der beschränkt Stpfl. ist geprägt durch die Prinzipien der Territorialität und der Objektivierung (*Korn|Dietz|Debatin*, Systematik, II Rz. 17). Bei beschränkt Stpfl. wird nur ein Ausschnitt ihrer gesamten Aktivität erfaßt, nämlich derjenige, der einen Inlandsbezug aufweist. Die Besteuerung erfolgt nach Art eines Schedulensystems. Daraus folgt notwendigerweise, daß eine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse nicht oder nur eingeschränkt in Betracht kommt. Insbes. kommen daher bei beschränkt Stpfl. die Vorschriften über Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen nicht zur Anwendung. Ob die derzeit bestehenden Unterschiede zur unbeschränkten StPflcht und die Ungleichmäßigkeiten zwischen den einzelnen inländischen Einkünften gerechtfertigt sind, ist allerdings zweifelhaft (vgl. *Wassermeyer*, DStJG 8 S. 62 ff.; s. aber auch BVerfG 1 BvR 519/87 v. 24. 2. 89, StRK EStG 1975 § 36 b R. 2a).

Ein Teil der für beschränkt Stpfl. geltenden Sondervorschriften trägt wirtschafts-politischen Charakter. Dazu zählt der Ausschluß beschränkt Stpfl. von der KStAnrechnung (s. hierzu § 50 Anm. 200 ff.; keine Bedenken BVerfG 1 BvR 519/87, aaO).

Zum Begriff der erweiterten beschränkten StPflcht s. Anm. 127.

Einstweilen frei.

123

IV. Bekämpfung von Steuerflucht, Überblick über das Außensteuergesetz

Schrifttum:

1. Gesamtdarstellungen: *Flick|Wassermeyer|Becker*, Komm. zum Außensteuerrecht, 4. Aufl. Köln (Loseblattwerk); *Böttcher|Beinert|Hennerkes*, AStG, DBA Deutschland-Schweiz, 1972; *Wöhrle|Schelle|Gross*, AStG, Komm. (Loseblattwerk), Stuttgart; *Rudolph*, Außensteuerrecht, Komm. (Loseblattwerk), Frankfurt; *Lipps*, Außensteuerrecht, Bonn 1978; *Debatin* in *Korn|Dietz|Debatin*, Doppelbesteuerung, Systematik, II Rz. 110 ff.; *Menger*, Handbuch des Außensteuerrechts, Köln (Loseblattwerk); *Menck* in *Blümich* XIII., Bd. 5.

2. Aufsätze: *H. Vogel*, Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, BB 1971 S. 1185; *Becker*, Zur Änderung des Außensteuerrechts, DStR 1972 S. 359; *Debatin*, Außensteuerreformgesetz, DStZ 1972 S. 265; *Bellstedt*, Außensteuerreformgesetz (engl. Übersetzung), Köln 1972; *Kluge*, AStG und DBA, AWD 1972 S. 411; *Becker*, Grenzen im AStG, StbJb. 1972/73 S. 479; *Hellwig*, Das AStG, eine Problembereicherung für die Steuerfachwelt, DStZ 1973 S. 13; *Flick|Wassermeyer*, Das AStG, AG 1973 S. 77; *Haas*, Beteiligung an ausländischen Gesellschaften – Probleme des AStG, DStR 1973 S. 527; *Runge|Ebling|Baranowski*, Die Anwendung des AStG, Heidelberg 1974; *Debatin*, Anwendungsgrundsätze zum AStG, B 1974, Beil. Nr. 15 zu H. 36; *Krabbe*, Das AStG, NSt, Internat. StRecht (Nr. 4/1974); *Debatin*, Die Praktikabilität des AStG, JbFStR 1974/75 S. 226; *Bellstedt*, Schwerpunkte des Außensteuerrechts, StKongrRep. 1978 S. 361; *Vogel|Ellis* u.a., StOasen und Außensteuergesetze, München 1981; *Rainer*, Rechtsmißbrauch bei Basisgesellschaften im Ausland, § 42 AO, KÖSDI 8/1982 S. 4720; *Baranowski*, Gewinnrealisierung durch Wohnsitzverlegung ins Ausland, IWB v. 10. 10. 83, F. 3 Deutschland Gr. 3 S. 671; *Mössner*, Die internat. StFlucht, in *Hansmeyer* (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, Berlin 1983; *Wassermeyer*, Überlegungen zum Anwendungsbereich des § 1 AStG, BB 1984 S. 1501; *ders.*, Elf Jahre AStG, RIW/AWD 1984 S. 461; *ders.*, 15 Jahre AStG, DStR 1987 S. 635; *Ritter*, Brauchen wir ein neues StFluchtgesetz?, Inst. f. Ausl. u. Internat. Finanz- und StWesen, Hamburg 1987; vgl. ferner das Schrifttum vor Anm. 95 und 105.

1. Entwicklung

124

StFlucht als güter- oder personenbezogene StVermeidung durch Ausnützung des internationalen StGefälles entwickelte sich in der Bundesrepublik Deutschland erst mit zunehmendem Wohlstand, Abbau der Devisenbewirtschaftung und Wiedereinführung der Freizügigkeit im internationalen Wirtschaftsverkehr (zur StFluchtbekämpfung in der Zwischenkriegszeit vgl. *Jagdfeld*, StuW 1972 S. 258 – 260).

Der Oasenbericht: Der dt. BTag ersuchte 1962 die BReg. „einen Bericht über die Wettbewerbsverfälschungen zu erstatten, die sich aus der Sitzverlagerung ins Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben“ (BTBeschl. v. 12. 4. 62, Umdruck 75). Dieser Bericht wurde 1964 erstattet (BTDrucks. 4/2412; bekannt geworden unter dem Titel Oasenbericht). Er gibt einen Überblick über die Versuche zur Erlangung von StVorteilen unter Ausnutzung des internationalen StGefälles, über bestehende Schranken gegen die Erlangung von StVorteilen und über Möglichkeiten zur Bekämpfung der dargestellten Praktiken. Der Bericht weist insbes. auf die Wohnsitzverlegung und die Errichtung von Kapitalge-

sellschaften in Niedrigsteuerländern hin. Als bestehende Schranken gegen die Erlangung von StVorteilen nennt der Bericht die beschränkte StPflcht und die §§ 6, 14 und 15 StAnpG.

Der Oasenerlaß (koordinierter Ländererlaß, BStBl. II 1965 S. 74) versuchte, in Anwendung des geltenden Rechts die Maßstäbe zu fixieren, nach denen Einkommens- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer die stl. Anerkennung zu versagen ist. Er arbeitete mit den Vorschriften des StAnpG betr. Schein- und mißbräuchliche Gestaltungen (hierzu *Debatin*, B 1965 S. 1024).

Die gesetzliche Basis des Oasenerlasses wurde im Schrifttum in Zweifel gezogen (insbes. *Rädler/Raupach*, DStZ 1968 S. 249; dazu *Debatin*, DStZ 1968 S. 361).

Bericht der Steuerreformkommission: 1970 legte die StRefKomm. unter Vorgriff auf ihr umfassendes Gutachten einen „Bericht der Steuerreformkommission zum Außensteuerrecht“ vor (Schriftenreihe des BdF Heft 16, Bonn 1970).

► *Wesentliche Vorschläge* (aaO S. 73 ff.):

- keine Fluchtsteuer;
- bei Wohnsitzverlegung in ein niedrig besteuernendes Land prinzipiell Anerkennung der Gestaltung im Hinblick auf das Rechtsgut der Freizügigkeit; Inanspruchnahme der im betreffenden DBA vorgesehenen Vorteile aber erst nach Ablauf von 5 Jahren seit Auswanderung; diese Sanktion sollte durch Revision der betroffenen DBA erreicht werden;
- für im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligungen an inländ. KapGes. sollte die Wohnsitzverlegung einer Veräußerung gleichgestellt werden;
- die Verbringung von Wirtschaftsgütern in eine ausländ. Niederlassung sollte als stpflichtige Entnahme gelten, sofern die Erfassung der stillen Reserven nicht aufgrund eines DBA gesichert war;
- Zurechnung des Gewinnes von ausländ. Vermögensverwaltungsgesellschaften zum dt. Anteilseigner unter Anrechnung der ausländ. Steuer bei gemischten Gesellschaften;
- Anerkennung des Schachtelprivilegs über die Grenze.

► *Keine gesetzlichen Maßnahmen* hielt der Bericht für erforderlich hinsichtlich

- des Ansatzes angemessener Verrechnungspreise;
- der Thesaurierung von Gewinnen in Kapitalgesellschaften, die im Ausland einer der dt. Besteuerung vergleichbaren Belastung unterworfen sind;
- der Thesaurierung von Gewinnen in ausländischen KapGes., die im Produktions-, Handels- oder Dienstleistungsbereich tätig sind; bei gemischten Gesellschaften sollten Vermögensverwaltungseinkünfte bis zu 30 vH des Gesamtgewinnes unschädlich sein.

Außensteuerreformgesetz: Die BReg. kombinierte in ihrem Gesetzesvorschlag die Maßnahmen zur Bekämpfung der StFlucht mit Maßnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen und konnte damit die Bedenken der Wirtschaftsverbände zerstreuen. Das Außensteuerreformgesetz („Gesetz zur Wahrung der stl. Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der stl. Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen“) v. 8. 9. 72, BGBl. I S. 1713, BStBl. I S. 450 regelte folgende Bereiche:

- *Art. 1:* Die Maßnahmen zur Bekämpfung der StFlucht wurden in Art. 1 als „Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)“ zusammengefaßt. Den Vorstellungen der StRefKomm. wurde dabei nur teilweise gefolgt.
- *Art. 2* führte die indirekte StAnrechnung bei der KSt. ein.
- *Art. 3 und 4* brachten das internationale Schachtelprivileg bei der Gewerbeertragsteuer und im Bewertungsrecht.

„Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes“ enthält das Schreiben des BdF v. 11. 7. 74, BStBl. I S. 442.

2. Überblick über das Außensteuergesetz

a) Grundsätzliches

125

Schwerpunkte des AStG sind die Beseitigung von ungerechtfertigten StVorteilen durch Wohnsitzverlegung in das stgünstigere Ausland und durch stsparenden Einsatz von ausländischen KapGes. (Basisgesellschaften). Gleichzeitig werden Instrumente gegen internationale Gewinnverlagerungen geschaffen. Im einzelnen lassen sich die Maßnahmen des AStG in folgende Teilbereiche gliedern:

- Einkünfteberichtigung bei international verflochtenen Unternehmen;
- erweiterte beschränkte StPflcht bei Wohnsitzverlegung in Niedrigsteuerländer;
- Besteuerung stiller Reserven in Beteiligungen an KapGes. bei Wohnsitzverlegung;
- Maßnahmen gegen Basisgesellschaften.

b) Berichtigung von Einkünften international verflochtener Unternehmen (§ 1 AStG)

126

Werden Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen mit einer nahestehenden Person dadurch gemindert, daß im Rahmen dieser Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart werden, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Personen vereinbart hätten, so sind die Einkünfte entsprechend zu berichtigen. § 1 Abs. 2 AStG definiert den Begriff der nahestehenden Person (Verflechtung durch wesentliche Beteiligung, durch beherrschenden Einfluß, durch sonstige besondere Einflußmöglichkeiten oder Interessenidentität). Abs. 3 stellt eine Richtlinie für die häufig erforderliche Einkünfte schätzung auf: mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte ist auf die normale Verzinsung des eingesetzten Kapitals bzw. auf die Umsatzrendite abzustellen.

Bedeutung des § 1 AStG: Nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 6/2883) ist die Norm als innerstaatliche Ergänzung (Ausfüllung) zu dem gleichlautenden Grundsatz des DBA-Rechtes (Grundsatz des dealing at arm's length; vgl. Art. 9 OECD-MA) anzusehen. Nach bisherigem Recht sei es nur möglich gewesen, bestimmte Gewinnverlagerungen zu korrigieren, ein umfassender Rechtsmaßstab für eine Regulierung des Gesamtbereiches der internationalen Gewinnverschiebungen habe jedoch gefehlt.

Geltungsbereich des § 1 AStG: Die Norm regelt nicht die internationale Gewinnverlagerung innerhalb ein und desselben Unternehmens (desselben Stpfl.; s. dazu Art. 7 OECD-MA), sondern zwischen verschiedenen, aber einander nahestehenden Stpfl.

Verhältnis zu anderen nationalen Einkünfteberichtigungsvorschriften: Die Vorschrift gilt nur „unbeschadet anderer Vorschriften“; die allgemeinen Vorschriften der AO sowie die Vorschriften über verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen und Entnahmen haben demnach Vorrang (*Debatin*, DStZ 1972 S. 265 f.; *Flick/Wassermeyer/Becker*, § 1 AStG Anm. 55; *Wassermeyer*, DStR 1987 S. 635). Ein wichtiger Anwendungsbereich verbleibt für § 1 AStG, weil unentgeltliche Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen nach der Rspr. des BFH keine verdeckten Einlagen darstellen (vgl. BFH GrS 2/86 v. 26. 10. 87, BStBl. 1988 S. 348). Auf das Problem der Gegenberichtigung beim anderen Unternehmen geht das Gesetz nicht ein.

Verhältnis zu den Art. 9 OECD-MA entsprechenden DBA-Vorschriften:

Die DBA-Vorschriften erlauben nur die Berichtigung von Gewinnverlagerungen, die auf gesellschaftsrechtlicher Einflußnahme beruhen, schließen aber dafür alle kaufmännischen und finanziellen Beziehungen ein. Nach hA ist eine Art. 9 OECD-MA entsprechende Klausel eines DBA für sich alleine keine ausreichende Rechtsgrundlage für eine Einkommenserhöhung (*Vogel*, DBA S. 457 mwN; BFH IR 153/77 v. 21. 1. 81, BStBl. S. 517). § 1 AStG ist daher eine umfassende innerstaatliche Berichtigungsvorschrift, die eingreift, wenn es die entsprechende Klausel des DBA erlaubt. Umgekehrt begrenzen aber die DBA-Vorschriften eine nach innerstaatlichem Recht mögliche Gewinnberichtigung (Schrankenwirkung des DBA). In diesem Sinn *Flick/Wassermeyer/Becker*, § 1 AStG Anm. 16 ff.; *Vogel*, DBA S. 457; *Becker*, IWB v. 10. 10. 83, F. 3 Deutschland Gr. 1 S. 851; anders allerdings *Debatin*, DStZ 1971 S. 385, 388 f. und die Auffassung der FinVerw.: „Dem Sinn und Zweck der DBA entspricht es nicht, Berichtigungen von Einkünften, die sachlich geboten sind, für bestimmte Fälle zu verbieten“ (Einführungsschreiben zum AStG, aaO Pkt. 1.14).

§ 1 AStG entspricht etwa sec. 482 IRC in den USA. Diese Vorschrift war Anlaß für detaillierte regulations der US-amerikanischen FinVerw. (abgedruckt bei *Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG, § 1 Anh. I).

Von der OECD wurde am 16. 5. 79 ein Bericht über die Verrechnungspreise bei international tätigen Unternehmungen verabschiedet (OECD, Transfer Pricing, hierzu *Becker*, FR 1980 S. 478). Die dt. FinVerw. hat am 23. 2. 83 Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen veröffentlicht (BdF-Schreiben, BStBl. 1983 I S. 218), die den Maßstab des Fremdverhaltens, wie er für die Preisberechnung zwischen verbundenen Unternehmen anzuwenden ist, zu konkretisieren versuchen.

127 **c) Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete (§§ 2–5 AStG)**

Ziel dieser Regeln ist es, Personen, die ihren Wohnsitz in einen Staat mit niedrigem StNiveau verlegen, aber erhebliche Wirtschaftsinteressen in der Bundesrepublik Deutschland beibehalten, einer Besteuerung zu unterwerfen, die der StLst konkurrierender inländischer Unternehmen und Investoren entspricht (Leitsätze der BReg. v. 17. 12. 70; *Flick/Wassermeyer/Becker*, § 2 S. 3).

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht: Das Gesetz realisiert dieses Ziel nicht durch eine Erstreckung der unbeschränkten StPflcht über den Zeitpunkt des Wegzuges hinaus sondern durch eine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht (s. auch § 1 Anm. 13).

Die Vorschrift trifft natürliche Personen, die

- in den letzten 10 Jahren vor Ende der unbeschränkten StPflcht als dt. Staatsbürger insgesamt mindestens 5 Jahre unbeschränkt estpfl. waren;
- in einem niedrig besteuerten ausländischen Gebiet oder in keinem ausländischen Gebiet ansässig sind und
- wesentliche wirtschaftliche Interessen in der Bundesrepublik Deutschland haben.

Niedrigsteuerländer sind im wesentlichen solche, deren ESt. um mehr als $\frac{1}{3}$ unter der dt. ESt. liegt bzw. die Ausländern erhebliche StVorteile einräumen (§ 2 Abs. 2 AStG). Wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland liegen vor (§ 2 Abs. 3 AStG),

- wenn der Stpfl. Unternehmer oder Mitunternehmer eines inländischen Gewerbebetriebes ist oder eine wesentliche Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft besitzt,

- wenn die „nicht ausländischen“ Einkünfte mehr als 30 vH der Gesamteinkünfte betragen oder 120 000 DM übersteigen,
- wenn das Vermögen, das zu „nicht ausländischen“ Erträgen führt, mehr als 30 vH des Gesamtvermögens beträgt oder 300 000 DM übersteigt.

Personen, auf die diese Voraussetzungen zutreffen, sind für einen Zeitraum von 10 Jahren nach Ende des Jahres, in dem ihre unbeschränkte StPflcht geendet hat, beschränkt estpfl. nicht nur mit den inländischen Einkünften iS des § 49 sondern mit allen Einkünften, „die bei unbeschränkter EStPflcht nicht ausländische Einkünfte im Sinn des § 34 c Abs. 1 EStG sind“. Der Hintergrund der Regelung ist darin zu sehen, daß der Kreis der nicht ausländischen Einkünfte nach § 2 AStG über den der inländischen Einkünfte iS des § 49 EStG hinausgeht.

§§ 3 und 4 AStG erstrecken die erweiterte beschränkte StPflcht auch auf die Vermögensteuer und die Erbschaftsteuer.

Bedeutung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht: Gegenüber der „normalen“ beschränkten StPflcht nach § 49 EStG bedeutet die erweiterte beschränkte StPflcht vor allem:

- ▷ *Erweiterung der StPflcht auf alle nicht-ausländischen Einkünfte*, die nicht schon in § 49 EStG genannt sind, insbes. Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von beweglichem Vermögen im Inland, Einkünfte aus Spekulationsgeschäften iS des § 22 Nr. 2, wiederkehrende Bezüge iS des § 22 Nr. 1, Leistungen iS des § 22 Nr. 3 EStG;
- ▷ *Anwendung des Progressionsvorbehaltes* auf alle beschränkt stpfl. Einkünfte (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG);
- ▷ *keine Abgeltung der ESt.* durch Abzugsbesteuerung (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG; Annäherung an synthetische ESt.);
- ▷ *Anwendung des Mindeststeuersatzes* von 25 vH lt. § 50 Abs. 3 EStG mit der Maßgabe, daß die ESt. die StAbzugsbeträge nicht unterschreiten darf.

Die Zusatzbesteuerung entfällt, soweit der Stpfl. nachweist, daß seine StBelastung aus der normalen und erweiterten beschränkten StPflcht diejenige übersteigt, die bei unbeschränkter StPflcht gegeben wäre.

Nach BVerfG-Beschluß 2 BvL 2/83 v. 14. 5. 86, BStBl. S. 628 ist die Regelung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden; sie widerspricht insbesondere nicht Art. 2 Abs. 1, Art. 3 oder Art. 14 GG.

Kritisch zur erweiterten beschränkten StPflcht und für entsprechende Reform der (allgemeinen) beschränkten StPflcht: *Wassermeyer*, DStJG 8 S. 72 ff.

Zwischengeschaltete Gesellschaften (§ 5 AStG): Durch § 5 AStG soll ausgeschlossen werden, daß die erweiterte beschränkte StPflcht durch Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft, auf die die in der Bundesrepublik Deutschland bestehenden wirtschaftlichen Interessen übertragen werden, umgangen werden kann. Die Einkünfte der zwischengeschalteten Gesellschaft werden in diesem Fall dem Gesellschafter selbst zugerechnet und unterliegen der erweiterten beschränkten Stpfl. (die §§ 7 ff. AStG sind in diesem Fall nicht anwendbar, weil sie voraussetzen, daß die Anteilseigner der ausländischen Gesellschaft unbeschränkt stpfl. sind).

Verhältnis zu DBA: Die Vorschriften der §§ 2–5 AStG sind nur anwendbar, soweit das jeweilige DBA es zuläßt. Abkommensmäßig sind jedoch die Grundsätze der §§ 2–5 AStG nur im Verhältnis zur Schweiz durchgesetzt worden. Im Verhältnis zu anderen DBA-Ländern werden die Vorschriften idR durch die abweichenden DBA-Regeln blockiert (*Wassermeyer*, DStR 1987 S. 637).

128 d) **Erfassung der stillen Reserven in wesentlichen Beteiligungen bei Wohnsitzverlegung ins Ausland (§ 6 AStG)**

Bei natürlichen Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland insgesamt mindestens 10 Jahre unbeschränkt stpfl. waren, greift bei Wohnsitzverlegung ins Ausland § 17 EStG (StPflcht für Gewinne aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen an KapGes.) für Beteiligungen an inländ. KapGes. so ein, als wäre die Beteiligung bei Wegzug veräußert worden. Die im Inland angesammelten stillen Reserven sollen damit einer Wegzugsbesteuerung unterworfen werden. Die Regierungsbegründung wollte die Vorschrift (im Hinblick auf den Entstrickungsgrundsatz) als bloße Klarstellung verstanden wissen (BTDrucks. VI/2883, Tz. 25, 75, 76). Dieser Auffassung ist nicht zu folgen (s. Anm. 115). Auch aus BFH VIII R 109/75 v. 26. 1. 77 (BStBl. S. 283) ergibt sich, daß der Vorschrift in erheblichem Umfang konstitutive Bedeutung zukommt. Sie findet ihre Erklärung darin, daß es die Bundesrepublik Deutschland in den älteren DBA verabsäumt hatte, sich das Besteuerungsrecht auf Veräußerungsgewinne von derartigen Anteilen insoweit vorzubehalten, als die stillen Reserven während der Dauer der unbeschränkten StPflcht entstanden waren. Das Verhältnis der Vorschrift zu den DBA ist rechtspolitisch problematisch; Doppelbesteuerung ist nicht ausgeschlossen (s. *Flick/Wassermeyer/Becker*, § 6 AStG Anm. 2; *Wassermeyer*, DStR 1987 S. 638).

Die aus der Beteiligung weiterhin fließenden Erträge unterliegen idR der normalen oder erweiterten beschränkten StPflcht.

129 e) **Zugriffsbesteuerung bei Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7 – 14 AStG)**

Problemstellung: Als Zentralproblem der StFlucht sah die Bundesregierung die Einschaltung sog. *Basisgesellschaften* an, die dadurch gekennzeichnet seien, daß sie keiner aktiven werbenden Tätigkeit nachgehen, ihr Einkommen im Sitzstaat nicht oder nur gering zu versteuern haben und damit das thesaurierte Einkommen gegen die dt. Besteuerung abschirmen (Leitsätze der BReg. v. 17. 12. 70, *Flick/Wassermeyer/Becker*, § 7 S. 2).

Der BFH war mit Basisgesellschaften erstmals 1971 befaßt. Er stützte sich auf die allgemeinen Vorschriften des StAnpG, und zwar zunächst auf die Bestimmungen zur Treuhand (jetzt § 39 AO; vgl. BFH III R 125 – 127/70 v. 21. 5. 71, BStBl. S. 721), in der Folge ausschließlich auf die StUmgebungsvorschrift (Mißbrauch; jetzt § 42 AO). Nach dieser Rspr. erfüllen Basisgesellschaften in der Rechtsform der GmbH im niedrig besteuerten Ausland den Tatbestand des Rechtsmißbrauchs vor allem dann, wenn für ihre Einschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und wenn sie keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten (BFH VIII R 142/73 v. 29. 7. 76, BStBl. 1977 S. 263; zusammenfassend VIII R 11/77 v. 9. 12. 80, BStBl. 1981 S. 339, 341). BFH I R 201/82 v. 5. 3. 86, BStBl. S. 496 hat klargestellt, daß auch bei Basisgesellschaften neben der StErsparnis die StUmgehungsabsicht beim Einschaltenden erforderlich sei, bei Fehlen wirtschaftlicher Gründe aber die Umgehungsabsicht vermutet werden könne.

Als wirtschaftlicher Grund kommt auch in Betracht, daß die Basisgesellschaft im Basisland und/oder in Drittländern und im Inland Beteiligungen von einigem Gewicht erwerben soll, um bei den Gesellschaften, an denen die Beteiligungen bestehen, geschäftsleitende Funktionen wahrzunehmen (BFH VIII R 155/71 v. 24. 2. 76, BStBl. 1977 S. 265). Die Basisgesellschaft muß nicht, wie die geschäftsleitende Holding als Organträger (BFH I 252/64 v. 17. 12. 69, BStBl. 1970 S. 257), die umfassende Konzernleitung über mehrere abhängige Unternehmen ausüben. Es genügt die Wahrnehmung einzelner Funktionen einer geschäftsleitenden Hol-

ding, wie vor allem die Finanzierung mehrerer Tochtergesellschaften (BFH I R 135/70 v. 29. 1. 75, BStBl. S. 553). Andererseits reicht es nicht aus, daß die Basisgesellschaft ohne sonstige unternehmerische Betätigung geschäftsleitende Funktionen nur gegenüber *einer* Tochtergesellschaft ausübt (BFH I R 122/66 v. 15. 4. 70, BStBl. S. 554) oder lediglich Anteile an einer oder an mehreren Tochtergesellschaften hält und sich dabei auf die Ausübung der Gesellschafterrechte beschränkt (BFH VIII R 155/71 aaO).

Problemlösung: Die durch das AStG getroffene Lösung setzt nicht bei der ausländischen Gesellschaft (Negierung der Rechtspersönlichkeit) sondern beim inländischen Gesellschafter an, indem ihm die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft so zugerechnet werden, als wären sie ausgeschüttet worden und hätten bereits seine Leistungsfähigkeit erhöht (vorweggenommene Ausschüttungsbesteuerung; *K. Vogel*, DStJG 8 S. 13). StVorteile, die sich aus dem internationalen StGefälle ergeben, bleiben bei aktiver Tätigkeit der Auslandsgesellschaft unberührt.

Voraussetzungen:

► *Beherrschung einer Auslandsgesellschaft durch Inländer*, dh. Beteiligung von unbeschränkt stpfl. (natürlichen oder juristischen) Personen an einer ausländischen (nicht unbeschränkt stpfl.) Körperschaft iS des KStG zu mehr als der Hälfte. Beteiligungen durch Personen, die der erweiterten beschränkten StPfl. unterliegen, und durch mittelbar Beteiligte sind einzubeziehen (§ 7). Gleichgültig ist, ob die Beteiligung von einer oder mehreren Personen gehalten wird bzw. ob zwischen den mehreren Beteiligten irgendwelche Verbindungen bestehen. Auch Kleinstbeteiligungen werden bei insgesamt bestehender Mehrheit deutscher Beteiligter erfaßt.

► *Qualifikation der ausländischen Gesellschaft als Zwischengesellschaft*, dh. Bezug von Einkünften, die nicht aus werbender Tätigkeit stammen. Die „passiven“ Einkünfte werden negativ durch Aufzählung der unschädlichen Einkünfte (aus werbender Tätigkeit) definiert (§ 8 Abs. 1). Grundsätzlich gehören zu den passiven Einkünften auch Beteiligungseinkünfte, womit die Gefahr besteht, daß Einkünfte aus werbender Tätigkeit durch Zwischenschaltung einer Holdinggesellschaft in schädliche passive Einkünfte verwandelt werden; das erklärt die Ausnahme des § 8 Abs. 2 zur sog. Landesholding einerseits, zur Funktionsholding andererseits (*Kluge*, Int. StRecht, aaO S. 94f.). – § 13 AStG soll bewirken, daß bei anderen Holdingeinkünften die StBegünstigungen eingeräumt werden, die bei Direktbezug durch die inländische Muttergesellschaft eingreifen würden.

► *Niedrigbesteuerung*, dh. Ertragsteuerbelastung der Einkünfte von nicht mehr als 30 vH (§ 8 Abs. 3).

Rechtsfolgen: Die niedrig besteuerten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft aus passivem Erwerb sind bei den inländischen Anteilseignern stpfl. (§ 7 Abs. 1 AStG). Technisch wird ihre Erfassung durch die Konstruktion einer Dividendenausschüttung (Hinzurechnungsbetrag, § 10 AStG) gesichert. Der Hinzurechnungsbetrag besteht aus den Einkünften nach Abzug der ausländischen Ertrags- und Vermögensteuer. Er wird nach dt. Recht ermittelt (§ 10). Gem. § 12 AStG kann der unbeschränkt Stpfl. den Antrag stellen, die im Ausland vom Hinzurechnungsbetrag gezahlte Steuer auf die dt. ESt. oder KSt. anzurechnen; in diesem Fall wird der Hinzurechnungsbetrag vorher nicht um die ausländische Steuer gemindert.

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Zum Verhältnis von §§ 7–14 AStG zu den allg. Vorschriften des StRechts, insbes. zu § 42 AO vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker*, § 7 AStG Anm. 9: Vorrang des AStG; anders Einföhrungserlaß zum AStG,

BStBl. 1974 I S. 442 Tz. 7.02. Dazu *Rainer*, KÖSDI 8/1982 S. 4720, 4722. Zur Rechtfertigung und zum Verhältnis von §§ 7 ff. AStG zu den allg. Regeln des EStG (KStG) *K. Vogel*, DStJG 8 S. 11 ff.

Ergänzende Vorschriften: § 14 AStG rundet die Maßnahmen gegen Basisgesellschaften ab. Die Vorschrift will Umgehungen entgegenwirken, die durch die Einschaltung einer weiteren Zwischengesellschaft bewirkt werden könnten. Gedacht ist an den Fall, daß die zu erfassenden Auslandseinkünfte der Zugriffsbesteuerung durch die Zwischenschaltung einer weiteren Gesellschaft entzogen werden. Diese Gesellschaft könnte nur mit den an sie ausgeschütteten Dividenden der Zugriffsbesteuerung unterliegen. Durch § 14 AStG werden die Einkünfte der nachgeschalteten Zwischengesellschaft der zusätzlich eingeschobenen Zwischengesellschaft zugerechnet. Diese Zurechnung erstreckt sich auch auf negative Einkünfte (BFH I R 41/82 v. 20. 4. 88, BStBl. S. 868; I R 91/87 v. 28. 9. 88, BStBl. 1989 S. 13).

Die materiellrechtlichen Vorschriften des AStG werden ergänzt durch umfangreiche Offenlegungs- und sonstige Sachverhaltsaufklärungspflichten (§§ 16 und 17 AStG).

130 f) Beurteilung des AStG

Das AStG versucht, einen Kompromiß zwischen der Forderung nach (auch internationaler) Freizügigkeit in der Gestaltung wirtschaftlicher Angelegenheiten einerseits und der Forderung nach Gleichmäßigkeit und Wettbewerbsneutralität der Besteuerung andererseits herzustellen. Es ist selbstverständlich, daß das Resultat je nach Standort des Betrachters unterschiedlich bewertet wird: Während dem einen die Regeln zu wenig weit gehen, konstatieren andere erhebliche Beschränkungen der wirtschaftlichen Freizügigkeit und beanstanden die Wirtschaftsfeindlichkeit (vgl. die Hinweise bei *Jagdfeld*, StuW 1972 S. 263; ferner *Ritter* und *Koch* in *Vogel/Ellis*, aaO S. 75, 83). Weitgehende Übereinstimmung besteht, daß das Gesetz kompliziert formuliert und schwierig zu handhaben ist. Das Verhältnis zu den allgemeinen Regeln des innerstaatlichen Rechts und zu den DBA ist zT unklar, zT problematisch. Der Oasenerlaß steht weiterhin neben dem AStG.

Ausführliche Kritik und Reformvorschläge bei *Wassermeyer*, DStR 1987 S. 635.

131–139 Einstweilen frei.

E. Das Doppelbesteuerungsrecht

Schrifttum: *Korn/Dietz/Debatin*, Doppelbesteuerung (Loseblatt), 8. Aufl. München; *Debatin*, Wesen und Anwendung der DBA, AWD 1962 S. 61; *Weber-Fas*, Internat. StRechtsprechung, Köln/Berlin/Bonn/München 1970; *Philipp*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren, Wien 1971; *Schulze-Brachmann*, Doppelbesteuerung, Texte der DBA Westeuropa und USA mit Kurzkomm., Stuttgart/Wiesbaden 1973; *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Bern/Stuttgart 1974; *Manke*, Neue Entwicklungen beim Abschluß von DBA, StuW 1976 S. 93; Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens. Bericht des Fiskalausschusses der OECD, 1977 (hrsg. v. BdF); *Grützner*, DBA. Ein Leitfaden für die Praxis, Herne/Berlin 1978; *Weber-Fas* (Hrsg.), Höchststrichterliche Rspr. zu internat. DBA, 2 Bde, Tübingen 1978; *Weber*, Handausgabe der DBA, Herne/Berlin 1982; *Weber-Fas*, Staatsverträge im Internat. StRecht, Tübingen 1982; *K. Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen, Komm., München 1983 (zitiert: *Vogel*, DBA); *Debatin*, Probleme der internat. Doppelbesteuerung, in Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. IV, Tübingen 1984 S. 269; *Mössner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Vorzüge, Nachteile,

aktuelle Probleme, in *K. Vogel* (Hrsg.), Grundfragen des Internat. StRechts, DStJG 8, Köln 1985 S. 135; *Debatin*, System und Auslegung der DBA, B 1985 Beil. 23; *Shannon*, Die DBA der USA – Abkommenspolitik und Abkommensrecht, München 1987; *Debatin*, Entwicklungstendenzen im Internationalen StRecht und nationalen Außensteuerrecht im Lichte der neueren höchstrichterlichen Rspr., DStZ 1987 S. 211; *Becker*, Double-tax conventions and the conflict between international agreements and subsequent domestic laws, Intertax 1988 S. 257; *ders.*, Treaty Shopping, Treaty Override, European Taxation 1988 S. 383; *Manké*, StReform u. DBA, Wprg. 1989 S. 70; *Debatin*, Zum Grundverständnis der DBA, RIW 1988 S. 727; *Fischer-Zernin*, GATT versus Tax Treaties?, Intertax 1989 S. 236, 310; *Sauren|Schultze*, Der Konflikt zwischen § 2a EStG und den DBA, RIW 1989 S. 553; *Nieland*, DBA als Problem der innerstaatl. Rechtsetzung, Frankfurt/M. u. a. 1989; *Becker*, Die Besteuerung von Betriebsstätten, B 1989 S. 10; *Debatin*, Das Betriebsstättenprinzip der dt. DBA, B 1989 S. 1692, 1739.

I. Entwicklung

140

Bilaterale Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung finden sich in Deutschland seit der 2. Hälfte des 19. Jhdts. (insbes. Übereinkunft zwischen Preußen und Sachsen über die direkten Steuern v. 16. 4. 1869 sowie Vertrag zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zwischen Preußen und Österreich v. 21. 6. 1899). Das erste DBA des Deutschen Reiches wurde 1925 mit dem Königreich Italien abgeschlossen.

Musterabkommen des Völkerbundes: Bemühungen um eine Verdichtung des Abkommensnetzes und eine Harmonisierung der Abkommen wurden erstmals im Schoß des Völkerbundes entfaltet. 1928 verabschiedete der Völkerbund das erste Vertragsmuster (in der Folge mehrmals überarbeitet, zuletzt Musterabkommen von London, 1946). Während dieses Modell eher den Interessen der Kapitalausfuhrländer entsprach, stand in dem 1943 beschlossenen, auf die amerikanischen Verhältnisse zugeschnittenen Modellabkommen von Mexiko das Besteuerungsrecht des Quellenstaates im Vordergrund. – Eine besondere Bedeutung für die Abkommenspraxis hat keines der beiden Modelle erlangt.

OECD-Musterabkommen (OECD-MA): Nach dem 2. Weltkrieg wurden die Bemühungen von der OEEC bzw. später von der OECD fortgesetzt, die 1956 einen StAusschuß einsetzte. Dieser legte 1963 ein vollständiges Musterabkommen mit offiziellem Kommentar und zusammenfassendem Bericht vor. Den Mitgliedstaaten wurde vom Rat der OECD empfohlen, ihre Bemühungen um den Abschluß von DBA fortzusetzen und diesen das MA zugrunde zu legen. 1977 wurde aufgrund der zwischenzeitlich erworbenen Erfahrungen eine revidierte Fassung des MA und des Kommentars verabschiedet. Die OECD-MA stellen – der einigermaßen ausgeglichenen Wirtschaftssituation der OECD-Mitgliedstaaten entsprechend – das Wohnsitzprinzip gegenüber dem Quellenprinzip in den Vordergrund.

UN-Modell: Parallel zu den Arbeiten der OECD lief die Arbeit einer 1967 vom Wirtschafts- und Sozialrat der Vereinten Nationen eingesetzten Expertengruppe, die ihren Abschluß 1980 in einem Modellentwurf fand. Das UN-Modell trägt den Interessen der Entwicklungsländer durch stärkere Betonung der Besteuerungsrechte des Quellenstaates Rechnung und weicht daher erheblich vom OECD-MA ab. So kennt es bei Einkünften aus Kapitalvermögen keine Begrenzung des Besteuerungsrechtes des Quellenstaates; als Auffangklausel ist das Prinzip der Besteuerung im Quellenstaat verankert (dazu *Ritter*, DStZ 1979 S. 419; UN Draft Model Taxation Convention, IFA-Congress Seminar Series Nr. 4, 1979).

US-Modellentwurf: Das Treasury-Department der USA verwendet für seine Abkommensverhandlungen einen eigenen Modellentwurf (Text BIFD 1982 S. 15; ausführlich *Shannon*, aaO).

Praxis der Bundesrepublik Deutschland: Die dt. Finanzverwaltung orientiert sich bei ihren Abkommensverhandlungen am OECD-MA.

Der gegenwärtige Abkommensstand der Bundesrepublik Deutschland umfaßt rund 50 DBA. Die ältesten davon sind die DBA Italien (1925) und Österreich (1954). In jüngerer Zeit erfaßt das Abkommensnetz zunehmend auch Staatshandelsländer.

II. Rechtsqualität, Funktion und Aufbau von DBA

Zustandekommen: DBA sind bilaterale völkerrechtliche Verträge. Ihrem Abschluß gehen Verhandlungen auf der Ebene der Verwaltung voraus, deren Ziel der Entwurf eines Abkommenstextes ist (*Paraphierung*). Der festgelegte Abkommenstext bedarf gem. Art. 59 Abs. 2 GG der Zustimmung des für die Bundesgesetzgebung zuständigen parlamentarischen Vertretungskörpers. Zu diesem Zweck bringt die BReg. den Entwurf eines *Zustimmungsgesetzes* mit dem endgültigen Abkommenstext, dem allfälligen Protokoll und dem Briefwechsel ein. An die im Gesetzgebungsverfahren eingeholte Zustimmung des parlamentarischen Vertretungskörpers schließt sich der völkerrechtliche Abschluß des Vertrages an; hierfür ist gem. Art. 59 Abs. 1 GG der Bundespräsident zuständig. Der Vertragsschluß erfolgt bei DBA durch Unterzeichnung und Austausch der Urkunden (sog. *Ratifikation*), womit völkerrechtliche Bindungswirkung eintritt. Die innerstaatliche Geltung wird durch das Zustimmungsgesetz bewirkt. Davon zu unterscheiden ist der Anwendungsbeginn, dh. jener Zeitpunkt, ab dem die materiellen Wirkungen des Abkommens eintreten sollen, also Sachverhalte nach den Vorschriften des DBA zu beurteilen sind. Der Anwendungsbeginn kann durch das DBA selbst geregelt werden und kann mit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens zusammenfallen, aber auch vorher oder nachher liegen (*Vogel*, DBA S. 12, 14, 16).

Verhältnis zum innerstaatlichen Recht: DBA stehen verfassungsrechtlich im selben Rang wie innerstaatliches Recht. Gegenüber dem materiellen StRecht sind sie jedoch als Spezialvorschriften anzusehen, so daß ihnen nach dem Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* Vorrang zukommt (BFH I R 261/82 v. 22. 10. 86, BStBl. 1987 S. 171). Dies gilt grundsätzlich auch gegenüber späteren generellen Normen des innerstaatlichen Gesetzgebers. § 2 AO stellt das ausdrücklich klar:

„Verträge mit anderen Staaten über die Besteuerung gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor.“

Die Vorschrift ist allerdings kein Verfassungsgrundsatz und kann daher nicht wirksam verhindern, daß transformiertes Vertragsrecht durch späteres innerstaatliches Recht abgeändert oder aufgehoben wird (*Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 2 Tz. 1; *Vogel*, DBA S. 12). Nach BFH III R 118/70 v. 15. 6. 73 (BStBl. S. 810) kann eine spätere Änderung des nationalen Rechts eine von den Vertragsstaaten objektiv gewollte Regelung nicht verändern. BFH I R 261/82 aaO läßt offen, ob der Gesetzgeber eine im DBA eingeräumte StBefreiung einschränken könnte.

Die Regeln der DBA ergänzen als Spezialnormen für bestimmte Auslandssachverhalte die Normen des innerstaatlichen StRechts. Ihr Ziel ist es, der Besteuerungshoheit der beteiligten Staaten einvernehmlich Schranken aufzuerlegen. DBA treffen somit Aussagen darüber, ob der nach innerstaatlichem Recht gegebene Besteuerungsanspruch im konkreten Fall aufrecht bleibt oder eingeschränkt wird. IdR setzen DBA bei der Überschneidung der abstrakten Besteuerungskomponenten an, ohne darauf abzustellen, ob die Überschneidung konkret zu einer Doppelbesteuerung führt. Man spricht von einer Vermeidung nicht nur der effektiven sondern auch der *virtuellen Doppelbesteuerung*. Das bedeutet, daß Freistellung

in einen Staat auch erfolgen kann, wenn der andere Staat seine Besteuerungskompetenz gar nicht ausschöpft.

Ob und wie ein Staat von seiner Besteuerungskompetenz Gebrauch macht, richtet sich dagegen nicht nach dem DBA, sondern allein nach innerstaatlichem Recht. Ein nach innerstaatlichem Recht nicht bestehender Besteuerungsanspruch kann durch das DBA nicht begründet werden (so schon RFH v. 3. 10. 35, RStBl. S. 1399; v. 22. 5. 40, RStBl. S. 809). Im Schrifttum spricht man von der *Schrankenwirkung der DBA* (etwa *Debatin*, Hdb. d. Finanzwissenschaft, aaO S. 296 f.).

Das Recht der DBA ist zwingendes Recht. Seine Anwendung hat von Amts wegen zu erfolgen, ein Verzicht auf die Anwendung der DBA seitens eines StPfl. wäre bedeutungslos (RFH v. 3. 10. 35, RStBl. S. 1399). Umgekehrt sind StBefreiungen nach DBA nicht als antragsabhängige Begünstigungen zu verstehen (BFH I R 261/82 v. 22. 10. 86, BStBl. 1987 S. 171).

Aufbau:

Das OECD-MA ist in 7 Abschnitte gegliedert. Die von der Bundesrepublik abgeschlossenen DBA verzichten oft auf eine Abschnittsgliederung, folgen aber weitgehend dem inhaltlichen Aufbau des OECD-MA.

► *Abschn. I:* DBA, die dem OECD-MA im Aufbau folgen, enthalten zunächst Vorschriften über die Anwendungsvoraussetzungen (*Geltungsbereich*), dh. über die Personen und die Steuern, für die das Abkommen gilt.

► *Abschn. II:* enthält *Begriffsbestimmungen*, die für die Auslegung des DBA von Bedeutung sind.

► *Abschn. III und IV:* Den Schwerpunkt bilden die *Verteilungsnormen*, die den Vorrang des Quellenstaates oder des Wohnsitzstaates bei der Besteuerung der einzelnen Einkünfte (bzw. Vermögensteile) bestimmen (ungenau ist sowohl der Ausdruck Kollisionsnormen, weil es nicht um die Bestimmung der anzuwendenden Rechtsordnung geht, als auch der Ausdruck Zuteilungsregeln, weil der Besteuerungsanspruch bereits besteht und nicht erst durch das Abkommen zugeteilt wird: *Vogel*, DBA S. 13). Aus den Verteilungsnormen ergibt sich für den Staat, dem der Vorrang eingeräumt wurde, daß er einen nach innerstaatlichem Recht bestehenden Besteuerungsanspruch (allenfalls der Höhe nach durch das DBA begrenzt) geltend machen kann. Soweit nach der Verteilungsnorm das Besteuerungsrecht des Quellenstaates Vorrang haben soll, sind im Wohnsitzstaat Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu ergreifen.

► *Abschn. V* (Art. 23) stellt hierfür im Wohnsitzstaat die *Befreiungsmethode* und die *Anrechnungsmethode* zur Wahl.

► *Abschn. VI* enthält spezielle *Diskriminierungsverbote*, die nach der Fassung des OECD-MA und vieler DBA für Steuern jeder Art gelten, sowie Vorschriften über das *Verständigungsverfahren*, mit dem Zweifel und Meinungsverschiedenheiten bei der Abkommensanwendung behoben werden können, und über den *Informationsaustausch*.

► *Abschn. VII:* Schlußbestimmungen regeln das Inkrafttreten und die Kündigung.

III. Auslegung von DBA

142

Auslegungsregeln für völkerrechtliche Verträge: DBA sind Völkerrechtsnormen mit einer vom nationalen StRecht oft weitgehend losgelösten Begriffswelt. Für sie gelten daher zunächst die allgemeinen Auslegungsregeln für völkerrechtliche Verträge, wie sie insbesondere im *Wiener Übereinkommen über das Recht der*

Verträge (WÜRV) v. 23. 5. 69 niedergelegt sind (in der Bundesrepublik Deutschland noch nicht unterzeichnet, jedoch zum Großteil bereits Völkergewohnheitsrecht; hierzu *Vogel*, DBA S. 9 f., 20 ff.).

Gegen die Anwendung völkerrechtlicher Auslegungsgrundsätze allerdings *Kruse*, StRecht Allg. Teil, 3. Aufl. München 1973 S. 92; *Salditt*, StuW 1972 S. 25; s. auch *Kluge*, Int. StRecht, aaO S. 133 f.

Gem. Art. 31 WÜRV sind Verträge nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, den Ausdrücken in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung in dem Lichte ihrer Ziele und Zwecke auszulegen. Abzustellen ist damit nicht auf die subjektiven Vorstellungen der vertragschließenden Parteien sondern auf den im Vertragstext zum Ausdruck kommenden (objektivierten) Zweck (*Vogel*, DBA S. 21; zur früheren schwankenden Judikatur des RFH und BFH s. ebendort S. 19; im Ergebnis wohl ebenso *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 2 Tz. 11). Zu berücksichtigen sind auch ergänzende Dokumente, die bei der Unterzeichnung Bedeutung hatten. Sonstige Materialien sollen nur herangezogen werden, wenn noch Zweifel bleiben (Art. 32 WÜRV).

Bei mehrsprachigen Verträgen sind, wenn nichts anderes vorgesehen ist, die verschiedenen sprachlichen Fassungen in gleicher Weise verbindlich. Bei Bedeutungsdivergenzen ist jene Bedeutung zugrunde zu legen, die unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck des Vertrages die Wortlaute am besten miteinander in Einklang bringt (Art. 33 WÜRV).

Auslegung des DBA „aus sich selbst heraus“: DBA sind primär aus sich selbst heraus auszulegen. Das OECD-MA und die ihm folgenden DBA enthalten in Art. 3 Abs. 1 eine Reihe von allgemeinen Definitionen (Person, Gesellschaft, Unternehmen des Vertragsstaates) sowie in den einzelnen Verteilungsnormen eine Reihe spezieller Definitionen (insbesondere Betriebsstättenbegriff, Dividendenbegriff etc.). Die einzelnen DBA gehen oft darüber hinaus und enthalten weitere Definitionen. Derartige Begriffsbestimmungen haben Vorrang vor dem innerstaatlichen Begriffsverständnis.

Verweis auf innerstaatliches Recht: Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthält eine allgemeine Auslegungsregel:

„Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes fordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.“

Die meisten DBA stimmen damit überein (Übersicht *Vogel*, DBA S. 125). Die Vorschrift ist nicht so zu verstehen, daß DBA-Begriffe im innerstaatlichen Verständnis auszulegen sind. Primär maßgebend ist vielmehr zunächst die Abkommensdefinition und der systematische Zusammenhang des DBA. Das entspricht auch der Auffassung des BFH. Danach ist folgende Reihenfolge einzuhalten:

- Wortlaut und Definitionen des DBA,
- Sinn und Vorschriftenzusammenhang innerhalb des DBA,
- Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts (zB BFH III R 125/69 v. 15. 1. 71, BStBl. S. 379; I R 63/80 v. 21. 8. 85, BStBl. 1986 S. 4; zustimmend *Debatin*, DStZ 1987 S. 212, 213 f.).

Die herkömmliche Auffassung versteht den Verweis auf das innerstaatliche Recht nicht statisch (im Sinn einer Versteinigung des historischen Begriffsverhältnisses) sondern dynamisch: maßgebend ist das jeweils geltende innerstaatliche Recht. Diese Auffassung ist jedoch nicht unbestritten, eröffnet sie doch dem nationalen Gesetzgeber die Möglichkeit, den Anwendungsbereich von Abkommen zu verändern (s. hierzu *Vogel*, DBA S. 128; ferner *Widmann*, *Mössner*, *Vogel* und *Ritter*, DStJG 8 S. 242 ff., 264, 266, 267).

Doppelbesteuerungskonflikte: *Qualifikationskonflikte* treten auf, wenn die beteiligten Staaten Abkommensbegriffe unterschiedlich verstehen (zum Ausdruck kritisch *Vogel*, DBA S. 29). Zu einem Auslegungskonflikt (besser *Subsumtionskonflikt*) kommt es, wenn die beteiligten Staaten einen konkreten Sachverhalt unterschiedlich würdigen und ihn daher unter verschiedene Tatbestände subsumieren. Konflikte kann es ferner hinsichtlich der *persönlichen Zurechnung* und der *zeitlichen Zuordnung* von Einkünften geben. Soweit derartige Divergenzen zu einer Doppelbesteuerung führen, kann Abhilfe (nur) durch ein Verständigungsverfahren erreicht werden. Zur Beseitigung von Doppelfreistellungen ist das Verständigungsverfahren nicht vorgesehen.

IV. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

1. Sachlicher Geltungsbereich

143

Die gegenwärtige Staatenpraxis kennt DBA materiellen Inhalts einerseits für die Steuern vom Einkommen und Vermögen, andererseits für die Erbschaftssteuern. Die hier allein interessierende erste Gruppe von Abkommen betrifft nach der Fassung des OECD-MA Steuern vom Einkommen und Vermögen – ohne Rücksicht auf die Erhebungsart –, die für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden.

Die DBA ergänzen die allgemeine Definition durch Aufzählung der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses unter das Abkommen fallenden Steuern. IdR wird auch vereinbart, daß das DBA für künftig eingeführte Steuern gleicher Art Geltung haben soll.

Nach dt. Vertragspraxis erstreckt sich der sachliche Geltungsbereich idR auf die ESt. und KSt. (in älteren Abkommen inkl. der Ergänzungsabgabe), ferner auf die Vermögensteuer, Grundsteuer und Gewerbesteuer. StGläubiger muß der Gesamtstaat oder eine seiner politischen Untergliederungen mit Gebietshoheit sein. Auf seiten der Vertragspartner der Bundesrepublik fallen somit auch gegebenenfalls Einkommensteuern, die von Ländern, Provinzen oder Gemeinden erhoben werden, unter das DBA. Die Kirchensteuer fällt hingegen auf dt. Seite nicht unter die DBA, weil sie nicht von Organisationen mit Gebietshoheit erhoben wird (die Zuständigkeit der Finanzverwaltung betrifft lediglich das Erhebungsverfahren). Zu den Steuern gehören auch rückzahlbare Abgaben (vgl. *Birk*, BB 1982 S. 2121 ff. zur Investitionshilfeabgabe) sowie Nebenleistungen, nicht aber Strafen.

2. Persönlicher Geltungsbereich

144

Ansässigkeitsprinzip: Der persönliche Geltungsbereich umschreibt jenen Personenkreis auf der StSchuldnerseite, für den das Abkommen gelten soll. Prinzipiell sind hier zwei Konzepte denkbar: Orientierung am Nationalitätsprinzip oder an der Ansässigkeit. Während in der Abkommenspraxis der Vorkriegszeit das Nationalitätsprinzip dominierte, ist die Abkommenspraxis nach dem 2. Weltkrieg völlig zum Ansässigkeitskonzept übergegangen. Die DBA gelten danach für Personen, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Ob Ansässigkeit gegeben ist, soll sich nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts richten. Im OECD-MA werden als ansässigkeitsbegründende Merkmale Wohnsitz, ständiger Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung oder ein anderes ähnliches Merkmal genannt. Entscheidend ist, daß die betreffende Person zu einem Staat eine Beziehung aufweist, die ihre Behandlung nach den Regeln über die Besteuerung von Inländern (unbeschränkte StPflcht) zuläßt.

Für Personen, die in keinem der beiden Staaten ansässig sind, gelten die Vorschriften der DBA nicht. – Betriebsstätten sind in diesem Zusammenhang nicht als Person zu betrachten und daher als solche nicht abkommensberechtigt. Maßgebend ist der jeweilige Rechtsträger.

Personengesellschaften fallen nach dem OECD-MA nicht unter den Begriff „Gesellschaft“. Die Abkommensberechtigung richtet sich somit, wenn das DBA nicht Spezialregeln enthält (zB DBA Spanien, Portugal, Belgien), nicht nach Sitz oder Geschäftsleitung der Gesellschaft sondern nach der Ansässigkeit der einzelnen Gesellschafter. Zu den diesbezüglichen Problemen s. detailliert *Vogel*, DBA S. 54 sowie *Manke*, DStJG 8 S. 195 ff.

Mehrfachansässigkeit: Sind die ansässigkeitsbegründenden Merkmale in mehreren Staaten gegeben und beanspruchen mehrere Staaten die Besteuerung als Inländer, so wird nach Doppelbesteuerungsrecht idR ein Staat bestimmt, zu dem die stärkeren Beziehungen bestehen und der somit als Wohnsitzstaat iSd. DBA in Betracht kommt. Die DBA stellen zu diesem Zweck meist eine Rangfolge der ansässigkeitsbegründenden Merkmale auf. Nach Art. 4 Abs. 2 OECD-MA hat eine ständige Wohnstätte Vorrang vor dem gewöhnlichen Aufenthalt. Bei Doppelwohnsitz ist auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen (stärkere persönliche, berufliche und wirtschaftliche Beziehungen) abzustellen. Läßt sich dieser nicht feststellen oder ist in keinem Staat eine Wohnstätte gegeben, so ist der gewöhnliche Aufenthalt maßgebend. Die Staatsangehörigkeit ist von Bedeutung, wenn die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem Staat hat. Führt auch das nicht zum Ziel (Doppelstaatsbürgerschaft oder Staatenlose), so ist die Ansässigkeit durch die beteiligten Behörden zu bestimmen. Ausnahmen: Manche DBA kennen keine Vorrangregeln. Sie überlassen die Bestimmung des Ansässigkeitsstaates einem Verständigungsverfahren oder vermeiden bei Mehrfachansässigkeit die Doppelbesteuerung durch Anrechnung.

Bei juristischen Personen stellt das OECD-MA bei Mehrfachansässigkeit auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ab.

Gilt eine Person, die nach innerstaatlichem Recht die Voraussetzungen der unbeschränkten StPflcht erfüllt, nach DBA als im anderen Staat ansässig, so ist der erste Staat iS des DBA nunmehr Quellenstaat und kann nur mehr die nach dem DBA dem Quellenstaat verbleibenden Besteuerungsrechte geltend machen. Auf die inländische Besteuerung schlägt diese Qualifikation nach dt. Auffassung nicht durch: Personen mit Doppelansässigkeit werden in der Bundesrepublik nach den Regeln für unbeschränkt Stpfl. besteuert (BFH I 410/61 U v. 13. 10. 65, BStBl. S. 738; I R 250/73 v. 4. 6. 75, BStBl. S. 708).

V. Verteilungsregeln

145 1. Grundsätzliches

Kernstück der DBA sind die Regeln, mit denen das Besteuerungsrecht für die verschiedenen Einkünfte auf die beiden Vertragsstaaten verteilt wird. Die Gliederung der Einkünfte lt. DBA stimmt dabei nicht mit den Einkunftsarten des innerstaatlichen Rechts überein. Die Verteilung erfaßt grundsätzlich alle Einkünfte, für die derzeit oder künftig ein Besteuerungsanspruch eines der beiden Staaten gegeben ist bzw. gegeben sein kann.

Nach der Vertragspraxis müssen zwei Typen von Verteilungsnormen unterschieden werden: Solche, die selbst über die Rechtsfolge der Verteilung absprechen, und solche, die die Rechtsfolge offenlassen (*Vogel*, DBA S. 284 f.). Im ersten Fall

wird in der Verteilungsnorm ausgesprochen, daß bestimmte Einkünfte „nur“ in einem der beiden Staaten besteuert werden können (zB Art. 8 Abs. 1 OECD-MA). Daraus ergibt sich automatisch, daß der andere Staat kein Besteuerungsrecht hat; eine weitere Regelung ist nicht nötig (Freistellung bereits durch Verteilungsnorm). Im zweiten Fall wird ausgesprochen, daß bestimmte Einkünfte im Quellenstaat besteuert werden können (zB Art. 6 OECD-MA, s. *Vogel*, DBA S. 293). Die Besteuerungsfolgen im Wohnsitzstaat bleiben bei dieser Technik offen. Sie ergeben sich erst aus der Vorschrift über die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Befreiungsmethode oder Anrechnungsmethode, im OECD-MA Art. 23).

Im allgemeinen erfolgt die Verteilung unabhängig davon, ob der andere Staat seine Besteuerungskompetenz wahrnimmt oder nicht. Die Vertragspraxis kennt davon jedoch eine Reihe von Ausnahmen (*Vogel*, DBA S. 287 ff.), insbes.:

- ▷ *subject-to-tax-Klausel*: Die Verteilung von Einkünften steht gelegentlich unter der Klausel „subject to tax“. In diesem Fall werden StBefreiungen oder -Ermäßigungen seitens des Quellenstaates davon abhängig gemacht, daß die betreffenden Einkünfte im Wohnsitzstaat tatsächlich stpfl. sind (zB Art. XII DBA Indien); daß es zu einer effektiven StZahlung kommt, ist hingegen nicht Voraussetzung (*Vogel*, DBA S. 288).
- ▷ *remittance-base-Prinzip*: Gelegentlich beschränkt der Quellenstaat Befreiungen oder Begünstigungen auf jenen Teil der Einkünfte, die in den Wohnsitzstaat transferiert werden, sofern nach dem Recht des Wohnsitzstaates dort nur die transferierten Beträge der Besteuerung unterworfen werden (zB Art. 2 DBA Israel).

2. Einzelne Verteilungsregeln

Die nachfolgende Übersicht stellt die Verteilungsregeln der DBA, ausgehend vom OECD-MA dar. Die zitierten Artikel beziehen sich auf das OECD-MA 1977.

a) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

146

Ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates (Quellenstaates) ist vorgesehen für laufende Einkünfte aus Grundstücken samt Zubehör und grundstücksgleichen Rechten, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus der Verwertung von Bodenschätzen (Art. 6). Gleichgültig ist, ob das unbewegliche Vermögen zum Privat- oder Betriebsvermögen gehört. Zinsen aus grundpfandrechtlich gesicherten Forderungen zählen zu Zinseinkünften. Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen können nach dem OECD-MA im Belegenheitsstaat besteuert werden (Art. 13 Abs. 1).

b) Unternehmensgewinne

147

Betriebsstättenregel: Gewinne aus Unternehmen eines Vertragsstaates werden grundsätzlich im Wohnsitzstaat des Unternehmers besteuert, soweit nicht das Unternehmen im anderen Staat eine Betriebsstätte unterhält und die Gewinne dieser Betriebsstätte zuzuordnen sind. Die Betriebsstättenregel hat eine doppelte Abgrenzungsfunktion:

- ▷ Zum einen nimmt sie dem Quellenstaat grundsätzlich das Besteuerungsrecht hinsichtlich jener Unternehmensgewinne, die auf seinem Territorium ohne Vorliegen einer Betriebsstätte erzielt werden (etwa auf Grund von bloßen Vertragsabschlüssen, betriebsstättenlosen Warenlieferungen etc.). Ausnahmen gelten jedoch für (betriebsstättenlose) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (s. Anm. 146), ferner für Dividenden, Zinsen und häufig für Lizenzgebühren.

Verfügt ein Unternehmen im anderen Staat über eine Betriebsstätte, erzielt es daneben aber auch Gewinne durch direktes Tätigwerden des Stammhauses, so sind diese Tätigkeiten (Gewinne) grundsätzlich nicht der Betriebsstätte zuzurechnen (somit prinzipiell *keine Attraktionskraft der Betriebsstätte*; Ausnahme bisher im DBA USA).

- ▶ Zum anderen wird das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates auf betriebsstättenlose Auslandseinkünfte beschränkt.

Das Betriebsstättenprinzip ist nicht anzuwenden auf Gewinne aus Schifffahrt, Luftfahrt, Binnenschifffahrt. Das OECD-MA sieht hierfür das ausschließliche Besteuerungsrecht im Staat der Geschäftsleitung des Unternehmens vor (Art. 8).

Anwendungsprobleme: Die Anwendung des Betriebsstättenprinzips wirft zwei Probleme auf:

- ▶ *Definition der Betriebsstätte:* Der Betriebsstättenbegriff wird in praktisch allen DBA speziell definiert. Nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bedeutet Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die allgemeine Definition wird durch eine beispielhafte Aufzählung und durch eine Negativliste ergänzt. Vorbereitende Tätigkeiten zur Errichtung der Geschäftseinrichtung sind nicht zu berücksichtigen (zB bloße Explorationsaktivitäten zum Auffinden von Bodenschätzen). – Der Betriebsstätte wird der Vertreter mit Abschlußvollmacht gleichgestellt.

Der äußere Aufbau der einschlägigen DBA-Artikel entspricht damit regelmäßig § 12 AO. Inhaltlich können sich jedoch beträchtliche Abweichungen ergeben, die folgende Konsequenzen haben:

- in der Bundesrepublik liegt eine Betriebsstätte lt. DBA vor, nicht jedoch eine Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht (§ 49 EStG mit § 12 AO): kein Besteuerungsanspruch der Bundesrepublik, weil der Tatbestand der beschränkten StPflcht nicht erfüllt ist;
- in der Bundesrepublik liegt eine Betriebsstätte lt. § 12 AO vor, nicht jedoch eine Betriebsstätte lt. DBA: kein Besteuerungsanspruch der Bundesrepublik, weil der innerstaatlich an sich bestehende Besteuerungsanspruch durch das DBA beschränkt wird.

- ▶ *Ermittlung des Betriebsstättengewinnes:* Für die Gewinnermittlung der Betriebsstätte stellt Art. 7 Abs. 2 OECD-MA das *Prinzip des dealing-at-arm's-length* auf: Der Betriebsstätte werden jene Gewinne zugerechnet,

„die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre“.

Die Vorschrift verlangt somit eine eigenständige Gewinnermittlung (besser -schätzung) für die Betriebsstätte unter Anwendung eines Fremdvergleichs (Methode der direkten Gewinnermittlung). Die Methode der indirekten Gewinnermittlung durch Aufteilung des Gesamtgewinnes des Unternehmens auf seine einzelnen Teile wird für zulässig erklärt, soweit sie in dem Vertragsstaat für bestimmte Branchen üblich ist.

Die Frage, wieweit hinsichtlich der Leistungsbeziehungen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus die Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte reicht, ist unstritten. UE ist von einer bloß eingeschränkten Selbständigkeit auszugehen. Transaktionen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus sind danach nicht als Veräußerungen (Anschaffungen) oder Entnahmen (Einlagen) anzusehen, sondern führen lediglich zu einer Ergebniszuordnung entsprechend dem Fremdvergleich in dem Zeitpunkt, in dem das Ergebnis realisiert wurde (vgl. auch § 6 Anm. 38; ausführlich Ritter, JbFStR 1976/77 S. 300; Kumpf, Besteuerung inländ.

Betriebsstätten von StAusländern, Köln 1982 S. 119 ff.; *Vogel*, DBA S. 358 ff.; BFH I R 49/84 v. 20. 7. 88, BStBl. 1989 S. 140).

Die dt. FinVerw. vertritt die Selbständigkeit der Betriebsstätte vor allem bei Warenbewegungen (Überführung von Wirtschaftsgütern); hingegen werden keine fiktiven Entgelte bei Überlassung von Kapital oder Wirtschaftsgütern anerkannt (vgl. *Vogel*, DBA S. 359).

Verbundene Unternehmen: Die Gewinnermittlungsvorschrift des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA gilt nur für (unselbständige) Betriebsstätten. Sie soll zu einer den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Aufteilung des Gesamtgewinnes des Unternehmens auf die Vertragsstaaten führen. *Ausländische Tochtergesellschaften*, die nach den früheren Fassungen der DBA ebenfalls als Betriebsstätte angesehen wurden, fallen nach der jüngeren Abkommenspraxis nicht mehr unter diesen Begriff. Um Gewinnverlagerungen zwischen rechtlich selbständigen, wirtschaftlich aber verbundenen Unternehmen zu begegnen, gestattet Art. 9 OECD-MA eine Gewinnberichtigung auch bei verbundenen Unternehmen. Vertragsstaaten dürfen Gewinne eines inländischen Unternehmens, das mit einem Unternehmen des anderen Vertragsstaates verbunden ist, nach dem Prinzip des Fremdvergleiches berichtigen (erhöhen), soweit der Unternehmensgewinn durch Bedingungen beeinträchtigt wurde, die zwischen unabhängigen Unternehmen nicht üblich sind.

Entsprechende Regelungen finden sich in den meisten DBA. Ob sie eine unmittelbare Rechtsgrundlage für eine Gewinnberichtigung bilden, ist strittig. Nach überwiegender Auffassung ist dies nicht der Fall: ob ein Staat von der ihm eingeräumten Befugnis Gebrauch machen kann, richtet sich nach seinem innerstaatlichen Recht.

BFH I R 153/77 v. 21. 1. 81, BStBl. S. 517; *Becker in Flick/Wassermeyer/Becker*, AStG § 1 Anm. 16, 24; *Brezing*, FR 1973 S. 485 ff.; *Heining*, FR 1978 S. 582; *Vogel*, DBA S. 457 mwN auch zur Gegenmeinung.

In der Bundesrepublik sind dies neben den Vorschriften über verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen vor allem § 1 AStG (s. Anm. 126) und die dazu ergangenen „Verwaltungsgrundsätze“ (BStBl. 1983 I S. 218).

Art. 9 fungiert nach dieser – uE zutreffenden – Auffassung nicht als unmittelbare Rechtsgrundlage für Gewinnberichtigungen, sondern als Beschränkung der innerstaatlichen Gewinnberichtigungsvorschriften (*Vogel*, DBA S. 457 f.; anders die dt. FinVerw. in Tz. 1.14 des Einführungsschreibens zum AStG; vgl. Anm. 126).

Zur Ermittlung des arm's-length-Preises wurden verschiedene Standardmethoden entwickelt (Vergleich mit unbeeinflussten Preisen; Wiederverkaufspreismethode; Kostenaufschlagmethode; s. *Vogel*, DBA S. 464 ff.). Detaillierte Ausführungen enthalten der OECD-Bericht über Verrechnungspreise und die Verwaltungsgrundsätze der FinVerw.

Die Gewinnberichtigung in einem Vertragsstaat führt idR zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung. Um sie zu vermeiden, wäre eine gegenläufige Berichtigung des Gewinnes im Ausland erforderlich. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA 1977 sieht grundsätzlich eine solche Gegenberichtigung vor, läßt jedoch die Methode offen. Die Abkommenspraxis kennt bis jetzt eine solche Gegenberichtigung nur vereinzelt (Übersicht s. *Vogel*, DBA S. 450 ff.: DBA Tschechoslowakei und Tunesien).

c) Dividenden, Zinsen, Lizenzen

Allgemeines: Für Dividenden und Zinsen sieht das OECD-MA eine StTeilung zwischen Quellenstaat und Wohnsitzstaat vor: Grundsätzlich wird das Besteue-

rungsrecht dem Wohnsitzstaat zugeteilt, der Quellenstaat hat jedoch das Recht auf eine der Höhe nach beschränkte Quellenbesteuerung. Die Quellensteuer wird vom Wohnsitzstaat angerechnet. Lizenzgebühren werden nach dem OECD-MA ausschließlich im Wohnsitzstaat besteuert, die Abkommenspraxis hingegen wählt für sie oft dieselbe Lösung wie für Dividenden und Zinsen.

Grundsätzlich haben die Vorschriften über Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren Vorrang vor der Betriebsstättenregel des Art. 7 OECD-MA. Somit werden diese Einkünfte im Quellenstaat gem. den für sie geltenden Spezialvorschriften besteuert, auch wenn der ausländische Unternehmer in diesem Staat nicht über eine Betriebsstätte verfügt.

Für alle drei Einkunftsarten kennt das OECD-MA aber einen sog. *Betriebsstättenvorbehalt*: Gehören die Beteiligungen, Forderungen, Patente etc. zu einer Betriebsstätte im Quellenstaat, so sind die Einkünfte der Betriebsstätte zuzurechnen und werden vom Quellenstaat im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung erfaßt.

Soweit auf solche Einkünfte im Quellenstaat eine Abzugssteuer vorgesehen ist, stellt sich die Frage, ob die nach DBA vorgesehene Begrenzung oder Befreiung direkt vom Schuldner berücksichtigt oder nur in einem zweistufigen Verfahren (Abzug und Erstattung) erlangt werden kann. BFH I R 261/82 v. 22. 10. 86, BStBl. 1987 S. 171 vertritt hierzu die Auffassung, daß die Verpflichtung des Schuldners zum StAbzug ins Leere gehe, wenn auf Grund eines DBA eine vorbehaltlose StFreiheit dieser Einkünfte im Quellenstaat vorgesehen ist (keine StAbzugsverpflichtung, auch wenn keine Freistellungsbescheinigung vorliegt; daher auch keine Haftung des Schuldners der Bezüge). Hingegen soll bei Dividenden und Zinsen die Entlastung von der KapErtrSt. in einem zweistufigen Verfahren (Abzug und Erstattung) vor sich gehen, weil (soweit?) die DBA hier eine StErhebung im Abzugsweg vorsehen (vgl. auch BFH I R 56/67 v. 18. 9. 68, BStBl. S. 797; I R 142/78 v. 29. 10. 81, BStBl. 1982 S. 104). Nunmehr (ab 1990) gilt § 50 d EStG.

Dividenden: Der Quellensteuersatz ist im OECD-MA im allgemeinen mit 15 vH des Bruttodividendenbetrages begrenzt; 5 vH sollen die Obergrenze bei Ausschüttung zwischen Schachtelgesellschaften (mindestens 25 vH Beteiligung) bilden. Die Abkommen haben diese Differenzierung weitgehend übernommen, jedoch vielfach andere Prozentsätze gewählt (zu den Sonderregelungen im Zusammenhang mit dem früheren KStSystem s. *Vogel*, DBA S. 574 ff.). Einkünfte aus Aktienstrebessitz werden somit bereits im Quellenstaat oft anders behandelt als Einkünfte aus unternehmerischen Beteiligungen im Konzernverhältnis. Dazu kommt, daß in vielen dt. DBA dem Empfänger das Schachtelprivileg eingeräumt wird, so daß es in diesen Fällen zu einer weitgehenden Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in internationalen Konzernen kommt. Zugleich ist diese Vorgangsweise Ursache der besonderen Unübersichtlichkeit der Dividendenbesteuerung, die „teilweise an die Grenze des Zumutbaren geht“ (*Vogel*, DBA S. 519).

Der Begriff Dividenden ist weit zu verstehen. Er umfaßt auch Gewinnanteile aus GmbH oder Genossenschaften. Die meisten DBA beziehen überdies Einkünfte aus Investmentzertifikaten und von typischen stillen Gesellschaftern in die Dividendenregel ein.

Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates bezieht sich auf den Bruttobetrag (inkl. Quellensteuer). Die Vorbelastung mit KSt. hingegen ist, da Nicht-Ansässigen die Anrechnung der KSt. nicht eingeräumt ist, bei diesen nicht in die Bemessungsgrundlage der Quellensteuer einzubeziehen. Ebenso bezieht sich die Anrechnung im Wohnsitzstaat nur auf Abzugssteuern von den Dividenden und nicht etwa auf die vom Gewinn der Gesellschaft erhobene KSt. Das gilt auch für die dt. KSt., die

durch das Vollarrechnungssystem Ähnlichkeit mit einer Quellensteuer hat. Neue Wege geht hier der Entwurf des neuen DBA USA: Verminderung des Quellensteuersatzes in der Bundesrepublik auf 10 vH; foreign tax credit in den USA nicht nur iHv. 10 vH, sondern von 15,88 vH des Dividendenbruttobetrages.

Zinsen: Nach dem OECD-MA ist die StAufteilung für Zinsen im Prinzip der für Dividenden nachgebildet, wobei eine Abzugssteuer von 10 vH vorgesehen ist. In der Praxis hingegen wird vor allem in den Abkommen mit Industriestaaten auf eine Quellenbesteuerung für Zinsen verzichtet; DBA mit Entwicklungsländern lassen vielfach höhere Quellensteuersätze zu (Übersicht *Vogel*, DBA S. 688).

Lizenzgebühren: Art. 12 OECD-MA sieht für Lizenzgebühren das ausschließliche Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates vor, die Abkommenspraxis operiert hingegen häufig mit einer StAufteilung wie bei Dividenden und Zinsen. Insbesondere in den Abkommen mit Entwicklungsländern ist idR ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates (Sitz des Lizenznehmers) vorgesehen (Übersicht *Vogel*, DBA S. 741). Der Wohnsitzstaat rechnet dann diese Steuer an.

Der Ausdruck Lizenzgebühren wird in den Abkommen jeweils genau definiert und dabei regelmäßig weit verstanden. Er umfaßt nicht nur Entgelte für die Nutzung von Urheberrechten, Patenten und know-how, sondern ua. auch für die Benutzung von gewerblichen oder kaufmännischen Ausrüstungen.

d) Einkünfte aus der Veräußerung von Vermögen

149

Entsprechend Art. 13 OECD-MA enthalten die meisten der von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA eine eigene Vorschrift über die Verteilung der Einkünfte aus Vermögensveräußerungen.

Einkünfte aus der Veräußerung

- ▷ von *unbeweglichem Vermögen* werden im Belegenheitsstaat erfaßt;
- ▷ von *beweglichem (Betriebs-) Vermögen*, das zu einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung eines Selbständigen gehört, können im Staat der Betriebsstätte (festen Einrichtung) besteuert werden; das gilt auch für die Veräußerung der Betriebsstätte selbst inkl. Beteiligungen an Personengesellschaften; ausgenommen sind wieder Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen und international eingesetzten Luftfahrzeugen (Besteuerungsrecht des Staates der tatsächlichen Geschäftsleitung);
- ▷ von *anderen Vermögenswerten* (somit im wesentlichen bewegliches Privatvermögen sowie Drittstaatsvermögen) werden nur im Wohnsitzstaat besteuert; das gilt insbesondere für im Privatvermögen gehaltene Wertpapiere und Beteiligungen inkl. wesentlicher Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (der Möglichkeit, durch bloßen Wohnsitzwechsel in ein Abkommensland den Gewinn aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung der dt. Besteuerung zu entziehen, steht § 6 AStG – Wegzugbesteuerung – entgegen; s. Anm. 128).

e) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

150

Im OECD-MA (Art. 14) ist die Besteuerung dieser Einkünfte derjenigen der Unternehmensgewinne nachgebildet. Die Besteuerung im Quellenstaat knüpft allerdings nicht an eine Betriebsstätte, sondern an eine feste Einrichtung an. Fehlt es im Quellenstaat an einer festen Einrichtung, so hat der Wohnsitzstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht. Von diesem Grundsatz machen vor allem ältere DBA eine Ausnahme, die noch auf der Gleichbehandlung von Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Arbeit beruhen und daher bei Einkünften aus selbständiger Arbeit das Arbeitsortprinzip in den Vordergrund stellen (gelegentlich mit 183-Tage-Regel; s. Anm. 151).

Die Regelung erfaßt Einkünfte aus freien Berufen und aus sonstiger selbständiger Tätigkeit. Die DBA enthalten zum Teil Kataloge von Tätigkeiten, die jedoch nicht immer geeignet sind, Auslegungsdivergenzen zu vermeiden. Soweit Definitionen oder Kataloge fehlen, muß sich die Auslegung am innerstaatlichen Recht orientieren.

Sonderregeln gelten nach dem OECD-MA und vielen DBA für Mitglieder von Aufsichts- und Verwaltungsräten, Künstler und Sportler (s. Anm. 152 f.).

151 f) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Die Verteilung der Besteuerungsrechte erfolgt bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit (ausgenommen Ruhegehälter) nach dem Arbeitsortprinzip: der Staat, in dem die Arbeit ausgeübt wird, hat als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht (Art. 15). Vom Arbeitsortprinzip werden eine Reihe wichtiger Ausnahmen gemacht. Ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates ist nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA vorgesehen,

- wenn der Arbeitnehmer sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden StJahres aufhält und
- die Vergütungen von einem (für einen) Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und auch nicht von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im anderen Staat getragen werden (*183-Tage-Regel*; Monteurbestimmung).

Nach BFH I R 109/85 v. 29. 1. 86 (BStBl. S. 442) und I R 296/82 v. 29. 1. 86 (BStBl. S. 513) ist die dt. Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nicht als Arbeitgeber im Sinne dieser Bestimmung anzusehen (kritisch *Debatin*, DStZ 1987 S. 211, 215).

Mit den meisten Nachbarländern hat die Bundesrepublik *Grenzgängerklauseln* vereinbart, wonach bei Grenzgängern unter Durchbrechung des Arbeitsortprinzips das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zugesprochen wird.

Mit dem Arbeitsortprinzip wird erreicht, daß Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich nur in dem Staat besteuert werden, in dem die unselbständige Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird. Damit hat sich die Abkommenspraxis vom Verwertungsprinzip (wie es etwa § 49 Nr. 4 EStG zugrunde liegt) gelöst: Der Quellenstaat hat ein Besteuerungsrecht nicht schon deswegen, weil die Arbeit auf seinem Territorium verwertet wird.

Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für ehemalige unselbständige Arbeit im privaten Arbeitsverhältnis können nach Art. 18 OECD-MA nur im Wohnsitzstaat besteuert werden.

Für Vergütungen im öffentlichen Dienst (Aktivitäts- und Ruhebezüge) sind idR Sondervorschriften getroffen. Gem. Art. 19 OECD-MA gilt dafür mit Einschränkungen das Prinzip des zahlenden Staates (Kassenstaates). Die Abkommenspraxis kennt zahlreiche Ausnahmen speziell für Personen, die nicht Staatsangehörige des Kassenstaates sind und die Arbeit im Wohnsitzstaat ausüben (Wohnsitzstaatprinzip).

152 g) Aufsichtsratsvergütungen

Aufsichtsratsvergütungen und vergleichbare Zahlungen besteuert der Staat, in dem die betreffende Gesellschaft ansässig ist (Art. 16 OECD-MA).

153 h) Künstler und Sportler

Sonderregeln sieht Art. 17 OECD-MA für Künstler und Sportler vor, und zwar unabhängig davon, ob sie selbständig oder unselbständig tätig sind. Ihre Ein-

künfte besteuert vorrangig der Staat des Ortes der Tätigkeit als Quellenstaat. Gleichgültig ist demnach, ob der Künstler oder Sportler im Tätigkeitsstaat über eine feste Einrichtung (Betriebsstätte) verfügt und wie lange er sich dort aufhält. In Abs. 2 trifft Art. 17 Vorkehrungen zur Vermeidung von StUmgehungen durch Einschaltung eines Dritten bei der Verwertung der Tätigkeit des Künstlers und Sportlers. Das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsortstaates soll danach auch dann gelten, wenn die Vergütungen für die Tätigkeit des Künstlers bzw. Sportlers nicht diesem selbst sondern einem Dritten (zB einer in einem Niedrigsteuerland ansässigen Verwertungsgesellschaft) zufließen. Der Dritte unterliegt dann, obwohl selbst nicht Künstler oder Sportler, der Besteuerung im Staat der Tätigkeitsausübung des Künstlers oder Sportlers (sog. *Künstlerdurchgriff*; vgl. auch Anm. 157). In die DBA hat diese Vorschrift bisher nur vereinzelt Aufnahme gefunden (*Vogel*, DBA S. 921 f.).

i) Auffangklausel

154

Für Einkünfte, die von den vorhergehenden Verteilungsnormen nicht erfaßt sind, verankert Art. 21 OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates. Unter die Auffangklausel fallen

- Einkünfte aus den Vertragsstaaten, die in den vorhergehenden Verteilungsnormen nicht angeführt sind;
- Einkünfte aus Drittstaaten, soweit sie nicht nach den Verteilungsregeln anders aufgeteilt werden (zB einer Betriebsstätte zuzurechnen sind).

Die Abkommenspraxis ist in dieser Frage nicht einheitlich. Eine Reihe von Abkommen enthält keine Auffangklausel (zB DBA Griechenland). Andere machen das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates davon abhängig, daß die Einkünfte dort stpfl. sind (subject to tax; zB DBA Südafrika).

VI. Vermeidung der Doppelbesteuerung

155

Soweit nicht bereits durch die Verteilungsnormen der DBA das ausschließliche Besteuerungsrecht eines Staates festgelegt worden ist („können nur besteuert werden“), muß das DBA eine Aussage über die Methode der Einschränkung des Besteuerungsanspruches des Wohnsitzstaates enthalten. Wie erwähnt, stellt das OECD-MA hierfür die Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode gleichwertig nebeneinander. Die Vertragspraxis der Bundesrepublik bevorzugt die Befreiungsmethode, allerdings regelmäßig abgeschwächt durch die Anwendung der Anrechnungsmethode im Bereich der Dividenden, Zinsen, Lizenzzahlungen und Aufsichtsratsvergütungen. Die Anrechnungsmethode als Grundsatz findet sich auf dt. Seite nur in wenigen Abkommen (Argentinien, Brasilien, Schweiz, jeweils mit erheblichen Einschränkungen zugunsten der Freistellungsmethode).

Die Entwicklung der Abkommenspraxis zeigt eine Tendenz zur Zurückdrängung der Freistellungsmethode. In der neueren Praxis wird insbesondere bei Unternehmensgewinnen die Freistellung oft nur für Einkünfte aus produktiver (aktiver) ausländischer Tätigkeit gewährt, für „passive“ Einkünfte hingegen die Anrechnungsmethode vereinbart (sog. Aktivitätsvorbehalt; s. *Vogel*, DBA S. 1078, 1101 sowie Anm. 157).

Eine Anrechnung fiktiver Steuern findet sich vor allem in den DBA mit Entwicklungsländern. Dabei lassen sich zwei Methoden unterscheiden (*Vogel*, DBA S. 1161):

- *Tax sparing credit*: Diese Form der fiktiven Anrechnung bezieht sich auf spezielle StVergünstigungen des Quellenstaates. Der Wohnsitzstaat rechnet die Steuer an, die sich ohne Gewährung der StVergünstigungen ergeben hätte.
- *Matching credit*: Der Wohnsitzstaat rechnet allgemein eine höhere St. an, als sie im Quellenstaat erhoben wird.

Nach Art. 23 OECD-MA hat der Wohnsitzstaat das Recht, freigestellte Einkünfte bei der Feststellung des StSatzes für das ihm zur Besteuerung belassene Einkommen zu berücksichtigen. Die DBA enthalten (abgesehen von den DBA Finnland und Italien) durchwegs den *Progressionsvorbehalt*, und zwar nur zugunsten des Wohnsitzstaates. Ob der Progressionsvorbehalt anwendbar wäre, wenn ein DBA keine Regelung enthielte, ist strittig (verneinend BVerfGE 30 S. 272, 280 f. = BStBl. 1973 S. 434; bejahend *Vogel*, DBA S. 1093 mwN; s. auch Erl. zu § 32 b). Ebenso ist strittig, ob die Anwendung eines Progressionsvorbehaltes einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage bedarf (s. die Darstellung des früheren Meinungsstandes bei *Vogel*, DBA S. 1170). Durch Einführung des § 32 b Abs. 1 Nr. 2 hat die Frage ihre Bedeutung verloren.

VII. Maßnahmen zur Bekämpfung von Abkommensmißbrauch

Schrifttum: *Debatin*, Rechtsmißbrauch im internat. StRecht im Lichte der dt. Rspr., B 1979 S. 181, 229; *Tax Avoidance/Tax Evasion*, CDFI vol. 68 a, Rotterdamm 1983; *Becker*, Erschleichung der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen, in *K. Vogel* (Hrsg.), Grundfragen des Internat. StRechts, DStJG 8 Köln 1985 S. 171; *Gaddum/Hofmann* ua., Zinsen im internationalen StRecht – StGestaltungsmöglichkeiten („treaty shopping“) und deren Grenzen, München 1985; *Krabbe*, Mißbrauch von DBA, StJb. 1985/86 S. 403; OECD, *International Tax Avoidance and Evasion*, Paris 1987; *Piltz*, DBA und StUmgehung unter besonderer Berücksichtigung des treaty shopping, BB 1987 Beil. 14 zu Heft 18; *Hübner*, Abuse of Double Taxation Conventions, *European Taxation* 1988 S. 207; *Becker*, Treaty Shopping/Treaty Override, *European Taxation* 1988 S. 383; *Deloitte, Haskins & Sells*, Treaty Shopping, *Deventer* 1988; *Oliver* ua., Access to Tax Treaties, *Intertax* 1989 S. 330–377.

156 1. Allgemeines

Mit Verdichtung des DBA-Netzes verstärkt sich die Tendenz, durch künstliche Gestaltungen Abkommensvorteile zu erlangen, die für den betreffenden Sachverhalt nicht gedacht waren, bzw. StFolgen, die sich bei an sich üblichen Gestaltungen ergeben müßten, zu vermeiden. Zu diesen Gestaltungen gehört vor allem das sog. treaty shopping, die Erlangung der Abkommensberechtigung durch speziell darauf ausgerichtete Konstruktionen, oder das sog. rule-shopping (*K. Vogel*, *StuW* 1985 S. 379), bei dem innerhalb eines gegebenen DBA versucht wird, durch spezielle Konstruktionen in den Genuß einer günstigeren Verteilungsregel zu kommen.

Die Bekämpfung von Abkommensmißbrauch erfolgt international idR durch Anwendung der allgemeinen Vorschriften des nationalen Rechts (zB Mißbrauchsregel, vgl. dazu auch Anm. 107) oder durch spezielle Abkommensregeln. Spezielle innerstaatliche Vorkehrungen gegen Abkommensmißbrauch sind bisher nur in der Schweiz (Bundesratsbeschluß v. 14. 12. 62) und in den USA (sec. 884 IRC ab 1. 1. 87) getroffen worden.

Das OECD-MA 1977 berücksichtigt die Entwicklung durch verschiedene Sonderregelungen, speziell durch die Einführung des Begriffes des „Nutzungsberechtigten“ in den Art. 10–12 und durch die Vorschrift über den Künstlerdurch-

griff (Art. 17). Die Vertragspraxis der Bundesrepublik hat darüber hinaus weitere Instrumente gegen Abkommensmißbrauch entwickelt.

2. Einzelne Maßnahmen

Beschränkung von Abkommensbegünstigungen auf den Nutzungsberechtigten: Nach OECD-MA 1977 soll die Reduzierung der Quellensteuer für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (Art. 10–12) nur gewährt werden, wenn der Empfänger der Nutzungsberechtigte ist. Ausgeschlossen soll die Inanspruchnahme somit für den Fall sein, daß der nicht abkommensberechtigte Gläubiger eine abkommensberechtigte Mittelperson einschaltet. Nutzungsberechtigter ist, wer über die Hingabe der genutzten Wirtschaftsgüter und/oder die Verwendung von Erträge entscheiden kann (*Vogel*, DBA S. 488).

157

Eine entsprechende Vorschrift ist bisher erst in wenige DBA aufgenommen worden (zB Portugal, Neuseeland). Nach *Vogel*, DBA S. 490, führen aber bei den anderen DBA die allgemeinen Grundsätze über Abkommensumgehung zu demselben Ergebnis. Art. 28 des Entwurfs des neuen DBA USA enthält nunmehr eine davon abweichende, der USt-Vertragspraxis entsprechende Regelung über die Einschränkung der persönlichen Abkommensberechtigung (s. Intertax 1989 S. 349).

Ausschluß stl. privilegierter Gesellschaften vom Abkommenschutz: Gem. Art. 29 Abs. 3 DBA Kanada wird die Anwendung der Art. 6–23 für kanadische non-résident owned Investment Corporations ausgeschlossen. – Nach dem Schlußprotokoll zum DBA Luxemburg findet das DBA keine Anwendung für Dividenden aus Holdinggesellschaften (somit insbes. kein Schachtelprivileg). – Im Ergebnis auch Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz: Den in der Schweiz ansässigen, ausländisch beherrschten Gesellschaften wird die Entlastung von dt. Quellensteuer gewährt, wenn die Einkünfte im Sitzkanton mehr stl. privilegiert sind.

Maßnahmen gegen Durchleitungsgesellschaften: Zwischengesellschaften in Hochsteuerländern sind zur Erlangung von Abkommensvorteilen geeignet, wenn die ihnen zufließenden Einnahmen (fast) zur Gänze durch Ausgaben an die dahinter stehenden Personen vermindert werden (sog. *stappping-stone-strategy*; *conduit-companies*; hierzu *Krabbe* in *Gaddsum/Hofmann*, aaO S. 46 ff.). Speziell gegen diese Strategie richtet sich Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz, wonach ausländisch beherrschten Schweizer Gesellschaften die Entlastung von dt. Quellensteuer versagt wird, wenn mehr als 50 vH der aus der Bundesrepublik stammenden Dividenden-, Zins- oder Lizenz Einkünfte an Nicht-Ansässige weitergeleitet werden.

Aktivitätsvorbehalt: Nach neueren DBA wird die Freistellung von der dt. ESt. für ausländische Betriebsstättengewinne oder Schachteldividenden nur gewährt, wenn die Einnahmen der Betriebsstätte (Tochtergesellschaft) ausschließlich oder zu einem überwiegenden Teil aus aktiven oder produktiven Tätigkeiten stammen; andernfalls wird die ausländ. Est. angerechnet (hierzu *Krabbe*, StbJb. 1985/86 S. 410; *K. Vogel*, BB 1983, S. 183 f.).

Maßnahmen gegen Beteiligungsaufspaltung: Nach verschiedenen DBA wird (wurde) die (übliche) Quellensteuerermäßigung auf 15 vH nicht gewährt, wenn der ausländischen Kapitalgesellschaft mehr als ein Viertel der inländischen Gesellschaft „gehören“. Auf den Versuch, diese nachteilige Folge durch Beteiligungsaufspaltung zu vermeiden (Zwischenschaltung von fünf Gesellschaften, sog. *Quintettsituation*), reagierte die dt. Finanzverwaltung mit Formulierungen, durch die auch mittelbare Beteiligungen erfaßt werden sollten (zum Problem

Meyer-Arndt, DStZ 1975, S. 275; *Pöllath*, FR 1976 S. 1, 28; *Becker*, DStJG 8 S. 180). Nach BFH I R 130/70 v. 13.9.72, BStBl. 1973 S. 57; I R 26/73 v. 19.2.75, BStBl. S. 584 ist die Quintettlösung nicht als Mißbrauch anzusehen.

Künstlerdurchgriff: Künstler und Sportler bleiben im Land ihrer Tätigkeit auch dann stpfl., wenn ihre Dienste über eine Gesellschaft (als Arbeitnehmer) in Anspruch genommen werden. Diese Gesellschaft wird durch Art. 1 Abs. 2 OECD-MA die Abkommensberechtigung versagt (vgl. Anm. 153). Im gleichen Sinne § 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG seit 1985.

DBA Schweiz: Besondere Vorschriften, die der mißbräuchlichen Ausnutzung des StGefälles zwischen der Bundesrepublik und der Schweiz begegnen sollten, enthält das DBA Schweiz (*Vogel*, DBA S. 290 ff.):

- ▷ *bei Personen mit Doppelwohnsitz*, die nach Abkommensrecht als in der Schweiz ansässig gelten, sind die Bundesrepublik mehr Besteuerungsrechte zugeteilt, als sonst dem Quellenstaat zukommen (Art. 4 Abs. 3 und 9);
- ▷ *bei Verlegung des Wohnsitzes* aus der Bundesrepublik in die Schweiz nach mindestens 5-jähriger unbeschränkter StPflcht kann die Bundesrepublik noch weitere 5 Jahre so besteuern, als bestünde das DBA nicht (Art. 4 Abs. 4; insbes. somit Anwendbarkeit der erweiterten beschränkten StPflcht).

164–399 Einstweilen frei.

<p>Teil IV z.Zt. unbesetzt</p>

Teil V

Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Steuern und anderen Rechtsgebieten

1. Abschnitt:

Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Steuern

A. Verhältnis der Einkommensteuer zur Körperschaftsteuer

Schrifttum: *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974; *D. Schneider*, Art. „Körperschaftsteuer“, Hdb. der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II, Tübingen 1980 S. 509 ff.; *Pezzler*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im KStRecht, Köln 1986; *Knobbe-Keuk*, Bilanz der KStReform 1977, GmbHR 1987 S. 125; *Döllerer*, Der Einfluß der KStReform 1977 auf das Verhältnis zwischen Handelsrecht und StRecht der GmbH, GmbHR 1987 S. 133. Schrifttum zur KStReform s. Erl. zu § 27 KStG, speziell zur Betriebsteuer oben Anm. 48.

I. Rechtsentwicklung

400

Vor der Erzberger'schen StReform 1920 war die Besteuerung der juristischen Personen in den jeweiligen EStGesetzen der dt. Länder geregelt. So erfaßte das preuß. EStG 1891 neben den natürlichen Personen auch AG, KGaA, bergrechtl. Gewerkschaften und bestimmte Genossenschaften, wobei man von der Überlegung ausging, daß Unternehmungen dieser Rechtsformen mit den wirtschaftenden Einzelpersonen am ehesten im Wettbewerb stünden (*Popitz*, Art. „Einkommensteuer“, Hdwb. d. Staatswissenschaften, 4. Aufl. Jena 1926 S. 429). In der Bemessungsgrundlage und auch im (progressiven) Tarif wurden keine Unterschiede zu den natürlichen Personen gemacht. Zwecks Milderung der Doppelbelastung konnte vom stpfl. Einkommen eine „Normaldividendenschuld“ zum Abzug gebracht werden (nach dem preußischen Gesetz 3,5 vH des eingezahlten Grundkapitals). – Die Lösungen in den anderen dt. Ländern entsprachen im wesentlichen dem preußischen Konzept; der Umfang der subjektiven StPflcht und die Höhe der abziehbaren Normaldividende schwankten.

In dieser Phase kann von einer echten „Einkommens-Körperschaftsteuer“ gesprochen werden (zu diesem Ausdruck *Rasenack*, aaO S. 32 ff.): Die Besteuerung der juristischen Personen unter Anwendung desselben Einkommensbegriffes und eines progressiven Tarifes stellte juristische und natürliche Personen estl. auf dieselbe Stufe.

Mit dem KStG 1920 wurde dieses System aufgegeben:

„Die nichtphysischen Personen stellen in der ESt. einen Fremdkörper dar, der in deren Rahmen nur mit Hilfe von Fiktionen hineingepreßt werden kann; ihre Besteuerung kann in gerechter Weise nicht ausschließlich auf der Grundlage des für physische Personen gegebenen Einkommensbegriffes erfolgen“ (amtl. Begr. zum EStG 1920, Drucks. der Dt. Nationalversammlung 1919, Nr. 1624 S. 17; *Rasenack*, aaO S. 77 f.).

Die Erzberger'sche StReform trug dieser Überlegung durch eine formelle Herauslösung der Körperschaftbesteuerung aus dem EStG und durch eine wesentliche inhaltliche Umgestaltung Rechnung. Insbesondere durch den Übergang zu

einem Proportionaltarif (bzw. bei Erwerbsgesellschaften zu einem nach der Rentabilität gestaffelten Tarif) wurde die Wesensverschiedenheit von ESt. und KSt. deutlich zum Ausdruck gebracht. Hinsichtlich des StGegenstandes blieb die Verflechtung mit der ESt. durch Bezugnahme auf den Einkommensbegriff des EStG und dessen Ermittlungsvorschriften zwar formal aufrecht. Aber auch hier wurde für die wichtigste Gruppe, die buchführungspflichtigen Körperschaften, durch die Zuordnung aller Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb praktisch ein eigenständiger Einkommensbegriff mit Zügen eines Ertragsbegriffes geschaffen (vgl. *Rasenack*, aaO S. 85, 107 f.).

II. Gegenwärtige Lage

Die mit dem KStG 1920 geschaffene Rechtslage (s. Anm. 400) ist im wesentlichen noch heute erhalten. Formal ist die KSt. mit der ESt. sehr eng durch den StGegenstand verbunden. Auch die KSt. bemißt sich nach dem zu versteuernden Einkommen (§ 7 Abs. 1 KStG); Umfang und Ermittlung des Einkommens richten sich nach den Vorschriften des EStG (§ 8 Abs. 1 KStG). Inhaltlich hingegen ist eine weitgehende Loslösung vollzogen:

- Für die wichtige Gruppe der buchführungspfl. Körperschaften sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, so daß nur eine einzige Einkunftsart in Betracht kommt;
- Vorschriften des EStG, die ihrer Zweckrichtung nach auf natürliche Personen bezogen sind, kommen im Bereich der KSt. nicht zur Anwendung;
- Sondervorschriften des KStG führen zu zusätzlichen Modifikationen des StGegenstandes;
- die Einführung des Anrechnungsverfahrens hat den Stellenwert der KSt. grundlegend verschoben.

KörperschaftSt. als Unternehmensteuer: Nur bei Blickverengung auf die den StGegenstand betreffenden Verweisungen in § 8 KStG kann daher die KSt. als eine Unterart der ESt. bezeichnet werden. Bei materieller Betrachtung hingegen stellt sich die KSt. als eine Form der Unternehmensbesteuerung, als eine unvollkommene Ausprägung einer Betriebsteuer dar (*D. Schneider*, aaO S. 510).

Problem der Doppelbelastung: Wirtschaftlich kann eine selbständige Besteuerung des „Einkommens“ der nicht-physischen Personen nur als Sonderbelastung einer bestimmten Ertragsquelle gedeutet werden. Steht diese Ertragsbesteuerung ungemindert neben der Einkommensbesteuerung der physischen Personen, die letztlich idR auch Träger der nicht-physischen Gebilde sind, so kommt es zu einer Zusatzbelastung (Doppelbelastung). Ob diese zu rechtfertigen ist oder nicht, ist wiederholt diskutiert worden. Im wissenschaftlichen Schrifttum und in den StReformgutachten des In- und Auslandes herrscht heute die Auffassung vor, daß eine zusätzliche Belastung der im Wege von juristischen Gebilden erzielten Einkommen weder mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen noch mit dem Äquivalenzgedanken begründet werden kann und eine selbständige KSt. nur als eine Vorauszahlung auf die ESt. (Quellenbesteuerung) gerechtfertigt ist.

D. Schneider, aaO S. 545; Gutachten zur Reform der direkten Steuern, erstattet vom Wiss. Beirat beim BdF, Bad Godesberg 1967, S. 50; StRefKomm., S. 313; Report of the Royal Commission on Taxation, Ottawa 1967, vol. 4 S. 26.

Rechtsnatur der KörperschaftSt. nach der KStReform: Der dt. KStGesetzgeber hat sich diese Auffassung im KStG 1977 ebenfalls zu eigen gemacht und eine Integration von ESt. und KSt. durch Einführung des *Vollanrechnungsverfahrens* vollzogen. Danach bleibt zwar die KSt. als selbständige Steuer auf das Einkom-

men von nicht-physischen Gebilden erhalten, die von Kapitalgesellschaften ausgeschütteten Einkommensteile werden jedoch vollständig von der KSt. entlastet. Die Entlastung vollzieht sich in zwei Stufen: Zunächst wird bei der ausschüttenden Körperschaft für die Ausschüttung eine einheitliche KStBelastung von 36 vH hergestellt (Ausschüttungsbelastung, § 27 Abs. 1 und § 43 KStG). Auf der zweiten Stufe wird diese KStBelastung der Ausschüttung beim Gesellschafter auf dessen StSchuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG) bzw. vergütet (§§ 36 b–d). Die sachliche Kongruenz zwischen dem Ausschüttungsbetrag gem. § 27 KStG und gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG wird durch die Bezugnahme beider Vorschriften auf die Gewinnausschüttung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG hergestellt.

Nach der KStReform ist nur noch die KSt. auf thesaurierte Gewinne eine echte Steuer auf das Einkommen nicht-physischer Gebilde. Hinsichtlich der Ausschüttungen hat die KSt. materiell (wirtschaftlich) den Charakter einer Quellensteuer auf Kapitalerträge angenommen (*Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 395 mwN). Formal bleibt die KSt. jedoch eine eigenständige Steuer der Kapitalgesellschaft. Daher kann auch bei feststehendem Anrechnungsanspruch nicht von einer Abfuhr der KSt. abgesehen oder die Vollziehung ausgesetzt werden (BFH VIII B 132/81 v. 9. 2. 82, BStBl. S. 401; VIII B 114/86 v. 26. 11. 86, BStBl. 1987 S. 179). Auch bei nachträglich festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen hat aus diesem Grund eine Besteuerung bei der Gesellschaft auch dann zu erfolgen, wenn die Vorteile bereits vom Empfänger versteuert wurden (BFH I B 117/86 v. 24. 3. 87, BStBl. S. 508; *Döllner*, GmbHR 1987 S. 133; aA *Pezzler*, aaO S. 8 ff.; FG Düsseldorf v. 18. 6. 86, EFG S. 578, aufgehoben durch BFH I B 117/86, aaO und v. 4. 8. 86, EFG 1987 S. 373, teilweise best. durch BFH I B 141/86 v. 22. 7. 87, EFG 1988 S. 145). Ebenso wenig ist die KSt. etwa im DBA-Recht als Quellensteuer anzusehen (vgl. auch Anm. 148). Andererseits steht Steuerfreiheit nach einem DBA der Herstellung der Ausschüttungsbelastung gem. § 27 KStG bei Ausschüttung steuerfreier Einkünfte nicht entgegen (s. § 27 KStG Anm. 10).

Rechtsdogmatische Fragen zum Verhältnis von ESt. und KSt. ergeben sich heute vorwiegend in folgender Hinsicht:

► *Bestimmung der subjektiven StPflicht:* Während die Rspr. traditionell den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Rechtsform vertrat (vgl. § 1 KStG Anm. 20), ein Grundsatz, den auch der Gesetzgeber bei der KStReform aufgenommen hat (BTDrucks. 7/1470 S. 326), wurde im Schrifttum diskutiert, ob die körperschaftlich verfaßte Publikums-KG statt als Mitunternehmerschaft als KStSubjekt anzusehen ist.

Befürwortend *Schulze-Osterlob*, ÖStZ 1979 S. 150; *Walz*, StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980 S. 407 ff.; *ders.*, Gutachten F zum 53. DJT, München 1980 S. 95 ff.; *Uelner*, DStZ 1980 S. 363; *ders.*, JbFStR 1980/81 S. 359.

Dagegen *L. Schmidt*, FR 1980 S. 482; *Quast*, FR 1981 S. 26; *Grob*, BB 1982 S. 1233.

Der BFH (Beschuß GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751 [757]) hat die Frage schließlich verneint.

► *Abgrenzung der kstpfl. nicht-rechtsfähigen Personenvereinigungen* etc. von denen, deren Einkommen nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Stpfl. (dh. bei einem Mitglied oder Gesellschafter) zu versteuern ist (s. dazu § 3 KStG Anm. 12 ff.).

► *Umfang des Einkommens bei buchführenden kstpfl. Gebilden:* Bei ihnen sind „alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ (§ 8 Abs. 2 KStG). Die Streitfrage, ob darunter nur Einkünfte im Rahmen der sieben bei der Einkommensbesteuerung erfäßbaren Einkunftsarten oder auch andere Einkünfte zu verstehen sind, ist von der Rspr. im ersten Sinn entschieden worden (BFH I R 123/68 v. 4. 3. 70, BStBl. S. 470; s. Erl. zu § 8 Abs. 2 KStG 1977).

► *Anwendbarkeit der estrechtlichen Vorschriften im Bereich der KSt.*: Grundsätzlich kommen nur jene Vorschriften in Betracht, die nicht ersichtlich auf natürliche Personen zugeschnitten sind. Einen Katalog der vom VZ 1977 an bei der KSt. anzuwendenden Vorschriften des EStG und der EStDV enthält Abschn. 26 Abs. 1 KStR 1977 (s. Erl. zu § 8 Abs. 1 KStG). Andererseits werden die estrechtlichen Vorschriften ergänzt bzw. modifiziert durch die einschlägigen Sondervorschriften des KStG (insbes. §§ 9 und 10 KStG).

402, 403 Einstweilen frei.

B. Verhältnis der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer

404

I. Übersicht

Eine Verflechtung zwischen ESt. und GewSt. ist einerseits im Bereich des StGegenstandes andererseits im Bereich der Besteuerungsgrundlage Gewerbeertrag gegeben.

Gem. § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der GewSt.:

„Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinn des Einkommensteuergesetzes zu verstehen.“

Gem. § 7 GewStG ist bei Ermittlung des Gewerbeertrages von dem nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnden Gewinn auszugehen, der bei Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist.

Die früher im Bereich der Lohnsummensteuer gegebene Verflechtung durch Bezugnahme auf die Arbeitslöhne iS des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG und auf die sachlichen EStBefreiungen (§ 24 GewStG) ist mit Aufhebung dieser Bestimmung (StÄG 1979 v. 30. 11. 78, BGBl. I S. 1849) gegenstandslos geworden.

405

II. Steuergegenstand

Der Begriff des Gewerbebetriebes (kraft Betätigung) nach dem GewStG ist gem. § 2 Abs. 1 GewStG gleichzusetzen mit dem Begriff des gewerblichen Unternehmens iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Verweisung geht auf das GewStG 1936 zurück. Bis dahin konnten die Länder in ihren GewStGesetzen den Begriff des stpfl. Gewerbes verschieden abgrenzen, insbesondere war es ihnen unbenommen, auch freie Berufe und Landwirte in die GewSt. einzubeziehen (vgl. RFH v. 15. 7. 31, Slg. 29 S. 110). Durch die Bezugnahme auf das EStG sollte eine Vereinheitlichung des StGegenstandes erreicht werden (*Blümich|Boyens*, GewStG v. 1. 12. 36, 3. Aufl. Berlin 1941, § 2 Anm. 12).

Das EStG enthielt ursprünglich selbst keine positive Umschreibung des Begriffs „gewerbliches Unternehmen“ (anders § 23 des österr. EStG seit 1972). Maßgebend war daher das von der Rspr. entwickelte Begriffsverständnis, das in § 1 Abs. 1 GewStDV seinen Niederschlag fand, bis die Begriffsbestimmung mit StEntlG 1984 (BGBl. I 1983 S. 1583) nach § 15 Abs. 2 EStG übernommen wurde. Nach der Rspr. ist auch die Frage, ob ein Teilbetrieb anzunehmen ist, im GewStRecht nach den gleichen Grundsätzen zu beantworten wie im EStRecht (BFH VIII R 62/72 v. 5. 10. 76, BStBl. 1977 S. 42; I R 146/76 v. 12. 9. 79, BStBl. 1980 S. 51).

Der Verweis auf das EStRecht bedeutet nicht, daß die Qualifikation einer Tätigkeit für estrechtliche Zwecke für die GewSt. bindend wäre. Ob ein Gewerbebetrieb (gewerbliches Unternehmen) vorliegt, ist für beide Rechtsbereiche selbständig zu prüfen (RFH v. 13. 12. 38, RStBl. 1939 S. 330; BFH IV 336/59 U v. 27. 4. 61, BStBl. S. 281).

III. Besteuerungsgrundlage Gewerbeertrag

406

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrages ist bei den nicht der KSt. unterliegenden Stpfl. der nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde Gewinn (§ 7 GewStG). Lehre und Rspr. haben die Bedeutung dieser Vorschrift im Hinblick auf den Objektsteuercharakter der GewSt. teleologisch reduziert: Nur jener Gewinn kann zum Gewerbeertrag gerechnet werden, der einem bestehenden und auch betriebenen Gewerbebetrieb entstammt. Nicht der GewSt. unterliegen daher Gewinne aus der Veräußerung (Aufgabe) eines Betriebes oder Teilbetriebes, aus der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (*Blümich* XIII., § 7 GewStG Rz. 124 ff. mit Kritik in Rz. 142 ff.; *Lenski|Steinberg*, Komm. zum GewStG, 6. Aufl. § 7 Anm. 30) oder Einkünfte aus einem verpachteten Gewerbebetrieb (BFH GrS 1/63 v. 13. 11. 63, BStBl. 1964 S. 124). Umgekehrt können Aufwendungen, die vor Betriebseröffnung anfallen (vorbereitende Betriebsausgaben), bei der GewSt. nicht abgezogen werden (BFH IV 262/60 v. 9. 12. 60, HFR 1961 S. 52; RFH v. 1. 12. 37, RStBl. 1938 S. 356).

Im übrigen bedeutet der Verweis in § 7 GewStG jedoch, daß sämtliche, die Gewinnermittlung des (bestehenden) Gewerbebetriebes betreffenden Vorschriften des EStG unmittelbar für die Ermittlung des Gewerbeertrages Bedeutung erlangen. Das gilt auch für sachliche EStBefreiungen, außerfiskalisch motivierte Gewinnermittlungsvorschriften, für nicht abziehbare Betriebsausgaben und für die Gewinnermittlung von Personengesellschaften. Entgegen dem Wortlaut, der auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG verweist, werden in der Praxis bei der Ermittlung des Gewerbeertrages auch gewinnermittlungsrechtliche Vorschriften in Sondergesetzen berücksichtigt (*Lenski|Steinberg*, aaO § 7 Anm. 23). Gleichgültig ist die Art der Gewinnermittlung.

Der Gewinn laut EStRecht ist zwar die Ausgangsgröße für den Gewerbeertrag, dieser ist jedoch grundsätzlich selbständig zu ermitteln. Rechtlich besteht keine Bindung der Gewerbeertragsermittlung an den estrechtlich festgestellten Gewinn. Dies gilt auch dann, wenn gem. § 180 AO der Gewinn wegen Beteiligung mehrerer Personen oder Divergenzen zwischen Betriebs- und Wohnsitzfinanzamt gesondert festgestellt wurde (*Lenski|Steinberg*, aaO § 7 Anm. 3).

IV. Verhältnis von Einkommensteuer-, Gewinnfeststellungs- und Gewerbebesteuermeßbescheid

407

Gem. § 35 b GewStG ist der GewStMeßbescheid von Amts wegen aufzuheben oder abzuändern, wenn der ESt- oder Gewinnfeststellungsbescheid aufgehoben oder geändert wird und die Aufhebung oder Änderung den Gewinn aus Gewerbebetrieb berührt. Entsprechend der Änderung des Gewinnes ist auch der Gewerbeertrag zu korrigieren. Der Grund für die Änderung des EStBescheides ist gleichgültig. Für den Rechtsschutz ergibt sich daraus: Einwände gegen die Feststellung des Gewinnes müssen lediglich gegen den EStBescheid (Gewinnfeststellungsbescheid) vorgebracht werden; wird ihnen Rechnung getragen, so ist von

Amts wegen auch der GewStMeßbescheid zu ändern, auch wenn dieser schon rechtskräftig sein sollte. Es bleibt dem Stpfl. aber unbenommen, sich mit denselben Gründen auch zusätzlich gegen den GewStMeßbescheid zu wenden (BFH IV 403/61 U v. 30. 7. 64, BStBl. S. 534). § 35 b GewStG greift dann nicht. Ebenso kann sich der Stpfl. allein gegen den im GewStMeßbescheid zugrunde gelegten Gewinn wenden. Dringt er mit diesen Einwendungen durch, so ist eine Änderung des EStBescheides nicht vorgesehen (problematisch).

408, 409 Einstweilen frei.

410

C. Verhältnis der Einkommensteuer zur Kirchensteuer

Schrifttum: *Engelhardt*, Die KiSt. in der BRD, Bad Homburg/Berlin/Zürich 1968; *von Campenhausen|Maunz|Scheuner|Scholtissek*, Die Mitwirkung der Arbeitgeber bei der Erhebung der KiSt., 1971; *Marré*, Das kirchliche Besteuerungsrecht, Hdb. d. Staatskirchenrechts, Bd. II, 1975 S. 5; *Isensee*, Die Finanzquellen der Kirchen im dt. Staatskirchenrecht, JuS 1980 S. 94; *Marx*, Die KiSt. und die Freiheit der Kirche, 2. Aufl. 1982; *Graupner*, KiSt. als Unternehmenssteuer eigener Art?, B 1984 S. 687; *Kreufßer*, Pauschale Kirchen-Lohnsteuer unzulässig?, BB 1984 S. 718; *Lietmeyer*, Auswirkungen des StSenkungsgesetzes 1986/1988 auf die KiSt., DStZ 1985 S. 345; *Kirchhof*, Die ESt. als Maßstab für die KiSt., DStZ 1986 S. 25; *Reinbart*, Pauschale Kirchenlohnsteuer, FR 1986 S. 531; *Kreufßer*, Pauschale Kirchenlohnsteuer, BB 1986 S. 1198; *Sterner*, Pauschale Lohn-Kirchensteuer, DStR 1987 S. 77; *Giloy|König*, KiStRecht und KiStPraxis in den Bundesländern, 2. Aufl. Wiesbaden 1988 (mit Zusammenstellung der KiStGesetze der Länder); *Giloy*, Die StReform aus kirchensteuerlicher Sicht, FR 1988 S. 43; *Wagner*, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, Köln 1988; *Starck*, Rechtliche Grundlagen der Pauschalierung von Kirchenlohnsteuerforderungen, DStR 1989 S. 3; *Sterner*, Pauschale KiSt. in Niedersachsen, DStR 1989 S. 9; *Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 388. Siehe ferner die Literaturangaben bei § 51 a vor Anm. 25.

Art. 137 Abs. 6 WRV ermächtigte Religionsgesellschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts waren, nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben. Diese Vorschrift ist gemäß Art. 140 GG Bestandteil des Grundgesetzes geworden. Damit ist der Staat zur Erlassung entsprechender Regeln verpflichtet, welche den Religionsgemeinschaften die Möglichkeit der Erhebung der KiSt. geben (*Schmidt-Bleibtreu|Klein*, Komm. zum Grundgesetz, 4. Aufl. S. 1076).

Rechtsgrundlagen der KiSt.: Maßgebend sind die KiStGesetze der Länder und die dazu ergangenen Durchführungsverordnungen. Dazu treten als innerkirchliche Rechtsgrundlagen die vom Staat anerkannten oder genehmigten KiStOrdnungen und KiStHebesatzbeschlüsse (s. § 51 a Anm. 25).

Bemessungsgrundlage der KiSt.: Die KiSt. knüpfen seit Ende des vergangenen Jahrhunderts zunehmend an staatliche Steuern an. KiStGesetze stellen demgemäß in Anlehnung an vorhandene StBemessungsgrundlagen mehrere Maßstäbe für die Bemessung der KiSt. zur Verfügung. KiStn. können danach als Zuschläge zur ESt., VSt. oder GrSt. erhoben werden. Gegenwärtig erbringt der Zuschlag zur ESt. (LSt.) 98 vH des KiStAufkommens (*Giloy*, FR 1988 S. 43).

Die meisten KiStGesetze stellen es den Kirchen frei, die KiSt. nach Maßgabe des Einkommens als Zuschlag zur ESt. (LSt.) zu bestimmen oder einen kircheneigenen Tarif festzusetzen. In der Praxis ist ausschließlich die erste Variante anzutreffen. Sie bietet für die Kirchen den Vorteil, staatliche Verwaltungs- und Vollstreckungshilfe in Anspruch nehmen zu können.

Die KiSt. nach Maßgabe des Einkommens bemißt sich nach der für das betreffende StJahr festzusetzenden ESt. bzw. zu entrichtenden LSt., seit 1975 vermindert

um die Abzüge gem. § 51 a EStG, der durch entsprechende Änderungen der KiStVorschriften der Länder Eingang in das KiStRecht gefunden hat (vgl. Erl. zu § 51 a). Die ESt. ist danach *Maßstabsteuer* der KiSt., die KiSt. ist Anhangsteuer der ESt.

Behandlung von Ehepaaren:

- ▷ *Konfessionsgleiche Ehepartner*, die zur ESt. zusammen veranlagt werden, sind Gesamtschuldner der KiSt.
- ▷ *Konfessionsverschiedene Ehepartner* (sie gehören verschiedenen umlageerhebenden Religionsgemeinschaften an): Bei ihnen wird im Fall der Zusammenveranlagung idR für jede der beteiligten Religionsgemeinschaften die Umlage von der Hälfte der ESt. (LSt.) erhoben; in den Fällen der getrennten Veranlagung ist die KiSt. von der ESt. jedes Ehegatten zu berechnen.
- ▷ *Glaubensverschiedene Ehepartner*: Gehört ein Ehegatte keiner umlageerhebenden Gemeinschaft an, so ist die KiSt. bei getrennter Veranlagung aus der ESt. des umlagepflichtigen Ehegatten zu berechnen; im Fall der Zusammenveranlagung aus dem Teil der gemeinsamen ESt., der auf den umlagepflichtigen Ehegatten entfällt.

Die Höhe der KiSt. ist länderweise verschieden. Sie schwankt zwischen 8 und 9 vH der (gem. § 51 a EStG verminderten) ESt. bzw. LSt. ZT ist vorgesehen, daß die KiSt. einen bestimmten Prozentsatz des zu versteuernden Einkommens nicht überschreiten darf (sog. Kappungsschwelle).

Die Verwaltung der KiSt. vom Einkommen: In allen KiStGesetzen der Länder ist grundsätzlich eine Auftragsverwaltung durch die Länder vorgesehen. Die Verwaltungszuständigkeit umfaßt nicht nur die Festsetzung sondern auch die Erhebung und Beitreibung. Die KiSt. der veranlagten EStpfl. wird zusammen mit der veranlagten ESt. erhoben. Die Vorschriften über die Erhebung von Vorauszahlungen gelten entsprechend. Die KiSt. der LStpfl. wird zusammen mit der LSt. durch StAbzug vom Arbeitslohn erhoben. Die Vorschriften über die Einbehaltung und Abfuhr der LSt. gelten entsprechend. Somit trifft die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der KiSt. in diesem Fall den Arbeitgeber, ihn trifft auch die Haftung gem. § 42 d EStG (verfassungsgemäß lt. BVerfGE 44 S. 103 f.). – Auch auf das Verfahren einschließlich der Vollstreckung finden die für die ESt. geltenden Vorschriften Anwendung.

Sonderfall der KiSt. zur pauschalen LSt.: BFH VI R 219/80 v. 5. 11. 82, BStBl. 1983 S. 91 bezeichnete die pauschale LSt. nicht als ESt. sondern als besondere, vom Arbeitgeber zu tragende Unternehmenssteuer. Daraus konnte abgeleitet werden, daß eine KiStErhebung von pauschaler LSt. nicht zulässig ist, weil die KiStGesetze einen solchen Maßstab nicht vorsehen.

Graupner, B 1984 S. 687; *Kreuzler*, BB 1984 S. 718; *ders.*, BB 1986 S. 1198; *Sternner*, DStR 1987 S. 77; *ders.*, DStR 1989 S. 10.

Dem steht jedoch entgegen, daß auch die pauschale LSt. eine LSt. bleibt, die nur vom Arbeitgeber übernommen wird.

OVG Lüneburg v. 2. 11. 88, FR 1989 S. 150 mit zust. Anm. *Wagner*; ebenso *Reinbart*, FR 1986 S. 531; *Starck*, DStR 1989 S. 3; *Wagner*, Die Pauschalierung der Lohn- und Lohnkirchensteuer, Köln 1988 S. 116.

BFH I R 14/87 v. 30. 11. 89 (FR 1990 S. 122) bejaht nunmehr die Zulässigkeit der Erhebung von KiSt. bei LStPauschalierung (betr. Hamb. KiStG, insoweit in Bestätigung von FG Hamburg v. 17. 7. 85, EFG 1986 S. 142):

„Der Antrag auf Pauschalierung der LSt. zieht auch die Pauschalierung der LKiSt. nach sich, wenn der ArbG nicht nachweist, daß der oder die betroffenen ArbN keine Kirchenmitglieder sind.“

Solange der ArbG keinen anderen Nachweis führt, kann der Aufteilung der pauschalen LKiSt. in evang. und röm.-kath. der Schlüssel zugrunde gelegt werden, auf den die Kirchen sich geeinigt haben (BFH aaO; vgl. auch schon BFH I 309/82 v. 7. 8. 85, BStBl. 1986 S. 42 sowie FG Köln v. 26. 10. 88, EFG 1989 S. 137, rkr.).

Rechtsbehelfe gegen KiStBescheide: Regelmäßig ist in den KiStGesetzen verankert, daß der KiStBescheid nicht mit Einwendungen angegriffen werden kann, die sich gegen die Maßstabsteuer (ESt.) richten. Dieses Verhältnis ergibt sich jedoch bereits aus der AO.

Bei der Bemessung der ESt. (LSt.) ist die tatsächlich im VZ gezahlte KiSt. als Sonderausgabe abzichbar, und zwar ohne betragsmäßige Begrenzung (hierzu § 10 Anm. 200–210).

D. Verhältnis der Einkommensteuer zur Erbschaftsteuer

Schrifttum: *Troll*, Die Doppelbelastung eines Vermögenszuganges mit ErbSt. und ESt., DStZ 1956 S. 333; *ders.*, Zum Abzug der ESt. bei der Veranlagung zur ErbSt., DStZ 1957 S. 201; *Kapp*, Konkurrenz zwischen ErbSt. und anderen Steuern, StbJb. 1962/63 S. 327; *W. Theis*, Der Erbe im EStRecht, Köln 1962; *Mittelsteiner*, Verhältnis der ESt. zur ErbSt., StKongrRep. 1963 S. 108; *Troll*, Nachlaß und Erbe im StRecht, 1967 S. 196/197; *Krah*, Estl. Auswirkungen des Erbfalles, DStR 1967 S. 111; *Kapp*, Überlegungen zur Reform der ErbSt., FR 1970 S. 1; *Kröger*, Die Berücksichtigung künftiger StSchulden bei der Ermittlung des Nachlaßwertes im bürg. Recht und im StRecht, BB 1971 S. 647; *Kleeberg*, ErbSt. und Gleichheitssatz, BB 1973 S. 1225; *Keuk*, Doppelbelastung mit ErbSt. und ESt., B 1973 S. 634; *Klotz*, Milderung der Doppelbelastung durch ESt. und ErbSt. im EStReformgesetz, DStZ 1974 S. 347; *Megow/Michel*, ErbStG, 6. Aufl. München 1974 S. 50–60; *Troll*, ErbSt., 2. Aufl. München 1975, § 3 Rz. 96–138 a, § 10 Rz. 46; *Crezelius*, Zusammentreffen von ESt. und ErbSt., BB 1979 S. 1342; *Trzaskalik*, Personalgebundene EStPflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979 S. 97; *Ring*, Darf der Erbe Sonderausgaben des Erblassers abziehen und einen Verlustausgleich vornehmen?, DStZ 1981 S. 24; *Biergans*, Überlegungen zur Zurechnung latenter Einkünfte im EStRecht, FR 1982 S. 525; *Segebrecht*, Besteuerung der Erben und Erbengemeinschaft, 5. Aufl. Herne/Berlin 1982; *Wasmer*, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Köln 1985; *Schulze-Osterloh* (Hrsg.), Rechtsnachfolge im StRecht, DStJG 10, Köln 1987; *Kapp*, ErbStG, 10. Aufl. Einl. Rz. 13–22; *Troll*, ErbStG, 3. Aufl. § 3 Rz. 96 ff., § 10 Rz. 46 ff.; zur Erbausinandersetzung s. § 16 Anm. 68 ff.
S. ferner Schrifttum zu § 35 EStG.

411

I. Übersicht

Der Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie umfaßt grundsätzlich auch Erbschaften und Schenkungen. Indessen werden in den meisten modernen EStGesetzen Erbschaften und Schenkungen nicht zum stpfl. Einkommen gerechnet. § 6 Abs. 3 EStG 1925 hielt dies ausdrücklich fest:

„Der Besteuerung des Einkommens unterliegen insbesondere nicht einmalige Vermögensanfälle, wie Schenkungen, Erbschaften ...“.

Der Vorschrift wurde jedoch lediglich deklaratorische Bedeutung beigemessen (Begründung zum EStG 1925; s. *Strutz*, Komm. EStG 1925, I S. 517).

Seit dem EStG 1934 fehlt eine entsprechende Bestimmung. Welche estl. Folgen durch Erbschaften und Schenkungen ausgelöst werden, richtet sich seither ausschließlich nach den Tatbeständen des EStG. IdR erfüllen einmalige Vermögensanfälle in Form von Erbschaften oder Schenkungen keinen estl. Tatbestand. Dies gilt vor allem im Bereich der auf der Quellentheorie basierenden außerbetrieblichen Einkünfte. Im Bereich der stärker an der Reinvermögenszugangstheorie

orientierten betrieblichen Einkünfte können hingegen auch Erbschaften oder Schenkungen betrieblich veranlaßte Vermögenszugänge sein. Ist der unentgeltliche Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsgutes zugleich Betriebseinnahme, so kommt es durch die Bewertungsvorschrift des § 7 Abs. 2 EStDV zu einer Gewinnerhöhung und damit uU sowohl zur ErbSt- (SchenkSt.-) Pflicht als auch zur EStPflicht (s. § 6 Anm. 434–436). Bei unentgeltlichem Erwerb eines ganzen Betriebes (Teilbetriebes) ist der Erwerber hingegen an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden (§ 7 Abs. 1 EStDV), so daß eine estpfl. Gewinnerhöhung nicht eintritt. IdR sind Erbschaften (Schenkungen) jedoch nicht als betrieblich veranlaßte Vermögenszugänge anzusehen. Werden unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter in der Folge in einem Betrieb verwendet, so ist dies – als Einlage – ohne Auswirkung auf den Gewinn.

Estl. Folgen sind auch aus der Sicht des Übertragenden zu beachten, der bei der Schenkung gemeinsam mit dem Erwerber StSchuldner der SchenkSt. ist (§ 20 Abs. 1 ErbStG). Schenkungen von Wirtschaftsgütern eines Betriebsvermögens sind estl. idR als gewinnwirksame Entnahmen zu qualifizieren, so daß sich hinsichtlich der stillen Reserven eine Doppelbesteuerung mit SchenkSt. und ESt. ergeben kann. Die unentgeltliche Übertragung eines ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils hingegen bewirkt nach § 7 Abs. 1 EStDV keine Gewinnverwirklichung.

Zur systematischen und rechtspolitischen Beurteilung dieser Vorschrift s. § 6 Anm. 424; lt. *Trzaskalik*, *StuW* 1979 S. 107, bedeutet das einen Bruch mit der personalen Struktur der ESt.; vgl. dazu auch *ders.* ausführlich in *DStJG* 4 S. 145; *Wasmer*, aaO S. 53 f.; *Ruppe*, *DStJG* 10 S. 58 f.

Die deutsche ErbSt. (darunter wird im folgenden stets die ErbSt. und SchenkSt. verstanden) ist dem Typus der Erbanfall- und nicht dem der Nachlaßsteuer zuzurechnen: entscheidend ist der Vermögensanfall, der dem einzelnen Erwerber zufällt. Eine solche Steuer läßt sich mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen rechtfertigen, da Erwerbe durch Erbschaften oder Schenkungen jedenfalls die Leistungsfähigkeit des Empfängers erhöhen (vgl. *Oberhauser*, Art. „Erbschaft- und Schenkungsteuern“, *Hdb. d. Finanzwissenschaft*, 3. Aufl. Tübingen 1980 Bd. II S. 491 f.). Insofern stellt sie eine Ergänzung zur ESt. dar. Die kanadische Carter-Commission hat in konsequenter Verfolgung dieser Sicht vorgeschlagen, die ErbSt. in die ESt. zu integrieren (Report of the Royal Commission on Taxation, Ottawa 1967, vol. 3 S. 465). Gegen die Gleichstellung spricht, daß es sich bei Erbschaften und Schenkungen nicht um periodisches Einkommen handelt und bei Integration in die ESt. die eigentumspolitisch erwünschte Differenzierung nach dem Verwandtschaftsgrad kaum zu realisieren ist (*Tipke/Lang*, *StRecht*, 12. Aufl. S. 459 f.; *Oberhauser*, aaO S. 492 f.).

II. Fälle der Doppelbelastung

412

Die unterschiedliche Tatbestandsbildung beider Steuern schließt im Regelfall Überschneidungen aus. Trotzdem gibt es – abgesehen vom Fall des betrieblich veranlaßten unentgeltlichen Erwerbs von Wirtschaftsgütern und der Entnahme – eine Reihe von Fallgestaltungen, bei denen wirtschaftlich betrachtet derselbe Betrag sowohl der ErbSt. als auch der ESt. unterworfen wird:

Eingang ererbter Forderungen: Gehören zum Nachlaß Forderungen auf Einkünfte, so unterliegt der Übergang der Forderungen von Todes wegen zunächst der ErbSt. Hat der Erblasser die Einkünfte durch Überschubrechnung ermittelt, ist der nach seinem Tod dem Erben zufließende Betrag nach wohl hA gem. § 24

Nr. 1 EStG dem Erben zuzurechnen (s. hierzu im Detail Anm. 414) und bei ihm im Rahmen der beim Erblasser gegebenen Einkunftsart zu erfassen. Im Ergebnis kann es zu einer vollen Doppelbesteuerung kommen, für die bis zum 1. 1. 75 keine Milderung vorgesehen war. Seither gilt § 35 EStG (dazu Anm. 415).

Estpflichtige Veräußerungen von unentgeltlich erworbenen Vermögenswerten: Eine Doppelbelastung tritt ein, wenn Vermögenswerte, bei deren Erwerb ErbSt. entrichtet wurde, vom Erben veräußert werden und die Veräußerung estpfl. ist. Im wesentlichen trifft dies zu bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Rahmen eines Betriebsvermögens, bei Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen sowie – nach der Rspr. – bei der Veräußerung im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes (keine Anschaffung durch den Erben, aber Zusammenrechnung der Besitzzeiten von Erblasser und Erbe; strittig; vgl. § 23 Anm. 17 u. 25). Eine Doppelbelastung tritt in diesen Fällen insoweit ein, als die ESt. stille Reserven bzw. einen Firmenwert erfaßt, die bereits der ErbSt. unterworfen waren.

- ▷ *Bis zum VZ 1974* wurde in Fällen dieser Art (abgesehen von Spekulationsgeschäften), wenn die Veräußerung innerhalb von 5 Jahren nach dem Vermögensanfall erfolgt war, die ESt. ermäßigt (§ 14 Satz 2, § 16 Abs. 5, § 17 Abs. 3 letzter Satz und § 18 Abs. 3 letzter Satz EStG). Die Ermäßigung bestand in einer vollen Anrechnung der auf den Veräußerungsgewinn (stille Reserven) entfallenden ErbSt. auf die ESt. (BFH I 197/65 v. 15. 5. 68, BStBl. S. 606).
- ▷ *Seit dem VZ 1975* gilt auch für diese Fälle die EStErmäßigung gem. § 35 EStG (s. Anm. 415 und Erl. zu § 35).

Leibrenten, Zeitrenten, Hinterbliebenenbezüge, Nießbrauch und sonstige Nutzungsrechte: Soweit Rentenstammrechte, Rechte auf sonstige laufende Bezüge bzw. Nutzungsrechte von Todes wegen oder durch Schenkung übertragen werden, unterliegt der Erwerb regelmäßig der ErbSt. Der Bezug der einzelnen Leistung (Nutzung) löst andererseits idR EStPflicht aus (etwa nach § 22 Nr. 1; § 19 Abs. 1 Nr. 2; vgl. auch § 24 Nr. 2 EStG).

Bei Leibrenten wird die Überschneidung (Doppelbesteuerung) idR dadurch vermieden, daß die Leibrente für Zwecke der ErbSt. nur mit dem Kapitalanteil erfaßt wird (§ 12 Abs. 1 ErbStG iVm. § 14 BewG), für Zwecke der ESt. hingegen nur mit dem Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 EStG). Dies gilt jedoch nur, wenn die Leibrente sofort versteuert wird. Bei jährlicher Versteuerung gem. § 23 ErbStG wird hingegen der volle Jahreswert der Rente inkl. Ertragsanteil zugrunde gelegt. Die Doppelbelastung wird aber in diesem Fall dadurch gemildert, daß die ErbSt. in voller Höhe – und nicht nur hinsichtlich des Ertragsanteiles – als Sonderausgabe vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden kann (BFH VI 339/63 U v. 5. 4. 65, BStBl. S. 360; eine diesbezüglich in Aussicht genommene Änderung der Rechtslage – vgl. BTDrucks. 7/1470 S. 280 – wurde nicht in das EStRG 1974 übernommen). Vgl. auch § 10 Anm. 60 „Erbchaftsteuer“.

Bei durch Erbschaft oder Schenkung erworbenen Nießbrauchsrechten, Zeitrenten oder Versorgungsbezügen aufgrund einer unselbständigen oder selbständigen Tätigkeit des Erblassers ist die Situation ähnlich wie bei Leibrenten, jedoch mit dem Unterschied, daß die betreffenden Bezüge (Nutzungen) in vollem Umfang der ESt. unterliegen und daher eine Doppelbelastung auch dann eintritt, wenn die ErbSt. vom Kapitalwert der wiederkehrenden Leistungen berechnet wird. Wird die ErbSt. vom Jahreswert entrichtet, so verschärft sich einerseits die Doppelbelastung (die ErbSt. umfaßt den vollen Wert der wiederkehrenden Leistung und nicht nur den Kapitalwert), andererseits besteht in diesem Fall die Möglichkeit, die jährliche ErbSt. als Sonderausgabe abzuziehen.

Daß ErbSt. und ESt. sich gegenseitig nicht ausschließen, ist ständige Rspr.: RFH v. 22. 1. 30, Kartei EStG 1925 § 15 Abs. 1 Nr. 3 R. 23; v. 28. 2. 30, RStBl. S. 202, 205; v. 14. 5. 30, RStBl. S. 704; v. 25. 6. 30, RStBl. S. 618; v. 22. 10. 30, StuW Nr. 1244; v. 7. 7. 31, RStBl. S. 824; v. 24. 2. 33, RStBl. S. 457; v. 18. 10. 33, RStBl. 1934 S. 15; v. 13. 12. 33, RStBl. 1934 S. 406; v. 6. 2. 41, RStBl. S. 418; v. 26. 6. 41, RStBl. S. 766; BFH IV 604/54 U v. 19. 1. 56, BStBl. S. 85; III 33/56 S v. 6. 7. 56, BStBl. S. 253; VI 79/55 U v. 15. 11. 57, BStBl. 1958 S. 103; VI 155/60 v. 5. 5. 61, StRK EStG § 21 R. 89; II 272/58 U v. 11. 1. 61, BStBl. S. 162; VIII 24/65 v. 20. 7. 71, BStBl. 1972 S. 170.

III. Beseitigung und Milderung der Doppelbelastung

1. Rechtfertigung der Doppelbelastung

413

Grundsätzlich ist die Doppelbelastung mit ErbSt. und ESt. sachlich zu rechtfertigen. Beide Steuern verfolgen unterschiedliche Zielsetzungen. Der Erbe zahlt

- ESt., weil er Einkünfte bezieht,
- ErbSt., weil er unentgeltlich Vermögenswerte erworben hat (ähnlich RFH v. 13. 12. 33, RStBl. 1934 S. 406; *Mirre*, DStZ 1930 S. 320; *Klotz*, DStZ 1974 S. 347). Allerdings sollten die beiden Steuern systematisch aufeinander abgestimmt sein; willkürliche Doppelbelastungen sind abzulehnen. Willkürlich ist es aber, wenn bei der einen Fallkonstellation die ESt. den erbstpfl. Erwerb mindert, bei einer wirtschaftlich vergleichbaren Konstellation hingegen nicht. Um derartige Ungleichmäßigkeiten zu vermeiden, könnte man im Prinzip ansetzen
- entweder bei der ErbSt.: gleichmäßige Berücksichtigung der auf dem Erwerb aktuell oder latent lastenden ESt. bei der ErbSt. (s. Anm. 414)
- oder bei der ESt.: gleichmäßige Berücksichtigung entrichteter ErbSt. bei der ESt. (s. Anm. 415).

2. Berücksichtigung der Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer

414

ESt. des Erblassers: Die EStPflicht natürlicher Personen endet mit ihrem Tod. Der Erblasser wird mit den bis zu seinem Tod bezogenen Einkünften zur ESt. veranlagt (§ 25 Abs. 2 EStG). Die auf diese Einkünfte entfallende ESt. des Erblassers haben die Erben als Rechtsnachfolger zu entrichten (§ 45 Abs. 2 AO). Diese EStSchuld des Erblassers stellt, gleichgültig wann die Veranlagung erfolgt, bei der Berechnung der ErbSt. eine Nachlaßverbindlichkeit dar, soweit sie nicht durch Vorauszahlungen und/oder anrechenbare Abzugsteuern (vgl. § 36 EStG) gedeckt ist.

ESt. auf Nachlaßeinkünfte:

► *Standpunkt der Rspr.:* Einkünfte, die noch der Erblasser (durch seine Leistungen) erwirtschaftet hat, die aber den Erben zugeflossen sind, sind nach der Rspr. diesen zuzurechnen und von ihnen gemeinsam mit ihren eigenen Einkünften nach ihren persönlichen Verhältnissen – allerdings im Rahmen der beim Erblasser gegebenen Einkunftsart – zu versteuern.

RFH v. 25. 6. 30, RStBl. S. 618; v. 22. 7. 43, RStBl. S. 851; BFH VI 234/56 U v. 13. 12. 57, BStBl. 1958 S. 72; VI 265/58 U v. 29. 7. 60, BStBl. S. 404; IV 335/65 v. 14. 4. 66, BStBl. S. 458 mit weiterer Rspr. Zust. *Heinicke*, DStJG 10 S. 99 ff., *Ruppe*, DStJG 10 S. 56 ff. AA vor allem *Trzaskalik*, StuW 1979 S. 97; *Biergans*, FR 1982 S. 530; *Wasmer*, aaO S. 30 ff.

Nach traditioneller Auffassung entsteht die EStSchuld für die aus dem Nachlaß fließenden Einkünfte somit erst nach dem Todestag bei den Erben. Da bei der ErbSt. die StSchuld mit dem Todestag entsteht (§ 9 ErbStG) und für die Werter-

mittlung grundsätzlich der Zeitpunkt der Entstehung der StSchuld maßgebend ist (Stichtagsprinzip), kann diese ESt. nicht als Nachlaßverbindlichkeit abgezogen werden.

Ständ. Rspr.: RFH v. 22. 10. 30, StuW Nr. 1244; v. 7. 7. 31, RStBl. S. 824; v. 24. 2. 33, RStBl. S. 457; BFH III 133, 134/54 S v. 26. 8. 55, BStBl. S. 278; III 33/56 v. 6. 7. 56, BStBl. S. 253; II 272/58 U v. 11. 1. 61, BStBl. S. 162; III R 49/67 v. 15. 12. 67, BStBl. 1968 S. 340; II R 64/73 v. 5. 7. 78, BStBl. 1979 S. 23; FG Düss. v. 21. 6. 72, EFG S. 588, bestätigt; Hess. FG v. 2. 2. 89, EFG S. 355, nrkr.

In anderen Urteilen stellt der BFH nicht formell auf das Stichtagsprinzip, sondern materiell darauf ab, daß die ESt. den Erben nicht als solchen, sondern als Bezieher der Einkünfte aus dem Nachlaß betreffe (BFH II R 58/67 v. 22. 12. 76, BStBl. 1977 S. 420; II R 64/73 v. 5. 7. 78, BStBl. 1979 S. 23). Unabhängig von der Begründung unterliegt jedenfalls auch der EStBetrag, den der Erwerber für den Vermögensanfall zu zahlen haben wird, der ErbSt.

Eine Ausnahme machte RFH v. 11. 6. 41, RStBl. 1941 S. 701 bei der *Lohnsteuer*: sei bei der Erfüllung einer Forderung LSt. einzubehalten, so sei diese bei der Bewertung der Forderung abzusetzen, weil der LStAbzug auch Dritten gegenüber, an die die Forderung abgetreten werde, vorzunehmen sei und die Forderung daher nur mit ihrem um die LSt. gekürzten Betrag wirtschaftlich verwertbar sei. Die Entscheidung mag im Hinblick auf den damals objektsteuerartigen Charakter der LSt. (kein Jahresausgleich, keine Veranlagung auf Antrag) gerechtfertigt gewesen sein. Da die LSt. heute nur eine besondere Form der Erhebung der ESt. bildet, kann uE eine Belastung mit künftiger LSt. – die gem. § 38 Abs. 2 EStG erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohnes entsteht – ebensowenig berücksichtigt werden wie eine Belastung mit veranlagter ESt. (glA *Kapp*, StbJb. 1962/63 S. 340; *Troll*, Nachlaß, S. 197; *Michel*, DVR 1973 S. 83; FG Hamburg v. 30. 7. 64, EDStZ S. 417; FG Freiburg v. 28. 10. 65, EFG 1966 S. 181, aufgehoben; FG München v. 18. 11. 65, EFG 1966 S. 207, bestätigt; BFH III R 140/83 v. 16. 3. 84, BStBl. S. 539). Die FinVerw. wendet im Hinblick darauf, daß die LSt. seit Einführung des LStJA der ESt. gleichwertig ist, diese Rspr. seit 1. 1. 63 nicht mehr an (Abschn. 55 VStR 1963 ff.).

Das gleiche gilt für die *Kapitalertragsteuer*. Nach § 101 Ziff. 2 BGB sind laufende Zins- und Gewinnansprüche bei einem Wechsel des Berechtigten nach der jeweiligen Dauer der Berechtigung aufzuteilen. Soweit die Ausschüttung kapitalertragstpf. ist, wollten die VStR zunächst im Anschluß an RFH v. 11. 6. 41, RStBl. S. 701 die KapErtrSt., die auf den dem Erblasser gem. § 101 BGB zuzurechnenden Gewinnanteil entfällt, bei der Erbschaftsbewertung vom Gewinnanteil absetzen. Ebenfalls heute nicht zutreffend (Abschn. 55 Abs. 2 VStR 1972); der Stpfl. kann Veranlagung zwecks Erstattung von KapErtrSt. verlangen (s. § 44 Anm. 25), und die KapErtrSt. entsteht wie die LSt. erst zZ des Zufließens.

► *Kritik des Schrifttums*: Die Rspr. ist im Schrifttum wiederholt kritisiert worden, weil sie das Stichtagsprinzip höher stelle als das Bereicherungsprinzip (zB *Becker*, StuW 1930 Sp. 669; *Mirre*, DSStZ 1930 S. 320; *Zitzlaff*, StuW 1941 S. 556; *Krüger*, BB 1971 S. 647 ff.; *Kapp*, StbJb. 1972/73 S. 424). Eine Bereicherung des Erwerbers liege nicht vor, soweit Vermögen, das der ErbSt. unterworfen worden ist, später als Einkommen behandelt und um die ESt. gekürzt wird. Es wird vorgeschlagen, die ErbSt. bis zur endgültigen Festsetzung der ESt. vorläufig zu veranlagern bzw. eine Berichtigung der ErbSt. nach Festsetzung der ESt. vorzunehmen (*Keuk*, B 1973 S. 634, 636 f.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. § 27 I 4 a; *Krüger*, BB 1971 S. 649; *Crezelius*, BB 1979 S. 1342, 1345 f.).

► *Stellungnahme*: UE ist es zwar richtig, daß im ErbStRecht das Bereicherungsprinzip gilt. Die Ermittlung der Bereicherung ist aber durch Bewertungsbestimmungen zwingend geregelt und eine nicht entstandene EStSchuld danach de lege lata nicht berücksichtigungsfähig (glA wohl *Troll*, ErbStG, 3. Aufl. § 10 Rz. 46; *Petzoldt*, ErbSt- und SchStG, Herne/Berlin 1978 S. 62 f.; *Megow/Michel*, 6. Aufl. § 10 Rz. 10; *Meinke/Michel*, 7. Aufl. § 10 Rz. 31).

Aber auch rechtspolitisch ist eine Regelung, die die Berücksichtigung latenter ESt. bei der ErbSt. explizit vorsieht, nicht zu empfehlen. Abgesehen davon, daß sie systematisch einen Verstoß gegen die Bewertungsprinzipien darstellt, wäre sie kaum praktikabel zu gestalten, weil nicht feststeht, ob, wann, bei wem und in welcher Höhe künftig ESt. entstehen wird. Rechtspolitische Maßnahmen müßten daher bei der ESt. und nicht bei der ErbSt. ansetzen (*Michel*, DVR 1973 S. 83 f.). Dem ist der Gesetzgeber mit § 35 EStG gefolgt (s. dazu Anm. 415).

3. Berücksichtigung der Erbschaftsteuer bei der Einkommensteuer

415

Abzug der ErbSt. bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

► *Die Berücksichtigung der ErbSt. als Betriebsausgabe oder Werbungskosten* wird durch § 12 Nr. 3 EStG (Abzugsverbot für sonstige Personensteuern) ausgeschlossen (RFH v. 25. 6. 30, RStBl. S. 618; v. 22. 10. 30, StuW Nr. 1244; v. 18. 12. 30, RStBl. 1931 S. 381; v. 6. 2. 41, RStBl. S. 418). Das gilt nicht nur, wenn Einkünfte aus ererbtem Vermögen bezogen werden, sondern auch in den vorstehend geschilderten Fällen von Doppelbelastung, in denen derselbe Betrag sowohl der ErbSt. als auch der ESt. unterliegt. Da die ErbSt. stets den gesamten Vermögensanfall als solchen erfaßt und daher mit der Sphäre des Vermögens und nicht des Einkommens im Zusammenhang steht, dürfte die Vorschrift hinsichtlich der ErbSt. nur deklaratorische Bedeutung haben (vgl. auch RFH v. 18. 12. 30, RStBl. 1931 S. 381 sowie BFH VI 148/65 v. 6. 7. 66, BStBl. S. 622; aA wohl *Müller*, DStR 1956 S. 77). Letztlich ist diese Frage ohne materielle Bedeutung.

Entsprechend sind Beratungskosten für ErbStErklärungen nach BFH VIII R 54/68 v. 18. 7. 72, BStBl. S. 878 keine Werbungskosten der Erben.

► *Die Berücksichtigung der ErbSt. als Sonderausgaben:* Als SA kann die ErbSt. von Renten und anderen wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen abgezogen werden, wenn sie der Stpfl. gem. § 23 ErbStG vom Jahreswert (statt im voraus vom Kapitalwert) entrichtet (RFH v. 14. 8. 35, RStBl. S. 1496; BFH VI 79/55 U v. 15. 11. 57, BStBl. 1958 S. 103; VI 339/63 v. 5. 4. 65, BStBl. S. 360 gegen FG Hamburg v. 28. 8. 63, EFG 1964 S. 167). Wie erwähnt, wird die Abziehbarkeit in vollem Umfang auch dann anerkannt, wenn die ErbSt. eine Rente betrifft, die gem. § 22 EStG nur mit dem Ertragsanteil zu versteuern ist (BFH VI 339/63 aaO; vgl. *Theis*, FR 1959 S. 45; *Plückebaum*, B 1961 S. 182; *Mittelsteiner*, StKongr-Rep. 1961 S. 110; aA *Brockhoff*, DStZ 1956 S. 183; s. auch § 10 Anm. 60 „Erbschaftsteuer“).

Ermäßigung der ESt. (insbes. § 35 EStG): In den Fällen der Betriebsveräußerung (Veräußerung wesentlicher Beteiligungen) nach erbstpfl. Erwerb wurde bis 31. 12. 74 die ESt. durch Anrechnung der auf die stillen Reserven anfallenden ErbSt. ermäßigt (§ 16 Abs. 5 aF; § 14 Satz 2 aF; § 17 Abs. 3 Satz 3 aF; § 18 Abs. 3 Satz 2 aF). Mit EStRG 1974 wurden diese speziellen Ermäßigungsvorschriften gestrichen und durch die allgemeine Vorschrift des § 35 EStG ersetzt. Wesentlicher Inhalt dieser Vorschrift: Für Einkünfte, die im laufenden VZ oder in den vorangegangenen vier VZ als Erwerb von Todes wegen der ErbSt. unterlegen haben, wird die (auf sie entfallende) tarifliche ESt. um einen bestimmten Prozentsatz ermäßigt. Der Prozentsatz entspricht der auf die Einkünfte entfallenden effektiven ErbStBelastung, wobei jedoch – um eine Überbegünstigung zu vermeiden – bei dieser Verhältnisrechnung vom Gesamterwerb (erbstpfl. Erwerb zuzüglich des Freibetrags nach §§ 16 und 17 und des stfreien Betrages gem. § 5 ErbStG) auszugehen ist. Die Ermäßigung tritt nicht ein, wenn die ErbSt. gem. § 10 EStG als Sonderausgabe abgezogen wird.

§ 35 EStG hält die Doppelbelastung grundsätzlich aufrecht, sieht also keine allgemeine Befreiung oder Anrechnung vor und geht daher weniger weit als die bisherigen Spezialbestimmungen für Veräußerungsgewinne. Er gilt überdies nicht für Schenkungen unter Lebenden. Andererseits ist er auf alle Einkünfte bezogen, die der ErbSt. unterliegen sind. Im wirtschaftlichen Effekt wird annähernd der Zustand erreicht, der gegeben gewesen wäre, wenn die (latente) spätere ESt. bereits bei der Ermittlung der ErbSt. als Nachlaßverbindlichkeit berücksichtigt worden wäre (vgl. Erl. zu § 35; ferner *Troll*, ErbStG, 3. Aufl. § 3 Rz. 138).

§ 35 gilt auch für Renten und andere wiederkehrende Leistungen und Nutzungen. Hier besteht nach wie vor alternativ die Möglichkeit der Entrichtung in Jahresbeträgen und Abzug der ErbSt. als Sonderausgabe. Diese zweite Variante ist idR für den Stpfl. günstiger.

416 4. Divergierende Bescheide / Unrichtige Besteuerung

Die Ermittlung der ErbStSchuld und diejenige der EStSchuld kann dazu führen, daß über denselben Sachverhalt zu urteilen ist. Hierbei sind unterschiedliche Beurteilungen nicht ausgeschlossen; der erste Bescheid, auch wenn er bereits bestandskräftig geworden ist, bindet nicht bzgl. des folgenden. So ist die in einem Bescheid über die ErbSt. vorgenommene Beurteilung eines Sachverhalts für die Ermittlung der ESt. nicht bindend (BFH VIII R 4/66 v. 28. 1. 72, BStBl. S. 322; einschränkend BFH VI 156/64 U v. 20. 8. 65, BStBl. S. 706: „Es müssen indessen doch wichtige Gründe vorliegen, wenn tatsächliche Vorgänge, die in beiden Verfahren von Bedeutung sind, verschieden gewürdigt werden sollen“).

Ist eine Entscheidung falsch, so stellt sich die Frage der Auswirkung auf den nachfolgenden Bescheid der jeweils anderen Steuerart: Eine unberechtigte Erhebung von ErbSt. (ggf. als SchenkSt.) steht der Erhebung von ESt. auf Grund des gleichen Sachverhalts (unter Verneinung der ErbStPflicht) nicht entgegen; so mit Recht RFH v. 8. 11. 37, RStBl. 1938 S. 274. Die dort vertretene Ansicht, die zu Unrecht erhobene ErbSt. (in jenem Fall für eine Schenkung) sei auf die ESt. anzurechnen, entbehrt jedoch der gesetzlichen Grundlage.

Unter Geltung der AO 1977 sind die Fälle widerstreitender StFestsetzungen gem. § 174 durch Bescheidbehebung auf Antrag zu lösen (vgl. auch FG Münster v. 8. 12. 81, EFG 1982 S. 352, offengelassen durch BFH VIII R 41/82 v. 14. 2. 84, BStBl. S. 550).

Zur estl. Position des Erben s. insbes. § 1 Anm. 16, § 2 Anm. 161, § 6 Anm. 424, § 7 Anm. 141, § 10 Anm. 11, § 12 Anm. 10, § 20 Anm. 17, § 24 Anm. 12.

417–419 Einstweilen frei.

E. Verhältnis der Einkommensteuer zur Mehrwertsteuer

Schrifttum: *Völkel/Karg*, Der Begriff des Unternehmensvermögens im UStRecht, BB 1979 S. 1393; *Helsper*, USt. und ESt., UStKongreß-Bericht 1982/83, Köln 1983 S. 167.

420

I. Steuersystematische Bezüge

Finanzwissenschaftlich werden je nach der Bemessungsgrundlage drei verschiedene Typen der Mehrwertsteuer unterschieden (vgl. zB *Sullivan*, The Tax on Value Added, New York/London 1965 S. 22; *Lindholm*, The Economics of VAT, Lexington Books 1980 S. 73; *Ruppe*, CDFI vol. 68 b, Rotterdam 1983 S. 18):

- ▷ Typ der *Konsumsteuer* (consumption-type value added tax): Bemessungsgrundlage sind die Aufwendungen für den Konsum; Aufwendungen für Investitionen unterliegen der Steuer nicht. Ökonomische StBasis ist somit der Produktionswert abzüglich der Investitionen, also der Konsum.
- ▷ *Typ der Nettoeinkommensteuer* (net-income-type value added tax): Aufwendungen für Investitionen werden nicht zur Gänze abgezogen sondern nur pro rata, dh. hinsichtlich der Abschreibungsquote. Ökonomische StBasis ist bei diesem Typ das Nettonationaleinkommen (Konsum + Investitionen abzüglich Abschreibungen).
- ▷ *Typ der Bruttoeinkommensteuer* (gross-income-type value added tax): Bei dieser Variante werden Aufwendungen für Investitionen aus der Besteuerungsgrundlage gar nicht, auch nicht hinsichtlich der Abschreibungen ausgeschieden. Ökonomische StBasis ist somit das Bruttonationalprodukt (Konsum + Investitionen).

Eine Mehrwertsteuer des letztgenannten Typs (sie wird in einzelnen Ländern Südamerikas gehandhabt) steht ökonomisch der ESt. nahe. Die dt. Mehrwertsteuer hingegen ist im wesentlichen eine Mehrwertsteuer vom Konsumsteuertyp (Belastung des Letztverbrauchers). Sie entspricht makroökonomisch einer ESt., bei der der Investitionsaufwand und die Ersparnisbildung sofort zum Abzug zugelassen werden (die Bemessungsgrundlage mindern): Wäre die ESt. so gestaltet, so wäre bei beiden Steuern die makroökonomische Bemessungsgrundlage letztlich der Konsum. Bei gegebenem Rechtszustand ist die dt. USt. eine MwSt. vom Konsumsteuertypus, während die ESt. prinzipiell (wenngleich vielfach durchbrochen) Konsum *und* Ersparnis (Investitionen) erfaßt.

Beide Steuern verfolgen verschiedene Ziele. Die USt. bezweckt eine allgemeine Belastung des Letztverbrauches, die ESt. eine Erfassung des Markteinkommens. Wesentliche Unterschiede bestehen auch hinsichtlich der rechtlichen Systematik, der Besteuerungstechnik und der Terminologie. Im Mittelpunkt des UStTatbestandes stehen die Begriffe Unternehmer, Unternehmen, Leistung und Entgelt. Das EStRecht erfaßt sämtliche natürliche Personen mit ihrem (Netto)Einkommen. Der örtliche Geltungsbereich der USt. beschränkt sich auf das Inland (Territorialitätsprinzip), während die ESt. zumindest bei Ansässigen vom Welteinkommensprinzip beherrscht ist.

II. Praktische Beziehungen

421

Ungeachtet der prinzipiellen Verschiedenheit sind in den praktischen Auswirkungen beider Steuern Parallelen festzustellen. Die Schuldner der USt., die Unternehmer, sind idR zugleich Subjekte der Ertragsteuern. In beiden Bereichen spielt die betriebliche (unternehmerische) Leistungserstellung eine zentrale Rolle. Die Frage nach der Leistung und dem dafür erzielten Entgelt weist in Richtung der (Betriebs-)Einnahmen. Die in Anspruch genommenen Vorleistungen sind bei der USt. unter dem Gesichtspunkt des Vorsteuerabzuges, bei der ESt. unter dem Aspekt des abzugsfähigen Aufwandes (Betriebsausgaben, Werbungskosten) von Bedeutung. Wertverschiebungen aus der Sphäre des selbständigen Wirtschaftens in die Privatsphäre werden im UStRecht mit dem Tatbestand des Eigenverbrauches, im EStRecht als Entnahmen erfaßt. Die Unterlagen für beide Steuern werden regelmäßig demselben Zahlenwerk entnommen (*Heisler*, aaO S. 167).

Verknüpfung in der Besteuerungspraxis: Die Praxis neigt daher dazu, USt. und ESt. enger miteinander zu verknüpfen, als es systematisch und terminologisch angebracht wäre. Von den Finanzämtern wird die Veranlagung zur USt. mit

der Veranlagung zur ESt. zeitlich verbunden. Das gilt auch für Unternehmen in der Form von Personengesellschaften, die zwar nicht Subjekte der ESt. sind, bei denen aber die Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt werden und die USt-Subjekte sind.

Die materiellen Bezugspunkte und die administrative Verbindung fördern in der Praxis die Neigung, Rechtsfragen für beide Bereiche gleich zu beantworten und bei der USt. der ertragstl. Behandlung zu folgen (*Völkel/Karg*, BB 1979 S. 1393; *Helsper*, aaO S. 171). Diese Tendenz geht offenbar von der betrieblichen Praxis aus, wird aber in zahlreichen Verwaltungsanweisungen noch gefördert:

Etwa Abgrenzung von Privatvermögen und Betriebsvermögen beim Vorsteuerabzug; Betriebsausgaben als Indiz für unternehmerische Verwendung: BdF-Erlaß 28. 6. 69, BStBl. I S. 349; die lohnsteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung von Sachbezügen von Arbeitnehmern wurde koordiniert durch BdF-Schreiben v. 23. 5. 77, BStBl. I S. 309; Anpassung an die geänderte Rechtsprechung durch BdF-Schreiben v. 12. 10. 81, BStBl. I S. 637.

Eigenständigkeit nach der BFHRSpr.: Die Rspr. des BFH betont demgegenüber stärker die Eigenständigkeit des UStRechtes.

BFH V R 11/72 v. 19. 4. 79, BStBl. S. 420: Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmensbereich hat unabhängig von der ertragstl. Beurteilung zu erfolgen; hierzu Anm. *Weiß*, UR 1979 S. 125 und *Völkel/Karg*, BB 1979 S. 1393; V R 138/27 v. 28. 2. 80, BStBl. S. 309 mit Anm. *Weiß*, UR 1980 S. 181; V R 142/73 v. 18. 12. 80, BStBl. 1981 S. 408 mit Anm. *Weiß*, UR 1981 S. 123; zum Verhältnis LSt. und USt. bei Sachbezügen von Arbeitnehmern V R 47/76 v. 7. 5. 81, BStBl. S. 495 mit Anm. *Weiß*, UR 1981 S. 149 und V B 43/80 v. 17. 9. 81, BStBl. S. 775 mit Anm. *Weiß*, UR 1981 S. 251: keine Koppelung der UStbarkeit an die LStPflicht.

Stellungnahme: Dem ist zuzustimmen. Beide Steuern sind in ihrer Terminologie und rechtlichen Struktur selbständig; von der unmittelbaren Verweisung und Anknüpfung abgesehen ist die Begriffswelt, Tatbestandsbildung und Systematik des UStG vom EStRecht unabhängig und verschieden; eine stärkere Verflechtung auf gesetzlicher Ebene ist auch rechtspolitisch angesichts der unterschiedlichen Zielsetzungen beider Steuern nicht wünschenswert (glA *Helsper*, aaO S. 176 sowie Diskussionsbeiträge von *Weiß* und *Rüttiger*, ebendort S. 259).

III. Rechtliche Berührungspunkte

422 1. Überblick

Juristisch sind USt. und ESt. in mehrfacher Weise miteinander verzahnt. Zu lösen ist insbes. die Frage der estl. Behandlung der USt. bei der Einkünfteermittlung und bei der Bewertung. § 9 b, § 5 Abs. 4 und § 12 Nr. 3 EStG gehen darauf explizit ein. Umgekehrt knüpft das UStG verschiedentlich an estl. Begriffe und Tatbestände an oder bildet selbst Tatbestände, die estl. Parallelen haben.

423 2. Behandlung der Umsatzsteuer bei der Einkünfteermittlung

Die USt. in der Form der MwSt. ist infolge des Vorsteuerabzuges innerhalb der Unternehmenskette grundsätzlich kein Kostenfaktor, sondern hat wirtschaftlich den Charakter eines Durchlaufpostens.

Bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist die USt. dementsprechend prinzipiell erfolgsneutral zu behandeln: Der UStForderung gegen den Abnehmer steht eine UStVerbindlichkeit gegen das Finanzamt gegenüber, der UStVerbindlichkeit gegenüber den Lieferanten entspricht die UStForderung aus dem Titel des Vorsteuerabzuges gegen das Finanzamt. Für Anzahlungen wird die

Erfolgsneutralität durch § 5 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG hergestellt; die als Aufwand berücksichtigte USt. auf am Abschlußstichtag auszuweisende Anzahlungen ist als Aktivum anzusetzen.

Bei Überschubrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG bzw. im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten wird die USt. rechtlich nicht zu den durchlaufenden Posten gezählt. Vereinnahmte USt. (inkl. der vom Finanzamt erstatteten UStBeträge) gehört hier zu den Betriebseinnahmen (Einnahmen), verausgabte USt. (an Lieferanten entrichtete Vorsteuer sowie an das Finanzamt abgeführte USt.) zu den Betriebsausgaben (Werbungskosten). Die estl. Berücksichtigung dieser Zahlungen richtet sich bei der Überschubrechnung nach den estl. Grundsätzen (Zufluß-Abfluß-Prinzip), nicht nach den unstrrechtlichen Vorschriften (vgl. auch BFH I R 154/73 v. 19. 2. 75, BStBl. S. 441 sowie VIII R 6/79 v. 29. 6. 82, BStBl. S. 755).

3. Umsatzsteuer bei der Bewertung

424

Dem System der MwSt. entsprechend sind nach § 9 b EStG Vorsteuerbeträge iSd. § 15 UStG, soweit sie bei der USt. abgezogen werden können, nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern zu rechnen. Hingegen gehört nichtabziehbare Vorsteuer ebenso wie die Investitionssteuer zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Einzelheiten hierzu und zur Vorgangsweise bei teilweisem Vorsteuerabzug s. Erl. zu § 9 b); das gilt auch für die Überschubrechnung (s. ferner Abschn. 86 EStR).

4. Sachleistungen an Arbeitnehmer

425

Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 b UStG 1980 unterliegen der USt. auch Leistungen an Arbeitnehmer aufgrund eines Dienstverhältnisses, für die der Leistungsempfänger kein besonders berechnetes Entgelt aufwendet. Das gilt nicht für Aufmerksamkeiten. Die Vorschrift verwendet estrechtliche Terminologie. Nach der Verwaltungspraxis kann die Bemessungsgrundlage für die LSt. auch als Bemessungsgrundlage für die USt. herangezogen werden, soweit sich die Besteuerungstatbestände decken (Erl. des BdF v. 14. 2. 68, BStBl. I S. 401, 413). Ebenso wird der Begriff der (nicht umsatzsteuerbaren) Aufmerksamkeit mit dem der nicht lohnsteuerbaren Annehmlichkeit gleichgesetzt, soweit die Systematik des UStG nicht eine andere Behandlung erfordert (BdF v. 23. 5. 77, BStBl. I S. 309; *Bock*, BB 1982 S. 860, hält die Begriffe Aufmerksamkeit und Annehmlichkeit für identisch). Zum Problem ferner *Inst. FuSt.*, Zur UStPflcht von Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, Brief 220, Bonn 1983; *Ruppe/Achatz*, Sachleistungen an Arbeitnehmer in ustl. Sicht, Wien 1985.

5. Vorsteuerabzug, Betriebsausgaben, Eigenverbrauch

426

Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer nur für Leistungen „für sein Unternehmen“ zu. IdR wird es sich (im betrieblichen Bereich) bei den Entgelten für diese Leistungen um Betriebsausgaben handeln. Probleme ergeben sich bei ertragsteuerlich (nach § 12 Nr. 1 EStG) nicht abziehbaren Aufwendungen. Hier ist die Vorsteuerabzugsberechtigung nach der Rspr. weiter, weil das UStG kein gleichartiges Aufteilungs- und Abzugsverbot enthält (BFH V R 25/78 v. 12. 12. 85, BStBl. 1986 S. 216; V R 154/78 v. 30. 4. 87, BStBl. S. 688). Im StReformG 1990 sollte die Eigenverbrauchsbesteuerung, die schon bisher die estl. nicht abziehbaren Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–7 und Abs. 7 EStG erfaßt, auf die nicht abziehbaren Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 erstreckt werden (s. *Schwarze*, JbFStR 1988/89 S. 29, 36). Dieser Plan wurde jedoch nicht verwirklicht.

Die vom Eigenverbrauch zu entrichtende USt. ist schon nach der allgemeinen Begriffsbestimmung des § 4 Abs. 4 EStG nicht als abziehbare Betriebsausgabe einzu-stufen. Der Gesetzgeber hat diese Frage durch § 12 Nr. 3 EStG explizit geregelt: Zu den nicht abzichbaren Ausgaben zählt danach auch die USt. für den Eigenver-brauch und für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Entnahmen sind.

427 6. Unternehmensvermögen – Betriebsvermögen

Ob ein Gegenstand zum Unternehmensbereich eines Unternehmers gehört, ist nach der Rspr. unabhängig von ertragstl. Kriterien zu beantworten (BFH V R 11/72 v. 19. 4. 79, BStBl. S. 420 sowie V R 101/83 v. 25. 3. 88, BStBl. S. 649). Die Verwaltungspraxis tendiert zu einer Gleichbehandlung. Danach sollen die im Ertragsteuerrecht entwickelten Prozentsätze bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern auch für das UStRecht maßgebend sein: Notwendiges Privatvermögen (kein Unternehmensvermögen), wenn betriebliche Nutzung von weniger als 10 vH, notwendiges Betriebsvermögen (Unternehmensvermögen), wenn betriebliche Nutzung von mehr als 50 vH; zwischen diesen beiden Prozentsätzen Möglichkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen (Unternehmensvermögen). Die estl. Entscheidung für gewillkürtes Betriebsvermögen soll auch für die USt. maßgebend sein (*Völkel/Karg*, BB 1979 S. 1393; *Weiß*, UR 1988 S. 347; *Grune*, UR 1989 S. 41; gegen Anknüpfung an estl. Behandlung *Assmann*, BP 1989 S. 109).

428 7. Selbständigkeit

Selbständigkeit als wesentliche Voraussetzung des ustl. Unternehmerbegriffes wird bei natürlichen Personen von der hA im estl. Sinn interpretiert. Arbeitneh-mereigenschaft nach EStG schließt somit Unternehmereigenschaft nach UStG aus (jedoch keine Bindungswirkung).

BFH X R 40/81 v. 20. 4. 88, BStBl. S. 804; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 542; *Weiß*, UR 1977 S. 55; *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Anm. 357.

429 8. Ist-Besteuerung und Einkommensteuer

Das UStG beruht auf dem Prinzip der Soll-Besteuerung (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten; Entstehung der StSchuld nach Maßgabe des Leistungszeitpunktes). IdR ist dies auch der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung. § 20 UStG läßt in Ausnahmefällen eine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten zu. Das gilt ua. für Unternehmer, die Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufes iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausführen. Danach ist die Auslegung des Begriffs freier Beruf nach § 18 EStG unmittelbar auch für die USt. entscheidend. Im übrigen ist aber der Geltungsbereich der Ist-Besteuerung nicht identisch mit dem der Überschubrechnung nach EStRecht, woraus sich zT erhebliche prakti-sche Schwierigkeiten ergeben.

430 9. Besteuerung der Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftli-chen Betriebes

Die gegenständliche Definition des § 24 Abs. 3 UStG nimmt letztlich wieder Bezug auf die estl. Terminologie. Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist nach estl. Grundsätzen auszulegen (BFH V R 115/71 v. 16. 12. 76, BStBl. 1977 S. 272).

431, 432 Einstweilen frei.

F. Verhältnis der Einkommensteuer zur Vermögensteuer

Schrifttum: *Gemper*, Die Vermögensteuer im Rahmen der modernen allgemeinen ESt., Berlin 1971; *Flobr*, StBilanz und Vermögensaufstellung der Einheitsbewertung, Köln 1977; *Fecher*, Persönliche allgemeine Vermögensteuer, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II, Tübingen 1980 S. 454 ff.; *Albers*, Die Besteuerung von Vermögen und fundierten Einkünften, FS für Kolms, Berlin 1984 S. 235; *Nolte*, Vermögensaufstellung und StBil., DStJG 7 S. 309; OECD, Taxation of Net Wealth, Capital Transfers and Capital Gains, Paris 1988.

I. Steuersystematische Bezüge

433

Zur Rechtfertigung der VSt. wurde und wird häufig die Verbindung zur ESt. herausgestellt. Nach diesen Rechtfertigungsversuchen dient die VSt. der Vorbelastung des aus Vermögen erzielten Einkommens, das sicherer und müheloser erworben werden kann als das Arbeitseinkommen. Die VSt. ist danach eine Ergänzungssteuer zur ESt. zwecks Höherbelastung der Vermögenseinkünfte (vgl. OECD, aaO S. 15). Diese sog. fundustheoretische Rechtfertigung der VSt. ist allerdings umstritten (s. dazu *Fecher*, aaO S. 473 ff. sowie die Zusammenstellung der Argumente bei *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 451 ff.).

II. Juristische Berührungspunkte

434

VSt. und ESt. sind Personensteuern mit gleichartiger Struktur. Beide Steuern kennen den Begriff der unbeschränkten und beschränkten StPflcht und besteuern eine aus Teilelementen gewonnene personenbezogene Gesamtgröße.

Vermögensteuerlich maßgebende Größen werden auch für die Einkommensbesteuerung herangezogen. Auf den Einheitswert wurde für die Nutzwertbesteuerung bei der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus (§ 21 a EStG) und wird bei der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft (§ 13 a und § 14 a EStG) abgestellt.

Bei der Bewertung des Betriebsvermögens gehen beide Steuern zwar von unterschiedlichen Zielvorstellungen aus. Die historische Entwicklung zeigt jedoch eine Tendenz zur Übernahme von StBilanzwerten in die Vermögensaufstellung. Vgl. insbesondere die Neufassung des § 109 Abs. 4 BewG durch VStRG 1974 und seine Ergänzung durch das EGAO 1977, BGBl. I 1976 S. 3341. Zu den weitergehenden Reformvorschlägen im Rahmen dieses Gesetzgebungsvorhabens s. *Flobr*, aaO S. 178 und *Moench*, DStR 1975 S. 235, 238.

Eine Einheitsbilanz für Ertrags- und Substanzbesteuerung ist angesichts der unterschiedlichen Zielsetzungen rechtspolitisch umstritten.

Bis zum 1. 1. 75 war die VSt. bei der ESt. als Sonderausgabe abziehbar. Die Belastungswirkung war damit von der jeweiligen Einkommenshöhe abhängig. Zur Abschaffung dieser Bestimmung vgl. § 10 Anm. 3.

Einstweilen frei.

435–449

2. Abschnitt:

Verhältnis der Einkommensteuer zu anderen Rechtsgebieten

450

A. Einkommensteuer und Einheit der Rechtsordnung

Schrifttum: *Engisch*, Die Einheit der Rechtsordnung, 1935; *Kaatz*, Die Stellung des StRechts im Rahmen des gesamten Rechts, FR 1953 S. 155; *Felix*, StRecht und Verwaltungsrecht, in Thoma (Hrsg.), Gegenwartsfragen des StRechts, FS für Spitaler, Köln 1958 S. 135; *Maafsen*, StRecht – im allgemeinen und im besonderen, FR 1961 S. 437; *Eckhardt*, Das StRecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb. 1961/62 S. 77; *Würtenberger*, Über „Wertfreiheit“ und „Einheit der Rechtsordnung“ im StRecht, FR 1966, 20; *Hartz*, StRecht und Gesamtrechtsordnung, JuristenJahrb. 1969/70 S. 48 ff. *Tipke*, Das StRecht in der Rechtsordnung, JZ 1975 S. 558; *Maafsen*, Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des StRechts, Berlin 1977; *Walz*, StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980 S. 199; *Kley*, Der BFH, die „Einheit der Rechtsordnung“ und die Schatten der Vergangenheit, FR 1981 S. 81; *Bergmann*, Die Einheit der Rechtsordnung – nur ein Schlagwort?, FR 1981 S. 292; *Döllner*, Handelsrecht und StRecht – Einheit der Rechtsordnung?, StuW 1988 S. 203. Vgl. ferner Schrifttum vor Anm. 451 und bei Anm. 464.

Das EStRecht als Teil des StRechts ist systematisch dem öffentlichen Recht zuzuordnen. Zu außersteuerlichen Rechtsdisziplinen bestehen mannigfache Beziehungen, zum Teil wechselseitiger Natur: Zum einen knüpft das EStRecht an Sachverhalte an, die durch andere Rechtsdisziplinen geformt und beeinflusst werden, zum anderen wird die Sachverhaltsgestaltung im Rahmen der Privatrechtsautonomie oft durch die estl. Konsequenzen beeinflusst; schließlich bedarf auch die Rechtsanwendung außerhalb des StRechts häufig der Lösung estl. Fragen (zB Bemessung von Schadenersatz, Unterhalt oder Enteignungsentschädigungen; Bedürftigkeitsprüfungen im Sozialrecht).

Aus der Einheit der Rechtsordnung abgeleitete Postulate: Die Verknüpfung des StRechtes mit anderen Teilen der Rechtsordnung wird häufig zum Anlaß genommen, um auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung (der Rechts-einheit) zu verweisen und daraus Postulate sowohl für die StGesetzgebung als auch für die stl. Rechtsanwendung abzuleiten.

► Für die StGesetzgebung wird zum Teil gefordert, daß Begriffsbildungen und dogmatische Konstruktionen mit den übrigen Teilen der Rechtsordnung, speziell dem Privatrecht abzustimmen seien.

► Für die Rechtsanwendung dient die Berufung auf die Einheit der Rechtsordnung zur Rechtfertigung bestimmter Auslegungsergebnisse:

ZB Begründung für eine Auslegung strechtlicher Begriffe nach dem privatrechtlichen Verständnis (vgl. BFH I 50/55 U v. 23. 7. 57, BStBl. S. 306; II 259/57 S v. 19. 8. 59, BStBl. S. 417; I 117/60 S v. 29. 11. 60, BStBl. 1961 S. 183; VI 84/60 U v. 24. 2. 61, BStBl. S. 188; VI 133/60 U v. 13. 12. 61, BStBl. 1962 S. 127; IV 61/64 v. 14. 10. 66, BStBl. 1967 S. 175, 177. Ferner *Flume*, FS für Smend, Göttingen 1952 S. 73; *Buchwald*, StuW 1960 Sp. 465; *Maafsen*, Privatrechtsbegriffe, S. 26 ff.).

Begründung für eine Nichtabzugsfähigkeit von Geldstrafen als Betriebsausgaben (zB BFH GrS 2/82 v. 21. 11. 83, BStBl. 1984 S. 160; IV 373/54 U v. 21. 7. 55, BStBl. S. 338; hierzu kritisch *Kley*, FR 1981 S. 81; *Tanzer*, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht, Wien 1983 S. 33 ff. mwN. S. auch Anm. 476 und § 4 Anm. 49 ff.).

Stellungnahme: Für sich gesehen ist das Postulat der Einheit der Rechtsordnung eine Leerformel. Die Rechtsordnung ist die gedankliche Zusammenfassung einer Reihe rechtlicher Subsysteme, die je für sich ihre eigene Systematik, Sachgesetzlichkeit und Teleologie besitzen. Auch das StRecht wird von durchaus eigenstän-

digen Sachgesetzmäßigkeiten beherrscht, die sowohl ein eigenständiges Begriffsverständnis als auch eigenständige Wertungen rechtfertigen bzw. verlangen (*Wassermeyer*, *StuW* 1979 S. 211). Der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung vermag daher weder für Probleme *de lege lata* noch *de lege ferenda* eine inhaltliche Entscheidung zu liefern (glA *Walz*, aaO S. 199). Es bedarf vielmehr in jedem Einzelfall einer eingehenden Auseinandersetzung mit der Systematik und Teleologie der jeweiligen Teilrechtsordnung und ihrer Vorschriften.

So kann die scheinbar widersprüchliche Behandlung sittenwidrigen Verhaltens im StRecht und Zivilrecht im Hinblick auf die unterschiedliche Teleologie beider Rechtsgebiete durchaus sachgerecht sein (s. dazu Anm. 464), während die Besteuerung von Einkommen unterhalb des sozialrechtlich gewährleisteten Existenzminimums einen nicht hinzunehmenden Wertungswiderspruch darstellt. Im übrigen ist der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung kein verfassungsrechtlich vorgegebenes Prinzip. Lediglich die leitenden Prinzipien der Verfassung und die Grundrechte bilden jenen Orientierungsrahmen, dem sich die ganze Rechtsordnung auf unterverfassungsgesetzlicher Stufe zu unterwerfen hat.

Zur Argumentation mit der Einheit der Rechtsordnung bei Sittenwidrigkeit und strafbarem Verhalten s. unten Anm. 464 u. 476; zur Auslegung von Privatrechtsbegriffen Anm. 457.

Im Vordergrund der wissenschaftlichen Auseinandersetzung und des praktischen Interesses standen und stehen die Beziehungen zwischen EStRecht und Privatrecht. Demgegenüber wurden und werden die Verbindungen zu den übrigen Zweigen des öffentlichen Rechts, speziell zum Wirtschaftsrecht und Sozialrecht bisher vernachlässigt.

B. Einkommensteuer und Privatrecht

Schrifttum (wB = wirtschaftliche Betrachtungsweise): *Ball*, StRecht u. Privatrecht, Mannheim/Berlin/Leipzig 1924; *Hensel*, Kurt Balls StRecht u. Privatrecht, *StuW* 1925 Sp. 1963; *Geiler*, StRecht u. Privatrecht, *StuW* 1927 Sp. 497; *Lion*, Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, Vj. f. StuFR 1927 S. 132; *Emge*, Über das grundsätzliche Verhältnis des Zivilrechts zum StRecht, *AcP* 129 (1928) S. 49; *Boethke*, StRecht u. Privatrecht in d. Rspr. d. RFH, *StuW* 1928 Sp. 1203; *Blau/Oeftering*, Abwandlungen des bürg. Rechts im StRecht, *Jherings Jahrb.* Bd. 82 1932 S. 164, 207; *Becker*, Von der Selbständigkeit des StRechts, *StuW* 1932 I Sp. 481; *Liebisch*, StRecht u. Privatrecht, Köln 1933; *Becker*, StRecht u. Privatrecht, *StuW* 1934 Sp. 299; *Blau/Oeftering*, StRecht u. BGB, Berlin 1934; *Heintz*, Bürg.-rechtl. Begriffe im StRecht, *DStZ* 1938 S. 417; *Becker*, Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im StRecht, *StuW* 1939 Sp. 745; v. *Siemens*, Die Gesetzmäßigkeit der Übertragung bürg.-rechtl. Begriffe auf das StRecht unter bes. Berücks. des ErbStG, Diss. Köln 1950; *Flume*, StWesen u. Rechtsordnung, in FS für Smend, Göttingen 1952 S. 59; *Studer*, Einige grundsätzliche Aspekte der sog. wB, *ASA* 29 (1961) S. 35; *Storck*, Auslegungsprobleme im StRecht bei zivilrechtl. Begriffen u. Rechtsgestaltungen, Zürich 1954; *Wenz*, StRecht und Privatrecht, Staats- und Verwaltungswiss. Beiträge, Speyer 1957; *Schlegel*, Privatrecht und StRecht, *FR* 1958 S. 479; *Felix*, StRecht u. bürg. Recht, *StuW* 1959 Sp. 307; *Hopfenmüller*, Privatrecht u. StRecht, *BB* 1959 S. 965; *Polland*, StRecht u. Privatrecht, Düss. 1960; *Buchwald*, Noch einmal: Gegensatz Zivilrecht u. StRecht?, *StuW* 1960 Sp. 465; *Eckhardt*, Das StRecht u. die Einheit der Rechtsordnung, *StbJb.* 1961/62 S. 77; *Littmann*, Eine Wandlung im StRecht: Zunehmende Auseinandersetzung mit dem bürg. Recht in der ESt. u. KSt., *FR* 1961 S. 485; *Maafsen*, StRecht – im allgemeinen und im besonderen, *FR* 1961 S. 437; *Borstelmann*, Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilr. Begriffe u. Formen, *Inf.* 1962 S. 290; *Spitaler*, Die Annäherung des StRechts an das Privatrecht, *DStR* 1962/63 S. 29; *Mattern*, StRecht und sonstiges Recht, *NJW* 1964 S. 617 ff.; *Löblein*, Die privatrechtliche Gestaltung im StRecht, *StuW* 1965 Sp. 329; v. *Wallis*, Zur Selbständigkeit der Begriffsbildung im StRecht, in „Die Auslegung der StGesetze in Wissenschaft und Praxis“, Köln 1965 S. 207; *Gygi*, Konsequenz und Inkonse-

quenz in der Verwendung der Methode der wB im StRecht, ASA 34 (1965/66) S. 337; *Löblein*, Der zivilrechtliche Tatbestand im StRecht, FS f. Rudolf Schmidt, Berlin 1966 S. 135; *Esser*, Die Entwicklung des Verhältnisses StRecht – Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sog. „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“, Diss. Würzburg 1966; *Huber-Krebs*, Kritische Betrachtung der Entwicklung einer wB im StRecht, StuW 1966 Sp. 619 ff.; *Hartz*, Grenzen der bürg.-rechtl. Gestaltungsfreiheit im StRecht, B 1967 S. 1339; *Huber-Krebs*, Untersuchung einer Konformität zwischen StRecht und Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung des Mißbrauchstatbestandes, StuW 1967 S. 97; *Leibrecht*, Das Privatrecht im Licht der stl. Rspr., in „50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit“, Bonn 1968 S. 51; *Paulick*, Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen StRspr., B 1968 S. 1867; *Raupach*, Der Durchgriff im StRecht, München 1968 S. 46 ff.; *Hartz*, StRecht u. Privatrecht, JuristenJahrb. 1969/70 S. 53; *Tipke*, StRecht und bürgerl. Recht, JuS 1970 S. 149; *Spanner*, Zum Verhältnis des StRechts zum bürgerl. Recht, in FS für Wacke, Köln 1972 S. 181; *Ellinger*, Die wB im Abgabenrecht, Inst. f. Finanzwissenschaft u. Steuerrecht, Wien 1973; *Kruse*, Die wB im Recht der Verkehrsteuern, FS für Paulick, Köln 1973 S. 403; *Schwendy*, 25 Jahre BFH, StuW 1975 S. 311, insbes. S. 315; *Haas*, Das Verhältnis des Zivilrechts zum StRecht und das wirtschaftliche Eigentum in der Rspr. des BFH, DStZ 1975 S. 363; *Cassner*, Interpretation und Anwendung der StGesetze, Wien 1972; *Kruse*, Ende oder neuer Anfang der wB?, JbFStR 1975/76 S. 35 = ÖStZ 1975 S. 194; *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976; *Meinke*, Bürgerliches Recht und StRecht, JuS 1976 S. 693; *Stoll*, Leasing, 2. Aufl. Wien 1977 S. 22; *Barske*, Die wB, NWB Fach 2, S. 2937; *Maaßen*, Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des StRechts, Berlin 1977; *Beisse*, Abschied von der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ im StRecht nach Wegfall des § 1 StAnpG?, Inf. 1977 S. 433; *Wassermeyer*, Die Übertragung von Einkunftsquellen zwischen nahestehenden Personen, StuW 1979 S. 209; *Görlich*, Die strechtliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen, Berlin 1979; *Weber-Fas*, Allg. StRecht, Tübingen 1979 S. 86; *Walz*, StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980; *Beisse*, Die wB bei der Auslegung der StGesetze in der neueren dt. Rspr., StuW 1981 S. 1; *Walz*, Die steuerrechtl. Herausforderung des Zivilrechts, ZHR 1983 S. 281; *Locher*, Grenzen der Rechtsfindung im StRecht, Bern 1983; *Wernld*, Wirtschaftliches Eigentum, Köln 1983 S. 30; *Crezelius*, Strechtliche Rechtsanwendung und allg. Rechtsordnung, Herne/Berlin 1983; *Martin*, Rechtsgeschäfte im Spannungsfeld zwischen Zivil- und StRecht, BB 1984 S. 1629; *Grob*, Das StRecht als unerwünschte Quelle des Gesellschaftsrechts, BB 1984 S. 304; *Walz/Wienstroh*, Das Verhältnis von Form und Inhalt in Zivil- und StRecht am Beispiel der Inzahlungnahme gebrauchter Kraftfahrzeuge, BB 1984 S. 1693; *Spanner*, Zum Verhältnis des StRechts zum bürg. Recht, FS für G. Wacke, Köln 1985 S. 181; *von Wallis*, StRecht und Privatrecht in der höchstrichterl. Rspr., NWB Fach 2 S. 4603 (24. 2. 1986); *Knobbe-Keuk*, Das StRecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, Köln 1986; *Döllerer*, Die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Ertragsteuerrecht in der neueren Rspr. des BFH, JbFStR 1986/87 S. 37; *H. P. Westermann*, Das Gesellschaftsrecht zwischen bürgerlichem Recht, StRecht und Bilanzrecht, FS für Goerdeler, Düsseldorf 1987 S. 697; *Urbas*, Die wB im StRecht, Frankfurt/Bern/New York/Paris 1987; *Steinberg*, Die Rspr. des BVerfG zum Verhältnis des StRechts zum Zivilrecht, B 1988 S. 72; *derselbe*, Die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung zu der Frage des Verhältnisses des StRechts zum zivilen Recht, DStZ 1988 S. 523; *Döllerer*, Handelsrecht und StRecht – Einheit der Rechtsordnung?, StuW 1988 S. 203; *List*, Privatrecht und StRecht, FS für Döllerer, Düsseldorf 1988 S. 369; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 6, 110, 116; *Moxter*, Zur wB im Bilanzrecht, StuW 1989 S. 232ff.

I. Überblick

Beziehungen zwischen EStRecht und Privatrecht bestehen auf mehreren Ebenen:

► *Anknüpfung an privatrechtliche Gestaltungen*: Die Tatbestände des EStG knüpfen stl. Folgen an Vorgänge oder Gegebenheiten, die ihrerseits idR mit Hilfe der Instrumente des Privatrechts gestaltet sind. Die Verknüpfung geschieht teils mit Hilfe einer eigenen strechtlichen Terminologie („Eigenbegriffe“), teils unter Ver-

wendung der privatrechtlichen Terminologie. Daraus ergeben sich verschiedene Fragestellungen:

- Hat der StGesetzgeber bei der Tatbestandsbildung an die Ordnungsstrukturen des Privatrechts anzuknüpfen oder ist er diesbezüglich autonom?
- Welche Bedeutung hat das privatrechtliche Begriffsverständnis für die Auslegung gleichlautender strechtlicher Begriffe?
- Welche Bedeutung hat die privatrechtliche Qualifikation von Rechtsgeschäften für die stl. Beurteilung?
- Ist die Abgabenbehörde an die privatrechtliche Gestaltung gebunden?
- ▶ *Mangelnde Gestaltungsneutralität*: Das EStRecht ist nicht gestaltungsneutral (K. Vogel, StuW 1980 S. 209). Die stl. Belastung differiert – auch bei im wesentlichen gleichem wirtschaftlichem Hintergrund – je nach Organisationsform, Finanzierungsform etc. Die Auswahl des privatrechtlichen Instrumentariums wird daher auch durch estl. Gesichtspunkte bestimmt (Steuerplanung). Manche Institutionen des Privatrechts verdanken ihre Bedeutung in der Rechtswirklichkeit vorwiegend der (erwarteten) günstigen stl. Behandlung (zB Nießbrauch). Vgl. auch *Meincke*, JuS 1976 S. 693; *Kirchhof*, JbFStR 1979/80 S. 254.
- ▶ *Einfluß auf privatrechtliche Streitfragen*: Bei der Entscheidung über privatrechtliche Streitfragen ist in vielen Fällen auch auf die estl. Konsequenzen Rücksicht zu nehmen. Speziell gilt dies für die Zumessung von Schadenersatz, Versorgung und Unterhalt.
- ▶ *Estliche Schuldverhältnisse*: Einkommensbesteuerung beruht juristisch auf gesetzlichen Schuldverhältnissen. Diese Schuldverhältnisse sind öffentlich-rechtlicher Natur, jedoch ihrer Grundstruktur nach mit privatrechtlichen Schuldverhältnissen vergleichbar. Das erlaubt es, in nicht speziell (durch die AO) geregelten Zweifelsfragen auf Gedanken aus dem privatrechtlichen Schuldrecht zurückzugreifen (ausführlich *Kruse*, StRecht, 3. Aufl. 1973 S. 119; *Bühler/Strickrodt*, StRecht I, 3. Aufl. 1960 S. 174).

Im Mittelpunkt der dogmatischen und methodischen Auseinandersetzung stand und steht der erste Problembereich.

II. Entwicklung des Meinungsstandes

1. Entwicklung bis 1934

452

Rspr. und Lehre verstanden bis zum Ersten Weltkrieg das StRecht als strenges Folgerecht des Privatrechts: Prinzip der Maßgeblichkeit des Privatrechts (so noch *Hensel*, Festgabe Zitelmann, 1923 S. 242). Bis zum Inkrafttreten der RAO 1919 galt für die höchstgerichtliche Rspr. die privatrechtliche Gültigkeit von Rechtsgeschäften als Voraussetzung der strechtlichen Anknüpfung an den Geschäftserfolg (*Ball*, StRecht u. Privatrecht S. 33; *Polland*, aaO S. 7 ff.). Im StRecht verwendete Privatrechtsbegriffe wurden selbstverständlich im privatrechtlichen Sinn interpretiert (Nachweise bei *Ball*, aaO S. 31). Das Problem einer vom Privatrecht abweichenden strechtlichen Beurteilung wurde nur ausnahmsweise aufgeworfen. Im Schrifttum wurde die Frage kaum behandelt, die Rspr. der Höchstgerichte jedoch grundsätzlich gebilligt (s. Nachweise bei *Ball*, aaO S. 69).

Die Gegenbewegung setzte nach dem Ersten Weltkrieg ein. Die Notwendigkeit, mit Hilfe des StRechts die kriegsbedingten wirtschaftlichen und sozialen Probleme zu lösen, förderte die Neigung zu einer stärker wirtschaftlich orientierten Betrachtungsweise, methodisch unterstützt durch das Vordringen der von *Ibering* begründeten Interessenjurisprudenz gegenüber der Begriffsjurisprudenz.

Die entscheidenden Weichen für eine Loslösung des StRechts vom Privatrecht brachten in der Gesetzgebung §§ 4, 5 und 80 RAO 1919, im Schrifttum *Becker* und *Ball* (*Becker*, RAO, 1. Aufl. 1922, § 4 Anm. 4; *ders.*, StuW 1932 I Sp. 481; *Ball*, StRecht und Privatrecht, 1924).

Nach § 4 RAO 1919 waren bei der Auslegung der StGesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. Mit § 5 RAO sollte den im Gefolge des wachsenden StDruckes zunehmenden StUmgehungsversuchen entgegengetreten werden. Die Vorschrift ordnete demgemäß an, daß durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die StPflicht nicht umgangen oder gemindert werden dürfe. – Nach § 80 RAO war derjenige als Eigentümer im Sinn der StGesetze anzusehen, der einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt.

Becker, der Schöpfer dieser Vorschriften, sah in ihnen eine *wirtschaftliche Betrachtungsweise* (wB) verankert, hielt sie aber letztlich nur für selbstverständliche Grundsätze der Gesetzesanwendung (RAO, 7. Aufl. 1930 § 4 Anm. 1 a). Die wB sollte „ein gewisses Maß von Freiheit bei Anwendung der StGesetze verbürgen, eine gewisse Biegsamkeit, Spannkraft und Anpassungsfähigkeit in die Gesetze selber hineinragen und so eine ausgiebige Berücksichtigung der Lebensbedürfnisse der Wirtschaft ermöglichen, sichern und erzwingen“ (*Becker*, aaO). Damit war der wB die Aufgabe gestellt, im ersten Stadium der Entwicklung des StRechts ein Gegengewicht gegen eine nur formale bürgerlich-rechtliche Beurteilung zu bilden und dem noch keineswegs durchgebildeten StRecht gegenüber dem älteren, ausgereiften bürgerlichen Recht eine gewisse Eigenständigkeit zu sichern (*Becker*, aaO: „Reaktion gegenüber der übertriebenen Verherrlichung der Begriffsjurisprudenz“).

Für die Lehre und vor allem die Rspr. des RFH hingegen bildeten die beiden Vorschriften, die im dt. Recht eine Sonderstellung einnahmen, Anlaß zur Etablierung der These von der methodischen und terminologischen Verselbständigung des StRechts (vgl. *Becker*, StuW 1924 Sp. 1005; *ders.*, StuW 1928 Sp. 855; kritisch *Lion*, Vj. f. StuFR 1927 S. 152, 184; *Boethke*, StuW 1928 Sp. 1203; *Hensel*, Vj. f. StuFR 1931 S. 121; *Liebisch*, StRecht u. Privatrecht, 1933). So bedeutsam dieser Schritt für die Entwicklung eines methodisch und begrifflich relativ autonomen StRechts gewesen war, die Überbetonung der wB führte doch auch zu einer Beeinträchtigung der Rechtssicherheit und eröffnete den Weg für Mißbräuche, speziell in der nationalsozialistischen Ära.

453 2. Entwicklung 1934 bis 1945

Mit dem StAnpG v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 925) erfuhr das Verhältnis StRecht – Zivilrecht eine eingehendere Regelung (§ 5: Scheingeschäfte, nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte; § 11: Zurechnung von Wirtschaftsgütern – Vorläufer schon § 80 RAO 1919 bzw. § 98 RAO 1931). § 4 RAO 1919 wurde in § 1 Abs. 2 StAnpG übernommen und mit der in § 1 Abs. 1 leg. cit. vorgesehenen Auslegung der StGesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung verbunden. Durch § 1 Abs. 3 StAnpG wurde eine wB auch bei der Sachverhaltsbeurteilung (vom Gesetz fälschlich als Tatbestandsbeurteilung bezeichnet) vorgeschrieben.

Damit waren zwei methodisch streng auseinanderzuhaltende Varianten der wB in Gesetzesform verankert: Die wB bei der Auslegung der von StGesetzen verwendeten Begriffe einerseits (§ 4 RAO 1919, § 1 Abs. 2 StAnpG) und die wB als „Methode“ der Sachverhaltsbeurteilung (§ 1 Abs. 3 StAnpG).

3. Entwicklung ab 1945

Nach dem Zweiten Weltkrieg setzte erneut eine Gegenbewegung ein (hierzu *Polland*, aaO S. 75; *Kruse*, StRecht, 3. Aufl. 1973 S. 102).

In der Rspr. markierte bereits das sog. Pfennigurteil des OFH v. 9. 3. 48, StuW Nr. 18 (s. § 11 Anm. 50 „Erlaß“) eine methodische Wende (*Walz*, StGerechtigkeit aaO S. 214). Die Rspr. des BFH in den 50er u. 60er Jahren ist durch die Tendenz gekennzeichnet, die in StGesetzen verwendeten privatrechtlichen Begriffe soweit wie möglich im Sinn des Privatrechts zu interpretieren. Ausdrücklich ist in diesem Zusammenhang von einem „*Primat des bürgerlichen Rechts*“ die Rede (BFH I 96/59 S v. 12. 7. 60, BStBl. S. 387; I 106/60 U v. 5. 12. 61, BStBl. 1962 S. 52; II 119/62 U v. 20. 10. 65, BStBl. S. 697; I 204/64 v. 12. 7. 67, BStBl. S. 781). Hierzu Anm. 457.

Nach dieser Judikatur hat die strechtliche Beurteilung grundsätzlich an die von den Beteiligten ernsthaft geschaffenen und durchgeführten bürgerlich-rechtlichen Formen anzuknüpfen. Im Interesse der Rechtssicherheit komme dem bürgerlichen Recht maßgebende Ordnungsfunktion für die gesamte Rechtsordnung einschließlich des StRechtes zu (vgl. im einzelnen Anm. 465).

Auch die Literatur betonte wieder stärker den Gedanken der Rechtseinheit und der Rechtssicherheit (vgl. zB *Wenz*, aaO S. 308; *Hartz*, Auslegung S. 43; *Spitaler*, StbJb. 1962/63 S. 405). *Flume* nahm sogar einen Vorrang des Zivilrechts vor dem StRecht an und forderte die Respektierung der Zivilrechtsordnung durch StGesetzgeber und Rechtsanwender (StWesen und Rechtsordnung, aaO S. 59, 62; *ders.*, StbJb. 1967/68 S. 69).

Für Primat des Zivilrechts heute zB *Söffing*, DStJG 1 S. 125; ferner *Crexelius*, Strechtl. Rechtsanwendung u. allg. Rechtsordnung, Herne/Berlin 1983, zB S. 334; grundsätzliche Führungsrolle des Privatrechts; dagegen kritisch *Schulze-Osterlob*, StuW 1986 S. 74.

4. Stellungnahme

StRecht und Privatrecht sind Teile der einheitlichen Rechtsordnung und daher keinesfalls voneinander unabhängig. Die wirtschaftlichen Sachverhalte, die das StRecht erfassen möchte, beruhen regelmäßig auf privatrechtlichen Gestaltungen. Allerdings interessiert sich das StRecht mehr für die wirtschaftlichen Auswirkungen, das Privatrecht mehr für das Instrument, mit dem die Wirkungen erzielt wurden. „Das Zivilrecht hält den organisatorischen Rahmen und die rechtlichen Instrumente für den Rechtsverkehr bereit, das StRecht knüpft an die wirtschaftlichen Ergebnisse des Rechtsverkehrs an“ (*Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 6). Privatrecht und StRecht beobachten denselben Sachverhalt aus unterschiedlicher Perspektive, es besteht kein Vorrang des Privatrechts sondern in der zeitlichen Anwendungsfolge eine bloße Vorherigkeit der Anwendung des Privatrechts gegenüber dem StRecht (*Kirchhof*, JbFStR 1979/80 S. 256; *ders.*, StuW 1983 S. 180). Ein Folgerecht anderer Rechtsdisziplinen ist das StRecht nur in dem Sinn, daß es zur Anwendung stl. Tatbestände erst dann kommt, wenn bestimmte Sachverhalte mit Hilfe des außersteuerlichen Instrumentariums realisiert worden sind. Dem Privatrecht kommt daher nicht ein Primat oder eine maßgebende Ordnungsfunktion für das StRecht zu. Das StRecht ist dem Privatrecht nebengeordnet. Die eigenständige Zielsetzung (Lastenverteilung nach den Kriterien austeiler Gerechtigkeit, außerfiskalische Zwecke), die besondere Terminologie und die Systematik des StRechtes erfordern auch eine eigene Tatbestandsbildung und eine selbständige Bewältigung terminologischer und dogmatischer Probleme.

Aus privatrechtlichen Gestaltungen kann daher nicht unmittelbar auf die stl. Rechtsfolgen geschlossen werden. Es besteht keine Maßgeblichkeit des Privatrechts für das StRecht, sondern allenfalls eine Indizwirkung.

Vgl. *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 7; *Ruppe*, DStJG 1 S. 13; ferner *Walz*, StGerechtigkeit aaO, der eine relativ autonome StRechtsdogmatik fordert; *Weber-Fas*, Allg. StRecht, S. 86 ff.; *Wassermeyer*, StuW 1979 S. 209; *Werndl*, Wirtschaftliches Eigentum, Köln 1983 S. 30; *Kirchhof*, JbFStR 1979/80 S. 254; *Birk*, StRecht I, München 1988 S. 22; *Kirchhof* in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. A 222.

456 III. Bindung des EStGesetzgebers an die Privatrechtsordnung?

Die Rspr. des BFH betrachtet eine Übereinstimmung zwischen StRecht und Privatrecht offenbar als rechtspolitisches Ideal:

„Soweit strechtliche Besonderheiten es nicht zwingend gebieten, muß angestrebt werden, das StRecht mit dem bürgerlichen Recht in Einklang zu halten“ (BFH VI 337/62 S. v. 31. 1. 64, BStBl. S. 240).

Ob und inwieweit auch ein *verfassungsrechtlicher* Auftrag zur Bindung des StRechts an das Privatrecht besteht, wird vom BVerfG differenzierend beantwortet. Grundlegend BVerfG 1 BvR 845/58 v. 24. 1. 62 (BVerfGE 13 S. 331 = BStBl. I S. 500, 502 zu § 8 Nr. 6 GewStG):

„Wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden StRechts braucht der StGesetzgeber zwar nicht durchgängig an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anzuknüpfen. Privatrecht und StRecht sind aber dort tiefgreifend verbunden, wo das StRecht nicht nur an die gegebenen Lebensverhältnisse und damit auch an ihre zivilrechtliche Ordnung anknüpft, sondern den StGegenstand prinzipiell nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimmt. Gewiß schließt auch solche Verbindung nicht schlechthin strechtliche Abweichungen von der zivilrechtlichen Gestaltung im einzelnen aus; ‚sachlich hinreichend gerechtfertigt‘ im Sinne der Judikatur des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 9 S. 20, 28 und S. 201, 207) ist eine Abweichung jedoch in einem Falle, in dem das StGesetz die von ihm selbst statuierte Sachgesetzlichkeit aufgibt, nur dann, wenn sie von überzeugenden Gründen getragen ist. Wenn es schon bei jeder derartigen Anknüpfung nicht nur im Interesse der Klarheit und Einheit, sondern vor allem der inneren Autorität der Rechtsordnung liegt, die Entsprechung von Privat- und StRecht durchgehend zu wahren, also die Ordnungsstruktur des Zivilrechts zu achten, so ist es besonders bedenklich, wenn die benützte zivilrechtliche Ordnung vom StRecht gerade an der Stelle durchbrochen wird, die ihre eigentliche rechtliche Bedeutung ausmacht.“

Ebenso BVerfGE 24 S. 112, 117 (betr. Haftung des Kommanditisten für GewSt.) sowie BVerfG-Beschluß 1 BvR 883/86 v. 10. 4. 87, B S. 2287 (betr. zeitlich begrenzten Nießbrauch an Eigentumswohnungen). Das BVerfG hat ferner mehrmals den „Durchgriff“ des Gesetzgebers durch die KapGes. auf ihre Gesellschafter gebilligt (BVerfG 1 BvR 469/65 v. 14. 12. 66, BStBl. 1967 S. 166 betr. Haftung der Gesellschafter gem. § 115 AO; 1 BvF 3/65 v. 2. 10. 68, BStBl. S. 762 betr. GesSt. der GmbH & Co.).

Der BFH folgt dieser Auffassung: Es gibt „keinen Verfassungsgrundsatz, daß der StGesetzgeber bei der Regelung stl. Fragen unbedingt an das Zivilrecht gebunden ist“ (BFH VI 317/63 U v. 29. 1. 65, BStBl. S. 179 mit Hinw. auf VI 331/62 S. v. 29. 11. 63, BStBl. 1964 S. 433). Nach BFH VI 43/65 v. 28. 3. 66 (BStBl. S. 352) zwingt § 15 Nr. 2 EStG dazu, Wirtschaftsgüter, die dem von einer PersGes. betriebenen Unternehmen dienen, auch dann zu ihrem Betriebsvermögen zu zählen, wenn sie handelsrechtlich nicht in das Gesamthandsvermögen der PersGes. fallen, sondern im Eigentum nur eines Gesellschafters stehen. Eine hiergegen eingelegte Verfassungsbeschwerde hat BVerfG 1 BvR 457/66 v. 15. 7. 69, BStBl.

S. 718 zurückgewiesen: „Der Gesetzgeber hat ... in § 1 EStG unter Nichtbeachtung der handelsrechtlichen Verselbständigung der Personengesellschaften die EStPflicht auf natürliche Personen ausgerichtet und in § 15 Nr. 2 EStG zu erkennen gegeben, daß er das handelsrechtliche Gebilde der Gesamthand nicht als selbständige stpfl. Einheit ansieht. Diese Abweichung vom Zivilrecht ist unbedenklich, da hier nur die handelsrechtliche Grenzziehung zwischen einer PersGes. und ihren Gesellschaftern durchbrochen wird.“

Eine verfassungsrechtliche Bindung des StGesetzgebers an die Ordnungsstruktur des Zivilrechts ist nach dieser Rspr. nur in Ausnahmefällen einer besonderen qualifizierten Anknüpfung an privatrechtliche Institutionen anzunehmen.

IV. Bindung an das Privatrecht bei der Auslegung einkommensteuerrechtlicher Begriffe

457

Die Normen des EStG verwenden an vielen Stellen Begriffe, die auch in anderen Teilen der Rechtsordnung, speziell im Privatrecht, Verwendung finden. Es stellt sich in diesen Fällen die Frage, ob diese Begriffe im Verständnis der „Heimatdisziplin“ auszulegen sind oder ob ihnen ein eigener strechtlicher Begriffsinhalt beizulegen ist.

Die Antworten darauf haben im Zeitablauf geschwankt (vgl. Anm. 452 ff.). Nach dem Zweiten Weltkrieg traten OFH und BFH unter Berufung auf die Einheit der Rechtsordnung für eine grundsätzliche Bindung an das privatrechtliche Begriffsverständnis ein.

„Das StRecht ist ein Bestandteil der allgemeinen Rechtsordnung; der Inhalt seiner Rechtsbegriffe muß sich deshalb, soweit nicht das Gesetz erkennbar etwas anderes bestimmt, mit dem auch sonst üblichen Inhalt dieser Rechtsbegriffe decken“ (BFH I 50/55 U v. 23. 7. 57, BStBl. S. 306; ähnlich III 65/63 U v. 17. 1. 64, BStBl. S. 154; IV 213/60 S v. 5. 6. 64, BStBl. 1965 S. 49). „Wenn in StGesetzen Begriffe verwendet werden, die im bürgerlichen Recht einen bestimmten festen Inhalt haben, so sind sie im StRecht nach dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung im Interesse der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit in demselben Sinn auszulegen, sofern sie nicht erkennbar nach dem Willen des Gesetzgebers im StRecht einen anderen Sinn haben sollen; vgl. BFH VI 84/60 U v. 24. 2. 61, BStBl. S. 188 und die dort angeführte Rspr.; VI 133/60 U v. 13. 12. 61, BStBl. 1962 S. 127“ (so BFH VI 105/61 U v. 29. 3. 62, BStBl. S. 304; vgl. auch FG Hamb. v. 20. 6. 62, EFG 1963 S. 164, rkr.; BFH I 197/58 U v. 24. 2. 59, BStBl. S. 201; VI 84/60 U v. 24. 2. 61, BStBl. S. 188; I 106/60 U v. 5. 12. 61, BStBl. 1962 S. 52). Bestehen Zweifel bei der Auslegung eines in einem StGesetz verwendeten Rechtsbegriffs aus dem bürgerlichen Recht, so ist der Begriff grundsätzlich so auszulegen, wie er in der übrigen Rechtsordnung verwendet wird, es sei denn, daß ein gegenteiliger Wille des StGesetzgebers klar feststellbar ist (BFH I 50/55 U v. 23. 7. 57, BStBl. S. 306, I 96/59 S v. 12. 7. 60, BStBl. S. 387, I 283/61 U v. 31. 7. 62, BStBl. S. 476, I 236/59 U v. 27. 2. 63, BStBl. S. 370, I 174/60 S v. 17. 2. 65, BStBl. S. 230, IV 356/62 U v. 7. 5. 65, BStBl. S. 483 u. I R 85/71 v. 14. 2. 73, BStBl. S. 412).

Für das Handelsrecht gilt das gleiche wie hinsichtlich des bürgerlichen Rechts, dh. auch handelsrechtliche Begriffe dürfen im StRecht im allgemeinen nicht in einem anderen Sinn verstanden werden (BFH VI 355/62 U v. 3. 7. 64, BStBl. S. 511, IV 213/60 S v. 5. 6. 64, BStBl. 1965 S. 49 u. IV 82/62 U v. 11. 11. 65, BStBl. 1966 S. 95). Das StRecht folgt angesichts der Einheit der Rechtsordnung dem Handelsrecht, soweit nicht besondere StRechtsvorschriften oder die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Abweichung gebieten (BFH I 138/65 v. 26. 7. 67, BStBl. S. 733).

Ein verfassungsrechtlicher Rang wird der Bindung jedoch nicht beigemessen. Nach ständ. Rspr. des BVerfG ist es verfassungsrechtlich nicht geboten, strechtliche Begriffe und Institute stets und ausschließlich entsprechend ihrem bürgerlich-rechtlichen Gehalt auszulegen. Eine eigenständige Auslegung ist vielmehr zulässig, wenn sie nicht willkürlich ist (BVerfGE 25 S. 28, 35 f.; 25 S. 309, 313; 29 S. 104).

Eine inhaltliche Analyse der BFHRspr. zeigt ein differenziertes Bild. Eine Anknüpfung an das privatrechtliche Begriffsverständnis wurde zB vertreten für die Begriffe *Leibrente* (VI 105/61 U v. 29. 3. 62, BStBl. S. 304), *gesetzliche Unterhaltspflicht* (VI 84/60 U v. 24. 2. 61, BStBl. S. 188), *stille Gesellschaft* (IV 82/62 U v. 11. 11. 65, BStBl. 1966 S. 95).

Hingegen werden die Begriffe *Miete und Pacht* abweichend vom bürgerlichen Recht ausgelegt. Dazu BFH VI R 259/67 v. 4. 7. 69, BStBl. S. 724: „Denn die Begriffe der ‚Vermietung und Verpachtung‘ in § 21 EStG decken sich nicht vollständig mit den bürgerlich-rechtlichen Begriffen der ‚Miete‘ und ‚Pacht‘ (§§ 535 ff., 581 ff. BGB). Die Begriffe ‚Vermietung und Verpachtung‘ haben gegenüber ‚Miete‘ und ‚Pacht‘ einen umfassenderen und wirtschaftlichen Gehalt.“ Der BFH verweist auf BFH VI 251/62 U v. 11. 10. 63, BStBl. S. 564 und die dort angeführte Rspr.

Stellungnahme: Das StRecht, speziell auch das EStRecht, ist ein Teilrechtsgebiet mit eigener Sachgesetzlichkeit und eigener Terminologie. Werden im EStG Begriffe verwendet, die auch in anderen Rechtsdisziplinen Verwendung finden, so besteht von vornherein weder eine Vermutung für ein identisches noch für ein abweichendes Begriffsverständnis. Bei verschiedenen Gesetzen oder gar Rechtsgebieten ist der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung nicht ausreichend, um inhaltliche Übereinstimmung von gleichen Begriffen annehmen zu können (vgl. *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 6. Aufl. S. 158; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 4 Tz. 107; *Walz*, StGerechtigkeit S. 208; *Weber-Fas*, Allg. StRecht, S. 88). Umgekehrt besteht auch keine Vermutung für eine prinzipielle inhaltliche Eigenständigkeit stl. Begriffe. Erforderlich ist eine differenzierte Sicht, die jeweils im Einzelfall den Begriffsinhalt mit Hilfe der anerkannten Methoden der Auslegung ermittelt.

V. Bedeutung der zivilrechtlichen Gültigkeit von Rechtsgeschäften

Schrifttum: *Kratz*, Unwirksame Rechtsgeschäfte im StRecht und in der StBilanz, Vj. f. StuFR 1932 S. 841; *Ott*, Zu den allg. strechtl. Vorschriften des StAnpG. Die stl. Behandlung nichtiger und anfechtbarer Rechtsvorgänge (§ 5 StAnpG), StuW 1935 Sp. 957; *Schefold*, Nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte im StRecht, JW 1938 S. 1617; *Bopp*, Scheingeschäfte, mißbräuchliche StUmgehung und wB, in „Von der Auslegung und Anwendung der StGesetze“, Stuttgart 1958 S. 132; *Gericke*, Formnichtigkeit und richterliches Ermessen, FR 1962 S. 4; *Huber*, Über die Notwendigkeit der §§ 5 und 6 StAnpG, StuW 1966 S. 393; *Pawlowski*, Rechtsgeschäftliche Folgen nichtiger Willenserklärungen, Göttingen 1966 S. 124 ff.; *Kruse*, StDruck und StGerichte. Rechtsgeschäfte im Spannungsfeld zwischen Privat- und StRecht, NJW 1970 S. 2185; *Walz*, StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980 S. 228 ff.; *Benne*, Die Anfechtung als Ereignis mit stl. Rückwirkung im EStRecht, BB 1980 S. 1846; *Lauer*, Ereignisse mit stl. Rückwirkung bei laufend veranlagten Steuern, BB 1981 S. 1517; *ders.*, Unwirksame Rechtsgeschäfte im Anwendungsbereich des § 175 Satz 1 Nr. 2 AO 77, Inf. 1981 S. 169; *Kottke*, Scheingeschäfte und Scheinhandlungen im StRecht, Inf. 1984 S. 553.

Vgl. ferner die Komm. zu § 41 AO sowie das Schrifttum vor Anm. 685.

458 1. Problemstellung

Die Tatbestände des EStG verbinden stl. Konsequenzen regelmäßig nicht mit zivilrechtlichen Vertragstypen oder mit dem gültigen Zustandekommen bestimmter Verträge sondern mit wirtschaftlichen Vorgängen und Gegebenheiten. Diesen Tatbeständen entsprechen zwar – zumindest im Kernbereich – in der

Realität oft bestimmte Vertragstypen des Privatrechts (etwa Dienstvertrag bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit); entscheidend ist aber letztlich nicht die privatrechtliche Qualifikation des Sachverhaltes, sondern die Erfüllung des vom EStGesetzgeber formulierten Tatbestandes. Demnach muß es für die Einkommensbesteuerung auch gleichgültig sein, ob der Sachverhalt, der den estl. Tatbestand erfüllt, auf einem privatrechtlich gültigen Geschäft beruht oder nicht. Der Gedanke der stl. Beachtlichkeit privatrechtlich unwirksamer Rechtsgeschäfte wurde zunächst von der Rspr. entwickelt (RFH v. 27. 9. 22, Slg. 10 S. 240) und in der Folge durch § 5 Abs. 3 bzw. 4 StAnpG gesetzlich verankert. Der Gedanke der stl. Unbeachtlichkeit von Scheingeschäften findet sich im wesentlichen bereits bei RFH v. 15. 11. 22, Slg. 11 S. 7 und später in § 5 Abs. 1 StAnpG. Nunmehr sind beide Grundsätze – zum Teil gegenüber dem StAnpG erweitert – in § 41 AO 1977 zusammengefaßt. Die (zivilrechtliche) Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäftes ist danach für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäftes eintreten und bestehen lassen (Abs. 1). Andererseits sind Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Besteuerung unerheblich; sofern ein anderes Rechtsgeschäft dadurch verdeckt wird, ist dieses für die Besteuerung maßgebend (Abs. 2). – Die Vorschrift ist allgemein gehalten, gilt also auch für das EStRecht.

Die Vorschrift ist nur Ausdruck des allgemeinen Gedankens, daß es strechtlich prinzipiell auf den wirtschaftlichen Ist-Zustand ankommt. Es gilt daher auch, daß wirksame Rechtsgeschäfte, die nicht durchgeführt werden, grundsätzlich stl. unbeachtlich sind, und daß bei Diskrepanz zwischen Vereinbarung und Durchführung für die Besteuerung letztere maßgebend ist (*Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 118).

In § 41 AO sieht man eine Konsequenz der wB des StRechts. Die Vorschrift steht aber nicht im Gegensatz zum Privatrecht. Die Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften wird zivilrechtlich in vielen Fällen durch die tatsächliche Durchführung geheilt; Scheingeschäfte sind auch zivilrechtlich unerheblich (§ 117 BGB).

2. Unwirksame Rechtsgeschäfte (§ 41 Abs. 1 AO)

459

Grundsatz: Zivilrechtlich unwirksame Geschäfte sind steuerlich gem. § 41 Abs. 1 AO beachtlich (s. Anm. 458). Die Vorschrift unterscheidet Rechtsgeschäfte, die von vornherein unwirksam sind, und solche, die unwirksam werden:

- Von vornherein unwirksam sind nichtige Rechtsgeschäfte (etwa wegen Formmängel, mangelnder Geschäftsfähigkeit) sowie relativ (gegenüber bestimmten Personen) unwirksame Rechtsgeschäfte und schließlich schwebend unwirksame Rechtsgeschäfte (*Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 41 Tz. 4; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 8. Aufl. § 41 Anm. 22 ff.).
- Nachträgliche Unwirksamkeit kann sich durch Anfechtung eines Rechtsgeschäftes oder durch Wegfall der Geschäftsgrundlage ergeben (*Tipke/Kruse*, § 41 Tz. 16).

Ob Fälle der auflösenden Bedingung unter § 41 AO fallen, ist strittig (bejahend *Tipke/Kruse*, aaO; verneinend *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 41 Anm. 26; s. dazu auch Anm. 698).

Die Vorschrift gilt prinzipiell für alle Steuern, somit auch für die ESt. Zur Bedeutung der Vorschrift bei der ESt. im einzelnen s. Anm. 688 u. 696.

§ 41 AO ist eine Norm des StSchuldrechtes. Das verfahrensrechtliche Pendant bildet § 175 AO. Nach Abs. 1 Nr. 2 dieser Bestimmung ist ein StBescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das stl. Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Zur Bedeutung dieser Vorschrift im Bereich der ESt. s. Anm. 688.

Sonderfall: unwirksames Geschäft zwischen nahen Angehörigen:

► **BFH-Rechtsprechung:** Nach ständiger Rspr. des BFH ist § 41 Abs. 1 AO (bzw. sein Vorgänger § 5 Abs. 3 StAnpG) bei Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen nicht anwendbar. Die stl. Anerkennung wird in diesen Fällen von der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Rechtsgeschäfte abhängig gemacht, insbes. von der Einhaltung der vorgeschriebenen Formvorschriften. Diese ist für den BFH Gewähr und Voraussetzung für klare, eindeutige und ernsthafte Vereinbarungen.

BFH IV 317/55 U v. 13. 9. 56, BStBl. S. 380; IV 25/57 U v. 10. 10. 57, BStBl. S. 419; IV R 49/68 v. 1. 2. 73, BStBl. S. 307; I R 68/74 v. 22. 9. 76, BStBl. 1977 S. 15; VIII R 115/69 v. 15. 1. 74, BStBl. S. 351; IV R 95/73 v. 19. 9. 74, BStBl. 1975 S. 141; I R 31/80 v. 8. 3. 84, BStBl. S. 623.

► **Kritik im Schrifttum:** Diese Rspr. ist auf starke Kritik im Schrifttum gestoßen; die Meinung des BFH sei nicht im Gesetz gedeckt.

Tipke/Kruse, AO, 13. Aufl. § 41 Tz. 14; *Tipke*, StuW 1977 S. 295; *Kruse*, JbFStR 1977/78 S. 82; *Rönitz*, FR 1977 S. 512; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. S. 417; *Dornbach*, FR 1979 S. 394; *Wassermeyer*, StuW 1979 S. 216; *Tiedtke*, FR 1980 S. 421; DStR 1988 S. 64; –Einschränkend *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 41 Anm. 14. AA *L. Schmidt*, FR 1976 S. 589; *Meßmer*, StbJb. 1979/80 S. 245.

► **Stellungnahme:** Die Kritik ist berechtigt. Lassen Vertragspartner die wirtschaftlichen Effekte eines nichtigen (zB formungültigen) Rechtsgeschäftes eintreten, so kann es keinen Unterschied machen, ob es sich um ein Geschäft zwischen Fremden oder Familienangehörigen handelt. Die Rspr. verändert den estl. Tatbestand für Angehörige, wenn nicht nur die Erfüllung der vom EStG vorgeschriebenen Tatbestandsmerkmale, sondern darüber hinaus eine zivilrechtliche Gültigkeit des zugrundeliegenden Geschäftes verlangt wird. Der richtige Kern der Rspr. liegt auf dem Beweissektor. Die Einhaltung von Formvorschriften u. dgl. kann im Einzelfall ein Glied in der Beweiskette sein, das schließlich das Bild der Tatbestandsverwirklichung vermittelt. Der Stellenwert dieses Beweismittels ist allerdings nicht allzuhoch einzuschätzen. Auf Einhaltung von Formvorschriften werden gut beratene Parteien gerade dann achten, wenn das Geschäft nicht ernstlich gewollt ist (*Tiedtke*, B 1977 S. 1064; BB 1988 S. 964). – Einzüräumen ist ferner, daß die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäftes Einfluß auf die rechtliche und damit auf die wirtschaftliche Position der Beteiligten haben kann. Insofern kann sie in seltenen Fällen dazu führen, daß eine Tatbestandsverwirklichung nicht angenommen werden kann. Dies ist aber keine Besonderheit bei Angehörigenvereinbarungen sondern gilt auch zwischen Fremden. Auch bei Familienverträgen kommt der Einhaltung von Formvorschriften somit letztlich nur Indizwirkung zu (*Ruppe*, DStJG 1 S. 12).

460 **3. Scheingeschäfte und Scheinhandlungen (§ 41 Abs. 2 AO)**

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn Willenserklärungen im Einverständnis zwischen den Parteien nur zum Schein abgegeben werden. Unterschieden wird das absolute Scheingeschäft, bei dem die Parteien überhaupt nicht rechtsgeschäftlich tätig werden wollen, von der Dissimulation, bei der ein anderes, wirklich gewolltes Geschäft (verdecktes Geschäft) verschleiert wird. Scheinhandlungen sind zum Schein vorgenommene Tathandlungen (zB Begründung eines Scheinohnsitzes; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 41 Tz. 26).

Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich. Bei der Dissimulation ist das verdeckte Geschäft für die Besteuerung maßgebend (§ 41 Abs. 2 AO). Ebenso wie in Abs. 1 kommt darin der Grundsatz zum Ausdruck, daß die Besteuerung an die tatsächlichen und nicht an vorgetäuschte Gegebenheiten anknüpft. Die Vorschrift entspricht dem bürgerlichen Recht (§ 117 BGB), geht über dieses aber insofern hinaus, als sie auch Scheinhandlungen erfaßt.

461–463 Einstweilen frei.

VI. Bedeutung von Verstößen gegen gesetzliche Gebote oder Verbote und gegen die guten Sitten

Schrifttum: *Popitz*, Die Ideale im Recht und das StRecht, AöR 40 (1921) S. 129; *Kratz*, Unwirksame Rechtsgeschäfte im StRecht und in der StBilanz, Vj. f. StuFR 1932 S. 841; *Salpeter*, Verbotene und unsittliche Geschäfte im StRecht, Diss. Halle 1934; *Becker*, Die Grundlagen der ESt., München/Berlin 1940, S. 289 ff.; *Zitzlaff*, Aufwendungen für unerlaubte, insbes. strafbare Handlungen, FR 1949 S. 291; *Jessen*, Über die StFinterziehung bei strafbaren Geschäften, MDR 1959 S. 453; *Spitaler*, Die stl. Behandlung von Geldstrafen, Bußen und Strafprozeßkosten, BB 1960 S. 549; *Heuer*, Der Staat als Hehler?, FR 1963 S. 3, 22; *Württemberg*, Über „Wertfreiheit“ und „Einheit der Rechtsordnung“ im StRecht, FR 1966 S. 20; *Voss*, Zur „Wertfreiheit“ des StRechts, FR 1967 S. 361; *Mittelbach*, Stl. Behandlung der Aufwendungen wegen einer unerlaubten Handlung, DSz 1967 S. 333; *Leibrecht*, Das Privatrecht im Licht der stl. Rechtsprechung, FS des BFH, Bonn 1968 S. 51; *Mattern*, Zur estl. Abzugsfähigkeit von Geldstrafen, Geldbußen und Prozeßkosten als Betriebsausgaben, BB 1969 S. 1049; *Martens*, Strafbare Handlung und ESt., FR 1970 S. 149; *Kruse*, StDruck und StGerichte, NJW 1970 S. 2185; *Brezing*, Sozialethik und StRspr., StuW 1971 S. 171; *Walz*, StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980, S. 199; *Clafen*, Besteuerung des Unrechts. Das Wirklichkeitsprinzip des § 40 AO im Licht der Einheit der Rechtsordnung, Diss. Bonn 1981; *Bergmann*, Die stl. Abzugsfähigkeit von beruflich veranlaßten Geldbußen sowie von Kosten des Straf- und Bußgeldverfahrens, BB 1981 S. 2001; *derselbe*, Können Geldbußen gegen juristische Personen und Personenvereinigungen Betriebsausgaben sein?, B 1981 S. 2572; *Tanzer*, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgaberecht, Wien 1983; *Lang*, Geschenke, Spenden und Schmiergelder im StRecht, JbFStR 1983/84 S. 195; *Döllerer*, Geldbußen als Betriebsausgaben, BB 1984 S. 545; *Rettig*, Das Problem der Rückwirkung bei der neuen Geldbußen-Regelung, BB 1984 S. 595; *von Wallis*, Das Sittengesetz und die sittliche Pflicht im StRecht, NWB Fach 2 S. 4193; *Walz*, „Der Buchstabe tötet, aber der Geist macht lebendig“ (Urt.-Anm.), StuW 1984 S. 170; *Offerhaus*, Neuere Tendenzen in der Bußgeldentscheidung des BFH, Inf. 1984 S. 313; *Rauer*, Die stl. und steuerstrafrechtliche Erfassung der Prostituierten, MDR 1982 S. 180; *Schöck*, StPflicht für sog. „Bardamen“ oder wie moralisch ist das StRecht?, FR 1983 S. 449; *Forchhammer*, Rückwirkung des Abzugsverbotes für Geldbußen verfassungswidrig?, FR 1986 S. 84; *Wohlfarth*, Ertragstl. Erfassung deliktischen Vermögenserwerbs, BP 1989 S. 184.

Besteuerung sitten- bzw. rechtswidrigen Verhaltens: Nach § 40 AO (Vorläufer § 5 Abs. 2 StAnpG) ist es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines StGesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Ge- oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

► *Unbeachtlichkeit außersteuerlicher Wertungen:* Damit wird positivrechtlich eine grundsätzliche Indifferenz des StRechts gegenüber außersteuerlichen Wertungen verankert (BFH GrS 2–3/77 v. 28. 11. 77, BStBl. 1978 S. 105, 109), an die die Rechtsanwendung jedenfalls gebunden ist.

Für die Anwendung und Auslegung des EStG gilt deshalb der Grundsatz, daß außerstl. Wertungen bei der Frage, ob Einkünfte unter das EStG fallen, außer Betracht zu bleiben haben, soweit sie nicht im gesetzlichen Tatbestand Ausdruck gefunden haben. Insofern ist das EStRecht grundsätzlich wertneutral. Eine Berücksichtigung ethischer Maßstäbe darf nur dort erfolgen, wo sie im EStG selbst vorgeschrieben oder zugelassen worden ist (s. zB § 33 Anm. 11 a über sozial-ethische Wertung des Verhaltens des Stpfl. bei Prüfung der Zwangsläufigkeit einer außergewöhnlichen Belastung).

► *Kein Wertungswiderspruch:* Auch rechtspolitisch ist die Vorschrift nicht zu beanstanden (aA allerdings *Bübler/Strickrodt*, StRecht I, 3. Aufl. Wiesbaden 1960 S. 181; *Württemberg*, FR 1966 S. 20; *Voss*, FR 1967 S. 361; *Martens*, FR 1970 S. 149). Sie durchbricht keineswegs die Einheit der Rechtsordnung, sondern ist lediglich Ausdruck der wirtschaftlichen Grundhaltung des StRechts. Die wirt-

schaftliche Leistungsfähigkeit des Individuums, an die die Besteuerung in gleichmäßiger Weise anknüpfen soll, ist eine ökonomische und keine ethische Kategorie. Die Bestimmung des § 40 AO ist somit nicht Ausdruck einer fiskalistischen Haltung, sondern entspricht der *Forderung nach Gleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte*. Von der Teleologie des StRechts, speziell des EStRechts, her ist die Gesetzwidrigkeit oder Sittenwidrigkeit eines Verhaltens ein unerhebliches Differenzierungskriterium.

Ein Widerspruch zu den Wertungen des Strafrechtes oder des bürgerlichen Rechtes besteht nicht: Das Strafrecht belegt den Täter für sein mißbilligtes Verhalten mit einer Freiheits- oder Geldstrafe; das StRecht verhindert, daß er einen vermögensrechtlichen Vorteil, den er durch die Straftat erlangt hat, anders als der ehrliche Stpfl., ungeschmälert behalten darf. Auch das bürgerliche Recht erlaubt es demjenigen, der gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstoßen hat, nicht, sich auf diesen eigenen Verstoß zu berufen (§§ 134, 138, 817 Abs. 2 BGB). Ein nicht zu rechtfertigender Wertungswiderspruch läge hingegen dann vor, wenn derjenige, der Einkommen durch strafbares Verhalten erworben hat, sich durch Berufung auf seine Strafbarkeit der Besteuerung entziehen könnte (wie hier *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 40 Tz. 1; *Heuer*, FR 1963 S. 3, 22; *Walz*, StGerechtigkeit S. 202; *Wohlfarth*, BP 1989 S. 184).

Gesetz- oder sittenwidriges Verhalten wird durch seine Besteuerung daher auch nicht etwa „sanktioniert“, vielmehr wird vermieden, daß ein solches Verhalten durch unterlassene Besteuerung prämiert wird; mit der Erhebung der Steuer wird insofern kein Werturteil gefällt, sondern nur das Ziel einer wirtschaftlich gleichmäßigen und damit gerechten Besteuerung verfolgt.

Die praktischen Folgen, die sich aus dem Nebeneinander von Besteuerung, Strafe und Herausgabe oder Schadenersatz ergeben, können allerdings im einzelnen Fall zu Härten führen. Solche nur von Fall zu Fall auftretenden praktischen Unzulänglichkeiten einer gesetzlichen Regelung berechtigen aber nicht dazu, eine gesetzliche Vorschrift generell nicht anzuwenden (s. auch Anm. 476).

§ 40 AO begründet andererseits keinen StTatbestand. Auch die Einkünfte aus strafbarem Verhalten können nur besteuert werden, wenn ein Tatbestand des EStG erfüllt ist.

Anwendungsfälle aus der Rspr.: EStPflicht von Einkünften aus gewerbsmäßiger Kuppelei (RFH v. 3. 7. 29, RStBl. S. 474); der verbotswidrigen Gewährung von Freianteilen bei einer GmbH (RFH v. 24. 6. 31, StuW 1932 Nr. 379); der Einkünfte aus verbotenen Devisenhandel (BFH IV 61/56 U v. 4. 10. 56, BStBl. S. 336), Schmuggel (BFH IV 547/56 U v. 7. 2. 57, BStBl. S. 160), der Zinsen aus sittenwidrigen, nach § 138 BGB nichtigen Darlehensgeschäften (BFH VIII R 71/71 v. 10. 6. 75, BStBl. S. 847 u. andere); der Einkünfte aus gewerbsmäßiger Unzucht (BFH GrS 1/64 S v. 23. 6. 64, BStBl. S. 500; BGH 2 StR 784/80 v. 20. 5. 81, HFR S. 430; 2 StR 384/80 v. 18. 7. 80, NJW S. 2591; ausführlich und kritisch hierzu *Tipke/Kruse*, § 40 Tz. 8 mwN, sowie *Brezing*, StuW 1971 S. 171; *Schöck*, FR 1983 S. 449; *Rauer*, MDR 1982 S. 180; s. ferner § 4 Anm. 46 t); LStPflicht bei sittenwidrigem (und daher nichtigem) Dienstvertrag (BGH 2 StR 220/84 v. 1. 8. 84, BGHZ 91 S. 111); Rauschgifthandel als Gewerbebetrieb (FG Köln v. 3. 12. 85, EFG 1986 S. 350, rkr.).

Abzug sitten- bzw. rechtswidriger Aufwendungen: § 40 AO ist allgemein gehalten und unterscheidet nicht zwischen positiven und negativen Tatbestandskomponenten. Grundsätzlich verbietet die Vorschrift somit auch eine Berücksichtigung sittlicher, strafrechtlicher und ähnlicher Kriterien bei der Beurteilung von Abzugsposten (ebenso *Becker*, Die Grundlagen der ESt., S. 290 u. 294 f.; *Richter*, DStR 1968 S. 728; *Osthövenner*, B 1969 S. 376; *Lange*, BB 1971 S. 407 f.). Ob Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können, ist allein aufgrund der maßgebenden estrechtl. Vorschriften zu entscheiden (*Offerhaus*, BB 1979 S. 667, 671; *ders.*, Inf. 1984 S. 313 [314]; *Lang*, JbFStR

1983/84 S. 198). Diese kennen aber keine Beurteilung von Aufwendungen nach moralisch-ethischen Maßstäben. Ein solcher Maßstab wäre im Hinblick auf den Zweck der Abziehbarkeit (Erfassung der Leistungsfähigkeit) auch sachfremd. Es geht nicht an, bei verbotenem oder strafbarem Verhalten den Bruttoerfolg zu besteuern und damit den Charakter der ESt. zu verändern. Es entspricht weder dem Zweck des EStG noch der Aufgabe des Verwaltungsbeamten oder Richters, durch die teilweise Nichtanwendung stl. Bestimmungen eine ethische Mißbilligung auszusprechen und in Form einer verschärften Besteuerung zu strafen. Den Abzug von Aufwendungen unter Berufung auf außersteuerliche Vorschriften und die Einheit der Rechtsordnung abzulehnen, bedeutet praktisch dasselbe, wie Steuern ohne gesetzliche Grundlage nur unter Berufung auf außersteuerliche Vorschriften zu erheben, dh. gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu verstoßen.

Die Sitten- oder Rechtswidrigkeit ist auch dann unbeachtlich, wenn nur die (als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltendgemachten) Aufwendungen zu beanstanden sind, die Aufwendungen also nicht mit „unsittlichen“ Einkünften zusammenhängen (Beispiel: die Aufwendungen, um giftige Abwässer eines Herstellungsbetriebes rechtswidrig in den Rhein zu leiten, sind Betriebsausgaben).

Anwendungsfälle aus der Rspr.: Abziehbar sind die Aufwendungen für Beschaffungen auf dem Schwarzmarkt (BFH IV 81/50 S v. 23. 2. 51, BStBl. S. 77), Aufwendungen im Zusammenhang mit Schwarzarbeit (FG Nürnberg v. 28. 4. 76, EFG S. 453, rkr.) oder Schmiergelder, die für konkrete Gegenleistungen gezahlt werden (BFH IV R 46/78 v. 18. 2. 82, BStBl. S. 394, 396; Lang, JbFStR 1983/84 S. 204), letztere allerdings nur nach Maßgabe des § 160 AO. – Ersatzleistungen, die an den Geschädigten aufgrund der strafbaren, EStPflicht auslösenden Tätigkeit zu zahlen sind, müßten zum Abzug zugelassen werden (Tipke/Kruse, AO, 13. Aufl. § 40 Tz. 6; vgl. auch Anm. 476). So wohl auch BFH IV R 68/66 v. 14. 7. 66, BStBl. S. 585, der nur bei Verfallgeldern wegen des Strafcharakters die Abzugsfähigkeit verneint. Einschränkend Walz (StGerechtigkeit, aaO S. 207), der eine Deutung des Veranlassungsprinzips an Hand tragender Gerechtigkeitspostulate anderer Teilrechtsordnungen befürwortet. BFH I 66/61 U v. 19. 12. 61, BStBl. 1962 S. 64 lehnt die Bildung einer Rückstellung für eine wegen Sittenwidrigkeit nichtige Schuld ab (kritisch hierzu Seithel, StRK-Anm. EStG § 5 R. 293).

Zur Abzugsfähigkeit von Geldstrafen s. Anm. 476 und § 4 Anm. 49 ff.

VII. Bindung an die privatrechtliche Gestaltung; Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten

Schrifttum: Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, Festgabe Zitelmann, München und Leipzig 1923 S. 217; Fuchs, StUmgehung, Rechtswissenschaftliche Studien, Heft 20, Berlin 1923; Löhlein, Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, StuW 1948 Sp. 681; Thoma, Grundsätzliches zur Frage des Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im StRecht, FS für Bühler, Köln 1954 S. 233 ff.; Böhmer, Erfüllung und Umgehung des StTatbestandes, Düsseldorf 1958; Spitaler, StUmgehung und Rechtsunsicherheit, BB 1959 S. 1037; v. Wallis, Die Bedeutung des § 6 StAnpG, FR 1959 S. 318; Felix, StUmgehung und StEinsparung, StuW 1959 Sp. 373; v. Wallis, StUmgehung, FR 1960 S. 9; Spitaler, Der Denksport der StUmgehung und seine Bekämpfung, StbJb. 1960/61 S. 418; Hopfenmüller, Zur Begrenzung der Gestaltungsfreiheit im StRecht – Ein Beitrag zur Anwendungspraxis des § 6 StAnpG, FS für Spitaler, Köln 1965 S. 119 ff.; Gassner, Interpretation und Anwendung der StGesetze, Wien 1972, S. 72 ff.; Tipke, An den Grenzen der StBeratung: StVermeidung, StUmgehung, StHinterziehung, StbJb. 1972/73 S. 509 ff.; Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973 S. 182 ff.; Menck, Grenzverhalten im StRecht, B 1975 S. 1859 ff.; Thiel, Ist die Ausnutzung stgesetzlicher Unzulänglichkeiten illegitim?, FR 1976 S. 53 ff.;

Blencke, Stl. Gestaltungsmissbrauch, NWB F. 2, S. 3095; *List*, Mißbrauch und rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO), NSt. Mißbrauch, StUmgehung, Darstellung 1; *Grimm*, Das StRecht im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht, DSStZ 1978 S. 283; *Kruse*, StUmgehung zwischen StVermeidung und StHinterziehung, StbJb. 1978/79 S. 443; *Kirchhof*, Übertragung von Einkunftsquellen im StRecht, JZ 1979 S. 319; *Blencke*, Gestaltungsfreiheit im StRecht und ihre Grenzen, 4. Aufl. Herne/Berlin 1979; *Görllich*, Die strechtliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen, Berlin 1979; *Huiskamp/Bracewell-Milnes/Wisselink*, International Tax Avoidance, Deventer 1979; *Walz*, StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980 S. 224; *Breitenbach*, StVermeidung – StUmgehung – wirtschaftliche Betrachtungsweise, B 1980 S. 177; *Streck*, StUmgehung und StHinterziehung, KÖSDI 1980 S. 3603; *Felix*, Zum gesetzlichen Verbot, die Steuern zu umgehen, KÖSDI 1980 S. 3606; OECD, Tax Evasion and Tax Avoidance, Paris 1980; *Danzer*, Die StUmgehung, Köln 1981; *Gassner*, Der Gestaltungsmissbrauch im StRecht – Änderung der Rspr., ÖStZ 1981 S. 262; *Kirchhof*, StUmgehung und Auslegungsmethoden, StuW 1983 S. 173; *Cregelius*, Strechtl. Rechtsanwendung u. allg. Rechtsordnung, Herne/Berlin 1983 S. 218; *Uckmar*, Tax Avoidance/Tax Evasion, Generalbericht, CDFI vol. 68 a, Rotterdam 1983; *K. Vogel*, StUmgehung nach innerstaat. Recht und nach Abkommensrecht, StuW 1985 S. 369; *Günther*, Mißbräuchliche Rechtsgestaltungen nach § 42 AO – Ein Rechtsprechungsüberblick, BP 1987 S. 198; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 120. – Schrifttum zum Mißbrauch von DBA s. Anm. 107 u. 156.

465 1. Bindung an die privatrechtliche Gestaltung; Grundsatz der Gestaltungsfreiheit

Strechtliche Tatbestände haben idR Zustände oder Vorgänge zum Gegenstand, die ihrerseits mit Hilfe des privatrechtlichen Instrumentariums gestaltet sind. Häufig ist es dabei möglich, den gleichen wirtschaftlichen Effekt auf verschiedenen rechtlichen Wegen zu erreichen (zB die tätige Mitwirkung eines Familienangehörigen durch familienhafte Mitarbeit, Dienstvertrag, Werkvertrag oder Gesellschaftsvertrag; die finanzielle Ausstattung einer Kapitalgesellschaft durch Eigenkapitalzufuhr oder Gesellschafterdarlehen). Strittig ist nun, ob das StRecht an die gewählte privatrechtliche Gestaltung gebunden ist oder nicht, oder anders formuliert: ob für das StRecht der gewählte rechtliche Weg (die Form) oder der wirtschaftliche Effekt (der Gehalt) maßgebend ist. Die Antwort auf diese Frage hat im Zeitablauf geschwankt (vgl. Anm. 452 ff.).

Bindung an die zivilrechtliche Gestaltung und steuerliche Gestaltungsfreiheit nach der BFH-Rspr.: Ab den 50er Jahren hat die Rspr. des BFH zunehmend die Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung für das StRecht betont:

„Die Rspr. des BFH hat der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung wesentlich größere Bedeutung zugemessen als dies in der Rspr. des RFH der Fall war. Die Änderung der Rspr. dient der Erhöhung der Rechtssicherheit. Sie sollte für den Kaufmann die Möglichkeit schaffen, zuverlässig vorauszurechnen“ (BFH I 44/57 U v. 13. 1. 59, BStBl. S. 197). „Nach der fortlaufend klarer entwickelten Rspr. der EStSenate des BFH (zB BFH I 178/55 U v. 20. 3. 56, BStBl. S. 179, I 117/54 U v. 11. 10. 55, BStBl. 1956 S. 11, I 351/56 U v. 16. 9. 58, BStBl. S. 462, I 117/60 S v. 29. 11. 60, BStBl. 1961 S. 183, IV 165/60 U und IV 168/60 U v. 8. 3. 62, BStBl. S. 217 u. 218) hat die steuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich an die von den Beteiligten ernsthaft geschaffenen und durchgeführten bürgerlich-rechtlichen Formen anzuknüpfen. Die bürgerlich-rechtliche Gestaltungsfreiheit darf, wenn nicht eine steuerrechtliche Sondervorschrift eingreift, nicht dadurch beschränkt werden, daß für steuerliche Zwecke, vor allem zur Erweiterung der StPflicht, bürgerlich-rechtlich wirksame Rechtsformen nicht beachtet oder umgedeutet werden“ (BFH VI 55/61 U v. 11. 5. 62, BStBl. S. 310; ähnlich BFH I 82/60 U v. 21. 8. 62, BStBl. 1963 S. 178; VI 166/61 U v. 15. 2. 63, BStBl. S. 239; VI 52/63 v. 31. 1. 64, StRK EStG § 7 b R. 82; VI 84/60 U v. 24. 2. 61, BStBl. S. 188; I 129/60 U v. 11. 4. 61, BStBl. S. 352; VI 255/62 v. 4. 12. 62, StRK EStG § 21 R. 132; VI 91/63 v. 21. 2. 64, StRK EStG § 7 b R. 83; VI 166/61 U v. 15. 2. 63, BStBl. S. 239; VI 202/64 v. 9. 7.

65, StRK EStG § 7b R. 104; IV 416/62 U v. 21. 12. 65, BStBl. 1966 S. 195; III 182/62 v. 11. 2. 66, BStBl. S. 307; IV 218/65 v. 18. 3. 66, BStBl. S. 197; IV 61/64 v. 14. 10. 66, BStBl. 1967 S. 175; VI 199/65 v. 7. 4. 67, BStBl. S. 467; VI 379/65 v. 1. 12. 67, BStBl. 1968 S. 145; IR 13/77 v. 11. 2. 81, BStBl. S. 475; VIII R 61/81 v. 11. 10. 83, BStBl. 1984 S. 267; IX R 49/83 v. 9. 7. 85, BStBl. S. 722 u. andere).

Aus dieser Rspr. ist der Grundsatz der stl. Gestaltungsfreiheit (zB *Blencke*, aaO S. 255) bzw. eine Bindung des StRechts an die privatrechtliche Gestaltung abgeleitet worden.

Stellungnahme: Die Ableitung der Bindung an das Zivilrecht und der steuerlichen Gestaltungsfreiheit aus der Rspr. (s. o.) ist mißverständlich und weckt unberechtigte Erwartungen, weil die Schlußfolgerung dogmatisch nicht haltbar ist:

- ▷ *Gestaltungsfreiheit* besitzt der Stpfl. zwar insofern, als er grundsätzlich seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse mit Hilfe des Instrumentariums des Privatrechtes so einrichten kann, daß er keine stl. Tatbestände erfüllt oder eine möglichst geringe stl. Belastung tragen muß (zB BFH II R 92/67 v. 31. 5. 72, BStBl. S. 836; VIII R 126/75 v. 10. 10. 78, BStBl. 1979 S. 77 ua). Diese Freiheit ist auch anzuerkennen, wenn sie ausschließlich dem Zweck der StErsparsnis dient.
- ▷ *Eine Bindung der stl. Beurteilung an die privatrechtliche Gestaltung* kann auch grundsätzlich darin gesehen werden, daß die Besteuerung prinzipiell vom tatsächlich verwirklichten Sachverhalt auszugehen hat. Ein fingierter Sachverhalt darf der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden. „Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung fordert, die gerade auf den StTatbestand hin geplante Sachverhaltsgestaltung anzuerkennen“ (*Kirchhof*, Stuw 1983 S. 174). Maßgebend ist freilich auch in diesem Fall nicht die Bezeichnung und rechtstechnische Einkleidung des Sachverhaltes sondern der wahre Wille der Parteien. Insofern besteht kein Unterschied zum Zivilrecht (§ 133 BGB).
- ▷ *Die estl. Folgen des verwirklichten Sachverhalts* sind jedoch allein an Hand der estl. Tatbestände zu beurteilen. Das EStRecht geht bei der Tatbestandsbildung nun nicht einheitlich vor. Die stbaren Vorgänge werden zT mit Hilfe einer eigenständigen Terminologie, zT mit Hilfe von Begriffen, die dem Privatrecht entlehnt sind, umschrieben. Auch im letzten Fall wird die privatrechtliche Terminologie jedoch häufig nicht im Verständnis des Privatrechtes verwendet, sondern dient nur zur Umschreibung eines wirtschaftlichen Vorganges oder Zustandes. In solchen Fällen besteht keine Bindung an die privatrechtliche Gestaltung, sondern es ist zu prüfen, ob der vom Stpfl. mit Hilfe des privatrechtlichen Instrumentariums verwirklichte Sachverhalt den in Betracht kommenden estl. Tatbestand erfüllt.

Bei der Anwendung des EStG kann es somit einerseits zu Auseinandersetzungen über die Interpretation (Reichweite) des Tatbestandes kommen, aber auch zu unterschiedlichen Meinungen bezüglich des wirtschaftlichen Gehaltes der zur Beurteilung anstehenden Sachverhalte. Wenn die Rspr. eine stärkere Bindung an die bürgerlich-rechtliche Gestaltung betont, so kann dies entweder eine privatrechtskonforme Auslegung der dem Privatrecht entlehnten Begriffe (zB *Gesellschafter*, *Darlehen*) oder eine Anerkennung der von den Parteien gewählten privatrechtlichen Form (Einkleidung des Sachverhaltes) bedeuten. Ein *allgemeiner* Grundsatz der Bindung an die zivilrechtliche Gestaltung kann hingegen nicht abgeleitet werden. Eine solche Bindung besteht nur, soweit die Tatbestände des EStG unmittelbar Rechtsfolgen mit zivilrechtlichen Formen und Gestaltungen verbinden.

Die Rspr. hat denn auch stets Durchbrechungen des Grundsatzes im Falle stl. Sonderregelungen (BFH VI 55/61, aaO; IV 61/64, aaO), bei Vorliegen zwingender oder wichtiger Gründe (BFH I 82/60, aaO; VI 52/63, aaO), bei mangelnder Ernstlichkeit etc. offengelassen (s. die Rspr.-Zitate oben).

Dies erklärt auch die oftmals überraschenden Abweichungen von dem postulierten Grundsatz. Eine besonders intensive Durchleuchtung des wirtschaftlichen Gehaltes der Sachverhalte wird von der FinVerw. mit Billigung durch die Rspr. bei wirtschaftlichen Beziehungen zwischen einander familiär oder gesellschaftsrechtlich nahestehenden Personen praktiziert. Hier kommt es dementsprechend oft zu einer Abweichung von der bürgerlich-rechtlichen Bezeichnung. Vgl. zu Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen § 15 Anm. 27 l–m; § 20 Anm. 30–44; § 26 a Anm. 15–19 a; § 4 Anm. 52 ff. Zu verdeckten Gewinnausschüttungen vgl. KStG § 6 aF Anm. 117.

2. Gestaltungsmissbrauch

466 a) § 42 AO

Der Grundsatz, daß es für die Besteuerung auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt ankommt, wird dem ersten Anschein nach mit § 42 AO durchbrochen:

„Durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das StGesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Mißbrauch vor, so entsteht der StAnspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.“

Die Vorschrift (Vorläufer waren § 5 Abs. 2 RAO 1919 bzw. § 6 StAnpG) ist verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. BVerfGE 13 S. 331, 334 zu § 6 StAnpG). Gesetzesumgehung (in fraudem legis agere) ist ein allgemeines Phänomen. Der Gesetzesumgeher nützt eine Diskrepanz zwischen Wortlaut und Sinn einer Norm und verhält sich so, daß er unter Ausnützung des zu engen Wortlautes die Rechtsfolge vermeidet, die sein Verhalten nach dem Sinn der Norm nach sich ziehen müßte. § 42 AO konkretisiert diesen Gedanken für das StRecht. § 42 AO greift daher nicht ein, wenn StGesetze an privatrechtliche Begriffe oder Tatbestände anknüpfen und diese der Besteuerung ohne Rücksichtnahme auf den wirtschaftlichen Gehalt zugrunde legen wollen. Ebenso wenig greift sie ein, wenn stl. Eigenbegriffe verwendet werden, deren Inhalt dem Gesetzeszweck voll entspricht. In beiden Fällen besteht keine Diskrepanz zwischen Wortlaut und Normzweck. Die Vorschrift betrifft somit (nur) StTatbestände, die mit privatrechtlichen Begriffen oder Tatbeständen operieren, aber nach ihrem erschließbaren Zweck bestimmte wirtschaftliche Gegebenheiten erfassen sollen, bei denen also ein Spannungsverhältnis zwischen Wortlaut und gesetzgeberischer Intention festzustellen ist (*Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 121; *Tipke|Kruse*, AO, 13. Aufl. § 42 Tz. 1; *Hübschmann|Hepp|Spitaler*, § 42 AO Anm. 22). Unter diesen Voraussetzungen erfaßt § 42 AO nicht nur Tatbestandsumgehungen (Vermeidung von belastenden Normen), sondern auch Tatbestandserschleichungen (Erlangung von begünstigenden Normen; vgl. *Kruse*, StbJb. 1978/79 S. 454).

Mißbrauch: § 42 AO hindert nicht den *Gebrauch* von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts zum Zweck der StErsparnis (StVermeidung). Sanktioniert wird nur der *Mißbrauch*. Was darunter zu verstehen ist, ist nach hA mit Hilfe eines Gegenschlusses aus § 42 Abs. 2 AO zu ermitteln (*Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 123; *Tipke|Kruse*, § 42 Tz. 12; *Hübschmann|Hepp|Spitaler*, § 42 Anm. 22; *Kühn|Kutter|Hofmann*, § 42 Anm. 2): Ein Mißbrauch liegt vor, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen *unangemessene* rechtliche Gestaltung gewählt wird. Der Vorschrift liegt die Vorstellung zugrunde, daß die Rechtsordnung für die Errei-

chung bestimmter wirtschaftlicher Ziele jeweils ein oder mehrere typische, zweckentsprechende Instrumente zur Verfügung stellt. Wählt der Stpfl. diese, so ist ein Mißbrauch nicht anzunehmen. Verläßt er jedoch den Normalweg, um dasselbe wirtschaftliche Ziel in der Absicht der StErsparnis auf einem Umweg zu erreichen, so liegt ein Mißbrauch vor.

Der BFH hat verschiedene Formeln für den Mißbrauchstatbestand entwickelt:

- ▷ Ein Mißbrauch soll vorliegen, wenn auf einem nach bürgerlichem Recht ungewöhnlichen Weg ein stl. Erfolg erreicht werden soll, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz mißbilligt wird.

Vgl. BFH II 175/61 U v. 14. 10. 64, BStBl. S. 667 ff. (669); II 119/62 U v. 20. 10. 65, BStBl. S. 697 (698); II 113/61 v. 2. 3. 66, BStBl. S. 509 (510); II 144/64 v. 28. 4. 70, BStBl. S. 674 (675); III R 125–127/70 v. 21. 5. 71, BStBl. S. 721 (722); VIII R 4/66 v. 28. 1. 72, BStBl. S. 322 (324); II R 4/67 v. 17. 4. 74, BStBl. S. 521; VIII R 41/74 v. 29. 7. 76, BStBl. 1977 S. 261 (262 f.); VIII R 142/73 v. 29. 7. 76, BStBl. 1977 S. 263 (264); IV R 46/76 v. 27. 1. 77, BStBl. S. 754 (756); IV R 57/74 v. 4. 8. 77, BStBl. S. 843 (844); VIII R 126/75 v. 10. 10. 78, BStBl. 1979 S. 77 (78); II R 70/75 v. 30. 10. 79, BStBl. 1980 S. 28 (30); VIII R 46/76 v. 25. 10. 79, BStBl. 1980 S. 247 (248).

- ▷ Eine Rechtsgestaltung ist mißbräuchlich, wenn sie, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der StMinderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche, nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.

Vgl. BFH IV R 81/77 v. 20. 11. 80, BStBl. 1981 S. 223 (225); I R 132/77 v. 5. 11. 80, BStBl. 1981 S. 219 (220); VIII R 64/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 426 (428); VIII R 173/83 v. 13. 12. 83, BStBl. 1984 S. 428 (430); IX R 3/79 v. 31. 7. 84, BStBl. 1985 S. 33 (35); I R 115/82 v. 19. 6. 85, BStBl. S. 680 (681); IX R 7/83 v. 28. 4. 87, BStBl. S. 814 (815).

Die Rspr. ist auf Kritik gestoßen. Die ältere erste Formel ist wegen des Rückgriffs auf Zweck und Ziel der Rechtsordnung zu weit, um zu aussagekräftigen Ergebnissen zu kommen (*Tipke/Kruse*, § 42 Tz. 15; *Hübschmann/Hepp/Spieler*, § 42 Anm. 27; *Meßmer*, StbJb. 1979/80 S. 255; *Danzger*, StUmgehung, S. 115: Leerformel). In der neueren zweiten Formel bleibt unklar, wie eine Gestaltung, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen, aber andererseits durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche steuerliche Gründe gerechtfertigt werden soll.

Zieht man beide Formeln zusammen, so lassen sich zwei Kriterien ausmachen (vgl. *Rädler/Raupach*, DStZ 1968 S. 249, 254):

- ein ungewöhnlicher Weg;
- das Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe, die den ungewöhnlichen Weg zu rechtfertigen vermögen.

Ähnlich hat seit RG 2 D 441/42 v. 7. 6. 43 (RStBl. 1943 S. 562, 564) die Rspr. gelegentlich formuliert: Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe, die zur Wahl eines ungewöhnlichen Weges geführt haben, stehen der Annahme eines Mißbrauchs regelmäßig entgegen (RG aaO; vgl. BFH VIII R 173/83 v. 13. 12. 83, aaO; IV R 81/77 v. 20. 11. 80, aaO).

Praktisch bedeutet das, daß ungewöhnliche Wege dann unbedenklich sind, wenn für ihre Wahl auch bei Wegdenken der StErsparnis noch vernünftige sachliche Gründe angeführt werden können (*Tipke/Kruse*, § 42 Tz. 13; ähnlich *Görllich*, aaO S. 133; *Raupach*, Der Durchgriff im StRecht, München 1968 S. 70).

Zusammenfassend gilt daher: Der Stpfl. ist nicht gehindert, seine wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse allein unter dem Gesichtspunkt der StErsparnis einzurichten (so auch BFH VI 379/65 v. 1. 12. 67, BStBl. 1968 S. 145). § 42 AO beschränkt den Stpfl. nicht in der Wahl seiner wirtschaftlichen Ziele; er erlaubt auch keine Umdeutung von *wirtschaftlich* widersinnigen und unvernünftigen Entscheidungen, die (allein) zum Zweck der StErsparnis getroffen werden. Auch zwischen mehreren gewöhnlichen Wegen kann der stl. günstigste gewählt wer-

den; dies auch dann, wenn ein anderer Weg noch angemessener wäre (*Tipke/Kruse*, § 42 Tz. 14).

Werden zur Verwirklichung bestimmter wirtschaftlicher Ziele jedoch ungewöhnliche, dh. dem angestrebten Zweck nicht entsprechende, allein durch die StErsparnis erklärbare Wege eingeschlagen, die durch außersteuerliche Gründe nicht erklärt werden können, so liegt eine unangemessene Gestaltung, ein Mißbrauch vor. Handelt es sich um Tatbestände, bei denen eine Diskrepanz zwischen Wortlaut und Normzweck gegeben ist, so wird die Besteuerung so vorgenommen, als wäre der Tatbestand erfüllt.

467 b) Beurteilung

§ 42 AO wird im Schrifttum unterschiedlich beurteilt. Die eine Auffassung, die sich wohl auf *Hensel* (Festgabe Zitelmann, 1923) zurückführen läßt, sieht in ihr ein eigenes Rechtsinstitut, das zu den StTatbeständen hinzutritt; es durchbreche ausnahmsweise das im StRecht anzunehmende Verbot stverschärfender Analogie und lasse eine Anwendung der StGesetze auch jenseits des möglichen Wortsinnes zur Lückenfüllung zu (stellvertretend *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 42 Anm. 6 ff.). Die andere Auffassung sieht darin eine bloß deklarative, letztlich überflüssige Norm, die lediglich für eine bestimmte Fallgruppe die Gesetzesanwendung jenseits des möglichen Wortsinnes regelt. Gesetzesumgehung kann danach mit den Mitteln der Auslegung und evtl. der Analogie bekämpft werden (zB *Gassner*, aaO; *Danzer*, aaO). Nach der ersten Auffassung handelt es sich bei § 42 AO in der Tat um die Besteuerung eines fiktiven Sachverhaltes (*Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 42 Anm. 10; *Crezelius*, aaO S. 220), nach der zweiten Auffassung geht es um die Frage, ob der Tatbestand auch den zwecks StUmgehung realisierten Sachverhalt erfaßt (zB *Danzer*, aaO S. 103 f.).

Stellungnahme: Gesetzesmißbrauch und Gesetzesumgehung sind allgemeine Erscheinungen und nicht auf das StRecht beschränkt. Im Privatrecht hat sich als hL durchgesetzt, daß zur Bekämpfung von Mißbrauch und *fraus legi* kein eigener Tatbestand erforderlich ist, sondern die traditionellen Instrumente der Auslegung und Analogie genügen. Die Diskrepanz zwischen Wortlaut und Sinn des Gesetzes kann durch eine Gesetzesanwendung beseitigt werden, die Sinn und Zweck des Gesetzes berücksichtigt (vgl. *Teichmann*, Die Gesetzesumgehung, Göttingen 1962; *Westerhoff*, Gesetzesumgehung und Gesetzeserschleichung, 1966). Auch in das BGB wurde keine Generalklausel zur Umgehungsbekämpfung aufgenommen, weil man der Ansicht war, daß die „Entscheidung der Frage, ob ein Rechtsgeschäft als *in fraudem legis* vorgenommen nichtig sei, von der Auslegung des rechtsgeschäftlichen Tatbestandes und der diesen Tatbestand erfassenden Norm abhängt“ (Prot. der Komm. f. d. 2. Lesung des Entwurfs zum BGB, zitiert nach *Gassner*, aaO S. 80).

Der Gesetzesumgeher nützt den Wortlaut einer Norm aus, indem er eine Sachverhaltsgestaltung wählt, die am Wortlaut gerade vorbeigeht, um ihre Anwendung auf den von ihm wirklichen Sachverhalt zu vermeiden, obwohl sie sich nach ihrem Sinn und Zweck auch auf den betreffenden Sachverhalt (die Umgehungshandlung) erstreckt. Häufig wird hierbei für die Umgehungshandlung die Anwendbarkeit einer anderen Norm behauptet, die somit mißbraucht (erschlichen) wird. Nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung ist durch Auslegung der maßgebenden Vorschriften, speziell durch Berücksichtigung des Gesetzeszweckes zu ermitteln, ob eine Rechtsnorm mißbräuchlich in Anspruch genommen und eine andere Vorschrift umgangen wurde.

Eine andere Auffassung ist auch für das StRecht nicht angebracht. § 42 AO ist bei diesem Verständnis überflüssig, dient aber angesichts der methodischen Un-

sicherheit der stl. Rechtsanwendung der Klarstellung. Der Wortlaut ist jedoch unglücklich. Ob eine mißbräuchliche Umgehung des StRechts vorliegt, kann nie vom Sachverhalt, sondern nur von den StTatbeständen her beurteilt werden. Es geht nicht um eine Umdeutung des verwirklichten in einen angemessenen Sachverhalt, um die Besteuerung eines fiktiven Sachverhalts, sondern um die Frage der inhaltlichen Reichweite der StTatbestände. Durch ihre Interpretation muß geklärt werden, ob der verwirklichte Sachverhalt nach Systematik, Sinn und Zweck des Gesetzes noch erfaßt wird oder nicht. Andernfalls bewegt sich die Sachverhaltsbeurteilung im rechtsfreien Raum (so wohl auch *Tipke/Kruse*, § 42 Tz. 7). § 42 bietet unter diesem Aspekt eine Interpretationshilfe für die Anwendung von Tatbeständen, bei denen mit dem traditionellen Auslegungsinstrumentarium festgestellt werden kann, daß eine Diskrepanz zwischen Wortlaut und Zweck besteht. – § 42 ist dem Wortlaut nach auch nicht geeignet, die Erschleichung begünstigender Regelungen (zB Verlustabzug, Vorsteuerabzug) durch mißbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Hier gibt es regelmäßig keine angemessene Gestaltung, sondern es ist zu prüfen, ob die begünstigende Norm auch den verwirklichten Sachverhalt trifft oder ob evtl. eine teleologische Reduktion des Wortlautes angebracht ist.

Die von der Rspr. und Lehre entwickelten Merkmale des Mißbrauches (der Unangemessenheit) sind unter diesem Aspekt nur Indizien, die darauf hindeuten, daß der Sinn und Zweck einer Norm die betreffende Gestaltung noch deckt (Umgehung) oder nicht mehr deckt (Erschleichung).

Ähnlich wie hier *Gassner*, Interpretation S. 72; *Paulick*, Lb. d. allg. StRechts, 3. Aufl. 1977 S. 159; *Hartz*, Auslegung, 1957 S. 55 f.; *Danzer*, aaO zB S. 104; *Walz*, StGerechtigkeit S. 224 ff. [226]; *Flume*, Allg. Teil des bürgerlichen Rechts II, Das Rechtsgeschäft, 3. Aufl. Berlin/Heidelberg/New York 1979 S. 408 f.; *Kirchhof* in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. A 225.

Die Rspr. entspricht der hier vertretenen Auffassung insofern, als sie mißbräuchliche Gestaltungen nur selten unter Berufung auf § 42 AO beurteilt. Sie arbeitet – von der hier vertretenen Position aus zu Recht – mit teleologischer, zT extensiver Auslegung bzw. mit teleologischer Reduktion (vgl. auch die Nachweise bei *Kruse*, StbJb. 1978/79 S. 456 ff.; *Danzer*, aaO S. 41).

§ 42 AO ist eine subsidiäre Norm. Sie tritt hinter die speziellen Vorschriften zur Verhinderung von Umgehungen zurück (zB § 7b Abs. 1 letzter Satz EStG oder Außensteuergesetz; hierzu *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 42 Anm. 100 ff.). – Zum Mißbrauch von DBA und zur Anwendbarkeit des § 42 bei DBA s. Anm. 107.

Einstweilen frei.

468–475

C. Verhältnis der Einkommensteuer zu sonstigen Rechtsgebieten

I. Einkommensteuer und Strafrecht

476

Schrifttum: s. vor Anm. 464; ferner zu § 4 Anm. 49 ff.

Eine Verknüpfung von ESt. und Strafrecht besteht sowohl auf der Einnahmenseite als auch auf der Ausgabenseite:

- Auf der Einnahmenseite stellt sich die Frage, wie Einkünfte aus einer strafbaren Tätigkeit zu behandeln sind.
- Auf der Ausgabenseite geht es um die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit strafbaren Tätigkeiten und speziell um die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen.

Grundsätzlich sehen die Tatbestände des EStG keine Differenzierung nach der strafrechtlichen Qualifikation eines Verhaltens vor. Der Besteuerungsanspruch entsteht unabhängig davon, ob der Sachverhalt ein strafbares Verhalten inkludiert oder nicht. Die Unbeachtlichkeit der strafrechtlichen Wertung wird überdies allgemein durch § 40 AO unterstrichen (s. dazu Anm. 464). Demnach sind auch Einkünfte aus strafbarer Tätigkeit der ESt. zu unterwerfen, sofern der Tatbestand einer der 7 Einkunftsarten erfüllt ist (s. hierzu die Beispiele aus der Rspr. in Anm. 464 sowie § 4 Anm. 46 t).

Besteuerung und strafrechtliche Sanktionen: Soweit aus der Straftat ein Vermögensvorteil erwachsen ist, unterliegt der Täter nicht nur einer (Geld- oder Freiheits-) Strafe, sondern auch dem Verfall, soweit nicht Ansprüche des Verletzten bestehen (§ 73 StGB). Der Verfall ist keine Strafe, sondern eine Sanktion eigener Art, die den Zweck verfolgt, dem Täter einen nach Befriedigung allfälliger zivilrechtlicher Ersatzansprüche verbleibenden Gewinn wieder abzunehmen. Grundsätzlich ist damit sichergestellt, daß ein illegal erlangter Vermögensvorteil dem Täter nicht verbleibt. UE hindert dies nicht die Besteuerung im Jahr des Zufließens (glA *Woblfarth*, BP 1989 S. 184). Für die Einkommensbesteuerung sind die im betreffenden VZ realisierten Sachverhalte von Bedeutung. Im Jahr der Erlangung des Vermögensvorteils ist die Rückgabe oder der Verfall ein künftiges Ereignis, mit dem der Täter überdies idR nicht ernsthaft rechnet (s. gleich). Auch der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung steht der Besteuerung nicht entgegen (so aber *Martens*, FR 1970 S. 149). Freistellung von der ESt. wegen Bestrafung oder Verfall würde vielmehr den straffälligen Einkommensbezieher besserstellen als den Stpfl., der aus anderen Gründen mit Rückforderungsansprüchen, Schadenersatzleistungen u. dgl. zu rechnen hat.

Steuerliche Folgen der Rückgabe des Vermögensvorteils: Eine andere Frage ist, ob der Stpfl. letztlich eine ESt. schuldet oder ob es durch die Kompensation von Einnahmen und Betriebsausgaben (Werbungskosten) an einer Bemessungsgrundlage fehlt. Dies hängt von der Art der Einkünfteermittlung ab.

► **Überschußermittlung:** Die Besteuerung erfolgt nach dem Zuflußprinzip. Auf allfällige Ersatzansprüche ist erst Bedacht zu nehmen, wenn der Täter in Anspruch genommen wird. Findet der Abfluß in einem späteren VZ statt, so sind die Einnahmen zunächst zu versteuern. Die Rückgabe oder Schadenersatzleistung wirkt sich im Jahr des Abflusses aus. UE liegt kein Fall des § 175 AO vor: Zufluß setzt nicht Behaltendürfen voraus; die Rückzahlung hebt nicht rückwirkend den Zufluß auf, sondern ist ein neues Ereignis; es fällt kein Merkmal mit Wirkung für die Vergangenheit fort (vgl. auch *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 175 Tz. 10; *Lauer*, BB 1981 S. 1517 f.; aA *Woblfarth*, BP 1989 S. 186 unter Verweis auf *Sauer*, NWB F. 3 S. 3166).

► **Bestandsvergleich:** Der bilanzierende Stpfl. hat die Verpflichtung aus der Straftat zu passivieren. Die Passivierung ist insoweit erforderlich, als mit einer zivilrechtlichen Inanspruchnahme *ernstlich* gerechnet werden muß. IdR wird aber davon ausgegangen werden können, daß der Stpfl. vor Entdeckung nicht mit einer Inanspruchnahme rechnet (er würde andernfalls kaum zB verbotswidrig handeln), so daß zumeist die Passivierung entfällt (FG München v. 26. 4. 66, EFG S. 561, bestätigt). Vgl. hierzu auch die Regelung und Rspr. bei der Einheitsbewertung, wonach vorsätzlich hinterzogene Steuern zu Stichtagen vor der Entdeckung nicht angesetzt werden dürfen, weil der Stpfl. mit ihrer Aufdeckung nicht ernstlich rechnet (Abschn. 37 Abs. 3 VStR 1989; BFH III 225/61 U v. 13. 3. 64, BStBl. S. 378; III 69/63 v. 1. 8. 69, BStBl. S. 750, auch unter Hinweis auf Treu und Glauben). Bei Vollschätzung ist der sich bei Vermögensvergleich ergebende Gewinn zu schätzen (s. § 5 Anm. 43); etwaige zivilrechtliche Verbindlichkeiten sind

daher anzusetzen; auch hier jedoch nur, soweit mit ihnen im VZ ernstlich zu rechnen war.

Betriebsausgaben und Werbungskosten im Zusammenhang mit Straftaten und Ordnungswidrigkeiten: Auch die Tatbestände der Betriebsausgaben und Werbungskosten lassen eine Differenzierung nach strafrechtlichen Gesichtspunkten nicht zu. Die Rspr. u. Literatur neigten allerdings dazu, für Aufwendungen im Gefolge von strafbarem Verhalten, zumindest bei grober Fahrlässigkeit oder Vorsatz, den Zusammenhang mit der betrieblichen/beruflichen Sphäre zu leugnen und das Abzugsverbot nach § 12 EStG anzunehmen (RFH v. 31. 10. 28, RStBl. 1929 S. 83; *Spitaler*, BB 1960 S. 549. Kritisch *Tanzer*, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht, Wien 1983 S. 21 ff.; vgl. hierzu Anm. 464 sowie § 4 Anm. 49 ff.).

► *Geldbußen für Ordnungswidrigkeiten* sind, wenn der in § 4 Abs. 4 bzw. § 9 EStG geforderte Zusammenhang mit dem Betrieb oder der Erzielung der Einnahmen besteht, Betriebsausgaben oder Werbungskosten (glA *Tanzer*, in DStJG 3 S. 227, 243 f.; *Mattern*, BB 1969 S. 1050). Die Rspr. hat dies bis 1939 anerkannt (zB RFH v. 31. 10. 28 aaO), danach aber die Abzugsfähigkeit versagt. BFH GrS 2/82 v. 21. 11. 83, BStBl. 1984 S. 160 ist mit uE überzeugender Begründung zur alten Sicht zurückgekehrt (zustimmend *Döllerer*, BB 1984 S. 545; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 40 Tz. 7; ablehnend *Voß*, FR 1984 S. 245; *Walz*, StuW 1984 S. 170; *Offerhaus*, Inf. 1984 S. 313). Der Gesetzgeber (Ges. v. 25. 7. 84, BGBl. I S. 1006) hat ihren Abzug jedoch (rückwirkend) ausgeschlossen (§ 4 Abs. 5 Nr. 8, § 9 Abs. 5).

Nach Auffassung des VIII. Senates des BFH bestehen verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Regelung, soweit das Abzugsverbot auch jenen Teil der Geldbuße betrifft, der auf die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteiles entfällt (Verletzung des Nettoprinzips; Beschluß VIII R 1/85 v. 21. 10. 86, BStBl. 1987 S. 212; dazu *Söffing*, StbJb. 1988/89 S. 138 f.).

► *Kriminalgeldstrafen* sind auch bei Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzusehen. Die Begründungen schwanken. Zum Teil wird davon ausgegangen, daß bei ihnen der Zusammenhang mit der Person des Täters stärker sei als die Beziehung zum Betrieb oder Beruf (so die ältere Rspr. des RFH, erstmals v. 31. 10. 28, RStBl. 1929 S. 83), zum Teil wird die Auffassung vertreten, wegen der Einheit der Rechtsordnung erscheine es nicht vertretbar, Strafen durch Anerkennung der stl. Absetzbarkeit teilweise auf die Allgemeinheit zu überwälzen (BFH I R 12/66 v. 6. 11. 68, BStBl. 1969 S. 74; GrS 2-3/77 v. 28. 11. 77, BStBl. 1978 S. 105, 109), zum Teil wird das Abzugsverbot mit außersteuerlichen Erwägungen begründet, indem auf den aus dem Strafrecht abzuleitenden Zweck der Strafe hingewiesen wird: die höchstpersönliche, ausschließlich nach individuellen Gesichtspunkten des Verschuldens wertende Strafe solle allein den Täter treffen, sie lasse eine steuermindernde Berücksichtigung nicht zu (insbes. *Tanzer*, in DStJG 3 S. 252).

Der Gesetzgeber (Ges. v. 25. 7. 84, BGBl. I S. 1006) hat dies nun ausdrücklich klargestellt (§ 12 Nr. 4 EStG; vgl. Erl. dazu auf gr. Blättern).

Steuervergünstigungen für strafbare Tatbestände? Ob für strafbare Tatbestände außerfiskalisch motivierte StVergünstigungen in Anspruch genommen werden können, ist nicht allgemein zu entscheiden. Maßgebend ist der Begünstigungstatbestand und seine Teleologie (glA *Tipke/Kruse*, § 40 Tz. 6a; *Lang*, JbFStR 1983/84 S. 209).

Eine Berücksichtigung von Aufwendungen, die durch strafbares Verhalten veranlaßt sind, als *außergewöhnliche Belastung* scheidet idR aus, weil strafbares Verhalten die Zwangsläufigkeit der Belastung ausschließt (s. § 33 Anm. 185).

II. Einkommensteuer und Sozialrecht

Schrifttum: *Zeppernick*, Die Bedeutung der Finanz- und Sozialpolitik für die Einkommensverteilung, Finanzarchiv 32 (1973/74) S. 425; OECD, Negative Income Tax, Paris 1974; *Giloy*, Vieldeutige Einkommensbegriffe, Herne/Berlin 1978; *Almsick*, Die negative ESt., Berlin 1981; Transfer-Enquete-Kommission, Das Transfersystem in der BRD, Stuttgart 1981; *Metze*, Negative ESt., Hdwb. der Wirtschaftswissenschaften Bd. 9 (1982); *Ruppe* (Hrsg.), Sozialpolitik und Umverteilung, Wien o. J. (1982); *Kirchhof*, StGerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, JZ 1982 S. 305; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der StNormen, Köln 1983; *Kausemann*, Möglichkeiten einer Integration von Steuer- und Transferbestimmungen, Thun/Frankfurt 1983; *Mitschke*, Steuer- und Transferordnung aus einem Guß, Baden-Baden 1985; *Venturini*, Einkommensbegriffe und Einkommensermittlung in den Transfergesetzen, Inst. FuSt. Nr. 252, Bonn 1985; *Becker*, Die Wechselwirkungen zwischen Einkommensteuer- und Bundeskindergeldgesetz, FR 1986 S. 193; *Birk*, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im EStRecht, Köln 1987; *Franz*, Einkommensbegriffe im Steuer- und Sozialrecht, StuW 1988 S. 17.

Zwischen ESt. und Sozialrecht bestehen mehrere Berührungspunkte:

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Stpfl. und damit ihre soziale Position ist von der ESt. bei Verfolgung ihrer fiskalischen Funktion zu berücksichtigen; sie ist andererseits Kriterium der Gewährung von Sozialleistungen. Die stl. Berücksichtigung sozialer Komponenten erfolgt nicht nur durch die Tarifgestaltung, sondern auch durch gezielte Entlastungsmaßnahmen im Bereich der Bemessungsgrundlage. Besonders augenfällig sind die Berührungspunkte bei der Festsetzung des stl. und des sozialrechtlichen Existenzminimums (zur mangelhaften Abstimmung s. zB *Kirchhof*, StuW 1985 S. 319, 326; ferner Anm. 81) und bei der stl. Behandlung der Familie. Im Wesen der ESt. liegt es, daß sozialpolitisch motivierte StEntlastungen nur insoweit greifen, als überhaupt ESt. gezahlt wird. Unterhalb dieses Bereiches sind Transferzahlungen erforderlich, die uU als negative ESt. gestaltet werden können. Auch die übliche Förderungs technik der Abzüge von der Bemessungsgrundlage ist unter sozialpolitischem Aspekt idR verfehlt, weil sie in ihrer materiellen Auswirkung progressionsabhängig ist (s. Anm. 57).

Aus der Sicht der ESt. muß ferner die stl. Behandlung von Sozialtransfers gelöst werden (vgl. Anm. 25). Die derzeitige Lage ist konzeptlos und folgt keinen sachgerechten Grundsätzen. Immerhin ist im Zusammenhang mit § 32 b die Diskussion begonnen worden (s. Erl. dazu).

Die Umverteilungsfunktion der ESt. tritt ebenfalls in Konkurrenz zu einschlägigen sozialpolitischen Maßnahmen der Gewährung von Transferzahlungen, der Subventionierung und der unentgeltlichen Bereitstellung öffentlicher Güter. Diese Bereiche haben sich – nicht zuletzt bedingt durch die Kompetenzlage – weitgehend unabhängig voneinander entwickelt. Das Ergebnis ist ein unübersichtliches Nebeneinander von Umverteilungsmaßnahmen, deren Zusammenspiel und Effekt weder für die politischen Entscheidungsträger noch für die Betroffenen überschaubar ist. Es kommt zu Überschneidungen und Lücken, zu Leistungskumulation und Leerstellen.

Erst in jüngerer Zeit wird der gezielte Versuch gemacht, die Maßnahmen in diesem Bereich zu koordinieren. Durchschlagender Erfolg ist bisher noch nicht zu erkennen (s. hierzu den Bericht der Transfer-Enquete-Kommission sowie *Mitschke*, aaO).

Einkommen als Bedürftigkeitsmaß: Sozialrechtliche Leistungsgewährung ist in erheblichem Maße von der ökonomischen Position der Leistungsdestinatäre abhängig. Als Indikator der ökonomischen Position (Bedürftigkeit) werden häufig Maßgrößen des EStRechts verwendet. Diese Anknüpfung bietet den Vorteil

der Rechtssicherheit und administrativen Vereinfachung, weil auf die Ergebnisse eines bereits durchgeführten amtswegigen Verfahrens abgestellt werden kann.

Inhaltlich bestehen hingegen gegen eine unveränderte Übernahme des Einkommens im strechtlichen Sinn als Bedürftigkeitsmaßstab erhebliche Bedenken:

- Der die ökonomische Position tangierende, aus Praktikabilitätsgründen jedoch stl. nicht erfaßte Bereich kann erheblichen Umfang annehmen (zB nicht erfaßte Veräußerungsgewinne oder reale Einkommensbestandteile).
- Das an sich stbare Einkommen wird durch außerfiskalische Zielsetzungen, die vielfach durch Aushöhlung der Bemessungsgrundlage verwirklicht werden, erheblich modifiziert.
- Durch den stl. Ansatz nichtrealisierter Gewinne (Entnahmen, Betriebsaufgabe etc.) wird die Leistungsfähigkeit überschätzt.
- Posten, die für die Bedürfnisbefriedigung nicht disponibel sind (insbesondere Aufwand für Personensteuern), sind aus systematischen Gründen im Einkommen enthalten.

Das stpflichtige Einkommen ist danach nur ein beschränkt geeigneter Gradmesser der absoluten wirtschaftlichen Position des Stpfl. Aber auch die relativen Positionen werden nicht zutreffend zum Ausdruck gebracht: Zwei Stpfl. mit gleich hohem stl. Einkommen können über völlig verschieden hohe wirtschaftliche Einkommen, somit über verschieden hohe wirtschaftliche Dispositionskraft verfügen. Erforderlich wäre daher die Entwicklung eines eigenen, allenfalls aus den stl. Begriffen durch entsprechende Adaptierung gewonnenen Einkommensbegriffes. Das gilt auch für die Berechnung der zumutbaren Mehrbelastung gem. § 33 EStG (s. dort Anm. 218 ff.).

III. Einkommensteuer und Konkursrecht

478

Schrifttum: *Bley*, Die Bedeutung der Rechtsprechung des RFH für das Konkursrecht, *StuW* 1928 Sp. 1095; *Liebisch*, Materielles StRecht und Konkurs, *Vj. f. StuFR* 1929 S. 212; *v. Wallis*, StForderungen im Konkurs, *StuW* 1939 Sp. 813; *Keuk*, Die Lohnsteuer im Konkurs des Arbeitgebers, *B* 1973 S. 2029; *dies.*, ESt. und Zahlungsunfähigkeit, *StbJb.* 1973/74 S. 439; *Geist*, Insolvenzen und Steuern, 3. Aufl. Herne/Berlin 1980; *Heilmann*, Der Lohnsteueranspruch des Finanzamts im Konkurs, *NJW* 1982 S. 420; *Veltsins*, Die Abführung der Lohnsteuer im Konkurs des Arbeitgebers, *DStR* 1982 S. 127; *Frotscher*, Steuern im Konkurs, 2. Aufl. Heidelberg 1983; *Classen*, Konkurs u. ESt., *BB* 1985 S. 50; *Maus*, Strechtliche Probleme im Insolvenzverfahren, München 1987; *Boochs*, Einkommensteuerliche Fragen im Zusammenhang mit Konkursen, *Inf.* 1987 S. 242; *Maus*, Quellensteuern im Konkurs, *BB* 1989 S. 672.

Grundsätzliche Bedeutung der Konkursöffnung: Die Eröffnung des Konkursverfahrens bewirkt in estl. Hinsicht keine Trennung des Vermögens des Gemeinschaftschuldners und der Konkursmasse. Der Gemeinschaftschuldner bleibt StSchuldner. Ihm sind nicht nur die außerhalb des Konkurses, sondern auch die vom Konkursverwalter für die Konkursmasse oder aus der Verwertung der Masse erzielten Einkünfte zuzurechnen. Die Konkursöffnung berührt auch nicht den StAbschnitt. Auch im Jahr der Konkursöffnung hat eine einheitliche Veranlagung stattzufinden.

Ständ. Rspr.: RFH v. 22. 6. 38, *RStBl.* S. 669; BFH IV 135/51 U v. 12. 9. 51, *BStBl.* S. 192; IV 210/62 S v. 7. 11. 63, *BStBl.* 1964 S. 70; VIII R 28/73 v. 14. 2. 78, *BStBl.* S. 356. AA noch RFH v. 17. 12. 30, *RFHE* 27 S. 335.

Stellung des Steuergläubigers im Konkurs: Der StGläubiger nimmt am Konkursverfahren mit gleichen Rechten und Pflichten wie andere Gläubiger teil. Das konkursrechtliche Prinzip, daß eine Einzelrechtsverfolgung, die nur von den

Interessen des jeweiligen Gläubigers bestimmt ist, nach Konkurseröffnung nicht mehr in Betracht kommt, ist auch auf den StGläubiger anzuwenden. Es gilt insoweit der Grundsatz „*Konkursrecht geht vor Steuerrecht*“: Nach Konkurseröffnung sind die Regeln über die Geltendmachung von StForderungen und die Befriedigung des StGläubigers dem Konkursrecht und nicht dem StRecht zu entnehmen (§ 251 AO).

RFH v. 25. 10. 26, GrS, RStBl. S. 337; BFH V R 23/80 v. 9. 4. 87, BStBl. S. 527; *Bley*, StuW 1928 Sp. 1095; *Liebisch*, Vj. f. StuFR 1929 S. 213; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 251 Tz. 6; *Schwarz* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 251 Anm. 11 ff.

Hinsichtlich der EStForderungen ist zu unterscheiden:

▷ *Konkursforderungen*: EStForderungen, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens begründet worden sind, sind als Konkursforderungen zur Konkurstabelle anzumelden. Das Festsetzungsverfahren wird durch die Konkurseröffnung unterbrochen. Der Erlaß eines StBescheides ist ab Konkurseröffnung nicht mehr zulässig; die Befriedigung des StGläubigers erfolgt im Konkursverfahren (RFH v. 25. 10. 26, RStBl. S. 337; BFH IV 210/62 S v. 7. 11. 63, BStBl. 1964 S. 70).

▷ *Masseforderungen*: Die nach der Konkurseröffnung durch die Tätigkeit des Konkursverwalters entstehenden Forderungen sind Ausgaben für die Verwertung der Masse und daher Kosten iSd. § 58 Ziff. 2 KO (RFH v. 19. 3. 40, RStBl. S. 422; BFH V 199/56 U v. 4. 7. 57, BStBl. S. 282; IV 210/62 S v. 7. 11. 63, BStBl. 1964 S. 70). Zu den Massekosten gehört nach der Rspr. insbes. auch die ESt. auf die Gewinne, die der Konkursverwalter durch die Veräußerung des Betriebsvermögens erzielt, auch wenn der Betrieb vor Konkurseröffnung eingestellt wurde. Entscheidend sei, daß der Konkursverwalter die stillen Reserven realisiert, nicht, daß die stillen Reserven durch die Tätigkeit des Gemeinschuldners entstanden sind.

BFH IV 210/62 S, aaO; zust. *Geist*, aaO Rz. 115; *Clussen*, BB 1985 S. 51; *Schwarz* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 251 AO Anm. 53. AA *Frotscher*, aaO S. 88 f.: soweit die stillen Reserven bereits bei Konkurseröffnung vorhanden waren, sei die darauf entfallende EStForderung bereits begründet und daher Konkursforderung.

▷ *Konkursfreie Forderungen*: Nicht in den Konkurs einzubeziehen sind die konkursfreien StForderungen, das sind die StAnsprüche, die nach Eröffnung des Konkurses entstanden sind und sich auf konkursfreies Vermögen oder unmittelbar auf die Person des Gemeinschuldners beziehen. Diese können weiterhin gegen den Gemeinschuldner persönlich verfolgt und in das konkursfreie Vermögen vollstreckt werden (*Liebisch*, aaO S. 215).

Stellung des Gemeinschuldners: Die Anwendbarkeit des materiellen EStRechts erfährt durch die Konkurseröffnung keine Veränderung. Entstehung und Höhe des StAnspruches werden auch nach Konkurseröffnung durch das StRecht bestimmt.

▶ *Positive Einkünfte*: Einkünfte, die während des Konkursverfahrens erzielt werden, sind dem Gemeinschuldner zuzurechnen, auch soweit sie durch die Tätigkeit des Konkursverwalters erwirtschaftet werden. Die Tatsache, daß die aus der Verwertung der Masse erzielten Einkünfte zur Befriedigung der Gläubiger verwendet werden (müssen), hindert die StPflicht ebensowenig wie die Zwangsläufigkeit der Masseverwertung.

Heute hA: RFH v. 22. 6. 38, RStBl. S. 669; BFH IV 210/62 S v. 7. 11. 63, BStBl. 1964 S. 70; VIII R 28/73 v. 14. 2. 78, BStBl. S. 356; *Frotscher*, aaO S. 48; *Geist*, aaO Rz. 108. AA noch *Liebisch*, aaO S. 233 und *Bley*, aaO.

▶ *Verluste*: Verluste, die der Gemeinschuldner während des Konkursverfahrens erleidet oder vorher erlitten hat, sind grundsätzlich voll ausgleichs- und vortrags-

fähig. Die entgegenstehende Auffassung, die den Verlustabzug versagen wollte, weil (oder soweit) der Gemeinschuldner durch die Verluste nicht belastet war, ist von der Judikatur und der hL. aufgegeben worden (vgl. dazu § 10 d Anm. 103; ferner *Boochs*, Inf. 1987 S. 244). Zur Verlustzuweisung beim Kommanditisten im Konkursfall s. § 10 d Anm. 68; zum Nachlaßkonkurs vgl. § 10 d Anm. 104.

Stellung des Konkursverwalters: Konkursrechtlich hat der Konkursverwalter zT selbständige Funktionen im Rahmen des Konkursverfahrens, zT Funktionen für den Gemeinschuldner, zT solche für die Konkursgläubiger zu erfüllen. Soweit der Konkursverwalter Funktionen für den Gemeinschuldner wahrnimmt, ist er dessen Vermögensverwalter iSd. § 34 Abs. 3 AO; ihm kommen demgemäß auch die dem Vermögensverwalter auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten und Rechte zu. Dazu zählt auch die Verpflichtung, nach Konkurseröffnung StErklärungen für den Gemeinschuldner abzugeben bzw. StErklärungen des Gemeinschuldners zu berichtigen, und zwar auch für die vor Konkurseröffnung entstandenen Steuern.

RFH v. 11. 2. 27, RFHE 20 S. 237; BFH IV 144/51 U v. 10. 10. 51, BStBl. S. 212; *Frotscher*, aaO S. 15 ff.; *Geist*, aaO Rz. 166, 170; *Tipke/Kruse*, § 34 Tz. 14, § 251 Tz. 12; *Schwarz* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 251 Anm. 31.

Behandlung der Einkommensteuerschuld im Jahr der Konkurseröffnung: Wird während des Besteuerungsabschnittes (Kalenderjahres) der Konkurs eröffnet, so besteht das Einkommen dieses Jahres idR aus drei Gruppen von Einkünften: Einkünfte, die vor Konkurseröffnung anfallen, Einkünfte aus der Masse und konkursfreie Einkünfte. Fraglich ist, wie die einheitliche EStSchuld dieses Jahres konkursrechtlich zu behandeln ist.

► *Ältere Auffassung:* Die ältere Auffassung versuchte das Problem dadurch zu lösen, daß mit Konkurseröffnung eine Beendigung des StAbschnittes angenommen wurde (RFH v. 8. 2. 28, RFHE 23 S. 70; *Becker*, StuW 1927 Sp. 807; *Liebisch*, aaO S. 219).

► *Herrschende Auffassung:* Schon RFH v. 22. 6. 38 (RStBl. S. 669) ging von der früheren Rspr. ab: Die Konkurseröffnung bewirke keine Beendigung des StAbschnittes; die Veranlagung habe einheitlich zu erfolgen. Konkursrechtlich entscheidend ist daher, ob und inwieweit die einheitliche EStSchuld bereits zur Zeit der Eröffnung des Konkursverfahrens „begründet“ war (§ 3 KO) bzw. wie weit sie mit einer Handlung des Konkursverwalters in Zusammenhang steht (§ 57 KO). Für die Begründung der Forderung ist nicht § 38 AO maßgebend, sondern die vollständige Verwirklichung des Tatbestandes, der zum Entstehen der Forderung führt (BFH V R 59/79 v. 13. 11. 86, BStBl. 1987 S. 226; V R 23/80 v. 9. 4. 87, BStBl. S. 527).

Für die nach dem Prinzip der Abschnittsteuer erhobene ESt. bedeutet das, daß sie – gegebenenfalls im Schätzungswege – aufzuteilen ist (ausführlich *Frotscher*, aaO S. 66 ff.; *Schwarz* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 251 Anm. 150 ff.; *Tipke/Kruse*, § 251 Tz. 23; FG Düss. v. 16. 2. 62, EFG S. 537, insoweit best. durch BFH IV 210/62 S v. 7. 11. 63, BStBl. 1964 S. 70; kritisch *Classen*, BB 1985 S. 51; *Maus*, Strechtl. Probleme, aaO. Praktische Durchführung mit Beispielen *Frotscher*, aaO S. 74 ff.).

EStVorauszahlungen sind während des Jahres nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Forderung zuzuordnen, nach Ablauf des Jahres jedoch entsprechend der konkursrechtlichen Aufteilung der Jahressteuerschuld zu verrechnen (im einzelnen *Frotscher*, aaO S. 97 ff.; *Schwarz* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 251 Anm. 154). Zu den Problemen bei der KapErtrSt. s. *Maus*, BB 1989 S. 672.

Lohnsteuer im Konkurs des Arbeitgebers: Die LSt. ist eine Steuer, die der Arbeitnehmer schuldet, die jedoch für seine Rechnung vom Arbeitgeber einzubehalten und abzuführen ist. Erfüllt der Arbeitgeber diese Verpflichtung nicht, so haftet er gemäß § 42 d EStG.

► *Rückständige Lohnsteuer:* Hat der Arbeitgeber vor Konkurseröffnung Löhne ausbezahlt und LSt. nicht abgeführt, so ist der Haftungstatbestand vor Konkurseröffnung erfüllt worden. Der daraus resultierende Haftungsanspruch ist Konkursforderung. Die Haftungsschuld ist im Zeitpunkt der Konkurseröffnung nicht nur begründet, sondern schon entstanden. Ist der Anspruch im Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch nicht durch Haftungsbescheid geltend gemacht worden, so ist die Schuld noch nicht fällig, jedoch gem. § 65 KO wie eine fällige Schuld anzumelden (*Keuk*, B 1973 S. 2029; *Frotscher*, aaO S. 112 ff.; ähnlich BFH VI R 101/71 v. 16. 5. 75, BStBl. S. 621).

► *Rückständige Löhne:* Zahlt der Konkursverwalter nach Konkurseröffnung rückständige Löhne, so hat (lediglich) der Arbeitnehmer einen Anspruch auf Auszahlung des Bruttolohnes, und zwar in der Form der Auszahlung des Nettolohnes an ihn und der Abführung der LSt. an das Finanzamt. Eine Forderung des Finanzamtes auf Geldzahlung entsteht in diesem Zeitpunkt nicht. Die LSt. bildet daher keine Massekosten, sondern wird vom Konkursverwalter für Rechnung des Arbeitnehmers abgeführt. Sie steht daher im gleichen Rang wie die Lohnforderung (*Keuk*, aaO). Erst wenn der Konkursverwalter die LSt. nicht abführt, entsteht der Haftungsanspruch gegen den Konkursverwalter wegen Verletzung der Abführungsverpflichtung. Dieser kann gegen die Masse geltend gemacht werden. Konkursrechtlich handelt es sich um Masseschulden gemäß § 59 Abs. 1 Nr. 1 KO (*Frotscher*, aaO S. 117). Daneben besteht die persönliche Haftung des Konkursverwalters gem. § 69 AO.

► *Lohnforderungen nach Konkurseröffnung:* Gleiches gilt für die Auszahlung von Löhnen nach Konkurseröffnung. Auch hier hat der Arbeitnehmer Anspruch auf Auszahlung des Bruttolohnes (mit Abführung der LSt. an das Finanzamt). Eine Forderung (Haftungsanspruch) des Finanzamtes gegen die Masse entsteht erst, wenn die Abführung nicht erfolgt; in diesem Fall nicht wegen der Tätigkeit des Arbeitnehmers, sondern als Folge einer Unterlassung des Konkursverwalters, die in der Regel auch eine persönliche Haftung begründet. Vgl. auch § 38 Anm. 38.

479–499 Einstweilen frei.

Teil VI

Erläuterungen zu den Rechtsgrundlagen der deutschen Einkommensteuer

1. Abschnitt: Die finanzverfassungsrechtlichen Grundlagen

Schrifttum: *Hensel*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, Berlin 1922; *ders.*, StRecht, 3. Aufl. Berlin 1933 S. 19 ff.; *Kommission für die Finanzreform*, Gutachten über die Finanzreform in der BRD, 2. Aufl. Stuttgart/Köln/Berlin/München 1966 (sog. Troeger-Gutachten); *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch StGesetze, Tübingen 1966; *K. Vogel*, StRecht und Wirtschaftslenkung, JbFStR 1968/69 S. 225; *Spanner*, Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung; StuW 1970 Sp. 377; *Vogel/Walter/Kirchhof/Wachenhausen*, Bonner Komm. zum GG, Zweitbearbeitung (1971), Art. 104 a–108; *Lauffer*, Föderatives System und Finanzordnung, in FS Karl Loewenstein, Tübingen 1971 S. 269; *Selmer*, StInterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt/M. 1972; *Kloepfer*, StInterventionismus und Verfassungsrecht, StuW 1972 S. 176; *Kruse*, StRecht I, Allg. Teil, 3. Aufl. München 1973 S. 33 ff.; *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und GG, Frankfurt/M. 1973; *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973; *Spanner*, Über Finanzreform und Bundesstaat, in *Lauffer/Pilz* (Hrsg.), Föderalismus, München 1973; *Hinnendahl*, Die StVerteilung zwischen Bund und Ländern in der BRD, Baden-Baden 1974; *Starck*, Die Bundesstaatlichkeit im Spiegel der Finanzverfassung, StuW 1974 S. 271; *Knies*, StZweck und StBegriff, München 1976; *Ruppe*, Finanzverfassung im Bundesstaat, Wien 1977; *Weber-Fas*, Allgemeines StRecht, Tübingen 1979 S. 24 ff.; *Bodenheim*, Der Zweck der Steuer, Baden-Baden 1979; *Jakob*, Steuern vom Einkommen I, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1980 S. 44 ff.; *K. Vogel*, Lenkungssteuern und Eigentumsgarantie, BayVBl. 1980 S. 523; *Pagenkopf*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, Berlin etc. 1981; *H. H. v. Arnim*, Zweitwohnungssteuer und GG, StuW 1982 S. 53; *Loritz*, Das GG und die Grenzen der Besteuerung, NJW 1986 S. 1; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 79 ff.

A. Historische Entwicklung

I. Entwicklung bis zum Ende des 2. Weltkrieges

500

Bis zum Ende des 1. Weltkrieges war Einkommensbesteuerung ausschließlich Sache der Gliedstaaten. Das Reich war weder an der Gesetzgebung noch an den Erträgen der gliedstaatlichen Einkommensteuern beteiligt (s. Dok. 1 Anm. 1 ff.). Die Weimarer Reichsverfassung von 1919 zentralisierte die Gesetzgebungshoheit auf dem Gebiet des Abgabewesens beim Reich: Neben der ausschließlichen Gesetzgebungshoheit über das Zollwesen hatte das Reich nach Art. 8 WRV die Gesetzgebungshoheit über die Abgaben und die sonstigen Einnahmen insoweit, als es sie ganz oder teilweise für seine Zwecke in Anspruch nahm. Solange und soweit das Reich von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch machte, behielten die Länder das Recht zur Gesetzgebung (Art. 12 Abs. 1 WRV). Die Reichskompetenz wurde jedoch schon im Zuge der *Erzberger'schen StReform* durch das erste Reichseinkommensteuergesetz v. 29. 3. 20 (RGBl. S. 57) genützt. Den Ländern war damit eine Gesetzgebungskompetenz im Bereich der ESt. und der ihr gleichartigen Steuern genommen. Als Ausgleich stand ihnen nach dem

Landessteuergesetz v. 30. 3. 20 ein Anteil am Aufkommen der Reichseinkommensteuer zu (Überweisungssystem).

501

II. Entwicklung 1945 bis 1969

Nach Art. 105 GG aF fiel die ESt. in die (konkurrierende) Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes. Das Aufkommen sollte zunächst allein den Ländern zustehen, doch sah sich der Bund schon im Rechnungsjahr 1951 gezwungen, von der Befugnis des Art. 106 Abs. 3 aF GG Gebrauch zu machen und 27 vH des Aufkommens der ESt. und KSt. in Anspruch zu nehmen. Dieser Satz wurde 1952 auf 37 vH und 1954 auf 38 vH erhöht. Damit war die ESt. praktisch zur gemeinschaftlichen Steuer geworden (vgl. *Troeger-Gutachten*, Tz. 222). Durch das Finanzverfassungsgesetz v. 23. 12. 55 (BGBl. I S. 817) wurde der Status der ESt. als Gemeinschaftsteuer verfassungsrechtlich festgeschrieben. Das Beteiligungsverhältnis an der ESt. und KSt. wurde nunmehr durch Art. 106 Abs. 3 GG bis 31. 3. 58 mit $\frac{1}{2}$ Bund und $\frac{2}{3}$ Länder festgelegt; ab 1. 4. 58 sollten dem Bund 35 vH zustehen. 1956 wurden auch die Gemeinden durch Verfassungsergänzung Partner des bundesstaatlichen Finanzausgleichs und – unter anderem – am Anteil ihres Landes an der ESt. und KSt. beteiligt.

In der Diskussion um die Finanzreform war die Beibehaltung des Verbundsystems für die ESt. und KSt. unbestritten. Die Variante, diese Steuern wegen ihrer konjunkturellen Reagibilität und ihrer Eigenschaft als Konjunktursteuerungsinstrument ausschließlich dem Bund zu überlassen, wurde nicht verfolgt, weil eine Beteiligung der Länder am EStAufkommen aus fiskalischen Gründen unverzichtbar schien (*Troeger-Gutachten*, Tz. 229; kritisch zu dieser Beteiligung *Hinnendahl*, aaO S. 134 ff.).

Mit dem Finanzreformges. v. 12. 5. 69 (BGBl. I S. 359) wurden die finanzverfassungsrechtlichen Bestimmungen des GG grundlegend neu gestaltet.

B. Geltende Rechtslage

I. Gesetzgebungshoheit

502 1. Bundeskompetenz für Einkommensteuer und Ergänzungsabgabe

Einkommensteuer: Gemäß Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit über die Steuern, deren Aufkommen ihm ganz oder teilweise zusteht. Dies ist bei der ESt. der Fall (Art. 106 Abs. 3 GG; Anm. 505). Im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung haben die Länder eine Gesetzgebungsbefugnis nur, solange und soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch macht (Art. 72 Abs. 1 GG). Hat der Bundesgesetzgeber eine Materie abschließend geregelt, so scheidet eine Gesetzgebungszuständigkeit der Länder aus (*Schmidt-Bleibtreu/Klein*, Komm. zum GG, 4. Aufl. S. 626). Da dies bei der ESt. zutrifft, liegt die Gesetzgebungszuständigkeit ausschließlich beim Bund. Gesetzgebungsakte des Bundes auf dem Gebiet der ESt. bedürfen der Zustimmung des Bundesrates (Art. 105 Abs. 3 GG). Gleiches gilt für Rechtsverordnungen zu solchen Gesetzen.

Ergänzungsabgabe: Gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG kann der Bund eine Ergänzungsabgabe zur ESt. und KSt. erheben, deren Aufkommen ausschließlich ihm zufließt. Davon hat der Bund durch das 2. StÄndG 1967 v. 21. 12. 67, BGBl. I

S. 1254, ab 1968 Gebrauch gemacht. Die Abgabe betrug 3 vH der festgesetzten ESt. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Abgabe hatte das BVerfG nicht (Beschluß 1 BvL 16/69 v. 9. 2. 72, BStBl. S. 408; vgl. auch BFH IV R 94/69 v. 9. 3. 72, BStBl. S. 538). Die Ergänzungsabgabe zur ESt. wurde im Rahmen des EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769) ab 1975 gestrichen.

Keine Kompetenz für Steuern mit Rückzahlungsverpflichtung: Von der StGesetzgebungshoheit nicht gedeckt ist eine Einnahmierzwingung, die keinen endgültigen Charakter besitzt (Rückzahlungsverpflichtung). Dies trifft nach BVerfGE 29 S. 402 (409) für den Konjunkturzuschlag (BGBl. 1970 I S. 1125) zu, nicht jedoch für den Stabilitätzuschlag lt. StabZG v. 26. 6. 73, BGBl. I S. 676, dessen Erträge in Abschwungphasen ausgegeben werden sollten (BVerfGE 36 S. 66, 70).

2. Keine Länderkompetenz für gleichartige Steuern

503

Die Inanspruchnahme eines StGegenstandes durch die Bundesgesetzgebung ist nach der hA als erschöpfende Regelung im Sinn des Art. 72 Abs. 1 GG anzusehen. Der Landesgesetzgeber kann daher einen solchen Tatbestand nicht mit einer gleichartigen Steuer belegen (BVerfGE 7 S. 244, 258 ff.).

Unzulässig ist daher auch eine Besteuerung von Einkünften, die von der bundesgesetzlich geregelten Steuer nicht erfaßt sind (BVerfGE 16 S. 64 ff.; *Friauf*, Festgabe zum 25jährigen Bestehen des BVerfG, 1976, Bd II S. 316). Die im konkreten Fall strittige *Einwohnersteuer* wurde jedoch nicht als der ESt. gleichartig angesehen, weil StObjekt und StMaßstab bei beiden Steuern verschieden seien. Die Gleichartigkeit einer *Zweitwohnungssteuer* mit der ESt. wird verneint durch VG Schleswig-Holstein v. 4. 6. 75, DStR 1977 S. 107; OVG Lüneburg v. 15. 12. 76, DStR 1977 S. 320 (hierzu *Borchert*, DStR 1977 S. 304) sowie BVerfGE 65 S. 325, 351 = BStBl. 1984 S. 72. Dort wird sie als Aufwandsteuer (Einkommensverwendungssteuer) eingestuft (glA *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 82; vgl. auch *Jüptner*, FR 1984 S. 356), womit aber die – vom BVerfG nicht behandelte – Frage der Gleichartigkeit mit der Umsatzsteuer auftaucht (vgl. auch *Kamphausen/Strauß*, DStR 1984 S. 484).

3. Gesetzgebungskompetenz für nichtfiskalisches Steuerrecht

504

Problemstellung: Inwieweit die Befugnis zur StGesetzgebung auch die Befugnis zur Erlassung von nicht-fiskalischem StRecht umfaßt, ist strittig. Außerfiskalisches Abgabenrecht berührt notwendigerweise zumindest zwei Kompetenzbereiche:

- den des Abgabewesens aufgrund der Lenkungstechnik und
- den des geregelten Sachbereiches aufgrund des Lenkungsobjektes bzw. der Lenkungsfunktion.

Stellt man für die kompetenzmäßige Zuordnung auf die Lenkungstechnik ab, so ist stl. Wirtschaftslenkung kompetenzmäßig dem Bereich des StWesens (Art. 105 ff. GG) zuzuordnen, andernfalls wäre die einschlägige Sachkompetenz (Art. 73 ff. GG) maßgebend.

Im Anschluß an die StDefinition des § 1 RAO, die ausdrücklich auf die Erzielung von Einnahmen abstellte, haben sich Rspr. und Schrifttum intensiv mit der kompetenzrechtlichen Problematik des außerfiskalischen StRechts auseinandergesetzt. Strittig war dabei, ob der Ertragszweck den Hauptzweck der Steuer bilden müsse oder ob er in den Hintergrund treten dürfe. Zu unterscheiden sind zwei Aspekte:

- Primär betrifft die Diskussion die Zulässigkeit von *Lenkungssteuern* und damit allenfalls von estrechtlichen Sondergesetzen.

- Im EStG selbst hingegen ist die Ertragserzielung als Hauptzweck nicht zu bestreiten; die entscheidende Frage ist hier, ob die *einzelnen außerfiskalischen Normen* den Kompetenzverteilungsvorschriften der Art. 105 ff. GG unterliegen.

Kompetenz für Lenkungssteuern:

► *Nebenzwecklehre*: In Rspr. und Schrifttum hat sich hierzu die Auffassung durchgesetzt, daß von einer Steuer auch dann noch zu sprechen sei, wenn der Zweck der Einnahmenerzielung zum Nebenzweck wird.

Vgl. BVerfGE 3 S. 407, 435; 16 S. 147, 161; 19 S. 119, 125; 30 S. 250, 264; 36 S. 66, 70; 38 S. 61, 79 ff.; BFH V B 33 ua./69 v. 12. 2. 70, BStBl. S. 246, 248; IV R 94/69 v. 9. 3. 72, BStBl. S. 538; VI R 253/69 v. 6. 7. 73, BStBl. S. 754; ferner *Selmer*, S. 110 ff.; *Papier*, S. 80 ff. Eingehende Darstellung bei *Knies*, S. 86 ff.; *Bodenheim*, S. 199 ff.; *K. Vogel*, BayVBl. 1980 S. 523 f. Nach *Friauf* ist die Grenze des verfassungsmäßigen StBegriffs überschritten, wenn der finanzielle Zweck von dem wirtschafts- oder sozialpolitischen völlig überlagert wird und sich als Scheinmotivation erweist (Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 16).

Die AO 1977 hat die Nebenzwecklehre mit folgender Formulierung verankert: „Die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“ Nach *Hübschmann/Hepp/Spitaler* hat sich der StBegriff durch diese Neuformulierung nicht verändert (§ 3 AO Anm. 43). Kritik bei *Knies* (S. 123 ff.): Für den verfassungsrechtlichen StBegriff sei der Zweck irrelevant, entscheidend sei allein der fiskalische Effekt (Ertragsrelevanz; zustimmend *K. Vogel*, BayVBl. 1980 S. 524). Die Verankerung der Nebenzwecklehre in § 3 AO sei deshalb abzulehnen. Weiteres Schrifttum: *Tipke*, FR 1970 S. 328; *Selmer*, BB 1972 S. 401; *List*, BB 1974 S. 427; *Koch*, DStR 1973 S. 424; *Flume*, StbJb. 1973/74 S. 71; *Lang*, Systematisierung der StBegünstigungen, Berlin 1974 S. 67–70.

► *Verfassungsrechtlicher Formenmißbrauch* ist nach der Rspr. des BVerfG erst anzunehmen, wenn das StGesetz dem ihm begrifflich zukommenden Zweck, StEinnahmen zu erzielen, geradezu zuwiderhandelt, indem es ersichtlich darauf ausgeht, die Erfüllung des StTatbestandes praktisch unmöglich zu machen, also eine erdrosselnde Wirkung entfaltet (BVerfGE 16 S. 147, 161; 38 S. 61, 81; s. ausführlich *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 3 Tz. 13).

Kompetenz für einzelne außerfiskalische Normen: Die Frage, ob einzelne außerfiskalische Normen in StGesetzen den Kompetenzverteilungsvorschriften des Art. 105 GG unterliegen, wird von der hM verneint (vgl. BVerfGE 16 S. 147, 161 f.; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Grenzen, S. 19 ff.; *K. Vogel*, JbFStR 1968/69 S. 230; *Spanner*, StuW 1970 Sp. 379; *Selmer*, S. 160 ff.; *Bayer*, StuW 1972 S. 155; *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt, S. 72 ff.; *Knies*, S. 142; *Bodenheim*, S. 294 ff.; aA *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 83).

Offen ist jedoch die Grenze zwischen Normen, die noch Ausfluß der Freiheit des Gesetzgebers zur stgesetzlichen Tatbestandsbildung sind, und jenen, die keinesfalls mehr der StGesetzgebungshoheit zugeordnet werden können. Das Schrifttum neigt in jüngerer Zeit in diesem Zusammenhang zur Skepsis gegenüber der Argumentation mit dem Normzweck (*Knies*, S. 140 ff.; *Bodenheim*, S. 300; *K. Vogel*, BayVBl. 1980 S. 524). Erforderlich ist eher eine Gewichtung der inhaltlichen Bedeutung der Norm, und zwar nicht nur im Rahmen des betreffenden Abgabengesetzes, sondern in bezug auf die betreffende Materie. Eine Regelung, die im Rahmen des Abgabenrechts von untergeordneter Bedeutung ist, kann einen wesentlichen Eingriff in die betreffende Sachmaterie bedeuten und umgekehrt (*Knies*, S. 142). Entscheidend wäre danach, ob die Norm ihrem Inhalt und Gewicht nach als Teil der abgabenrechtlichen Regelung einer bestimmten Sachmaterie angesehen werden kann oder ob sie dem betreffenden Sachbereich näher steht und die Einkleidung in eine abgabenrechtliche Norm nur instrumentale Bedeu-

zung hat (*Ruppe*, Gutachten 8. ÖJT, Wien 1982 S. 87 ff. sowie österr. VfGH v. 12. 3. 85, G 2/85, Slg. 10.403).

Von praktischer Relevanz wird die Frage jedoch nur, wenn der StGesetzgeber nicht zugleich auch zur Regelung der betreffenden außerfiskalischen Materie zuständig ist.

II. Ertragshoheit

505

Vertikale Verteilung: Gemäß Art. 106 Abs. 3 GG steht das Aufkommen der ESt. Bund und Ländern gemeinsam zu, soweit es nicht nach Art. 106 Abs. 5 den Gemeinden zugewiesen wird. Die ESt. ist damit eine Gemeinschaftssteuer. Bund und Länder sind verfassungsunmittelbar Gläubiger der ESt. (*Schmidt-Bleibtreu/Klein*, GG, 4. Aufl. S. 918). Das Beteiligungsverhältnis ist verfassungsrechtlich mit 50:50 festgelegt.

Gemäß Art. 106 Abs. 5 GG haben die Gemeinden seit dem Finanzreformgesetz 1969 einen Anteil am Aufkommen der ESt. zu erhalten; er ist von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der EStLeistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten. Die Vorschrift erlaubt es auch, die Gemeinden zur Festsetzung von Hebesätzen für den Gemeindeanteil zu ermächtigen. Einzelheiten regelt das einfache Bundesrecht. Im Gemeindefinanzreformgesetz v. 8. 9. 69 (BGBl. I S. 1587) wurde der Gemeindeanteil mit 14 vH, durch das StÄndG 1979 (BGBl. I S. 1849) ab 1. 1. 80 mit 15 vH festgelegt. Eine Ermächtigung zur Festsetzung von Hebesätzen für den Gemeindeanteil wurde bisher nicht ausgesprochen. Somit betragen die Anteile von Bund, Ländern und Gemeinden am EStAufkommen dzt. 42,5 vH, 42,5 vH und 15 vH.

Horizontale Verteilung:

► *Zwischen den Ländern* erfolgt die horizontale Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen, dh. soweit die ESt. von den Finanzbehörden in ihrem Gebiet vereinnahmt wird (Art. 107 Abs. 1 GG). Die Ertragshoheit ist dadurch mit der Verwaltungszuständigkeit verbunden. Einzelheiten über die Abgrenzung und Zerlegung des örtlichen Aufkommens sind durch das Zerlegungsgesetz (v. 25. 2. 71, BGBl. I S. 145 mit Änderung 8. 12. 81, BGBl. I S. 1331) getroffen worden (ausführlich *Jakob*, S. 47 f.; *Stadler*, BayVBl. 1969 S. 342).

► *Zwischen den Gemeinden* hat die horizontale Verteilung „auf der Grundlage der EStLeistungen ihrer Einwohner“ zu erfolgen (Art. 106 Abs. 5 GG). § 3 GFin-RefG sieht hier eine Verteilung nach dem EStAufkommen lediglich in der Proportionalzone des Tarifes vor, womit eine gewisse Umverteilungswirkung von reichen zu ärmeren Gemeinden erzielt wird (Einzelheiten *Neubauer*, BayVBl. 1969 S. 405; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 86; *Schmidt*, Gemeindefinanzreformgesetz, Komm. Köln 1970; *Elsner/Schüler*, Gemeindefinanzreformgesetz, Hannover 1970).

III. Verwaltungshoheit

506

Die ESt. wird von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet (Art. 108 Abs. 2 iVm. 3 GG). Nach dem Finanzverwaltungsgesetz (FVG) idF v. 30. 8. 71, BGBl. I S. 1426 sind Landesfinanzbehörden die Finanzämter, Oberfinanzdirektionen und das Landesfinanzministerium. Sachlich zuständig für die Verwaltung der ESt. sind die Finanzämter (§ 17 FVG). Die örtliche Zuständigkeit richtet sich nach den §§ 17–29 AO. Für die ESt. ist primär das Wohnsitzfi-

nanzamt zuständig, dh. das Finanzamt, in dessen Bezirk der Stpfl. seinen Wohnsitz oder in Ermangelung dessen seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 19 Abs. 1 AO). Sonderregelungen gelten vor allem für gesonderte Feststellungen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO iVm. § 18 AO) und für die Lohnsteuer (§ 41 a Abs. 1 u. § 42 c EStG; zur LSt. vgl. *Giloy*, BB 1978 S. 549 ff.).

Die Einflußnahme des Bundes auf die StVerwaltung ist jedoch vielfältig und geht wesentlich über das normale Maß der Bundesauftragsverwaltung hinaus (*Jakob*, S. 49; *Weber-Fas*, S. 28; *Müller|Zeitler*, DStZ 1975 S. 467; *Schöck*, StuW 1977 S. 22). Art. 108 Abs. 7 GG räumt der Bundesregierung die Möglichkeit ein, mit Zustimmung des Bundesrates allgemeine Verwaltungsvorschriften (Richtlinien) zu erlassen. Dies ist vor allem mit den EStR und LStR geschehen. Gestützt auf Art. 108 Abs. 3 iVm. Art. 85 Abs. 3 GG ergehen ferner allgemeine Weisungen sowie Einzelweisungen (hierzu Anm. 608 ff.). Gemeinsame Sitzungen der EStReferenten von Bund und Ländern finden ihren Niederschlag häufig in BdF-Schreiben.

507–509 Einstweilen frei.

2. Abschnitt: Die rechtsstaatliche Ordnung des Einkommensteuerrechts

Allgemeines Schrifttum: *Wacke*, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, Tübingen 1950; *Paulick*, GG und Besteuerung, StbJb. 1957/58 S. 85; *Friedr. Klein*, Die bisherige Rspr. des BVerfG in Finanz- und Steuerfragen I und II, Bonn 1958 und 1962; *W. Weber*, Das BVerfG und die StOrdnung, AöR 90 (1965) S. 452; *Schmidt-Bleibtreu|Klein*, StRecht unter Verfassungskontrolle, Herne und Berlin 1966; *Wacke*, Verfassungsrecht und StRecht, StbJb. 1966/67 S. 75; *Spanner*, Der StBürger und das BVerfG, Berlin 1967; *Weber-Fas*, Verfassungsrechtsprechung in StSachen I–IV, Frankfurt/M. 1971 ff.; *Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und GG, Frankfurt/M. 1973; *Benda|Kreuzer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStZ 1973 S. 49; *Friauf*, StRecht und Verfassungsrecht, DStZ 1975 S. 359; *Franz Klein*, Zur Verfassungsmäßigkeit des geltenden EStRechts, B 1977 S. 2246; *Weber-Fas*, Allg. StRecht, Tübingen 1979 S. 32 ff.; *Kirchhof*, Rechtsmaßstäbe finanzstaatlichen Handelns, JZ 1979 S. 631; *Czyb*, Verfassungsrechtliche Gewährleistung bei der Auferlegung stl. Lasten, Berlin 1982; *v. Wallis*, Verfassungsmäßigkeit und StRecht, NWBF. 2 S. 4151 (1983); *Feddersen*, Methoden und Grenzen der rechtsstaatlichen Gewinnermittlung bei der ESt. nach dt. Steuer- und Verfassungsrecht, DStZ 1985 S. 443; *Loritz*, Das GG und die Grenzen der Besteuerung, NJW 1986 S. 1; *Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 34 ff.; *K. Vogel*, Das ungeschriebene Finanzrecht des GG, in GS für Martens, Berlin/New York 1987 S. 265; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG 12 Köln 1989 S. 3.

510

A. Überblick

Die verfassungsrechtliche Ordnung des Finanzwesens erschöpft sich nicht in dem das Finanzwesen regelnden Abschn. X des GG. Speziell das Verhältnis zwischen dem Staat und dem Bürger als Stpfl. wird primär außerhalb dieses Abschnittes, und zwar ohne explizite Bezugnahme auf das StRecht geregelt. *K. Vogel* spricht vom ungeschriebenen Finanzrecht des GG (GS für Martens S. 265). Die Einbindung des StRechts bzw. der Finanzgewalt des Staates in die allgemeine rechtsstaatliche Ordnung ist in erster Linie dem BVerfG zu danken; die Literatur hat dies treffend als Revolution im StRecht qualifiziert (*Wacke*, StbJb. 1966/67 S. 95; ähnlich *Paulick*, Lehrbuch S. 91; zustimmend *Weber-Fas*, Allg. StRecht, S. 46).

Für die Besteuerung sind relevant sowohl die formellen Rechtsstaatsgebote, wie Gewaltenteilung, Rechtssicherheit, gerichtlicher Rechtsschutz, als auch die materiellen Strukturelemente, wie sie in den allgemeinen und speziellen grundrechtlichen Verbürgungen von Menschenwürde, Freiheit, Gleichheit und im Sozialstaatsprinzip zum Ausdruck kommen.

Formelle Rechtsstaatsgebote: Unter ihnen ist (auch) für die Besteuerung von besonderer Bedeutung der Grundsatz der Rechtssicherheit. Er fordert zum einen Gesetzmäßigkeit des Behördenverhaltens, dh. eine ausreichend bestimmte gesetzliche Fixierung der stl. Pflichten und Rechte (Tatbestandsmäßigkeit) und die Gewährleistung einer gesetzmäßigen Rechtsanwendung (Legalität); er beinhaltet zum anderen das Prinzip des Vertrauensschutzes gegenüber den staatlichen Gewalten.

Materielle Rechtsstaatsgebote und -ausprägungen: Auch ihnen kommt naturgemäß unterschiedliche Bedeutung für die Besteuerung zu. Von der praktischen Relevanz her steht an der Spitze wohl der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3), gefolgt vom Schutz der Ehe und Familie (Art. 6). Freiheit der Berufsausübung (Art. 12) und Eigentumsgarantie (Art. 14) spielen zumindest praktisch eine geringere Rolle. Auch das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit (Art. 2 GG) kann durch die Auferlegung von Steuern verletzt werden, wenn den Betroffenen kein angemessener Spielraum zur Entfaltung verbleibt; dies ist der Fall, wenn die Abgabenbelastung unverhältnismäßig ist (vgl. etwa BVerfGE 12 S. 341, 347 f.; 48 S. 102, 115 f.; 75 S. 108, 154 f.). In der Praxis hat Art. 2 vorwiegend prozessuale Bedeutung: er erlaubt dem Stpfl., Verstöße gegen die objektive Verfassungsordnung als Grundrechtsverletzung zu rügen, sofern er durch den Verfassungsverstoß beschwert ist (hierzu *Wacke*, S. 107 ff.; *Weber-Fas*, S. 49).

B. Verfassungsgrundsätze

I. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit (Tatbestandsmäßigkeit) der Besteuerung

Schrifttum: *Kruse*, Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung, in *Felix* (Hrsg.), Vom Rechtsschutz im StRecht, Düsseldorf 1960 S. 93; *Bübler/Strickerodt*, StRecht I, 3. Aufl. Wiesbaden 1960 S. 213 ff.; *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973; *Kruse*, StRecht I, Allg. Teil, 3. Aufl. München 1973 S. 35 ff.; *Walz*, StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980 S. 136 ff.; *Brinkmann*, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Köln 1982; *Hahn*, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, Berlin/München 1984; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 3 Tz. 25 ff.; *K. Vogel*, Das ungeschriebene Finanzrecht des GG, in *GS für Martens*, Berlin/New York 1987 S. 265; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 34 ff.; *Papier*, Der Bestimmtheitsgrundsatz, DStJG 12 Köln 1989 S. 61.

1. Allgemeines zu Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes

Gesetzmäßigkeit der Besteuerung bedeutet zunächst *Vorrang des Gesetzes*. Art. 20 Abs. 3 GG ordnet mit der Bindung der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung an Gesetz und Recht explizit den Vorrang des Gesetzes an. Die Exekutive ist sowohl bei Einzelentscheidungen als auch im Rahmen genereller Rechtsetzung an das Gesetz gebunden.

511

Gesetzmäßigkeit der Verwaltung bedeutet aber auch *Vorbehalt des Gesetzes*: Für Eingriffe in die grundrechtlich geschützte private Sphäre des einzelnen (Freiheit und Eigentum) ist eine gesetzliche Grundlage erforderlich (Eingriffsvorbehalt). Das gilt auch für Eingriffe durch Besteuerung. Der Grundsatz des Gesetzesvorbehaltes ist in Art. 20 Abs. 3 GG nicht ausdrücklich zum Ausdruck gebracht, dort aber offensichtlich vorausgesetzt (*Stern*, Das Staatsrecht der BRD I, 2. Aufl. München 1984 S. 805). Er ergibt sich auch unzweifelhaft aus anderen Normen des GG. Das BVerfG stützt sich speziell im Bereich der Besteuerung vor allem auf Art. 2 Abs. 1 GG: Zum umfassenden Schutz der Handlungsfreiheit im Sinne dieser Bestimmung gehöre auch das Grundrecht, nur aufgrund solcher Rechtsvorschriften zur Steuer herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind (zB BVerfGE 19 S. 253, 257; 42 S. 223, 227). Das genannte Grundrecht schütze somit auch die wirtschaftliche Freiheit gegen die Auferlegung von Steuern (BVerfGE 6 S. 32, 36; 9 S. 3, 11 ua.; *Wacke*, StbJb. 1966/67 S. 75, 107 ff.; *Spanner*, Der StBürger und das BVerfG, S. 64). Auch mit einem Großsenatsbeschluss aus Art. 14 Abs. 3 GG läßt sich der Gesetzesvorbehalt im StRecht begründen: Wenn schon eine Enteignung, bei der Entschädigung zu leisten ist, nur durch Gesetz erfolgen darf, muß dies um so eher für den schwereren (weil entschädigungslosen) Eingriff durch Besteuerung gelten (*Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 36).

512 2. Der Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

Im Bereich des StRechts wird der Grundsatz des Gesetzesvorbehaltes häufig als Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit bezeichnet (etwa BVerfGE 19 S. 253, 267). Besteuerung könne nur dann und in dem Umfang erfolgen, als ein gesetzlich vorgesehener Tatbestand verwirklicht ist (vgl. auch § 38 AO). Diese Version geht auf den von *Otto Mayer* geprägten StBegriff zurück, der über die RAO nunmehr Eingang in § 3 AO 1977 gefunden hat: Die bei Wortlautinterpretation rein tautologische Vorschrift hatte historisch den Zweck, Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit mit dem StBegriff zu verbinden (*Vogel/Walter*, Bonner Kommentar, Zweitbearb., Art. 105 Rz. 130).

Im Schrifttum ist umstritten, ob Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung identisch sind. Vorherrschend dürfte die Meinung sein, daß der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit eine schärfere Ausprägung des Gesetzmäßigkeitsprinzips, des allgemeinen Gesetzesvorbehaltes ist. Daraus wird geschlossen, daß der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit Ermessensentscheidungen im StSchuldrecht prinzipiell ausschließe und daß stbelastende Eingriffe eines Gesetzes im formellen Sinn bedürften.

Vgl. hierzu *Kruse*, StRecht, S. 38; *Weber-Fas*, Allg. StRecht, S. 36 f.; *Papier*, Gesetzesvorbehalt, S. 155; *Brinkmann*, pass., insbes. S. 137; *Tipke/Kruse*, § 3 AO Tz. 26; *Walz*, StGerechtigkeit, S. 137 f.; *Paulick*, Lehrbuch, S. 174; *K. Vogel*, in GS für Martens, S. 270 f.; zweifelnd *List*, StKongrRep. 1975 S. 149. Nach *Vogel/Walter*, aaO Rz. 133 ist die Differenzierung zwischen Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit überholt; es handle sich um synonyme Begriffe. Ein formelles Gesetz sei für jeden belastenden Eingriff als Grundlage zu fordern, nicht nur für die Besteuerung. Ähnlich *Becker/Riewald/Koch*, RAO, 9. Aufl. § 2 Anm. 1b: Aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit ließen sich keine strengeren Anforderungen als aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip herleiten. Für den StEingriff genüge ein Gesetz im materiellen Sinn, wenn es sich auf ein Gesetz im formellen Sinn entsprechend den grundgesetzlichen Anforderungen zurückführen lasse.

Nach Auffassung des BVerfG ist der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung für die StVerwaltung als der neben der Polizeiverwaltung wichtigsten

Eingriffsverwaltung von besonderer Bedeutung, woraus sich ergebe, daß hier nicht irgendeine, sondern nur eine näher begrenzte und näher bestimmte Ermächtigung der Exekutive zur Vornahme belastender Verwaltungsakte rechtsstaatlichen Forderungen entspricht. Das Gesetz müsse die Tätigkeit der Verwaltung inhaltlich normieren und dürfe sich nicht mit der Aufstellung allgemein gehaltener Grundsätze begnügen. Eine lediglich formelle rechtsatzmäßige Bindung der Eingriffsverwaltung genüge nicht (BVerfG v. 12. 11. 1958 2 BvL 4/56 u. a., BVerfGE 8, 274 [276, 325]; v. 10. 10. 1961 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 [160]; SPANNER, Steuerbürger, 64f.). Das BVerfG stützt sich zur Begründung nicht nur auf den Grundsatz der Gewaltentrennung, sondern auch auf die rechtsstaatliche Forderung nach möglichst lückenlosem gerichtlichem Rechtsschutz gegen die Verletzung der Rechtssphäre des einzelnen durch Eingriffe der öffentlichen Gewalt, der durch Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet ist: Ist der StTatbestand im Gesetz nicht hinreichend bestimmt, so kann der Richter die Anwendung der Norm durch die Verwaltung nicht nachprüfen. BVerfG v. 11. 7. 1961 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328) übernimmt von BÜHLER/STRICKRODT (StRecht I, 3. Aufl., 658) die Auffassung, daß das StRecht von der Idee der „primären Entscheidung des Gesetzgebers über die StWürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte getragen werde und dementsprechend aus dem Diktum des Gesetzgebers“ lebe.

Aus dem Grundsatz der qualifizierten Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ergeben sich verschiedene konkrete Folgerungen.

3. Folgerungen aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung

a) Tatbestandsbestimmtheit

513

Die Norm, die eine StPflicht begründet, muß nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein, so daß die StLast meßbar und „in gewissem Umfang“ für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird (BVerfG v. 10. 10. 1961 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 [160 ff.]; v. 14. 12. 1965 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 [267]; v. 28. 2. 1973 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 [366]; v. 14. 3. 1967 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 [215]; v. 12. 10. 1978 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343). Vage Generalklauseln, die es dem Ermessen der Exekutive überlassen, die Grenzen von Freiheit und Eigentum des Staatsbürgers im einzelnen zu bestimmen, sind damit nicht vereinbar. Die Verwendung von Generalklauseln überhaupt oder von unbestimmten Gesetzesbegriffen ist jedoch nicht ausgeschlossen (BVerfG v. 16. 1. 1957 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32 [42 f.]; v. 12. 11. 1958 2 BvL 4/56 u. a., BVerfGE 8, 274; v. 10. 10. 1961 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 [161]; v. 19. 4. 1978 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210 [222]; v. 10. 11. 1981 1 BvL 18, 19/77, BVerfGE 59, 36 [52]). Andererseits genügt es, wenn der Gesetzgeber die wesentlichen Bestimmungen über die Steuer mit hinreichender Genauigkeit trifft, er braucht nicht jede einzelne Frage zu entscheiden. Die bei der Gesetzesanwendung mangels ausdrücklicher Regelungen auftauchenden Zweifelsfragen sind mit Hilfe der anerkannten Auslegungsmethoden zu beantworten. Eine solche Auslegungsbedürftigkeit nimmt einer gesetzlichen Regelung noch nicht die rechtsstaatlich gebotene Bestimmtheit (BVerfG v. 17. 5. 1960 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126 [130]; v. 3. 11. 1965 2 BvR 246/62 u. a., BVerfGE 19, 166 [177]; v. 14. 3. 1967 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 [216]). – Die estl. Gewinnermittlungsvorschriften genügen nach BVerfG v. 20. 5. 1988 1 BvR 273/88 (BB 1988, 1716) den rechtsstaatlichen Bestimmtheitsanforderungen.

514 **b) Tatbestandsklarheit**

Mit der Tatbestandsbestimmtheit ist eng verwandt die Tatbestandsklarheit. Bestimmungen, die eine unklare, mißverständliche oder widerspruchsvolle Regelung enthalten, können gegen das Rechtsstaatsprinzip verstoßen (BVerfG v. 23. 10. 1951 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 [45]; v. 12. 2. 1969 1 BvR 687/62, BVerfGE 25, 216 [227]). Verfassungswidrigkeit wegen mangelnder Klarheit wird jedoch nur in extremen Fällen angenommen werden können (MAUNZ/DÜRIG/HERZOG, Grundgesetz, Art. 20 VII Rn. 63). Vielfach bleibt die Möglichkeit der verfassungskonformen Interpretation (vgl. auch § 15 a Anm. 15).

515 **c) Hinreichende Bestimmtheit von Verordnungsermächtigungen**

Verordnungsermächtigungen sind mit Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG nur vereinbar, wenn Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung genügend bestimmt sind. Die Ermächtigung muß voraussehen lassen, in welchem Fall und mit welcher Tendenz von ihr Gebrauch gemacht werden kann. Ein Gesetz, das es dem Ordnungsgeber überläßt, das für die Erhebung einer Steuer Wesentliche anzuordnen, verstößt gegen das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit (BVerfG v. 23. 10. 1951 1 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 [60]; v. 10. 6. 1953 1 BvF 1/53, BVerfGE 2, 307 [334]; v. 20. 7. 1954 1 BvR 459/52 u. a., BVerfGE 4, 7 [21]; v. 11. 2. 1958 2 BvL 21/56, BVerfGE 7, 267 [274]). Dieses Prinzip verlangt, daß eine Ermächtigung an den Ordnungsgeber so bestimmt sein muß, daß schon aus ihr und nicht erst aus der auf sie gestützten Verordnung erkennbar und vorhersehbar ist, was vom Bürger gefordert wird (BVerfG v. 5. 3. 1958 2 BvL 18/56, BVerfGE 7, 282 [302]; v. 15. 12. 1959 2 BvL 73/58, BVerfGE 10, 251 [258]). Der Gesetzgeber muß der ermächtigten Stelle ein Programm an die Hand geben (BVerfG v. 13. 6. 1956 1 BvL 54/55, 17/56, BVerfGE 5, 71 [77]; v. 12. 11. 1958 2 BvL 4/56 u. a., BVerfGE 8, 274 [307, 313]; v. 2. 6. 1964 2 BvL 23/62, BVerfGE 18, 52 [62]), muß dieses allerdings nicht ausdrücklich nennen; es genügt, wenn es durch Auslegung feststellbar ist (BVerfG v. 11. 12. 1973 2 BvL 16/69, BVerfGE 36, 224 [228]; v. 17. 7. 1974 1 BvR 51/69 u. a., BVerfGE 38, 61 [84]).

Diese Anforderungen gelten speziell bei Ermächtigungen zu belastenden Normen, doch kann auch bei Ermächtigungen zu begünstigenden Normen nicht auf eine hinreichende Bestimmung des Inhalts, Zwecks und Ausmaßes der Ermächtigung verzichtet werden. Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG dient nicht nur dem Schutz des Staatsbürgers vor unvorhergesehenen Belastungen durch die Exekutive, sondern auch der rechtsstaatlich gebotenen klaren Abgrenzung der Rechtsetzung durch Legislative und Exekutive (BVerfG v. 30. 1. 1968 2 BvL 15/65, BVerfGE 23, 62 [73]). Nach BVerfG v. 19. 4. 1978 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210 (222) sind die Anforderungen an die Bestimmtheit der Ermächtigung bei stbegünstigenden Akten aber geringer als bei belastenden, sofern nicht die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung gegeben ist. Vgl. auch Anm. 604 sowie Erl. zu § 51.

516 **d) Verbot von Vereinbarungen über die Steuerschuld**

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit verbietet vom Gesetz abweichende Vereinbarungen zwischen Stpfl. und Behörde über die Höhe oder die Modalitäten der stl. Verpflichtungen. StVereinbarungen oder StVerträge sind nichtig. – Einzelheiten s. Anm. 579.

e) Verfahrensrechtliches Legalitätsprinzip

517

Die Verwirklichung des gesetzlichen StTatbestands bedeutet für die Behörde nicht nur Berechtigung sondern Verpflichtung zur StErhebung; es besteht, eine Eingriffspflicht (vgl. auch BVerfG v. 12. 2. 1969 1 BvR 687/62, BVerfGE 25, 216 [228]). Dem entspricht § 85 AO, dem zufolge die StBehörde die Steuer nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben hat. Ohne einwandfreie gesetzliche Grundlage können daher durch die Behörde auch keine stl. Erleichterungen eingeräumt werden. Zur stverschärfenden Analogie s. Anm. 662f.

Einstweilen frei.

518–519

II. Vertrauensschutz und Änderungen der Rechtslage**1. Überblick**

520

Im Rechtsstaatsprinzip ist neben der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung das Gebot der Rechtssicherheit verankert. Für den Bürger bedeutet Rechtssicherheit in erster Linie Vertrauensschutz. Zwar kann der Staat rechtliche Rahmenbedingungen (Gesetze, Rspr., Verwaltungsvorschriften) jederzeit ändern, muß dabei aber sicherstellen, daß Stpfl., die unter der bisherigen Rechtslage Dispositionen getätigt haben, nicht in ihrem berechtigten Vertrauen in deren Geltung enttäuscht werden. Hieraus folgt ein grundsätzliches Rückwirkungsverbot. Gesetze dürfen nicht in einem Zeitpunkt vor Verkündung in Kraft treten. Noch nicht abgeschlossenen Dispositionen des Stpfl. ist durch angemessene Übergangsregelungen Rechnung zu tragen. Da Stpfl. nicht nur auf der Grundlage von Gesetzen planen, sondern sich ebenso an höchstrichterlicher Rspr. und an Verwaltungsvorschriften orientieren, richtet sich die Forderung nach Rechtssicherheit grundsätzlich gegen alle drei Gewalten.

Doch begründet das Vertrauensschutzprinzip keinen absoluten Schutz vor Änderungen. Stets müssen die Änderungsinteressen des Staats und die Bestandsinteressen des Stpfl. zum Ausgleich gebracht werden. Wieviel Vertrauensschutz im Einzelfall gewährt werden muß, ist umstritten. Die Rspr. des BVerfG sowie des BFH und der FG ist seit einigen Jahren in Bewegung geraten (Anm. 524, 527).

**2. Verfassungsrechtliches Vertrauensschutzprinzip und Vertrauens-
tatbestand**

521

Schrifttum: WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Zürich u.a. 1983; MUCKEL, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, Berlin 1989; MAURER, Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz, in ISENSEE/KIRCHHOF (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der BRD, Bd. III, 2. Aufl., Heidelberg 1996, § 60. Weitere Nachweise vor Anm. 522.

Rechtssicherheit gilt dem BVerfG als eines der wichtigsten Elemente des Rechtsstaats (stRspr. seit BVerfG v. 1. 7. 1953 1 BvL 23/51, BVerfGE 2, 380 [403]). Rechtssicherheit meint Kontinuität des Rechts, Meßbarkeit und Vorhersehbarkeit, *vor allem* aber Vertrauensschutz (zB BVerfG v. 14. 11. 1961 2 BvR 345/60, BVerfGE 13, 215 [224]; v. 19. 12. 1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 [271]; v. 19. 12. 1967 2 BvL 4/65, BVerfGE 23, 12 [32]). Das Vertrauensschutzprinzip bindet nicht nur die Gesetzgebung, sondern auch Rspr. und Verwaltung (Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG).

Vertrauenstatbestand: Voraussetzung für die Gewährung von Vertrauensschutz ist, daß der Stpfl. (1) im Vertrauen (2) auf eine Vertrauensgrundlage (3) Dispositionen getätigt hat (vgl. zur Struktur des Vertrauensstatbestands zB KRUSE/DRÜEN, in TIPKE/KRUSE, § 4 AO Tz. 138; MUCKEL, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, 1989, 80–89; WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 1983, 79–89).

Abwägung zwischen Bestands- und Änderungsinteressen: Hat der Stpfl. im Vertrauen auf eine Vertrauensgrundlage disponiert, entscheidet eine Abwägung zwischen „dem Vertrauen des Einzelnen in den Fortbestand und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit“ darüber, ob er im Ergebnis Vertrauensschutz beanspruchen kann (zB BVerfG v. 15. 5. 1985 2 BvL 24/82, BVerfGE 70, 69 [84]; ferner v. 10. 4. 1984 2 BvL 19/82, BVerfGE 67, 1 [15]; v. 8. 2. 1977 1 BvR 79/70, BVerfGE 43, 242 [286]; v. 8. 2. 1977 1 BvF 1/76, BVerfGE 43, 291 [391]). Geschützt wird nämlich nur das schutzwürdige Vertrauen. Hinter diesem scheinbaren Zirkelschluß verbirgt sich eine umfassende Interessenabwägung. Da der verfassungsrechtlich verbürgte Vertrauensschutz nicht gebietet, den von einer Rechtslage Begünstigten vor jeder Enttäuschung seiner Erwartung in deren Fortbestand zu bewahren (BVerfG v. 10. 12. 1985 2 BvL 18/83, BVerfGE 71, 255 [272]; v. 15. 5. 1985 2 BvL 24/82, BVerfGE 70, 69 [84]), geht diese Abwägung in der Rechtsprechungspraxis des BVerfG relativ häufig zu Lasten des Bürgers aus (Anm. 525).

522 3. Vertrauensschutz im Europäischen Gemeinschaftsrecht

Schrifttum: FUS, Der Schutz des Vertrauens auf Rechtskontinuität im deutschen Verfassungsrecht und europäischen Gemeinschaftsrecht, in Festschr. Kutscher, Baden-Baden 1981, 201; GILSDORF, Vertrauensschutz, Bestandsschutz und Rückwirkungsbegrenzung im Gemeinschaftsrecht, RIW/AWD 1983, 22; BORCHARDT, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Kehl u. a. 1988; SINNAEVE, Die Rückforderung gemeinschaftswidriger nationaler Beihilfen, Berlin 1997; MEESENBURG, Das Vertrauensschutzprinzip im europäischen Finanzverwaltungsrecht, Baden-Baden 1998; BLANKE, Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen 2000; SCHWARZ, Vertrauensschutz im Spannungsfeld von Europäischem Gerichtshof und Bundesverfassungsgericht, Die Verwaltung, Bd. 34 (2001), 397.

Auch der EuGH kennt den Grundsatz des Vertrauensschutzes als Bestandteil eines gemeinschaftsrechtlichen Rechtsstaatsprinzips (zB EuGH v. 13. 2. 1979 Rs. 101/78, EuGHE 1979, 623 [637]; v. 7. 6. 1988 Rs. 63/87, EuGHE 1988, 2875 [2891]) und wendet ihn gegenüber allen drei Gewalten an (stRspr. seit EuGH v. 5. 7. 1973 Rs. 1/73, Westzucker, EuGHE 1973, 723 [729]). Unterschiede zum verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz bestehen vor allem hinsichtlich der Vorhersehbarkeit von Rechtsänderungen. Der EuGH stellt – allerdings den individuellen Fähigkeiten der Marktteilnehmer angepaßt – strenge Beobachtungspflichten auf (zur nationalen Rechtslage s. Anm. 525).

Problematisch sind ferner die Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Recht im Rahmen der Rückforderung europarechtswidriger Beihilfen. Hier fordert nach Auffassung des EuGH (v. 20. 3. 1997 Rs. C-24/95, Alcan, EuGHE 1997, I-1591 Rz. 34 ff.) das Gebot effektiver Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts eine restriktive Handhabung des Vertrauensschutzprinzips (s. Anm. 525).

4. Rückwirkende Steuergesetze

Schrifttum: Loewer, Über die Möglichkeit, die Rückwirkung im StRecht zu beschränken, *StuW* 1952, 159; FRIEDR. KLEIN, Zulässigkeit und Schranken der Rückwirkung von StGesetzen, Bonn 1952; ECKHARDT/HILLEBRECHT, Problematik rückwirkender StGesetze, Köln u. a. 1960; SCHEERBARTH, Die Anwendung von Gesetzen auf früher entstandene Sachverhalte, Berlin 1961; FRIAUF, Gesetzesankündigung und rückwirkende Gesetzgebung im Steuer- und Wirtschaftsrecht, *BB* 1972, 669; SEUFFERT, Die Rückwirkung von StGesetzen nach Verfassungsrecht, *BB* 1972, 1065; W. LEISNER, Das Gesetzesvertrauen des Bürgers. Zur Theorie der Rechtsstaatlichkeit und der Rückwirkung der Gesetze, in *Festschr. Berber*, München 1973, 273; SELMER, Rückwirkung von Gesetzen, *Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung*, *StKongrRep.* 1974, 83; KIRCHHOF, Die Rückwirkung steuerkonkurrenzlösender Rechtsätze, *DStR* 1979, 275; PIEROTH, Rückwirkung und Übergangsrecht, verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung, Berlin 1981; ILIOPOULOS-STRANGAS, Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen, Baden-Baden 1986; HAHN, Zur Rückwirkung im StRecht, *Inst. FuSt. Heft Nr. 269*, Bonn 1987; FRIAUF, StRechtsänderungen und Altinvestitionen, *StJb.* 1986/87, 279; ASCHKE, Übergangsregelungen als verfassungsrechtliches Problem, Frankfurt u. a. 1987; ROSE, Stl. Absicherung langfristiger Dispositionen – ein Gesetzgebungsvorschlag, *StJb.* 1987/88, 361; HAAS, Vertrauensschutz im StRecht, Saarbrücken 1988; VOGEL, Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Verunftrecht und Verfassungsrecht, *JZ* 1988, 833; WALZ, Verbotene Rückwirkungen, Gebotene Übergangsregelung, Richterliche Vertragsanpassung. Rechtssicherheit und Risikozuweisung bei StRechtsänderungen, in FINSINGER/SIMON (Hrsg.), *Recht und Risiko*, München 1988, 253; RUPPE, Rückwirkung von Abgabengesetzen. Gedanken zur Judikatur des VfGH, in *Festschr. Adamovich*, Wien/New York 1992, 567; ISENSEE, Vertrauensschutz für StVorteile, in *Festschr. F. Klein*, Köln 1994, 611; HEY, Die rückwirkende Abschaffung der Sonderabschreibungen auf Schiffsbeteiligungen, *BB* 1998, 1444; LANG, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender StGesetze, *Wpg.* 1998, 163; A. LEISNER, Vertrauen in staatliches Handeln – ein unkalkulierbares Risiko?, *StuW* 1998, 254; JACHMANN, Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender StGesetze, *ThürVBl.* 1999, 269; PLEYER, Verfassungswidrige Verlängerung der Spekulationsfristen durch das StEndG 1999/2000/2002, *NJW* 1999, 3156; K. VOGEL, Rückwirkung: eine festgefahrene Diskussion. Ein Versuch, die Blockade zu lösen, in *Festschr. Heckel*, Tübingen 1999, 875; WERNSMANN, Grundfälle zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Gesetze, *JuS* 1999, 1177 u. *JuS* 2000, 39; KIRCHHOF, Rückwirkung von StGesetzen, *StuW* 2000, 221; HEIDE SCHAUMBURG, Rückwirkung und Planungssicherheit im StRecht, *DB* 2000, 1884; TIPKE, Die StRechtsordnung, 2. Aufl. 2000, Bd. I, 145–176; BALMES, Rückwirkung im Visier der Finanzrechtsprechung, *FR* 2001, 392; SCHMEHL, Die Verlängerung der Spekulationsfristen in § 23 EStG und der Wandel der Rückwirkungsdogmatik, Berlin 2001; HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002; A. LEISNER, Kontinuität als Verfassungsprinzip, Tübingen 2002; MELLINGHOFF, Rückwirkung von Steuergesetzen, *DWS-Insitut* (Hrsg.), Berlin 2002.

a) Allgemeine Rechtsprechung des BVerfG zum Vorliegen einer Rückwirkung

523

Jede Gesetzesänderung trifft auf unter der bisherigen Rechtslage begonnene Sachverhalte, so daß sich stets die Frage nach einem gerechten Übergang von alter zu neuer Rechtslage stellt. Die Rspr. behandelt das Problem unter dem Begriff der Rückwirkung.

Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung: Das BVerfG unterscheidet Gesetze mit Vergangenheitsbezug in (grundsätzlich unzulässige) echte und (grundsätzlich zulässige) unechte Rückwirkung. Dabei verwendet der 2. Senat seit 1983 für die unechte Rückwirkung den Begriff „tatbestandliche Rückanknüpfung“, für die echte Rückwirkung den Begriff „Rückbewirkung von Rechtsfolgen“ (BVerfG v. 22. 3. 1983 1 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 [353]; v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [242 ff.]; zT auch nebeneinander BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78]). Es handelt sich um

eine lediglich terminologische Differenz. Inhaltlich nehmen 1. und 2. Senat die Abgrenzung zwischen den Rückwirkungskategorien nach den gleichen Kriterien vor. Die echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) betrifft den zeitlichen Anwendungsbereich der Norm, indem sie anordnet, eine Rechtsfolge solle schon für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung liegenden Zeitraum eintreten (BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78]). Dagegen betrifft die unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) „den sachlichen Anwendungsbereich einer Norm und ist gegeben, wenn ... die Rechtsfolgen eines Gesetzes erst nach Verkündung der Norm eintreten, ihr Tatbestand aber Sachverhalte erfaßt, die bereits vor Verkündung ‚ins Werk‘ gesetzt wurden.“ (BVerfG v. 8. 7. 1971 1 BvR 766/66, BVerfGE 31, 275, [292 ff.]; v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [242]; v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [78]; v. 5. 2. 2002 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 [37]). Kurz gefaßt entfaltet ein Gesetz echte Rückwirkung, wenn es *abgeschlossene Sachverhalte* erfaßt, unechte, wenn es auf *gegenwärtig noch nicht abgeschlossene (offene) Sachverhalte* einwirkt, wobei die eigentliche Schwierigkeit darin liegt zu ermitteln, wann ein Sachverhalt in diesem Sinne „abgeschlossen“ ist (hierzu Hey, Steuerplanungssicherheit, 2002, 248 ff.).

524 b) Steuerrechtliche Besonderheiten in der Rechtsprechung des BVerfG

Im StRecht gelten für die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung einige Besonderheiten.

Veranlagungszeitraumrechtsprechung: Ab den 1960er Jahren stellte das BVerfG für die Beurteilung der Rückwirkung bei Periodensteuern auf die Entstehung des StAnspruchs mit Ende der Besteuerungsperiode ab, vgl. BVerfG v. 19. 1. 1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (274) und insb. v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, (240 ff.). Rückwirkungen innerhalb eines laufenden VZ hat das BVerfG als unechte und damit grundsätzlich zulässige Rückwirkungen eingestuft, da bis zur Entstehung des StAnspruchs mit Ablauf der Besteuerungsperiode (§ 38 AO iVm § 36 Abs. 1 EStG; § 31 Nr. 3 KStG; § 18 GewStG; § 13 UStG) der Sachverhalt noch offen sei (zur Entwicklung dieser Rspr. s. VOGEL, in Festschr. Heckel, 1999, 875, [879 ff.]). Der Gesetzgeber hat von dieser Rspr. ständigen Gebrauch gemacht und Änderungen für die gesamte Besteuerungsperiode häufig noch kurz vor dem 31. 12. verkündet.

► *Im Schrifttum* wurde die VZ-Rspr. als zu formalistisch heftig kritisiert (s. insb. HAHN, Inst. FuSt. Heft 269, 1987, 38 ff.; LANG, in TIPKE/LANG, StRecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rn. 177 mwN; s. ferner Sondervotum STEINBERGER zu BVerfG v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 276).

► *Stellungnahme:* Richtigerweise ist nicht auf die tatbestandstechnische Entstehung des StAnspr. am Ende des Besteuerungszeitraums abzustellen, sondern auf die Handlungen des Stpfl. Macht der Stpfl. seine Handlungen von einer bestimmten stl. Behandlung abhängig, dann muß die Rechtslage in dem Zeitpunkt feststehen, in dem er abschließend disponiert hat. In der Regel ist dies der Abschluß des obligatorischen Rechtsgeschäfts. Daher kann es sehr wohl vor Ende des Besteuerungszeitraums abgeschlossene Sachverhalte geben (zB Veräußerung einer Immobilie, Umwandlung eines Unternehmens etc.). Die Aussage des BVerfG, der Stpfl. müsse sich auf die Vorläufigkeit des EStRechts während des laufenden VZ einstellen und sei deshalb nicht schutzwürdig, ist eine *petitio principii*.

Einschränkung der Veranlagungszeitraum-Rspr. durch BVerfGE 97, 66: Inzwischen hat der 2. Senat des BVerfG in der sog. Schiffsbeteiligungs-Ent-

scheidung vom 3. 12. 1997 (2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67) die VZ-Rspr. für die Aufhebung von Steuervergünstigungen eingeschränkt, ohne sie allerdings ausdrücklich aufzugeben. Zwar sei grundsätzlich von einer tatbestandlichen Rückanknüpfung auszugehen, wenn nicht schon der gesamte gesetzliche Steuer-tatbestand vor Inkrafttreten des Gesetzes verwirklicht worden ist. Weiter heißt es aber:

„Bietet aber ein Steuergesetz dem Stpfl. eine Verschonungssubvention an, die er nur *während* des VZ annehmen kann, so schafft dieses Angebot für diese Disposition in ihrer zeitlichen Bindung eine Vertrauensgrundlage, auf die der Stpfl. seine Entscheidung über das subventionsbegünstigte Verhalten stützt. Er entscheidet sich um des stl. Vorteils willen für ein bestimmtes wirtschaftliches Verhalten, das er ohne den stl. Anreiz so nicht gewählt hätte. Mit dieser Entscheidung ist die Lenkungs- und Gestaltungswirkung des Subventionsangebots abschließend erreicht. Diese Dispositionsbedingungen werden damit vom Tag der Entscheidung an zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage.“

Im Ergebnis hat das BVerfG die Einordnung dann allerdings offengelassen (v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97 aaO, 81), da es die Rückwirkung auch nach den strenger Maßstäben der echten Rückwirkung (Anm. 525) für gerechtfertigt erachtete. Bestätigt worden ist die Abkehr von der VZ-Rspr. und die Hinwendung zu einem stärker handlungsorientierten Dispositionsschutzkonzept in BVerfG v. 5. 2. 2002 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17. Der 1. Senat hat sich der neuen Rspr. in einem Nichtannahmebeschluss angeschlossen (BVerfG v. 3. 7. 2001 1 BvR 382/01, HFR 2001, 905).

Noch nicht geklärt ist, ob diese bisher nur für Verschonungssubventionen (Steuervergünstigungen) aufgestellte Aussage auch für Fiskalzwecknormen gilt (zur Abgrenzung Anm. 55). Der BFH entscheidet uneinheitlich. Teilweise wird die neue Rspr. auch auf Fiskalzwecknormen angewendet (BFH v. 5. 3. 2001 IX B 90/00, BStBl. II, 405 [406 f.]), teilweise wird der zum Dispositionsschutz erweiterte Schutz auf Normen mit *ausschließlichem* Lenkungscharakter beschränkt (BFH v. 14. 3. 2000 X R 46/99, BStBl. II, 344; ebenso FG Düsseldorf v. 12. 4. 2002, EFG 2002, 988 [989 f.], rkr.). Die hM im Schrifttum plädiert zutreffend für eine Anwendung auf alle dispositionsbezogenen Normen, unabhängig davon, ob es sich um Fiskalzwecknormen oder Sozialzweck-/Lenkungsnormen handelt, vgl. ARNDT/SCHUMACHER, NJW 1998, 1538, 1539; HEIDE SCHAUMBURG, DB 2000, 1884, (1891); OFFERHAUS, DB 2001, 556, (559); TIPKE, StRechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 191; KIRCHHOF, StuW 2000, 221 (226); HEY, Steuerplanungssicherheit, 2002, 307 mwN in Fn. 305; ebenso, aber für einen *erhöhten* Schutz des Vertrauens in Lenkungsnormen: A. LEISNER, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, 569 ff., 577; VOGEL/WALDHOFF, in Bonner Kommentar zum GG, Vorbem. z. Art. 104–115 Rn. 492. Dies ist deshalb sachgerecht, weil auch Fiskalzwecknormen Entscheidungsgrundlage für die wirtschaftliche Betätigung des Stpfl. sind.

Langfristig angelegte Rechtsverhältnisse/Dauersachverhalte: Häufig liegen steuerrechtlichen Regelungen Dauersachverhalte zugrunde (zB das Halten von Wirtschaftsgütern, der Abschluß von Darlehens-, Lebensversicherungsverträgen etc.; zu mehraktigen Sachverhalten vgl. TIPKE, StRechtsordnung, 2. Aufl. 2000, Bd. I, 156). Zwar erkennt das BVerfG mittlerweile an, daß der Stpfl., wenn er einen derartigen Dauersachverhalt eingeht, darauf vertraut, daß die bei der Eingehung geltende Rechtslage auch in Zukunft fortbesteht (BVerfG v. 5. 2. 2002 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 [38]). Es behandelt den Dauersachverhalt trotzdem bis zur Vollbeendigung als offen. Änderungen der zugrunde liegenden steuerrechtlichen Vorschriften werden auch dann lediglich als unechte

Rückwirkungen eingestuft, wenn sich der Stpfl. in der Vergangenheit langfristig gebunden hat und eine Anpassung an die veränderten stl. Rahmenbedingungen nicht mehr möglich ist (BVerfG v. 13. 3. 1979 2 BvR 72/76, BVerfGE 50, 386 [395]; v. 13. 5. 1986 1 BvR 99/85, BVerfGE 72, 175 [196]; krit. HEY, Steuerplanungssicherheit, 2002, 400 ff.).

Auf Vertrauensschutz soll sich derjenige, der einen Dauersachverhalt verwirklicht, schon deshalb nicht berufen können, weil gerade in einer langfristig bestehenden Rechtsposition von vornherein die Möglichkeit der Anpassung an geänderte Verhältnisse angelegt sei. Der Stpfl. müsse mit Änderungen rechnen (vgl. BVerfG v. 4. 6. 1985 1 BvL 12/83, BVerfGE 70, 101 [111]; v. 14. 3. 2001 1 BvR 2402/97, NZS 2001, 531).

525 c) Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze

Liegt nach den in Anm. 523 dargelegten Kriterien ein rückwirkendes Gesetz vor, stellt sich die Frage nach der Zulässigkeit der Rückwirkung. Grundsätzlich liegt die Bestimmung des zeitlichen Anwendungsbereichs von Gesetzen in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Begünstigende Steuergesetze kann der Gesetzgeber ohne weiteres rückwirkend in Kraft setzen; ob er hierzu verpflichtet ist, ist eine Frage des allgemeinen Gleichheitssatzes und nicht des Vertrauensschutzes (s. Vorlage an das BVerfG des X. Senats des BFH v. 10. 11. 1999 X R 60/95, BStBl. II 2000, 131; hierzu HEY, BB 2000, 1453 ff.). Der rückwirkende Erlaß belastender Steuergesetze – dazu gehört auch die Aufhebung und Einschränkung von Steuervergünstigungen (BVerfG v. 5. 2. 2002 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17 [37]; OFFERHAUS, DB 2001, 556 [557]) – ist hingegen nur innerhalb der verfassungsrechtlichen Rückwirkungsschranken zulässig.

Kein ausdrückliches Rückwirkungsverbot im GG: Mit Ausnahme des im StRcht nicht analog anwendbaren strafrechtlichen Rückwirkungsverbots in Art. 103 Abs. 2 GG enthält das Grundgesetz kein ausdrückliches Verbot rückwirkender Gesetze. Außerhalb des Strafrechts leitet das BVerfG Schranken rückwirkender Gesetze aber in stRspr. aus dem Rechtsstaats- und Vertrauensschutzprinzip ab. Daneben werden in Fällen tatbestandlicher Rückanknüpfung die Grundrechte herangezogen, in die die Grundsätze des Vertrauensschutzes, der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit einfließen.

BVerfG v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (242); v. 23. 1. 1990 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 (239); v. 13. 11. 1990 2 BvF 3/88, BVerfGE 83, 89 (110); v. 15. 5. 1995 2 BvL 19/91, BVerfGE 92, 277 (325); MÖLLER/RÜHMAYER, NJW 1999, 908 (909 ff.).

Grundsatz Verbot echter Rückwirkung – Zulässigkeit unechter Rückwirkung: Während das BVerfG aus dem Rechtsstaatsprinzip ein grundsätzliches Verbot der echten Rückwirkung gewinnt, soll die unechte Rückwirkung grundsätzlich zulässig sein (stRspr., vgl. zB BVerfG v. 8. 3. 1983 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 [328 f.]). Dies erklärt die Bedeutung der Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung.

► *Unechte Rückwirkungen* sind bereits dann mit dem rechtsstaatlichen Vertrauensschutzprinzip vereinbar, wenn das schutzwürdige Bestandsinteresse des Einzelnen die gesetzlich verfolgten Gemeinwohlinteressen bei der gebotenen Interessenabwägung nicht *überwiegt* (stRspr., aktuell BVerfG v. 22. 5. 2001 1 BvL 4/96, BVerfGE 103, 392 [403]; v. 5. 2. 2002 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 [37]). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht nicht soweit, den Begünstigten vor jeder Enttäuschung seiner Erwartungen in die Dauerhaftigkeit der Rechtslage zu bewahren (BVerfG v. 17. 7. 1974 1 BvR 75/74, BVerfGE 38, 61 [83]; v.

10. 12. 1985 2 BvL 18/83, BVerfGE 71, 255 [272]); vielmehr müssen auf seiner Seite gewichtige zusätzliche Interessen angeführt werden können, die den öffentlichen Interessen vorgehen (BVerfG v. 28. 11. 1984 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 [307]). Im Ergebnis hat das BVerfG unechte Rückwirkungen bisher nur in ganz seltenen Fällen beanstandet, etwa bei *besonderer Schutzwürdigkeit* der Betroffenen (vornehmlich im Berufs- und Sozialrecht) oder in Fällen eines *besonderen Bestandsversprechens*, das zB bei vorzeitiger Änderung eines befristeten Gesetzes vorliegen kann (vgl. BVerfG v. 15. 3. 2000 1 BvL 16/96, BVerfGE 102, 68, [97 f.]: Verfassungswidrigkeit der vorzeitigen Aufhebung einer befristeten Übergangsvorschrift). Im StRecht ist in über 50jähriger Rechtsprechungspraxis bisher keine einzige unechte Rückwirkung für verfassungswidrig erklärt worden.

► *Bei echten Rückwirkungen* dreht sich die Argumentationslast um. Hier muß nicht der Stpfl. darlegen, warum ihm ausnahmsweise Vertrauensschutz zu gewähren ist, sondern der Staat muß begründen, warum sein Interesse an rückwirkendem Inkrafttreten das Bestandsinteresse des Stpfl. überwiegt.

Ausnahmen vom generellen Verbot echter Rückwirkung: Allerdings wirkt auch das Verbot echter Rückwirkung *nicht absolut*, sondern unterliegt einigen wichtigen Ausnahmen.

► *Nicht oder nicht mehr vorhandenes schutzwürdiges Vertrauen (Vorhersehbarkeit der Gesetzesänderung):* Vertrauensschutz scheidet aus, wenn die Gesetzesänderung vorhersehbar war und sich kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte (vgl. BVerfG v. 12. 6. 1986 2 BvL 5/80, BVerfGE 72, 302 [326]; v. 25. 5. 1993 1 BvR 1509/91, BVerfGE 88, 384 [404]). In diesen Fällen fehlt es bereits am Vertrauenstatbestand (Anm. 521). Zur Abwägung mit den Bestandsinteressen des Stpfl. kommt es nicht mehr.

▷ *Rückbeziehung auf den Tag des Gesetzesbeschlusses im Bundestag:* Vorhersehbar ist die Gesetzesänderung nach stRspr. des BVerfG (vgl. etwa BVerfG v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 [260 f.]) ab dem Tag des Beschlusses des neuen Gesetzes im BTag. Diese Rspr. ist nicht unproblematisch, da einerseits die regelmäßig zustimmungspflichtigen Steuergesetze (Art. 105 Abs. 3 GG) bei auseinanderfallenden Mehrheiten in BTag und BRat im Vermittlungsausschuß noch gravierende Änderungen erfahren können, andererseits bei Scheitern des Gesetzes das Vertrauen in den Gesetzesentwurf nicht geschützt wird (hierzu KLOEPFER, Vorwirkung von Gesetzen, 1974; HEX, Steuerplanungssicherheit, 2002, 20 f., 326 f.). Daher wird im Schrifttum zT dafür plädiert, stets auf den Zeitpunkt des BRatsbeschlusses oder sogar der Verkündung abzustellen (LANG, Wpg. 1998, 163; HEIDE SCHAUMBURG, DB 2000, 1884 [1888]). Letzterem ist zuzustimmen. Erst die Veröffentlichung im BGBl. I bietet die rechtsstaatlich gebotene Rechtssicherheit und wird der Bedeutung des Publizitätsakts als Wirksamkeitsvoraussetzung für die Entstehung von Gesetzen gerecht (hierzu GIESE, DÖV 1954, 45 ff.; DERS., AÖR Bd. 76 [1950/51], 464). Für ein Inkrafttreten vor Verkündung ist daher stets eine *besondere* Rechtfertigung zu fordern. Vorlegislative Maßnahmen allein können den Vertrauensschutz nie vollständig entfallen lassen.

▷ *Frühere Zeitpunkte:* Allerdings wird teilweise in der Rspr. sogar auf noch frühere Zeitpunkte abgestellt. Zur Rechtfertigung unechter Rückwirkungen hat das BVerfG seit jeher eine Reduktion des Vertrauens auch bereits durch erste öffentliche Kritik oder Reformdebatten angenommen. In BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (82) hat das BVerfG erstmals auch zur Rechtfertigung einer echten Rückwirkung auf einen früheren Zeitpunkt, nämlich

den *Tag des Kabinettsbeschlusses*, abgestellt. Ab diesem Zeitpunkt sei der Abschluß von Verträgen im Hinblick auf Steuervergünstigungen, deren Abschaffung angekündigt ist, spekulativ (ablehnend KRUIS, Sondervotum, aaO, 85 ff., wegen der fehlenden Bindung des Gesetzgebers durch Ankündigungen der Exekutive). Allerdings führte die Ankündigung nicht zur vollständigen Verneinung schutzwürdigen Vertrauens, sondern lediglich zu einer Abschwächung, die erst zusammen mit dem Gemeinwohlinteresse der Vermeidung von Ankündigungseffekten die echte Rückwirkung rechtfertigen konnte.

- ▷ *Beseitigung einer unklaren oder verworrenen Rechtslage*: Ein gerade im StRecht bedeutsamer Ausnahmegrund ist die Ersetzung einer unklaren oder verworrenen Rechtslage (BVerfG v. 4. 5. 1960 1 BvL 17/57, BVerfGE 11, 64 [72 ff.]; v. 19. 12. 1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 [273]; v. 23. 3. 1971 2 BvL 2/66, BVerfGE 30, 367 [387 f.]). Auf Grund unklarer Rechtslage kann kein Vertrauen entstehen. Der Steuergesetzgeber nutzt diesen Ausnahmegrund häufig, um am Jahresende „redaktionelle Fehler“ der unterjährig erlassenen Steuergesetze durch sog. StBereinigungsgesetze rückwirkend zu korrigieren. Hierbei handelt es sich häufig nur um einen Vorwand, um bei ursprünglich eindeutigem Wortlaut die zunächst nicht vollständig umgesetzte Regelungsin-tention nachträglich durchzusetzen. Sog. Klarstellungen enthalten vielfach erhebliche Steuerverschärfungen. Diese Fälle dürften nicht ohne weiteres unter den vom BVerfG geschaffenen Ausnahmetatbestand fallen.
- ▷ *Korrektur verfassungswidriger Gesetze (fehlerhafte Rechtslage)*: Da verfassungswidrige Gesetze ex tunc nichtig bzw. unanwendbar sind, plant der Stpfl. hier lediglich auf dem – durch Veröffentlichung im BGBl. I hervorgerufenen – Rechts-schein eines gültigen Gesetzes. Es stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber verfassungswidrige Rechtslagen im Sinne eines Rückwirkungsgebots auch für die Vergangenheit korrigieren muß, etwa indem er gleichheitssatzwidrige Steuerbegünstigungen für alle noch offenen Fälle beseitigt. Die Rspr. des BVerfG hierzu ist uneinheitlich. Einerseits hat das BVerfG in älteren Rück-wirkungsentscheidungen verfassungswidrigen Gesetzen die Eignung als Ver-trauensgrundlage abgesprochen (BVerfG v. 16. 11. 1965 2 BvL 8/64, BVerf-GE 19, 187 [197]; v. 15. 2. 1978 2 BvL 8/74, BVerfGE 48, 1 [25]; ebenso KIRCHHOF, StuW 2000, 221 [228]). Andererseits praktiziert das BVerfG gerade im Steuerrecht die Unvereinbarkeitserklärung mit Pro-futuro-Reformpflicht, verzichtet also nicht nur auf eine rückwirkende Beseitigung des Verfassungs-verstoßes (ausdrücklich im Hinblick auf das schutzwürdige Vertrauen der bis-her Begünstigten BVerfG v. 11. 11. 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 [298 ff.]), sondern akzeptiert für einen gewissen Übergangszeitraum sogar eine Perpetuierung (zB BVerfG v. 6. 3. 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 [134]). Daraus wird man folgern dürfen, daß das Vertrauen in eine verfas-sungswidrige Norm nur dann von vornherein nicht schutzwürdig ist, wenn die Verfassungswidrigkeit ausnahmsweise *evident* ist. Im übrigen kann der Um-stand, daß die Rückwirkung der Korrektur einer verfassungswidrigen Rechts-lage dient, im Rahmen der Abwägung berücksichtigt werden, wobei dann al-lerdings von einem hohen Gemeinwohlinteresse an einer schnellen und umfassenden Korrektur der verfassungswidrigen Rechtslage auszugehen ist.

Von der inhaltlichen Korrektur materiell verfassungswidriger Gesetze zu un-terscheiden sind die Fälle der inhaltsgleichen Ersetzung einer *formell* verfas-sungswidrigen Norm (sog. „Novation“). Hier soll sich der Stpfl. nicht darauf berufen können, er habe auf die Verfassungswidrigkeit der Norm vertraut, sondern wird vom Gesetzgeber am Rechtsschein der Norm festgehalten

(BVerfG v. 24. 7. 1957 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89; v. 15. 2. 1978 2 BvL 8/74, BVerfGE 48, 1 [19]).

- ▷ *Aufhebung EG-rechtswidriger Steuervergünstigungen*: Ein Sonderproblem stellt die Aufhebung von Steuervergünstigungen dar, die gegen das Beihilfeverbot des Art. 87 EG-Vertrag verstoßen. Trotz grds. Anerkennung des Vertrauensschutzprinzips auch durch den EuGH (Anm. 522) soll im Hinblick auf den Grundsatz des *effet utile* bei der Rückforderung europarechtswidriger Beihilfen Vertrauensschutz nur eingeschränkt zur Anwendung kommen, um die effektive Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts nicht zu gefährden. Insbesondere sei zu fordern, daß sich der Empfänger einer Beihilfe über die Durchführung des in Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EG-Vertrag vorgeschriebenen präventiven Beihilfeverfahrens informiert (EuGH v. 20. 3. 1997 Rs. C-24/95, Alcan, EuGHE 1997, I-1591 Rn. 34 ff.). Der BFH (v. 12. 10. 2000 III R 35/95, BStBl. II 2001, 499; Anm. von DE WEERTH, IStR 2001, 158) hat diese zu Direktsubventionen entwickelte Rspr. auf die rückwirkende Aufhebung steuergesetzlicher Verschonungssubventionen übertragen (zum Problem der Rückforderung bereits festgesetzter Steuervergünstigungen s. HAHN/SUHRBIER-HAHN, DStZ 2002, 632 ff.).
- ▷ *Rückwirkende Wiederherstellung der früheren Rechtslage durch Nichtanwendungsgesetze*: Nichtanwendungsgesetze, mit denen der Gesetzgeber auf unliebsame BFH-Entscheidungen reagiert, werden häufig mit Rückwirkung in Kraft gesetzt, um an eine frühere Verwaltungspraxis oder Rspr. anzuknüpfen. Dieses Vorgehen hat das BVerfG (v. 23. 1. 1990 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228 [239]) für die rückwirkende Einfügung von § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG im Hinblick darauf, daß die Gesetzesänderung sofort nach Bekanntwerden der Rechtsprechungsänderung angekündigt worden und die frühere Rspr. allgemein akzeptiert war, toleriert. In diesem Fall könne sich noch kein Vertrauen in die neue, dem Stpfl. günstige Rspr. bilden. Es ist zweifelhaft, ob diese Rspr. dahingehend interpretiert werden kann, daß auch die Rückwirkung rein fiskalischer Nichtanwendungsgesetze, mit denen der Gesetzgeber systematisch richtige Entscheidungen im Hinblick auf unerwünschte Aufkommenswirkungen außer Kraft setzt, stets zulässig ist. Der Stpfl. muß nicht generell damit rechnen, daß ihm günstige BFH-Entscheidungen durch den Gesetzgeber konterkariert werden. BFH und FG nehmen allerdings ohne derartige Differenzierung generell an rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzen keinen Anstoß (zur rückwirkenden Wiederherstellung der Gepräge-Rspr. durch Einfügung von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG BFH v. 10. 7. 1986 IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811; v. 8. 6. 2000 IV R 37/99, BStBl. II 2001, 162, [165]; zur rückwirkenden Abschaffung der gewerbesteuerlichen Mehrmütterorganshaft FG Düss. v. 27. 11. 2002, EFG 2003, 559 [NZZ, Az. I B 10/03]; zulässig auch im Hinblick auf Zwangsruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO; ausführlich hierzu KIRCHHOF/RAUPACH, DB 2001 Beilage 3).
- ▶ *Zwingende Gründe des Gemeinwohls*: Von der Rechtfertigung wegen Vorhersehbarkeit oder mangelnder Schutzwürdigkeit unterscheidet sich der Rechtfertigungsgrund der *zwingenden* (BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [81]) oder *überragenden* (BVerfG v. 5. 2. 2002 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 [44]) Gründe des Gemeinwohls dadurch, daß es hier zu einer echten Abwägung zwischen Bestands- und Änderungsinteressen kommt. Problematisch ist dieser – in der Vergangenheit erst selten zur Überwindung des Verbots echter Rückwirkung herangezogene – Ausnahmegrund aufgrund seiner unbestimmten Weite. Da davon auszugehen ist, daß jede Gesetzesänderung dem Gemeinwohl dient,

muß ein *besonderes* Interesse gerade an der rückwirkenden Inkraftsetzung geltend gemacht werden.

- ▷ *Vermeidung von Ankündigungseffekten:* Gerechtfertigt werden können auch echte Rückwirkungen mit der Notwendigkeit der Vermeidung von Ankündigungseffekten (BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [81 ff.]; v. 15. 10. 1996 1 BvL 44/92, BVerfGE 95, 64, [88 ff.]; v. 9. 3. 1971 2 BvR 326/69, BVerfGE 30, 250 [262 ff.]). Dabei ist aber nicht ganz klar, was das BVerfG unter Ankündigungseffekt versteht. Das Bekanntwerden belastender Steuerrechtsänderungen löst regelmäßig Vorzieheffekte aus, die zur Folge haben, daß die Änderung erst später als geplant aufkommenswirksam wird (zB vorgezogene Vermögensübertragungen im Hinblick auf Erhöhungen der ErbSt.). Ein besonderes Rückwirkungsinteresse können indes nur hiervon zu unterscheidende *volkswirtschaftlich schädliche* Ankündigungseffekte entfalten, die zu einer Fehlallokation führen (BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 [81]; sehr viel weiter BFH v. 27. 8. 2002 XI B 94/02, BStBl. II 2003, 18 und FG Ba.-Württ. v. 5. 3. 2003, EFG 2003, 1100 [1102], Rev. Az. XI R 24/03, zur Abschaffung des halben Steuersatzes nach § 34 EStG aF, wo dem Gesetzgeber bei der Einschätzung des Ankündigungseffekts ein erheblicher Beurteilungsspielraum zugestanden wird).
- ▷ *Ausgleich unerwarteter Mindereinnahmen?* Kein eine Rückwirkung rechtfertigendes Gemeinwohlinteresse ist die Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen. Mit einer schlechten Haushaltslage oder dem Ziel der Gegenfinanzierung anderweitiger Steuererleichterungen kann Vertrauensschutz nicht versagt werden, da letztlich jedes sprunghafte und willkürliche Steuergesetz diesem Ziel genügen würde (FRIAUER, StbJb. 1986/87, 279 [290]; KIRCHHOF, DStR 1979, 263 [278]). Dagegen soll der Ausgleich „unerwarteter Mindereinnahmen“, vor allem zur Bewältigung besonderer finanzieller Lasten (zB der deutschen Wiedervereinigung), einen überragenden Gemeinwohlbelang darstellen, der zumindest unechte Rückwirkungen rechtfertigen kann (BVerfG v. 5. 2. 2002 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 [44 f.]; krit. hierzu HEY, BB 2002, 2312 ff.).

Eingeschränkter Schutz des Vertrauens in den Fortbestand verfahrensrechtlicher Regelungen: Nach stRspr. des BVerfG soll das Vertrauen in eine bestimmte verfahrensrechtliche Rechtsposition weniger schutzwürdig sein als in eine materielle Rechtsposition (BVerfG v. 7. 7. 1992 2 BvR 1631/90, BVerfGE 87, 48 [63]). Dies gilt dann nicht, wenn von der verfahrensrechtlichen Position auch die Durchsetzung der materiellen Rechtsposition abhängt (BVerfG v. 22. 3. 1983 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 [359]). Es kann ferner auch dann nicht gelten, wenn eine Gesetzesänderung dem Stpfl. ausdrücklich oder inzident (hierzu BEKER, DStZ 2001, 894 ff.) nachträglich stl. Mitwirkungspflichten (Aufzeichnungspflichten und dergl.) auferlegt. Für die Vergangenheit können Handlungen nicht verlangt werden.

Auswirkungen der Einschränkung der Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung auf das Rückwirkungsverbot: In neueren Entscheidungen läßt der 2. Senat des BVerfG die Einordnung der Rückwirkung als echt oder unecht offen und nimmt eine allgemeine Abwägung zwischen den Bestands- und Änderungsinteressen vor (so auch in der Leitentscheidung BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67). An dem Befund, daß steuerrechtliche Rückwirkungen nur im Ausnahmefall für verfassungswidrig erklärt werden, hat dies bisher nichts geändert. Die Aufgabe der VZ-Rspr. mit der Folge, daß Steuerrechtsänderungen häufiger als echt rückwirkend eingeordnet werden, zieht im Ergebnis keine Verbesserung des Vertrauensschutzes nach sich, wenn das

BVerfG im gleichen Atemzug die Ausnahmegründe vom Verbot echter Rückwirkung großzügiger handhabt (Hey, Steuerplanungssicherheit, 2002, 215 ff.). Ein Unterschied zur früheren Rspr. besteht jedoch insofern, als sich die Argumentationslast umgekehrt hat. Nicht mehr der Stpfl. muß nachweisen, daß er ausnahmsweise gegenüber einer Rückwirkung im VZ Vertrauensschutz beanspruchen kann, sondern der Gesetzgeber muß begründen, warum er das Gesetz zu einem Zeitpunkt vor Verkündung in Kraft setzt.

Wie neuere Gesetzgebungsverfahren zeigen, birgt die neue Rspr. allerdings die Gefahr, daß der Gesetzgeber sich nunmehr noch nicht einmal mehr durch die Begrenzungen des VZ gebunden fühlt und statt dessen gestützt auf eine großzügigere Rechtfertigungspraxis (insb. den Ankündigungseffekt) in größerem Stil echte Rückwirkungen auch in abgeschlossene VZ vornimmt.

d) Verfassungskonforme Auslegung von Übergangsvorschriften

526

Übergangsvorschriften und Anwendungsregeln sind in der Weise verfassungskonform auszulegen, daß echte Rückwirkungen vermieden werden und dem Vertrauensschutz Rechnung getragen wird (zum Wortlaut als Grenze verfassungskonformer Auslegung Anm. 637). In Rspr. und Verwaltung ist neuerdings eine erhöhte Bereitschaft zur Vermeidung von Rückwirkungen durch Auslegung bemerkbar. So werden bspw. gesetzliche Übergangsvorschriften, die ein von Handlungen des Stpfl. nicht beeinflussbares Ereignis beinhalten (zB Eintragung im Handelsregister, Zustimmung durch das FA), dahingehend ausgelegt, daß es auf den Zeitpunkt der Vornahme der Handlung durch den Stpfl. ankommt.

Vgl. BMF v. 17. 11. 2000, BStBl. I, 1521 zum zeitlichen Anwendungsbereich von Verschärfungen des UmwStG: Antragstellung beim Handelsregister statt Eintragung; BFH v. 12. 12. 2000 VIII R 10/99, BStBl. II 2001, 282 zu § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG: Zeitpunkt des Antrags auf Bilanzänderung, auch wenn Zustimmung des FA noch aussteht; BFH v. 8. 11. 2000 II R 64/98, BStBl. II 2001, 422 zum Fünfjahreszeitraum in § 1 Abs. 2a GrEStG; FG München v. 11. 2. 2002, EFG 2002, 556 (rkr.) und FG Ba.-Württ. v. 19. 3. 2002, EFG 2002, 701 zum zeitlichen Anwendungsbereich der Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 (Rev. eingelegt: Az. BFH: VIII R 25/02); sehr weitgehend FG Berlin v. 30. 10. 2002, EFG 2003, 450, Rev. Az. XR 3/03 zu § 10e EStG; ferner FG Düss. v. 20. 3. 2002, EFG 2002, 726, rkr.; ausführlich zur Berücksichtigung von Vertrauensschutz bei der Auslegung von Übergangsregeln SEER/DRÜEN, GmbHR 2002, 1093 ff.

e) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte

527

Nachdem FG und BFH in der Vergangenheit der VZ-Rspr. des BVerfG gefolgt waren, ist seit der Änderung der BVerfG-Rspr. (Anm. 524) Bewegung in die Finanzgerichtsbarkeit gekommen. Die derzeitige Entscheidungspraxis ist zwar noch sehr inhomogen. Insgesamt läßt sich aber eine erhöhte Bereitschaft zur kritischen Überprüfung steuerrechtlicher Rückwirkungen feststellen (zur aktuellen Entscheidungspraxis WEBER-GRELLET, StuW 2003, 278 [283 f.]; BALMES, FR 2001, 392 ff.).

Konkrete Normenkontrollen: In zwei Fällen wurden Rückwirkungen dem BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG vorgelegt: BFH v. 6. 11. 2002 XI R 42/01, BFH/NV 2003, 392 bzgl. der Abschaffung des halben Steuersatzes nach § 34 EStG aF durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402) für einen Fall, in dem die Abfindungsvereinbarung in 1998 geschlossen, die Abfindung aber erst nach Inkrafttreten der Neuregelung ausgezahlt wurde; und FG Köln v. 25. 7. 2002, EFG 2002, 1236: Zeitlicher Anwendungsbereich der Änderungen von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002

für einen Fall, in dem die Veräußerung zwischen 1. 1. 1999 und dem BT-Beschluß am 4. 3. 1999 stattgefunden hat.

Verfassungsrechtliche Zweifel hat der IX. Senat des BFH in einem Aussetzungsbeschluß v. 5. 3. 2001 IX B 90/00, BStBl. II, 405 geäußert hinsichtlich der Einbeziehung von Grundstücken, in die Neuregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG durch StEntlG 1999/2000/2002; für die die alte zweijährige Spekulationsfrist bereits abgelaufen war, dezidiert aA im Hauptsacheverfahren FG Ba.-Württ. v. 27. 8. 2002, EFG 2002, 1615; FG Münster v. 24. 1. 2003, DStRE 2003, 705; für einen Fall, in dem die Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Gesetzesänderung noch nicht abgelaufen war, FG Münster v. 26. 6. 2002, EFG 2002, 1177.

Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung: Gleichwohl sind auch aktuelle Entscheidungen gelegentlich noch von der VZ-Rspr. geprägt und ordnen Rückwirkungen innerhalb des VZ lediglich als unecht rückwirkend ein (BFH v. 6. 3. 2002 XI R 50/00, BStBl. II, 453; Schl.-Holst. FG v. 27. 9. 2002, EFG 2003, 97, Rev. Az. BFH: XI R 34/02).

Insgesamt tendieren der BFH und die FG, orientiert an einem stärker handlungsbezogenen Rückwirkungsbegriff, häufiger zur Annahme rechtfertigungsbedürftiger (echter) Rückwirkungen, bauen aber gleichzeitig die Rechtfertigungsmöglichkeiten stärker aus (sehr deutlich in BFH v. 27. 8. 2002 XI B 94/02, BStBl. II 2003, 18; ferner v. 9. 5. 2001 XI B 155/00, BStBl. II, 552).

528 5. Rechtsprechungsänderungen und Vertrauensschutz

Schrifttum: MAASSEN, Die Rückwirkung einer geläuterten Rechtsauslegung und der Vertrauensschutz des Stpfl., BB 1961, 541; KNITTEL, Zum Problem der Rückwirkung bei Änderung der Rechtsprechung, Bielefeld 1965; FLUME, Richterrecht im StRecht, StJb. 1964/65, 55; GRUNSKY, Grenzen der Rückwirkung bei einer Änderung der Rechtsprechung, Karlsruhe 1970; BUCHNER, Vertrauensschutz bei Änderung der Rechtsprechung?, in Gedächtnisschr. Dietz, München 1973, 175; R. BIRK, Die Ankündigung von Rechtsprechungsänderungen, JZ 1974, 735; ARNDT, Probleme rückwirkender Rechtsprechungsänderung, Frankfurt a.M. 1974; RÜHBERG, Vertrauensschutz gegenüber rückwirkender Rechtsprechungsänderung, Köln 1977; WEBER-DÜRLER, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Zürich u. a. 1983, 234–249; ROSE, Der Bundesfinanzhof und die betriebswirtschaftliche StPlanung, in Festschr. von Wallis, Bonn 1985, 275; ROSE, Stl. Absicherung langfristiger Dispositionen – ein Gesetzgebungsvorschlag, StJb. 1987/88, 361; ROBBERS, Rückwirkende Rechtsprechung, JZ 1988, 481; FELIX, Nur Kontinuität statt Vertrauensschutz bei belastender Änderung der StRechtsprechung?, KÖSDI 1989, 7689; KIRCHHOF, Kontinuität und Vertrauensschutz bei Änderungen der Rechtsprechung, DStR 1989, 263; SANGMEISTER, Die Bedeutung der Kontinuität höchstrichterlicher Rechtsprechung, BB 1989, 396; TIPKE, Zu Gerd Roses Bemühen um mehr Planungssicherheit, in Festschr. Rose, Wiesbaden 1991, 91; Voss, Ungewißheit im StRecht, Wiesbaden 1992; FELIX, Abfederung steuerschärfender Rechtsprechung durch steuerschonende Verwaltungsregelungen, KÖSDI 1992, 8995; BEERMANN, StRechtsprechung und Veröffentlichung, in Festschr. 75 Jahre RFH/BFH, Bonn 1993, 385; FELIX, Zum Rückwirkungsverbot verschärfend geänderter Rechtsprechung, in Festschr. Tipke, Köln 1995, 71; BURMEISTER, Grenzen rückwirkender Verschärfung der Besteuerungspraxis aufgrund einer Veränderung der Auslegung (veranlagungs-)steuerlicher Vorschriften durch die Finanzverwaltung und -gerichte, in Festschr. Friauf, Heidelberg 1996, 759; LOUVEN, Problematik und Grenzen rückwirkender Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts, München 1996; ROSE, Rückwirkende StRechtsprechung und Steuerplanungssicherheit, Stbg. 1999, 401; TIPKE, Die StRechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, 171–176; KRUSE/DRÜEN, in TIPKE/KRUSE, § 4 AO Tz. 116–118 (Stand Oktober 2001); HEY, Steuerplanungssicherheit, Köln 2002, 598–654; A. LEISNER, Kontinuität als Verfassungsprinzip, Tübingen 2002, 615–640.

Die Argumentationsfigur der „Rechtsslage“: Die Rechtsslage, an der sich der planende Stpfl. bei seinen Dispositionen orientiert, wird nicht nur durch den

Gesetzgeber, sondern auch durch die Rspr. konstituiert. Die gesetzeskonkretisierende, zT auch lückenfüllende Rspr. ist gerade bei unklarer Gesetzeslage unerläßliche Ergänzung der gesetzlichen Vertrauensgrundlagen. Die Stabilität der Rechtsprechungspraxis ist damit für den planenden Stpfl. ebenso wichtig wie die Stabilität der Gesetzeslage. Obwohl die Einordnung des Richterrechts als Rechtsquelle oder bloße Rechtserkenntnisquelle unvermindert kontrovers diskutiert wird (hierzu Anm. 607), ist mittlerweile aufgrund der Präjudizienwirkung die rechtslagenkonstituierende Wirkung der Rspr. weitgehend unbestritten. Hieran ändert auch die fehlende rechtliche Bindungswirkung von Präjudizien nichts.

Wirkung von Änderungen der Rechtsprechung: Änderungen der Rspr. wirken – wenn die neue Rechtsauffassung sofort von der FinVerw. umgesetzt wird – unbeschränkt zurück und treffen Steuerfälle in den unterschiedlichsten Verwirklichungsstadien. Beschränkt wird die Rückwirkung lediglich durch § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO für Änderungsbescheide. Voraussetzung ist, daß die frühere günstigere Rspr. bereits in einer Steuerfestsetzung zur Anwendung gebracht worden ist. Bis zur ersten Veranlagung werden dagegen auch solche Steuerfälle von der veränderten Rspr. getroffen, denen längst abgeschlossene Sachverhalte zugrunde liegen, was bei Gesetzen einer echten Rückwirkung entsprechen würde.

Gleichwohl lehnen Rspr. (BVerfG v. 11. 11. 1964 2 BvL 19/63, BVerfGE 18, 224 [240]; v. 16. 12. 1981 1 BvR 898/79, BVerfGE 59, 128 [165]; v. 27. 12. 1991 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 [215]; BFH v. 19. 11. 1985 VIII R 4/83, BStBl. II 1986, 289 [293]) und Schrifttum (KRUSE/DRÜEN, in TIPKE/KRUSE, § 4 AO Tz. 116 mwN) eine generelle Ex-nunc-Wirkung von Rechtsprechungsänderungen ab.

Vertrauensschutz gegenüber der Anwendung verschärfender Rechtsprechung auf Altfälle? Dies bedeutet jedoch nicht, daß nicht im Einzelfall Vertrauensschutz gegenüber der Änderung der Rspr. auch schon vor einer ersten Veranlagung gewährt werden muß.

► *Rechtsprechung:* Sowohl BVerfG (v. 11. 11. 1964 2 BvL 19/63, BVerfGE 18, 224 [240]; v. 16. 12. 1981 1 BvR 898/79, BVerfGE 59, 128 [166 ff.]) als auch BFH (v. 13. 3. 1964 IV 28/64, BStBl. III, 342; v. 23. 2. 1979 III R 16/78, BStBl. II, 455) erkennen an, daß auch eine gefestigte Rspr. taugliche Vertrauensgrundlage sein kann. Der BFH folgert hieraus, daß es nach einer verschärfenden Rechtsprechungsänderung geboten sein kann, auf der Grundlage von §§ 163, 227 AO verwaltungsbehördliche Übergangsregeln zu schaffen (insb. BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 571 [757]). Da es sich um einen strikt einzelfallbezogenen Interessenausgleich handelt, ist aber nicht klar, in welchen Fällen im Ergebnis ein Anspruch auf Vertrauensschutz durchgesetzt werden kann. Eine allgemeine Übertragung der für Gesetzesänderungen entwickelten Grundsätze wird abgelehnt (BFH v. 7. 5. 1968 II 32/62, BStBl. II, 614 [617]; v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 571 [757]).

► *Schrifttum:* Im Schrifttum ist die Frage, ob und in welchem Umfang gegenüber Rechtsprechungsänderungen Vertrauensschutz eingefordert werden kann, sehr streitig. Gerade im Steuerrecht plädieren aber zahlreiche namhafte Autoren für eine Übertragung der für Gesetzesänderungen entwickelten Regeln auch auf Rechtsprechungsänderungen (FELIX, in Festschr. Tipke, 1995, 71 ff.; ROSE, Stbg. 1999, 401 ff.; DERS., StjB. 1987/88, 361, [369 ff.]; TIPKE, StRechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 174 ff.; LANG, in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 4 Rn. 183; zurückhaltender KRUSE/DRÜEN, in TIPKE/KRUSE, § 4 AO Tz. 116 ff.).

► *Stellungnahme:* Für die Gewährung von Vertrauensschutz auch gegenüber Rechtsprechungsänderungen spricht nicht nur die rechtstatsächliche Bedeutung von Präjudizien für die Steuerplanung, sondern auch die Bindung der Judikative an das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG). Damit ist die Rspr. eben nicht nur der materiellen Gerechtigkeit verpflichtet, sondern auch den Geboten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Allerdings unterscheidet sich die Abwägungslage zum Ausgleich des Interessenkonflikts zwischen Änderungs- und Bestandsinteressen gegenüber der Änderung von Gesetzen dadurch, daß bei der Änderung der Rspr. auf der Seite des Staats regelmäßig das Gemeinwohlinteresse der Verwirklichung materieller Gerechtigkeit steht, es also zum scharfen Konflikt zwischen Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit kommt (zum Abwägungsprozeß bei Rechtsprechungsänderungen HEY, Steuerplanungssicherheit, 2002, 637 ff.).

Große Unklarheit herrscht über die Art und Weise der Verwirklichung von Vertrauensschutz gegenüber Rechtsprechungsänderungen. Zum Teil wird gefordert, der BFH selbst müsse Vertrauensschutz gewähren (TIPKE, in Festschr. Rose, 1991, 91 [105]), zum Teil wird für eine einfachgesetzliche Absicherung plädiert (ROSE, Stb]b. 1987/88, 361 [369 ff.]). Richtigerweise kann Vertrauensschutz jedoch nur auf Verwaltungsebene durch Übergangs-Verwaltungsvorschriften gewährt werden (aA v. GROLL, in HHSp, AO-/FGO-Kommentar, § 227 Rn. 206: Überschreitung der Billigkeitskompetenz), wenn man den BFH nicht auf bloße Ankündigungsurteile wie in BFH v. 26. 1. 1994 VI R 118/89, BStBl. II, 529; v. 6. 10. 1994 VI R 136/89, BStBl. II 1995, 184, beschränken will. Daß es der Mitwirkung der Verwaltung bedarf, ergibt sich schon aus dem Umstand, daß die Anordnung von Vertrauensschutz in dem Änderungsjudikat über die Parteien hinaus keine Bindungswirkung entfaltet, sondern lediglich Empfehlungskarakter hat (insgesamt zur Umsetzungsproblematik HEY, Steuerplanungssicherheit, 2002, 639–654).

Kontinuität der Rechtsprechung: Von der Vertrauensschutzproblematik zu unterscheiden ist das vom BFH praktizierte *objektivrechtliche* Gebot der Kontinuität der Rspr. (hierzu ausführlich A. LEISNER, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, 615–640). Es wirkt *nicht nur zugunsten* sondern *auch zu Lasten* des Stpfl., indem der BFH seine Rspr. aus Gründen der Rechtssicherheit grds. nur dann ändert, wenn besonders gewichtige Gründe für die neue Rechtsauffassung sprechen (BFH v. 13. 11. 1963 GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124, 126; v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837 [846]). Kontinuität der Rspr. kann Vertrauensschutz nicht ersetzen, da sie belastende Rechtsprechungsänderungen nicht verhindert, sondern lediglich erschwert. Problematisch ist der Grundsatz der Kontinuität der Rspr. zudem, wenn dadurch Rechtsprechungsänderungen behindert werden, die zur Verwirklichung der Gesetzmäßigkeit und des allgemeinen Gleichheitssatzes erforderlich sind. Die Tradition einer bisherigen Rechtsauffassung ist im Hinblick auf die Entscheidung der aktuellen Sachfrage letztlich ein sachfremdes Kriterium (hierzu ausführlich HEY, Steuerplanungssicherheit, 2002, 606–611; krit. ebenfalls zB HAAS, JbFSt. 1996/97, 13 [16]; SELMER, StKongrRep. 1974, 83 [118]; ARNDT, Probleme rückwirkender Rechtsprechungsänderung, 1974, 87).

529 6. Vertrauensschutz bei Änderungen der Verwaltungspraxis

Schrifttum: W. LEISNER, Verwaltungsvorschriften als Nebengesetze im StRecht?, Köln 1982; SELMER, Rückwirkung von Gesetzen, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung, StKongrRep. 1974, 83, 107 ff.; BURMEISTER, Selbstbindungen der Verwaltung, Zur Wirkkraft des rechtsstaatlichen Übermaßverbots, des Gleichheitssatzes und des Vertrauens-

schutzprinzips, DÖV 1981, 503; DERS., Grenzen rückwirkender Verschärfung der Besteuerungspraxis aufgrund einer Veränderung der Auslegung (veranlagungs-)steuerlicher Vorschriften durch die Finanzverwaltung und -gerichte, in Festschr. Friauf, Heidelberg 1996, 759; BLANKE, Vertrauensschutz im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen 2000; TIPKE, Die StRechtsordnung, 2. Aufl. Köln 2000, 169–170; HEY, Steuerplanungssicherheit, Köln 2002, 680–690.

Die Frage, ob der Bürger auch gegenüber einer Änderung von Verwaltungsvorschriften Vertrauensschutz beanspruchen kann, berührt ähnliche Probleme wie die Änderung der Rspr., denn wie das Präjudiz hat auch die Verwaltungsvorschrift zwar keine rechtliche Bindungswirkung, rechtstatsächlich aber eine hohe Orientierungsfunktion. Wie vor Rechtsprechungsänderungen schützt § 176 AO auch vor der Änderung von Verwaltungsvorschriften erst ab der Steuerfestsetzung.

Rechtsprechung: Nach Auffassung der Rspr. unterscheidet sich die Abwägungslage insofern sowohl von der Gesetzes- als auch von der Rechtsprechungsänderung, als eine Verwaltungsvorschrift, die eine bisher noch nicht vom BFH bestätigte Auffassung der FinVerw. wiedergibt, erkennbar vorläufig ist (BFH v. 15. 1. 1969 I 18/65, BStBl. II, 310 [312]; v. 22. 4. 1980 VIII R 149/75, BStBl. II, 441 [447]; v. 31. 10. 1990 I R 3/86, BStBl. II 1991, 610 [613], zustimmend NEUMANN, in BEERMANN, Stl. Verfahrensrecht, § 4 AO Rn. 61; TRZASKALIK, DStJG Bd. 5 [1982], 315 [324]). Die Berufung auf Treu und Glauben (hierzu Anm. 560 ff.; 578) soll ausscheiden, weil es – anders als bei Zusage oder tatsächlicher Verstäändigung – an dem für die Anwendung dieses Grundsatzes erforderlichen individuellen Rechtsverhältnis fehle (BFH v. 28. 10. 1980 V R 97/77, BStBl. II 1981, 592 [595]; v. 18. 12. 1991 X R 38/90, BStBl. II 1992, 504 [506]). Deshalb erkennt der BFH einen Anspruch auf Vertrauensschutz gegenüber Änderungen der Verwaltungspraxis, der keine höchstrichterliche Rspr. zugrunde liegt, grundsätzlich nicht an.

Stellungnahme: Das Gewaltenteilungsprinzip und das Gebot effektiven Rechtsschutzes sprechen gegen eine Bindung der Rspr. an Verwaltungsvorschriften (Anm. 578). Dies ist jedoch weder Voraussetzung noch Hinderungsgrund, bei einer Änderung von Verwaltungsvorschriften gleichwohl Vertrauensschutz zu gewähren. Vielmehr ist mit einer wachsenden Anzahl von Autoren im Schrifttum das Vertrauensschutzprinzip auf die Rechtslage zu beziehen, die eben auch durch untergesetzliche Verwaltungsvorschriften mitbegründet wird (FELIX, KÖSDI 1981, 4178 [4180]; BURMEISTER, in Festschr. Friauf, 1996, 759 [768]; TIPKE, StRechtsordnung, Bd. I, 2000, 169 f.; HEY, Steuerplanungssicherheit, 2002, 680 ff.). Auch Verwaltungsvorschriften tragen die Vermutung ihrer Richtigkeit in sich (HAAS, Vertrauensschutz im StRecht, 1988, 16 ff.). Sollen Verwaltungsvorschriften einen Beitrag zur Reduktion des Interpretationsrisikos des Stpfl. und damit zu verlässlicher Steuerplanung auch bei unklarer Gesetzeslage leisten, dann kann der Gewährung von Vertrauensschutz auch der Vorbehalt der richterlichen Überprüfung nicht entgegengehalten werden, da ansonsten bis zur erstmaligen (höchst)richterlichen Entscheidung Rechtsunsicherheit herrschen würde. Deshalb ist auch bei der Änderung von Verwaltungsvorschriften im Rahmen einer Abwägung von Änderungs- und Bestandsinteressen Vertrauensschutz zu gewähren, wie es im übrigen der Verwaltungspraxis durchaus entspricht.

III. Sozialstaatsprinzip

Schrifttum: *Bachof/Forsthoff*, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVDStRL 12 (1954); *Forsthoff* (Hrsg.), Rechtsstaatlichkeit und Sozialstaatlichkeit, Darmstadt 1968; *Schreiber*, Das Sozialstaatsprinzip des GG in der Praxis der Rspr., Berlin 1972; *Schachtschneider*, Das Sozialprinzip, Bielefeld 1974; *Zacher*, Was können wir über das Sozialstaatsprinzip wissen?, FS für Ipsen, Tübingen 1977 S. 207; *ders.*, Der Sozialstaat als Prozeß, ZgS 134 (1978) S. 15; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der StNormen, Köln 1983 S. 123 ff. – Ferner die Komm. zu Art. 20 GG.

Die Bundesrepublik ist nach Art. 20 Abs. 1 GG ein sozialer Bundesstaat. Die verfassungsmäßige Ordnung der Länder muß gemäß Art. 28 Abs. 1 Nr. 1 GG den Grundsätzen des sozialen Rechtsstaates entsprechen. Nach hA wird damit das Prinzip der Sozialstaatlichkeit als eines der Grundprinzipien der staatlichen Verfassung der Bundesrepublik festgelegt, und nicht nur ein Programmsatz ausgesprochen, sondern eine alle staatlichen Gewalten bindende Staatsleitlinie vorgegeben (*Maunz/Dürig/Herzog*, GG, Art. 20, VIII Rz. 2; *von Mangoldt/Klein*, GG 2. Aufl. Berlin/Frankfurt 1966 S. 605 f.).

Die Auslegung des Prinzips bereitet außerordentliche Schwierigkeiten, weil das GG selbst eine Konkretisierung in anderen Artikeln vermissen läßt. Im staatsrechtlichen Schrifttum hat sich die Meinung durchgesetzt, die Sozialstaatsklärung enthalte Befugnis, Auftrag und Legitimation zu sozialgestaltender, leistender und gewährender Tätigkeit (Direktivcharakter; vgl. etwa *Stern*, Staatsrecht I, 2. Aufl. S. 887 mwN). Das Sozialstaatsprinzip verlangt einen bestimmten Grundtenor bei der Gestaltung der Rechtsordnung, nämlich die Bedachtnahme auf sozialen Ausgleich, soziale Gerechtigkeit und soziale Sicherheit. Es ist aber für sich keine Anspruchsnorm sondern nur Leitlinie, die bei einzelnen Akten der Gesetzgebung oder Rechtsanwendung zu beachten ist. Weitgehend unbestritten ist ferner, daß die Gestaltung der Sozialpolitik in erster Linie Sache des politischen Ermessens und damit der Gesetzgebung ist und nicht eine Angelegenheit des Verfassungsvollzuges (BVerfGE 59 S. 231, 263; *Stern*, aaO S. 910; *Maunz/Dürig/Herzog*, Art. 20 VIII Rz. 24 f.). Daher kann das Sozialstaatsprinzip nur in extremen Fällen zur Abwehr von gesetzgeberischen Entscheidungen herangezogen werden, enthält aber keine exakten Vorgaben zu positiver Sozialpolitik und -gesetzgebung. Sein Inhalt läßt sich damit eher negativ, nämlich als Verbot einer eindeutig unsozialen Politik definieren (*Maunz/Dürig/Herzog*, aaO Rz. 26). Eine Grundlage für die Ableitung konkreter, einklagbarer Rechtsansprüche gibt es nach der Judikatur nicht her (BSozGE 6 S. 213, 219; 10 S. 97, 100; BVerfGE 27 S. 253, 283; 50 S. 57, 108 ua.).

Die Rspr. des BVerfG und der obersten Bundesgerichte handhabt das Sozialstaatsprinzip zurückhaltend und behutsam (Nachweise bei *Stern*, aaO S. 912 ff.). Das BVerfG hat eine genaue inhaltliche Bestimmung bisher unterlassen. Es versteht das Sozialstaatsprinzip als Zielbestimmung, wobei die Frage des Wie, der Wege zur Erreichung des Zieles, offen bleibt.

Bedeutung für das Steuerrecht: Die Bedeutung des Sozialstaatsprinzips für die judikative Weiterentwicklung des StRechtes ist bislang bescheiden geblieben. Die Rspr. begnügt sich mit Leerformeln oder rechtfertigt gesetzgeberische Gestaltungen (auch) mit dem Hinweis auf das Sozialstaatsprinzip. Positive Gestaltungsanordnungen sind aus dem Sozialstaatsprinzip bisher nicht abgeleitet worden.

► *Nach der Rspr. des BVerfG* ist durch Art. 20 Abs. 1 GG das Gebot sozialer StPolitik verankert. Die StPolitik hat danach auf die Belange der schwächeren Schichten Rücksicht zu nehmen (BVerfGE 13 S. 331, 346; 29 S. 402, 412). Nach BVerfGE 26 S. 1 (7) verbietet das Sozialstaatsprinzip nicht (Objekt-)Steuern, die

von der Leistungsfähigkeit abstrahieren (mit Einschränkung: dies zumal, wenn eine solche Objektsteuer im Rahmen eines StSystems erhoben wird, das der persönlichen Leistungsfähigkeit des StPfl. in vielfältiger Weise Rechnung trägt). Es hindert auch nicht die Besteuerung von Kapitalerträgen nach dem Nominalwertprinzip (BVerfGE 50 S. 57, 108). Das Sozialstaatsprinzip rechtfertigt ferner sozialpolitisch motivierte StBefreiungen und -Begünstigungen, so die familienbezogenen Freibeträge bei der Vermögensteuer (BVerfGE 23 S. 74, 80), die Begünstigung kapitalschwacher Unternehmungen (BVerfGE 26 S. 1, 10), die stl. Freistellung des Existenzminimums (BVerfGE 66 S. 214), aber auch die Minderbelastung mittlerer Einkommen und damit indirekt die Progression (BVerfGE 32 S. 333, 339; 36 S. 66, 72; 29 S. 402, 412; 43 S. 108, 119; 61 S. 319, 343; *Kirchhof*, *StuW* 1984 S. 306).

► *Das Schrifttum* zieht aus dem Sozialstaatsprinzip zum Teil weitergehende Folgerungen. So wird aus dem Sozialstaatsprinzip (zum Teil iVm. Art. 1 Abs. 1 und 6 Abs. 1 GG) die verfassungsrechtliche Garantie des streifen Existenzminimums abgeleitet (*Tipke/Lang*, *StRecht*, 12. Aufl. S. 50; *Lang*, *StuW* 1983 S. 118 f.). Nach *Tipke/Lang* ist auch der progressive Tarif Ausfluß des Sozialstaatsprinzips und nicht des Leistungsfähigkeitsprinzips (aaO S. 50; zust. *Kirchhof*, *StuW* 1985 S. 329). Die allgemein geforderte wechselseitige Abstimmung des StRechts und des Sozialrechtes ist hingegen wohl nicht Ausfluß des Sozialstaatsgedankens, sondern notwendige Vorbedingung einer widerspruchsfreien Gestaltung der Leistungsbeziehungen zwischen Staat und Bürger (hierzu Anm. 477).

IV. Gleichheitssatz

Schrifttum: *Hensel*, Verfassungsrechtliche Bindungen des Gesetzgebers. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz, Vj. f. *StuFR* 1930 S. 441; *Paulicke*, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, FS Bühler, Köln 1954 S. 121; *Laule*, Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der StGerichte, Düsseldorf 1962; *Franz Klein*, Gleichheitssatz und StRecht, Köln 1966; *Conze*, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und seine Beurteilungsmaßstäbe, FR 1967 S. 514; *Görbing*, Die Anwendung des Gleichheitssatzes in der Rspr. des BFH, DSStZ 1968 S. 308; *Schmidt-Bleibtreu*, Der allgemeine Gleichheitssatz im StRecht, BB 1968 S. 677; *K. Vogel*, Verfassungsgericht und StRecht, JbFStR 1970/71 S. 53; *Schwendy*, Der Gleichheitssatz in der Rspr. des BVerfG zur StGesetzgebung, B 1971 S. 1681; *Ossenbübl*, Die gerechte StLast, Heidelberg/Löwen 1972, *Tipke*, Anwendung des Gleichheitssatzes im StRecht, BB 1973 S. 157 ff.; *ders.*, Über StGerechtigkeit, *StuW* 1980 S. 281; *ders.*, StGerechtigkeit, Köln 1981; *Tehler*, Die Regelung des Kleinunternehmers im System der Mehrwertsteuer, *StuW* 1983 S. 232 (234 ff.); *Kirchhof*, StGleichheit, *StuW* 1984 S. 297; *Schnädter*, Die durch den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) dem StGesetzgeber gesetzten Grenzen, DSStZ 1984 S. 352; *Friauf*, StGleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommensbesteuerung, *StuW* 1985 S. 308; *Herzog*, Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rspr. des BVerfG in StSachen, StbJb. 1985/86 S. 27; *Tipke/Lang*, *StRecht*, 12. Aufl. Köln 1989 S. 39; *Frieges*, Der Gleichheitssatz im StRecht, DSStZ 1989 S. 34; *Friauf*, Verfassungsrechtl. Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG 12 Köln 1989 S. 3; *Birk*, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1989 S. 212; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 3 Tz. 29 ff. S. ferner die Schriftumsangaben vor Anm. 540.

531 1. Überblick

Das GG kennt – anders als die Weimarer Reichsverfassung in Art. 134 – keine auf die Besteuerung bezogene spezielle Gleichbehandlungsaussage. Eine solche ist jedoch in § 3 AO enthalten und damit Bestandteil des verfassungsimmanenten

StBegriffes. Im übrigen gilt der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG auch für das StRecht. Er gewährt – an die *Finanzverwaltung* adressiert – formelle Rechtsgleichheit bei Anwendung des StRechts: die StVerwaltung hat die StGesetze ohne Ansehen der Person einheitlich auszulegen und gleichmäßig anzuwenden. Insofern besteht ein enger Zusammenhang zum Prinzip der Gesetzmäßigkeit (Anm. 511 ff.).

Der Gleichheitssatz bindet jedoch auch und gerade den *StGesetzgeber*. Das BVerfG überprüft StGesetze einerseits an Hand des (allgemeinen) Gleichheitssatzes, andererseits geht es davon aus, daß der Gleichheitssatz im StRecht seine besondere Ausprägung in Form des Grundsatzes der StGerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefunden habe (zB BVerfGE 6 S. 55, 70; 35 S. 324, 335; 36 S. 321, 330; 50 S. 386, 391). Das führt gelegentlich zu unterschiedlichen Prüfungsmaßstäben: Es ist denkbar, daß eine Regelung nicht wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz sondern wegen Verstoßes gegen das (aus dem Gleichheitssatz hergeleitete) Leistungsfähigkeitsprinzip aufgehoben wird (vgl. BVerfGE 47 S. 1 betr. Hausgehilfinnen-Freibetrag). Allgemeiner Gleichheitssatz und Leistungsfähigkeitsprinzip sind daher getrennt darzustellen (zum Leistungsfähigkeitsprinzip Anm. 540 ff.).

Art. 3 schützt auch den nicht im Inland Ansässigen (beschränkt Stpfl.): BVerfGE 23 S. 98, 104; 43 S. 1, 6.

2. Inhalt

a) Allgemeines

Die inhaltliche Bedeutung des Gleichheitssatzes für die StGesetzgebung ist abstrakt schwer zu bestimmen. Der Gleichheitssatz hat stets mit dem *Vergleich verschiedener Fälle* zu tun, deren Vergleichbarkeit im Hinblick auf einen bestimmten Sachbereich zur Diskussion steht. Ob zwei verschiedene Sachverhalte vergleichbar sind und demnach durch den Gesetzgeber gleich zu behandeln sind oder ob sie nicht vergleichbar und demgemäß ungleich zu behandeln sind, läßt sich nur durch eine Gewichtung einzelner Sachverhaltselemente im Hinblick auf den betreffenden Sachbereich entscheiden. Es ist evident, daß im Bereich der Besteuerung etwa Differenzierungen nach dem Alter oder Geschlecht, die im Wahlrecht oder bei der Militärdienstpflicht sachgerecht sein können, sachfremd sind. Welche Sachverhaltselemente im einzelnen jedoch als relevant oder irrelevant angesehen werden können, ist eine Frage der Wertung. Das BVerfG hat diese Wertung weitgehend dem Gesetzgeber überlassen (vgl. aber auch Anm. 542 zur Ableitung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aus dem Gleichheitssatz). Der Sinn des Gleichheitssatzes wird zu einem wesentlichen Teil darin gesehen, daß nicht alle tatsächlichen Verschiedenheiten zu unterschiedlicher Behandlung im Recht führen dürfen sondern nur solche, denen aus Erwägungen der Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit auch für das Recht entscheidende Bedeutung zukommt. Dies zu entscheiden, sei in erster Linie Sache des Gesetzgebers (BVerfGE 3 S. 225, 240; 6 S. 55, 70; 19 S. 354, 367 f.; 29 S. 327, 335; 50 S. 386, 392). Weitgehende Gestaltungsfreiheit besitze der Gesetzgeber vor allem bei der Erschließung von StQuellen (BVerfGE 26 S. 302, 310; 49 S. 343, 360; 65 S. 325, 354).

Nach der traditionellen Rspr. des BVerfG sind der Gesetzgebung nur zwei Grenzen gezogen: Sie darf einerseits nicht willkürlich vorgehen und hat andererseits besondere Wertentscheidungen des GG zu beachten.

533 **b) Willkürverbot**

Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn sich für eine gesetzliche Differenzierung ein sachlich einleuchtender Grund nicht finden läßt und deshalb die Gesetzesbestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß (BVerfGE 1 S. 14, 52, ständ. Rspr.). Da die Sachverhalte sich in der Lebenswirklichkeit nie völlig gleichen, müssen gewisse Verschiedenheiten stets vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber muß aber seine Auswahl sachgerecht treffen. Es kommt darauf an, ob die Unterschiede in den zu regelnden Sachverhalten für eine am Gerechtigkeitsgedanken orientierte Betrachtungsweise so erheblich sind, daß ihre Außerachtlassung als willkürlich bezeichnet werden muß (BVerfGE 1 S. 14, 52; danach ständ. Rspr.). Bei der Auswahl der Tatbestände, für die eine gesetzliche Regelung getroffen wird, muß sachgemäß, d. h. nach Gesichtspunkten, die sich aus der Art der zu regelnden Lebensverhältnisse ergeben, vorgegangen werden (BVerfGE 29 S. 402, 411). Ob und in welchem Ausmaß der Gleichheitssatz bei der Ordnung bestimmter Materien dem Gesetzgeber Differenzierungen erlaubt, hängt daher wesentlich von der Natur des in Frage stehenden Sachbereiches ab (BVerfGE 6 S. 84, 91; 25 S. 269, 292; 29 S. 402, 411). Im EStRecht ist diesbezüglich vom System der ESt. und den ihr zugrundeliegenden Prinzipien (etwa Individualbesteuerung, Leistungsfähigkeit; dazu unten) auszugehen. Als sachliche Gründe, die eine Differenzierung rechtfertigen, kommen aber nicht nur systematische Erwägungen, sondern auch Praktikabilitätsüberlegungen bzw. Überlegungen der Verwaltungsökonomie (BVerfGE 26 S. 321, 326 f.; 27 S. 375, 387) oder außerfiskalische Gründe in Betracht (BVerfGE 27 S. 58, 65).

Der Gleichheitssatz verlangt nicht perfekte Systemgerechtigkeit. Der *Verstoß gegen eine vom Gesetzgeber selbst statuierte Sachgesetzlichkeit* ist allein zwar kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz, kann aber einen solchen indizieren (BVerfGE 9 S. 20, 28; 13 S. 331, 340; 34 S. 103, 115; 66 S. 214, 223).

Seit 1980 verwendet die Rspr. eine neue Formel, die eine Verschärfung der Anforderungen an die Gesetzgebung erkennen läßt (*Herzog*, StbJb. 1985/86 S. 27, 34 f.). Danach ist der Gleichheitssatz vor allem dann verletzt, „wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“ (BVerfGE 55 S. 72, 88; 60 S. 123, 133 f.; 65 S. 104, 112 f.; 66 S. 234, 242; 68 S. 287, 301 ua.). Für die Ungleichbehandlung genügt danach kein beliebiger sachlicher Grund, sondern nur ein solcher, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag (*Herzog*, aaO S. 35; *Friauf*, DStJG 12 S. 28).

534 **c) Verstoß gegen besondere Wertentscheidungen des GG**

Das Ermessen des Gesetzgebers findet seine Grenze ferner in Grundsatznormen des GG, in denen für bestimmte Bereiche der Rechts- und Sozialordnung Wertentscheidungen des Verfassungsgesetzgebers ausgedrückt sind. Die besonderen Wertentscheidungen des GG beschränken die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, selbst zu bestimmen, was gleich oder ungleich sein soll, indem sie Unterscheidungen verbieten, die der betreffenden Wertentscheidung zuwiderlaufen (BVerfGE 6 S. 55, 70 f.; 17 S. 210, 216). Kommen solche Grundsatznormen in Betracht, so ist für eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Gleichheitssatzes kein Raum mehr (so hinsichtlich Art. 6 Abs. 1 GG *Schutz von Ehe und Familie*: BVerfGE 6 S. 55, 70 f.; 13 S. 290, 298 f.; hinsichtlich der *Chancengleichheit politischer Parteien*: BVerfGE 6 S. 273, 279 ff.).

d) Außerfiskalische Normen

535

Der Gleichheitssatz gilt auch für wirtschaftslenkende Maßnahmen im Bereich des StRechts. Soweit es sich hierbei um begünstigende Maßnahmen handelt, ist nach der Rspr. des BVerfG prinzipiell davon auszugehen, daß der Gesetzgeber im Bereich der gewährenden Staatsstätigkeit größere Gestaltungsfreiheit besitzt als im Bereich der Eingriffsverwaltung (BVerfGE 6 S. 55, 77; 11 S. 50, 60; 12 S. 151, 166; 17 S. 210, 216). Zwar gilt auch hier, daß die Leistungen nicht nach unsachlichen Kriterien (willkürlich) verteilt werden dürfen; solange die Regelung sich aber auf eine der Lebenserfahrung nicht gerade widersprechende Würdigung der allgemeinen Lebensverhältnisse stützen kann, ist sie von der Verfassung her nicht zu beanstanden (BVerfGE 17 S. 210, 216). Im übrigen sind finanzpolitische (außerfiskalische) Motive unterschiedlichster Art geeignet, begünstigende oder benachteiligende Differenzierungen sachlich zu rechtfertigen (BVerfGE 13 S. 181; 49 S. 343, 366 ua.). Das BVerfG sieht es nicht als seine Aufgabe an, die vom Gesetzgeber gewählte Lösung auf ihre Zweckmäßigkeit oder Tauglichkeit zu überprüfen. Nicht bedenklich sind nach der Rspr. Maßnahmen, soweit sie den beabsichtigten Zwecken nur teilweise gerecht werden oder auf einer Fehlprognose beruhen. Bedenklich sind außerfiskalische Maßnahmen erst, wenn das eingesetzte Mittel objektiv untauglich oder schlechthin ungeeignet ist (BVerfGE 16 S. 147, 181; 17 S. 306, 317; 19 S. 119, 126; 27 S. 58, 66 ff.; 30 S. 250, 263 f. BFH IV R 128/77 v. 12. 6. 80, BStBl. S. 646). In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, daß das BVerfG bei begünstigenden Rechtsnormen dem Nichtbegünstigten die Legitimation zur Verfassungsbeschwerde einräumt (BVerfGE 18 S. 1, 11 ff.).

3. Beurteilung

536

Die Zurückhaltung des BVerfG bei der Interpretation des Gleichheitssatzes in bezug auf die StGesetzgebung wird im Schrifttum zum Teil als unumgänglich angesehen; sie hänge mit der allgemeinen Konturlosigkeit des Gleichheitssatzes einerseits, der Prinzipienlosigkeit des StRechts andererseits zusammen (*Weber-Fas*, Allg. StRecht, S. 61). Zum Teil wird sie heftig kritisiert und gerade umgekehrt aus dem Gleichheitssatz die Forderung nach einer stärkeren Prinzipienbindung des StRechts abgeleitet: der Gleichheitssatz verlange, daß StGesetze auf sachgerechten und konsequent durchgeführten Prinzipien beruhen (*Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 43 f.; ausführlich auch *Kirchhof*, StuW 1984 S. 297). Nicht zu übersehen ist, daß das BVerfG derartige Prinzipien zunehmend zwar nicht an Hand des allgemeinen Gleichheitssatzes, wohl aber über das auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützte Leistungsfähigkeitsprinzip entwickelt (s. unten Anm. 542).

4. Rechtsprechung zum EStRecht

537

Mit dem Gleichheitssatz vereinbar sind nach der Rspr. des BVerfG ua.

- die Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus (unter Außerachtlassung des Nutzungswertes anderer Wirtschaftsgüter): BVerfGE 9 S. 3;
- die getrennte Veranlagung von Ehegatten: BVerfGE 9 S. 237, 243 f.;
- die unterschiedliche Behandlung der einzelnen Einkunftsarten: BVerfGE 6 S. 55, 70;
- erhöhte Beweisanforderungen bei Ehegattenverträgen: BVerfGE 6 S. 55, 84; 9 S. 244 f.;
- das sog. Kuponsteuergesetz: BVerfGE 19 S. 119;

- die gesetzliche Herabsetzung der Kilometer-Pauschale nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG: BVerfGE 27 S. 58;
- die Differenzierung zwischen wesentlichen und unwesentlichen Beteiligungen in § 17 EStG: BVerfGE 27 S. 111;
- die verschiedene Behandlung von dauernd getrennt lebenden und nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten: BVerfGE 32 S. 260, 272;
- der Verstoß gegen das Nettoprinzip durch die Nichtabzugsfähigkeit bestimmter Betriebsausgaben, hier von Aufsichtsratsvergütungen: BVerfGE 34 S. 103, 115 ff.;
- der Ausschluß beschränkt Stpfl. vom Abzug gezahlter Vermögensteuer (§ 50 Abs. 1 EStG): BVerfGE 43 S. 1, 8 ff.;
- die Vornahme des Verlustausgleiches erst bei Veranlagung und nicht schon beim LStAbzug: BVerfGE 43 S. 231, 237 ff.;
- die Besteuerung der Zinsen aus Einlagen bei Kreditinstituten mit ihrem Nominalwert: BVerfGE 50 S. 57;
- der Wegfall der Abzugsfähigkeit privater Schuldzinsen: BVerfGE 50 S. 386;
- eine unterschiedliche Behandlung der Spenden an politische Parteien und der Ausgaben zur Förderung mildtätiger und ähnlicher Zwecke im Rahmen der Sonderausgaben: BVerfGE 52 S. 63, 92 f.;
- die unterschiedliche Besteuerung von (Beamten)Pensionen und Renten (in den Jahren 1969 und 1970): BVerfGE 54 S. 11;
- die Differenzierung nach der Ansässigkeit (unbeschränkte und beschränkte StPfl.): BVerfG 1 BvR 519/87 v. 24. 2. 89, HFR 1990 S. 42.

Dem allgemeinen Gleichheitssatz widerspricht hingegen:

- eine formale Gleichbehandlung von Reich und Arm durch Anwendung desselben StSatzes: BVerfGE 8 S. 51, 68 f.;
- eine unterschiedliche Behandlung von Spenden an politische Parteien je nach Höhe des Einkommens (ebendort);
- die Privilegierung der Veräußerung von landwirtschaftlichem Grund und Boden: BVerfGE 28 S. 227;
- die ehemals unterschiedliche Regelung der Kinderfreibetragsgewährung bei veranlagten Stpfl. und LStpfl.: BVerfGE 23 S. 1;
- die Gewährung der StFreiheit für bestimmte Lohnzuschläge in Abhängigkeit von der Art der Rechtsgrundlage: BVerfGE 25 S. 101;
- eine gesetzliche Regelung oder eine Auslegung, die von der – wenn auch widerlegbaren – Vermutung ausgeht, Ehegatten verfolgten gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen: BVerfG 1 BvR 571/81 v. 12. 3. 85, BStBl. S. 475 (vgl. auch BVerfGE 26 S. 321).

Zu den Vorschriften, die am Leistungsfähigkeitsprinzip – und somit formell ebenfalls an Art. 3 Abs. 1 GG – gemessen wurden, s. Anm. 542.

538, 539 Einstweilen frei.

V. Steuergerechtigkeit und Leistungsfähigkeitsprinzip

Schrifttum: *K. Schmidt*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, Finanzarchiv 26 (1967) S. 385 ff.; *Pahlke*, Steuerpolitische Grundsatzfragen, Finanzarchiv 28 (1969) S. 42 ff.; dazu *Beal/Fischer*, Finanzarchiv 29 (1970) S. 17 ff.; *K. Littmann*, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, FS für F. Neumark, Tübingen 1970 S. 113; *Pohmer*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensverteilung, ebendort S. 135; Gutachten der Steuerreformkommission, Bonn 1971, Allg. Teil I Rdnr. 39; *Ossenbühl*, Die gerechte StLast – Prinzipien der StVerteilung unter staatspolitischem Aspekt, Heidelberg 1972; *Haller*, Zur Diskussion

über das Leistungsfähigkeitsprinzip, Finanzarchiv 31 (1972/73) S. 461; *Zeppernick*, Die Bedeutung der Finanz- und Sozialpolitik für die Einkommensverteilung, Finanzarchiv 32 (1973/74) S. 425; *Flume*, Besteuerung und Wirtschaftsordnung, StbJb. 1973/74 S. 53; *Tipke*, Das BVerfG zum Nettoprinzip. Zum BVerfG-Beschluß vom 7. 11. 1972, StuW 1974 S. 84; *K. Vogel*, Zum Fortfall der Kinderfreibeträge bei der ESt., NJW 1974 S. 2105; *Hoffmann/Schneider*, Kindergeld und ESt., NJW 1975 S. 1956; *Lang*, Das EStG 1975. Gewinn an StGerechtigkeit und St Vereinfachung?, StuW 1974 S. 293; *J. Müller*, Kindergeld, StGerechtigkeit und Grundgesetz, DStZ/A 1975 S. 474; *Ulbrich*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung, Bern/Frankfurt a.M. 1975; *K. Vogel*, StGerechtigkeit und soziale Gestaltung, DStZ 1975 S. 409; *ders.*, Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im EStRecht, DStR 1977 S. 31; *ders.*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im StRecht, StuW 1977 S. 97; *Bodenheim*, Zur verfassungsdogmatischen Reformulierung des StGerechtigkeitsproblems, Der Staat 17 (1978) S. 481; *K. Schmidt*, Grundprobleme der Besteuerung, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II 1980 S. 119; *Walz*, StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980; *H.-W. Arndt*, Stl. Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in FS für O. Mühl, 1981 S. 17; *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. Tübingen 1981; *Tipke*, StGerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981; *Kirchhof*, StGerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, JZ 1982 S. 305; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der StNormen, Köln 1983; *Lang*, Familienbesteuerung, StuW 1983 S. 103; *Leisner*, Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellierung, StuW 1983 S. 97; *Birk*, Zum Stand der Theoriediskussion in der StRechtswissenschaft, StuW 1983 S. 293; *K. Vogel*, Zwangsläufige Aufwendungen – besonders Unterhaltsaufwendungen – müssen realitätsgerecht abziehbar sein, StuW 1984 S. 197; *Franke*, Zur politischen Funktion konsensmobilisierender Formeln in der parlamentarischen Demokratie: Das Beispiel des Leistungsfähigkeitsprinzips, StuW 1984 S. 32; *Pobmer/Jurke*, Zur Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Finanzarchiv 42 (1984) S. 445; *D. Schneider*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Abzug von der Bemessungsgrundlage, StuW 1984 S. 356; *Tipke*, On Justice in Taxation, BIFD 1984 S. 531; *Koniarski*, Einkommen als Maßstab stl. Leistungsfähigkeit, München 1984; *Lang*, Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden StAbzugsverbote für Geldstrafen und Geldbußen, StuW 1985 S. 10; *Biergans/Wasmer*, Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der ESt., FR 1985 S. 57; *Zeidler*, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen, StuW 1985 S. 1; *Paus*, Verfassungsrechtliche Probleme des § 33a EStG, FR 1985 S. 429; *Herrmann*, Die StGerechtigkeit im Rahmen der Rspr. des BVerfG und des BFH, Bonn 1985 S. 195; *Söhn*, Sonderausgaben (§ 10 EStG) und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1985 S. 395; *Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985 S. 319; *Rose*, Überlegungen zur StGerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 1985 S. 330; *Herzog*, Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rspr. des BVerfG in StFragen, StbJb. 1985/86 S. 27; *Wittmann*, StGerechtigkeit in der Sozialen Marktwirtschaft, DStZ 1986 S. 193; *Walzer*, Hauptgründe für die Wahl einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, StuW 1986 S. 201; *ders.*, StGerechtigkeit, Berlin 1987; *Elschen*, Stl. Gerechtigkeit – Unzulässiger oder unzulänglicher Forschungsgegenstand der StWissenschaften?, StuW 1988 S. 1; *Pezzer*, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in FS für Zeidler, Berlin/New York 1987 S. 757 ff.; *Tipke*, Über „richtiges StRecht“, StuW 1988 S. 262; *van Lisbaut*, Leistungsfähigkeitsprinzip, schonendster Eingriff und Zurechenbarkeit von Besteuerungsfolgen, FR 1988 S. 406; *Seidl*, Die Renaissance des Opfergleichheitsprinzips der Besteuerung, StuW 1988 S. 93; *Birk*, Die verteilungsgerechte ESt. – Ideal oder Utopie?, JZ 1988 S. 820; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt. (Kölner Habilitation 1981), Köln 1988 (S. 97 ff.); *Pobmer*, Einige Bemerkungen zu Inhalt und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Finanzarchiv 46 (1988) S. 135; *Söhn*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit, Finanzarchiv 46 (1988) S. 154; *Kirchhof*, Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StbKongr-Rep. 1988 S. 29; *ders.*, in Kirchhof/Söhn, § 2 Rdnr. A 167; *K. Vogel*, Der Verlust des Rechtsgedankens im StRecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, DStJG 12 Köln 1989 S. 123; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 27 ff.; *Costede*, Zur dogmatischen Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, in Festgabe für Felix, Köln 1989 S. 17. Schrifttum zur Familienbesteuerung s. auch § 32 vor Anm. 162 und § 33a vor Anm. 1.

540 1. Finanzwissenschaftliche Diskussion

Zu den grundsätzlichen Fragen bei der Beschaffung von Staatseinnahmen durch Besteuerung zählt die Verteilung der StLast auf die einzelnen Staatsbürger. Unbestritten ist, daß diese Verteilung bestimmten Gerechtigkeitsstandards entsprechen soll. Über den Inhalt dieser Standards bestehen jedoch unterschiedliche Auffassungen.

Die Finanzwissenschaft hat relativ früh normative Lösungen des StVerteilungsproblems angeboten, wobei traditionell das Äquivalenzprinzip einerseits, das Leistungsfähigkeitsprinzip andererseits die größte Rolle gespielt haben und noch heute spielen.

Äquivalenzprinzip (*benefit-principle*): Nach ihm sind die öffentlichen Güter von jenen zu finanzieren, die sie in Anspruch nehmen, sei es in der strengen Form einer Übertragung des marktwirtschaftlichen Preismechanismus auf öffentliche Güter, sei es in der abgeschwächten Form einer Beteiligung des von öffentlichen Gütern profitierenden Bürgers an den Kosten der Leistungserstellung. Die Finanzierung nach dem Äquivalenzprinzip ist von vornherein idR nur für jenen Teil der Staatsleistungen (öffentlichen Güter) geeignet, die teilbar und individuell zurechenbar sind (dh. von deren Konsum andere ausgeschlossen werden können). Aber auch in dem Bereich, in dem das Äquivalenzprinzip technisch anwendbar ist, ist seine Verwirklichung oft aus anderen Gründen, speziell solchen verteilungs- und sozialpolitischer Natur, nicht erwünscht. Dessenungeachtet ist das Äquivalenzprinzip als Finanzierungsprinzip für Staatsausgaben keineswegs generell abzulehnen. Es erfüllt in Teilbereichen wichtige allokatonspolitische Aufgaben, weil es den effizienten Einsatz öffentlicher Leistungen fördert (vgl. K. Schmidt, Hdb. d. Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II S. 137 ff.).

Leistungsfähigkeitsprinzip: Soweit die Finanzierung öffentlicher Güter nach dem Äquivalenzprinzip nicht möglich oder nicht erwünscht ist, müssen alternative Prinzipien der Lastenverteilung gesucht werden. Hier hat das Leistungsfähigkeitsprinzip (*ability-to-pay-principle*) breite Anerkennung gefunden. Es besagt zunächst lediglich, daß sich die StErhebung (Lastverteilung) nicht am Nutzen oder an den Kosten der Staatsleistungen sondern an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Zensiten zu orientieren hat. Unbestreitbar ist, daß das Prinzip in dieser Form keine konkreten Folgerungen zuläßt und daher nicht unmittelbar anwendbar ist. Es bedarf der inhaltlichen Ausfüllung in zweierlei Richtung:

- Zunächst müssen die für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit maßgebenden *Indikatoren* bestimmt werden, weil nur dann die wirtschaftliche Lage verschiedener Zensiten festgestellt und den Erfordernissen horizontaler Gerechtigkeit – Gleichbehandlung von Stpfl. in gleicher wirtschaftlicher Lage – Rechnung getragen werden kann.
- Zum anderen bedarf es eines Maßstabes für die *vertikale Differenzierung* der Steuer, um Stpfl. in unterschiedlicher Lage in gerechter Weise unterschiedlich belasten zu können (vertikale Gerechtigkeit; vgl. K. Schmidt, aaO S. 142).
- ▶ *Indikatoren der Leistungsfähigkeit:* Bester Indikator der Leistungsfähigkeit ist nach weiterhin wohl hA das Einkommen (vgl. aber auch Anm. 43 zur Kritik der ESt.). Diese Einsicht beseitigt aber nicht die Schwierigkeiten einer zugleich umfassenden und praktikablen Einkommensdefinition. Viele Einzelfragen sind hier offen und umstritten. Kompromisse zwischen theoretischen Einsichten und Forderungen der Praktikabilität sind unvermeidlich (s. dazu Anm. 10 ff.).
- ▶ *Maßstab für die vertikale Differenzierung:* Noch schwieriger ist freilich, die richtige vertikale Differenzierung der Besteuerung zu begründen. Häufig wird in diesem Zusammenhang die Forderung erhoben, die durch die Besteuerung bewirkte

Einbuße an ökonomisch-finanzieller Dispositionskraft sollte für alle Zensiten relativ gleich schwer sein (Prinzip des gleichen relativen Opfers; vgl. *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomischer rationaler StPolitik, Tübingen 1970 S. 135; *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. S. 15). Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird bei dieser Sicht mit dem Opferprinzip gleichgesetzt. Basierend auf den Erkenntnissen der Grenznutzenschule hat die Finanzwissenschaft seit Ende des vergangenen Jahrhunderts versucht, wissenschaftlich begründete Maßstäbe zur Bestimmung des relativ gleichen Opfers zu entwickeln.

Die sog. *Opfertheorien* gingen davon aus, daß der individuelle Nutzen, der durch die Steuer beschnitten werden soll, eine Funktion der Einkommenshöhe ist, und zwar mit steigendem Einkommen fällt, so daß zur Erzielung einer gleichen Nutzeneinbuße bei steigendem Einkommen die an Steuer abzuführenden Beträge überproportional zunehmen müßten (Details *K. Schmidt*, aaO S. 145 ff.; *Zimmermann/Henke*, Einführung in die Finanzwissenschaft, 4. Aufl. München 1985 S. 126 ff.). Heute ist in der Finanzwissenschaft unbestritten, daß eine wissenschaftliche Ableitung eines EStTarifes mit Hilfe dieser Opfertheorien nicht möglich ist, weil die Annahmen, auf denen diese Theorien aufbauen, keine Gültigkeit beanspruchen können (*K. Schmidt*, aaO S. 146; *Zimmermann/Henke*, aaO S. 132; *Pohmer*, Finanzarchiv 1988 S. 137).

Die Folgerungen, die daraus gezogen werden, sind unterschiedlich. Ein Teil der finanzwissenschaftlichen Autoren ist für die grundsätzliche Aufgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips (zB *Pablke*, Steuerpolitische Grundsatzfragen, Finanzarchiv 1969 S. 42; *K. Littmann*, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, aaO S. 113 ff.). Ein anderer Teil des Schrifttums ist um eine Weiterentwicklung des Prinzips vor allem im Rahmen der sog. Theorie der optimalen Besteuerung bzw. in wohlfahrtstheoretischen Ansätzen bemüht (vgl. die Nachweise bei *Pohmer*, Finanzarchiv 1988 S. 140).

2. Steuerrechtliche Diskussion

541

In der strechtlichen Literatur wurde die finanzwissenschaftliche Diskussion um das Leistungsfähigkeitsprinzip zunächst eher unkritisch rezipiert. Die in Deutschland seit der zweiten Hälfte des vergangenen Jahrhunderts verwirklichte progressive Einkommensbesteuerung wurde als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips angesehen und gerechtfertigt (Nachweise bei *Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 46 f.). Intensivere Auseinandersetzungen provozierte erst die Weimarer Reichsverfassung mit ihrer programmatischen Aussage in Art. 134: „Alle Bürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei“ (hierzu insbesondere *Hensel*, Vj. f. StuFR 1930 S. 441 ff.).

Leistungsfähigkeit als verfassungsrechtliches Prinzip: Die gegenwärtige literarische Befassung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im strechtlichen Schrifttum hat sich hingegen weitgehend von der finanzwissenschaftlichen Diskussion entfernt. Sie ist durch zwei gegensätzliche Strömungen gekennzeichnet.

► *Ablehnung:* Ein Teil der Autoren leugnet die juristische Operationalität des Leistungsfähigkeitsprinzips idR unter Hinweis auf seine Vieldeutigkeit und seine Nichtbeachtung in der Praxis (etwa *Bodenheim*, Der Zweck der Steuern, S. 234 ff.; *Kruse*, StuW 1980 S. 226, 231 ff.; *ders.*, DStJG 5 S. 77 ff.; *H.-W. Arndt*, FS für Mühl, aaO S. 17 ff., 29). *Leisner* sieht im Leistungsfähigkeitsprinzip den normativen Ausdruck einer reinen Tatsachenfeststellung, daß dort mehr genommen werden könne, wo mehr ist. Für ihn ist der Übergang von der *Möglichkeit* zur *Mehrleistung* zum *Leistenmüssen* nichts anderes als die Glorifizierung reiner Gewalt, ein

Instrument der Nivellierung und Egalisierung, von der der Staat ohne Rücksicht auf die Freiheit des einzelnen Gebrauch macht (StuW 1983 S. 97; dagegen *Birk*, StuW 1983 S. 293 und *Franke*, StuW 1984 S. 32).

► *Zustimmung*: Ein anderer Teil des Schrifttums sieht im Leistungsfähigkeitsprinzip ein verfassungsrechtlich vorgegebenes Prinzip, das auf der Basis des GG als Rechtsprinzip zu entfalten ist und der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit Schranken setzt (neben *K. Vogel*, *Kirchhof* und *Lang* vor allem *Tipke* und *Birk*). Nach *Tipke/Lang* (StRecht, 12. Aufl. S. 27 ff.) ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ein sachgerechtes Fundamentalprinzip der Besteuerung, das als ethisches Axiom wissenschaftlich nicht reduzierbar sei. Es entspreche jedoch einer weit verbreiteten Überzeugung. Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei zwar in der Tat unbestimmt und lasse dem Gesetzgeber erheblichen Spielraum, sei aber andererseits nicht unbestimmter als der Gleichheitssatz. Insbesondere als Schutzprinzip habe es relativ scharfe Konturen. Seine Funktion hinsichtlich der Bestimmung der adäquaten Bemessungsgrundlage sei allerdings wichtiger als hinsichtlich des Tarifverlaufes. Dem Gesetzgeber räume das Leistungsfähigkeitsprinzip einen Spielraum ein, doch sei es Aufgabe der Gerichte, speziell des BVerfG, Einzelrichtmaß und Unterprinzipien herauszuarbeiten. Keinen sachgerechten Maßstab biete das Leistungsfähigkeitsprinzip für wirtschaftslenkende Normen; auch müßten Einschränkungen im Hinblick auf das Prinzip der Praktikabilität hingenommen werden.

Nach *Birk* (Leistungsfähigkeitsprinzip; *ders.*, StuW 1983 S. 293) ist der Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips weitgehend offen; er läßt sich zunächst allenfalls negativ bestimmen und muß in einer Abfolge von Wertungen konkretisiert werden (ähnlich schon *Tipke*, StuW 1976 S. 305). Der Konkretisierungsprozeß verläuft nach *Birk* zweistufig: In Primärableitungen (ohne Normsatzqualität) werden Grundwertungen entfaltet; sie betreffen die prinzipielle Besteuerungsgrundlage (StArten), die stl. relevanten Bezugsgrößen (Ist- oder Soll-Leistungsfähigkeit; Nettoprinzip, Berücksichtigung von persönlichen Verhältnissen) und den Tariftyp. Die Primärableitungen spiegeln die jeweiligen gesellschaftlichen Wertvorstellungen wider, so daß zumindest *hic et nunc* der Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers in diesem Bereich gering sei. Anders sei dies bei den Sekundärableitungen, mit denen die konkreten Ausformungen der Primärableitungen in Rechtsnormen erfolgen (Festsetzung der Bemessungsgrundlage, Höhe des Existenzminimums, Umfang des Nettoprinzips, Berücksichtigung von familiären Lasten, konkreter Tarifverlauf). Schwierigkeiten bei der Entfaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips ergeben sich aus zwei Gründen: Das Prinzip gelte von vornherein nur für den Bereich der Lastenausteilung, somit nicht für Steuern oder Steuernormen, die einen Lenkungszweck verfolgen. Die Grenze zwischen beiden Normkategorien sei jedoch fließend. Außerdem entfaltetes Fiskalnormen stets auch Lenkungseffekte, während Lenkungsnormen auch die Lastenverteilung beeinflussen. Nach *Birk* folgt daraus die Notwendigkeit einer doppelgleisigen verfassungsrechtlichen Überprüfung von Steuernormen: die Belastungswirkung sei an den lastenausteilenden Verfassungsnormen, die Gestaltungswirkung an den gestaltungsbegrenzenden Verfassungsnormen zu messen. – Zum anderen sei die Besteuerung nur ein Aspekt der umfassenden finanziellen Beziehungen zwischen Bürger und Staat. Ein auf die Besteuerung allein bezogenes Lastenverteilungsprinzip erscheine fragwürdig, weil durch das Transfersystem die Belastungsrelationen beliebig verändert werden könnten. Eine an der individuellen Leistungsfähigkeit orientierte Lastenverteilungsregel habe danach nicht nur die steuerlichen sondern auch die gegenläufigen vergleichbaren Transferzahlungen (soziale Entlastungen) zu erfassen. Die Bestimmung der öffentlichen Lasten müsse in einem

einheitlichen Transfervhältnis getroffen werden und setze praktisch einen Saldierungsvorgang voraus (*Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 102 ff.).

3. Judikatur des BVerfG

542

Die Judikatur des BVerfG hat das Leistungsfähigkeitsprinzip zwar relativ bald in Zusammenhang mit dem Gleichheitssatz gebracht, konkrete verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung sind aus ihm jedoch nur zögernd abgeleitet worden (zur Entwicklung der Rspr. s. vor allem *K. Vogel*, *StuW* 1984 S. 198 ff.; ferner *Herzog*, *StbJb.* 1985/86 S. 38 ff.):

Dem Beschluß zur Ehegattenbesteuerung v. 17. 1. 57 (BVerfGE 6 S. 55) kann einerseits entnommen werden, daß prinzipiell – im Hinblick auf Art. 6 GG – die *Leistungsfähigkeit des einzelnen* und nicht die des Haushaltes entscheidend sein sollte. Zum anderen kommt zum Ausdruck, daß Differenzierungen nach der Leistungsfähigkeit (etwa Berücksichtigung der Einsparungen durch gemeinsame Haushaltsführung) sachlich gerechtfertigt sind.

Im Urteil v. 24. 6. 58 (BVerfGE 8 S. 51, 68 f.) wird aus dem Gleichheitssatz bereits der *progressive EStTarif* abgeleitet: Eine Privilegierung leistungsfähiger Bürger sei eine unsachliche Differenzierung. Im Bereich des StRechtes widerspreche eine formale Gleichbehandlung von Reich und Arm durch Anwendung desselben StSatzes dem Gleichheitssatz. „Hier verlangt die Gerechtigkeit, daß im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere.“ Ähnlich BVerfGE 32 S. 333 (339) zur Ergänzungsabgabe und BVerfGE 36 S. 66 (72) zum Stabilitätzuschlag.

Objektives Nettoprinzip: Mit der Beziehung zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und objektivem Nettoprinzip befaßt sich das BVerfG erstmals im Beschluß v. 2. 10. 69 zur Kilometerpauschale (BVerfGE 27 S. 58, 67 f.):

„Die Einkommensbesteuerung knüpft generell an die Leistungsfähigkeit des Stpfl. an, während zB im Gegensatz hierzu die Gewerbesteuer als Objektsteuer persönliche Verhältnisse grundsätzlich außer Betracht läßt. Der BM der Finanzen ist hierzu der Auffassung, für die Leistungsfähigkeit eines Stpfl. seien nicht alle, sondern nur die vom Gesetzgeber selbst anerkannten Ausgaben zu berücksichtigen. Demgegenüber steht das vorliegende Gericht auf dem Standpunkt, daß alle Aufwendungen, die ein Arbeitnehmer im Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis macht, allein aus diesem Grund seine StPfl. mindern müßten. Diese Frage braucht hier nicht entschieden werden, da feststeht, daß trotz der Kürzung der Kilometerpauschale das Prinzip der Leistungsfähigkeit im EStRecht erhalten geblieben ist. Zu einer reinen Verwirklichung dieses Prinzips ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verpflichtet.“

Ähnlich heißt es im Urteil zur Abzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen: „Ein Nettoprinzip in dem strikten Sinn, daß der Gesetzgeber jegliche Durchbrechung, für die kein besonderer sachlicher Grund vorliegt, unterlassen müßte, ist dem EStRecht... nicht zu entnehmen“ (BVerfGE 34 S. 103, 115). Dies ergebe sich aus der lückenhaften Verwirklichung des Prinzips im EStG selbst. Die Grenze der Gestaltungsfreiheit wird darin gesehen, daß der Gesetzgeber die Grundstruktur der ESt. und KSt. als Steuern, die auf den von einem bestimmten StSubjekt bezogenen Gewinn ausgerichtet sind, nicht verändern darf. – Eine sachliche Rechtfertigung für die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips verlangt hingegen der Beschluß zur Nichtabsetzbarkeit der Vermögensteuer (BVerfGE 43 S. 1, 8 ff.).

Subjektives Nettoprinzip: Die einschlägigen Aussagen zum subjektiven Nettoprinzip beginnen mit dem Kinderfreibetrags-Beschluß v. 23. 11. 76 (BVerfGE 43 S. 108). Hier wird die Besteuerung direkt mit der StGerechtigkeit und dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Beziehung gesetzt. Es ist

„ein grundsätzliches Gebot der StGerechtigkeit, daß die Besteuerung nach der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird... Auch die nur einzelne Stpfl. tref-

fende Belastung durch Unterhaltsverpflichtungen ist ein besonderer, die Leistungsfähigkeit der Eltern beeinträchtigender Umstand. Deshalb darf der Gesetzgeber diese unabweisbare Sonderbelastung ohne Verstoß gegen die StGerechtigkeit nicht außer acht lassen“ (S. 120).

Das Prinzip der Leistungsfähigkeit wird allerdings als vieldeutig bezeichnet; es brauche auch nicht rein verwirklicht zu werden. Da der Staat Zuwendungen gewähre und bestimmte Abzüge zuerkenne, könne er im übrigen die Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern stl. unberücksichtigt lassen.

Eine ähnliche Haltung nimmt der Beschluß v. 11. 10. 77 (BVerfGE 47 S. 1, 29 f.) zur estl. Berücksichtigung der Kosten einer Hausgehilfin ein.

Entgegengesetzte Folgerungen zieht das Urteil zur Besteuerung alleinstehender Eltern (Halbfamilien) v. 3. 11. 82 (BVerfGE 61 S. 319). Es betont noch einmal nachdrücklich die Bedeutung der Leistungsfähigkeit für das EStRecht. Aus ihr folgt das BVerfG aber jetzt eine Pflicht des Gesetzgebers, zwangsläufige Aufwendungen der Privatsphäre aller Art zu berücksichtigen. Anders als im Kinderfreibetragsbeschluß wird die Auffassung vertreten, daß der den alleinstehenden Eltern erwachsende Aufwand in der tatsächlich entstandenen Höhe als Minderung des Einkommens zu berücksichtigen sei (hierzu *Lang*, StuW 1983 S. 103; *Tipke*, StbKongrRep. 1983 S. 39 ff.; *Zeidler*, StuW 1985 S. 4).

Der Beschluß v. 22. 2. 84 (BVerfGE 66 S. 214) setzt diese Linie fort:

„Es ist ein grundsätzliches Gebot der StGerechtigkeit, daß die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird . . . Aus der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ergibt sich, daß auch solche Ausgaben einkommensteuerrechtlich von Bedeutung sind, die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung – also im privaten Bereich – anfallen und für den Stpfl. unvermeidbar sind . . . Die wirtschaftliche Belastung durch Unterhaltspflichten ist ein besonderer, die Leistungsfähigkeit beeinträchtigender Umstand. Diese unabweisbare Sonderbelastung darf der Gesetzgeber ohne Verstoß gegen die StGerechtigkeit nicht außer acht lassen (S. 223).“

Eine teilweise Berücksichtigung von Unterhaltslasten wird für ausgeschlossen gehalten; vielmehr wird gefolgert, daß der Gesetzgeber für die stl. Berücksichtigung zwingender Unterhaltsverpflichtungen *keine realitätsfremden Grenzen* ziehen darf (hierzu *Vogel*, StuW 1984 S. 200; *Zeidler*, StuW 1985 S. 5; ferner hier § 32 Anm. 162 ff., § 33a Anm. 28 ff.).

Die Beschlüsse des BVerfG v. 4. 10. 84 (BVerfGE 67 S. 290) zu § 33a Abs. 1 EStG, Unterhalt bei geschiedenen Ehegatten (vgl. StuW 1985 S. 76 mit Anm. *Tipke*), sowie v. 17. 10. 84 (BVerfGE 68 S. 143) zur Besteuerung von Halbfamilien (hierzu *Spanner*, StRK-Anm. EStG 1975 Allg. R. 23) bestätigen erneut die verfassungsrechtliche Verankerung des subjektiven Nettoprinzip über den aus dem Gleichheitssatz hergeleiteten Grundsatz der StGerechtigkeit und der Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit:

„Die wirtschaftliche Belastung durch Unterhaltsverpflichtungen ist ein besonderer, die Leistungsfähigkeit beeinträchtigender Umstand. Diese nachweisbare Sonderbelastung darf der Gesetzgeber ohne Verstoß gegen die StGerechtigkeit nicht außer acht lassen. Für die stl. Berücksichtigung zwingender Unterhaltsverpflichtungen darf er deswegen keine realitätsfremden Grenzen ziehen“ (BVerfGE 67 S. 297; 68 S. 152f.; ähnlich BVerfG 1 BvR 54/87 v. 15. 7. 87).

Die Judikatur des BVerfG läßt jedoch auch erkennen, daß dem Gericht als realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltsbelastungen (lediglich) eine Orientierung am sozialhilferechtlich gewährleisteten Existenzminimum (und nicht etwa an der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht) vorschwebt und daß hierbei sowohl staatliche Transferleistungen (speziell Kindergeld) als auch kinderbezogene stl. Entlastungen zu berücksichtigen sind.

BVerfGE 67 S. 290; BVerfG 1 BvR 1166/87 v. 9. 2. 88, StRK EStG 1975 Allg. R. 40 = HFR 1989 S. 270). In diesem Sinne auch BFH IX R 4/83 v. 25. 3. 86, BStBl. S. 603; III B 32/85 v. 26. 6. 87, BStBl. S. 713; III B 101/86 v. 6. 11. 87, BStBl. 1988 S. 134; III R 175/86 v. 22. 7. 88, BStBl. S. 939; III B 12/88 v. 2. 8. 88, BFHE 154 S. 123.

Die Tragweite der BVerfG-Judikatur darf somit nicht überschätzt werden (skeptisch bereits *Herzog*, StJb. 1985/86 S. 40).

4. Stellungnahme

543

Das Leistungsfähigkeitsprinzip, verstanden als stl. Lastverteilungsregel, die sich an der Zahlungsfähigkeit der einzelnen orientiert, ist als solches kein Verfassungsprinzip (anders in manchen ausländischen Verfassungen, s. *Tipke*, StuW 1988 S. 271). Für die ESt. ergibt sich die Gültigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips jedoch zunächst aus Art. 106 GG, der die ESt. als Typus in der Ausgestaltung des traditionellen dt. EStRechts in den StKatalog der Finanzverfassung aufnimmt (*Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn*, § 2 Rdnr. A 68 ff. u. 150 ff.; *K. Vogel*, DStJG 12 S. 142 f.). Im übrigen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem Gleichheitssatz herzuleiten. Es betrifft allerdings nicht primär die horizontale sondern die vertikale Gleichmäßigkeit der Besteuerung: Das Leistungsfähigkeitsprinzip soll Richtlinien für eine sachgerechte Differenzierung zwischen Stpfl. in unterschiedlichen Positionen liefern. Hierbei sind verfassungsrechtliche Grundwertungen zu beachten, die sich vor allem aus der Eigentumsgewährleistung, der Sozialstaatlichkeit, dem Schutz von Ehe und Familie und der Erwerbsfreiheit ableiten lassen. Aus ihnen folgt, daß sachgerechte Maßstäbe für die Differenzierung der EStBelastung nicht Kriterien wie Geschlecht, Herkunft oder gesellschaftliche Stellung sind, sondern primär die Verfügungsmöglichkeit über erworbenes Einkommen. Dem Gesetzgeber sind damit verfassungskräftige Wertungen für die Ausgestaltung des EStRechts vorgegeben, die einerseits Schranken bedeuten, dh. bestimmte Lösungen ausschließen, andererseits bestimmte Gestaltungen gebieten können (zB Berücksichtigung von erwerbs- oder existenzsichernden Aufwendungen), im allgemeinen aber, sofern nicht besondere Grundwertungen des GG eingreifen, einen weiten Spielraum lassen. Zu einer perfektionistischen Berücksichtigung aller leistungsfähigkeitsrelevanten Indikatoren ist der Gesetzgeber nicht verpflichtet; sie kann sogar verfassungsrechtlich problematisch sein, weil (wenn) sie andere grundrechtliche Werte zu beeinträchtigen geeignet sind (etwa die Rechtsicherheit durch Intransparenz oder Inpraktikabilität). Jedenfalls ist der Gesetzgeber aber verpflichtet, konsistente, widerspruchsfreie Lösungen zu verwirklichen.

Grundsätzlich ist das so verstandene Leistungsfähigkeitsprinzip bei der ESt. zunächst isoliert zur Anwendung zu bringen. Auf die Effekte sonstiger direkter Steuern (zB VSt., ErbSt.) wird dabei aber jedenfalls Bedacht genommen werden müssen. Hingegen hätte eine umfassende Berücksichtigung der Effekte, die andere (speziell indirekte) Steuern oder Staatsleistungen auf die Zahlungsfähigkeit haben, wohl eine Entwertung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Schranke des StEingriffs zur Folge: die individuelle Budgetinzidenz ist nicht meßbar, estl. könnte jede beliebige Belastungsregel unter Hinweis auf die Effekte von anderen Steuern oder von Staatsleistungen gerechtfertigt werden. Eine „Saldierung“ solcher Effekte erscheint nur dort gerechtfertigt und allenfalls geboten, wo der estl. Eingriff und die außerstl. Maßnahmen demselben Bezugssystem angehören (zB Kindergeld und Kinderfreibetrag).

Einstweilen frei.

544, 545

VI. Übermaßverbot (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit)

Schrifttum: v. Krauss, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, Hamburg 1955; Lerebe, Übermaß und Verfassungsrecht, Köln etc. 1961; Pesendorfer, Das Übermaßverbot als rechtliches Gestaltungsprinzip, Österr. Z. f. öff. Recht 1977 S. 265; Hirschberg, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, Göttingen 1981; Ruppe, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft u. Wirtschaft u. seine Schranken in den Grundrechten, Gutachten 8. Österr. Juristentag, Wien 1982 S. 70 ff.

Das Übermaßverbot (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit) verbietet Gesetzgebung und Verwaltung einerseits, Maßnahmen zu treffen, die zur Erreichung des angestrebten Zweckes nicht erforderlich (nicht tauglich) sind, es verbietet andererseits unverhältnismäßige Eingriffe, dh. Eingriffe, die für die Betroffenen Nachteile auslösen, die außer Verhältnis zum angestrebten Zweck stehen. Das Übermaßverbot ist als verfassungsrechtlich verankertes Prinzip anzusehen; es wird zT aus Art. 2 GG (Forsthoff, Lb. d. VerwRechts I, 10. Aufl. 1973 S. 71), zT aus dem Rechtsstaatsprinzip hergeleitet (BVerfGE 17 S. 306, 313; 30 S. 250, 263; 48 S. 102, 115 f.; Erichsen/Martens, Allg. VerwRecht, 8. Aufl. 1988 S. 211; Tipke/Lang, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 54), teils wird es auf den Gleichheitssatz (K. Vogel, JbFStR 1968/69 S. 234) bzw. auf die Eigentumsgarantie gestützt (v. Arnim, VVDStRL 39, 1981 S. 326).

Das Übermaßverbot verbietet jedenfalls Steuern mit generell erdrosselnder Wirkung (vgl. BVerfGE 31 S. 8, 23). Sofern es nur im Einzelfall zu einer unverhältnismäßigen StBelastung kommt, zwingt es uU zu einem StErlaß im Billigkeitsweg (BVerfGE 48 S. 102, 115 f.). – Nach Söbn ist aus dem Übermaßverbot ein Besteuerungsverbot für das Existenzminimum abzuleiten: ein StEingriff trotz fehlender Leistungsfähigkeit sei jedenfalls übermäßig (Finanzarchiv 1988 S. 167). In besonderem Maße ist der Gesetzgeber bei der Verfolgung außerfiskalischer Ziele im StRecht an das Übermaßverbot bzw. den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gebunden: Soweit der Gesetzgeber mit stl. Maßnahmen konkrete finanz- oder wirtschaftspolitische Ziele verfolgt, müssen die dafür eingesetzten Mittel in einem angemessenen Verhältnis zum angestrebten Zweck stehen (glA etwa Weber-Fas, Allg. StRecht, 1979 S. 45; Tipke/Lang, aaO). Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gilt nicht nur für belastende strectliche Lenkung sondern auch für subventionsartige StVergünstigungen (K. Vogel, FS für Ipsen, Tübingen 1977 S. 552 f.; v. Arnim, aaO S. 326, 328; Tipke/Lang, aaO S. 631).

VII. Schutz der Ehe und Familie

Schrifttum: Wacke, Die Beweislast der Familienunternehmen in StSachen, München/Berlin 1966; Schmidt-Bleibtreu/Klein, StRecht unter Verfassungskontrolle, Herne/Berlin 1966 S. 119 ff.; Spanner, Der StBürger und das BVerfG, Berlin 1967 S. 142 ff.; Schmidt-Bleibtreu, Strectliche Behandlung von Ehe und Familie, DStZ 1972 S. 201; Görlich, Die strectliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen, Berlin 1979 S. 24 ff.; Lang, Familienbesteuerung, StuW 1983 S. 103; Tipke/Lang, Zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1984 S. 127; Zeidler, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen, StuW 1985 S. 1; Kirchhof, Ehe und Familie im staatl. und kirchl. StRecht, Essener Gespräche 21, Münster 1986; Pezzer, Verfassungsrechtl. Perspektiven der Familienbesteuerung, FS für Zeidler, Berlin/New York 1987 S. 757; Franz Klein, Ehe und Familie im StRecht als verfassungsrechtl. Problem, ebendort S. 773; Pezzer, Familienbesteuerung und GG, StuW 1989 S. 219.

S. ferner Schrifttum zum Leistungsfähigkeitsprinzip vor Anm. 540. Schrifttum zur Reform der Familienbesteuerung vor Anm. 5 u. 72.

„Ehe und Familie stehen unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung“ (Art. 6 Abs. 1 GG). Die Vorschrift enthält eine Institutsgarantie, ein Grundrecht auf Schutz vor störenden Eingriffen des Staates, und eine wertentscheidende Grundsatznorm für das ganze, Ehe und Familie betreffende Recht (BVerfGE 24 S. 135). Für das StRecht ist vor allem die letztere Funktion von praktischer Bedeutung geworden: Sie begrenzt das Ermessen des StGesetzgebers. Als grundsätzliche Wertentscheidung ist Art. 6 stärker als der Gleichheitssatz, so daß einschlägige Normen grundsätzlich nur an Art. 6 Abs. 1 und nicht an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen sind (s. Anm. 534). Art. 6 Abs. 1 GG umschließt positiv die Aufgabe des Staates, Ehe und Familie durch geeignete Maßnahmen zu fördern, und negativ das Verbot für den Staat, die Ehe zu schädigen oder sonst zu beeinträchtigen (BVerfGE 6 S. 55, 74 f.; 32 S. 260, 267).

Konkret folgt aus Art. 6 Abs. 1 GG das Verbot einer an die Eheschließung bzw. die Familie anknüpfenden Mehrbelastung oder sonstigen nachteiligen Sonderbehandlung (*Diskriminierungsverbot*): Ehegatten haben Anspruch darauf, nicht allein deshalb, weil sie verheiratet sind, gegenüber Ledigen benachteiligt zu werden (BVerfGE 6 S. 55, 75; 9 S. 237, 247; 32 S. 260, 267 f.; 47 S. 1, 19), doch argumentiert das BVerfG im Bereich der stl. Behandlung in diesem Zusammenhang eher mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Anm. 542).

Zulässig sind hingegen begünstigende Regelungen, ferner Regelungen, die nur in ganz bestimmten Fällen die unbeabsichtigte Nebenfolge haben, sich als Beschwer der Ehe auszuwirken. Der Gesetzgeber ist auch nicht gehindert, an die Ehe wirtschaftliche Rechtsfolgen zu knüpfen, soweit dies der Natur des geregelten Lebensgebietes entspricht (BVerfGE 6 S. 55, 75). Ebenso wenig ist er verpflichtet, eine Begünstigung, die er Unverheirateten aus bestimmten sachlichen Gründen gewährt, auch Ehegatten zu gewähren, bei denen diese Gründe nicht vorliegen (BVerfGE 14 S. 34, 40 f.).

Andererseits wird der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum insofern beschränkt, als der Gesetzgeber Gründe der Praktikabilität (Zweckmäßigkeit) nicht höher stellen darf als die aus Art. 6 Abs. 1 GG herauszulesenden verfassungsrechtlichen Wertentscheidungen. Unzulässig sind aus diesem Grund Regeln, die bei Ehegatten unwiderlegbar von einer StUmgehungsabsicht ausgehen (BVerfGE 26 S. 321; 29 S. 104, 118), aber auch solche, die von der – widerlegbaren – Vermutung ausgehen, Ehegatten verfolgten gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen (BVerfGE 69 S. 188, 205 = HFR 1985 S. 379, 380). Das gleiche muß für eine vom BFH aufgestellte Vermutung dieses Inhalts gelten (BVerfG, aaO). In diesem Sinne auch BFH VI R 127/81 v. 14. 6. 85, BStBl. 1986 S. 62 (Änd. d. Rspr.). Das Diskriminierungsverbot des Art. 6 wird nach Auffassung des BVerfG hingegen nicht verletzt, wenn bei Verträgen zwischen Angehörigen an den Nachweis der Ernstlichkeit des Vertragsabschlusses strenge Anforderungen gestellt werden und die Einhaltung der Formvorschriften des bürgerlichen Rechts gefordert wird (BVerfGE 9 S. 237, 245; Beschluß 1 BvR 1406/84 v. 20. 11. 84, HFR 1985 S. 283; s. dazu auch Anm. 459). – Unter dem Aspekt des Art. 6 uE problematisch BFH IV R 225/85 v. 14. 4. 88, BStBl. S. 670: bei den Partnern einer nicht-ehelichen Lebensgemeinschaft seien die für Angehörigenverträge entwickelten Grundsätze nicht anzuwenden, weil kein gleichwertiger Interessengleichklang bestehe.

Die verfassungsrechtliche Verpflichtung zur stl. Berücksichtigung familiärer Unterhaltsverpflichtungen hat das BVerfG hingegen primär oder ausschließlich auf das Leistungsfähigkeitsprinzip (StGerechtigkeit) gestützt; s. hierzu Anm. 542.

VIII. Eigentumsgarantie

Schrifttum: *Roth*, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner GG, Heidelberg 1958; *Dißmann*, Die durch Art. 14 GG gebotene Grenze der Erhebung öffentlicher Abgaben, Diss. Freiburg 1964; *Faebling*, Die Eigentumsgewährleistung durch Art. 14 des GG als Schranke der Besteuerung, Diss. Hamburg 1965; *Friedrich Klein*, Eigentums- und Besteuerung, StuW 1966 Sp. 433; *Friauf*, StGesetzgebung und Eigentums- und Besteuerung, JurA 1970 S. 298; *Rüfner*, Die Eigentums- und Besteuerung, DVBl 1970 S. 881; *Vogel/Walter*, Bonner Komm. zum GG (Zweitbearbeitung, 1971), Art. 105 Rz. 139; *Friauf*, Eigentums- und Besteuerung, Geldentwertung und StRecht, StbJb. 1971/72 S. 425; *Papier*, Die Beeinträchtigung der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 11 (1972) S. 483; *von Bockelberg*, Die Eigentums- und Besteuerung des Art. 14 des GG als Grundlage des freiheitlichen und sozialen Rechtsstaates und die mögliche Aushöhlung dieser Garantie durch das StRecht, BB 1973 S. 669; *Schenke*, Besteuerung und Eigentums- und Besteuerung, in Mainzer FS für H. Armbruster, Berlin 1976 S. 177; *Friauf*, Substanzeingriff durch Steuer-Kumulation und Eigentums- und Besteuerung, StuW 1977 S. 59; *ders.*, Eigentums- und Besteuerung, DÖV 1980 S. 480; *Papier*, Besteuerung und Eigentum, DVBl. 1980 S. 787; *Franz Klein*, Eigentums- und Besteuerung, BayVBl. 1980 S. 527; *Schmidt-Bleibtreu/Schäfer*, Besteuerung und Eigentum, DÖV 1980 S. 489; *K. Vogel*, Lenkungssteuern und Eigentums- und Besteuerung, BayVBl. 1980 S. 523; *R. Wendt*, Besteuerung und Eigentum, NJW 1980 S. 2111; *Birké*, Besteuerung und Eigentum, StuW 1980 S. 361; *Kirchhof* und *v. Arnim*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981); *Draschka*, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, Heidelberg 1982; *Kirchhof*, Gutachten F 57. DJT Mainz, München 1988; *Friauf*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG 12 Köln 1989 S. 3, 19 ff.

Art. 14 GG gewährleistet das Eigentum und das Erbrecht als Grundrechte. Er räumt einerseits dem Bürger ein verfassungskräftiges Recht auf Achtung und Nichtbeeinträchtigung seines Eigentums durch den Staat ein (Individualgarantie), andererseits gewährleistet er das private Eigentum als Rechtsinstitut (Institutsgarantie) und trifft damit grundsätzlich eine wirtschaftsverfassungsrechtliche Aussage (*Mannz/Dürig/Herzog*, GG, Art. 14 Rz. 3 und 4).

Das Verhältnis von Eigentums- und Besteuerung ist – trotz intensiver theoretischer Bemühung, die ihren Niederschlag in einem schwer überschaubaren Schrifttum gefunden hat – nach wie vor nicht vollständig geklärt.

Die Rechtsprechung:

► *Die ältere Rspr. des BVerfG* tendierte zunächst dazu, jegliche Relevanz der Eigentums- und Besteuerung des Art. 14 GG für die Besteuerung zu leugnen. Im Investitionshilfeurteil findet sich die lapidare Aussage:

„Wenngleich der Umfang der durch Art. 14 GG geschützten Objekte in Schrifttum und Rechtsprechung umstritten ist, besteht doch Einmütigkeit darüber, daß Art. 14 GG nicht das Vermögen gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schützt. Solche Geldleistungspflichten, wie sie das Investitionshilfegesetz vorsieht, berühren nicht die Eigentums- und Besteuerung des Grundgesetzes“ (BVerfGE 13 S. 261). Ebenso BVerfGE 4 S. 7, 17; 8 S. 274, 330; 10 S. 89, 116; 10 S. 354, 371; 11 S. 105, 126; 14 S. 221, 241.

Die folgende Judikatur schränkt ein: Die Auferlegung von Geldleistungen lasse zwar die Eigentums- und Besteuerung prinzipiell unberührt, ein Verstoß gegen Art. 14 GG könnte aber „allenfalls dann in Betracht kommen, wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen“ (BVerfGE 19 S. 119, 129; 19 S. 253, 268; 23 S. 288, 315; 27 S. 111, 131; 29 S. 402, 413). Gelegentlich wird in diesem Zusammenhang von Erdrosselungswirkung (BVerfGE 30 S. 250, 272) oder von Konfiskation gesprochen (BVerfGE 23 S. 288, 315). Der offensichtliche Widerspruch dieser Entscheidungen, die notwendigerweise eine prinzipielle Relevanz des Art. 14 für die StGe-

setzungsbegründung voraussetzen, zum Investitionshilfeurteil, das eine solche Relevanz schlechthin leugnete, wird nicht aufgeklärt.

► *Die Rspr. des BFH*: Der BFH ist dieser Rspr. gefolgt:

BFH V z 134/51 U v. 20. 3. 52, BStBl. S. 140; VII B 18/55 S v. 14. 1. 59, BStBl. S. 126; I 162/59 S v. 11. 7. 61, BStBl. S. 407; III 237/58 U v. 26. 4. 63, BStBl. S. 413; III 186/64 U v. 30. 7. 65, BStBl. S. 574.

► *Die jüngere Rspr. des BVerfG* zeigt Ansätze zu einer Neuorientierung. Das BVerfG verwendet nunmehr wiederholt Wendungen wie „auch soweit stl. Eingriffe an Art. 14 GG zu messen sind“ bzw. „soweit Art. 14 GG Prüfungsmaßstab ist“ (vgl. insbes. Beschluß des Vorprüfungsausschusses v. 27. 10. 75, B 1975 S. 2209; hierzu die Analyse von *Friauf*, StW 1977 S. 59 ff.). Nach BVerfGE 63 S. 343 (368) ist verfassungswidrig „zumindest“ die erdrosselnde, konfiskatorische Steuer. Ob weitere Grenzen der Besteuerung aus Art. 14 GG folgen, wird ausdrücklich offengelassen.

In der Besteuerungswirklichkeit ist die Eigentumsgarantie bisher ohne Bedeutung geblieben: Die vom BVerfG aufgestellten Extremgrenzen bleiben Theorie, sie haben bisher noch kein einziges Mal in der Praxis gegriffen (vgl. *Druschka*, S. 27 f.; *Friauf*, StbJb. 1971/72 S. 427; skeptisch auch *ders.*, DStJG 12 S. 19 ff.). Sie sind auch nicht geeignet, die dogmatische Einsicht in die Zusammenhänge zu vertiefen. Letztlich läuft der Standpunkt des BVerfG auf die Interpretation hinaus, den Eigentumsschutz – unter Beachtung der Wesensgehaltssperre – nur „nach Maßgabe der Gesetze“ zu gewähren.

Das Schrifttum thematisiert das Problem auf unterschiedlichen Ebenen. Global betrachtet besteht zwischen Besteuerung und Eigentumsschutz kein Widerspruch sondern ein Verhältnis der Komplementarität. Die verfassungsrechtliche Garantie des privaten Eigentums setzt einen finanziell handlungsfähigen Staat und damit Besteuerung voraus (so vor allem *Kirchhof*, passim; ähnlich v. *Arnim*, VVDStRL 39). Aus der Sicht des einzelnen StPfl. stellt sich Besteuerung hingegen als Eingriff in das Eigentum dar. Daß Art. 14 GG hierfür eine Eingriffsschranke bildet, ist heute wohl hM.

Vgl. zB *Vogel/Walter*, Bonner Kommentar, Art. 105 Rz. 139; *Friauf*, StGesetzgebung und Eigentumsgarantie, JurA 1970 S. 298 ff., 310 f.; die Referate von *Kirchhof* und von *Arnim*, VVDStRL 39 S. 215 ff. u. 287 ff.; *Birk*, StW 1980 S. 361; *Weber-Fas*, Allg. StRecht, S. 58. Zur Gegenmeinung s. die Nachweise bei *Friauf*, DStJG 12 S. 23.

Der Widerspruch, der zwischen einer Gewährleistung des Eigentums einerseits und der Besteuerung andererseits besteht, wird auf verschiedene Weise zu überbrücken versucht. ZT wird die Auffassung vertreten, daß die Sozialbindung des Eigentums sich auch auf die Frage der Abgabenerhebung erstreckt. „Eigentum verpflichtet“ auch unter stl. Aspekt (*Vogel/Walter*, Art. 105 Rz. 141; ebenso *Mannz/Dürig/Herzog*, Art. 14 Rz. 51). Es gehöre zum gesetzlich zu konkretisierenden Inhalt des Eigentums, daß es nach Maßgabe der Gesetze der Besteuerung unterworfen ist (*Vogel/Walter*, aaO).

Denkbar ist es aber auch, die Verbindung zwischen StRecht und Eigentumsschutz in Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG zu suchen: Die Berechtigung des Gesetzgebers, Inhalt und Schranken des Eigentums näher zu bestimmen, umfaßt auch die Entscheidung über die Belastung mit Steuern (*Herzog*, StbJb. 1985/86 S. 31; *Friauf*, DStJG 12 S. 24).

Bisher ungeklärt sind die konkreten Folgerungen und Grenzen, die sich aus Art. 14 Abs. 1 GG für das Ausmaß der Besteuerung ergeben, sieht man von der – unbestrittenen, aber letztlich nichtssagenden – These ab, daß Art. 14 vor konfiskatorischer und erdrosselnder Besteuerung, vor der Vernichtung der StQuelle schütze. *Kirchhof* nimmt eine Verletzung des Art. 14 an, wenn ein StGesetz die

Eigentumsfreiheit unangemessen beschränkt (VVDStRL 39 S. 233). Er differenziert folgerichtig nach der Sozialpflichtigkeit der betroffenen StGegenstände und unterscheidet zwischen zuerworbenem, ruhendem und verwendetem Eigentum (aaO S. 246; ähnlich Gutachten 57. DJT S. 14 ff.). Steuern auf die Eigentumsverwendung stoßen nach ihm auf geringere verfassungsrechtliche Bedenken als die Steuern auf den Eigentumsbestand. *Weber-Fas* leitet positiv aus Art. 14 den Anspruch ab, daß dem Bürger nach Besteuerung ein angemessener Betrag seines Vermögens und seiner Arbeit verbleiben müsse (Allg. StRecht, S. 58). Nach *Söbn* ist aus Art. 14 ein Besteuerungsverbot für das Existenzminimum abzuleiten (Finanzarchiv 1988 S. 165 f.).

Weitergehende Folgerungen sind umstritten. Dazu gehört der Versuch, die Eigentumsgarantie als Begrenzung nicht nur des individuellen StEingriffs sondern der kumulierten Gesamtbelastung des einzelnen wirksam werden zu lassen (hierzu *Kirchhof*, VVDStRL 39 S. 239 f.; *Friauf*, DStJG 12 S. 8 f.), der Versuch, aus Art. 14 einen Begrenzungsmaßstab für die Höhe der Staatsausgaben (Staatsquote) zu gewinnen (v. *Arnim*, VVDStRL 39 These 6; zur Kritik s. die Diskussion hierzu; Darstellung bei *Birke*, StuW 1980 S. 364 ff.) oder der Versuch, aus der Eigentumsgarantie maximale StSätze oder einen konkreten Tarifverlauf bei der ESt. abzuleiten (*Draschka*, S. 179 ff.).

549

IX. Berufsfreiheit

Schrifttum: *Schmidt-Bleibtreu*, Sonderbesteuerung des Werkfernverkehrs verfassungsgemäß, B 1963 S. 812; *Rupp*, Das Grundrecht der Berufsfreiheit, NJW 1965 S. 993; *Schmidt-Bleibtreu*, Berufsfreiheit und StRecht, B 1966 S. 1148; *Framheim*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit interventionistischer StGesetze im Hinblick auf Art. 12 Abs. 1 GG, Diss. Köln 1971; *Schmidt-Bleibtreu/Klein*, StRecht unter Verfassungskontrolle, Herne/Berlin 1972 S. 152 ff.; *Selmer*, StInterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt/M. 1972 S. 244 ff.; *Papier*, Die Beeinträchtigung der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 11 (1972) S. 483; *Benda*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStZ 1973 S. 49; *Seetzen*, Wirtschaftslenkende Steuern und Berufsfreiheit, NJW 1974 S. 1222; *H. Weber/Crexelius*, Die Rspr. des BVerfG zum Verhältnis von Art. 12 GG und Besteuerung, FS für Friedr. Klein, München 1977 S. 542; *H.-P. Schneider* und *H. Lecheler*, Artikel 12 GG – Freiheit des Berufes und Grundrecht der Arbeit, VVDStRL 43 (1985). – S. ferner die Komm. zu Art. 12 GG.

Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistet sowohl die Freiheit der Berufswahl als auch die Freiheit der Berufsausübung. Es handelt sich um unmittelbar anwendbares Recht, das in erster Linie gegen Eingriffe des Staates in die individuelle Sphäre gerichtet ist (*Maunz/Dürig/Herzog*, GG, Art. 12 Rz. 2, 3). Die Freiheit der Berufsausübung steht unter Gesetzesvorbehalt. Die Berufsausübung kann beschränkt werden, soweit vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls dies zweckmäßig erscheinen lassen (*Maunz/Dürig/Herzog*, Art. 12 Rz. 32).

Der besondere Freiheitsraum, den Art. 12 Abs. 1 GG sichern will, wird nicht nur durch Vorschriften berührt, die die berufliche Betätigung unmittelbar zum Gegenstand haben, sondern auch durch Vorschriften, die infolge ihrer tatsächlichen Auswirkungen geeignet sind, die Freiheit des Berufes mittelbar zu beeinträchtigen. Dies können auch StGesetze sein. Sie sind an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, wenn sie infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung des Berufes stehen und in ihrer tatsächlichen Auswirkung (somit objektiv) geeignet sind, diese zu beeinträchtigen (BVerfGE 13 S. 181, 186; 16 S. 147, 162 f.; 26 S. 1, 12; 42 S. 374, 384 f.; 47 S. 1, 21).

Bei allgemeinen StGesetzen fehlt es nach Auffassung des BVerfG in aller Regel an diesen Voraussetzungen. Sie knüpfen als Normen mit einem unspezifischen

Adressatenkreis ohne unmittelbare Beziehung zu einem Beruf an generelle Merkmale wie Gewinn, Ertrag, Umsatz oder Vermögen an. Das gelte auch für das EStG, das undifferenziert unter anderem Einkünfte aus erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit und sonstige Einkünfte erfasse (BVerfGE 47 S. 1, 21; kritisch hierzu *Friauf*, DStJG 12 S. 25 f.).

Das BVerfG hat eine berufsregelnde Tendenz hingegen für stl. Vorschriften bejaht, die gerade die Erlangung der Erlaubnis zur Ausübung eines bestimmten Berufes als stbegründenden Tatbestand enthalten, also die Berufszulassung und Berufsaufnahme mit wirtschaftlichen Nachteilen verbinden (BVerfGE 13 S. 181, 186 f.).

Eine verfassungsrechtlich beachtliche Einwirkung auf die Freiheit der Berufswahl ist aber nach der Rspr. nur anzunehmen, wenn die Steuer ihrer objektiven Gestalt und Höhe nach es dem betreffenden Berufswerber in aller Regel wirtschaftlich unmöglich macht, den gewählten Beruf zur Grundlage seiner Lebensführung zu machen (BVerfGE 13 S. 181, 186 f.; 16 S. 147, 163). Die Verletzung des Grundrechtes wurde bisher stets verneint (BVerfGE 13 S. 181 und 29 S. 327; Schankerlaubnissteuer; 16 S. 147; Sonderbesteuerung des Werkfernverkehrs; 47 S. 1: kein Abzug der Aufwendungen für eine Hausgehilfin als Betriebsausgaben/Werbungskosten).

Nach BVerfGE 22 S. 380 ist auch die Verpflichtung der Banken zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer eine zulässige Berufsausübungsregelung nach Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG (und nicht etwa eine verbotene Zwangsarbeit nach Art. 12 Abs. 2); sie ist durch Erwägungen des Gemeinwohles gerechtfertigt und stellt weder eine unangemessene noch eine unzumutbare Belastung dar.

C. Nominalwertprinzip und Einkommensteuer

550

Schrifttum: *Henninger*, Der BFH und die Kaufkraftentwertung, B 1965 S. 1156; *Jüsgen*, EStFreiheit der Entwertungsrate bei Sparzinsen indiskutabel?, FR 1965 S. 242; *W. Müller*, Anpassung der Besteuerung an den gesunkenen Geldwert, FR 1965 S. 379; *Weisse*, Geldentwertung und Rechtsprechung, DStR 1965 S. 716; *Feuerbaum*, Nominelle und substantielle Kapitalerhaltung in Handels- und StRecht, B 1966 S. 509; *Hartz*, StRecht und Geldentwertung, B 1967 S. 1912; *Vangerow*, Berücksichtigung der Geldentwertung?, StuW 1968 Sp. 347; *Littmann*, Keine Berücksichtigung der Geldentwertung bei der Besteuerung von Zinsen, FR 1968 S. 195; *Flämig*, Die Berücksichtigung der schleichenden Geldentwertung im StRecht, StKongrRep. 1969 S. 425; *Steinberg*, Nominalwertprinzip, StbJb. 1971/72 S. 309; *Friauf*, Eigentumsgarantie, Geldentwertung und StRecht, StbJb. 1971/72 S. 425 ff.; *Gemper*, Geldentwertung, Nominalwertprinzip und Besteuerung, BB 1972 S. 761; *Hartz*, Probleme der Geldentwertung und ihre Auswirkungen im StRecht, FR 1972 S. 473; *Stuhrmann*, Ist die Besteuerung von Geldvermögenserträgen verfassungswidrig?, BB 1972 S. 1438; v. *Arnim*|*Borell*|*Schelle*, Geldentwertung und StRecht, Bad Wörishofen 1973; *Franzen*|*Meyer*|*Ziemer*, Nominalwertprinzip, Geldentwertung und Besteuerung, Inst. FuSt. Brief 134, Bonn 1973; *Mennel*, Geldentwertung und Einkommensbesteuerung im internationalen Vergleich, IWB F. 10 Gr. 2 S. 269 ff., 753 ff.; v. *Arnim*, StRecht bei Geldentwertung, BB 1973 S. 621; v. *Bockelberg*, Die Ertragsbesteuerung auf der Basis des Nominalwertprinzips und die Eigentumsgarantie, BB 1973 S. 673; v. *Wallis*, Geldwertänderung und StRecht, B 1973 S. 842; *Hartz*, Auswirkungen der Geldentwertung im StRecht und auf die Vermögensbildung – Notwendigkeit und Möglichkeiten eines Ausgleichs, B 1973 S. 1519; *Eckhardt*, Steuer und Geldwertschwund, DStR 1973 S. 487; *Beisse*, Geldentwertungsfragen in der StRechtsprechung, Inf. 1973 S. 337; *Bierle*, Inflation und Steuern, Berlin 1974; *Kröger*, Verfassungswidrige Besteuerung von Kapitalzinsen in der Inflation, NJW 1974 S. 2305; *Merker*, Der Kaufkraftschwund der DM als Rechtsproblem der Gewinnbesteuerung, B 1974 S. 496; *Möllhoff*, Die Besteuerung nomineller Erträge bei Geldentwertung, B 1974 S. 2219; *Beisse*, Über Wesen und Tragweite des Nominalwertprinzips, FR 1975 S. 472;

Friauf, Besteuerung von Kapitaleinkünften und Geldentwertung, *StuW* 1975 S. 260; *Grube*, Zur Anpassung des EStG an die Geldentwertung, *DStZ* 1975 S. 12; *Heinze*, Auswirkungen der Inflation auf das StRecht?, *BB* 1975 S. 1496; *L. Müller*, Inflation und Steuern, *StKongr-Rep.* 1975 S. 373; *Spanner*, Steuer und Geldentwertung – Verfassungsprobleme, *DStR* 1975 S. 475; *Strobel*, Erfolgsteuerwirkungen bei Inflation und Konsequenzen für die StReform, *B* 1975 S. 2045; *v. Wallis*, Geldentwertung und Besteuerung, *DStR* 1975 S. 271; *Ritter*, Auswirkungen der Inflation auf das StRecht, *DStZ* 1976 S. 331; *Friauf*, Zur rechtlichen Problematik der Besteuerung von Zinsen bei laufender Geldentwertung, in: *Kaufkraftschwund und Besteuerung*, Düsseldorf 1977 S. 113; Inflation und Besteuerung, *CDFI* vol. 61 a, Rotterdam 1977; *Feuerbaum*, Zur Überprüfung der Einkommensbesteuerung bei Geldentwertung durch das BVerfG, *B* 1977 S. 1373; *Friauf*, Berücksichtigung der Geldentwertung im StRecht, *StbJb.* 1977/78 S. 50; *Paulick*, Nominalwertprinzip und StRecht, in *FS* für v. d. Heyde, Berlin 1977 S. 1081; *v. Arnim*, Die Besteuerung der Zinsen bei Geldentwertung, *Schriftenreihe des Karl Bräuer Institutes* H. 40, Wiesbaden 1978; *Bopp*, Die Bedeutung des Nennwertprinzips für die Problematik der Kapitalzinsbesteuerung, *DStR* 1978 S. 183; *Froese*, Geldentwertung und Einkommensbesteuerung, *FR* 1978 S. 101; *Kohler*, Besteuerung bei Inflation, Wiesbaden 1978; *Kräger*, Die ungerechte Besteuerung der Kapitalzinsen nach ihrem Nennwert in der Inflation, *JZ* 1979 S. 631; *Schmidt-Bleibtreu*, Nominalwertprinzip verfassungsgerichtlich bestätigt, *Inf.* 1979 S. 241; *K. Vogel*, Urteils-Anm., *NJW* 1979 S. 1158; *Gurtner*, Inflation, Nominalwertprinzip und EStRecht, *Bern/Stuttgart* 1980; *Ossola*, Die Besteuerung des gewerblichen Gewinnes bei einer schleichenden Inflation, Düsseldorf 1981; *Schneider*, Kritische Anmerkungen zur Bilanzauffassung des BFH, *StbJb.* 1981/82 S. 175; *Grotherr*, Die Scheingewinnbesteuerung im internat. Vergleich, *Baden-Baden* 1988; *Stern*, Inflationsbedingte heimliche StErhöhungen beim bisherigen und beim neuen EStTarif T 90, *DStZ* 1989 S. 576; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn*, § 2 Rdnr. A 102 ff.

Nach dem Nominalwertprinzip ist eine Geldeinheit unabhängig von der Entwicklung der Kaufkraft im Zeitablauf stets mit einer Geldeinheit gleichzusetzen; maßgebend ist der nominelle Wert der Geldeinheit (Mark = Mark) und nicht ihre reale Kaufkraft.

Das Nominalwertprinzip ist ein tragendes Ordnungsprinzip der geltenden Rechts- und Wirtschaftsordnung. Es steht allerdings nicht im Verfassungsrang. *BVerfGE* 50 S. 57; *BFH* IV 300/64 v. 27. 7. 67, *BStBl.* S. 690, 695; VIII R 95/72 v. 14. 5. 74, *BStBl.* S. 572, 576; IV R 156/77 v. 17. 1. 80, *BStBl.* S. 434; *BVerwGE* 41 S. 1, 5; *BGHZ* 61 S. 31, 38.

Auch das EStRecht beruht auf dem Nominalwertprinzip (*BFH* VIII R 95/72, aaO). Eine Minderung der Kaufkraft des Geldes führt daher zu einer Veränderung der Belastungsfunktion der ESt., und zwar sowohl durch die Verzerrung der Bemessungsgrundlage als auch durch die Realwertminderung der Tarifstufen. Um diese Veränderungen auszuschalten, bedürfte es umfangreicher Anpassungsmaßnahmen (Einzelheiten s. Anm. 39).

Das geltende EStRecht kennt Maßnahmen der Inflationsberücksichtigung bei der Bemessungsgrundlage nur in Ansätzen. Überwiegend handelt es sich dabei um Maßnahmen, die primär anderen Zwecken dienen, aber auch geeignet sind, Inflationsfolgen auszugleichen. Dazu gehören die Rücklage für Preissteigerungen (§ 51 Abs. 1 Nr. 2b EStG iVm. § 74 EStDV), der Importwarenabschlag (§ 51 Abs. 1 Nr. 2m EStG iVm. § 80 EStDV), die Übertragung stiller Reserven (§§ 6 b u. 6 c EStG), die Vorratsbewertung nach der LIFO-Methode (§ 266 HGB idF des *BiRiLiG*), die gänzliche oder teilweise Befreiung von Zinsen und die periodische Erhöhung von Freibeträgen. Beim StTarif ist eine automatische Anpassung (Indexierung) weder hinsichtlich einzelner Freibeträge noch hinsichtlich der Tarifstufen vorgesehen; der Gesetzgeber begnügt sich mit einer gelegentlichen Anpassung des Tarifes, wobei idR nicht ausdrücklich auf die Inflation Bezug genommen wird. – Auch bei der Entrichtung der Steuern ist ein Inflationsausgleich nicht vorgesehen. Die Verzinsung von gestundeten StVerbindlichkeiten ist keine Maßnahme der Inflationsberücksichtigung.

Schrifttum: Die betriebswirtschaftliche Diskussion hat sich auf die Scheingewinnbesteuerung und die Möglichkeiten ihrer Eliminierung konzentriert, die juristische auf die Besteuerung der Zinseinkünfte. Eine Besteuerung der Nominalzinsen (ohne Abzug der Geldentwertungsrate) wird von einem Teil des Schrifttums nicht nur für rechtspolitisch sondern für verfassungsrechtlich bedenklich erachtet (zB *Friauf*, StbJb. 1971/72 S. 425, 443 ff.; v. *Arnim*, BB 1973 S. 621; *ders.*, Die Besteuerung der Zinsen bei Geldentwertung, Wiesbaden 1978; *Hartz*, B 1973 S. 1519; *Kröger*, NJW 1973 S. 1017).

Die Rechtsprechung des BFH hat bisher eine Berücksichtigung der Geldentwertung bei der ESt. abgelehnt. Sie hat insbesondere an der vollen Besteuerung der Zinsen aus Sparguthaben und festverzinslichen Wertpapieren ohne Berücksichtigung der Geldentwertungsrate festgehalten.

ZB BFH IV 300/64 v. 27. 7. 67, BStBl. S. 690; VI R 179/66 v. 10. 11. 67, BStBl. 1968 S. 143; VIII R 95/72 v. 14. 5. 74, BStBl. S. 572; VIII R 162/73 v. 14. 5. 74, BStBl. S. 582; VIII B 87/74 v. 30. 4. 75, BStBl. S. 637; VIII R 82/86 v. 20. 6. 89, BStBl. S. 836.

BFH I B 10/71 v. 19. 5. 71, BStBl. S. 626 lehnt einen Abschlag bei Ermittlung des Betriebsaufgabegewinnes wegen zwischenzeitiger Geldentwertung ab. BFH VI 208/60 U v. 4. 8. 61, BStBl. S. 468 bejaht die StPflcht eines Wertsicherungsbetrages bei einer stillen Beteiligung. Nach BFH IV 300/64 aaO kann zwar Enteignung vorliegen, wenn durch Inflation in die Vermögenssubstanz eingegriffen wird, doch hat der BFH bei den bisherigen Inflationsraten einen solchen Eingriff stets verneint.

Die Rechtsprechung des BVerfG hat in der Zinsenentscheidung (1 BvR 335/76 v. 19. 12. 78, BVerfGE 50 S. 57) diese Judikatur bestätigt. Die Besteuerung von Zinsen aus Bankeinlagen nach ihrem Nennwert sei für die Jahre 1971–74 verfassungsgemäß. Ein Abgehen vom Nominalwertprinzip müßte zu einer Störung des strechtlichen Ordnungsgefüges führen. Es liege innerhalb der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers und verletze daher nicht den Gleichheitssatz, wenn er sich angesichts dieser Folgen nicht für eine Inflationsberücksichtigung entscheide. Ebenso verneint das BVerfG eine Verletzung des Eigentumsgrundrechtes (ebenso schon BVerfG 1 BvR 346/68 v. 21. 1. 69, StRK EStG § 20 Abs. 1 Ziff. 4 R. 5), allerdings aus eher formalen Gründen: Zu beanstanden sei nicht die Besteuerung der Zinsen sondern die Entwertung des Vermögens, dessen Veränderung aber nicht Gegenstand der Besteuerung ist. Ob gegen Maßnahmen, die zu einer Vermögensentwertung führen, mit verfassungsrechtlichen Mitteln vorgegangen werden kann, wird in der Entscheidung offengelassen. Auf keinen Fall bestehe ein verfassungsrechtlicher Anspruch darauf, daß der Staat einen Ausgleich der Geldentwertung gerade durch Verzicht auf StEinnahmen herbeiführe. Schließlich verneint die Zinsenentscheidung auch eine Verletzung des Sozialstaatsprinzipes. Hess. FG v. 31. 1. 85 (DStZ S. 518) leitet aus BVerfG aaO ab, daß der Stpfl., der das Kapital als Quelle der Altersversorgung benötigt, Anspruch auf Erlaß der auf die Kapitalerträge entfallenden ESt. im Billigkeitsweg hat. (Kritik: *K. Vogel*, NJW 1979 S. 1158).

Zur (rechtspolitischen) Frage der Zweckmäßigkeit einer Inflationsberücksichtigung im EStRecht s. Anm. 39.

Einstweilen frei.

551–559

3. Abschnitt: Die Bedeutung von Treu und Glauben

Schrifttum (TuG = Treu und Glauben): *Spitaler*, TuG im StRecht, BB 1955 S. 988; *Mattern*, Gesetzmäßigkeit der Finanzverwaltung und TuG, DStZ 1958 S. 113; *Kruse*, An den Grenzen von TuG, StuW 1958 Sp. 719; *Tipke*, Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und TuG, StuW 1958 Sp. 737; *Kruse*, Zur Anwendung der Grundsätze von TuG, StuW 1959 Sp. 443; *Mattern*, Gesetzmäßigkeit der StVerwaltung und TuG, DStZ 1959 S. 43; *Schmidt*, Die Abweichung von einer früheren Betriebsprüfung und der Grundsatz von TuG, FR 1959 S. 27; *Mattern*, TuG im StRecht, Stuttgart 1958; *Maafsen*, Regelungen mit dem FA, Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen im StRecht, Köln 1959 mit Nachtrag 1962; *Heßdörfer*, Der Grundsatz von TuG im Abgabenrecht, Basel 1961; *H. Vogel*, TuG im Steuer- und Zollrecht, Freiburg 1961; *E. Bühler*, Sachverhaltsfeststellung bei Anwendung des Grundsatzes von TuG im StRecht, DStZ 1965 S. 369; *Bunjes*, Steht die Bindung des Stpfl. an TuG im Einklang mit dem Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung?, DStZ 1965 S. 73; *derselbe*, Die systematische Stellung des Grundsatzes von TuG in der StRechtsordnung, DStR 1965 S. 479; *Gruß*, Ersatz fehlender gesetzlicher Besteuerungsmerkmale durch TuG?, DStZ 1965 S. 121; *Subr*, Betriebsprüfung und TuG, BP 1965 Beil. zu Heft 8; *Cerutti*, Ein Beitrag zu den Rechtsbegriffen „Treu und Glauben“ und „Verwirkung“, DStZ 1966 S. 17; *Oswald*, Zur Diskussion über den Rang und die Bedeutung des Grundsatzes von TuG im StRecht, FR 1966 S. 344; *Friedrich*, TuG im Bilanzsteuerrecht, B 1967 S. 1693; *Subr*, Bindung der Verw. für die Zukunft an Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht?, BP 1967 Beil. zu Heft 9; *Mattern*, Grundsätzliches zu TuG im StRecht, in Festgabe für Küchenhoff, Göttingen 1967 S. 39; *H. Schmidt*, Bindung des FA an TuG bei der Veranlagung, BP 1968 Beil. zu H. 3; *Spanner*, Zur Bedeutung des Grundsatzes von TuG im EStRecht, StuW 1972 S. 302; *Kiskeer* und *Püttner*, Vertrauensschutz im Verwaltungsrecht, VVDStRL 32 (1974) S. 149 und 202; *Steinberg*, Die Selbstbindung der Finanzverwaltung, Berlin/Bielefeld/München 1981; *Hildebrandt*, Vertrauensschutz nach durchgeführter Betriebsprüfung, BP 1983 S. 86; *Venturini*, Betriebsprüfung und TuG, Inst. FuSt. Brief 228 Bonn 1983; *Klausner*, Bindung des Finanzamtes an Beurteilungen nach einer Außenprüfung auch für Folgejahre?, BB 1983 S. 829; *Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im öff. Recht, Basel, Frankfurt/M. 1983; *Wassermeyer*, Vertrauensschutz im StRecht, Inf. 1984 S. 69; *Franz Klein*, Die Bindung der Finanzverwaltung an TuG, DStR 1985 S. 391; *ders.*, StbKongrRep. 1985 S. 125; *Apitx*, Abschnittsbesteuerung oder Bindung an falsche Entscheidungen in den Vorjahren aufgrund von TuG, DStZ 1985 S. 541; *Jakob/Jüptner*, Steuerfragen der mittelbaren Parteienfinanzierung über Organisationen, Stuttgart 1986 S. 175 ff.; *Hermanns*, Die Rspr. zu TuG im StRecht, KÖSDI 9/87 S. 6908; *Hundt-Eßwein*, TuG im StRecht, NWB F. 2 S. 5077 (1. 8. 88); *Thiel*, Vertrauensschutz im Besteuerungsverfahren, B 1988 S. 1343.

Zu Treu und Glauben ferner *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 4 Tz. 49 ff. und vor § 204 sowie *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, vor § 204 AO; *Staudinger/Jürgen Schmidt*, BGB, 12. Aufl., zu § 242.

S. ferner das Schrifttum zu „Zusagen und Auskünfte“ vor Anm. 562 sowie zur „Verwirkung“ vor Anm. 588.

A. Allgemeines

Inhalt und rechtlicher Stellenwert: Der Grundsatz von Treu und Glauben (TuG) ist ein allgemeiner Rechtsgrundsatz, der prinzipiell auch ohne explizite Normierung im geschriebenen Recht in jeder Rechtsordnung zu beachten ist (*Staudinger/Jürgen Schmidt*, BGB, § 242 Rz. 1). Er unterstreicht allgemein das Erfordernis der Anständigkeit, Loyalität, Redlichkeit und wechselseitigen Rücksichtnahme bei Teilnahme am Rechtsverkehr. TuG verbieten die mißbräuchliche Ausnutzung von Rechtspositionen, widersprüchliches und arglistiges Verhalten, sie gebieten Rücksichtnahme auf die berechtigten Interessen anderer, auf das in einem anderen durch eigenes Verhalten erweckte Vertrauen. TuG gebieten vor

allem, daß jeder, der am Rechtsleben teilnimmt und durch sein Verhalten bei den anderen Teilnehmern Erwartungen oder Dispositionen ausgelöst hat, zu diesem Verhalten stehen muß, sich zumindest nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu seinem bisherigen Verhalten setzen darf (vgl. auch BFH I 176/57 U v. 18. 11. 58, BStBl. 1959 S. 52; zuletzt I R 181/85 v. 9. 8. 89, BStBl. S. 990).

Der Grundsatz von TuG ist verwandt, aber nicht identisch mit dem Vertrauensschutzprinzip. Letzteres folgt aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem aus ihm abzuleitenden Prinzip der Rechtssicherheit (s. Anm. 510). TuG ist hingegen als allgemeiner Rechtsgrundsatz kein verfassungsrechtliches Prinzip. Der Grundsatz kann damit durch den Gesetzgeber konkretisiert und auch eingeschränkt werden. Gesetzgeberische Verstöße sind nur über die allgemeinen Eingriffsschranken des GG, speziell das Willkürverbot des Gleichheitssatzes zu verfolgen.

TuG setzt eine konkrete Beziehung, ein besonderes Naheverhältnis zwischen zwei Beteiligten voraus; der Grundsatz wendet sich an die Partner eines konkreten Rechtsverhältnisses. Vertrauensschutz gegenüber Gesetzgebung und Rechtsprechung ist somit kein Ausfluß von TuG sondern des Rechtsstaatsprinzips (s. Anm. 520 ff.). Die Geltung auch im Bereich des öffentlichen Rechtes ist allgemein anerkannt (vgl. *Palandt/Heinrichs*, BGB, § 242 Anm. 3 b; *Spanner*, Stuw 1972 S. 302 ff.). Dies gilt speziell im StRecht, wo nach Auffassung der Judikatur ein besonderes Vertrauensverhältnis zwischen Stpfl. und StBehörde besteht (BFH IV 280/51 S v. 7. 2. 52, BStBl. S. 85; III 35/58 U v. 19. 12. 58, BStBl. 1959 S. 116).

Besonderheiten im Steuerrecht: Im StRecht wie überhaupt im öffentlichen Recht unterliegt die Anwendung des Grundsatzes von TuG Schranken, die sich vor allem aus dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit ergeben, aber auch aus der besonderen Struktur der Beziehungen zwischen Behörde und Stpfl. abzuleiten sind:

„Während sich im privaten Rechtsverkehr die einzelnen Staatsbürger auf der Basis der Gleichordnung gegenüberstehen und in ihrem Verkehr untereinander Verantwortung nur für ihr eigenes Verhalten tragen, also auch dieses Verhalten kraft des Grundsatzes von TuG ggf. gegen sich gelten lassen müssen und dabei lediglich ihre eigenen Belange beeinträchtigen, über die sie – idR – frei verfügen können, ist im öffentlichen Recht auf der einen Seite die Verwaltung als Wahrerin der Interessen der Allgemeinheit beteiligt, die nach Art. 20 Abs. 3 GG an Gesetz und Recht gebunden ist“; bei den öffentlich-rechtlichen Beziehungen fehle es „an der für den Privatrechtsverkehr typischen inneren Nähe der Beteiligten und der damit verbundenen Entwicklung eines besonderen Vertrauensverhältnisses“ (BFH IV 133/63 S v. 5. 3. 64, BStBl. S. 311 mwN).

Nach der Rspr. ist stets eine Abwägung zwischen dem Grundsatz von TuG und den Prinzipien einer gleichmäßigen Behandlung aller Stpfl. sowie dem Gesetzmäßigkeitsprinzip vorzunehmen. Daher ist nicht jedes Vertrauen des Stpfl. nach TuG schutzwürdig. Es muß sich um Fälle handeln, die so außergewöhnlich gelagert sind, daß die Geltendmachung des Abgabenanspruches mit dem allgemeinen Rechtsempfinden unvereinbar ist (etwa BFH VII 207/57 U v. 17. 12. 58, BStBl. 1959 S. 146; VI 133/63 S v. 5. 3. 64, BStBl. S. 311; ähnlich VII R 37/84 v. 13. 5. 1987 BStBl. S. 606).

Stellungnahme: UE ist der Grundposition der Rspr. beizustimmen. Der stl. Eingriff ist in erster Linie am Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit auszurichten. Modifikationen unter Berufung auf TuG müssen die Ausnahme bleiben. Das Spannungsverhältnis kann immer nur im Einzelfall durch Interpretation und Interessenabwägung aufgelöst werden. TuG ist kein allgemeiner stl. Ersatztatbestand, der nicht im Gesetz begründete StAnsprüche zum Entstehen oder im Gesetz begründete StAnsprüche zum Verschwinden bringen könnte. TuG kann aber im Einzelfall die Geltendmachung von StAnsprüchen oder auch die Geltendmachung von Rechten des Stpfl. hindern (vgl. auch *K. Vogel*, Verhandlungen

46. DJT, Bd. I/5 S. 35 ff.; *Spanner*, *StuW* 1972 S. 305, 309; zurückhaltend auch *Tipke/Lang*, *StRecht*, 12. Aufl. S. 654).

Im StRecht ist der Grundsatz von TuG bisher unter verschiedenen Aspekten thematisiert worden. Manche Fragen werden unter TuG abgehandelt, obwohl sie rechtssystematisch anders einzuordnen wären. Zur Rückwirkung von Gesetzen und Rechtsprechungsänderungen s. Anm. 520 ff. Zur sog. Selbstbindung der Verwaltung, die zum Teil – wohl zu Unrecht – auf TuG gestützt wird, s. zB *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 38 mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

B. Bindung des Finanzamts

561 I. Treu und Glauben bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

Anders als Verfahren mit Verhandlungsmaxime (zB Zivilprozeß) kennt das Abgabenverfahren mit Amtsmaxime grundsätzlich keine subjektive Beweislast und keine Beweisregeln (vgl. Anm. 672). Nach § 88 AO, § 76 FGO haben die FÄ und die FG die Besteuerungsgrundlagen von Amts wegen zu ermitteln. Sie haben dabei ihre Ermittlungen auch zugunsten der Stpfl. bis zur Grenze des Zumutbaren durchzuführen. Bei diesen Ermittlungen haben die Stpfl., soweit sie gesetzlich dazu verpflichtet sind, mitzuwirken, und zwar ebenfalls bis zur Grenze des Zumutbaren (§ 90 AO). Die Grenzen des Zumutbaren lassen sich nach beiden Seiten hin nicht eindeutig abstecken. Wo sie liegen, soll nach der Rspr. des BFH (BFH IV 124/58 U v. 12. 7. 62, BStBl. S. 522 und II 195/58 U v. 24. 1. 63, BStBl. S. 213) unter Beachtung aller Umstände des einzelnen Falls nach dem Grundsatz von TuG entschieden werden. Dabei kommt der Aufklärungspflicht des Stpfl. hinsichtlich des Sachverhalts, der dem Stpfl. selbst am besten bekannt sein muß, eine erhebliche Bedeutung zu (BFH V 265/61 U v. 17. 9. 64, BStBl. S. 569). Erfüllt der Stpfl. seine Mitwirkungspflicht nicht, so kann die Amtspflicht zur Aufklärung dadurch ihre Grenze finden (vgl. BFH V z 183/54 S v. 7. 12. 55, BStBl. 1956 S. 75 und die dort angeführte Übersicht des einschlägigen Schrifttums und der Rspr.; IV 124/58 U v. 12. 7. 62, BStBl. S. 522). Auf TuG kann sich nur berufen, wer nicht selbst durch seine Angaben Anlaß zu einer unrichtigen Beurteilung des Sachverhalts gegeben hat (BFH I 370/61 v. 5. 2. 64, StRK StAnpG § 1 R. 295).

Grundsätzlich ist das FA nach TuG nicht verpflichtet, den Stpfl. auf die Möglichkeit eines für ihn günstigen Verhaltens (namentlich die Beantragung von StVergünstigungen) oder die Pflicht zu einem Verhalten hinzuweisen. Ausnahmen sind denkbar, zB wenn über eine derartige Frage verhandelt worden ist und im Stpfl. dadurch eine unrichtige Vorstellung oder Rechtsansicht erweckt oder erhalten wurde, so daß sich aus dem bisherigen Verhalten des Beamten nach TuG eine Pflicht zur Aufklärung des Stpfl. ergab. Die nunmehr in § 89 AO vorgesehene Beratungsfunktion und Auskunftspflicht der Finanzbehörden ist – wenn überhaupt – nur zT auf TuG zu stützen; sie ist primär die Konkretisierung des Fürsorge- und Beratungsgedankens, der aus einem bestimmten Verständnis von der Rolle des Beamten in der modernen Verwaltung hergeleitet wird.

II. Auskünfte und Zusagen

Schrifttum: *Kaatz*, Bindung der Verw. nach TuG, insbes. durch Auskünfte, *StWa*. 1959 S. 126; *Czylwik*, Die Erteilung von Rechtsauskünften durch die FÄ, *DStR* 1960 S. 99; *Maafsen*, Beachtlichkeit eines Motivirrtums des Stpfl. nach falscher Auskunft des FA, *B* 1960 S. 98;

ders., Die Falschauskunft des FA in der Rspr., BB 1960 S. 775; *Nake*, Voraussetzungen f. d. Verbindlichkeit einer FA-Auskunft, B 1960 S. 1193; *Thoma*, Zur Frage einer Betriebsprüfungsordnung und zur Frage von Vorwegentscheidungen und verbindlichen Zusagen, StbJb. 1960/61 S. 17; *Spitaler*, Verbindliche Zusicherungen im StRecht, BB 1961 S. 1333; *Hartz*, Bindung des FA an Zusagen, B 1962 S. 248; *Jüßen*, Verbindlichkeit von Zusicherungen bei bereits verwirklichtem StTatbestand, DStZ 1962 S. 319; *Koch|Koblrust*, Verbindliche Auskünfte im StRecht, Gedanken zu einer gesetzl. Regelung, BB 1962 S. 649; *Tipke*, Bindung an Zusagen und Auskünfte, StuW 1962 Sp. 697; *Kampmann*, Die Erteilung von Rechtsauskünften durch die FA, Stuttgart 1963; *Flick*, Verbindliche Auskünfte des FA und steuerliche Verjährung, FR 1964 S. 251; *Nake*, Neue Entscheidungen zur Verbindlichkeit von Auskünften des FA, StWa. 1964 S. 5; *Weisensee*, Auskunft, Zusage und Vereinbarung im StRecht, DStZ 1964 S. 179; *Mayer*, Zur Frage der Verbindlichkeit behördlicher Zusagen, JZ 1964, 677; *Zeidler*, Empfiehlt es sich, die bestehenden Grundsätze über Auskünfte und Zusagen in der öffentlichen Verwaltung beizubehalten?, Gutachten für den 44. DJT, Tübingen 1962, und zu demselben Thema die Referate von *Hartz* und *Kellner*, Verhandlungen des 44. DJT, Bd. 2 D, Tübingen 1964; *Monreal*, Verbindliche Zusagen und Auskünfte, BStA 1965 S. 337; *Thoma*, Die verbindliche Auskunft im StRecht, Stb. 1965 S. 129; *Monreal*, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, Berlin 1967; *Haver*, Verbindliche Auskunft im StRecht; empfiehlt es sich, die verbindliche StAuskunft gesetzlich zu regeln?, BB 1967 S. 1201; *Maaßen*, Bald mehr Sicherheit bei Auskünften und Zusagen von Finanzbehörden?, FR 1967 S. 489; *Oswald*, Wann sind Auskünfte eines FA rechtsverbindlich, namentlich, wenn sie nur mündlich erteilt werden?, DStR 1968 S. 590; *Steinberg*, Zur Frage der verbindlichen Auskunft, BP 1968 S. 49; *Immesberger*, Problematik von Zusage und Auskunft im StRecht, NJW 1970 S. 1116; *Lohmeyer*, Auskünfte und Zusagen im Besteuerungsverfahren, DStZ 1970 S. 295; *Pfander*, Die Zusage im öffentlichen Recht, Berlin 1970; *H. Müller*, Bindung an Auskünfte und Zusagen der Finanzbehörden, Jur. Diss. Frankfurt 1973; *Krause*, Rechtsformen des Verwaltungshandelns, Berlin 1974; *Latsch|Honemann*, Finanzbehördliche Auskünfte und Zusagen unter besonderer Berücksichtigung der verbindlichen Zusagen auf Grund einer Außenprüfung, in *Schröder|Muus*, Hdb. d. stl. Betriebsprüfung, Berlin 1977 ff. Kennzahl 4410 (V/1980); *Fiedler*, Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen im Verwaltungsrecht, Karlsruhe 1977; *Giloy*, Das Verhältnis der Anrufungsauskunft zur verbindlichen Zusage im Lohnsteuerrecht, BB 1977 S. 1139; *Lohmeyer*, Auskünfte und Zusagen im StRecht, DStZ 1978 S. 26; *Fischer*, Dispositionsvertrauen gegenüber der Gesetzgebung und der Verwaltung – dargestellt am Beispiel der Zusage im StRecht, DÖV 1979 S. 773; *Ruppe*, Auskünfte und Zusagen durch Finanzbehörden, ÖStZ 1979 S. 50; *v. Bornhaupt*, Die Bedeutung der Anrufungsauskunft und ihre Abgrenzung gegenüber der verbindlichen Zusage, DStR 1980 S. 3; *Fichtelmann*, Wesen und Bedeutung der Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, FR 1980 S. 236; *Rottmann|Wannemacher*, Finanzbehördliche Auskünfte und Zusagen, NSt. Nr. 20, 1981 050; *Lohmeyer*, Verbindliche Auskünfte und Zusagen im Besteuerungsverfahren, insbes. im Anschluß an eine Außenprüfung, Stb. 1983 S. 101; *Kienemund*, Zusagen der Finanzverwaltung, B 1984 S. 1433; *Wilke*, Gesetzliche Regelung der verbindlichen Zusage, DStR 1986 S. 426; *Blencke*, Auskünfte und Zusagen der Finanzbehörden, NWB F. 2 S. 4587; *Sontheimer*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag im StRecht, Köln 1987; *Sangmeister*, Bindung des FA an eine Zusage (Anm. zu Hess. FG v. 20. 6. 86), DStZ 1987 S. 235; *Mönius*, Akteneinsicht und Zusage – rechtspolitische Notwendigkeiten im Abgabenverfahrensrecht, Inf. 1987 S. 217; *Pfeiffer*, Anspruch auf Erteilung einer verbindlichen Zusage außerhalb der gesetzlich normierten Fälle, B 1987 S. 2380; *Krabbe*, Auskünfte mit Bindungswirkung nach TuG, B 1987 S. 2067 (NWB F. 2 S. 4913); *Kaligin|Rieckmann*, Die Neuregelung der verbindlichen Zusage nach dem bundeseinheitlichen Erlaß v. 24. 6. 87, Stb. 1988 S. 87; *Anders*, Verbindliche Auskünfte der Finanzämter, Inf. 1988 S. 58; *Fichtelmann*, Verbindliche Zusagen im StRecht, StLex. 2, 193 – 207, 27; *Kaligin|Rieckmann*, Der Auskunftserlaß v. 24. 6. 87, DStZ 1988 S. 367, 396, 428; *Neufang|Horn*, Die Zusage im StRecht, Inf. 1988 S. 337; *Baur*, Vereinbarungen in der Schlußbesprechung – Vorteile und Risiken, BB 1988 S. 602; *Richter*, Die neue Verwaltungsregelung zur verbindlichen Auskunft, 3. Aufl. Köln 1989; *Ling*, Zur Rechtsnatur sog. verbindlicher Zusagen im StRecht, DStZ 1989 S. 424. Vgl. ferner *Schick* in *Hübischmann|Hepp|Spitaler*, vor § 204 AO; *Tipke|Kruse*, AO, 13. Aufl. vor § 204 AO.

562 1. Allgemeines

Bis zur AO 1977 kannte das StRecht nur die verbindliche Zollarifauskunft (§ 23 ZG) und die verbindliche Lohnsteueranrufungsauskunft (§ 42e EStG). Die AO 1977 (§ 204) hat die verbindliche Zusage im Anschluß an eine Außenprüfung eingeführt, nachdem im Zuge der Reformdiskussion eine wesentlich weitergehende Regelung vorgesehen war (vgl. „Reform der RAO“, Schriftenreihe des BdF, Heft 13 Bonn 1970 S. 15; ferner *Steinberg*, Die Selbstbindung der Finanzverwaltung, S. 26 ff.). Sie hat ferner in § 89 eine Verpflichtung der Finanzbehörden zur Auskunftserteilung verankert (s. Anm. 561), die sich jedoch nur auf die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten bezieht, somit nur verfahrensrechtliche nicht aber materiellrechtliche Fragen betrifft (*Klein/Orlopp*, AO, 2. Aufl., § 89 Anm. 3). – Außerhalb der AO regelt § 38 VwVfG unter der Überschrift „Zusicherung“ die Zusage von Behörden, einen bestimmten Verwaltungsakt zu erlassen oder zu unterlassen.

Im Rahmen der Beratungen zum StBereinigungsgesetz 1986 hat der BTag die BReg. aufgefordert, unverzüglich einen Gesetzesentwurf zur Einführung einer verbindlichen Zusage ohne vorherige Außenprüfung zu erarbeiten (BTDrucks. 10/4498 S. 5). Nachdem erste Beratungen erfolglos blieben, ergingen zunächst „Zusageerlasse“ in den Ländern Bayern (v. 24. 6. 86, StEK AO § 204 Nr. 1) und Saarland (v. 28. 11. 86, B 1987 S. 73). Ihnen folgte am 24. 6. 87 ein bundeseinheitlicher Erlaß zur „Auskunft mit Bindungswirkung nach TuG (verbindliche Auskunft)“ (BStBl. 1987 I S. 474; in der Folge „Zusageerlaß“). Der Erlaß ergeht zunächst zur Probe. Ein Gesetzesentwurf wird vorderhand nicht erarbeitet.

Eine klare Terminologie ist auf dem Gebiet der fraglichen Behördenerklärungen bisher nicht festzustellen. Zweckmäßigerweise ist wie folgt zu unterscheiden:

- ▷ *Zusagen* (Zusicherungen) sind Willenserklärungen, mit denen sich eine Behörde zu einem bestimmten künftigen Verhalten verpflichtet, insbesondere zu einer bestimmten rechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes. Kennzeichen der Zusage ist die Selbstverpflichtung der Verwaltung, der Bindungswille (vgl. *Zeidler*, Gutachten 44. DJT I, S. 40 f.; *Hartx*, Verhandl. 44. DJT II D 5; *Monreal*, Auskünfte und Zusagen S. 19 ff.; *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, vor § 204 Anm. 2; *Tipke/Kruse*, vor § 204 Tz. 6; BFH III R 168/86 v. 11. 12. 87, BStBl. 1988 S. 232). Der BdF-Erlaß v. 24. 6. 87 betrifft demnach nicht (verbindliche) Auskünfte sondern Zusagen.
- ▷ *Auskünfte* sind demgegenüber Wissenserklärungen, sei es über Tatsachen (Tatsachenauskünfte) oder über Rechtsfragen (Rechtsauskünfte). Von speziellem Interesse ist im StRecht die auf die Zukunft bezogene Rechtsfolgenauskunft. Mit ihr teilt die Behörde ihre Auffassung über die zutreffende Behandlung eines hypothetischen (erst zu verwirklichenden) Sachverhaltes mit. Mit der Rechtsfolgenauskunft sagt die Behörde nicht, wie sie entscheiden wird, sondern wie ihrer Auffassung nach in Zukunft zu entscheiden sein wird (*Schick*, aaO Anm. 6).

Die Terminologie ist letztlich nebensächlich; entscheidend ist, ob die Behörde eine verbindliche Willens- oder eine unverbindliche Wissenserklärung abgegeben hat. Dies muß im Zweifel durch Auslegung entschieden werden.

563 2. Auskünfte

Die Finanzbehörden sind jedenfalls im Rahmen ihrer Zuständigkeit berechtigt, Auskünfte zu erteilen (zum Begriff s. Anm. 562). Die Auskunftserteilung ist Annex der Rechtsanwendungskompetenz (*Tipke/Kruse*, aaO Tz. 4; *Schick*, aaO Anm. 7). Eine *Auskunftsverpflichtung* ist nur anzunehmen, wenn sie aus dem

Gesetz oder allgemeinen Rechtsgrundsätzen folgt (*Schick*, aaO Anm. 8). Die Tatsache, daß § 89 AO eine Auskunftspflicht in Verfahrenssachen kennt, rechtfertigt weder den Gegenschluß, daß Auskünfte in materiellrechtlichen Fragen unzulässig wären, noch den Schluß, daß außerhalb dieser Vorschrift keinerlei Auskunftspflicht besteht.

Auskünfte sind keine Verwaltungsakte sondern Wissenserklärungen. Die einem Verwaltungsakt zukommende Bindungswirkung kann ihnen daher nicht zukommen (hM; *Monreal*, Auskünfte und Zusagen, S. 39 ff. mwN; *Schick*, aaO Anm. 10). Somit besteht auch kein Anspruch des Stpfl., daß die Behörde entsprechend der Auskunft verfährt (BFH VIII R 94/77 v. 18. 7. 78, BStBl. S. 593, 595). Die Auskunft kann aber nach TuG Ersatzansprüche begründen, wenn der Stpfl. in (berechtigtem) Vertrauen auf eine vorbehaltlos erteilte Auskunft disponiert hat und ihm dadurch ein Nachteil entstanden ist (BFH VI 269/60 S v. 4. 8. 61, BStBl. S. 562, 565; *Schick*, aaO Anm. 11). Die Rechtsfolge besteht in diesem Fall nicht in einem Anspruch auf auskunftsgemäßes Verhalten sondern in einem Anspruch auf Ersatz des Vertrauensschadens nach den Grundsätzen über die Amtspflichtverletzung (BFH VI 167/61 U v. 20. 7. 62, BStBl. 1963 S. 23; RGZ Bd. 170 S. 129; *Hartz*, B 1969 S. 588; *Schick*, aaO Anm. 13). Darüber hinaus kann die Disposition im Vertrauen auf eine (letztlich unrichtige) Auskunft die Vorwerfbarkeit des Verhaltens ausschließen und damit strafbefreiende und sonstige Nachteile ausschließende Wirkung haben (*Tipke/Kruse*, aaO Tz. 57).

3. Zusagen

a) Zulässigkeit

564

Grundsätzliche Zulässigkeit: Auch die grundsätzliche Zulässigkeit zur Erteilung von Zusagen ist unbestritten (vor allem BFH VI 269/60 S v. 4. 8. 61, BStBl. S. 562; ferner IV R 1/72 v. 1. 2. 73, BStBl. S. 533; I R 211/74 v. 27. 4. 77, BStBl. S. 623). Sie ist Konsequenz der Regelungsbefugnis (*Tipke/Kruse*, vor § 204 Tz. 7; *Schick* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, vor § 204 AO Anm. 27; *Krause*, Rechtsformen des Verwaltungshandelns, S. 294; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 655; zust. FG Köln v. 31. 1. 84, EFG S. 426, best.). „Ist eine Behörde befugt, eine bestimmte hoheitliche Maßnahme zu treffen, so ist sie auch befugt, Zusagen zu geben, die sich auf diese künftigen Maßnahmen beziehen (vorweggenommene Zukunftsbindung)“ (Beschluß des 44. DJT, Verhandlungen II/D, Zweite Abt. S. 107).

Die singuläre Vorschrift des § 204 AO steht der Erteilung von Zusagen anderer Art nicht entgegen (hM; *Tipke/Kruse*, aaO Tz. 7; *Klein/Orlopp*, § 204 Anm. 9; FG Köln, aaO). BTDrucks. 7/4292 zu §§ 204–207 AO bringt die Auffassung des Gesetzgebers zum Ausdruck, Zusagen könnten auch noch außerhalb der Fälle der §§ 204 ff. AO gegeben werden, an der entsprechenden Praxis bei der Erteilung und Bewertung von Zusagen sollte sich nichts ändern. Eine Verpflichtung zur bzw. ein Anspruch auf Zusagenerteilung ist außerhalb der gesetzlich geregelten Fälle jedoch nicht anzunehmen (vgl. BFH IV 541/55 U v. 22. 8. 57, BStBl. S. 366; IV 199/57 U v. 23. 10. 58, BStBl. 1959 S. 85; I 176/57 U v. 18. 11. 58, BStBl. 1959 S. 52; VI 269/60 S v. 4. 8. 61, BStBl. S. 562).

Nach dem Zusageerlaß des BdF v. 24. 6. 87 (BStBl. I S. 474) können die FÄ außerhalb der §§ 204 ff. AO und des § 42 e EStG verbindliche Auskünfte über die stl. Beurteilung von genau bestimmten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen stl. Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Keine Auskünfte werden erteilt in Angelegenheiten, bei denen die Erzielung eines StVorteils im Vordergrund steht. – Zur Frage des Ermessensspielraumes

bei Vorliegen aller Erlaßvoraussetzungen s. (differenzierend) *Kaligin*, DStZ 1988 S. 372.

Wegen der Besonderheiten bei Anrufungsauskünften nach § 42 e EStG vgl. BFH VI 252/57 U v. 6. 5. 59, BStBl. S. 292 und § 38 Anm. 44 – 44 b.

Voraussetzungen: Die Zulässigkeit von Zusagen ist an mehrere Voraussetzungen geknüpft:

► *Antrag des Steuerpflichtigen:* Die Zusage setzt einen Antrag des Stpfl. voraus, in dem dieser in einer eigenen StAngelegenheit einen bestimmten Sachverhalt unterbreitet und die verbindliche Zusicherung einer bestimmten stl. Behandlung begehrt (vgl. *Schick*, aaO Anm. 30; *Tipke/Kruse*, aaO Tz. 8; BFH VI 269/60 S v. 4. 8. 61, BStBl. S. 562, 564).

► *Zusageinteresse:* Die Erteilung einer Zusage verlangt ein hinreichendes Zusageinteresse des Antragstellers. Diese Voraussetzung ist in § 204 AO ausdrücklich genannt, sie folgt aber bereits aus dem Gedanken, daß der Stpfl. einen gesetzlich nicht vorgesehenen Verwaltungsakt nur begehren kann, wenn er ein entsprechendes Interesse glaubhaft machen kann. Ausreichendes Zusageinteresse liegt vor, wenn von der Zusage *Dispositionen des Stpfl.* abhängen und die in rechtlicher Hinsicht bestehende Unsicherheit eine Vorabentscheidung rechtfertigt (*Schick*, aaO Anm. 31; *Tipke/Kruse*, aaO Tz. 9).

Nach ständ. Rspr. des BFH kann eine Behördenerklärung daher nur dann Zusage sein, wenn sie *vor* der Verwirklichung des von der Zusage umfaßten Sachverhalts erteilt wurde:

BFH VI 269/60 S v. 4. 8. 61, BStBl. S. 562; VIII R 25/85 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 520; V R 167/81 v. 11. 12. 86, BStBl. 1987 S. 313; zuletzt III R 168/86 v. 11. 12. 87, BStBl. 1988 S. 232 gegen Hess. FG v. 20. 6. 86, DStZ 1987 S. 257; Nds. FG v. 28. 1. 88, EFG S. 453, rkr.; glA wohl auch *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 655; *Schick*, aaO Anm. 31; aA *Sangmeister*, DStZ 1987 S. 235, 237; *Baur*, BB 1988 S. 602; FG Köln v. 31. 1. 84, EFG S. 426, best.

UE ist der Rspr. zuzustimmen. Sie steht allerdings in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Entscheidung des BFH VII R 131/87 v. 11. 12. 84, BStBl. 1985 S. 354, die tatsächliche Verständigungen im Bereich der Sachverhaltsermittlung mit bindender Wirkung zuläßt (hierzu Anm. 580; ausführlich *Sangmeister*, aaO).

► *Rechtmäßiges Verhalten der Behörde:* Die Behörde kann nur künftiges rechtmäßiges Verhalten zusagen. Das folgt bereits aus dem Grundsatz der Gesetzesbindung. Die Judikatur bringt dies mit den Wendungen zum Ausdruck, daß es sich um Fragen handeln muß, bei denen ein Beurteilungsspielraum besteht (BFH I 176/57 U v. 18. 11. 58, BStBl. 1959 S. 52) bzw. daß Zusicherungen, die klar dem Gesetz widersprechen, nichtig sind (BFH III 326/58 U v. 26. 5. 61, BStBl. S. 380; VI 269/60 S v. 4. 8. 61, BStBl. S. 562, 564).

Die Judikatur ist mißverständlich. Der Beurteilungsspielraum ist richtigerweise im Sinne modernen Methodenverständnisses aufzufassen, wonach der Prozeß der Rechtsanwendung nicht nur eine einzige richtige Lösung erlaubt, sondern auch außerhalb des Bereiches echter Ermessensentscheidungen oder unbestimmter Gesetzesbegriffe Spielräume der Gesetzesauslegung und -anwendung bestehen, auf die sich Zusagen des rechtsanwendenden Organs beziehen können. – Soweit rechtswidriges Verhalten zugesagt wird, ist dies zwar unzulässig, kann aber Bindungswirkung erzeugen (s. Anm. 567).

565 b) Zuständigkeit

Die Zuständigkeit zur Zusagenerteilung ist aus der Zuständigkeit zur Entscheidung über den maßgebenden Sachverhalt abzuleiten (vgl. auch den Zusagerlaß des BdF, aaO). Nach der Rspr. zur RAO bezog sich dies nicht nur auf die Behördenzuständigkeit sondern auch auf die Zuständigkeit der handelnden Personen:

Das FA mußte durch den Beamten, der für die spätere Veranlagung bzw. die in Betracht kommende Maßnahme (zB Billigkeitserlaß) zuständig war, die erbetene Zusage gegeben haben.

BFH I 182/56 U v. 4. 12. 56, BStBl. 1957 S. 31; II 12/57 U v. 6. 3. 57, BStBl. S. 173; IV 541/55 U v. 22. 8. 57, BStBl. S. 366; IV 199/57 U v. 23. 10. 58, BStBl. 1959 S. 85; VI 269/60 S v. 4. 8. 61, BStBl. S. 562; VI 167/61 U v. 20. 7. 62, BStBl. 1963 S. 23; VI 379/65 v. 1. 12. 67, BStBl. 1968 S. 145.

Nach der AO 1977 hat die Frage der internen Zuständigkeit jedoch erheblich an Bedeutung verloren (vgl. vor allem § 130 Abs. 2 Nr. 1 AO; vgl. auch BFH V R 47/77 v. 29. 1. 81, BStBl. S. 404). Auch für Zusagen kann danach nicht mehr entscheidend sein, ob sie vom zuständigen Beamten gegeben worden sind; es genügt, daß die Zusage im Handlungsbereich der Behörde liegt und von einem Bediensteten gemacht wird, der seiner Stellung nach zu solchen Erledigungen befugt ist (BVerwGE 26 S. 31, 36; FG Düss. v. 16. 9. 80, EFG 1981 S. 296, rkr.; vgl. auch *Tipke/Kruse*, vor § 204 Tz. 11; *Schwarz/Frotscher*, AO Tz. 7 vor § 204).

c) Form

566

Die Form des Antrages: Der Antrag auf Zusagenerteilung ist nach dem Zusageerlaß des BdF schriftlich bei dem voraussichtlich für die Endbeurteilung des verwirklichten Sachverhaltes zuständigen FA zu stellen und hat folgende Angaben zu enthalten:

- die genaue Bezeichnung des Antragstellers (Name, Wohnort, ggf. Steuernummer),
- die Darlegung des besonderen stl. Interesses,
- eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung eines ernsthaft geplanten Sachverhaltes (keine unvollständige, alternativ gestaltete oder auf Annahme beruhende Darstellung, Verweisung auf Anlagen nur als Beleg),
- eine ausführliche Darlegung des Rechtsproblems mit eingehender Begründung des eigenen Rechtsstandpunktes,
- die Formulierung konkreter Rechtsfragen (wobei globale Fragen nach den eintretenden Rechtsfolgen nicht ausreichen),
- die Erklärung, daß über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt bei keiner anderen Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft beantragt wurde, sowie
- die Versicherung, daß alle für die Erteilung der Auskunft und für die Beurteilung erforderlichen Angaben gemacht wurden und der Wahrheit entsprechen.

Die Form der Zusage ist in das Ermessen der Behörde gestellt. Schriftform ist nicht erforderlich (BFH II 176/63 v. 9. 5. 67, BStBl. S. 522; FG Köln v. 7. 6. 85, EFG 1986 S. 39, rkr.). Insbes. läßt sich aus § 205 AO keine Schlußfolgerung für die Form allgemeiner Zusagen ziehen. BFH VI 269/60 S v. 4. 8. 61, BStBl. S. 562 (564) sieht allerdings in der bloß mündlichen Erklärung ein Indiz für mangelnden Bindungswillen (bloße Auskunft). UE handelt es sich nicht um ein Zulässigkeits- sondern um ein Beweisproblem.

d) Wirkung

567

Die Wirkung der Zusage hängt eng mit der Vorfrage ihrer Rechtsnatur zusammen: Ist die Zusage Verwaltungsakt, so ergibt sich ihre Verbindlichkeit (auch im Fall ihrer objektiven Rechtswidrigkeit) aus dieser Eigenschaft. Es bedarf nicht des Rückgriffes auf TuG. Wird die Eigenschaft als Verwaltungsakt geleugnet, so muß die Bindungswirkung über TuG hergeleitet werden.

Bindungswirkung aus TuG: Der BFH hat bisher die Bindungswirkung über TuG begründet.

Vgl. etwa VI 269/60 S v. 4. 8. 61, BStBl. S. 562, 564 und wieder IV 49/77 v. 19. 3. 81, BStBl. S. 538, 541 mit Literaturhinweisen. BFH X R 1/80 v. 29. 10. 87, BStBl. 1988 S. 121, 123 läßt offen, ob eine bindende Zusage als Verwaltungsakt angesehen werden kann.

Die Bindungswirkung der Zusage hängt danach davon ab, ob der Stpfl. auf die Zusage vertraut und entsprechend disponiert hat. Die Zusage muß für bestimmte Dispositionen ursächlich gewesen sein (BFH VI 269/60 aaO; III R 168/86 v. 11. 12. 87, BStBl. 1988 S. 232). Die *Disposition* muß nicht vermögensrechtlicher Art sein. Sie kann auch im Unterlassen bestehen, zB im Unterlassen von Aufzeichnungen über Betriebsausgaben (BFH IV R 94/84 v. 16. 3. 86, StRK EStG 1975 § 4 Abs. 3 R. 18) oder in der Aufgabe verfahrensrechtlicher Positionen (BFH X R 1/80 v. 29. 10. 87, BStBl. 1988 S. 121).

Eine Bindung an gesetzwidrige Zusagen besteht nach dieser Rspr. nur bei *Schutzwürdigkeit*. Daran fehlt es, wenn der Stpfl. die Gesetzwidrigkeit erkannte oder erkennen konnte (BFH II 176/63 v. 9. 5. 67, BStBl. S. 522; V R 119/66 v. 27. 8. 70, BStBl. 1971 S. 122; I R 142/79 v. 10. 11. 82, BStBl. 1983 S. 280; FG Köln v. 7. 6. 85, EFG 1986 S. 39, rkr.).

Auch der Zusageerlaß des BdF v. 24. 6. 87, der sich an der Rspr. des BFH orientiert, leitet die Bindungswirkung aus TuG ab.

Bindungswirkung aus der Eigenschaft als Verwaltungsakt: In der jüngeren Zeit tritt hingegen im Schrifttum die Auffassung in den Vordergrund, die Bindungswirkung ergebe sich aus der Eigenschaft als Verwaltungsakt.

Schick, aaO Anm. 37; *Kisker*, VVDStRL 32 S. 152; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 655; *Tipke/Kruse*, aaO Tz. 13 ff.; *Kienemund*, B 1984 S. 1432, 1436; *Sontheimer*, aaO S. 48; *Neufang/Horn*, Inf. 1988 S. 338; *Rieckmann*, DStZ 1988 S. 399; *Pfeiffer*, B 1987 S. 2380; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn*, § 2 Rdnr. A 632; o. V., Urt.-Anm. HFR 1988 S. 151. AA *Ling*, DStZ 1989 S. 424.

Einige Finanzgerichte folgen dieser Auffassung.

FG Köln v. 31. 1. 84, EFG S. 426, best.; FG Hamburg v. 9. 8. 85, EFG 1986 S. 59, rkr.; Nds. FG v. 14. 5. 86, EFG 1987 S. 160, rkr.; Hess. FG v. 20. 6. 86, DStZ 1987 S. 257, aufgeh. durch BFH III R 168/86 v. 11. 12. 87, BStBl. 1988 S. 232; FG Münster v. 9. 3. 89, EFG S. 546, rkr.

UE ist dieser Auffassung zuzustimmen, weil eine mit *Bindungswillen* abgegebene Erklärung der Behörde über ihr künftiges Verhalten die Merkmale eines Verwaltungsaktes erfüllt. Die Verbindlichkeit ergibt sich dann aus der Rechtsnatur der Zusage. Die Zusage beruht aber auf der Rechtslage im Zeitpunkt der Zusagenerteilung; ihre verbindliche Wirkung entfällt daher bei einer für den Sachverhalt maßgebenden Änderung der einschlägigen Rechtsvorschriften (vgl. auch § 207 Abs. 1 AO).

Hat die Behörde hingegen ein Verhalten zugesagt, das von vornherein rechtswidrig war, so ist dies verbindlich, auch wenn der Stpfl. dies erkannte oder erkennen mußte, es sei denn, die Zusage kann rückwirkend zurückgenommen werden. Ob dies möglich ist, richtet sich uE nach §§ 206 und 207 AO.

Ebenso *Tipke/Kruse*, vor § 204 AO Tz. 16; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 656; *Schwarz/Frotscher*, AO, vor § 204 Tz. 11; FG Düss. v. 6. 5. 80, EFG 1981 S. 166, rkr.; *Neufang/Horn*, Inf. 1988 S. 339; *Rieckmann*, DStZ 1988 S. 400; differenzierend *Sangmeister*, DStZ 1987 S. 237 ff.; aA *Schick*, aaO Anm. 49, der auf §§ 130, 131 AO abstellt.

Zu den Rechtsschutzfragen bei Zusagen s. *Schick*, aaO Anm. 168 ff.; *Tipke/Kruse*, aaO Tz. 35; *Kaligin*, DStZ 1988 S. 426. Ferner FG Münster v. 9. 3. 89, EFG S. 546, rkr.: Als Rechtsmittel gegen eine für unrichtig gehaltene Zusage steht die Verpflichtungsklage zur Verfügung; als außergerichtlicher Rechtsbehelf ist das Einspruchsverfahren durchzuführen; für die Zusage sind diejenigen Verfahrensvorschriften anzuwenden, die für die zugesagte Maßnahme gelten.

Zur „verbindlichen Zusage“ im Anschluß an eine Außenprüfung s. die Kommentare zur AO bei §§ 204 ff. sowie den BdF-Erlaß v. 24. 9. 87, BStBl. I S. 706.

Einstweilen frei.

568, 569

III. Bindung an sonstiges behördliches Verhalten

1. Grundsätze

570

Die Judikatur, die die Bindungswirkung von Zusagen über TuG herleitet (s. Anm. 567), zieht keine scharfen Grenzen zwischen Zusagen und anderen Formen behördlichen Verhaltens, die einen Vertrauenstatbestand begründen. Sie geht davon aus, daß die Bindungswirkung einer Zusage im Einzelfall auch einem bestimmten Handeln der Behörde beizumessen ist, weil (wenn) dieses einer Zusage gleichwertig ist (zB BFH I 25/61 U v. 28. 2. 61, BStBl. S. 252; IR 122/67 v. 13. 1. 70, BStBl. S. 352; IV R 180/80 v. 12. 1. 83, BStBl. S. 595, 597). Erforderlich ist ein Verhalten des FA (positives Tun oder Unterlassen), aufgrund dessen der Stpfl. berechtigterweise auf ein gleichbleibendes Verhalten schließen durfte (BFH VII 175/61 U v. 21. 5. 63, BStBl. S. 390; VII R 5/74 v. 25. 10. 77, BStBl. 1978 S. 274; *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 59; *Apitz*, DStZ 1985 S. 541).

Das gilt zB, wenn die Behörde einen ihr wiederholt ausführlich vorgetragenen Sachverhalt immer wieder in derselben Weise beurteilt hat (BFH I R 63/70 v. 20. 10. 71, BStBl. 1972 S. 273; VI R 167/77 v. 18. 7. 80, BStBl. 1981 S. 52; FG München v. 30. 7. 69, EFG S. 576, rkr.; FG Düss. v. 9. 9. 76, EFG 1977 S. 55, rkr.; FG Bad.-Württ. v. 7. 9. 84, EFG 1985 S. 226, rkr.; *Tipke/Kruse*, aaO).

Eine Bindungswirkung besteht aber in diesem Fall nur, wenn der Stpfl. im Vertrauen auf das Verhalten der Finanzbehörde disponiert hat, andernfalls fehlt das Schutzbedürfnis (ausführlich *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 64). Eine unmittelbar vermögensrechtliche Disposition ist jedoch nicht erforderlich. So kann nach BFH VI 117/65 v. 23. 9. 66 (BStBl. 1967 S. 23) eine im Rahmen einer Vorbetriebsprüfung als ordnungsmäßig angesehene Buchführung für die Folgejahre dann nicht verworfen werden, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht verändert haben, vorausgesetzt, daß im Rahmen der Prüfung auch der Veranlagungsbeamte entweder von dem System der Buchführung Kenntnis nahm oder aber sich unbescheiden dem Urteil des Außenprüfers angeschlossen hat (dazu auch *Wassermeyer*, Inf. 1984 S. 69, 73).

Ist eine Bindung nach TuG zu bejahen, so ist die Finanzbehörde nach hA gehindert, die nach dem Gesetz entstandenen StAnsprüche geltend zu machen.

Tipke/Kruse, § 4 Tz. 66; BFH VII 137/61 U v. 9. 10. 62, BStBl. 1963 S. 54; VII 175/61 U v. 21. 5. 63, BStBl. S. 390; VII 44/62 U v. 6. 8. 63, BStBl. S. 515; II R 17/71 v. 14. 6. 72, BStBl. S. 864. AA noch *Tipke*, StuW 1958 Sp. 744.

Ob das Verhalten der Behörde geeignet ist, einen Vertrauenstatbestand zu schaffen, kann nur im Einzelfall entschieden werden.

2. Einzelfälle

a) Bindung an frühere Veranlagungen

571

Grundsatz: Die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes in einem EStBescheid ist regelmäßig nicht geeignet, einen Vertrauenstatbestand zu schaffen. Die ESt. ist eine Abschnittsteuer. Daraus folgt nach ständiger Rspr. des BFH, daß das FA die Grundlagen der Besteuerung bei jeder Veranlagung selbständig festzustellen und Sachverhalt sowie Rechtslage neu zu prüfen hat. Hat das FA keine Zusage (s.

Anm. 564 ff.) erteilt, so ist es auch nach dem Grundsatz von TuG an eine falsche Rechtsauffassung, von der es bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen in der Regel nicht gebunden. Die Begründung für die Ablehnung einer Bindung des FA sieht der BFH darin, daß die mit Verfassungsrang ausgestatteten Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebieten, eine falsche Rechtsanwendung vom frühestmöglichen Zeitpunkt an, idR bei der nächsten Veranlagung, aufzugeben und nunmehr das richtige Recht anzuwenden, auch wenn dadurch im Einzelfall der Grundsatz des Dispositionsschutzes beeinträchtigt wird.

Vgl. BFH V 92/61 S. v. 16. 7. 64, BStBl. S. 634 mwN. Aus jüngerer Zeit IV R 180/81 v. 7. 6. 84, BStBl. S. 780; VIII R 25/85 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 520; V R 11/85 v. 19. 6. 86, BFH/NV 1986 S. 670; II R 178/82 v. 6. 2. 85, BFH/NV 1985 S. 62; IV R 66/84 v. 3. 7. 86, BFH/NV 1987 S. 89.

Nach dieser Rspr. hat das FA nicht nur das Recht, sondern die Pflicht, im Rahmen der stprozessualen Möglichkeiten eine als falsch erkannte Rechtsauffassung aufzugeben (IR 142/79 v. 10. 11. 82, BStBl. 1983 S. 280; IR 149/82 v. 9. 10. 85, BStBl. 1986 S. 51). Das gilt auch dann, wenn den Veranlagungen des Vorjahres eine Betriebsprüfung voranging, bei der die fraglichen Punkte unbeanstandet blieben (I R 128/77 v. 11. 2. 81, BStBl. S. 448; VIII R 296/82 v. 7. 6. 88, BStBl. S. 886).

Ausnahmen: Die Rspr. hat von diesem Grundsatz jedoch Ausnahmen gemacht: Hat das FA längere Zeit hindurch einen Sachverhalt in einer möglichen Weise gewürdigt und durfte der Stpfl. daher auf eine gleichartige künftige Würdigung durch das FA vertrauen, so verstößt es gegen TuG, wenn das FA seine Beurteilung ändert, ohne daß sich die Verhältnisse geändert haben oder neue Umstände bekanntgeworden sind, vorausgesetzt daß der Stpfl. seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen ist.

ZB BFH I 25/61 U v. 28. 2. 61, BStBl. S. 252 (mit Hinw. auf RFH v. 9. 3. 38, RStBl. S. 643); VII 22/62 S. v. 19. 1. 65, BStBl. S. 206 (210); II 55/62 v. 2. 2. 66, BStBl. S. 175; VI 229/63 v. 11. 2. 66, BStBl. S. 486: „Kein Beteiligter, also weder das FA noch der Stpfl., kann ohne schwerwiegenden Grund die rechtliche Behandlung eines Dauerverhältnisses, auch wenn man über dessen rechtliche Beurteilung geteilter Meinung sein kann, beiseite schieben, nachdem man sich auf eine bestimmte Behandlung frei geeinigt hat und später längere Zeit auch tatsächlich danach verfahren ist“; VI R 102/67 v. 11. 6. 68, BStBl. S. 726 betr. LStAußenprüfung.

572 b) Bindung an vorläufige Veranlagungen

Grundsatz: Hat das FA zunächst eine in vollem Umfang vorläufige Veranlagung durchgeführt, so besteht bei der endgültigen Veranlagung grundsätzlich keine Bindung an die im vorläufigen Bescheid vertretene Rechtsauffassung; der Stpfl. „kann sich gegenüber dem endgültigen StBescheid nicht auf den Grundsatz von TuG berufen mit der Begründung, er habe auf die Richtigkeit der vorläufigen Veranlagung vertraut“ (BFH VI R 285/66 v. 7. 4. 67, BStBl. S. 616; III R 114/69 v. 15. 1. 71, BStBl. S. 290 mwN; III R 4/66 v. 28. 1. 72, BStBl. S. 322; I R 149/82 v. 9. 10. 85, BStBl. 1986 S. 51).

Ausnahmen von der uneingeschränkten Berichtigungsmöglichkeit gelten jedoch, wenn das FA „klar zu erkennen gegeben hat, daß der Stpfl. mit einer Nachforderung nicht mehr zu rechnen brauche“ (BFH VI R 285/66 v. 7. 4. 67, BStBl. S. 616; zust. VIII R 4/66 v. 28. 1. 72, BStBl. S. 322), bzw. wenn ausdrücklich die Absicht einer bestimmten Sachbehandlung geäußert wurde (FG Bad.-Württ. v. 2. 9. 82, EFG 1983 S. 212, rkr.). BFH IV R 180/82 v. 4. 10. 84, BFH/NV 1986 S. 215 interpretiert die bisherige Rspr. so, daß das FA in besonderen Ausnahmefällen nach TuG an die Rechtsauffassung gebunden sei, die es der vorläufigen Veranlagung zugrundegelegt hat, und deutet dies als Verwirkung der Berichti-

gungsmöglichkeit, beurteilt somit das Verhalten des FA nach Verwirklichungsgrundsätzen (hierzu Anm. 573 u. 588 ff.).

Bei beschränkter Vorläufigkeit einer Veranlagung – Vorläufigkeit nur in bestimmten Punkten – kann das FA hinsichtlich anderer Punkte bei der endgültigen Veranlagung eine abweichende Rechtsauffassung nur vertreten, wenn die Voraussetzungen des § 173 AO gegeben sind (hierzu auch Anm. 573).

Ist der Vorläufigkeitsvermerk rechtswidrig (der Bescheid somit unanfechtbar), kann es TuG doch im Einzelfall gebieten, den Stpfl. so zu stellen, als sei der StBescheid in vollem Umfang vorläufig und anfechtbar (FG Hamburg v. 30. 1. 86, EFG S. 430, rkr.).

c) Vertrauensschutz bei Berichtigungsveranlagung

573

Grundsatz: Ist die Veranlagung nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt, so ist eine Aufhebung oder Änderung nur im Rahmen der §§ 172 ff. AO möglich. Insbesondere sind nach § 173 AO StBescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Im Gegensatz zu § 222 RAO erlaubt die Vorschrift keine Gesamtaufrollung mehr sondern lediglich punktuelle Änderungen. Nicht erforderlich ist daher, daß die neuen Tatsachen oder Beweismittel von einigem Gewicht sind (BFH-Urteil I R 78/78 v. 12. 8. 81, BStBl. 1982 S. 100; *Tipke/Kruse*, § 173 Tz. 39; *Kühn/Kutter/Hofmann*, AO, 13. Aufl. § 173 Anm. 5; *Koch*, AO, 2. Aufl. § 173 Tz. 26).

Ausnahmen: Gegenüber Berichtigungen besteht aber doch ein Vertrauensschutz des Stpfl. in den folgenden Fällen.

► *Verletzung der Ermittlungspflicht:* Die Finanzbehörde verstößt gegen TuG, wenn sie den StBescheid aufhebt oder ändert, weil ihr nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die sie bei gehörriger Erfüllung ihrer Ermittlungspflicht schon vor der StFestsetzung hätte kennen können.

Ständ. Rspr. zu § 222 RAO: zB RFH v. 15. 3. 34, RStBl. S. 677; BFH III 139/52 S v. 10. 7. 53, BStBl. S. 240; III 383/57 U v. 23. 5. 58, BStBl. S. 326; IV 251/64 v. 4. 5. 72, BStBl. S. 672; I 111/65 v. 22. 5. 68, BStBl. S. 547.

Rspr. zu § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977: Auch zu dieser Vorschrift wird dieselbe Auffassung vertreten: BFH II R 208/82 v. 13. 11. 85, BStBl. 1986 S. 241; FG Hamburg v. 28. 11. 80, EFG 1981 S. 378, teilw. best.; FG Bad.-Württ. v. 2. 12. 82, EFG 1983 S. 454, rkr.; FG Köln v. 3. 11. 82, EFG 1983 S. 267, rkr.; FG Köln v. 18. 2. 86, EFG S. 406, rkr.

Hierbei dürfen die Anforderungen an die Ermittlungspflicht des FA jedoch nicht überspannt werden. Das FA muß nicht jede StErklärung argwöhnisch bis aufs letzte prüfen; für den Regelfall kann es davon ausgehen, daß die Erklärungen des Stpfl. vollständig und richtig sind (zB BFH IV 305/63 v. 14. 12. 65, BStBl. 1966 S. 209; V 214/65 v. 21. 11. 68, StRK AO § 222 Abs. 1 Ziff. 1 R. 34; I R 123/67 v. 28. 1. 70, BStBl. S. 296; V R 90/68 v. 24. 2. 72, BStBl. S. 558; VI R 135/66 v. 21. 6. 68, BStBl. S. 698: Pflichtverletzung durch mangelnde Aufklärung nur dann, „wenn die dem Beamten mitgeteilten oder sonst bekannten Tatsachen eindeutig zu Bedenken Anlaß gaben“). Einzelheiten s. Komm. zu § 173 AO; vgl. auch *Güntber*, FR 1983 S. 36.

Der Stpfl. genießt jedoch nur dann Vertrauensschutz, wenn er zuvor seiner *Mitwirkungspflicht* nachgekommen ist, im Rahmen des Zumutbaren dem FA die wesentlichen Tatsachen darzulegen, das FA jedoch, obwohl es Anlaß zur Nachprüfung hatte, diese unterließ.

BFH VI 296/57 S v. 5. 12. 58, BStBl. 1959 S. 86; I 155/57 U v. 20. 1. 59, BStBl. S. 221; IV 434/60 v. 20. 9. 62, IV 221/59 v. 31. 1. 63 und VI 387/60 v. 25. 4. 63, StRK AO § 222 R. 136, 158 u. 160; VI 387/60 v. 25. 4. 63, StRK EStG § 7 b R. 77; VIII R 27/66 v. 19. 10. 71, BStBl.

1972 S. 106; II R 56/81 v. 12. 10. 83, BStBl. 1984 S. 140; II R 208/82 v. 13. 11. 85, BStBl. 1986 S. 241.

Entsprechendes gilt, wenn der Stpfl. in seiner Erklärung Angaben in einer Weise machte, die geeignet war, das FA irrezuführen (BFH IV 342/61 U v. 9. 7. 64, BStBl. S. 492; IV 57/65 v. 14. 12. 67, BStBl. 1968 S. 192).

Hat sowohl das FA gegen seine Ermittlungspflicht als auch der Stpfl. gegen seine Mitwirkungspflicht verstoßen, so ist nach TuG eine Abwägung der beiderseitigen Pflichtverletzungen geboten (BFH III 220/61 v. 29. 11. 62, StRK AO § 222 R. 152; I R 108/85 v. 11. 11. 87, BStBl. 1988 S. 115; Nds. FG v. 23. 8. 82, EFG 1983 S. 211, rkr.; dazu *Günther*, Inf. 1988 S. 537; *Birkenfeld*, DStZ 1989 S. 391, 396). Nach BFH VIII R 121/83 v. 20. 12. 88, BStBl. 1989 S. 585 steht TuG in solchen Fällen beiderseitiger Pflichtverletzungen einer Änderung nur entgegen, wenn der Pflichtverstoß des FA überwiegt.

► *Bindung an den ursprünglichen Bescheid*: Wengleich das FA bei der erstmaligen Veranlagung für einen VZ an eine falsche Rechtsauffassung, von der es bei früheren Veranlagungen ausging, idR nicht gebunden ist, so kann doch bei einer Berichtigungsveranlagung nach TuG eine Bindung an die im ursprünglichen StBescheid vertretene – objektiv unrichtige – Auffassung bestehen. Der Stpfl. muß darauf vertrauen können, daß das FA von einer klar geäußerten Rechtsauffassung, auf die er sich bei seinen wirtschaftlichen oder finanziellen Dispositionen verlassen hat, für die Vergangenheit nicht nachträglich abweicht, auch wenn das FA keine verbindliche Zusicherung gegeben hat.

Voraussetzung des Vertrauensschutzes ist in diesem Fall, daß der Stpfl. im Vertrauen auf die vom FA vor oder bei der ursprünglichen Veranlagung geäußerte Rechtsauffassung disponiert, dh. ins Gewicht fallende geschäftliche, wirtschaftliche oder finanzielle Maßnahmen getroffen hat, denen durch eine Berichtigung die Grundlagen in einem nicht zumutbaren Umfang entzogen würden.

BFH I 90/57 U v. 3. 12. 58, BStBl. 1959 S. 53; V 264/58 U v. 21. 7. 60, BStBl. S. 480; VI 179/58 v. 7. 10. 60, StRK EStG § 21 R. 77; I 201/60 v. 25. 10. 60, StRK EStG § 4 R. 364; VI 65/64 v. 12. 3. 65, StRK AO § 222 R. 261; V 181/63 v. 15. 12. 66, BStBl. 1967 S. 212; V 191/65 v. 14. 11. 68, BStBl. 1969 S. 120, 122.

► *Verwirkung des Berichtigungsrechtes*: Eine Berichtigung ist nach der Rspr. auch dann ausgeschlossen, wenn das FA durch sein Verhalten zu erkennen gegeben hat, daß der Stpfl. mit einer Berichtigung nicht mehr zu rechnen brauche (BFH V 191/65 v. 14. 11. 68, BStBl. 1969 S. 120; V 149/64 v. 30. 1. 69, BStBl. S. 409, 412 m. Rspr.). Das Berichtigungsrecht kann verwirkt werden, indem das FA die Berichtigungsmöglichkeit kennt, aber zum Ausdruck bringt, daß es von einer Berichtigung absehen wolle (BFH III 163/63 v. 11. 12. 64, StRK LAG § 128 R. 2). Vgl. auch die Komm. zu § 173 AO.

574 d) Bindung bei Spendenbestätigungen

Schrifttum: *Meyer-Arndt*, Verdeckte Parteispenden, StbJb. 1984/85 S. 239; *Jakob*, Die Verwirkung von StAnsprüchen, B 1985 Beil. 8; *Franz Klein*, Die Bindung der Finanzverwaltung an TuG, DStR 1985 S. 391 = StbKongrRep. 1985 S. 125; *Meyer-Arndt*, TuG bei Spenden, DStR 1986 S. 353; *Jakob/Jüptner*, Rechtsfragen der mittelbaren Parteienfinanzierung über Organisationen, Stuttgart 1986, insbes. S. 222 ff.

Zweckwidrige Verwendung: Werden Spenden zu begünstigten Zwecken geleistet und stl. abgezogen, so trägt nach der Rspr. grundsätzlich der Spender das Risiko der tatsächlichen Verwendung der Spende zu begünstigten Zwecken; die StBegünstigung (der Sonderausgabenabzug) stehe insoweit unter einer auflösenden Bedingung. Der Sonderausgabenabzug ist auch bei bestandskräftigen Veranlagungen rückgängig zu machen, wenn die zweckwidrige Verwendung nachträg-

lich hervorkommt. Die in der Spendenbescheinigung gegebene Zusicherung der Verwendung zu begünstigten Zwecken erzeuge keinen Vertrauensschutz.

BFH I 31/61 S v. 5. 6. 62, BStBl. S. 355; VI R 167/66 v. 18. 11. 66, BStBl. 1967 S. 365; VI R 167/77 v. 18. 7. 80, BStBl. 1981 S. 52; FG Bremen v. 5. 3. 86, EFG S. 257, rkr.; FG Münster v. 7. 5. 87, EFG 1988 S. 17, nrkr.

UE grundsätzlich zutreffend, weil die Bestätigung des Spendenempfängers nicht dem FA als Willensäußerung zugerechnet werden kann. Jedoch ist fraglich, inwieweit bei zweckwidriger Verwendung verfahrensrechtlich eine Berichtigung der Veranlagung möglich ist (vgl. hierzu § 10b Anm. 91).

Eine Ausnahme macht die jüngere Judikatur, wenn der Spender aufgrund des Verhaltens des FA darauf vertrauen konnte, daß die Voraussetzungen vorliegen, speziell wenn die zweckwidrige Verwendung (mittelbare Parteienfinanzierung) mit Wissen und Billigung des Finanzamtes erfolgte (FG Münster v. 3. 9. 85, EFG S. 627, aufgehoben durch BFH I R 181/85 v. 9. 8. 89, BStBl. S. 990, jedoch eher aus formalen Gründen [vgl. aaO S. 994]; FG Bremen v. 5. 3. 86, EFG S. 257, rkr.). Vgl. hierzu im Detail § 10b Anm. 117.

Eine gesetzliche Vertrauensschutzregelung bei Spenden bringt nunmehr das Vereinsförderungsgesetz v. 18. 12. 89, BStBl. I S. 499 durch § 10b Abs. 4 EStG.

Wegfall der Steuerbegünstigung des Empfängers: Wird dem Spendenempfänger die KStBefreiung (Anerkennung der Gemeinnützigkeit) rückwirkend entzogen, so fällt eine Voraussetzung für den Spendenabzug nach § 10b EStG weg. Dies hat nach hA auch bei bestandskräftiger Veranlagung die rückwirkende Streichung des Sonderausgabenabzuges zur Folge (§§ 173, 175 AO; vgl. aber § 10b Anm. 87). Jedoch ist nach BFH VI R 167/77 v. 18. 7. 80, BStBl. 1981 S. 52 die Feststellung der StBegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke eine nachdrückliche Willensäußerung der Verwaltung, die einen Vertrauensschutz beim Stpfl. fordert. In diesem Fall kann der Abzug von Spenden als Sonderausgaben bei Wegfall der StBegünstigung des Empfängers nach TuG nicht rückgängig gemacht werden. Dem stehe nicht entgegen, daß der Bescheidadressat der Verein und nicht der Spender ist, weil der Bescheid mittelbar auch gegenüber dem Spender wirke. Bei Durchlaufspenden enthalte die vom Mittler abgegebene Bescheinigung, daß die Spende für gemeinnützige Zwecke verwendet wird, unausgesprochen auch die Mitteilung, daß der Empfänger im Zeitpunkt des Spendenempfanges von der KSt. befreit ist. Die Bedeutung dieses Bescheides gehe über bloße Beweiserleichterungen hinaus, weil die zur Erteilung der Bestätigung berufene Körperschaft gewisse Prüfungspflichten zu erfüllen habe. Der Anwendung von TuG stehe auch nicht entgegen, daß das Vertrauen nicht auf ein Verhalten der für die ESt. zuständigen Dienststellen zurückzuführen sei, weil diese an die körperschaftsteuerliche Behandlung gebunden seien. BFH aaO geht allerdings davon aus, daß Vertrauensschutz nur der *gutgläubige* Spender genießt. Für Gutgläubigkeit als Voraussetzung des Vertrauensschutzes beim Spendenabzug auch: *Folk*, Die Parteispendenproblematik, wistra 1983 S. 219 (221); *Schöne-mann*, Amnestie und GG, ZRP 1984 S. 137 (142); *Franz Klein*, DStR 1985 S. 391 (394). Differenzierend hingegen *Meyer-Arndt*, StbJb. 1984/85 S. 239 ff., insbes. 246 ff.; auch er will aber keinen Vertrauensschutz gewähren, wenn der Spender positiv weiß, daß das FA getäuscht wurde (S. 247); vgl. ferner die Diskussion ebendort S. 274 ff. Differenzierend ferner *Jakob*, aaO S. 12 ff.; ablehnend offenbar *C. H. Heuer*, Urt.-Anm., DStZ 1985 S. 594.

Stellungnahme: Grundsätzlich ist dem BFH aaO zuzustimmen. Wer von der Unrichtigkeit (Gesetzwidrigkeit) des Verhaltens seines Partners weiß, darf auf dessen Beibehaltung nicht vertrauen; wer kein Vertrauen hat, kann in diesem Vertrauen nicht geschützt werden. Das folgt auch aus den Wertungen des § 130

AO, die insofern kodifizierte Vertrauensschutzregeln aufstellen. Der Schutz einer auch bescheidmäßig zugesprochenen günstigen Rechtsposition entfällt danach – uU auch rückwirkend – bei Kenntnis der Rechtswidrigkeit des Bescheides.

Im einzelnen ist jedoch zu differenzieren (vgl. auch *Jakob*, B 1985 Beil. 8 zu H. 13): Zum einen ist das Verhalten der Gegenseite von Bedeutung. Hat diese (die Finanzbehörde) im Stpfl. den Anschein der Rechtmäßigkeit ihres Verhaltens erweckt, so wird ihr Verhalten mit der Schutzbedürftigkeit des Stpfl. abzuwägen sein. Zum anderen ist die Beweissituation zu bedenken. Gelingt nicht der einwandfreie Nachweis der Rechtswidrigkeitskenntnis, wird von Gutgläubigkeit auszugehen sein. Das ist vor allem bei Verhältnissen mit drei Betroffenen, wie sie für Spendenfälle typisch sind, von großer Bedeutung.

Soweit die vertrauensbegründende Maßnahme in einer Rechtsverordnung bestand (Anerkennung gem. § 49 EStDV 1955 oder § 26 KStDV 1955), geht es nicht mehr um eine Frage von TuG, sondern um den Vertrauensschutz und die verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkend belastender Normen. Der BFH hat in diesem Zusammenhang entschieden, daß sich der Stpfl. solange auf eine Rechtsverordnung verlassen kann, als sie nicht aufgehoben wurde (VII 268/63 v. 10. 8. 66, BStBl. S. 663). Dem ist uE zu folgen. Es liegt auch keine Ausnahme vor, die nach der Rspr. des BVerfG eine echte Rückwirkung rechtfertigen könne (ebenso *Franz Klein*, DStR 1985 S. 396; ferner *Jakob/Jüptner*, aaO S. 206 ff.).

575 e) Grundlagen- und Folgebescheide

Grundsätzlich darf die FinBeh. in einem Folgebescheid nicht von den in einem gesonderten Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen abweichen (§ 182 AO).

Ist es jedoch auf das Verhalten des FA zurückzuführen, daß der Stpfl. Aufwendungen nicht schon im Verfahren der Gewinnfeststellung geltend gemacht hat, so kann es nach TuG geboten sein, daß das FA die Berücksichtigung im Veranlagungsverfahren zuläßt (BFH VI 202/60 U v. 25. 8. 61, BStBl. S. 491; I R 224/70 v. 26. 7. 72, BStBl. 1973 S. 87). Nach TuG kann auch die Anpassung eines Folgebescheides an einen geänderten Grundlagenbescheid unzulässig sein, wenn das FA durch sein Verhalten den Stpfl. von der Anfechtung des Grundlagenbescheides abgehalten hat (BFH IV R 2/87 v. 19. 1. 89, BStBl. S. 393).

576, 577 Einstweilen frei.

578 IV. Bindung an Verwaltungsvorschriften

Die Frage, ob die Gerichte nach TuG an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften gebunden sind, wird von der Rspr. verneint. Eine Bindung analog zur Zusage bestehe nicht, weil damit letztlich die Nachprüfbarkeit der Gesetzesanwendung durch die dazu befugten Gerichte aufgehoben wäre.

ZB BFH IV 133/63 S v. 5. 3. 64, BStBl. S. 311; I 18/65 v. 15. 1. 69, BStBl. S. 310; I B 96/74 v. 26. 2. 75, BStBl. S. 44; VIII R 149/75 v. 22. 4. 80, BStBl. S. 441; VIII R 22/76 v. 14. 10. 80, BStBl. 1981 S. 128; I R 142/79 v. 10. 11. 82, BStBl. 1983 S. 280; VII R 55/83 v. 18. 3. 86, BFHE 146 S. 294 = StRK AO 1977 § 4 R. 35; zust. *Steinberg*, Die Selbstbindung der Finanzverwaltung, S. 98 ff.; *Wassermeyer*, Inf. 1984 S. 69, 70 f.; aA *Leisner*, Das Problem der Verwaltungserlasse und BMF-Schreiben, Dt. Steuerberatertag 1981, Bonn 1982 S. 166.

Das gilt auch, wenn Verwaltungsvorschriften, wie etwa die EStR, bei Änderung der Rspr. unverändert belassen werden und der Stpfl. entsprechend der unveränderten Verwaltungsvorschrift disponiert (BFH I R 142/79 v. 10. 11. 82, BStBl. 1983 S. 280).

Stellungnahme: Der Rspr. ist prinzipiell zu folgen. Für eine Bindung nach TuG fehlt es am konkreten Naheverhältnis zweier Partner; sie widerspräche überdies dem Grundsatz der Gewaltenteilung und dem Gesetzmäßigkeitsprinzip (vgl. auch Anm. 528 zur Rückwirkung von Rspr.Änderungen sowie Anm. 611 zur Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften). Eine Ausnahme gilt nach § 176 Abs. 2 AO, der in begrenztem Maße Vertrauensschutz gewährt, wenn eine allgemeine Verwaltungsvorschrift von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist. In anderen Fällen sind allfällige Härten durch Billigkeitsmaßnahmen für die Übergangszeit zu mildern.

Im Einzelfall wird jedoch zu prüfen sein, ob tatsächlich eine generell-abstrakte verwaltungsinterne Anweisung vorlag oder nicht doch eine individuelle Zusage für eine Mehrzahl gleichartiger Fälle. Wird für eine Mehrzahl gleichartiger Fälle eine bestimmte Behandlung zugesagt, dies durch Bekanntgabe an die Stpfl. bzw. deren Vertreter individualisiert und durch entsprechende Anweisung auch verwaltungsintern festgehalten, so kann ein zusagegleiches Verhalten vorliegen, das als solches Bindung nach TuG auslöst.

V. Bindung an Absprachen (Vergleichsvereinbarungen)

Schrifttum: *Eichhorn*, Vereinbarungen im StRecht, Vj. f. StuFR 1931 S. 153; *Hartz*, Vereinbarungen zwischen dem FA und dem Stpfl., bes. im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen, B 1963 Beil. 14 zu H. 38; *Nake*, Zur Bindung des FA an Betriebsprüfungsschlußbesprechungen, BB 1963 S. 1204; *Ehlers*, Warum gibt es im StRecht keine Vergleiche?, DStR 1965 S. 64; *Kötter*, Vereinbarungen mit FinBeh., NWBF. 2 S. 1407 (1966); *Schick*, Vergleiche und sonst. Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im StRecht, München 1967; *Bauer*, Der „Vergleich“ im StVeranlagungsverfahren, Diss. Heidelberg 1969; *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976 (insbes. S. 188 ff.); *v. Bornhaupt*, „Tatsächliche Verständigung“ in Schätzungsfällen, BB 1985 S. 1591 (dazu *Rößler*, BB 1986 S. 1075); *Rößler*, Die tatsächliche Verständigung im StRecht, B 1985 S. 1861; *Ruppel*, Die „tatsächliche Verständigung“ mit dem FA – Vorteil oder Nachteil?, DStR 1985 S. 684; *Große*, Die Schlußbesprechung – ein ordentliches Bazar?, BP 1986 S. 58; *Knepper*, Der Vergleich im StRecht, BB 1986 S. 168; *Milatz*, Die „tatsächliche Verständigung“ im StRecht, Inf. 1986 S. 300; *Streck/Schwedhelm*, „Tatsächliche Verständigung“ und § 370 AO, DStR 1986 S. 713; *Martens*, Vergleichsvertrag im StRecht?, StuW 1986 S. 97; *Krausbaar*, Bindung der Finanzverwaltung an Vereinbarungen über Sachverhaltsbeurteilungen im Rahmen einer stl. Außenprüfung, StbKongr-Rep. 1986 S. 153; *Sonthheimer*, Der verwaltungsrechtliche Vertrag im StRecht, Köln 1987; *Sangmeister*, Bindung des FA an eine Zusage, Anm. zu Hess. FG v. 20. 6. 86, DStZ 1987 S. 235; *Baur*, Vereinbarungen in der Schlußbesprechung – Vorteile und Risiken, BB 1988 S. 602; *Sangmeister*, Pacta sunt servanda – oder die Pflicht zur Einhaltung einer tatsächlichen Verständigung, BB 1988 S. 609; *K. Vogel*, Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im StRecht, FS für Döllerer, Düsseldorf 1988 S. 677; *Greimer*, Die tatsächliche Verständigung im StRecht, NWBF. 17 S. 969 (27. 12. 88).

Ferner die Komm. zu §§ 78, 204 AO.

1. Vereinbarungen über die Steuerschuld

579

Für die Rechtslage vor der AO 1977 hat die Rspr. die Auffassung vertreten, daß Verträge (Vergleiche) zwischen Finanzbehörden und Stpfl. über die Begründung, Modifikation oder Aufhebung eines StSchuldverhältnisses verboten und nichtig sind, sofern derartige Vereinbarungen nicht durch gesetzliche Ermächtigung explizit oder implizit zugelassen sind. Dies wurde aus dem Gedanken der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung bzw. konkret aus dem verfahrensrechtlichen Legalitätsprinzip abgeleitet.

RFH v. 20. 10. 25, Slg. 18 S. 92; v. 19. 5. 31, RStBl. S. 457; v. 14. 10. 36, RStBl. S. 1077; BFH IV 281/54 U v. 27. 1. 55, BStBl. S. 92; II 38/55 S v. 13. 7. 55, BStBl. S. 251; III 326/58 U v. 26. 5. 61, BStBl. S. 380; VII 182/60 U v. 17. 12. 63, BStBl. 1964 S. 88; VIII R 131/76 v. 11. 12. 84, BStBl. 1985 S. 354, 357; BVerwG v. 5. 6. 59, BVerwGE 8 S. 329 = BStBl. S. 1002; v. 12. 7. 63, BStBl. S. 794; v. 18. 4. 75, BVerwGE 48 S. 166 = BStBl. S. 679; BGH v. 14. 4. 76, BGHZ 66 S. 199.

Das Schrifttum zur alten Rechtslage folgt weitgehend dieser Auffassung:

Tipke/Kruse, AO, 7. Aufl. § 2 Tz. 17; *Kruse*, StRecht I, Allg. Teil, S. 38; *Becker/Riewald/Koch*, 9. Aufl., § 1 StAnpG Anm. 5 g; *Kühn*, AO, 11. Aufl., S. 825; *Paulick*, Lb. des allg. StRechts, S. 75, 149. Differenzierend *Schick*, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen, aaO, der Vergleiche in engen Grenzen für zulässig hält.

Unter Geltung der AO 1977 stellt sich die Frage, ob durch § 78 Abs. 3 AO implizit die Zulässigkeit eines öffentlich-rechtlichen Vertrages auch im StRecht verankert ist. Die hM verneint dies zu Recht. Die Vorschrift übernimmt unreflektiert § 13 Abs. 1 Nr. 3 VwVfG, ist aber keinesfalls als Dispositionsermächtigung für den Abschluß öffentlich-rechtlicher Verträge im StRecht geeignet.

Heilmaier, DStZ 1982 S. 190; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 78 Tz. 8; *Schwarz*, AO 1977, § 78 Anm. 6; *Söhn*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 78 Anm. 39 mwN; *Schick*, ebendort, vor § 204 Anm. 59; *Martens*, StuW 1986 S. 97, 98; aA allerdings *Meyer*, NJW 1977 S. 1705 sowie *Mohr*, NJW 1978 S. 790.

Der BFH (VIII R 131/76 v. 11. 12. 84, BStBl. 1985 S. 354, 377) läßt die Frage offen. Nach *Sonthheimer*, aaO, ist die Form des öffentlich-rechtlichen Vertrages prinzipiell auch im StRecht zulässig, allerdings nicht wegen § 78 AO, sondern weil im öffentlichen Recht grundsätzlich von der Zulässigkeit der Vertragsform auszugehen sei. Der Vertragsinhalt darf allerdings nicht zwingenden gesetzlichen Regelungen widersprechen. Vergleichsverträge, mit denen im Wege gegenseitigen Nachgebens bei objektiv unbestimmter Sach- oder Rechtslage eine bestimmte Sachbehandlung vereinbart wird, sind nach ihm auch dann rechtmäßig, wenn sie nicht völlig mit der materiellen Rechtslage übereinstimmen. Im Ergebnis ähnlich *K. Vogel* (FS für Döllerer, S. 677), der Vergleiche (auch) über Rechtsfragen für verfassungsrechtlich und nach der AO für zulässig hält, wenn sie sich im Rahmen vertretbarer Gesetzesanwendung halten. Bindungsgrundlage ist nach ihm offenbar der Gedanke des Rechtsfriedens und der Satz „pacta sunt servanda“.

580 2. Tatsächliche Verständigung

Die Rspr. unterscheidet von den (ihres Erachtens unzulässigen) Vereinbarungen über StAnsprüche Vereinbarungen über eine bestimmte Sachbehandlung, vielfach als tatsächliche Verständigung bezeichnet (s. schon RFH v. 20. 10. 25, aaO). Der BFH hat die Beachtlichkeit derartiger Verständigungen wiederholt aus TuG abgeleitet:

BFH I 94/56 U v. 25. 9. 56, BStBl. S. 341 betr. Einigung über die Verteilung eines größeren Reparaturaufwandes; VI 97/61 U v. 11. 1. 63, BStBl. S. 180 betr. Unterhaltszahlung; VI R 133/72 v. 7. 2. 75, BStBl. S. 478 betr. Nutzungsdauer eines Pkw.

Nach BFH I 298/61 U v. 6. 11. 62 (BStBl. 1963 S. 104) müßten insbes. Absprachen über Streitpunkte *rein tatsächlicher Art* vom gegenseitigen Vertrauen getragen sein und nach den allgemein anerkannten Regeln der Fairneß eingehalten werden (zustimmend *Offerhaus*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 38 Anm. 27 f.).

BFH VIII R 131/76 v. 11. 12. 84 (BStBl. 1985 S. 354) differenziert nunmehr besonders klar und mit ausführlicher Begründung zwischen Vereinbarungen über StAnsprüche und einvernehmlichen Sachverhaltsannahmen. Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit ließen Vereinbarungen über Rechtsfragen nicht zu, Raum bliebe aber für eine einverständliche Regelung im Bereich der Sachverhaltsermittlung (tatsächliche Verständigung):

„In diesen Fällen *erschwerter Sachverhaltsermittlung* dient es der Effektivität der Besteuerung und allgemein dem Rechtsfrieden, wenn sich die Beteiligten über die Annahme eines bestimmten Sachverhaltes und über eine bestimmte Sachbehandlung einigen können. Solche Einigungen wirken sich zwar auch auf den StAnspruch aus. Es handelt sich jedoch nicht um einen Vergleich über das anzuwendende Recht. Das Recht wird vielmehr erst auf einen einverständlich angenommenen Sachverhalt angewandt“ (S. 358).

Die Entscheidung ist unterschiedlich aufgenommen worden. ZT wird sie begrüßt, weil sie der StWirklichkeit Rechnung trage (v. *Bornhaupt*, BB 1985 S. 1591; *Kraushaar*, StbKongrRep. 1986 S. 153; *Knepper*, BB 1986 S. 168; *K. Vogel*, FS für Döllerer, S. 677; wohl auch *Ruppel*, DStR 1985 S. 684; *Bauer*, BB 1988 S. 602), zT wird sie wegen mangelnder dogmatischer Absicherung abgelehnt (zB *Martens*, StuW 1986 S. 97; *Große*, BP 1986 S. 58; *Fichtelmann*, StLex. 2, 193–207 S. 43; *Tipke/Kruse*, § 85 Tz. 12).

Stellungnahme: UE ist die Entscheidung problematisch. Sie begründet die Bindungswirkung nicht (mehr) über TuG; das ist insofern einleuchtend, als die Ab-sprache einen bereits abgeschlossenen Sachverhalt betrifft, ein schutzwürdiges Vertrauen daher nicht vorliegt. Dann kann die Bindung aber nur auf vertrags-rechtlichen Überlegungen beruhen. Die tatsächliche Verständigung wäre dann ein öffentlich-rechtlicher Vergleichsvertrag. Der BFH äußert sich dazu aber nicht. Warum solche Verträge nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich sein sollen, bleibt offen. Problematisch ist auch die Unterscheidung von Sach- und Rechtsfragen. Die Sachverhaltsfeststellung ist Teil des Subsumtionsvorganges und damit Teil des Rechtsanwendungsprozesses. Es macht keinen Unterschied, ob ein bestimmter StAnspruch durch Vergleich vereinbart wird oder ob zunächst Einvernehmen über einen (fiktiven) Sachverhalt erzielt wird, der zu demselben StAnspruch führt.

C. Bindung des Steuerpflichtigen

I. Allgemeines

581

Der Grundsatz von TuG bindet auch den Stpfl. (vgl. schon RFH v. 23. 5. 33, StuW Sp. 1360; v. 8. 8. 34, RStBl. 1935 S. 920; v. 5. 10. 39, RStBl. 1940 S. 346). Nach Auffassung der Rspr. kann er sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu früherem Verhalten und zu den den Finanzbehörden gegenüber abgegebenen Erklärungen setzen. Er sei daher an die von ihm vertretene Beurteilung der Sach- und Rechtslage gebunden, wenn das Finanzamt im Vertrauen auf ihre Richtigkeit bestimmte stl. Konsequenzen abgeleitet hat. Das soll vor allem gelten, wenn der Stpfl. aus dem früheren Verhalten StVorteile gezogen hat und durch sein späteres Verhalten neue StVorteile erlangen will (BFH I R 183/84 v. 5. 6. 85, BStBl. 1986 S. 84 betr. Änderung der Handelsbilanzen und des Gewinnverteilungsbeschlusses; ähnlich BFH IV R 31/77 v. 3. 7. 80, BStBl. 1981 S. 255 zur Nachholung einer Gebäude-AfA).

II. Fallgruppen

1. Bindung an die Sachverhaltsdarstellung

582

Nach der Rspr. ist der Stpfl. an eine Sachdarstellung gebunden, wenn er sie dem FA gegenüber abgegeben hat, auch wenn sie unrichtig ist, wenn aber das FA sich im Vertrauen auf ihre Richtigkeit stl. in bestimmter Weise verhalten, zB in be-

stimmter Weise veranlagt oder nicht veranlagt hat. Denn es widerspreche TuG, wenn der Stpfl. im Widerspruch zu seinem früheren Verhalten den Sachverhalt später anders darstellt.

So zB RFH v. 23. 10. 29, RStBl. 1930 S. 344 betr. Bewertung und AfA; BFH I 78/53 U v. 14. 6. 55, BStBl. S. 265 betr. Schätzung der Abnutzung – lin. od. degr.; IV 604/54 U v. 19. 1. 56, BStBl. S. 85 betr. Darlehen oder Zuschuß; VI R 240/66 v. 12. 4. 67, BStBl. S. 420 betr. Mitunternehmer; I 194/65 v. 30. 4. 68, BStBl. S. 729 betr. Angemessenheit eines Kaufpreises; IV R 109/67 v. 28. 5. 68, BStBl. S. 648 betr. gewerbliche oder private Tätigkeit. – Wird eine von den Erben abweichend von der Erbfolge vorgenommene Verteilung der Einkünfte vom FA jahrelang anerkannt, so sind die Erben daran grundsätzlich auch für die Zukunft gebunden (BFH VI 298/61 v. 8. 2. 63, StRK StAnpG § 1 R. 253).

Der Stpfl. ist nach der Rspr. an eine bestimmte Sachdarstellung auch dann gebunden, wenn es sich um verschiedene Steuern handelt, dh. der Stpfl. kann den gleichen Sachverhalt nicht bei der einen Steuer so, bei der anderen Steuer anders darstellen, um jeweils die niedrigste StBelastung zu erreichen (BFH I 285/55 v. 21. 6. 57, StRK KStG § 6 Abs. 1 S. 2 R. 44: KSt./Einheitsbewertung, Lastenausgleich; zust. I 224/60 U v. 14. 3. 61, BStBl. S. 363; I 228/59 U v. 2. 5. 61, BStBl. S. 338: Gewinnermittlung/Einheitsbewertung/GewSt.).

583 2. Bindung an die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

Eine Bindung bejaht die Rspr. auch hinsichtlich der außersteuerlichen rechtlichen Würdigung des Sachverhalts durch den Stpfl. Er soll sich nach TuG nicht willkürlich, dh. nicht ohne ausreichenden Grund, von seinen den FinBehörden gegenüber abgegebenen Erklärungen lossagen dürfen (vgl. BFH I 204/53 U v. 28. 6. 55, BStBl. S. 262; VI 6/56 U v. 1. 3. 57, BStBl. S. 136).

Beispiele: Bindung an die Behauptung von sog. laufenden Bezügen statt Kaufpreistraten beim Ausscheiden des Stpfl. aus einer Mitunternehmerschaft gegen Entgelt (RFH v. 23. 10. 35, RStBl. 1936 S. 200); Bindung an die Behauptung von Kaufpreistraten statt Versorgungsrente bei Betriebsveräußerung (RFH v. 15. 1. 36, RStBl. S. 553; BFH I 200/58 U v. 20. 1. 59, BStBl. S. 192). – Wenn das FA eine Waldbetriebsgemeinschaft von jeher nicht als Körperschaft, sondern als Personengesellschaft behandelt und die Gewinne unmittelbar bei den Gesellschaftern zur ESt. herangezogen hat (dies war für die Gesellschafter vorteilhaft), so müssen die Gesellschafter es hinnehmen, daß der Veräußerungsgewinn nach § 14 besteuert wird (BFH IV 188/62 U v. 15. 6. 65, BStBl. S. 554). – Sind für die Vorjahre negative Kapitalkonten von Kommanditisten anerkannt worden (dh. eine Beteiligung am Verlust über den Betrag der Einlagen hinaus), so gebietet es der Grundsatz von TuG, beim Ausscheiden des Kommanditisten aus der Gesellschaft ohne Ausgleichszahlung einen stpfl. Veräußerungsgewinn in Höhe seines negativen Kapitalkontos anzunehmen (BFH IV R 77/73 v. 8. 3. 72, BStBl. S. 398, 401; s. auch § 15 Anm. 29a).

Das Verhalten des Stpfl. löst nach der Rspr. Bindungswirkung auch für die stl. Behandlung anderer Stpfl. aus, wenn zwischen dem Verhalten und den dadurch ausgelösten Besteuerungen der beiden Stpfl. eine Wechselwirkung besteht, zB wenn der Stpfl. als Gesellschafter einer KapGes. für die Gesellschaft eine Rechtsauffassung vertritt, die folgerichtig auch bei den Gesellschaftern angewendet werden muß, oder umgekehrt (BFH I 224/60 U v. 14. 3. 61, BStBl. S. 363), zB hinsichtlich der Angemessenheit des Kaufpreises für ein Wirtschaftsgut oder das Bestehen einer Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter, oder wenn ein Organträger den Wegfall einer UStSchuld des Organs wegen Organschaft erkämpft hat, der automatischen Erhöhung der eigenen UStSchuld aber widerspricht (BFH V 20/64 v. 7. 7. 66, BStBl. S. 613).

3. Bindung an ein Verhalten gegenüber anderen Behörden

584

Auch das Verhalten des Stpfl. gegenüber anderen Behörden kann nach der Rspr. einen Anspruch des Staates und damit des FA auf Vertrauensschutz begründen, dem Stpfl. stehe „der Staat als Einheit gegenüber“.

BFH III 114/51 U v. 20. 2. 53, BStBl. S. 97 betr. Schenkung eines Grundstücks zum Schein, um die Behörden der politischen Säuberung über den Vermögensstand des Stpfl. zu täuschen: § 5 StAnpG werde „durch den übergeordneten allgemeinen Grundsatz von TuG verdrängt“; V 37/63 v. 11. 2. 65 Ziff. 4, BStBl. S. 270 betr. Scheingründung einer KG zur Täuschung der Bundesanstalt für Güterfernverkehr; FG Hamburg v. 15. 12. 80, EFG 1981 S. 349, rkr.: Bindung an die Erklärung gegenüber der Baubehörde, eine Schwimmhalle privat (und nicht gewerblich) nutzen zu wollen.

Hingegen verneint die Rspr. eine Bindung der Stpfl. an ihre im Ehescheidungsverfahren abgegebene Erklärung, dauernd getrennt zu leben. Für die Zusammenveranlagung sei die Frage des Getrenntlebens unabhängig von diesen Erklärungen eigenständig zu beurteilen.

BFH VI 42/65 v. 5. 10. 66, BStBl. 1967 S. 84; VI R 396/70 v. 9. 3. 73, BStBl. S. 487; VI R 190/82 v. 13. 12. 85, BStBl. 1986 S. 486 gegen FG Köln v. 16. 9. 82, EFG 1983 S. 174. – Wie BFH auch FG Berlin v. 15. 6. 76, EFG 1977 S. 319, rkr.; FG Düss. v. 29. 9. 80, EFG 1981 S. 239, rkr.; FG Köln v. 26. 11. 81, EFG 1982 S. 411, rkr.; FG Berlin v. 5. 3. 82, EFG S. 574, rkr.; FG Bremen v. 16. 3. 82, EFG S. 518, rkr. – Ablehnend auch FG Hann. v. 23. 10. 64, EFG 1965 S. 181, rkr., betr. zum Schein abgeschlossenen Erbbaurechtsvertrag mit zahlr. wN.

III. Stellungnahme

585

Die Rspr. überzeugt nicht. Die Ermittlung des Sachverhaltes ist Sache der Behörde. Daher fehlt es an der Schutzwürdigkeit der Behörde, wenn sie zumutbare und nach der Sachlage erforderliche Ermittlungsschritte unterlassen hat und hinsichtlich der Sachverhaltsdarstellung dem Stpfl. ohne Prüfung gefolgt ist. Es geht letztlich um die Grenze der zumutbaren Ermittlungspflicht, die entscheidend durch das Verhalten des Stpfl. und die sonstigen Umstände des Einzelfalles mitbestimmt wird. Nur wenn die Behörde nach den Umständen des Einzelfalles keinen Anlaß haben mußte, an der Sachverhaltsdarstellung des Stpfl. zu zweifeln, kommt eine Bindungswirkung über TuG in Betracht (wie hier *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 65; s. auch Anm. 573).

Die Vorbehalte gelten um so mehr für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes. Diese ist Sache der Behörde: *iura novit curia*. Folgt die Behörde unbesehen der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes durch den Stpfl., so setzt sie sich über ihre Pflicht zur eigenen rechtlichen Beurteilung hinweg. Es ist nicht verständlich, wie sich daraus eine Bindung des Stpfl. ergeben kann. Dieser hat Anspruch auf gesetzmäßige StFestsetzung, auch wenn diese mit einer von ihm vertretenen früheren rechtlichen Würdigung in Widerspruch steht. Ein im Gesetz nicht vorgesehener StTatbestand kann durch TuG nicht geschaffen werden. Ob die frühere unrichtige Beurteilung mit stl. Wirkung geändert werden kann, ist eine Frage der Bescheidberichtigungsmöglichkeiten.

Abzulehnen ist schließlich eine Bindung des Stpfl. an die *anderen* Behörden gegenüber abgegebenen Erklärungen. TuG setzen – wie erwähnt – eine besondere Nahebeziehung zwischen zwei Partnern voraus. Auf seiten des Staates ist dies im vorliegenden Zusammenhang die Finanzbehörde und nicht der Staat als Gesamtheit. Erklärungen, die der Stpfl. anderen Behörden gegenüber abgegeben hat, begründen demnach für die Finanzbehörden keinen Vertrauenstatbestand (*Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 61; *Spanner*, StuW 1972 S. 305).

Widersprüchliches Verhalten, insbes. eine widersprüchliche Darstellung oder Beurteilung der Sach- und Rechtslage durch den Stpfl., ist deswegen nicht unbeachtlich. Es hat vielmehr wesentliche Bedeutung bei der Sachverhaltsermittlung (Beweiswürdigung) und bei der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes durch die Behörde, weil es geeignet ist, die Glaubwürdigkeit des Stpfl. zu erschüttern, und es daher der Behörde erlaubt, früher auf eine weitere Ermittlung zu verzichten und die von ihr gewonnene Anschauung der Beurteilung des Falles zugrunde zu legen.

586, 587 Einstweilen frei.

D. Verwirkung

Schrifttum: *Bank*, DStZ 1934 S. 857; *Heinemann*, Zur Verwirkung im öffentl. Recht, insbes. im StRecht, RuPrVBl. 1951 S. 670; *Fritsch*, Die Verwirkung verfahrensrechtlicher Befugnisse im StRecht, FR 1958 S. 526; *Seeliger*, Der Einwand der Verwirkung im bürg. Recht und im StRecht, StuF 1962 S. 52; *Ehlers*, Verjährung, Verjährungsunterbrechung und Verwirkung im StRecht, DStR 1963 S. 261; *Högemann*, Zur Praxis der Verwirkung im StRecht, Stbg. 1963 S. 156; *Oswald*, Die Verwirkung im StRecht, StbJb. 1963/64 S. 511; *Bunjes*, Die Verwirkung verfahrensrechtlicher Befugnisse im StRecht, DStR 1964 S. 605; *Nake*, Zur Verjährung und Verwirkung im StRecht, StWa. 1964 S. 113 u. 129; *Bramann*, Zur Frage der Verwirkung der Rechtsmittelbefugnis gegen StBescheide, die auf für verfassungswidrig erklärten Normen beruhen, Inf. 1965 S. 481; *Fritsch*, Die Verwirkung im StRecht, FR 1965 S. 244; *Cerutti*, Ein Beitrag zu den Rechtsbegriffen „Treu und Glauben“ und „Verwirkung“, DStZ 1966 S. 17; *Rößler*, Die rechtl. Grundlagen der Verwirkung u. ihre strechtl. Ausprägung im Lichte des BFH-Urteils v. 14. 9. 78, Inf. 1979 S. 388; *Rath*, Die Verwirkung im StRecht, Jur. Diss. Bochum 1980; *H. Schmid*, Verwirkung im Abgabenrecht, KStZ 1980 S. 41; *Blencke*, NWB F. 2 S. 4003 (15. 3. 82); *Jakob*, Die Verwirkung von StAnsprüchen bei Spenden an politische Parteien über Spendensammelvereine, B 1985 Beil. 8; *Günther*, Die Verwirkung im Spiegel der stl. Rspr., NSt. 914/001, 1985 H. 13 S. 41; *C.-H. Heuer*, Urt.-Anm., DStZ 1985 S. 594; *Carl*, Die Verwirkung im Abgabenrecht, DStZ 1988 S. 529; *Staudinger*/Jürgen Schmidt, BGB, § 242 Rz. 478 ff.; *Tipke*/Kruze, AO, 13. Aufl. § 4 Tz. 67. S. ferner das vor Anm. 560 angegebene Schrifttum über Treu und Glauben.

588

I. Allgemeines

Der Grundsatz der Verwirkung ist auf allen Rechtsgebieten anerkannt. Er ist ein Ausfluß des Grundsatzes von Treu und Glauben. Verwirkung tritt ein „als Rechtsfolge einer illoyalen Verspätung der Rechtsausübung, einer unbilligen Verzögerung in der Geltendmachung eines Rechts“.

BFH V 177/63 v. 25. 11. 65, StRK UStG § 1 Ziff. 1 R. 391; BGH VII ZR 274/63 v. 7. 3. 66, BS. 574 = BB S. 427: „Sonderfall der unzulässigen, dh. mißbräuchlichen Rechtsausübung“; *Palandt*/Heinrichs, BGB, § 242 Anm. 9 a.

Verwirkung schließt die Geltendmachung eines an sich bestehenden Rechts aus; im Verhältnis des FA zum Stpfl. durchbricht die Verwirkung den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung; die Rechte des FA bzw. des Stpfl., bes. der StAnspruch, erlöschen nicht, können aber nicht mehr geltend gemacht werden (BFH V 91/63 U v. 16. 9. 65, BStBl. S. 657).

Die Verwirkung führt also zu einer Ausnahme von der Anwendung der für das Verhältnis zwischen FA und Stpfl. geltenden gesetzlichen Bestimmungen. Beide Teile können sich daher nur ausnahmsweise auf Verwirkung berufen.

BFH II 137/60 U v. 7. 2. 62, BStBl. S. 496: „Im Interesse der Allgemeinheit und aus Gründen einer möglichst gleichmäßigen und gerechten Besteuerung“ kann „ein StAnspruch nur in

besonderen Ausnahmefällen verwirkt werden“; II R 17/71 v. 14. 6. 72, BStBl. S. 864; „Nur unter außergewöhnlichen Umständen, in denen die Geltendmachung eines gesetzlich entstandenen StAnspruchs – als mit dem vorausgegangenen Verhalten oder einer geschätzlichen Willenserklärung der FinVerw. in nicht vertretbarem Widerspruch stehend – mit dem allgemeinen Rechtsempfinden unvereinbar wäre.“

II. Verwirkung von Steueransprüchen

589

Die Verwirkung von StAnsprüchen erfordert nach der Rspr.

- einerseits *Zeitablauf* („*Zeitmoment*“), dh. längere Untätigkeit des Anspruchsberechtigten,
- andererseits einen *Vertrauenstatbestand* und eine *Vertrauensfolge* („*Umstandsmoment*“), dh. ein Verhalten des Berechtigten, auf Grund dessen der Verpflichtete sich darauf eingestellt hat, daß es nicht mehr zur Rechtsausübung kommen werde.

Zur Verwirkung des Rechtes auf Bescheidberichtigung s. Anm. 573.

Das Zeitmoment ist nach der Rspr. des BFH von untergeordneter Bedeutung, da die zeitliche Begrenzung von Ansprüchen in erster Linie durch die Verjährung bestimmt wird. Entscheidend soll das Umstandsmoment sein (s. u.):

BFH IV R 89/74 v. 14. 9. 78, BStBl. 1979 S. 121; IV R 180/81 v. 7. 6. 84, BStBl. S. 780; VIII R 323/82 v. 12. 9. 85, BFH/NV 1986 S. 130; VIII R 171/83 v. 22. 4. 86, BFH/NV S. 679; II R 167/84 v. 8. 10. 86, BStBl. 1987 S. 12; FG Düss. v. 11. 5. 88, EFG S. 504, rkr.

Das Umstandsmoment besteht einerseits in einem vertrauensbegründenden Verhalten des Anspruchsberechtigten, aus dem sich ableiten läßt, daß eine Rechtsausübung nicht mehr beabsichtigt ist (Vertrauenstatbestand), andererseits in Dispositionen des Stpfl., die durch diesen Vertrauenstatbestand veranlaßt sind (BFH IV R 89/74, aaO). Der Vertrauenstatbestand muß nicht in positivem Verhalten bestehen. Untätigkeit „unter Verhältnissen, unter denen vernünftigerweise etwas zur Wahrung des Rechts unternommen zu werden pflegt“, genügt (BVerfGE 32 S. 305, 308 f. = BStBl. 1972 S. 306).

Zusammenhang zwischen Zeitmoment und Umstandsmoment: Sie stehen zueinander in einem Verhältnis der Komplementarität: Je kürzer die abgelaufene Zeit, desto mehr Gewicht kommt dem Verhalten des Anspruchsberechtigten und den darauf aufbauenden Dispositionen zu; je länger die abgelaufene Zeit, desto geringer sind die Anforderungen an das vertrauensbegründende Verhalten und die Dispositionen. Nach entsprechend langer Zeit werden der Vertrauenstatbestand und die Dispositionen in vielen Fällen unterstellt werden können (in diesem Sinne auch *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 67; vgl. auch *Jakob*, aaO S. 9).

Zu Recht hält es die Judikatur daher in besonders gelagerten Ausnahmefällen für möglich, daß die Verwirkung des StAnspruches lediglich infolge Zeitablaufs auch ohne vertrauensbedingte Dispositionen eintreten könnte.

ZB im Fall der zeitlich unbegrenzten Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 4 AO vor der Novellierung durch das StBereing 1986; vgl. BFH IV R 89/74 v. 14. 9. 78, BStBl. 1979 S. 121; I R 23/79 v. 19. 12. 79, BStBl. 1980 S. 368; IV R 180/81 v. 7. 6. 84, BStBl. S. 780; VIII R 171/83 v. 22. 4. 86, BFH/NV S. 679; FG Münster v. 8. 7. 86, EFG 1987 S. 51, rkr.

Verschulden des FA; Mitverursachung durch den Stpfl.: Auf Verschulden des FA kommt es nicht an (glA FG Bremen v. 16. 3. 72, EFG S. 357, best.); schuldlose Untätigkeit genügt. Andererseits genügt eine, wenn auch schuldlose, Mitverursachung der Untätigkeit des FA durch den Stpfl. (bes. durch unrichtige oder unvollständige Erklärungen), um ihm den Einwand der Verwirkung zu nehmen; vgl. BFH I 228/61 v. 18. 9. 62 und IV 434/60 v. 20. 9. 62, StRK AO § 222 R. 135 u. 136. Hierzu ausführlich *Jakob*, B 1985 Beil. 8 S. 12 ff. mwN.

III. Verwirkung von Rechten des Steuerpflichtigen

Verwirkung kommt besonders bei unbefristeten Rechten zur Stellung oder Rücknahme eines Antrags oder zu Einwendungen gegen Maßnahmen des FA in Betracht. Aus den oben erwähnten Gründen sind hier ebenso strenge Anforderungen zu stellen wie hinsichtlich der Verwirkung von Rechten des FA. Insbes. genügt daher nicht bloßer *Zeitablauf*; der Rechtssicherheit dienen hinreichend die gesetzlichen Befristungen, und wo der Gesetzgeber sie unterlassen hat, dürfen sie nicht durch Rspr. und Verw. zum Nachteil des Stpfl. eingeführt werden. Der Stpfl. muß, außer durch seine längere Untätigkeit, auch durch sein sonstiges Verhalten ein *schutzwürdiges Vertrauen* des FA erweckt haben. Aus dem Grundsatz von TuG „folgt, daß ein Stpfl. oder ein sonst betroffener Staatsbürger sein Anfechtungsrecht nicht durch bloßen Zeitablauf als solchen, sondern nur dann verwirkt, wenn er sich so verhält, daß bei der VerwBeh. zwangsläufig der Anschein erweckt werden muß, er erkenne den VerwAkt als rechtsbeständig an, so daß die dennoch erfolgende spätere Anfechtung im Widerspruch zu seinem früheren Verhalten steht und damit gegen TuG verstößt“ (BFH II 221/56 U v. 11. 6. 58, BStBl. S. 352). Die Rspr. neigt aber dazu, Verwirkung beim Stpfl. eher als beim FA anzunehmen, insbes. manchmal wegen bloßen Zeitablaufs, weil beim FA die Interessen der Allgemeinheit, beim Stpfl. dagegen nur seine eigenen Interessen berührt werden, was aber in allen Fällen eines Konflikts zwischen Stpfl. und FA zutrifft und daher nicht überzeugt. Vgl. dazu ferner BVerfGE 32 S. 305, 309: „Bei der Verwirkung prozessualer Befugnisse im öffentlichen Recht ist auch zu berücksichtigen, daß nicht nur ein schutzwürdiges Vertrauen der Gegenpartei auf das Untätigbleiben des Berechtigten, sondern auch ein öffentliches Interesse an der Erhaltung des Rechtsfriedens es rechtfertigen können, die Anrufung eines Gerichts nach langer Zeit als unzulässig anzusehen.“

Beispiele betr. Anfechtungsrechte: Wird eine Rechtsbehelfsfrist wegen fehlender oder unrichtiger Rechtsbehelfsbelehrung (Einräumung einer zu kurzen Frist) nicht in Lauf gesetzt, so tritt nach BFH IV 155/56 U v. 7. 11. 57, BStBl. 1958 S. 46 ein Schwebezustand ein; jedoch verlange die sowohl für den Stpfl. als auch für die FinVerw. notwendige Rechtssicherheit, daß Verwaltungsakte nicht nach beliebig langer Frist angefochten werden könnten. Hier greife der Grundsatz der Verwirkung von Anfechtungsrechten ein. Wenn der Stpfl. bei dem FA den Anschein erwecke, er wolle den StBescheid als rechtsbeständig anerkennen, so dürfe er sich nach TuG später nicht in Widerspruch zu seinem Verhalten setzen; sonst sei ihm der Einwand der Verwirkung entgegenzuhalten. Nach BFH I 171/57 U v. 1. 4. 58, BStBl. S. 285 (auch III 42/61 v. 1. 6. 62, StRK AO § 253 R. 19) tritt Verwirkung ein, wenn der Stpfl. nach Kenntnis vom Inhalt des Steuer- bzw. Feststellungsbescheids gegen diesen nicht innerhalb angemessener Frist vorstellig geworden ist. Als angemessen bezeichnet BFH I 171/57 U aaO in Anlehnung an § 87 Abs. 5 AO aF und § 21 Abs. 3 des Gesetzes über das BVerwG v. 23. 9. 52 (BGBl. I S. 625) eine Frist von etwa einem Jahr nach Erlangung dieser Kenntnis; ebenso FG Hamburg v. 22. 9. 66, EFG 1967 S. 92, rkr. Erhebt ein Stpfl. sechs Jahre lang gegen einen StBescheid keine Einwendungen, obwohl hierzu bei Verhandlungen mit der FinVerw. hinreichender Anlaß gegeben gewesen wäre, so verwirkt er ein ihm etwa zustehendes Anfechtungsrecht (BFH I 227/60 v. 2. 10. 63, StRK AO § 222 R. 188). Das Recht, eine *Prüfungsanordnung* anzufechten, ist verwirkt, wenn sich der Stpfl. auf die Durchführung der Tatsachenfeststellungen einläßt, ohne vorher seine Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung vorzubringen (FG Hamb. v. 10. 1. 85, EFG S. 435, rkr.; FG Bad.-Württ. v. 27. 2. 85, EFG S. 434, rkr.; vgl. schon FG Köln v. 22. 9. 83, EFG 1984 S. 163, rkr.). Auch die Befugnis zur Anrufung der Gerichte nach Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG kann verwirkt werden (BVerfGE 32 S. 305). Zur Verwirkung des Rechts auf Rücknahme eines *LStPauschalierungsantrags* vgl. FG Bad.-Württ. v. 31. 1. 85, EFG S. 365 (rkr.): der Rücknahme steht TuG entgegen, wenn das FA auf der Basis der ursprünglichen Erklärung schutzwürdige verfahrensrechtliche Dispositionen getroffen hat.

IV. Stellungnahme

591

Die Judikatur läßt nicht klar erkennen, ob die Verwirkungsfolgen auf den Vertrauensschutz oder auf den Gedanken des Rechtsfriedens gestützt werden. Bei der Verwirkung von StAnsprüchen steht offenbar der Vertrauensschutz im Vordergrund, weshalb entsprechende Dispositionen des Stpfl. als Vertrauensfolge gefordert werden. Bei der Verwirkung von Rechten des Stpfl. wird eher auf den Rechtsfrieden abgestellt; Dispositionen der Behörde werden daher im allgemeinen nicht verlangt (Ausnahme FG Bad.-Württ. v. 31. 1. 85, EFG S. 365, rkr.). Diese Differenzierung überzeugt nicht; sie führt zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Bevorzugung des Fiskus (ablehnend auch *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 67).

Einstweilen frei.

592–599

4. Abschnitt:

Die Rechtsquellen des Einkommensteuerrechts

Schrifttum: *Friedr. Klein*, Grenzen gesetzlicher Ermächtigungen zum Erlaß stl. Rechtsverordnungen, Inst. FuSt. Heft 10, Bonn 1951; *Kruse*, Über Wohnheitsrecht, *StuW* 1959 Sp. 209; *ders.*, Über Kirchensteuer und Wohnheitsrecht, *StuW* 1961 Sp. 57; *Kampe*, Verwaltungsvorschriften und StProzeß, Stuttgart 1965; *Ossenbühl*, Verwaltungsvorschriften und GG, Bad Homburg/Berlin/Zürich 1968; *Kruse*, Das Richterrecht als Rechtsquelle des innerstaatlichen Rechts, 1971; *ders.*, Über Richterrecht, *DStZ* 1975 S. 373; *List*, Die Rechtsquellen des modernen StRechts, *StKongrRep.* 1975 S. 139; *Freitag*, Wohnheitsrecht und Rechtssystem, Berlin 1976; *Paulick*, Lb. des allg. StRechts, 3. Aufl. Köln/Berlin/Bonn/München 1977 S. 90 ff.; *Jaebnike*, Die Bindung der Finanzgerichte an Verwaltungsvorschriften, *StuW* 1979 S. 293; *Felix*, Zur Zulässigkeit von Verwaltungsanweisungen über die Nichtanwendung von Urteilen des BFH, *StuW* 1979 S. 65; *Leisner*, Die allgemeine Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, Heft 48 Karl-Bräuer-Institut, Wiesbaden 1980; *List*, Stl. Verwaltungsvorschriften im Grenzbereich zu Rechtsnormen, *NWB F.* 2 S. 3717 (1. 9. 80); *Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1982; *Leisner*, Verwaltungsvorschriften als „Nebengesetze“ im StRecht, Köln 1982; *ders.*, Das Problem der Verwaltungserlasse und BMF-Schreiben, Deutscher Steuerberaterkongress, Bonn 1982; *Kurz*, Bindung der Finanzgerichte an Verwaltungsanweisungen, *DStZ* 1982 S. 26; *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im StRecht, *DStJG* 5 Köln 1982; *Ulbrich*, Pauschalen durch Verwaltungsanweisung, der Verfahrensgrundsatz der Objektivität und der Begründungszwang, *FR* 1983 S. 322; *Seeger*, Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand bei Dienst- und Geschäftsreisen und doppelter Haushaltsführung, *BB* 1984 S. 51; *K. Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen, München 1983; *Jakob/Jüptner*, Zur Problematik sog. Nichtanwendungsverfügungen im StRecht, *StuW* 1984 S. 148; *Franz Klein*, BFH-Rechtsprechung – Anwendung und Berücksichtigung durch die Finanzverwaltung, *DStZ* 1984 S. 55; *Bettermann*, Bindung der Verwaltung an die höchstrichterl. Rspr., *FS für Meilicke*, Berlin/Heidelberg/New York/Tokyo 1985 S. 1; *Ossenbühl*, Die Quellen des Verwaltungsrechts, in *Erichsen/Martens*, Allg. Verwaltungsrecht, 8. Aufl. Berlin/New York 1988 S. 63; *Kruse*, Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht, *JbFStR* 1985/86 S. 13; *Krüger*, Die Bindung der Verwaltung an die höchstrichterliche Rspr., *Diss. Münster* 1987; *Tipke/Lang*, *StRecht*, 12. Aufl. Köln 1989 S. 89 ff.

A. Überblick

600

Rechtsquellen im engeren Sinn, dh. Rechtserkenntnisquellen, werden herkömmlich definiert als „Erkenntnisgrund für etwas als Recht“ (*Alf Ross*, Theorie der

Rechtsquellen, Wien 1929 S. 292). Die Erscheinungsformen der Rechtserkenntnisquellen sind im EStRecht dieselben wie in anderen Bereichen des StRechtes bzw. des Rechtes überhaupt. Man unterscheidet geschriebenes und ungeschriebenes Recht, staatliches und autonomes Recht, Bundes- und Landesrecht, originäres und abgeleitetes Recht. In der Rechtsquellenhierarchie (Stufenbau der Rechtsordnung) stehen Verfassungsnormen über den einfachen Gesetzen, diese wiederum über den Verordnungen.

B. Die einzelnen Rechtsquellen

601

I. Gesetze im formellen Sinn

Im Unterschied zum materiellen Gesetzesbegriff des § 4 AO, der jede Rechtsnorm umfaßt, ist Gesetz im formellen Sinn nur die im förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommene und verkündete Rechtsnorm. Zu unterscheiden ist nach der Gesetzgebungshoheit zwischen Bundes- und Landesgesetzen, nach den Beschlußfassungserfordernissen zwischen Verfassungsgesetzen und einfachen Gesetzen. Zur Gesetzgebungskompetenz im EStRecht s. Anm. 502, zum Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit s. Anm. 511 ff., zur Rückwirkung von Gesetzen s. Anm. 521 ff.

602

II. Völkerrecht

Allgemeine Regeln des Völkerrechts sind Bestandteil des Bundesrechts und gehen den Gesetzen vor (Art. 25 GG). Sie sind ohne Transformationsgesetz Bestandteil der deutschen Rechtsordnung (BVerfGE 6 S. 309, 363). Auf dem Gebiet der ESt. sind von Bedeutung die Regeln betreffend die Exemption diplomatischer und konsularischer Vertreter, die unabhängig von den einschlägigen Wiener Übereinkommen als allgemeine Regeln des Völkerrechtes gelten (s. auch *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 2 Tz. 2 ff.).

Besondere Regeln des Völkerrechts: Dazu zählen auf dem Gebiet der ESt. vor allem die DBA. Sie bedürfen zu ihrer innerstaatlichen Wirksamkeit der Zustimmung oder Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften (Zustimmungsgesetz; Art. 59 Abs. 2 GG). Dieser Akt wird heute nicht mehr als Transformation gedeutet, sondern als Anwendungsbefehl, durch den der Vertrag als solcher – und nicht eine gleichlautende gesetzliche Vorschrift – innerstaatlich anwendbar wird (*K. Vogel*, DBA, aaO S. 12; s. auch § 3 Anm. 4). Der völkerrechtliche Vertrag steht grundsätzlich den innerstaatlichen Gesetzen im formellen Rang gleich, doch sind die Bestimmungen der Verträge inhaltlich idR als Spezialbestimmungen zu deuten, so daß sie von einem späteren abweichenden Gesetz unberührt bleiben. Mehr kann auch § 2 AO nicht aussagen, da er nicht im Verfassungsrang steht (*K. Vogel*, DBA, S. 12 f.; *Tipke/Kruse*, § 2 AO Tz. 1; s. ferner Anm. 141).

603

III. Supranationales Recht

Rechtsnormen, die von supranationalen Organisationen kraft einer ihnen durch völkerrechtlichen Vertrag übertragenen Rechtssetzungsbefugnis erlassen werden, sind unmittelbar verbindlich, bedürfen also nicht der Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaften.

Die für die Bundesrepublik vor allem wichtige Rechtsetzungsbefugnis der Organe der Europäischen Gemeinschaften hat bisher auf dem Gebiet der ESt. kaum Bedeutung erlangt. Richtlinien über eine Angleichung materieller EStVorschriften (gestützt auf Art. 100 EWGV) sind bisher nicht verabschiedet worden. Mittelbare Auswirkungen auf das EStRecht hatten die EG-Bilanzrichtlinien und das BiRiLiG. Unmittelbar wirksam und von praktischer Bedeutung sind die Diskriminierungs- und Wettbewerbsverfälschungsverbote des EWGV (vgl. dazu auch § 6 d Anm. 21 u. § 7 g Anm. 14).

IV. Rechtsverordnungen

604

Rechtsverordnungen sind abgeleitete Rechtsquellen, die von der Exekutive erlassen werden. Sie enthalten abstrakt-generelle Regelungen, die gleichermaßen für Verwaltungsbehörden, Gerichte und Bürger verbindlich sind.

Nach der Konzeption des GG bedarf jede VO einer Ermächtigung durch ein formelles Gesetz, die Inhalt, Zweck und Ausmaß der Regelung hinreichend bestimmt (Art. 80 Abs. 1 GG). Die Interpretation dieses Spezialitätserfordernisses in der Judikatur ist schwankend. Prinzipiell soll es genügen, „wenn Inhalt, Zweck und Ausmaß einer Ermächtigungsvorschrift nach den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen aus ihrem Sinnzusammenhang mit anderen Vorschriften des Gesetzes und aus den von der gesetzlichen Regelung insgesamt verfolgten Zielen unter Heranziehung der Entstehungsgeschichte des Gesetzes ermittelt werden können“ (BVerfGE 26 S. 16, 27; 29 S. 198, 210).

Erforderlich ist aber, daß bereits aus der Ermächtigung (und nicht erst aus der Verordnung) erkennbar ist, welche StBelastung der Stpfl. zu erwarten hat (zB BVerfGE 7 S. 282, 302; 10 S. 251, 258). Hinreichende Bestimmtheit bedeutet im StRecht, daß zumindest die wesentlichen Tatbestandsmerkmale, nämlich StSubjekt, StObjekt, Bemessungsgrundlage und Tarif fixiert sind (*Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 91 mwN). Vgl. auch oben Anm. 514.

Keine hinreichend bestimmte Verordnungsermächtigung nahm BVerfGE 23 S. 62 bei § 51 Abs. 1 Nr. 2 e EStG 1951 betreffend Behandlung von freien Erfindungen und Arbeitnehmererfindungen an. Die unklare Rechtslage war für den Gesetzgeber Anlaß, viele früher im Verordnungsweg geregelte Fragen in das EStG selbst aufzunehmen.

Stl. RechtsVO bedürfen zumeist der Zustimmung des BRates (Art. 80 Abs. 2 iVm. Art. 105 Abs. 3, Art. 108 GG). – Im EStRecht sind die wichtigsten RechtsVO heute DurchführungsVO (EStDV, LStDV).

Verordnungsermächtigungen enthält heute vorwiegend noch § 51 EStG; vgl. die Erl. zu dieser Bestimmung.

V. Autonome Satzungen

605

Die Rechtsetzungsbefugnis von nicht-staatlichen Verbänden, etwa Gemeinden, Religionsgemeinschaften etc. (hierzu *Tipke|Kruse*, § 4 Tz. 28 mwN) spielt im Bereich der ESt. keine Rolle. Insbesondere zählt das Kirchensteuerrecht nicht zum Bereich autonomer Satzungen. Das Besteuerungsrecht der Kirchen wird diesen vom Staat (Landesgesetzgebung) verliehen und nicht durch autonome Satzung konstituiert (BVerfGE 19 S. 206, 217; S. 253, 257, 265; 30 S. 415, 422 ua.).

VI. Gewohnheitsrecht

Gewohnheitsrecht ist Recht nicht hoheitlichen Ursprungs. Sein Geltungsgrund ist die dauernde, allgemeine und gleichförmige Übung der Rechtsgemeinschaft, die von den beteiligten Kreisen mit der allgemeinen Überzeugung ihrer rechtlichen Richtigkeit (allgemeines Rechtsbewußtsein) praktiziert wird.

Die Zulässigkeit bzw. Möglichkeit von Gewohnheitsrecht im StRecht wird unterschiedlich beurteilt. Ein Teil des Schrifttums spricht ihm in diesem Bereich im Hinblick auf den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit die Bedeutung ab (*Paulick*, Lehrbuch S. 104f.; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 93; *Birk*, StRecht I, 1988 S. 33). Andere Autoren verneinen nur die Möglichkeit der Begründung neuer StTatbestände durch Gewohnheitsrecht (*Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 41 mwN).

Die Judikatur schwankt. BFH II 28/58 U v. 18. 2. 59 (BStBl. S. 176) lehnt Gewohnheitsrecht als Rechtsquelle des (belastenden *und* begünstigenden) StRechts generell ab. Andere Entscheidungen halten offenbar zumindest stentlastendes Gewohnheitsrecht für zulässig. Gewohnheitsrecht werde allerdings nicht allein durch die ständige Übung der beteiligten Kreise und demnach auch nicht durch jahrelange Verwaltungsübung begründet. Es müsse sich ein Rechtsbewußtsein dieser Kreise gebildet haben. Außerdem müsse hinzukommen, daß die Rspr. sich mit der betreffenden Rechtsfrage befaßt hat und daß die Gerichte diese Rechtsüberzeugung teilten.

RFH v. 5. 4. 33, Slg. 33 S. 57, 61; BFH IV 111/59 U v. 27. 6. 63, BStBl. S. 534; BFH VIII R 74/77 v. 22. 1. 80, BStBl. S. 244; vgl. ferner BFH I 18/65 v. 15. 1. 69, BStBl. S. 310; I R 216/78 v. 23. 11. 83, BStBl. 1984 S. 277. – BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751 hat die Frage allerdings ausdrücklich offengelassen (S. 764).

Das BVerfG meint im Beschluß 1 BvR 273/88 v. 20. 5. 88 (StRK EStG 1975 § 5 Rückl. R. 2), die Entstehung von Gewohnheitsrecht sei auch im StRecht nicht von vornherein ausgeschlossen, geht aber auf die Grenzen nicht ein.

Stellungnahme: UE ist der Meinung beizustimmen, die Gewohnheitsrecht als Quelle von materiellem StRecht im Hinblick auf die Grundsätze des Gesetzesvorbehaltes und der Tatbestandsmäßigkeit ablehnt. Davon zu unterscheiden ist der Verweis von StRechtsnormen auf tatsächliche Übungen oder Gewohnheiten, etwa auch im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (zur induktiven Ermittlung der GoB s. § 5 Anm. 29). Hier liegt nicht Gewohnheitsrecht, sondern tatbestandsmäßig gedeckte Beachtlichkeit tatsächlicher Gewohnheiten vor.

VII. Rechtsprechung

Rechtstheoretisch ist auch die Anwendung der abstrakten Norm auf den Einzelfall und die damit verbundene Entscheidung für eine bestimmte Auslegungsvariante Teil des Rechtserzeugungsprozesses. Insofern kann auch die richterliche Entscheidung als Normsetzung betrachtet werden (ausführlich *Kruse*, Richterrecht, aaO sowie *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 43; *Ossenbühl*, in *Erichsen/Martens*, aaO S. 113 ff.).

Auf einer anderen Ebene liegt die Frage der rechtlichen Wirkung, speziell des Geltungsbereiches des Richterrechtes (Präjudizes).

Die rechtliche Verbindlichkeit wird durch die positivrechtlichen Normen über die subjektiven und objektiven Grenzen der Rechtskraft bestimmt (vgl. § 110 FGO). Eine Bindung tritt danach nur für die Prozeßparteien des entschiedenen Falles ein (ausführlich *Bettermann*, FS für Meilicke, aaO).

Ungeachtet dessen entfaltet der Richterspruch eine Wirkung über den entschiedenen Fall hinaus, weil er zum Maßstab für die Beurteilung gleichgelagerter Fälle wird. Die Literatur spricht von einer präsidentiven Verbindlichkeit des Präjudizes, dh. einer Vermutung zugunsten des Präjudizes, die nur durch eine von besseren Gründen getragene Auslegung entkräftet werden kann (*Kriele*, Theorie der Rechtsgewinnung, 2. Aufl. S. 243; *Ossenbühl*, aaO S. 117). Dieser Sicht entspricht § 11 FGO bezüglich der Vorgangsweise in den Fällen, in denen ein Senat des BFH von der Rspr. eines anderen Senates abweichen will (hierzu *List*, StKongrRep. 1975 S. 156; *ders.*, Der Große Senat des BFH, DStR 1983 S. 469 ff.). Auch für die Verwaltung kann zutreffend von einer präsidentiven Verbindlichkeit des Präjudizes gesprochen werden, wenn man berücksichtigt, daß ein unbegründetes Abweichen von höchstrichterlicher Rspr. eine zum Schadenersatz verpflichtende Amtspflichtverletzung darstellen kann (*Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, 3. Aufl. 1983 S. 44 mwN); vgl. auch Anm. 641.

Zur richterlichen Rechtsfortbildung vgl. Anm. 660 ff.

VIII. Verwaltungsvorschriften

1. Allgemeines

608

Verwaltungsvorschriften (VV) sind Regelungen generell-abstrakten Charakters, die von Verwaltungsbehörden erlassen werden und an nachgeordnete Behörden oder Bedienstete adressiert sind. Sie dienen dazu, Organisation und/oder Handeln der Verwaltung näher zu bestimmen. Die Bezeichnungen sind uneinheitlich (Erlasse, Richtlinien, Rundverfügungen, Dienstweisungen etc.).

Einer besonderen Ermächtigung zum Erlaß von VV bedarf es nicht. Die Grundlage bildet die allgemeine Organisations- und Geschäftsleitungsgewalt der Exekutive. Allgemeine VV im Bereich des StRechtes sind durch die BReg. zu erlassen, und zwar mit Zustimmung des BRates, soweit die Verwaltung den Landesfinanzbehörden oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) obliegt (Art. 108 Abs. 7 GG). Dazu gehören auch die EStR und die LStR.

Die Lehre unterscheidet im wesentlichen folgende Erscheinungsformen von VV (vgl. *Ossenbühl*, VV und GG, 1968 S. 250 ff.; *List*, StKongrRep. 1975 S. 158; *Jaebnike*, StuW 1979 S. 297):

- *Organisationsvorschriften*: Sie haben Fragen des Aufbaus, der inneren Ordnung, der Zuständigkeit der Behörden sowie Fragen des Verfahrens zum Gegenstand.
- *Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften*: Sie enthalten Aussagen über die Auslegung zweifelhafter Normen.
- *Ermessensrichtlinien*: Sie beinhalten Grundsätze über die Ausübung des Ermessens (Ermessensmaßstäbe).
- *Vorschriften zur Sachverhaltsermittlung*: Hierher gehören Typisierungsvorschriften, Bewertungs- und Schätzungsrichtlinien, AfA-Tabellen und Pauschsätze, mit denen versucht wird, für quantitativ ausfüllbare unbestimmte Gesetzesbegriffe Richtwerte festzusetzen, die die Behörde von einer exakten Sachverhaltsermittlung entbindet oder diese zumindest erleichtern soll.

Über die Notwendigkeit und die Vorteile von VV besteht im Prinzip kein Streit. VV sind zur Sicherung einer einheitlichen, gleichmäßigen und effizienten Rechtsanwendung unverzichtbar. Ohne VV, speziell ohne norminterpretierende VV, wäre weder die Arbeit der FinVerw. noch die der steuerberatenden Berufe denkbar (vgl. insb. *List*, StKongrRep. 1975 S. 157; *Tipke*, StuW 1981 S. 199). Abzuleh-

nen ist freilich das Übermaß von VV und die gesetzeskorrigierende VV, die nicht die Norm interpretiert und konkretisiert, sondern die Rechtsansicht der Verwaltung an Stelle des Gesetzes setzen will.

Um so wichtiger ist die richtige juristische Einordnung der VV in das System der Steuerrechtsquellen. Hier sind nach wie vor viele Punkte kontrovers.

609 2. Rechtsqualität

Strittig ist zunächst die *Rechtsnormqualität* der VV. Von der Rspr. wird sie bisher verneint (zB BVerfGE 2 S. 237, 242 ff.; 40 S. 237, 254 f.; zuletzt BVerfGE 78 S. 214, 227: VV mit materiellrechtlichem Inhalt sind grundsätzlich Gegenstand, nicht jedoch Maßstab richterlicher Kontrolle; BFH VI 116/65 v. 17. 8. 66, BStBl. S. 634). Die Literatur ist gespalten (bejahend zB *Jaebnike*, StuW 1979 S. 295 mwN; ablehnend *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 94).

Mit der heute überwiegenen Meinung ist festzuhalten, daß VV aus rechtstheoretischer Sicht ohne Zweifel als Rechtsnormen einzustufen sind. Doch hat diese Erkenntnis wenig Bedeutung, weil sie nichts über die praktisch wichtigen Fragen der Rechtserzeugung, der Bindungswirkung und des Rechtsschutzes aussagt (vgl. *Ossenbühl*, in *Erichsen/Martens*, S. 93 mwN; *Martens*, DStJG 5 S. 165, 178 ua.). Diese Fragen sind jedoch nur differenziert zu beantworten.

610 3. Innenwirkung

Unstrittig ist, daß die VV Bindungswirkung im Innenbereich der Verwaltung entfalten, soweit sie nicht offensichtlich rechtswidrig sind: die nachgeordneten Behörden und Bediensteten sind an die VV gebunden (so auch BFH V 251/58 U v. 17. 12. 59, BStBl. 1960 S. 97, 99; III R 120/74 v. 7. 11. 75, BStBl. 1976 S. 277, 279). Die Innenwirkung entfaltet sich prinzipiell nur gegenüber den Adressaten, das sind die nachgeordneten Behörden und Bediensteten. Demgemäß haben zB die LStR entgegen Abs. 2 ihrer Einleitung keine Verbindlichkeit für die zum LStAbzug verpflichteten Arbeitgeber (*Schick*, FR 1983 S. 500). Schon diese sog. Innenwirkung bleibt jedoch nicht ohne Reflex auf das Außenverhältnis zwischen Staat und Bürger: eine Verletzung der Amtspflichten durch Nichtbefolgung der VV kann eine Amtshaftung auslösen, eine Beachtung der VV schließt im allgemeinen Rechtswidrigkeit aus (*Ossenbühl*, in *Erichsen/Martens*, aaO S. 95).

611 4. Außenwirkung

Die Frage der Außenwirkung ist nicht einheitlich zu beantworten.

Organisationsvorschriften beschränken sich auf eine bloße Innenwirkung, soweit sie die interne Behördenorganisation betreffen. Eine Außenwirkung wird ihnen jedoch zugesprochen, soweit sie vom Gesetzgeber offengelassene Lücken bei der Regelung der sachlichen Zuständigkeit schließen (*Jaebnike*, StuW 1979 S. 297; *List*, StKongrRep. 1975 S. 163; *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 35; *Ossenbühl*, in *Erichsen/Martens*, aaO S. 95).

Norminterpretierenden VV wird eine Außenwirkung von der Judikatur grundsätzlich abgesprochen; die Finanzgerichte seien nicht an sie gebunden (ständ. Rspr., zB BVerfGE 78 S. 214; BFH III 74/60 U v. 20. 11. 64, BStBl. 1965 S. 73; I R 21/72 v. 28. 11. 73, BStBl. 1974 S. 378; VI R 228/74 v. 23. 7. 76, BStBl. S. 795). Die Lehre folgt überwiegend dieser Auffassung.

ZB *Paulick*, Lehrbuch, S. 107 f.; *Ossenbühl*, VV und GG, S. 98 ff.; *Jaebnike*, StuW 1979 S. 298; *Franz Klein*, B 1982 S. 1949; *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 36; *Leisner*, VV als „Nebengesetz“ im StRecht? – Anders hingegen *Bühler*, StRecht I, 1951 S. 41, 50 („gesetzesgleiche Wirkung“). Für eine Bindungswirkung nach außen auch *K. Vogel*, VVDStRL 24 S. 125 und – mit Einschränkungen – *List*, StKongrRep. 1975 S. 161 ff.; ihm zust. *Koch*, DStZ 1981 S. 290. Gute Gründe sprechen für den von *Martens* (DStJG 5 S. 184 ff.) vorgeschlagenen Mittelweg. Er spricht sich dafür aus, den VV ebenso wie den richterlichen Präjudizen „präsumtive Verbindlichkeit“ zuzuerkennen: VV bestimmen wegen der zeitlichen Priorität des Verwaltungshandelns weitgehend die Rechtswirklichkeit; sie spiegeln außerdem in nicht unerheblichem Umfang die Gründe wider, die für eine gesetzliche Vorschrift maßgebend waren. Daher hätten sich die Gerichte mit VV jedenfalls intensiver auseinanderzusetzen als etwa mit Stellungnahmen des Schrifttums und zu prüfen, ob es gewichtige Gründe für ein Abweichen von den VV gibt, dh. ob unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Verwaltungspraxis generell geändert werden müßte, um die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung herzustellen (S. 185). Anhaltspunkte für eine auch schon bisher und heute gehandhabte präsumtive Verbindlichkeit sind nach *Martens* die höchstrichterlich gebilligte Übung, bei Änderung der VV Übergangsregelungen in Form von Billigkeitserlassen zu schaffen, sowie die Norm des § 176 Abs. 2 AO. Auch die Judikatur ist von dieser Sicht nicht weit entfernt:

„Die Steuergerichte folgen ihnen (erg.: den Auslegungen von Rechtsfragen durch die LStR), wenn sie nach ihrer Ansicht eine zutreffende Auslegung des Gesetzes beinhalten . . . Halten die Gerichte jedoch die Rechtsauffassung in den Richtlinien für nicht vereinbar mit dem Gesetz, so müssen sie das Gesetz, an das sie allein gebunden sind (Art. 97 Abs. 1 GG), so anwenden, wie sie es für richtig erachten“ (BFH VI R 228/74 v. 23. 7. 76, BStBl. S. 795, 796).

Ermessensrichtlinien erfahren eine andere Beurteilung: Die Ausfüllung des mit einer Ermessensnorm eingeräumten Entscheidungsspielraumes ist Aufgabe der Verwaltung und unterliegt nur einer begrenzten richterlichen Kontrolle. Nach Judikatur und Lehre führen rechtmäßige Ermessensrichtlinien zu einer Selbstbindung der Verwaltung; sie wird zT mit TuG begründet (uE unzutreffend; s. Anm. 578), zT mit dem Gleichheitssatz: Sachlich unbegründete Abweichungen von den getroffenen Anordnungen könnten eine Verletzung des Gleichheitssatzes beinhalten (ausführlich *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 38). Fraglich ist, ob es überhaupt dieser Hilfskonstruktion bedarf und ob nicht in dem von der Verfassung gedeckten Ermessensbereich ein selbständiges Ordnungsrecht der Verwaltung angenommen werden kann (hierzu *Ossenbühl*, in *Erichsen/Martens*, aaO S. 99 mwN).

VV zur Sachverhaltsermittlung: Ihre Außenwirkung ist umstritten: Die ältere Rspr. des BFH schwankte und ging zT davon aus, daß die Finanzgerichte berechtigt und verpflichtet seien, die von den VV vorgegebenen Durchschnittswerte in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht zu prüfen (BFH I 275/60 U v. 24. 7. 62, BStBl. S. 440; I 208/61 U v. 26. 4. 63, BStBl. S. 338). Nunmehr hat sich die Ansicht durchgesetzt, den von der Verwaltung aufgestellten Richt- und Durchschnittssätzen, Bewertungsrichtlinien und Pauschalsätzen sei die Rolle von auf sachverständiger Beobachtung der Praxis beruhenden Erkenntnissen beizulegen, die der Beweiserleichterung und der Verwaltungsvereinfachung dienen und unter dem Aspekt der Gleichbehandlung aller Stpfl. sowohl von den Finanzgerichten als auch von den Verwaltungsbehörden (auch der Länder) zu beachten seien, wenn sie nicht im Einzelfall zu einer unzutreffenden Besteuerung führen.

ZB BFH VI R 228/74 v. 23. 7. 76, BStBl. S. 795 mit Vorjudikatur; VI R 8/76 v. 27. 10. 78, BStBl. 1979 S. 54; VI R 115/78 v. 14. 8. 81, BStBl. 1982 S. 24; I R 44/78 v. 1. 9. 82, BStBl. S. 783; VI R 196/81 v. 9. 12. 83, BStBl. 1984 S. 309; IV R 112/81 v. 12. 4. 84, BStBl. S. 554; grundsätzlich nunmehr VI R 15/81 v. 25. 10. 85, BStBl. 1986 S. 200; ferner VI R 195/82 v.

8. 8. 86, BStBl. S. 824; VI R 11/84 v. 8. 8. 86, BStBl. 1987 S. 78. S. auch *Martens*, Verwaltungsvorschriften, S. 109.

Die Qualität von materiellen Rechtsnormen legt der BFH diesen VV jedoch nicht bei (insbes. VI R 15/81, aaO). Daher sei den FG die Auslegung solcher VV verwehrt, über den Anwendungsbereich habe die Verwaltung zu entscheiden.

BFH VI R 224/66 v. 26. 1. 68, BStBl. S. 362; VI R 196/81 v. 9. 12. 83, BStBl. 1984 S. 309; IV R 56/82 v. 7. 2. 85, BFH/NV 1986 S. 664; FG Rhld.-Pf. v. 7. 3. 85, EFG S. 486, rkr.

In der Literatur sind die Stimmen geteilt. UE ist der differenzierenden Meinung beizupflichten, die mangels einer gesetzlichen Grundlage eine Außenwirkung derartiger vereinfachender VV verneint und ihre Überprüfung durch Gerichte offen läßt, hingegen eine Verbindlichkeit etwa bei bloßen Bewertungsmethoden bejaht.

Ausführlich *Martens*, Verwaltungsvorschriften, S. 105 ff. *ders.*, DStJG 5 S. 200 ff. sowie *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 37; für eine Bindung hingegen *List*, StKongrRep. 1975 S. 165; v. *Bornhaupt*, BB 1986 S. 447.

612 5. Nichtanwendungserlasse

Rechtspolitisch umstritten sind VV, mit denen die nachgeordneten Behörden angewiesen werden, Gerichtsurteile – vom entschiedenen Fall abgesehen – nicht zu beachten (sog. Nichtanwendungserlasse). Grundsätzlich ist davon auszugehen (s. Anm. 607), daß die gerichtliche Entscheidung Recht nur für den entschiedenen Fall setzt. Andererseits entspricht es der verfassungsrechtlichen Konzeption des GG, daß eine Norm stets in dem Verständnis gilt, in dem die letztinstanzlich zuständigen Organe sie auslegen und anwenden (*Friauf*, DStJG 5 S. 56). Zulässig erscheint ein Nichtanwendungserlaß daher, wenn die FinVerw. bei einer Einzelentscheidung die Auffassung vertreten kann, daß die Entscheidung nicht die nötige Überzeugungskraft aufweist und bessere Gründe für eine andere Lösung sprechen (*Martens*, DStJG 5 S. 190 ff.). Zu fordern ist freilich in jedem Fall eine Begründung derartiger Verfügungen.

In diesem Sinne auch *Jakob/Jüptner*, StuW 1984 S. 148 ff. mwN; *Franz Klein*, DStZ 1984 S. 55 ff.; *Raupach*, in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des dt. EStRechts, Köln 1985 S. 71 f.; vgl. auch *Felix*, StuW 1979 S. 65; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 104.

613–629 Einstweilen frei.

Teil VII

Erläuterungen zur Auslegung und Anwendung des deutschen Einkommensteuerrechts

A. Grundlagen der Rechtsanwendung

630

Schrifttum (allgemeine Literatur zu Methodenfragen): *Coing*, Juristische Methodenlehre, Berlin/New York 1972; *Eiser*, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 2. Aufl. Frankfurt/M. 1972; *Viehweg*, Topik und Jurisprudenz, 5. Aufl. München 1974; *Kriele*, Theorie der Rechtsgewinnung, 2. Aufl. Berlin 1976; *Alexy*, Theorie der juristischen Argumentation, Frankfurt/M. 1978 (Neudruck 1983); *Aarnio*, Denkweisen der Rechtswissenschaft, Wien/New York 1979; *Pawlowski*, Methodenlehre für Juristen, Heidelberg/Karlsruhe 1981; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, Wien/New York 1982; *Koch/Rußmann*, Juristische Begründungslehre, München 1982; *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2. Aufl. Berlin 1983; *ders.*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, 2. Aufl. Berlin 1983; *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 8. Aufl. Stuttgart 1983; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl. Berlin/Heidelberg/New York/Tokyo 1983; *Blasius/Büchner*, Verwaltungsrechtliche Methodenlehre, 2. Aufl. Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz 1984; *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, 4. Aufl. München 1985; *Adomeit*, Normlogik – Methodenlehre – Rechtspolitologie, Gesammelte Beiträge zur Rechtstheorie 1970–1985, Berlin 1986; *Müller*, Juristische Methodik, 3. Aufl. Berlin 1989.

Rechtsanwendung ist die Anwendung des geltenden Rechts auf einen tatsächlichen oder hypothetischen Sachverhalt (Fall). Dieser Prozeß bedarf, sollen Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit gewährleistet sein, der Regelmäßigkeit. Sie wird nur teilweise durch positivrechtliche Vorschriften vermittelt; überwiegend ist sie Aufgabe der juristischen Methodenlehre.

Historische Entwicklung der Methodenlehre: Die postulierten Methoden haben im Zeitablauf Änderungen erfahren. Aufbauend auf *Savigny* hat sich im 19. Jh. die *Begriffsjurisprudenz* und *Pandektistik* entwickelt. Sie weist dem Juristen die Aufgabe zu, Rechtsbegriffe aufzustellen, diese in eine Hierarchie zu bringen und daraus durch Deduktion neue Rechtsbegriffe und Rechtssätze zu gewinnen. Die Rechtsordnung ist danach ein geschlossenes Begriffssystem, die Aufgabe des Richters eine rein kognitiv-logische. Der Beitrag der Begriffsjurisprudenz und der Pandektistik zur Entwicklung von Systemen ist beträchtlich, doch überschätzte sie den Stellenwert der Logik im Prozeß der Rechtsanwendung. In der Zivilrechtsjudikatur führte die Begriffsjurisprudenz zu zT überspitzt positivistischer Gesetzesauslegung.

Gegen die Begriffsjurisprudenz wandte sich zunächst die *Freirechtbewegung* (*Enge*, *Ehrlich*, *Kantorowicz*, *Ernst Fuchs*), die jedoch keine allgemeine Anerkennung fand. Die auf *Ihering* (vor allem „Der Zweck im Recht“, 1877) zurückgehende *Interessenjurisprudenz* (Hauptvertreter *Philipp Heck*, Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz, 2. Aufl. 1932) betrachtet den Rechtsfall primär als Interessenkonflikt und das Gesetz als Dokument der Interessenbewertung und Konfliktlösung. Rechtsanwendung besteht nicht in der Subsumtion unter Begriffe sondern in der am Gesetz orientierten Interessenabwägung. Das Gesetz selbst wird als Resultante kollidierender menschlicher Interessen verstanden. Mit der Differenzierung zwischen Begriffskern und Begriffshof (*Heck*) hat die Interessenjurisprudenz eine wesentliche Grundlage für die Interpretationslehre geliefert (*Bydlinski*, aaO S. 118).

Die Interessenjurisprudenz wurde in der Folge durch die *Wertungsjurisprudenz* abgelöst. Sie betrachtet die Rechtsnorm nicht unmittelbar als Ergebnis widerstreitender Interessen sondern als Produkt der die Interessen abwägenden und wertenden Gesetzgebung. Demnach hat der Richter die Aufgabe, die vom Gesetzgeber getroffenen Wertungen nachzuvollziehen und das Verhältnis der Werte zu berücksichtigen, aber auch zur Ermittlung rechtserheblicher objektiver Wertungen in Form von rechtsethischen Prinzipien beizutragen (*Larenz*, aaO S. 118 ff.). Rechtsanwendung ist in der Sicht der Wertungsjurisprudenz nie allein ein Erkenntnisakt, sondern beinhaltet Bewertung und damit auch einen Willensakt (*Kriele*, aaO S. 96; *Larenz*, aaO S. 150; *Zippelius*, aaO S. 9; vgl. auch *Müller*, aaO S. 168 ff.). Die Wertungsjurisprudenz wird heute zumindest für das Privatrecht als die herrschende methodische Strömung angesehen.

Wesen der Subsumtion: Rechtsanwendung hat stets ein In-Beziehung-Setzen von rechtlichem Tatbestand und Lebenssachverhalt (Fall) zum Gegenstand. Die Fragestellung geht entweder (idR) vom Fall aus, für den eine Rechtsfolge vermutet und gesucht wird (A hat Einkommen bezogen; die Frage ist die Höhe der ESt.) oder (gelegentlich) vom Tatbestand, zu dem ein Sachverhalt gesucht wird (Bezug von Einkommen löst EStPflicht aus; A, der bisher immer veranlagt wurde, gibt in einem Jahr keine EStErklärung ab; die Finanzverwaltung wird ermitteln, ob nicht doch der zum Tatbestand passende Sachverhalt gegeben war).

Der Prozeß der Rechtsanwendung kann als logisches Schlußverfahren nach dem Schema des *modus barbara* aufgefaßt werden:

Tatbestand T löst Rechtsfolge R aus; Sachverhalt S erfüllt T; für S gilt daher R.

Diese unzweifelhaft richtige Feststellung verdeckt die Tatsache, daß die logische Operation in der juristischen Arbeit durchaus sekundär und nebensächlich ist. Entscheidend ist vielmehr

- (1) Die Ermittlung des Tatbestandes (Obersatzes) in allen Elementen, dh. vor allem die Auslegung der Rechtsnorm, und
- (2) die Feststellung des rechtlich relevanten Sachverhaltes.

Beide Prozesse laufen in wechselseitiger Verschränkung ab, weil die anzuwendenden Rechtsregeln nur festgestellt werden können, wenn der Sachverhalt mit seinen rechtlich relevanten Elementen feststeht, der Sachverhalt aber in seinen rechtserheblichen Dimensionen nur ermittelt werden kann, wenn die anzuwendenden Normen bekannt und in ihrer Bedeutung klar sind. Mit dem Abschluß dieses Prozesses, der in der Literatur plastisch als *Hin- und Herwandern des Blickes* beschrieben wurde (*Engisch*), steht dann die Entscheidung für oder gegen Subsumtion fest.

Unbestritten ist dabei heute, daß das Ergebnis der Rechtsfindung nicht mit den Attributen wahr/unwahr oder richtig/falsch gekennzeichnet werden kann. Die Vorstellung, der Norm wohne ein eindeutiger, objektiver Bedeutungsinhalt inne, der vom Juristen lediglich durch Kognition ermittelt werden müsse, ist aufgegeben. Vielfach gibt es auf die Frage, was rechtens ist, *mehrere vertretbare Antworten*. Entscheidend ist daher, Regeln (Anweisungen) für den Argumentationsprozeß zu entwickeln, der zur Begründung des Ergebnisses abzulaufen hat, um seine Vollständigkeit und Rationalität zu gewährleisten. Insofern kommt dem *topischen Denken*, dem Inbetrachtziehen aller relevanten Gesichtspunkte – freilich unter Beachtung der Normativität – aktuelle Bedeutung zu (*Pawlowski*, aaO S. 43 ff.).

B. Der Steuertatbestand

I. Der Aufbau des Tatbestandes

1. Tatbestandselemente

631

StTatbestände lassen sich durchwegs auf eine geschlossene Anzahl von wesentlichen Tatbestandselementen reduzieren (vgl. schon *Hensel*, StRecht, 3. Aufl. Berlin 1933 S. 56 ff.; gegenwärtig *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 138 ff.):

Die persönliche Seite des Tatbestandes bezeichnet zunächst die *Person des Steuerschuldners*. Nicht immer ist der StSchuldner auch persönlich zur Entrichtung der Steuer verpflichtet. Bei der ESt. ist die Entrichtungspflicht bei den Erhebungsformen der LSt. und KapErtrSt. dem Arbeitgeber bzw. dem Schuldner der Kapitalerträge auferlegt. Auch diese Regeln zählen zur persönlichen Seite des Tatbestandes.

Im Recht der Personensteuern steht im Mittelpunkt das StSubjekt und seine persönliche Leistungsfähigkeit, im Recht der Realsteuern konzentriert sich der Gesetzgeber auf den StGegenstand; die Person des StSchuldners ist hier eher nebensächlich. Kennzeichen der Personensteuern und damit auch der ESt. ist, daß persönliche Verhältnisse des StSchuldners (nämlich seine Ansässigkeit, allenfalls auch seine Staatsbürgerschaft) den Umfang des StGegenstandes bestimmen (unbeschränkte – beschränkte StPflicht).

Zur persönlichen Seite des Tatbestandes gehört auch die *Bestimmung des Steuergläubigers*. Seine Bezeichnung erfolgt jedoch regelmäßig nicht im StTatbestand, sondern ergibt sich aus der Finanzverfassung.

Das Steuerobjekt (StGegenstand, sachliche Seite des Tatbestandes) gibt jene Vorgänge oder Zustände an, die der Gesetzgeber zum Gegenstand der StErhebung macht. Häufig ist das konkrete StObjekt gesetzlicher Ausschnitt eines wirtschaftlichen StGegenstandes (so das Einkommen nach dem EStG ein Teil des wirtschaftlichen Einkommens im Sinn volkswirtschaftlicher Lehrmeinungen; s. dazu Anm. 10 ff.). Bei Abschnittsteuern (periodisch erhobenen Steuern) muß das StObjekt auch zeitlich abgegrenzt werden (das Einkommen des Kalenderjahres).

Zurechnung: *Welchem StSubjekt das StObjekt zuzurechnen ist*, wird vielfach nicht explizit geregelt, folgt aber letztlich ebenfalls aus dem Tatbestand (vgl. § 2 EStG: maßgebend ist, wer die Einkünfte bezieht; vgl. ferner die allgemeinen Zurechnungsvorschriften des § 39 AO, die freilich für die Zurechnung der Einkünfte nicht unmittelbar von Bedeutung sind).

Die Bemessungsgrundlage ist die zur Anwendung des StSatzes erforderliche quantifizierte Dimension des StGegenstandes. Sie ergibt sich, wenn an den StGegenstand ein StMaßstab angelegt wird. StMaßstab ist in vielen Fällen der Wert des StGegenstandes, zum Teil aber auch die Menge, das Gewicht, die Größe. Wertabhängige Steuern erfordern einen Bewertungsprozeß, dh. eine Umrechnung des StGegenstandes in Geldeinheiten, sofern der StGegenstand nicht schon selbst in Geld besteht. Je nach Art der Steuer bereitet die Ableitung der Bemessungsgrundlage aus dem StGegenstand mehr oder weniger große Probleme. – Zu den Problemen bei der ESt. vgl. § 2 Anm. 16.

Der Steuertarif gibt den Geldbetrag an, der für die Bemessungsgrundlage zu entrichten ist. Beim StBetragstarif handelt es sich um einen festen Geldbetrag, der bestimmten Einheiten der Bemessungsgrundlage zugeordnet ist. Beim StSatztarif wird ein vH- oder vT-Satz auf die Bemessungsgrundlage angewendet.

632 2. Normtypen

Die Struktur des StTatbestandes ist in der geschilderten Form nur in wenigen StGesetzen ohne weiteres erkennbar. Auch der grundlegende strechtliche Rechtsatz

„wer den Tatbestand *T* verwirklicht, hat die Steuer *X* zu entrichten“,

wird praktisch nie in einer einzigen Rechtsnorm sondern stets in einem Normengefüge zum Ausdruck gebracht. Im EStRecht umfaßt dieses Gefüge sämtliche Normen des EStG und die ergänzenden Normen einschlägiger Spezialgesetze sowie des allgemeinen Abgabenrechts. Die einzelnen Normen des EStG sind unter diesem Aspekt daher unvollständige Rechtssätze, die stets nur Tatbestandsteile regeln und erst in ihrem Zusammenwirken den vollständigen Rechtssatz bilden.

Zu unterscheiden sind im Hinblick auf diese Rechtstechnik des StGesetzgebers und den Stellenwert der einzelnen Normen zweckmäßigerweise:

Grundnormen: Sie enthalten die Grundaussagen zu den Elementen des StTatbestandes. Im EStG sind dies § 1 zur persönlichen Seite des Tatbestandes, § 2 zur sachlichen Seite und zur Bemessungsgrundlage, § 32a zum Tarif.

Erläuterungsnormen: Sie präzisieren die Aussagen der Grundnormen auf unterschiedlicher Stufe, dh. sie beziehen sich direkt auf die Grundnormen oder auf vorgelagerte, ergänzungsbedürftige Erläuterungsnormen. Erläuterungsnormen umschreiben, ergänzen und präzisieren die in einer vorgelagerten Norm verwendeten Begriffe (zB §§ 13 ff. EStG hinsichtlich der einzelnen Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1; § 6 hinsichtlich der Bewertung des Betriebsvermögens; § 7 hinsichtlich des Begriffs der AfA gem. § 6 bzw. § 9), oder differenzieren die allgemeinen Aussagen einer vorgelagerten Norm im Hinblick auf verschiedene Fallgestaltungen (zB § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und § 5 zum Gewinnbegriff gem. § 2).

Einschränkende Normen: Sie schränken die Geltungsanordnung einer logisch vorgelagerten Norm für bestimmte Tatbestandsvarianten ein, beinhalten also eine negative Geltungsanordnung (*Larenz*, Methodenlehre, 5. Aufl. S. 249), die die Reichweite der vorgelagerten Norm wieder reduziert. Soweit die vorgelagerte Norm belastenden (sterhöhenden) Charakter trägt, werden einschränkende Normen regelmäßig als StVergünstigungen bezeichnet (zB § 3 EStG). Soweit die vorgelagerte Norm ihrerseits stmindernde Wirkung hat, führt die ergänzende negative Geltungsanordnung zu einer StErhöhung (zB § 2a Abs. 1 u. 2 EStG als Einschränkung des Verlustausgleiches; § 4 Abs. 5 als Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges).

Erweiternde Normen: Sie dehnen die Geltungsanordnung der logisch vorgelagerten Norm auf zunächst nicht erfaßte Tatbestandsvarianten aus. Vom Effekt her können sie sowohl belastende (sterhöhende) Wirkung (zB § 17 EStG: „zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch“), aber auch entlastende Wirkung haben (zB § 34 b).

Die Erweiterung kann

- entweder *durch bloße Verweisung* erfolgen (zB § 17)
- oder *durch gesetzliche (Tatbestands-)Fiktion*.

Die gesetzliche Fiktion bezweckt, die Rechtsfolge R, die mit dem Tatbestand T verknüpft ist, auch auf den Tatbestand T₁ zu erstrecken, bedient sich aber hierzu nicht der Verweisung, sondern der Gleichsetzung von T und T₁. In diesem Sinne sind Fiktionen verdeckte Verweisungen (s. auch Anm. 672).

Ausnahmenormen: Aus dem Gesagten ergibt sich bereits, daß Normen, die rechtstechnisch gesehen Ausnahmecharakter tragen, nicht einheitlich zu beurtei-

len sind, insbesondere nicht generell als echte StVergünstigungen oder Zusatzbelastungen einzustufen sind. Zu unterscheiden ist vielmehr zwischen *formellen (unechten)* und *inhaltlichen (echten)* Ausnahmevorschriften. Erstere sind ein aus rechtstechnischen Gründen (Entlastung des Grundtatbestandes) gewähltes Mittel zur Präzisierung des Grundtatbestandes; sie sind erforderlich, um die Belastungsentscheidung (die auch die Abgrenzung zu Tatbeständen anderer Steuern inkludiert) vollständig zum Ausdruck zu bringen. Letztere stehen im Widerspruch zu dieser Belastungsentscheidung, schränken sie ein oder erweitern sie über das zugrundeliegende Regelungsprinzip hinaus (vgl. auch *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 139). Ob eine formelle oder inhaltliche Ausnahmevorschrift vorliegt, ergibt sich nicht aus der Regelungstechnik, sondern kann nur entschieden werden, wenn die grundsätzliche Belastungsentscheidung mit den herkömmlichen Interpretationsmethoden ermittelt wurde.

Echte Ausnahmevorschriften verfolgen konkrete Verwaltungszwecke (zB Verhaltenslenkung durch steuerliche Entlastung erwünschten Verhaltens; Entlastung sozial förderungswürdiger Tatbestände; vgl. Anm. 53 ff.).

II. Die Begriffsbildung des Steuertatbestandes

633

StTatbestände arbeiten mit Begriffen unterschiedlicher Qualität und Herkunft:

Abstrakter Begriff und Typusbegriff:

► *Der Begriff im engeren Sinn (abstrakt-allgemeiner oder klassifikatorischer Begriff)* ist durch definitorische Merkmale abschließend festgelegt. Ein Sachverhalt ist dann und nur dann unter den Begriff zu subsumieren, wenn er sämtliche Merkmale des Begriffs erfüllt. Fehlt es an einem der Merkmale, so ist eine Subsumtion nicht möglich. Freilich erschöpft sich auch beim abstrakt-allgemeinen Begriff die Rechtsanwendung nicht in der einfachen Subsumtion des Sachverhaltes unter die Begriffsmerkmale. Auch der abstrakte Begriff enthält nur eine begrenzte Zahl von Merkmalen, die den gemeinten Gegenstand repräsentieren. Diese Merkmale sind ihrerseits wieder Begriffe, die durch weitere Merkmale definiert werden (Beispiel: Der Begriff Gewerbebetrieb wird ua. durch das Merkmal der Nachhaltigkeit definiert, die Nachhaltigkeit ihrerseits wird von der Judikatur im Sinne von wiederholter oder mit Wiederholungsabsicht entfalteter Tätigkeit verstanden). Theoretisch lassen sich auch die Begriffsmerkmale weiter definieren, ohne daß auf diesem Weg jemals der Sprung aus der Begriffswelt in die Tatsachenwelt getan würde. Immerhin muß die Analyse so weit gehen, bis man zu Begriffen gelangt ist, die ohne weiteres mit der Erfahrung in Beziehung gesetzt werden können und die Schlußfolgerung zulassen, daß der zu beurteilende Sachverhalt die Begriffsmerkmale erfüllt (vgl. hierzu *Hartmann/Walter*, Auslegung und Anwendung von StGesetzen, Berlin 1984 S. 162).

► *Der Typus (Typusbegriff)* ist im Gegensatz zum abstrakt-allgemeinen Begriff nicht abschließend definiert, sondern wird durch Merkmale oder repräsentative Beispiele, die als Leitbilder dienen, umschrieben. Diese Merkmale sind abstufbar und offen; sie müssen nicht stets in vollem Umfang und in derselben Intensität gegeben sein; die intensive Ausprägung eines Merkmals kann die schwache Ausprägung eines anderen Merkmals kompensieren. Dem Typus wird eine Erscheinung nicht subsumiert sondern zugeordnet. Die Grenzen sind fließend. Die Zuordnung erfolgt aufgrund einer Gesamtbetrachtung (nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse).

Zum Typusbegriff s. *Larenz*, aaO S. 443 ff.; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 543 ff. mwN. – Zum Typusbegriff im StRecht s. *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 100 f.; *Walz*,

StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980 S. 181 ff.; *Raupach*, Der Durchgriff im StRecht, München 1968 S. 76 ff.

► *Verhältnis von abstraktem Begriff zum Typusbegriff:*

Umstritten ist,

- ob der Gegensatz zwischen abstraktem Begriff und Typusbegriff in der traditionell behaupteten Schärfe besteht,
- ob nicht der Typus ein abstrakter Begriff besonderer Art ist, nämlich ein offener Begriff, dessen Merkmale nicht alle konjunktiv verbunden sind, bzw.
- ob die Unterscheidung zwischen Begriff und Typus methodischen Fortschritt bedeutet (vgl. hierzu *Bydlinski*, aaO S. 545 ff.; *Zippelius*, aaO S. 18; *Watzl*, aaO S. 183),
- ob es rechtspolitisch wünschenswert ist, den Typusbegriff möglichst rasch durch abstrakte Begriffe zu ersetzen, oder
- ob nicht der Typusbegriff für die Regelung mancher Bereiche eher geeignet ist als der abstrakte Begriff.

► *Verwendung von Typusbegriffen im EStRecht:* Im EStRecht sind Typusbegriffe vor allem die Berufsbilder der einzelnen Einkunftsarten, die Begriffe des Mitunternehmers, der Unselbständigkeit, der Anschaffung. Der Begriff des Gewerbebetriebes wird zwar nach Art eines abstrakten Begriffes definiert, die Judikatur zieht sich aber gelegentlich nach wie vor auf eine Gesamtbetrachtung zurück.

Eigenbegriffe, Allgemeinbegriffe, übernommene Fachbegriffe: Die im StTatbestand verwendeten Begriffe lassen sich untergliedern in

- strechtseigene Schöpfungen („Eigenbegriffe“), zB Mitunternehmer, unbeschränkte – beschränkte StPflcht;
- allgemein verwendete Begriffe mit spezifisch stl. Sinngehalt, zB Einkommen, Wohnsitz, Arbeitnehmer, Gewerbebetrieb;
- allgemein verwendete Begriffe, denen eine spezifisch stl. Bedeutung offenbar nicht zukommt, zB Zinsen;
- schließlich Begriffe anderer Rechts- oder Fachdisziplinen, die im speziellen Verständnis dieser Heimatdisziplin übernommen werden (zB Arbeitslosengeld, öffentliche Kasse, Kapitalgesellschaft).

Zur Bindung an das Privatrecht bei der Auslegung von Begriffen im StRecht s. Anm. 457.

Erfahrungs- und Wertbegriffe: Gesetzesnormen (StTatbestände) enthalten nicht nur logische Allgemeinbegriffe und Typusbegriffe sondern auch Erfahrungsbegriffe und Wertbegriffe:

► *Zum Verständnis von Erfahrungsbegriffen* sind Kenntnisse bestimmter gesellschaftlicher Zustände und Zusammenhänge erforderlich. Die Begriffsanwendung erschöpft sich nicht in einer Überprüfung, ob der Sachverhalt die einzelnen vom Gesetz vorgegebenen Begriffsmerkmale erfüllt, sondern verlangt den Einsatz sozialer Erfahrung. Dazu gehören zB Begriffe wie unbewegliches Wirtschaftsgut, Teilwert oder gemeiner Wert, Liebhaberei, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer.

► *Bei Wertbegriffen* kann sich der Rechtsanwender nicht auf soziale Erfahrungen allein stützen; er muß ein Werturteil abgeben (Beispiele: sittliche Gründe als Voraussetzung für die Anerkennung ag. Belastungen; Förderung der Allgemeinheit als Voraussetzung der Gemeinnützigkeit).

Unbestimmte Gesetzesbegriffe: Gesondert hervorgehoben werden häufig die sog. unbestimmten Gesetzesbegriffe. Es handelt sich um Begriffe mit diffusem Bedeutungsinhalt, mit fließenden Merkmalen. Häufig wird davon ausgegangen, daß es sich um Begriffe mit einem festen Begriffskern und einem nicht genau

abgrenzbaren Begriffshof handle. Im Zuge der Rechtsentwicklung erfahren zunächst unbestimmte Rechtsbegriffe gelegentlich aus Gründen größerer Rechtssicherheit eine genauere Umschreibung (Beispiel: unbestimmt ist für sich gesehen der Begriff der außergewöhnlichen Belastung; durch die Merkmale der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit, die ihrerseits genauer definiert werden, wird die Unbestimmtheit eingeschränkt). Ein unbestimmter Gesetzesbegriff ist nach wie vor der Begriff der *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*.

Kritisch ist freilich zu sagen, daß jeder Begriff, mit Ausnahme von Zahlbegriffen, in mehr oder minder großem Ausmaß mehrdeutig ist. Das gilt für den Begriff Kind (Enkel-, Stief-, Adoptivkinder?) genauso wie für den scheinbar eindeutigen Begriff der Ehe (kirchliche oder standesamtliche Ehe; Ehe nach ausländischem Recht). Der unbestimmte Gesetzesbegriff ist somit keine qualitativ besondere Begriffskategorie; er zeichnet sich lediglich durch einen überdurchschnittlichen Grad der Unschärfe aus.

Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit unbestimmter Rechtsbegriffe s. Anm. 512.

Einstweilen frei.

634

C. Auslegung und Rechtsfindung

Schrifttum:

Die folgenden Angaben betreffen die spezielle Literatur zur Auslegung des StRechts. Literatur zu allgemeinen Methodenfragen s. Anm. 630, zur Rechtsfortbildung vor Anm. 660, zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor Anm. 451.

Hensel, Gesetz und Gesetzesanwendung im StRecht, Vj. f. StuFR 1931 S. 115; *Hartz*, Die Auslegung von StGesetzen, Herne 1956; *Spitaler*, Beiträge zur strechtlichen Auslegungslehre, StbJb. 1956/57 S. 105; *ders.*, Die Grenzen der Auslegung im StRecht, BB 1956 S. 7; *Gast*, Der Einfluß der Entwicklung der Verhältnisse auf die Auslegung von StGesetzen, Düsseldorf 1957; *Felix* (Hrsg.), Von der Auslegung und Anwendung der StGesetze, FS für Spitaler, Stuttgart 1958; *Weinsheimer*, Die Auslegung gegen den Wortlaut im StRecht, Düsseldorf 1958; *Kaiser*, Auslegungsgrundsätze im StRecht, Neuwied ua. 1960; *Littmann*, Über die Grenzen der Gesetzesauslegung, DStZ 1962 S. 165; *Spitaler*, Zur Auslegung von StGesetzen, BB 1963 S. 1267; *Thiel*, Gedanken zur Methode der stl. Rechtsfindung, StbJb. 1963/64 S. 161; *Flume*, Richterrecht im StRecht, StbJb. 1964/65 S. 55; *Leinhäuser*, Die richterliche Auslegung von StGesetzen gegen den Wortlaut, Diss. Münster 1965; *Tboma/Niemann* (Hrsg.), Die Auslegung der StGesetze in Wissenschaft und Praxis, GS für Spitaler, Köln 1965; *Brandt*, Die „Beurteilung von Tatbeständen“ im StRecht nach § 1 Abs. 3 StAnpG, Diss. Hamburg 1967; *Eckhardt*, Der Wille des Gesetzgebers als stl. Auslegungsziel, StKongrRep. 1967 S. 21; *Flume*, Der gesetzliche StTatbestand und die Grenz Tatbestände in StRecht und StPraxis, StbJb. 1967/68 S. 63; *Brandt*, Zur Auslegung und Anwendung von StGesetzen, BB 1970 S. 1293; *Gassner*, Interpretation und Anwendung der StGesetze, Wien 1972; *Kruse*, Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?, JbFStR 1975/76 S. 35; *Beisse*, Grenzen der Gesetzesauslegung im StRecht, DStR 1976 S. 176; *Ehlers*, Auslegungsregeln in der AO 1977, DStR 1977 S. 501; *Maaßen*, Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des StRechts, Berlin 1977; *K. Vogel*, Argumente im StRechtsstreit, JbFStR 1978/79 S. 34; *Blencke*, Gestaltungsfreiheit im StRecht und ihre Grenzen, 4. Aufl. Herne/Berlin 1979; *Fischer*, StGesetz und richterliche Wertung, StuW 1979 S. 347; *Walz*, StGerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg/Hamburg 1980; *Beisse*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der StGesetze, StuW 1981 S. 1; *Danzer*, Die StUmgehung, Köln 1981; *Schick*, Bemerkungen zur StRechtsauslegung und -anwendung, DStR 1982 S. 575; *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rspr. und Verwaltungsvorschriften im StRecht, DStJG 5 Köln 1982; *K. Vogel*, DBA und ihre Auslegung, StuW 1982 S. 111, 286; *Crezelius*, Strechtl. Rechtsanwendung und allg. Rechtsordnung, Herne/Berlin 1983; *Kirchhof*, StUmgehung und Auslegungsmethoden, StuW 1983 S. 173; *Hart-*

mann/Walter, Auslegung und Anwendung von StGesetzen, Berlin 1984; *Kruse*, Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht im StRecht, BB 1985 S. 1077; *Tipke*, Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung im StRecht, FS für v. Wallis, Bonn 1985 S. 131; *Baier*, Das Verhältnis von Gesellschaft und Mitunternehmerschaft in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, FR 1986 S. 311; *Gröschner*, Wirtschaftliche Tatbestände in StGesetzen, StuW 1986 S. 315; *Tipke*, Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe, in *Leffson/Rückle* (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht, Köln 1986 S. 1; *Walz*, Strechtliches Case Law oder Dictum des Gesetzgebers?, StuW 1986 S. 21; *Rittler*, Die Auslegung der StGesetze in der Rspr. des BFH, Diss. Bayreuth 1987; *Raupach*, Die typographische Gestaltung von Gesetzestexten als Kriterium der Auslegung?, StuW 1988 S. 239; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 98 ff. – S. ferner die Kommentare zur AO (§ 4).

I. Ziel der Auslegung

Auslegung ist der Versuch des bewußten (reflektierten) Verstehens einer sprachlichen Äußerung. Rechtsauslegung hat sprachliche Äußerungen mit Rechtsquellencharakter zum Objekt. Der Auslegende problematisiert das Normenmaterial, indem er sich die verschiedenen möglichen Bedeutungen eines Ausdruckes oder einer Wortfolge vergegenwärtigt und nach der richtigen Bedeutung fragt. Auslegung heißt danach, sich für eine oder mehrere Deutungen aufgrund von Überlegungen zu entscheiden, die gerade diese als konkret zutreffend erscheinen lassen (*Larenz*, Methodenlehre, 5. Aufl. S. 195). Da die Bedeutungsvielfalt bei jedem Begriff oder Text (wenn auch in unterschiedlicher Intensität) gegeben ist, ist jede Norm auslegungsbedürftig. Die Behauptung, wo der Wortlaut klar sei, sei eine Auslegung nicht erforderlich (zB BFH IV R 120/70 v. 1. 8. 74, BStBl. 1975 S. 12), nimmt das Ergebnis der Auslegung vorweg (*Hartmann/Walter*, aaO S. 168; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 4 Tz. 178).

Das Ziel der Auslegung von Normtexten ist umstritten:

- ▶ Für die Anhänger der subjektiven Auslegungstheorie ist jene Bedeutung des Textes zu ermitteln, die dem subjektiven Willen des historischen Gesetzgebers entspricht.
- ▶ Für die Anhänger der objektiven Auslegung ist es Aufgabe der Auslegung, den Sinn des Gesetzes, den der typische Adressat unter den gegenwärtig gegebenen Umständen entnehmen kann, zu ermitteln.
- ▶ Eine vermittelnde Meinung leugnet den prinzipiellen Unterschied zwischen den beiden Positionen: maßgebend sei der dem Gesetzesadressaten erkennbare Sinn des promulgierten Gesetzes, der normative Gesetzessinn. Soweit der Norminhalt mehrdeutig bleibt, sei als ein Auslegungskriterium auch die Absicht des historischen Gesetzgebers heranzuziehen. Es gehe somit nicht um eine Entscheidung zwischen einander ausschließenden Auslegungskriterien.

Larenz, Methodenlehre, 5. Aufl. S. 302 ff.; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre, S. 430; *Kruse*, Allg. StRecht, 3. Aufl. S. 92 f. Insofern nicht ganz klar *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 105 f., die sich zunächst für die subjektive Theorie aussprechen und dann die historische Methode als eine unter mehreren gleichwertigen Methoden zur Ermittlung des Gesetzeszweckes bezeichnen. Zum Meinungsstand ausführlich *Hartmann/Walter*, aaO S. 171 ff. mwN.

Die Judikatur folgt im wesentlichen der objektiven Theorie.

„Maßgebend für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in dieser zum Ausdruck kommende objektive Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist. Nicht entscheidend ist dagegen die subjektive Vorstellung der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe oder einzelner ihrer Mitglieder über die Bedeutung der Bestimmung. Der Entstehungsgeschichte einer Vorschrift kommt für deren Auslegung nur insofern Bedeutung zu, als sie die Richtigkeit einer nach den angegebenen Grund-

sätzen ermittelten Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die auf dem angegebenen Weg allein nicht ausgeräumt werden können“ (BVerfGE 1 S. 299, 312; ähnlich BVerfGE 13 S. 261, 268; 33 S. 265, 294; 51 S. 77, 94).

Dieser Rspr. folgt auch der BFH; vgl. zB BFH I 113/52 U v. 10. 2. 53, BStBl. S. 102; II 162/52 U v. 28. 7. 54, BStBl. S. 266; II 162/55 S v. 1. 2. 56, BStBl. S. 93; III R 25/70 v. 31. 7. 70, BStBl. 1971 S. 46; IV R 129/66 v. 8. 6. 72, BStBl. S. 785; VIII R 95/72 v. 14. 5. 74, BStBl. S. 572, 576; I R 164/74 v. 19. 5. 76, BStBl. 1977 S. 60; IV R 150/84 v. 7. 5. 87, BStBl. S. 670 ua.

II. Die Methodik der Auslegung

1. Der „klassische“ Auslegungskatalog

a) Überblick

636

Die Bedeutung eines Begriffes oder Rechtssatzes kann durch den Gesetzgeber selbst klargestellt werden. Diese sog. *authentische Interpretation* ist keine Auslegung sondern die nachträgliche Festlegung des Bedeutungsinhaltes einer Norm (vgl. die ausdrückliche Regelung in § 8 des österr. ABGB). Die authentische Interpretation wirkt kraft ihrer Rechtsqualität als Gesetz und nicht durch die Überzeugungskraft ihrer Begründung (vgl. hierzu *Bydliński*, aaO S. 433 f.) Im Zweifel gilt die authentische Interpretation für alle im Zeitpunkt der Gesetzwerdung noch nicht entschiedenen Fälle.

Soweit keine authentische Interpretation vorliegt, bedarf die Rechtsnorm der Auslegung durch den Rechtsanwender. Hierbei muß ein regelhaftes Verfahren eingehalten werden, andernfalls ist das Auslegungsergebnis nicht nachprüfbar und damit willkürlich. Anders als im österr. Recht, das die Regeln der Auslegung und Rechtsfindung kodifiziert und in eine Rangordnung gebracht hat (§§ 6 und 7 ABGB, die von der Judikatur auch außerhalb des Privatrechts angewendet werden), kennt das dt. Recht keine positivrechtlichen Auslegungsregeln. § 1 Abs. 2 StAnpG, der eine solche Regel enthielt (Berücksichtigung der Volksanschauung, des Zweckes und der wirtschaftlichen Bedeutung der StGesetze sowie der Entwicklung der Verhältnisse), ist in die AO 1977 nicht übernommen worden (s. dazu auch Anm. 650). Die Methodenlehre beruft sich historisch auf *Savigny*, der bereits das grammatikalische, das logische, das historische und das systematische Element der Auslegung unterschieden hat, und entwickelt einen *Katalog von Auslegungskriterien*, die zu berücksichtigen sind, um ein rational überprüfbares Auslegungsergebnis zu erzielen. Bei diesen Kriterien handelt es sich um Begründungs- und Überzeugungsargumente (*Alexy*, Theorie der jurist. Argumentation, S. 22 f., 285 ff.; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 4 Tz. 88), mit deren Hilfe ein bestimmter Bedeutungsinhalt von Normen – intersubjektiv nachvollziehbar – abgeleitet wird. Der Katalog ist jedoch nicht vollständig. Praxis und Methodenlehre kennen eine Reihe weiterer Auslegungsargumente (s. Anm. 640 ff.).

b) Argumentation mit dem Wortsinn: die grammatikalische Interpretation

637

Die grammatikalische Interpretation argumentiert mit dem Wortlaut der Norm und seiner Bedeutung. Sie fragt danach, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch, dem speziellen Sprachgebrauch der Rechtssprache oder einer dort rezipierten Fachsprache zukommt. Da praktisch jeder Begriff eine Mehrzahl von Bedeutungen aufweist, hat die grammatikalische Interpretation die möglichen Varianten zu ermitteln und darüber hinaus zu untersuchen, welche dieser Varianten im konkreten Fall nach dem Bedeutungszusammenhang (§ 6 österr. ABGB: „aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang“) in Betracht zu ziehen ist. Da umgekehrt der Bedeutungs-

zusammenhang des Gesetzes seinerseits wesentlich auf der Bedeutung der einzelnen Ausdrücke und ihrem Standort im Aufbau der Norm beruht, ergibt sich ein wechselseitiges Abhängigkeitsverhältnis, das unter der Bezeichnung *hermeneutischer Zirkel* diskutiert wird: Da die konkrete Bedeutung des einzelnen Ausdruckes erst aus dem Sinnzusammenhang des ganzen Satzes oder der ganzen Regelung erschlossen werden kann, dieser aber endgültig erst aus der Bedeutung der einzelnen Worte zu entnehmen ist, muß bei den einzelnen Worten bereits – vorläufig – ein (erwarteter) Sinn des Textes unterstellt werden, in weiterer Folge von diesem Sinn auf die Wortbedeutung zurückgeblickt und gegebenenfalls entweder die Wortbedeutung oder das zunächst unterstellte Textverständnis so lange berichtigt werden, bis sich eine Übereinstimmung ergibt (*Larenz*, aaO S. 197 f., 305).

Die Funktion der grammatikalischen Interpretation ist nach hL eine doppelte. Zum einen hat sie die Aufgabe einer ersten Orientierung, die mit Hilfe anderer Auslegungsargumente noch zu verproben ist; zum anderen aber ist der mögliche Wortsinn die Grenze der Auslegung überhaupt: mit dem möglichen Wortsinn endet nach einer weit verbreiteten Auffassung die Auslegung und beginnt die Rechtsfortbildung (vgl. *Larenz*, aaO S. 307 f.; *Zippelius*, aaO S. 43; dazu Anm. 661). Bei dieser Sicht kann es keine Auslegung gegen den Wortlaut derart geben, daß dem Sinn des Gesetzes über den (zu engen) Wortlaut hinaus Geltung verschafft wird. Eine solche Vorgangsweise, die von der Rspr. des RFH und BFH stets in Grenzen für zulässig gehalten wurde (vgl. Anm. 652), ist bereits eine den Wortsinn vernachlässigende Rechtsfortbildung (vgl. auch *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 55; *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 92).

Um den Auslegungsspielraum bei der grammatikalischen Interpretation zu kennzeichnen, wird im Anschluß an *Philipp Heck* häufig das Bild vom festen *Begriffskern* mit schwimmenden Konturen, die den *Begriffshof* bilden, gebraucht. Gemeint ist damit, daß für einen engeren Bereich von Sachverhaltsausprägungen die Subsumtion unter den Begriff zweifelsfrei möglich ist, außerhalb des Bereiches hingegen an Hand von anderen Auslegungsargumenten entschieden werden muß, ob der Sachverhalt noch unter den Begriff bzw. die Norm fällt. Die Leistungsfähigkeit der Unterscheidung wird freilich gelegentlich bezweifelt, weil die Grenze zwischen dem Kern und dem Hof selbst fließend ist (*Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 78). Zutreffend und von wesentlicher Bedeutung ist aber, daß praktisch bei jedem Begriff ein Bedeutungsspielraum, eine Mehrdeutigkeit besteht.

638 c) Argumentation mit dem Kontext: die logisch-systematische Interpretation

Die wörtliche Auslegung führt idR allein nicht zu einem hinreichend abgesicherten Auslegungsergebnis. Meist bedarf es – zumindest zur Kontrolle – weiterer Argumente. Dazu zählt die Betrachtung des Sachzusammenhanges, des Regelungsgefüges, des äußeren und inneren Systems, in dessen Rahmen der Begriff verwendet wird. Angesichts der komplizierten Tatbestandsbildung gerade im StRcht ist dazu oft die Heranziehung einer Vielzahl von Normen erforderlich.

Die Forderung nach Widerspruchsfreiheit (Konsistenzforderung) ist ein Argumentationsmuster im Rahmen der logisch-systematischen Interpretation: Bei mehreren, nach dem Wortsinn möglichen Auslegungsvarianten ist jener der Vorzug zu geben, die sich ohne Norm- oder Wertungswiderspruch zu anderen Normen in das Gesamtgefüge der Regelung bzw. der Rechtsordnung einordnen läßt. Daher ist auch eine Auslegungsvariante zu verwerfen, die eine andere Norm überflüssig und funktionslos macht, wenn dieses Ergebnis mit einer anderen Interpretationsvariante vermieden werden kann.

Kollisionsregeln: Zur Lösung von (scheinbaren) Widersprüchen hat die Methodenlehre eine Reihe von Kollisionsregeln aufgestellt:

- ▷ *Lex superior derogat legi inferiori:* Die dem Rechtsquellenrang nach höhere Norm derogiert der rangmäßig niedrigeren Norm.
- ▷ *Lex specialis derogat legi generali:* Die den speziellen Fall regelnde Rechtsnorm hat Vorrang vor der widersprechenden allgemeinen Regel.
- ▷ *Lex posterior derogat legi priori:* Ab dem Inkrafttreten einer neuen Norm ist die dieselbe Materie anders regelnde ältere Norm nicht mehr anzuwenden. Das Problem besteht darin, daß die späteren Regeln nicht unbedingt denselben Tatbestand ansprechen. Der hierzu entwickelte Satz „*lex generalis posterior non derogat legi speciali priori*“ – die spätere generelle Norm läßt die frühere Spezialvorschrift unberührt (so zB RFH v. 22. 10. 24, Slg. 14 S. 265, 268) – ist umstritten. Ob er zutrifft, ist nur im Einzelfall zu entscheiden.

Verfassungs- und gesetzeskonforme Interpretation:

- ▷ Die *verfassungskonforme Interpretation* ist eine spezielle Variante der widerspruchsfreien Interpretation: Unter mehreren möglichen Auslegungsvarianten ist jener der Vorzug zu geben, die die Norm nicht verfassungswidrig erscheinen läßt. Das bedeutet auch, daß die Norm nicht als verfassungswidrig erklärt werden kann, solange eine solche verfassungskonforme Interpretation möglich ist (zB BVerfGE 2 S. 266, 282; *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 86 mit Judikatur; *Hartmann/Walter*, aaO S. 194). Ob darüber hinaus auch gilt, daß unter mehreren Auslegungsvarianten jener der Vorzug zu geben ist, die mit den Verfassungsprinzipien am besten übereinstimmt, ist strittig und wohl eher zu verneinen: Andere Auslegungsargumente können im Einzelfall stärkeres Gewicht haben als die Übereinstimmung mit einem Verfassungsprinzip (s. aber auch BVerfGE 8 S. 210, 221; *Larenz*, aaO S. 326; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 108). Die verfassungskonforme Auslegung hat sich nach hM innerhalb des möglichen Wortsinnes zu bewegen. Eine Bestimmung des Regelungsgehaltes aus verfassungsrechtlicher Sicht ohne Beachtung auf den Wortsinn ist nicht zulässig.

ZB BVerfGE 45 S. 393, 400; 54 S. 277, 299; BFH IV R 152–153/70 v. 25. 1. 73, BStBl. S. 407, 408; IV R 339/84 v. 21. 5. 87, BStBl. S. 625; *Larenz*, aaO S. 326; nicht unproblematisch; aA *Tipke*, Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe, S. 11, der verfassungskonforme Analogie für zulässig hält; ebenso *Tipke/Lang*, aaO S. 108.

- ▷ Neben dem Grundsatz der verfassungskonformen Interpretation von Gesetzen gilt der Grundsatz der *gesetzeskonformen Interpretation* von Verordnungen.

d) Argumentation mit dem Regelungszweck: die teleologische Interpretation

639

Die teleologische Interpretation gewinnt Auslegungsargumente aus dem Gesetzes- bzw. dem Regelungszweck. Der Normsinn wird mit Hilfe des Normzweckes erschlossen.

Methoden zur Ermittlung des Normzweckes:

- ▷ *Ermittlung des Normzweckes nach der Entstehungsgeschichte* der Norm: Aus den im Vorfeld der parlamentarischen Beratungen angestellten Überlegungen kann erschlossen werden, warum eine gesetzliche Regelung überhaupt ins Auge gefaßt wurde. Als Erkenntnisquelle noch wichtiger sind die Gesetzesmaterialien, die Aufschluß über die Motive der am Gesetzgebungsprozeß beteiligten Personen geben. Der Stellenwert dieser Argumente ergibt sich aus der Vermutung, daß die im Gesetzgebungsprozeß beteiligten Personen ihre wirklichen Motive klargelegt haben und es ihnen gelungen ist, diese in eine normative Regel umzusetzen. Treffen diese Prämissen nicht zu, so ist das subjektiv-teleologische Argument

ohne Wert; Materialien, die im Widerspruch zum Gesetz stehen, sind bedeutungslos.

► *Ermittlung des Normzweckes aus dem geltenden Gesetz:* Neben historischen Erkenntnisquellen kann auch das geltende Gesetz herangezogen werden, indem gefragt wird, welchen Zweck die Regelung unter Beachtung des *Gesamtzusammenhanges* vernünftigerweise haben kann. Argumentationsmuster dieser objektiv-teleologischen Interpretation sind:

die feststehenden Zwecke verwandter Normen, die Einbettung einer Norm in eine vom Zweck her eindeutige Gesamtregelung, übergeordnete Rechtsprinzipien, die Gleichmäßigkeit, Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit, aber auch die Prüfung, welche Zwecke ein Gesetzgeber nach dem Urteil sachverständiger Personen vernünftigerweise mit der fraglichen Regelung verfolgt.

► *Das argumentum ad absurdum* ist eine besondere Argumentationsfigur der teleologischen Interpretation: Eine dem Wortsinn nach mögliche Auslegungsvariante wird wegen ihrer Folgen, die im Widerspruch zu objektiven Rechtsprinzipien und allgemeinen Wertungen der Rechtsgemeinschaft stehen, verworfen (*Bydlinski*, aaO S. 457).

► *Die Argumentation mit der „Natur der Sache“* beruht auf der Überlegung, daß für bestimmte Lebensbereiche innerhalb einer Rechtsgemeinschaft übereinstimmende und somit unstrittige Wertungen bestehen; diese geben eine Ordnung der betreffenden Materie vor, an der sich die Auslegung orientiert, weil anzunehmen ist, daß auch der Gesetzgeber sich innerhalb dieses Ordnungsgefüges bewegen wollte. Die Bedachtnahme auf die Natur der Sache entspricht dem Prinzip der Rechtssicherheit (Vertrauensschutz), weil damit den typischen Erwartungen in den Regelungsinhalt entsprochen wird (hierzu *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 97 mwN; *Bydlinski*, aaO S. 459 f.; *Hartmann/Walter*, aaO S. 192 f.).

Teleologische Auslegung im Steuerrecht: Der Stellenwert der teleologischen Auslegung im StRecht ist umstritten. Während ein Teil des Schrifttums dem Gesetzeszweck bei der Auslegung des StRechts einen besonders hohen Stellenwert beimißt (stellvertretend *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 102 ff.), leugnet ein anderer Teil des Schrifttums zumindest bei stbegründenden Tatbeständen die Möglichkeit teleologischer Interpretation, weil in diesem Bereich klare Zwecke nicht erkennbar seien.

Vgl. vor allem *Kruse*, Allg. StRecht S. 94; *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 95; *K. Vogel*, DStZ 1977 S. 8 ff.; *ders.*, JbFStR 1978/79 S. 50, wohl auch *Flume*, StbJb. 1985/86 S. 277 ff.; *Kirchhof*, NJW 1987 S. 3218.

Die Absicht der Einnahmenerzielung sei zwar Motiv für die Erlassung der StGesetze, aber nicht ihr Zweck im Sinn der teleologischen Interpretation. Damit fehle es auch an einer Basis für die Auslegungsrichtlinie „*in dubio pro fisco*“ oder „*in dubio contra fiscum*“. Der Zweck des stbegründenden Tatbestandes sei vielmehr, Vorgänge, die zum Gegenstand einer StErhebung gemacht werden sollen, zu beschreiben und abzugrenzen und auf diese Weise einen Interessenausgleich zwischen dem an Einnahmen interessierten Staat und dem an Belastungsminimierung interessierten einzelnen Bürger herbeizuführen. Zweckargumente seien bei diesem Interessenausgleich nur wenig hilfreich (*Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 95).

Dem ist entgegenzuhalten, daß zwar aus der Bestimmung des StGegenstandes selbst (Primärwertung) nicht ohne weiteres teleologische Gesichtspunkte gewonnen werden können, daß der Gesetzgeber jedoch mit der näheren Ausgestaltung des Besteuerungsanspruches und den getroffenen Ausgrenzungen ein Lastverteilungsprogramm aufgestellt hat, aus dem – wenn es, wie zu fordern ist, systematisch und wertungsmäßig in sich konsistent ist – Grundlagen für eine teleologische Argumentation zur Lösung strittiger Auslegungsfragen auf den nachgela-

gerten Stufen gewonnen werden können. Daher ist auch kein Unterschied zwischen der Anwendung der teleologischen Argumentation bei stbegründenden und stentlastenden Vorschriften zu sehen. Zu unterscheiden ist vielmehr – mit Bezug auf das EStRecht – zwischen *Finanzzwecknormen* und *Interventionsnormen*. Erstere sind – gleichgültig, ob sie belastenden oder entlastenden Charakter tragen (zB Betriebsausgaben, Werbungskosten; ausgrenzende StBefreiungen) – unter Bedachtnahme auf das Lastverteilungsprogramm auszulegen, das der Gesetzgeber mit der Formulierung und Abgrenzung des StTatbestandes niedergelegt hat; letztere sind an Hand des ermittelbaren Interventionszweckes zu interpretieren. Freilich ist schon die Frage, ob eine Norm Interventionscharakter trägt oder nicht, Gegenstand der Auslegung und in Grenzfällen nur mit Schwierigkeiten zu beantworten (s. hierzu Anm. 55 ff.).

2. Sonstige Auslegungsargumente

a) Überblick

640

Die von *Savigny* entwickelten klassischen Auslegungskriterien (*Canones*) sind – wie erwähnt – Instrumente der rationalen Argumentation zur Begründung bestimmter Auslegungsergebnisse, womit sich von selbst ergibt, daß weitere Argumente nicht ausgeschlossen sind (offene Argumentation). Sie werden von der Rechtsanwendungspraxis zT seit jeher gehandhabt und haben inzwischen auch eine methodologische Beleuchtung erfahren. Der Katalog ist offen. Zu erwähnen sind die Berufung auf Präjudizien bzw. eine herrschende Lehre, die Folgenbetrachtung, Praktikabilitätsgesichtspunkte, der Fallvergleich; die Berücksichtigung zeitlich vor- oder nachgelagerter Regeln, uU auch der Vergleich mit ausländischem Recht, schließlich der Satz, Ausnahmen seien nicht ausdehnend zu interpretieren. Hingegen ist die Volksauffassung oder Verkehrsanschauung uE seit Wegfall von § 1 StAnpG nicht mehr selbständiges Auslegungsargument sondern Teil der Wortinterpretation. Zum Teil ist der Begriff der Verkehrsanschauung selbst auslegungsbedürftiger Rechtsbegriff (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG).

b) Berufung auf Präjudizien

641

Vgl. hierzu *K. Vogel*, JbFStR 1978/79 S. 41; *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 128.

Die Rechtsanwendungspraxis verweist zur Begründung von Entscheidungen zumal bei häufiger vorkommenden Sachverhalten ganz regelmäßig nicht auf das Gesetz bzw. auf die klassischen Auslegungskriterien sondern auf präjudizielle Entscheidungen, vor allem von Höchstgerichten. Da dem Richterspruch keine Verbindlichkeit über den entschiedenen Fall hinaus zukommt (s. Anm. 607), kann sich der methodische Stellenwert des Präjudizes nicht aus seiner generellen Verbindlichkeit ergeben sondern nur aus der sie tragenden Begründung und ihrer Überzeugungskraft.

Die Bedeutung des Präjudizes beruht darauf, daß der Rechtsanwender es oft mit rechtlichen Regelungen zu tun hat, bei denen auch nach Anwendung der klassischen Auslegungskriterien eine Mehrzahl von gleichwertigen Lösungen übrigbleibt. In diesem Bereich ist es Aufgabe der Gerichte, den Rechtssatz im Hinblick auf die konkrete Fallgestaltung zu präzisieren. Die hierbei notwendige richterliche Eigenwertung ist methodisch unumgänglich und verfassungsrechtlich legitim. Ihre Beachtung bei der künftigen Beurteilung gleicher Fallkonstellationen entspricht dem Prinzip der Rechtssicherheit und der Forderung nach gleichmäßiger Behandlung gleicher Fälle, dies alles freilich nur, solange nicht zusätzliche und bessere Argumente für eine dem Präjudiz entgegenstehende Interpretation ins

Treffen geführt werden können. In diesem Sinne kommt den Präjudizien präsumtive oder subsidiäre Verbindlichkeit zu. Sie schaffen eine Argumentationslast für den, der davon abweichen will (s. hierzu schon Anm. 607; ferner *Bydlinski*, aaO S. 501 ff.; *Kriete*, aaO S. 243 ff.; *Alexy*, aaO S. 336).

Gerade im EStRecht, das mit Hilfe von zT sehr allgemein gehaltenen Normen eine breite Palette von Lebenssachverhalten abzudecken hat, verdichten sich die Präjudizien häufig zu „Fallnormen“: Für typische Sachverhaltsausprägungen (Fallgruppen) werden aus der abstrakten Norm durch Richterspruch konkretere Rechtssätze abgeleitet (Beispiel: häusliches Arbeitszimmer, Fortbildungskosten etc. als Werbungskosten), die durch wiederholte Verprobung feste Konturen gewinnen und in der Praxis für die fragliche Fallgruppe als Inhalt des Gesetzes akzeptiert werden. Die Fallnorm sichert innerhalb der Fallgruppe die Rechtsanwendungsgleichheit und ist in einem Massenfallrecht wie dem StRecht unverzichtbar (vgl. auch *Birk*, StRecht I, München 1988 S. 100).

642 c) Berufung auf eine herrschende Lehre

Vgl. hierzu *Drosdeck*, Die herrschende Meinung – Autorität als Rechtsquelle, Berlin 1989. Die Argumentation mit der herrschenden Lehre besitzt keinen originären Argumentationswert. Ihr Stellenwert beruht nicht auf der Autorität der Vertreter der hL sondern einzig auf der Qualität der von ihnen verwendeten Argumente. Soweit diesen eine hohe Überzeugungskraft zukommt, erspart die Berufung auf die hL die eigene Begründung eines Auslegungsergebnisses: der Rechtsanwender identifiziert sich mit den von anderen vorgebrachten Argumenten. Die Entwicklung einer hL dient der Rechtssicherheit, begünstigt aber auch eine gewisse „Verkrustung“ des Rechts durch Abschirmung vor neuen Argumenten.

643 d) Ergebnisbetrachtung (Folgenberücksichtigung)

Der Absicherung eines mit den traditionellen Auslegungsmethoden gefundenen Auslegungsergebnisses dient die Beurteilung seiner Folgen im Hinblick auf die Übereinstimmung mit dem Rechtsgefühl. Soweit hierbei auf die Vernünftigkeit oder Billigkeit des Ergebnisses abgestellt wird, stellt sich die Frage, ob damit nicht noch ein Argument im Rahmen der teleologischen oder systematischen Interpretation angewendet wird, da jedenfalls davon ausgegangen werden muß, daß der Gesetzgeber keine unsinnigen oder unbilligen Lösungen treffen wollte bzw. uU – im Hinblick auf verfassungsrechtliche Vorgaben – gar nicht treffen konnte. Insofern ist auch das *argumentum ad absurdum*, der Nachweis, daß eine bestimmte Auslegungsvariante zu inakzeptablen Konsequenzen führt, noch Teil der objektiv-teleologischen Auslegung (s. Anm. 639).

Anders liegt die Sache, wenn der Rechtsanwender (vor allem Richter) bei der Entscheidung die sozialen Folgen berücksichtigt und seine Entscheidung von diesen Folgen her bestimmen läßt. Diesem Gesichtspunkt wird in der Methodenlehre zunehmende Beachtung geschenkt (*Kriete*, aaO S. 172; *Adomeit*, aaO S. 147; *Aarnio*, aaO S. 170 ff.). Der Stellenwert dieser Art von Folgenbetrachtung erscheint noch klärungsbedürftig (vgl. *Pawlowski*, aaO S. 118 ff.).

644 e) Fall- oder Typenvergleich

Der Fallvergleich nimmt seinen argumentativen Ausgangspunkt von einem rechtlich unproblematischen Fall (über dessen Behandlung Einigkeit besteht) und entwickelt daraus Argumente für die Behandlung verwandter, noch nicht gelöster Fälle. Der Grundgedanke ist die Gleichbehandlung wesentlich gleicher und die Ungleichbehandlung wesentlich verschiedener Fälle (*Zippelius*, aaO S. 66),

womit die entscheidende Problematik – wie beim Gleichheitssatz – die Herausarbeitung der im Hinblick auf das zu lösende Rechtsproblem relevanten Beurteilungskriterien darstellt. Der Fallvergleich kann selbst keine Argumente für die Relevanz oder Irrelevanz der Unterschiede zwischen den Fällen liefern, ist aber oft geeignet, das Rechtsproblem schärfer hervortreten zu lassen bzw. ein mit anderen Argumenten gefundenes Ergebnis abzusichern. Er ist insofern eine wichtige Methode zur Prüfung der gefundenen Deutung des Gesetzessinnes.

Esser, Vorverständnis, S. 155; *Zippelius*, aaO S. 65 ff.; *Enneccerus|Nipperdey*, Allg. Teil, § 56 III; *Kriete*, aaO S. 167 ff.; ferner speziell zum StRecht *L. Schmidt*, DStJG 1 S. 46; *Tipke|Krusse*, § 4 Tz. 101; *Hartmann|Walter*, aaO S. 202 ff.; *Schmidt-Liebig*, BB 1986 S. 2245.

f) Praktikabilitätsgesichtspunkte

645

Gerade bei der Auslegung von StGesetzen ist dem Gesichtspunkt der Praktikabilität eine relativ große Bedeutung beigelegt worden (vgl. etwa *Felix*, in: Von der Auslegung und Anwendung der StGesetze, Stuttgart 1958 S. 124).

Auch hier gilt, daß die Praktikabilität, die leichte Administrierbarkeit des Gesetzes, kein eigenständiger Auslegungsgesichtspunkt ist, sondern im Rahmen der teleologischen Interpretation zu berücksichtigen ist. Keinesfalls ist stets jener Auslegung der Vorzug zu geben, die eine leichtere Handhabbarkeit des Gesetzes garantiert, wenn andere Argumente dagegen sprechen.

g) Zeitlich vorgelagerte oder nachfolgende gesetzliche Regelungen

646

Als Begründungsargument für eine bestimmte Auslegung sind auch gesetzliche Regelungen geeignet, die in dem Zeitpunkt, für den die Auslegung vorzunehmen ist, nicht mehr oder noch nicht gelten. Solche Regelungen lassen jedoch ebenfalls keine mechanischen Schlußfolgerungen auf den Inhalt des zu beurteilenden Rechts zu. Der Ersatz einer Regelung durch eine neue wird idR den Gegenschluß nahelegen, daß das anzuwendende Recht nicht mehr im Sinn des Altrechtes interpretiert werden darf. Denkbar ist jedoch auch, daß der jüngere Gesetzgeber im Hinblick auf den Stand der Dogmatik die alte Regelung für überflüssig (weil selbstverständlich) erachtet hat.

Ebenso kann aus zeitlich nachfolgenden Regelungen, die im Zeitpunkt der Rechtsanwendung schon gelten oder bekannt sind, kein eindeutiger Schluß gezogen werden. Die neue Regelung kann sowohl eine Bestätigung als auch eine Abänderung der zum Altrecht gefundenen Auslegung bezwecken. Was im Einzelfall zutrifft, kann nur durch Heranziehung weiterer Argumente, speziell der Materialien, entschieden werden (vgl. hierzu *Kloepfer*, Vorwirkung von Gesetzen, München 1974; *Rönitz*, BB 1974 S. 598; *Skibbe*, FR 1968 S. 179; *Tipke|Krusse*, § 4 Tz. 105).

h) Einschränkende Auslegung von Ausnahmevorschriften

647

Die Methodenlehre spricht von einschränkender (restriktiver) Auslegung, wenn bei mehrfacher Wortbedeutung dem engeren Bedeutungsinhalt der Vorzug gegeben wird, im gegenteiligen Fall von ausdehnender (extensiver) Auslegung. Für die Auslegung des EStG ist von besonderer Bedeutung der häufig aufgestellte Satz, Ausnahmevorschriften seien einschränkend auszulegen bzw. jedenfalls nicht einer ausdehnenden Auslegung zugänglich (*singularia non sunt extenda*).

Methodisch sind beide Sätze nicht haltbar. Sie implizieren entweder a priori die normative Höherwertigkeit der Regel vor der Ausnahmevorschrift oder sie müssen unterstellen, daß der Gesetzgeber die Tragweite von Ausnahmevorschriften besser durchdacht hat und bei der Formulierung von Ausnahmevorschriften

mehr Sorgfalt walten läßt als bei der Formulierung der Regeln. Beides kann nicht generell angenommen werden. Von einer untergeordneten Normqualität von Ausnahmevorschriften kann keinesfalls ausgegangen werden. Regeln wie Ausnahmen beruhen auf selbständigen und gleichwertigen rechtspolitischen Zielsetzungen des Gesetzgebers. Dazu kommt, daß die Entscheidung, ob eine Norm in das Gewand einer Regel oder einer Ausnahmevorschrift gekleidet wird, oft nur von rechtstechnischen Umständen abhängt. Welche Bedeutung einer Ausnahmenvorschrift beizulegen ist, kann daher nur im Einzelfall nach den allgemeinen Interpretationskriterien entschieden werden, wobei selbstverständlich die Beachtung der objektiv-teleologischen Auslegung zum Ergebnis führen kann, daß der Gesetzgeber eine für den Spezialfall getroffene Sonderregel nur auf diesen Fall angewendet wissen wollte. Dieses Ergebnis ist aber mit den allgemeinen Auslegungskriterien zu gewinnen und nicht mit Hilfe einer mechanischen Auslegungsregel, die in Wahrheit ein Begründungsdefizit verdecken soll.

In der Methodenlehre wird der Satz von der einschränkenden Auslegung von Ausnahmebestimmungen (zu Recht) abgelehnt.

Bydlinski, aaO S. 440; *Larenz*, aaO S. 339 ff.; *Engisch*, aaO S. 103 f.; *Hübschmann|Hepp|Spitaler*, § 4 Anm. 80; *Paulicke*, in FS für Spitaler, Köln 1965 S. 188; *Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 102; *Tipke|Krusse*, § 4 Tz. 79; *Woerner*, Urt.-Anm., BB 1987 S. 528.

648, 649 Einstweilen frei.

650 3. Steuerliche Besonderheiten: die wirtschaftliche Betrachtungsweise

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise (wB) als spezielle strechtliche Auslegungsmethode geht auf § 4 AO 1919 zurück, der bestimmte: „Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen“. Mit textlichen Modifikationen und Ergänzung um die Volksanschauung wurde diese Aussage in § 1 StAnpG übernommen, von der AO 1977 jedoch nicht rezipiert.

Als Auslegungsregel erklärt sich die wB historisch aus der Notwendigkeit und dem Bedürfnis, dem StRecht im ersten Stadium der dogmatischen Entwicklung eine gewisse Eigenständigkeit neben dem etablierten und ausgereiften bürgerlichen Recht zu verschaffen (s. Anm. 452 ff.). Besondere Bedeutung hat die wB als Auslegungsregel dort entfaltet, wo das StRecht zur Tatbestandsbildung bürgerlich-rechtliche Begriffe verwendet. Sie hat es hier erleichtert, den in StGesetzen verwendeten Begriffen eine eigene stl. Bedeutung beizulegen (s. Anm. 457).

Die AO 1977 hat die Norm jedoch zu Recht nicht übernommen, weil beim gegenwärtigen Stand der Methodendiskussion kein Bedürfnis nach einer solchen Auslegungsregel besteht. Auch für das StRecht gelten die allgemeinen Auslegungsmethoden, deren Ziel die Ermittlung des objektiven Willens des Gesetzgebers ist. Einer objektiv-teleologischen Auslegung strechtlicher Normen stehen daher keine Schranken entgegen. Was die Interpretation der im StRecht verwendeten zivilrechtlichen Begriffe betrifft, so ist mit der heute hL davon auszugehen, daß von vornherein eine Vermutung weder für ein gleiches noch für ein abweichendes Begriffsverständnis besteht. Vielmehr ist differenziert zu entscheiden und im Einzelfall der Begriffsinhalt mit Hilfe der allgemeinen Auslegungsmethoden zu ermitteln (ausführlich Anm. 457).

651 4. Rangfolge der Auslegungsargumente

Die traditionelle Methodenlehre nimmt eine Rangfolge der Auslegungskriterien an. Danach sind die Auslegungskriterien in einer bestimmten Reihenfolge anzu-

wenden; zum nächsten Kriterium ist erst dann überzugehen, wenn auf der vorhergehenden Stufe noch mehrere Auslegungsvarianten übrigbleiben. Über die Rangfolge besteht jedoch keine Übereinstimmung. Nach *Larenz* (aaO S. 328 ff.) lautet sie: Wortsinninterpretation, Bedeutungszusammenhang des Gesetzes, historisch-teleologische Auslegung (Regelungsabsicht des Gesetzgebers) sowie Normvorstellung der an der Vorbereitung und Abfassung des Gesetzes beteiligten Personen, schließlich objektiv-teleologische Kriterien. *Larenz* selbst versteht dies jedoch nicht als festes Rangverhältnis derart, daß das Gewicht der einzelnen Kriterien ein für allemal feststünde.

Im Anschluß daran hat vor allem die Rangfolge grammatikalische – systematische – historische – teleologische Auslegung viele Befürworter erhalten (*Spanner* in *Hübschmann|Hepp|Spitaler*, § 4 AO Anm. 152; *Spitaler*, Zur Auslegung von StGesetzen, BB 1963 S. 1267; BFH I R 90/76 v. 28. 6. 78, BStBl. S. 590; vgl. ferner die weiteren Nachweise bei *Hartmann|Walter*, aaO S. 211 ff.), doch ist eine hL nicht festzustellen.

Andere Autoren leugnen eine Rangfolge (*Zippelius*, aaO S. 55; *Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 106; wohl auch *Tipke|Kruse*, § 4 Tz. 88). Dem ist schon deswegen zuzustimmen, weil Auslegungskriterien lediglich Begründungsargumente sind, mit deren Hilfe der objektive Sinn des Gesetzes ermittelt werden soll. Dieses Ziel kann in schwierigeren Fällen nur durch eine Gewichtung der Pro- und Kontra-Argumente erreicht werden, und es wäre verfehlt, diesen Prozeß vor Erschöpfung der Argumente nach mechanischen Regeln abzubrechen.

Damit wird eine bestimmte Reihenfolge bei der Entwicklung und Prüfung der Argumente nicht ausgeschlossen. *Bydlinski* hält eine solche schrittweise Vorgangsweise aus Gründen der Rationalität für geboten: Es sei ein Postulat zweckmäßiger und ökonomischer Arbeit, zu einer schwierigeren Methode erst dann überzugehen, wenn noch keine Lösung erreicht ist (aaO S. 561). Die von ihm vorgeschlagene Reihenfolge lautet daher: Wortlaut – systematische – subjektiv-historische – objektiv-teleologische Auslegung. Auch er versteht dies jedoch nicht als Erkenntnisverbot hinsichtlich der jeweils subsidiären Methode. Stets habe auch die Auslegung sich einer Begleitkontrolle unter dem Gesichtspunkt der Rechtsidee zu unterwerfen, um die Notwendigkeit des Einsatzes weiterer Methoden beurteilen zu können.

5. Die Auslegungsmethode der Rechtsprechung

652

Die Rspr. des BVerfG steht – wie erwähnt (Anm. 635) – auf dem Boden der *objektiven Theorie*. Erkenntnisziel der Auslegung ist danach der in der Gesetzesvorschrift zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, nicht entscheidend sind die subjektiven Vorstellungen der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen (BVerfGE 1 S. 299, 312; 11 S. 130). Dem objektiven Auslegungsziel dienen die Auslegung der Norm aus dem Wortlaut, aus ihrem Zusammenhang, aus ihrem Zweck und aus den Gesetzesmaterialien bzw. der Entstehungsgeschichte. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht aus, sondern ergänzen einander. Der Wille des Gesetzgebers kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er im Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden hat (sog. „*Auslegungstheorie*“; BVerfGE 11 S. 126, 130 f.; 20 S. 283, 293; 47 S. 127). „Das Gesetz kann eben klüger sein als die Väter des Gesetzes“ (BVerfGE 36 S. 362).

Die Rspr. des BFH folgt in dieser Frage völlig der Judikatur des BVerfG. Auch nach ihm ist Auslegungsziel die Ermittlung des in der Gesetzesbestimmung zum Ausdruck kommenden objektivierten Willens des Gesetzgebers, wie er sich aus

dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (s. oben Anm. 635). Im Rahmen des möglichen Wortsinnes habe die Auslegung den Bedeutungszusammenhang des Gesetzes, die systematische Stellung der Norm, aber auch den Gesetzeszweck zu beachten (VIII R 95/72 v. 14. 5. 74, BStBl. S. 572, 576 unter Verweis auf *Larenz*).

Regelmäßig geht der BFH bei der Entscheidungsbegründung vom *Wortlaut* aus (BFH VIII R 22/68 v. 14. 11. 72, BStBl. 1973 S. 182; V R 88/74 v. 9. 10. 75, BStBl. 1976 S. 105; I R 181/76 v. 13. 2. 80, BStBl. S. 190; II R 93/76 v. 23. 1. 80, BStBl. S. 253; IV R 154 – 155/77 v. 24. 1. 80, BStBl. S. 269). Die Bedeutung des Wortes (der Wortsinn) wird an Hand des natürlichen Sprachgebrauches (zB BFH IV R 154 – 155/77 aaO) oder an Hand des üblichen Verständnisses der Rechtspraxis (IV 97/63 U v. 3. 9. 64, BStBl. S. 643) ermittelt oder aus dem Kontext (Zusammenhang des Gesetzes) abgeleitet (zB III R 25/70 v. 31. 7. 70, BStBl. 1971 S. 46; VIII R 22/68 aaO; II R 148/72 v. 11. 7. 73, BStBl. S. 855).

Zur Kontrolle werden dann, insbesondere bei mehrdeutigem Wortsinn, je nach Bedarf und Problemlage *teleologische*, *systematische* und *historische Argumente* eingeführt. Die Bedeutung der teleologischen Auslegung wird dabei in der älteren Rspr. gelegentlich unter Hinweis auf § 1 Abs. 2 StAnpG („Zweck und wirtschaftliche Bedeutung der StGesetze“) unterstrichen (BFH II 138/50 S v. 13. 3. 51, BStBl. S. 95; III 145/50 S v. 7. 5. 51, BStBl. S. 118; III 280/56 U v. 16. 11. 56, BStBl. 1957 S. 10).

Gelegentlich wird der *klassische Kanon* der Auslegungsregeln systematisch durchgegangen (zB BFH III 200/65 v. 19. 7. 68, BStBl. 1969 S. 154; II R 6/69 v. 9. 7. 75, BStBl. S. 743). Der Stellenwert der historischen Auslegung wird dabei gering veranschlagt. Die Entstehungsgeschichte sei für die Auslegung nur insofern von Bedeutung, als sie die Richtigkeit einer nach den anderen Grundsätzen ermittelten Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die mit den anderen Kriterien nicht beseitigt werden konnten (BFH III R 25/70 v. 31. 7. 70, BStBl. 1971 S. 46; III R 65/69 v. 7. 5. 71, BStBl. S. 696; VI R 217/72 v. 28. 7. 75, BStBl. S. 824; IV R 150/84 v. 7. 5. 87, BStBl. S. 670).

Eine beachtliche Rolle spielt vor allem in der älteren Rspr. des BFH zur Auslegung die auf § 1 Abs. 2 StAnpG gestützte *wirtschaftliche Betrachtungsweise* (wB). Sie wird herangezogen,

- ▷ um ein vom bürgerlichen Recht abweichendes Begriffsverständnis zu begründen (zB BFH V 153/52 U v. 22. 7. 53, BStBl. S. 275; s. hierzu Anm. 457);
- ▷ um den wirtschaftlichen Gehalt stl. erheblicher Vorgänge ohne Rücksicht auf die rechtliche Einkleidung zur Geltung zu bringen und wirtschaftlich gleichliegende Fälle gleich zu behandeln (zB BFH IV 46/54 U v. 9. 12. 54, BStBl. 1955 S. 55; I 171/60 U v. 13. 12. 60, BStBl. 1961 S. 127; Vz 202/56 U v. 10. 7. 58, BStBl. S. 397);
- ▷ um bei nicht eindeutigem Wortlaut den wirklichen Willen des Gesetzgebers zur Geltung zu bringen (zB BFH IV 399/53 U v. 15. 7. 54, BStBl. S. 251; I 62/53 U v. 30. 7. 54, BStBl. S. 310);
- ▷ um eine Auslegung gegen den Wortlaut entsprechend dem Sinn des Gesetzes zu rechtfertigen (BFH IV 39/51 U v. 13. 3. 52, BStBl. S. 120; I 140/52 U v. 1. 3. 55, BStBl. S. 144, 148; s. auch unten);
- ▷ um eine teleologische Auslegung zu begründen (BFH II 254/59 U v. 6. 11. 63, BStBl. 1964 S. 14; s. auch Anm. 650).

Die ebenfalls in § 1 Abs. 2 StAnpG angeordnete Berücksichtigung der *Entwicklung der Verhältnisse* hat der BFH hingegen zurückhaltend angewendet. Über die (weitere) Anwendung von Rechtsvorschriften habe in erster Linie der Gesetzgeber zu entscheiden; nur dann, wenn sich die Verhältnisse derart verändert haben,

daß das Ergebnis der Gesetzesanwendung sinnwidrig wäre, sei von der Anwendung abzusehen (zB BFH IV 11/64 S v. 5. 11. 64, BStBl. S. 602, 606; II 12/61 S v. 3. 12. 64, BStBl. 1965 S. 22).

Auf der anderen Seite wird wiederholt – zT im Zusammenhang mit teleologischen Erwägungen – die *Praktikabilität* des Auslegungsergebnisses als Argument eingeführt. Der BFH versteht darunter leichte Durchführbarkeit und Einfachheit der Besteuerung (zB IV 467/52 U v. 5. 11. 53, BStBl. 1954 S. 58; I 31/56 U v. 31. 7. 56, BStBl. S. 283; VI 141/56 S v. 8. 2. 57, BStBl. S. 329). Der Gesichtspunkt der Praktikabilität ist aber doch anderen Argumenten nachgeordnet; vgl. insbes. BFH II 25/61 v. 20. 5. 69, BStBl. S. 550:

„Nach der Ansicht des BVerfG (BVerfGE 21 S. 209, 217 f.; BStBl. 67 III S. 357, 360) ist es durchaus sachgerecht, wenn bei Auslegung einer strechtlichen Norm, die in Tausenden von Fällen angewandt werden muß, für die Feststellung des mutmaßlichen Willens des Gesetzgebers auch der Gesichtspunkt der Praktikabilität herangezogen wird. Die diesem Gesichtspunkt zukommende Hilfsfunktion kann durch den Gedanken gerechtfertigt werden, dem Gesetzgeber müsse im Fall zweier an sich möglicher Auslegungen, die zu einem praktikablen und einem weniger praktikablen Ergebnis führen, unterstellt werden, er habe die praktischere Lösung gewollt. Hieraus folgt jedoch nicht, daß es zulässig wäre, im Interesse eines einfacheren Gesetzesvollzuges durch die Verwaltungsbehörden die allgemein anerkannten Auslegungskriterien (vgl. BVerfGE 11 S. 126, 130) zugunsten der Praktikabilität in ihrer Bedeutung zurückzudrängen oder gar zu mißachten (vgl. auch Beschluß des BVerfG 1 BvR 723/65 v. 15. 1. 1969).“

Jedoch keine einheitliche Linie; vgl. etwa III 125/57 S v. 28. 2. 58, BStBl. S. 191, 194; III 371/58 S v. 4. 9. 59, BStBl. S. 477.

Änderungen der Rechtslage werden wiederholt als Argument für die Auslegung des bisherigen Rechts herangezogen, naturgemäß allerdings mit unterschiedlichem Ergebnis im Einzelfall.

Positive Bestätigung des Altrechtes durch neue Gesetze nehmen an BFH IV 26/62 S v. 21. 2. 64, BStBl. S. 188, 190; VI R 155/67 v. 19. 12. 69, BStBl. 1970 S. 243; III R 129/74 v. 22. 5. 79, BStBl. S. 634, 636; BVerfGE 49 S. 70, 83 f. Für Gegenschluß hingegen BFH III 215/58 U v. 24. 6. 60, BStBl. S. 377; VIII R 256/72 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 163; IV R 170/74 v. 26. 7. 79, BStBl. 1980 S. 176, 180.

Wiederholt betont der BFH, die Auslegung finde ihre *Grenze im möglichen Wortsinn* (grundlegend BFH III 193/60 S v. 11. 12. 64, BStBl. 1965 S. 82 unter Verweis auf *Larenz*; II 56/65 v. 28. 4. 70, BStBl. S. 597; VIII R 95/72 v. 14. 5. 74, BStBl. S. 572, 576; VIII R 4/83 v. 19. 11. 85, BStBl. 1986 S. 289). Auch die wB ermächtigt nicht dazu, fehlende Tatbestandselemente einzusetzen oder den Gesetzesbefehl umzu-
deuten (BFH V 25/52 S v. 22. 7. 54, BStBl. S. 269, 274; I 140/52 U v. 1. 3. 55, BStBl. S. 144, 148; III 192/57 U v. 24. 7. 59, BStBl. S. 398).

Dem stehen zahlreiche Entscheidungen gegenüber, in denen der BFH eine „*Auslegung gegen den Wortlaut*“ vertreten hat. Diese „ausnahmsweise“ Lösung von der Dominanz der grammatikalischen Interpretation setzt nach der Judikatur voraus, daß die wortgetreue Auslegung zu einem unverständlichen, offenbar sinnwidrigen Ergebnis führt und daß zuverlässige Anhaltspunkte vorliegen, daß der Wortlaut den wirklichen Willen des Gesetzgebers nicht zum Ausdruck bringt.

Vgl. schon RFH v. 3. 11. 27, Slg. 22 S. 191; v. 17. 12. 27, Slg. 22 S. 239; BFH IV 39/51 U v. 13. 3. 52, BStBl. S. 120; VI 58/55 U v. 12. 12. 56, BStBl. 1957 S. 87; IV 10/57 U v. 12. 12. 57, BStBl. 1958 S. 154; VI R 97/68 v. 19. 2. 71, BStBl. S. 428; VIII R 22/68 v. 14. 11. 72, BStBl. 1973 S. 182; IV R 120/70 v. 1. 8. 74, BStBl. 1975 S. 12.

Zum Teil handelt es sich um Entscheidungen, in denen das Auslegungsergebnis innerhalb des möglichen Wortsinnes mit teleologischen Erwägungen gefunden wird (teleologische Reduktion), zum Teil wird über den Wortlaut hinausgegangen. In beiden Fällen liegt nach traditionellem Verständnis nicht Auslegung, sondern Rechtsfortbildung vor (s. dazu schon Anm. 637, ferner Anm. 660 ff.).

Die Auffassung, *Ausnahmenvorschriften* seien allein wegen dieser Eigenschaft eng auszulegen, wird wiederholt abgelehnt (s. schon RFH v. 20. 8. 34, RStBl. S. 1357; BFH V 59/52 S v. 30. 6. 53, BStBl. S. 274; II 125/61 U v. 24. 6. 64, BStBl. S. 446; II 109/65 v. 28. 4. 70, BStBl. S. 600; VIII R 22/68 v. 14. 11. 72, BStBl. 1973 S. 182; II R 152/66 v. 10. 7. 74, BStBl. S. 770). Befreiungsvorschriften seien unter Würdigung der mit ihnen verfolgten Zwecke auszulegen, doch müsse der Begünstigungszweck im Wortlaut des Gesetzes einen Ausdruck gefunden haben (VIII R 22/68, aaO). Anders hingegen VIII R 1/84 v. 4. 11. 86, BStBl. 1987 S. 259: Ausnahmenvorschriften sind eng auszulegen (mit krit. Anm. von *Woerner*, BB 1987 S. 528).

653–659 Einstweilen frei.

III. Rechtsfortbildung

Schrifttum: *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973; *Hess*, Analogieverbot und StRecht (Diss.), Köln 1974; *Tanzer*, Das „Analogieverbot“ im StRecht, StuW 1981 S. 201; *Tipke*, Rechtsetzung durch StGerichte und StVerwaltungsbehörden?, StuW 1981 S. 189; *Beisse*, Die wB bei der Auslegung der StGesetze in der neueren dt. Rspr., StuW 1981 S. 1; *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rspr. und Verwaltungsvorschriften im StRecht, DStJG 5 Köln 1982; *Tanzer*, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht, Wien 1983; *Locher*, Grenzen der Rechtsfindung im StRecht, Bern 1983; *Crezelius*, Strectliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, Herne/Berlin 1983; *Walz*, StRK-Anm. EntwHStG 1968 § 1 R. 2 (Anm. zu BFH IV R 175/79 v. 20. 10. 83, BStBl. 1984 S. 221); *Woerner*, Die Grenzen richterlichen Dürfens im StRecht, BB 1984 S. 523; *Pflugfelder*, Das Analogieverbot im StRecht, SteuerStud. 1984 S. 290; *Seuffert*, „Lückenfüllung“ und „Analogieschlüsse“ im StRecht, DStR 1985 S. 5; *Hegelan* Analogie im StRecht, Inst. FuSt. Brief Nr. 243 Bonn 1985; *Kruse*, Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht im StRecht, BB 1985 S. 1077 (vgl. a. JbFStR 1985/86 S. 13); *Tipke*, Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung im StRecht, FS für v. Wallis, Bonn 1985 S. 133; *Friedrich*, Gedanken zur verschärfenden Analogie im StRecht, ebendort S. 151; *Flume*, StRechtsprechung und StRecht, StJb. 1985/86 S. 277, 290 ff.; *Herzog*, Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rspr. des BVerfG in StFragen, StJb. 1985/86 S. 27; *Reuter*, Der Streit um die Rücklage nach dem Entwicklungsländer-StGesetz, DStR 1986 S. 171; *Völker*, Zum Ausfüllen von Gesetzeslücken im StRecht, DStZ 1989 S. 235; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 63 ff., 112 ff.; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 4 Tz. 121. S. ferner das allg. Schrifttum zu Methodenfragen in Anm. 630.

660 1. Überblick

Die herkömmliche Auffassung unterscheidet in einem Stufenmodell die Auslegung von der (richterlichen) Rechtsfortbildung und diese von der richterlichen Rechtsetzung. Die Grenze der Auslegung wird danach durch den möglichen Wortsinn der Norm bestimmt. Ist innerhalb dieser Grenze eine Lösung der Rechtsfrage nicht möglich (der Gesetzgeber hat Sachverhalte übersehen, nicht sehen können oder nicht sehen wollen), so besteht theoretisch die Möglichkeit, negativ zu entscheiden: Das Fehlen einer positiven Entscheidung des Gesetzgebers wird einer negativen Willensäußerung des Gesetzgebers gleichgestellt (sog. *allgemeiner negativer Satz*). Die hL (vgl. stellvertretend *Larenz*, Methodenlehre, 5. Aufl. S. 363) und die Judikatur lehnen diese Schlußfolgerung ab; sie billigen dem Richter (Rechtsanwender) zu bzw. verlangen von ihm, über den Gesetzeswortlaut hinauszugehen. Nach BVerfGE 34 S. 269 (287) ist es Aufgabe des Richters,

„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 . . . 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‘.“

Vgl. auch § 7 des österr. ABGB:

„Läßt sich ein Rechtsfall weder aus den Worten noch aus dem natürlichen Sinne eines Gesetzes entscheiden, so muß auf ähnliche, in den Gesetzen bestimmt entschiedene Fälle, und auf die Gründe anderer damit verwandter Gesetze Rücksicht genommen werden. Bleibt der Rechtsfall noch zweifelhaft, so muß solcher mit Hinsicht auf die sorgfältig gesammelten und reiflich erwogenen Umstände nach den natürlichen Rechtsgrundsätzen entschieden werden.“

Die Frage, ob der allgemeine negative Satz – wenn schon ansonsten abzulehnen – nicht doch im StRecht Gültigkeit habe (nullum tributum sine lege), wird im Schrifttum unter dem Stichwort des strechtlichen Analogieverbotes diskutiert; dazu Anm. 662f.

2. Methoden der Rechtsfortbildung

661

Die hL betrachtet Auslegung und Rechtsfortbildung nicht als wesensverschiedenen, sondern als voneinander abgesetzte Stufen desselben gedanklichen Verfahrens. Bereits innerhalb der Grenzen der Auslegung kommt es zur Rechtsfortbildung, wenn der Richter die Norm konkretisierend auf einen bestimmten Fall anwendet.

Larenz, aaO S. 351; weitergehend *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 114, die von einer Lücke intra legem sprechen, wenn der Rechtsanwender eine allgemeine Anweisung konkretisiert oder einem – regelmäßig nicht eindeutigen – Begriff einen bestimmten Bedeutungsinhalt beimißt.

Andererseits bedient sich auch die Rechtsfortbildung jenseits des möglichen Wortsinnes des herkömmlichen Argumentationsinstrumentariums.

Gesetzesergänzende Rechtsfortbildung (gesetzesimmanente Rechtsfortbildung lt. *Larenz*, aaO S. 354) ist erforderlich, wenn ein Rechtsfall sich nach dem ausgelegten Gesetz nicht entscheiden läßt, jedoch einer rechtlichen Beurteilung bedarf. Voraussetzung der gesetzesergänzenden Rechtsfortbildung ist die Gesetzeslücke.

Gesetzeslücke: Die Lehre unterscheidet verschiedene Fälle:

► *Eine echte Lücke* (logische Lücke, Normlücke) liegt vor, wenn das Gesetz ausdrückliche Bestimmungen enthält, die jedoch unvollständig, dh. ohne ergänzende Rechtsetzung nicht anwendbar sind (*Larenz*, aaO S. 356; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre S. 473; zB Erfordernis der Anwendung eines Zinssatzes, dessen Höhe aber im Gesetz nicht angegeben ist). Die Lückenfeststellung ergibt sich in diesem Fall aus der Erkenntnis, daß die getroffene Anordnung ohne ergänzenden Rechtssatz logisch unanwendbar ist. Die Schließung der Lücke erfolgt durch Analogie, dh. durch Übertragung der für einen anderen ähnlichen Tatbestand vorgesehenen Regelung (Rechtsfolge).

► *Eine unechte Lücke* (teleologische Lücke; Regelungslücke; Gesetzeslücke) liegt vor, wenn die mit Hilfe der Auslegung ermittelte ratio legis iVm. dem Gleichheitssatz die Erstreckung einer Rechtsfolge auch auf den nicht geregelten Fall verlangt. Die unechte Lücke kann

– *eine offene Lücke* sein, wenn das Gesetz für eine bestimmte Fallgruppe keine Regelung enthält, obwohl es nach seiner Teleologie eine Regelung enthalten sollte, oder

- *eine verdeckte Lücke*, wenn das Gesetz zwar dem Wortlaut nach eine anwendbare Regel enthält, die aber ihrem Sinn und Zweck nach nicht auf diese Fälle paßt, weil sie deren rechtlich maßgebende Besonderheiten außer Betracht läßt (*Larenz*, aaO S. 362).

Die unechte Lücke ist gleichbedeutend mit der planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes (*Larenz*, aaO S. 358; *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, S. 31 ff.).

Die Feststellung der unechten Lücke erfolgt mit den herkömmlichen Auslegungsmethoden, somit durch Maßstäbe, die aus dem Gesetz selbst gewonnen werden, und nicht durch an das Gesetz herangetragene rechtspolitische Vorstellungen und Forderungen. Dadurch unterscheidet sich die Gesetzeslücke von der rechtspolitischen Fehlerhaftigkeit des Gesetzes. Zur Feststellung der Lücke sind insbesondere die gesetzesimmanente Teleologie, die ihm zu entnehmenden Sachgesetzlichkeiten, aber auch allgemeine Rechtsprinzipien, wie insbesondere die Gleichbehandlung gleichartiger Fälle bzw. die Ungleichbehandlung ungleicher Fälle heranzuziehen. Die ratio des Gesetzes kann dabei sowohl aus einer einzelnen Norm ermittelt, es kann aber auch aus einer Mehrzahl von Regelungen induktiv ein gemeinsames Prinzip erschlossen werden.

Schließung der offenen unechten Lücke: Mit der Feststellung der unechten (teleologischen) Lücke ist idR auch schon das Verfahren angegeben, mittels dessen die Lücke zu schließen ist.

In Betracht kommen zur Schließung der offenen Lücke:

- ▶ *Die Analogie (argumentum a simile; Ähnlichkeitsschluß):* Die für einen geregelten Tatbestand vorgesehene Rechtsfolge wird auf einen nicht geregelten Tatbestand übertragen, der mit dem geregelten in den für die rechtliche Bewertung maßgebenden Gesichtspunkten übereinstimmt.
- Von *Gesetzesanalogie* wird hierbei gesprochen, wenn eine einzelne Regelung in Übereinstimmung mit ihrer ratio auf einen ähnlichen Fall erstreckt wird.
- Bei der *Rechtsanalogie* wird das aus mehreren Normen induktiv gewonnene Prinzip auf den nicht geregelten, aber nach der rechtlichen Wertung gleichgelagerten Fall angewendet (*Bydlinski*, aaO S. 477 f.).

Führt die Prüfung der Rechtslage an Hand der herkömmlichen Auslegungsmethoden zu dem Ergebnis, daß *keine* Regelungslücke vorliegt, so ist der Analogieschluß unzulässig. In diesem Fall darf die ins Auge gefaßte Rechtsfolge auf den nicht geregelten Tatbestand nicht angewendet werden. Dieser sog. *Umkehrschluß (argumentum e contrario)* ist somit keine Methode der Lückenfüllung, sondern beinhaltet die Feststellung der Unzulässigkeit von Analogie bzw. des Fehlens einer Lücke.

- ▶ *Der sog. Größenschluß* ist eine Abart des Analogieschlusses; zu unterscheiden sind zwei Spielarten:
 - Nach dem *argumentum a minore ad maius* wird die für den weniger gewichtigen Sachverhalt ausdrücklich angeordnete Rechtsfolge auf den nicht geregelten, nach der Wertung aber gewichtigeren Sachverhalt erstreckt.
 - Nach dem *argumentum a maiore ad minus* kann eine Rechtsfolge, die nicht einmal für den gewichtigeren Fall vorgesehen ist, um so weniger für den weniger gewichtigen gelten (*Bydlinski*, aaO S. 479).

Das Verhältnis des Größenschlusses zur Analogie wird nicht einheitlich gesehen; nach *Larenz*, aaO S. 375 ist er der Analogie nahe verwandt; nach *Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 125 ff. ist der Größenschluß zwar zur Lückenfüllung geeignet, jedoch offenbar nicht als Analogie anzusehen.

Schließung der verdeckten unechten Lücke: Die verdeckte Lücke wird durch *teleologische Reduktion* geschlossen: Der der ratio nach zu weite Gesetzeswortlaut wird auf den engeren Zweck reduziert. Während die Grenze zwischen Auslegung und Lückenfüllung bei der offenen Lücke zumindest theoretisch durch die Grenze des möglichen Wortsinnes gegeben ist, versagt diese Grenze bei der verdeckten Lücke; denn die teleologische Reduktion hält sich ebenso wie die Auslegung gerade innerhalb des möglichen Wortsinnes. Die Rechtsanwendungspraxis spricht daher auch häufig von einschränkender (restriktiver) Auslegung.

3. Steuerrechtliche Besonderheiten

a) Meinungsstand

Rechtsfortbildung und Lückenfüllung werden von der hL auch im öffentlichen Recht für zulässig erachtet (BVerwGE 11 S. 263; 12 S. 87, 94; Überblick über den Meinungsstand der Literatur s. *Tanzer*, Geldstrafen, aaO S. 53 ff.). Das trifft im Prinzip auch für das StRecht zu (vgl. RFH v. 26. 11. 20, Slg. 4 S. 48, 52; v. 7. 1. 21, Slg. 4 S. 243, 252 ua.), doch soll hier die Besonderheit gelten, daß Lückenfüllung zu Lasten des Stpfl. ausgeschlossen ist: Im Wege der Rechtsfortbildung dürften keine neuen StTatbestände geschaffen oder bestehende erweitert werden. Wir folgen mit Einschränkungen dieser Auffassung.

Rechtsprechung des RFH: Das Verbot belastender Analogie im Steuerrecht wird auf den RFH zurückgeführt, dessen einschlägige Aussagen indessen keineswegs eindeutig sind: Das häufig als Beleg zitierte Gutachten v. 23. 6. 21, Slg. 6 S. 292 (298) betrifft wohl eher die unbestritten unzulässige freie *richterliche Tatbestandschöpfung* (so auch *Tipke*, StuW 1972 S. 264, 268; *Tanzer*, Geldstrafen, aaO S. 64). Im übrigen ist die Judikatur des RFH schwankend:

Für Verbot der belastenden Analogie: v. 11. 3. 30, Slg. 26 S. 254, 255; anders zB v. 11. 1. 27, Slg. 20 S. 158, 159; v. 4. 12. 29, RStBl 1930 S. 196; v. 13. 12. 33, Slg. 35 S. 14 (vgl. im einzelnen *Hess*, Analogieverbot, S. 64 ff)

Gleiches gilt für die damalige Literatur:

Für Analogieverbot offenbar *Hensel*, StRecht, 3. Aufl. Berlin 1933 S. 55, dessen Ausführungen aber auch als gegen freie Rechtschöpfung gerichtet gedeutet werden können; für Zulässigkeit der Analogie eindeutig *Crisolli*, Lehrbuch des StRechts, 1. Teil, Berlin 1933 § 17

Rechtsprechung des BFH: Auch die Rspr. des BFH ist widersprüchlich. In der älteren Judikatur wird das Problem der Rechtsfortbildung unter dem Begriff „*Auslegung gegen den Wortlaut*“ thematisiert. Eine solche Auslegung gegen den Wortlaut (Abweichung vom Gesetzeswortlaut, vom möglichen Wortsinn) wurde von der überaus umfangreichen Judikatur für zulässig gehalten, wenn die Anwendung des Wortlautes zu sinnwidrigen und wirtschaftlich unververtretbaren (unvernünftigen) Ergebnissen führte, die vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein konnten (vgl. etwa BFH IV 39/51 U v. 13. 3. 52, BStBl. S. 120; VI 58/55 U v. 12. 12. 56, BStBl. 1957 S. 87; II 207/55 U v. 26. 6. 57, BStBl. S. 370; IV 10/57 U v. 12. 12. 57, BStBl. 1958 S. 154; s. auch Anm. 652). Bei den einschlägigen Entscheidungen handelt es sich zum Teil um solche, bei denen unter dem Titel „Auslegung gegen den Wortlaut“ Analogie oder teleologische Reduktion vorgenommen wird.

Allerdings wird auch betont, daß eine solche Abweichung im StRecht im allgemeinen besonderer Vorsicht bedürfe, daß dem Wortlaut erhöhte Bedeutung zukomme und Zurückhaltung insbesondere angebracht sei, wenn andernfalls eine Verschärfung der Besteuerung eintreten würde; es müßten zuverlässige Anhaltspunkte vorliegen, daß der Wortlaut des Gesetzes den wirklichen Willen des Gesetzgebers nicht deckt (BFH VI 125/56 U v. 6. 9. 57, BStBl. S. 387; VI 162/55 U v. 4. 2. 58, BStBl. S. 207; II 268/58 S v. 22. 2. 61, BStBl. S. 210; II 291/59 U v. 14. 11. 62, BStBl. 1963 S. 63).

Auch eine Befugnis zur Lückenfüllung hat der BFH den Gerichten (und sich selbst) mehrfach explizit zugebilligt (BFH VI 115/60 S v. 17. 3. 61, BStBl. S. 346; II 203/59 U v. 10. 1. 62, BStBl. S. 78; I 203/60 U v. 31. 7. 63, BStBl. S. 441). BFH IV 26/62 S v. 21. 2. 64, BStBl. S. 188 bezeichnet (in diesen Grenzen) die *teleologische Reduktion* als eine allgemein anerkannte Methode bei der Auslegung und Anwendung von Gesetzen.

Auf der anderen Seite hat der BFH wiederholt die Unzulässigkeit belastender Analogie betont und hierbei auf die Grenze des möglichen Wortsinnes abgestellt. Diese Auffassung wird teils mit der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung begründet (BFH II 210/65 v. 21. 10. 69, BStBl. S. 736; I R 205/66 v. 9. 2. 72, BStBl. S. 455; VIII R 3/74 v. 16. 12. 75, BStBl. 1976 S. 246; VIII R 109/75 v. 26. 1. 77, BStBl. S. 283, 287), teils aber auch mit dem Rechtsstaatsprinzip und der Gewaltenteilung (II 110/62 v. 28. 11. 67, BStBl. 1968 S. 216) oder der Rechtssicherheit (II 120/64 v. 2. 12. 69, BStBl. 1970 S. 119).

Keine Bedenken hat der BFH gegen eine *Analogie* (teleologische Reduktion) *zugunsten des Stpfl.* (II 25/61 v. 20. 5. 69, BStBl. S. 550; III 125/61 S v. 8. 9. 61, BStBl. 1962 S. 19). Keinen Bedenken begegnet ferner die *Analogie im Verfahrensrecht* (II 166/52 U v. 28. 1. 53, BStBl. S. 231; IV 99/53 U v. 25. 3. 54, BStBl. S. 241).

Inhaltliche Analysen der BFH-Judikatur fördern nach überwiegender Meinung freilich eine ganze Reihe von Entscheidungen zutage, in denen der Gerichtshof Lückenfüllung zu Lasten des Stpfl. vorgenommen hat (Beispiele bei *Woerner*, DStJG 5 S. 23, 44 ff.; *Tanzer*, Geldstrafen, aaO S. 64 ff.; *Thiel*, StbJb. 1963/64 S. 161, 180; vgl. auch *Fischer*, StuW 1986 S. 183 ff.).

In jüngerer Zeit ist der IV. Senat des BFH von der Annahme des Analogieverbotens ausdrücklich abgerückt.

BFH IV R 175/79 v. 20. 10. 83, BStBl. 1984 S. 221, 225 (dazu Anm. von *Plückebaum*, DStZ 1984 S. 284; *Nickol*, FR 1984 S. 189; *Klüting*, DStZ 1984 S. 256; ferner *Offerhaus*, BB 1984 S. 993; *Crezelius*, BB 1984 S. 1377). Ebenso FG Berlin v. 21. 9. 87, EFG 1988 S. 310 (Rev. eingel.)

Der VIII. Senat hat hingegen stbegründende Analogie erneut abgelehnt (VIII R 172/83 v. 6. 12. 83, BStBl. 1984 S. 132), während der VI. Senat offen läßt, ob er dem Urteil des IV. Senates folgen kann (VI R 194/80 v. 13. 1. 84, BStBl. S. 315).

Rechtsprechung des BVerfG: Das BVerfG hat zur Rechtsfortbildung im StRecht in der bekannten Entscheidung v. 24. 1. 62, BVerfGE 13 S. 328 ausgeführt:

„Die Entwicklung von Rechtsgrundsätzen gehört zwar auch im StRecht zu den herkömmlichen Aufgaben des Richters, zumal wenn es darum geht, den StTatbestand zu begrenzen. Doch kann es unter dem Verfassungsprinzip der Rechtsstaatlichkeit bereits bedenklich sein, wenn der StTatbestand vom Richter neu geschaffen oder ausgeweitet wird; denn das StRecht wird von der Idee der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die StWürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte getragen und lebt dementsprechend aus dem Diktum des Gesetzgebers.“

Ob diese Entscheidung tatsächlich ein Analogieverbot zum Ausdruck bringt, wie dies vielfach angenommen wird, kann bezweifelt werden. Die Entscheidung wendet sich zwar ausdrücklich gegen richterliche außergesetzliche Rechtsfortbildung, spricht aber nicht unbedingt ein Analogieverbot aus, denn auch Analogie kann sich immer nur auf die Wertungen des Gesetzgebers stützen und steht somit nicht außerhalb des Diktums des Gesetzgebers (vgl. auch *Hess*, aaO S. 73 f.). Deutlicher nunmehr – allerdings eher als obiter dictum – BVerfG (Dreier-Ausschuß) 1 BvR 279/83 v. 30. 1. 85, BB 1985 S. 569:

„Es trifft gewiß zu, daß die rechtsprechende Gewalt durch Analogie keine StTatbestände schaffen oder verschärfen kann; denn das StRecht lebt aus dem Diktum des Gesetzgebers.“

Ähnlich BVerfG-Beschluß 1 BvR 273/88 v. 20. 5. 88, BB 1988 S. 1716:

„Die Grenzen zulässiger Rechtsfortbildung sind dann überschritten, wenn StTatbestände ausgeweitet oder gar erst neu geschaffen werden.“

Die Literatur vertritt überwiegend das Verbot stverschärfender Analogie, jedoch mit unterschiedlichen Begründungen. Vorwiegend stützt sie sich auf verfassungsrechtliche Prinzipien, etwa die Rechtsstaatlichkeit im allgemeinen, den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit oder Tatbestandsmäßigkeit im besonderen, der im StRecht als Eingriffsrecht eine besondere Ausprägung erfahren habe, die dem Gedanken der Rechtssicherheit entspreche.

Vgl. *Hess*, aaO S. 95 ff.; *Bübler/Strickeröd*, StRecht, S. 213 ff.; *Spitaler*, Die Grenzen der Auslegung, BB 1956 S. 7, 8 f.; *Friauf*, DStJG 5 S. 60 ff.; *Offerhaus*, BB 1984 S. 993; *Crexelius*, BB 1984 S. 1377; *Seuffert*, DStR 1985 S. 5, 9; *Reuter*, DStR 1986 S. 171; *Friedrich*, FS für v. Wallis S. 151; *Hegelau*, aaO; v. *Wallis*, NWB Fach 2 S. 4679. Unklar *Panlick* (Lehrbuch, S. 123 ff.), der einseitils Analogie auch zu Lasten der Stpfl. für zulässig erklärt, andererseits doch eine Deutung des Gesetzes, die nicht mit dem möglichen Wortsinn vereinbar ist, für unzulässig hält. Vgl. ferner *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte, S. 171; *Beisse*, DStR 1976 S. 177; *Vogel/Walter*, Bonner Kommentar, Art. 105 Tz. 135; *Weber-Fas*, Allg. StRecht, S. 85 f.; *Völker*, DStZ 1989 S. 235; *Kamm*, Grundlinien, S. 84 ff. (für ihn liegt – in sich konsequent – die Grenze noch vor dem möglichen Wortsinn).

Ein anderer, vornehmlich von *Kruse* und *Flume* vertretener Ansatz begründet die Unzulässigkeit stverschärfender Analogie mit der *Analogieunfähigkeit* des StRechts. Diese rühre daher, daß im StRecht keine Sachgesetzlichkeiten aufgefunden werden könnten, die eine hinreichend überzeugende Bildung von Ähnlichkeitskreisen erlauben. Es gebe keine Sachverhalte, die ihrer Natur nach besteuert werden müßten. Damit fehle aber die methodische Prämisse für Lückenfüllung.

Flume, StbJb. 1967/68 S. 63 ff.; *Kruse*, StRecht, 3. Aufl. S. 96; *ders.*, DStJG 5 S. 75 f.; zustimmend *Danzer*, Die StUmgehung, Köln 1981 S. 76. Vgl. ferner *Flume*, StbJb. 1985/86 S. 277, 290.

Für zulässig hält die hM die *Analogie zugunsten des Stpfl.* und die Analogie im *Bereich stl. Interventionsnormen*. Zulässig müßte jedenfalls auch die Schließung echter (logischer) Lücken sein, so etwa die Festsetzung stl. Folgen im Falle eines Wechsels der Gewinnermittlungsart (vgl. *Hess*, aaO S. 171 f. und *Woerner*, DStJG 5 S. 44).

Die hM erfährt in den letzten Jahren zunehmend Kritik.

Tipke, StRecht, erstmals 9. Aufl. S. 48 ff.; jetzt 12. Aufl. S. 63 ff.; *ders.*, DStJG 5 S. 1, 3 ff. sowie StuW 1981 S. 189 ff.; *Tanzer*, Das „Analogieverbot“ im StRecht, StuW 1981 S. 201 ff.; *ders.*, Geldstrafen, aaO S. 49 ff.; *Walz*, StGerechtigkeit, aaO S. 142 ff.; *ders.*, StRK-Anm. EntwHStG 1968 § 1 R. 2; *Woerner*, DStJG 5 S. 23 ff., 42; *Herzog*, StbJb. 1985/86 S. 43.

b) Stellungnahme

Ein Verbot stverschärfender Analogie ist verfassungsrechtlich – anders als im Strafrecht (Art. 103 GG) – nicht ausdrücklich normiert. Es kann sich somit nur aus den Besonderheiten des StRechts iVm. allgemeinen verfassungsrechtlichen Prinzipien ergeben.

Die Begründung eines Analogieverbotes mit der Analogieunfähigkeit des StRechts, mit seinem Mangel an festzustellenden Sachgesetzlichkeiten ist nicht überzeugend. Die Begründung läuft auf eine Selbstverständlichkeit hinaus, wenn man sie so interpretiert, daß dann, wenn mit den herkömmlichen Interpretationsmethoden keine Basis für den Schluß *a simile* gelegt werden kann, ein solcher Schluß nicht gezogen werden darf. Das gilt zweifellos auch im StRecht. Die Begründung ist jedoch problematisch, soweit sie strechtliche Sachgesetzlichkeiten generell leugnet. Solche Sachgesetzlichkeiten fehlen in der Tat, soweit es um

die primäre „StWürdigkeitsentscheidung“ des Gesetzgebers geht. Die Schaffung stpfl. Tatbestände steht im (verfassungsrechtlich gebundenen) rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers und kann nicht vom Richter übernommen werden. Mit der gesetzlichen Festlegung des Tatbestandes in seinen Grundzügen wird jedoch ein Rahmen geschaffen, innerhalb dessen ein Geflecht von Regelungen die subjektive und objektive StPflcht konkretisiert. Wollte man auf dieser Ebene jegliche Sachgesetzlichkeit leugnen, wäre auch die Messung dieser Regelungen am Maßstab des Gleichheitssatzes unmöglich. Gerade die reiche Judikatur des BVerfG zeigt jedoch auf, daß auf der der primären Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nachgelagerten Stufe solche Sachgesetzlichkeiten gefunden werden können.

Auf dieser Ebene kann ein Verbot stverschärfender Analogie am ehesten mit rechtsstaatlichen Grundsätzen, konkret mit dem Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit, verstanden als qualifizierte Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, mit Rechtssicherheit und Vertrauensschutz begründet werden. Verlangen diese Prinzipien, daß der Stpfl. an Hand des Gesetzes voraussehen können muß, mit welchen stl. Eingriffen er zu rechnen hat (vgl. Anm. 511 ff.), dann muß die Ermächtigung zum Eingriff durch das Gesetz hinreichend determiniert sein. Andererseits dürfen dann für die Rechtsfortbildung keine strengeren Anforderungen gestellt werden als bei der Verwendung von Generalklauseln oder unbestimmten Gesetzesbegriffen (vgl. Anm. 513). Das bedeutet, daß die Grenze zur verfassungsrechtlich unzulässigen Rechtsfortbildung nicht generell durch den möglichen Wortsinn gebildet wird, sondern daß im Einzelfall ermittelt werden muß, ob das beabsichtigte Ergebnis der Auslegung bzw. Rechtsfortbildung der Forderung nach hinreichender Determination gerecht wird (in diesem Sinne auch *Birke*, StRecht I, S. 101 f.). Ist das zu bejahen, so wäre auch der Ähnlichkeitsschluß zulässig.

Dafür spricht auch eine andere Überlegung. Der mögliche Wortsinn ist in vielen Fällen eine Scheingrenze, weil über den Sinn einer Norm oder eines Terminus unbegrenzt viele Meinungen mit Wahrheitsanspruch denkbar sind. Diese Auffassung ist in der juristischen Methodenlehre verbreitet.

Vgl. die Nachweise bei *Hartmann|Walter*, aaO S. 267 f.; *Tanzer*, Geldstrafen, aaO S. 97 f.; *Goutier*, StuW 1989 S. 18, 41 f.; *Müller*, Juristische Methodik, 3. Aufl. 1989 S. 192 ff.; *Krietele*, Theorie der Rechtsgewinnung, 2. Aufl. S. 223, spricht von der Möglichkeit der Manipulierbarkeit des Wortsinnes; für die Beibehaltung der Grenze trotz Bedenken *Bydlinski*, aaO S. 470; *Canaris*, aaO S. 23.

Sie hat auch im Strafrecht zu fundierten Zweifeln an der Garantiefunktion des dort sogar verfassungsrechtlich verankerten Analogieverbotes geführt:

„Erst die Auslegung des Gesetzes ergibt, wo eine Lücke im Gesetz ist. Und das bedeutet: Wann erlaubte Auslegung aufhört und verbotene Analogie anfängt, das wird durch die Auslegung selbst bestimmt . . . Das Verbot der Analogie zuungunsten des Angeklagten besteht für die Strafrechtspraxis also nur insoweit, als sie selbst eine Lücke im Gesetz anerkennt . . . Soweit man behauptet, das Analogieverbot schaffe eine sichere Garantie für die Rechtsunterworfenen, ist dies nichts als eine rechtsstaatliche Fassade“ (*Schmidhäuser*, Strafrecht, Allg. Teil, 2. Aufl. 1975 S. 111 f.). Vgl. ferner *Stratenwerth*, Strafrecht, Allg. Teil I, 2. Aufl. 1976 S. 44 f., der einen Gegensatz zwischen Analogie und Auslegung verneint, beiden aber die freie Rechtsfindung gegenüberstellt. Grundlegend *Höpfel*, Zu Sinn und Reichweite des sog. Analogieverbotes, Jurist. Blätter (Wien) 1979 S. 505, 515 f.

Ist der Wortsinn eine Scheingrenze, dann kann er die erforderliche Abgrenzungs- und Garantiefunktion nicht übernehmen. Er ist dann insbesondere nicht geeignet, dem Rechtsschutzbedürfnis Rechnung zu tragen, weil der Stpfl., sofern er überhaupt den Gesetzestext konsultiert, die Grenze des möglichen Wortsinnes nur subjektiv beurteilen kann, jedoch keine Sicherheit hat, daß die rechtsanwendenden Organe seinem Verständnis folgen.

Beispiele aus der Rechtsprechungspraxis belegen die angemeldete Skepsis eindrücklich:

Zumindest der Rechtskundige wird den Begriff „Gesellschaft“ in § 15 EStG mit einem bestimmten Bedeutungsinhalt verbinden und davon ausgehen, daß eine Gesellschaft etwas anders als eine bloße Rechtsgemeinschaft ist. Die Judikatur stellt im Hinblick auf Sinn und Zweck der Regelung der Gesellschaft auch wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse gleich (BFH GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. S. 751, 768f.). Wer den möglichen Wortsinn des Gesellschaftsbegriffes dem Zivilrecht entnimmt, muß darin unzulässige Analogie sehen (vgl. *Hennerkes/Binz*, B 1985 S. 1307 f.; *Fischer*, StuW 1986 S. 184), wer eigenständige rechtliche Begriffsbildung bejaht, sieht darin teleologische Auslegung (*Baier*, FR 1986 S. 309, 311 ff.).

Der Wortsinn kann überdies nicht entscheidend sein, wo es darum geht, Rechtsfolgen für nicht explizit geregelte Sachverhalte aus einer Mehrzahl von Tatbeständen oder Normen abzuleiten.

Ob die Grundsätze über die Besteuerungsfolgen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart auf Lückenfüllung oder Auslegung beruhen, ist durchaus offen. Bedenken unter dem Aspekt stverschärfender Analogie sind hierbei uW nicht geäußert worden.

Die Grenze des möglichen Wortsinnes versagt schließlich bei der teleologischen Reduktion stmindernder Vorschriften, weil sich hier das Ergebnis der Rechtsfortbildung notwendigerweise im Rahmen des möglichen Wortsinnes hält.

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen ist in vielen Fällen zu bejahen, in denen die Judikatur im Hinblick auf alternative Normen und Prinzipien (speziell die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen der Lebenshaltung) die Abzugsfähigkeit versagt hat. Ob hier teleologische Reduktion oder systematische Auslegung vorliegt, läßt sich nicht einwandfrei ausmachen.

UE ist somit wohl aus rechtsstaatlichen Erwägungen von einer grundsätzlichen Unzulässigkeit stverschärfender Analogie auszugehen. Hierbei muß jedoch bedacht werden,

- daß dieses Verbot nur auf dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit beruht und daher nicht weiter reichen kann, als dieser Grundsatz reicht,
- daß der mögliche Wortsinn in vielen Fällen nicht geeignet ist, eine klare Grenze zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung zu ziehen.

Ein Ähnlichkeitsschluß wird daher doch ausnahmsweise zulässig sein,

- wenn einwandfrei eine offene Lücke festgestellt wird, somit die planwidrige Unvollständigkeit durch Auslegung mit Gewißheit aus dem Gesetz abgeleitet werden kann und
- wenn ebenso einwandfrei feststeht, daß keine Bedenken bestehen, die Wertungen, die für den geregelten Fall gelten, auf den nicht geregelten zu übertragen.

Dies setzt jedenfalls eine Dichte der vorhandenen Regelungen voraus, die sowohl die gesetzlichen Wertungen als auch deren Übertragbarkeit auf den nicht geregelten Fall klar erkennen läßt. Im Zweifel ist gegen stverschärfende Analogie zu entscheiden. Entsprechendes gilt für die teleologische Reduktion stentlastender Vorschriften.

Einstweilen frei.

664–669

D. Der zu steuernde Sachverhalt

I. Ermittlung des Sachverhaltes

670 1. Grundsätzliches

Die Tatbestände des StRechtes verknüpfen stl. Folgen mit tatsächlichen oder rechtlichen Erscheinungen und Zuständen. Werden diese abstrakt umschriebenen Tatbestandselemente in der Lebenswirklichkeit realisiert, somit der dem Tatbestand entsprechende Sachverhalt verwirklicht, so ist er unter den Tatbestand zu subsumieren und die stgesetzlich vorgesehene Konsequenz zu ziehen.

Die Feststellung des Sachverhaltes ist kein selbständiger, vom Tatbestand losgelöster Erkenntnisprozeß. Zu ermitteln ist der im Hinblick auf den Tatbestand *rechtlich relevante Sachverhalt*, somit jener Ausschnitt aus der Lebenswirklichkeit, mit dem gesetzliche Rechtsfolgen verbunden werden. Der für den Subsumtionsvorgang ermittelte Sachverhalt ist somit bereits rechtlich vorgeformt. Der tatsächliche Geschehensablauf wird unter dem Aspekt des in Betracht kommenden Tatbestandes „gefiltert“, umgekehrt werden jene Rechtssätze ausgewählt, die gerade auf den betreffenden Sachverhalt passen. Nach richtiger Einsicht handelt es sich bei dieser Vorgangsweise nicht um einen Zirkel, sondern um eine Wechselwirkung zwischen Ermittlung und Beurteilung des Sachverhaltes und Ermittlung und Beurteilung der auf ihn passenden Rechtssätze. *Engisch* (Einführung, 7. Aufl. S. 210) spricht plastisch vom *Hin- und Herwandern des Blickes* zwischen Obersatz und Lebenssachverhalt. *Kriete* präzisiert, daß es um ein doppeltes Hin- und Herwandern gehe: einerseits zwischen einem Sachverhalt und einer dafür gebildeten Normhypothese und andererseits zwischen der Normhypothese und dem positiven Recht (Theorie der Rechtsgewinnung, 2. Aufl. S. 204 f.).

Nichts anderes – nämlich eine rechtliche Qualifikation des Sachverhaltes im Hinblick auf den prinzipiell wirtschaftlich anknüpfenden StTatbestand – hatte § 1 Abs. 3 StAnpG im Auge, wenn dort von einer „Beurteilung des Tatbestandes“ die Rede war (glA *Raupach*, Der Durchgriff im StRecht, München 1968 S. 58). Richtig wäre, von der Beurteilung des Sachverhaltes zu sprechen (so jetzt in Österreich § 21 BAO).

Unbestritten liegen das Schwergewicht und die Problematik des Rechtsanwendungsprozesses in dieser Ermittlung und Beurteilung des Sachverhaltes einerseits, der Überprüfung der Normhypothesen an Hand des positiven Rechtes andererseits, nicht jedoch in der Subsumtion.

671 2. Der maßgebliche Sachverhalt

Der Besteuerung ist der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zugrunde zu legen, sofern das Gesetz selbst nichts Abweichendes bestimmt (s. gleich). Das bedeutet, daß die Behörde nicht einen Sachverhalt fingieren darf, der nicht in der Lebenswirklichkeit realisiert wurde. Diese Feststellung darf jedoch nicht zu übertriebenen Schlußfolgerungen verleiten. Die rechtliche Deutung des Sachverhaltes, die stl. Folge, die an den realisierten Sachverhalt geknüpft wird, ergibt sich ausschließlich aus den StTatbeständen und ihrer Interpretation. Erst der StTatbestand bestimmt letztlich, welche Sachverhaltselemente relevant sind bzw. welche Deutung bestimmte Sachverhaltselemente im Hinblick auf die StTatbestände zu erfahren haben (s. auch Anm. 465 zur Bindung an zivilrechtliche Gestaltungen und die sog. Gestaltungsfreiheit).

Wenn § 1 Abs. 3 StAnpG die *wirtschaftliche Betrachtungsweise* auch bei der Beurteilung von Tatbeständen (richtig: Sachverhalten) anordnete (so jetzt noch § 21 der österr. BAO), so kann dies methodisch daher nicht als eine Ermächtigung zu tatbestandsunabhängiger Umdeutung von Sachverhalten verstanden werden. Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise des Sachverhaltes ist nur Platz, wenn die anzuwendenden Tatbestände ersichtlich (nach den zulässigen Interpretationsargumenten) auf wirtschaftliche (und nicht formal-rechtliche) Gegebenheiten Bezug nehmen. Dann aber ist eine Herausarbeitung des wirtschaftlichen Gehaltes des Sachverhaltes eine Notwendigkeit und Selbstverständlichkeit und bedarf keiner gesetzlichen Ermächtigung. § 1 Abs. 3 StAnpG ist daher zu Recht nicht in die AO 1977 übernommen worden.

Nach der hier vertretenen Auffassung führt auch § 42 AO (Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten) nicht zu einer Besteuerung eines fiktiven Sachverhaltes, obwohl dies der Wortlaut anzudeuten scheint, wenn er anordnet, daß der StAnspruch wie bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Besteuert wird auch nach § 42 AO der wirkliche Sachverhalt, nämlich das vom Stpfl. mit der Gestaltung angestrebte (und tatsächlich erreichte) wirtschaftliche Ergebnis, weil dieses vom Zweck des Gesetzes (wenn auch nicht vom Wortlaut) erfaßt ist und daher den Tatbestand erfüllt (ausführlich zum Gestaltungsmißbrauch Anm. 466 f.).

3. Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflicht, Beweislast

672

Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflicht: Die Ermittlung des Sachverhaltes ist grundsätzlich Sache der Behörde. Sie ist hierbei nicht an Vorbringen oder Beweisangebote des Stpfl. gebunden (Untersuchungsgrundsatz, Amtsermittlungsgrundsatz; § 88 AO). Sachverhaltsfiktionen, Pauschalierungen, Typisierungen, gesetzliche Vermutungen u. dgl. erleichtern die Sachaufklärung (s. auch Anm. 673 ff.). Der Stpfl. ist jedoch zu umfassender Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhaltes verpflichtet. Eine gesteigerte Mitwirkungspflicht trifft ihn bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO), aber auch bei der Behauptung atypischer Geschehensabläufe, bei persönlichen Umständen, bei undurchsichtigen Verhältnissen und widersprüchlichem Verhalten, ferner bei Vereinbarungen mit nahestehenden Personen. Diese Mitwirkungspflicht ist für die Finanzverwaltung ein Mittel (unter mehreren) zur Aufklärung des Sachverhaltes. Amtsermittlung und Mitwirkung gehen jeweils bis zur Grenze des Zumutbaren (s. auch Anm. 561). Unzumutbar und daher unzulässig ist jedenfalls das Verlangen der Behörde, der Stpfl. möge das Nichtvorliegen eines steuerrelevanten Tatbestandes nachweisen (Negativbeweis; zB den Nichtbesitz von Vermögen oder die Nichtzielung von Einkünften; vgl. RFH v. 30. 1. 1930, RStBl. S. 151; *Heuer*, DStZ 1950 S. 273, 276). Die Grenze zwischen der unzulässigen Auferlegung eines Negativbeweises und dem (zulässigen) Verlangen, einen typischen Geschehensablauf zu widerlegen, ist allerdings fließend.

Beweislast: Im Hinblick auf den Untersuchungsgrundsatz hat die Judikatur wiederholt die Auffassung vertreten, das StVerfahren kenne keine subjektive Beweislast (Beweisführungslast) derart, daß es dem Stpfl. obliege, zur Meidung des Prozeßverlustes durch eigene Tätigkeit den Beweis einer strittigen Tatsache zu führen (BFH V z 183/54 S v. 7. 12. 1955, BStBl. 1956 S. 75; IV 124/58 U v. 12. 7. 1962, BStBl. S. 522). Ob diese Aussage im Hinblick auf die umfassende, in Einzelfällen gesteigerte Mitwirkungspflicht zutrifft, wird in jüngerer Zeit zunehmend bezweifelt (zB *Bettermann*, Verhandlungen 46. DJT II, E 37 f., 48 f.; *Martens*, StuW 1981 S. 322) und von der Judikatur in neueren Entscheidungen offen-

gelassen (BFH VII R 43/80 v. 7. 7. 1983, BStBl. S. 760; VII R 145/85 v. 15. 7. 1986, BStBl. S. 857). Positivrechtliche Ausnahmen enthalten jedenfalls etwa § 4 Abs. 5 Nr. 2 Satz 1 EStG (Nachweis der betrieblichen Veranlassung) oder § 160 AO (Empfängerbenennung).

Bleibt der Sachverhalt auch nach Durchführung des Ermittlungsverfahrens ungewiß, so kann die Behörde, soweit es sich (nur noch) um die quantitative Dimension des Sachverhaltes handelt, zur Schätzung greifen. Der Grundtatbestand selbst ist einer Schätzung nicht zugänglich (BFH V R 39/75 v. 19. 10. 78, BStBl. 1979 S. 345; ausführlich *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 88 Anm. 81 ff.; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 162 Tz. 2a). Bleibt der Grundsachverhalt ungewiß, so sind grundsätzlich die Regeln über die objektive Beweislast (Feststellungslast) anzuwenden. Nach hM trägt die Behörde die objektive Beweislast für die anspruchsbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen, der Stpfl. für die anspruchsvernichtenden oder -mindernden Tatsachen (BFH V R 71/67 v. 5. 11. 1970, BStBl. 1971 S. 220; IV R 101/75 v. 24. 6. 1976, BStBl. S. 562; VI R 193/74 v. 20. 1. 1978, BStBl. S. 338; *Tipke/Kruse*, § 88 Tz. 11 b; *Weber-Grellet*, StuW 1981 S. 48 ff., 60). Abgesehen davon, daß im StRecht oft nicht eindeutig entschieden werden kann, ob es sich um anspruchserhöhende oder -mindernde Tatsachen handelt, hat die Judikatur zahlreiche Ausnahmen von der Grundregel anerkannt. Die jüngere Rspr. neigt überhaupt dazu, die Beweislast nach Beweisnähe bzw. Verantwortungsbereich zu verteilen. Insbes. gilt danach, daß den Stpfl. die objektive Beweislast für die Behauptung eines atypischen Geschehensablaufes, aber auch für Vorgänge in seiner persönlichen Sphäre trifft (zB BFH II R 148/76 v. 5. 3. 1980, BStBl. S. 402; VII R 43/80 v. 7. 7. 1983, BStBl. S. 760).

Diskrepanz zwischen Einkommen, Vermögen, Verbrauch:

► *Unaufgeklärter Vermögenszuwachs (Verbrauch)*: Stellt die Behörde einen Vermögenszuwachs oder Verbrauch fest, der nicht aus dem erklärten Einkommen stammen kann, so darf sie nach der Rspr. im Rahmen der freien Beweiswürdigung zunächst davon ausgehen, daß er aus Einkünften stammt, die nicht versteuert wurden. Es ist dann im Rahmen der Mitwirkungspflicht Sache der Stpfl. darzulegen, aufgrund welcher Ausnahmesachverhalte (Erbchaft, Schenkung, Spiel etc.) er dieses Vermögen erworben hat (BFH IV R 75/66, IV R 152/66 v. 3. 8. 1966, BStBl. S. 650; IV 142, 311/63 v. 20. 10. 1966, BStBl. 1967 S. 201; IV R 22/67 v. 13. 11. 1969, BStBl. 1970 S. 189). Bleibt dies unaufgeklärt, so hat die Behörde sich in freier Beweiswürdigung darüber schlüssig zu werden, ob der Vermögenszuwachs auf estpfl. Vorgängen beruht. Nach BFH IV R 22/67, aaO bestehen jedoch idR keine Bedenken, wenn die Behörde mangels anderer Anhaltspunkte für einen vom Normalfall (estpfl. Einkünfte) abweichenden Sachverhalt diesen Schluß zieht.

► *Unaufgeklärte Einkommensverwendung*: Steht umgekehrt das erklärte Einkommen in einem auffälligen Mißverhältnis zum erklärten Vermögen (der Stpfl. weist ein im Verhältnis zum Einkommen geringes Vermögen aus), so besteht uE keine Verpflichtung zum Nachweis der Einkommensverwendung. Da Konsum- und Sparverhalten außerordentlich variabel sind, der Verbrauch auch eines hohen Einkommens daher kein atypischer Vorgang ist, kann aus der Existenz eines bestimmten Einkommens nicht auf die Existenz eines bestimmten Vermögens geschlossen werden. Da der Stpfl. auch nicht verpflichtet ist, Aufzeichnungen über seinen Privataufwand zu führen, würde die Behörde mit dem Verlangen nach Nachweis dieser Aufwendungen uE einen unzulässigen Negativbeweis (Nichtexistenz von Vermögen) fordern.

4. Sachverhaltsfiktionen

Schrifttum: *Spitaler*, Fiktionen im StRecht, StbJb. 1958/59 S. 409 ff.; *Littmann*, Sachverhaltsfiktionen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, FR 1962 S. 67 ff.; *Studer*, Über Verwendung und Wirkungen von Fiktionen im StRecht, Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 1963 S. 267 ff.; *Meißner*, Die Fiktion im StRecht – Bräuche und Mißbräuche, StbJb. 1977/78 S. 65 ff.

a) Gesetzliche Fiktionen

673

Die rechtliche Fiktion bedeutet bewußte Gleichsetzung eines als ungleich Gewußten (*Larenz*, Methodenlehre, 5. Aufl. S. 251 mwN). Die hA betrachtet sie als eine besondere Form der Verweisung, mit der die für einen bestimmten Tatbestand T vorgesehene Rechtsfolge auch auf einen anderen Tatbestand T₁ erstreckt wird. Der gegebene Sachverhalt wird damit nicht in einen mit Sicherheit nicht gegebenen Sachverhalt umgedeutet, sondern er wird lediglich in einem bestimmten Zusammenhang so behandelt wie ein anderer Sachverhalt. Insofern liegt bei gesetzgeberischen Fiktionen im strengen Sinn keine Sachverhaltsfiktion vor.

Rechtsfiktionen sind ein wichtiges Mittel rationeller Gesetzestechnik, werden jedoch oft wahllos und ohne sprachliche oder logische Notwendigkeit angewendet (s. im einzelnen die Nachweise bei *Meißner*, aaO). Ihre Verwendung ist letztlich keine Rechts- sondern eine Zweckmäßigungsfrage.

b) Richterliche Fiktionen

674

Ganz anders verhält es sich mit Fiktionen seitens der Rspr. Rechtsfiktionen im Sinn der Erstreckung der für einen bestimmten Tatbestand vorgesehenen Rechtsfolgen auf einen anderen Tatbestand sind dem rechtsanwendenden Organ im Hinblick auf Art. 20 Abs. 3 GG verwehrt, soweit das Gesetz nicht selbst eine entsprechende Verweisung enthält.

Aber auch eine Umdeutung des realen Geschehensablaufes in einen fingierten Ablauf ist nicht zulässig. Der richterlichen Entscheidung ist der wirkliche, nicht ein fingierter Sachverhalt zugrunde zu legen (*Meißner*, aaO S. 114 f. unter Hinweis auf *Mertens*, JuS 1967 S. 100 und *Meyer-Arndt*, B 1967 S. 1281; s. auch Anm. 671). „Die StPflcht kann nicht mit Hilfe einer im Gesetz nicht zum Ausdruck kommenden Sachverhaltsfiktion begründet werden“ (BFH II 106/65 v. 17. 3. 70, BStBl. S. 498; ähnlich IV R 101/75 v. 24. 6. 76, BStBl. S. 562).

Indessen ist noch einmal (s. oben Anm. 670) darauf hinzuweisen, daß der tatsächliche Sachverhalt jeweils im Hinblick auf stl. Tatbestände zu ermitteln ist und nur von diesen Tatbeständen ausgehend entschieden werden kann, ob ein Sachverhalt tatbestandsmäßig ist oder nicht. Es bedeutet somit zB keine unzulässige Sachverhaltsfiktion, wenn die Behörde einer überhöhten Gehaltszahlung zwischen Ehepartnern im Hinblick auf § 12 EStG (teilweise) die Anerkennung versagt. Hier wird nicht ein Sachverhalt umgedeutet, sondern geprüft, ob (inwieweit) die Zahlung der Betriebsausgabendefinition entspricht.

Auch die sog. *Fiktionstheorie* bei ertragseitigen *verdeckten Gewinnausschüttungen* (vgl. § 6 KStG aF Anm. 73), die die Erzielung angemessener Erträge und ihre Wiederausschüttung unterstellt, ist keine richterliche Fiktion. Es geht vielmehr um die Aufdeckung einer verschleierten Vermögensverschiebung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, die den Tatbestand der Einkommensverwendung erfüllt.

Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 7. Aufl. Köln 1989 S. 524 f.; *Meyer-Arndt*, B 1967 S. 1281 ff.; *Döllerer*, JbFStR 1972/73 S. 142 ff.; *Meißner*, StbJb. 1977/78 S. 117 ff.; wohl auch *Wassermeyer*, B 1987 S. 1113 u. FR 1989 S. 221 f.

5. Typisierende Betrachtungsweise

Schrifttum: *Rosendorff*, Die neue Typenlehre des RFH, DStZ 1931 S. 264; *Ball*, Zur Typisierungstheorie des RFH, DStZ 1932 S. 424; *Blau/Oeftering*, Abwandlungen des bürg. Rechts im StRecht, zugl. ein Beitrag zur Typisierungstheorie des RFH, Jherings Jahrbücher über die Dogmatik des bürgerlichen Rechts, Bd. 82 (1932) S. 164; *Maunz*, Die strechtl. Typenlehre, ZAkDR 1937 S. 680; *Dannbeck*, Konkretes Ordnungsdenken und strechtl. Typenlehre, ZAkDR 1938 S. 808; *Klausning*, Grundsätzliches über „wirtschaftliche Betrachtungsweise“, „Typenlehre“ und konkretes Ordnungsdenken, ZAkDR 1939 S. 112; *Weber*, „Die typische Betrachtungsweise“ im StRecht, DStZ 1939 S. 937; *Zitzlaff*, Typisierung im StRecht, StuW 1951 Sp. 395; *Loewer*, Typisierung ein Schlagwort, StuW 1951 Sp. 745; *Bauerle*, Die neuere Rspr. der StGerichte zur Typisierung im StRecht, DStZ 1951 S. 153; *Habne*, Die Typisierung im StRecht, DStZ 1951 S. 229; *Littmann*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im StRecht, Wprg. 1951 S. 78; *Hartung*, Zur typis. Betrachtungsweise des BFH, StuW 1953 Sp. 125; *Schiffbauer*, Die Typisierungstheorie im StRecht, StbJb. 1953/54 S. 177; *Kleist*, Die strechtliche Typisierungslehre, Diss. Münster 1954; *Hartz*, Die typische Betrachtungsweise im StRecht, B 1957 S. 828; *Westerhoff*, Tatsachenwürdigung und Beweislast bei unklaren Rechtsgestaltungen im StRecht, Diss. Köln 1959; *Lamb*, Die Typisierungstheorie im StRecht, Mainz 1960; *Kaiser*, Über die pseudowirtschaftliche Betrachtungsweise durch die Typisierungslehre, StuW 1961 Sp. 269; *Hanraths*, Zur typischen Betrachtungsweise im StRecht, BStA 1962 S. 113; *Brockhoff*, Grundlagen und Grenzen der Typisierung im StRecht, StbJb. 1963/64 S. 317; *Reinisch*, Beweislast und Vermutung im StRecht, BB 1963 S. 1107; *Wenrich*, Die typis. Betrachtungsweise im StRecht, Schriftenreihe des Inst. f. StRecht der Univ. zu Köln, Bd. 36 (1963); *Sebiger*, Grenzen der Typisierung in der Einkommensbesteuerung, StKongrRep. 1964 S. 120; *Wacke*, Die Beweislast der Familienunternehmen in StSachen, München/Berlin 1966; *Isensee*, Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht, StuW 1973 S. 199; *v. Bornhaupt*, Die typisierende Betrachtungsweise im StRecht, NWB 1973 S. 1745; *Rasenack*, Zur Typisierung im StRecht, B 1974 S. 937; *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976; *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, Köln 1983; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 4 Tz. 134.

675 a) Überblick

Unter Typisierung versteht man im StRecht die gleiche Behandlung ähnlicher Sachverhalte unter Vernachlässigung ihrer individuellen Besonderheiten. Typisierung ist das Gegenstück zur Differenzierung. Statt individuelle Ausprägungen des Sachverhaltes durch unterschiedliche Rechtsfolgen zu berücksichtigen, wird ein typischer, durchschnittlicher Geschehensablauf unterstellt. Die Typisierung kann

- unter Ausschluß des Gegenbeweises (sog. *materielle Typisierung*) oder
- unter Zulassung des Gegenbeweises (sog. *formelle, verfahrensrechtliche Typisierung*) erfolgen.

Zweck der Typisierung ist idR die Vereinfachung des Ermittlungsverfahrens. Der FinVerw. wird die Sachverhaltsfeststellung erleichtert, dem Stpfl. werden Nachweispflichten abgenommen. Darüber hinaus dient die Typisierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne einer „generellen Gleichmäßigkeit“ (BVerfGE 9 S. 3, 13).

Zu unterscheiden sind gesetzliche Typisierungen, Typisierung durch Verwaltungsvorschriften und Typisierung durch die Rspr.

676 b) Typisierung durch den Gesetzgeber

Das EStG bzw. die EStDV typisieren an zahlreichen Stellen insbes. durch Festsetzung von Pauschalsätzen für stl. abzugsfähige Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten inkl. AfA, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen), aber auch von Einkünften (§ 13a EStG) bzw. von ESt-(LSt-)Beträgen. Zum Teil

handelt es sich um Typisierungen, die vom Stpfl. (nicht hingegen von der Finanzverwaltung) widerlegt werden können, zum Teil um beiderseits unwiderlegbare Typisierungen.

Gesetzliche Typisierungen bedeuten stets Gleichbehandlung ungleicher Fälle und stehen damit in einem Spannungsverhältnis zum Gleichheitssatz. Ihre sachliche Rechtfertigung liegt jedoch idR im Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie, so daß verfassungsrechtliche Bedenken meist nicht bestehen (BVerfGE 13 S. 331, 341; 9 S. 20, 32; 13 S. 331, 341). Vgl. aber auch BVerfG 1 BvR 320/57 und 70/63 v. 20. 12. 66, BStBl. 1967 S. 7:

Wirkt sich „ein StGesetz, das durch eine besonders weite Fassung des typisierten Sachverhalts äußerlich eine ungleiche Behandlung vermeidet, praktisch dahin aus, daß ganze Gruppen von Stpfl. wesentlich stärker belastet sind als andere und dadurch in eine empfindlich ungünstigere Wettbewerbslage geraten, so können diese ungleichen Folgen in einem Mißverhältnis zu den mit der Typisierung verbundenen Vorteilen stehen. Ein solches StGesetz kann dem Art. 3 GG widersprechen“.

c) Typisierung durch Verwaltungsakt und Rechtsprechung

677

Rechtsprechung:

► *Die Rechtsprechung des RFH* hat die sog. Typisierungstheorie oder typische (richtig: typisierende) Betrachtungsweise (kurz: t. B.) zunächst für die Auslegung typischer Vertragsgestaltungen und Willenserklärungen entwickelt. RFH v. 7. 5. 30, RStBl. S. 671 bezeichnet es als Eigenart des StStreits, daß in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle eine endgültige Entscheidung sich in ihren Wirkungen nicht gegenüber der einzelnen Streitpartei erschöpft, daß vielmehr die Ergebnisse darüber hinaus zumeist ganze Bevölkerungsgruppen oder Gesellschafts- und Wirtschaftsschichten treffen. Der RFH hielt sich für verpflichtet, derartige grundsätzliche Wirkungen für die Allgemeinheit bei der Rechtsfindung zu beachten. Die Entscheidung sollte nach Möglichkeit und im wesentlichen nicht davon abhängig gemacht werden, was die Beteiligten gerade in diesem oder jenem Fall besonders vereinbart hatten. In den Vordergrund sollte vielmehr die Frage treten: Was ist nach der *Auffassung der Allgemeinheit als typische Gestaltung* anzusehen, die nach dem Sinn und Zweck der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften auch bei abweichender Regelung der Beteiligten für die stl. Beurteilung maßgebend sein kann und soll? Der RFH glaubte, diesen Grundsatz der unwiderlegbaren Typisierung zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verwirklichen zu müssen. Später, insbes. nach 1932, dehnte der RFH den Anwendungsbereich der t. B. immer mehr aus; er umfaßte schließlich ua. die Würdigung von Abmachungen, insbes. zwischen nahen Angehörigen, die Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten einerseits und Kosten der Lebenshaltung andererseits und, darüber hinausgehend, ganz allgemein die stl. Behandlung von LStpfl., da bei ihnen eine individuelle Behandlung als nicht möglich bezeichnet wurde.

► *Die Rechtsprechung des OFH*: Auch OFH IV 77/50 v. 25. 8. 50 (StuW Nr. 93 betr. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) hält es im Interesse der Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung für geboten, bei Fällen, die im großen und ganzen gleich gelagert sind, die im einzelnen bestehenden Besonderheiten außer acht zu lassen; diese Fälle sollten vielmehr nach ihren wesentlichen Merkmalen zusammengefaßt und für die Besteuerung gleichbehandelt werden; ebenso OFH IV 52/50 v. 4. 7. 50, StuW Nr. 95: Im LStVerfahren sei „ohne eine gewisse Typisierung (Vereinfachung) praktisch nicht durchzukommen“.

► *Die Rechtsprechung des BFH* hat die t. B. zwar grundsätzlich aufrechterhalten, ist jedoch frühzeitig einer Überspitzung entgegengetreten (BFH IV 91/50 U v. 24. 11.

50, BStBl. 1951 S. 23) und hat sie als unwiderlegbare Typisierung schließlich im wesentlichen aufgegeben. Die t. B. darf nach BFH IV 271/52 U v. 10. 4. 53, BStBl. S. 170, IV 158/56 U v. 6. 6. 57, BStBl. S. 286 und I 231/56 S v. 3. 12. 57, BStBl. 1958 S. 27 nicht dazu führen, über die *Besonderheiten des Einzelfalls* hinwegzugehen und ungleiche Fälle gleich zu behandeln. Das widerspräche dem Wesen der ESt., bei der gerade die besonderen Verhältnisse des einzelnen Stpfl. in weitestem Umfang berücksichtigt werden müßten (BFH I 256/55 U v. 25. 9. 56, BStBl. 1957 S. 2; IV 158/56 U v. 6. 6. 57, BStBl. S. 286). Äußerungen der früheren Rspr., nach denen eine (unwiderlegbare) Typisierung im Interesse der Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung uU notwendig sei (s. zB OFH IV 77/50, aaO), dürften damit grundsätzlich (Ausnahme bes. bei Lebenshaltungskosten, s. u.) überholt sein. Das gilt auch für Beziehungen zwischen nahen Angehörigen.

Rechtliche und wirtschaftliche Beziehungen zwischen nahen Angehörigen sind stl. anzuerkennen, wenn sie von den Stpfl. nachgewiesen werden. Lediglich eine gewisse verfahrensrechtliche Typisierung liegt noch insofern vor, als an den Nachweis strenge Anforderungen gestellt werden; s. § 4 Anm. 52, § 15 Anm. 27 I, § 20 Anm. 34.

Angewendet wird die t. B. dagegen vom BFH als *widerlegbare Beweisvermutung* (bes. unter Berufung auf die „Lebenserfahrung“). Die t. B. wird hier als Grundsatz gehandhabt, wie er auch im Zivilprozeß bei der Beweiswürdigung angewendet wird („prima-facie-Beweis“ = Anscheinsbeweis, „tatsächliche Vermutung“, „Wahrscheinlichkeit nach Erfahrungssätzen“ und dergl. (zB BFH IV 158/56 U v. 6. 6. 57, BStBl. S. 286).

In diesem Sinn wird die t. B. vom BFH vor allem noch bei der Abgrenzung der Lebenshaltungskosten von den Betriebsausgaben und Werbungskosten angewendet, allerdings zT noch mit materiell-rechtlicher Wirkung, wenn es nämlich darauf ankommt, ob der Stpfl. sich bei seinen Aufwendungen von Motiven beruflicher oder privater Art hat leiten lassen. Hier lehnt der BFH es zT ab, in die angebotene Prüfung der subjektiven Veranlassung von Aufwendungen einzutreten, er urteilt statt dessen nach objektiven Gesichtspunkten, dh. unwiderlegbar nach der Lebenserfahrung, nach der Üblichkeit und dergl.

► *Die Rechtsprechung der FG* ist der vom BFH vertretenen Typisierung gelegentlich entschieden entgegengetreten.

So FG Düss./Köln v. 19. 9. 50, BB S. 781 u. v. 31. 1. 51, BB S. 159 betr. häusliches Arbeitszimmer; Nds. FG v. 19. 2. 69, EFG S. 398 betr. Mehraufwand für Verpflegung wegen langer Abwesenheit von der Wohnung (insoweit abgelehnt durch BFH VI R 133/69 v. 16. 11. 71, BStBl. 1972 S. 151); Hess. FG v. 24. 6. 69, EFG S. 453, abgel. durch BFH VI R 218/69 v. 10. 12. 71, EFG 1972 S. 269.

Auffassung des Schrifttums zur Typisierung: Eine materielle Typisierung (unwiderlegbare Beweisvermutung) seitens der Rspr. wird von der Lehre heute einhellig abgelehnt (*Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 135 mwN; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 666; *Isensee*, StuW 1973 S. 205; *ders.*, Die typisierende Verwaltung, S. 177 ff.). Für zulässig angesehen wird hingegen die widerlegbare Typisierung (verfahrensrechtliche Typisierung). Sie beinhaltet in Wahrheit keine Typisierung, sondern eine Beweislastregel (*Tipke/Kruse*, § 4 Tz. 137; *Tipke/Lang*, aaO; abweichend offenbar *Isensee*, StuW 1973 S. 199).

Stellungnahme: Materielle Typisierung (unwiderlegbare Beweisvermutung) ist bei Einzelentscheidungen ohne gesetzliche Grundlage nicht zulässig. Sie widerspricht § 88 AO und § 96 FGO. Auch § 162 AO (Schätzung) bietet keine Rechtsgrundlage; seine Anwendung setzt voraus, daß der Sachverhalt nicht aufgeklärt werden kann. Das Argument von der begrenzten Leistungskapazität der Finanzverwaltung im Massenverfahren (*Isensee*) müßte, wenn es zutrifft, zu Reaktionen

des Gesetzgebers führen; es rechtfertigt nicht die Außerachtlassung der Sachaufklärungspflicht (so wohl die hM; s. *Söbn* in *Hübschmann|Hepp|Spitaler*, § 88 AO Anm. 63 ff.; *Tipke|Kruise*, § 88 AO Tz. 6).

Als widerlegbare Beweisvermutung ist die typisierende Betrachtungsweise hingegen anzuerkennen. Auch im StVerfahren gilt, daß die Behörde zunächst von einem typischen Geschehensablauf ausgehen und die Widerlegung dem Stpfl. überlassen darf. An den Gegenbeweis dürfen freilich keine übertriebenen Anforderungen gestellt werden; die Beweisführung muß zumutbar sein (*Tipke|Kruise*, § 90 Tz. 4; *Söbn* in *Hübschmann|Hepp|Spitaler*, § 90 AO Anm. 25–54). Auch sind die allg. Grenzen des prima-facie-Beweises zu beachten (dazu ausführlich zuletzt BFH VII R 75/85 v. 14. 3. 89, BStBl. S. 534).

Auch das Argument, ein zu tiefes Eindringen in die Privatsphäre des Stpfl. sei nicht zumutbar und widerspreche der neueren Anschauung über das Verhältnis zwischen Staat und Bürger (vgl. zB BFH I 256/55 U v. 25. 9. 56, BStBl. 1957 S. 2; VI 91/57 U v. 14. 11. 58, BStBl. 1959 S. 47; VI 306/58 S v. 24. 7. 59, BStBl. S. 382; VI 90/60 S v. 23. 9. 60, BStBl. S. 488), hat keine Überzeugungskraft, wenn der BFH sich seiner in Fällen bedient, in denen der Stpfl. ein solches Eindringen gerade fordert, um eine für ihn günstige Entscheidung zu erreichen (glA *Tipke|Kruise*, aaO). Im Rahmen der den StBehörden obliegenden Ermittlungspflicht muß auch von einem solchen Beweisangebot Gebrauch gemacht werden. Nur die Darlegungslast trifft denjenigen, der sich auf die Besonderheiten beruft.

6. Geringfügigkeit

678

Schrifttum: *Steinberg*, Können bei strechtlich relevanten Sachverhalten Geringfügigkeiten des Sachverhaltes unbeachtet bleiben?, FR 1986 S. 639.

Der Grundsatz der Unbeachtlichkeit von Geringfügigkeiten ist ein alter Grundsatz der Gesetzgebung, aber auch der Rechtsanwendung (*minima non curat praetor*).

Dem Gesetzgeber steht die Vernachlässigung von Geringfügigkeiten verfassungsrechtlich so lange frei, als die damit verbundene Gleichbehandlung ungleicher Fälle noch sachlich gerechtfertigt werden kann. Entscheidend ist aber stets, ob tatsächlich nur Geringfügiges außer acht gelassen wird. Wo die Geringfügigkeit aufhört, läßt sich nicht generell beantworten, sondern hängt von dem jeweiligen Lebensbereich und der konkreten Interessenlage ab.

Das EStG kennt zahlreiche Normen, in denen der Geringfügigkeitsgrundsatz gesetzlichen Niederschlag gefunden hat.

Beispiele: § 6 Abs. 2 (geringwertige Wirtschaftsgüter); § 11 (Vereinnahmung und Veräußerung kurze Zeit vor bzw. nach Ende des Kalenderjahres); § 17 (1-vH-Grenze bei wesentlichen Beteiligungen; die 25-vH-Grenze ist nicht unter dem Aspekt der Geringfügigkeit zu beurteilen; hier geht es um die Vermutung eines wesentlichen Einflusses auf die Kapitalgesellschaft); § 22 Nr. 3 und § 23 Abs. 4 (Freigrenzen bei Einkünften aus Leistungen und aus Spekulationsgeschäften); § 46 Abs. 2 Nr. 1 (Veranlagungsgrenzen bei Lohnsteuerpflichtigen).

Die Vernachlässigung von Geringfügigkeiten kann auch den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung* (GoB) entsprechen und ist damit auch über § 5 EStG estl. relevant. Insbes. anerkennt die Rspr. Ausnahmen vom Grundsatz der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen bei nur geringfügigen Beträgen, so zB bei geringfügigen (an sich aktivierungspflichtigen) Aufwendungen des Mieters auf das gemietete Gebäude (BFH I 253/60 U v. 25. 9. 62, BStBl. 1963 S. 85; IV 412/60 v. 25. 10. 63, StRK EStG § 4 R. 642). Die Bilanz muß aber das Vermögen vollständig und richtig ausweisen. Grundsätzlich kann daher auch bei geringfügigen Beträgen nicht auf die Aktivierung von Forderungen und

die Passivierung von Schulden verzichtet werden (BFH IV 44/61 v. 1. 4. 65, EFG S. 573, gegen FG Düss. v. 23. 9. 60, EFG 1961 S. 150; IV R 284/66 v. 28. 9. 67, BStBl. S. 761).

Geringfügigkeitsregeln mit Auswirkungen für die ESt. finden sich ferner in der AO, insbesondere die Bagatellgrenzen für die Aufhebung oder Änderung von StBescheiden (§ 173 Abs. 1 letzter Satz AO).

Die Finanzverwaltung hat speziell in den EStR verschiedene Bagatellregeln geschaffen, die regelmäßig mit Vereinfachung begründet werden oder dadurch motiviert sind.

Beispiele: Abschn. 14 Abs. 2 (Zuordnung von Grundstücksteilen zum Betriebsvermögen bzw. Privatvermögen), Abschn. 31 Abs. 3 (Bestandsaufnahme bei geringwertigen Wirtschaftsgütern), Abschn. 43 Abs. 4 (Vernachlässigung eines unerheblichen Schrottwertes bei der AfA-Berechnung); Abschn. 43 Abs. 8 (Halbjahres- und Ganzjahres-AfA); Abschn. 117 Abs. 4 (Aufteilung gemischter Aufwendungen unter anderem nur, wenn der betriebliche Anteil betragsmäßig ins Gewicht fällt); Abschn. 157 Abs. 4 (unerhebliche Herstellungsaufwendungen werden als Erhaltungsaufwendungen behandelt).

Die Rechtsprechung wendet Geringfügigkeitsüberlegungen vor allem bei der Qualifikation gemischter Aufwendungen (die die private Lebensführung und die Erwerbssphäre betreffen) und bei der Frage der Aktivierungspflicht an.

Beispiele: Keine (ao.) AfA für die bei einem Umbau entfernten Teile eines Gebäudes, wenn diese Teile wertmäßig nur von ganz untergeordneter Bedeutung sind (BFH VI 161/60 U v. 23. 6. 61, BStBl. S. 401; VI 270/61 S v. 14. 12. 62, BStBl. 1963 S. 89). – Keine Aktivierung eines Emissionsdisagios, das im Verhältnis zu dem vereinbarten Zinssatz nicht ins Gewicht fällt (BFH VIII R 156/84 v. 13. 10. 87, BStBl. S. 252). – Hat ein Stpfl. mehrere Gewerbebetriebe, so muß der Gewinn aller Betriebe auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt worden sein, wenn der Stpfl. § 10 a in Anspruch nehmen will. Eine Ausnahme gilt jedoch, wenn der Gewinn aus dem Betrieb ohne ordnungsmäßige Buchführung so gering ist, daß er gegenüber dem Gewinn aus den anderen Betrieben nicht ins Gewicht fällt (BFH VI 108/65 v. 5. 8. 66, BStBl. S. 671). – Ein nicht erheblicher Aufwand für eine Gartenanlage bei einem Mietwohngrundstück kann als Werbungskosten behandelt werden (BFH VI 60/57 v. 3. 7. 59, StRK EStG § 7 b R. 35). – Keine Aufteilung von gemischten Aufwendungen, wenn Gesichtspunkte der privaten Lebensführung ganz in den Hintergrund treten (BFH GrS 2/70 v. 19. 10. 70, BStBl. 1971 S. 17, 20). Insbesondere bei StBeraterhonoraren aus Vereinfachungsgründen kein Ausscheiden eines nichtabzugsfähigen Anteils, wenn die betrieblichen StFragen überragende Bedeutung haben und es sich beim nichtabzugsfähigen Teil nur um Bagatellbeträge handelt (BFH VI 207/62 S v. 30. 4. 65, BStBl. S. 410; VI 50/64 U v. 30. 4. 65, BStBl. S. 414; VI 42/63 v. 30. 4. 65, StRK EStG § 9 S. 1 und 2 R. 311; IV 151/64 U v. 18. 11. 65, BStBl. 1966 S. 190). – Strafverteidigungskosten sind in vollem Umfang abzugsfähig, wenn der Stpfl. nur wegen eines Deliktes verurteilt wird, das im Verhältnis zu den übrigen ihm zur Last gelegten Punkten von untergeordneter Bedeutung ist, und wenn er wegen der übrigen Punkte freigesprochen wird (BFH VI 165/62 S v. 8. 4. 64, BStBl. S. 331).

Das BVerfG hat im Beschluß 1 BvR 568/67 v. 20. 3. 69, HFR 1969 S. 348 (zu § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) zwar allgemein formuliert: „Geringfügiges kann auch im StRecht außer Betracht bleiben“, seine Entscheidung inhaltlich aber mit teleologischen Überlegungen begründet.

Stellungnahme: Die Außerrachtlassung von Geringfügigkeiten ist nicht allgemein mit Hinweis auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip zu begründen. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist ein eingriffsbeschränkendes Verfassungsgebot, das die Behörde verpflichtet, bei der Wahl ihrer Eingriffsmittel nicht über das hinauszugehen, was zur Zweckerreichung erforderlich und geeignet ist (*Erichsen/Martens*, Allg. Verwaltungsrecht, 8. Aufl. S. 211; *Forsthoff*, Lb. d. Verwaltungsrechtes I, 10. Aufl. S. 71). Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz berechtigt die

Behörde nicht, gesetzlich zwingend vorgesehene Obliegenheiten zu unterlassen (*Forsthoff*, aaO).

§ 88 AO verpflichtet nun gerade die FinVerw. zur amtswegigen Aufklärung des Sachverhaltes und zur Berücksichtigung aller für den Einzelfall bedeutsamen Umstände. Eine Abwägung von Kosten und Nutzen ist hier nicht vorgesehen (glA *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 88 Anm. 57). Bedeutsam ist aber jede Sachverhaltsausprägung, die stl. Folgen hat; die Vernachlässigung von Bagatellen ist damit nicht gedeckt. Ist der stl. bedeutsame Sachverhalt nicht zu ermitteln oder ist die Ermittlung (auch im Hinblick auf den Arbeitsaufwand) unzumutbar, dann ist zu schätzen, nicht hingegen die Bagatelle außer Betracht zu lassen (dem entspricht es, wenn die FinVerw. bei Sachverhalten von geringer Bedeutung auf weitere Ermittlungen verzichtet und einem schlüssigen Sachvortrag des Stpfl. folgt; vgl. OFD Köln v. 27. 11. 85, Wprg. 1987 S. 140).

Eine materiellrechtliche Grundlage für die Außerachtlassung von Bagatellen können, wenn explizite gesetzliche Regelungen (s. oben) fehlen, die GoB bilden: Leitet man die GoB aus den Zwecken der Rechnungslegung ab, so erscheint es unbedenklich, geringfügige Sachverhalte auch stl. in jenen Fällen zu vernachlässigen, in denen handelsrechtlich der Zweck der Bilanzierung nicht beeinträchtigt ist. Das gilt zumal, wenn die Vernachlässigung nicht zu einer völligen Außerachtlassung, sondern lediglich zu einer periodenverschobenen Erfassung führt, sich also im Zeitablauf wieder ausgleicht. Mit diesem Argument lassen sich Vereinfachungen im Zusammenhang mit Aktivierungen, Abschreibungen und Rechnungsabgrenzungen rechtfertigen.

Im übrigen ist die Frage, ob Geringfügigkeiten unbeachtet bleiben können, allein eine Frage der Auslegung des jeweiligen Tatbestandes, zumeist somit eine Frage der systematischen und teleologischen Interpretation. Danach ergibt sich, daß etwa bei den vom Gesetz vorgegebenen quantitativen Fixierungen (von Beträgen, Prozentsätzen, Fristen) auch geringfügige Abweichungen grundsätzlich beachtlich sind. Das gilt für das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung ebenso wie für die Berechnung der Spekulationsfrist oder die Beträge der Einkommensteuertabelle. Wenn andererseits die Judikatur bei Einbringungsfällen gewinnneutrale Buchwertfortführung nicht anerkennt, wenn die erworbene Beteiligung so gering ist, daß sie dem Erwerber keinen ins Gewicht fallenden Einfluß gewährt (RFH v. 9. 5. 33, RStBl. S. 999; BFH IV 27/59 U v. 28. 7. 60, BStBl. S. 403), dann beruht das nicht auf Bagatellüberlegungen, sondern auf der (vertretbaren) Auslegung, daß der Verzicht auf Veräußerungsgewinnbesteuerung nur bei Fortführung des wirtschaftlichen Engagements in anderer Rechtsform gerechtfertigt ist, die bei geringfügigen Beteiligungen nicht angenommen werden muß. Auch die Judikatur zur Zuordnung von gemischt genutzten Grundstücken zum Betriebsvermögen/Privatvermögen beruht nicht auf einem Vereinfachungsgrundsatz, sondern auf einer (vertretbaren) Auslegung des Begriffs des Betriebsvermögens. Allgemein gilt: Soweit es sich um Sachverhalte handelt, die nur einheitlich einem von mehreren Tatbeständen zugeordnet werden können, ist es bei gemischten Sachverhalten regelmäßig erforderlich, die im Hinblick auf den Tatbestand wesentlichen Sachverhaltselemente zu gewichten und die Zuordnung nach den dominierenden Sachverhaltselementen zu treffen, womit automatisch die übrigen, weniger ausgeprägten Sachverhaltselemente außer Betracht bleiben (zB Feststellung der Einkunftsart bei Tätigkeiten, die Elemente mehrerer Einkunftsarten aufweisen). Soweit gemischte Sachverhalte hingegen nach der Rechtslage mehreren Tatbeständen zugeordnet werden können, wäre die Außerachtlassung von Geringfügigkeiten idR nicht gesetzlich gedeckt. Ist die Grenze der Amtsaufklärungspflicht erreicht, und dies ist bei geringfügigen Sachverhalten möglicherwei-

se rascher der Fall (Zumutbarkeit!), dann wäre die Aufteilung im Schätzungswege vorzunehmen (zB Aufteilung gemischter Aufwendungen). Die Judikatur, die unter Hinweis auf Geringfügigkeiten zu einer einheitlichen rechtlichen Zuordnung kommt, kann sich idR nicht auf eine Rechtsgrundlage berufen.

Die Frage, ob bei einem einheitlichen Sachverhalt eine Aufteilung auf mehrere Tatbestände oder aber eine einheitliche Zuordnung vorzunehmen ist, ist allerdings wieder Auslegungsfrage und wird auch durchaus unterschiedlich beantwortet (vgl. die Judikatur, die zB in der Frage der Betriebsvermögenseigenschaft eine Aufteilung nur bei Grundstücken für richtig hält und hierbei wieder Ausnahmen macht, bei gemischten Aufwendungen hingegen von einem prinzipiellen Aufteilungsverbot ausgeht; hierzu ausführlich § 12 Anm. 3b).

679–684 Einstweilen frei.

II. Rückwirkende Sachverhaltsgestaltung

Schrifttum: *Boettcher*, Zur Frage der Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen mit Wirkung für die ESt., *StuW* 1931 Sp. 643; *Pottbast*, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften und ihre stl. Wirkungen, *Münster/Köln* 1952; *v. Wallis*, Zur Rückwirkung im StRecht und ihren Folgen, *DStZ* 1958 S. 353; *Knoppe*, Rückwirkende Vertragsgestaltungen, niedriger Pachtzins und notwendiges Betriebsvermögen bei Betriebsaufsplaltungen, *GmbH* 1961 S. 68; *Barske*, Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, *BP* 1962 S. 193; *Grieger*, Rückwirkende Vereinbarungen zur Beseitigung stl. Folgen, *BB* 1962 S. 747; *Mittelbach*, Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, *DStR* 1962/63 S. 133; *Genschmer*, Grenzen privatrechtlicher Einflußnahme auf stl. Tatbestände, *B* 1963 S. 1585; *Heinlein*, Stl. zulässige und unzulässige Rückwirkungen von Verträgen und Geschäftsvorfällen unter Berücksichtigung der „Ausnahmerechtsprechung“, *BP* 1963 S. 309, 1964 S. 5; *Genschmer*, Rückwirkende Aufhebung von Verträgen mit Auswirkung im StRecht?, *StuF* 1964 S. 172; *H. Vogel*, Aktuelle Fragen des EStRechts, *StbJb.* 1964/65 S. 165 (S. 195 ff.: Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen); *Bauder*, Über die stl. Beurteilung rückwirkender Rechtsgeschäfte, *StWa.* 1965 S. 189; *Heinlein*, Zur Frage der strechtlichen Rückwirkung von vertraglichen Vereinbarungen, *Inf.* 1965 S. 63; *Brosch*, EStl. Behandlung von Rückzahlungen, *B* 1967 S. 2000; *Grieger*, Keine Rückgängigmachung von Entnahmen durch nachträgliche Einlagen, *BB* 1967 S. 1406; *Krab*, Berichtigung von rückwirkenden Bilanzansätzen, Geschäftsvorfällen und Gewinnverteilungsabreden, *Inf.* 1968 S. 35; *Becker*, Hinfällige Rechtsgeschäfte im StRecht, *München* 1969; *Fasold*, Die stl. Rückwirkung bei formwechselnder Umwandlung, *FR* 1970 S. 142; *Gonella* Nachträgliche Verzinsung von Gesellschafterdarlehen, *GmbH* 1971 S. 262; *Stoll*, Das StSchuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die stl. Rechtsfindung, *Wien* 1972 S. 32 ff.; *v. Beckerath*, Zum Verhältnis von § 5 StAnpG zur ESt. als laufend veranlagter Steuer, *DStR* 1973 S. 743; *Lobmeyer*, Stl. Besonderheiten bei rückwirkenden Rechtsgeschäften, *DVR* 1974 S. 99; *Fahrenkamp*, Strechtliche Bedeutung ausgewählter vormundschafts- und erbrechtlicher Fragen, *DStR* 1975 S. 535; *Lobmeyer*, Rückwirkende Rechtsgeschäfte im StRecht, *Inf.* 1976 S. 437; *Reuter*, Das Rückwirkungsverbot und seine Ausstrahlung auf das Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, *JbFStR* 1979/80 S. 39; *Benne*, Die Anfechtung als Ereignis mit stl. Rückwirkung im EStRecht, *BB* 1980 S. 1846; *Felix*, Von den Grenzen der Rückwirkung im StRecht, *KOSDI* 1981 S. 4178; *Günkel*, Das stl. Rückwirkungsverbot bei verbundenen Unternehmen, *BB* 1981 S. 1084; *Lauer*, Ereignisse mit stl. Rückwirkung bei laufend veranlagten Steuern, *BB* 1981 S. 1517; *ders.*, Unwirksame Rechtsgeschäfte im Anwendungsbereich des § 175 Satz 1 Nr. 2 AO 77, *Inf.* 1981 S. 169; *Barske*, Aufhebung, Änderung, Erlaß von Bescheiden auf Grund rückwirkender Ereignisse, *NWB* 1982 Fach 2 S. 4005; *Kottke*, Zur Rückwirkung von Ereignissen bei laufend veranlagten Steuern, *DStR* 1982 S. 545; *Barandt*, Rückwirkung von Verträgen im StRecht, *BB* 1983 S. 1293; *ders.*, Rückwirkung im StRecht unter besonderer Berücksichtigung der stl. Rückwirkung von Verträgen, *Baden-Baden* 1985; *Wüllenkemper*, Der Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, *Köln* 1987; *Dötsch*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987; *Barth*, Bürgerlich-rechtlich

unwirksam gewordene Rechtsgeschäfte in stl. Sicht, BB 1987 S. 1397; *Giloy*, Zur Entnahme und Schenkung eines Betriebsgrundstückes, FR 1987 S. 25; *Tiedtke*, Zur stl. Anerkennung der rückwirkenden Kraft der Genehmigung eines schwebend unwirksamen Darlehensvertrages durch das volljährig gewordene Kind, DStR 1988 S. 664; *Barth*, Rückgängigmachung von Entnahmen in der Bilanz bei unwirksamen Rechtsgeschäften, BB 1989 S. 746; *Theisen*, Neue Gesichtspunkte zur Besteuerung nachträglich geänderter Veräußerungsgewinne, B 1989 S. 1639.

1. Überblick

685

Die nachträgliche Veränderung eines tatsächlichen Geschehensablaufes ist logisch ausgeschlossen. Geschehenes kann nicht ungeschehen gemacht werden, Ungeschehenes kann nicht in der Vergangenheit nachträglich realisiert werden. Möglich ist es hingegen, einen Sachverhalt nachträglich rechtlich anders zu werten, durch *contrarius actus* seine Wirkungen zu beheben, einen rechtsgeschäftlichen Vorgang im Rahmen der Privatautonomie mit Wirkung ex tunc rückabzuwickeln oder abzuändern bzw. mit Sachverhalten rechtliche Wirkungen pro praeterito zu verbinden (Rückbeziehung). Dies ist – unscharf – gemeint, wenn von rückwirkender Sachverhaltsgestaltung gesprochen wird.

Zivilrechtlich wird die Fiktion der Rückwirkung insbesondere bei der Rückabwicklung fehlerhafter Geschäfte verwendet. Darüber hinaus liegt es im Rahmen der Gestaltungsfreiheit (§ 305 BGB), wenn Vertragspartner vereinbaren, sich wechselseitig so zu stellen, als habe bereits in der Vergangenheit eine bestimmte Situation bestanden.

Im StRecht ist die Bedeutung rückwirkender Sachverhaltsgestaltungen in verschiedenen Vorschriften des Einzelsteuerrechts geregelt, doch macht gerade das EStG hiervon eine Ausnahme. § 41 AO behandelt allgemein die stl. Bedeutung zivilrechtlich unwirksamer Rechtsgeschäfte; er bietet iVm. § 175 eine Basis auch zur Behandlung der Rückabwicklung fehlerhafter Rechtsgeschäfte, die einen Teilaspekt des Problems rückwirkender Sachverhaltsgestaltung darstellt. Die Anwendbarkeit der Vorschriften auf dem Gebiet der ESt. ist jedoch insoweit umstritten.

2. Das sog. Rückwirkungsverbot

a) Rechtsprechung

686

Grundsatz des Rückwirkungsverbots: Grundsätzlich kann ein Sachverhalt, der von estl. Relevanz war, nicht mit stl. Wirkung nachträglich umgestaltet werden. Die Judikatur spricht von einem „estl. Rechtsgrundsatz, daß sich ein einmal verwirklichter StTatbestand nicht mit Wirkung für die Vergangenheit aufheben läßt“ (BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593). „Der einmal entstandene StAnspruch kann durch nachträgliche Abreden, auch wenn diesen rückwirkende Kraft beigelegt ist, nicht in Frage gestellt werden“ (BFH I 26/55 U v. 29. 5. 56, BStBl. S. 246).

Die Rückgängigmachung, Rückbeziehung oder Rückdatierung tatsächlicher oder rechtlicher Vorgänge beeinflusst den Anspruch aus dem StSchuldverhältnis somit nicht, soweit nicht gesetzliche Ausnahmen bestehen.

► *Die Rechtsprechung des RFH* entwickelte bereits das Rückwirkungsverbot und begründete es zunächst damit, daß die Einzelsteuergesetze auf tatsächliche Verhältnisse abstellten, die durch zivilrechtliche Vereinbarung nicht rückwirkend abgeändert werden könnten (RFH v. 2. 5. 28, Slg. 23 S. 180). Später spricht der RFH von einem (unzulässigen) „Eingriff in öffentliche Verhältnisse“, wenn pri-

vatrechtlich rückwirkende Vereinbarungen stl. anerkannt würden (RFH v. 27. 9. 32, Slg. 33 S. 277). Der einmal erfüllte Tatbestand sei gegen nachträgliche Vereinbarungen der Stpfl. immun (RFH v. 24. 4. 34, RStBl. 1935 S. 745). Das Rückwirkungsverbot wird also mit der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung begründet.

► *Die Rechtsprechung des BFH* folgte der Rspr. des RFH:

BFH IV 278/53 U v. 22. 10. 53, BStBl. S. 359; I 26/55 U v. 29. 5. 56, BStBl. S. 246; I 143/56 U v. 24. 6. 57, BStBl. S. 400; VI 147/58 U v. 20. 2. 59, BStBl. S. 172; I 139/51 S v. 8. 11. 60, BStBl. S. 513; VIII R 149/75 v. 22. 4. 80, BStBl. S. 441; VIII R 15/80 v. 2. 8. 83, BStBl. S. 736; VIII R 119/81 v. 18. 9. 84, BStBl. 1985 S. 55.

Das Rückwirkungsverbot gilt nach der Judikatur des BFH unabhängig davon, ob mit der Rückbeziehung eine StUmgehung beabsichtigt ist (I 116/60 U v. 25. 10. 60, BStBl. 1961 S. 94; VI 327/60 U v. 15. 3. 63, BStBl. S. 297). Auch der BFH stützt sich implizit auf den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit, wenn er – wie der RFH – von einem unzulässigen Eingriff in öffentlichrechtliche Verhältnisse spricht (VIII R 119/81, aaO).

Bei rückwirkenden Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen (Angehörigen, Kapitalgesellschaften und ihren beherrschenden Gesellschaftern) vertritt der BFH das Rückwirkungsverbot mit besonderer Strenge. Es wird jedoch dort nicht auf den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit sondern auf die Prinzipien gestützt, die von der Rspr. für derartige Vertragsgestaltungen überhaupt entwickelt wurden, insbesondere den *Klarheitsgrundsatz* (vgl. zB BFH I 193/55 U v. 6. 12. 55, BStBl. 1956 S. 17; I 94/61 U v. 18. 12. 62, BStBl. 1963 S. 163; IV R 197/68 v. 7. 9. 72, BStBl. S. 944). Dem Klarheitsgrundsatz kommt jedoch nur verfahrensrechtliche Bedeutung für die Tatsachenwürdigung zu. Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist bei Verträgen zwischen nahestehenden Personen nicht anders zu beurteilen als sonst (glA *Langenmayr*, BB 1969 Beil. 9 zu H. 32 S. 6; *Wacke*, Die Beweislast der Familienunternehmen in StSachen, München/Berlin 1966; *Ruppe*, Die stl. Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen, in *Ruppe* [Hrsg.], Handbuch der Familienverträge, Wien 1985 S. 101 ff.; s. auch Anm. 459). Das Klarheitsgebot ist somit keine Grundlage des Rückwirkungsverbot, sondern definiert nur die Anforderungen, die an die Nachweispflicht der Parteien hinsichtlich eines in der Vergangenheit (angeblich) realisierten Sachverhaltes gestellt werden. Werden diese Anforderungen nicht erfüllt, dann wird die Sachverhaltsrealisation nicht angenommen, die tatbestandsmäßigen Folgerungen können dann (selbstverständlich) nicht gezogen werden.

Eine Ausnahme vom Rückwirkungsverbot könnte aus § 41 Abs. 1 iVm. § 175 AO (Vorläuferbestimmung § 5 Abs. 3–5 StAnpG) hergeleitet werden. Zu § 5 Abs. 3–5 StAnpG hat die Rspr. indessen die Auffassung vertreten, die Vorschriften seien auf laufend veranlagte Steuern, und damit auf die ESt., insoweit nicht anwendbar, als es um die rückwirkende Beseitigung unwirksamer Rechtsgeschäfte gehe. Diese Auffassung wurde mit dem Wortlaut der Vorschrift, dem Stichtagsprinzip und mit den erheblichen praktischen Schwierigkeiten der StKorrektur bei laufend veranlagten Steuern begründet (RFH v. 9. 1. 36, RStBl. S. 116; BFH I 154/58 U v. 17. 2. 59, BStBl. S. 250; VI 22/61 S v. 13. 12. 63, BStBl. 1964 S. 184; VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593; I R 248/74 v. 12. 10. 77, BStBl. 1978 S. 191).

Ob der BFH unter Geltung der AO 1977 seine Auffassung geändert hat, ist nicht eindeutig auszumachen. BFH VIII R 15/80 v. 2. 8. 83, BStBl. S. 736 (738) bezeichnet immerhin in einer EStSache § 41 Abs. 1 AO als Ausnahme vom Rückwirkungsverbot, deren Voraussetzungen allerdings im Streitfall nicht vorgelegen hätten. BFH IV R 10/83 v. 26. 7. 84, BStBl. S. 786 und IV R 84/86 v. 23. 6. 88,

BStBl. 1989 S. 41 wenden § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO auf Vergleiche über Veräußerungspreise an, berufen sich aber auch auf Rspr. vor Inkrafttreten der AO 1977.

Beispiele zum Rückwirkungsverbot: Die Judikatur hat *nicht* anerkannt: Rückgabe eines Gewerbebetriebes wegen Unwirksamkeit des Erwerbsvorganges (BFH IV R 80/67 v. 17. 8. 67, BStBl. 1968 S. 93); Rückgängigmachung einer Entnahme (BFH IV 38/53 U v. 5. 11. 53, BStBl. 1954 S. 4; VIII R 15/80 v. 2. 8. 83, BStBl. S. 736; FG Rhld.-Pf. v. 24. 4. 86, EFG S. 546, rkr.; offengelassen hingegen von BFH IV R 43/80 v. 5. 5. 83, BStBl. S. 631 für den Fall einer Entnahme durch Schenkung und nachfolgender Schenkungsanfechtung); Rückgängigmachung eines Kaufvertrages (BFH I R 248/74 v. 12. 10. 77, BStBl. 1978 S. 191); den rückwirkenden Eintritt oder Austritt von Personengesellschaftern (BFH I 273/60 v. 15. 5. 61, StRK EStG § 15 R. 255; IV B 68/79 v. 25. 10. 79, BStBl. 1980 S. 66); die rückwirkende Begründung einer Mitunternehmerschaft (BFH I 26/55 U v. 29. 5. 56, BStBl. S. 246; I 116/60 U v. 25. 10. 60, BStBl. 1961 S. 94); rückwirkende Änderungen der Gewinnverteilungsabrede bei Personengesellschaften (BFH IV R 194/69 v. 21. 12. 72, BStBl. 1973 S. 389; IV R 40/77 v. 12. 6. 80, BStBl. S. 723; IV R 209/80 v. 7. 7. 83, BStBl. 1984 S. 53); Rückgängigmachung einer Kapitalerhöhung durch eine Kapitalherabsetzung (RFH v. 29. 11. 33, RStBl. 1934 S. 370); rückwirkende Nießbrauchbestellung (BFH VI 252/63 v. 21. 8. 64, StRK EStG § 12 Ziff. 2 R. 46); Rückwirkung eines Pachtvertrages auf den Beginn des Kalenderjahres (BFH I 131/59 S v. 8. 11. 60, BStBl. S. 513); Rückgängigmachung eines Gewinnausschüttungsbeschlusses (BFH VIII R 106/74 v. 1. 3. 77, BStBl. S. 545; I R 105/88 v. 14. 3. 89, BStBl. S. 741); Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen (BFH I R 266/81 v. 23. 5. 84, BStBl. S. 723; I R 176/83 v. 29. 4. 87, BStBl. S. 733); rückwirkende Umdeutung eines Kaufanwärtvertrages in ein Mietverhältnis (BFH VI 240/58 U v. 30. 9. 60, BStBl. S. 465); rückwirkender Beitritt zu einem Bauvorhaben als Hersteller (BFH VIII R 149/75 v. 22. 4. 80, BStBl. S. 441); rückwirkender Wegfall des wirtschaftlichen Eigentums (BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593). – Vgl. ferner die Verweise in Anm. 699 aE.

Zu den Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot s. Anm. 689.

b) Schrifttum

687

Die Literatur ist gespalten. Schon vor Inkrafttreten der AO 1977 hat sie sich wiederholt mit der Auffassung der Judikatur auseinandergesetzt, § 5 Abs. 3–5 StAnpG sei auf laufend veranlagte Steuern nicht anwendbar (zustimmend *Lange*, DStZ 1940 S. 349; ausführliche Kritik zB *Beker*, Hinfallige Rechtsgeschäfte, aaO S. 32 ff.; *Tipke/Kruse*, AO, 7. Aufl. § 5 StAnpG Tz. 3).

Heute lassen sich im wesentlichen folgende Meinungen unterscheiden:

- Übereinstimmung mit Judikatur (Anerkennung des Rückwirkungsverbot; keine Anwendung der §§ 41 Abs. 1, 175 AO auf laufend veranlagte Steuern: *Schmidt/Seeger*, VIII. § 2 Anm. 13 b).
- Anerkennung des Rückwirkungsverbot; prinzipielle Anwendbarkeit von §§ 41 Abs. 1 und 175 AO auch auf die ESt. aber Vorrang estrechtlicher Sonderregelungen, insbesondere der Vorschriften über die Gewinnermittlung und des Zufluß-Abflußprinzips (*Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 38 Tz. 5, § 41 Tz. 2, § 175 Tz. 7; wohl auch *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 175 Anm. 14).
- Keine generelle Anerkennung des Rückwirkungsverbot mit unterschiedlichen Argumenten und differenzierten Einschränkungen: *Beker*, aaO; *Barandt*, aaO (1985); *Meyer-Arndt*, JbFStR 1979/80 S. 297; *Kottke*, DStR 1982 S. 545; *Barth*, BB 1989 S. 746 ff.

688 c) **Stellungnahme**

Die Begründung des Rückwirkungsverbotes allein mit § 38 AO ist unzureichend (glA *Barandt*, aaO S. 106 ff.; *Kottke*, DStR 1982 S. 545, 547). § 38 AO sagt lediglich, daß die StSchuld im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung entsteht. Die Vorschrift sagt weder, wann dieser Zeitpunkt im Einzelfall gegeben ist (dies ist den Einzelsteuergesetzen zu entnehmen), noch ist daraus auf die Unabänderlichkeit des Anspruchs zu schließen. Wenn § 175 AO eine Aufhebung oder Abänderung des StBescheides bei Ereignissen, die stl. Wirkung für die Vergangenheit haben, zuläßt, so ist damit zwar nur eine verfahrensrechtliche Vorkehrung getroffen, die aber immerhin voraussetzt,

- daß stl. rückwirkende Ereignisse möglich sind,
- daß durch solche Ereignisse der StTatbestand (und damit auch notwendigerweise die StSchuld) rückwirkend verändert wird.

Die Lösung des Rückwirkungsproblems kann damit nur dem Einzelsteuerrecht bzw. allenfalls den ergänzenden Vorschriften der AO entnommen werden.

Technik der wirtschaftlichen Anknüpfung: Die Tatbestandsverwirklichung ist nach den estl. Regelungen regelmäßig nicht direkt mit dem Abschluß bestimmter Rechtsgeschäfte, sondern mit dem wirtschaftlichen Ergebnis von Rechtsgeschäften bzw. unmittelbar mit bestimmten wirtschaftlichen Vorgängen (Realakzwanen) verbunden. Das Erzielen von Einkünften beruht zwar in der Regel auf rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen, doch ändert das nichts daran, daß es bei Divergenz zwischen Soll- und Istzustand für die Besteuerung nicht auf den Inhalt des Verpflichtungsgeschäfts ankommt, sondern auf den tatsächlich realisierten Sachverhalt, sofern dieser tatbestandsmäßig ist. Die ESt. zählt somit zu den Steuern, die (weitgehend) der Technik der sog. wirtschaftlichen Anknüpfung folgen. Nach § 41 Abs. 1 AO (Vorläuferbestimmung § 5 Abs. 3 und 4 StAnpG) ist die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäftes für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen. Die Vorschrift bezieht sich auf zivilrechtlich fehlerhafte Rechtsgeschäfte, bei denen Unwirksamkeit von vornherein gegeben ist oder nachträglich eintritt (s. hierzu Anm. 459) und ordnet – mangels abweichender stgesetzlicher Vorschriften – den Vorrang des wirtschaftlichen Ist-Zustandes vor der zivilrechtlichen Gültigkeit an. Die Vorschrift sagt nichts über die stl. Bedeutung von schuldrechtlichen Verträgen, die sich kraft Parteienvereinbarung rückwirkende Kraft beilegen, aus.

BFH VI 240/58 U v. 30. 9. 60, BStBl. S. 465; VI 343/61 S v. 13. 3. 64, BStBl. S. 359; zur Vorläuferbestimmung; *Tipke/Kruse*, § 38 Tz. 5, § 41 Tz. 1, § 175 Tz. 11; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 137; *Beker*, aaO S. 94; *Schmidt/Seeger*, VIII. § 2 Anm. 13 b; *Stoll*, Schuldverhältnis, aaO S. 33 ff.

Gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (Vorläufer § 5 Abs. 5 StAnpG) ist ein StBescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das stl. Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). Die Vorschrift ist ihrer systematischen Stellung nach rein verfahrensrechtlicher Natur. Sie regelt die verfahrensrechtlichen Folgen stl. rückwirkender Ereignisse, sagt jedoch nicht, ob ein Ereignis im Einzelfall stl. Rückwirkung hat oder nicht. Das ergibt sich aus den materiell-rechtlichen Vorschriften der Einzelsteuergesetze bzw. der AO.

HA: *Tipke/Kruse*, § 175 Tz. 10; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 175 AO Anm. 14; *Barske*, NWB Fach 2 S. 3380 (13. 11. 78); BFH IV R 10/83 v. 26. 7. 84, BStBl. S. 786; IV R 84/86 v. 23. 6. 88, BStBl. 1989 S. 41; kritisch *Kottke*, DStR 1982 S. 545, 546 f.

§ 41 Abs. 1 AO regelt primär die stl. Konsequenzen von zivilrechtlich unwirksamen, aber gleichwohl durchgeführten Rechtsgeschäften. Er läßt auch den Schluß zu, daß nicht durchgeführte Rechtsgeschäfte stl. ohne Bedeutung sind, gleichgül-

tig, ob das Rechtsgeschäft zivilrechtlich wirksam oder unwirksam war. Hingegen ist § 41 AO keine eindeutige Aussage zu entnehmen, ob die nachträgliche Rückabwicklung eines Rechtsgeschäftes wegen zivilrechtlicher Unwirksamkeit stl. ex tunc oder nur ex nunc wirkt. Das Wörtchen „solange“ kann gerade auch im Sinne einer stl. ex nunc-Wirkung verstanden werden; der Wortlaut ist zumindest nicht eindeutig (ähnlich wohl *Klein/Orlopp*, AO, 2. Aufl. § 41 Anm. 1). Für dieses Verständnis spricht auch, daß die gegenteilige Meinung (stl. Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen ex tunc-Wirkung) bei Steuern, die der Technik der wirtschaftlichen Anknüpfung folgen, zu einer unverständlichen (systemwidrigen) Dominanz der rechtlichen Qualifikation von Rechtsgeschäften führen müßte: die Frage der stl. Rückwirkung hinge dann davon ab, ob die Parteien die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäftes nachweisen können. Gelingt ihnen das, so hätten sie es in der Hand, die stl. Folgen (aus welchem Grund auch immer) beizubehalten oder nachträglich zu beseitigen, ein Ergebnis, das um so weniger befriedigt, als die Unwirksamkeit durchaus der privatautonomem Gestaltung zugänglich ist (Nichteinhaltung von Formvorschriften; Verzicht auf Genehmigungen). Auch wäre es von der Teleologie des EStRechts nicht recht verständlich, würde man der dinglichen Rückwirkung eine völlig andere Wirkung beimessen als der schuldrechtlichen. Auch die Beseitigung des durchgeführten Vertrages ex tunc wegen Nichtigkeit ändert uU nichts daran, daß die Partner zwischenzeitig wirtschaftlich so gestellt waren, als hätte der Vertrag Bestand gehabt.

Die Auffassung, die bei Rückabwicklung bereits in Vollzug gesetzter unwirksamer Rechtsgeschäfte stl. eine ex tunc-Wirkung anerkennt, dürfte sich auch nicht ohne weiteres auf die Zivilrechtslage berufen können. Denn auch dort ist der unwirksame, jedoch durchgeführte Vertrag durchaus nicht ohne rechtliche Bedeutung und ein beachtlicher Unterschied, ob ein „an sich“ unwirksames Rechtsgeschäft trotz seiner Unwirksamkeit durchgeführt wurde oder seine Durchführung erst im Klageweg erzwungen werden soll (ausführlich *Pawlowski*, Rechtsgeschäftliche Folgen nichtiger Willenserklärungen, 1966).

Prinzip der Abschnittbesteuerung: Dazu kommt das die ESt. beherrschende Prinzip der Abschnittbesteuerung, wonach die Geschäftsvorfälle im Zeitablauf erfaßt und jeweils abschnittsweise zugeordnet werden. Die Prinzipien der zeitlichen Abgrenzung sind dabei nach der Art der Einkünfteermittlung unterschiedlich:

- ▷ *Bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich* orientieren sie sich an den handelsrechtlichen GoB. Die Grundsätze der handelsrechtlichen Periodenabgrenzung werden dabei wegen des Maßgeblichkeitsprinzips auch estl. tatbestandswirksam, sofern nicht estl. Sondervorschriften bestehen. Daher ist uE der Auffassung zuzustimmen, die eine Anwendung der §§ 41, 175 AO im Bereich der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich wegen des Vorranges der handelsrechtlichen Periodenabgrenzung verneint (*Tipke/Kruse*, § 175 Tz. 10; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 138; *Lauer*, BB 1981 S. 1517 jedoch mit Ausnahme für Veräußerungsgewinne auf S. 1520; aA *Beker*, aaO S. 34 ff. mit Vorschlägen zur praktikablen buchtechnischen Bewältigung auf S. 37; *Benne*, BB 1980 S. 1846; *Kottke*, DStR 1982 S. 545).
- ▷ *Im Bereich der Überschusseinkünfte* wird die Abschnittbesteuerung durch § 11 EStG (Zufluß-Abfluß-Prinzip) konkretisiert. Die Vorschrift setzt allerdings bereits eine bestimmte Qualifikation der Einnahmen und Ausgaben im Sinn der Tatbestandsmäßigkeit voraus. Insofern verlangt die Vorschrift mehr als eine bloß wirtschaftliche Vermögensmehrung oder -minderung. Erfüllt aber eine Einnahme oder Ausgabe aus der Sicht des StAbschnittes einen estl. Tatbestand und ändert sich erst später die Qualifikation, so daß es zu gegenläufigen Trans-

aktionen (Rückzahlung) kommt, dann wird diese gegenläufige Transaktion erst im betreffenden Abschnitt berücksichtigt werden können (*Tipke/Kruse*, § 175 Tz. 10; *Lauer*, BB 1981 S. 1517; aA *Beker*, aaO S. 36f.).

- ▷ *Bei Verknüpfung steuerlicher Rechtsfolgen mit Rechtsgeschäften*, dh. soweit Tatbestände des EStG Rechtsfolgen unmittelbar mit Rechtsgeschäften verbinden (so vor allem bei Veräußerungsgeschäften iSd. §§ 16, 17 u. 23), ist uE zwischen späteren Ereignissen, die ihre Wurzel bereits im ursprünglichen Geschäft haben, und solchen, die dem späteren Abschnitt zuzuordnen sind, zu unterscheiden. Erstere sind im Hinblick auf die Tatbestandsformulierungen Ereignisse mit stl. Rückwirkung, letztere sind im späteren Abschnitt zu berücksichtigen. Von dieser Unterscheidung geht auch die Rspr. aus (vgl. RFH v. 8. 11. 33, RStBl. S. 1226; BFH IV R 10/83 v. 26. 7. 84, BStBl. S. 786; IV R 84/86 v. 23. 6. 88, BStBl. 1989 S. 41). Vgl. auch *Schmidt/Schmidt*, VIII. § 16 Anm. 58f.; *Thiel*, BB 1963 S. 445; *Dötsch*, aaO S. 121 ff.; *Theisen*, B 1989 S. 1639.

689 3. Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot

Die Rspr. hat verschiedene Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot anerkannt.

Unbillige Auswirkungen: Schon nach der Rspr. des RFH wurde die Rückwirkung stl. anerkannt, wenn die strenge Durchführung des Rückwirkungsverbotes zu erheblichen Härten (Unbilligkeit) führte (RFH v. 17. 7. 30, RStBl. S. 633; zur weiteren Entwicklung s. die Darstellung in BFH IV 278/53 U v. 22. 10. 53, BStBl. S. 359). Der BFH hat diese Ausnahme zunächst übernommen und die Voraussetzungen des Härtefalles präzisiert. Für erforderlich wurde gehalten, daß der Stpfl. die stl. Folgen seiner Handlungsweise nicht überblicken konnte, daß die Folgen ungewöhnlich hart und anderweitige stl. Wirkungen nicht eingetreten waren (BFH IV 278/53 aaO). Die Rspr. setzte überdies in der Folge eine zeitliche Grenze: bis zur Aufstellung der Bilanz müsse der frühere Zustand wieder hergestellt sein (BFH I 65/61 U v. 10. 4. 62, BStBl. S. 255; I R 12/67 v. 18. 2. 70, BStBl. S. 526). In der späteren Judikatur hat der BFH selbst Zweifel an dieser Auffassung geäußert (BFH I 192/64 v. 22. 6. 67, BStBl. 1968 S. 4; I R 57/71 v. 18. 4. 73, BStBl. S. 700) und sie schließlich im Urteil VIII R 15/80 v. 2. 8. 83, BStBl. S. 736 aufgegeben (bestätigt durch BFH VIII R 119/81 v. 18. 9. 84, BStBl. 1985 S. 55 und IV R 77/84 v. 11. 12. 86, BFH/NV 1987 S. 768): die Besteuerung knüpfe an tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge an, die, wenn sie sich einmal ereignet haben, grundsätzlich ebensowenig ungeschehen gemacht werden könnten, wie umgekehrt Vorgänge für die Besteuerung fingiert werden dürften. Gesetzlich geregelte Ausnahmen seien lediglich §§ 41, 42 AO und § 4 Abs. 2 EStG. Stl. Härten könnten lediglich durch Billigkeitsmaßnahmen gemildert werden. Diese jüngere Rspr. entspricht der massiven Kritik, die die ältere Rspr. erfahren hat (vgl. auch § 4 Anm. 34f.).

Kurzzeitige Rückwirkung: Eine Ausnahme wird von der Rspr. auch heute noch zugelassen, wenn die Rückwirkung sich nur über eine kurze Zeit erstreckt und den Umständen des Falles nach vertretbar erscheint, insbesondere wenn mit der Rückwirkung kein stl. Vorteil erstrebt wird. Dieser Rspr. liegt der Gedanke zugrunde, daß die Rückbeziehung lediglich der technischen Vereinfachung der Besteuerung dient und vertretbar ist, wenn sich in der Zwischenzeit nichts ereignet hat, was möglicherweise für die Besteuerung noch erheblich ist.

BFH I 63/61 U v. 20. 3. 62, BStBl. S. 233; IV 432/62 v. 5. 12. 63, StRK EStG § 5 R. 425; I 9/63 U v. 16. 3. 65, BStBl. S. 386; I R 120/67 v. 1. 10. 69, BStBl. S. 742; I R 202/75 v. 24. 1. 79, BStBl. S. 581; VIII R 119/81 v. 18. 9. 84, BStBl. 1985 S. 55; IV R 80/85 v. 21. 5. 87, BStBl. S. 710.

Rückwirkung innerhalb des Veranlagungszeitraumes (VZ): Gem. § 38 AO entsteht der StAnspruch mit Verwirklichung des Tatbestandes. Bei der veranlagten ESt. entsteht gem. § 36 Abs. 1 EStG die StSchuld mit Ablauf des VZ, in dem die anspruchsbegründenden Tatbestände verwirklicht wurden.

► *Im Schrifttum* ist aus der letzteren Regelung (Vorläufer § 3 Abs. 5 Nr. 1 Buchstabe c StAnpG) gefolgert worden, daß eine rückwirkende Sachverhaltsgestaltung innerhalb des VZ anzuerkennen sei.

So Heuer, StbJb. 1959/60 S. 359; B 1959 S. 962, 1960 S. 1230, 1961 S. 521; Grieger, BB 1962 S. 747; Felix, GmbHR 1963 S. 10; v. Beckerath, DStR 1973 S. 743.

Einschränkend Mittelbach, DStR 1962/63 S. 133 und Genschmer, B 1963 S. 1588: wenn die Rückgängigmachung nicht wirtschaftlichen Einzelbedürfnissen des Handelnden dient, die erst nach Abschluß des rückgängig zu machenden Geschäfts eingetreten sind; Heuer, aaO: es darf sich nicht wirtschaftlich um einen neuen, selbständig zu würdigenden Vorgang handeln; vgl. auch Krab, Inf. 1968 S. 145 und ihm folgend Lohmeyer, DStZ 1970 S. 363: die Rückgängigmachung im VZ muß aus rechtlichen, nicht aus wirtschaftlichen Gründen erfolgen.

► *Die Rechtsprechung* ist widersprüchlich. RFH v. 29. 10. 30, StuW 1931 Nr. 31 u. BFH IV 201/56 v. 17. 12. 59, BStBl. 1960 S. 68 hielten rückwirkende Sachverhaltsgestaltungen im VZ für zulässig. BFH I 131/59 S v. 8. 11. 60, BStBl. S. 513 lehnt eine Rückwirkung innerhalb des VZ bei anderen Gestaltungen als Gewinnabführungsverträgen ab (dazu kritisch Langenmayr, BB 1969 Beil. 9 zu H. 32 S. 6f.). Derselbe Senat hat zwar (I 160/62 U v. 26. 2. 64, HFR 1964 S. 428) rückwirkende Gestaltungen innerhalb eines VZ im Hinblick auf Tantiemen noch einmal für möglich gehalten, dies jedoch im Urteil I 135/65 v. 6. 3. 68, BStBl. S. 482 ausdrücklich mit näherer Begründung widerrufen.

Speziell hinsichtlich der Gewinnverteilung in PersGes. wollte BFH I 273/60 v. 15. 5. 61, StRK EStG § 15 R. 255 Vereinbarungen am Ende des betreffenden VZ zulassen, weil sich der Gewinn erst am Jahresende ergebe. Dieser Entscheidung hat der BFH in IV R 194/69 v. 21. 12. 72, BStBl. 1973 S. 389 ausdrücklich widersprochen und (wie auch schon I 131/59 S v. 8. 11. 60, BStBl. S. 513) in solchen Regelungen eine unzulässige rückwirkende Sachverhaltsgestaltung gesehen, die im Falle ausscheidender Gesellschafter zudem dazu diene, laufenden Gewinn in den Veräußerungsgewinn zu verlagern und somit eine – ebenfalls unzulässige – Rückdatierung des Ausscheidenstermines ersetze. Gegen eine stl. Rückwirkung von Änderungen des Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels auch BFH IV R 40/77 v. 12. 6. 80, BStBl. S. 723 und IV R 209/80 v. 7. 7. 83, BStBl. 1984 S. 53: der Tatbestand der Einkünfteerzielung werde bereits mit den einzelnen Geschäftsvorfällen und nicht erst am Ende des VZ verwirklicht. S. auch § 15 Anm. 27 d.

► *Stellungnahme:* UE rechtfertigt § 36 Abs. 1 EStG nicht eine Ausnahme vom Rückwirkungsverbot innerhalb des VZ, wenn man das Rückwirkungsverbot auf den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit stützt. § 36 Abs. 1 ist eine erhebungstechnische Vorschrift, die – wie auch der Wortlaut explizit zum Ausdruck bringt – die anspruchsbegründenden Tatbestände einer Periode zusammenfaßt. Der estl. relevante Tatbestand wird nach § 36 Abs. 1 nicht am Ende des Jahres verwirklicht, die ESt. erfährt vielmehr die Summe der einzelnen, im VZ verwirklichten stl. relevanten Vorgänge. Die Tatsache, daß die ESt. erst am Hand der Summe der stl. relevanten Tatbestände am Ende des VZ in ihrer Höhe ermittelt werden kann, ändert nichts an der sukzessiven Verwirklichung des StTatbestandes (wie hier Stoll, Steuerschuldverhältnis, S. 42; aA Schmidt/Seeger, VIII. § 2 Anm. 13 b; Barandt, B 1984 S. 1702).

Vgl. hierzu auch die einschlägige Diskussion zur Rückwirkung von Gesetzen: BVerfG in BVerfGE 13 S. 274, das auf die Entstehung der StSchuld am Ende des VZ abstellt, gegen BFH I R 3/79 v. 3. 11. 82, BStBl. 1983 S. 259, wonach bei der veranlagten ESt. die StSchuld in einem fortlaufenden Prozeß während des VZ entstehe (s. Anm. 524).

4. Abgrenzungsfragen und Einzelfälle

690 a) Begriff der rückwirkenden Sachverhaltsgestaltung

Rückwirkende Sachverhaltsgestaltung liegt vor, wenn einer Gestaltung Wirkung für die Vergangenheit beigelegt wird oder einer früheren Gestaltung die Wirkung nachträglich genommen werden soll (Rückbeziehung und Rückgängigmachung von Gestaltungen). Auf dem Gebiet der ESt. ist dabei grundsätzlich von einer Maßgeblichkeit des Ist-Zustandes bzw. des Erfüllungsgeschäftes auszugehen.

- ▷ Wird ein Vertrag geschlossen und – ohne erfüllt zu werden – nachträglich im selben oder einem späteren VZ durch einen anderslautenden Vertrag über denselben Gegenstand ersetzt, sind allein die aufgrund des neuen Vertrages vollzogenen wirtschaftlichen Ergebnisse maßgebend.
- ▷ Wird ein Vertrag schriftlich geschlossen, behalten die Beteiligten sich aber vor, erst später zu entscheiden, ob der Vertrag als geschlossen oder nicht geschlossen behandelt werden soll (sog. *Schubladenvertrag*), so kommt der Vertrag erst in dem Augenblick zustande, in dem sich die Parteien über die Wirksamkeit einig; er erlangt also keine rückwirkende Kraft.
- ▷ Setzen die Partner eines Vertrages ein früheres Datum als das des Abschlußtages ein, ohne eine zivilrechtliche Rückwirkung zu wollen, sondern um die FinVerw. über den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu täuschen, so liegt kein Problem stl. Rückwirkung vor, sondern eines des StStrafrechtes. Solche Rückdatierungen kommen im Zusammenhang mit zeitlich auslaufenden StVergünstigungen in Betracht (vgl. zB OFD Köln v. 10. 8. 73, StEK KonjVO Nr. 2 zur vorübergehenden Aussetzung der § 7 d-Vergünstigung).

Keine Rückwirkung liegt vor, wenn keine neue Gestaltung erfolgt, sondern lediglich frühere Gestaltungen bestätigt, ausgelegt oder präzisiert werden (vgl. Anm. 692).

691 b) Abgrenzung zu Rückbuchungen, Bilanzberichtigung, Bilanzänderung

Die Buchhaltung hat die Aufgabe der Dokumentation von Geschäftsvorfällen; die Buchung ist Folge einer bestimmten Gestaltung, aber nicht selbst gestaltender Akt. Rückwirkende Sachverhaltsgestaltung ist auch von der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung zu unterscheiden.

Berichtigung von Falschbuchungen: Ist ein Geschäftsvorfall falsch verbucht worden, ist dem durch Berichtigung (*Stornierung*) Rechnung zu tragen, da Radierungen und Streichungen regelmäßig unzulässig sind. Derartige Berichtigungen von Falschbuchungen sind keine stl. unwirksame (unzulässige) rückwirkende Sachverhaltsgestaltung. Vgl. BFH I 154/65 v. 27. 3. 68, BStBl. S. 522 betr. Buchung eines Wertpapieranschaffungsgeschäftes statt Entnahme eines Kaufpreises; ferner *Stoll*, StSchuldverhältnis, aaO S. 37 f.

Maßgebend ist die tatsächlich verwirklichte Sachverhaltsgestaltung, auch wenn sie in der Buchhaltung einen unrichtigen Niederschlag gefunden hat. Das gilt auch dann, wenn das tatsächliche Geschehen vom Stpfl. nicht gewollt war und in der Buchhaltung das eigentlich Gewollte Niederschlag gefunden hat (zB irrtümliche Entnahme von 1000 DM statt der gewollten 100 DM, die auch verbucht wurden; maßgeblich ist die tatsächliche Entnahme: *Stoll*, aaO S. 39).

Den Beweis der Falschbuchung bzw. den Nachweis, daß die neue Buchung keinen neuen Geschäftsvorfall dokumentiert, sondern eine Falschbuchung richtigstellt, hat allerdings der Stpfl. zu führen, da die Behörde zunächst von der Richtigkeit der Buchhaltung ausgehen kann.

Vgl. auch BFH IV 323/59 U v. 22. 11. 62, BStBl. 1963 S. 234; I 84/57 v. 19. 8. 58, StRK EStG § 7 c R. 66: Verbuchung eines Bausparvertrages als Betriebsvorfall nicht maßgebend, „wenn ausnahmsweise die Verbuchung auf einer irrtümlichen Beurteilung der Rechtslage beruht und aus anderen Tatumständen zweifelsfrei erkennbar ist, daß die Gesellschafter die mit der Verbuchung verbundenen Rechtsfolgen nicht gewollt haben“.

Die Bilanzberichtigung dient dazu, unrichtige Wertansätze nachträglich zu korrigieren. Sie setzt voraus, daß der fragliche Geschäftsvorfall in der Bilanz – gemessen an den zwingenden Normen des Handelsrechtes bzw. des EStG – nicht richtig wiedergegeben wurde (s. § 4 Anm. 75). Die Bilanzberichtigung führt nicht zu einer rückwirkenden Umgestaltung des Sachverhaltes, sondern zur Korrektur einer unrichtigen Sachverhaltsdarstellung in der Bilanz.

Die Rückgängigmachung einer Entnahme ist kein Fall einer Bilanzberichtigung sondern unbeachtliche rückwirkende Sachverhaltsgestaltung: BFH I R 57/71 v. 18. 4. 73 (BStBl. S. 700).

Die Bilanzänderung führt zum Ersatz eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen zulässigen Ansatz. Sie bezieht sich auf die Bewertung des Betriebsvermögens und beinhaltet auch die nachträgliche Inanspruchnahme einer Bewertungsbegünstigung oder den Verzicht auf eine solche. Auch die Bilanzänderung führt nicht zu einer rückwirkenden Änderung des tatsächlichen Sachverhaltes sondern zu einer anderen (von mehreren zulässigen) handels- bzw. strechtlichen Qualifikation.

Nach BFH I R 191/77 v. 9. 4. 81 (BStBl. S. 620) ist die nachträgliche Erhöhung von Wertansätzen eines zu Buchwerten in eine KapGes. eingebrachten Betriebsvermögens und die damit verbundene Änderung des Einbringungsvorganges in eine gewinnrealisierende Betriebsveräußerung keine Bilanzänderung sondern eine (unzulässige) rückwirkende Sachverhaltsgestaltung.

c) Abgrenzung zu Bestätigung und Umdeutung von Verträgen

692

Bestätigung von Verträgen: Keine unzulässig rückwirkende Gestaltung ist die bloß schriftliche Bestätigung eines bereits früher mündlich geschlossenen Vertrages (BFH I 116/60 U v. 25. 10. 60, BStBl. 1961 S. 94; *Dürschke*, FR 1961 S. 34). Es kommt nicht darauf an, „wann die Vereinbarungen förmlich niedergelegt worden sind, sondern wann sie getroffen worden und wann sie tatsächlich in den wesentlichen Grundzügen in Vollzug gesetzt worden sind“ (RFH v. 29. 6. 38, RStBl. S. 930). Die Abgrenzung zu rückwirkenden Vereinbarungen ist hier in erster Linie ein Beweisproblem, das vor allem bei Verträgen zwischen nahestehenden Personen Schwierigkeiten bereitet. „Mündlich geschlossenen Gesellschaftsverträgen unter Familienmitgliedern gegenüber ist, soweit es sich um die stl. Anerkennung handelt, besondere Vorsicht geboten. Auch kann eine Prüfung des Vertrags in der Richtung, ob derselbe estrechtlich anzuerkennen ist, nur vorgenommen werden, wenn alle Abmachungen, die dem Gesellschaftsvertrag wesentlich sind, bereits vorliegen und einigermaßen genau umschrieben sind“ (RFH v. 22. 10. 31, RStBl. 1932 S. 388). Außerdem müssen die Abmachungen bereits von der mündlichen Vereinbarung an tatsächlich durchgeführt worden sein (RFH v. 20. 11. 29, RStBl. 1930 S. 195). Weicht die spätere Vereinbarung von einer früher getroffenen Abrede in wesentlichen Punkten ab, dann liegt keine „Bestätigung“ der früheren Abrede vor (vgl. FG Düss.-/Köln v. 25. 2. 70, EDStZ S. 223 betreffend Übertragung eines Gesellschaftsanteils an einen Mitgesellschafter statt früher vereinbarten Austrittes eines Gesellschafters).

Umdeutung von Verträgen: Kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot liegt ferner in der Umdeutung von Verträgen, wenn diese dem wahren Willen der Beteiligten entspricht. Hat die schriftliche Niederlegung einer Vereinbarung den

wahren Willen der Beteiligten nicht zutreffend ausgedrückt, so bedeutet es keine unzulässige rückwirkende Vereinbarung, wenn die Beteiligten die schriftliche Formulierung dem gemeinsam Gewollten nachträglich anpassen, sofern die tatsächliche Durchführung bisher dem wahren Willen der Beteiligten entsprach. Das ergibt sich aus der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Ist-Zustandes.

693 d) Beendigung von Schwebezuständen

Keine unzulässige Rückbeziehung liegt vor, wenn in einer voll wirksamen Vereinbarung einzelne Elemente zunächst offen gelassen und erst nachträglich fixiert werden, sofern für diese Vorgehensweise vernünftige wirtschaftliche Gründe angeführt werden können. Die Grenze zur unzulässigen rückwirkenden Vereinbarung ist jedoch nicht leicht zu ziehen. Entscheidend muß sein, daß die ursprüngliche Vereinbarung wirksam ist, nur eine Detailfrage offenläßt und das Hinausschieben der Fixierung vernünftige wirtschaftliche Gründe hat.

Aus der Rspr.: BFH I R 178/69 v. 10. 3. 71 (BStBl. S. 566): Die Gesellschafter einer KapGes. können die betragsmäßige Bestimmung des von der Gesellschaft zu entrichtenden angemessenen Pachtzinses einem Sachverständigen überlassen, wenn die Betragsbestimmung nicht einfach ist, und zunächst nur ein vorläufiges Entgelt festlegen, das nach Fertigstellung des Gutachtens auch mit Wirkung für die Vergangenheit korrigiert wird. Die Grenzziehung zu einer nicht anerkannten Nachzahlung ist schwierig. BFH I 4–5/55 U v. 31. 7. 56 (BStBl. S. 288) und I R 116/66 v. 23. 9. 70 (BStBl. 1971 S. 64) nahmen bei nur wenig andersartigen Sachverhalten vGA an. – BFH I 33/60 S v. 2. 5. 61 (BStBl. S. 365 gegen FG Münster, EFG 1960 S. 145): Zahlen die verbleibenden Gesellschafter einem ausgeschiedenen Gesellschafter aufgrund einer späteren neuen Vereinbarung eine zusätzliche Abfindung, so liegt hierin ein neuer Vorfall, der nicht auf das Jahr des Ausscheidens zurückbezogen werden kann; einigen sie sich dagegen, wenn auch erst mehrere Jahre nach dem Ausscheiden, über die bis dahin ungewisse Höhe der Abfindung, so beeinflußt diese Vereinbarung die Höhe des im Jahr des Ausscheidens erzielten Veräußerungsgewinnes des Gesellschafters. – Nach BFH IV R 84/86 v. 23. 6. 88 (BStBl. 1989 S. 42) ist auch die nachträgliche Herabsetzung eines Kaufpreises für Betriebsveräußerung aufgrund von Einwendungen des Erwerbers bloß Beendigung eines Schwebezustandes: es könne keinen Unterschied machen, ob die Grundlagen für die Ermittlung des Gewinnes von vornherein unbestimmt waren oder die Regelung wegen Meinungsverschiedenheiten über den Vertragsinhalt erst später angegriffen wird.

694 e) Vergleich

Die stl. Auswirkungen von Vergleichen sind nicht einheitlich zu beurteilen. Soweit der Vergleich dazu dient, Streitigkeiten oder Ungewisheiten über das ursprüngliche Rechtsverhältnis zu beseitigen, wird der stl. maßgebende Sachverhalt nach hA nicht umgestaltet, sondern lediglich klargestellt. Der stl. Anerkennung ernsthafter gerichtlicher oder außergerichtlicher Vergleiche steht das Rückwirkungsverbot daher nicht entgegen (*Schmidt/Schmidt*, VIII. § 15 Anm. 72; vgl. auch BFH I R 234/74 v. 23. 4. 75, BStBl. S. 603: es handle sich idR nur um die richtige Feststellung eines unklaren Sachverhaltes, die durch Urteil erfolgt wäre, wenn die Parteien nicht einen Vergleich geschlossen hätten; ferner BFH I 209/60 U v. 13. 12. 61, BStBl. 1962 S. 85; IV 61/64 v. 14. 10. 66, BStBl. 1967 S. 175; IV 311/65 v. 7. 9. 72, BStBl. 1973 S. 11).

Differenzierend hingegen BFH IV R 10/83 v. 26. 7. 84 (BStBl. S. 786): Vergleiche hinsichtlich eines zurückliegenden laufenden Geschäftsvorfalles sind nach den

auch stl. zu beachtenden GoB erst in der auf den Vergleich folgenden Bilanz zu berücksichtigen. Vergleiche betreffend Veräußerungsgewinne beeinflussen hingegen rückwirkend die Höhe des Veräußerungsgewinnes (zust. *Theisen*, B 1989 S. 1639; *Dö*, StQ 1989 S. 161).

UE ist der differenzierenden Sicht zuzustimmen. Eine Rückbeziehung kommt jedoch auch bei Veräußerungsvorgängen nicht in Betracht, wenn die Ursache für den Vergleich erst im späteren Abschnitt liegt (zB Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Schuldners).

f) Genehmigung

695

Genehmigung ist die nachträgliche Zustimmung eines Dritten zu einem Rechtsgeschäft. Ist *privatrechtliche Genehmigung* vereinbart, so ist das Rechtsgeschäft bis zur Genehmigung schwebend unwirksam, die Beteiligten sind jedoch zunächst gebunden. Mit Genehmigung wird das Geschäft wirksam, und zwar grundsätzlich rückwirkend, bei Verweigerung wird das Geschäft rückwirkend unwirksam (*Palandt*, BGB, vor § 182). Die *behördliche Genehmigung* ist privatrechtlich gestaltender Verwaltungsakt, doch werden auf sie prinzipiell die Regeln der §§ 182 ff. BGB angewendet (Rückwirkung; *Palandt*, aaO § 182 Anm. 2).

In beiden Fällen liegt somit vor Genehmigung ex lege schwebende Unwirksamkeit vor, deren stl. Bedeutung fraglich ist.

Die Rechtsprechung ist schwankend. Nach BFH IV 389/62 v. 14. 7. 66 (BStBl. S. 641) wirkt die Versagung der preisbehördlichen Genehmigung eines Grundstückskaufvertrags nicht zurück (Berufung auf das Stichtagsprinzip); bis zur Versagung seien die Beteiligten gebunden; die Versagung rechtfertige keine Bilanzberichtigung. – FG Düss. v. 23. 10. 80 (EFG 1981 S. 170, rkr.): Die Genehmigung eines Kaufvertrages durch die Baugenehmigungsbehörde wird ertragsteuerlich in dem Zeitpunkt wirksam, den die Parteien vereinbart haben (im Streitfall rückwirkend). – BFH IV 136/63 v. 4. 7. 68 (BStBl. S. 671): Die stille Beteiligung des Kindes am väterlichen Unternehmen ist, auch wenn tatsächlich durchgeführt, stl. nicht anzuerkennen, wenn (solange) die Genehmigung des Vormundschaftsgerichtes nicht vorliegt (Begründung mit den allgemeinen Grundsätzen über die Anerkennung von Familienverträgen). – BFH I R 227/70 v. 8. 11. 72 (BStBl. 1973 S. 287): Die nachträgliche vormundschaftsgerichtliche Genehmigung wirkt auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zurück. „Hierin liegt keine strechtliche schädliche Rückwirkung, wenn die Beteiligten den durch die Genehmigung voll wirksamen Vertrag vollziehen. Denn die Genehmigung bewirkt den Eintritt des von den Vertragschließenden von vornherein gewollten rechtlichen Erfolges“ (zustimmend *Ebeling*, DStZ 1974 S. 359). – BFH IV R 49/68 v. 1. 2. 73 (BStBl. S. 307): „Strechtlich kann die nachträgliche vormundschaftsgerichtliche Genehmigung . . . jedenfalls dann erst von dem Zeitpunkt an berücksichtigt werden, in dem die Genehmigung ausgesprochen wird, wenn, wie im Streitfall, die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung nicht unverzüglich nach Abschluß des Vertrages beantragt und in einer dem gerichtlichen Geschäftsgang angemessenen Frist erteilt . . . wird (vgl. auch *Rosenau*, BB 1970 S. 793, 796).“ Die zivilrechtliche Rückwirkung müsse außer Betracht bleiben, weil erst vom Zeitpunkt der Genehmigung an tatsächlich alle Folgerungen aus dem bisher schwebend unwirksamen Vertrag gezogen werden können. – BFH IV R 150/76 v. 5. 3. 81 (BStBl. S. 435): Die nachträgliche Genehmigung eines Rechtsgeschäftes nach Erlangung der Volljährigkeit durch den Stpfl. selbst unterscheidet sich von der vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung in mehrfacher Hinsicht (wird ausgeführt); ob eine Rückwirkung dieser Genehmigung mit stl. Wirkung anzuerkennen wäre, wird

offengelassen. Voraussetzung wäre aber jedenfalls, daß die Genehmigung innerhalb einer kurzen Zeitspanne erteilt wird, so daß der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit nicht verletzt ist (im Streitfall bei sieben Monaten verneint), und daß für die Rückbeziehung betriebliche Gründe vorliegen und keine besonderen stl. Vorteile erstrebt werden. – FG Düss. v. 3. 3. 83 (EFG S. 602; abgelehnt von BFH VIII R 328/83 v. 11. 10. 88, BStBl. 1989 S. 762): Ein seit Beginn des Jahres tatsächlich durchgeführter Gesellschaftsvertrag, den die im Februar bestellten Pfleger für die mj. Kommanditisten im Mai genehmigen, könne estl. auf den 1. 1. rückbezogen werden, wenn die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts im Juni beantragt und im Herbst des folgenden Jahres erteilt werde. Entscheidend sei, daß die Genehmigung in angemessener Frist beantragt wird (wird hier für eine Frist von etwas über fünf Monaten bejaht) und Manipulationen ausgeschlossen sind. – BFH VIII R 75/79 v. 13. 5. 80 (BStBl. 1981 S. 297): Nießbrauchbestellung für ein mj. Kind könne weder durch einen Pfleger mit stl. Wirkung für die Vergangenheit genehmigt werden, noch sei die schwebende Unwirksamkeit im Hinblick auf § 5 Abs. 3 StAnpG (jetzt § 41 Abs. 1 AO 1977) ohne Bedeutung für die Besteuerung:

„Die Genehmigung der Nießbrauchbestellung durch einen noch zu bestellenden Pfleger würde zwar zivilrechtlich auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zurückwirken (§ 184 Abs. 1 BGB), strechtlich könnte eine Rückwirkung dagegen nicht anerkannt werden. Denn ebenso wie die zivilrechtliche Rückbeziehung eines Vertrages strechtlich grundsätzlich unbeachtlich ist, muß auch die zivilrechtliche Rückwirkung einer erst Jahre nach dem Vertragsabschluß herbeigeführten Genehmigung durch einen Pfleger für die Besteuerung außer Betracht bleiben, weil erst vom Zeitpunkt der Genehmigung an tatsächlich wie rechtlich alle Folgerungen aus dem bisher schwebend unwirksamen Vertrag gezogen werden können.“

FG Rhld.-Pf. v. 2. 10. 87 (EFG 1988 S. 232, nrkr.): Zinsen aus einem Darlehensvertrag, der (im März 1980) mit dem mj. Kind geschlossen wurde, sind erst für den Zeitraum abzugsfähig, der nach der Genehmigung durch das volljährig gewordene Kind liegt (Dez. 1982), auch wenn die Zinsen erst nach diesem Zeitpunkt bezahlt werden (kritische Besprechung von *Tiedtke*, DStR 1988 S. 664).

Stellungnahme: Die Judikatur ist uE inkonsequent. Gem. § 41 Abs. 1 AO ist bei unwirksamen Rechtsgeschäften das von den Parteien tatsächlich Durchgeführte von Bedeutung. Das muß auch (um so eher) bei schwebender Unwirksamkeit gelten. Wird ein Rechtsgeschäft bereits vor der erforderlichen Genehmigung tatsächlich in Vollzug gesetzt, ist estl. der im betreffenden VZ verwirklichte Sachverhalt entscheidend. Wird es erst nach Genehmigung erfüllt, sind erst dann die stl. Konsequenzen zu ziehen. Wird das Geschäft vor Genehmigung tatsächlich erfüllt oder hat bereits das Verpflichtungsgeschäft stl. Auswirkungen (was sich bei der Gewinnermittlung nach den GoB richtet) und wird die Genehmigung versagt, dann kommt es darauf an, ob das Geschäft trotzdem durchgeführt wird (Unbeachtlichkeit der Versagung, § 41 AO) oder ob Rückabwicklung erfolgt; im letzteren Fall wirkt die Versagung estl. nicht zurück, die Rückabwicklung ist im maßgebenden VZ zu berücksichtigen (vgl. Anm. 688). Diese Grundsätze müßten jedenfalls uneingeschränkt bei Vereinbarungen zwischen Fremden gelten. Soweit die Rspr. bei Verträgen zwischen Familienangehörigen zu anderen Ergebnissen kommt, kann sie sich nicht auf § 41 AO stützen, sondern lediglich auf die für Familienverträge entwickelten Anerkennungskriterien, speziell das Gebot einer vorherigen Vereinbarung, dem lediglich Beweisfunktion zukommt (s. Anm. 459).

g) Nichtigkeit, Anfechtung

696

Nichtigkeit und Anfechtbarkeit sind zivilrechtliche Mängel des Rechtsgeschäftes, die ihm von Anfang an anhaften. Setzen sich die Parteien über den zivilrechtlichen Mangel hinweg und führen sie das Geschäft durch, so ist dem auch stl. zu folgen (§ 41 Abs. 1 AO). Beseitigen sie die wirtschaftlichen Wirkungen, so wird zivilrechtlich mit Wirkung ex tunc der ursprüngliche Zustand wieder hergestellt.

Estrechtlich stellt sich die Frage, ob dies auch stl. rückwirkend zu berücksichtigen ist. Im Schrifttum wird dies wohl überwiegend bejaht (*Tipke/Kruse*, § 175 AO Tz. 14; *Benne*, BB 1980 S. 1846; *Beker*, aaO S. 67 Fn. 2; *Barth*, BB 1987 S. 1397).

Die Rechtsprechung ist wiederum nicht einheitlich. Nach RFH v. 8. 11. 33 (RStBl. S. 1226) ist bei Nichtigkeit oder erfolgreicher Anfechtung eines Veräußerungsgeschäftes die Einkommensbesteuerung des Veräußerungsgewinnes zu berücksichtigen. BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73 (BStBl. S. 593) will hingegen bei Nichtigkeit oder Anfechtung § 5 Abs. 5 StAnpG nicht anwenden. BFH IV R 43/80 v. 5. 5. 83 (BStBl. S. 631), VIII R 15/80 v. 2. 8. 83 (BStBl. S. 736) und VIII R 203/80 v. 30. 4. 85 (BFH/NV 1986 S. 21) lassen offen, ob eine Entnahme durch Anfechtung mit stl. Wirkung hätte rückgängig gemacht werden können. Vgl. ferner FG München v. 29. 2. 72 (EFG S. 458, rkr.): Verpflichtungen, die sich auf Grund einer Vertragsanfechtung wegen Irrtums ergeben, können nicht für Bilanzstichtage vor der Anfechtung berücksichtigt werden. – BFH IV R 84/86 v. 23. 6. 88 (BStBl. 1989 S. 41) nimmt bei Herabsetzung des Kaufpreises für einen Betrieb auf Grund eines Vergleiches bei gegebener Anfechtungsmöglichkeit Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO an.

Stellungnahme: § 41 Abs. 1 AO ist keine Rechtsgrundlage für die Annahme einer stl. Rückwirkung. Die Vorschrift ist unbestimmt gehalten. Ob die Berufung auf die Nichtigkeit, die Anfechtung und die damit einhergehende Rückabwicklung stl. ex nunc oder ex tunc wirken, ist § 41 Abs. 1 AO gerade nicht zu entnehmen (s. oben Anm. 688). Auch ist aus dem EStG kein allgemeiner Grundsatz zu folgern, daß Rückwirkung mit dinglicher Wirkung stärker ist als der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung. Die stl. Wirkungen der wegen Nichtigkeit oder Anfechtung rückabgewickelten Geschäfte sind allein aus dem EStG abzuleiten. Dieses läßt stl. Rückwirkung am ehesten bei Veräußerungsgeschäften iSd. §§ 16, 17 und 23 zu, weil hier eine stichtagsbezogene Gewinnermittlung angeordnet wird, die möglicherweise stärker ist als der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (vgl. auch Anm. 688).

h) Rücktritt vom Vertrag, Wandlung, Minderung

697

Der Rücktritt vom Vertrag auf Grund Gesetzes oder Vertrages beseitigt nach der älteren Zivilrechtsauffassung (RGZ 50, 266) das Vertragsverhältnis rückwirkend. Nach neuerer Zivilrechtslehre wandelt er den Vertrag in ein Abwicklungsverhältnis um, in dem sich die Parteien so zu stellen haben, als sei der Vertrag rückwirkend beseitigt worden (*Palandt*, BGB, Einf. 1 vor § 346).

Dem Rücktritt nahe steht die Wandlung und Minderung bei einem Kauf- oder Werkvertrag. Sie erfaßt Fälle, in denen die Sache oder das Werk bereits zur Zeit des Vertragsschlusses mangelhaft war oder noch vor Gefahrenübergang mangelhaft geworden ist. Dies gibt dem Berechtigten Ansprüche auf Rückabwicklung oder Kaufpreisherabsetzung (§§ 462, 634 BGB). Beide Fälle betreffen Umstände, die schon vor Erfüllung bestanden haben.

Die Literatur neigt dazu, allen diesen Fällen stl. Rückwirkung beizumessen (*Beker*, aaO S. 76; *Krab*, Inf. 1968 S. 145, 150; *Barandt*, aaO [1985] S. 37; vgl. auch *Schmidt/Schmidt*, VIII. § 16 Anm. 59 für Betriebsveräußerung).

Die Rechtsprechung des BFH hat bisher die estl. Wirksamkeit eines Rücktritts verneint. BFH IV R 80/67 v. 17. 8. 67 (BStBl. 1968 S. 93): Gibt ein Stpfl. einen entgeltlich erworbenen Gewerbebetrieb wegen Unwirksamkeit des Erwerbsvorganges an den Veräußerer zurück, so führt das idR nicht zur Berichtigung der EStVeranlagung; der Stpfl. sei in der Zwischenzeit Gewerbetreibender gewesen und hätte die Gewinne für sich bezogen. BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73 (BStBl. S. 593) stellt den Rücktritt der Nichtigkeit und Anfechtung gleich und verneint in allen Fällen die Anwendbarkeit von § 5 Abs. 5 StAnpG (§ 175 AO), weil das estl. Rückwirkungsverbot stärker sei. Der Unterscheidung, ob es sich um ein erst nach Vollzug des Vertrages eingetretenes oder schon im Verhältnis der Vertragspartner begründetes Ereignis handelt, wird ausdrücklich keine Bedeutung beigemessen.

Hingegen anerkannte die Rspr. des RFH die stl. Rückwirkung der Wandlung und der Kaufpreisminderung: RFH v. 8. 11. 33 (RStBl. S. 1226); v. 29. 4. 36 (RStBl. S. 678).

UE gilt auch hier, daß die estl. Folgerungen aus dem Rücktritt bzw. der Wandlung oder Minderung in dem VZ zu berücksichtigen sind, in dem diese Ereignisse eintreten; eine Rückwirkung auf die früheren VZ ist nicht anzunehmen. Ausnahmen dürften bei Veräußerungsgeschäften zu machen sein (vgl. Anm. 688 sowie § 16 Anm. 194).

698 i) Bedingungen

Die einem Rechtsgeschäft beigefügte aufschiebende Bedingung macht die Wirkung des Rechtsgeschäftes vom Eintritt eines künftigen ungewissen Ereignisses abhängig. Die stl. maßgebende wirtschaftliche Wirkung des Rechtsgeschäfts tritt somit erst mit Bedingungseintritt ein; ein Fall rückwirkender Sachverhaltsgestaltung liegt nicht vor. Hat das aufschiebend bedingte Rechtsgeschäft stl. bedeutsame Vorwirkungen (zB drohende Belastungen), so sind diese in dem VZ zu berücksichtigen, in dem das maßgebende Ereignis eingetreten ist (zB durch Rückstellungsbildung).

Die auflösende Bedingung macht den Wegfall der Wirkungen des Rechtsgeschäftes vom Eintritt eines künftigen ungewissen Ereignisses abhängig. Tritt das Ereignis ein, so enden die Wirkungen des Rechtsgeschäftes mit diesem Zeitpunkt und es tritt der frühere Rechtszustand wieder ein (§ 158 BGB). Bis dahin sind die wirtschaftlichen Wirkungen des Rechtsgeschäftes auch estl. maßgebend. Fraglich sind die stl. Folgen, wenn die Parteien eine Rückwirkung des bedingten Ereignisses vereinbaren (§ 159 BGB). Eine solche Vereinbarung hat keine rückwirkende Kraft, sie macht das Geschäft nicht unwirksam, sondern hat nur schuldrechtliche Bedeutung (*Palandt*, BGB, § 159).

Für die estl. Beurteilung ist von Bedeutung, daß bei der auflösenden Bedingung der von den Parteien gewollte Sachverhalt zunächst verwirklicht wird. Dabei hat es zu bleiben, solange die Bedingung nicht eingetreten ist. Wird auf Grund des Bedingungseintrittes das Geschäft rückabgewickelt, so hat dies lediglich in dem (ab dem) VZ Bedeutung, in dem die Bedingung eingetreten ist. Die schuldrechtliche Rückbeziehung hat keine Bedeutung.

GIA *Beker*, aaO S. 67, der jedoch eine Ausnahme für Veräußerungsgewinne machen will; aA *Kühn|Kutter|Hofmann*, AO 1977, S. 124 unter Hinweis auf § 5 Abs. 2, § 7 Abs. 2 BewG, jedoch ohne Begründung für die Erstreckung auf laufend veranlagte Steuern; für Rückwirkung auch *Tipke|Kruse*, § 41 AO Tz. 16 und 19, im Widerspruch zu den Ausführungen in § 175 AO Tz. 10, wo den estl. Regelungen über die Gewinnermittlung Vorrang beigemessen wird, sowie FG Düss. v. 22. 10. 87 (EFG 1988 S. 307, nrkr.).

j) Nachträgliche Leistungsentgelte, Nachzahlungsverbot

Werden im Rahmen eines zweiseitigen, entgeltlichen Rechtsgeschäftes die ursprünglich vereinbarten Leistungsentgelte mit rückwirkender Kraft erhöht, so sind derartige Vereinbarungen zwischen Fremden im allgemeinen anzuerkennen. Die stl. relevante Geldleistung bzw. die Zusage wird in der Gegenwart vorgenommen; es kommt nicht zu einer Wiederauflösung früherer Veranlagungen sondern zur Berücksichtigung als Betriebsausgaben/Werbungskosten (allenfalls zur Rückstellungsbildung) im VZ der Leistung (Zusage). Das gilt nach der Rspr. auch für Gehaltsnachzahlungen an Kinder, die auf verständigen wirtschaftlichen Gründen beruhen (BFH IV 303/58 S. v. 8. 2. 62, BStBl. S. 412; FG Nürnberg v. 27. 4. 64, EFG S. 588, rkr.).

Die Anerkennung von Nachzahlungen als Betriebsausgaben wird von der Rspr. aber dort verweigert, wo das Gebot klarer und eindeutiger Gestaltung von Rechtsverhältnissen eine vorherige Vereinbarung von Leistung und Gegenleistung erforderlich gemacht hätte. In diesen Fällen sieht die Rspr. in Nachzahlungen eine Manipulationsmöglichkeit, die ausgeschlossen werden soll. Das Nachzahlungsverbot, das damit insbes. Verträge zwischen nahen Angehörigen bzw. zwischen KapGes. und ihren beherrschenden Gesellschaftern betrifft, beruht somit nicht auf einem Verbot rückwirkender Sachverhaltensgestaltung sondern auf den für solche Vereinbarungen von der Rspr. entwickelten Klarheitserfordernissen (vgl. Anm. 459 u. 695).

Einzelheiten zum Nachzahlungsverbot speziell bei Kapitalgesellschaften s. § 4 Anm. 34 g. Zur Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen s. § 4 EStG Anm. 34 g u. § 6 KStG aF. Anm. 241, 244.

Über Rückgängigmachung von Entnahmen s. § 4 Anm. 44–44 e.

Über rückwirkende Einbringung von Betrieben s. § 20 UmwStG Anm. 49.

Zur Rückwirkung von Bausparverträgen s. § 10 Anm. 154.

Zum rückwirkenden Gesellschaftereintritt s. § 16 Anm. 310.

Zum Einfluß späterer Änderungen bei Betriebsveräußerung s. § 16 Anm. 192 ff.

Zum rückwirkenden Gesellschaftsvertrag und zur rückwirkenden Änderung der Gewinnverteilung bei Personengesellschaften s. § 15 Anm. 27 d.

Zur Rückgängigmachung von Einnahmen und Ausgaben s. § 11 Anm. 31 und 61.

Einstweilen frei.

700–709

III. Steuerklauseln

Schrifttum: *Matthies*, Satzungswidrige verdeckte Gewinnausschüttungen, B 1962 S. 1093 f.; *Mittelbach*, Rückgängigmachung von Geschäftsvorfällen, DStR 1962/63 S. 133; *Eblers*, Rückstellungen als bilanzierte StKlauseln, BB 1962 S. 1426; *Heuer*, Auflösend bedingte StSchulden aus verdeckten Gewinnausschüttungen, B 1962 S. 649; *Böttcher*, Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StJb. 1962/63 S. 73; *Genschmer*, Grenzen privatrechtlicher Einflußnahme auf stl. Tatbestände, zugleich zur Zulässigkeit sog. „StKlauseln“, B 1963 S. 1585; *Meilicke*, Die StÜbernahmeklausel, BB 1963 S. 1307; *Merkel*, Bemerkenswerte Entscheidungen auf dem Gebiet der ESt. und GewSt. im Jahre 1962, StuW 1963 Sp. 437; *Felix*, Schutz vor nachteiligen Rechtsfolgen aus der Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, GmbHR 1963 S. 10; *Henninger*, Zum Anwendungsbereich von Satzungsklauseln, B 1963 S. 1374; *Mutze*, StKlauseln, FR 1964 S. 37; *Henninger*, Zur Behandlung von Satzungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, GmbHR 1965 S. 178; *Böttcher/Beinert*, StKlauseln in der Satzung, B 1966 S. 87; *Klemm*, Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch StKlauseln?, B 1966 S. 1624; *Grass*, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften durch Steuer- und Satzungsklauseln, StuW 1967 Sp. 449; *Henninger*, Zur Anerkennung von Steuer- und Satzungsklauseln, B 1967 S. 570; *Kottke*, Abschn. 41 Abs. 3 EStR als Präzedenzfall für die Anerkennung von StKlauseln?, DStR 1967 S. 446; *Beckmann*, Die Satzungsklausel gegen verdeckte Gewinnausschüttungen,

BB 1967 S. 532; *Schwardt*, Anerkennung von StKlauseln, B 1967 S. 139; *Theis*, Stl. Satzungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, GmbHR 1967 S. 148; *Mittelbach*, StAuskünfte und StKlauseln, Berlin 1967; *Tipke*, StKlauseln, NJW 1968 S. 865; *Theis*, StKlauseln und Satzungsklauseln, AG 1968 S. 48; *Inst. FuSt.*, StKlauseln, Heft 105 Bonn 1968; *Kaysers*, Zulässigkeit und Auswirkungen von StKlauseln und Satzungsklauseln, Wprg. 1968 S. 481; *Littmann*, Steuer- und Satzungsklauseln. Bedeutung und Wirksamkeit, Inf. 1969 S. 505; *Birkholz*, Die verdeckte Gewinnausschüttung und die Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag, FR 1969 S. 284; *Beker*, Hinfällige Rechtsgeschäfte im StRecht, München 1969; *Tipke*, Zur Reform der Reichsabgabenordnung, FR 1970 S. 261; *Flume*, Die StKlausel und die stl. Kautelarjurisprudenz, B 1970 S. 77; *Koch*, Reform der Abgabenordnung, BB 1970 S. 361; *Nolte*, Zur Problematik der „StKlauseln“, B 1970 S. 507; *Gaffron*, StKlauseln als Gestaltungsmittel, B 1971 S. 297; *ders.*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Satzungsklauseln im Handels- und Steuerrecht, GmbHR 1971 S. 38; *Nolte*, StKlauseln: Zum Vorschlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer u. a., B 1971 S. 1450; *Weißborn*, Steuer- und Satzungsklauseln de lege lata – de lege ferenda, BB 1971 S. 1317; *Paulick*, in Festgabe für K. Barth, Stuttgart 1971 S. 347; *Mittelbach*, Bedeutung und Wirksamkeit von Satzungsklauseln, Inf. 1972 S. 193; *Maassen*, Zum Ringen um die Anerkennung von StKlauseln, FR 1972 S. 78; *Kottke*, Steuer- und Satzungsklauseln, BB 1972 S. 159; *Hellmuth*, Die Zulässigkeit und die Wirkungen von StKlauseln und Satzungsklauseln, Diss. Münster 1972; *Stoll*, Das StSchuldverhältnis, Wien 1972 S. 43; *Wiebe*, StKlausel und Satzungsklausel, Diss. Münster 1972; *Hundertmark/Hermis*, Handelsrechtliche Zulässigkeit von Bilanzberichtigungen auf Grund von StKlauseln, BB 1973 S. 1051; *Furkel*, Zur Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen, BB 1973 S. 1541; *Dopfer*, Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen nach Handels- und Steuerrecht, JbFStR 1973/74 S. 142; *Ranft*, Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen, GmbHR 1974 S. 13; *Flick*, StKlauseln, StKongrRep. 1974 S. 429; *Sauer*, StKlauseln – Institutiones iuris tributarii, StuW 1975 S. 19; *Ebeling*, Gestaltungsfragen bei Personengesellschaften einschließlich GmbH & Co im Lichte der neueren BGH- und BFH-Rechtsprechung, JbFStR 1976/77 S. 175; *Blencke*, Gestaltungsfreiheit im StRecht und ihre Grenzen, Herne/Berlin 1979; *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach neuem KStRecht, BB 1979 S. 57; *Lagemann*, Die StKlausel, Diss. Giessen 1979; *Meyer-Arndt*, Probleme der StKlauseln, JbFStR 1979/80 S. 297; *Schmidt*, Korreferat hierzu, ebendort S. 314; *Theisen*, StKlauseln im Gesellschaftsvertrag der GmbH, GmbHR 1980 S. 132, 182; *Raupach*, Die GmbH-Satzung nach der KStReform, in: *H. M. Schmidt*, Pro GmbH, Köln 1980 S. 205; *Niemann*, StKlauseln nach dem Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977 und des KStG 1977, Inst. FuSt. Brief 209, Bonn 1981; *Kottke*, StKlauseln und Satzungsklauseln – eine Bestandsaufnahme nach neuem Recht, Inf. 1982 S. 224; *Pezzer*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im KStRecht, Köln 1986 S. 195; *Zenthöfer*, StKlauseln und Satzungsklauseln – eine Zwischenbilanz, DStZ 1987 S. 185, 217, 273.

Schrifttum speziell zur Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen s. ferner § 4 Anm. 34.

710 1. Überblick

Unter StKlausel versteht man die einem Rechtsgeschäft beigelegte Bestimmung, wonach das Rechtsgeschäft als nicht oder anders abgeschlossen gelten soll, wenn es nicht die von den Parteien vorausgesetzte stl. Beurteilung durch die Finanzbehörde erfährt. Ihr Ziel ist auf rückwirkende Sachverhaltsgestaltung gerichtet, die Rückwirkung wird jedoch bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes vereinbart.

Das Bedürfnis nach StKlauseln ergibt sich einerseits aus der praktischen Bedeutung der stl. Folgewirkungen für die Sachverhaltsgestaltung, andererseits aus der Unübersichtlichkeit der stl. Rechtslage in subjektiver und/oder objektiver Hinsicht. Auskünfte und Zusagen der FinVerw. sind nach bisheriger Erfahrung kein vollwertiger Ersatz für StKlauseln (*Niemann*, aaO S. 3; *Zenthöfer*, aaO S. 314). – Das Bedürfnis nach vorsorglicher StKlausel wird gelegentlich auch mit dem

Verbot rückwirkender Sachverhaltensgestaltung begründet; indessen stellt sich gerade die Frage, inwieweit StKlauseln selbst gegen das Rückwirkungsverbot verstoßen.

Über Rechtsnatur und Rechtswirkungen von StKlauseln besteht bis heute keine Einigkeit. In der Literatur stehen entschiedene Verfechter einer möglichst umfassenden Anerkennung von StKlauseln entschiedenen Gegnern gegenüber. Die nicht sehr umfangreiche Rspr. ist zurückhaltend bis ablehnend.

In der AO 1977 ist eine Regelung unterblieben, obwohl sie im Schrifttum mehrfach gefordert worden war (*Beker*, aaO S. 12; *Lohmeyer*, DStZ 1970 S. 365; *Tipke*, FR 1970 S. 261). Der Gesetzgeber ging davon aus,

„daß die Vorschriften über die Behandlung unwirksamer Rechtsgeschäfte . . . der Rspr. ermöglichen, die Probleme der StKlauseln, die in der Literatur als Bedingungen im Sinn der §§ 158, 159 BGB, aber auch als unechte Gegenwartsbedingungen angesehen werden, einer angemessenen Lösung zuzuführen. Angesichts der noch vielfach unterschiedlichen Auffassungen jedenfalls wäre es verfrüht, diese in der Entwicklung befindliche Frage durch eine gesetzliche Lösung festzuschreiben, zumal eine wirklich zwingende Notwendigkeit für eine derartige Regelung nicht erkennbar ist. Es sollte im übrigen abgewartet werden, wie die verdeckten Gewinnausschüttungen zukünftig zu behandeln sein werden, für die die StKlauseln besondere Bedeutung erlangt haben“ (BTDrucks. 7/79 S. 95).

Andererseits weist die Begründung zum RegE darauf hin, daß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO auch in den Fällen stl. wirksamer StKlauseln anwendbar sein werde, setzt also solche Fälle voraus.

Besondere Bedeutung haben StKlauseln zur Abwehr (Rückgängigmachung) von verdeckten Gewinnausschüttungen erhalten. Hierzu § 4 Anm. 34 g.

2. Arten

711

Herkömmlich werden verschiedene Arten von StKlauseln unterschieden (*Schmidt*, JbFStR 1979/80 S. 315 ff.; *Niemann*, aaO; *Theisen*, aaO; *Zenthöfer*, aaO S. 319 ff.; *Hübschmann|Hepp|Spitaler*, § 175 AO Anm. 19 ff.):

- ▷ *Negative und positive StKlausel*: Nach der negativen StKlausel soll das ganze Rechtsgeschäft hinfällig sein, wenn die Finanzbehörde nicht der stl. Beurteilung der Beteiligten folgt. Nach der positiven StKlausel hat die abschlägige stl. Beurteilung durch die Finanzbehörde eine Anpassung des Vertrages an die stl. Beurteilung der Finanzbehörde zur Konsequenz.
- ▷ *Vertrags- und Satzungsklausel*: Erstere ist Bestandteil eines einzelnen Vertrages, letztere Bestandteil eines Gesellschaftsvertrages (einer KapGes.) und damit von genereller Wirkung für alle betroffenen Rechtsgeschäfte.

Schmidt, aaO bezeichnet rechtsgeschäftliche und Satzungsklauseln als *StKlauseln im engeren Sinn*. Als *StKlauseln im weiteren Sinn* bezeichnet er die mit einem Realakt verbundene Erklärung, daß die stl. Wirkung des Realaktes von einer bestimmten Beurteilung durch die Behörde abhängen soll.

Nach der Form werden ferner *ausdrückliche* und *stillschweigende StKlauseln*, nach dem Zeitpunkt der Vereinbarung *vorherige* und *nachträgliche StKlauseln* unterschieden.

3. Rechtsnatur

712

StKlauseln sind Nebenbestimmungen eines zivilrechtlichen Rechtsgeschäftes, sie sind daher notwendigerweise zivilrechtlicher Natur, wenn auch stl. motiviert. Für eine Einordnung als stl. Rechtsinstitut besteht keine überzeugende Rechtfertigung und kein Bedürfnis (aA *Sauer*, StuW 1975 S. 19, 24).

Zivilrechtlich handelt es sich bei StKlauseln regelmäßig um Bedingungen. Die Zivilrechtsdogmatik unterscheidet die echte Bedingung, die die Wirkung eines Rechtsgeschäftes von einem künftigen ungewissen Ereignis abhängig macht, von der unechten (Gegenwarts- oder Vergangenheits-)Bedingung, die die Rechtswirkungen von einem gegenwärtig schon eingetretenen, somit objektiv existenten, den Parteien jedoch subjektiv unbekanntem Ereignis abhängig macht.

- ▷ *Die echte Bedingung ist aufschiebend*, wenn der Eintritt des ungewissen Ereignisses den Beginn der Wirksamkeit bestimmt, sie ist *auflösend*, wenn mit Eintritt des Ereignisses die Wirkung eines Rechtsgeschäftes endet. Der Bedingungseintritt wirkt *ex nunc*; die Parteien können zivilrechtlich zwar eine Rückbeziehung vereinbaren, eine solche Vereinbarung hat jedoch nur schuldrechtliche Wirkung (§ 159 BGB).
- ▷ *Die unechte Gegenwartsbedingung* hingegen bewirkt keinen Schwebestand; der Rechtszustand steht bereits objektiv fest. Die Beseitigung der objektiven Unsicherheit hat nur klarstellende (rückwirkende) Bedeutung.

Regelmäßig wird bei StKlauseln eine auflösende Bedingung vorliegen: das Rechtsgeschäft soll zunächst erfüllt und ab dem Zeitpunkt der ungünstigen stl. Beurteilung durch die Behörde rückabgewickelt werden.

Ob StKlauseln echte oder unechte (Gegenwarts-)Bedingungen darstellen, ist strittig. Echte Bedingungen liegen jedenfalls vor, wenn die Wirksamkeit des Geschäftes nicht nur von der am Abschlusstag bestehenden objektiven Rechtslage, sondern (zusätzlich) von künftigen ungewissen Ereignissen abhängig gemacht wird.

Schrifttum: Soweit die StKlausel lediglich auf die gegenwärtige Rechtslage abstellt, nahm die ältere Literatur eine echte Bedingung an; die Entscheidung der Finanzbehörde wurde als künftiges ungewisses Ereignis betrachtet.

Heuer, B 1962 S. 650; *Mittelbach*, DStR 1962/63 S. 138; *Henninger*, B 1963 S. 1374; *Mutze*, FR 1964 S. 37; *Kottke*, DStR 1967 S. 446; *Flume*, B 1970 S. 78.

Eine seit etwa 1967 im Vordringen begriffene und heute wohl hM sieht hingegen in den StKlauseln unechte Gegenwartsbedingungen, weil die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes nicht von einem künftigen ungewissen Ereignis abhängig sei, sondern von der lediglich subjektiv unbekanntem, aber objektiv bestehenden gegenwärtigen Rechtslage. Die Behörde habe auf den Sachverhalt jene Rechtsvorschriften anzuwenden, die im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestandes gelten. Ein Beurteilungsspielraum (Ermessen) sei regelmäßig nicht gegeben. Es handle sich bei der behördlichen Entscheidung nur um die nachträgliche Feststellung der objektiven Rechtslage zum Zeitpunkt der Sachverhaltsrealisierung.

Beckmann, BB 1967 S. 532; *Tipke*, NJW 1968 S. 867; *Beker*, aaO S. 102 mit ausf. Begründung; *Gajffron*, B 1971 S. 298f.; *Sauer*, StuW 1975 S. 23; *Theisen*, GmbHR 1980 S. 137f.; *Tipke|Krusse*, § 41 AO Tz. 22; § 175 AO Tz. 15; *Tipke|Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 138.

Stellungnahme: Die jüngere Auffassung ist uE bedenklich. Die moderne Methodenlehre betrachtet die richterliche Entscheidung noch als Teil des Rechtserzeugungsprozesses, der nicht nur kognitive, sondern auch volitive Elemente enthält (vgl. hierzu Anm. 630 und Anm. 641; ferner *Tipke|Krusse*, § 4 AO Tz. 43). Rechtsanwendung ist nicht Subsumtion eines Sachverhaltes unter einen klar vorgegebenen Tatbestand, sondern beinhaltet – auch wenn kein Ermessen eingeräumt ist – Beurteilungsspielräume; oft ist eine Mehrzahl von Lösungen vertretbar. Das BVerfG verlangt vom Richter bewertendes Erkennen von Wertvorstellungen, „der auch willenhafte Elemente nicht fehlen“ (BVerfGE 34 S. 269, 287). Vgl. auch BFH IV 352/62 U v. 27. 5. 64 (BStBl. S. 478), wonach der (günstige) Ausgang eines Prozesses zwischen Bilanzstichtag und Bilanzzerstellung nicht ein zum Bilanzstichtag zu berücksichtigender wertaufhellender Umstand, sondern ein dem neuen Wirtschaftsjahr zuzuordnendes Ereignis ist, eine Entscheidung,

die nur verständlich ist, wenn man dem richterlichen Urteil rechtsgestaltende Funktion zubilligt. Dazu kommt: Die StKlausel betrifft zunächst die zivilrechtliche Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes, somit wäre im Streitfall durch den Zivilrichter zu entscheiden, ob nun das Rechtsgeschäft wirksam ist oder nicht. Der Zivilrichter hätte vorerst die stl. Situation zu klären, die Gegenstand der StKlausel ist. Man stelle sich vor, der Zivilrichter komme zum Ergebnis, die stl. Situation entspreche nicht den Vorstellungen der Parteien, das Rechtsgeschäft sei unwirksam, die Finanzbehörde hingegen würdige im gleichzeitig abgelaufenen Verfahren den Vorgang im Sinn der Vorstellungen der Parteien. Hier zeigt sich, daß es den Parteien in Wahrheit nicht um die Klärung der objektiven Rechtslage zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses geht, sondern ausschließlich um die *künftige Beurteilung* der Situation durch die *Finanzbehörde*. Diese ist aber ein künftiges ungewisses Ereignis. All dies spricht für eine echte Bedingung.

4. Rechtswirkungen

713

Auch über die Rechtswirkungen von StKlauseln gehen die Meinungen auseinander.

Steuerklauseln bei Realakten: Weitgehend unstrittig ist, daß StKlauseln im Zusammenhang mit stl. relevanten Realakten unbeachtlich sind: auch durch eine StKlausel kann ein reales Geschehen, das tatbestandswirksam war, nicht ungeschehen gemacht werden (*Theisen*, aaO S. 139 f.; *Tipke/Krusse*, § 41 AO Tz. 22; *Hellmuth*, aaO S. 352 ff.; skeptisch *Sauer*, *StuW* 1975 S. 27).

Aufschiebende Steuerklauseln: Ebenso besteht Einigkeit, daß StKlauseln, die als aufschiebende Bedingung formuliert sind, regelmäßig keine Wirkung haben können: Soll ein Geschäft erst ab dem Zeitpunkt einer positiven Entscheidung der Behörde über die stl. Folgen wirksam werden, so besteht für die Behörde, da ein Tatbestand noch nicht erfüllt ist, idR kein Anlaß zur Entscheidung. Anderes gilt nur, wenn das Rechtsgeschäft ausnahmsweise vor seinem Vollzug stl. Auswirkungen hat. Das wäre der Fall, wenn die unter aufschiebender Bedingung erfolgte Verpflichtung Anlaß zu einer Rückstellungsbildung ist.

Beispiel:

Eine Kapitalgesellschaft sagt dem Gesellschafter erhöhte Geschäftsführerbezüge zu für den Fall, daß das FA darin keine vGA sieht, und bildet eine entsprechende Rückstellung. Beanstandet das FA rechtskräftig die stl. Zulässigkeit der Rückstellung, so tritt die Bedingung, von der die Rechtsfolgen des Rechtsgeschäfts abhängig sind, nicht ein. Die stl. Folgen aus der Entscheidung des FA sind erst in dem Wirtschaftsjahr zu ziehen, in dem die Entscheidung erfolgte.

Auflösende Steuerklauseln: Im übrigen sind die Auffassungen über die Rechtswirkung von auflösenden StKlauseln gespalten.

► *Die Rechtsprechung* ist unergiebig und vermeidet bisher weitgehend Festlegungen.

BFH IV 352/59 U v. 24. 8. 61 (BStBl. 1962 S. 112): Verkauf eines Schiffes wurde unter der auflösenden Bedingung vorgenommen, daß der Verkauf ungültig sein und rückabgewickelt werden sollte, wenn das zuständige Finanzamt nicht binnen einer Frist von 7 Monaten bestätigt, daß es sich um eine (tarifbegünstigte) Teilbetriebsveräußerung handelt. BFH aaO anerkennt die Rückabwicklung mit stl. Wirkung, nachdem das FA innerhalb der Frist nicht entschieden hatte. Den Stpfl. müsse „die Möglichkeit gegeben sein, die endgültige Wirksamkeit von Verträgen von deren für sie zunächst unübersehbarer oder jedenfalls ungewisser stl. Auswirkung bzw. Behandlung abhängig zu machen“.

Die Entscheidung stützt sich jedoch nicht auf § 5 Abs. 5, sondern auf § 4 StAnpG, der nicht den bedingten Sachverhalt, sondern die bedingte StSchuld' regelte (kritisch auch *Beker*, aaO S. 106 f.; *Tipke*, NJW 1968 S. 867; *Theisen*, GmbHR 1980 S. 142; *Littmann*, XIII. § 2 Anm. 133). – BFH I 310/62 v. 30. 11. 66 (BStBl. 1967 S. 152) verweist lediglich darauf, daß das Schrifttum für die Rückgängigmachung von vGA Satzungsklauseln fordere. – BFH I R 116/66 v. 23. 9. 70 (BStBl. 1971 S. 64) erwähnt, daß auch eine wirksame StKlausel im Zusammenhang mit vGA keine Wirkung auf die Höhe des Einkommens gehabt hätte.

BFH IV R 30/71 v. 14. 8. 75 (BStBl. 1976 S. 88 betreffend vGA) erklärt wieder, es bestehe keine Notwendigkeit, sich grundsätzlich mit StKlauseln auseinanderzusetzen, weil die Grundsätze über Bilanzberichtigung und Bilanzänderung der gewünschten Wirkung der StKlausel jedenfalls entgegenstünden (kritisch dazu *Meyer-Arndt*, aaO; *Zenthöfer*, DStZ 1987 S. 221).

Nach BFH I R 266/81 v. 23. 5. 84 (BStBl. S. 723, bestätigt durch BFH I R 37/82 v. 30. 1. 85, BStBl. S. 345) widerspricht eine nachträgliche Aktivierung von Ansprüchen auf Rückgewähr von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Änderung der Handelsbilanz auf Grund einer Satzungsklausel den GoB, da (wenn) dieser Anspruch im Jahr der Gewährung der vGA noch nicht hinreichend konkretisiert ist (hierzu *Zenthöfer*, DStZ 1987 S. 221 f.).

FG Bad.-Württ. v. 25. 6. 70 (EFG S. 520, rkr.) erklärt eine (positive) StKlausel für unwirksam, die allein dazu diene, die stl. Folgen von Rechtsgeschäften zu regulieren (womit definitionsgemäß alle StKlauseln betroffen sind). – Ähnlich schon FG Düss. v. 13. 3. 63 (EFG S. 454, rkr.); keine Anerkennung einer StKlausel zur Vermeidung einer vGA bei Lizenzzahlungen. Nds. FG lehnt in der Entscheidung v. 19. 11. 70 (GmbHR 1972 S. 79) mit ausführlicher Begründung die Anerkennung einer StKlausel ab. Das Gericht stützt sich auf den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit. Der einmal realisierte Sachverhalt, der den Tatbestand verwirklicht habe, könne nicht mit stl. Wirkung rückwirkend ungeschehen gemacht werden. – FG Düss. v. 22. 10. 87 (EFG 1988 S. 307, nrkr.) hält hingegen StKlauseln für grundsätzlich zulässig und beachtlich. Unabhängig von ihrer Rechtsnatur sei § 41 Abs. 1 Satz 1 AO anzuwenden.

Die Finanzverwaltung hat in Erlassen zur Bedeutung von StKlauseln im Fall von vGA Stellung genommen (BdF v. 6. 8. 81, BStBl. I S. 599 u. v. 23. 4. 85, B S. 1437; Abschn. 31 Abs. 8 KStR; vgl. auch § 4 Anm. 34 u. 34l).

Die Literatur ist gespalten: Die Mehrzahl der Autoren spricht sich für die Wirksamkeit von rechtsgeschäftlichen StKlauseln aus, soweit sie nicht bloß Realakte betreffen. Die Begründungen und die Argumentationstiefe schwanken; Einschränkungen werden in unterschiedlichem Ausmaß gemacht. Insbes. wird zT unterschieden, ob es sich bei StKlauseln um unechte Gegenwartsbedingungen oder um echte auflösende Bedingungen handelt.

Hierher zählen: *Tipke/Kruse*, § 41 AO Tz. 21 ff.; *Meyer-Arndt*, JbFStR 1979/80 S. 297 ff., 307; *Hellmuth*, aaO S. 144 ff.; *Ehlers*, BB 1962 S. 1426; *Mittelbach*, DStR 1962/63 S. 133; *Mutze*, FR 1964 S. 37; *Böttcher*, StJb. 1962/63 S. 73; *Beckmann*, BB 1967 S. 532; *Felix*, GmbHR 1963 S. 10; *Gruß*, Inf. 1968 S. 79; *Heuer*, B 1962 S. 649 ff.; *Kottke*, DStR 1967 S. 446; *Flume*, B 1970 S. 77; *Gaffron*, B 1971 S. 297; *Maaßen*, FR 1972 S. 78 ff.; *Nolte*, B 1980 S. 1364; *Theisen*, GmbHR 1980 S. 132; *Niemann*, Inst. FuSt. Nr. 109; *Kottke*, Inf. 1982 S. 224; *Sauer*, StuW 1975 S. 19 ff.; *Zenthöfer*, aaO; wohl auch *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 138; *Woerner/Grube*, Die Aufhebung und Änderung von StVerwaltungsakten, 7. Aufl. Stuttgart 1983 S. 123; *Pezzer*, aaO S. 196 ff.

Bedenken gegen die Anerkennung äußern *Schmidt*, JbFStR 1979/80 S. 314 ff.; ferner *Littmann*, XIII., § 2 Anm. 131 ff.; *Paulick*, Festgabe für K. Barth, Stuttgart 1971 S. 366; *Grass*, StuW 1967 Sp. 449; *Klemm*, B 1966 S. 1624; *Stoll*, Steuerschuldverhältnis, S. 43 ff.

Stellungnahme: UE ist nach dem gegenwärtigen Rechts- und Erkenntnisstand die Wirkung von StKlauseln im Bereich der ESt. regelmäßig zu verneinen. Die ESt. knüpft stl. Folgen nicht direkt an schuldrechtliche Verträge sondern an wirtschaftliche Vorgänge bzw. Ergebnisse, mögen diese auch vielfach durch schuldrechtliche Rechtsgeschäfte ausgelöst sein. Wurde, wenn auch unter Vorbehalt einer StKlausel, ein estl. Tatbestand in einem StAbschnitt realisiert, so kann dies stl. nicht mehr ungeschehen gemacht werden, gleichgültig ob man der StKlausel die Wirkung einer echten oder unechten Bedingung beimißt. Das folgt aus estl. Prinzipien, nämlich aus der am wirtschaftlichen Ist-Zustand anknüpfenden Tatbestandsbildung und dem Abschnittsprinzip, das auch in den konkreten Regeln über die Einkünfteermittlung seinen Niederschlag gefunden hat. Die in einem StAbschnitt realisierte Vermögensverschiebung ist tatbestandsauslösend und wird durch nachträgliche Beseitigung der Wirkungen nicht rückwirkend aus der Welt geschafft, sondern höchstens im Zeitpunkt der Rückabwicklung durch gegenläufige Tatbestandsverwirklichung in ihrem stl. Effekt einigermaßen aufgehoben.

StKlauseln lassen sich auch nicht durch § 164 AO rechtfertigen (so aber *Theisen*, aaO S. 138); der Vorbehalt der Nachprüfung bezieht sich auf Fälle, in denen der StFall noch nicht abschließend geprüft ist, der Sachverhalt somit zwar verwirklicht aber noch nicht mit genügender Genauigkeit ermittelt wurde. Der Hinweis auf § 164 AO verwechselt Sachverhaltsermittlung und Sachverhaltsgestaltung. Für die Anerkennung spricht auch nicht die Existenz von Antrags- und Wahlrechten (so aber *Meyer-Arndt*, aaO). Mit solchen Rechten wird nicht ein bestimmter Sachverhalt rückwirkend gestaltet, sondern dem Stpfl. anheimgestellt, welche Rechtsfolgen er mit dem verwirklichten Sachverhalt verbunden wissen möchte (s. Anm. 722).

Eine stl. Wirksamkeit von StKlauseln wäre in jenen (seltenen) Fällen anzunehmen, wo das Ertragsteuerrecht ausnahmsweise unmittelbar an zivilrechtliche Rechtsgeschäfte oder außersteuerliche Vorgänge anknüpft und diese rückwirkend anders gestaltet werden können.

Einstweilen frei.

714–719

E. Rechtsfolgenbestimmung (Subsumtion)

I. Überblick

720

IdR ergibt sich nach der Ermittlung des sterheblichen Sachverhaltes und der Auslegung des relevanten Tatbestandes die Schlußfolgerung automatisch: erfüllt der konkrete Sachverhalt die abstrakten Merkmale des Tatbestandes, so ist die Rechtsfolge zu ziehen, andernfalls ist dies zu unterlassen. Von diesem Regelfall sind Ausnahmen denkbar. Zum einen kann der Gesetzgeber die Behörde im Einzelfall ermächtigen, die Rechtsfolge zu verhängen oder nicht (Ermessen), zum anderen kann der Gesetzgeber dem Stpfl. Wahlrechte einräumen, die die Rechtsfolgen bestimmter Sachverhalte betreffen.

II. Ermessen

721

Schrifttum: *Felix*, Ermessensausübung im StRecht, Düsseldorf 1955; *Gruff*, Das Ermessen im StRecht, Diss. Münster 1957; *Kruse*, Über Ermessen und Billigkeit, StuW 1962 Sp. 715; *Stoll*, Ermessen im StRecht, Gutachten 4. ÖJT Wien 1970; *Soell*, Das Ermessen der Ein-

griffsverwaltung, Heidelberg 1973; *Erichsen/Martens*, Allg. Verwaltungsrecht, 8. Aufl. Berlin/New York 1988 S. 208; *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. Köln 1989 S. 125 ff.; *Tipke/Kruse*, AO, 13. Aufl. § 5 Tz. 8 ff.

Mit der Einräumung von Ermessen wird der Behörde anheimgestellt, die Subsumtion vorzunehmen. Das Ermessen bezieht sich auf die Verhängung der Rechtsfolge, nicht auf die Ermittlung (Auslegung) des Tatbestandes und eröffnet der Behörde einen Spielraum, zwischen einer Mehrzahl rechtlich zulässiger Verhaltensweisen zu wählen (BFH I R 156/78 v. 28. 10. 81, BStBl. 1982 S. 88). Die Wahl steht allerdings nicht im Belieben; sie ist innerhalb der gesetzlichen Grenzen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben (gesetzesakzessorische und gesetzeselementare Rechtsfolgenbestimmung; § 5 AO; vgl. BFH II B 11/74 v. 18. 9. 74, BStBl. 1975 S. 41).

Im EStRecht sind belastende Ermessensentscheidungen unbekannt: Ist der Tatbestand der Einkommenserzielung verwirklicht worden, so ist die Rechtsfolge zwingend zu verhängen. Gleiches gilt grundsätzlich auch bei der Verwirklichung stmindernder Tatbestandselemente. Ermessen wird im EStG nur in Randbereichen eingeräumt. Zu nennen sind:

- Ermessensentscheidungen im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten: Erlaß oder Pauschalierung der auf ausländische Einkünfte entfallenden ESt. (§ 34 c Abs. 5); Erlaß oder Pauschalierung der ESt. bei beschränkt Stpfl. (§ 50 Abs. 7); Besteuerung von beschränkt Stpfl. im Abzugsweg (§ 50 a Abs. 7). (Die Pauschbesteuerung bei Zuzug aus dem Ausland – § 31 – ist ab dem VZ 1990 durch das StReformG 1990 aufgehoben worden.)
- Die Zustimmung zur Bilanzänderung (hierzu § 4 Anm. 81).
- Die Zustimmung zur Änderung des Wirtschaftsjahres (hierzu § 4 a Anm. 55).
- Verfahrensrechtliche Ermessensentscheidungen, etwa Veranlagung bei Wegfall des Stpfl. während des VZ (§ 25 Abs. 2); Geltendmachung der StSchuld oder Haftungsschuld bei der LSt-Haftung des Arbeitgebers (§ 42 d Abs. 3).

III. Antrags- und Wahlrechte

Schrifttum: *Heuer*, Streifzüge durch das geltende EStRecht, StbJb. 1959/60 S. 393; *Hirschfeld*, Zur Rechtsnatur des Antrags bei der StVeranlagung, B 1962 S. 384; *Schick*, Antragsbestände, Mitwirkungspflichten des Stpfl. und Amtsermittlungsgrundsatz im Besteuerungsverfahren, StuW 1969 Sp. 361; *Adam*, Ab wann sind Anträge auf StVergünstigungen verspätet?, BB 1970 S. 1424; *Stöcker*, Nachholung versäumter Anträge auf StVergünstigungen, BB 1972 S. 701; *Klemp*, Die strechtliche Willenserklärung, StuW 1972 S. 217; *Birkenfeld*, Erklärungen des Stpfl. und StVerwaltungsakt, StuW 1977 S. 31; *Kurz*, Zur Rückgängigmachung strechtlich relevanter Willenserklärungen von Stpfl., StuW 1979 S. 243; *Rose*, Besteuerung nach Wahl, StbJb. 1979/80 S. 49; *Rönitz*, Verfahrensrechtliche Überlegungen zur Ausübung von Wahlrechten des materiellen StRechts, StbJb. 1980/81 S. 359; *Michels*, Stl. Wahlrechte, Wiesbaden 1982; *Birk*, „Besteuerung nach Wahl“ als verfassungsrechtliches Problem, NJW 1984 S. 1325; *Belser*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit stl. Wahlrechte, Frankfurt/Bern/New York 1986.

722 1. Grundsätzliches über Antrags- und Wahlrechte

Antrags- und Wahlrechte des Stpfl. beziehen sich auf die Rechtsfolgen, die der Stpfl. mit bestimmten abgeschlossenen Sachverhalten verbunden wissen will. Es geht bei ihnen nicht mehr um die Freiheit des Stpfl., unter mehreren möglichen Sachverhaltsgestaltungen jene zu realisieren, die stl. günstige Folgen nach sich zieht, sondern um die Freiheit zu entscheiden, ob (welche) stl. Rechtsfolgen mit einem bereits verwirklichten Sachverhalt verbunden werden sollen.

Anwendungsfälle: Derartige Rechte werden vom EStG in unterschiedlichem Zusammenhang und mit verschiedensten Formulierungen eingeräumt; zT finden sie sich in der EStDV oder in Verwaltungsanweisungen (EStR, LStR); zT beruhen sie auf Richterrecht (zB Wahlrecht bei Betriebsverpachtung; vgl. § 15 Anm. 13 d). Zu unterscheiden sind insbesondere:

- ▶ *Anträge auf Gewährung einer Steuerentlastung:* § 10 Abs. 1 Nr. 1 (Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehegatten als Sonderausgaben), § 10 a (Begünstigung des nicht entnommenen Gewinnes); § 14 a (Veräußerungsgewinn bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben); § 33 Abs. 1, § 33 a Abs. 1 (Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen); § 35 (StErmäßigung bei Belastung mit ErbSt.). Die Antragsbedürftigkeit der Tarifiermäßigung für ao. Einkünfte (§ 34, § 34 b) ist mit 1. 1. 90 gefallen.
- ▶ *Wahlrecht zwischen Pauschbeträgen und tatsächlich angefallenen Aufwendungen:* zB § 9 a (Pauschbeträge für Werbungskosten); § 9 Abs. 2 (Kfz.-Kosten als Werbungskosten bei Körperbehinderten); § 10 c (Sonderausgabenpauschalierung); § 33 b (außergewöhnliche Belastung bei Körperbehinderten); § 40 (Pauschalierung der LSt. auf Antrag des Arbeitgebers). Hierher zählt auch die in den EStR vorgesehene Pauschalierung von Reisekosten.
- ▶ *Gewinnermittlungswahlrechte:* § 4 Abs. 3 (Bestandsvergleich oder Überschubrechnung); § 13 a Abs. 2 (Gewinnermittlungstechnik bei Land- und Forstwirtschaft).
- ▶ *Veranlagungswahlrechte:* § 26 (Ehegatten); § 46 Abs. 2 Nr. 8 (Arbeitnehmer).
- ▶ *Verteilung von Einkünften auf mehrere Jahre:* § 34 Abs. 3 Satz 2 (hierzu BFH VI R 48/82 v. 28. 9. 84, BStBl. 1985 S. 117; ersetzt durch zwingendes Recht ab 1. 1. 90).
- ▶ *Wahlrecht zwischen verschiedenen Begünstigungen:* zB § 10 Abs. 4 (Sonderausgaben oder Prämien); § 34 c Abs. 2 (Abzug statt Anrechnung ausländischer ESt.).
- ▶ *Steuererstattungen:* zB § 42 (Durchführung des Jahresausgleichs); § 44 b Abs. 1 und § 44 c (Erstattung von Kapitalertragsteuer).
- ▶ *Bilanzierungswahlrechte:* Soweit sie sich aus handelsrechtlichen Vorschriften ergeben, besteht über ihre stl. Bedeutung keine Einigkeit. Ablehnend BFH GrS 2/68 v. 3. 2. 69, BStBl. S. 291 (hierzu ausführlich § 5 Anm. 49 c). – Darüber hinaus kennt das EStG eigenständige Ansatz- und Bewertungswahlrechte, insbesondere § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 (Ansatz des niedrigeren Teilwertes); § 6 a (Pensionsrückstellungen; hierzu im einzelnen § 6 a Anm. 150 ff.); § 6 Abs. 2 (Aktivierungswahlrecht bei geringwertigen Wirtschaftsgütern); § 6 b und § 6 c (Übertragung stiller Reserven); § 7 Abs. 1 (Leistungs-AfA und AfaA); § 7 Abs. 2 (degressive AfA); §§ 7 d ff. (erhöhte Absetzungen, Bewertungsfreiheit und Sonderabschreibungen). Vgl. dazu auch §§ 74 ff. EStDV.

Bei Bilanzierungswahlrechten stellt sich die Frage, ob sie der Sachverhaltsgestaltung oder der Rechtsfolgenbestimmung zuzuordnen sind. UE liegt auch bei ihnen bereits ein abgeschlossener Sachverhalt vor (Anschaffung, Veräußerung etc.), über dessen bilanzielle Behandlung nachträglich entschieden wird (glA *Rönitz*, StbJb. 1980/81 S. 366 f.; *Klemp*, StuW 1972 S. 218 f.; aA hier § 2 Anm. 102 bis Lfg. 161).

Der Zweck – und damit die Rechtfertigung – der einzelnen Wahlrechte ist verschieden.

- ▶ *Bei StBegünstigungen und -Erstattungen* geht es idR nicht um echte Wahlmöglichkeiten – Wahl zwischen verschiedenen gleichwertigen Rechtsfolgen – sondern um die (verdeckte) Einführung des Antragsprinzips gegenüber dem Amtsermittlungsgrundsatz: Es wird dem Stpfl. überlassen, Begünstigungen geltend zu machen. In der Tat ist die Grenze zwischen Wahlrechten und der (objektiven) Beweislast bei stmindernden Tatsachen fließend. Nach hM hat der Stpfl. den Beweis

für die stmindernden Tatsachen zu führen (statt aller *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 669). Unterläßt er die Geltendmachung von Abzugsposten (Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben) oder die Angabe anzurechnender StBeträge, so kann dies zur Versagung der Abzugsfähigkeit führen, obwohl ein Antrag nicht vorgesehen ist. Macht er nur einen Teil der Aufwendungen, die abgezogen werden könnten, geltend, dann ist das FA an den Antrag gebunden (FG Berlin v. 4. 11. 86, EFG 1987 S. 464, Rev. eingel.).

► Auch bei der Wahl zwischen Pauschalierung und Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse geht es weniger um echte Wahlmöglichkeiten als um Beweiserleichterungen.

Gegen Wahlrechte werden zT erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken erhoben (vgl. etwa *Tipke/Lang*, StRecht, 12. Aufl. S. 37: Verstoß gegen Gesetzmäßigkeitsprinzip; ferner *Raupach*, in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des dt. EStRechts, Köln 1985 S. 111; *Birk*, NJW 1984 S. 1325; *Kirchhof*, in *Kirchhof/Söhn*, § 2 Rdnr. A 618). Sie bestehen jedenfalls zu Recht hinsichtlich der durch Richterrecht eingeräumten Wahlrechte. Ansonsten ist zu differenzieren:

Keine Bedenken bestehen uE, soweit es sich um die Freiheit zur Inanspruchnahme von StBegünstigungen handelt. Ist die Begünstigung selbst nicht verfassungsrechtlich bedenklich, kann es auch nicht bedenklich sein, ihre Inanspruchnahme dem Stpfl. freizustellen. Niemand ist verpflichtet, auch wenn er die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen erfüllt, staatliche Subventionen oder Transferleistungen in Anspruch zu nehmen.

Andere Wahlrechte dienen der Berücksichtigung der individuellen Situation des Stpfl. im Sinne einer differenzierenden Gleichmäßigkeit und erscheinen verfassungsrechtlich zT geradezu geboten (Veranlagungswahlrechte, Realsplitting; s. *Birk*, NJW 1984 S. 1328). Zu den Bilanzierungswahlrechten s. § 5 Anm. 49 c.

723 2. Formelle Fragen zu Antrags- und Wahlrechten

Antragsrecht, Belehrungspflicht: Grundsätzlich ist es Sache des Stpfl., Anträge zu stellen. Das FA soll allerdings die Stellung von Anträgen anregen, wenn dies offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben ist (§ 89 AO). Die Reichweite der Vorschrift ist nicht zu überschätzen; sie bezieht sich nur auf offensichtliche Versehen und Irrtümer und begründet keine Rechtspflicht der Behörde (vgl. auch BFH VI 175/59 U v. 22. 1. 60, BStBl. S. 178; VI 173/62 U v. 29. 10. 63, BStBl. 1964 S. 52; ferner die Kommentare zur AO).

Rechtsnatur: Anträge der geschilderten Art sind rechtsbegründende öffentlich-rechtliche Willenserklärungen (*Klemp*, StuW 1972 S. 217; *Birkenfeld*, StuW 1977 S. 33; *Rönitz*, StbJb. 1980/81 S. 366), die auf bestimmte materielle Rechtsfolgen, auf einen bestimmten Inhalt des StVerwaltungsaktes gerichtet sind.

Formvorschriften für die Stellung von Anträgen oder die Ausübung von Wahlrechten sind nur ausnahmsweise vorgesehen (zB § 13 a Abs. 2: Schriftlichkeit; § 26: schriftlich oder zu Protokoll; § 6 Abs. 3: Ausweis in der Handelsbilanz, sog. umgekehrte Maßgeblichkeit). Soweit explizite Regeln fehlen und sich eine bestimmte Form auch nicht aus dem Sachzusammenhang ergibt (Bilanzierungswahlrechte müssen in der StBilanz ihren Niederschlag finden), ist Formfreiheit gegeben; Schriftlichkeit ist aus Beweisgründen zweckmäßig.

Die Frist, innerhalb der der Antrag zu stellen ist, ist ebenfalls nur in Ausnahmefällen im EStG selbst explizit geregelt (§ 13 a Abs. 2: bis zur Abgabe der StErklärung, spätestens 12 Monate nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres). Sonst

ergibt sie sich aus den allgemeinen Regeln des EStG (vgl. zu Bilanzierungswahlrechten die Vorschriften über Bilanzänderung) bzw. ist aus den verfahrensrechtlichen Vorschriften abzuleiten.

Danach gilt: Anträge, für die eine spezielle Frist nicht vorgesehen ist, sind jedenfalls zu berücksichtigen, wenn sie bis zur Erledigung durch die erste Instanz gestellt werden. Eine Verknüpfung mit der Abgabe der StErklärung ist nicht gegeben, ebenso ist es gleichgültig, ob die StErklärung fristgerecht abgegeben wurde. Anträge können aber auch erstmals im Einspruchsverfahren bis zur Erledigung durch die Behörde gestellt werden, da das FA im Einspruchsverfahren die ESt. festzusetzen hat, die sich im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung als gesetzmäßig erweist, und hierbei alle Umstände zu berücksichtigen hat, die im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung bekannt sind (*Rönitz*, StbJb. 1980/81 S. 371 f.).

Hingegen dürfte es nach der AO 1977 nicht mehr möglich sein, einen Antrag auf Gewährung von StVergünstigungen erstmals im Verfahren vor dem FG zu stellen. Nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das FG den StBescheid nur aufzuheben, wenn er rechtswidrig ist, was jedoch voraussetzt, daß das FA die Steuer rechtswidrig festgesetzt hat. Da bei unterlassenem Antrag die Steuer nicht rechtswidrig festgesetzt wurde, könnte die Nachholung des Antrages im Verfahren vor dem FG nicht mehr die gewünschte Wirkung haben, es sei denn, es wäre (ausnahmsweise) ein Fall gegeben, in dem das FA gegen die Fürsorgepflicht gem. § 89 AO verstoßen hat (*Rönitz*, aaO S. 373, der sich überdies – S. 378 – für die Zulässigkeit der hilfsweisen Ausübung von Wahlrechten ausspricht).

Kommt es zur Aufhebung oder Abänderung eines StBescheides, so kann nach hA der Stpfl. nicht-fristgebundene Anträge, die bisher nicht gestellt wurden, nunmehr nachholen (*Woerner/Grube*, Die Aufhebung und Änderung von StVerwaltungsakten, 7. Aufl. Stuttgart 1983 S. 145; *Tipke/Kruse*, § 177 AO Tz. 11; *Schwarz/Frotscher*, AO, § 177 Anm. 2).

Umgekehrt kann ein nicht fristgebundenes Wahlrecht auch nach Bestandskraft des EStBescheides ausgeübt werden und Grundlage für eine Bescheidänderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sein, wenn die für die Ausübung des Wahlrechtes maßgebenden Tatsachen erst nachträglich bekannt werden (BFH VI R 48/82 v. 28. 9. 84, BStBl. 1985 S. 117).

Der Widerruf (Zurücknahme) des Antrages (der Wahl) ist in Einzelfällen ausdrücklich geregelt: § 10 Abs. 1 Nr. 1 (Widerruf ausgeschlossen), § 13a Abs. 2 (bis zur Abgabe der Erklärung). In anderen Fällen ist der Widerruf bis zum Abschluß des Verfahrens der ersten Instanz bzw. des Einspruchsverfahrens möglich (*Rönitz*, aaO S. 379 f.; *Tipke/Kruse*, Vor § 149 AO Tz. 5).

Zur Möglichkeit einer *Anfechtung von Willenserklärungen* wegen Irrtums s. *Birkenfeld*, StuW 1977 S. 40; *Tipke/Kruse*, Vor § 149 AO Tz. 5.

Einf. ESt